

10. HAUPTTEIL: STEUERRECHT

Bearbeitet von: Prof. Eberhard Rick

Vorbemerkung

Im Folgenden werden die wesentlichen Grundzüge des Steuerrechts dargestellt – sowohl das allgemeine Steuerrecht (Abgabenordnung) – als auch die wichtigsten Einzelsteuergesetze (Einkommensteuergesetz, Gewerbesteuerengesetz, Körperschaftsteuergesetz, Umsatzsteuergesetz, Umwandlungssteuerrecht, Investitionszulagengesetz, Fördergebietsgesetz).

Dabei wurde besonderer Wert auf eine möglichst kompakte und leicht verständliche Darstellung gelegt, verbunden mit zahlreichen Verweisungen, insbesondere auf die Richtlinien.

Die Rechtsgrundlagen sind dem Anfang jedes Abschnitts vorangestellt.

Hierarchie der Rechtsquellen			
Gesetze	Rechtsverordnungen	Richtlinien, Erlasse und Hinweise	Rechtsprechung
<ul style="list-style-type: none"> – Sie sind in einem formellen Gesetzgebungsverfahren (geregelt im Grundgesetz) zu Stande gekommen. 	<ul style="list-style-type: none"> – Sie werden auf Grund einer Ermächtigung von der Exekutive erlassen. – Die bei vielen Steuergesetzen vorhandenen Rechtsverordnungen haben die Bezeichnung »Durchführungsverordnung«. 	<ul style="list-style-type: none"> – Sie sind Anweisungen der obersten Finanzbehörden (Ministerien) an die untergeordnete Verwaltung. – Bei der Einkommen- und Lohnsteuer werden die Richtlinien durch sog. Hinweise ergänzt. – Sie regeln die Anwendung der Gesetze sowie ihre Auslegung und behandeln Zweifelsfragen, um eine einheitliche Gesetzesanwendung zu erreichen. – Im Gegensatz zu den Gesetzen und Rechtsverordnungen sind sie für die Gerichte nicht verbindlich. 	<ul style="list-style-type: none"> – Entscheidungen der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofs in München als oberstem Steuergericht betreffen grundsätzlich nur den entschiedenen Einzelfall. – Sie dienen aber auch der Fortentwicklung und Auslegung des Rechts und werden deshalb auch für alle vergleichbaren Fälle angewandt. – Die wichtigsten BFH-Entscheidungen sind daher in die Richtlinien und Hinweise eingearbeitet und werden dort zitiert. – In vollem Wortlaut werden die Entscheidungen im Bundessteuerblatt und in den einschlägigen Fachzeitschriften veröffentlicht.

1 Abgabenordnung

Rechtsgrundlagen:

- Abgabenordnung (AO)
- Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO)

1.1 Allgemeines

1.1.1 Stellung der Abgabenordnung im Steuersystem

Die Abgabenordnung ist das grundlegende Gesetz für die Besteuerung. Sie enthält Bestimmungen, die grundsätzlich für alle Steuergesetze gelten. Sie ist ein allgemeines Steuergesetz im Gegensatz zu den besonderen Steuergesetzen, den Einzelsteuergesetzen. Ihre Stellung im Gesetzessystem soll nachfolgende Skizze deutlich machen.

