

Thomas Schmallowsky

EINFÜHRUNG IN DIE BETRIEBLICHE STEUERLEHRE

Thomas Schmallowsky

Einführung in die betriebliche Steuerlehre

Thomas Schmallowsky

Einführung in die betriebliche Steuerlehre

Tectum Verlag

Thomas Schmallowsky

Einführung in die betriebliche Steuerlehre

© Tectum Verlag – ein Verlag in der Nomos Verlagsgesellschaft,
Baden-Baden 2017

2. überarbeitete Auflage

ISBN: 978-3-8288-3881-9

(Dieser Titel ist zugleich als gedrucktes Buch unter
der ISBN 978-3-8288-3881-9 im Tectum Verlag erschienen.)

Alle Rechte vorbehalten

Besuchen Sie uns im Internet
www.tectum-verlag.de

Bibliografische Informationen der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Angaben sind
im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Theo Fred, Lasse Thomas et Katrin

Vorwort	11
Einleitung und Übersicht.....	13
I. Einkommensteuerrecht (EStG).....	13
1. Einkunftsarten.....	15
a. Steuergeheimnis, § 30 AO.....	16
b. Bankgeheimnis, § 30 a AO	19
2. Steuerfreie Einnahmen, § 3 EStG.....	21
3. Gewinnermittlung, § 4 EStG	22
4. Gewinnermittlungszeitraum/Wirtschaftsjahr, § 4a EStG	22
5. Altersvorsorge, §§ 4b ff. EStG	22
6. Zinsschranke, § 4h EStG.....	22
7. Pflicht zur Bilanzierung, § 5 EStG	23
8. Bewertungsvorschriften § 6 EStG.....	26
9. Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung, § 7 EStG.....	27
10. Einnahmen und Ausgaben, § 8 EStG	27
11. Werbungskosten, § 9 EStG	28
12. Vorsteuerabzug (§ 9b EStG).....	29
13. Kinderbetreuungskosten, § 9c EStG	29
14. Sonderausgaben, § 10 EStG.....	29
15. Spezialvorschriften der Einkunftsarten.....	30
16. Sonstige Einkünfte, § 22 EStG.....	30
17. Altersentlastungsbetrag, § 24 a EStG.	30
18. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, § 24 b EStG	31
19. Veranlagungszeitraum, § 25 EStG	31
20. Kinder, Freibeträge für Kinder, § 32 EStG	31
21. Außergewöhnliche Belastungen, § 33 EStG.....	31
22. Progressionsvorbehalt, § 32 EStG	32
23. Abgeltungssteuer, § 32d EStG.....	32
24. Tarif, § 32 EStG.....	32
25. Lohnsteuer	33
26. Steuerabzug bei Bauleistungen, § 48 EStG.....	33
II. Körperschaftssteuerrecht (KStG).....	35
1. Steuerpflicht.....	36
a. Unbeschränkte Steuerpflicht, § 1 KStG.....	36
b. Beschränkte Steuerpflicht, § 2 KStG	38
2. Einkommen, § 8 KStG	39
3. Organschaft.....	40
4. Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA), § 8 III 2 HS 1 KStG.....	42
5. Verdeckte Einlagen.....	45
6. Steuersatz, § 23 KStG	46
7. Steuerveranlagungsverfahren, §§ 30 f. KStG.....	46

III. Gewerbesteuerrecht (GewStG)	48
1. Steuerpflicht, § 2 GewStG	49
2. Steuerbefreiung, § 3 GewStG	49
3. Hebeberechtigte Gemeinde, § 4 GewStG.....	49
4. Steuerschuldner, § 5 GewStG	49
5. Besteuerungsgrundlage, § 6 GewStG.....	49
6. Beginn der Gewerbesteuerpflicht.....	50
7. Ende der Gewerbesteuerpflicht.....	50
IV. Umsatzsteuerrecht (UStG)	51
1. Steuerbarkeit	52
2. Steuerpflicht, § 4 UStG	52
3. Bemessungsgrundlage, § 10 UStG	53
4. Steuersatz, §§ 12, 24 UStG	53
5. Entstehung der Steuer, § 13 UStG	53
6. Vorsteuer, § 15 UStG	54
7. Faktura von Rechnungen, § 14 UStG.....	54
8. Ort der sonstigen Leistung, § 3a UStG	54
V) Rechtsbehelfsverfahren im Steuerrecht	55
1. Einführung.....	55
2. Einspruch	55
a. Zulässigkeit	55
a.a. Finanzrechtsweg, § 347 AO	56
a.b. Statthaftigkeit des Einspruchs, §§ 347 I, 348 AO.....	57
a.c. Einspruchsbefugnis, §§ 350 ff. AO	57
a.d. Beteiligtenfähigkeit, §§ 33, 78 AO.....	60
a.e. Handlungsfähigkeit, §§ 365 I, 79 AO.....	61
a.f. Einspruchsfrist, § 355 I 1 AO	62
a.g. Sonstige Sachentscheidungs Voraussetzungen.....	64
b. Begründetheit.....	64
3. Klageverfahren	66
a. Zulässigkeit der Klage.....	66
a.a. Zulässigkeit des Finanzrechtsweges, § 33 FGO.....	67
a.b. Zuständigkeit des Finanzgerichts, § 35 FGO.....	67
a.c. Statthafte Klageart.....	69
a.d. Erfolgreiches Vorverfahren, § 44 I FGO	72
a.e. Klagebefugnis, § 40 II FGO.....	72
a.f. Beteiligtenfähigkeit, Prozessfähigkeit, §§ 57 ff. FGO.....	73
a.g. Klagefrist, § 47 FGO	73
b. Begründetheit.....	74
4. Antrag auf Aussetzung der Vollziehung, § 69 FGO	74
a. Geltungsbereich	76

b. Zuständigkeit, § 69 II FGO.....	76
c. Antragsbefugnis	77
d. Rechtenschutzbedürfnis	77
e. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des VA	78
f. Unbillige Härte	78
g. Wirkung der Aussetzungsanordnung	80
5. Einstweilige Anordnung, § 114 FGO	82
a. Anordnungsanspruch.....	82
b. Anordnungsgrund	83
6. Stundung, § 222 AO	83
a. Besondere Härte	84
b. Gefährdung des Anspruchs	85
7. Gegenvorstellung	86
8. Dienst- / Fachaufsichtsbeschwerde.....	87
9. Sonstige Anträge insbesondere Sprungklage, § 45 FGO	87
10. Widerspruch, §§ 68 ff. VwGO.....	88
a. Sinn und Zweck des Vorverfahrens	88
b. Voraussetzungen des Widerspruchsverfahrens	89
c. Begründetheit	91
11. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, § 110 AO	94
12. Berichtigung offenkundiger Unrichtigkeiten, § 129 AO.....	96
13. Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden, § 172 AO	97
14. Korrektur wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen, § 173 AO ...	98
15. Korrektur wegen eines rückwirkenden Ereignisses, § 175 I 1 Nr. 2 AO	99
16. Korrektur materieller Fehler, § 177 AO.....	100
17. Rücknahme eines Steuerverwaltungsaktes, § 130 AO	101
18. Widerruf eines Steuerverwaltungsaktes, § 131 AO	103
VI. Fragen und Antworten.....	103
VII. Literaturverzeichnis.....	107

VORWORT

Das deutsche Steuerrecht ist wiederholt und permanent den Änderungen der neuesten Gesetzgebung unterworfen. Nichtanwendungserlasse, Jahressteuergesetz und andere Vorhaben erschweren dem Anwender und dem Theoretiker die Verfolgung der neuesten Intention des Gesetzgebers. Aufgrund der erwarteten Gesetzesänderungen sollte der Nutzer und Leser dieses Buches die Judikatur und Legislative stets im Auge behalten, um sicherzustellen, auf dem neuesten Stand zu sein.

Ein einheitliches Steuergesetzbuch mit sehr wenigen Subventionen und einfachen Norminhalten sollte das Ziel der Forschung und des Gesetzgebers sein. Stattdessen wird das deutsche Steuerrecht immer differenzierter und komplizierter. Die große Steuerreform blieb bislang aus, obwohl einige gute Ideen erste Ansätze versprochen. Die Diskussionen um die Abschaffung der steuerlichen Subventionen aus dem Umsatzsteuergesetz, die Abschaffung der Abgeltungssteuer, die Einführung einer Finanztransaktionssteuer, die Abschaffung des Splittingverfahrens für Eheleute wären ein erster Ansatz, um sinnvolle Änderungen im Steuerrecht zu bewirken. Allerdings ist mehr und mehr der Einfluss des europäischen Rechts zu beachten, der eine autarke Gestaltung des Steuerrechtes erschwert.

Für die Studenten und Auszubildenden, die sich erstmals in das Steuerrecht einarbeiten müssen, stellt diese Materie eine große Herausforderung dar. Nichtsdestotrotz ist es unerlässlich, sich mit den Grundlagen des Steuerrechts, Handelsrechts und Bilanzrechts zu beschäftigen, da diese Vorschriften elementaren Einfluss auf ein jedes Unternehmen ausüben. Jeder Student sollte erkennen, dass und wie die richtige und sinnvolle Anwendung im Einzelfall das Unternehmen vorantreibt und dem gewünschten Ziel näher bringt. Zu erkennen, dass das Steuerrecht Möglichkeiten zur Gestaltung bietet, sollte das Ziel jedes Studenten sein. Dieses Buch soll dazu beitragen, diesem Lernziel näher zu kommen. Aufgrund der Fülle von Einzelschriften und des komplexen Inhaltes der einzelnen Normen und der intensiven Verknüpfung untereinander, kann dieses Werk lediglich einen groben Überblick über das Steuerrecht bieten. Einzelheiten müssen den Standardkommentaren und der Gesetzgebung entnommen werden. Dieses Werk ist bewusst im Umfang klein gehalten worden, damit der Student den richtigen Einstieg in die Materie findet. Nach der Durcharbeitung dieses Buches sollten einzelne Schwerpunkte anhand der differenzierenden Meinungen und der Judikatur nachgearbeitet werden. Nur so kann sichergestellt werden, dass der Lernerfolg eintritt.

Nach Möglichkeit wurden die neuesten Inhalte eingearbeitet; gleichwohl kann kein Anspruch auf Vollständigkeit gegeben sein, da sich bereits zum Zeitpunkt des Druckes dieser Ausgabe Änderungen ergaben. Anregungen und Wünsche zur Erweiterung des Buches werden gerne entgegengenommen.

Hamburg, im November 2016
(Professor für Steuerrecht und Sozialversicherungsrecht
Fachanwalt für Steuerrecht und Sozialrecht)

Thomas Schmallowsky

Einleitung und Übersicht

Grundlage eines jeden Studiums ist die Kenntnis des Ertragsteuerrechts, da dieses wiederum Grundlage weiterer Gesetze und Verwaltungsanweisungen ist. Elementare Grundlage eines jeden Studiums ist auch die Kenntnis von Bilanzrecht und Handelsrecht. Die einzelnen Gesellschaftsarten und Rechtsformen sowie die Kenntnis von Bilanzierungsgrundsätzen führen zu einem besseren Verständnis des Steuerrechts. Zudem wird in den einzelnen Vorschriften eine dezidierte Kenntnis über die Unterschiede der einzelnen Rechtsformen und der damit in Verbindung stehenden Rechtsfolgen verlangt. Ohne die Kenntnis des Handelsgesetzbuches und der internationalen Rechnungslegungsvorschriften ist heutzutage das Steuerrecht kaum noch überschaubar. Auch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes nimmt immer größeren Einfluss auf das deutsche Steuerrecht. So ist es unabdingbar, die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie zu kennen und sich einen kleinen Überblick über die europäische Rechtsprechung, welche elementare Wirkung für jeden Steuerpflichtigen entfaltet, zu verschaffen.

Dieses Buch beschäftigt sich zunächst mit dem Einkommensteuerrecht und verweist danach auf das Körperschaftsteuerrecht und das Gewerbesteuerrecht.

Weiter soll ein Einblick in das Umsatzsteuerrecht erfolgen, welches dauerhafte Änderungen erfährt.

Nicht zuletzt sind Verfahrensfragen von elementarer Bedeutung. Auf die Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung wird daher ebenfalls eingegangen.

Es wird kein Anspruch erhoben, sämtliche Rechtsprechung und Literatur dieser umfangreichen Sachgebiete berücksichtigt zu haben.

I. Einkommensteuerrecht (EStG)

Rechtsgrundlagen für die Besteuerung ergeben sich aus dem EStG und der EStDV. Spezialvorschriften enthalten die AO und andere Steuergesetze wie DBA etc.

EStR sind die Verwaltung bindende Anweisungen zur Anwendung des EStG. Darin werden Zweifelsfragen und Auslegungsfragen von allgemeiner Bedeutung hinsichtlich immer wiederkehrender Sachverhalte behandelt. Sichergestellt werden soll damit die Einheitlichkeit der Anwendung des Steuerrechts, sowie die Verfahrensökonomie der Finanzbehörden. Ergänzende Verfügungen, Erlasse und Richtlinien vervollständigen die Anwendung der Steuervorschriften.

Dem Einkommensteuergesetz liegt in § 1 EStG der Grundsatz der unbeschränkten Steuerpflicht zu Grunde. Da die Einkommensteuer eine Personensteuer darstellt, beurteilt sich die Steuerpflicht nach der subjektiven Pflicht zur Entrichtung von Steuern. Ausschließlich natürliche Personen im Sinne des § 1 BGB sind für sich einzeln steuerpflichtig. Die persönliche Steuerpflicht definiert denjenigen, der in den Steuergesetzen als Steuerpflichtiger bezeichnet wird. Unterschieden wird im deutschen Steuerrecht ferner zwischen persönlicher und sachlicher Steuerpflicht.¹ § 1 EStG wird ergänzt durch das Außensteuergesetz (AStG).

Die sachliche Steuerpflicht definiert die Verwirklichung eines Tatbestandes, der eine Steuerschuld entstehen lässt.

Die Steuerpflicht beginnt mit der Vollendung der Geburt und endet mit dem Tode. Andere Kriterien spielen für die Steuerpflicht keine wesentliche Rolle.

Jede natürliche Person mit Wohnsitz in Deutschland ist mit ihrem Welteinkommen in Deutschland steuerpflichtig. Dies bedeutet, dass jedes Einkommen, welches von einem in Deutschland Steuerpflichtigen erzielt wird, in der Besteuerung ebenfalls in Deutschland unterliegt.

Ausnahmen bieten Doppelbesteuerungsabkommen, auf die hier nicht weiter eingegangen werden soll.

Sachlich erfolgt eine Besteuerung, wenn ein zu versteuerndes Einkommen vorliegt. Bitte beachten Sie, dass auch Einkünfte aus verbotenen Tätigkeiten der Besteuerung unterliegen (vergleiche § 40 AO). § 1 Abs. 1 1 EStG enthält eine Übersicht der Voraussetzungen, um die persönliche Steuerpflicht zu begründen. Diese Norm sollte unbedingt bekannt sein.

Die Einkommensteuer wird nach Ablauf eines Kalenderjahres mittels Veranlagungsverfahren - also nach der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen - festgesetzt und dem Steuerpflichtigen mittels Bescheid bekannt gegeben. Veranlagungszeitraum ist mithin das Kalenderjahr. Grundlage für die Einkommensteuer ist das zu versteuernde Einkommen, (vergleiche § 2 Abs. 5 1 EStG). Grundsätzlich wird jede natürliche Person einzeln veranlagt. Hinzuweisen ist jedoch gemäß §§ 25 ff. EStG auf die Zusammenveranlagung, die getrennte Veranlagung und die besondere Veranlagung für Eheleute. Unterschiede ergeben sich dabei im Hinblick auf die außergewöhnlichen Belastungen, die Verdoppelung von Pauschbeträgen (Sonderausgaben und Vorsorgepauschale), den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG) sowie den Steuertarif. Unbestritten dürfte die Zusammenveranlagung von Eheleuten in der Regel steuerlich günstiger ausfallen. Es sei noch

¹ Heinicke / Schmidt, EStG, § 1 Rn. 1 ff.

darauf hinzuweisen, dass die Zusammenveranlagung noch am letzten Tag eines Veranlagungszeitraumes gewählt werden kann, um Geltung für das gesamte Kalenderjahr zu entfalten.

1. Einkunftsarten

Das deutsche Einkommensteuerrecht weist gemäß § 2 I EStG die sieben folgenden Einkunftsarten auf, die mit der Einkommensteuer belastet werden:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,

Einkünfte aus Gewerbebetrieb,

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit,

Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit,

Einkünfte aus Kapitalvermögen,

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung,

sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 EStG,

die der Steuerpflichtige während seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht oder als inländische Einkünfte während seiner beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielt.

Die §§ 13 ff. EStG definieren die Einkünfte (Reinertrag aus allen wirtschaftlichen Betätigungen, die zu derselben Einkunftsart zählen, d. h. Gewinn / Verlust hinsichtlich Nr. (1) bis Nr. (3), §§ 4-7g, 9b EStG und Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten hinsichtlich Nr. (4) bis (7), §§ 8, 9, 9a EStG)) allgemeinverbindlich und weisen die jeweiligen Einkünfte den dazugehörigen Einkunftsarten zu. Gem. § 22 Nr. 2 EStG gehören Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i. d. d. § 23 I 1 Nr. 2 EStG zu den sonstigen Einkünften. Dies gilt auch für Kinder und zusammenveranlagte Eheleute. Personengesellschaften und juristische Personen unterliegen selbst nicht dem Einkommensteuerrecht. Vielmehr wird bei einer Kapitalgesellschaft die Gesellschaft an sich steuerpflichtig (Körperschaftsteuergesetz); bei einer Personengesellschaft werden die Einkünfte auf die Beteiligten verteilt und diesen zugerechnet (vergleiche §§ 179, 180 AO).

§ 17 EStG bildet die Ausnahme zu dem Grundsatz, dass private Veräußerungsgeschäfte von Gegenständen des Privatvermögens (stille Reserven) grundsätzlich steuerrechtlich nicht erfasst werden. Davon soll dann eine Ausnahme gemacht

werden, wenn die Grenzen von den steuerbaren zu den nicht steuerbaren privaten Veräußerungsgeschäften überschritten werden, indem die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte im Sinne der Fruchtziehung entscheidend in den Vordergrund tritt, m. a. W. wenn die Einkünfte gewerblichen Einschlag erhalten und nicht mehr der privaten Lebensführung dienen sollen.

Der Durchsetzung stehen jedoch in erheblichem Maße das Steuergeheimnis und das Bankgeheimnis entgegen; diese Rechtsinstitute erschweren die Informationsbeschaffung und die praktische Subsumtion des Steuertatbestandes des § 23 I 1 Nr. 2 EStG.

Die Einkunftsarten 1-3 werden auch als Gewinneinkünfte und die restlichen Einkunftsarten als Überschusseinkünfte bezeichnet werden. In der Literatur wird dies auch als Dualismus der Einkunftserzielung bezeichnet. Bitte beachten Sie, dass begrifflich ein Unterschied zwischen Einnahmen und Einkünften besteht. Einnahmen sind Bruttoeinnahmen aus der jeweiligen Einkunftsart, während Einkünfte den Nettobetrag darstellen. Bei der Besteuerung wird das Nettoprinzip angewandt, das heißt, besteuert wird die netto-Ertragskraft eines Menschen. Berücksichtigt werden soll bei der Steuerfestsetzung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der einzelnen Steuersubjekte. Daraus folgt, dass das Ziel der Steuergerechtigkeit² nicht erreicht werden kann. Die besonderen Umstände im Leben einer natürlichen Person sind zu verschieden, als dass mit einer Steuervorschrift alle Lebenslagen und wirtschaftlichen Gesichtspunkte Berücksichtigung finden könnten.

Die Einkommensteuer ist nicht abzugsfähig und wird direkt beim Steuerpflichtigen angesetzt, der sowohl gesetzlicher Steuerschuldner als auch wirtschaftlicher Steuerträger ist.

Die konjunkturabhängige Einkommensteuer ist eine wichtige Ertragsquelle des Bundes; daher kommt ihr neben der MwSt. ein hoher Stellenwert zu.

a. Steuergeheimnis, § 30 AO

Das Steuergeheimnis im deutschen Steuerrecht gem. § 30 AO ist eine Regelungsnorm zur Durchsetzung des Datenschutzes im geltenden Recht. Geschützt werden soll damit die informationelle Selbstbestimmung eines jeden Steuerpflichtigen nach Maßgabe der Art. 1 I GG i. V. m. Art. 2 I GG. Der Einzelne soll selbst bestimmen können, inwieweit seine persönlichen Daten verwendet und preisgegeben werden dürfen. Bedeutung erlangt das Steuergeheimnis insbesondere im Steuerrecht de lege lata. Denn darin werden den staatlichen Stellen weitreichende Einblicke in die private Lebensführung eines jeden Einzelnen gewährt, indem die Mitwirkungspflicht

² Vgl. Badura, Peter, Staatsrecht, 732 Rn. 16.

des Steuerpflichtigen eine Offenlegung des jeweiligen Lebensbereiches verlangt.³ Das Steuergeheimnis regelt somit die Berücksichtigung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts. Es ist zeitlich nicht begrenzt.

Das Steuergeheimnis bestimmt, dass Amtsträger (Abs. 1) das Geheimnis zu wahren haben, also dementsprechend sämtliche Beamte der Gerichte, Behörden, Verwaltungen. Zum Zwecke des weitreichenden Schutzes werden aber auch die Angestellten und Beschäftigten des öffentlichen Dienstes sowie sonstige nichtverbeamtete Personen zur Geheimhaltung verpflichtet. Denn auch diese gelangen in den Geltungsbereich der Norm durch die Verwendung persönlichkeitsintensiver Daten. Um eine Ausuferung des Anwendungsbereiches zu vermeiden, werden die Arbeitgeber aus dem Verpflichtungskontext herausgenommen.

Geschützt werden sollen mit § 30 AO insbesondere Verhältnisse Anderer sowie fremde Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisse (Abs. 2). Dabei ist nicht zur Voraussetzung zu machen, dass der Steuerpflichtige etwa ein berechtigtes Interesse an der Geheimhaltung geltend machen kann. Denn das Rechtsinstitut findet automatische Anwendung, auch wenn die zu beachtenden Verhältnisse steuerlich nicht relevant werden.

Andere sind in diesem Zusammenhang nicht nur der Steuerpflichtige, sondern auch z. B. der Steuerberater, Rechtsanwalt, Auskunftspersonen etc.

Nach dem Zweck der Vorschrift sind sämtliche Begriffsbestimmungen im Rahmen des § 30 AO weit auszulegen, um einen umfassenden Schutz der Persönlichkeitsphäre zu gewährleisten.

Ein Ausschluss von der Gewährleistung des Steuergeheimnisses ist dann zu statuieren, wenn die preisgebenden Daten Voraussetzung für einen Strafanspruch des Staates sind. So muss etwa im Steuerstrafverfahren eine Verdichtung zur Pflicht der Preisgabe erfolgen (Abs. 2 Nr. 1 lit. a). Denn nur so kann das Recht der Allgemeinheit Vorrang gegenüber dem Recht des Einzelnen Durchsetzbarkeit erlangen.

Offenbarung i. d. § 30 AO ist jedes Verhalten, was dazu geeignet ist, einem Dritten die unter das Steuergeheimnis fallenden Verhältnisse oder Tatsachen bekannt zu geben. Dies gilt jedoch nicht, wenn der Dritte bereits in Kenntnis dieser Informationen war, bevor diese ihm preisgegeben wurden. Damit scheidet begrifflich bereits die Weitergabe der relevanten Daten innerhalb des Verwaltungsweges an andere Dienststellen aus dem Sinngehalt der Norm aus. Denn zur ordnungsgemäßen Verfahrenserledigung wird die Datenweitergabe mindestens bedingte Voraussetzung. Im Übrigen bleiben die Informationen im Verwaltungsbereich und gelangen nicht

³ Vgl. BVerfGE 65, 1, 46.

an Dritte nach außen. Davon unabhängig ist die Befugnis zur Weitergabe zu betrachten, die das Offenbaren oder das Abrufen von Daten zulässig macht.

Die Verwertung der Daten besteht in der wirtschaftlichen Nutzung eben dieser Informationen für eigene oder fremde Zwecke. Auf die Verwertungsart kommt es dabei nicht an. So ist eine Verwertung auch dann gegeben, wenn die geheim zuhaltenden Informationen nicht nach außen dringen.

Eine Verletzung ist ferner dann gegeben, wenn geschützte Daten im automatisierten Verfahren unbefugt abgerufen werden (§ 30 II Nr. 3 AO). Die dabei verwendete Technik ist dabei nicht relevant.

Das Steuergeheimnis ist nur dann als verletzt anzusehen, wenn die Offenbarung, die Verwertung oder der Abruf von Daten unbefugt vorgenommen wird. Dies ist dann gegeben, wenn die vorgenannten Vorgänge zur ordnungsgemäßen Durchführung eines Besteuerungsverfahrens entbehrlich sind und ein weiterer Rechtfertigungsgrund nicht ersichtlich ist. Denn das Steuergeheimnis ist nicht ausschließlich für den Schutz des betroffenen Steuerpflichtigen bestimmt, sondern dient gleichzeitig der richtigen und vollständigen Erfassung der Besteuerungsgrundlagen. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ist gleichwohl anzuwenden.

Eine befugte Verwendung von Informationen liegt ferner dann nicht vor, wenn der Betroffene einwilligt oder zustimmt oder die Verwertung durch Gesetz explizit zugelassen wird. So wird befürwortet, eine Befugnis zur Informationsverarbeitung zu bejahen, wenn damit illegale Beschäftigungen oder sozialer Leistungsmissbrauch bekämpft werden sollen. Aber auch zur Vermeidung unrichtiger Handelsregistereintragungen kann die Finanzverwaltung Daten weitergeben, was nach h. M. nicht als unbefugt angesehen wird.

Hat das Finanzamt im Rahmen eines Besteuerungsverfahrens Kenntnis von Tatsachen erlangt, die eine strafrechtliche Sanktion nach sich ziehen könnten, verwehrt das Steuergeheimnis die Weitergabe dieser Informationen. Dies erfährt dann eine Ausnahme, wenn die Erlangung dieser Tatsachen als unbeabsichtigte Nebenfolge des Besteuerungsverfahrens aufgetreten ist (sog. Zufallsfund). Dann überwiegt das Persönlichkeitsrecht des Betroffenen nicht. Zwar stellt das Steuergeheimnis bekanntermaßen das Korrelat zur Mitwirkungs- und Offenbarungspflicht dar. Im Strafrecht gilt jedoch der Grundsatz, dass niemand an seiner Verurteilung mitwirken muss (*nemo tenetur se ipsum accusare*). Bei der Preisgabe solcher Informationen würde dieser Grundsatz mittelbar in sein Gegenteil verkehrt. Ausnahmen bestehen nur dann, wenn Verbrechen oder schwere Vergehen (etwa Mord, Hochverrat u. a.) zu befürchten sind. Denn dann genießt die öffentliche Ordnung Vorrang vor dem Recht des Einzelnen.

Die Verletzung des Steuergeheimnisses ist als Antragstat strafrechtlich gem. § 355 StGB mit Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren oder Geldstrafe sanktioniert. Die Erlangung von Daten ist in § 202 a StGB mit Freiheitsstrafe bis drei Jahren oder Geldstrafe pönalisiert. Weil § 355 StGB eine Straftat im Amt darstellt, erfolgt außerdem eine kumulative Disziplinarmaßnahme, die bis zur Entlassung aus dem Beamtenverhältnis reichen kann. Auch die Schadensersatzansprüche gegen die öffentliche Hand gem. § 839 BGB i. V. m. Art. 34 GG machen deutlich, dass das Steuergeheimnis und dessen Verletzung kein „Kavaliersdelikt“ darstellt, sondern streng verfolgt wird. Denn es ist Ausfluss des verfassungsrechtlich garantierten Schutzes des Persönlichkeitsrechts.

Bei der Besteuerung gewonnene Tatsachen, etwa die Erzielung von Einkünften in nicht unerheblichem Umfang oder die Aufdeckung von Insider-Handel oder Kapitalanlagebetrugs können eine Weitergabe an die jeweils zuständigen Behörden jedoch sanktionslos ermöglichen. Dabei verbietet sich jedoch eine pauschale Betrachtungsweise; insoweit sei auf den Einzelfall verwiesen.

Für betroffene Steuerpflichtige kommt ein pauschaler Finanzrechtsweg nicht in Betracht; auch hier entscheidet wieder der Einzelfall, also wogegen sich der Antrag des Betroffenen richtet.⁴

b. Bankgeheimnis, § 30 a AO

Das Bankgeheimnis⁵ (eine Legaldefinition existiert nicht) statuiert den Schutz der Beziehungen zwischen Bank und Kunde und entspricht dem früheren Bankenerlass⁶. Abgeleitet wird dieses Rechtsinstitut aus dem schuldrechtlichen Bankvertrag zwischen Bank und Kunde. Jedoch wird auch vertreten, dass das Bankgeheimnis dem Gewohnheitsrecht entspringt oder dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht der Art. 1 I i. V. m. 2 I GG entspricht. Letztgenannte Ansichten⁷ vermögen nicht zu überzeugen. Denn zuvörderst im Blickwinkel stehen die vertraglichen Beziehungen zwischen Bank und Bankkunde mit ihren zahlreichen Facetten. So stellt die Bank dem Kunden eine Fülle von Informationen zur Verfügung; jedoch ist die Informationsübermittlung des Kunden an die Bank um einiges gewichtiger. Denn hierbei wird eine Unmenge von persönlichen Daten weitergeleitet, die der Kunde in sicheren Händen wissen will. Umso natürlicher ist es, dass viele Institutionen um

⁴ Vgl. Zusammenfassung der Rechtswege in: Klein, AO, § 30 Rn. 221 ff.

⁵ Eigentlich nur Schutz von Bankkunden ggü. der Finanzbehörde vor einem Eindringen in die bankvertraglichen Beziehungen; insofern ist der Begriff „Bankgeheimnis“ nicht korrekt und zu weitreichend.

⁶ Vgl. BMF, BStBl. I 590.

⁷ Vgl. Huhmann, a. a. O., 27 ff m. w. N.

die Herausgabe dieser Information wetteifern. So auch der Staat, der sich nunmehr der Sperre des Bankgeheimnisses ausgesetzt sieht.

Daher ist eine quasigesetzliche Regelung im Bankvertrag i. V. m. Nebenpflichtverletzungen (etwa § 280 I 1 BGB – alt. PVV) zu sehen.

Inhaltlich definiert sich das Bankgeheimnis als Schutz des Vertrauensverhältnisses (§ 30 a I AO) unter Berücksichtigung der Überwachung von Konten, Depots und der Abwicklung des Zahlungsverkehrs. Besondere Aufmerksamkeit verdienen in diesem Zusammenhang die Begriffe „Erforderlichkeit“ und „Verhältnismäßigkeit i. e.“. Denn ein Bankgeheimnis in Form eines Auskunftsverweigerungsrechts besteht nach h. M. nicht; vielmehr handelt es sich um Ermessensrichtlinien („soll ... unterbleiben“ – „soll ... nicht verlangt werden“), die bei der Ermittlung im Besteuerungsverfahren von Amts wegen berücksichtigt werden sollen. Gleichwohl wird wegen nicht einheitlicher Rechtsdefinition ein Auskunftsverweigerungsrecht allerorten statuiert, wogegen die Steuerbehörden oftmals hilflos sind.

So deklariert § 30 a II AO ein Mitteilungsverlangenverbot der Finanzbehörden ins Blaue hinein. Dazu bedurfte es des Absatzes zwei jedoch nicht, denn ein solches Verlangen ist bereits de lege lata nicht erlaubt (vgl. § 93 AO).

In § 30 a III AO wird das Verbot statuiert, eine Außenprüfung bei einer Bank als Gelegenheit zu nehmen, Guthabenkonten oder Depots festzustellen oder abzuschreiben oder Kontrollmitteilungen auszuschreiben. Wie das Wort „soll“ zeigt, handelt es sich nicht um eine Verbotsnorm sondern lediglich um eine Ermessensvorgabe. In praxi ist diese Wortspielerei jedoch nur theoretischer Natur, der die tatsächliche Verfahrensweise der jeweiligen Bank entgegensteht.

§ 30 a IV AO regelt, dass ein Steuerpflichtiger im Rahmen seiner Steuererklärung keine Angaben zu seinen Konten oder Depots machen muss, soweit er nicht steuermindernde Ausgaben oder Vergünstigungen geltend macht oder die unbare Zahlungsabwicklung mit dem Finanzamt dies bedingt. Dieser Absatz ist unerheblich. Zum Einen muss ein Steuerpflichtiger keine Beweise der Steuererklärung beifügen. Insoweit kommt eine Kontenangabe ohnehin nicht in Betracht. Zum Anderen hat die Zinseinkunftsbesteuerung oder die Erklärung des privaten Kapitals keinen materiellen Zusammenhang mit den Konten eines Steuerpflichtigen. Also ist auch dabei die Nummernangabe der Konten oder Depots überflüssig. Im Übrigen modifiziert § 30 V AO unter Maßgabe des § 93 AO den Absatz gegen Null. Denn insoweit kann die Sollvorschrift de lege lata ausgehebelt werden.

§ 30 V AO regelt den Verweis auf § 93 AO und somit dessen Anwendung. Darin werden die Sollvorschriften des Bankgeheimnisses derart eingeschränkt, dass daran zu denken wäre, den § 30 a AO als überflüssig zu deklarieren. Denn die Banken machen häufig Gebrauch vom § 30 a V AO i. V. m. § 93 AO. Darin ist zwar die

Auskunftspflicht der Beteiligten und anderer Personen geregelt. Gefordert wird jedoch zunächst die Sachverhaltsaufklärung durch die Beteiligten selbst. Davon entbunden ist lediglich die Steuerfahndung. Jedoch ist auch diese an eine umfassende Vorfeldermittlung gebunden, was den § 93 AO stark einschränkt und somit zu Spannungsfeldern zwischen den Auskunftsparteien führt.

Bedeutung findet das Bankgeheimnis im Rahmen des § 23 I 1 Nr. 2 EStG. Fallen bei einem Steuerpflichtigen Einnahmen wegen des Zwangsverkaufes der Aktien (squeeze out) an, so unterliegen diese im Rahmen des § 23 EStG der Spekulationsbesteuerung. Die Besteuerung kann jedoch nur erfolgen, wenn der Steuerpflichtige diese Einnahmen der Finanzverwaltung anzeigt. Durch die Einschränkungen des § 30 a AO geschieht dies nur bei jedem Zweiten. Würde diese Norm, wie derzeit wirtschaftspolitisch diskutiert, gestrichen, könnte ein schnellerer Zugriff auf die Konten der Bankkunden, also auch der Minderheitsaktionäre stattfinden. Alsdann wäre eine schnellere und gleichmäßigere Besteuerung möglich (Art. 3 I GG). Gleichwohl könnte in diesem Fall ein Verstoß gegen Art. 1 I, 2 I GG gegeben sein. Denn die Befürchtung hinsichtlich des „gläsernen Bankkunden“ und der hohen Fluktuation der Bankkunden in die Schweiz oder nach Luxemburg lässt allein schon die Wirtschaft für Widerstand sorgen. Denn für diese kommt ein Auskunftersuchen lediglich als ultima ratio in Betracht. Der Norm des § 93 AO kann lediglich subsidiärer Charakter zugesprochen werden. Denn für ein Kreditinstitut ist es ein milderer Eingriff, zunächst im Rahmen der Außenprüfung oder der Mitwirkungspflicht bei einem natürlichen Steuerpflichtigen zu ermitteln. Dazu kommt, dass ein solches Auskunftersuchen nicht unerhebliche Zeit-, Personal- und Finanzressourcen in Anspruch nimmt, also für die Bank ökonomisch nicht sinnvoll ist.

2. Steuerfreie Einnahmen, § 3 EStG

Zu beachten ist, dass das Einkommensteuerrecht steuerfreie Einnahmen kennt - gerade für Arbeitnehmer sind diese Normen von elementarer Bedeutung, soll zum Beispiel über eine Gehaltserhöhung oder freiwillige Zulage mit dem Arbeitgeber verhandelt werden; diese werden alsdann (vergleiche § 3 EStG) nicht versteuert. Damit in unmittelbarem Zusammenhang stehende Werbungskosten dürfen demzufolge jedoch auch nicht abgezogen werden (vergleiche § 3c EStG). Die steuerfreien Einnahmen stehen wiederholt im Fokus der öffentlichen Diskussionen. Häufig wird gefordert, derartige Subventionen abzuschaffen, was in der heutigen finanziellen Situation des Bundes und der Länder durchaus gerechtfertigt scheint. Im Übrigen darf nicht übersehen werden, dass diese Norm keine große Relevanz haben dürfte; für den Einzelnen sind die steuerfreien Einnahmen entweder selten erreichbar oder wirken sich nur gering auf das zu versteuernde Einkommen aus.

