Skript Allgemeines Steuerrecht

Bearbeitet von
Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen

16. Auflage 2017. Buch. 274 S. Kartoniert
ISBN 978 3 86752 534 3
Format (B x L): 19,5 x 24,9 cm
Gewicht: 750 g

Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen

Zu Inhalts- und Sachverzeichnis

schnell und portofrei erhältlich bei

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung 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.

Einleitung

A. Steuerrecht als Disziplin der Steuerwissenschaft

Das Steuerwesen gehört zu den Forschungsgebieten der Rechtswissenschaft, der Volkswirtschaft und der Betriebswirtschaft.[1] **1**

I. Die **Finanzwissenschaft** als Teilgebiet der Volkswirtschaftslehre untersucht die Finanzierung der öffentlichen Haushalte durch Steuern und beschäftigt sich mit Fragen der Steuerlastverteilung und Steuertechnik.[2]

II. Die Betriebswirtschaftslehre hat als Teildisziplin die betriebliche Steuerlehre entwickelt. Sie erforscht den Einfluss der Besteuerung auf das betriebliche Rechnungswesen und ermittelt optimale betriebswirtschaftliche Verhaltensweisen unter Berücksichtigung der Besteuerung.[3]

III. Die **Steuerrechtswissenschaft** untersucht die Steuern nach rechtlichen Kriterien. Sie überprüft die Gültigkeit der Vorschriften und die Rechtmäßigkeit der Rechtsanwendung, systematisiert den Stoff und zeigt die verfassungsrechtlichen Grenzen der Steuergesetzgebung auf.[4]

In der Juristenausbildung hat das Steuerrecht noch immer nicht den Stellenwert, den dieses Rechtsgebiet nach seiner praktischen Bedeutung haben müsste.[5] Die Justizminister erkennen im Rahmen ihrer jüngsten Reformvorschläge 2016 zwar die hohe Relevanz des Steuerrechts ausdrücklich an, ziehen aber daraus nicht die Konsequenz, dieses Rechtsgebiet in den Pflichtstoff der Juristenausbildung aufzunehmen. Die Folgen des Ausbildungsdefizits zeigen sich vor allem im Berufsfeld der Steuerberatung: Obwohl Rechtsanwälte in gleicher Weise wie etwa Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen befugt sind (vgl. § 3 Nr. 1 StBerG), wird die Steuerberatung in der Praxis überwiegend von wirtschaftswissenschaftlich ausgebildeten Steuerberatern oder Steuerberatern ohne Hochschulstudium (vgl. § 36 Abs. 2 StBerG) ausgeübt. Dabei ist juristisch qualifizierte Steuerberatung ein interessantes und zugleich lukratives sowie bestandsgesichertes Arbeitsfeld.

B. Systematische Einordnung des Steuerrechts

Das Steuerrecht ist ein **Teilgebiet des öffentlichen Rechts**. Vom Verwaltungsrecht, dem es systematisch zugehört, hat sich das Steuerrecht weitgehend gelöst und ein „eigenständiges rechtliches Subsystem" entwickelt.[6] Die Besteuerung erfolgt aufgrund eines besonderen Verfahrensrechts (der Abgabenordnung) durch eine speziell ausgebildete und eigenständig organisierte Verwaltung (die Finanzverwaltung) und unter der Kontrolle einer besonderen Gerichtsbarkeit (der Finanzgerichtsbarkeit). **2**

Das Steuerrecht begründet Pflichten, die durch einseitigen Verwaltungsakt und staatlichen Zwang durchgesetzt werden können bzw. müssen. Vom **typischen Eingriffsrecht**, z.B. dem Polizeirecht, soll sich das Steuerrecht nach einer im modernen Schrifttum vertretenen Auffassung dadurch unterscheiden, dass es auf staatliche Teilhabe am privaten wirtschaftlichen Erfolg des Stpfl. zielt. Deshalb bedürfe es beim

1 Vgl. Seer in T/L § 1 Rn. 14 ff.; zu Grundlagen und der grundsätzlichen Rechtfertigung von Steuern Seer a.a.O. Rn. 1 ff.

2 Vgl. z.B. Haller, Die Steuern, 3. Aufl. 1981, S. 1 ff.; Andel, Finanzwissenschaft, 4. Aufl. 1998; Seer in T/L § 1 Rn. 16 ff.

3 Vgl. vor allem Rose, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl. 1992; Wöhe/Bieg, Grundzüge der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 4. Aufl. 1995; Haberstock/Breithecker, Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 16. Aufl. 2013.

4 Vgl. Seer in T/L § 1 Rn. 1 ff.: Steuerrechtswissenschaft als „Steuergerechtigkeitswissenschaft".

5 Zu den Forderungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft nach einer Reform der Juristenausbildung vgl. Tipke, StRO I, S. 25 ff.

6 Seer in T/L § 1 Rn. 28.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Vollzug der Steuergesetze einer Kooperation zwischen der Finanzverwaltung und dem Stpfl. (im Folgenden: Stpfl.).[7] Die Notwendigkeit der Kooperation bedeutet nicht zwingend Konsens und bewirkt auch keine Gleichordnung von Stpfl. und Finanzverwaltung, die das Steuerrecht letztlich mit staatlichen Zwangsmitteln durchzusetzen vermag.[8]

C. Steuerrecht und Zivilrecht

Fall 1: Zugewinnausgleich und ErbSt

F hat ihren verstorbenen Ehemann E neben Verwandten der 1. Ordnung nach §§ 1931 Abs. 1, 1371 Abs. 1 BGB zu 1/2 beerbt. Da sie einen höheren Zugewinn als E erzielt hat, hätte sie im Falle der güterrechtlichen Regelung (§ 1371 Abs. 2 BGB) keine Ausgleichsforderung geltend machen können. F erhält aus Anlass des Todes des E keine Versorgungsbezüge, die nicht der Erbschaftsteuer unterliegen. Der Nachlass enthält unter anderem Hausrat im Wert von 100.000 € und sonstige bewegliche körperliche Gegenstände im Wert von 30.000 €. Das FA hat die ErbSt wie folgt festgesetzt:

Nachlasswert 1/2		1.250.000 €
./. Freibetrag für Hausrat (§ 13 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG)		41.000 €
./. Freibetrag für sonstige Gegenstände (§ 13 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG)		12.000 €
./. Bestattungskosten 1/2 (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG)		5.150 €
./. persönlicher Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG)		500.000 €
./. Versorgungsfreibetrag (§ 17 Abs. 1 ErbStG)		256.000 €
steuerpflichtiger Erwerb (§ 10 ErbStG)		435.850 €
gerundet (§ 10 Abs. 1 S. 6)	435.800 €	
Steuersatz (Steuerklasse I, Erwerb bis 600.000 €) 15%		
Steuer (§§ 15 Abs. 1 Nr. 1, 19 Abs. 1 ErbStG)		65.370 €

Nach erfolglosem Einspruch hat F beim Finanzgericht Klage erhoben mit der Begründung, die Besteuerung des ihr nach § 1371 Abs. 1 BGB zustehenden 1/4 der Erbschaft sei verfassungswidrig.