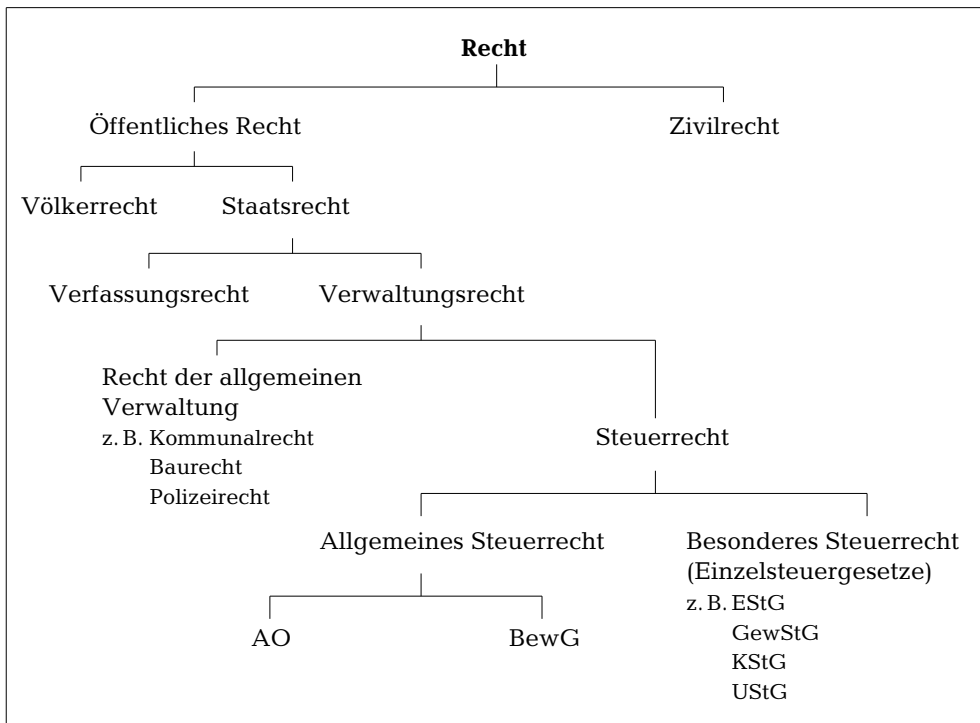


Abb. 1.1: Stellung der Abgabenordnung im Rechtssystem

1.1.2 Inhalt und Aufbau der Abgabenordnung

Die Abgabenordnung enthält zu Beginn die allgemeinen wichtigen steuerlichen Begriffsbestimmungen und im Folgenden größtenteils Verfahrensregeln für das Besteuerungsverfahren.

Hierin liegt auch ihre besondere Bedeutung. Die Einzelsteuergesetze sind mit ihren eigenen Vorschriften allein nicht anwendbar; man benötigt immer auch die Verfahrensvorschriften.

Beispiel

Nach den Regelungen des Einkommensteuergesetzes wird ermittelt, wie hoch die festzusetzende Einkommensteuer ist. Nach den Vorschriften der Abgabenordnung ergibt sich dann,

- wie die Steuer festgesetzt wird (Bescheid),
- ob eine Änderung der Festsetzung möglich ist,
- wie man sich gegen die Festsetzung wehren kann (Rechtsmittel) u. a. m.

Die Abgabenordnung ist eingeteilt in acht Teile, diese sind dann wieder in Abschnitte und Unterabschnitte unterteilt. (Bitte schauen Sie sich hierzu die Inhaltsübersicht am Anfang jeder Gesetzestextausgabe der AO an).

Diese Untergliederung und ihre Überschriften sind für den Umgang mit diesem sehr umfangreichen Gesetzeswerk hilfreich, um bei der Lösung von AO-Aufgaben möglichst schnell die passenden Vorschriften zu finden.

1.1.3 Begriff der Steuern

Die Definition der Steuern findet sich in § 3 AO. Dort heißt es: Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein. Zölle und Abschöpfungen sind Steuern im Sinne dieses Gesetzes.

Geldleistung

Steuern sind in Geld zu leisten. **Naturalleistungen** (z. B. Wehrdienst, Ersatzdienst) sind keine Steuern. Es spielt für den Steuerbegriff keine Rolle, ob es sich um einmalige (z. B. ErbSt, GrEST) oder um laufende Geldleistungen handelt (z. B. USt, ESt).

Unentgeltlichkeit

Dieses Merkmal unterscheidet die Steuern vor allem von den Gebühren und Beiträgen, mit denen sie unter dem Begriff **Abgaben** zusammengefasst werden. Die öffentlichen Einnahmen bestehen zum größten Teil aus diesen Abgaben.

Gebühren und Beiträge sind keine Steuern.

Gebühren sind Geldleistungen für eine besondere Inanspruchnahme von Verwaltungstätigkeit oder Einrichtungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften. Zu den Gebühren der ersten Art zählen z. B. die Beglaubigungsgebühr, Gebühren für die Ausstellung von Ausweispapieren, Führerscheinen usw. Zu den Gebühren der letzten Art, den Benutzungsgebühren, rechnen z. B. das Schulgeld, die Kanalgebühren und die Gebühr für die Müllabfuhr.

Beiträge sind Leistungen der an einer öffentlichen Einrichtung vorzugsweise Beteiligten. Dazu gehören z. B. die Anliegerbeiträge beim Straßenbau.

Zwangsmäßiges Entstehen

Die Steuer wird »auferlegt«. Dies setzt ein zwangsmäßiges Entstehen der Leistungspflicht voraus. Das Recht, die Leistung aufzuerlegen, ist das Hauptmerkmal

der Steuerhoheit. **Freiwillige Leistungen (z. B. Spenden)** sind keine Steuern, auch wenn sie einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen gegenüber erbracht werden.

Öffentlich-rechtliches Gemeinwesen

Öffentlich-rechtliche Gemeinwesen sind insbesondere die öffentlich-rechtlichen Gebietskörperschaften. Dazu gehören der Bund, die Länder, die Gemeinden, die Landkreise und die Gemeindeverbände.

