

§ 1 EINLEITUNG

A. Die steuerrechtliche Klausur im Juristischen Staatsexamen

In der steuerrechtlichen Examensklausur sind gefestigte Kenntnisse des Einkommensteuergesetzes (EStG) und der Abgabenordnung (AO) unerlässlich. 1

Die Stofffülle wirkt oft abschreckend, da sich Rechtssätze des Steuerrechts in nahezu unüberschaubaren Gesetzessammlungen und Verwaltungsrichtlinien befinden. Zu beachten ist dabei, dass – wie im allgemeinen Verwaltungsrecht auch – nur Steuergesetze unmittelbare Außenwirkung entfalten. Die Steuerrichtlinien haben allenfalls über Art. 3 I GG im Wege der Selbstbindung der Verwaltung mittelbare Außenwirkung.

B. Inhalt dieses Skripts

Der Einstieg in die AO ist meist recht unwegsam. Dies liegt schon daran, dass die AO ein komplexes und allein von der Anzahl der Paragraphen sehr umfangreiches Regelwerk ist. Bei weitem nicht alle Regelungen sind jedoch für das Examen von Bedeutung. Die Analyse der Prüfungsaufgaben der letzten Jahre hat vielmehr gezeigt, dass nur ein gewisser Teil immer wieder Gegenstand von Examensklausuren ist. 2

Dieses Skript dient deshalb dazu, alle examensrelevanten Problemkreise des Abgabenrechts darzustellen. Eine umfassende Darstellung aller möglichen Probleme der AO würde den Rahmen eines Skripts sprengen.

Erfahrungsgemäß sind folgende Themen schwerpunktmäßig Klausurgegenstand:

- ⇒ Bekanntgabe von Verwaltungsakten
- ⇒ Änderungsvorschriften, §§ 172 ff. AO
- ⇒ Rücknahmevorschriften, §§ 130 ff. AO
- ⇒ Fristen sowie die Wiedereinsetzung
- ⇒ Haftung
- ⇒ Einspruchsverfahren, §§ 347 ff. AO

Selbstverständlich können auch jederzeit andere Gebiete der AO abgeprüft werden.

Gerade die Leser, die sich in Bayern auf die 11. Klausur des Zweiten Staatsexamens vorbereiten, sollten die AO nicht zu oberflächlich behandeln, denn in der 11. Klausur ist in der Regel mit einem Teil aus der AO zu rechnen. Hier sind gemäß § 58 II Nr. 4 lit. c BayJAPO (2003) lediglich steuerbegünstigte Zwecke, die Vollstreckung und das Steuerstrafverfahren aus dem Gebiet der AO ausgeklammert.

Den Prüfungsumfang in der universitären Schwerpunktbereichsprüfung entnehmen Sie bitte der jeweiligen Studien- und Prüfungsordnung, welche Ihre Universität nach § 38 S. 2 BayJAPO (2003) erlassen hat.

§ 2 GRUNDZÜGE

A. Verfassungsrechtliche Grundlagen der Besteuerung

Der Staat ist auf die Erhebung von Steuern angewiesen, um die Rahmenbedingungen einer freien Wirtschaft zu garantieren. Er greift daher auf die private Finanzkraft zu. 3

Diesem Zugriff sind jedoch durch das Verfassungsrecht Grenzen gesetzt, etwa durch das Rechtsstaatsprinzip und die Grundrechte der Art. 3, 12, 14 GG. Auf diese rechtsstaatlichen Grenzen soll im Folgenden kurz eingegangen werden.

hemmer-Methode: Im Folgenden werden keine AO-spezifischen Probleme erläutert. Indes ist das Verständnis des verfassungsrechtlichen Hintergrundes wichtig für die Arbeit mit der AO. Zudem können verfassungsrechtliche Argumentationsmuster in der Klausur stets eine große Hilfe bei der Lösung unbekannter Probleme sein.

I. Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung

Vorbehalt des Gesetzes

Steuerrecht ist Eingriffsrecht. Daher steht es insbesondere unter dem Vorbehalt des Gesetzes. Konkret ist daher bei Eingriffen in bestimmte Grundrechte immer danach zu fragen, ob eine Eingriffsbefugnis vorliegt, so etwa bei Steuergesetzen, die Art. 6 GG tangieren können. Unabhängig von dem Eingriff in bestimmte Grundrechte geht das BVerfG ganz allgemein von einem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung aus und leitet diesen aus Art. 2, 20 III GG ab. 3a

Schwierigkeiten können sich in diesem Bereich insbesondere ergeben, wenn ein Gesetz zu einer bestimmten Frage Lücken enthält. Dann ist diese Lücke unter Berücksichtigung obiger Grundsätze zu schließen. Nach Ansicht des BFH ist dabei auch eine Analogie zu Lasten des Steuerpflichtigen möglich, wenn dies der Verwirklichung des Gleichheitssatzes dient.²

Einer Analogie ist nur die Grenze des Vertrauens in den Wortlaut einer Vorschrift gesetzt. Ergibt sich für den Steuerpflichtigen aus dem Zusammenhang des Gesetzes, dass eine Regelung über die reine Begrifflichkeit hinaus hergeleitet werden kann, kommt eine Analogie in Betracht.

II. Bestimmtheitsgebot

Eng damit verknüpft ist das Bestimmtheitsgebot. Aufgrund der Eingriffsintensität gilt gerade für Steuergesetze das Vertrauensschutzprinzip. Der Bürger muss sich auf die auf ihn zukommenden Belastungen einstellen können. Das erfasst insbesondere, dass sich der Anwendungsbereich einer Norm für den Bürger erschließen lassen muss, damit der beurteilen kann, ob ein bestimmtes Verhalten die Rechtsfolgen des Steuertatbestandes auslöst. 3b

hemmer-Methode: An dieser Stelle müsste man eigentlich aufhören und feststellen, dass ein Großteil der steuerrechtlichen Regelungen verfassungswidrig ist.

¹ BVerfGE 87, 153 (169).

² BFHE 168, 300 (304).

Viele Einzelsteuergesetze sind so kompliziert gefasst, dass sich deren Anwendungsbereich eben nicht mehr einfach erschließen lässt. Man denke nur an §§ 3 ff. UStG, mit deren Anwendung sogar ausgewiesene Steuerexperten Probleme haben.

Das BVerfG geht diesen Weg indes nicht, sondern verlagert das Problem auf eine andere Ebene. Ein Gesetz ist bereits bestimmt genug, wenn die Gesetzesanwender, also die Verwaltungsbehörden und die Gerichte, etwaige Zweifelsfragen mit Hilfe anerkannter Auslegungsmethoden zu beantworten vermögen.³

III. Rückwirkungsverbot

Das Rückwirkungsverbot soll den Steuerpflichtigen in besonderem Maße schützen; er soll mit steuerrechtlichen Konsequenzen für Vorgänge in der Vergangenheit nicht zu rechnen haben. Eine wesentliche Voraussetzung für die Akzeptanz der steuerlichen Eingriffe ist das Vertrauen der Bürger in das Steuersystem.

3c

Anders als im Strafrecht sind steuerliche Rückwirkungen nicht gänzlich ausgeschlossen. Man muss vielmehr unterscheiden zwischen der Rückbewirkung von Rechtsfolgen und der sog. tatbestandlichen Rückanknüpfung.

Eine Rückbewirkung von Rechtsfolgen ist grundsätzlich unzulässig. Mit ihr werden in der Vergangenheit liegende, bereits abgeschlossene Tatbestände von den Rechtsfolgen eines bestimmten Gesetzes erfasst. Ein solches Vorgehen kann nur etwa dann zulässig sein, wenn zwingende Gründe des gemeinen Wohls dies gestatten.⁴

Eine tatbestandliche Rückanknüpfung ist hingegen grundsätzlich zulässig, da das Vertrauen des Bürgers in das Abgeschlossene eines Tatbestandes in diesen Fällen noch nicht schutzwürdig ist.

