

## Allgemeines Steuerrecht

Bearbeitet von  
Prof. Dr. Hans-Wolfgang Arndt, Prof. Dr. Holger Jenzen, Prof. Dr. Thomas Fetzer

3. Auflage 2016. Buch. XVI, 479 S. Kartoniert  
ISBN 978 3 8006 5138 2  
Format (B x L): 16,0 x 24,0 cm

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](http://beck-shop.de) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

über das förmliche Bekanntgabeverfahren von (Steuer-)Verwaltungsakten, also insbesondere die Art und Weise der Zustellung von Steuerbescheiden und anderen Verwaltungsakten. Schließlich sind auch noch die einschlägigen Vorschriften des **Bürgerlichen Rechts** beispielsweise zur Berechnung von Fristen (§§ 186 ff. BGB) oder zur Aufrechnung (§§ 387 ff. BGB) im Besteuerungsverfahren zu berücksichtigen.

**Beispiel:** Der Steuerpflichtige S hat in der Vergangenheit mehrfach den Erhalt von Einkommensteuerbescheiden bestritten. Daher lässt das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 01 zustellen. Gemäß § 122 Abs. 5 AO richtet sich die Zustellung nach den Vorschriften des VwZG. Wird der Bescheid mittels Postzustellungsurkunde dem S am 12. Oktober gegen 11:00 Uhr zugestellt (§ 3 VwZG), beginnt die Rechtsbehelfsfrist gemäß § 187 Abs. 1 BGB i. V. m. § 108 Abs. 1 AO am 13. Oktober 01.

## 5.4 Wichtige Verwaltungsanweisungen zur Abgabenordnung

Zur Auslegung und Anwendung der Bestimmungen des Allgemeinen Steuerrechts sind verschiedene **Verwaltungsvorschriften** (Richtlinien, Schreiben, Erlasse und OFD-Verfügungen) ergangen. Zwar kommt den Verwaltungsanweisungen nur Bindungswirkung gegenüber den Behörden zu, sie gewährleisten aber eine zweck- und gleichmäßige Anwendung der Steuergesetze durch die Finanzämter. Darüber hinaus kann sich eine weitergehende tatsächliche Bindungswirkung aus dem Gleichheitsgrundsatz ergeben (sog. Selbstbindung der Verwaltung)<sup>3</sup>. Eine der wichtigsten behördeninternen Vorschriften ist der Anwendungserlass zur AO (**AEO**)<sup>4</sup>. Der AEO ist in seiner kommentarartigen Struktur mit den Richtlinien der Einzelsteuergesetze (z. B. EStR, KStR oder UStR) vergleichbar und für die Finanzämter bindend. Andere für das Besteuerungsverfahren wichtige Verfahrensvorschriften enthalten beispielsweise die Vollstreckungsanweisung (**VollStrA**), die Vollziehungsanweisung (**VollzA**) und die Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (**ASTBV**). Darüber hinaus enthält die Betriebsprüfungsordnung (**BpO**) ein Regelwerk für steuerliche Außenprüfungen, während die „Grundsätze zur Neuorganisation der Finanzämter und zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens“ (**GNOFÄ**) durch Gruppenbildung der Steuerpflichtigen u. a. zu unterschiedlichen Prüfungsintensitäten führen.

<sup>3</sup> BFH v. 13.06.1969, III R 132/67, BStBl II 1969, 612; v. 16.02.1970, VI R 325/67, BStBl II 1970, 380; v. 31.10.1990, I R 3/86, BStBl II 1991, 610.

<sup>4</sup> Nicht zu verwechseln mit dem Einführungsgesetz zur AO (EGAO), das neben den Übergangsvorschriften der RAO zur AO 1977 auch die Überleitungsbestimmungen anlässlich der Wiedervereinigung enthält.

## 5.5 Legaldefinitionen der Abgabenordnung

Die Abgabenordnung enthält in den §§6–15 wichtige allgemeine Begriffsbestimmungen, die nicht nur für die Auslegung der einschlägigen verfahrensrechtlichen Normen von Bedeutung sind, sondern ganz wesentlichen Einfluss auf die Anwendung der verschiedenen Einzelsteuergesetze entfalten.