Zweck der Einnahmeerzielung

Die **Einnahmeerzielung kann auch nur Nebenzweck** sein, z. B. bei wirtschaftslenkenden Maßnahmen (Konjunkturzuschlag, Stabilitätszuschlag).

Strafen, Bußen, Zwangsgelder, Säumniszuschläge, Verspätungszuschläge dienen nicht der Einnahmeerzielung.

Tatbestandsmäßigkeit und Gleichmäßigkeit

Dass die Leistungspflicht allen auferlegt wird, bei denen der Tatbestand zutrifft, versteht sich im Grund von selbst und ergibt sich bereits aus dem Erfordernis der Tatbestandsmäßigkeit der Leistungspflicht. Die Forderung, dass alle, die einen bestimmten Sachverhalt erfüllen, in gleicher Weise besteuert werden, entspricht außerdem dem **Gleichheitssatz des Art. 3 GG**.

Ob eine Abgabe eine Steuer im Sinne von § 3 AO darstellt, ist für die bestehenden Steuern geklärt und nur noch für neu zu schaffende Abgaben von Bedeutung.

1.1.4 Einteilung der Steuern

Die Steuern sind nicht nach logischen, sondern nach praktischen Bedürfnissen aufgebaut. Sie entziehen sich daher in jeder Hinsicht einer systematischen Zusammenfassung; es ergeben sich bei allen Einteilungen Überschneidungen. Die wichtigsten Einteilungen ergeben sich aus den unten dargestellten Gegenüberstellungen.

1.1.4.1 Gliederung nach dem Steuertatbestand

Besitzsteuern knüpfen an Besitz, Vermögen und deren Erwerb an, z. B. Einkommensteuer, Grundsteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer.

Verkehrsteuern knüpfen an Vorgänge des Rechtsverkehrs an, z. B. Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer, Erbschaftsteuer.

Verbrauchssteuern knüpfen an den Verbrauch an, z. B. Mineralölsteuer, Tabaksteuer, Biersteuer, Sektsteuer.

1.1.4.2 Gliederung nach der Finanzhoheit

Die Grundlagen hierfür ergeben sich aus Art. 105 ff. GG. Man unterscheidet die Ertragshoheit und die Gesetzgebungshoheit. Am Ertrag können Bund, Länder und Gemeinden je nach Steuerart allein oder gemeinschaftlich teilhaben. Die Gesetzgebungshoheit regelt davon unabhängig die Frage, wer die Gesetze für die Steuern erlässt.

Gesetzgebungsrecht (Steuerhoheit) (Art. 105 GG)	Finanzbehörden (FVG)	Verwaltung der Steuern (Art. 108 GG)	Verteilen des Steueraufkommens (Art. 106 GG)
<p>I. Ausschließliche Gesetzgebung des Bundes</p> <p>1. Zölle 2. Finanzmonopole</p> <p>II. Konkurrierende Gesetzgebung des Bundes</p> <p>(Länder haben Gesetzgebungsrecht, wenn der Bund von seinem Gesetzgebungsrecht nicht Gebrauch macht)</p> <p>1. Verbrauch- und Verkehrsteuern mit Ausnahme von Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis 2. Steuern vom Einkommen, Vermögen, von Erbschaften und Schenkungen 3. Realsteuern, außer Festsetzung von Hebesätzen</p> <p>III. Ausschließliche Gesetzgebung der Länder</p> <p>Örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelt sind (Landesgesetzgebung ermächtigt Gemeinden zum Erlass von Steuerstatuten für örtliche Steuern)</p>	<p>I. Bundesfinanzbehörden</p> <p>1. Oberste Behörde: Bundesminister der Finanzen 2. Oberbehörden: Bundesschuldenverwaltung, Bundesmonopolverwaltung für Branntwein, Bundesamt für Finanzen, Zollkriminalamt u. a. 3. Mittelbehörden: Oberfinanzdirektionen (für Zölle und Verbrauchsteuern) 4. Örtliche Behörden: Hauptzollämter und ihre Dienststellen, Zollfahndungsämter, Bundesvermögensämter, Bundesforstämter</p> <p>II. Landesfinanzbehörden</p> <p>1. Oberste Behörde: Landesfinanzminister oder andere oberste Landesbehörde 2. Mittelbehörde: Oberfinanzdirektionen (für Besitz- und Verkehrsteuern) 3. Örtliche Behörden: Finanzämter</p> <p>III. Gemeindebehörden</p> <p>Stadt- und Gemeindeverwaltungen</p>	<p>I. Besitzsteuern</p> <p>1. Einkommen-, Körperschaft- und Erbschaftsteuer durch Finanzämter 2. Gewerbe- und Grundsteuer mit Ausnahme der Festsetzung der Hebesätze durch Finanzämter</p> <p>II. Verkehrsteuern</p> <p>1. Umsatzsteuer durch Oberfinanzdirektionen als Bundesverwaltung unter Mithilfe der Finanzämter 2. Übrige Verkehrsteuern außer örtliche Aufwand- und Verbrauchsteuern durch Finanzämter 3. Örtliche Aufwand- und Verbrauchsteuern durch Gemeindebehörden</p> <p>III. Verbrauchsteuern</p> <p>1. Hauptzollämter 2. Gemeindesteuern durch Gemeindebehörden</p>	<p>I. Bund ausschließlich</p> <p>1. Zölle 2. Verbrauchsteuern (außer Biersteuer) u. a.</p> <p>II. Länder</p> <p>1. Biersteuer 2. Verkehrsteuern 3. Erbschaftsteuer 4. Kraftfahrzeugsteuer u. a.</p> <p>III. Aufteilung auf Bund und Länder (Finanzausgleich)</p> <p>1. Einkommensteuer 2. Körperschaftsteuer 3. Umsatzsteuer 4. Anteil an Gewerbesteuer</p> <p>IV. Gemeinden</p> <p>1. Realsteuern 2. Örtliche Aufwand- und Verbrauchsteuern 3. Anteile aus Einkommen- und Körperschaftsteuerbeträgen der Länder 4. Anteil an der Umsatzsteuer 5. Sonstige Landessteueranteile gemäß Landesgesetzgebung</p>

