

SCHÄFFER
POESCHEL

A Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung

I Einführung

1 Das steuerliche Verfahrensrecht in der Steuerberaterprüfung

Die schriftliche Steuerberaterprüfung beginnt am ersten Prüfungstag mit der Prüfungsaufgabe aus dem Verfahrensrecht und anderen Steuerrechtsgebieten. Die bundeseinheitliche Prüfungsaufgabe enthält drei getrennte, unabhängig voneinander zu bearbeitende Teile: einen Prüfungsteil Verfahrensrecht (»**Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung**«), einen Prüfungsteil **USt** und einen Prüfungsteil **Erbschaft- und Schenkungsteuer**¹. Von einer erreichbaren Gesamtpunktzahl von 100 entfiel dabei nach den »unverbindlichen Korrekturhinweisen« zumindest ein Drittel auf das Rechtsgebiet Verfahrensrecht: ein positives Abschneiden in der ersten Prüfungsaufgabe setzt damit – auch bei überdurchschnittlichem Abschneiden in den übrigen Rechtsgebieten der ersten Prüfungsaufgabe – ein erfolgreiches Bearbeiten des Teils Verfahrensrecht zwingend voraus. Die Erfahrung bei der Bewertung von Prüfungsaufgaben zeigt auch, dass bei einer gänzlichen Nichtbearbeitung des AO-Teils die Prüfungsaufgabe insgesamt nur in ganz seltenen Fällen mit einer Note von 4,5 oder besser beurteilt werden kann.

Dabei fällt bei Durchsicht der Prüfungsarbeiten der vergangenen Jahre auf, dass insb. im Rechtsgebiet Verfahrensrecht die schriftlichen Prüfungsaufgaben wiederkehrend die gleichen **Schwerpunkte** behandeln: zu diesen Prüfungsschwerpunkten gehören insb. die Bereiche **Haftung, Korrekturvorschriften**, außergerichtliches und gerichtliches **Rechtsbehelfsverfahren** sowie der Bereich der **Festsetzungsverjährung**².

Die folgende Darstellung des Verfahrensrechts nimmt auf diese Schwerpunkte besonders Rücksicht. Andere Bereiche des Verfahrensrechts, die sowohl in der schriftlichen als auch in der mündlichen Prüfung erfahrungsgemäß nicht oder nur in Grundzügen abgefragt werden, werden dementsprechend auch hier nur in Grundzügen dargestellt. Ausführlich und mit Beispielen angereichert ist die Darstellung immer dann, wenn besonders prüfungsrelevante Problemfelder behandelt werden³.

-
- 1 Eine Abweichung von dieser Dreiteilung gab es zuletzt in der Steuerberaterprüfung 2000, die lediglich aus zwei Teilen (Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung sowie Umsatzsteuer) bestand.
 - 2 Die Auswahl der Prüfungsschwerpunkte liegt auch darin begründet, dass das Verfahrensrecht – im Gegensatz zu vielen Rechtsgebieten des materiellen Steuerrechts – seltener Änderungen unterliegt. Die Aufgabensteller konstruieren vor diesem Hintergrund kaum Sachverhalte, die eine aktuelle Entwicklung oder Entscheidung betreffen, sondern häufig Aufgaben, in denen die verschiedenen, o.g. Schwerpunktthemen ineinander greifen. Besonders elegant – und daher besonders prüfungsrelevant – gelingt dies bei der Verknüpfung der Prüfungsgebiete Rechtsbehelfsverfahren – Korrekturvorschriften – Festsetzungsverjährung; die schriftlichen Prüfungen der vergangenen drei Jahre folgten allesamt diesem Muster.
 - 3 Auch in der mündlichen Steuerberaterprüfung ist das steuerliche Verfahrensrecht – insb. bei den Prüfern aus der Finanzverwaltung – besonders prüfungsrelevant. Es ist unschwer festzustellen, dass sich bei der Auswahl der Prüfungsgebiete vor allem die Prüfer mit juristischer Vorbildung im Bereich des Verfahrensrechts besonders wohl fühlen; häufig sind auch verfahrensrechtliche Themen Gegenstand der Kurzvortragsthemen.

2 Grundlagen des Abgabenrechts

2.1 Geschichte und Bedeutung der Abgabenordnung

Die Abgabenordnung in ihrer heutigen Form existiert seit dem 01.01.1977. Die Neufassung der AO löste 1977 die alte Reichsabgabenordnung (RAO) ab, die unter der Federführung des Senatspräsidenten am Reichsfinanzhof *Enno Becker* nach dem ersten Weltkrieg entwickelt wurde und 1919 als erste Gesamtkodifikation des steuerlichen Verfahrensrechts in Kraft getreten ist.

Die Abgabenordnung fasst als steuerliches **Rahmen- oder Mantelgesetz** die grundlegenden Bestimmungen für die Besteuerung, die gleichsam für alle Steuerarten gelten, zusammen. Sie wird daher auch oftmals **Steuergrundgesetz** bezeichnet⁴. Die Gleichstellung der Abgabenordnung mit einer Kodifikation des Steuerverfahrensrechts greift allerdings zu kurz. Neben zahlreichen verfahrensrechtlichen Regelungen enthält die AO in einer Vielzahl von Vorschriften **auch materielles Steuerrecht**, so z.B. bei den besonders prüfungsrelevanten Bestimmungen über die Haftung (§§ 69 ff. AO), über das Entstehen und Erlöschen des Steueranspruchs (§§ 37 ff. AO) oder über das materielle Steuerstrafrecht (§§ 369 ff. AO).

