

Allgemeines Steuerrecht

von

Prof. Dr. Hans-Wolfgang Arndt

Prof. Dr. Holger Jenzen StB

Prof. Dr. Thomas Fetzner

3., vollständig überarbeitete Auflage

Verlag Franz Vahlen München

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Einführung	1
Teil I: Das Steuerrecht im System des Öffentlichen Rechts	5
Kapitel 1 Rechtsquellen und Rechtsanwendung im Steuerrecht	7
1.1 Rechtsquellen im Steuerrecht	7
1.1.1 Außer- und zwischenstaatlich erzeugte Rechtsquellen	8
1.1.1.1 Das Völkerrecht	8
1.1.1.2 Supranationales Recht	9
1.1.2 Innerstaatliche Rechtsquellen	12
1.1.2.1 Verfassungsrecht	12
1.1.2.2 Steuergesetze	13
1.1.2.3 Rechtsverordnungen	13
1.1.2.4 Autonome Satzungen	14
1.1.3 Verwaltungsvorschriften und höchstrichterliche Rechtsprechung	14
1.1.3.1 Verwaltungsvorschriften	14
1.1.3.2 Höchstrichterliche Rechtsprechung im Steuerrecht	18
1.2 Rechtsanwendung im Steuerrecht	20
1.2.1 Die grammatische Interpretation – Der Wortlaut als Grenze jedweder Auslegung	20
1.2.2 Systematische Interpretation	21
1.2.3 Historische Interpretation	23
1.2.4 Teleologische Interpretation	23
1.2.5 Verfassungskonforme Auslegung	26
1.2.6 Richtlinienkonforme Auslegung	27
1.2.7 Rangfolgeprobleme der Auslegungsmethoden	28
1.2.8 Analogie und Gegensatz	29
1.2.9 Ermessen und unbestimmter Rechtsbegriff	31
1.2.9.1 Ermessen	31
1.2.9.2 Unbestimmter Rechtsbegriff	34
1.2.10 Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht	35
1.2.10.1 Wirtschaftliches Eigentum	36
1.2.10.2 Gesetz- oder sittenwidriges Handeln	37
1.2.10.3 Unwirksame Rechtsgeschäfte	37
1.2.10.4 Scheingeschäfte	38
1.2.10.5 Die Steuerumgehung durch Rechtsmissbrauch	39
Kapitel 2 System der öffentlichen Abgaben	43
2.1 Die Steuer	44

VIII 1 Inhaltsverzeichnis

2.1.1	Der Steuerstaat	44
2.1.2	Begriff der Steuer	45
2.1.3	Die einzelnen Merkmale des Steuerbegriffs in §3 Abs. IAO	45
2.1.4	Einteilung der Steuern	47
2.1.4.1	Personensteuern und Realsteuern	48
2.1.4.2	Zölle, Finanzmonopole, Verbrauchsteuern und übrige Steuern	48
2.1.4.3	Besitzsteuern und Verkehrsteuern	49
2.1.4.4	Bundes-, Landes- und Gemeindesteuern	50
2.2	Sonderabgaben	51
2.3	Gebühren	53
2.4	Beiträge	55
2.5	Andere nicht-steuerliche Abgaben	56
Kapitel 3 Verfassungsrecht und Steuerrecht		59
3.1	Die Finanzverfassung	59
3.1.1	Einführung	59
3.1.2	Die Steuergesetzgebungshoheit	59
3.1.2.1	Allgemeines	59
3.1.2.2	Die ausschließliche Gesetzgebungszuständigkeit des Bundes	60
3.1.2.3	Die konkurrierende Gesetzgebungszuständigkeit des Bundes	60
3.1.2.4	Die ausschließliche Gesetzgebungszuständigkeit der Länder	63
3.1.2.5	Gesetzgebungszuständigkeit der Gemeinden	64
3.1.2.6	Die Zustimmung des Bundesrates	65
3.1.3	Die Steuerertragshoheit	65
3.1.3.1	Der primäre vertikale Finanzausgleich (Art. 106 GG)	66
3.1.3.2	Der primäre horizontale Finanzausgleich	67
3.1.3.3	Der horizontale Finanzausgleich im engeren Sinne, Art. 107 Abs. 2 GG	68
3.1.3.4	Ergänzungszuweisungen	69
3.1.4	Die Steuerverwaltungshoheit	69
3.2	Steuerrecht und materielles Verfassungsrecht	70
3.2.1	Der Grundrechtskatalog des Grundgesetzes	71
3.2.2	Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung	71
3.2.2.1	Der Inhalt des allgemeinen Gleichheitssatzes	71
3.2.2.2	Der allgemeine Gleichheitssatz im Ertragsteuerrecht	76
3.2.3	Der Schutz von Ehe und Familie gemäß Art. 6 GG	82
3.2.4	Steuerrecht und Freiheitsrechte	85
3.2.4.1	Steuerrecht und Eigentumsgarantie	86
3.2.4.2	Steuerrecht und Berufsfreiheit	87
3.2.4.3	Steuerrecht und allgemeine Handlungsfreiheit	88
3.2.5	Die Bedeutung des Rechtsstaatsprinzips im Steuerrecht	90