Hat die Klage Aussicht auf Erfolg?

3 I. Gegen die **Zulässigkeit der Anfechtungsklage** bestehen keine Bedenken (vgl. §§ 40 ff. FGO).

II. **Begründet** ist die Klage, wenn der angefochtene Steuerbescheid rechtswidrig und F dadurch in ihren Rechten verletzt worden ist (§ 100 Abs. 1 S. 1 FGO). Sofern das Finanzgericht zu dem Ergebnis käme, dass die Regelung des ErbStG über die Besteuerung beim Zugewinnausgleich verfassungswidrig ist, müsste es nach Art. 100 Abs. 1 GG das Verfahren aussetzen und die Entscheidung des BVerfG einholen.

1. Besteuerungsobjekt der Erbschaft- und Schenkungsteuer (ErbSt) sind **unentgeltliche Zuwendungen**, insbesondere der Erwerb von Todes wegen (§ 3 ErbStG) und Schenkungen unter Lebenden (§ 7 ErbStG). Vermögensübergänge, die zum Ausgleich des Zugewinns erfolgen, werden als entgeltlicher Erwerb grundsätzlich nicht von der ErbSt erfasst (§ 5 Abs. 2 ErbStG). Soweit der Zugewinnausgleich jedoch nach § 1371 Abs. 1 BGB durch schematische Erhö-

7 Vgl. Kirchhof VVDStRL 39, 213 ff., 233; Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, S. 227; B/D/T Rn. 48 ff.; Seer in T/L § 21 Rn. 4, 170 ff.

8 Näher Drüen FR 2011, 101.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

hung des Erbteils des überlebenden Ehegatten erfolgt, sieht § 5 Abs. 1 S. 1 ErbStG vor, dass – abweichend von der zivilrechtlichen Regelung – nur der Betrag bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs außer Betracht bleibt, den der überlebende Ehegatte bei güterrechtlicher Abwicklung der Zugewinngemeinschaft nach § 1371 Abs. 2 BGB geltend machen könnte.[9]

2. Die Steuerfestsetzung ist demnach rechtmäßig, sofern nicht **verfassungsrechtliche Bedenken** gegen die Regelung des § 5 Abs. 1 ErbStG bestehen. Der Steuergesetzgeber könnte willkürlich gehandelt und damit gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen haben, indem er die erbrechtliche Regelung des Zugewinnausgleichs (§ 1371 Abs. 1 BGB) steuerlich unterlaufen hat.[10]

   - Flume[11] misst der **Zivilrechtsordnung** grundsätzlich **Vorrang** vor der Steuerrechtsordnung zu.[12] Diese Ansicht lässt sich damit begründen, dass das Steuerrecht an Vorgänge und Zustände des Wirtschafts- und Zivilrechtslebens (z.B. Erzielung von Einkünften, Lieferungen, Erwerb von Vermögen, Gründung von Gesellschaften) anknüpft. Ist das Steuerrecht aber von dem Zivilrechtsleben existenziell abhängig, muss es auch die Institutionen des Zivilrechts respektieren. Folgt man der Auffassung Flumes, durfte der Steuergesetzgeber sich mit der Regelung des § 5 Abs. 1 ErbStG nicht über die erbrechtliche Regelung des Zugewinnausgleichs nach § 1371 Abs. 1 BGB hinwegsetzen.[13]
   - Die Gegenmeinung betont die **Eigenständigkeit des Steuerrechts**, das seine Tatbestände und Begriffe autonom schaffen könne und nur dem Verfassungsrecht untergeordnet sei. Im Verhältnis zum Zivilrecht könne lediglich von einer „Vorherigkeit" dieses Rechtsgebietes gesprochen werden, weil das Steuerrecht regelmäßig an zivilrechtliche Gestaltungserfolge anknüpfe.[14]
   - Das **BVerfG** hat die These von der Autonomie des Steuerrechts in einer Entscheidung aus dem Jahre 1962 nur mit Einschränkungen bejaht: Wenn der Steuergesetzgeber an Rechtsnormen des Zivilrechts anknüpfe, dürfe er nur aus überzeugenden Gründen von den privatrechtlichen Strukturen abweichen.[15] In der Entscheidung vom 27.12.1991[16] hat das Gericht demgegenüber jede Rangpriorität des Zivilrechts gegenüber dem Steuerrecht verneint und auch bei der Auslegung dem Zivilrecht entlehnter Begriffe die **Autonomie des Steuerrechts** konstatiert.

   Unter Zugrundelegung der Rspr. des BVerfG lassen sich keine durchgreifenden Bedenken gegen die Regelung des § 5 ErbStG erheben. Wegen der hohen Freibeträge für Ehegatten wird in der Masse der Erbfälle keine ErbSt anfallen und damit der Vereinfachungseffekt des § 1371 Abs. 1 BGB nicht berührt. Nur in einer kleinen, finanziell aber gewichtigen Zahl von Fällen kommt die Regelung des § 5 Abs. 1 ErbStG zur Anwendung. Hier aber entspricht es dem Prinzip der Steuergerechtigkeit, wenn von dem steuerpflichtigen Erwerb des Ehegatten nur der Teil ausgenommen wird, den er als Zugewinnausgleichsforderung geltend machen könnte. Die irrationale Ehegattenbegünstigung, die der Gesetzgeber zivilrechtlich zulasten der Verwandten geschaffen hat, will er sich als Steuergesetzgeber zulasten des Fiskus nicht leisten.[17] Damit liegen gewichtige Gründe für den Steuergesetzgeber vor, bei der steuerrechtlichen Regelung von der zivilrechtlichen Gestaltung abzuweichen.

Ergebnis: Die Klage der F ist unbegründet.

---

9 Zur Berechnung der fiktiven Ausgleichsforderung vgl. BFH v. 10.03.1993 – II R 87/91, BStBl. II 1993, 510; Gottschalk in Troll/Gebel/Jülicher, § 5 ErbStG Rn. 26 ff.

10 So früher Kapp/Ebeling, ErbStG, § 5 Rn. 46 f.: Verstoß gegen den Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung; kritisch auch Moench DStR 1989, 344.