3. Gewinnermittlung, § 4 EStG

In dieser Norm wird beschrieben, wie der Gewinn ermittelt wird. Es gibt nun zwei Gewinnermittlungsarten: die Bilanzierung und die Einnahme-Überschuss-Rechnung. Die Bilanzierung ist in § 4 Abs. 1 sowie in § 5 Abs. 1 EStG geregelt; die Einnahme-Überschuss-Rechnung ist in § 4 Abs. 3 geregelt. Verwiesen sei in der Bilanzierung auf die Grundlagen des Bilanzrechts im HGB und die internationalen Rechnungslegungsvorschriften, die das HGB über kurz oder lang ablösen werden. Zu erwähnen sei, dass nach neuester Gesetzesänderung die Gewerbesteuer keine Betriebsausgabe mehr darstellt und mithin nicht abziehbar ist (vergleiche Abs. 5b). Im Übrigen findet der Anwender in § 4 EStG Vorschriften für Entnahmen und Einlagen sowie für Betriebsausgaben, die den Gewinn nicht mindern dürfen. So ist besonders zu beachten, dass entgegen einzelner Vorschriften die Judikatur dennoch teilweise einen Abzug zulässt! Abzustellen ist immer auf den Einzelfall und nicht auf den puren Gesetzeswortlaut! Im Übrigen sei noch anzumerken, dass z.B. steuerliche Absetzungsverbote für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer möglicherweise in der Zukunft entfallen können. Hier ist also äußerste Vorsicht im Hinblick auf die neueste Entwicklung in der Rechtsprechung geboten.

4. Gewinnermittlungszeitraum/Wirtschaftsjahr, § 4a EStG

Grundsätzlich ist der Gewinn nach dem Wirtschaftsjahr zu ermitteln (vergleiche § 4a EStG.). Für die einzelnen Einkunftsarten ist das Wirtschaftsjahr in dieser Norm fest geregelt. Grundsätzlich soll das Wirtschaftsjahr das Kalenderjahr darstellen. Für Land- und Forstwirte gilt wie immer eine Spezialregelung.

5. Altersvorsorge, §§ 4b ff. EStG

In der Praxis äußerst relevant sind die Vorschriften der §§ 4b ff. EStG. Diese beschäftigen sich mit der Altersvorsorge (Direktversicherung, Pensionskasse, Unterstützungskasse und Pensionsfonds). Da die Altersvorsorge jeden Steuerpflichtigen betrifft und auch hier in der Rechtsprechung zur steuerlichen Anerkennung (zum Beispiel der Zulage) strenge Anforderungen gestellt werden, beschäftigt sich die Praxis relativ häufig mit diesen Normen. Im Hinblick auf die eigene Altersvorsorge sollte sich jeder mit diesen Normen kursiv auseinander gesetzt haben.

6. Zinsschranke, § 4h EStG

Mit dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 wurde der Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen (Zinsschranke) im Körperschaftsteuerrecht und Einkommensteuerrecht neu geregelt. Durch Erweiterung dieser Normen sind Aufwendungen nur begrenzt abziehbar und erreichen eine Grenze in Höhe von drei Millionen EUR (Abs. 2). Der Leser sollte wissen, wie die Zinsschranke definiert ist und welchen Inhalt sie hat. Vermieden werden soll mit dieser Schranke die Finanzierung eines Unternehmens durch Kredit möglicherweise von ausländischen Unterneh-

men und unter Vermeidung des Wegzugs in das Ausland. Es sei noch darauf hingewiesen, dass Zinsaufwendungen, die nicht abgezogen werden dürfen, in die folgenden Wirtschaftsjahre als Zinsvortrag verschoben werden dürfen.

7. Pflicht zur Bilanzierung, § 5 EStG

In dieser Norm wird klargestellt, wer zur Erstellung von Bilanzen verpflichtet ist. Dies sind in aller Regel Gewerbetreibende, die gesetzlich verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßige Abschlüsse zu erstellen. Nach erfolgter Novelle des Gesetzes wurde der direkte Zusammenhang zwischen Kaufmannseigenschaft und Bilanzierungspflicht zum Teil aufgehoben, so dass nunmehr auch Kaufleute in die Einnahme-Überschuss-Rechnung wechseln können, wenn an den Abschlussstichtagen zweier aufeinander folgender Geschäftsjahre ein Umsatz von nicht mehr als 500.000,00 EUR und ein Jahresüberschuss von weniger als 50.000,00 EUR erzielt wurden. Im Übrigen kann § 5 EStG entnommen werden, welche bilanziellen Grundsätze anzuwenden sind und wann Rückstellungen gebildet werden dürfen. Ferner kann Abs. 5 entnommen werden, wann ein Rechnungsabgrenzungsposten einsetzbar ist. Im Übrigen wird auf die weiteren Vorschriften der Bilanzierung verwiesen.

Wichtig zu erkennen ist, dass die Bilanzierung von den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung abhängig ist. Dieser sogenannte Maßgeblichkeitsgrundsatz (Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz) wurde mittlerweile (partiell) aufgegeben. Grundsätzlich ist die Handelsbilanz für die Steuerbilanz maßgeblich, soweit das Steuerrecht keine eigenen Bewertungsvorschriften und Bilanzierungsregelungen enthält. Dabei wird auf die Handelsbilanzansätze Bezug genommen. Der Leser möge den Unterschied zwischen Rückstellungen und Rücklagen beachten. Rückstellungen sind gesetzlich geregelt und dürfen wegen möglicher Verbindlichkeiten etc. gebildet werden. Rücklagen finden sich im Eigenkapital wieder und haben mit Rückstellungen nichts gemein.

Neben der Wiedergabe von Bilanzierungsgrundsätzen wird im Übrigen auch auf die Vorschriften über Entnahmen und Einlagen etc. verwiesen.

Die Bilanz eines Unternehmens basiert grundsätzlich auf dem Inventar der Gesellschaft. Das Inventar beinhaltet eine ausführliche Gegenüberstellung aller einzeln abgrenzbaren Posten, während die Bilanz Vermögensvorteile und Verbindlichkeiten komprimiert darstellt. Verzichtet wird in der Bilanz demzufolge auf Einzelangaben, wobei die Wirtschaftsgüter in Gruppen gefasst und als Ganzes deklariert werden. Die Bilanz soll nämlich die Funktion der Übersichtlichkeit erfüllen und keinen Aufschluss über einzelne Werte liefern. Dennoch muss sie vollständig und gegliedert sein. Denn einer Bilanz kommt auch eine statistikähnliche Bedeutung zu,

indem mehrere Bilanzen zeitlich und mehrere Bilanzen verschiedener Unternehmen inhaltlich verglichen werden.

Das dem italienischen *il bilancia* entspringende Wort „Waage“ stellt klar, dass einer Bilanz immer eine ausgleichende Funktion zukommt.

Die Bilanz (vgl. § 266 HBG) gliedert sich in Aktiva und Passiva in Form eines T-Kontos.

Auf der linken Seite dieses Kontos steht das Vermögen als Ganzes (Aktiva), über das der Unternehmer verfügt, sei es in Form von Eigentumsrechten oder in Form anderer Sachgüter.

Auf der rechten Seite der Bilanz erscheint das Kapital (Eigen- oder Fremdkapital) als Passiva.

Die Bilanz ist in der Regel nach einem Geschäftsjahr und zwar innerhalb von 6 Monaten für die Handelsbilanz und innerhalb von 6-8 Monaten für die Steuerbilanz auszuweisen.

Stark vereinfachtes Beispiel:⁸

Aktiva	Passiva
Forderungen	Rücklagen
Vermögensgegenstände	Gezeichnetes Kapital
Wertpapiere	Gewinnvortrag
	Jahresüberschuss

Die Bedeutung der Bilanz erschließt sich im Kontext mit den Einkommensarten. Die ersten drei Einkunftsarten (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie Einkünfte aus selbständiger Arbeit) beruhen immer auf der Feststellung des Gewinns. Die steuerliche Bilanz hat also immer die Aufgabe, die ertragsteuerliche Gewinnfeststellung zu ermöglichen. Der Gewinn ist nach zwei Methoden zu ermitteln:

Gewinn- und Verlustrechnung (GuV)

⁸ Vgl. ausführliches Beispiel für Kapitalgesellschaften in Falterbaum u. a., a. a. O., 79 f.

Nach der Gewinn- und Verlustrechnung wird Aufwand eines Geschäftsjahres vom Ertrag abgezogen ($\text{Gewinn} = \text{Ertrag} / \text{Aufwand}$). Daraus kann sich ein Gewinn oder Verlust ergeben, der dann saldiert wird.

Bilanzformel, § 4 I 1 EStG

Die zweite und im Übrigen in § 4 I 1 EStG vorgeschriebene Möglichkeit ist die Bilanzierung mittels Bilanzvermögensvergleich. Danach wird das Betriebsvermögen vom Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (BV-1) vom Betriebsvermögen des abgelaufenen Wirtschaftsjahres (BV-2) abgezogen und um den Wert der Entnahmen (EN) und Einlagen (EI) modifiziert ($\text{Gewinn} = \text{BV-2} \cdot / \cdot \text{BV-1} + \text{EN} - \text{EI}$). Auch hier kann sich ein Verlust oder Gewinn ergeben, der dann ggf. im Wege des Verlustvortrages oder Verlustrücktrages steuerlich geltend gemacht wird. Die Gewinnermittlung kommt für diejenigen Bilanzpflichtigen in Betracht, die auch nach dem Handels- oder Steuerrecht verpflichtet sind, Bücher zu führen und Abchlüsse zu erstellen (z. B. Land- und Forstwirte, sonst. Gewerbetreibende u. a.).

Überschussrechnung, § 4 III EStG

Wenn keine Pflicht zur Führung von Büchern besteht, ist es möglich, den Gewinn mittels Überschussrechnung (§ 4 III EStG) festzustellen. Dabei werden die Betriebseinnahmen und die Betriebsausgaben gegenübergestellt; es erfolgt also eine reine Zufluss- / Abflussrechnung.

Sonderregelungen

Für Forst- und Landwirte sind u. U. auch Sonderregelungen vorgesehen, wobei der Gewinn nach Durchschnittssätzen ermittelt wird. Aber auch mit der ertragsunabhängigen Tonnagesteuer bei Kauffahrteischiffen kann der Gewinn ermittelt werden.

Schätzung, § 162 AO

Nicht zuletzt ist die Gewinnermittlung mittels Schätzung zu betrachten. Diese wird dann vorgenommen, wenn ein Geschäftsvorgang zum Bilanzierungszeitpunkt noch nicht abgeschlossen ist oder wenn der Steuerpflichtige sein Wahlrecht hinsichtlich der Gewinnermittlung nicht ausgeübt hat.

Bei Vorlage der gesetzlichen Voraussetzungen steht jedem Steuerpflichtiger, u. U. ein Wahlrecht hinsichtlich der Bilanzierung zu. Ein Wechsel der Art der Gewinnermittlung ist jedoch nicht zu jedem Zeitpunkt, sondern lediglich zum Beginn des jeweiligen Wirtschaftsjahres möglich. Dabei ist jeder Steuerpflichtige an die Wahl seiner Bilanzierungsart für drei Jahre gebunden. Je nach Art der Gewinnermittlung ergeben sich unterschiedliche Ergebnisse hinsichtlich des Endgewinns. Bereits hier wird deutlich, dass die nunmehr begonnene einheitliche Bilanzierung nach interna-

tionalen Standards einen immer höheren Stellenwert einnimmt. Denn nur so sind ein objektiver Bilanzvergleich und eine unabhängige Gewinnermittlung möglich.

Für die Gewinnermittlung ist elementare Voraussetzung, dass alle Vorgänge der betrieblichen Veranlassung unterliegen, also nicht dem Privatkonsum dienen. Zu analysieren ist im Einzelfall immer, inwieweit außerbetriebliche Gründe für den jeweiligen Erfolg ausschlaggebend waren.

8. Bewertungsvorschriften § 6 EStG

In dieser Norm findet der Leser elementare Vorschriften für die Bewertung von einzelnen Wirtschaftsgütern, die im Rahmen der Bilanzierung anzusetzen sind. Die Definitionen der Anschaffungs- und Herstellungskosten sind gesetzlich auch im HGB definiert sind. Ferner ist die Definition des Teilwertes (§ 6 Abs. 1 Nummer 1 3 EStG) von großer Bedeutung: Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des gesamten Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. In der Praxis sind die Herstellungskosten eines Gebäudes immer wieder Thema einer Betriebsprüfung. Auch die anschaffungsnahen Herstellungskosten mit der 15%-Grenze müssen beachtet werden. (vergleiche § 6 Abs. 1 EStG). Im Übrigen definiert auch diese Norm Rückstellungen. In der Praxis und in der Theorie beachtenswert ist auch in Abs. 4 die Entnahme des Steuerpflichtigen für private Zwecke. Dies betrifft insbesondere die private Nutzung eines Pkw oder die private Nutzung eines zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudes zu Wohnzwecken. Das Gesetz normiert dabei einen fiktiven Wert von 1% des inländischen Listenpreises (bei Pkw) im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich Sonderausstattung und Umsatzsteuer. Gerne vergessen wird auch Abs. 2, der für geringwertige Wirtschaftsgüter eine eigene Vorschrift bildet. Abnutzbare bewegliche geringwertige Wirtschaftsgüter können sofort abgeschrieben oder innerhalb eines Sammelpostens über fünf Jahre linear abgeschrieben werden. Hier muss der Steuerpflichtige überschlägig berechnen, welche Formen des Abzuges für sein Ziel sinnvoller sind. Der maßgebliche Sammelposten ist für ein Wirtschaftsgut im Wert zwischen 150 und 1000 € zu bilden. Nach neuester Gesetzesänderung sind für geringwertige Wirtschaftsgüter (deren Wert 410,00 Euro nicht übersteigt) Wahlmöglichkeiten gegeben. Dies bedarf einer Äußerung des Steuerpflichtigen, welche Möglichkeiten er wahrnehmen möchte.

Auch die immer wieder auftretende Frage, was bei einem Tausch von Wirtschaftsgütern anzusetzen ist, regelt diese Norm. Absatz sechs definiert den Wert, der steuerlich zu Grunde zu legen ist, nach dem gemeinen Wert des abgegebenen Wirtschaftsguts. Im Übrigen wird auf die Vorschrift der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung (§ 7 EStG) verwiesen.

9. Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung, § 7 EStG

Im Rahmen der Gewinnermittlung sind die Vorschriften über die Abnutzung und Substanzverringerung zu beachten. § 7 EStG liefert hierfür Vorschriften, die strikt zu beachten sind. Lediglich abnutzbare Wirtschaftsgüter unterliegen der Abschreibung. Zu beachten ist, dass auch der Geschäftswert der Abschreibung unterliegt und mit 15 Jahren Dauer gesetzlich festgelegt ist. Wichtig bei der Anwendung der AfA ist, dass die Nutzung oder Verwendung erfahrungsgemäß mehr als ein Jahr in Anspruch nimmt. Die Finanzverwaltung gibt laufend Tabellen heraus, aus denen sich die gewöhnliche Nutzungsdauer jedes einzelnen Wirtschaftsgutes ergibt. Diese Tabellen sind in der Praxis zwar zu beachten, durch die Finanzgerichte jedoch nicht als bindend angesehen. Es empfiehlt sich jedoch, im Einzelfalle genau abzuwägen, ob eine geringere Nutzungsdauer (die zu einem höheren Abzugsbetrag führt) anzusetzen ist. Damit dies durch die Finanzverwaltung nicht versagt wird, muss dieser höhere Wert sehr gut begründet werden.

Es wird unterschieden in lineare AfA (Absetzung in gleichen Jahresbeträgen), degressive AfA (Absetzung in fallenden Jahresbeträgen) sowie Absetzung wegen außergewöhnlicher Abnutzung, progressiver AfA u. a. Für die Praxis regelmäßig maßgeblich ist die lineare AfA, gefolgt von der degressiven AfA. Das Gesetz geht ebenfalls regelmäßig von der linearen AfA aus, wobei die Anschaffungskosten oder Herstellungskosten gleichmäßig auf die voraussichtliche Nutzungsdauer verteilt werden. Für Gebäude findet sich in § 7 EStG eine Sonderregelung.

Die degressive AfA findet Anwendung, wenn sich ein Wirtschaftsgut in den ersten Benutzungsjahren schneller abnutzt als in den folgenden Jahren. Gleiches gilt für außergewöhnliche Abnutzung, wenn ein Wirtschaftsgut erhöhter Abnutzung unterliegt.

10. Einnahmen und Ausgaben, § 8 EStG

In dieser Norm hat der Gesetzgeber legal definiert, was als Einnahme und was als Ausgabe gilt. Einnahmen sind alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen immer in einer der Einkunftsarten zufließen. Sachbezüge sind mit den um den üblichen Preisnachlass geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort anzusetzen.

Ein besonderes Augenmerk sollte auf die Nutzung eines betrieblichen Kfz gelegt werden, welches auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt wird. Hierbei erhöht sich der Listenpreis (ein-Prozent-Regelung wie bereits ausgeführt) um 0,03% für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte! Auch die Nutzung des PKW zu einer Familienheimfahrt im Rahmen der doppelten Haushaltsführung führt zu einer Erhöhung des Listenpreises um 0,002% für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Hausstand und Beschäftigungsort.

Im Übrigen enthält die Norm Vorschriften für Überlassung von Waren oder Dienstleistungen eines Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer. Abgestellt wird auf eine pauschale Besteuerung oder die Ansetzung mit dem gemeinen Wert des Endpreises.

11. Werbungskosten, § 9 EStG

Elementar wichtig für die Überschusseinkünfte sind die Werbungskosten. In § 9 EStG findet sich eine Legaldefinition der Werbungskosten. Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Alsdann finden sich summarische Aufzählungen zu Werbungskosten, die allerdings nur beispielhaft gesetzlich normiert sind. Besonderes Augenmerk eines Arbeitnehmers sollte auf Nummer vier liegen; darin sind Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und Arbeit mit 0,30 EUR pro Kilometer geregelt. Dies gilt auch für Radfahrer und Fahrgemeinschaften! Damit verbunden ist auch die Abgeltung sämtlicher Aufwendungen. Durch die Entfernungspauschale werden also sämtliche mit dem PKW in Zusammenhang stehenden Aufwendungen abgegolten. Ein weiterer Abzug ist nicht möglich! Auch die doppelte Haushaltsführung, typische Berufskleidung, geringwertige Wirtschaftsgüter (Nummer sieben) etc. sind aufgeführt.

Sind keine Werbungskosten oder nur Werbungskosten unter 1.000,00 Euro zu ermitteln, ist der Pauschbetrag für Werbungskosten gemäß § 9a EStG anzuwenden. Dieser sieht vor, dass von Amts wegen ein Pauschbetrag in Höhe von 1.000,00 EUR von den Einnahmen aus nichtselbstständiger Tätigkeit abgezogen wird. Es ist also überschlägig zu berechnen, wie hoch die Werbungskosten sein werden. Mit der Ansetzung von Werbungskosten ist auch die Aufbewahrungspflicht von Belegen etc. verbunden. Es ist vom Steuerpflichtigen also ein gewisser Aufwand zu erwarten. Daher muss in der Praxis unter ökonomischen Gründen überlegt werden, ob Werbungskosten (auch wenn sie geringfügig die 1.000-EUR-Grenze übersteigen sollten) angesetzt werden, da eine umfangreiche Arbeit damit verbunden sein dürfte. Die steuerliche Auswirkung ist dem gegenüber sehr gering, so dass regelmäßig empfohlen werden dürfte, auf den Pauschbetrag zurückzugreifen. Für Abgeordnete gilt dieser Pauschbetrag nicht; für diese gilt das Abgeordnetengesetz, speziell § 12 AbgG, womit ca. ein Drittel der Bezüge steuerfrei gewährt wird. Darin ist normiert, dass Abgeordnete eine Kostenpauschale erhalten, die nicht der Besteuerung unterliegen soll. Eine steuerliche Gleichstellung von Arbeitnehmern mit Abgeordneten kann nicht stattfinden, da die tatsächlichen Voraussetzungen nicht miteinander vergleichbar sind.

12. Vorsteuerabzug (§ 9b EStG)

Häufig übersehen, ist die kleine Norm des § 9b EStG elementar wichtig. Sie sagt aus, dass der Vorsteuerbetrag nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes zählt, soweit dieser Betrag bei der Umsatzsteuer abgezogen werden kann. Anderenfalls wäre dies ein doppelter Abzug im steuerlichen Sinne und würde zu fehlerhaften Ergebnissen führen.

13. Kinderbetreuungskosten, § 9c EStG

Vielfach übersehen, führen Kinderbetreuungskosten gemäß § 9c EStG ebenfalls zu Abzügen, die wie Betriebsausgaben angesehen werden. Die Kinderbetreuungskosten sind in dieser Norm explizit aufgeführt. Nach diesseitiger Auffassung, sind diese gesetzlichen Beträge nicht im Ansatz ausreichend, um die entstehenden Kosten der Kinderbetreuung abzufedern. Insbesondere im Wege der intensiven Familienpolitik ist es Aufgabe des Gesetzgebers, für einen besseren Abzug der Höhe nach zu sorgen. Auf die Diskussion, die Kosten für Kinderbetreuung würden ebenfalls durch das Kindergeld beziehungsweise den Kinderfreibetrag abgegolten, soll hier nicht weiter eingegangen werden.

14. Sonderausgaben, § 10 EStG

Sonderausgaben sind in § 10 dieses Gesetzes geregelt. Sonderausgaben sind alle Aufwendungen, die nicht Werbungskosten oder Betriebsausgaben sind. Dies bedeutet, dass alle Kosten, die nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit einer der Einkunftsarten aus § 2 in Zusammenhang stehen, dennoch den Steuerpflichtigen im Rahmen seiner Einkunftserzielung erwachsen, abzugsfähig sind. Die Sonderausgaben sind der Höhe nach beschränkt, wie z.B. die Berufsausbildung eines Steuerpflichtigen, die bis 4000,00 EUR pro Kalenderjahr abzugsfähig sein soll. Auch hier waren die Literatur und die Gesetzgebung früher heftig umstritten; heute soll die Berufsausbildung grundsätzlich zu den Werbungskosten zählen. Dies gilt auch für Promotion und Habilitation. Im Einzelfall ist eine intensive Betrachtung notwendig, um eine Zuordnung zu den Sonderausgaben oder zu den Werbungskosten festzustellen. Im Übrigen behandelt § 10 EStG die Abzugsfähigkeit von Versicherungen gegen Arbeitslosigkeit, Berufsunfähigkeit, Krankenversicherung, Pflegeversicherung sowie Unfallversicherung und für Lebensversicherungen, welche eine Leistung für den Todesfall vorsehen. Die Grenze der Abzugsfähigkeit von Krankenversicherungen wurde mittlerweile der Höhe nach auf 2.400,00 EUR heraufgesetzt. Auch lässt § 10 den Sonderausgabenabzug von gezahlter Kirchensteuer zu. Voraussetzung ist jedoch auch hier wieder, dass die Ausgaben nicht mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem Zusammenhang stehen.

Unter den Sonderausgabenabzug fallen auch Riester- und Rürup-Renten (Riester-Renten für Arbeitnehmer/Rürup-Renten für Selbstständige, so die Grundformel). Für Finanzdienstleister ist diese Norm ein elementarer Bestandteil des eigenen

Kundenkonzepts, wobei häufig mit der steuerlichen Abzugsfähigkeit argumentiert wird. Hier ist jedoch Vorsicht angebracht! Sollte auch eine steuerliche Abzugsmöglichkeit gegeben sein, so führt dies nicht zu einem direkten Ansatz und damit nicht zu einer vollständigen direkten steuerlichen Berücksichtigung. Vielmehr ist die Anrechnung differenzierter ausgestaltet, so dass nur mittelbar ein Steuervorteil entsteht.

Vorsorgeaufwendungen können bis zu einer Höhe von 2.800,00 EUR abgezogen werden.

15. Spezialvorschriften der Einkunftsarten

In den §§ 13 bis 23 EStG sind die einzelnen Einkunftsarten dezidiert aufgeführt. Hier sind die exakten Voraussetzungen einzelner Einkünfte aufgeführt. Schwierigkeiten in der Praxis bereitet regelmäßig die Abgrenzung zwischen Gewerbe (§ 15) und selbstständiger Tätigkeit (§ 18). Die selbstständige Tätigkeit ist in § 18 durch beispielhafte Aufzählung nicht abschließend aufgeführt. Der Gewerbebetrieb in § 15 ist geprägt vom Nachteil der Gewerbesteuerpflicht.

Auch bei der selbstständigen Tätigkeit ist zu differenzieren zwischen selbstständig und unselbstständig. Es ist mithin abzugrenzen zwischen Arbeitnehmer und Selbstständiger. Anhaltspunkte für eine Arbeitnehmertätigkeit ist die Weisungsgebundenheit hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt der Arbeit. Ein Arbeitnehmer bekommt ein festes Gehalt mit Lohnfortzahlung im Krankheitsfall und für den Urlaub. Der selbstständige Unternehmer trägt ein eigenes Kapitalrisiko, erlangt kein festes Gehalt, betreibt eigene Werbung am Markt und fakturiert Rechnungen an die Auftraggeber. In der Praxis ist die Feststellung, ob eine selbstständige oder unselbstständige Tätigkeit vorliegt, häufig von Unsicherheit und großem Risiko geprägt und führt nur allzu oft zu Gerichtsverfahren.

16. Sonstige Einkünfte, § 22 EStG

Die sonstigen Einkünfte gemäß § 22 EStG sind geprägt durch wiederkehrende Bezüge; Hauptpunkt dieser Norm sind Leibrenten. In früheren Legislaturperioden wurde die Rentenbesteuerung mit dem Ertragsanteil vorgenommen, so dass nur ein Teil der Rente der Besteuerung unterlag. Die heutige Gesetzeslage sieht eine nachgelagerte Besteuerung vor, die eine Rentenzahlung zu 100% voll versteuert. Der Besteuerungssatz verläuft aufsteigend mit den Jahren des Rentenbeginns, beginnend von 50% auf 100% bis zum Jahre 2040. Ab diesem Zeitpunkt werden alle Renten zu 100% nachgelagert versteuert.

17. Altersentlastungsbetrag, § 24 a EStG.

Steuerpflichtige haben mit Vollendung des vierundsechzigsten Lebensjahres (also erst mit 65 Lebensjahren) einen Anspruch auf einen Altersentlastungsbetrag, wel-

cher steuermindernd angesetzt werden kann. Der Altersentlastungsbetrag richtet sich nach dem Lebensalter und der dazugehörigen Jahreszahl und wird bis 2040 abgeschmolzen. Für 2005 sind noch 40% der Einkünfte abziehbar, während in 2039 nur noch 0,8% der Einkünfte als Altersentlastungsbetrag angesetzt werden können.

18. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, § 24 b EStG

Ein weiterer Entlastungsbetrag ist für Alleinerziehende in Höhe von 1.308,00 EUR pro Kalenderjahr von der Summe der Einkünfte abziehbar. Voraussetzung ist, dass zum Haushalt des Steuerpflichtigen mindestens ein Kind gehört und für dieses Kind der Kinderfreibetrag oder Kindergeld zusteht. Verglichen mit anderen Subventionen, ist der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende unzureichend und muss vom Gesetzgeber dringend nachgebessert werden. Auf die politische Diskussion sollte jedoch nicht weiter eingegangen werden.

19. Veranlagungszeitraum, § 25 EStG

Gemäß § 25 Abs. 1 EStG wird die Einkommensteuer für einen Veranlagungszeitraum erhoben. Dieser Veranlagungszeitraum ist regelmäßig das Kalenderjahr. Hier ist noch einmal klarzustellen, dass der Steuerpflichtige für den abgelaufenen Veranlagungszeitraum eine Einkommensteuererklärung abzugeben hat! Im Falle der Zusammenveranlagung haben Ehegatten eine gemeinsame Einkommensteuererklärung abzugeben.

20. Kinder, Freibeträge für Kinder, § 32 EStG

Im Einkommensteuergesetz findet sich eine Definition des Kindes. § 32 EStG stellt dar, wer als Kind anerkannt wird. Die Rechtsfolge lautet, dass der Steuerpflichtige einen Kinderfreibetrag in Höhe von 8.004,00 EUR steuerlich ansetzen kann. Alternativ besteht die Möglichkeit des Kindergeldbezuges in Höhe von 184,00 EUR monatlich. Das Kindergeld wird nur dann gewährt, wenn das Kind selbst keine eigenen Einkünfte über 7.680,00 EUR pro Jahr erwirtschaftet. Von Amts wegen wird geprüft, ob der Bezug von Kindergeld oder die Ansetzung des Kinderfreibetrages steuerlich für den Steuerpflichtigen günstiger wird (Günstigerprüfung). Hier ist seitens des Steuerpflichtigen nichts zu veranlassen.

21. Außergewöhnliche Belastungen, § 33 EStG

Steuerlich absetzbar sind auch die einem Steuerpflichtigen erwachsenen außergewöhnlichen Belastungen im Sinne des § 33 EStG. Voraussetzung dafür ist, dass den Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands (Legaldefinition der außergewöhnlichen Belastung) treffen. Begrenzt wird der Abzug darüber hinaus durch den Um-

stand, dass dem Steuerpflichtigen eine zumutbare Belastung auferlegt wird. Diese zumutbare Belastung ist gesplittet je nach Gesamtbetrag der Einkünfte, Familienstand und der Anzahl der Kinder des Steuerpflichtigen. Die zumutbare Belastung bewegt sich zwischen 1% und 7% des Gesamtbetrages der Einkünfte. Erst wenn die Ausgaben der Steuerpflichtigen über diesem Betrag liegen, können weitere Ausgaben als außergewöhnliche Belastung steuerlich anerkannt werden.

22. Progressionsvorbehalt, § 32 EStG

Der Progressionsvorbehalt ist in § 32 EStG normiert. Bezieht ein unbeschränkt Steuerpflichtiger zeitweise oder während des gesamten Veranlagungszeitraums (Kalenderjahr) Arbeitslosengeld, Teilarbeitslosengeld, Krankengeld, Verletztengeld oder Ähnliches (die Voraussetzungen sind in § 32 EStG summarisch abschließend aufgeführt), so werden diese Einkünfte nicht versteuert. Allerdings werden diese bezogenen Leistungen fiktiv zum Einkommen hinzugerechnet, alsdann ein fiktiver (höherer) Steuersatz gebildet und dieser (höhere) Steuersatz auf das Einkommen ohne diese Zusatzleistungen berechnet. Damit zeigt sich: zwar sind die gewährten Leistungen (Arbeitslosengeld etc.) steuerfrei; sie erhöhen jedoch den Steuersatz, mit dem das zu versteuernde Einkommen versteuert wird. Somit wirken sie sich in mittelbarer Weise doch noch steuererhöhend aus.

23. Abgeltungssteuer, § 32d EStG

Unter den verschiedenen Einkunftsarten befinden sich auch Einkünfte aus Kapitalvermögen. Alle Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nicht unter § 20 Abs. 8 EStG fallen, werden mit einer Einkommensteuer in Höhe von 25% zuzüglich Solidaritätszuschlag sowie gegebenenfalls zuzüglich Kirchensteuern besteuert. Diese Quellensteuer (die Steuer wird vom Kreditinstitut direkt an das Finanzamt abgeführt) nennt sich Abgeltungssteuer, weil damit jegliche Steuerbelastung abgegolten ist und hat das Halbeinkünfteverfahren abgelöst, welches nur die Hälfte der Einkünfte aus Kapitalvermögen der Besteuerung unterworfen hat. Damit entfällt auch das Ausfüllen der Vordrucke in der Steuererklärung für Einkünfte aus Kapitalvermögen. Auf Antrag des Steuerpflichtigen können jedoch die Erträge aus Kapitalvermögen mit dem persönlichen Einkommensteuersatz besteuert werden, wenn dies für den Steuerpflichtigen günstiger ist. Dies bedarf eines Antrages für den jeweiligen Veranlagungszeitraum und für sämtliche Kapitalerträge einheitlich. Dieser Antrag gilt damit auch für sämtliche Kapitalerträge beider Ehegatten. Nach derzeitigen Stand soll die Abgeltungssteuer abgeschafft werden, so dass Einkünfte aus Kapital dem persönlichen Einkommensteuertarif unterliegen.

24. Tarif, § 32 EStG

Der Einkommensteuertarif bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen. Grundsätzlich ist bei einem Einkommen bis zu einer Höhe von 8.004,00 EUR

keine Steuer zu zahlen. Danach erhöht sich der Tarif in progressiver Weise in Werten zwischen 14% und 45% des zu versteuernden Einkommens. Unterschieden wird die Berechnung der Einkommensteuer nach der Grundtabelle und nach der Splittingtabelle. Die Grundtabelle gilt für alle ledigen Steuerpflichtigen; die Splittingtabelle gilt für alle verheirateten Steuerpflichtigen. Zum Vergleich: bei einem zu versteuernden Einkommen von 30.000 EUR sind nach der Grundtabelle 2009 Steuern in Höhe von 5.747,00 EUR zu zahlen; nach der Splittingtabelle werden 2.938,00 EUR fällig.

25. Lohnsteuer

Lohnsteuer und Einkommensteuer unterscheiden sich sowohl begrifflich als auch vom Verfahren. Bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit wird die Einkommensteuer direkt durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben, soweit der Arbeitslohn von einem Arbeitgeber gezahlt wird, (vergleiche § 38 EStG). Jeder Arbeitnehmer erhält eine Lohnsteuerkarte mit Eintragung der Lohnsteuerklasse (§ 38 EStG). Die Lohnsteuer ist mithin eine Art Vorauszahlung auf die Einkommensteuer des Kalenderjahres. Erstmals 2010 wird das so genannte „Faktorverfahren“ anstelle der Steuerklassenkombination III/V eingeführt. Dabei wird auf der Lohnsteuerkarte jeweils die Steuerklasse IV in Verbindung mit einem Faktor zur Ermittlung der Lohnsteuer eingetragen. So werden in Zukunft bei jedem Ehegatten persönlich steuerentlastende Vorschriften (z.B. Grundfreibetrag) berücksichtigt.

26. Steuerabzug bei Bauleistungen, § 48 EStG

Bei Erbringung einer Bauleistung im Inland an einen Unternehmer ist der Leistungsempfänger verpflichtet, von der Gegenleistung einen Steuerabzug in Höhe von 15% für Rechnung des Leistenden vorzunehmen. Dies wird in der Praxis häufig übersehen, so dass der Leistungsempfänger (Unternehmer) möglicherweise doppelt in Anspruch genommen werden kann - einmal von Bauunternehmer und einmal von der Finanzverwaltung. Diese Umkehr der Steuerschuld soll bewirken, dass die Schwarzarbeit im Rahmen von Bauleistungen eingedämmt wird. Nur so kann versucht werden, den jährlichen Steuerausfall durch Schwarzarbeit zu verhindern. Durch das Risiko, die Steuer selbst zahlen zu müssen, wird jeder Empfänger angehalten, diesem Steuerabzug nachzukommen. Die Haftung des Leistungsempfängers für nicht oder zu niedrige abgeführte Abzugsbeträge ist gesetzlich normiert in § 48a EStG. Die Pflicht zur Abführung dieser Steuer gilt nur dann nicht, wenn eine Freistellungsbescheinigung (§ 48b EStG) des zuständigen Finanzamtes vorliegt.

Zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens gilt das nachfolgende gesetzliche Schema:

1.: Ermittlung der Einkünfte innerhalb jeder Einkunftsart (§ 2 Abs. 2 EStG)

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, §§ 13-14 EStG
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb, §§ 15-17 EStG
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit, § 18 EStG
- Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, § 19 EStG
- Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 EStG
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, § 21 EStG
- sonstige Einkünfte, §§ 22, 23 EStG

2.: Bildung der Summe der Einkünfte

3.: Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

Summe der Einkünfte

- ./ Altersentlastungsbetrag nach § 24a EStG
- ./ Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b EStG
- ./ Freibetrag für Land- und Forstwirte nach § 13 Abs. 3 EStG

= Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)

- ./ Verlustabzug nach § 10d EStG

-
- ./ Sonderausgaben nach §§ 10-10c EStG
 - ./ außergewöhnliche Belastungen nach §§ 33-33c EStG
 - ./ Steuerbegünstigungen nach §§ 10e-10h EStG und § 7 FördG

= Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG)

- ./ Freibeträge für Kinder nach §§ 31 und 32 Abs. 6 EStG
 - ./ Härteausgleichsbetrag nach § 46 Abs. 3 EStG, § 70 EStDV
-

= zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG)

Nach Durcharbeitung der vorstehenden Erläuterungen und Anwendung dieses Schemas sollte der Leser in der Lage sein, dass zu versteuernde Einkommen zu berechnen und die Einkommensteuer anhand der gesetzlichen Tabellen zu ermitteln.

II. Körperschaftsteuerrecht (KStG)

Die Körperschaftsteuer ist die geltende Ertragsteuer für Körperschaften, Personengesellschaften und Vermögensmassen. Sie besteuert das Einkommen der Unternehmen und bildet das Korrelat der Einkommensteuer für natürliche Personen. Daher ist es nicht verwunderlich, dass das KStG in weiten Teilen an das EStG anknüpft.