3.2.5.1	Gesetzmäßigkeit der Besteuerung	91
3.2.5.2	Rechtssicherheit	92
3.2.5.3	Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit	97
3.3	Die Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit	100
3.3.1	Die Verfassungsbeschwerde	101
3.3.1.1	Das Verfahren vor dem BVerfG	101
3.3.1.2	Die Verfassungsbeschwerde gegen steuerliche Rechtsanwendung	102
3.3.1.3	Die Verfassungsbeschwerde gegen Steuergesetze	103
3.3.2	Die abstrakte und die konkrete Normenkontrolle	104
3.3.3	Die Spruchpraxis des BVerfG	105
Kapitel 4	Steuern und Abgaben im Europarecht	107
4.1	Primäres Unionsrecht	107
4.1.1	Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote	108
4.1.1.1	Freiheit des Warenverkehrs	111
4.1.1.2	Freiheit des Personenverkehrs	113
4.1.1.3	Freiheit der Dienstleistungen	117
4.1.1.4	Freiheit des Kapitalverkehrs	118
4.1.2	Das Harmonisierungsgebot	121
4.1.2.1	Harmonisierung der indirekten Steuern	122
4.1.2.2	Harmonisierung der direkten Steuern	123
4.1.3	Das Beihilfeverbot	123
4.1.4	Die europäischen Grundrechte	125
4.2	Sekundäres Unionsrecht	126
4.2.1	Sekundärrecht und indirekte Steuern	126
4.2.2	Sekundärrecht und direkte Steuern	127
4.3	Das Verhältnis des Unionsrechts zum nationalen Recht	129
4.4	Rechtsschutz im Unionsrecht	129
4.4.1	Vorabentscheidungsverfahren gemäß Art. 267 AEUV	130
4.4.2	Vertragsverletzungsverfahren gemäß Art. 258 ff. AEUV	130
4.4.3	Nichtigkeitsklage gemäß Art. 263 AEUV	131
Teil II:	Grundlagen des steuerlichen Verfahrensrechts	133
Kapitel 5	Überblick über die Systematik des Besteuerungsverfahrens	135
5.1	Von der Reichsabgabenordnung zur AO 1977	135
5.2	Die AO im System des Steuerrechts	135
5.3	Aufbau und Struktur der Abgabenordnung und ihrer Nebengesetze	136
5.3.1	Das Besteuerungsverfahren	136
5.3.2	Die Gliederung der Abgabenordnung	138
5.3.3	Nebengesetze zur Abgabenordnung	138
5.4	Wichtige Verwaltungsanweisungen zur Abgabenordnung	139
5.5	Legaldefinitionen der Abgabenordnung	140