In der AO wird das steuerliche Verfahrensrecht als **Teilkodifikation** zudem nicht umfassend geregelt: Aufbau und Organisation der Finanzbehörden sind im FVG, das gerichtliche Verfahren in Steuersachen in der FGO geregelt. Zudem gilt die AO nicht für alle Steuern, sondern nach § 1 Abs. 1 AO nur für diejenigen Steuerarten, die durch Bundesrecht oder Recht der Europäischen Gemeinschaften geregelt sind, soweit sie durch Bundesfinanzbehörden oder durch Landesfinanzbehörden verwaltet werden.

Für Realsteuern, d.h. für die Grundsteuer und die Gewerbesteuer (Legaldefinition in § 3 Abs. 2 AO), gilt die AO nur teilweise (§ 1 Abs. 2 AO), für kommunale Steuern nur nach Maßgabe der jeweiligen Landesgesetze über die kommunalen Steuern. Völkerrechtliche Vereinbarungen gehen den deutschen Steuergesetzen vor, soweit sie unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht geworden sind (§ 2 AO, Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG). Hierunter fallen vor allem die DBA, die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung⁵.

2.2 Aufbau der Abgabenordnung

Die Abgabenordnung regelt in über vierhundert Paragrafen insb. das Steuerverfahrensrecht, d.h. die Entstehung und Durchsetzung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis und den Rechtsschutz gegen diese Durchsetzung. Der Aufbau der AO mit insgesamt **neun Teilen** orientiert sich dabei grob am zeitlichen Ablauf dieses Verfahrens. Nach den **einleitenden Vorschriften** im ersten Teil (§§ 1–32 AO) enthält der zweite Teil (§§ 33–77 AO) mit der Erläuterung des **Steuerschuldrechts** vor allem materiell-rechtliche Regelungen, insb. auch zur Haftung für Steuerschulden Dritter. Es folgt im dritten Teil (§§ 78–133 AO) eine ausführliche Darstellung **allgemeiner Verfahrensvorschriften**, die in allen Stufen des Besteuerungsverfahrens anwendbar sind; allerdings gelten vor allem bei den besonders praxis-

4 Kritisch hierzu *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 2 Rz. 12.

5 Durch die DBA grenzen die vertragsschließenden Staaten ihre Besteuerungsrechte gegeneinander ab (Kollisionsrecht), um eine Doppelerfassung zu vermeiden, vgl. *J. Schmidt*, Band 1, Teil D, Kap. II.

und prüfungsrelevanten Steuerverwaltungsakten Besonderheiten, die in den nachfolgenden Teilen geregelt sind (etwa die Korrekturvorschriften in den §§ 172 ff. AO). Im vierten Teil (§§ 134–217 AO) wird die **Durchführung der Besteuerung**, das sog. Steuerfestsetzungsverfahren, behandelt, anschließend im fünften Teil das **Erhebungsverfahren**. Der fünfte Teil beinhaltet insb. Regelungen über die Fälligkeit, das Hinausschieben der Fälligkeit und das Erlöschen von entstandenen Steueransprüchen (§§ 218–248 AO).

Der sechste Teil behandelt in rund 100 Vorschriften die **Vollstreckung**, d.h. die zwangsweise Durchsetzung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis (§§ 249–346 AO), der siebente Teil den **außergerichtlichen Rechtsschutz**, d.h. vor allem das Einspruchsverfahren einschließlich des Verfahrens über den einstweiligen Rechtsschutz (§§ 347–367 AO). Die AO beinhaltet ferner als Teil des Nebenstrafrechts eine Regelung des materiellen **Steuerstraf- und Ordnungswidrigkeitenrechts** (achter Teil, §§ 369–412 AO).

Der Versuch des Gesetzgebers, die neun Teile der AO am Ablauf des Verwaltungsverfahrens auszurichten, scheint zunächst übersichtlich und stringent. Gleichwohl ist der Aufbau in einigen Bereichen wenig gelungen. So wird die Entstehung des Steueranspruchs im zweiten Teil in § 38 AO geregelt, der prüfungsrelevante Bereich der Verjährung als Grund für das Erlöschen dieses Anspruchs dagegen im vierten und im fünften Teil (§ 47 AO i.V.m. §§ 169 ff., §§ 228 ff. AO). Korrekturvorschriften für VA finden sich im dritten (§§ 129 ff. AO), aber auch im vierten Teil (§§ 172 ff. AO) der AO. Diese Brüche führen zu erheblichen Anwendungsschwierigkeiten: die erfolgreiche Bewältigung der Prüfungsaufgaben setzt im Bereich Verfahrensrecht einen soliden Gesamtüberblick voraus, damit das Zusammenspiel der verfahrensrechtlichen Vorschriften und das Ineinandergreifen der Problemkreise bewältigt werden können; hier legen die Aufgabensteller in den vergangenen Jahren einen besonderen Schwerpunkt, der bei der Problemauswahl im Nachfolgenden besonders berücksichtigt wurde.

3 Steuerliche Grundbegriffe

Die AO definiert in den §§ 3 bis 15 AO steuerliche Grundbegriffe, die sowohl in der AO selbst, aber auch in anderen Einzelsteuergesetzen von grundlegender Bedeutung sind.