**Beispiel:** Der Anteil des „**electronic commerce**“ am Handelsaufkommen verzeichnet seit Jahren ein rasantes Wachstum. Bücher, Software oder Flugreisen bedürfen dank des „World Wide Web“ keiner festen Verkaufseinrichtungen mehr. Damit ist aber auch – insbesondere beim grenzüberschreitenden Handel – eine Vielzahl steuerlicher Rechtsfragen verbunden. So führen z. B. die in Deutschland betriebenen gewerblichen Aktivitäten von ausländischen Handelsunternehmen via Internet nach §49 Abs.1 Nr.2a EStG zu beschränkt steuerpflichtigen Einkünften, sofern im Inland eine **Betriebsstätte** für diese Zwecke unterhalten wird. Allerdings ist fraglich, ob ein Internet-Server als Betriebsstätte fungiert oder nicht. Immerhin könnte der Steuerpflichtige – bei Bejahung der Betriebsstättenqualität – mittels Einschaltung eines ausländischen Internet-Providers seine Steuerpflicht in Niedrigsteuerländer verlagern. Obwohl es sich hierbei offensichtlich um ein Problem des Internationalen Steuerrechts handelt, liegt die steuerrechtliche Lösung in der Interpretation des §12 AO bzw. dessen Pendant im Abkommensrecht. Ebenso wird problematisiert, ob eine „intelligente Homepage“ einen **ständigen Vertreter** i. S. d. des §49 Abs.1 Nr.2a EStG begründet. Auch insoweit kommt es auf die Auslegung der Abgabenordnung (§13 AO) an.

Die §§6–15 AO enthalten die Legaldefinitionen für die Begriffe Behörde/Finanzbehörde (§6 AO), Amtsträger (§7 AO), Wohnsitz (§8 AO), gewöhnlicher Aufenthalt (§9 AO), Geschäftsleitung (§10 AO), Sitz (§11 AO), Betriebsstätte (§12 AO), ständiger Vertreter (§13 AO), wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§14 AO) und Angehörige (§15 AO).

Zwischen den Steuerpflichtigen und den Steuerberechtigten (Bund, Länder, Gemeinden und Kirchen) besteht eine Vielzahl unterschiedlicher Rechtsbeziehungen in Steuersachen. Die Gesamtheit dieser Rechtsbeziehungen zwischen der Öffentlichen Hand und den Steuerbürgern wird als **Steuerrechtsverhältnis** bezeichnet. Es umfasst sowohl die Rechtsbeziehungen vermögensrechtlicher Art als auch die Rechtsbeziehungen nicht vermögensrechtlicher Art. Erstere werden als **Steuerschuldverhältnis** bezeichnet. Das Steuerschuldverhältnis ist mithin nur ein **Unterfall** des Steuerrechtsverhältnisses. Während die Abgabenordnung den Begriff des Steuerrechtsverhältnisses nicht kennt, zählt § 37 Abs. 1 AO die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis enumerativ auf.