X 1 Inhaltsverzeichnis

Kapitel 6 Steuerrechtsverhältnis und Steuerschuldverhältnis	141
6.1 Die am Steuerrechtsverhältnis Beteiligten	142
6.1.1 Steuerpflichtiger und Steuerschuldner	142
6.1.2 Steuergläubiger und Zuständigkeit	143
6.2 Steuerliche Rechts- und Handlungsfähigkeit	143
6.3 Vollmacht und Vertretung	145
6.3.1 Die Vertretung	145
6.3.2 Die Vollmacht	146
6.4 Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis	148
6.4.1 Ansprüche auf Steuern und Nebenleistungen	149
6.4.2 Entstehung und Erlöschen	149
6.4.3 Fälligkeit und Stundung	150
Kapitel 7 Das Ermittlungsverfahren und die Pflichten der Beteiligten	151
7.1 Pflichten der Finanzbehörde	152
7.1.1 Besteuerungsgrundsätze	152
7.1.2 Ermittlungspflichten der Finanzbehörde im Besteuerungs- verfahren	153
7.1.2.1 Ermittlungen von Amts wegen	153
7.1.2.2 Rechtliche Grenzen der Ermittlung	154
7.1.2.3 Tatsächliche Grenzen der Ermittlung	156
7.1.2.4 Fürsorgepflichten	158
7.2 Pflichten des Steuerpflichtigen	161
7.2.1 Vorbereitende Pflichten	162
7.2.1.1 Melde- und Anzeigepflichten	162
7.2.1.2 Buchführungs- und Aufbewahrungspflichten	162
7.2.2 Steuererklärungspflichten	167
7.2.3 Auskunftspflichten	173
7.2.4 Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten	174
7.2.5 Berichtigungspflichten	175
7.3 Pflichten Nichtbeteiligter	177
7.3.1 Auskunftspflichten	177
7.3.2 Kontrollmitteilungen	178
7.3.3 Auskunftsverweigerungsrechte	179
7.3.4 Auskunftspflichten der Banken	180
7.3.5 Auskunftspflichten anderer Behörden	183
Kapitel 8 Handeln durch Steuerverwaltungsakt im Steuerrechts- verhältnis	185
8.1 Verwaltungsakt – Kernstück des Verwaltungshandelns	185
8.2 Arten von Verwaltungsakten	187
8.3 Die Tatbestandsmerkmale des Steuerverwaltungsaktes	188
8.4 * Zur Wirksamkeit eines Verwaltungsaktes	191
8.4.1 Der unwirksame Verwaltungsakt	192
8.4.2 Der wirksame, aber rechtsfehlerhafte Verwaltungsakt	194

8.4.3	Durchbrechung der Bindungswirkung	195
8.5	Bestimmtheit und Form des Verwaltungsaktes	196
8.6	Bekanntgabe des Verwaltungsaktes	200
8.7	Begründung des Verwaltungsaktes	201
8.8	Nebenbestimmungen	202
8.9	Steuerfestsetzung durch Steuerbescheid	203
8.9.1	Der Steuerbescheid im Besteuerungsverfahren	203
8.9.2	Die drei Grundarten der Steuerfestsetzung	204
8.9.2.1	Die endgültige Steuerfestsetzung	204
8.9.2.2	Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung	205
8.9.2.3	Vorläufige Festsetzung	208
8.10	Grundlagenbescheide	213
8.10.1	Feststellungsbescheide	213
8.10.1.1	Gesonderte Feststellung über Einkünfte bei mehreren Beteiligten	218
8.10.1.2	Gesonderte Feststellung der Einheitswerte	219
8.10.1.3	Gesonderte Feststellungen für Zwecke der Bedarfswertung	220
8.10.1.4	Gesonderte Feststellung bei Organschaft	221
8.10.2	Steermessbescheide	221
Kapitel 9	Die Korrektur von Steuerverwaltungsakten	
(Korrekturverfahren)		223
9.1	Das Korrekturverfahren im System der Besteuerung	223
9.1.1	Das Verhältnis von Einspruchsverfahren und Korrekturverfahren	223
9.1.2	Das Korrektursystem der Abgabenordnung	224
9.1.3	Steuerbescheide, gleichgestellte und andere Verwaltungsakte.	226
9.1.4	„Korrekturen“, die keine Korrekturen sind	227
9.2	Die Korrektur wegen offenbarer Unrichtigkeiten beim Erlass eines Verwaltungsaktes	229
9.2.1	Regelungsgehalt und Motiv	229
9.2.2	Ähnliche offenbare Unrichtigkeit	229
9.2.3	Bei Erlass eines Verwaltungsaktes	232
9.2.4	Ermessen und Berichtigung	234
9.3	Die Korrektur von Verwaltungsakten, die nicht Steuerbescheide sind	235
9.3.1	Aufbau und Struktur der §§130,131 AO	235
9.3.2	Rechtswidrig oder rechtmäßig, begünstigend oder belastend?	236
9.3.3	Die Rücknahme eines rechtswidrigen Verwaltungsaktes (§130 AO)	238
9.3.4	Der Widerruf eines rechtmäßigen Verwaltungsaktes (§131 AO)	240
9.4	Die Korrektur von Steuerbescheiden unter Vorbehalts- oder Vorläufigkeitsvermerk	241