Abb. 1.2: Gesetzgebungs- und Erhebungsrecht

1.1.4.3 Einteilung nach der Auswirkung beim Steuerschuldner

Steuern, die vom Steuerschuldner (derjenige, der die Steuer dem Staat nach dem betreffenden Steuergesetz schuldet) auch wirtschaftlich getragen werden, nennt man **direkte Steuern**.

Können die Steuern vom Steuerschuldner auf einen andern als Steuerträger – derjenige, der die Steuer letztlich wirtschaftlich trägt, meist der Endverbraucher – überwälzt werden, so spricht man von **indirekten Steuern**.

Zur ersten Gruppe gehören u. a. Einkommen-, Körperschaftsteuer, zur zweiten vor allem die Umsatzsteuer und die Verbrauchsteuern.

1.1.5 Steuerliche Nebenleistungen

Die Definition dieses Begriffs findet sich in § 3 Abs. 3 AO mit Klammerverweisungen auf die Paragraphen, in denen die einzelnen steuerlichen Nebenleistungen genauer geregelt sind. Zu unterscheiden sind

- Säumniszuschläge,
- Verspätungszuschläge,
- Zwangsgelder,
- Zinsen,
- Kosten.

Sie werden im Rahmen der weiteren Ausführungen an der entsprechenden Stelle angesprochen.

1.2 Zuständigkeit der Finanzbehörden

Jeder Behörde ist ein bestimmter Aufgabenkreis zugewiesen. Das Recht, und ggf. die Pflicht der Behörde, innerhalb dieses Aufgabenkreises tätig zu werden, heißt **Zuständigkeit**. Je nach Art der Abgrenzung wird zwischen **örtlicher und sachlicher Zuständigkeit** unterschieden. Das Recht und die Pflicht zum Tätigwerden besteht erst, wenn die Zuständigkeit in jeder Hinsicht gegeben ist.

1.2.1 Sachliche Zuständigkeit

Die sachliche Zuständigkeit richtet sich gem. § 16 AO nach dem Gesetz über die Finanzverwaltung (FVG). In ihm wird geregelt, welche Finanzbehörden es gibt und welche Behörde welche Aufgaben wahrzunehmen hat.

Neben dem **Aufgabenkreis**, der durch das FVG bestimmt wird, ergeben sich für die Finanzbehörden auch Aufgabenzuweisungen aus der AO (z. B. §§ 208, 249, 386 AO) und anderen Gesetzen (z. B. Steuerberatungsgesetz, Investitionszulagengesetz, Eigenheimzulagengesetz).

Ansprechpartner für die Bürger sind dabei in aller Regel die untersten Behörden, die **Finanzämter und Zollämter als örtliche Finanzbehörden**. Aber auch zu **Oberbehörden wie z. B. zum Bundesamt für Finanzen** hat der Steuerpflichtige u. U. direkten Kontakt (z. B. bei der Zusammenfassenden Meldung bei innergemeinschaftlichen Warenlieferungen).