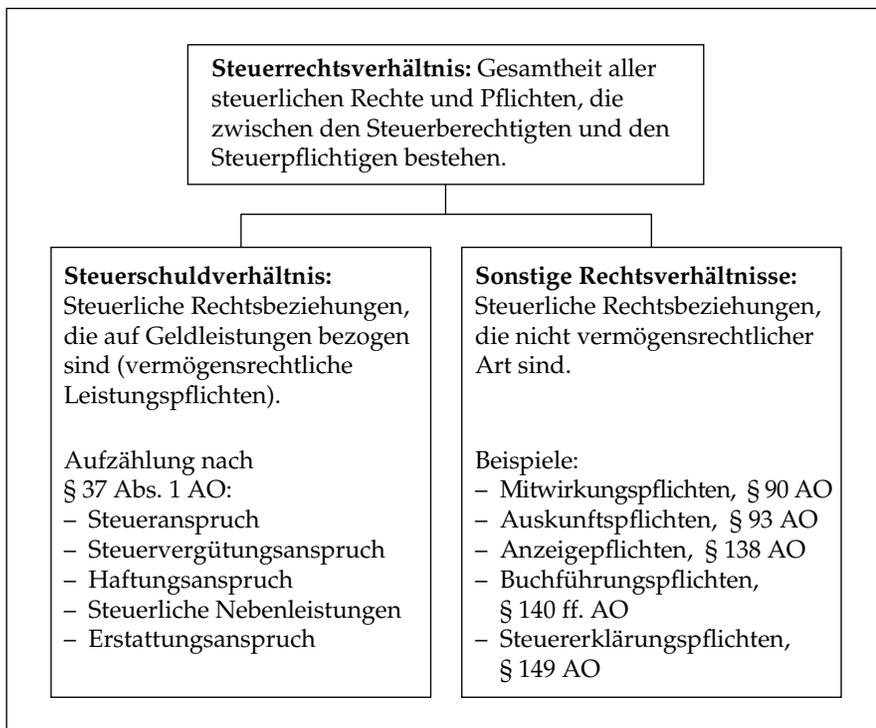


Abb. 6.1 Das Steuerrechtsverhältnis

Die Erkenntnis, dass alle Beziehungen zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner **Rechtsbeziehungen** sind, ist weder selbstverständlich noch fol-

genlos. Der früheren Deutung der Besteuerung, es handle sich bei ihr um ein einseitiges Gewaltverhältnis, ist damit der Boden entzogen. Denn von einem einseitigen Gewaltverhältnis unterscheidet sich ein beidseitiges Rechtsverhältnis gerade dadurch, dass die gegenseitigen Rechte und Pflichten durch Rechtsnormen begründet und gleichzeitig begrenzt werden. Dennoch steht auch heute außer Frage, dass das Steuerrechtsverhältnis in erster Linie für den Steuerpflichtigen ein **Pflichtenverhältnis** darstellt. Steuerrechtsnormen begründen primär Ansprüche des Steuergläubigers. Soweit es aber um die Durchsetzung und Verfolgung dieser Ansprüche geht, enthält die Abgabenordnung zugleich eine Vielzahl von Vorschriften, die die Rechtsverfolgung im Interesse des Steuerschuldners begrenzen und beschränken. Beispielhaft genannt seien nur § 88 Abs. 2 AO, wonach die Steuererklärungen auch zugunsten der Steuerpflichtigen zu prüfen sind, § 30 AO, der es der Finanzverwaltung untersagt, das Steuergeheimnis zu verletzen, und § 93 Abs. 1 S. 3 AO, der dem Steuergläubiger vorschreibt, sich erst an den Steuerpflichtigen zu wenden, bevor er unbeteiligte Dritte um Auskunft ersucht. Der Durchsetzung dieser und vieler anderer Rechte des Steuerpflichtigen dient das Rechtsbehelfsverfahren der §§ 347 ff. AO und schließlich das finanzgerichtliche Verfahren. Die Bedeutung des Steuerrechtsverhältnisses erschöpft sich aber nicht in einer bloßen Aufzählung derjenigen Vorschriften der Abgabenordnung, die dem Steuerschuldner Rechte gegenüber dem Steuergläubiger einräumen und damit zugleich die Eingriffsbefugnisse der Finanzverwaltung begrenzen. Deren Eingriffsbefugnisse werden außer durch die Abgabenordnung noch durch weitere geschriebene und ungeschriebene Rechtsgarantien des Öffentlichen Rechts beschränkt: die Grundrechte, die verschiedenen Ausprägungen des Rechtsstaatsprinzips und das Europarecht.

## 6.1 Die am Steuerrechtsverhältnis Beteiligten

### 6.1.1 Steuerpflichtiger und Steuerschuldner

Der Begriff des **Steuerpflichtigen** ist gegenüber dem des Steuerschuldners weitaus umfassender. Er betrifft **alle** Verpflichtungen, wohingegen im Steuerschuldverhältnis nur die Geldleistungen inbegriffen sind. Wer Steuerpflichtiger ist, regelt § 33 Abs. 1 AO: „Steuerpflichtiger ist, wer eine Steuer schuldet, für eine Steuer haftet, eine Steuer für Rechnung eines Dritten einzubehalten und abzuführen hat, wer eine Steuererklärung abzugeben, Sicherheit zu leisten, Bücher und Aufzeichnungen zu führen oder andere ihm durch die Steuergesetze auferlegte Verpflichtungen zu erfüllen hat.“