3.1 Steuern und steuerliche Nebenleistungen (§ 3 AO)

Steuern sind nach der Legaldefinition in § 3 Abs. 1 AO 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. Der Begriff »Steuer« leitet sich von dem althochdeutschen Wort »stiura« ab, der wörtlich Stütze bedeutet, aber auch im Sinne von Unterstützung, Hilfe oder auch Beihilfe verwendet wurde. **Steuerliche Nebenleistungen** (enumerativ aufgezählt in § 3 Abs. 4 AO: Verspätungszuschläge, Zinsen, Säumniszuschläge, Zwangsgelder, Kosten⁶, Zinsen im Sinne des Zollkodexes, Zuschläge gem. § 162 Abs. 4 AO

⁶ Auch die durch das JStG 2007 vom 13.12.2006 (BGBl I 2006, 2878) eingeführten Gebühren gem. § 89 und § 178a AO sind Kosten i.S.d. AO (§ 3 Abs. 4 AO).

und die mit dem JStG 2009 eingeführten Verzögerungsgelder gem. § 146 Abs. 2b AO) sind demnach keine Steuern. Allerdings sind die meisten Vorschriften der AO gem. § 1 Abs. 3 AO auch auf steuerliche Nebenleistungen anwendbar. Dabei ist die Unterscheidung von Steuern und steuerlichen Nebenleistungen nicht lediglich von akademischer Bedeutung, sondern durchaus prüfungsrelevant.

Beispiel 1: Haftung ja, aber wofür?

Schlau ist Geschäftsführer der Schlau-GmbH. Das FA nimmt Schlau persönlich für die Rückstände der GmbH (USt 2009 und Säumniszuschläge zur USt 2009) gem. § 74 AO in Haftung, da Schlau ein Betriebsgrundstück an die GmbH verpachtet hat. Wie ist die Rechtslage?

Lösung: Unabhängig von der Frage, ob die Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme nach § 74 AO vorliegen, ist der Haftungsbescheid rechtswidrig, soweit er die Haftung auch auf Säumniszuschläge zur USt erstreckt. Die Haftung nach § 74 AO umfasst nach dem eindeutigen Wortlaut nur Steuern, nicht aber steuerliche Nebenleistungen (§ 74 Abs. 1 S. 1 und 2 AO). Eine Haftung für Säumniszuschläge kommt daher bei § 74 AO nicht in Betracht. Hätte das FA den Haftungsbescheid auf § 69 AO stützen können (Vertreterhaftung), wären auch die Säumniszuschläge von der Haftung umfasst; § 69 Abs. 1 S. 1 AO spricht im Gegensatz zu § 74 AO ausdrücklich von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, zu denen gem. § 37 Abs. 1 AO nicht nur die »eigentlichen Steuern«, sondern auch steuerliche Nebenleistungen – und damit auch Säumniszuschläge – zählen.

Mit der Formulierung »Geldleistungen, die ... zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden« umschreibt § 3 Abs. 1 AO den **Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung**. Dieser Grundsatz, der verfassungsrechtlich in Art. 3 Abs. 1 GG geregelt ist, besagt, dass die FÄ bei der Anwendung des Rechts Gleiches gleich und Ungleiches seiner Eigenart nach verschieden behandeln müssen. Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen **Willkürverbot** bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (vgl. BVerfG in BVerfGE 105, 73). Art. 3 Abs. 1 GG ist jedenfalls dann verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lässt (vgl. BFH vom 06.10.2009, BFH/NV 2010, 470, zum Abzugsverbot gem. § 10 Nr. 2, 2. HS KStG; aus der ständigen Rspr. des BVerfG z.B. BVerfG in BVerfGE 89, 132). Weiterhin ist der allgemeine Gleichheitssatz auch dann verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten oder Normbetroffenen im Vergleich zu einer anderen anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die unterschiedliche Behandlung rechtfertigen können (vgl. ausführlich die Entscheidung des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit der gekürzten Pendlerpauschale; BVerfG vom 09.12.2008, BFH/NV 2009, 338). Dafür kommt es wesentlich auch darauf an, in welchem Maß sich die Ungleichbehandlung von Personen oder Sachverhalten auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten nachteilig auswirken kann. Nähere Maßstäbe und Kriterien lassen sich nicht abstrakt und allgemein, sondern nur bezogen auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche präzisieren (ständige Rspr. des BVerfG, vgl. erneut BVerfG vom 09.12.2008, BFH/NV 2009, 338).

Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte tatbestandlich zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich

gleich qualifiziert, wird für den Bereich des Steuerrechts und insb. für den des Einkommensteuerrechts vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am **Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit** und durch das **Gebot der Folgerichtigkeit**. Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, StPfl. bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen angemessen sein muss (vgl. BVerfG a.a.O.). Zwar hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstands und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden **Entscheidungsspielraum**, jedoch muss er unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller StPfl. bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes. Dies alles gilt insb. für das ESt-Recht, das auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen StPfl. hin angelegt ist (BVerfG vom 18.01.2006, DStR 2006, 555⁷).

3.2 Einteilung der Steuerarten

Die AO selbst nimmt keine umfassende systematische Einteilung der verschiedenen Steuerarten vor. Definiert werden in § 3 Abs. 2 AO lediglich die Realsteuern (Grundsteuer und Gewerbesteuer). Gleichwohl setzt sowohl das Grundgesetz (Art. 106 und 108 GG) als auch die AO selbst (z.B. in den §§ 169, 172 und 223 AO) die Zuordnung einzelner Steuerarten zu bestimmten Gruppen voraus. Die Kenntnis der folgenden gebräuchlichen Gruppen wird auch in der mündlichen Prüfung vorausgesetzt; die Steuern werden gemeinhin eingeteilt:

- Nach der **Ertragshoheit**, d.h. wem nach dem Finanzverfassungsrecht die Erträge zufließen:
 - **Bundessteuern** (Art. 106 Abs. 1 GG), z.B. Mineralölsteuer, Stromsteuer, Kraftfahrzeugsteuer, Tabaksteuer, Branntweinsteuer⁸, Zölle⁹ sowie der Solidaritätszuschlag,
 - **Landessteuern** (Art. 106 Abs. 2 GG), z.B. Erbschaft- und Schenkungsteuer, GrESt und die Biersteuer,
 - **Gemeinschaftssteuern** (Art. 106 Abs. 3 GG), z.B. ESt, KSt und USt,
 - **Gemeindesteuern** (Art. 106 Abs. 6 bis 9 GG), z.B. Gewerbesteuer und Grundsteuer.
- Nach dem **Gegenstand der Besteuerung**:
 - **Personensteuern**, bei denen natürliche oder juristische Personen nach ihren persönlichen Verhältnissen besteuert werden (z.B. ESt und KSt),

7 In diesem Beschluss hat das BVerfG den weiten Entscheidungsspielraum, der dem Gesetzgeber bei der Steuergesetzgebung zusteht, nochmals bestätigt; auch dem sog. Halbteilungsgrundsatz als Belastungsobergrenze bei der Einkommen- und Gewerbesteuer konnte sich das BVerfG in dieser Entscheidung nicht anschließen.

8 Das Branntweinmonopol ist das letzte verbliebene Finanzmonopol und verleiht dem Staat ein Exklusivrecht, zur Erzielung von Einnahmen bestimmte Waren herzustellen oder zu vertreiben.

9 Die Zolleinnahmen aller europäischen Mitgliedstaaten stehen inzwischen der EU zu, die auch die Höhe der Zölle und im Zollkodex insb. auch die verfahrensrechtlichen Regelungen festlegt.

- **Sachsteuern**, bei denen die Steuerpflicht unabhängig von den persönlichen Verhältnissen von Gegenständen oder von Vorgängen ausgeht (z.B. Grundsteuer und USt),
 - **Besitzsteuern**, die zu den Personensteuern gehören und auf die persönliche Leistungsfähigkeit des StPfl. abstellen (z.B. ESt und KSt),
 - **Verkehrsteuern**, d.h. Steuern auf Rechtsgeschäfte oder wirtschaftliche Vorgänge (z.B. USt und GrESt),
 - **Verbrauchssteuern**, die den Verbrauch oder Gebrauch bestimmter vertretbarer WG erfassen (z.B. Mineralölsteuer, Tabaksteuer und Stromsteuer)¹⁰,
 - **Realsteuern**, die auf einzelnen WG lasten (legaldefiniert in § 3 Abs. 2 AO: Grundsteuer und Gewerbesteuer).
- Nach der **Auswirkung beim Steuerschuldner**, d.h. wer die Steuerbelastung letztlich zu tragen hat (sog. **Steuerträger**):
 - **direkte Steuern**, bei denen der Steuerschuldner auch der Steuerträger ist, z.B. ESt¹¹ und KSt,
 - **indirekte Steuern**, die von einem anderen als dem Steuerträger erhoben werden, z.B. die USt und die Verbrauchssteuern.

3.3 Begriff des Gesetzes (§ 4 AO)

Die Steuerverwaltung unterliegt als Eingriffsverwaltung dem **Gesetzesvorbehalt**, d.h. jedes behördliche Handeln, das in Rechte Einzelner eingreift, bedarf einer gesetzlichen Grundlage (**Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung**, Art. 20 Abs. 3 GG). **Gesetz ist nach § 4 AO jede Rechtsnorm**. Durch diese an sich selbstverständliche Definition wird klargestellt, dass die Finanzbehörden bei der Anwendung des Steuerrechts **formelle Gesetze** (die von einem Parlament in einem förmlichen Gesetzgebungsverfahren zustande gekommen sind, z.B. das Grundgesetz als Verfassungsgesetz und das Einkommensteuergesetz als einfaches Gesetz), aber auch **materielle Gesetze** (insbes. Verordnungen nach Art. 80 GG, die durch die Verwaltung aufgrund einer Ermächtigung in einem formellen Gesetz erlassen werden, z.B. UStDV, EStDV) beachten müssen.

Unmittelbar geltendes Recht sind ferner EG-Verordnungen nach Art. 288 Abs. 2 AEUV¹². EG-Richtlinien haben dagegen grundsätzlich keine unmittelbare Wirkung; sie bedürfen der Umsetzung in das nationale Recht (Art. 288 Abs. 3 AEUV). Nach der Rspr. des EuGH kann sich der Einzelne allerdings unmittelbar auf die Richtlinie berufen, wenn diese trotz Fristablaufs noch nicht in nationales Recht umgesetzt worden ist und die betreffende Richtlinienvorschrift inhaltlich unbedingt und hinreichend bestimmt ist, um im Einzelfall angewendet zu

¹⁰ Nach ständiger Rspr. des BVerfG sind Verbrauchssteuern Warensteuern auf den Verbrauch vertretbarer Güter, die regelmäßig bei dem das Verbrauchsgut anbietenden Unternehmer erhoben werden, jedoch auf Überwälzung auf den Verbraucher angelegt sind (z.B. BVerfG vom 07.05.1998, BVerfGE 98, 106).

¹¹ Bei der Lohnsteuer wird die ESt verfahrensrechtlich vorweg als Abzugsteuer erhoben. Materiell-rechtlich handelt es sich bei den Lohnsteuer-Abzugsbeträgen um Vorauszahlungen auf die Jahreseinkommensteuer des Arbeitnehmers. Folgerichtig kann der Arbeitnehmer – als Schuldner der Lohnsteuer gem. § 38 Abs. 2 EStG – die LSt-Anmeldung des Arbeitgebers aus eigenem Recht anfechten, soweit sie ihn betrifft (BFH vom 20.07.2005, BStBl II 2005, 890).