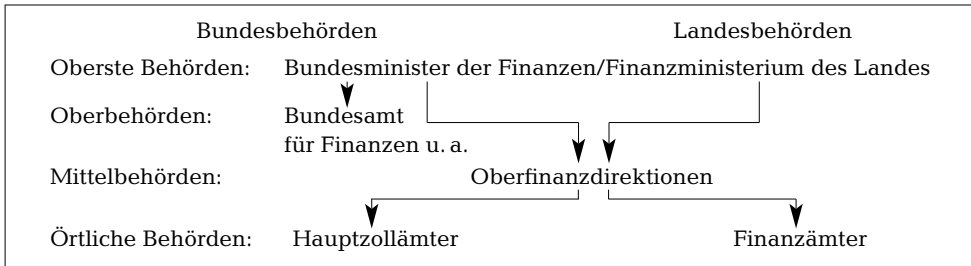


Abb. 1.3: Aufbau der Finanzverwaltung

Die Oberfinanzdirektionen haben eine Doppelfunktion; sie leiten sowohl die Bundes- wie die Landesfinanzverwaltung in ihrem Bezirk.

1.2.2 Örtliche Zuständigkeit

Die Vorschriften über die örtliche Zuständigkeit im dritten Abschnitt der AO (§§ 17–29 AO) regeln die Frage, welche von mehreren sachlich zuständigen Behörden mit gleichem Aufgabenbereich jeweils räumlich zuständig ist. **Die örtliche Zuständigkeit ist für die einzelnen Steuerarten unterschiedlich geregelt.** Sie muss für jede Steuerart separat geprüft werden; dabei können für einen Steuerpflichtigen unterschiedliche Finanzämter zuständig sein.

Die AO unterscheidet im Einzelnen:

- das Lagefinanzamt,
- das Betriebsfinanzamt,
- das Wohnsitzfinanzamt,
- das Finanzamt der Geschäftsleitung.

1.2.2.1 Steuern vom Einkommen und Vermögen natürlicher Personen (§ 19 AO)

Die Zuständigkeit richtet sich bei diesen Steuern i. d. R. nach dem Wohnsitz, ersatzweise nach dem gewöhnlichen Aufenthalt des Steuerpflichtigen. Die Begriffe des Wohnsitzes bzw. des gewöhnlichen Aufenthaltes haben außer für die Zuständigkeit insbesondere Bedeutung für die persönliche Steuerpflicht natürlicher Personen (siehe § 1 EStG, § 2 ErbStG).

Einen **Wohnsitz** hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat (§ 8 AO). Melderechtliche Gesichtspunkte wie »erster Wohnsitz«, »Zweitwohnsitz« u. a. sind hierbei nicht von Bedeutung.

Mit Wohnung sind die objektiv zum Wohnen geeigneten Wohnräume gemeint. Es genügt eine bescheidene Bleibe. Nicht erforderlich ist eine abgeschlossene Wohnung mit Küche und separater Waschgelegenheit. Der Steuerpflichtige muss die **Wohnung innehaben**, d. h. er muss tatsächlich über sie verfügen können und sie als Bleibe nicht nur vorübergehend nutzen. Es genügt, dass die Wohnung z. B. über Jahre hinweg jährlich regelmäßig zweimal zu bestimmten Zeiten über einige Wochen benutzt wird. Nicht erforderlich ist, dass sich der Steuerpflichtige während einer Mindestanzahl von Tagen oder Wochen im Jahr in der Wohnung aufhält. Wer einen Wohnsitz im Ausland begründet und seine Wohnung im Inland beibehält, hat auch im Inland einen Wohnsitz im Sinne von § 8 AO.

Beispiel

Ein Sportler oder Schauspieler begründet einen Wohnsitz in Monaco, um Steuern zu sparen. Dann darf er in Deutschland überhaupt keinen Wohnsitz mehr haben, um dieses Ziel zu erreichen.

Der **gewöhnliche Aufenthalt** ist ersatzweise der Anknüpfungspunkt für die Besteuerung, wenn kein ständiger Wohnsitz vorhanden ist.

Nach § 9 Satz 2 AO hat jemand seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, wenn er sich während eines **zusammenhängenden Zeitraums von mehr als sechs Monaten** im Inland aufhält. Bei Unterbrechungen der Anwesenheit kommt es darauf an, ob noch ein einheitlicher Aufenthalt oder mehrere getrennte Aufenthalte anzunehmen sind. Bei kurzfristigen Unterbrechungen wie Familienheimfahrten, Jahresurlaub, längerem Heimaturlaub, Kur und Erholung sowie geschäftlichen Reisen liegt noch ein einheitlicher Aufenthalt vor.