11 In FS für R. Smend, 1952, S. 62 ff., 68 ff.

12 Ebenso Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, 1983, S. 339 ff.

13 Vgl. Crezelius, Erbschaft- und Schenkungsteuer in zivilrechtlicher Sicht, 1979, S. 162 ff.

14 Vgl. Seer in T/L § 1 Rn. 31 ff.; Kirchhof StuW 1983, 173, 180; Tipke StRO I, S. 44 ff.

15 BVerfG v. 24.01.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331, 340.

16 BVerfG v. 27.12.1001 – 2 BvR 72/90, BStBl. II 1992, 212 = StuW 1992, 186 m. krit. Anm. Meincke.

17 Vgl. Rauscher, Familienrecht, 2. Aufl. 2008, Rn. 401.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

In der Rechtstheorie steht die Frage im Vordergrund, ob ein Primat des Zivilrechts gegenüber dem Steuerrecht anzuerkennen ist. Im praktischen Rechtsleben sind Einwirkungen in umgekehrter Richtung von mindestens ebenso großer Bedeutung. Denn viele moderne Gestaltungsformen des Privatrechts (z.B. die GmbH & Co. KG, das Bauherrenmodell, das Leasing) verdanken steuerrechtlichen Überlegungen ihre Entstehung, Ausgestaltung oder Verbreitung.[18]

D. Steuerrecht und Verfassungsrecht

Fall 2: Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Kapitaleinkünften

Der Stpfl. S hat im Jahre 01 aus einem mit 2% verzinsten, jederzeit kündbaren Darlehn in Höhe von 500.000 € an eine Privatperson Zinseinnahmen in Höhe von 10.000 € erzielt. Die Inflationsquote des Jahres 01 betrug 2%. Mit seinem Einspruch gegen den ESt-Bescheid 01 wendet sich S gegen die Erfassung der Zinseinnahmen bei der Steuerfestsetzung. Er sieht darin einen Verstoß gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG.

4 I. Zinseinnahmen sind nach §§ 2 Abs. 1 Nr. 5 und Abs. 5b, 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG nach Abzug des Sparer-Pauschbetrags (§ 20 Abs. 9 EStG) als Einkünfte aus Kapitalvermögen mit 25% zu besteuern (§ 32d Abs. 1 EStG).

II. Die Steuerfestsetzung ist daher rechtmäßig, sofern nicht die genannten Vorschriften des Einkommensteuerrechts wegen Verstoßes gegen – höherrangiges – Verfassungsrecht ungültig sind. Zwar dürfte das FA die Verfassungswidrigkeit der Vorschriften des EStG nicht feststellen. Es könnte aber – zumindest theoretisch – durch Anrufung der vorgesetzten Behörde das Normenkontrollverfahren nach Art. 93 Abs. 1 Nr. 2 GG auslösen.

Dass Steuerrecht und Besteuerungsverfahren sich an der Verfassungsordnung, insbesondere den Grundrechten, messen lassen müssen, steht außer Frage.[19] Schranken für den Besteuerungszugriff ergeben sich in jedem Fall aus Art. 2 Abs. 1 GG, weil die staatliche Besteuerungsgewalt in die allgemeine Handlungsfreiheit eingreift.[20] Darüber hinaus verbietet die Bindung der Steuergewalt an die Grundrechte beispielsweise Regelungen, die – entgegen Art. 6 GG – Ehegatten steuerlich benachteiligen.[21] Nach der Gleichstellung in § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG stellt nunmehr § 2 Abs. 8 EStG aufgrund der Entscheidung des BVerfG v. 07.05.2013[22] rückwirkend (für alle offenen Fälle) die vollständige Gleichstellung von eingetragenen Lebenspartnerschaften mit Ehen her.[23]

Welche Grenzen die **Eigentumsgarantie des Art. 14 GG** dem Steuergesetzgeber setzt, ist äußerst umstritten:

5 ■ Im Schrifttum überwiegt die Auffassung, der Steuereingriff in das Vermögen des Stpfl. sei nur in den Schranken des Art. 14 Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 GG zuläs-

18 Vgl. z.B. Walz ZHR 147 (1983), 281; Schulze-Osterloh AcP 190 (1990) 139; Kübler/Assmann, Gesellschaftsrecht, 6. Aufl. 2006, § 20 I; K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 1 II 6.

19 Vgl. Hey in T/L § 3 Rn. 90 ff.; B/D/T Rn. 170 ff.

20 BVerfG v. 25.09.1992 – 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153 = JZ 1993, 306 m. Anm. Starck; BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121; BFH v. 13.03.2001 – VIII R 37/00, BStBl. II 2001, 430, zur Verfassungsmäßigkeit des § 171 Abs. 14 AO.

21 Vgl. BVerfG v. 17.01.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, zur Zusammenveranlagung von Ehegatten nach § 26 EStG 1951; BVerfG v. 12.03.1985 – 1 BvR 571/81, 1 BvR 494/82, 1 BvR 47/83, BVerfGE 69, 188, zur Betriebsaufspaltung bei Beteiligung von Ehegatten; BVerfG v. 03.06.1987 – 1 BvL 5/81, BVerfGE 75, 361, zur Zusammenveranlagung bei mehrfach verheirateten Ehegatten; BverfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246, zur Gewährleistung des Existenzminimums der Familie; BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, 216, zum Verbot einer Benachteiligung von Ehe und Familie gegenüber anderen Lebens- und Erziehungsgemeinschaften.

22 2 BvR 909/06, BVerfGE 133, 377, zur Verfassungswidrigkeit des Ausschlusses eingetragener Lebenspartner vom Ehegattensplitting im Einkommensteuerrecht.

23 Schmidt/Weber-Grellet § 2 Rn. 71.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

sig.[24] Daraus wird gefolgert, der ESt dürften keine Kapitalerträge unterworfen werden, die durch die Geldentwertung vollständig verzehrt und deshalb in Wirklichkeit gar nicht entstanden sind. Die Besteuerung solcher Einkünfte widerspreche dem Zweck der Einkommensbesteuerung und sei daher unverhältnismäßig.[25]

- Nachdem das BVerfG in früheren Entscheidungen die Auffassung vertreten hatte, die Auferlegung von Geldleistungspflichten lasse die Eigentumsgarantie grundsätzlich unberührt und nur ausnahmsweise könne ein Verstoß gegen Art. 14 GG in Betracht gezogen werden,[26] sah es in seinem Beschluss vom 22.06.1995[27] zur Verfassungsmäßigkeit der Vermögensteuer demgegenüber den Besteuerungszugriff auf den Vermögensertrag als Eingriff in Eigentumspositionen an, der nur in den Schranken des Art. 14 Abs. 2 GG erfolgen darf. Es sei eine Belastungsobergrenze zu beachten, die „in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand" liegt (sogenannter **Halbteilungsgrundsatz**).[28] Während im Schrifttum das Postulat des Halbteilungsgrundsatzes ganz überwiegend positiv aufgenommen wurde,[29] ist der BFH der Rspr. des BVerfG entgegengetreten und hat in seiner Entscheidung vom 11.08.1999[30] die Auffassung vertreten, dass eine Belastung mit Einkommen- und Gewerbeertragsteuer von insgesamt 60 % des zu versteuernden Einkommens nicht verfassungswidrig sei. Auf die gegen diese Entscheidung gerichtete Verfassungsbeschwerde hat das BVerfG in seinem Beschluss vom 18.01.2006[31] die frühere Entscheidung zum Halbteilungsgrundsatz relativiert und entschieden, dass sich aus Art. 14 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 S. 2 GG keine allgemein verbindliche, absolute Belastungsobergrenze in der Nähe einer hälftigen Teilung ableiten lässt. Aus dem **Übermaßverbot** folge allerdings, dass die Besteuerung nicht so weit gehen darf, dass der wirtschaftliche Erfolg des Stpfl. grundlegend beeinträchtigt wird und damit nicht mehr angemessen zum Ausdruck kommt.