Inhaltsverzeichnis

9.4.1	Die Korrektur von Steuerbescheiden unter Vorbehalt der Nachprüfung	241
9.4.2	Die Korrektur einer vorläufigen Steuerfestsetzung	244
9.5	Die Korrektur von endgültigen Steuerbescheiden	245
9.5.1	Die „schlichte Änderung“ von Steuerbescheiden	246
9.5.2	Die Korrektur von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel	248
9.5.2.1	Die Korrekturtatbestände des §173 AO	248
9.5.2.2	Gemeinsame Tatbestandsvoraussetzungen	249
9.5.2.3	Zusätzliche Tatbestandsvoraussetzungen bei Korrekturen zugunsten des Steuerpflichtigen	254
9.5.2.4	Unbeachtlichkeit bei sachlichem Zusammenhang	255
9.5.2.5	Änderungssperre	259
9.5.3	Widerstreitende Steuerfestsetzungen	259
9.5.3.1	Die Formen des Widerstreits	259
9.5.3.2	§174 Abs. 1 AO	260
9.5.3.3	§174 Abs. 2 AO	261
9.5.3.4	§174 Abs. 3 AO	261
9.5.3.5	§174 Abs. 4 AO	262
9.5.3.6	§174 Abs. 5 AO	264
9.5.4	Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden in sonstigen Fällen	264
9.5.4.1	Folgebescheid und Grundlagenbescheid	265
9.5.4.2	Rückwirkendes Ergebnis	267
9.5.5	Vertrauensschutz bei Änderung und Aufhebung von Steuerbescheiden	270
9.5.6	Die Berichtigung von materiellen Rechtsfehlern	271
9.6	Der Änderungsbescheid im Besteuerungsverfahren	274
Kapitel 10 Die Verjährung im Steuerrecht		277
10.1	Die Festsetzungsverjährung	278
10.1.1	Beginn der Festsetzungsverjährung	279
10.1.2	Ende der Festsetzungsverjährung	280
10.1.3	Wahrung der Festsetzungsfrist	283
10.2	Die Zahlungsverjährung	284
Kapitel 11 Das Erhebungsverfahren		287
11.1	Das Erhebungsverfahren in der Besteuerung	287
11.2	Die Verwirklichung des Steueranspruchs	288
11.3	Fälligkeit und Stundung	290
11.4	Erlöschen der Steuerschuld	293
11.4.1	Erlöschen durch Zahlung	294
11.4.2	Erlöschen durch Aufrechnung	294
11.4.3	Erlöschen durch Verjährung	296
11.4.4	Erlöschen durch Erlass	296
11.4.4.1	Allgemeine Charakteristik	296