Umstritten ist im Einzelfall indes, wann welcher Fall vorliegt. So wird etwa im Einkommensteuerrecht davon ausgegangen, dass eine Rückbewirkung der Rechtsfolgen vorliegt, wenn die Norm, die Rechtsfolgen für einen Veranlagungszeitraum ändert, nach Ablauf des Veranlagungszeitraums verkündet wird. Innerhalb eines Veranlagungszeitraums ist eine Änderung der Rechtsfolgen indes demnach zulässig. Das erscheint jedoch immer dann problematisch, wenn der Steuerpflichtige im Vertrauen auf den Fortbestand der „alten“ Regelung Dispositionen getroffen hat.⁵

*Bsp.:*⁶ Es existiert ein Gesetz, nachdem Sonderabschreibungen für Investitionen in Windräder gewährt werden. Im Dezember des VZ 2009 verabschiedet der Bundestag ein Gesetz, demzufolge die Möglichkeit der Sonderabschreibung für alle Investitionen ab dem 01.01. des VZ 2009 gestrichen wird, um Steuergerechtigkeit herzustellen.

Zwar ist der Veranlagungszeitraum z. Zt. der Verabschiedung des Gesetzes noch nicht abgeschlossen, so dass grundsätzlich an eine zulässige Rückanknüpfung zu denken wäre. Indes hat der Gesetzgeber durch die Zurverfügungstellung der Sonderabschreibung beim Steuerpflichtigen eine sog. Verschonungssubvention angeboten. Diese ist nur dann für den Steuerpflichtigen von Vorteil, wenn er innerhalb des VZ Dispositionen trifft. Er entscheidet sich um des steuerlichen Vorteils willen für ein bestimmtes wirtschaftliches Verhalten, das er ohne die Abschreibungsmöglichkeit nicht gewählt hätte. Daher ist von einem Fall der echten Rückwirkung auszugehen. Das Gesetz wäre verfassungswidrig.

3 BVerfGE 21, 209 (215).

4 BVerfGE 72, 200 (258).

5 BVerfGE 97, 67 (80).

6 Angelehnt an BVerfGE 97, 67 ff.

B. Aufgabe und Aufbau der AO

I. Aufgabe der AO, §§ 1–2 AO

„Steuergrundgesetz“

Die AO als „Steuergrundgesetz“ enthält grundlegende Bestimmungen für die gesamte Besteuerung. In der AO sind die wichtigsten Regelungen zusammengefasst, die für alle Steuern allgemein gelten. Dadurch werden die Einzelsteuergesetze entlastet und eine einheitliche Behandlung sichergestellt. Lediglich in Einzelfällen enthalten die verschiedenen Steuergesetze Besonderheiten (vgl. §§ 25, 36, 37, 38 ff., 43 ff. EStG) und ändern oder konkretisieren damit die Regelungen der AO.

4

Die AO enthält neben verfahrensrechtlichen Vorschriften auch grundlegende Bestimmungen des materiellen Steuerrechts, insbesondere die Regelungen zur Haftung.

5

hemmer-Methode: Andererseits bestehen auch im materiellen Steuerrecht wichtige Haftungsvorschriften, z.B. § 42d EStG. Sie müssen daher die AO und das materielle Steuerrecht immer im Zusammenhang betrachten.

Weitere Rahmengesetze – also Gesetze, die für mehrere Steuerarten gelten – sind u. a. das Bewertungsgesetz, das Steuerberatungsgesetz, das Finanzverwaltungsgesetz und die Finanzgerichtsordnung.

6

II. Aufbau der AO

Klammerprinzip

Die AO beginnt in ihren ersten drei Teilen (§§ 1–133 AO) mit vor die Klammer gezogenen allgemeinen Begriffsbestimmungen, Definitionen und allgemeinen Regelungen. Hier finden sich unter anderem die Regelungen zum Steuerbegriff (§ 3 AO), zur Zuständigkeit (§§ 16 ff. AO), zu den steuerbegünstigten Zwecken (§§ 51 ff. AO) und zur Haftung (§§ 69 ff. AO). Auch die für Einzelsteuergesetze relevanten Begriffe wie Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt etc. sind hier erläutert.