Im konkreten Fall wird das FA der Auffassung des BFH folgen und die Steuerfestsetzung nicht unter dem Gesichtspunkt überprüfen, ob die Höhe der Steuer eine nach dem Halbteilungsgrundsatz zu bemessende Belastungsobergrenze übersteigt.

Eine andere Frage ist, ob auch **Entwertungsverluste** des angelegten Kapitals bei der Ermittlung der Kapitaleinkünfte berücksichtigt werden müssen. Das ist nach der bisher zu dieser Frage in der Rspr. vertretenen Auffassung nicht der Fall, weil diese Entwertungsverluste nicht auf dem Besteuerungszugriff beruhen.[32]

Ergebnis: Das FA wird den Einspruch des S unter Berücksichtigung der Rspr. des BVerfG als unbegründet zurückweisen.

---

24 Vgl. Kirchhof VVDStRL 39, 210 ff.; ders. Stbg 1995, 68; Hey in T/L § 3 Rn. 189 ff.; B/D/T Rn. 200; skeptisch gegenüber der Relevanz der Frage: Tipke StRO I, S. 449 ff.

25 Vgl. z.B. Spanner DStR 1975, 475; K. Vogel NJW 1979, 1158.

26 BVerfG v. 08.03.1983 – 2 BvL 27/81, BStBl. II 1983, 779; BVerfG v. 31.05.1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214.

27 BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121.

28 Dazu Drüen in T/K § 3 AO Rn. 17 ff., auch zur „Erdrosselungssteuer".

29 Vgl. Seer FR 1999, 1280; Butzer StuW 1999, 227; Dederer StuW 2000, 91.

30 BFH v. 11.08.1999 – XI R 77/97, BStBl. II 1999, 771.

31 BVerfG v. 18.01.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97; dazu Wernsmann, NJW 2006, 1169.

32 BVerfG v. 19.12.1978 – 1 BvR 335/76, 1 BvR 427/76, 1 BvR 811/76, BVerfGE 50, 57; vgl. ferner BFH v. 14.05.1974 – VIII R 95/72, BStBl. II 1974, 572, 580 f.; kritisch Tipke StRO I, S. 512 ff.; Hey in T/L § 8 Rn. 56 f.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

6 Für den **Steuererstattungsanspruch** ist der verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstab demgegenüber unumstritten: Der Anspruch auf Erstattung zu viel gezahlter Steuern ist Eigentum i.S.d. Art. 14 Abs. 1 GG. Der Gesetzgeber muss daher die Inhalts- und Schrankenbestimmung des Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG bei der gesetzlichen Gestaltung dieses Anspruchs beachten. [33]

E. Die Abgabenordnung

I. Allgemeines

7 Das Steuerrecht lässt sich systematisch in das allgemeine Steuerrecht und das besondere Steuerrecht einteilen.

Steuerrecht	
Allgemeines Steuerrecht Die wichtigsten Gesetze: ▪ Abgabenordnung (AO) ▪ Finanzgerichtsordnung (FGO) ▪ Gesetz über die Finanzverwaltung (FVG) ▪ Bewertungsgesetz (BewG)	**Besonderes Steuerrecht** Wichtigste Einzelsteuergesetze: ▪ Einkommensteuergesetz (EStG) ▪ Körperschaftsteuergesetz (KStG) ▪ Gewerbesteuergesetz (GewStG) ▪ Umsatzsteuergesetz (UStG) ▪ Erbschaftsteuergesetz (ErbStG)

Die Abgabenordnung regelt – wie die Bezeichnung des Gesetzes als „Ordnung" erkennen lässt – vor allem das **Besteuerungsverfahren**. Sie enthält jedoch auch **materielles Recht**, insbesondere das allgemeine Steuerschuldrecht (§§ 33 ff. AO) und das Steuerstrafrecht (§§ 369 ff. AO). Die Abgabenordnung wird deshalb auch als „Allgemeiner Teil" der Steuergesetze oder als „Mantelgesetz" des Steuerrechts bezeichnet.

Die Vorgängerin der am 01.01.1977 in Kraft getretenen Abgabenordnung (AO 1977) vom 16.03.1976[34] war die **Reichsabgabenordnung** von 1919 (RAO). Den Entwurf der RAO hatte Enno Becker, Referent im Reichsfinanzministerium und später Senatspräsident am RFH, in der kurzen Zeit von November 1918 bis Juli 1919 erarbeitet.[35] Infolge zahlreicher Novellen und Nebengesetze war die RAO im Laufe der Zeit unübersichtlich geworden. Mit der AO 1977 unternahm der Gesetzgeber den Versuch, die Systematik und die Terminologie der Abgabenordnung zu verbessern und ihren Charakter als Mantelgesetz des allgemeinen Abgabenrechts wiederherzustellen.

Seit 2006 ist der Zusatz „1977" entfallen. Seit 2014 haben Bund und Länder in einer Arbeitsgruppe die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens beraten.[36] Nach einer intensiven parlamentarischen und fachlichen Reformdiskussion[37] ist das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens im Sommer 2016 verabschiedet worden.[38] Die Mehrzahl der neuen oder modernisierten Vorschriften gilt ab dem 01.01.2017. [39]

33 BVerfG v. 08.10.1985 – 1 BvL 17/83, 1 BvL 19/83, BVerfGE 70, 278.

34 BGBl. I 1976, 613.

35 Vgl. Tipke AöR 94, 224.

36 Zum gemeinsamen Konzept von Bund und Ländern zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens Heintzen DÖV 2015, 780.

37 Dazu Tagungs- und Diskussionsbericht zum 56. Berliner Steuergespräch „Die Reform der Abgabenordnung" von Richter/Welling FR 2015, 1014.