Inhaltsverzeichnis

11.4.4.2	Voraussetzungen des Erlasses	297
11.4.5	Die Niederschlagung	299
11.4.6	Die Verwirkung	300
Kapitel 12	Rechtsschutz in Steuersachen	301
12.1	Außergerichtliche Rechtsbehelfe – insbesondere das Einspruchsverfahren	302
12.1.1	Außerordentliche und ordentliche außergerichtliche Rechtsbehelfe	302
12.1.2	Die Zulässigkeit eines Einspruchs	304
12.1.2.1	Statthaftigkeit	304
12.1.2.2	Form	306
12.1.2.3	Einspruchsfrist	308
12.1.2.4	Beschwer	309
12.1.2.5	Sonstige Zulässigkeitsvoraussetzungen	311
12.1.3	Die Begründetheit eines Einspruchs	312
12.1.3.1	Die Begründetheitsprüfung	312
12.1.3.2	Begrenzte Überprüfbarkeit im Einspruchsverfahren	313
12.1.4	Aussetzung der Vollziehung	316
12.1.5	Beendigung des Einspruchsverfahrens	319
12.2	Gerichtliches Verfahren	324
12.2.1	Zulässigkeit der Klage	325
12.2.1.1	Zulässigkeit des Finanzrechtsweges und Zuständigkeit des Gerichts	326
12.2.1.2	Die richtige Klageart	327
12.2.1.3	Klagebefugnis	332
12.2.1.4	Vorverfahren	332
12.2.1.5	Frist	334
12.2.1.6	Sonstige Sachentscheidungsvoraussetzungen	335
12.2.2	Begründetheit der Klage	336
12.2.3	Vorläufiger Rechtsschutz	338
12.2.3.1	Aussetzung der Vollziehung	339
12.2.3.2	Einstweilige Anordnung	340
12.2.4	Rechtsmittel	342
Kapitel 13	Fristen und Termine im Steuerrecht	343
13.1	Fristen und Termine	343
13.2	Fristberechnung	344
13.2.1	Fristbeginn	345
13.2.2	Fristdauer	346
13.2.3	Fristende	346
13.2.4	Beispiel zur Fristberechnung	348
13.3	Fristwahrung	349
13.4	Wiedereinsetzung in den vorigen Stand	350
13.5	Folgen der Fristversäumnis	353

XIV 1 Inhaltsverzeichnis

Kapitel 14 Die Umsatzsteuer im Verfahrensrecht	355
14.1 Essentielle Begrifflichkeiten im USt-Besteuerungsverfahren	355
14.2 Grundstruktur des Besteuerungsverfahrens	355
14.3 Wirkung der Steuer(vor)anmeldung	356
14.4 Weitere Einzelheiten zum Besteuerungsverfahren	357
14.4.1 Voranmeldungsverfahren	357
14.4.2 Verfahren bei der Jahresanmeldung	357
14.4.3 Verjährung	358
14.5 Verhältnis zwischen Voranmeldung/Vorauszahlung und Jahreserklärung/Steuerfestsetzung für das Kalenderjahr	358
14.6 Änderung der Steuerfestsetzung durch das Finanzamt	360
14.6.1 Änderung der Steueranmeldung des Steuerpflichtigen durch das FA mittels Steuerbescheid	360
14.6.1.1 Das Finanzamt erlässt einen Umsatzsteuerbescheid, der von der Jahreserklärung abweicht	360
14.6.1.2 Das FA erlässt einen Vorauszahlungsbescheid, der von der Steuervoranmeldung abweicht	361
14.6.2 Berichtigung von Umsatzsteuerbescheiden und von Steuer- anmeldungen, die nicht (mehr) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen	361
14.6.2.1 Bekanntwerden neuer Tatsachen (§173 AO)	361
14.6.2.2 Verrechnung materieller Fehler (§177 AO)	362
14.7 Berichtigung der Steueranmeldung durch den Steuerpflichtigen..	362
14.7.1 Berichtigung wegen fehlerhafter Steuer(vor)anmeldung	362
14.7.2 Berichtigung einer anfänglich korrekten Steuer(vor)anmel- dung	363
Kapitel 15 Der Haftungsanspruch	365
15.1 Allgemeines	365
15.2 Die einzelnen Haftungstatbestände der Abgabenordnung	368
15.2.1 Die Haftung der Vertreter gemäß §69 AO	368
15.2.2 Die Haftung des Steuerhinterziehers gemäß §71 AO	370
15.2.3 Die Haftung bei Organschaft gemäß §73 AO	370
15.2.4 Die Haftung des Eigentümers von Gegenständen gemäß §74 AO	371
15.2.5 Die Haftung des Betriebsübernehmers gemäß §75 AO	372
15.3 Die Haftungstatbestände der Einzelsteuergesetze	374
15.4 Die Haftungstatbestände des Zivilrechts	374
15.5 Formelles Haftungsrecht	375
Kapitel 16 Das Vollstreckungsverfahren	379
16.1 . Voraussetzungen und Arten der Zwangsvollstreckung	379
16.2 Zwangsvollstreckung wegen Geldforderungen	382