7

Wichtig sind die §§ 78–132 AO. Hier werden neben den steuerlichen Verfahrensgrundsätzen auch die allgemeinen Regelungen über Verwaltungsakte dargestellt. Die Regelungen zum Verwaltungsakt sind dem Verwaltungsverfahrensgesetz nachgebildet. Zu beachten sind jedoch die besonderen und umfangreichen Sonderregelungen in der AO.

Besteuerungsverfahren

In den §§ 134 ff. AO folgt das Gesetz im Wesentlichen dem üblichen Gang des Besteuerungsverfahrens. Dieses lässt sich vereinfacht wie folgt zusammenfassen:

8

Nach der Ermittlung eines steuerlich relevanten Sachverhalts wird die Steuer festgesetzt. Die festgesetzte Steuer wird anschließend erhoben. Falls erforderlich, muss die Steuer im Wege der Vollstreckung beigetrieben werden.

Das steuerliche Verfahren lässt sich daher wie folgt einteilen:

- ⇒ Ermittlungsverfahren, §§ 134–154 AO
- ⇒ Festsetzungsverfahren, §§ 155–192 AO
- ⇒ Erhebungsverfahren, §§ 218–248 AO
- ⇒ Vollstreckungsverfahren, §§ 249–327 AO

Einspruchsverfahren

In allen Stadien des Besteuerungsverfahrens erlässt die Finanzbehörde Verwaltungsakte (§ 118 AO). Diese Verwaltungsakte sind im Rahmen eines außergerichtlichen Rechtsbehelfs angreifbar und überprüfbar. Die AO sieht hierfür das Einspruchsverfahren nach §§ 347–367 AO vor.

9

Das gerichtliche Rechtsbehelfsverfahren ist in der Finanzgerichtsordnung (FGO) geregelt, die allerdings nicht zum Prüfungstoff gehört. Im Besteuerungsverfahren sind sowohl Straftaten als auch Ordnungswidrigkeiten vorstellbar. Im Anschluss an das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren finden sich daher Vorschriften für das steuerliche Straf- und Bußgeldverfahren in den §§ 369–412 AO.

hemmer-Methode: Verschaffen Sie sich zunächst einen Überblick über die systematische Einteilung der AO, indem Sie das Inhaltsverzeichnis der AO gründlich studieren. Die Struktur der AO kann in der Klausur sehr hilfreich sein, wenn es darum geht, eine Vorschrift zu finden, von der Sie zwar schon einmal gehört haben, von der Sie aber nicht mehr wissen, wo sich diese genau befindet. Wenn Sie sich etwa erinnern, dass sich in dem Abschnitt der §§ 108 ff. AO Vorschriften über Fristen befinden, dann stoßen Sie beim Durchgehen dieses Abschnittes quasi automatisch z.B. auf die Vorschrift des § 110 AO, der die Wiedereinsetzung regelt.

C. Steuerliche Begriffsbestimmungen, §§ 3–15 AO

I. Steuern

Steuern i.S.d. AO sind die in § 3 I AO genannten Geldleistungen.

10

Tatbestand der Steuern § 3 I AO

Steuern sind danach:

- ⇒ Geldleistungen, die
- ⇒ ohne Gegenleistung für eine bestimmte Leistung
- ⇒ von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen
- ⇒ zur Erzielung von Einnahmen
- ⇒ allen, die den jeweiligen Tatbestand erfüllen, auferlegt werden.

Abgrenzung zu:

Keine Steuern sind:

- Gebühren

Gebühren = Geldleistungen aufgrund von Gebührenordnungen für eine bestimmte Gegenleistung der Verwaltung, die tatsächlich in Anspruch genommen wird (Verwaltungs- oder Benutzungsgebühren; Beispiel: Gerichtsgebühr).

11

- Beiträgen

Beiträge = Geldleistungen auf gesetzlicher Grundlage zur Beteiligung an den Kosten einer Einrichtung, die zur Inanspruchnahme einer Gegenleistung berechtigt (Beispiel: Beitrag für die Steuerberaterkammer). Die Gegenleistung muss aber nicht in Anspruch genommen werden (Beispiel: Kurtaxe).

12

hemmer-Methode: Diese Abgrenzung ist Ihnen bereits aus dem Kommunalabgabenrecht bekannt. Greifen Sie hier auf vorhandenes Wissen zurück.