¹² Der Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft ist mit Inkrafttreten des Lissabon-Vertrags zum 01.12.2009 in »Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union« umbenannt worden und hat eine neue Artikelabfolge erhalten.

werden (vgl. EuGH vom 19.11.1991, NJW 1992, 165). Wichtigstes Beispiel hierfür sind die Richtlinien zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die USt¹³.

Verwaltungsvorschriften werden von übergeordneten Behörden oder Vorgesetzten aufgrund deren Organisations- und Geschäftsleitungsgewalt zur Sicherstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erlassen (z.B. Richtlinien, Erlasse, OFD-Verfügungen). Sie sind keine Gesetze i. S. d. § 4 AO. In der Rspr. ist die rechtliche Einordnung, Bedeutung und Funktion der Verwaltungsvorschriften nach wie vor umstritten. Der BFH geht davon aus, dass **norminterpretierende Verwaltungsregelungen** keine Außenwirkung entfalten, sondern nur innerdienstliche Bedeutung haben. Sie können die **Finanzgerichte** nicht verpflichten, da diese gem. Art. 20 Abs. 3 GG nur an Gesetz und Recht gebunden sind¹⁴. Regelungen über die **Sachverhaltsermittlung** oder die **Sachverhaltsdeutung** (typisierende Verwaltungsvorschriften – z.B. Abschreibungstabellen) seien dagegen von den FG zu beachten, wenn sie im Einklang mit dem geltenden Recht stünden und nicht im Einzelfall zu offensichtlich falschen Ergebnissen führten (BFH vom 04.04.1986, BStBl II 1986, 852). Ermessensrichtlinien erfahren eine gerichtliche Überprüfung nur daraufhin, ob sie sich an die gesetzlichen Grenzen des Ermessens halten¹⁵.

Entscheidungen der Finanzgerichte haben nicht die Wirkung eines Gesetzes. Sie regeln nicht allgemein Rechte und Pflichten des einzelnen StPfl., sondern wirken nur »inter partes«, also zwischen Kläger und Beklagten als Beteiligten des konkreten Rechtsstreits (§ 110 Abs. 1 FGO). Gleichwohl haben Entscheidungen des BFH zu grundsätzlichen Fragen des Steuerrechts oftmals gesetzegleiche Wirkung. Die Finanzverwaltung beachtet von Amts wegen allerdings nur die im BStBl Teil II abgedruckten Entscheidungen des BFH¹⁶. Ohne eine solche Veröffentlichung sind die Entscheidungen des BFH für die Finanzbehörden nicht verbindlich. Da der Bundesfinanzhof seit einiger Zeit wichtige Entscheidungen unmittelbar nach ihrer Verkündung auf seinen Internetseiten (www.bundesfinanzhof.de) veröffentlicht, werden diese Entscheidungen einer breiten Öffentlichkeit bekannt, bevor die obersten Finanzbehörden von Bund und Ländern über ihre Anwendbarkeit beraten können. Dadurch entstehen Zeiträume, in denen für die Bearbeiter in den Finanzämtern und die steuerberatenden Berufe unklar ist, ob sie diese Entscheidungen uneingeschränkt anwenden können. Um diese Zeiträume zu verkürzen, wird das entsprechende BFH-Urteil seit einiger Zeit zeitnah in eine auf der Internetseite des BMF geführten Liste eingestellt (Stichwort: Aktuelles/BFH-Entscheidungen). Damit ist gewährleistet, dass die Finanzämter schneller als bisher über die Anwendung von BFH-Urteilen unterrichtet werden. Vor der Ankündigung der Veröffentlichung einer Entscheidung auf der Internetseite des BMF können die Entscheidungen von den Finanzämtern nicht allgemein angewandt werden.

Ist die Finanzverwaltung im Einzelfall mit einer Entscheidung des BFH nicht einverstanden, weil sie von der inhaltlichen Richtigkeit nicht überzeugt ist, erlässt sie – zu Gunsten oder zu Ungunsten des StPfl. – einen sog. **Nichtanwendungserlass**, nach dem die gerichtliche Entscheidung über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden ist. Die Verwaltung erhält dadurch die Möglichkeit, in einem erneuten finanzgerichtlichen Verfahren die

13 Vgl. V. Schmidt, Teil B, Kap. I 2.

14 Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 4 Rz. 93 m.w.N.

15 Hat die Verwaltung also in Ausfüllung des ihr zustehenden Ermessenspielraums Richtlinien erlassen, so haben die Gerichte nur zu prüfen, ob sich die FA an die Richtlinien gehalten haben und ob die Richtlinien selbst einer sachgerechten Ermessensausübung entsprechen (BFH vom 24.11.2005, BStBl II 2006, 466).

16 Vgl. z.B. die Dienstanweisung des Bundesamts für Finanzen vom 15.03.2002, BStBl I 2002, 366.

Gerichte von der Richtigkeit der eigenen Rechtsauffassung zu überzeugen. Gelingt dies nicht, d.h. bestätigen die Gerichte die von ihnen gefundene Rspr., schließt sich die Verwaltung regelmäßig an und erklärt die Rspr. nunmehr doch für anwendbar.

3.4 Rückwirkung von Gesetzen

Ein Gesetz entfaltet **Rückwirkung**, wenn der zeitliche Anwendungsbereich der Norm auf einen Zeitpunkt festgelegt wird, der vor dem Inkrafttreten liegt. Durch rückwirkende Gesetze werden Rechtsfolgen bereits verwirklichter Lebenssachverhalte nachträglich mit Wirkung für die Vergangenheit geändert¹⁷. Die Zulässigkeit derartiger Rückwirkungen ist seit langem umstritten.