Die Körperschaftsteuer trägt der Verselbständigung juristischer Personen konsequenterweise Rechnung, denn anderenfalls würden die nicht ausgeschütteten Gewinne der juristischen Personen steuerfrei bleiben. Die Andersartigkeit zeigt sich in den hohen und festen Steuersätzen im Gegensatz zu den progressiv-linearen Steuersätzen des EStG.⁹ Daraus folgt, dass Unternehmen stärker besteuert werden als natürliche Personen, denn dem deutschen Steuerrecht liegt der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Stärke zu Grunde.

Die Körperschaftsteuerpflicht kann nicht durch privatrechtliche Vereinbarungen o. ä. umgangen werden. Im Körperschaftsteuergesetz ist das Analogieverbot vorherrschend, d. h. die Aufzählungen für die Körperschaftsteuerpflicht sind abschließend und gewähren keine Erweiterung auf andere Rechtssubjekte.

Die Besteuerung der Körperschaften nach dem KStG setzt voraus, dass eine Steuerpflicht (objektive, subjektive, (un)beschränkte) besteht und ein steuerbares Einkommen vorliegt. Besonderheiten ergeben sich in diesem Zusammenhang in Bezug auf die Organschaft sowie auf verdeckte Gewinnausschüttungen.

Freibetragsregelungen runden die körperschaftssteuerliche Materie ab.

Das KSt-Aufkommen steht je zur Hälfte dem Bund und den Ländern zu (vgl. Art. 106 III 2 GG), wobei der Bund die Gesetzgebungskompetenz innehat (konkurrierende Gesetzgebung gem. Art. 105 II GG).

Im Gegensatz zu den Personengesellschaften (deren Gewinn wird den Unternehmen unmittelbar und anteilig zugerechnet) erfolgt im Körperschaftsteuerrecht die Besteuerung unabhängig von den Anteilseignern. Das bedeutet, dass der Gewinn/die Einkünfte nur im Rahmen der Unternehmensbesteuerung steuerliche Beachtung findet/finden, wenn eine Thesaurierung der Gewinne erfolgt. Eine Ausnahme bildet daher die Ausschüttung der Gewinne an die Anteilseigner. Dann muss im Rahmen der einkommenssteuerlichen Anrechnung auch eine Besteuerung hinsichtlich der Einkommensteuer der Anteilseigner erfolgen.

⁹ Vgl. BVerfG, Urt. v. 24.01.1962 – 1 BvR 845/58.

Die dadurch auftretende Doppelbelastung durch Versteuerung bei der Gesellschaft und beim Anteilseigner selbst wird mit dem System des Halbeinkünfteverfahrens beseitigt.

Die Versteuerung erfolgt im Wege der Vorauszahlung, des Steuerabzugs oder durch Veranlagung.

Der Körperschaftsteuersatz beträgt derzeit 15 % und wird im Rahmen einer Definitiv-Besteuerung angerechnet, d. h. eine weitere Anrechnung der Steuer ist nicht mehr möglich. Im unternehmensrechtlichen Vergleich kann der Schluss gezogen werden, dass die Besteuerung von Unternehmen nicht rechtsformneutral geschieht. Daraus erklärt sich auch die Intensität, mit der immer neue Unternehmensformen gegründet werden.¹⁰ Hier soll versucht werden, die kostengünstigste, weil steueroptimierte, Gesellschaft für den jeweiligen Zweck zu finden.

1. Steuerpflicht

Voraussetzung für eine körperschaftssteuerliche Betrachtung ist, dass das jeweilige Unternehmen steuerpflichtig ist. In §§ 1 ff. KStG ist die Steuerpflicht normiert, die sich gliedert in (1) unbeschränkte Steuerpflicht, § 1 KStG und (2) beschränkte Steuerpflicht, § 2 KStG.

Die KSt-Pflicht beginnt mit dem Abschluss des Gesellschaftsvertrages des Unternehmens (etwa Abschluss der Satzung, des Statutes, des Vertrages o. ä.) und endet mit der beendeten Liquidation der Gesellschaft. Aufgrund der engen Verzahnung mit dem EStG und dem Zivilrecht, wird die Vorgesellschaft wie eine `ordentliche` Gesellschaft besteuert. Gleiches Vorgehen zeigt sich bei einer fehlerhaften Gesellschaft, die wie eine ordnungsgemäß zustande gekommene Gesellschaft behandelt wird.

a. Unbeschränkte Steuerpflicht, § 1 KStG

Unbeschränkt steuerpflichtig sind daher alle Steuersubjekte, die gem. dem Katalog des § 1 KStG eine bestimmte Rechtsform darstellen und deren Sitz oder Geschäftsleitung sich in Deutschland befindet.

Die Rechtsformen des Körperschaftsteuer-Rechts sind in § 1 KStG abschließend geregelt. Insoweit ergeben sich für eine Aktiengesellschaft keine Besonderheiten.

Der Sitz und die Geschäftsleitung eines Unternehmens definieren sich nach §§ 10 f. AO. Geschäftsleitung nach § 10 AO ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberlei-

¹⁰ Es herrscht kein *numerus clausus* im Gesellschaftsrecht; im Wege der Europäisierung sind vielfältige Kombinationsmöglichkeiten denkbar (etwa Ltd. & Co. KG).

tung, d. h. die Geschäftsleitung befindet sich an dem Ort, an dem der für die laufende Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird.¹¹ Dazu gehören die rechtsgeschäftlichen, aber auch die tatsächlichen Handlungen des gewöhnlichen Betriebs eines Unternehmens. Ferner sind dazu die organisatorischen Maßnahmen gewöhnlicher Verwaltung zu zählen. Die Maßnahmen müssen jedoch von einiger Wichtigkeit sein. Umgangen werden soll damit ein Missbrauch der Körperschaftsteuerpflicht.¹² Abzustellen ist daher immer auf die Gesamtschau aller tatsächlichen Begebenheiten und nicht auf formale Umgehungsversuche. Bei mehreren Geschäftsleitungen ist je nach Wichtigkeit eine Quotelung vorzunehmen und die Gewichtung festzulegen.

Der Sitz einer Gesellschaft bestimmt sich nach § 11 AO. Dabei ist eine Ähnlichkeit mit der Wohnsitzregelung natürlicher Personen festzustellen. Der Norm des § 11 AO kommt nur ergänzende (subsidiäre) Funktion zu, sie findet also nur Anwendung, wenn § 10 AO keine hinreichende Bestimmtheit der Geschäftsleitung bilden kann.

Der Sitz befindet sich demnach an dem durch Gesetz, Satzung o. ä. bestimmten Ort. Nach der in Deutschland vorherrschenden Sitztheorie bestimmt sich der Gesellschaftssitz nach dem Ort der Anerkennung der Rechtspersönlichkeit der Gesellschaft. Verlegt z. B. ein Unternehmen seinen Sitz von Deutschland ins Ausland, verliert es dabei die deutsche Anerkennung der Rechtspersönlichkeit. Daher ist auch der Sitz nicht mehr als in Deutschland zu betrachten.¹³ Dies verhält sich für den Zuzug nach Deutschland nach dem Überseering-Urteil des EuGH gegensätzlich. Nach europäischem Recht muss eine Gesellschaft anerkannt werden, die aus dem Ausland ihren Sitz nach Deutschland verlegt. Denn eine Aberkennung der Rechtsfähigkeit verletzt die Niederlassungsfreiheit des jeweiligen Unternehmens nach Art. 43, 48 EG, da die Pflicht zur Neugründung eines Unternehmens im Zuzugstaat einer Rechtsaberkennung gleich käme.¹⁴ Vermieden werden soll mit diesem Urteil eine Zersplitterung des europäischen Gesellschaftsrechts auf dem ansonsten einheitlichen Rechtsgeschehen im Rahmen der europäischen Angleichung.¹⁵

Fallen Sitz und Geschäftsleitung auseinander, ist für die Besteuerung die Geschäftsleitung maßgeblich.

¹¹ Vgl. BStBl. II 1995, 175.

¹² So z. B. bei Holdinggesellschaften oder Briefkastenfirmen, die oftmals Beteiligungen an anderen Unternehmen verwalten und gewöhnlich im Ausland sitzen.

¹³ Ob dieser Grundsatz weiterhin in diesem Umfang anwendbar bleiben kann, ist zweifelhaft. Denn spätestens mit dem Überseering-Urteil des EuGH v. 05.11.02 Rs. C-208/00 ist eine vorsichtige Rspr.-Änderung im Zuge der Europäisierung erkennbar.

¹⁴ Vgl. Lutter, BB 2003, 7 ff.

¹⁵ Vgl. Ebke, BB 2003, I; Zimmer, BB 2003, 1 ff m. w. N.

Beispiel:

Die A-AG wird am 01.01.2003 in Düsseldorf zum Zweck der Schiffsbeteiligung i. w. gegründet.

Sie hat ihren Sitz lt. Satzung vom 01.01.2003 in Düsseldorf; ihre Geschäfte tätigt sie jedoch permanent in Rostock. Am 31.12.2003 splittet die Gesellschaft ihre Filiale in Rostock in zwei Unterabteilungen auf:

(1) Unterabteilung *I* übernimmt die Herstellung und Vermarktung von Schiffsbeteiligungen in Warnemünde (Maßgeblichkeitsfaktor: 90 %)

(2) Unterabteilung *II* übernimmt die dafür organisatorischen Verwaltungsaufgaben in Hamburg (Maßgeblichkeitsfaktor: 10 %)

Am 01.04.2004 erlischt die AG mangels Liquidität.

Folge: Die A-AG wurde am 01.01.03 körperschaftssteuerpflichtig. Denn die Körperschaftsteuer-Pflicht begann mit der Gründung der AG am 01.01.03. Die A-AG war zudem eine Kapitalgesellschaft des Katalogs des § 1 KStG. Sie hatte ihre Geschäftsleitung in Rostock, § 10 AO. Auf den Sitz kommt es nur subsidiär an, wenn die Geschäftsleitung nicht erkennbar ist. Hier ist jedoch Rostock maßgeblich. Die Geschäftsleitung kann zwar begrifflich nicht auseinanderfallen. Jedoch ist die Aufteilung auf verschiedene Orte möglich, etwa aus Kostengründen. Dann ist die Wichtigkeit (Maßgeblichkeitsfaktor) der jeweiligen Geschäftsleitungsstelle zu beurteilen. Hier hatte die Rostocker Geschäftsleitung 90 % aller Geschäftsvorgänge zu bearbeiten.

b. Beschränkte Steuerpflicht, § 2 KStG

Die beschränkte Steuerpflicht richtet sich nach § 2 KStG. Danach ist beschränkt steuerpflichtig, wer im Gegensatz zur unbeschränkten Steuerpflicht seinen Sitz oder die Geschäftsleitung im Ausland hat, jedoch inländische Einkünfte erzielt. Diese beurteilen sich nach § 49 EStG, d. h. es handelt sich immer dann um inländische Einkünfte, wenn diese ihre Wurzeln im Inland haben (Territorialitätsprinzip).

Zweck dieser Norm ist es, die inländischen Einkunftsquellen ausländischer Körperschaften und inländische Einkunftsquellen inländischer, nicht steuerpflichtiger Körperschaften, zu erfassen.

Die Körperschaftsteuer-Pflicht beginnt immer dann, wenn die jeweilige Körperschaft als Rechtssubjekt entstanden ist. Dies kann durch Satzung, Vertrag o. ä. geschehen. Sie endet, wenn das Steuersubjekt in seiner Eigenschaft als Körperschaft wegfällt, sei es durch Liquidation, Umwandlung oder Wegzug in das Ausland oder wenn die Gesellschaft unbeschränkt steuerpflichtig wird.

Beispiel:

Die A-AG wird am 01.01.2003 in Düsseldorf zum Zweck der Schiffsbeteiligung i. w. gegründet.

Sie hat ihren Sitz lt. Satzung vom 01.01.2003 in Düsseldorf; ihre Geschäfte tätigt sie jedoch permanent in Rostock. Am 31.12.2003 wird durch Satzung beschlossen, den Sitz am 01.01.04 nach London (UK) zu verlegen und die Geschäftsleitung in Rostock aus Einsparungsmaßnahmen zu liquidieren.

Die Schiffsbeteiligungen finden dennoch in Rostock statt; sämtliche Einnahmen fließen auf die Londoner Konten.

Am 01.04.2004 erlischt die AG mangels Liquidität.

Folge:

Die A-AG wurde am 01.01.03 mit ihrer Gründung unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Am 01.01.04 ging die A-AG aufgrund der Sitzverlegung und der Schließung der Geschäftsleitung in die beschränkte Steuerpflicht über. Denn die Einnahmen, die die A-AG erzielte, haben ihren Ursprung in Deutschland. Die Überweisung auf die Londoner Konten ist irrelevant. Abzustellen ist auf den Ursprung allein (Territorialitätsprinzip).

Die beschränkte Steuerpflicht endete am 01.04.04 mit dem Erlöschen der AG.

2. Einkommen, § 8 KStG

Das zu versteuernde Einkommen als Bemessungsgrundlage bestimmt sich nach §§ 7 I, 8 KStG. Wie bereits eingangs erwähnt, bestehen zwischen dem EStG und dem KStG enge Verknüpfungen. Darum wird im Rahmen der Einkommensermittlung auf die Berechnung des Einkommens nach dem EStG verwiesen.

Da die Körperschaftsteuer eine Jahressteuer ist, wird zunächst der Gewinn i. w. betrachtet. Bei der hier zu betrachtenden AG oder KGaA ist gem. § 8 II KStG der Gewinn in der Summe aller Einkünfte zu sehen, denn beide Rechtsformen sind nach dem HGB zur Buchführung verpflichtet (§§ 238 I 6, 6 I HGB i. V. m. 278 III AktG). Auszugehen ist dabei zunächst vom Jahresüberschuss nach Handelsrecht gem. § 275 HGB).

In den Jahresüberschuss sind nicht mit einzubeziehen Dividenden, die eine Körperschaft von einer Kapitalgesellschaft erzielt. Denn jede Kapitalgesellschaft muss eine Körperschaftsteuer auf die ausgeschütteten Gewinne entrichten. Da es sich bei der Körperschaftsteuer um eine Definitivbesteuerung handelt, ist die bereits entrichtete Steuer nicht anrechnungsfähig. Somit würden die Gewinne doppelt besteuert. Daher werden die auszuschüttenden Gewinne nur bei derjenigen Körperschaft berücksichtigt, bei der die Gewinne operativ erzielt wurden, sowie bei den einkommensteuerpflichtigen Anteilseignern, an die die Gewinne ausgezahlt werden. Hierbei ist wiederum das Halbeinkünfteverfahren zu beachten. Jede zwischengeschaltete Körperschaft bedarf daher der Körperschaftsteuerbefreiung, um eine

Mehrfachbelastung der Gewinne zu vermeiden. Dann können jedoch folgerichtig auch die angefallenen Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht werden (vgl. § 3c I EStG). Im Ergebnis ist diese Argumentation jedoch nur eine scheinbare, denn eine Doppelbelastung lässt sich im Grundsatz eben doch nicht vermeiden.

3. Organschaft¹⁶

Eine Organschaft ist gem. §§ 14-19 KStG gegeben, wenn zwei Unternehmen derart miteinander verknüpft sind, dass ein Unternehmen sich mittels Gewinnabführungsvertrag verpflichtet hat, sämtliche Gewinne an das andere abzuführen. Dabei ist das abführende Unternehmen (Organgesellschaft) finanziell in das andere Unternehmen (Organträger) eingegliedert. Der Organträger muss dabei nicht zwingend eigene gewerbliche Tätigkeiten ausführen; reine Holdinggesellschaften sind als Organträger möglich.

Für eine Organschaft ist zwingende Voraussetzung, dass die Organgesellschaft eine Kapitalgesellschaft ist (vgl. §§ 14, 17 KStG).

Organträger kann dagegen jeder Rechtsträger sein; dieser muss dazu jedoch mit einem inländischen gewerblichen Unternehmen im Zusammenhang auftreten. Dies gilt auch für ausländische Unternehmen (vgl. § 19 KStG), die jedoch an eine inländische Zweigniederlassung den Gewinn abführen. Die inländische Zweigniederlassung muss ferner im deutschen Handelsregister eingetragen und grundsätzlich steuerpflichtig sein.

Für eine Organschaft ist auch Voraussetzung, dass das wirtschaftliche Eigentum an den jeweiligen Anteilen gewährleistet wird, d. h. der Organträger muss in der Lage sein, Stimmrechte ausüben zu können.

Gem. § 14 KStG ist zusätzlich notwendig, dass die finanzielle Eingliederung ununterbrochen, also von Beginn bis Ende des Wirtschaftsjahres, besteht und der Organträger über die Mehrheit an den Stimmrechten aus den Anteilen der Organgesellschaft verfügt.

Mittelbare Beteiligungen, also Beteiligungen über Dritte, finden nur dann Berücksichtigung, wenn bei der vermittelnden Gesellschaft die Stimmrechtsmehrheit gewährleistet ist.¹⁷ Nach a. A. kann eine Differenzierung zwischen mittelbarer und

¹⁶ Die Organschaftbesteuerung ist europarechtlich heftig umstritten. Nachdem bereits Österreich die Organschaft durch eine neue Gruppenbesteuerung ersetzen will, ist es nur eine Frage der Zeit, bis auch in Deutschland die Europarechtswidrigkeit erfolgsorientiert diskutiert wird. So soll in Österreich zunächst der Gewinnabführungsvertrag aufgehoben werden Vgl. dazu auch die Zusammenfassung von Gassner, a. a. O., 41, 841 ff.

¹⁷ Vgl. Haas, Helmut; KSt, Rn. 92.

unmittelbarer Beteiligung kaum möglich sein und wird vom Gesetz zudem auch nicht gefordert.¹⁸

Sinn der Organschaft war es früher, bei Organgesellschaft und Organträger die Doppelbesteuerung zu vermeiden. Durch das Anrechnungsverfahren ist dieser Vorteil jedoch verloren gegangen, sodass in heutiger Zeit insbesondere nach Wegfall des Anrechnungsverfahrens der Verlustausgleich zwischen Organgesellschaft und Organträger sowie die Weiterleitung der steuerfreien Erträge der Organgesellschaft an den Organträger eine herausragende Rolle spielen.¹⁹

Organträger und Organgesellschaft werden also körperschaftssteuerlich als ein Unternehmen behandelt, bleiben zivilrechtlich jedoch unterschiedliche Rechtsgebilde. Es handelt sich bei der Organschaft also um keine steuerliche Vergünstigung oder um gesellschaftsrechtlich bedingte Privilegien, sondern die Organschaft ist lediglich Sinnbild der engen Verflechtung zweier Unternehmen. Sie ist daher auch mit den Worten „... steuerrechtliche Lehre von der Einkommenseinheit rechtlich selbständiger Wirtschaftssubjekte als Folge ihrer wirtschaftlichen Einheit...“²⁰ zutreffend zu umschreiben.

Die Organschaft führt jedoch auch in wirtschaftlicher Weise zu Veränderungen. So erfolgt mit der Organschaft eine Haftungsbegrenzungsdurchbrechung der Organgesellschaft. Denn der Organträger muss hinsichtlich der Verlusteinnahmen für die Verluste der Organgesellschaft eintreten.²¹ Aber auch Anlaufverluste sind nicht selten der Grund für Abführungsverträge. Wird die Tochtergesellschaft wegen hoher Verluste in Insolvenz gestellt, stellt sich für die Gläubiger folgerichtig die Frage des Haftungsdurchgriffs auf den Organträger. Andererseits steht das Steuerrecht dem Zivilrecht nicht entgegen. Es handelt sich nämlich um zwei Rechtsmaterien, die kumulativ zu betrachten sind. Es könnte daher argumentiert werden, dass beide Unternehmen zwar steuerrechtlich einheitlich, zivilrechtlich jedoch selbständig blieben. Dann müsste aber auch die Haftung jedem Unternehmen eigens anhaften. Eine Gesamtschuldnerschaft ergäbe sich daraus nicht automatisch.²² Diese Ansicht ist jedoch überholt. Zwar stehen Steuerrecht und Zivilrecht nebeneinander und weisen allenfalls Knotenpunkte auf. Jedoch ist Grundlage für die Organschaft der Gewinnabführungsvertrag. Dieser fußt auf zivilrechtlicher Basis. Organträger und Organgesellschaft nutzen Gestaltungsmöglichkeiten, um steuerlich vorteilhaft agieren zu können. Dann können etwaige Risiken nicht auf die Gläubiger abgewälzt werden. Diese bedürfen, angesichts einer hohen Missbrauchsgefahr von Umge-

¹⁸ Vgl. Streck, KStG, § 14 Rn. 23.

¹⁹ Vgl. Pietsch/Posdziech; a. a. O., 279.

²⁰ Vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, KStG, Vor § 14 Rn. 1 m. w. N.

²¹ Vgl. Peltzer, AG 1975, 309, 311.

²² Vgl. Schöneberger, BB 1978, 1646, 1648.

hungstatbeständen, eines besonderen Schutzes. Folglich muss es den Gläubigern gestattet werden, einen Haftungsdurchgriff zu statuieren.

Ferner ermöglicht die Organschaft unter Umgehung einer Fusion oder Umwandlung die einheitliche steuerliche Betrachtung zweier an sich eigenständiger Unternehmen mit den Vorteilen des unmittelbaren Verlustausgleiches.

Die Organschaft bewirkt also, dass das Einkommen vom Organträger und nicht von der Organgesellschaft versteuert wird. Das Einkommen des Organträgers wird also durch das Einkommen der Organgesellschaft erhöht. Folgerichtig mindern dann aber auch die Verluste der Organgesellschaft das Einkommen des Organträgers. Einkünfte und Verluste werden also im Jahr der Entstehung bereits positiv oder negativ berücksichtigt. Anderenfalls käme das Institut des Verlustvortrages bzw. des Verlustrücktrages in Betracht. Das würde jedoch bedeuten, dass die Verluste zeitlich erst viel später geltend gemacht werden könnten oder sich auf die Besteuerung kaum auswirken würden. Insofern ist die Organschaft vorteilhaft. Eine weitere Folge der Organschaft ist, dass die Organgesellschaft als Betriebsstätte des Organträgers anzusehen ist, was Auswirkungen auf die Gewerbesteuer haben kann.²³

Verfahrensrechtlich ergeben sich hinsichtlich der Feststellung zur Anerkennung von Organschaften und deren Organschaftseinkommen keine Besonderheiten. Die Veranlagung erfolgt im Einkommenszurechnungsverfahren bezüglich des Organträgers. Daher ist auch nur dieser ausschließlich rechtsbehelfsfähig.

4. Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA), § 8 III 2 HS 1 KStG

§ 8 III 2 HS 1 KStG hat folgenden Inhalt:

„Auch verdeckte Gewinnausschüttungen ... mindern das Einkommen nicht.“ Verdeckte Gewinnausschüttungen sind im KStG nicht legal definiert. Die Auslegung dieses Begriffes muss daher der Rechtsprechung überlassen werden, die jedoch auch nur nach den geltenden Auslegungsregeln vorgehen kann. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung dann vor, wenn eine Vermögensminderung oder eine verhinderte Vermögensmehrung gegeben ist, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Die Minderung oder Mehrung muss ferner Auswirkungen auf den Einkommensbegriff haben und keinen kausalen Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung aufweisen.²⁴ Es werden von einer Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter Vermögensvorteile transferiert, die nicht

²³ Vgl. Zenthöfer/Leben, a. a. O., 196.

²⁴ Vgl. Birk, Steuerrecht, 333 f.

als offene Ausschüttung erscheinen, sondern eine andere Bezeichnung führen, um nicht der Körperschaftsteuer zu unterliegen.²⁵

Abzustellen ist demnach immer auf eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung.

Erstere liegt vor, wenn Aufwendungen geleistet wurden, die als Verteilung von Einkommen an einen Gesellschafter zu bewerten sind. Mittels Steuerbilanz ist dann zu ermitteln, ob eine Minderung des Vermögens der Gesellschaft eingetreten ist. In der Bilanzierung kann es erforderlich sein, die Aufwendungen der Gesellschaft mit Leistungen des Gesellschafters an das Unternehmen zu verrechnen (etwa Leistung und Gegenleistung eines synallagmatischen Vertrages oder wirtschaftlich einheitliche Geschäfte).

Verhinderte Vermögensmehrung liegt vor, wenn der erbrachten Leistung der Gesellschaft keine Gegenleistung oder zumindest keine angemessene Gegenleistung als Korrelat gegenübersteht. Dies ist i. d. R. der Fall, wenn versucht wird, Betriebsausgaben vorzutauschen. Dies kann durch Verträge geschehen, in denen ein Gesellschafter einen unangemessenen Vorteil erhält. Ein weiteres Beispiel ist die Veräußerung eines Grundstücks des Gesellschafters an die Gesellschaft zu einem weit über dem objektiven Wert liegenden Marktwert.

Beide Tatbestandsvoraussetzungen müssen der Gesellschaft kausal zuzurechnen sein, etwa durch die Handlungen, das Dulden oder Unterlassen der Organe, Gesellschafter oder diesen nahe stehenden, anderen Personen. Ferner muss die vGA durch das Gesellschafts- oder Mitgliedschaftsverhältnis hervorgerufen worden sein.

Die vGA beginnt in dem Augenblick, in dem sie sich auf das Einkommen der Gesellschaft auswirkt, nicht in dem Zeitraum, in dem die Handlung vorgenommen wird. Denn es kommt auf die steuerliche Betrachtungsweise hinsichtlich der Beeinflussung des Einkommens an.

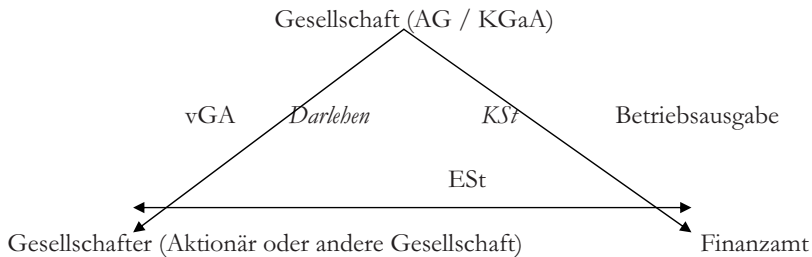
Mit den Ausnahmen der Unkenntnis²⁶, Bilanzkorrektur bei Bilanzaufstellung oder ungewöhnlich hohen Steuerfolgen ist eine vGA weder rückgängig zu machen noch zu korrigieren. Ob die eingangs erwähnten Ausnahmen weitere Anwendung finden, bleibt abzuwarten, ist jedoch höchst zweifelhaft.²⁷

²⁵ Vgl. a. A. Stolze, a. a. O., 1 ff.

²⁶ A. A. Streck, a. a. O., § 8 Rn. 82.

²⁷ Vgl. Streck, a. a. O., § 8 Rn. 80, 110 m. w. N.

Beispiel:



Der Gesellschafter hat mit der Gesellschaft einen Darlehensvertrag geschlossen und erhält im Gegenzug so hohe Zinsen, dass diese einem Fremdvergleich am Wirtschaftsmarkt nicht standhalten. Die Gesellschaft deklariert diese Ausgaben als Betriebsausgaben ggü. dem FA, während es sich in realiter um eine vGA handelt.

Zu prüfen ist immer, ob ein gewissenhafter Geschäftsführer unter gleichen Umständen ein solches Darlehen oder andere Sachverhalte so hingenommen hätte. Wird dies nach allgemeinen Grundsätzen bejaht, ist von einer betrieblichen Veranlassung auszugehen. Anderenfalls muss eine vGA angenommen werden.²⁸

Der Vorteil muss jedoch nicht direkt beim Gesellschafter auftreten, sondern kann auch bei einer diesem nahestehenden Person auftreten.²⁹

Die offen gebliebene Unklarheit, ob eine vGA vorliegt oder nicht, geht stets zu Lasten der Finanzverwaltung. Jedoch spricht der prima-facie-Beweis für die Annahme einer vGA. Insoweit ist die Körperschaft wieder beweislasterlastet.

Eine Beweislaständerung nach der Methode: Einkommensminderung – Beweislast Körperschaft / Einkommenserhöhung – Beweislast Finanzbehörde käme an das herrschende Beweislastverhältnis heran, führte im Zweifel jedoch zu unbilligen weil zufälligen Ergebnissen. Denn die Annahme eine Einkommensmehrung oder -minderung ist nicht generell eintretend sondern eher zufällig. Dies überträgt sich konsequent auf die Beweislastregel. Die Beweislastregelung ist nicht von geringer Wichtigkeit. Denn allzu häufig fehlt der Finanzbehörde eine ausreichende Vergleichsmöglichkeit hinsichtlich der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung. Verträge sind zu vielfältig, um generelle Aussagen treffen zu können. Dann ist es aber auch ein Leichtes, Vergleichsbehauptungen der Finanzbehörde abzulehnen mit dem Argument, vorliegend sei der Fall anders gartart. Dies zu widerlegen

²⁸ I. d. R. werden zu hohe Vergütungen, Tantiemen oder Pensionszusagen dem Gesellschafter gewährt, die eine vGA begründen.

²⁹ So auch bei einer konzernangehörigen Gesellschaft.

ist dann Aufgabe des Finanzamtes, was nur schwerlich gelingen dürfte. Denn Vergleiche mit Statistiken oder Betriebsprüfungsergebnissen sind subjektiv.

Eine vGA bewirkt die Einkommenskorrektur des jeweiligen Unternehmens. Daraus folgt, dass die vGA mittelbar auch die Körperschaftsteuer beeinflusst, indem diese gemindert oder erhöht wird. Durch die Erkennung der vGA wird die Einkommensveränderung durch die Finanzbehörde rückgängig gemacht. Jedoch ist zu beachten, dass die Korrektur nicht in der Bilanz auftritt, sondern lediglich Eingang in den unternehmerischen Betrieb mittels KSt-Bescheid findet. Die vertraglichen Vereinbarungen werden durch die Korrektur der vGA nicht berührt. Mit der Annahme von erhöhten Ausgaben müssen dann aber auch folgelogisch erhöhte Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben geltend gemacht werden können.

Steuerliche Beachtung findet die Körperschaftsteuer also immer bei den Gewinnerkünften respektive bei den Einkünften aus Kapitalvermögen.

Eine Rückwirkung wird von der Rechtsprechung hinsichtlich beherrschender Anteilseigner bei der vGA-Prüfung nicht anerkannt.³⁰

5. Verdeckte Einlagen

Verdeckte Einlagen bilden das Korrelat zu dem Institut der verdeckten Gewinnausschüttung. Diese liegen dann vor, wenn ein Gesellschafter der Gesellschaft auf Grund des Gesellschaftsverhältnisses einen Vermögensvorteil zuwendet. Eine entsprechende Norm des § 8 III 2 KStG fehlt in der Systematik des Körperschaftsteuerrechts. Daher sind die allgemeinen Regelungen der §§ 4, 5 EStG über Einlagen anzuwenden.

Auch bei verdeckten Einlagen ist zu prüfen, ob diese einem Fremdvergleich standhalten, ob also ein fremder Gesellschafter der Gesellschaft ebenso einen Vorteil in demselben Ausmaß gewährt hätte. Zu betrachten ist dabei der Einzelfall mitsamt seinen Umständen und Indizien.

Die verdeckte Einlage weist einen zu hohen Gewinn aus. Dieser ist im Rahmen der Bilanz zu korrigieren. Dazu wird die verdeckte Einlage außerhalb der Bilanz wieder vom Gewinn abgezogen. Dadurch muss auch beim Anteilseigner die Vermögensminderung steuerlich korrigiert werden, indem dessen Beteiligung z. B. nicht als Werbungskosten bei den Einnahmen aus Kapitalvermögen geltend gemacht werden kann.

³⁰ Zum Rückwirkungsverbot vgl. Zusammenfassung in Streck, a. a. O., § 8 Rn. 131 ff. m. w. N.

6. Steuersatz, § 23 KStG

Der Steuersatz der Körperschaftsteuer beträgt gem. § 23 KStG 15 vom Hundert. Mit der Festlegung eines einheitlichen Steuersatzes entfällt die bisherige Trennung von Thesaurierung und Ausschüttung von Gewinnen.

7. Steuerveranlagungsverfahren, §§ 30 f. KStG

Die Körperschaftsteuer entsteht gem. §§ 30 f. KStG im Rahmen von Vorauszahlungen, als Abzugssteuer oder im Rahmen der Veranlagung.

Dabei ist auf die Vorgehensweise des EStG zurückzugreifen.

Die Körperschaftsteuer als Abzugssteuer bestimmt sich nach § 44 I 1 EStG analog. Darin wird auf den Zufluss jeder Zahlung abgestellt, d. h. hinsichtlich der Körperschaftsteuer ist auf den Zufluss von Vermögensvorteilen zu achten. Daraus folgt, dass der einem Empfänger zufließende Betrag bereits um den entsprechenden Steueranteil gekürzt wurde. Somit wird bei jedem Zahlungsvorgang Körperschaftsteuer ausgelöst. Bemessungsgrundlage ist stets der Bruttobetrag ohne Betriebskostenabzug o. ä.

Am Ende eines jeden Geschäftsjahres wird die dann bereits erhobene Körperschaftsteuer auf die im Wege der Veranlagung festzustellende Gesamtsteuer angerechnet, d. h. die Voraussetzungen für eine Veranlagung müssen dafür vorliegen. Ansonsten ist die Abzugssteuer als Abgeltungssteuer zu betrachten, wobei eine Erstattung nicht mehr in Betracht kommt.

Bei Steuererhebung im Wege der Vorauszahlung ist § 37 I 1 EStG zu beachten. Die Vorauszahlung ist ein Instrument zur Sicherung des Steueranspruchs. Sie ist auflösend bedingt, d. h. mit Ablauf des Veranlagungszeitraumes erlischt die Steuerschuld automatisch, wenn und soweit keine weitere Steuerschuld entstanden ist. Vorauszahlungen werden i. d. R. am zehnten eines jeden Quartals eingezogen, wovon jedoch Ausnahmen gemacht werden können. Bemessungsgrundlage für Vorauszahlungen ist die voraussichtlich anfallende Steuerschuld. Sind keine weiteren Anhaltspunkte für die Vorauszahlungsleistung vorhanden, wird die letzte Steuerschuld bestimmend herangezogen. Da die Vorauszahlung immer quartalsweise erfolgt, ist die Steuerschuld in vier gleiche Beträge aufzuspalten. Voraussetzung ist weiter, dass die Vorauszahlungen mindestens 50 EUR pro Quartal und mindestens 200 EUR pro Jahr erreichen.

Ist zu erkennen, dass die Steuerschuld niedriger ausfallen wird als in den Vorauszahlungen stets zu Grunde gelegt, so ist der Betrag entsprechend zu kürzen. Bereits fällige Zahlungen sind ohne Zustimmung des Steuerpflichtigen nicht zu kürzen, wenn diese bereits fällig waren. Dagegen ist eine nachträgliche Herabsetzung stets möglich.

Die Anpassung der Vorauszahlungen ist nach h. M. eine Ermessensregel, d. h. im Wege der Überprüfung eines ablehnenden Bescheids ist lediglich nachzuvollziehen, ob ein Ermessens Fehlgebrauch, ein Ermessens nichtgebrauch oder eine sonstige Ermessensüberschreitung vorliegt.

Gegen den die Vorauszahlung anfordernden Bescheid ist der Rechtsbehelf der Anfechtung mittels Einspruch möglich. Dabei soll beantragt werden, die Aussetzung der Vollziehung zu gewähren, falls vorläufiger Rechtsschutz gewollt wird. Mit Erlass des Jahressteuerbescheids ist der Vorauszahlungsbescheid, wie bereits dargelegt, erledigt. Damit ist im Hauptsacheverfahren zu beachten, dass der Rechtsstreit in der Hauptsache erledigt ist. Insoweit muss eine Klageänderung angestrebt werden.

Das Veranlagungsverfahren ist immer dann heranzuziehen, wenn nach § 36 I EStG analog eine Steuerschuld am Ende eines Veranlagungszeitraumes rechtsverbindlich festgesetzt werden soll, sei es auf Grund von sonst zu erfolgender Doppelbelastung, sei es weil bereits überzahlte Steuerbeträge eine Erstattung bzw. Nachzahlung erlauben.

Voraussetzung dafür ist, dass der Finanzbehörde das zu versteuernde Einkommen, also der Gewinn, bekannt ist. Aus diesem Grunde wurde die Pflicht eingeführt, nach Ablauf der Veranlagungszeitraumes eine Erklärung hinsichtlich des Gewinns abzugeben.

Nach Maßgabe der angegebenen Daten wird vom Finanzamt eine Steuerschuld festgelegt; dies ergeht durch schriftlichen, anfechtbaren Bescheid.

Zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens gilt das nachfolgende gesetzliche Schema:

Rechenoperation	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag lt. Handelsbilanz
+/-	Korrekturen nach einkommensteuerlichen Vorschriften (z.B. nicht abzugsfähige Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 EStG)
=	Gewinn/Verlust laut Steuerbilanz
+/-	Korrekturen nach körperschaftsteuerlichen Vorschriften:
-	steuerfreie Einnahmen
+	verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 KStG)

Rechenoperation	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag lt. Handelsbilanz
-	verdeckte Einlagen
+	sämtliche Spenden
+	nicht abziehbare Aufwendungen (§ 10 KStG)
=	Summe der Einkünfte
-	Freibetrag für Land- und Forstwirte
-	Abziehbare Spenden und Beiträge
+/-	Bei Organschaft: dem Organträger zuzurechnendes Einkommen der Organgesellschaft (§ 14 KStG 1999)
=	Gesamtbetrag der Einkünfte
-	Verlustabzug (§ 10d EStG)
=	Einkommen
-	Freibetrag nach § 24 oder § 25 KStG
=	Zu versteuerndes Einkommen

Quelle: Statistisches Bundesamt Deutschland

III. Gewerbesteuerrecht (GewStG)

Die Gewerbesteuer stellt nicht auf die persönliche steuerliche Leistungsfähigkeit des Unternehmers, sondern vielmehr auf die sachliche Leistungsfähigkeit des Gewerbebetriebes selbst ab, wobei die Ertragshoheit den Gemeinden zusteht, § 1 GewStG.

1. Steuerpflicht, § 2 GewStG

Objektiv steuerpflichtig ist der Gewerbebetrieb gemäß § 2 GewStG. Unterschieden wird dabei zwischen stehendem Gewerbebetrieb und Reisegewerbebetrieb gemäß § 35 GewStG. Grundsätzlich von Interesse ist der stehende Gewerbebetrieb, der im Inland betrieben wird. Dies betrifft alle aufgrund gewerblicher Tätigkeit beziehungsweise kraft Rechtsform bestehenden wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe. Verwiesen sei insoweit auf § 15 Abs. 2 EStG, welcher folgende Tatbestandsmerkmale voraussetzt: die persönliche Unabhängigkeit des Unternehmers, die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, Gewinnerzielungsabsicht, eine nachhaltige Betätigung, keine Tätigkeiten aus den Bereichen Land- und Forstwirtschaft, selbstständige Tätigkeit oder Vermögensverwaltung,

2. Steuerbefreiung, § 3 GewStG

Auch im Gewerbesteuergesetz gibt es Steuerbefreiungen die - wie im Einkommensteuergesetz - in § 3 GewStG normiert sind. In der Praxis ist es daher notwendig, diese Norm komplett durchzusehen, um festzustellen, ob eine Steuerbefreiung aufgrund des Sachverhaltes vorliegt.

3. Hebeberechtigte Gemeinde, § 4 GewStG

Der Gewerbebetrieb unterliegt der Gewerbesteuer in der Gemeinde, in der eine Betriebsstätte unterhalten wird. Befindet sich der Gewerbebetrieb in mehreren Gemeinden, so ist die Gewerbesteuer entsprechend aufzuteilen.

4. Steuerschuldner, § 5 GewStG

Steuerschuldner ist stets der Unternehmer, also derjenige, für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird. Bei einer Personengesellschaft ist Steuerschuldner die Gesellschaft. Wichtig zu beachten ist für den Fall des Betriebsüberganges (§ 613a BGB) die Steuerschuldnerschaft: gemäß § 5 Abs. 2a GewStG ist bei einem Betriebsübergang im Ganzen auf einen anderen Unternehmer der bisherige Unternehmer bis zum Zeitpunkt des Übergangs Steuerschuldner; danach ist der andere Unternehmer Steuerschuldner. Dies führt in der Praxis zu einem oft überschätzten oder nicht bekannten Risiko, was zu einem finanziellen Ruin führen kann.

5. Besteuerungsgrundlage, § 6 GewStG

Der Gewerbebetrag ist die Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer. Das Schema zur Ermittlung des Gewerbeertrages findet der Leser am Ende dieses Kapitels. Gewerbeertrag (§ 7 GewStG) ist in der nach den Vorschriften des EStG und des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb. Hier wird deutlich, dass das Gewerbesteuergesetz von dem Leitbild des Einkommensteuerrechts durchzogen ist und permanent auf die Grundsätze des Einkommensteuergesetzes verweist. Umso wichtiger ist es, in der Praxis zunächst sorgfältig

die Berechnungen im Bereich der Einkommensteuer durchzuführen und bei der Prüfung der Gewerbesteuer nur noch darauf zu verweisen.

Zum Gewerbeertrag werden zum Teil Beträge wieder hinzugerechnet (§ 8 GewStG) und zum Teil abgerechnet (§ 9 GewStG). In der Praxis sind diese beiden Normen exakt durchzusehen, um festzustellen, ob ein Punkt einschlägig ist. Falls dies gegeben ist, sind die Kürzungen oder Hinzurechnungen vorzunehmen. Der resultierende Gewerbeertrag ist alsdann auf volle 100,00 EUR nach unten abzurunden und um einen Freibetrag (bei natürlichen Personen und bei Personengesellschaften) in Höhe von 94.500,00 EUR, bei anderen Unternehmen in Höhe von 5.000,00 EUR - höchstens jedoch in Höhe des abgerundeten Gewerbeertrages (also auf null) zu kürzen. Alsdann ist der Gewerbeertrag mittels starren Prozentsatzes (3,5%) als Steuermesszahl zu errechnen. Dieser daraus resultierende sog. „Steuermessbetrag“ wird wiederum mit dem Hebesatz der jeweiligen Gemeinde festgesetzt und erhoben. Der Steuermessbetrag wird nach Ablauf des Erhebungszeitraumes festgesetzt - Veranlagungszeitraum ist das Kalenderjahr (vgl. Einkommensteuergesetz und Körperschaftsteuergesetz). Die Steuer entsteht mit Ablauf des Erhebungszeitraumes, für den die Festsetzung vorgenommen wird. Zur Minderung der Steuernachzahlungen hat der Steuerschuldner dabei jeweils Vorauszahlungen zu entrichten (vgl. § 19 GewStG).

6. Beginn der Gewerbesteuerpflicht

Die Pflicht zur Gewerbesteuerzahlung beginnt mit der Aufnahme der werbenden Tätigkeit, wobei Vorbereitungshandlungen nicht dazu zählen. Bei eintragungspflichtigen Rechtsformen beginnt die Gewerbesteuerpflicht spätestens mit der Eintragung in das Handelsregister.

7. Ende der Gewerbesteuerpflicht

Die Pflicht zur Entrichtung von Gewerbesteuer endet mit der Einstellung der gewerblichen Tätigkeiten, wobei vorübergehende Unterbrechungen außer Acht bleiben. Deutlich wird dies bei Restaurationsbetrieben und anderen Saisonleistungen. Unabhängig davon wird die Gewerbesteuerpflicht mit der Liquidation und der Verteilung des Vermögens beendet. Die Aufgabe des Gewerbebetriebes allein löst noch nicht das Ende der Gewerbesteuerpflicht aus.

Zur Ermittlung der Gewerbesteuer gilt das nachfolgende gesetzliche Schema:

Gewinn aus Gewerbebetrieb
+ Hinzurechnungen
= Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen
- Kürzungen
- Gewerbeverlust
= Gewerbeertrag
- Freibetrag
= verbleibender Gewerbeertrag
x Steuermesszahl
= Steuermessbetrag nach dem Gewerbeertrag (zu vervielfältigen mit dem Hebesatz)

IV. Umsatzsteuerrecht (UStG)

Das Umsatzsteuerrecht ist eine der umfangreichsten und in Teilen komplizierteste Rechtsmaterie im deutschen Steuerrecht. Es existiert eine Fülle von Literatur und Rechtsprechung, die zudem vom Einfluss des europäischen Rechts und der Judikatur des europäischen Gerichtshofes geprägt ist. Die Umsatzsteuer ist eine Gemeinschaftssteuer, bei der das Aufkommen dem Bund, den Ländern und den Gemeinden gleichsam zusteht. Verviesen sei insoweit auf Art. 106 GG. Den größten Teil der Umsatzsteuer erhält der Bund; danach folgen die Länder und mit einem geringen Restbetrag die Gemeinden. Die Umsatzsteuer wird von den Ländern verwaltet und ist eine Verkehrssteuer. Denn die Umsatzsteuer knüpft an Vorgänge des Rechtsverkehrs und des wirtschaftlichen Verkehrs an, wobei die wirtschaftlichen Folgen nicht maßgeblich sind – die Gewinnerzielungsabsicht ist irrelevant.

Die Umsatzsteuer ist gleichermaßen eine indirekte Steuer, da der Steuerschuldner der Leistungsempfänger ist und der Unternehmer die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger abwälzen kann. Ferner bleibt bei der Besteuerung die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts außer Betracht, so dass die Umsatzsteuer auch eine Objektsteuer darstellt. Grundlage der Umsatzsteuer ist die sechste Mehrwertsteuerrichtlinie. Damit soll die Harmonisierung der Umsatzsteuer in der Europäischen Gemeinschaft verfolgt werden und Steuergrenzen im innergemeinschaftli-

chen Verkehr sowie eine einheitliche Bemessungsgrundlage beseitigt/herbeigeführt werden.

Im Umsatzsteuerrecht sind zwei maßgebliche Prinzipien wichtig: das Bestimmungslandprinzip und das Ursprungslandprinzip. Das Bestimmungslandprinzip sagt aus, dass die Ware in dem Staat, aus dem sie stammt, vollständig von der Umsatzsteuer entlastet wird und die endgültige Umsatzsteuerbelastung innerhalb des Importstaates erfolgt. Dieses Prinzip gilt für den gewerblichen Warenverkehr. Das Ursprungslandprinzip dagegen belässt die endgültige Besteuerung mit Umsatzsteuer im Exportstaat und vermeidet so eine Besteuerung im Importstaat.

1. Steuerbarkeit

Bei der Prüfung der Umsatzsteuer ist zunächst zu prüfen, ob der Umsatz überhaupt steuerbar ist. Steuerbar ist gemäß § 1 Abs. 1 UStG eine Lieferung oder sonstige Leistung gegen Entgelt, die von einem Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens erbracht wurde. Der Ort der Leistung muss im Inland gelegen sein. Alle Tatbestandsmerkmale sind gesetzlich normiert und finden sich bei genauer Lektüre in den einzelnen Vorschriften wieder: Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG), sonstige Leistungen (§ 3 Abs. 9 UStG), Unternehmer (§ 2 UStG), Inland (§ 1 Abs. 2 UStG), Entgelt (§ 10 Abs. 1 Satz 2, 3 Abs. 1a UStG) Unternehmen (§ 2 Abs. 1 UStG). Hinzuweisen sei in diesem Zusammenhang darauf, dass ein Unternehmer ein einziges Unternehmen im steuerrechtlichen Sinne haben kann. Verdeutlichen Sie sich dies an einem Beispiel: X. betreibt ein Kfz-Gewerbe, verkauft Bananen und übt eine Tätigkeit als selbstständiger Hausmeister aus. Gesellschaftsrechtlich betrachtet, ist X. Inhaber von drei Unternehmen. Umsatzsteuerrechtlich betrachtet, führt X. ein einziges Unternehmen. In seiner Umsatzsteuervoranmeldung meldet X. in einem Feld die Gesamtheit aller Leistungen an, berechnet in einem weiteren Feld die abzuführende Umsatzsteuer und in einem dritten Feld die angefallene Vorsteuer, die von der Umsatzsteuer abziehbar ist. Hier werden immer wieder Fehler gemacht - daher: es gibt umsatzsteuerrechtlich nur ein Unternehmen!

2. Steuerpflicht, § 4 UStG

Des Weiteren ist zu prüfen, ob eine Steuerpflicht oder eine Steuerfreiheit vorliegt. Die Steuerfreiheit ist in § 4 UStG geregelt. Diese Norm ist sehr genau durchzusehen, um festzustellen, ob eine Steuerfreiheit vorliegt.

3. Bemessungsgrundlage, § 10 UStG

Bemessungsgrundlage ist für die Umsatzsteuer das Entgelt. Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer (Nettoprinzip). Die maßgeblichen Vorschriften finden sich in § 10 UStG.

4. Steuersatz, §§ 12, 24 UStG

Weiterhin stellt sich die Frage, mit welchem Umsatzsteuersatz das Entgelt belastet wird. Hier wird vielfach der Fehler gemacht anzunehmen, es gebe lediglich zwei Umsatzsteuersätze, nämlich 19% und 7%. Übersehen wird häufig der Durchschnittssatz für Land- und forstwirtschaftliche Betriebe, welche gemäß § 24 Abs. 1 UStG mit Umsatzsteuersätzen von 5,5% und 10,7% handeln können. Dies ergibt einen höheren Umsatz oder einen Marktvorteil - je nachdem, ob der Unternehmer den Endpreis heruntersetzt oder mit dem geringen Steuersatz ungesehen und unbemerkt fakturiert. Die Großzahl aller Unternehmen fakturiert mit dem verminderten Umsatzsteuersatz und erwirtschaftet eine höhere Gewinnmarge. Als Beispiel kann der Drive-in von McDonald's herangezogen werden: im Restaurant selbst werden 19% Umsatzsteuer fakturiert, während im Drive-in 7% Umsatzsteuer berechnet werden. Der Endpreis des Produktes ist derselbe.

5. Entstehung der Steuer, § 13 UStG

Fraglich ist, wann die Steuer entsteht. Gemäß § 13 UStG wird von einer Soll-Besteuerung ausgegangen. Dies bedeutet, mit Faktura der Leistung ist auch die Umsatzsteuer fällig und an das Finanzamt abzuführen. Dies führt häufig zu Liquidationsengpässen in dem jeweiligen Unternehmen, da die Rechnung zwar fakturiert und versandt wurde, häufig jedoch nicht sofort gezahlt wird. Dies bedeutet, der Unternehmer muss vor Erhalt des Entgeltes die Umsatzsteuer aus eigener Tasche vorleisten. Mag dies in Kleinbetrieben noch unproblematisch möglich sein, ist diese Vorgehensweise in größerem Umfang mitunter existenzbedrohend. Daher gibt es die Möglichkeit, die Ist-Besteuerung zu beantragen. Dies bedeutet, die Umsatzsteuer wird erst dann an das Finanzamt gezahlt, wenn der Betrag tatsächlich beim Unternehmer gutgeschrieben wird. Dies verhindert Zinsnachteile, kräftigt die Liquidität des Unternehmens und ist dann möglich, wenn der Gesamtumsatz im Vorjahr nicht mehr als 500.000,00 EUR betragen hat. Diese Regelung gilt bis Ende 2011, um die Wirtschaft zu entlasten. Danach gilt voraussichtlich eine Grenze von 250.000,00 EUR. Besteuerungszeitraum ist dabei das Kalenderjahr.

6. Vorsteuer, § 15 UStG

Der Unternehmer hat die Möglichkeit, die Vorsteuer von Rechnungen abzuziehen, die für Leistungen gegenüber seinem Unternehmen erbracht wurden. Normiert ist der Vorsteuerabzug in § 15 UStG. Diese Möglichkeit besteht nur dann nicht, wenn der Unternehmer als Kleinunternehmer geführt wird, und keine Umsatzsteuer ausweisen kann. Dann kann er konsequenterweise auch die Vorsteuer nicht geltend machen. Auch hier ist Vorteil und Nachteil abzuwägen. Wenn ein Unternehmer keine Umsatzsteuer berechnen muss, hat er am Markt einen gewissen Vorteil, da seine Leistungen günstiger fakturiert werden können als es die Konkurrenz tut. Als weitere Möglichkeit kann die Leistung in gleicher Höhe wie die der Konkurrenz fakturiert und die dadurch entstehende höhere Gewinnmarge einbehalten werden. Nachteilig ist, dass keine Vorsteuer geltend gemacht werden kann und anhand der Rechnung (fehlender Umsatzsteuerausweis) auf den ersten Blick erkannt wird, dass der leistende Unternehmer keinen hohen Umsatz erzielt. Möglicherweise wird dann vom Umsatz auf die Qualität geschlossen, was sich als negativ erweisen kann. Die Grenze zur Kleinunternehmereigenschaft liegt bei einem Umsatz in Höhe von 17.500,00 EUR im vorangegangenen Kalenderjahr, und im laufenden Kalenderjahr bei maximal 50.000,00 EUR. Die Eigenschaft als Kleinunternehmer bedarf eines Antrages seitens des Unternehmers.

7. Faktura von Rechnungen, § 14 UStG

Als zentrale Norm des Umsatzsteuerrechts ist § 14 Abs. 4 UStG zu beachten. Darin wird explizit aufgeführt, welche Angaben eine Rechnung enthalten muss. Enthält eine Rechnung falsche oder fehlende Inhaltsangaben, wird in aller Regel der Vorsteuerabzug versagt, was zu einem Liquiditätsengpass und finanziellen Nachteil führt.

8. Ort der sonstigen Leistung, § 3a UStG

Der Ort der sonstigen Leistung bestimmt sich nach § 3a UStG und ist zum 01.01.2010 grundlegend reformiert worden. Eine sonstige Leistung wurde nach alter Fassung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Nach neuer Regelung gilt als Ort der sonstigen Leistung der Ort, an dem der Leistungsempfänger seinen Sitz beziehungsweise seine feste Niederlassung hat. Dies zieht diverse Änderungen in der Faktura und damit in der Buchhaltung nach sich.

V) Rechtsbehelfsverfahren im Steuerrecht

Im Steuerrecht wie im Zivilrecht ergeben sich teilweise Situationen, in denen es notwendig ist, sofort und ohne große Formalanforderungen Rechtsschutz zu erlangen. Dienen soll dies in erster Linie dem Rechtsschutzbedürfnis, aber auch der Verfahrensökonomie. Denn schließlich sind die bearbeitenden Behörden am Sachverhalt näher dran und können dem Rechtsbehelf stattgeben. Nachfolgend soll in erster Linie auf den Einspruch als wichtigster Rechtsbehelf eingegangen werden.

1. Einführung

Der Einspruch und weitere Rechtsbehelfe richten sich gegen Steuerbescheide und bestimmen sich nach den Vorschriften der AO und der FGO. Die Rechtsbehelfe tragen der Tatsache Rechnung, dass das Steuerrecht Massenfälle beherbergt. Daher sind viele Erfahrungssätze den Entscheidungen zu Grunde zu legen. Somit rechtfertigt sich aber auch die Tatsache, dass die Finanzbehörden kaum jeden Fall intensiv nachprüfen können. Inhalte solch materiell unrichtiger Entscheidungen treten also relativ häufig auf, was die Praxis in Form von Einspruchsstatistiken zeigt. Um der Überlastung der Gerichte mittels Nachprüfung von Steuerbescheiden entgegen zu wirken, wurden diverse Rechtsbehelfsverfahren eingeführt. Sie sind daher in Teilen lex specialis zum Widerspruchverfahren der VwGO.

2. Einspruch

Der Einspruch ist das sog. verlängerte Verwaltungsverfahren und wird bei der ursprünglich zuständigen Behörde eingelegt. Daher kommt dem Einspruch auch kein Devolutiveffekt zu; überdies erklärt sich auch die Stellung des Einspruchs in der AO und nicht in der FGO. Dies trägt dem Grundsatz der Selbstkontrolle der Behörde Rechnung und dient in erster Linie der Erweiterung des Rechtsschutzes des Steuerpflichtigen. Das Einspruchverfahren muss obligatorisch durchlaufen werden, um eine Klage erfolgreich verlaufen zu lassen. Mit dem Einspruch hat jeder Steuerpflichtige die Überprüfung seines Steuerbescheides selbst in der Hand. Er kann den Einspruch zurücknehmen oder erweitern. Jedoch ist zu beachten, dass die Finanzbehörde auch eine Verböserung eintreten lassen kann. Insoweit endet die Dispositionsmaxime des Steuerpflichtigen. Der Einspruch ist kostenfrei. Durch die Einlegung des Einspruchs tritt lediglich ein eingeschränkter Suspensiveffekt ein, denn es wird lediglich die formelle Bestandskraft, nicht jedoch die Vollziehung des angegriffenen VA gehemmt.

a. Zulässigkeit

Um dem Einspruch zum Erfolg zu verhelfen, muss dieser zulässig sein. Die Finanzbehörde hat also zunächst zu prüfen, ob die Sachentscheidungsvoraussetzungen vorliegen. Ansonsten ist der Einspruch als unzulässig zurückzuweisen.

a.a. Finanzrechtsweg, § 347 AO

Zunächst ist die Zulässigkeit des Finanzrechtswegs gem. § 347 AO zu prüfen. Danach ist der Einspruch zulässig in allen Abgabeangelegenheiten, in denen die AO Anwendung findet. Im Unterschied zu § 40 I VwGO gibt es hinsichtlich des Finanzrechtswegs keine Generalklausel, die eine Zuweisung zu den Finanzgerichten konstituiert. Der Finanzrechtsweg ist daher als abdrängende Sonderzuweisung zu den Finanzgerichten zu betrachten.

Der Finanzrechtsweg ist also immer dann gegeben, wenn es sich um eine öffentlich-rechtliche Streitigkeit über Abgabenangelegenheiten handelt, § 33 I Nr. 1 FGO. Es muss sich dabei um eine Abgabe handeln, die der Gesetzgebung des Bundes (Art. 105 GG) unterliegt und mittels Bundes- oder Landesbehörden verwaltet wird. Daher ist bei kommunalen Steuern auch nie der Finanzrechtsweg, sondern immer der Verwaltungsrechtsweg gegeben. Steuerbescheide hinsichtlich der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer stellen jedoch eine Finanzrechtsangelegenheit dar. Ein Unterschied besteht auch bei Realsteuern, deren Messbetrag von den Finanzbehörden festgesetzt und von den Gemeinden endgültig festgesetzt und erhoben wird. Insoweit muss zwischen den einzelnen Kompetenzen aufgespalten werden. Danach richtet sich dann auch der Rechtsweg.

Auch die Steuerfahndung als Doppelnatur erlangt besondere Bedeutung im Rahmen des Rechtsweges. Wird sie im Strafverfahren oder im Ordnungswidrigkeitenverfahren tätig, weil sich ein Anfangsverdacht herausgestellt hat, dann muss der ordentliche Rechtsweg für die Überprüfung der Steuerfahndungsmaßnahmen bestritten werden. Denn dann kommt der Steuerfahndung eine Kompetenz als Justizbehörde zu. Dann müssen ihre Maßnahmen aber auch als Justizakte gelten. Wird die Steuerfahndung dagegen nach dem Abschluss des Strafverfahrens oder der Steuerordnungswidrigkeit tätig, ist der Finanzrechtsweg einschlägig.

Der Finanzrechtsweg ist ferner gegeben, wenn eine explizite Zuweisung (EigZulG u. a.) an die Finanzgerichte gegeben ist.

Wird eine Klage unzulässig erweise im Finanzrechtsweg betrieben, kommt eine Verweisung an das zuständige Gericht in Betracht. Dazu müssen die Beteiligten angehört werden und die Unzulässigkeit des Finanzrechtsweges ausgesprochen sein. Eine Abweisung der Klage als unzulässig ist zu verneinen. Da die Rechtswege als gleichwertig betrachtet werden, kann das nunmehr zuständige Gericht das Verfahren nicht ablehnen. Insofern ist eine aufdrängende Wirkung gegeben. Der Verweisungsbeschluss ist bindend und lediglich mit der zulassungsbedürftigen Beschwerde zum BFH anzufechten.

a.b. Statthaftigkeit des Einspruchs, §§ 347 I, 348 AO

Ferner ist Voraussetzung, dass der Einspruch gem. §§ 347 I, 348 AO statthaft ist, d. h. dass ein solcher Rechtsbehelf überhaupt zur Anwendung kommen kann. Zur Hilfe genommen werden kann die enumerative Aufzählung unter § 347 AO. Zunächst muss also ein Verwaltungsakt i. d. § 118 AO vorliegen. Die Legaldefinition des § 118 AO lehnt sich eng an die des VwVfG an. Verwaltungsakt ist danach jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalls auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist. Besondere Schwierigkeiten hinsichtlich der Qualifizierung eines Verwaltungsaktes dürften im Steuerrecht nicht auftreten, da die Bescheide der Finanzverwaltung in der Regel einen Verwaltungsakt darstellen. Davon zu unterscheiden sind lediglich unverbindliche Auskünfte ohne Regelungscharakter³¹ oder Steueranmeldungen, die jedoch dem Steuerbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichstehen. Ferner ist von diesen Regelungen der Fall auszunehmen, in dem die Behörde binnen angemessener Frist über einen Antrag nicht entschieden hat, § 347 I 2 AO. Auch Verwaltungsanweisungen, behördeninterne Vorgänge oder bloße Meinungsäußerungen stellen keinen VA dar, denn sie sind in der Regel nicht geeignet, einen Einzelfall zu regeln bzw. unmittelbare Rechtswirkung nach außen zu entfalten.

Um zu vermeiden, dass sich das Einspruchsverfahren unnötig in die Länge zieht und damit effektiver Rechtsschutz gewährt wird, ist ein Einspruch gegen eine Einspruchsentscheidung nicht zulässig. Alsdann ist direkt auf den Klageweg zu verweisen, § 44 I FGO. Bleibt im Fall der Untätigkeit der Behörde eine Einspruchsentscheidung aus, ist auch hier der nächste Weg das finanzgerichtliche Klagevorgehen.

Gegen andere Entscheidungen der Behörde ist der Einspruch nicht statthaft. Dann bleibt dem Steuerpflichtigen nur noch abzuwarten, bis eine Regelung der Behörde erfolgt, gegen die dann der Einspruch oder im Zweifel der Widerspruch zulässig ist oder der Betroffene nimmt andere Rechte wie die Dienst- oder Fachaufsichtsbeschwerde oder die Gegenstellung wahr.

Zu beachten ist auch, dass in Straf- und Bußgeldverfahren nicht die Vorschriften des Einspruchs, sondern die der StPO, oder des EGGVG bzw. des OWiG gelten.

a.c. Einspruchsbefugnis, §§ 350 ff. AO

Ferner ist zu besorgen, dass die Einspruchsbefugnis gem. §§ 350 ff. AO gegeben ist. Anders als in § 40 FGO ist hierfür keine Rechtsverletzung, sondern lediglich eine Beschwerde notwendig. Der Einspruchsführer muss also geltend machen, durch einen bestimmten Verwaltungsakt in seinen subjektiven Rechten verletzt, also beschwert worden zu sein. Jedoch ist hier eine überschießende Tendenz zu § 40 FGO

³¹ Vgl. auch Mahnungen, Belehrungen, Hinweise, Rechtsauskünfte, Erledigungsvorschläge des Finanzamtes u. a.

zu beobachten, indem die Beschwer die fehlerhafte Anwendung einer Verwaltungsvorschrift sowie die unzumutbare Ermessensausübung umfasst. Große Anforderungen werden an die Beschwer nicht gestellt.

Mit Hilfe des § 350 AO soll eine Popularklage abgewehrt werden, genauso wie die Finanzbehörden entlastet werden sollen, indem die Einspruchsberechtigten herausgefiltert werden können. Zugelassen zum Einspruchsverfahren wird also nur derjenige, der erkennbar persönlich in seinen Rechten betroffen sein könnte. Die behauptete Rechtsverletzung muss schlüssig und explizit geltend gemacht werden.

Ob die geltend gemachte Beschwer tatsächlich vorliegt, zeigt sich im Rahmen der Begründetheit des Einspruchs.

Die Beschwer teilt sich in ein subjektives und ein objektives Element. Die subjektive Beschwer ist demnach immer dann anzunehmen, wenn der Einspruchsführer selbst und unmittelbar durch einen Verwaltungsakt betroffen ist. Dieses Erfordernis dient der Verhinderung der Popularklage und ist i. d. R. unproblematisch gegeben. Insoweit ist auch ein expliziter Vortrag entbehrlich, schadet jedoch nicht.

Exkurs:

Der Gesamtrechtsnachfolger tritt gem. § 45 AO vollumfänglich in die Rechte des Erblassers ein. Somit gehen auch die Steuerverbindlichkeiten auf den Erben über. Dann ist es nur konsequent, dem Erben die verfahrensrechtliche Stellung des Rechtsvorgängers zukommen zu lassen. Der Erbe kann also alle Handlungen vornehmen, um gegen einen VA wirksam vorzugehen. Ein anderes gilt für den Einzelrechtsnachfolger. Dieser kann eventuelle Rechte des Vorgängers nicht ohne Weiteres geltend machen oder fortführen. Ausnahmen gelten lediglich für einzelne Tatbestände wie Zerlegungsbescheide, Grundsteuermessbescheide o. ä. Denn diese Tatbestände entfalten dingliche Regelungswirkung, die ähnlich der der Gesamtrechtsnachfolge zu behandeln ist.

Exkurs Ende

Sind mehrere Adressaten gegeben, ist jeder von ihnen allein einspruchsbefugt. Daraus ergibt sich, dass nicht nur derjenige beschwert ist, dem der VA zugegangen ist, sondern auch derjenige, dem der Inhalt des VA gegolten hat.

Die geltend zu machende Beschwer liegt regelmäßig im Ergebnis des jeweiligen VA, nicht jedoch in der Begründung desselben, die zu dem anzufechtenden Ergebnis führt. Eine Ausnahme liegt nur dann vor, wenn die Gründe selbst eine Grundlage für die Festsetzung einer anderen Steuer sind. Wird zum Beispiel ein Steuersachverhalt anders beurteilt, ergibt sich für das zu Grunde liegende Veranlagungsjahr jedoch keine Steueränderung, also keine abändernde Beurteilung, i. w. liegt eine Beschwer nicht vor. Dies gilt auch dann, wenn zwar andere Sachverhaltsvoraussetzungen geltend gemacht werden, die von der Finanzbehörde so nicht

weiterverfolgt werden, also eine gänzlich andere Beurteilung von Steuertatbeständen erfolgt, im Ergebnis jedoch die Steuerschuld auf Null festgelegt wird. Wird ein Steuerbescheid o. ä. aufgehoben oder geändert, liegt keine Beschwer des Steuerpflichtigen mehr vor. Hat er sich zu Ungunsten des Steuerpflichtigen geändert und sich dann erledigt, kann der Steuerpflichtige jedoch mittels Fortsetzungsfeststellungsinteresse seine Rechte weiter verfolgen.

Für Ehegatten ergibt sich keine Änderung in der grundsätzlichen Darstellung dieser vorangegangenen Grundsätze. Lediglich die Tatsache, dass einem Ehegatten der jeweilige Bescheid nicht bekannt gegeben wurde, lässt eine Beschwer entfallen. Dieser Grundsatz gilt für die Zusammenveranlagung der Eheleute.

Die Beschwer muss grundsätzlich auf dem Gebiet des Steuerrechts stattfinden, d. h. es müssen steuerliche Streitfragen geklärt werden. Eine außersteuerliche Beschwer ist für den Einspruch mithin ergebnislos und nicht zu beachten. Denn anderenfalls kann ein Verwaltungsverfahren des Betroffenen angestrengt werden. Eine Ausnahme gilt jedoch dann, wenn die an sich nicht steuerlichen Tatsachen zu einer Bindung in einem außersteuerlichen Bereich führen. Dabei ist eine gesetzliche Bindung nicht notwendig. Es reicht also aus, wenn Behörden die Feststellungen des Finanzamtes als bindend betrachten.³² Die Beschwer liegt auch bei vorläufigen Bescheiden vor und muss hinsichtlich eines jeden Veranlagungszeitraumes gesondert festgestellt werden. Dies gilt nur dann nicht, wenn sich die Festsetzung auf die späteren Zeiträume negativ auswirkt.

Die objektive Beschwer ist immer dann anzunehmen, wenn ein VA angegriffen wird, durch dessen Inhalt der Betroffene belastet wird und geltend macht, in seinen Rechten verletzt worden zu sein. Wird zum Beispiel eine bestimmte Steuer festgesetzt, leitet sich die sachliche Beschwer bereits aus der Steuerbetragsfestsetzung ab, ohne dass es eines besonderen Vortrages des Steuerpflichtigen bedarf. Eine Begründung für die sachliche Beschwer ist also in aller Regel entbehrlich, arg. ex § 357 III AO. Dabei ist darauf zu achten, dass die Beschwer nicht in der Festsetzung der Steuer selbst, sondern bereits in einer Nebenbestimmung liegen kann. Diese muss jedoch unselbständig vom Steuerbescheid sein. Eine Beschwer ergibt sich selbst dann, wenn der Steuerpflichtige zwar einen ihn begünstigenden Bescheid erhalten hat, dieser nach seiner Ansicht jedoch quantitativ zu gering ausgefallen ist. Es kommt also lediglich auf die festgesetzte Steuer an. Gründe oder andere Erläuterungen spielen dabei keine herausragende Rolle. Die sachliche Beschwer ist selbst dann zu bejahen, wenn der Steuerpflichtige begehrt, eine steuerliche Rechtsposition generell zu überprüfen.

³² Z. B. die Anerkennung von Werbungskosten und deren Verlustvortrag in das laufende Jahr, wodurch das Einkommen auf Null herabgesetzt wird. Dann ist die Sozialbehörde an das Feststellungsergebnis gesetzlich nicht gebunden, wird es jedoch regelmäßig dem Sozialunterstützungsverfahren zu Grunde legen.

a.d. Beteiligtenfähigkeit, §§ 33, 78 AO

Die Beteiligtenfähigkeit ist eine weitere Voraussetzung für den steuerrechtlichen Einspruch. Beteiligtenfähig in diesem Sinne ist demnach, wer steuerrechtsfähig ist. Steuerrechtsfähig ist, wer Träger von Rechten und Pflichten ist und eine natürliche oder juristische Person darstellt, §§ 33, 78 AO. Die Rechte und Pflichten konzentrieren sich dabei auf das Steuerrechtsverhältnis.

In der AO kommt der Begriff der Steuerrechtsfähigkeit nicht vor. Gesprochen wird in diesem Sinne lediglich von einem Steuerpflichtigen. Nach der Legaldefinition des § 33 AO ist Steuerpflichtiger, 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. Voraussetzung dafür ist jedoch auch wieder die Steuerrechtsfähigkeit. Diese lehnt sich eng an die Rechtsfähigkeit des BGB an. Gemeint sind also die subjektiven Voraussetzungen für einen Rechtsträger.

Steuerrechtsfähigkeit wird in der Regel von den einzelnen Steuergesetzen verliehen. Sie darf jedoch nicht nur auf das Steuerpflichtverhältnis zwischen Bürger und Staat ausgedehnt werden, sondern muss auch Betrachtung finden bei der Durchsetzung der Rechte des Bürgers gegen den Staat. Da die Steuerrechtsfähigkeit von den einzelnen Gesetzen verliehen wird, ist auf eine einheitliche Darstellung in der AO bewusst verzichtet worden. Denn selbst dann müsste ein jedes Gesetz die Steuerrechtsfähigkeit wieder selbst regeln, indem es die Steuerpflicht für sich selbst statuiert. Eine natürliche Person fällt mit ihren Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit eben nicht unter das Körperschaftsteuergesetz. Dies gilt in umgekehrter Konstellation selbstredend auch für die Ansprüche des Bürgers gegen den Fiskus. Der Beginn der Steuerrechtsfähigkeit bestimmt sich demzufolge auch nach den einzelnen Gesetzen bzw. nach den allgemeinen Regelungen subsidiär. So kann für eine GbR die Vorgesellschaft bereits steuerpflichtig werden, während eine natürliche Person erst mit der Geburt und dann erst mit der Erzielung von Einkünften den einzelnen Steuerarten unterfällt. Auch das Ende der Steuerrechtsfähigkeit ist individuell zu bestimmen. Erlischt eine GbR, kann sie unter Umständen noch zu einer Steuernachzahlung in Anspruch genommen werden. Denn dann haftet die Abwicklungsgesellschaft für die Steuerverbindlichkeiten der Vorgänger-Gesellschaft. Eine natürliche Person dagegen verliert ihre Steuerverbindlichkeiten mit dem Tod. Mit dem Tod geht die Steuerschuld natürlich nicht unter. Denn gemäß § 1922 BGB geht diese Verbindlichkeit auf den Erben als Gesamtrechtsnachfolger über. Insofern kann von einer Fortdauer der Steuerrechtsfähigkeit über den Tod hinaus gesprochen werden. Insolvenz oder Vergleich haben keinerlei Auswirkungen auf die Steuerrechtsfähigkeit.

Die Steuerrechtsfähigkeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts ist in der AO allgemeinverbindlich nicht geregelt. Insoweit müssen die Grundsätze für

die juristischen Personen des Privatrechts analog angewandt werden. Die Steuerrechtsfähigkeit beginnt also erst mit der Gründung dieser Gebilde (etwa Anstalten, Stiftungen, Bund, Länder, Gemeinden, Religionsgesellschaften u. a.) und endet mit deren vollständiger Abwicklung.

a.e. Handlungsfähigkeit, §§ 365 I, 79 AO

Die Handlungsfähigkeit bestimmt sich nach §§ 365 I, 79 AO und definiert die Fähigkeit zur Vornahme von Handlungen. Lediglich die Personen, die selbst durch ein Verhalten Rechtsfolgen herbeiführen können, sind handlungsfähig. Für das Steuerrechtsverfahren gilt dies mit der Maßgabe, Handlungen selbständig vorzunehmen, die Auswirkungen auf den Prozess per se haben. Die Handlungsfähigkeit weist einen engen Bezug zur Steuerrechtsfähigkeit auf. Denn steuerrechtsfähig kann nur sein, wer auch handlungsfähig ist. Alle natürlichen Personen, die im Zivilrecht unbeschränkt geschäftsfähig sind, sind auch im steuerlichen Verfahren handlungsfähig. Die Handlungsfähigkeit erstreckt sich also auf alle das Steuerrechtsverhältnis betreffenden Maßnahmen, die von einer natürlichen Person getroffen werden. Dabei ist das Persönlichkeitsrecht als Auslegungshilfe heranzuziehen. Im Zweifel der Handlungsfähigkeit ist der Rechtsbehelf daher als unzulässig abzuweisen.

Die Handlungsfähigkeit betrifft also zunächst die aktive Seite, eigene Handlungen wirksam im Prozess vorzunehmen. Sie betrifft jedoch auch die passive Seite, nämlich Verwaltungsakte wie Steuerbescheide entgegen zu nehmen und zu verstehen. Problematisch ist dann nämlich, ob die Verwaltungsakte bei Bekanntgabe ggü. einem Handlungsunfähigen Wirksamkeit entfalten können oder nicht. Bedeutung hat dies für etwaige Rechtsbehelfe oder Klagen gegen den jeweiligen Verwaltungsakt. Beschränkt handlungsunfähige natürliche Personen können jedoch auch wirksam Handlungen vornehmen, wenn sie die Ermächtigung des gesetzlichen Vertreters vorweisen können. Zweifel an der Handlungsfähigkeit sind von Gerichtsseite von Amts wegen zu prüfen.

Juristische Personen sind de natura nicht handlungsfähig. Daher ist es stets erforderlich, dass gesetzliche Vertreter oder sonstige Beauftragte etwa durch Rechtsgeschäft, die jeweilige juristische Person wirksam vertreten. Natürlich müssen die jeweiligen Vertreter auch handlungsfähig sein.

Behörden sind als Gebilde juristischer Art nicht handlungsfähig. Denn sie sind weder rechtsfähig noch geschäftsfähig. Dann ist es nur logisch und konsequent, die Behörden auch als handlungsunfähig zu statuieren. Die Begründung findet sich in der Tatsache, dass Behörden durch ihre Leiter, Vertreter oder Bedienstete vertreten werden. Diese natürlichen Personen erst können eine Handlung für die Behörde vornehmen. Für sich selbst kann eine Behörde nicht handeln.

Der Handlungsfähigkeit kommt eine Doppelfunktion zu. Denn die Handlungsfähigkeit ist zum Einen Sachentscheidungsvoraussetzung und zum Anderen Verfah-

renshandlungsvoraussetzung. Für die Seite der Sachentscheidungsvoraussetzung muss die Handlungsfähigkeit gegeben sein, m. a. W. zum Zeitpunkt des Erlasses des Verwaltungsaktes muss der Beteiligte oder dessen Vertreter fähig gewesen sein, Rechtshandlungen vorzunehmen. Im Falle der Verfahrenshandlungsvoraussetzung ist zu besorgen, dass die aktive und passive Handlungsfähigkeit vorhanden ist, um wirksame Verfahrenshandlungen vorzunehmen. Ist die Verfahrenshandlungsfähigkeit im Streit, so tritt die Fiktion der Handlungsfähigkeit in Kraft, solange und soweit das Gegenteil dargelegt und bewiesen wurde. D. h., der an sich handlungsunfähige Beteiligte wird solange als verhandlungsfähig betrachtet, bis das Gegenteil von Amts wegen festgestellt wurde. Die Feststellung kann dabei per Verwaltungsakt erfolgen. Alle bis dahin erfolgten Handlungen sind in vollem Umfang wirksam. Wurde die Verhandlungsunfähigkeit rechtsverbindlich dargestellt, muss der Einspruch als unzulässig abgewiesen werden. Besteuerungsverfahren und andere Verfahren, die von Amts wegen erfolgen, sind bis zur endgültigen Feststellung auszusetzen.

Die von einem Handlungsunfähigen vorgenommenen Rechtshandlungen sind also unwirksam. Sie sind jedoch nicht ohne Weiteres heilbar, sondern erst im Wege der Genehmigung wirksam. Solange sind sie als schwebend unwirksam zu betrachten. Die Genehmigung wirkt also ex tunc, d. h. ihr kommt echte Rückwirkung zugute. Eine Ausnahme gilt bei bekannt zu gebenden Verwaltungsakten; diese sind ex nunc heilbar. Denn es ist nicht ersichtlich, warum der Empfänger die dadurch abgelaufene Rechtsmittelfrist nicht mehr soll einhalten können. Die dafür erforderliche nachträgliche Zustimmung (Genehmigung) kann formlos und sogar konkludent erfolgen.

a.f. Einspruchsfrist, § 355 I 1 AO

Gem. § 355 I 1 AO ist es elementar erforderlich, dass die Einspruchsfrist von einem Monat eingehalten wird.

Der Fristbeginn läuft ab Bekanntgabe des Verwaltungsaktes bzw. ab Zustellung des VA. Die Bekanntgabe muss wirksam erfolgt sein.

Im Falle der Zustellung per Post gilt der VA mit dem dritten Tag nach der Aufgabe zur Post als bekannt gegeben. Wird vor Ablauf der Bekanntgabefrist Einspruch eingelegt, ist dieser als unzulässig abzuweisen. Denn vor Bekanntgabe kann dieser keine Wirkung entfalten. Dann ist auch keine Beschwer des potenziellen Adressaten gegeben. Im Übrigen wird man wohl davon auszugehen haben, dass überhaupt kein Verwaltungsakt vorliegt, da vor Bekanntgabe keine Rechtswirkung nach außen gegeben ist. Damit ist auch ein Rechtsschutzbedürfnis zu verneinen. Dagegen ist jedoch zu argumentieren, dass der zunächst unzulässige Rechtsbehelf in die Zulässigkeit hineinwächst. Dann erlangt er also automatisch die Voraussetzung als Zulässigkeitskriterium. Ein an sich unzulässiger Einspruch kann jedoch dann wirksam sein, wenn die Finanzbehörde durch Übersendung eines Schreibens den Eindruck

erweckt, dieses sei als VA zu deuten. Im Zweifel ist aufgrund der unterschiedlichen Ansichten und Deutungen also zu raten, den Einspruch erneut einzulegen.

Für die Berechnung gelten die Vorschriften des BGB analog. Für die Fristberechnung ist der Steuerpflichtige beweisbelastet. Daher empfiehlt es sich, immer den Posteingang zu vermerken. Bei divergierenden Daten, etwa aus dem VA und dem Poststempel, sind beide festzuhalten und im Zweifel die kürzere Frist zu wählen, obwohl die Datumsangabe des Poststempels nach h. M. bestimmend sein soll.

Die Frist kann bis zum letzten Tag ausgenutzt werden, ohne dass es einer Begründung bedarf, warum der Einspruch nicht früher eingelegt wurde. Zu beachten ist dabei, dass es auf die Einlegung i. e. ankommt und nicht auf die Begründung. Diese kann zu einem späteren Zeitpunkt noch nachgeschoben werden. Allerdings ist dabei darauf zu achten, dass die Frist nicht allzu lange hinausgezögert wird, da die Behörde dann wegen mangelnder Mitwirkungspflicht den Einspruch als unbegründet ablehnen kann. Insoweit empfiehlt es sich, entweder den Einspruch sogleich mit einer Begründung zu versehen oder auf das Nachschieben der Begründung in angemessener Zeit hinzuweisen. Der Einspruch muss dabei der Behörde bis zum Ablauf des jeweiligen Tages, also bis 23.59.59 Uhr zugegangen sein. Denn die Frist ist eine gesetzliche Ausschlussfrist und kann nicht verlängert werden. Allenfalls kommt eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand in Betracht, jedoch nur dann, wenn die Versäumung der Frist unverschuldet war. Geschieht dies mittels Einwurf in den Briefkasten der Behörde, muss diese darlegen, dass der Steuerpflichtige die Frist nicht gewahrt hat. In der Regel wird eine Vorrichtung vorhanden sein, die automatisch am Tagesende den Briefkasten auswechselt oder schließt. Ist diese nicht vorhanden, muss sich die Behörde das Fehlen zurechnen lassen. Bei einem Postfach gilt der Einspruch mit dem Einsortieren als zugegangen.

Im Zweifelsfall muss der Steuerpflichtige darlegen und beweisen, dass das Schriftstück fristgerecht der Behörde zugegangen ist.³³ Die Einlegung des Einspruchs mittels Fax ist mittlerweile als gefestigt anzusehen und mithin als zulässig zu bejahen. Zweifelhafte ist jedoch, ob im Einzelfall der Nachweis des Übertragungsprotokolls den Zugang beweisen kann.

Liegen die Fristerfordernisse nicht vor, d. h. liegen sie vor, aber wurden sie nicht eingehalten, wird der Einspruch als unzulässig abgewiesen, ohne auf die Begründetheit überhaupt einzugehen. Denn die Zulässigkeit ist zuvörderst zu prüfen. Die teilweise vertretene Meinung, zunächst sei mit der Prüfung der Begründetheit zu beginnen, kann nicht durchdringen. Denn eine Rechtsbehelfsstelle wird aus ökonomischen Gründen immer versuchen, den Einspruch möglichst schnell zu erledigen. Dann darauf zu hoffen, die nicht vorliegenden Sachurteilsvoraussetzungen könnten noch nachgeschoben werden, entbehrt jeder Praxisrealität. Niemand wird sich die Mühe machen, dem Einspruchsführer den Hinweis zu geben, der Ein-

³³ Die Schriftform ergibt sich aus § 357 I 1 AO, wobei die falsche Bezeichnung- etwa als Widerspruch – nicht schadet (falsa demonstratio non nocet).

spruch sei begründet aber noch nicht zulässig. Daher müsse eine Wiedereinsetzung beantragt werden, da sonst der Rechtsbehelf abgelehnt werden müsse.

Die Einlegung des Einspruchs kann durch Schriftform, durch Telegramm, Fernschreiben, Fax oder gar per e-mail erfolgen. Entscheidend ist, dass bei derartigen rechtsgestaltenden Erklärungen immer der Absender erkennbar ist. Daher bedarf die Versendung per e-mail auch der Verschlüsselung und der Identifizierung durch eine elektronische Signatur, die von der Behörde anerkannt wird. Der Einspruch ist persönlich zu unterschreiben. Zum Faksimile-Stempel vgl. die aktuelle Rechtsprechung. M. E. muss ein solcher Stempel als Unterschrift genügen. Denn damit ist das jeweilige Schriftstück dem Absender zuzuordnen.

a.g. Sonstige Sachentscheidungsvoraussetzungen

Im Übrigen müssen die sonstigen Sachentscheidungsvoraussetzungen vorliegen. Diese sind in der Regel unproblematisch. Deshalb wird darauf nur cursorisch eingegangen.

Der Einspruch darf nicht zurückgenommen werden, § 362 AO. Dann entfällt nämlich das Rechtsschutzbedürfnis des Einspruchsführers, sodass der Einspruch ohnehin als unzulässig abzuweisen wäre. Denn das Verfahren wird so behandelt, als wäre es gar nicht erst anhängig geworden. Jedoch kann der Einspruch wieder eingelegt werden. Alsdann beginnt das Rechtsbehelfsverfahren erneut. Ferner darf auf das Rechtsmittel Einspruch nicht verzichtet werden, § 354 AO. Denn dies hat zur Folge, dass der Einspruch mangels Aktivlegitimation als unzulässig abgewiesen werden muss. Ein Verzicht ist auch nicht rückgängig zu machen oder etwa wegen Irrtums anfechtbar.

b. Begründetheit

Der Einspruch muss nicht begründet werden. Vorzutragen sind nur die Tatsachen, durch die der Einspruchsführer glaubt, in seinen Rechten verletzt worden zu sein, die also als fehlerhaft betrachtet werden. Ein bestimmter Antrag entfällt als Voraussetzung des Einspruchs. Es empfiehlt sich jedoch stets, diesen beizufügen. Zwar wird der VA im Ganzen überprüft; jedoch ist es geeignet, hinsichtlich einer Verböserung die Finanzbehörde auf lediglich bestimmte Punkte hinzuweisen. Für einen Squeeze-out und dessen anschließende Besteuerung empfiehlt es sich somit, zunächst auf die Rechtswidrigkeit der Norm, also der Besteuerung per se hinzuweisen. Danach ist näher auf die einzelnen Punkte ausführlich einzugehen. Die Anfechtung sollte sich also auf einige zentrale Punkte beschränken, die in der Tat Aussicht auf Erfolg haben. Denn allzu oft sind alle angegriffenen Punkte rechtlich nicht zu beanstanden. Das erkennt auch die Finanzbehörde. Alsdann wird diese kaum noch dem Einspruch stattgeben, sodass nur noch die Klage zum Finanzgericht offen bleibt.

Es empfiehlt sich, den Einspruch mit einem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung zu versehen. Zwar ist die Aussetzung in das Ermessen der Finanzbehörde gestellt. Jedoch verdichtet sich das Ermessen zu einer Pflicht der Vollzugsaussetzung. M. E. statuiert Art. 19 IV GG einen effektiven Rechtsschutz, der im Einspruchsverfahren keine andere Bedeutung erlangen kann. Somit ist der Suspensiv-effekt des Einspruchs herzustellen.³⁴

An die Einspruchsbegründung werden also nur geringe Anforderungen gestellt, denn die Finanzbehörde ist an die Ausführungen des Einspruchsführers nicht gebunden. Es muss lediglich ersichtlich sein, wer der Einspruchsführer ist, gegen welche Beschwer sich der Rechtsbehelf richtet und dass die Nachprüfung begehrt wird. Soweit die Theorie. In praxi ist eine erweiterte Einspruchsbegründung vorzuschlagen. Denn ein unbegründeter Einspruch wird auch schnell abgewiesen. Verwiesen wird dabei oft auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, der es nicht erlaubt, weitreichende Ermittlungen erneut durchzuführen. Das soll zwar nicht de lege lata herrschendes Finanzverfahren sein, ist jedoch in praxi zu beobachten.

Bei Ehegatten ist zu beachten, dass erkennbar sein muss, wer von beiden den Einspruch eingelegt hat. Ferner ist das Augenmerk darauf zu richten, dass ggf. ein Ehegatte für den anderen Rechtsschutz begehrt. Dies kann zum Beispiel an Vertretung statt geschehen. Denn ein Einspruch des einen Ehepartners hat nicht unbedingt die gleiche Bedeutung wie der Einspruch des anderen Partners. Der § 357 III AO ist nicht als Muss-Vorschrift, sondern als Soll-Vorschrift zu lesen. Insoweit ist auch eine Begründung nicht zwingend erforderlich. Jedoch genügt die Behörde ihrer Ermittlungspflicht, wenn sie den Bescheid auf tatsächliche und rechtliche Fehler kursorisch überprüft. Dies geschieht an Hand der vorhandenen Akten. Beweise werden also nur erhoben, wenn eine Tatsache zweifelhaft ist. Das ist sie dann nicht, wenn die Behörde eben jene Tatsache für tatsächlich und rechtlich fehlerfrei hält und sich keine Zweifel von selbst aufdrängen. Daher empfiehlt es sich, den Einspruch genau zu begründen. Dies ist auch auf die Reichweite des eingelegten Einspruchs zu übertragen. Der Einspruch soll einen Antrag enthalten. Wird dieser nicht beigefügt, ist die Reichweite des Begehrens des Einspruchsführers durch Auslegung zu ermitteln. Die Ermittlung durch Auslegung birgt jedoch erhebliche Gefahren hinsichtlich Art und Umfang des Ergebnisses in sich. Es ist zwar normalerweise davon auszugehen, dass ein Einspruchsführer keine Teilbestandskraft herbeiführen will. Jedoch ist diese Vorgehensweise nicht zwingend.

Zu beachten ist ferner, dass ein Einspruch bedingungsfeindlich ist. Soweit er unter einer Bedingung eingelegt wird, ist er als unzulässig abzuweisen. Dies ist nicht der Fall bei höchstvorsorglich eingelegtem Einspruch.

³⁴ Vgl. spätere Ausführungen zur AdV!

Zu beachten ist auch, dass im Einspruch steuermindernde Sachverhaltsdaten aufgezeigt werden können. So kann der Einspruchsführer noch im selben Verfahren Werbungskosten deklarieren, die die Steuerlast mindern. Dies kann auch erstmals geschehen. Nach Ansicht des Verfassers wird der Rechtsschutz hier zu sehr erweitert. Denn es überzeugt nicht, diesen Rechtsbehelf derart zu erweitern, dass der Steuerpflichtige ohne Bedenken Tatsachen vergessen kann. Es kann ihm nämlich ohne weiteres zugemutet werden, Rechtsbeistand in Form eines Steuerberaters oder Fachanwalts für Steuerrecht beizuziehen. Es überzeugt ferner nicht, das Einspruchsverfahren kostenlos auszugestalten. Denn dem Steuerpflichtigen wird der effektive Rechtsschutz durch die Einführung einer Kostenpflicht wie in anderen Verwaltungsverfahren nicht genommen. Dass Einspruch häufig nur vorsorglich eingelegt wird und auch Querulanten die Kosten der Finanzverwaltung in die Höhe treibt, lässt eine Kostenbeteiligung als zumutbar erscheinen. Dies gerade und erst recht in der heutigen Zeit der Kassenleere.

Ist ein Einspruch unbegründet, wird er demzufolge auch als zulässig aber unbegründet abgewiesen. Dann bleibt dem Einspruchsführer die im Übrigen kostenpflichtige Klage vor dem zuständigen Finanzgericht.

3. Klageverfahren

Die Finanzgerichte sind die besondere Gerichtsbarkeit des Finanzverfahrens. Hierbei gilt ein zweistufiger Aufbau, d. h. die Finanzgerichtsbarkeit als rechtsprechende Gewalt im besonderen Verwaltungsverfahren teilt sich in Finanzgerichte der Länder und dem Bundesfinanzhof auf (§§ 1 f. FGO). Der BFH ist dabei nicht mehr Tatsacheninstanz, sondern lediglich Rechtsmittelinstanz für Revisionen und Beschwerden.

Der Finanzrechtsweg hat ein in sich abgeschlossenes Klageartensystem und kennt mehrere Klagearten: Anfechtungsklage, § 40 I H 1 FGO / Verpflichtungsklage, § 40 I H 2 FGO / Leistungsklage, § 40 I H 3 FGO / Feststellungsklage, § 41 I FGO. Im Folgenden soll verstärkt auf die in praxi am häufigsten vorkommende Anfechtungsklage eingegangen werden, wobei die anderen Klagearten cursorisch dargestellt werden.

a. Zulässigkeit der Klage

Eine Klage ist zulässig, wenn die allgemeinen und besonderen Sachurteilsvoraussetzungen vorliegen. Die Zulässigkeit der Klagearten ist zum Teil in § 40 II FGO dargelegt. Daraus lässt sich jedoch keine enumerative Aufzählung aller Sachurteilsvoraussetzungen ableiten. Vielmehr müssen sämtliche auch den zivilrechtlichen Klagen vorauslaufende Sachurteilsvoraussetzungen gegeben sein. Im Folgenden wird zunächst auf die allgemeinen (allen Klagen zugrunde liegenden) Sachurteilsvo-

raussetzungen eingegangen und dann gestaffelt auf die besonderen der unterschiedlichen Klagearten.

a.a. Zulässigkeit des Finanzrechtsweges, § 33 FGO

Voraussetzung ist zunächst, dass der Finanzrechtsweg gem. § 33 FGO für die Streitigkeit als zulässig erklärt werden muss. Hierbei ergeben sich kaum Abweichungen zu den Ausführungen des Einspruchs. Für folgende Sachverhalte ist daher der Finanzrechtsweg als zulässig zu erklären:

Abgabenangelegenheiten (Nr. 1), die da sind alle mit der Verwaltung der Abgaben einschließlich der Abgabenvergütungen oder sonst mit der Anwendung der abgabenrechtlichen Vorschriften durch die Finanzbehörden zusammenhängenden Angelegenheiten einschließlich der Maßnahmen der Bundesfinanzbehörden zur Beachtung der Verbote und Beschränkungen für den Warenverkehr über die Grenze (Abs. 2).

Nichtabgabenangelegenheiten (Nr. 2)

Berufsrechtliche Streitigkeiten (Nr. 3)

Streitigkeiten kraft Zuweisung (Nr. 4).

Sind Streitigkeiten anderer Art zu besorgen, ist das Finanzgericht nicht als Instanz für die Sachprüfung einer Klage zu betrachten. Der Finanzrechtsweg enthält anders als in § 40 I VwGO keine Generalklausel, denn der Finanzrechtsweg ist, wie bereits dargelegt, eine abdrängende Sonderzuweisung. Ist also das Finanzgericht unzuständig, so wird das Verwaltungsgericht als zuständiges Gericht in Betracht kommen.

a.b. Zuständigkeit des Finanzgerichts, § 35 FGO

Die Klage ist beim zuständigen Finanzgericht gem. § 35 FGO einzureichen. Unterschieden werden muss dabei zwischen der sachlichen, örtlichen und instanziellen Zuständigkeit.

Die sachliche Zuständigkeit bestimmt die Zuständigkeit des Finanzgerichts für alle Rechtstreitigkeiten des Finanzrechtsweges im ersten Rechtszug. Dies gilt unabhängig vom Streitwert, den Beteiligten oder vom Streitgegenstand, sondern de lege lata. Das Finanzgericht wird also mit der Bestimmung der Zuständigkeit im Einzelfall zuständig und hat über den Rechtsstreit zu entscheiden. Problematisch wird dies allenthalben dann, wenn sich Gerichtsbezirke überschneiden.

Für Entscheidungen über Verwaltungsakte von Bundesbehörden sind die Finanzgerichte der Länder ebenfalls zuständig. Die Zuständigkeit der Finanzgerichte ist immer ausschließlich, m. a. W. ein anderes Gericht kann und darf nicht tätig werden in einer Sache, die einem bestimmten Finanzgericht zugewiesen ist. Diese Zuweisung kann auch nicht dadurch ausgehebelt werden, indem eine Gerichtszuständigkeit vereinbart wird.

Die sachliche Zuständigkeit eines Finanzgerichts kann sich auch dann ergeben, wenn die Sache durch den BFH an das ursprüngliche Gericht zurückverwiesen wird. Dabei ist jedoch eine Bindung an die Rechtsausführungen des BFH zu bejahen. Eine Überprüfung der Entscheidung des BFH kann das Finanzgericht dabei nicht bewirken, da es dem BFH instanziell untergeordnet ist. Das Finanzgericht ist jedoch nicht nur zuständig für Finanzgerichtsentscheidungen sondern auch für die dazugehörigen Annexkompetenzen, etwa die zur Feststellung der Prozesskostenhilfe oder als Vollstreckungsgericht.

Die Zuständigkeit des Finanzgericht prüft dieses von Amts wegen, bevor es sich überhaupt inhaltlich mit der Sache beschäftigt. Die Prüfungspflicht kann daher als Sachurteilsvoraussetzung angesehen werden. Wird die Zuständigkeit des jeweiligen Finanzgerichts nach Rechtshängigkeit der Streitsache verändert, berührt dies nicht die sachliche Zuständigkeit (*perpetuatio fori*). Nach Erklärung des Finanzgerichts zu seiner Zuständigkeit sind alle anderen Gerichte an diese Entscheidung gebunden. Dieser Entscheid kann vorab und insbesondere auf Rüge eines Prozessbeteiligten geschehen.

Die örtliche Zuständigkeit gem. § 38 I FGO bestimmt die Zuweisung des jeweiligen Finanzgerichts in räumlicher Hinsicht, m. a. W. es wird verbindlich festgestellt, welches Finanzgericht an welchem Ort für welchen Rechtsstreit zuständig ist. Angeknüpft wird dabei an die sachliche Zuständigkeit des jeweiligen Gerichts. Maßgeblich ist dafür der Sitz der Behörde, die tatsächlich verklagt wird. Dies betrifft auch sämtliche Nebenverfahren wie z. B. die Aussetzung der Vollziehung.

Nicht von Bedeutung ist daher, gegen welche Behörde die Klage eigentlich zu richten wäre.

Bei Entscheidungen oberster Finanzbehörden ist nicht der Sitz der Behörde ausschlaggebend, sondern vielmehr der Sitz des Klägers. Vermieden werden soll mit dieser Regelung, dass die Finanzgerichte, in deren Bezirk die oberste Finanzbehörde ihren Sitz hat, unverhältnismäßig stark belastet werden. Daher wird auf den Wohnsitz des Klägers abgestellt, auch, um diesem unnötige Anfahrtswege zu ersparen. Hat ein Kläger mehrere Wohnsitze, ist darauf abzustellen, wo er seinen gewöhnlichen Aufenthalt begründet. Dieser befindet sich dort, wo der Betroffene sich nicht nur vorübergehend aufhält.

Auch die örtliche Zuständigkeit erlangt den Rang einer Sachurteilsvoraussetzung, d. h. ist diese nicht gegeben, ist per Beschluss an das zuständige Finanzgericht zu verweisen.

Ferner ist zu beachten, dass auch hier wieder die *perpetuatio fori* Anwendung findet, d. h. das Finanzgericht bleibt auch dann zuständig, wenn nach Eintritt der Rechtshängigkeit eine Änderung der Zuständigkeit zu besorgen ist. Bei Erklärung der Unzuständigkeit sind alle anderen Finanzgerichte an diese Entscheidung gebunden. Entschieden wird durch Beschluss und zwar auf Rüge eines Beteiligten

oder von Amts wegen. Eine Anfechtungsmöglichkeit dieses Beschlusses ist nicht gegeben.

Instanziell ist das Finanzgericht unzuständig, wenn es sich bei dem Rechtsstreit um eine Revision (§§ 115 ff. FGO) gegen ein Urteil eines anderen Finanzgerichts handelt, oder Streitgegenstand eine Entscheidung ist, die einem solchen Urteil gleichsteht, § 36 Nr. 1 FGO. Gleiches gilt bei Beschwerden gegen andere Entscheidungen des Finanzgerichts, des Vorsitzenden oder des Berichterstatters³⁵, § 36 Nr. 2 FGO. Aufgrund der Zweistufigkeit des Finanzgerichtsverfahrens ist der BFH die einzige Rechtsmittelinstanz. Es werden also alle Urteile in rechtlicher Hinsicht überprüft, wobei die Nachprüfung der Tatsachenvoraussetzung nicht durchgeführt wird, § 118 II FGO. Wird der BFH aufgrund von nicht gegebener Zuständigkeit für unzuständig erklärt, ist automatisch das Finanzgericht mit dem Rechtsstreit zu befassen.

a.c. Statthafte Klageart

Die jeweils statthafte Klageart richtet sich nach dem Begehren des Klägers. Wird durch den Kläger eine Klage falsch bezeichnet, wird die Klage jedoch nicht als unzulässig abgewiesen. Vielmehr ist im Wege der Auslegung festzustellen, welche Klageart Anwendung finden soll (*falsa demonstratio non nocet*). Ansonsten ist der Kläger auf die richtige Klageart hinzuweisen und zu belehren, die richtige Klagebezeichnung zu wählen. Erfolgt alsdann keine Reaktion in Form der Bezeichnungsänderung, ist die Klage als unzulässig abzuweisen.

Die Anfechtungsklage gem. § 40 I HS 1 FGO ist die statthafte Klageart für die gerichtliche Anfechtung eines Verwaltungsaktes. Wird dieser nicht beseitigt, ist er vollstreckbar. Der Kläger macht daher in seiner Klage die Rechtswidrigkeit und die subjektive Rechtsverletzung geltend, auf Grund derer der Verwaltungsakt aufzuheben oder zu ändern ist. Dazu muss konsequenterweise ein VA vorliegen, d. h. er muss zum Zeitpunkt der Klageerhebung bereits erlassen worden sein. Es reicht hierfür nicht aus, dass der VA lediglich zum Zeitpunkt der letzten mündlichen Verhandlung dem jeweiligen Gericht vorliegt. Denn dann wäre mit Rechtshängigkeit die fehlende Beschwer und somit das Rechtsschutzbedürfnis zu verneinen. Die Klage wäre also als unzulässig abzuweisen. Mit der Anfechtungsklage kann auch ein Antrag auf Folgenbeseitigung gestellt werden, etwa dann, wenn der VA bereits vollzogen wurde, § 100 I 2 FGO. Der ursprüngliche Verwaltungsakt wird in Form des Einspruchs aufgehoben.

³⁵ Nach §§ 79 ff. FGO kann ein Berichterstatter Entscheidungen treffen, die mittels Beschwerde angreifbar sind. Gleiches gilt für den Vorsitzenden eines Finanzgerichts.

Die Verpflichtungsklage gem. § 40 I HS 2 FGO ist eine Unterart der Leistungsklage, denn sie ist auf den Erlass eines Verwaltungsaktes gerichtet. In Betracht kommt diese Klageart immer dann, wenn die Finanzbehörde einem Antrag des Betroffenen nicht stattgegeben hat und dieser meint, darauf einen Anspruch zu haben. Liegen die Voraussetzungen für den Erlass eines entsprechenden VA vor, spricht das Gericht die Verpflichtung aus, den VA in der beantragten Form zu erlassen. Anderenfalls ist der Kläger unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gericht zu bescheiden, § 101 2 FGO. Ist der Klage ein VA oder ein Einspruchsbescheid vorausgegangen, umfasst die Entscheidung des Gerichts auch die Aufhebung der VAe. Immer dann also, wenn der Kläger den Erlass eines VA begehrt, ist die Verpflichtungsklage die statthafte Klageart. Lag bereits in einem früheren Zeitraum der begehrte VA schon beim Kläger vor, wurde ihm dieser jedoch wieder entzogen, kommt die Verpflichtungsklage nicht in Betracht. Stattdessen ist die Anfechtungsklage die statthafte Klageart. Denn diese hat spezielleren Charakter und ist der Verpflichtungsklage vorrangig. Ferner wird dann die Aufhebung des Entzuges begehrt. Wird dennoch Verpflichtungsklage erhoben, kann diese in die richtige Klageart umgedeutet werden.

Die Verpflichtung zur Bescheidung der Behörde stellt sich immer als Minus zur Vornahme einer Handlung dar. Insoweit ist die Verpflichtungsklage dafür auch die richtige Klageart.

Möglich ist auch, mit der Verpflichtungsklage vorbeugenden Rechtsschutz zu erhalten. Dies geschieht im Rahmen der vorbeugenden Verpflichtungsklage, etwa dann, wenn die Finanzbehörde zu erkennen gibt, dem Kläger einen für diesen ungünstigen VA zu erlassen. Ob dann ein Rechtsschutzbedürfnis gegeben ist, ist im Einzelfall zu klären, kann jedoch zweifelhaft sein. Vertreten werden kann nämlich die Auffassung, dass dem Bürger zugemutet werden kann, bis zur Entscheidung der Finanzbehörde zu warten, um dann Klage zu erheben. Denn bis zum Erlass des VA ist unklar, ob ein negativer Bescheid überhaupt ergeht. Dann muss vermieden werden, unnötige Kosten zu verursachen.

Die Verpflichtungsklage kann auch ergänzend mit der Anfechtungsklage erhoben werden, indem mittels Anfechtungsklage ein VA aufgehoben wird und gleichzeitig mit der Verpflichtungsklage ein für den Kläger günstigerer Bescheid erlassen wird. Dies ist häufig der Fall in der sog. Konkurrentenklage.

Eine weitere Klageart ist die Leistungsklage des § 40 I HS 3 FGO. Mit der Leistungsklage wird eine Verurteilung begehrt, mittels derer ein Handeln, Tun oder Unterlassen erreicht werden kann. Dieses soll jedoch nicht in Form eines VA bestehen. Dafür wäre nämlich die Verpflichtungsklage die statthafte Klageart. Die Leistungsklage hat also lediglich subsidiären Charakter. Denn für sie ist nur dann Raum, wenn eine Leistung durch einen Hoheitsträger nicht erbracht wird. Sie kommt beispielsweise bei Auskunftersuchen oder aber auch bei Akteneinsichts-

gewährung in Betracht. Auch hier ist wieder eine vorbeugende Leistungsklage möglich, um eventuelle Rechtsnachteile des Klägers zu vermeiden.

Für die Leistungsklage ist immer richtungsweisend, dass der begehrte Rechtsschutz Verbindung mit einem Realakt aufweist. Sobald ein Verwaltungsakt im Verfahren auftaucht, ist die Frage zu stellen, ob die betriebene Klage noch zulässig ist.

Auch bei der Leistungsklage schadet die falsche Bezeichnung der Klageart nicht. Insoweit ist der beantragte Rechtsschutz und damit die statthafte Klageart auszulegen oder der Kläger auf die Begriffsumstellung hinzuweisen. Nimmt der Kläger entsprechende Hinweise nicht an, kann die Klage als unzulässig abgewiesen werden.

Gem. § 41 FGO ist abschließend die Feststellungsklage die verbleibende Klageart im Finanzrechtsweg. Mit der Feststellungsklage wird ein besonderer Rechtsschutz begehrt, denn mit der Feststellungsklage wird kein VA angefochten oder eine Leistung begehrt, sondern das Wesen der Feststellungsklage besteht in der Feststellung hinsichtlich des Bestehens oder Nichtbestehens eines Rechtsverhältnisses zwischen Antragsteller und Behörde. Insoweit ist begrifflich zwischen der positiven und der negativen Feststellungsklage zu unterscheiden. Daraus kann auch die Schlussfolgerung abgeleitet werden, dass die Beweislast für die unterschiedlichen Klagearten differenzierbar sind. Allgemein kann daher angenommen werden, dass der Kläger bei der positiven Feststellungsklage für die Voraussetzungen hinsichtlich des bestehenden Rechtsverhältnisses zuständig ist, während die Behörde bei der negativen Feststellungsklage das Nichtvorliegen eines solchen Rechtsverhältnisses darlegen und beweisen muss.

Die vorbeugende Feststellungsklage ist im Steuerrecht ebenso möglich wie im gewöhnlichen Verwaltungsverfahren. Zwar muss der Kläger nachweisen, dass die Feststellung des jeweiligen Rechtsverhältnisses ihm Schaden zufügen könnte. Dies ist jedoch nicht so unmöglich, als dass im Steuerrecht eine vorbeugende Feststellung nicht zugelassen wird. Denn es ist nicht ersichtlich, lediglich aus der Struktur des Steuerrechts generell ein Verbot des vorbeugenden Rechtsschutzes zu konstruieren, nur weil die Ansicht vorherrscht, es müsse ein VA abgewartet werden oder die Nichtsteuerbarkeit von Umsätzen etwa müsse sich im Nachhinein herausstellen. Art. 19 IV GG gebietet die Gewähr effektiven Rechtsschutzes. Nichts anderes kann daher im Steuerrecht gelten. Daher ist die vorbeugende Feststellungsklage zuzulassen.

Ferner ist Voraussetzung, dass der Kläger ein berechtigtes Interesse an der Feststellung des Bestehens des Rechtsverhältnisses darlegt. Kann er dies nicht tun, ist ein entsprechendes Rechtsschutzbedürfnis zu verneinen. Die Klage ist alsdann als unzulässig abzuweisen. Denn bereits das Feststellungsinteresse ist besondere Sachurteilsvoraussetzung für diese Klageart.

Bei Änderung der Rechtslage ist der Kläger berechtigt, dem Klageantrag einen Hilfsantrag hinzuzufügen, mit dem er geltend macht, die Feststellung zu ermöglichen, dass nach der alten Rechtslage sein Begehren zulässig und begründet war. Die Feststellungsklage ist subsidiär zu den vorangehenden Klagearten. Daher kommt ihr im Steuerrecht auch nur eine geringe Bedeutung zu.

a.d. Erfolgloses Vorverfahren, § 44 I FGO

Für die Anfechtungs- und Verpflichtungsklage ist auch Voraussetzung, dass den Klagen ein Vorverfahren erfolglos vorausgegangen ist, § 44 I FGO. Der im Finanzrechtsweg vorgeschriebene Einspruch als Vorverfahren muss obligatorisch durchlaufen werden. Ist diese Sachurteilsvoraussetzung nicht gegeben, wird die Klage als unzulässig abgewiesen. Der Einspruch richtet sich nur gegen Verwaltungsakte. Daher erklärt sich auch die Nichtanwendung hinsichtlich der Leistungsklage und der Feststellungsklage, die gerade nicht auf einem Verwaltungsakt aufbauen. Der Einspruch muss nicht vor der mündlichen Verhandlung abgeschlossen sein. Nach ganz h. M. ist es ausreichend, wenn der Einspruch erst im Laufe des Verfahrens abgelehnt wird und diese Sachurteilsvoraussetzung erfüllt ist. Denn maßgeblich ist der Schluss der mündlichen Verhandlung. Somit erwächst die an sich unzulässige Klage in Zulässigkeit.

a.e. Klagebefugnis, § 40 II FGO

Der Kläger muss zudem gem. § 40 II FGO klagebefugt sein, d. h. er muss geltend machen, in seinen Rechten verletzt worden zu sein. Die Klagebefugnis soll die Popularklage verhindern und gleichzeitig dafür sorgen, dass effektiver Rechtsschutz gem. Art. 19 IV GG gewährleistet wird, indem die Gerichte nicht mit an sich unzulässigen Klagen belastet werden. In seinen subjektiven Rechten verletzt ist, wer rechtswidrig in seinem Rechtskreis durch ein Verhalten der Behörde tangiert wurde. Betroffen ist also lediglich der Adressat des Verhaltens der Behörde. Dritte können nur dann klagebefugt sein, wenn sie durch den Verwaltungsakt bzw. durch das Verhalten der Behörde beeinträchtigt werden. Hier ist besonders auf die bereits erwähnte Konkurrentenklage hinzuweisen. Dazu ist elementare Voraussetzung, dass eine drittschützende Norm verletzt wurde, um der Klagebefugnis gerecht zu werden. Der Dritte muss jedoch ferner in seiner Existenz bedroht sein. Beide Voraussetzungen müssen durch den Dritten substantiiert dargelegt werden.