38 ModG v. 18.07.2016, BGBl. I 2016, 1679.

39 Art. 23 des ModG v. 18.07.2016, BGBl. I 2016, 1679 (1709). Aus der umfangreichen Literatur zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens Baum/Sonnenschein NWB 2016, 2626, 2706, 2778, 2852 und 2935; Gehm StuB 2016, 580; Gläser/Schöllhorn DStR 2016, 1577; Höreth/Stelzer DStZ 2016, 520; Merker Steuer und Studium 2016, 398; Schwenker DB 2016, 375; Seer DStZ 2016, 605; Zaumseil NJW 2016, 2769.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

II. Anwendungsbereich der AO

Fall 3: Rechtsbehelf gegen einen Realsteuerbescheid

Der Stpfl. S hat von der Stadt Potsdam einen GewSt-Bescheid erhalten. In einem Schreiben an das FA Potsdam legt er „Einspruch" gegen den Steuerbescheid ein mit dem Antrag, die Steuer niedriger festzusetzen. Ist der Rechtsbehelf zulässig?

I. Nach § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO ist gegen Steuerbescheide der **Einspruch** gegeben. Es fragt sich jedoch, ob die Regelungen der AO über das Einspruchsverfahren (§§ 347 ff. AO) auf Steuerbescheide der Gemeinden Anwendung finden. **8**

Nach § 1 AO gilt die Abgabenordnung für alle Steuern (einschließlich Steuervergütungen), die durch Bundesrecht oder EU-Recht geregelt sind, soweit sie durch Finanzbehörden des Bundes oder der Länder verwaltet werden. Die Gewerbesteuer als Realsteuer (§ 3 Abs. 2 AO) wird von den Gemeinden verwaltet. Auf Realsteuern finden nur die in § 1 Abs. 2 AO genannten Bestimmungen des Gesetzes Anwendung. Nach § 1 Abs. 2 Nr. 6 AO aber sind im Rechtsbehelfsverfahren gegen Realsteuerbescheide der Gemeinden nur § 351 AO (Bindungswirkung anderer Verwaltungsakte) und § 361 Abs. 1 S. 2 und Abs. 3 AO (Besonderheiten bei der Aussetzung der Vollziehung) anwendbar.

II. Gegen den GewSt-Bescheid der Stadt Potsdam[40] ist somit nicht der Einspruch nach der AO, sondern der **Widerspruch** nach §§ 68 ff. VwGO gegeben. Einzulegen ist der Widerspruch nach § 70 Abs. 1 S. 1 VwGO bei der Ausgangsbehörde, also der Stadt Potsdam. Während der Einspruch gegen den GewSt-Messbescheid des FA auch bei der Gemeinde eingelegt werden kann (§ 357 Abs. 2 S. 2 AO), kann der Widerspruch gegen den GewSt-Bescheid nicht mit fristwahrender Wirkung bei dem FA angebracht werden. Es ist jedoch Amtspflicht einer jeden Behörde, einen Rechtsbehelf unverzüglich an die zuständige Behörde weiterzuleiten.[41]

Ergebnis: Das FA Potsdam wird den als Widerspruch auszudeutenden Rechtsbehelf des S an die Stadt Potsdam als zur Bearbeitung zuständige Behörde weiterleiten. Der Stpfl. trägt das Risiko, dass die unzuständige Behörde den Rechtsbehelf nicht unverzüglich weiterleitet und deshalb die Rechtsbehelfsfrist nicht gewahrt wird. Denn aus der Rechtsbehelfsbelehrung konnte er erkennen, bei welcher Behörde der Rechtsbehelf einzulegen war.[42] Bei Fristversäumnis durch nachgewiesenes Fehlverhalten der unzuständigen Behörde kann dem Stpfl. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 60 VwGO gewährt werden.[43]

Der Anwendungsbereich der Abgabenordnung ist durch § 1 AO nicht abschließend bestimmt. Einerseits wird in Bundesgesetzen[44] auf die Vorschriften der AO verwiesen. Darüber hinaus haben die Länder im Rahmen ihrer Gesetzgebung in großem Umfang, insbesondere in ihren Kommunalabgabengesetzen (KAG), Vorschriften der AO ganz oder teilweise für anwendbar erklärt. **9**

40 Ob überhaupt ein Widerspruchsverfahren nach §§ 68 ff. VwGO durchgeführt werden muss, richtet sich nach landesgesetzlichen Vorschriften. Viele Länder haben das Widerspruchsverfahren (teilweise sehr weitgehend und auch für den Bereich der kommunalen Steuerbescheide) eingeschränkt (so § 110 JustG NRW). Dagegen sieht Art. 15 Abs. 1 Nr. 1 AGVwGO Bayern im Kommunalabgabenrecht ein Wahlrecht des Betroffenen vor, entweder Widerspruch einzulegen oder unmittelbar Klage zu erheben.

41 Eyermann VwGO, 14. Aufl. 2014, § 70 Rn. 16.

42 BFH v. 19.12.2000 – VII R 7/99, BStBl. II 2001, 158.

43 Siehe zur entsprechenden Vorschrift des § 110 AO BVerfG v. 02.09.2002 – 1 BvR 476/01, BStBl. II 2002, 835.

44 Z.B. § 13 Abs. 1 InvZulG 2007, § 15 Abs. 1 EigZulG, § 14 Abs. 2 S. 1 5. VermBG.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

27

Die wichtigsten Steuertatbestände*						
	ESt	**KSt**	**GewSt**	**ErbSt**	**USt**	**GrESt**
Steuer-subjekt	Natürliche Personen (§ 1 EStG)	Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (§ 1 Abs. 1 KStG)	Unternehmer (§ 5 GewStG)	Natürliche Personen, Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (§ 2 Abs. 1 ErbStG)	Unternehmer (§ 2 Abs. 1 UStG)	I.d.R. die am Erwerbsvorgang als Vertragsteile beteiligten Personen (§ 13 Nr. 1 GrEStG)
Steuer-objekt	Einkünfte aus 7 Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 EStG, § 8 Abs. 1 KStG)		Der stehende Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 GewStG) und Reisegewerbebetriebe (§ 35a GewStG)	Der Erwerb von Todes wegen, Schenkungen unter Lebenden und Ergänzungstatbestände (§ 1 Abs. 1 ErbStG)	Umsätze, d.h. Lieferungen und sonstige Leistungen, unentgeltliche Wertabgaben, die Einfuhr und der innergemeinschaftliche Erwerb (§§ 1 Abs. 1, 3 UStG)	Grundstücksumsätze, insbesondere Grundstückskaufverträge (§ 1 GrEStG)
Bemessungsgrundlage	Das zu versteuernde Einkommen = Gesamtbetrag der Einkünfte ./. bestimmte private oder persönliche Abzüge (§ 2 Abs. 5 EStG)	= Gesamtbetrag der Einkünfte modifiziert durch §§ 8 ff. KStG	Gewerbeertrag (§§ 6 ff. GewStG)	Der Wert des steuerpflichtigen Erwerbs (§§ 10 ff. ErbStG)	■ Bei Lieferungen u. sonst. Leistungen u. innergem. Erwerb: das Entgelt (§ 10 Abs. 1 UStG) ■ Bei Einfuhr: Wert des eingeführten Gegenstands (§ 11 Abs. 1 UStG)	Der Wert der Gegenleistung (§§ 8, 9 GrEStG), ggf. auch der Wert des Grundstücks (§ 8 Abs. 2 GrEStG)
Steuer-satz	Progressiver Tarif mit oberer Proportionalzone bei 45% (§ 32a EStG)	15% (§ 23 Abs. 1 KStG), sowohl für thesaurierte als auch für ausgeschüttete Gewinne	Hebesatz entsprechend Gemeindesatzung mindestens 200% (§ 16 Abs. 4 S. 2 GewStG)	Doppelt progressiver Tarif von 7% bis 50%, abhängig von a) dem Wert des steuerpflichtigen Erwerbs und b) der Steuerklasse (Verwandtschaftsgrad), (§ 19 ErbStG)	Regelsatz 19%, ermäßigter Steuersatz 7% (§ 12 UStG)	Steuersatz 3,5% (§ 11 Abs. 1 GrEStG), soweit die Länder keine abweichende Steuersatzregelung getroffen haben (Art. 105 Abs. 2a S, 2 GG)