1.2.2.2 Körperschaftsteuer und Vermögensteuer von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (§20 AO)

Für diese Steuerarten ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich die **Geschäftsleitung** befindet (§ 20 Abs. 1 AO). Nach § 10 AO versteht man unter dem Ort der Geschäftsleitung den Ort der geschäftlichen Oberleitung. Dieser ist dort, wo die Willensbildung der Körperschaft erfolgt und die Körperschaft ihre geschäftlichen Entscheidungen trifft.

Der **Sitz** der Gesellschaft ist dann maßgebend für die Zuständigkeit (§ 20 Abs. 2 AO), wenn sich die Geschäftsleitung im Ausland befindet oder sich nicht feststellen lässt. Der Sitz ist gem. § 11 AO der Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt wird.

1.2.2.3 Umsatzsteuer (§21 AO)

Zuständig ist das Finanzamt, von dessen Bezirk aus der Unternehmer sein Unternehmen ganz oder überwiegend betreibt (§ 21 Abs. 1 AO). Dies wird in aller Regel auch der Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) sein.

Betreibt ein Unternehmer mehrere Betriebe, so liegt umsatzsteuerlich trotzdem nur ein Unternehmen vor (Unternehmenseinheit, vgl. § 2 Abs. 1 UStG).

Beispiel

Der Metzgermeister M betreibt außer einer Metzgerei in Mannheim eine Gaststätte in Kaiserslautern und einen Nachtclub in Frankfurt.

M betreibt dann 3 getrennte Betriebe im ertragsteuerlichen Sinn, aber nur ein Unternehmen im Sinne des Umsatzsteuerrechts.

In diesem Fall richtet sich die Zuständigkeit danach, wo er sein Unternehmen vorwiegend betreibt. Dies geschieht dort, wo er seine Geschäfte maßgeblich leitet. Ist diese Tätigkeit auf alle drei Orte gleichmäßig verteilt, wird darauf abgestellt, an welchem Ort das höchste Umsatzvolumen erreicht wird.

1.2.2.4 Realsteuern (Grund- und Gewerbesteuer, §22 AO)

Bei diesen Steuerarten führt das Finanzamt die Besteuerung nur bis zum Erlass der Messbescheide durch (Grundsteuermessbescheid und Gewerbesteuermessbescheid). Für die Grundsteuer ist das **Lagefinanzamt**, d. h. das Finanzamt, in dessen Bezirk das Grundstück liegt (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 AO), für die Gewerbesteuer das **Betriebsfinanzamt** (§ 18 Abs. 1 Nr. 2 AO) zuständig.

1.2.2.5 Zuständigkeit für gesonderte Feststellungen (§ 18 AO)

Grundsätzlich werden **Besteuerungsgrundlagen als unselbstständige Teile eines Steuerbescheides** festgestellt (§ 157 Abs. 2 AO; z. B. ist der Gewinn Besteuerungsgrundlage im Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid).

Ausnahmsweise werden die Besteuerungsgrundlagen in bestimmten Fällen (§§ 179, 180 AO) durch einen gesonderten **Feststellungsbescheid** festgesetzt.

Für diese Fälle trifft § 18 AO die Zuständigkeitsentscheidung nach dem Prinzip der örtlichen Nähe, d. h. das Finanzamt, in dessen Bezirk der für die Besteuerung maßgebliche Sachverhalt verwirklicht wird, ist zuständig, weil es die besten Kenntnisse der örtlichen Gegebenheiten hat.

Beispiel

Eine GmbH mit Geschäftsleitung und Sitz in Stuttgart hat eine Zweigniederlassung in Köln, die auf einem der GmbH gehörenden Grundstück betrieben wird. Der Wert des Grundstücks in Köln wird vom Lagefinanzamt Köln festgestellt (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 AO), weil es die Gegebenheiten und Wertverhältnisse in Köln besser kennt als das für die Ertragsteuern (Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer) zuständige Finanzamt Stuttgart (§ 20 AO).

1.3 Steuerfestsetzungsverfahren

1.3.1 Ermittlung des Steueranspruchs

1.3.1.1 Steuerschuldverhältnis und Steuerpflichtiger

Begriff »Steuerschuldverhältnis«

Das Recht, von einem anderen ein Tun oder Unterlassen zu verlangen, wird im bürgerlichen Recht als Anspruch bezeichnet (vgl. § 194 Abs. 1 BGB). Die rechtliche Beziehung zwischen zwei Personen, kraft deren die eine von der anderen eine Leistung zu fordern berechtigt ist, wird im bürgerlichen Recht als Schuldverhältnis bezeichnet (§ 241 BGB).