16.2.1	Zwangsvollstreckung in bewegliche Sachen, Forderungen und andere Vermögensrechte	383
16.2.2	Zwangsvollstreckung in das unbewegliche Vermögen	384
16.2.3	Sicherung der pfändbaren Ansprüche	384
16.3	Zwangsvollstreckung wegen sonstiger Leistungen	385
16.4	Einwendungen und Rechtsbehelfe im Vollstreckungsverfahren. . .	386
Kapitel 17	Die Außenprüfung	389
17.1	Außenprüfung und Ermittlungsverfahren	389
17.2	Zulässigkeitsvoraussetzungen	391
17.3	Umfang der Außenprüfung	393
17.4	Kontrollmitteilungen	394
17.5	Die Prüfungsanordnung	395
17.6	Vollzug der Außenprüfung	396
17.6.1	Die klassische Betriebsprüfung	398
17.6.2	Die digitale Außenprüfung	399
17.6.3	Mitteilungen im Rahmen der Außenprüfung	402
17.7	Verwertungsverbote bei rechtswidriger Sachverhaltsermittlung . .	403
17.8	Schlussbesprechung und Prüfungsbericht	404
Kapitel 18	Das Steuerstraf- und Bußgeldverfahren	407
18.1	Straf- und Ordnungswidrigkeitenrecht	407
18.1.1	Steuerstrafrecht	407
18.1.1.1	Allgemeine Voraussetzungen der Straftat	407
18.1.1.2	Die einzelnen Steuerstraftaten	417
18.1.2	Steuerordnungswidrigkeitenrecht	426
18.1.2.1	Allgemeine Voraussetzungen der Ordnungswidrigkeiten	426
18.1.2.2	Die einzelnen Steuerordnungswidrigkeiten	426
18.1.2.3	Weitere Ordnungswidrigkeiten	428
18.1.3	Die Steuerfahndung	429
18.1.3.1	Stellung im Besteuerungsverfahren	429
18.1.3.2	Aufgaben und Befugnisse	430
18.2	Straf- und Ordnungswidrigkeitenverfahren	431
18.2.1	Steuerstrafverfahren	431
18.2.2	Ordnungswidrigkeitenverfahren	433
Kapitel 19	Das Steuergeheimnis (§30 AO)	435
19.1	Sinn und Zweck der Vorschrift	435
19.2	Umfang des Steuergeheimnisses	436
19.2.1	Verpflichteter Personenkreis	436
19.2.2	Geschützte Rechtsgüter und Verletzungsformen	437
19.3	Ausnahmen vom Steuergeheimnis	438
19.4	Folgen der Verletzung des Steuergeheimnisses	442

XVI I Inhaltsverzeichnis

Kapitel 20 Steuerliche Nebenleistungen	443
20.1 Grundlagen des steuerlichen Zinssystems	443
20.2 Das Zinssystem der Abgabenordnung	444
20.2.1 Nachzahlungs- und Erstattungszinsen	444
20.2.2 Stundungszinsen	446
20.2.3 Hinterziehungszinsen	447
20.2.4 Prozesszinsen	449
20.2.5 Aussetzungszinsen	450
20.3 Berechnung der Zinsen	451
20.4 Zinsfestsetzung	452
20.5 Säumniszuschläge	453
20.6 Zum Verhältnis steuerlicher Nebenleistungen	454
Kapitel 21 Der Aufbau der Finanzverwaltung	455
21.1 Verwaltungskompetenzen	455
21.2 Begriff der Finanzbehörde	456
21.3 Zuständigkeit der Finanzverwaltung	457
21.3.1 Sachliche Zuständigkeit	457
21.3.2 Örtliche Zuständigkeit	458
Kapitel 22 Die steuerberatenden Berufe und das Steuerberatungsgesetz	461
22.1 Die steuerberatenden Berufe	461
22.1.1 Berufsbild des Steuerberaters	461
22.1.2 Berufsstand und Berufsorganisation des Steuerberaters	462
22.1.3 Tätigkeitsbereiche des Steuerberaters	463
22.2 Das Steuerberatungsgesetz	463
Stichwortverzeichnis	465