Das Steuerschuldverhältnis umfasst die in § 37 AO abschließend aufgezählten Geldleistungsansprüche und damit die Rechtsbeziehungen zum Steuergläubiger, die Geldleistungen zum Gegenstand haben. **Steuerschuldner** ist derjenige, der eine Steuer als eigene Schuld schuldet. **Wer** für die einzelnen Steuern Steuerschuldner ist, ergibt sich nicht aus der Abgabenordnung. Diese verweist vielmehr in § 43 AO auf die jeweiligen Einzelsteuergesetze. In den meisten Fällen ist in den Einzelsteuergesetzen ausdrücklich festgelegt, wer für den Steu-

**anspruch** als Steuerschuldner in Betracht kommt, z. B. ist gemäß § 38 Abs. 2 EStG der Arbeitnehmer Schuldner der Lohnsteuer. In manchen Einzelsteuergesetzen wird der Steuerschuldner aber nicht erwähnt, die Steuerschuldnerschaft ergibt sich vielmehr zwangsläufig aus anderen Teilen des Gesetzes. So kann beispielsweise Steuerschuldner der Einkommensteuer nur eine natürliche Person mit Einkünften i. S. d. § 2 EStG sein, bei der die persönliche und sachliche Steuerpflicht nach § 1 EStG gegeben ist.

## 6.1.2 Steuergläubiger und Zuständigkeit

Der Begriff des **Steuergläubigers** ist gesetzlich nicht definiert. Im Allgemeinen wird darunter derjenige Beteiligte des Steuerschuldverhältnisses verstanden, der berechtigt ist, die Entrichtung einer Steuer oder eines Anteils daran für sich zu verlangen, weil ihm das Aufkommen zusteht. Vom Begriff des Steuergläubigers ist der Begriff des **Steuervergütungsgläubigers** zu unterscheiden. Steuervergütungsgläubiger ist gemäß § 43 S. 1 AO derjenige, dem nach den Einzelsteuergesetzen eine Steuervergütung zusteht.

Welcher Gebietskörperschaft das Aufkommen einer Steuer als Steuergläubiger zusteht, regelt Art. 106 GG. Die steuererhebungsberechtigten Gebietskörperschaften (Bund, Länder und Gemeinden) handeln durch ihre **zuständigen Behörden**. Unter Zuständigkeit versteht man die Befugnis und die Pflicht einer Behörde, bestimmte Verwaltungsaufgaben wahrzunehmen. Dabei unterscheidet die Abgabenordnung zwischen der sachlichen und der örtlichen Zuständigkeit (§§ 16, 17 AO). Unter **sachlicher Zuständigkeit** versteht man das Recht und die Pflicht zur Wahrnehmung bestimmter gegenständlich abgegrenzter Aufgaben. Die sachliche Zuständigkeit zur Verwaltung der Bundes- und Landessteuern ist nach Art. 108 GG den Bundes- und Landesfinanzbehörden zugewiesen worden. Für die sachliche Zuständigkeit verweist § 16 AO auf die Vorschriften des Finanzverwaltungsgesetzes, das gem. Art. 108 Abs. 1 und 2 GG erlassen worden ist. Die **örtliche Zuständigkeit** dient der Abgrenzung des räumlichen Wirkungsbereichs von Finanzbehörden mit gleicher sachlicher Zuständigkeit. Sie ist – vorbehaltlich abweichender Bestimmungen in den Einzelsteuergesetzen – nach der jeweiligen Steuerart in den §§ 17–29 AO sehr detailliert geregelt. Anknüpfungskriterien sind dabei legaldefinierte allgemeine Merkmale wie Wohnsitz (§ 8 AO), gewöhnlicher Aufenthalt (§ 9 AO), Geschäftsleitung (§ 10 AO), Sitz (§ 11 AO) und Betriebsstätte (§ 12 AO). Wenn ein Finanzamt örtlich für die Festsetzung einer Steuer zuständig ist, hat es das gesamte Besteuerungsverfahren – Ermittlung, Festsetzung und Erhebung – durchzuführen.

## 6.2 Steuerliche Rechts- und Handlungsfähigkeit

Die **steuerliche Rechtsfähigkeit** ist die Fähigkeit, Träger von Rechten und Pflichten auf dem Gebiet des Steuerrechts zu sein. Sie ist in der Abgabenordnung nicht generell geregelt und stimmt auch nicht mit der Rechtsfähigkeit des Zivil-

rechts überein. Wer steuerlich rechtsfähig ist, bestimmt sich vielmehr danach, wer nach den **Einzelsteuergesetzen Träger von Rechten und Pflichten** ist. Beginn und Ende der steuerlichen Rechtsfähigkeit können ebenfalls von der zivilrechtlichen Regelung abweichen. Bei **juristischen Personen** beginnt die steuerliche Rechtsfähigkeit mit Aufnahme der Tätigkeit aufgrund des Gründungsvertrages, nicht erst – wie im Zivilrecht – mit Eintrag in das Handelsregister. Sie endet mit der vollständigen Abwicklung aller Geschäfte.

Neben natürlichen und juristischen Personen können im Steuerrecht auch **Personenzusammenschlüsse** (z. B. OHG, KG, GdB, Partnerschaftsgesellschaft) rechtsfähig sein, wenn das Einzelsteuergesetz dies vorsieht. Eine Kommanditgesellschaft kann Steuerschuldner und Unternehmer bei der Umsatzsteuer sein. Dagegen ist diese Unternehmensform nicht selbst einkommensteuerpflichtig (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Die steuerliche Rechtsfähigkeit besteht mithin nicht auf allen Steuerrechtsgebieten. Es besteht steuerlich regelmäßig nur eine **Teilrechtsfähigkeit**. Diese ist für jede Steuerart gesondert zu bestimmen.

Von der Rechtsfähigkeit ist die **Handlungsfähigkeit** zu unterscheiden. Während die Rechtsfähigkeit regelt, wer Träger von Rechten und Pflichten sein kann, betrifft die Handlungsfähigkeit die Frage, wer im steuerlichen Verfahren wirksam **Verfahrenshandlungen** vornehmen kann. Darunter versteht man sowohl aktives Tätigwerden (z. B. Stellung eines Antrags, Abgabe einer Steuererklärung, Entgegennahme eines Verwaltungsakts, Einlegung eines Einspruchs) als auch passives Dulden (z. B. Duldung einer Vollstreckung). Gemäß § 79 AO sind **unbeschränkt Geschäftsfähige** und beschränkt Geschäftsfähige, soweit ihre **partielle Geschäftsfähigkeit** reicht, handlungsfähig. Letzteres betrifft einmal die Regelung des § 112 BGB zum selbständigen Betrieb eines Erwerbsgeschäfts, zum anderen § 113 BGB bezüglich der Aufnahme eines Dienst- und Arbeitsverhältnisses. Hier kann der partiell Handlungsfähige nur solche Verfahrenshandlungen vornehmen, die durch die partielle Geschäftsfähigkeit abgedeckt sind. So darf der zum Betrieb eines Erwerbsgeschäftes ermächtigte Minderjährige die Umsatzsteuer- und Gewerbesteuererklärung selbst abgeben bzw. übermitteln, nicht jedoch die Einkommensteuererklärung. Insoweit muss die Verfahrenshandlung von dem bzw. den gesetzlichen Vertretern vorgenommen werden. **Juristische Personen** können selbst nicht im Verfahren auftreten, sie handeln durch ihre **gesetzlichen Vertreter** oder durch besonders Beauftragte (§ 79 Abs. 1 Nr. 3 AO). Das Gleiche gilt für nicht- bzw. teilrechtsfähige Personenvereinigungen, z. B. eine KG oder eine GbR.