In entsprechender Anwendung beider Begriffe wird auch im Steuerrecht von **Steueranspruch und Steuerschuldverhältnis** gesprochen, um mit diesem die rechtliche Beziehung zwischen dem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen und dem zur Entrichtung der Steuer Verpflichteten und mit jenem das Recht auf die einzelne Steuer zu bezeichnen. Die gleich lautenden Begriffe dürfen aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass sie keineswegs ein und dasselbe bedeuten: Dort handelt es sich um ein bürgerlich-rechtliches Verhältnis, in dem die Beteiligten einander auf der Grundlage der **Gleichordnung** gegenüberstehen; hier aber handelt es sich um ein öffentlich-rechtliches Verhältnis, in dem die Beteiligten einander als **Über- und Untergeordnete** begegnen.

Dem Anspruch als Leistungsberechtigung i. S. von Recht auf Leistung entspricht die Schuld als Leistungsverpflichtung. Das gilt auch im Steuerrecht. Dem Steueranspruch entspricht die Steuerschuld. Ist Ersterer das Recht, die Steuer zu fordern, so ist Letztere die Verpflichtung, die Steuer zu entrichten.

Beide Begriffe (Steueranspruch und Steuerschuld) bezeichnen ein und denselben Tatbestand, nämlich die Leistung, aber von verschiedenen Seiten gesehen: beim Steueranspruch vom Berechtigten aus und bei der Steuerschuld vom Verpflichteten aus. Stellt man nicht auf das Recht und die Pflicht, sondern auf die beteiligten Personen ab, so spricht man im bürgerlichen Recht von Gläubiger und Schuldner und ent-

sprechend im Steuerrecht von **Steuergläubiger und Steuerschuldner**. Steuergläubiger ist, wem der Steueranspruch zusteht. Steuerschuldner ist, wer die Steuer zu erbringen hat.

Steuerschuldner

Wer im Einzelfall Steuerschuldner ist, bestimmt das jeweilige (Einzel-)Steuergesetz (§ 43 AO). So ist z. B. gem. § 13a Nr. 1 UStG Steuerschuldner der Unternehmer. Dass der Steuerschuldner die Steuer nicht auch immer wirtschaftlich tragen muss, ergibt sich aus der Möglichkeit der Steuerüberwälzung (vgl. oben: indirekte Steuern).

Steuerpflichtiger

Der Begriff des **Steuerpflichtigen** ist wesentlich umfassender als der des **Steuerschuldners**. Gem. § 33 AO fallen unter den Begriff des Steuerpflichtigen

- wer eine Steuer schuldet,
- wer für eine Steuer haftet,
- wer eine Steuer für Rechnung eines Dritten einzubehalten und abzuführen hat,
- wer eine Steuererklärung abgeben muss,
- wer Sicherheit zu leisten hat,
- wer Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat oder
- wer andere ihm durch die Steuergesetze auferlegte Pflichten zu erfüllen hat.

Inhalt des Steuerschuldverhältnisses

Die möglichen **Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis** sind (§ 37 AO):

- der Steueranspruch,
- der Steuervergütungsanspruch,
- der Haftungsanspruch,
- der Anspruch auf steuerliche Nebenleistungen sowie
- Erstattungsansprüche.

1.3.1.2 Steuerliche Pflichten

Die in der Praxis wichtigste, auch am häufigsten vorkommende steuerliche Pflicht ist die Pflicht, an der Ermittlung des Steueranspruchs durch die Abgabe von **Steuererklärungen** mitzuwirken. Eine Unterform der Steuererklärung ist die **Steueranmeldung**, von der man spricht, wenn der Steuerpflichtige die Steuer selbst zu berechnen hat (z. B. LSt-Anmeldung, USt-Voranmeldung). Die Einzelheiten regeln §§ 149 ff. AO, wo zunächst wieder auf die Einzelsteuergesetze verwiesen wird. Nach § 149 Abs. 1 Satz 2 AO ist zur Erklärungsabgabe jeder verpflichtet, der vom Finanzamt dazu aufgefordert wird. Diese Aufforderung kann durch öffentliche Bekanntmachung geschehen; stillschweigend ist aber bereits in der Zusendung von Erklärungsformularen eine Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung zu sehen.

Bei der Erwähnung der Begriffe Rechte und Pflichten stellt sich immer auch die Frage, wie diese nötigenfalls durchgesetzt werden können. Zunächst können **Zwangsmittel** gemäß § 328 AO eingesetzt werden. Hiervon kommt in der Regel das **Zwangsgeld** (§ 329 AO) in Betracht. Es muss zuerst angedroht werden (§ 332 AO), wobei für die Erfüllung der Verpflichtung eine angemessene Frist bestimmt werden muss. Verstreicht diese erfolglos, so wird das Zwangsgeld festgesetzt und beigetrieben. Da aber in diesem Fall die Pflicht ja noch nicht erfüllt ist, kann dieses Verfahren auch wiederholt werden.