Das **BVerfG** hat unter Berufung auf den Grundsatz der Rechtssicherheit ein generelles Verbot der rückwirkenden Inkraftsetzung belastender Steuergesetze entwickelt (ständige Rspr., vgl. BVerfG vom 30.09.1987, BVerfGE 76, 256 m.w.N.; BFH vom 03.02.2005, BStBl II 2005, 351). Nach dieser Rspr. bedarf es vor dem Rechtsstaatsprinzip des GG einer besonderen Rechtfertigung, wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolgen eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich ändert. Belastende Steuergesetze – dazu gehören auch solche, die eine Vergünstigung einschränken oder aufheben – dürfen daher ihre Wirksamkeit grundsätzlich nicht auf bereits abgeschlossene Tatbestände erstrecken oder schutzwürdiges Vertrauen ohne hinreichende Rechtfertigung anderweitig enttäuschen (BFH vom 27.08.2002, BStBl II 2003, 18). Eine unzulässige, **echte (retroaktive) Rückwirkung** liegt nach dieser Rspr. aber nur vor, wenn ein Gesetz nachträglich in bereits **abgewickelte Tatbestände** der Vergangenheit eingreift. Eine Einwirkung auf einen noch nicht vollständig abgeschlossenen Sachverhalt für die Zukunft (z.B. eine Änderung des EStG im Dezember 2009 vor Ablauf des VZ 2009) wird dagegen als **unechte (retrospektive) Rückwirkung** für zulässig erachtet, wenn es sich um »maßvolle Änderungen« handelt (BVerfG vom 05.02.2002, BVerfGE 105, 17¹⁸; a.A. dagegen der BFH in seinem Vorlagebeschluss vom 02.08.2006, BStBl II 2006, 895: eine »echte« Rückwirkung sei auch dann anzunehmen, wenn eine im Gesetz neu oder verändert vorgesehene Rechtsfolge auch dann oder nur in Fällen gelten soll, in denen ihre Tatbestandsvoraussetzungen ausschließlich vor Verkündung des Gesetzes erfüllt worden sind).

Das **generelle Verbot der echten Rückwirkung** von belastenden Steuerrechtsgesetzen gilt nach der Rspr. dann nicht, wenn seitens des StPfl. **kein schutzwürdiges Interesse** besteht. Für das Fehlen eines schutzwürdigen Interesses hat die Rspr. in den vergangenen Jahren folgende **Fallgruppen** entwickelt: Eine echte Rückwirkung ist demnach auch zulässig, wenn der Bürger nach der rechtlichen Situation in dem Zeitpunkt, auf den der Eintritt der Rechtsfolge zurück bezogen wird, mit dieser Regelung **rechnen musste**¹⁹, wenn das geltende Recht **unklar und verworren** ist, wenn der Bürger sich nicht auf den durch eine ungültige Norm erzeugten **Rechtsschein** verlassen darf und wenn **zwingende Gründe des**

17 Vgl. ausführlich *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, § 4 Rz. 710 ff.

18 Der 2. Senat des BVerfG hat in diesem Zusammenhang die neuen Kategorien »Rückbewirkung von Tatsachen« und »tatbestandliche Rückanknüpfung« entwickelt; diese weichen jedoch in der Sache von der herkömmlichen Unterscheidung nicht ab; vgl. *Sachs* in *Sachs*, GG, Art. 20 Rz. 132 m.w.N.

19 Ob ein laufendes Gesetzgebungsverfahren beim heutigen Tohuwabohu der Steuergesetzgebung tatsächlich ein sachgerechtes Merkmal ist, scheint zweifelhaft, da die Rechtfertigungsschwelle für den Gesetzgeber dann derart niedrig liegt, dass der rechtsstaatliche gebotene Vertrauensschutz nahezu leer läuft.

Gemeinwohls, die dem Gebot der Rechtssicherheit übergeordnet sind, die Rückwirkung rechtfertigen. Da das geltende Steuerrecht in weiten Teilbereichen unklar und verworren ist, kommt dem Gesetzgeber weitestgehend ein Freibrief zu, ob er belastende Steuergesetze rückwirkend in Kraft setzen möchte²⁰.

3.5 Gesetzesanwendung

Bei der Gesetzesanwendung, d.h. der **Subsumtion** eines steuerlich relevanten Sachverhalts unter eine bestimmte Rechtsvorschrift, gelten für die Auslegung einzelner Rechtsvorschriften die allgemeinen Auslegungsregeln (AEAO zu § 4). Als Ziel der Auslegung ist der **Wille des Gesetzgebers** zu erforschen. Als Auslegungsmethoden kommt dabei primär der Wortlaut des Gesetzes (**grammatikalische Auslegung**), aber auch der Sinnzusammenhang (**systematische Auslegung**), der Gesetzeszweck (**teleologische Auslegung**) sowie die Entstehungsgeschichte (**historische Auslegung**) in Betracht. Die AO selbst gibt keiner der möglichen Auslegungsmethoden den Vorrang. Der BFH wendet die verschiedenen Methoden parallel an (vgl. z.B. BFH vom 11.01.2005, BStBl II 2005, 433 zur Berücksichtigung der Freigrenze des § 23 Abs. 3 S. 5 EStG vor der Durchführung eines Verlustrücktrags gem. § 23 Abs. 3 S. 8 EStG).