Zur subjektiven Betroffenheit des Klägers ist es erforderlich, dass dieser die Voraussetzungen darlegt. Eine bloße Behauptung reicht dafür nicht aus. Die Darlegungslast geht jedoch nicht soweit, dass die Rechtsverletzung zu beweisen ist. Vielmehr muss sie als möglich erscheinen.

a.f. Beteiligtenfähigkeit, Prozessfähigkeit, §§ 57 ff. FGO

Hinsichtlich der Sachurteilsvoraussetzungen Beteiligten-, Prozess- und Postulationsfähigkeit gem. §§ 57 ff. FGO wird auf die Ausführungen im Einspruchsverfahren verwiesen. Insoweit ergeben sich keine Änderungen.

a.g. Klagefrist, § 47 FGO

Die Anfechtungs- und Verpflichtungsklage müssen innerhalb der Klagefrist gem. § 47 FGO erhoben werden. Diese Frist beträgt einen Monat und beginnt i. d. R. mit der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung. Auch hier ist zu beachten, dass die Klage bis zum Fristablauf beim zuständigen Gericht eingegangen sein muss. Insoweit wird auf die Ausführungen beim Einspruch verwiesen. Das Finanzgericht muss die Klagschrift zur Kenntnis nehmen können, § 47 II FGO.

Die Klagefrist muss nicht bei nichtigen VAen gewahrt werden. Denn dem Steuerpflichtigen erwachsen aus einem nichtigen VA keine Rechtsfolgen nach Anfechtung. Um den Rechtschein zu beseitigen, den ein solcher VA stets mit sich bringt, muss die Anfechtung durchgeführt werden. Da der Steuerpflichtige jedoch nicht sicher sein kann, ob der VA rechtlich wirklich nichtig ist, kann ihm auch nicht die Einhaltung einer Klagefrist zugemutet werden. Dennoch ist anzuraten, die Klage stets in der richtigen Frist einzulegen. So wird ein eventuelles Zulässigkeitsproblem umgangen. Die h. M. wendet die Klagefrist auch auf einen nichtigen VA an. Denn es sei nicht ersichtlich, warum zwischen fehlerhaftem und nichtigem VA differenziert werden sollte.

Für Leistungsklagen ist die Klagefrist ebenfalls nicht einschlägig. Denn mit dieser Klageart wird eine Leistung und nicht ein VA begehrt. Dann ist auch schwierig festzustellen, wann die Frist beginnen soll.

Die Klagefrist ist von Amts wegen zu prüfen, d. h. es bedarf keiner Rüge hinsichtlich der Zeitüberschreitung. Ist die Klage nicht innerhalb der Frist eingelegt worden und kommt eine Wiedereinsetzung nicht in Betracht, weil der Kläger die Fristüberschreitung eigens verschuldet hat, wird die Klage mittels Prozessurteil als unzulässig abgewiesen. Die Verlängerung der Frist ist nicht vorgesehen. Denn sie steht nicht zur Disposition der Parteien und ist im Gegenteil eine ausschließliche Frist. Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn keine Rechtsbehelfsbelehrung dem VA beigelegt wurde oder die Zustellung an einem Mangel leidet.

Bei der Berechnung der Frist sind die Normen des BGB anwendbar. Danach wird der Tag der Bekanntgabe in die Frist nicht mit einbezogen, §§ 187 ff. BGB, §§ 222 ff. ZPO. Ist das Ende der Frist auf einem Samstag, Sonntag oder Feiertag gelegen, so ist als Fristende der nächste Werktag zu berechnen.

b. Begründetheit

Die jeweilige Klage ist begründet, wenn der Kläger durch den Erlass des angefochtenen VA in seinen Rechten verletzt ist. Die Behauptungen des Klägers werden also durch das Gericht geprüft. Dabei müssen diese schlüssig und glaubhaft dargelegt werden. Den Nachweis, dass ein VA vorliegt und dass seine subjektiven Rechte verletzt sind, muss der Kläger grundsätzlich beweisen. Dies ist dann gegeben, wenn ein VA solchen Inhalts nicht hätte erlassen werden dürfen, wenn er gegen geltendes Recht verstößt, wenn die zu Grunde gelegten Tatsachen unrichtig sind oder die angewandte Norm per se rechtswidrig ist. Ein VA ist ferner dann rechtswidrig, wenn ein Ermessensfehler vorliegt, sei es als Ermessensnichtgebrauch, -fehlgebrauch oder Ermessenüberschreitung. Anzuwenden sind sämtliche Tatsachen und Rechtslagen hinsichtlich des Zeitpunktes des VA-Erlasses. Unerheblich ist also, ob sich die bestehende Rechtslage oder Tatsache inzwischen geändert hat. Alsdann greifen nämlich die Tatbestände der Rücknahme oder des Widerrufs eines VA, den die Behörde daselbst in Anspruch nehmen kann. Zur Entscheidung soll jedoch regelmäßig die Frage gestellt werden, ob die Entscheidung zum damaligen Zeitpunkt ihres Erlasses dem geltenden Recht entsprach. Wirken sich dagegen Rechtsänderungen markant auf den vorgelegten Fall aus, ist zweifelhaft, ob die Rechtsgrundlage zu Grunde gelegt werden soll. Denn unklar ist, warum ein Kläger anders behandelt werden soll als ein Kläger, der nach der Rechtsänderung klagen würde.

Die Kausalität der verletzten Rechte durch den fehlerhaften VA hat der Kläger ebenfalls schlüssig darzutun. Er muss also darlegen, dass seine Rechte durch die VA-Regelung geschmälert werden, dass der Erlass des VA kausal für die Rechtsverletzung verantwortlich ist.

Ebenfalls begründet ist ein VA, wenn eine Ablehnung oder Unterlassung eines VA rechtswidrig ist. Hinsichtlich der sich daran anschließenden Rechtsverletzung des Klägers und der Kausalität gilt nichts anderes. Hier ist vorrangig der Anspruch auf den Erlass eines VA, der jedoch von der Behörde nicht erfüllt oder dem inhaltlich nicht voll entsprochen wurde. Die Klage ist also als unbegründet abzuweisen, wenn dem Kläger kein Anspruch auf den Erlass eines solchen begehrten VA zusteht. Der Kläger ist auch hier gehalten, die Voraussetzungen für seinen Anspruch darzulegen und zu beweisen. Hinsichtlich der behördlichen Ermessensentscheidungen ist auf die allgemeinen Ermessensfehler und deren Folgen zu verweisen, die auch hier Anwendung finden.

4. Antrag auf Aussetzung der Vollziehung, § 69 FGO

Ein weiterer Rechtsbehelf ist der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gem. § 69 FGO. Dieses bedingungsfeindliche Rechtsinstitut rührt aus der Tatsache her, dass einstweiliger Rechtsschutz in der FGO nur ungenügend ausgeprägt ist. Wird etwa

mittels Einspruch ein VA – etwa ein Steuerbescheid – angefochten, heißt dies nicht automatisch, dass der VA nicht vollstreckt wird. Es ist also durchaus die Regel, dass bereits ein Einspruchsverfahren anhängig ist, die Finanzbehörde jedoch bereits die Erhebung der Steuer betreibt. Dies kann nur dadurch verhindert werden, indem die Vollziehung des Bescheides ausgesetzt wird. Hier macht sich der fehlende Suspensiveffekt des Einspruches bemerkbar. Anders ist dies etwa im Zivilprozessrecht oder im Verwaltungsgerichtsverfahren, wo die Einlegung des jeweiligen Rechtsbehelfes den Vollzug des angegriffenen Rechtsaktes suspendiert. Mit dem fehlenden Suspensiveffekt im Finanzverfahren soll bewirkt werden, dass die Steuer nicht mutwillig verweigert wird und eine Art Stundung erreicht wird und dass Prozessquerulanten kein Mittel zum Zweck mitgegeben wird. Denn die Steuererhebung ist elementarer Bestandteil für die Funktion des Staates. Mit den Steuereinnahmen wird das Überleben des Bundes garantiert. Dann kann es nur konsequent sein, diese Einnahmen einem besonderen Schutz zu unterstellen.

Von der Aussetzung der Vollziehung abzugrenzen ist die Aufhebung der Vollziehung gem. § 69 III 4 FGO, § 361 II 3 AO. Diese ist nur scheinbar in der FGO erwähnt und lehnt sich an die Voraussetzungen der AdV an. Dabei wird eine Wirkung eines VA bereits für die Vergangenheit im Hinblick auf den einstweiligen Rechtsschutz bewirkt. Bereits getroffene Vollstreckungsmaßnahmen sind daher aufzuheben; bei der AdV geschieht dies für die Zukunft. Da die Aufhebung der Vollziehung von den gleichen Voraussetzungen wie die AdV abhängt, ist es nicht erforderlich, eigens auf dieses Rechtsinstitut einzugehen. Alle Ausführungen sind analog auf die Aufhebung anzuwenden. Beide Rechtsinstitute können auch kumulativ geltend gemacht werden.

Die Aussetzung der Vollziehung bedeutet, dass ein VA zumindest vorübergehend von der Verwaltung bei dem Betroffenen nicht durchgesetzt werden kann. Der Bescheid entwickelt also in diesem Zeitraum keine Wirkungen für den Betroffenen, sodass dieser seine Rechte anderweitig verfolgen kann. Sofern von der Behörde in diesem Zeitraum dennoch Maßnahmen ergriffen werden, die der Durchsetzung des VA dienen, sind diese Maßnahmen als rechtswidrig zu betrachten und entfalten für den VA-Adressaten keine Bindungswirkung. In § 69 I 1 FGO wird deutlich, dass die Klage keine automatische Aussetzung der Vollziehung nach sich zieht. Daraus ist auch ein Tatbestandsmerkmal abzuleiten, nämlich das Vorliegen einer Klageschrift, eines erfolglosen Vorverfahrens sowie grundsätzlich das Vorliegen eines VA, der eine Rechtsverletzung des Klägers mit sich führt.

Gemäß § 69 II 1 FGO soll die Finanzbehörde den VA (dessen Vollzug) aussetzen, dies jedoch nur, wenn ernsthafte Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Bescheides bestehen. Diese Vorschrift ist eine Ermessensvorschrift, die sich jedoch zu einem

Ermessen auf Null reduziert, wenn die Voraussetzungen der Vollziehungsaussetzung vorliegen.

a. Geltungsbereich

Der Geltungsbereich der AdV beschränkt sich auf Rechtstreitigkeiten im Finanzrechtsweg. Der Antrag auf AdV ist dann zulässig, wenn der eingelegte Rechtsbehelf noch nicht abschließend beurteilt wurde und der VA angefochten wurde. Bei Ehegatten bedeutet dies, dass beide Ehepartner Einspruch eingelegt haben müssen und AdV beantragen.

Ist der VA bereits unanfechtbar geworden – sei es durch Zeitablauf, Anerkennung oder Rücknahme des Einspruchs – ist eine AdV nicht mehr möglich.

Nach h. M. ist auch eine Verfassungsbeschwerde zum BVerfG ausreichend, um eine AdV zu beantragen. Da das AdV-Verfahren ein eigenständiges Verfahren ist, tritt es unter Umständen neben das Hauptsacheverfahren. Wenn also Prozesskostenhilfe gewährt wurde, und die Erfolgsmöglichkeit wegen der summarischen Erfolgsprüfung des Gerichts aussichtsreich erscheint, ist es anzuraten, die Aussetzung zu beantragen. Dies berührt das Hauptsacheverfahren jedoch nicht. Jedoch ist zu beachten, dass die AdV nicht kostenlos ist wie etwa das Einspruchsverfahren. Verläuft das Hauptsacheverfahren endgültig unvorteilhaft für den Kläger, verliert dieser also, muss er einen Gegenwert für die so erreichte Stundung des Steueranspruches erbringen. Gem. §§ 237 I 1 f. AO sind demzufolge Stundungszinsen zu erheben, die sich mit 0,5 v. H. für jeden vollen Monat bemessen. Für ein Jahr sind also 6 % Zinsen zu zahlen. Daher sollte vor dem Antrag auf Aussetzung überlegt werden, ob es nicht rentabler sein könnte, die Steuer zunächst zu zahlen und auf die AdV zu verzichten.

b. Zuständigkeit, § 69 II FGO

Gem. § 69 II FGO ist die den Bescheid erlassende Behörde auch für den AdV-Antrag zuständig. Wird von der Finanzbehörde der Antrag abgelehnt, kommt nunmehr ein Antrag an das zuständige Finanzgericht in Betracht. So soll vermieden werden, dass der Steuerpflichtige frei wählen kann, bei welcher Institution er den AdV-Antrag einreicht. Wird der Antrag bei der Finanzbehörde eingelegt, ist ein explizit begründeter Antrag nicht notwendig. Sinnvollerweise und aus Rechtssicherheitsgründen ist jedoch zu empfehlen, den Antrag auf AdV gleichzeitig mit dem Einspruch bei der zuständigen Behörde einzulegen. Zuständig dafür ist demnach die Behörde, die auch den angegriffenen VA erlassen hat. Ein Antrag wird von der Behörde nur dann nicht vorausgesetzt, m. a. W. die Behörde erklärt von sich aus die AdV, wenn der Ursprungs-VA offensichtlich rechtswidrig ist, die Vollziehung jedoch unmittelbar bevorsteht.

c. Antragsbefugnis

Antragsbefugt zur Antragstellung ist jeder Adressat eines VA im Finanzrechtsverfahren, der zudem die allgemeinen Voraussetzungen wie Prozessfähigkeit, Rechtsfähigkeit, evtl. Postulationsfähigkeit u. a. erfüllen muss. Ferner ist zu fordern, dass der Antragsteller eine eigene Beschwerde geltend machen kann. Auch hier soll wieder vermieden werden, dass im Wege des Popularantrags Dritte rechtlich für einen anderen selbständig agieren und dessen Rechte wahrnehmen. Die Beschwerde muss überzeugend, schlüssig und zweifelsfrei vom Antragsteller dargestellt werden. Der Vortrag des Antragstellers muss also den Schluss zulassen, dass der erlassene VA ernsthaft rechtswidrig sein könnte. Generell ist daher folgender Grundsatz aufzustellen: Wer berechtigt ist, Einspruch oder Klage gegen einen VA einzulegen, ist auch berechtigt, einen Antrag auf AdV zu stellen.

Für Dritte gilt auch hier wieder die Drittanfechtungsklage und insbesondere die Drittantragsbefugnis. Ein Dritter kann nur dann einen entsprechenden Antrag stellen, wenn er geltend machen und schlüssig und überzeugend darlegen kann, durch einen VA, der einem anderen zugestellt wurde, in seinen eigenen Rechten verletzt worden zu sein. Auch hier ist wieder die Konkurrentenproblematik entscheidend. Wurde also gegen einen Steuerpflichtigen ein Steuerbescheid in Höhe von 0 EUR erlassen und muss ein Dritter eine höhere Steuer zahlen, obwohl die gleichen Voraussetzungen vorliegen, ist der Dritte in seinen subjektiven Rechten aus dem Gleichbehandlungsgrundsatz hinsichtlich der gleichen Besteuerung verletzt. Also kann dieser auch einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung stellen. Der Bescheid gegen den anderen Steuerschuldner hat also auf den Dritten reflektierende Wirkung.

d. Rechtsschutzbedürfnis

Der Antragsteller muss mithin geltend machen, antragsbefugt zu sein. Damit ist auch verbunden, dass der Antragsteller ein Rechtsschutzbedürfnis geltend machen kann. Dieses ist in der Regel vorhanden, wenn der Antragsteller einen belastenden VA vorweisen kann, der nicht auf andere (schnellere und kostengünstigere) Weise anfechtbar ist. Die Behörde oder das Gericht darf also nicht für unlautere Ziele in Anspruch genommen werden. Das Vorhandensein des Rechtsschutzbedürfnisses muss vom Antragsteller schlüssig und überzeugend dargelegt werden. Entstehen Zweifel darüber, ob diesem ein solches Interesse zusteht, ist der Antragsteller beweisbelastet, die ihm günstigen Voraussetzungen vorzutragen. In der Regel entfällt ein solches Rechtsschutzinteresse, wenn in der Hauptsache bereits rechtskräftig über den Anspruch entschieden wurde, wenn der Bescheid keinerlei Auswirkungen auf die Belastung des Antragstellers ausstrahlt, wenn der Bescheid inzwischen bestandskräftig geworden ist oder wenn der Antragsteller seinen Rechtsbehelf wirksam zurückgenommen hat. Dies gilt auch dann, wenn der Antragsteller mittlerweile

in der Hauptsache obsiegt hat, der Antrag erledigt wurde oder wegen Zeitablaufs der Bescheid wirksam geworden ist.

e. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des VA

Voraussetzung ist ferner, dass ernsthafte Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen VA bestehen. Diese sind dann gegeben, wenn nach summarischer Prüfung des jeweiligen Bescheides und nach Heranziehung der dazu gehörigen Akten ersichtlich wird, dass gewichtige Gründe für eine Rechtswidrigkeit des VA sprechen. Ernstlich sind Zweifel dann, wenn strenge Maßstäbe zu einem dem VA widersprechenden Ergebnis gelangen. Die Zweifel müssen von einigem Gewicht sein, um das Tatbestandsmerkmal erfüllen zu können. Sie müssen jedoch nicht so weitreichend sein, dass die Wahrscheinlichkeit für die Rechtswidrigkeit des VA die Wahrscheinlichkeit gegen die Rechtswidrigkeit des VA überwiegt. Es ist durchaus als ausreichend anzusehen, wenn sich die summarisch abzuwägenden Gründe gleichstark gegenüberstehen. Ernstliche Zweifel sind daher wie in anderen Rechtsgebieten auch dann anzunehmen, wenn die Anfechtung des VA in der Hauptsache als überwiegend erfolgreich anzusehen ist. Jedoch ist zu beachten, dass die AdV eine Finanzangelegenheit regelt. Dann ist es ständige Übung, die Anforderungen höher anzusetzen, um den Vollzug der Steuererhebung nicht grundlos hinauszuschieben. Dennoch muss der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz auch gegenüber dem Antragsteller gewahrt bleiben. Denn Sinn dieser Regelung ist gerade die Gewährung schnellen Rechtsschutzes.

Für die ernstlichen Zweifel muss also eine gewissenhafte summarische Überprüfung stattfinden. Dabei darf grundsätzlich nicht bereits jeder auftretende Zweifel für eine Bewilligung des AdV-Antrags ausreichen. Vielmehr muss der Antrag erst die Ungewissheit der Rechtmäßigkeit des ursprünglichen VA hervorrufen, m. a. W. es muss eine gewichtige Möglichkeit bestehen, dass der Ursprungs-VA im Hauptsacheverfahren geändert oder aufgehoben wird. Dabei muss Obsiegen und Unterliegen des Klägers mindestens gleich gewichtet sein.

Hinsichtlich eines Revisionsverfahrens ist zu beachten, dass in der summarischen Prüfung die Wahrscheinlichkeit der Aufhebung des vorangehenden Urteils als wahrscheinlich gelten muss, wenn der BFH also aus Rechtsgründen die Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils bewirken wird. Aber auch dabei ist der Grad der Zweifel nicht zu hoch anzusetzen. Denn das Aussetzungsverfahren soll Rechtsschutz gewähren und nicht der Anwendung von vorläufigem Rechtsschutz entgegenstehen.

f. Unbillige Härte

Dem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung ist auch dann statt zugeben, wenn die Vollziehung des VA für den Betroffenen eine unbillige Härte darstellen würde, die

durch überwiegende öffentliche Interessen nicht geboten wäre, § 69 II 2 HS 2 FGO. Dies stellt einen eigenständigen Aussetzungsgrund dar. Denn nicht immer liegen ernsthafte Zweifel an der Rechtmäßigkeit des VA vor. Dennoch kann es vorkommen, dass für den Antragsteller die Vollziehung eine unbillige Härte darstellt. Dann ist dem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung stattzugeben.

Der Begriff „unbillige Härte“ ist ein unbestimmter Rechtsbegriff und daher nach den allgemeinen Regeln auszulegen. Unbillige Härte liegt also vor, wenn dem Antragsteller Nachteile mit der Vollziehung des VA entstehen, die diesen existenziell belasten bzw. über die eigentliche Belastung des ursprünglichen VA hinaus gehen. Dies ist dann zu bejahen, wenn die Folgen mit der Vollziehung nicht oder nur unter extremen Umständen wieder rückgängig gemacht werden können. Abzustellen ist also immer auf die wirtschaftlichen Verhältnisse des Antragstellers. Dabei ist eine Prüfung des Verschuldens, also ob der Antragsteller die Härte selbst verschuldet hat, zu unterlassen. Auszugehen ist lediglich von einem objektivierten Maßstab. Es muss also gerade damit die unbillige Härte begründet werden, dass vor der Bestandskraft des jeweiligen VA die Vollziehung begonnen wird. Vage Zweifel genügen dabei nicht.

Abzuwägen ist die unbillige Härte mit Gesichtspunkten des öffentlichen Interesses. Auch das öffentliche Interesse ist ein unbestimmter Rechtsbegriff. Die Auslegung ist wieder nach den allgemeinen Regeln auszuführen. Ein öffentliches Interesse besteht immer dann, wenn ein Zusammenhang mit der Erhebung von Abgaben besteht.

Bei der Feststellung des öffentlichen Interesses ist abzuwägen zwischen dem Interesse an der Aussetzung der Vollziehung und dem Interesse an der Vollziehung des Bescheides. Dabei ist ein objektiver Maßstab anzulegen, denn anderenfalls würde die Behörde oder das jeweilige Gericht immer einen Vorrang des öffentlichen Interesses bejahen. Heranzuziehen in die summarische Überprüfung sind also alle Begleitumstände und Tatsachen, die sich aus der Art des Verfahrens sowie aus den Akten ergeben. Hier kann, entgegen den ernsthaften Zweifeln, mitbestimmend wirken, wie weit der Antragsteller an seinem jetzigen Zustand selbst mitgewirkt hat. Es ist also möglich, das Verschulden des Antragstellers abwägend zu würdigen und in die Entscheidung über den Aussetzungsantrag mit einfließen zu lassen.

Beide Möglichkeiten für die Aussetzung auf Antrag des Steuerpflichtigen dürfen nicht miteinander kombiniert werden. Es besteht also ein Alternativverhältnis. Zwar ist zu beachten, dass es bei der unbilligen Härte nicht auf die Erfolgsaussichten in der Hauptsache ankommt. Jedoch wird nach ständiger Rechtsprechung diese Voraussetzung in die Entscheidung mit eingeführt. Dem Antrag ist also nur dann statt zu geben, wenn Zweifel an der Rechtmäßigkeit des streitbefangenen VA nicht

ausgeschlossen werden können. Bestehen nämlich keine Zweifel an der Rechtmäßigkeit des vorgelegten VA, ist auch nicht ersichtlich, warum dem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung statt gegeben werden sollte.

Bei dieser Art der Abwägung ist jedoch immer ein ernsthafter Zweifel vorauszusetzen. Denn bei einer bloßen Möglichkeit würde das Institut der Vollziehungsaussetzung leer laufen.

Eine Versagung der Aussetzung ist dann gegeben, wenn der streitbefangene VA bereits unanfechtbar geworden ist, sei es wegen Zeitablaufs, sei es wegen Bestandskraft o. ä.

g. Wirkung der Aussetzungsanordnung

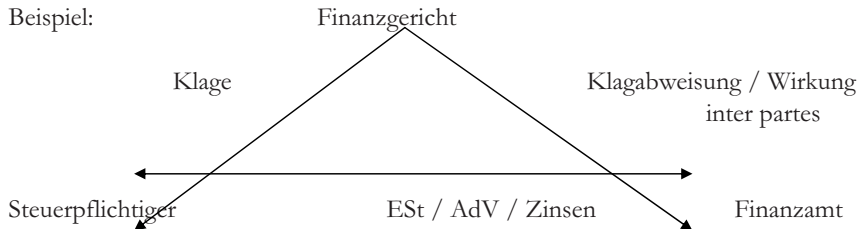
Wird dem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung durch die Finanzbehörde oder durch das Finanzgericht/dem BFH statt gegeben, beseitigt dies nicht das Hauptsacheverfahren. Denn durch das ausgeübte Ermessen der Institutionen wird lediglich die Vollziehung also die Erhebung der Steuer, die Durchführung des VA etc. verhindert. Dessen ungeachtet muss das Hauptsacheverfahren weiter verfolgt werden. Hinsichtlich des Umfangs ist die AdV nach dem Einspruchsumfang zu bemessen. In die Wertung fließen jedoch auch die ernstlichen Zweifel oder die unbillige Härte mit ein. Wird z. B. bei einem Steuerbescheid die Aussetzung beantragt, wurde die Steuer bereits eingezogen, hat der Antragsteller einen Anspruch auf Rückzahlung eben diesen Betrages.³⁶ Daraus folgt, dass eine rückwirkende Anordnung der Aussetzung durchaus möglich ist. In der Regel wird die Aussetzungsverfügung auf den Tag der Antragstellung zurück festgelegt. Ist ein näherer Zeitpunkt in der Aussetzungsverfügung nicht explizit dargelegt, ist im Zweifel der Tag der Bekanntgabe entscheidend, m. a. W. ab dem Tag der Bekanntgabe der Aussetzungsverfügung darf der VA nicht mehr vollzogen werden. Angeordnet wird die AdV nur für den Zeitraum des jeweiligen finanzgerichtlichen Verfahrens. In der Regel wird daher das Ablaufdatum einen Monat später als die finanzgerichtliche Entscheidung seine Wirksamkeit erlangen. Wurde mit der AdV eine Sicherheitsleistung festgelegt, gilt die AdV erst mit Zahlung / Hinterlegung dieser Zahlung.

Dennoch ist zu beachten, dass mit der Entscheidung über den Antrag nicht die Fälligkeit der jeweiligen Leistung berührt wird. Denn die Fälligkeit ist materieller Regelungsgehalt des jeweiligen VA – die Aussetzung berührt lediglich das Prozessrecht und im weiteren Sinne erst die materielle Sachlage mittelbar. Mit der AdV entfallen ferner sämtliche Säumniszuschläge. Denn die AdV ist keine Sanktion, sondern ein Rechtsbehelf. Es soll damit kein Druck auf den Schuldner ausgeübt

³⁶ Abzugrenzen ist dabei von der Aufhebung der Vollziehung, die wohl das passendere Rechtsinstitut in diesem Fall darstellt, § 361 II 3 AO.

werden, sondern eher dessen Rechte gewahrt bleiben. Dennoch entstehen bei Unterliegen in der Hauptsache Zinsansprüche von jährlich 6 % des jeweiligen Betrages. Insoweit ist die AdV trotz alledem mit einem Sanktionscharakter behaftet.

Beispiel:



Am 01.01.03 erhebt der Steuerpflichtige Klage vor dem zuständigen Finanzgericht, mit dem Antrag, den ESt-Bescheid in Höhe einer Nachzahlung von 100.000,00 € vom 15.11.2002 aufzuheben. Gleichzeitig wird ihm vom Finanzamt die AdV gewährt. Am 31.12.2003 wird die Klage als unbegründet abgewiesen. Am 01.02.2004 verlangt das Finanzamt 100.000,00 € zzgl. 6 % Zinsen seit AdV-Beginn. Der Steuerpflichtige erhebt isolierten Einspruch gegen die Zinsforderung.

Der Zinsanspruch ist gerechtfertigt. Denn der Steuerpflichtige hat in der Hauptsache verloren. Der Zinsanspruch ergibt sich damit aus §§ 237 I 1, 238 I 1 AO. Der Einspruch wird als unbegründet abgewiesen. Eine sich anschließende Klage hätte keine Aussicht auf Erfolg.

Durch die AdV wird auch die Verjährung des Zahlungsanspruchs hervorgerufen. Bis zur Beendigung der AdV läuft die Verjährungsfrist nicht weiter.

Finanzgerichtliche Verfahren sind gebührenbelastet und richten sich sowohl nach den einschlägigen Gebührenordnungen (BRAGO, RVG, Steuerberatervergütungsverordnung) als auch nach den Gerichtskostenberechnungen (GKG). Wurde ein Bevollmächtigter zugezogen, sind dessen Gebühren und Auslagen vom Kläger zu tragen. Ist der Bevollmächtigte mehrfach qualifiziert, steht es diesem frei, nach welcher Gebührenordnung er abrechnen will. Mehr denn je dürfte mit der Neuordnung der Anwaltsvergütung jedoch die Honorarvereinbarung in den Vordergrund rücken. Zu beachten ist, dass das Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung kostenfrei ist. Gleiches gilt für das Einspruchsverfahren und schließt die Auslagen der Behörde ein.

Da sich im Gerichtsverfahren die Kosten nach dem Streitwert bemessen, ist dieser vom Gericht nach dem Antrag oder nach freiem Ermessen festzulegen.

Alles in allem ist die AdV ein geeignetes Mittel, um vorübergehend Rechtsschutz erhalten zu können. Dennoch ist dieses Verfahren nicht geeignet, generelle Anwendung zu finden. Denn es muss bereits bei Antragstellung relativ sicher sein,

dass das Hauptsacheverfahren Erfolg haben wird. Ansonsten sind die Aussetzungszinsen zu zahlen, die zu den Gerichtskosten zu addieren sind. Es ist also genau abzuwägen – unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Mandanten – ob die AdV durchgesetzt werden soll.

Die Kostenfreiheit kann nicht überzeugen. Zwar ist die Aussetzung ein probates Mittel, um einstweiligen Rechtsschutz zu erlangen. Dies geht jedoch zumeist auf Kosten des Staates. Denn auch 6 % pro Jahr sind im Vergleich mit Krediten des freien Marktes relativ gering. Daher ist nach Ansicht des Verfassers der Zinsanspruch mit dem Diskontsatz nach Maßgabe des Marktes zu erhöhen oder zu senken. Im Übrigen obliegt es jedem Antragsteller, die Folgen vorherzusehen und eventuelle Verluste einzuplanen. Und der zu gewährende Rechtsschutz ist ebenfalls gewährt. Die Kostenfreiheit muss daher in einer grundlegenden Änderung des deutschen Steuersystems Eingang finden.

5. Einstweilige Anordnung, § 114 FGO

Ein weiteres Rechtsbehelfsmittel ist die einstweilige Anordnung gem. § 114 FGO. Die einstweilige Anordnung ist ein Eilverfahren des Finanzrechtsweges und dient der Regelung eines vorläufigen Zustandes (Regelungsanordnung, § 114 I 2 FGO) bzw. der Sicherung eines Rechts vor Veränderung eines bestehenden Zustandes (Sicherungsanordnung, § 114 I 1 FGO).

Voraussetzung für beide Anordnungsarten ist das Vorliegen eines Anordnungsanspruchs und eines Anordnungsgrundes. Mit der Anordnung wird die Hauptsache nicht vorweggenommen. Denn der Sinn besteht lediglich darin, dem Antragsteller vorläufigen Rechtsschutz zu gewähren. Daher kommt die einstweilige Anordnung auch nicht kumulativ, sondern lediglich alternativ zur AdV in Betracht, § 114 V FGO. Die Anordnung hat daher auch nur Subsidiaritätscharakter. Denn sie besteht in der Forderung, einen VA zu erlassen oder ein Rechtsverhältnis festzustellen bzw. eine Leistung zuzusprechen. Die AdV dagegen setzt einen VA voraus. Daher stehen beide Rechtsinstitute in Konkurrenz zueinander. Würde es die einstweilige Anordnung nicht geben, wäre für die Fälle der Leistungs- oder Verpflichtungs-/Feststellungsklagen kein Raum für vorläufigen Rechtsschutz. Daher ist dieses Rechtsinstitut notwendiger Bestandteil des Finanzgerichtsverfahrens, wollte man nicht § 123 VwGO analog anwenden.

a. Anordnungsanspruch

Der Anordnungsanspruch ergibt sich aus dem Recht oder dem Rechtsverhältnis, das in der Hauptsache streitbefangen ist oder noch werden soll. Der Antragsteller muss also glaubhaft darlegen und beweisen, dass ihm ein Recht zusteht, dessen

Verwirklichung irreparabel gefährdet ist. Dies kann zum Beispiel in einer Unterlassungsanordnung bestehen.

Die Anordnung kann sich aber auch auf ein Rechtsverhältnis beziehen. Dann hat der Antragsteller darzutun, dass dieses Rechtsverhältnis besteht oder nicht besteht, um Nachteile abzuwenden oder Gewalt zu verhindern. Für die Bejahung eines Anordnungsanspruches ist die Erfolgsaussicht in dem Hauptsacheverfahren summarisch zu prüfen. Hinsichtlich der Beurteilung schwieriger Rechtsfragen reicht eine summarische Interessenabwägung und Rechtsprüfung jedoch nicht aus. Daher muss nach Ansicht des Verfassers die einstweilige Anordnung erlassen werden. Denn in Zweifelsfragen steht immer der Rechtsschutz des Antragstellers im Vordergrund. Es muss also auch hier wieder geprüft werden, ob eine hinreichende Wahrscheinlichkeit für die Erfolgswahrscheinlichkeit in der Hauptsache besteht. Treten dabei Zweifel auf, ist für den Antragsteller zu entscheiden. Dies folgt bereits aus Art. 19 IV GG.

b. Anordnungsgrund

Eine weitere Voraussetzung ist der Anordnungsgrund. Dieser ist bereits dann zu bejahen, wenn die Anordnung zur Abwendung einer Gefährdung der Interessen des Antragstellers (vorläufige Sicherung) mittels Eilverfahren notwendig ist. Verhindert werden soll also die Veränderung eines bestehenden Zustandes. Dies betrifft in erster Linie endgültige Zustände wie etwa Beeinträchtigung des Steuergeheimnisses. Im Vordergrund steht zum Einen immer die Eilbedürftigkeit, die sich zum Anderen aus der Gefährdung der Sache ergibt. Es müssen demzufolge gewichtige und schwerwiegende Gründe vorliegen, die einen Anordnungsgrund rechtfertigen. Dies erklärt auch die relativ geringe Resonanz in der Praxis im Gegensatz zur Aussetzung der Vollziehung.

Ferner ist zu beachten, dass das private Interesse des Antragstellers gegenüber dem öffentlichen Interesse überwiegt. Im Wege der praktischen Konkordanz beider Rechtspositionen sind also alle Parteiansichten abzuwägen und die Vor- und Nachteile summarisch zu prüfen.

Werden Anordnungsgrund und/oder Anordnungsanspruch nicht glaubhaft dargestellt, kommt eine einstweilige Anordnung dennoch in Betracht. Dies jedoch nur, wenn vorher vom Antragsteller Sicherheit in entsprechender Höhe geleistet wird.

6. Stundung, § 222 AO

Einen Rechtsbehelf stellt auch die Stundung gem. § 222 AO dar. Die Stundung kommt immer dann in Betracht, wenn der Steuerpflichtige nicht in der Lage ist, die Steuerschuld auf einmal abzutragen. Dies ergibt sich jedoch nicht nur bei natürlichen Personen, sondern auch in vielfältiger Weise bei juristischen Personen. Mit

der Stundung soll also eine Härte vermieden werden, die mit der Einziehung fälliger Beträge entstehen würde. Die Stundung soll regelmäßig nur dann gewährt werden, wenn ein Antrag gestellt wurde und eine Sicherheitsleistung erbracht wurde. Die Sicherheitsleistung ist nicht zu fordern, wenn der zu vollstreckende Betrag nur gering ist und der Anspruch per se nicht gefährdet ist. Zu beachten ist, dass eine Stundung nicht kostenfrei, sondern gegen Erhebung von Stundungsgebühren erfolgt, § 234 AO. Dennoch können keine Säumniszuschläge erhoben werden, da die Stundung die Fälligkeit der jeweiligen Beträge nach hinten verschiebt. Die für die Säumniszuschläge erforderliche Fälligkeit ist daher nicht gegeben. Die gestundeten Ansprüche können auch nicht vollstreckt werden, sodass die Stundung für nicht liquide Schuldner ein attraktives Mittel zur Eigenfinanzierung darstellt. Die Stundungsgewährung ist eine Ermessensentscheidung der jeweiligen Behörde.