* In Anlehnung an Bayer, Grundbegriffe des Steuerrechts, JA-Sonderheft Nr. 15, 4. Aufl. 1992, Bogen 4.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

202

Prüfungsschema Haftungsbescheid

I. Voraussetzungen für den Erlass eines Haftungsbescheids

1. Ist Haftungsanspruch durch **Verwirklichung eines Haftungstatbestands** (z.B. §§ 69 ff. AO) entstanden?
2. Ist Haftungsanspruch nicht durch Wegfall des Steueranspruchs erloschen (vgl. BFH BStBl. II 2000, 486 und oben Rn. 97)?
3. Besteht kein **Hinderungsgrund** nach § 191 Abs. 5 AO?
   - Festsetzungsverjährung, Zahlungsverjährung und Erlass der Erstschuld führen nicht zum Erlöschen des Haftungsanspruchs (§ 44 Abs. 2 S. 3 AO). Zugunsten des Haftungsschuldners tritt jedoch die verfahrensrechtliche Sperre des § 191 Abs. 5 AO ein. Das bedeutet, dass nach Eintritt dieser Sperre kein Haftungsbescheid mehr ergehen kann (BFH BStBl. II 2001, 267. Ausnahme: Haftung wegen Steuerhinterziehung nach § 71 AO, § 191 Abs. 5 S. 2 AO).
4. Ist Haftungsanspruch noch nicht durch **Verjährung** erloschen?
   - Bei Haftung nach Steuergesetzen sind die Vorschriften der Festsetzungsverjährung (§§ 169–171 AO) entsprechend anzuwenden (§ 191 Abs. 3 S. 1 AO). § 191 Abs. 3 S. 4, 5 AO enthält Sonderregelungen der Ablaufhemmung.
   - Bei Haftung nach außersteuerlichen Gesetzen (z.B. § 191 Abs. 1 AO i.V.m. §§ 25, 128 HGB) richtet sich die Verjährung nach den für die jeweilige Haftungsvorschrift maßgebenden Regeln (§ 191 Abs. 4 AO).

   Beispiel: § 159 HGB für ausgeschiedene Gesellschafter einer OHG oder KG und analoge Anwendung der Vorschrift für ausgeschiedene Gesellschafter einer GbR (BFH BStBl. II 1997, 745).
5. Bei Haftung von Angehörigen steuerberatender Berufe nach § 69 AO:
   Ist die zuständige **Berufskammer** nach § 191 Abs. 2 AO **angehört** worden?

II. Ermessensentscheidung nach § 191 Abs. 1 S. 1 AO

1. Hat die Behörde das **Entschließungsermessen** fehlerfrei ausgeübt?
   - Das Entschließungsermessen betrifft die Frage, **ob** die Behörde den Haftungsanspruch durch Erlass eines Haftungsbescheids realisiert (BFH/NV 1991, 641). Eine Pflicht zur Inanspruchnahme des Haftungsschuldners besteht nur dann, wenn der Erstschuldner nicht in Anspruch genommen werden kann oder seine Inanspruchnahme erfolglos ist (vgl. BFH BStBl. II 1989, 118; Seer in T/L § 6 Rn. 8 3; mit anderem Ansatz Loose in T/K § 191 AO Rn. 38 f.; offenlassend BFH BStBl. II 1988, 176). Steht andererseits fest, dass der Steuerschuldner zur Zahlung in der Lage ist, ist der Erlass eines Haftungsbescheids gegen den Haftungsschuldner – sofern nicht die besonderen Voraussetzungen des § 219 S. 2 AO vorliegen – nicht ermessensgerecht (BFH BStBl. II 2010, 215).
   - Bei Ausübung des Entschließungsermessens hat die Behörde ggf. Billigkeitsmaßnahmen zu berücksichtigen (BFH BStBl. II 1990, 284).
   - Besonderheiten gelten für die Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers nach § 42d EStG (vgl. Loose in T/K § 191 AO Rn. 54 ff.).
2. Hat die Behörde das **Auswahlermessen** fehlerfrei ausgeübt?
   - Das Auswahlermessen betrifft die Frage, ob die Behörde den Erstschuldner oder den Haftungsschuldner bzw. welchen sie unter mehreren Haftungsschuldnern auswählt (BFH BStBl. II 1990, 1008; 2003, 160).
   - Dem Steuergläubiger steht es grundsätzlich frei, die Leistung ganz oder nur zum Teil von dem einen oder von dem anderen oder von allen Gesamtschuldnern zu fordern (BFH BStBl. II 1995, 300; 1998, 761; 2005, 780; Drüen in T/K § 44 AO Rn. 2).
   - Aus § 219 AO ergibt sich, dass keine Verpflichtung besteht, vor Erlass eines Haftungsbescheids den Erstschuldner in Anspruch zu nehmen (BFH BStBl. II 1987, 419; Loose in T/K § 219 AO Rn. 1; a.A. B/D/T Rn. 311). Der Haftungsbescheid darf jedoch nur dann eine Zahlungsaufforderung enthalten, wenn die Voraussetzungen des § 219 S. 1 AO (vergeblicher Versuch der Mobiliarvollstreckung in das Vermögen des Steuerschuldners oder Aussichtslosigkeit der Vollstreckung) vorliegen.