Ist der Wortlaut einer Norm eindeutig, bedarf es regelmäßig keiner Auslegung. Eine Auslegung gegen den ausdrücklichen Wortlaut kommt nur in Ausnahmefällen in Betracht, insbes. wenn eine wortgetreue Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen würde und der Schluss gerechtfertigt wäre, dass der gesetzgeberische Wille planwidrig umgesetzt wurde (BFH vom 12.12.2007, BStBl II 2008, 344). Ob in diesem Zusammenhang auch eine Auslegung gegen den klaren Wortlaut zu Lasten des StPfl. möglich ist oder ob insoweit ein **steuerverschärfendes Analogieverbot** besteht, ist umstritten. Nach Auffassung der Rspr. dürfen über den möglichen Wortsinn einer Vorschrift hinaus keine Steuertatbestände geschaffen oder ausgeweitet werden (vgl. BFH vom 21.07.1999, BStBl II 1999, 832 m.w.N.). Die Gegenmeinung²¹ verkennt, dass es allein dem Gesetzgeber obliegt, steuerliche Tatbestände zu schaffen bzw. auszuweiten.

Im Rahmen der Gesetzesauslegung ist auch die **wirtschaftliche Betrachtungsweise** zu beachten, wonach für die Anwendung des Steuerrechts nicht das formal erklärte oder formalrechtlich bestehende, sondern das wirtschaftlich gewollte maßgebend ist (AEAO zu § 4, vgl. auch BFH vom 20.01.2009, BStBl II 2009, 532)²².

3.6 Ermessensausübung (§ 5 AO)

Steuertatbestände enthalten im Regelfall **keine Ermessensermächtigung**. Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen ermessensunabhängig, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht anknüpft (§ 38 AO). Andererseits enthält

20 Vgl. ausführlich zum Ganzen *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, § 4 Rz. 710 ff.; *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Habil., Köln 2002, 203 ff.

21 Vgl. ausführlich *Tipke/Kruse*, AO, § 4 Rz. 360 m.w.N.

22 Beteiligt sich z.B. ein Kapitalanleger an einem sog. Schneeballsystem, mit dem ihm vorgetäuscht wird, in seinem Auftrag und für seine Rechnung würden Geschäfte auf dem Kapitalmarkt getätigt, ist der vom Anleger angenommene Sachverhalt der Besteuerung zugrunde zu legen (BFH vom 28.10.2008, BStBl II 2009, 190).

das steuerliche Verfahrensrecht zahlreiche Vorschriften, bei denen die Finanzbehörde im Rahmen bestimmter Grenzen und zur Erreichung eines bestimmten Zwecks ihr Verhalten selbst bestimmen darf, ihr also ein **Ermessensgebrauch** eingeräumt wird. Innerhalb dieser Grenzen sind dann verschiedene Entscheidungen möglich, die allesamt ermessensfehlerfrei und damit rechtmäßig sein können. Ermessensentscheidungen liegen vor, wenn die Finanzbehörde bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen zwischen verschiedenen Rechtsfolgen wählen kann. Dies geschieht gesetzestechisch insb. durch die Formulierung »kann« (z.B. § 152 Abs. 1 S. 1 AO), »ist berechtigt« (z.B. § 31 Abs. 3 AO) oder »ist befugt« (z.B. § 287 Abs. 1 AO). Wählt der Gesetzgeber anstelle des »kann« ein »soll« (z.B. in § 361 Abs. 2 S. 2 AO), ist der Ermessensgebrauch bereits **eingeschränkt**: »soll« bedeutet, dass die Finanzbehörde die ausgesprochene Rechtsfolge im Regelfall wählen muss, hiervon aber in **atypischen Ausnahmefällen** absehen kann. Bei »Muss«-Vorschriften hat das FA dagegen keinerlei Spielraum.

Ein Ermessen wird der Finanzbehörde nicht auf der Tatbestandsseite einer Norm, sondern auf der Rechtsfolgenseite eingeräumt, d.h. die Rechtsfolge wird in das Ermessen der Behörde gestellt, wenn der Tatbestand erfüllt ist.

Bei der Ermessensausübung hat die Finanzbehörde das Ermessen entsprechend dem **Zweck der Ermächtigung** auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten (§ 5 AO). Die wenig aussagekräftige Vorschrift bestimmt, dass bei der Ermessensausübung neben etwaigen Verwaltungsvorschriften, die die Ausübung des Ermessens regeln²³, auch die Grundsätze der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, der Verhältnismäßigkeit der Mittel, der Erforderlichkeit, der Zumutbarkeit, der Billigkeit und von Treu und Glauben sowie das Willkürverbot und das Übermaßverbot zu beachten sind (AEAO zu § 5 Nr. 1; nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit muss das von einer Behörde eingesetzte Mittel **geeignet und erforderlich** sein, um den erstrebten Zweck zu erreichen (BFH vom 25.10.2007, BFH/NV 2008, 189)). Die Finanzbehörden können dementsprechend nicht nach Gutdünken entscheiden. Das Ergebnis einer Ermessensausübung muss erkennbar Ausprägung pflichtgemäßen Ermessens sein (BVerfG vom 16.02.1965, BVerfGE 18, 353). Die Interessen des Einzelnen und die Interessen des Fiskus müssen nach Recht und Billigkeit gegeneinander abgewogen werden. Bei Abwägung der verschiedenen Umstände kann sich auch ergeben, dass der Ermessensspielraum so eingeengt ist, dass nur eine einzige Entscheidung ermessensgerecht ist. In diesen Fällen spricht man von einer **Ermessensreduzierung auf Null**.