**Beispiele:** (1) Nach dem Investitionszulagengesetz 1996 war der Antrag auf Investitionszulage nach amtlichem Vordruck zu stellen und vom Anspruchsberechtigten eigenhändig zu unterschreiben. Die Wahrung der Antragsfrist (Abgabe des Antrags bis zum 30.09. des auf die Investition folgenden Kalenderjahres) setzte voraus, dass der vollständige Antrag innerhalb dieser Frist gestellt wurde. Der Geschäftsführer der Unglück-GmbH ist auf einer viertägigen Geschäftsreise. Telefonisch weist er einen seiner Mitarbeiter an, den Investitionszulagenantrag form- und fristwährend beim Finanzamt einzureichen. Der Mitarbeiter befolgt die Anweisung und unterzeichnet das Formular mit dem Zusatz „i. V.“. Die GmbH ist **steuerrechtsfähig**, aber verfahrensrechtlich **nicht handlungsfähig**. Sie handelt nach § 79 Abs. 1 Nr. 3 AO i. V. m. § 35

Abs. 1 GmbHG durch ihren gesetzlichen Vertreter, den **Geschäftsführer**. Daher ist der Antrag einer GmbH auf Gewährung einer Investitionszulage nur wirksam, wenn er von dem Geschäftsführer eigenhändig unterschrieben ist. Fehlt die Unterschrift des Geschäftsführers, kann nach Ablauf der Antragsfrist eine Nachholung nicht erfolgen. **Andere Angestellte** einer GmbH sind auch nicht als „besonders Beauftragte“ i. S. v. § 79 Abs. 1 Nr. 3 AO zur Unterzeichnung befugt<sup>1</sup>. Der Antrag der Unglück-GmbH wurde wegen Unwirksamkeit abgelehnt<sup>2</sup>.

(2) Der Antrag auf VorSt-Vergütung eines im Drittland ansässigen Unternehmers ist nach § 18 Abs. 9 UStG i. V. m. § 61a UStDV vom Unternehmer eigenhändig zu unterschreiben. Sofern es sich hierbei um eine juristische Person oder nichtrechtsfähige Personenvereinigung handelt, muss sich diese nach § 79 Abs. 1 Nr. 3 AO durch ihren gesetzlichen Vertreter oder einen besonders Beauftragten vertreten lassen. Die Unterschrift eines Bevollmächtigten (z. B. Prokurist) führt daher nicht zu einer wirksamen Vertretung bei der Antragstellung<sup>3</sup>.

Nehmen nicht handlungsfähige Personen eine Verfahrenshandlung vor, ist diese **unwirksam**. In Einzelfällen besteht eine Heilungsmöglichkeit, wenn ein handlungsfähiger und berechtigter Vertreter des Beteiligten die Handlung genehmigt<sup>4</sup>.

## 6.3 Vollmacht und Vertretung

In der Abgabenordnung sind zwei grundsätzliche Fallkonstellationen geregelt, bei denen im Steuerverfahren Dritte für Beteiligte handeln: die **Vertretung** nach § 34 AO sowie die **Bevollmächtigung** nach § 80 AO.

### 6.3.1 Die Vertretung

Fehlt im Besteuerungsverfahren die Handlungsfähigkeit sind vorgenommene Verfahrenshandlungen, z. B. Anträge und Steuererklärungen, unwirksam. § 34 AO regelt deshalb die Vertretung von Steuersubjekten, die **zwar steuerrechtsfähig**, aber **nicht selbst handlungsfähig** sind. Nicht handlungsfähig ist, wer nach bürgerlichem Recht nicht geschäftsfähig ist. Nicht handlungsfähig sind ferner juristische Personen aufgrund ihres Status als bloßes rechtliches Gebilde. Beide Typen handlungsunfähiger Personen handeln durch ihre **gesetzlichen Vertreter**. Deren Vertretungsmacht ergibt sich aus einer gesetzlichen Bestimmung. Zu den gesetzlichen Vertretern zählen beispielsweise die Eltern eines ehelichen Kindes (§ 1629 BGB) oder bei gemeinsamer elterlicher Sorge (§ 1629a BGB), der Vormund eines Minderjährigen (§ 1793 BGB) oder der Vorstand einer Aktiengesellschaft

<sup>1</sup> In bestimmten Fällen gilt auch der Kommanditist einer GmbH & Co. KG als „besonderer Beauftragter“, vgl. BFH v. 30.10.2008, III R 107/07, BStBl II 2009, 352.

<sup>2</sup> BFH v. 15.10.1998, III R 58/95, BStBl II 1999, 237.

<sup>3</sup> BFH v. 08.08.2013, V R 3/11, BStBl II 2014, 46; anders Vergütungsantrag eines im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers, EuGH v. 03.12.2009, Rs. C-433/08, (*Yaesu Europe BV*), Slg. 2009, I-11487.