III. Form und Inhalt des Haftungsbescheids

1. Ist die Schriftform (§ 191 Abs. 1 S. 3 AO) gewahrt?

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

2. Ist der Bescheid nach § 119 Abs. 1 AO **inhaltlich hinreichend bestimmt**?
   - Im Haftungsbescheid müssen der Haftungsschuldner und die Erstschuld nach Art, Betrag, Erhebungszeitraum und Steuerschuldner bezeichnet sein. Eine Mehrzahl von Haftungsansprüchen kann in einem sogenannten Sammelhaftungsbescheid zusammengefasst werden (BFH BStBl. II 1989, 921).
   - Geringere Anforderungen stellt die Rspr. an Lohnsteuerhaftungsbescheide und Haftungsbescheide gegen Vertreter und Verfügungsberechtigte wegen Lohnsteuerhaftungsschulden des Arbeitgebers: Aus Gründen der Praktikabilität brauchen die Erstschulden nicht nach Monaten aufgeteilt zu werden, und es kann unter bestimmten Voraussetzungen auch auf die namentliche Angabe der Arbeitnehmer verzichtet werden (BFH BStBl. II 1989, 274; 1988, 480; 1989, 220; BFH/NV 1989, 424 u. 549). Die nachgeforderte Lohnsteuer braucht auch nicht konkret den einzelnen Arbeitnehmern zugeordnet zu sein (BFH BStBl. II 1994, 536). Eine entsprechende Einschränkung gilt für die Haftungsschuld nach § 50a Abs. 5 EStG (BFH BStBl. II 1997, 306).
3. Ist der **Haftungsumfang richtig bestimmt**?
   - Die Haftung ist durchweg unbeschränkt, d.h. der Haftungsschuldner haftet mit seinem gesamten Vermögen.
   - Soweit die Haftung ausnahmsweise betragsmäßig (z.B. § 171 Abs. 1 HGB) oder gegenständlich (z.B. §§ 74 Abs. 1 S. 1, 75 Abs. 1 S. 2 AO) beschränkt ist, muss die Beschränkung im Haftungsbescheid ausgesprochen werden (vgl. Loose in T/K § 74 AO Rn. 18).
4. Ist der Haftungsbescheid nach § 121 AO **ausreichend begründet**?
   - Zur notwendigen Begründung gehören neben der Angabe der Haftungsnorm und Darstellung des haftungsbegründenden Sachverhalts grundsätzlich auch Darlegungen zur Ermessensausübung (BFH BStBl. II 1988, 170 u. 176).
   - Schriftl. Ermessenserwägungen sind ausnahmsweise entbehrlich, wenn dem Betroffenen „die Sach- und Rechtslage bekannt oder auch ohne schriftliche Begründung ohne Weiteres erkennbar war" (BFH BStBl. II 1986, 178; 1989, 99; BFH/NV 2007, 1822: „Vorprägung" der Ermessensentscheidung).
   - Ein evtl. Begründungsmangel kann bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz eines finanzgerichtlichen Verfahrens gegen den Haftungsbescheid geheilt werden, § 126 Abs. 2 AO (dazu BFH/NV 1989, 681; s. bereits Rn. 124).

IV. Rechtsbehelfe/Einwendungen

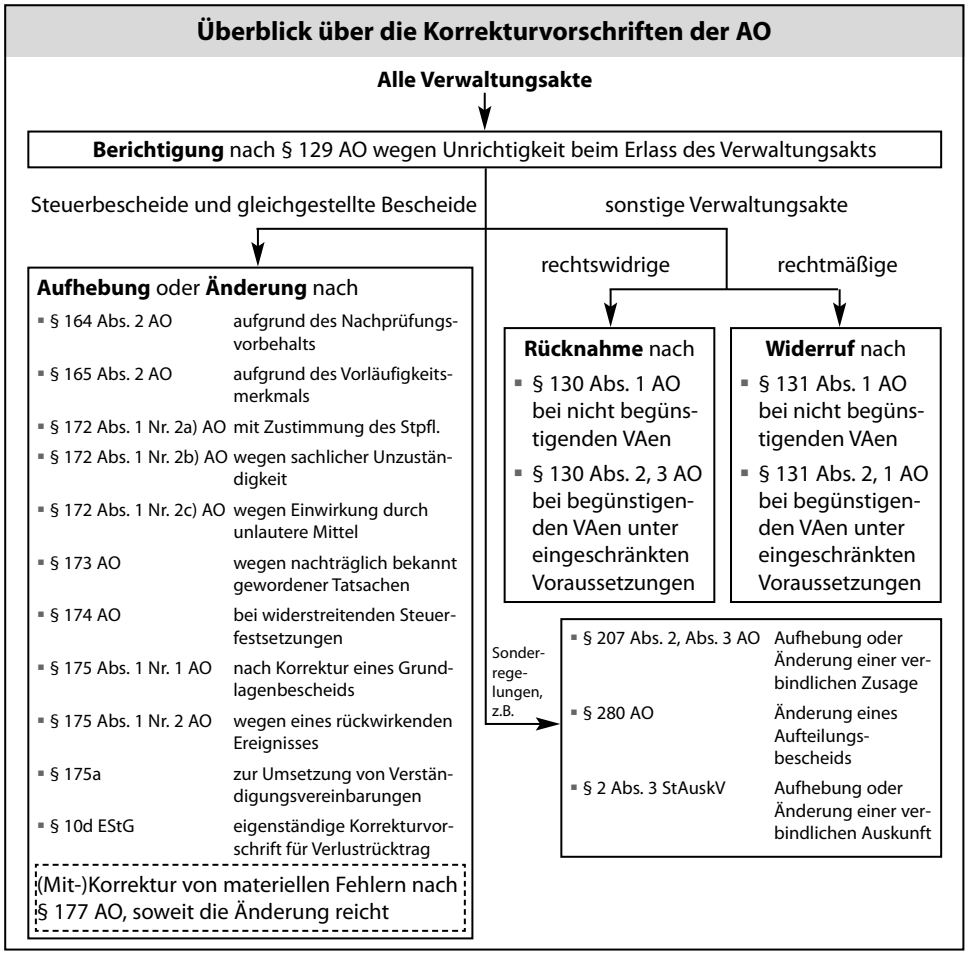
1. **Statthafte Rechtsbehelfe**
   - Gegen den Haftungsbescheid ist nach § 347 Abs. 1 S. 1 AO der Einspruch gegeben.
   - Gleiches gilt für die Zahlungsaufforderung nach § 219 AO.
   - Vorläufiger Rechtsschutz kann im Wege der Aussetzung der Vollziehung nach § 361 AO und ggf. § 69 FGO erwirkt werden.
2. **Einwendungen gegen den Haftungsbescheid**
   - Einwendungen gegen die Erstschuld sind möglich, und zwar unabhängig davon, ob die Erstschuld (bestandskräftig) festgesetzt ist (BVerfG BStBl. II 1997, 415). Wichtige Ausnahme: Drittwirkung der Steuerfestsetzung nach § 166 AO. Danach müssen insbesondere gesetzliche Vertreter im Falle ihrer Inanspruchnahme nach § 69 AO bestandskräftige Steuerfestsetzungen gegen sich gelten lassen. Bei Gesellschaftergeschäftsführern von Personengesellschaften gilt § 166 AO nur, soweit sie Einzelvertretungsmacht hatten (BFH BStBl. II 1998, 319).
   - Einwendungen gegen die Verwirklichung des Haftungstatbestands sind unbeschränkt möglich.
   - Einwendungen gegen die Ermessensausübung sind praktisch von großer Bedeutung, weil die Ermessenserwägungen häufig nicht oder nur unzureichend dargelegt werden (BFH/NV 1989, 150 u. 545).
   - Wegen der Heilbarkeit im Einspruchsverfahren vgl. III 4.
   - Einwendungen gegen Form und Inhalt des Haftungsbescheids: Sofern die Mängel nicht die Nichtigkeit (§ 125 AO) zur Folge haben, sind die Fehler bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz eines finanzgerichtlichen Verfahrens heilbar (§§ 126, 127 AO). Auch kann die Behörde den formell fehlerhaften Bescheid zurücknehmen und ohne Bindung an die Korrekturvoraussetzungen des § 130 Abs. 2 AO einen Neubescheid erlassen, wenn die Rücknahme erkennbar nur wegen des Form- und Verfahrensfehlers erfolgte (vgl. BFH BStBl. II 1986, 775 u. 779; Loose in T/K § 130 AO Rn. 59).