Beispiel 2: Ermessensreduzierung auf Null

Bei der Bearbeitung der ESt des Klamm kommt es im FA zu einem Tippfehler bei der Datenerfassung. Klamm erhält daraufhin einen ESt-Bescheid mit einer Zahlungsaufforderung, die um ein Vielfaches die zutreffende Steuerschuld übersteigt. Als Klamm von der Vollstreckungsstelle des FA erfährt, dass sein eingelegter Rechtsbehelf die Vollziehung des Steuerbescheides nicht hindert, beantragt er umgehend die Aussetzung der Vollziehung gem. § 361 Abs. 2 AO. Kann das FA die Aussetzung der Vollziehung unter Hinweis auf sein Ermessen ablehnen?

Lösung: Aufgrund des offensichtlichen Fehlers bei der Datenerfassung bestehen an der Rechtmäßigkeit des ESt-Bescheides ernstliche Zweifel. Das FA »soll« daher auf Antrag die

23 So z.B. die Verwaltungsanweisung über Steuerstundung und Steuererlass aus sachlichen Billigkeitsgründen nach §§ 163, 222, 227 AO betr. die ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen, BMF vom 27.03.2003, BStBl I 2003, 240 (Beck'sche Erlasse 800, § 163/5).

Vollziehung des Bescheides aussetzen (§ 361 Abs. 2 S. 2 AO). Durch die Formulierung »soll« stellt der Gesetzgeber klar, dass bei Vorliegen ernstlicher Zweifel im Regelfall auszusetzen ist, wenn nicht ein atypischer Ausnahmefall vorliegt. Vorliegend wäre jede andere Entscheidung über den AdV-Antrag als die sofortige Aussetzung in vollem Umfang **ermessensfehlerhaft**, da der Steuerbescheid offensichtlich rechtswidrig ist. Das Ermessen der Finanzbehörde bei der Entscheidung über den AdV-Antrag ist insoweit **auf Null reduziert**.

Von Ermessensvorschriften zu unterscheiden ist der **unbestimmte Rechtsbegriff**; ein unbestimmter Rechtsbegriff liegt vor, wenn das Gesetz auf der Tatbestandsseite einer Norm einen Begriff verwendet, der nicht genau abgrenzbare Merkmale enthält (z.B. »offenbare Unrichtigkeiten« bei § 129 AO, »unbillig« bei § 227 AO). Unbestimmte Rechtsbegriffe gewähren keinen Ermessensspielraum, sondern müssen **durch Auslegung präzisiert** werden. Im Gegensatz zu Ermessensentscheidungen können die Gerichte die Auslegung eines unbestimmten Rechtsbegriffes **uneingeschränkt überprüfen**.

Bei der Ermessensausübung ist in einem zweistufigen Programm zwischen dem **Entschließungsermessen** und dem **Auswahlermessen** zu unterscheiden. Auf der **ersten Stufe** (Entschließungsermessen) hat die Finanzbehörde zu entscheiden, **ob** eine gesetzlich angeordnete Rechtsfolge eintreten soll, z.B. bei der Festsetzung eines Verspätungszuschlags (§ 152 Abs. 1 AO) oder bei der Einleitung eines Ordnungswidrigkeitenverfahrens (§ 410 AO i.V.m. § 47 Abs. 1 S. 1 OWiG). Auf der **zweiten Stufe** (Auswahlermessen) ist zwischen verschiedenen Rechtsfolgen zu wählen, z.B. bei der Bestimmung der Höhe des festzusetzenden Zwangsgeldes (§ 152 Abs. 1 AO) oder bei der Auswahl zwischen verschiedenen Haftungsschuldnern (§§ 191 Abs. 1, 44 Abs. 1 AO). Das Beispiel Zwangsgeld macht deutlich, dass Entschließungs- und Auswahlermessen auch kumulativ vorliegen können, wenn die Finanzbehörde sowohl über das »**Ob**«, als auch über das »**Wie**« einer Rechtsfolge entscheiden muss.

Sofern der Finanzbehörde ein Ermessensgebrauch eingeräumt wird, sind (mit Ausnahme der Fälle einer Ermessensreduzierung auf Null) verschiedene rechtmäßige Entscheidungen möglich. Ermessensentscheidungen sind daher **gerichtlich nur eingeschränkt nachprüfbar** (§ 102 FGO). Die Finanzgerichte prüfen, ob die Ermessensentscheidung der Finanzbehörde rechtswidrig war. Sie dürfen dabei aber nicht ihr eigenes Ermessen an die Stelle des Ermessens der Finanzbehörde setzen, sondern können die Ermessensentscheidung der Finanzbehörde nach ständiger Rspr.²⁴ nur dahingehend untersuchen, ob

- die für die Ausübung des Ermessens vom Gesetz gezogenen Grenzen überschritten sind (**Ermessensüberschreitung**) oder
- ob innerhalb dieser Grenzen das Ermessen fehlerhaft ausgeübt worden ist (**Ermessens Fehlgebrauch**).

Übt die Finanzbehörde das ihr eingeräumte Ermessen nicht im erforderlichen Maße oder überhaupt nicht aus, spricht man von **Ermessensunterschreitung bzw. Ermessensausfall**; in diesen Fällen ist der VA ebenfalls rechtswidrig.

Beispiel 3: Die drohende Insolvenz

Unternehmer Raffke erhält im Anschluss an eine Betriebsprüfung diverse Steuerbescheide, die zu erheblichen Steuernachforderungen führen. Raffke legt gegen die Bescheide Einspruch ein

24 Vgl. z.B. BFH vom 26.07.2005, BStBl II 2005, 814.