<sup>4</sup> BFH v. 01.12.2004, II R 17/04, BStBl II 2005, 855.

(§ 78 AktG). Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen (z. B. OHG, KG, stille Gesellschaft, nicht rechtsfähiger Verein, GdBR, Partnerschaftsgesellschaft) werden durch **Geschäftsführer** vertreten (§ 34 Abs. 1 S. 1 AO). Hat eine nicht rechtsfähige Personenvereinigung keine Geschäftsführer, haben die Mitglieder, Gesellschafter oder Partner die steuerlichen Pflichten zu erfüllen (§ 34 Abs. 2 S. 1 AO).

Rechtshandlungen des steuerrechtlichen Vertreters gegenüber der Finanzbehörde wirken für und gegen den Vertretenen. Ebenso wirken Rechtshandlungen der Finanzbehörde dem Vertreter gegenüber für und gegen den Vertretenen. Der Vertreter wird aber dennoch selbst **Steuerpflichtiger** i. S. d. § 33 Abs. 1 AO. Sein umfangreicher Pflichtenkatalog ergibt sich aus der Abgabenordnung sowie den Einzelsteuergesetzen. Er besteht u. a. aus: Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten (§§ 140 ff. AO); Erklärungspflichten (§§ 149 ff. AO); Auskunftspflichten (§ 93 AO); Berichtigungspflichten bei falschen Angaben in den Erklärungen (§ 153 AO); Einbehaltungs- und Abführungspflichten (§§ 38, 41a EStG). Daneben enthält § 69 AO noch einen Haftungstatbestand bei vorsätzlicher und grob fahrlässiger Pflichtverletzung des Vertreters.

**Beispiel:** A ist Kommanditist einer KG. Die einzige Komplementärin der KG ist die V-GmbH. Geschäftsführer der V-GmbH ist C. Die Geschäftsführung der KG obliegt deren einziger Vollhafterin – der V-GmbH. Für diese handelt C als gesetzlicher Vertreter. Die KG ist verpflichtet, Umsatzsteuervoranmeldungen fristwährend abzugeben. Wird die Frist zur Abgabe der Steueranmeldungen nicht gewahrt, muss sich die KG das Verschulden ihrer gesetzlichen Vertreter wie eigenes Verschulden anrechnen lassen, d. h. das Verschulden ihrer Geschäftsführerin (§ 34 Abs. 1 AO), der V-GmbH, diese das Verschulden ihres Geschäftsführers C (§ 35 Abs. 1 GmbHG). Denn die von der V-GmbH zu erfüllenden Verpflichtungen treffen grundsätzlich den Geschäftsführer<sup>5</sup>.

Im Unterschied zu diesen gesetzlichen Vertretern beruht die Vertretungsmacht eines **gewillkürten Vertreters** nicht auf Gesetz, sondern auf einem Rechtsgeschäft. Sie sind in der Regel keine Vertreter i. S. d. § 34 AO.

### 6.3.2 Die Vollmacht

Trotz der vom Gesetzgeber immer wieder betonten „Vereinfachungsabsicht“ von Steuergesetzen, werden diese in zunehmendem Maße komplizierter. Um sich im allgegenwärtigen Steuerdschungel zurechtzufinden, kann sich der Steuerpflichtige gemäß § 80 AO durch (sachkundige) **Bevollmächtigte** vertreten oder durch **Beistände** (§ 80 Abs. 4 AO) unterstützen lassen.

Der Bevollmächtigte nach § 80 AO ist der **gewillkürte Vertreter** des Beteiligten. Der Steuerpflichtige ist bei der Wahl eines Bevollmächtigten allerdings nicht frei. Nach dem Steuerberatungsgesetz darf geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen nur von Personen und Vereinigungen ausgeübt werden, die hierzu befugt sind. Dazu zählen insbesondere Steuerberater, Rechtsanwälte und Wirtschaftsprüfer. Mit der Bestellung eines Bevollmächtigten verliert der Steuerpflichtige nicht die Möglichkeit, **selbst** rechtswirksame Erklärungen gegen-

<sup>5</sup> BFH v. 25.04.2002, XI B 52/01, BFH/NV 2002, 1048.