Die Stundung und die AdV können kumulativ beantragt werden.

Voraussetzung für die Stundung ist das Vorliegen von einer besonderen Härte für den Schuldner im Falle der Einziehung fälliger Beträge sowie einer Gewährleistung des Anspruches (keine Gefährdung).

a. Besondere Härte

Die Einziehung des fälligen Betrages muss für den Schuldner eine besondere Härte bedeuten, d. h. die sofortige Einziehung fälliger Beträge muss unbillig sein. Dieser unbestimmte Rechtsbegriff ist mittels anerkannter Auslegungsmethoden inhaltlich zu füllen. Es muss also regelmäßig eine Abwägung der kollidierenden Interessen des Schuldners und des Gläubigers erfolgen, wobei das Ermessen rechtsfehlerfrei auszuüben ist.

Eine persönliche besondere Härte liegt danach vor, wenn die Ursachen für die Unmöglichkeit fristgerechter Begleichung fälliger Beträge in der Person des Schuldners liegt, m. a. W. wenn es dem Schuldner nicht zumutbar ist, aus wirtschaftlichen oder persönlichen Verhältnissen heraus die Schuld zu begleichen. Der Schuldner muss also stundungsbedürftig sein. Dazu ist zunächst erforderlich, dass der Schuldner seine gesamte Wirtschaftskraft einsetzt, um die Stundungsbedürftigkeit zu eliminieren. Zu beachten ist auch seine persönliche und familiäre Situation, die zur Stundungsbedürftigkeit erheblich beitragen kann.

Ferner ist erforderlich, dass der Schuldner stundungswürdig ist. Dies ist er dann, wenn er die Zahlungsschwierigkeiten nicht selbst verursacht hat. Abzustellen ist also auf das Verhalten, das Verschulden des Schuldners. Dieser muss sich sodann auch das Verhalten Dritter zurechnen lassen. Es ist also nicht unbedingter Rechtsatz, dass jedes negative Verhalten auch die Stundungswürdigkeit des Schuldners in Frage stellt.

Eine sachlich besondere Härte ist zu bejahen, wenn die Grundsätze von Treu und Glauben dies erforderlich machen. Dies ist gegeben, wenn die Behörde mit ihrem eigenen Verhalten eine widersprüchliche Praxis aufstellen würde. Ist es zum Beispiel behördliche Praxis, im Falle von Insolvenzbefürchtungen eine Stundung zu gewähren, so erscheint es rechtsfehlerhaft, wenn bei einem Schuldner die Rechtslage anders beurteilt wird.

b. Gefährdung des Anspruchs

Eine weitere Voraussetzung für die Stundungsbewilligung ist, dass damit der Anspruch nicht in seiner Durchsetzbarkeit gefährdet wird. Dies ist dann gegeben, wenn die Durchsetzbarkeit nur und aufgrund der Stundung erheblich verschlechtert wird. Durch diesen unbestimmten Rechtsbegriff wird der zuständigen Behörde ein weiter Spielraum eingeräumt. Entscheidend ist nämlich der subjektive Eindruck der Finanzbehörde, wie sich der Sachverhalt also für diese Behörde darstellt. Für die Gefährdung des Anspruchs ist also eine Prognoseentscheidung der Finanzbehörde erforderlich, die der Antragsteller durch positive Darstellung seiner Lebensverhältnisse entscheidend mitgestalten kann. Beeinträchtigt wird die Entscheidung der Behörde auch dadurch, dass es ihr frei steht, eine Sicherheitsleistung zu verlangen, § 241 AO. Damit kann der Gefährdung des Anspruchs vorgebeugt werden. Aufgrund des damit verbunden Verwaltungsaufwandes ist bei kleineren Beträgen von einer solchen Leistung abzusehen. Dies gilt auch bei kurzfristigen Stundungen. Denn in Relation zum gestundeten Betrag ist die Sicherheitsleistung überflüssig, weil zeitaufwendig.

Die Sicherheitsleistung kann durch Wertpapiere, Pfandrechte, Spareinlagen oder Abtretung von Forderungen erfolgen. Damit wird deutlich, dass die zu erbringende Leistung eines erheblichen Aufwandes bedarf.

Bei Vorlage aller unbestimmten Tatbestandsvoraussetzungen wird dem Schuldner gestattet, die bereits fällige Leistung zu einem späteren Zeitpunkt zu erbringen. Dies kann sich auf einen Teilbetrag der Leistung oder auf die volle Höhe beziehen. Die Stundung soll nur auf Antrag gewährt werden. Dies ist gängige Praxis. Die Finanzbehörden werden nämlich nur in den seltensten Fällen von sich aus tätig. Billigkeitsmaßnahmen werden nur dann ergriffen, wenn die besondere Lage des Schuldners eklatant nach außen hervor tritt. Es ist also immer zu empfehlen, einen schriftlichen Antrag an die Behörde zu stellen, um eine Stundung zu erreichen. Der Antrag ist bei der zuständigen Behörde einzureichen. In der Regel wird es sich dabei um eine Landesfinanzbehörde handeln. In dem Antrag sollte ausführlich dargelegt und begründet werden, warum eine Stundung zu gewähren ist. Beweisbelastet ist dabei der Antragsteller. Günstig wird es sich auswirken, dem Antrag eine Finanzbilanz des Antragstellers beizufügen und einen Tilgungsplan einzureichen.

Die Stundung ist ein Verwaltungsakt, der unter Ermessensbeachtung Wirkung erlangt. Er unterliegt somit auch der Anfechtung in Form des Einspruchs und der Verpflichtungsklage. In der Stundungsverfügung wird der Fälligkeitszeitpunkt neu bestimmt. Gleichzeitig erfolgt eine Anordnung der Ratenzahlung oder der Zahlung des gesamten Betrages. Als Annexbestimmung enthält der VA die Pflicht zur Zahlung von Stundungszinsen (0,5 % /Monat) oder den Erlass dieser Zinszahlung. Da die Fälligkeit zu einem späteren Zeitpunkt ausdrücklich besteht, ist dann eine erneute Mahnung überflüssig.

Die Stundung kann wegen Veränderung der Rechts- oder Sachlage zurückgenommen oder widerrufen werden.

Von der Stundung ist der Zahlungsaufschub abzugrenzen. Dieser ist in § 223 AO geregelt und verlagert die Fälligkeit der geschuldeten Leistung nach hinten. Damit fallen weder Säumniszuschläge noch Stundungszinsen an. Auch hierbei sind wieder ein Antrag des Schuldners sowie eine Sicherheitsleistung notwendig. Jedoch ist der Zahlungsaufschub nicht nach freiem Ermessen zu erlassen. Denn bei Vorlage aller Tatbestandsmerkmale ist der Aufschub zu gewähren. Es besteht also ein Recht auf Erlass eines bewilligenden Bescheids. Der Zahlungsaufschub kommt bei Verbrauchssteuern und Zöllen in Betracht. Die abgelehnte Genehmigung ist ein VA, die den Regeln der Anfechtung unterliegt.

7. Gegenvorstellung

Die Gegenvorstellung ist ein Rechtsbehelf, der nicht gesetzlich geregelt ist. Dieses von der Rechtsprechung entwickelte Rechtsinstitut soll dann Anwendung finden, wenn eine Verletzung des rechtlichen Gehörs nach Art. 103 I GG zu befürchten steht oder wenn eine offenbar rechtswidrige Entscheidung ergangen ist, die mit dem geltenden Recht in keinerlei Einklang steht. Mit der Gegenvorstellung soll dem Richter die Möglichkeit der Selbstkorrektur gegeben werden. Sie ist aus Art. 17, 20 III GG herzuleiten.

Die Gegenvorstellung ist also ein nicht förmliches Rechtsinstitut. Daher ist sie auch an keine Form oder Frist gebunden. Gerichtet wird dieses Rechtsinstitut an diejenige Behörde, die eine Handlung vorgenommen hat, die mit der Gegenvorstellung gerügt werden soll. Angreifbar sind alle Maßnahmen einer Behörde.

Einzige Voraussetzung für die Gegenvorstellung ist die Beschwer des Antragstellers sowie ein Antrag selbst auf Abhilfe. Für die Gegenvorstellung gilt jedoch der Grundsatz: „Fristlos, formlos, fruchtlos“. Ihr kommt daher auch kein besonderer Stellenwert im finanzgerichtlichen Verfahren zu.

8. Dienst-/ Fachaufsichtsbeschwerde

Die Dienstaufsichtsbeschwerde und die Fachaufsichtsbeschwerde sind wie die Gegenvorstellung nichtförmliche Rechtsbehelfe. Sie sind daher auch formlos und fristlos bei der Behörde einzulegen, welche die Handlung vorgenommen hat. Im Übrigen ist auf die Ausführungen zur Gegenvorstellung zu verweisen.

Mit der Dienstaufsichtsbeschwerde wird angestrebt, dass die vorgesetzte Behörde oder der Vorgesetzte i. e. Abhilfe schafft. Gerügt wird dabei das persönliche Verhalten eines behördlichen Mitarbeiters. In Betracht kommt dabei die Verletzung von Informationspflichten, Bearbeitungspflichten oder Fürsorgepflichten.

Die Sachaufsichtsbeschwerde wird an den Beamten gerichtet, dem die Aufsicht obliegt. Dies kann auch eine aufsichtsführende Behörde sein. Die Beschwerde richtet sich gegen eine Entscheidung der Behörde, die ergehen soll oder bereits ergangen ist. Mit der Sachaufsichtsbeschwerde kann z. B. auf konträre Rechtsauffassungen der Behörde hingewiesen werden, um Einfluss auf die Entscheidung zu nehmen.

Bei beiden Rechtsinstituten gilt auch wieder der Grundsatz der „Fruchtlosigkeit“.

9. Sonstige Anträge insbesondere Sprungklage, § 45 FGO

Ein sonstiger Antrag, der nicht in der AO oder in der FGO geregelt ist, ist der bloße Antrag auf Erlass oder Änderung einer Entscheidung. Herbeigeführt werden soll eine Entscheidung, die als VA noch nicht vorliegt. Mangels praktischer und theoretischer Bedeutung wird im Folgenden darauf nicht eingegangen.

Die Sprungklage gem. § 45 FGO ist keine besondere Klageart, sondern lediglich eine Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage mit der Besonderheit, dass das Vorverfahren entbehrlich ist. Zuständig für die Sprungklage ist das FG im ersten Rechtszug gem. § 35 FGO.

Sinn und Regelungsgehalt dieser Klage ist es, das Vorverfahren entbehrlich zu machen, wenn von diesem keine das Verfahren förderlichen Auswirkungen zu erwarten sind. Denn grundsätzlich bedeutet der Einspruch, also das Vorverfahren, eine Überprüfung der formellen und materiellen Rechtslage. Es soll dem Kläger die Möglichkeit des schnellen Rechtsschutzes bieten. Wird im Vorfeld bereits ersichtlich, dass das Vorverfahren keinen Erfolg verspricht, also zum Verfahren nichts Wesentliches beiträgt, kann dieses übersprungen werden und sogleich Klage erhoben werden.

10. Widerspruch, §§ 68 ff. VwGO

Für Realsteuern - etwa Gewerbesteuer oder Grundsteuer – sind die Normen des Einspruchsverfahrensrechts nicht anwendbar, § 1 AO. Gem. Art. 105 II, 108 V 2 GG steht dem Bund die volle Gesetzgebungskompetenz zu. Um bundeseinheitliche Regelungen zu treffen, wurde davon auch weitestgehend Gebrauch gemacht. Die Verwaltung wurde dabei den Gemeinden übertragen. Daher ist es auch sinnvoll, dass das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren nach denjenigen Vorschriften durchgeführt, nach denen sich die Gemeinden richten (jeweiliges Landesrecht). Der Rechtsweg in Realsteuersachen führt daher immer zu den Verwaltungsgerichten. Also ist es nur konsequent, die außergerichtlichen Rechtsbehelfe nicht der AO, sondern der VwGO zu unterwerfen. Damit ist der Weg zum Widerspruch gem. §§ 68 ff. VwGO eröffnet.

a. Sinn und Zweck des Vorverfahrens

Das Vorverfahren hat regelmäßig den Zweck, dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und Zweckmäßigkeit der Verwaltung zu genügen. Denn mit dem Vorverfahren, was notwendig einer Anfechtungs- und Verpflichtungsklage vorgeschaltet ist, kann der Rechtsbegehrende nochmals Rechtsschutz erlangen, indem die angefochtene Entscheidung grundlegend überprüft wird. Damit sollen die zuständigen Behörden, die grundsätzlich am Fall näher dran sind, ihre Entscheidung grundlegend überdenken. Ferner ist mit dem Vorverfahren beabsichtigt, die Gerichte zu entlasten. Denn mit Hilfe des Widerspruchs wird eine Vielzahl von Entscheidungen im Sinne des Anfechtenden geändert. Es ist also auch eine Selbstkontrolle der Verwaltung. Die Kompetenzen der Behörden sind dabei weitgehend, da sie Entscheidungen der vorgeschalteten Behörde aufheben können. Bei der Entscheidungsfindung können die Ermittlungen des Tatbestandes erweitert werden, weitere Einwendungen des Widerspruchsführers berücksichtigt werden, rechtliche Überlegungen ausgedehnt und Ermessensfehler rückgängig gemacht werden.

Prozessual ist das Institut des Vorverfahrens als Sachurteilsvoraussetzung zu betrachten, d. h. ohne das Widerspruchsverfahren ist eine eventuelle Klage als unzulässig zu verwerfen. Denn dieses muss zum Zeitpunkt der Entscheidungsfindung vorliegen und von Amts wegen geprüft werden. Grundsätzlicher letzter Zeitpunkt für die Vorlage des Widerspruches ist der Zeitpunkt der letzten mündlichen Verhandlung.

Die Rechtsprechung hat zum Teil versucht, das Widerspruchsverfahren entbehrlich zu machen, indem die Klage als Rechtsbehelf gesehen wurde und die Klageerwidderung der Behörde als Bescheid gedeutet wurde. Denn aus prozessökonomischen Gründen scheint es durchaus sinnentleert, der Klage in solchen Konstellationen, in denen aus der Klage der Inhalt eines etwaigen Widerspruches hervorgeht, ein förm-

liches Verfahren voranzustellen, obwohl ersichtlich ist, dass dieses keine andere Beurteilung zulässt. Diesem Verfahren kann nicht gefolgt werden. Denn zum Einen ist bereits de lege lata der Widerspruch notwendig bestimmten Klagen vorzuschalten. Davon kann nicht im Einzelfall abgewichen werden. Zum Anderen soll das Vorverfahren gerade der Behörde die Möglichkeit geben, ihre Entscheidung nochmals zu überdenken, um eine offensichtliche Fehlentscheidung zu korrigieren. Daher ist der Widerspruch als notwendige Sachurteilsvoraussetzung zu sehen.

Der Widerspruch hat grundsätzlich aufschiebende Wirkung (sog. Suspensiveffekt), d. h. der angegriffene Bescheid kann bis zur Entscheidung nicht durchgesetzt werden; die Vollziehung ist also gehemmt. Ausnahmen davon bestehen, wenn die Entscheidung öffentliche Abgaben und Kosten betrifft (§ 80 II Nr. 1 VwGO), bei unaufschiebbaren Anordnungen und Maßnahmen von Polizeivollzugsbeamten (§ 80 II Nr. 2 VwGO) oder in anderen durch Bundesgesetz oder für Landesrecht durch Landesgesetz vorgeschriebenen Fällen, insbesondere für Widersprüche und Klagen Dritter gegen Verwaltungsakte, die Investitionen oder die Schaffung von Arbeitsplätzen betreffen (§ 80 II Nr. 3 VwGO). Der Grund besteht darin, dass mit dem Suspensiveffekt vollendete Tatsachen verhindert werden sollen, die nur schwer wieder rückgängig zu machen sind. Der Anfechtende soll somit nicht auf die Schadensersatz- oder Folgenbeseitigungsansprüche verwiesen werden. Bei den vorgenannten Ausnahmen muss im Sinne des Gemeinwohls und der Rechtsordnung darauf verzichtet werden, einen solchen Effekt hervorzurufen. Denn bei diesen Regelungen wird das überwiegende öffentliche Interesse an der sofortigen Vollziehung bejaht. Stellt sich nämlich im Nachhinein heraus, dass die ursprüngliche Maßnahme rechtmäßig war, hat diese sich eventuell bereits durch Zeitablauf erledigt oder entfaltet nicht mehr die gewünschten Wirkungen.

b. Voraussetzungen des Widerspruchsverfahrens

Gem. § 69 VwGO beginnt das Widerspruchsverfahren mit der Erhebung des Widerspruchs bei der zuständigen Behörde. Dabei schadet es nicht, wenn dem Schreiben des Widerspruchsführers nicht die Überschrift „Widerspruch“ vorangeht. Denn im Sinne eines umfassenden Rechtsschutzes (das Verwaltungsverfahren bedingt keine anwaltliche Vertretung) muss dem Rechtsuchenden ein umfassendes Verfahren zur Verfügung gestellt werden, ohne dass dabei auf rechtsintensive Formalien oder Kenntnisse abzustellen ist. Daher ist ein jedes Schreiben unter Berücksichtigung sowohl des Wortlautes des Begehrens als auch des Gesamtverhaltens des Erklärungsgebers auszulegen oder umzudeuten. Weitere inhaltliche Anforderungen an einen Widerspruch werden vom Gesetzgeber nicht gefordert. Dieser muss also nicht begründet sein oder gar einen bestimmten Antrag enthalten. Ungeachtet dessen empfiehlt es sich natürlich, einen Widerspruch so substantiiert wie nur mög-

lich zu gestalten. Denn dann kann sich die Behörde auf die jeweiligen Einzelpunkte konzentrieren und andere Eckdaten nur summarisch und kursorisch überprüfen. Erkennbar muss jedoch sein, welcher Verwaltungsakt mit dem Widerspruch angefochten werden soll und dass dessen Überprüfung begehrt wird. Anderenfalls würde die Ermittlungspflicht der Behörde ausufern. Den Widerspruchsführer trifft dabei eine gewisse Mitwirkungspflicht, die sich jedoch in den Grenzen der Zumutbarkeit halten soll.

Ferner muss wenigstens im Geringsten erkennbar sein, dass nicht etwa ein anderer Rechtsbehelf gewollt ist. Für die Auslegung ist § 88 H 2 VwGO anzuwenden. Die Anwendung findet jedoch nur analog statt, da sich § 88 VwGO auf Klageanträge bezieht, der Widerspruch jedoch gerade kein Klageverfahren darstellt.

Aus dem Widerspruch muss die Befugnis hervorgehen, einen solchen Rechtsbehelf einzulegen, m. a. W. es muss ersichtlich sein, dass der Widerspruchsführer in seinen Rechten verletzt sein könnte. Abzustellen ist dabei immer auf ein subjektives Recht des Antragstellers, d. h. ist offensichtlich, dass dieser kein verletztes subjektives Rechts rügen kann, ist der Widerspruch ohne Prüfung der Begründetheit als unzulässig abzuweisen.

Während des Widerspruchsverfahrens kann der Rechtsbehelf zurückgenommen oder durch Erklärung der Erledigung der Hauptsache oder durch Vergleich beendet werden.

Auch ein Verzicht auf das Widerspruchsverfahren ist ohne weiteres möglich. Der Verzicht kann jedoch nur vor der Einlegung des Widerspruchs Anwendung finden. Alsdann wird ein dennoch eingelegter Widerspruch und eine später eingereichte Klage als unzulässig verworfen. Wird während des Widerspruchsverfahrens Verzicht erklärt, wird dieser in die Rücknahme des Rechtsbehelfes umgedeutet werden müssen.

Der Widerspruch ist innerhalb eines Monats zu erheben. Gem. § 70 I VwGO ist für den Empfang die Stelle, die den Verwaltungsakt erlassen hat, zuständig. Die Erhebung des Widerspruchs kann schriftlich oder mündlich zur Niederschrift erfolgen. Daraus folgt, dass ein telefonisch eingelegter Widerspruch als nicht eingelegt gilt, selbst wenn darüber Notizen gefertigt wurden. Abzustellen ist nämlich immer darauf, ob der Rechtsbehelf vom Widerspruchsführer herrührt und mit dessen Willen in den Verkehr gelangt ist.³⁷ Dies geht aus einer Telefonnotiz nicht zweifelsfrei hervor; im Übrigen ist die Behörde nicht verpflichtet, Aktennotizen darüber zu fertigen. Wurde der Widerspruch nicht formgerecht eingelegt, kann die Heilung des Schriftformerfordernisses nach Ablauf der Widerspruchsfrist nur noch

³⁷ BVerwG 30, 274 ff.

über das Rechtsinstitut der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand erfolgen, § 60 VwGO.

Die Widerspruchsfrist beträgt gem. § 70 I VwGO einen Monat nach Bekanntgabe des Verwaltungsaktes. Die Frist ist Zulässigkeitsvoraussetzung für die Zulässigkeit des Widerspruchs und der sich eventuell anschließenden Klage. Die Berechnung der Frist erfolgt nach § 57 VwGO, § 222 ZPO, §§ 187 ff. BGB.

Als Bekanntgabe ist die Zustellung, die öffentliche Bekanntgabe, die Verkündung und die formlose Eröffnung zu definieren. Wird der VA nicht bekannt gegeben, beginnt auch keine Widerspruchsfrist zu laufen. Wird der VA nur zufällig wahrgenommen – etwa die Baugenehmigung des Nachbarn, indem dieser anfängt zu bauen – läuft die Monatsfrist ebenso wenig. Denn die Bekanntgabe setzt gerade die Willenserklärung der Behörde voraus, eine Entscheidung dem Empfänger bekannt zu geben. Dann findet auch die Frist des § 58 VwGO (ein Jahr) keine Anwendung. Denn die Einhaltung der Rechtsbehelfsfristen würde schlechterdings nur vom Zufall abhängen und nicht den rechtstaatlichen Grundsätzen genügen. Der Widerspruch kann dann nur als – materiellrechtlich oder prozessrechtlich – verwirkt (§ 242 BGB analog) erachtet werden. Ähnliches gilt für die Rechtsbehelfsbelehrung. Deren Fehlen im Zusammenhang mit dem jeweiligen VA löst automatisch den Gang der Ein-Jahres-Frist nach § 58 VwGO aus.

Wird kein Widerspruch gegen den jeweiligen VA eingelegt, erwächst dieser in Bestandskraft und kann nicht mehr angefochten werden.

Wird der Widerspruch nicht fristgerecht eingelegt, kann dieser als verspätet zurückgewiesen werden.

c. Begründetheit

Gem. § 72 VwGO hilft die Behörde dem Widerspruch ab, wenn sie diesen für begründet erachtet. Damit verbunden ist die Entscheidung über die Kosten. Aus o. g. Norm geht hervor, dass die zuständige Behörde verpflichtet ist, ihre Entscheidung nochmals auf Richtigkeit und Ermessensfehler zu prüfen. Berücksichtigt werden müssen dabei die neu geltend gemachten Tatsachen des Widerspruchsführers sowie die bereits in das Vorverfahren eingebrachten Tatsachen. Jedoch muss die Behörde kein neues Verfahren eröffnen, sondern das alte nochmals aufrollen. Dazu gehört auch, dass gem. § 28 VwVfG Beteiligte u. U. neu angehört werden müssen. Kommt die Behörde nach summarischer Prüfung zu dem Schluss, dass der Widerspruch begründet ist, wird der ursprüngliche VA geändert, aufgehoben oder der Antragsteller neu verbeschrieben. Kommt die Behörde dagegen zu dem Resultat, der Widerspruch sei unbegründet, ergeht kein Abhilfebescheid sondern ein Widerspruchsbescheid i. d. § 73 VwGO. Dieser hat schriftlich an den Wider-

spruchsführer zu ergehen. Daraus muss eindeutig die Begründung, die Kostenentscheidung sowie die Belehrung für den Klageweg (Rechtsbehelfsbelehrung) hervorgehen. Der Bescheid muss zudem hinreichend bestimmt sein und dem Empfänger zugestellt werden. Da eine Bindung an den Antrag nicht besteht (§ 88 VwGO) und zum Teil auch nicht ersichtlich ist, wogegen sich der Widerspruchsführer im Einzelnen wendet, kann die Behörde mehr gewähren, als eigentlich vom Widerspruchsführer gewollt war. Sie kann jedoch dem Widerspruch auch nur in Teilen stattgeben oder ihn im Gegenteil komplett zurückweisen.

Ob der Widerspruchsführer eine Verschlechterung seiner Rechtsposition hinnehmen muss (*reformatio in peius*) ist umstritten, wird aber bejaht werden müssen.

Dagegen spricht, dass der ursprüngliche VA eine gewisse Bestandskraft inne hat, die eine Vertrauensregelung geschaffen hat. Diese ist dann nur auf Grund besonderer Ermächtigung rücknehmbar. Ferner ist keine besondere Rechtsgrundlage für die *reformatio in peius* geschaffen worden. Dies hätte der Gesetzgeber aus Rechtsstaatsgründen tun müssen. Auch hindert eine Gefahr der Verböserung die Einlegung von Rechtsbehelfen, indem diese eine abschreckende Wirkung entfaltet. Ferner spricht gegen eine Verböserung, dass der Widerspruchsführer einen bestimmten Antrag gestellt hat, indem er Widerspruch einlegte. Eine Verböserung würde über den Antrag hinausgehen und damit den Grundsatz „*ne ultra petita*“ verletzen.

Dafür spricht jedoch, dass die Verwaltung „Herrin des Verfahrens“ ist, und somit in alle möglichen Richtungen entscheiden kann. Ferner kann niemand eine nur günstige Regelung beanspruchen. Auch ist die Verböserung lange bereits richterlich und gewohnheitsrechtlich anerkannt. Ferner spricht dafür, dass ein VA nach Bestandskraft zurückgenommen oder widerrufen werden kann. Dann muss dies erst recht vor dessen Bestandskraft gelten. Im Übrigen ist § 79 II 1 VwGO als Anzeichen dafür heranzuziehen, dass vom Gesetzgeber eine Verböserung gewollt und gesehen wurde. Diese Ansicht überzeugt. Wenn der Widerspruchsführer also ein Rechtsbehelfsverfahren durchführt, muss er damit rechnen, dass sich seine Rechtsposition auch verschlechtern kann. Er hat es demnach in der Hand, die für ihn günstigste Rechtsfolge selbst zu bewirken. Ein schutzwürdiges Interesse am Bestand des nunmehr angefochtenen VA besteht daher nicht mehr. Somit ist es der Behörde unbenommen, eine *reformatio in peius* zu bewirken.

Beispiel:

Am 01.01.04 ergeht an den Unternehmer X ein Bescheid zur Zahlung von Grundsteuer i. H. v. 1.000,- €. Dagegen legt dieser am 20.02.2004 Widerspruch ein, mit dem Antrag, die Grundsteuer um 10 % zu ermäßigen. Am 15.03.2004 ergeht ein ordnungsgemäß zugestellter Widerspruchsbefehl. Darin wird festgelegt, dass der

Ursprungs-Bescheid dergestalt geändert wird, dass der X statt 1.000,- € nunmehr 2.000,- € zahlen soll.

- a) Der Widerspruch ist zulässig und begründet – die Klage hat Aussicht auf Erfolg.
- b) Der begründete Widerspruch ist unzulässig – Die Klage wird als unzulässig verworfen.
- c) Der zulässige Widerspruch ist unbegründet – Die Klage wird als unbegründet abgewiesen.
- d) Die reformatio in peius ist unzulässig – die Klage hat Aussicht auf Erfolg.
- e) Die reformatio in peius ist zulässig – die Klage hat keine Aussicht auf Erfolg.
- f) X hat bereits während des Vorverfahrens Verzicht hinsichtlich des Widerspruchs erklärt
– Die Klage ist unzulässig.

Die Begründung des Widerspruchbescheides muss sowohl die tatsächlichen Voraussetzungen als auch die rechtliche Begründung enthalten, auf die sich Entscheidung stützt. Denn der Bescheid soll für jedermann nachvollziehbar und überprüfbar sein, also rechtstaatlichen Grundsätzen genügen. Form- und Verfahrensfehler können nachträglich geheilt werden. Etwaig fehlende Begründungen können bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung nachgeholt werden.

Für den Praktiker ist es wichtig zu beachten, die jeweilige bundesrechtliche VwGO-Bestimmung zur Anwendung kommen zu lassen. Ergeben sich aus dem Landesrecht keine unterschiedlichen Betrachtungsweisen, ist die bundeseinheitliche VwGO heranzuziehen. In der Regel bestehen nur marginal geringe Unterschiede. Gleiches gilt für das VwVfG. Hierbei sind schon erheblichere Differenzen zu beachten, sodass ein Vergleich mit dem Bundesrecht lohnenswert ist. Zu achten ist auf das richtige Zitat der jeweiligen Norm (etwa: BremVwVfG o. ä.).

Tenorierungsbeispiel:

Sehr geehrter Herr X,

auf Grund Ihres form- und fristgerecht eingelegten Widerspruches vom 20.02.2004 gegen den Grundsteuerbescheid vom 01.01.2004 (Az.: xxxxx/xxx) erlässt die Stadt XY folgenden

Widerspruchbescheid

Der Grundsteuerbescheid vom 01.01.2004 wird aufgehoben.

oder

Der Grundsteuerbescheid wird mit der Maßgabe geändert, dass die Grundsteuerschuld um 10 % v. H. auf 900,- € reduziert wird.

oder

Ihr zulässiger Widerspruch wird als unbegründet zurückgewiesen.

Begründung, Kosten, Rechtsbehelfsbelehrung, Unterschrift / Siegel.

11. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, § 110 AO³⁸

Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 110 AO stellt ein Rechtsinstitut dar, welches unbillige Härten für den Antragsteller vermeiden soll, sobald dieser unfreiwillig (unverschuldet) eine Frist versäumt. Mit der Wiedereinsetzung wird ein Zulässigkeitskriterium wieder hergestellt, sodass bereits bestandskräftige Verwaltungsakte oder formelle bzw. materielle gerichtliche oder behördliche Entscheidungen rückwirkend entfallen. Der Antragsteller wird also in den Verfahrensabschnitt versetzt, in dem er sich vor der Fristversäumnis befand. Es wird also fingiert, dass der Antragsteller die Frist nie versäumt hätte. Dadurch kann dieser seinen Prozess weiter führen und sämtliche Sachentscheidungen wie vor Fristversäumnis geltend machen bzw. herbeiführen.

Für die Fristdefinition ist darauf abzustellen, ob eine Frist von der Handlung des Antragstellers abhängt und damit eine Rechtsfolge bewirkt werden sollte. Es fallen also Verjährungsfristen o. ä. nicht unter den Fristbegriff des § 110 AO.

Verschulden ist im Kontext der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand das problematischte Tatbestandsmerkmal. Hinsichtlich des Verschuldens ist im weiteren Sinn auf den allgemeinen Fahrlässigkeitsbegriff abzustellen, der vom BGH modifiziert wurde. Verschulden ist demzufolge anzunehmen, wenn der Antragsteller hinsichtlich der Wahrung der von ihm versäumten Frist diejenige Sorgfalt außer

³⁸ Für das Verwaltungsverfahren gilt § 60 VwGO.

Betracht lässt, die für einen gewissenhaften, seine Rechte und Pflichten wahrnehmenden Bürger geboten und ihm nach den Gesamtumständen des konkreten Einzelfalls zumutbar ist.³⁹ Im Ergebnis ist also – anders als in § 276 BGB – auf die subjektive Seite der Fahrlässigkeit abzustellen. Kenntnisse, Möglichkeiten und besondere Umstände müssen in den jeweiligen Maßstab mit einfließen, ohne dass auf eine typisierende, objektive Begriffsbetrachtung abzustellen ist. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass jede Partei ihr Verschulden zu vertreten hat und mit den daraus resultierenden Folgen umgehen muss. Das heißt auch, dass jede Form von Verschulden, also auch jede leichteste Fahrlässigkeit den Weg in die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand versperrt. Damit soll erreicht werden, dass zum einen der materiellen Gerechtigkeit zur Durchsetzung verholffen wird, indem Entscheidungen öffentlicher Art innerhalb bestimmter Frist unanfechtbar werden. Alle Beteiligten erhalten damit eine Rechtssicherheit, die nicht durch Wiedereinsetzungsanträge verschleppt werden soll. Auf der anderen Seite erfordert der Schutz der jeweiligen Partei ein Rechtsinstitut, welches der Unerfahrenheit des Laien Rechnung trägt, jedoch nicht ausufernd wirkt. Dies gebieten das Rechtsstaatsgebot und der Grundsatz des fairen Verhaltens (fair trial).

Die Versäumung einer Frist kann also nicht entschuldigt werden, wenn die Versäumung durch Einleitung weiterer Schritte hätte vermieden werden können. Insoweit ist die Verschuldensbegriffsausfüllung nicht zu eng, aber auch nicht zu ausufernd zu betrachten. Irrtümer über die materielle Rechtslage oder über das Wesen der Ausschlussfrist erlauben in der Regel keine Wiedereinsetzung. Denn ein solcher Antrag kann nicht damit begründet werden, dass der Antragsteller ungenügende Kenntnisse hatte und die Folgen für diesen nicht absehbar waren. Begründet wird dies damit, dass sich jede Partei eines professionellen Vertreters bedienen kann. Bedient sich eine Partei eines Vertreters, sei es ein Steuerberater – sei es ein Rechtsanwalt – muss sich diese Partei das Verschulden des Vertreters gem. § 110 I 1 AO zurechnen lassen. Zunächst sind daher auf die Vertreter dieselben Verschuldensmaßstäbe anzuwenden, wie auf die vertretene Partei. Handelt es sich jedoch um Rechtsanwälte, Steuerberater oder andere steuerberatende Berufe, wird ein erhöhter Sorgfaltsmaßstab anzuwenden sein. Dies begründet sich aus der subjektiven Betrachtungsweise des Sorgfaltsbegriffes und richtet sich nicht an einem objektiven Maßstab aus. So hält der BFH Organisationsverschulden für nicht entschuldbar. Eine Exculpation dürfte hier nur in den seltensten Fällen Platz greifen. Bedient sich die jeweilige Partei anderer Personen, etwa Boten, Angestellter, Beauftragter o. ä., muss sie sich deren Verhalten i. d. R. nicht zurechnen lassen. Hat die Partei bei deren Auswahl jedoch sorgfaltswidrig gehandelt, muss sie auch für deren Fehlverhalten persönlich einstehen.

³⁹ BFH/NV 1996, 358 m. w. N.

Für die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bedarf es eines Antrages, der innerhalb einer Frist von einem Monat einzureichen ist. Für die Monatsfrist kann der Antragsteller wiederum Wiedereinsetzung beantragen, sodass u. U. eine doppelte Wiedereinsetzung vorliegen kann. Zu beachten ist, dass dieser Antrag zu begründen ist, d. h. soweit die Gründe, die eine Wiedereinsetzung rechtfertigen könnten, der Behörde nicht schon bekannt oder offensichtlich sind, hat aus dem Antrag ersichtlich zu werden, warum der Antragsteller glaubt, berechtigt zu sein, einen solchen Antrag erfolgreich stellen zu können. Hinsichtlich der Glaubhaftmachung ist eine recht geringe Anforderungshürde konstruiert. Daraus folgt, dass die zu beweisende Tatsache mittels überwiegender Wahrscheinlichkeit als begründet dargestellt wird.

Die Begründung bedarf keiner bestimmten Form. Jedoch empfiehlt es sich, den Antrag und die Tatsachen, auf denen dieser beruht, schriftlich niederzulegen. Dies läuft späteren Beweis Zwecken und Darlegungsschwierigkeiten entgegen. Die Gründe sind bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung darlegbar und beweisbar.

Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand endet ein Jahr nach dem Ende der versäumten Frist, § 110 III AO, es sei denn, höhere Gewalt bedingt die Unmöglichkeit der Nachholung der versäumten Handlung. Höhere Gewalt ist in diesem Zusammenhang jedes von außen kommende Ereignis, das unter den gegebenen Umständen auch durch äußerste nach Lage der Sache anzuwendende Sorgfalt nicht abgewendet werden kann.⁴⁰

Da die bei der Finanzbehörde, die über die versäumte Handlung zu befinden (§ 110 IV AO) hat, erfolgte Entscheidung keine Ermessensentscheidung, sondern eine Rechtsentscheidung ist, ist eine gerichtliche Nachprüfbarkeit gegeben. Ansonsten wäre nur eine Überprüfung auf Ermessensfehlgebrauch, -nichtgebrauch etc. objektiv nachprüfbar. Die Entscheidung ist unselbständiger Teil der Hauptsache und daher nicht isoliert anfechtbar.

Hinsichtlich der einschlägigen und facettenreichen Wiedereinsetzungsgründe sei auf die umfangreiche Kommentarliteratur verwiesen.

12. Berichtigung offenbarer Unrichtigkeiten, § 129 AO⁴¹

Die Berichtigung offenbarer Unrichtigkeiten gem. § 129 AO ist im Prinzip in diesem Kontext fehl am Platz, da sie kein Rechtsbehelfsverfahren in Gang setzt, sondern lediglich der Behörde die Möglichkeit gibt, Schreibfehler, Rechenfehler und andere Unrichtigkeiten eines Verwaltungsaktes jederzeit zu berichtigen, die beim

⁴⁰ BFH, BStBl. I 1989, 196.

⁴¹ Vgl. § 42 VwGO u. a. zur Berichtigung im Verwaltungsverfahren.

Erlass des VA unterlaufen sind (§ 129 1 AO). Für Willenserklärungen des Steuerpflichtigen kommt § 129 AO daher nicht in Betracht. Sinn und Zweck dieser Norm ist es, klarzustellen, welcher Regelungsgehalt von der Behörde in realiter gewollt war. Vertrauen in eine offensichtliche Unrichtigkeit wird damit jeglicher Grundlage entzogen. Mit der Berichtigung wird also nur deutlich gemacht, was ohnehin schon Bedeutung erlangt hat. Insofern kann nicht darauf abgestellt werden, einen Vertrauenstatbestand zu bilden, der allein auf einem Versehen basiert. Auf die Zumutbarkeit der Berichtigung – wie sie von wenigen Stimmen in der Literatur gefordert wird – kommt es daher nicht an; abzustellen ist einzig und allein auf den Wortlaut des Gesetzes. Und dieser sieht keine Zumutbarkeitsregeln vor.

Voraussetzung ist zunächst eine Unrichtigkeit. Diese liegt dann vor, wenn der erklärte Wille der Behörde mit dem tatsächlichen Willen der Behörde nicht übereinstimmt. Diese Unrichtigkeit muss beim Erlass des Verwaltungsaktes unterlaufen sein. Es kommt also nicht darauf an, ob der jeweilige VA eine Unrichtigkeit enthält. Das Verwaltungsverfahren ist dabei strenger als das Finanzverfahren. Im Finanzrecht muss also von jedem mechanischen Fehler ausgegangen werden. Dies begründet sich bereits aus dem Gesetzeswortlaut, in dem auf Schreib- und Rechenfehler eingegangen wird. Tatsachen- oder Rechtsirrtümer fallen demnach nicht unter den Berichtigungstatbestand des § 129 AO.

Der Fehler, also die Unrichtigkeit muss aus dem jeweiligen Verwaltungsakt selbst hervorgehen, m. a. W. ein unabhängiger Dritter muss erkennen können, dass vorliegend eine Berichtigung in Betracht kommt. Die Unrichtigkeit bedarf also der Offenbarkeit.

Auf das Verschulden der Finanzbehörden kommt es im Kontext des § 129 AO nicht an.

Die Beweislast ist der Behörde zugeordnet, wobei Aufklärungsmängel zugunsten des Steuerpflichtigen der Finanzbehörde zur Last fallen.

Grundsätzlich ist eine Berichtigung fristlos möglich. Eine Ausnahme besteht jedoch bei der Berichtigung von Steuerbescheiden. Hier kann lediglich bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist eine Berichtigung erfolgen. Für die Berichtigung hat die Behörde volles Ermessen. Kann der Steuerpflichtige jedoch ein berechtigtes Interesse nachweisen, reduziert sich die Ermessensentscheidung auf Null.

13. Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden, § 172 AO

Die Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden gem. § 172 AO bewirkt eine Durchbrechung der Bestandskraft von Steuerbescheiden. Steuerbescheide können

nach Bestandskraft nicht mehr mit Rechtsbehelfen angefochten werden. Dies gilt jedoch nicht für die Behörde. Diese kann immer noch nachkorrigieren. Voraussetzung für die Korrektur nach § 172 AO ist jedoch immer, dass der zu ändernde Verwaltungsakt rechtswidrig ist. Der Anwendungsbereich des § 172 AO ergibt sich aus dessen Aufzählung. Voraussetzung ist ferner, dass keine Festsetzungsverjährung des jeweiligen Steuerbescheides eingetreten ist.

14. Korrektur wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen, § 173 AO

Die Korrektur von Steuerbescheiden wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen / Beweismittel erfolgt im Rahmen des § 173 AO. Dadurch kommt der Finanzbehörde kein Ermessen, sondern eine Pflicht zur Änderung der Bescheide zu. Die Korrektur der Bescheide ist jedoch sachlich begrenzt auf die neu bekannt gewordenen Tatsachen, d. h. der Bescheid muss objektiv unrichtig gewesen sein.

Verschulden spielt auch in diesem Korrektursystem keine Rolle, sofern auf die Darlegungslast hinsichtlich der bekannt gewordenen Tatsachen abzustellen ist. Diese obliegt der zuständigen Finanzbehörde. Ansonsten ist im Weiteren der Verschuldensbegriff ein zentraler Punkt dieser Norm. Verschulden umfasst Vorsatz und Fahrlässigkeit. Vorsätzlich handelt, wer sich den Handlungserfolg vorstellt und dessen Eintritt auch begehrt oder zumindest billigend in Kauf nimmt. Fahrlässig handelt, wer die ihm obliegende Sorgfalt verletzt – grob fahrlässig, wer die ihm obliegende Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und nicht entschuldbar verletzt. Die Abgrenzung zwischen grober Fahrlässigkeit und Vorsatz ist schwierig und bereitet nicht selten Probleme, da die Abstufung eine sehr feine ist und die Tendenz in die eine oder andere Richtung eine Gratwanderung ist.

Der Geltungsbereich des § 173 AO erstreckt sich über sämtliche Steuerbescheide, soweit nicht eine Verdrängung auf Grund des Gemeinschaftsrechts eintritt. Eine weitere Ausnahme gilt für Haftungs- und Duldungsbescheide. Bei der Ermittlung des Sachverhalts kommt dem Steuerpflichtigen eine Mitwirkungspflicht zu, die sich aus § 242 BGB analog herleitet.

Voraussetzung für eine Korrektur ist, dass neue Tatsachen vorliegen. Tatsachen sind dabei alle objektiv in Erscheinung getretenen Lebenssachverhalte, die dem Beweise zugänglich sind. Darunter sind auch sog. innere Tatsachen zu verstehen, d. h. Tatsachen, die nur auf Grund äußerer, komplexer Sachverhalte feststellbar sind. Davon abzugrenzen sind Schlussfolgerungen oder Mutmaßungen, die nicht dem Normgefüge des § 173 AO unterliegen. Ferner ist die so oft zitierte Änderung der Rechtsansichten und Rechtsprechung keine neue Tatsache. Denn zum Einen ist bereits anzuzweifeln, ob die Rechtsprechung als Tatsache anzusehen ist. Zum Anderen ist die Rechtsänderung nachträglich eingetreten. Zum Zeitpunkt des Erlasses des ursprünglichen VA konnte sich keine divergierende Betrachtung der Sach- und Rechtslage ergeben. Ferner soll dem Steuerpflichtigen nicht das Risiko eines Vor-

verfahrens genommen werden, indem diesem zugestanden wird, eine Rechtsprechungsänderung abzuwarten. Insoweit kommt eine Korrektur auch nicht in Betracht. Eine Ausnahme wäre nur dann statuierbar, wenn die Finanzbehörde bereits bei Erlass des VA bei Kenntnis der Rechtsprechung zu einer niedrigeren Steuer gelangt wäre. Diese Ausnahme ist dogmatisch jedoch höchst zweifelhaft und nur unter großen Anstrengungen zu konstruieren, im Ergebnis daher grundsätzlich abzulehnen.

Die Tatsachen, die zu einer Korrektur nach § 173 AO führen, müssen bei Erlass des VA bereits vorgelegen haben, dürfen jedoch noch nicht bekannt gewesen sein. Dafür muss der Entschluss der Finanzbehörde zum Erlass eines Steuerbescheides bereits abgeschlossen sein, d. h. der Zeitpunkt bestimmt sich für einen Zeitraum vor Erlass des Bescheides und nach Steuerfestsetzung. Ferner ist zu beachten, dass der Finanzbehörde die jeweils relevanten Tatsachenänderungen bekannt werden, also nicht dem Steuerpflichtigen. Denn § 173 AO ist eine Korrekturmöglichkeit für die Behörde.

Die Tatsachen müssen zudem kausal für eine Änderung des ursprünglichen Bescheides sein, d. h. mit der Kenntnis der Tatsachen müsste die Behörde einen inhaltlich differenzierten VA erlassen haben. Der Korrektur steht jedoch der Grundgedanke des § 242 BGB analog (Treu und Glauben) entgegen, nämlich immer dann, wenn es sich bei den Tatsachen um solche handelt, die als bekannt gelten. Dann steht § 242 BGB einer Korrektur entgegen, sodass, obwohl die Voraussetzungen für eine Korrektur gegeben sind, diese nicht mehr möglich ist. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist eine Änderungssperre stets dann anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht vollumfänglich nachgekommen ist und sämtliche wesentlichen Tatsachen vorgetragen hat, die objektiv für eine Änderung kausal gewesen wären. Dazu kommt, dass die Finanzbehörde bei Kenntnis der Tatsachen keine wesentliche Änderung des Bescheides erwirkt hätte, wären die Tatsachen dieser bei Erfüllung ihrer Amtsermittlungspflicht bekannt geworden.⁴²

Die nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen müssen kausal zu einer höheren oder niedrigeren Steuer führen. Wirkt sich eine Tatsache steuerneutral aus, ist diese unberücksichtigt zu lassen.

15. Korrektur wegen eines rückwirkenden Ereignisses, § 175 I 1 Nr. 2 AO

Mit der Norm des § 175 I 1 Nr. 2 AO wird die Bestandskraft von Steuerbescheiden durchbrochen. Gem. Nr. 2 ist ein Steuerbescheid zu ändern oder zu erlassen, sobald ein Ereignis eintritt, welches Rückwirkungsbindung für die Vergangenheit

⁴² BFH BSStBl. I 1988, 115.

entfaltet. Die Änderung unterliegt damit nicht dem Ermessen der Finanzbehörde, sondern hat zu erfolgen. Geregelt wird mit dieser Norm ein dem Wegfall der Geschäftsgrundlage (§ 313 BGB) ähnlich gelagerter Fall, nämlich die Änderung des ursprünglich richtig ermittelten und subsumierten Sachverhaltes durch ein Ereignis. Dieses Ereignis muss für den Sachverhalt von Bedeutung und kausal sein. Die Änderung des Sachverhaltes muss sich steuerrechtlich auswirken, d. h. es genügt nicht, wenn sich der Besteuerung zwar ein anderer Sachverhalt zu Grunde legt, dieser aber für die Besteuerung per se keine Auswirkungen hat. Eine rückwirkende Änderung von steuerrechtlichen Normen stellt in diesem Zusammenhang keine Rückwirkung dar. Denn damit wird nicht auf den Sachverhalt Einfluss genommen, sondern lediglich auf die veränderte Rechtsgrundlage. Diese entzieht sich jedoch bereits sprachlich dem Inhalt der Norm. Gleiches gilt für eine Änderung der Rechtsprechung oder der Erklärung der Verfassungswidrigkeit einer Norm durch das BVerfG. Denn zum Einen bleiben unanfechtbare Bescheide unberührt – zum Anderen wirkt sich eine solche Änderung i. d. R. nicht auf den steuerlichen Sachverhalt, sondern auf die rechtliche Subsumtion aus, die gerade nicht unter § 175 I 1 Nr. 2 AO fallen soll.

Eine Änderung kann zu Gunsten oder zu Ungunsten des Steuerpflichtigen vorgenommen werden.

Ob ein Ereignis steuerrechtlich Wirkung für die Vergangenheit entfaltet, ergibt sich aus den Einzelgesetzen. Denn für sich betrachtet, kann ein Ereignis keine Wirkung für die Vergangenheit haben; diese muss ihm erst zugesprochen werden. Zuständig dafür ist der Gesetzgeber.

16. Korrektur materieller Fehler, § 177 AO

Die Korrektur materieller Fehler (alt: Rechtsfehler) bestimmt sich nach § 177 AO. Damit werden sämtliche Steuerbescheide erfasst, die objektiv fehlerhaft sind und aus anderen Gründen geändert werden. Dabei entdeckte Fehler, die nicht durch eine selbständige Änderungsnorm veränderbar sind, werden von § 177 AO erfasst und so korrigiert. Diese Norm ist notwendig, da Fehler eigentlich nicht mehr geändert werden können, wenn die Steuerfestsetzung unanfechtbar geworden ist, also der Steuerbescheid bestandskräftig wurde. Eine Korrektur kann in einem solchen Falle nur auf Grund einer gesetzlichen Ermächtigung wie § 177 AO erfolgen. Dabei wird jedoch nicht der gesamte Sachverhalt neu zur Betrachtung geführt, sondern es erfolgt lediglich eine punktuelle Änderung der jeweiligen Einzeltatbestände. Die Verjährung spielt in diesem Zusammenhang keine Rolle, da die Änderung lediglich die Besteuerungsgrundlage, nicht jedoch den Steueranspruch betrifft. Und nur dieser unterliegt der Verjährung.

Voraussetzung ist zunächst, dass ein Verwaltungsakt vorliegt. Dieser ist in der Regel, bei einem Steuerbescheid grundsätzlich, zu bejahen. Ferner muss ein Rechtsfehler vorliegen, der sich nach der Rechtsprechung des BFH als objektive Unrichtigkeit definiert.⁴³ Dazu muss der Sachverhalt von der jeweils zuständigen Finanzbehörde falsch erfasst worden sein. Daraus folgt gleichsam, dass es sich bei den Rechtsfehlern immer und stets um solche der Behörde handeln muss. Abzugrenzen ist dabei von der falschen Erfassung der jeweils zu Grunde liegenden Tatsachen. Auf das Verschulden kommt es dabei nicht an. Hier erfolgt lediglich eine objektive Betrachtung des Sachverhalts. Ermessen wird der Behörde nicht zugestanden. Ist eine materielle Unrichtigkeit festgestellt, muss die Finanzbehörde berichtigen. Diese richtet sich umfänglich nach der Änderung des Steuerbescheides und ist sowohl zu Gunsten des Steuerpflichtigen als auch zu Ungunsten des Steuerpflichtigen vorzunehmen. Allerdings ist auch hier wieder die Grenze von Treu und Glauben (§ 242 BGB analog) zu beachten, die einer Korrektur im Einzelfall entgegenstehen kann. Im Übrigen ist der Vertrauensschutz des § 176 zu beachten (§ 177 IV i. V. m. § 176 AO).

Die Höchstgrenze der Korrektur bestimmt sich aus der Differenz zwischen dem ursprünglichen Steuerfestsetzungsbetrag und der Steuerauswirkung, die sich aus der Änderung ergibt. Die Untergrenze wird durch den Betrag definiert, der sich aus der Differenz zwischen der bisherigen und aktuellen Steuerfestsetzung und dem Abzug des Änderungsbetrags ergibt.

17. Rücknahme eines Steuerverwaltungsaktes, § 130 AO⁴⁴

Die Rücknahme eines Steuerverwaltungsaktes richtet sich nach § 130 AO. Diese Norm ist für Steuerbescheide nicht anwendbar, § 172 I Nr. 2 lit. d AO. Daher gilt § 130 AO auch nicht für diesen ähnlich stehende Bescheide. Die Norm des § 130 ist als lex specialis zu den Vorschriften der Änderungstatbestände zu sehen. Dies ergibt sich bereits aus der Stellung im Gesetz. Ist also § 130 anwendbar, kommt eine Änderung etwa nach § 172 AO nicht in Betracht.

Ausgegangen wird in § 130 AO zunächst von der Möglichkeit der freien Rücknahme eines VA. Eine Ausnahme besteht jedoch für begünstigende Bescheide gem. Abs. 2. Die Rücknahme bezieht sich nur auf rechtswidrige VAe. Rechtmäßige Bescheide können nur widerrufen werden.

Rechtswidrig ist ein VA dann, wenn geltendes Recht unrichtig angewandt wurde oder der falsche Sachverhalt zu Grunde gelegt wurde. Daher ist auch die Rück-

⁴³ BFH BStBl. II 1972, 742.

⁴⁴ Für das Verwaltungsrecht vgl. § 48 VwVfG.

nahme nichtiger Verwaltungsakte möglich. Dafür reicht ein Verstoß gegen Verwaltungsvorschriften jedoch nicht aus. Dieser ist nur dann als rechtswidrig i. d. § 130 AO einzustufen, wenn der Verstoß gleichzeitig einen Verstoß gegen Art. 3 I GG impliziert. Für die Rechtswidrigkeit, die sowohl aus formellem als aus materiellem Recht bestehen kann, trägt die Finanzbehörde grundsätzlich die Beweislast.

Die rechtswidrigen VAe können zurückgenommen oder durch einen neuen Verwaltungsakt ersetzt werden. Dabei spielt der Grund für die Rechtswidrigkeit keine Rolle. § 130 AO unterscheidet jedoch zwischen begünstigenden und nicht begünstigenden Verwaltungsakten. Der Unterschied besteht darin, dass für die Rücknahme eines begünstigenden Verwaltungsakts die Voraussetzungen des Abs. 2 gelten, während für einen nicht begünstigenden Verwaltungsakt die Rücknahme ohne weitere Voraussetzungen möglich ist.

Verwaltungsakte mit Mischcharakter bedürfen einer differenzierteren Betrachtung. Soll ein VA mit Mischinhalt – mit sowohl begünstigendem als auch nicht begünstigendem Inhalt – rückgängig gemacht werden, ist zunächst festzustellen, welcher Teil geändert werden soll. Als dann ist zu prüfen, ob mit der Rücknahme eine Verbesserung oder eine Verschlechterung eintritt. Bei einer *reformatio in peius* ist daher nur § 130 II AO anwendbar; bei einer Verbesserung ist die Rücknahme ohne weitere Voraussetzungen nach § 130 I AO möglich.

Ob der Verwaltungsakt rechtswidrig und begünstigend ist, muss von der Finanzbehörde festgestellt werden. Dies unterliegt der vollen richterlichen Überprüfung. Die Entscheidung, ob dieser VA zurückgenommen werden soll, liegt dagegen im Ermessen der Behörde. Die Ermessensausführung unterliegt auch hier wieder der vollen gerichtlichen Überprüfbarkeit; der Inhalt der Ermessensausführung jedoch nicht. Mit der Entscheidung, ob die Behörde einen VA zurücknimmt, ist auch die Entscheidung verbunden, ob die Rücknahme mit Wirkung nur für die Zukunft oder auch mit Wirkung für die Vergangenheit stattfinden soll. Ferner soll die Behörde prüfen, ob die Angaben des Steuerpflichtigen unwahr oder nicht vollständig erfolgten. Daraus folgt auch das Entschließungsermessen der Behörde hinsichtlich der Rücknahme des VA.

Hinsichtlich der Fristen für die Rücknahme ist zu differenzieren. Die Anwendungsbereiche des § 130 I, II Nr. 2 AO unterliegen keiner Frist. Sie sind zu jedem beliebigen Zeitpunkt zurücknehmbar. Anders dagegen die restlichen Fälle des § 130 AO. Diese unterliegen der Ein-Jahres-Frist. Fristbeginn dafür ist die Erkenntnis der Finanzbehörde von der Rechtswidrigkeit des VA. Ferner müssen ihr die erheblichen Tatsachen, die eine Rücknahme rechtfertigen, vollständig bekannt sein.

18. Widerruf eines Steuerverwaltungsaktes, § 131 AO⁴⁵

Im Gegensatz zu § 130 AO regelt § 131 AO den Widerruf eines Steuerverwaltungsaktes. Zu differenzieren ist also lediglich hinsichtlich der Rechtswidrigkeit. Der Widerruf besteht entgegen des Wortlauts auch für rechtswidrige Verwaltungsakte. Denn wenn ein rechtmäßiger Verwaltungsakt widerrufen werden kann, besteht für den rechtswidrigen kein besonderer Schutz bzgl. dessen Bestand.

Auch diese Norm gilt nicht für Steuerbescheide (§ 172 I Nr. 2 lit. d AO) und ist daher für das Steuerrecht von prinzipiell untergeordneter Bedeutung.

Trotz der Differenzierung ist auch hier wieder zwischen begünstigenden und nicht begünstigenden Verwaltungsakten zu unterscheiden.

Ein rechtmäßiger, nicht begünstigender Verwaltungsakt kann, auch nachdem er unanfechtbar geworden ist, ganz oder teilweise mit Wirkung für die Zukunft widerrufen werden, es sei denn, ein VA gleichen Inhalts müsste erneut erlassen werden oder aus anderen Gründen wäre ein Widerruf unzulässig. Der Widerruf ist also auf den gesamten VA oder nur auf einen Teil zu beschränken.

Der Widerruf ist ferner möglich, wenn der Beteiligte eine Auflage (§ 120 II Nr. 4 AO) der Behörde nicht erfüllt hat. Wirkung entfaltet der Widerruf nur ex nunc, es sei denn, die Behörde setzt einen anderen Wirkungszeitraum fest. Mit dem Widerruf wird der Verwaltungsakt ganz oder eingeschränkt unwirksam. Die Unwirksamkeit entfaltet sich mit dem Zeitpunkt der Wirksamkeit des Widerrufs.

Für die Zuständigkeit der jeweiligen Behörde gilt § 26 II AO uneingeschränkt, gleichwohl auf Grund Redaktionsversehens ein Hinweis auf die Geltung dieser Norm unterblieben ist.

Im Übrigen gilt das zu § 130 AO Gesagte.

VI. Fragen und Antworten

Wie wird die Einkommensteuer bezeichnet? Sie wird als Personensteuer bezeichnet, da sie auf die wirtschaftliche Netto-Leistungsfähigkeit und die persönlichen Verhältnisse des jeweiligen Steuerpflichtigen abstellt.

Welche verschiedenen Veranlagungsformen gibt es? Es gibt die Einzelveranlagung sowie die Veranlagung von Eheleuten durch getrennte Veranlagung, Zusammenveranlagung und besondere Veranlagung.

Wie lauten die Tatbestandsmerkmale der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht? § 1 Abs. 1 EStG: natürliche Person mit Wohnsitz im Inland.

⁴⁵ Zum Verwaltungsverfahren vgl. § 49 VwVfG.

Was bedeutet der Begriff „Welteinkommensprinzip“? Sämtliche Einkünfte unterliegen der Einkommensteuer, die von einem in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen im Inland und im Ausland erzielt werden.

Was bedeutet der Begriff „Progressionsvorbehalt“? Im Rahmen des Progressionsvorbehalts wird ein Steuersatz durch Einbeziehung steuerfreier Leistungen gebildet, mit dem das zu versteuernde Einkommen ohne steuerfreie Einnahmen versteuert wird.

Definieren Sie den Begriff "Abgeltungssteuer"! Die Abgeltungssteuer hat das Halbeinkünfteverfahren abgelöst und wird auf Einkünfte aus Kapitalvermögen angewandt. Der Steuersatz beträgt 25% zuzüglich Solidaritätszuschlag zuzüglich Kirchensteuer und wird vom Kreditinstitut direkt einbehalten und an das Finanzamt abgeführt. Damit ist die steuerliche Belastung abgegolten.

Welche Gewinnermittlungsarten kennen Sie? Es gibt die Bilanzierung und die Einnahme-Überschuss-Rechnung, normiert in §§ 4, 5 EStG.

Welche Pauschbeträge kennen Sie? Es gibt u. a. den Pauschbetrag für Werbungskosten aus nichtselbständiger Tätigkeit in Höhe von 920,00 EUR sowie den Pauschbetrag für Sonderausgaben in Höhe von 36,00 EUR, den Sparerfreibetrag i. H. v. 801,00 EUR und den Freibetrag bei Rentenbezug i. H. v. 102,00 EUR.

Definieren Sie den Begriff "Werbungskosten"! Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen gemäß § 9 EStG.

Wie wird die private Nutzung eines betrieblichen Pkw steuerlich ermittelt? Für die private Nutzung wird monatlich 1% des inländischen Bruttolistenpreises sowie für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeit monatlich 0,03% des Listenpreises pro Entfernungskilometer angesetzt.

Wie werden Renten besteuert? Renten als sonstige Einkünfte werden nicht mehr mit dem Ertragsanteil, sondern nachgelagert besteuert.

Was ist steuerlich nicht abzugsfähig? Steuerlich nicht abzugsfähig sind unter anderem Aufwendungen für die private Lebensführung (vgl. § 12 EStG).

Wie lauten die Tatbestandsmerkmale eines Gewerbebetriebes? Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht, Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, keine Landwirtschaft und Forstwirtschaft, keine Tätigkeit aus selbstständiger Arbeit, keine Vermögensverwaltung.

Welche Einkommensteuertarife kennen Sie? Grundtarif und Splittingtarif, (§ 32a EStG).

1. Was sind Doppelbesteuerungsabkommen? Doppelbesteuerungsabkommen sind bilaterale oder multilaterale Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, (§ 2 AO).
2. Welche Arten der persönlichen Steuerpflicht gibt es? Unbeschränkte Steuerpflicht, unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag, beschränkte Steuerpflicht, erweitert beschränkte Steuerpflicht (§ 1 EStG).

3. Was bedeutet "Liebhaberei" im steuerlichen Sinn? Liebhaberei ist eine Betätigung, die aus rein persönlichen Gründen betrieben wird.
4. Welche Voraussetzung muss erfüllt sein, um Liebhaberei zu verneinen? Einkunftserzielungsabsicht.
5. Nennen Sie die Einkünfte gemäß § 21 EStG! Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen (z.B. Grundstücke) sowie von Sacheninbegriffen; Einkünfte aus zeitlich begrenzter Überlassung von erworbenen Rechten (z.B. Überlassung eines Patentes) sowie der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen.
6. Welche Aufwendungen gehören zu den Werbungskosten (§ 9 EStG) bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung? Alle Aufwendungen, die durch eine Vermietung und Verpachtung veranlasst sind. Dazu können auch vergebliche oder fehlgeschlagene Aufwendungen gehören.
7. Wann ist § 22 EStG anzuwenden? ... wenn keine anderen Einkunftsarten gegeben sind (alle übrigen Einkunftsarten haben Vorrang). Ausnahme: § 22 Nr. 2 in Verbindung mit § 23 EStG hat Vorrang vor § 17 EStG.
8. Wann liegen Einkünfte nach § 17 EStG vor? Bei Veräußerung oder verdeckter Einlage in eine Kapitalgesellschaft; Anteile an einer Kapitalgesellschaft; Anteile im Privatvermögen; kein privates Veräußerungsgeschäft.
9. Welche Einkünfte zählen zu den Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit? Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit; Einnahmer einer staatlichen Lotterie; sonstige selbstständige Tätigkeit.
10. Welche Hauptgruppen gibt es im Rahmen der freiberuflichen Tätigkeiten? Selbstständig ausgeübte Tätigkeiten (wissenschaftlich, künstlerisch, schriftstellerisch, unterrichtend, erzieherisch); Katalogberufe (Rechtsanwalt, Arzt, Notar); den Katalogberufen ähnliche Tätigkeiten.
11. Wer bezieht Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit? Z. B. Arbeitnehmer.
12. Welche Voraussetzungen müssen für die Bejahung der Arbeitnehmereigenschaft erfüllt sein? Voraussetzung ist, dass ein Dienstverhältnis besteht oder bestanden hat und aus diesem Dienstverhältnis Arbeitslohn bezogen wird.
13. Worin liegt der Unterschied beider Gewinnermittlungsarten? Bei der Einnahme-Überschuss-Rechnung werden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben nach dem Zufluss- und Abflussprinzip (§ 11 EStG) erfasst. Eine Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert ist bei der Bilanzierung dagegen möglich.
14. Wie sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens steuerlich zu berücksichtigen? Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind durch die sog. Abschreibung zu berücksichtigen. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von nicht abnutzbaren Wirtschaftsgü-

tern des Anlagevermögens sind erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme im Zeitpunkt der Entnahme dieser Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen (z. B. Grundstück).

15. Wann kann ein Steuerpflichtiger von der Einnahme-Überschuss-Rechnung zur Bilanzierung wechseln? Bei freiwilligem Wechsel der Gewinnermittlungsarten, für den Fall, dass der Steuerpflichtige buchführungspflichtig wird sowie im Fall der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes.
16. Welche Einnahmen führen zu Einkünften aus Kapitalvermögen? Die Einnahmen aus § 20 I Nr. 1-10 EStG, soweit diese nicht zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, aus selbstständiger Tätigkeit oder aus Vermietung und Verpachtung gehören.
17. Was bedeutet der Begriff „Unternehmer“? Unternehmerfähigkeit, gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, Selbstständigkeit.
18. Was ist eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit? Jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen.
19. Wann wird die Tätigkeit nachhaltig ausgeübt? Die Tätigkeit wird fortgesetzt oder auf Dauer ausgeübt und unterscheidet sich durch die Art und die Intensität von der Tätigkeit einer Privatperson.
20. Führen bereits Vorbereitungshandlungen zur Unternehmereigenschaft? Ja, wenn die spätere Ausführung entgeltlicher Leistungen ernsthaft beabsichtigt ist.
21. Wann ist ein Gegenstand des Unternehmens gegeben? Wenn die unternehmerische Verwendung des Gegenstandes objektiv möglich und in der Regel auch durchgeführt wird. Ferner bei gemischt-genutzten Gegenständen (Pkw, Haus), bei denen eine Zuordnung zum Unternehmen vorgenommen wird.
22. Wie viele Unternehmen im Sinne des Umsatzsteuerrechts kann ein Unternehmer haben? Ein Unternehmen.
23. Welche Gebiete unterscheidet das Umsatzsteuergesetz? Inland, Ausland, übriges Gemeinschaftsgebiet, Gemeinschaftsgebiet, Drittlandsgebiet.
24. Was ist eine sonstige Leistung? Eine wirtschaftliche Leistung, die keine Lieferung ist und die in einem Tätigwerden, Dulden oder Unterlassen besteht.
25. Erklären Sie, wo die Steuerhoheit geregelt ist! Art. 108 Grundgesetz
26. Welche verschiedenen Einkunftsarten gibt es und wo sind diese zu finden? Vgl. § 2 Einkommensteuergesetz
27. Wo ist das Einspruchsverfahren zu finden? §§ 347 ff. Abgabenordnung
28. Kann für Steuern eine Gegenleistung verlangt werden? Wo ist der Begriff „Steuer“ definiert? Nein, vgl. § 3 Abgabenordnung.

VII. Literaturverzeichnis

Aatz, Alois; Die Besteuerung der Wertpapier-Optionsgeschäfte von Privaten, BB 1974, 879 ff.

Arndt, Hans-Wolfgang; Steuerrecht, 2. Auflage, Heidelberg 2001

Badura, Peter; Staatsrecht, 3. Auflage, München 2003

Bayer, Hermann-Wilfried; Grundbegriffes des Steuerrechts, 4. Auflage, Neuwied u. a. 1992

Benda, Ernst / Maihofer, Werner / Vogel, Hans-Jochen; Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 2. Auflage, Berlin u. a. 1994

Berg, Wilfried; Staatsrecht, 3. Auflage, Stuttgart u. a. 2001

Bleckmann, Albert; Die Struktur des allgemeinen Gleichheitssatzes, Band 9, Köln u. a. 1995

Birk, Dieter; Steuerrecht, 6. Auflage, Münster 2003

Bosse, Christian; Erwerb eigener Aktien, Dissertation, Heidelberg 2002

Bundessteuerberaterkammer; Besteuerung von Spekulationsgeschäften auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand – Einspruch gegen Steuerbescheide zur Spekulationssteuer, Beihefter zu DStR 2002 – KR, 34 f.

Bundessteuerberaterkammer; Rückwirkende Verlängerung der Grundstücksspekulationsfrist auf zehn Jahre vermutlich verfassungswidrig – BFH gewährt Vollziehungsaussetzung, Beihefter zu DStR 2001 – KR, Creifelds, Carl; Rechtswörterbuch, 15. Auflage, München 1999

Dammer, Thomas; Memento Steuern 2000, Freiburg i. Br. 2000

Daumke, Michael; Grundriß des deutschen Steuerrechts, 2. Auflage, Berlin 1991

Degenhart, Christoph, Staatsrecht I Staatsorganisationsrecht, 19. Auflage, Heidelberg u. a. 2003

Emmerich, Volker / Sonnenschein, Jürgen; Konzernrecht, 6. Auflage, München 1997

Ernst, Markus; „Die Besteuerung der Veräußerungsgewinne von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen und ihre Rechtfertigung“, Augsburg 2003

Eschenbach, Jürgen; Der verfassungsrechtliche Schutz des Eigentums, Dissertation, Osnabrück 1995

Falterbaum, Hermann / Beckmann, Heinz / Bolk, Wolfgang; Buchführung und Bilanz, 17. Auflage, Achim 1998

FORUM EUROPAEUM KONZERNRECHT; Konzernrecht für Europa, ZGR 1998, 673 ff.

Gassner, Wolfgang; Europarechtswidrigkeit der Organschaftbesteuerung, DB 2004, 841 ff.

Groß, Wolfgang; Kapitalmarktrecht, Kommentar, München 2000

Haas, Helmut; Körperschaftsteuer, 7. Auflage, München 2002

Heinicke in: Schmidt, Ludwig; EStG, Kommentar, 22. Auflage, München 2003

Herrmann, Carl / Heuer, Gerhard / Raupach, Arndt; Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 21. Auflage, 1982

Huhmann, Marcus; Die verfassungsrechtliche Dimension des Bankgeheimnisses, Dissertation, Kiel 2001

Ipsen, Jörn; Staatsrecht I, 15. Auflage, München u. a. 2003

Ipsen, Jörn; Staatsrecht II, 6. Auflage, München u. a. 2003

Jarass, Hans D. / Pieroth, Bodo; Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar, 7. Auflage, München 2004

Klein, Franz; AO, Kommentar, München 2000

Köbler, Gerhard; Etymologisches Rechtswörterbuch, Tübingen 1995

Kötter, Friedrich / Hirt, Enst / Röttinger, Hans; ABC des Bilanzsteuerrechts, 3. Auflage, Berlin 1979

Kobler, Markus; Der Staat und die Eigentumsrechte, Tübingen 2000

Lippross, Otto-Gerd; Basiskommentar-Steuerrecht, Band II, Köln 2002

Littmann, Eberhard / Bitz, Horst / Pust, Hartmut; Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, Band 3 & 4, Stuttgart 2004

Peltzer, Martin; Die Haftung der Konzernmutter für die Schulden ihrer Tochter, mit der sie durch Ergebnisabführungs- und/oder Beherrschungsvertrag verbunden ist, insbesondere im Falle der Insolvenz der Tochter, AG 1975, 309 ff.

Pietsch, Reinhart / Posdziech, Ortwin; Grundriß der Körperschaftsteuer, Bonn 1991

Plückebaum, Rodolf / Wendt, Wilhelm / Ehmcke, Torsten / Niemeier, Gerhard / Schlierenkämper, Klaus-Peter; Einkommensteuer, 18. Auflage, Achim 1996

Sachs, Michael; GG, Kommentar, München 1996

Schade, Peter; Grundgesetz, Kommentar, 6. Auflage, Regensburg u. a. 2003

Schmallowsky, Thomas; Squeeze out im normativen Umfeld, Düsseldorf 2004

Schumacher, Rudolf; Private Veräußerungsgeschäfte nach § 23 EStG für Minderheitsaktionäre als steuerliche Folge beim sog. „Squeeze-out“, DB 2002, 1626 ff.

Schöneberger, Peter; Haftung des Organträgers nach Beendigung des Gewinnabführungsvertrages, BB 1978, 1646 ff.

Streck, Michael; Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 6. Auflage, München 2003

Thomsen, Birger; Das Amnestiegesetz aus steuerstrafrechtlicher Sicht, Aachen 1995

Tiedtke, Klaus / Wälzholz, Eckhard; Private Veräußerungsgeschäfte (Spekulationsgeschäfte) nach § 23 EStG im Rahmen von Trennungs- und Scheidungsvereinbarungen, DStZ 2002, 9 ff

Tipke, Klaus / Lang, Joachim; Steuerrecht, 15. Auflage, Köln 1996

Vogel, Klaus; DBA, Kommentar, 3. Auflage, München 1996

Waclawik, Erich; Ausgeschlossen und dennoch veräußert? – Die einkommensteuerlichen Folgen der „Steuerfalle Squeeze-out“ bei Privatanlegern, DStR 2003, 447 ff.

Walter, Wolfgang / Stümper, Franz-Peter; Überschusserzielungsabsicht bei privaten Veräußerungsgeschäften: Spekulation mit Jahreswagen?, DB 2001, 2271 ff.

Walz, W. Rainer / Fischer, Hardy; Grundlagen des Steuerrechts für Einsteiger, JuS 2003, 341 ff.

Wöhe, Günter / Kußmaul, Heinz; Grundzüge der Buchführung und Bilanztechnik, 2. Auflage, München 1996

Wöhe, Günter; Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 18. Auflage, München 1993

Zenthöfer, Wolfgang / Leben, Gerd; Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, 11. Auflage, Stuttgart 2001