Speziell bei der Erklärungsspflicht hat der Gesetzgeber in § 152 AO zusätzlich die Möglichkeit der Festsetzung von **Verspätungszuschlägen** vorgesehen, die als finanzielle

Belastung den Steuerpflichtigen bei nicht pünktlicher Einhaltung seiner Pflicht treffen und damit für die Zukunft erinnern sollen, sofern die Verspätung nicht entschuldbar ist.

Der Verspätungszuschlag darf 10 % der festgesetzten Steuer und 25 000 € als absolute Obergrenze nicht übersteigen. Seine genaue Höhe ist Ermessenssache; um seinen Zweck zu erreichen, den Steuerpflichtigen zur rechtzeitigen Abgabe der Steuererklärung anzuhalten, sind für die Festsetzung des Verspätungszuschlags folgende Kriterien zu berücksichtigen:

- die Dauer der Fristüberschreitung,
- die Höhe des sich aus der Steuerfestsetzung ergebenden Zahlungsanspruchs,
- die aus der verspäteten Abgabe der Steuererklärung gezogenen Vorteile,
- das Verschulden sowie
- die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen.

1.3.1.3 Steuerliche Rechte

Die verfahrenmäßigen Rechte des Steuerpflichtigen erscheinen in der Abgabenordnung nicht so ausgeprägt wie seine Pflichten. Als wichtigstes Recht soll das **rechtliche Gehör** in § 91 AO erwähnt werden. Danach muss dem Steuerpflichtigen vor dem Erlass einer für ihn nachteiligen Entscheidung die Möglichkeit zu einer Stellungnahme gegeben werden. Sind Abweichungen von der Steuerklärung nur gering, genügt es aber, die Abweichung im Steuerbescheid zu erläutern. Des Weiteren hat der Steuerpflichtige das Recht, sich im Umgang mit der Behörde **vertreten** zu lassen (§ 80 AO). Er kann sich also des Beistands einer im Umgang mit Behörden vertrauten Person bedienen. Dies wird in aller Regel ein Angehöriger der zur Steuerberatung befugten Berufe sein, möglich ist aber durchaus auch eine vertraute Privatperson.

Im Übrigen sind bei vielen Pflichten in den gesetzlichen Formulierungen Einschränkungen enthalten, die durchaus auch als gegenläufiges Recht interpretiert werden können (z. B. bei den Auskunftspflichten in §§ 93 ff. AO in bestimmten Fällen die Auskunftsverweigerungsrechte gemäß §§ 101 ff. AO für bestimmte Personen und bestimmte Berufsgruppen).

1.3.1.4 Verfahrensgrundsätze

Für das Verfahren gilt der **Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung** (§ 85 AO). Danach müssen die Steuern gleichmäßig von allen Personen, die den Besteuerungstatbestand erfüllen (und immer, wenn sie ihn erfüllen), erhoben werden. Hierbei bedeutet gleichmäßig natürlich nicht, dass jeder dieselbe Steuer bezahlt, sondern dass niemand aus nicht im Gesetz vorgesehenen Gründen bevorzugt oder benachteiligt werden darf.

Der **Untersuchungsgrundsatz** ist in § 88 AO niedergelegt. Danach bestimmt weitgehend die Behörde, wie genau sie ermittelt.

Die **Ermittlungspflicht** und dementsprechend das **Ermittlungsrecht** betrifft selbstverständlich nur rechtlich erhebliche Verhältnisse (nur das, was steuerlich von Bedeutung ist oder sein kann). Welche Maßnahmen das Finanzamt ergreift, ist Sache seines **plichtgemäßen Ermessens**. Wenn es auch von der Besteuerung nicht grundsätzlich absehen darf, so hat es doch den **Grundsatz der Verhältnismäßigkeit** zu beachten, also zu prüfen, ob sein Vorgehen in einem angemessenen Verhältnis zu dem steuerlichen Erfolg steht.

Aus der Pflicht, die Verhältnisse auch zugunsten des Steuerpflichtigen zu erforschen, folgt insbesondere, dass das Finanzamt seine Ermittlungen nicht abbrechen darf, wenn diese zwar im Hinblick auf die bisher getroffenen Feststellungen keinen steuerlichen Erfolg versprechen, aber die Möglichkeit nahe legen, dass Umstände aufgedeckt werden, die für den Steuerpflichtigen günstig sind.