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

IV. Übersehen eines Grundlagenbescheids

Eine Steuerfestsetzung ist auch dann nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO zu ändern, wenn das Finanzamt beim Erlass des Bescheids einen bereits vorliegenden Grundlagenbescheid nicht berücksichtigt hat. Beruht die Nichtbeachtung des Grundlagenbescheids auf einem mechanischen Versehen, kann der fehlerhafte Bescheid sowohl nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO als auch nach § 129 AO berichtigt werden.[990] **239**

240



D. Rücknahme und Widerruf von Verwaltungsakten nach §§ 130, 131 AO

I. Anwendungsbereich und Systematik der §§ 130, 131 AO

In Anlehnung an die Terminologie des VwVfG (§§ 48, 49) unterscheidet die AO zwischen der **241**

- **Rücknahme** (§ 130 AO) rechtswidriger und dem
- **Widerruf** (§ 131 AO) rechtmäßiger Verwaltungsakte.

Im Rahmen dieser Korrekturtatbestände gebietet der Gedanke des Vertrauensschutzes die Unterscheidung zwischen begünstigenden und nicht begünstigenden Verwaltungsakten. Begünstigende Verwaltungsakte sind nur unter engen tatbestandlichen Voraussetzungen zulasten des Stpfl. korrigierbar (vgl. §§ 130 Abs. 2, Abs. 3 und 131 Abs. 2 AO). Der Anwendungsbereich dieser allgemeinen Korrekturvorschriften

990 BFH v. 16.07.2003 – X R 37/99, BStBl. II 2003, 867; anders noch BFH 14.06.1991 – III R 64/89, BStBl. II 1992, 52.

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

wird durch Sonderregelungen wesentlich eingeschränkt. Die wichtigsten Verwaltungsakte des Besteuerungsverfahrens – Steuerbescheide und diesen gleichgestellte Bescheide (z.B. Feststellungsbescheide, § 181 Abs. 1 AO) – sind nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d) AO nicht nach §§ 130, 131 AO zu korrigieren (vgl. dazu unten Rn. 247 ff.). Es bleiben jedoch zahlreiche Verwaltungsakte, auf die die allgemeinen Regeln der §§ 130, 131 AO anwendbar sind, z.B.

- Finanzbefehle im Ermittlungsverfahren (§§ 93 ff. AO),
- Haftungsbescheide (§ 191 AO),
- Verwaltungsakte im Erhebungsverfahren,[991]
- Verwaltungsakte im Vollstreckungsverfahren und
- Nichtveranlagungs-Bescheinigungen nach § 44a Abs. 2 EStG.[992]

II. Rücknahme nach § 130 AO

242 Ein rechtswidriger nicht begünstigender Verwaltungsakt kann, auch nachdem er unanfechtbar geworden ist, ganz oder teilweise mit Wirkung für die Zukunft (ex nunc) oder für die Vergangenheit (ex tunc) zurückgenommen werden (§ 130 Abs. 1 AO).

Rechtswidrig ist ein Verwaltungsakt, wenn

- das im Zeitpunkt seines Erlasses geltende materielle oder formelle Recht unrichtig angewendet worden ist und/oder
- bei der Entscheidung von einem Sachverhalt ausgegangen wurde, der sich als unrichtig erweist.

War der rechtswidrige Verwaltungsakt **begünstigend**, darf er nur zurückgenommen werden, wenn die besonderen Voraussetzungen des § 130 Abs. 2 AO vorliegen oder aber der Verwaltungsakt mit einem wirksamen Widerrufsvorbehalt versehen war.[993] Von praktischer Bedeutung sind insbesondere die Rücknahmegründe nach § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO (der Begünstigte hat den Verwaltungsakt durch unrichtige oder unvollständige Angaben erwirkt) und § 130 Abs. 2 Nr. 4 AO (der Begünstigte kannte die Rechtswidrigkeit oder sie war ihm infolge grober Fahrlässigkeit unbekannt).

Über die Rücknahme entscheidet die Behörde nach pflichtgemäßem **Ermessen**.[994] In den Fällen des § 130 Abs. 2 Nr. 2 bis 4 AO ist die Ermessensentscheidung im Regelfall „vorgeprägt", sodass nur in besonderen Fällen die Rücknahme des begünstigenden Verwaltungsakts unterbleibt.[995] Die Finanzbehörde kann auch einen **nichtigen Verwaltungsakt** zurücknehmen, um den Rechtsschein der Wirksamkeit zu beseitigen.[996]

991 Vgl. z.B. BFH v. 25.02.1992 – VII R 8/91, BStBl. II 1992, 713.

992 BFH v. 16.10.1991 – I R 65/90, BStBl. II 1992, 322.

993 BFH v. 30.11.1982 – VIII R 9/80, BStBl. II 1983, 187.

994 BFH v. 03.08.1983 – II R 144/80, BStBl. II 1984, 321.

995 Vgl. BFH v. 26.06.2007 – VII R 35/06, BStBl. II 2007, 742; BFH v. 27.10.2009 – VIII R 51/08, BStBl. II 2010, 382; Koenig/Intemann § 130 Rn. 49.

996 BFH v. 09.05.1985 – IV R 172/83, BStBl. II 1985, 579.

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG