



ECONNECT

Abgabenordnung

Stand 26.05.2008

© ECONNECT/hemmer Steuerfachschule GmbH



B. Einleitende Vorschriften

19

II. Zuständigkeit von Finanzbehörden

2. Örtliche Zuständigkeit

Die örtliche Zuständigkeit bestimmt die geographisch zuständige Behörde im konkreten Einzelfall. Die AO enthält Vorschriften zur örtlichen Zuständigkeit für Normalfälle sowie Auffangregelungen für besondere Fälle. Relevant sind die §§ 17-29 AO. Nach § 17 AO sind die nachfolgenden Regelungen nur anzuwenden, soweit (in den Einzelsteuergesetzen) nichts anderes bestimmt ist. Unter dieser Einschränkung sind auch die folgenden Ausführungen zu sehen.

Normalfälle der örtlichen Zuständigkeit			
bei gesonderten Feststellungen gemäß § 180 AO			
Betriebe der L+F / Grundstücke / Betriebs- grundstücke und Mineral- gewinnungsrechte	gewerblicher Betrieb mit Ge- schäftsleitung (GL) in der BRD (wenn keine GL in BRD, ist die Betriebsstätte maßgebend, bei mehreren die bedeutendste Be- triebsstätte)	freiberufliche Tätig- keit	Beteiligung mehrerer Personen an anderen Einkünften als aus L+F, Gewerbe oder freiberufli- cher Tätigkeit
LAGE-FA	BETRIEBS-FA	TÄTIGKEITS-FA	VERWALTUNGS-FA
FA, in dessen Bezirk sich die wirtschaftliche Ein- heit bzw. ihr wertvollster Teil befindet	FA, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung oder Betriebstät- te befindet	FA, von dessen Bezirk aus die Be- rufstätigkeit vorwie- gend ausgeübt wird	FA, von dessen Bezirk die Ver- waltung der Einkünfte ausgeht oder sich das Vermögen befindet, aus dem die Einkünfte fließen
§ 18 I Nr.1 AO	§ 18 I Nr.2 AO	§ 18 I Nr.3 AO	§ 18 I Nr.4 AO
Sonderregelung nach § 18 II AO			



II. Steuerschuldverhältnis

41

2. Wichtige Einzelschriften

Gesamtschuldner (§ 44 AO)

Die Normen über Gesamtschuldner in § 44 AO lassen sich wie folgt aufzeigen:

Gesamtschuldner (§ 44 AO)		
Definition: Gesamtschuldner sind Personen, die nebeneinander dieselbe Leistung schulden oder für sie haften oder die zusammen zu einer Steuer zu veranlagten sind, § 44 I 1 AO		
Jeder Gesamtschuldner schuldet die gesamte Leistung, § 44 I 2 AO - aber: Beschränkung der Vollstreckung bei Zusammenveranlagung, § 44 II 4 AO	Erfüllung / Aufrechnung / geleistete Sicherheit eines Gesamtschuldners wirkt für und gegen alle Gesamtschuldner, §§ 44 II 1-2 AO	Andere Tatsachen wirken nur für und gegen den Gesamtschuldner, in dessen Person sie eintreten, § 44 II 3 AO
Abstellen nur auf den bekannt gegebenen Verwaltungsakt		

Merke:

- Das Finanzamt kann von jedem Gesamtschuldner die gesamte Leistung verlangen (ausgenommen Beschränkung der Vollstreckung nach § 44 II 4 AO), § 44 I 2 AO.
- Gesamtschuldner sind nicht automatisch Gesamtgläubiger im Fall von Steuererstattungen. Vgl. z.B. die obigen Ausführungen über die zusammen veranlagten Ehegatten i.Z.m. § 37 AO



IV. Haftung

55

8. Die Haftung des Betriebsübernehmers (§ 75 AO)

8. Die Haftung des Betriebsübernehmers (§ 75 AO)

Die Haftung nach § 75 AO soll das Steueraufkommen bei Übertragung eines Betriebs sichern.

Die Haftungsvoraussetzungen sind:

Haftung des Betriebsübernehmers (§ 75 AO)		
Unternehmen oder ein in der Unternehmensgliederung gesondert geführter Betrieb	Übereignung des Unternehmens oder Betriebs an einen Erwerber im Ganzen	kein Erwerb aus Insolvenzmasse oder im Vollstreckungsverfahren, § 75 II AO

Haftungsbegrenzung			
Steuerpflicht gründet sich auf den Betrieb des Unternehmens / Steuerabzugsbeiträge	Steuern sind seit dem Beginn des Kalenderjahres vor der Übereignung entstanden	Steuern werden bis zum Ablauf von einem Jahr nach der Anmeldung des Betriebs durch den Erwerber festgesetzt oder angemeldet	Haftung max. i.H.d. übernommenen (Aktiv-) Vermögens
Ansprüche auf Erstattung von Steuervergütungen stehen den Steuern gleich			



D. Allgemeine Verfahrensvorschriften

74

I. Verfahrensgrundsätze

4. Fristen, Termine, Wiedereinsetzung

a. Fristen und Termine

Bedeutung: Verwaltungsakte (z.B. Steuerbescheide) entfalten nur dann Rechtswirkungen, wenn sie innerhalb bestimmter Fristen erstellt bzw. bekannt gegeben werden. Dasselbe gilt für Rechtsbehelfe (Einsprüche und Klagen). Steuererklärungen sind bis zu bestimmten - meist in den Einzelsteuergesetzen definierten - Terminen abzugeben. Aus der Nichtbeachtung dieser Termine folgen verschiedene Sanktionen.

Definition: Fristen und Termine sind somit im Verfahrensrecht von erheblicher Bedeutung und definieren sich im Grundsatz wie folgt:

Termine sind Zeitpunkte. Fristen sind Zeiträume, auch AEAO zu § 108 Nr.1.

Ü -

bersicht: Von Bedeutung sind im Steuerrecht vor allem die Fristen, da an deren Ablauf häufig Rechtsfolgen (meist Verlust von Rechten) geknüpft sind. Maßgebend sind vor allem die Regelungen in § 108 AO. Sie lassen sich folgendermaßen zusammenfassen:

Fristen und Termine im Steuerrecht (§ 108 AO)			
GRUNDREGEL	Beginn der Frist	Ende der Frist	Zeitraum
§§ 187-193 BGB gelten entsprechend, § 108 I AO	Von einer Behörde gesetzte Frist beginnt mit dem auf die Bekanntgabe folgenden Tag (AUSNAHME: andere Mitteilung an den Betroffenen), § 108 II AO	Fällt das Ende auf - Sonntag - gesetzlichen Feiertag - Sonnabend, so endet die Frist mit Ablauf des folgenden Werktags, § 108 III AO	Bei Leistungen der Behörde über einen bestimmten Zeitraum endet der Zeitraum immer mit Ablauf des letzten Tages, § 108 IV AO
	Behördlich gesetzter Termin	Nach Stunden bestimmte Frist	
	ist auch dann einzuhalten, wenn er auf einen Sonntag, gesetzlichen Feiertag oder einen Sonnabend fällt, § 108 V AO	Hier werden Sonntage, gesetzliche Feiertage und Sonnabende mitgerechnet, § 108 VI AO	



E. Vierter Teil: Durchführung der Besteuerung

134

III. Festsetzungs- und Feststellungsverfahren

Form und Inhalt der Steuerbescheide (§ 157 AO)

Übersicht: Die in § 157 AO enthaltenen Regelungen sind:

Form und Inhalt der Steuerbescheide (§ 157 AO)		
Form	Inhalt	unselbständige Teile
Schriftform, soweit nichts anderes bestimmt ist, § 157 I 1 AO *)	<ul style="list-style-type: none">- festgesetzte Steuer nach Art und Betrag- Angabe des Steuerschuldners- Rechtsbehelfsbelehrung = Angabe<ul style="list-style-type: none">-- des zulässigen Rechtsbehelfs-- in welcher Frist er einzulegen ist (Rechtsbehelfsfrist)-- und bei welcher Behörde, § 157 I 2-3 AO	Feststellung der Besteuerungsgrundlagen ist ein unselbständiger Teil des Steuerbescheids und kann mit Rechtsbehelfen nicht selbständig angefochten werden - AUSNAHME: gesonderte Feststellung, § 157 II AO

*) vgl. aber auch elektronische Form nach § 87a IV AO

Merke:

- Ein Steuerbescheid muss Art und Betrag der Steuer, den Steuerschuldner sowie eine Rechtsbehelfsbelehrung enthalten, § 157 I AO. Enthält er nicht Art und Betrag der Steuer, so ist er nach § 119 I AO inhaltlich nicht hinreichend bestimmt und damit **nichtig**, § 125 AO.
- Nimmt dagegen das FA einen von mehreren Gesamtschuldnern durch Einzelbescheid in Anspruch, müssen die übrigen Gesamtschuldner nicht im Steuerbescheid bezeichnet werden, BFH 28.6.1984 1985 II 148.
- Fehlt die Rechtsbehelfsbelehrung oder ist sie unrichtig, so ist der Steuerbescheid zwar rechtswidrig aber wirksam. ohne Rechtsbehelfsbelehrung wird die Einspruchsfrist des § 355 I AO jedoch nicht in Gang gesetzt und ein Einspruch kann (im Regelfall) noch binnen **eines Jahres** eingelegt werden, § 356 II AO



E. Vierter Teil: Durchführung der Besteuerung

135

III. Festsetzungs- und Feststellungsverfahren

Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO)

Steuern können durch die Finanzbehörde ohne Begründung unter den Vorbehalt der Nachprüfung gestellt werden, wenn der Steuerfall noch nicht abschließend geprüft ist, § 164 I 1 AO. Daneben stehen bestimmte Steuerfestsetzungen aufgrund gesetzlicher Bestimmung unter Nachprüfungsvorbehalt, ohne dass die Behörde eigens tätig werden muss.

Nachprüfungsvorbehalte nach § 164 AO			
durch Verfügung der Finanzbehörde (ausdrücklicher Vermerk im Bescheid), § 164 I 1 AO	gesetzliche Nachprüfungsvorbehalte (von der Behörde nicht verfügt und im Bescheid nicht vermerkt)		
	Festsetzung von Vorauszahlungen, § 164 I 2 AO	Steueranmeldung, §§ 167-168 AO	laut Einzelsteuergesetz, z.B. § 39 IIIb 4 EStG
Wirkung: Der Bescheid kann jederzeit von der Behörde geändert werden und der Steuerpflichtige kann jederzeit eine Änderung beantragen, § 164 II AO			
Aufhebung des Vorbehalts, § 164 III AO		Wegfall des Vorbehalts, § 164 IV AO	
Beachte:			
<ul style="list-style-type: none">• Die Vorbehaltsfestsetzung ist eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde.• Der Nachprüfungsvorbehalt ist eine nach § 120 I AO zulässige unselbständige Nebenbestimmung zum Steuerbescheid, da der Nachprüfungsvorbehalt ohne Steuerfestsetzung keine eigenen Wirkungen entfalten kann, BFH 1.6.1983 II 622. Er ist somit nicht selbständig änderbar bzw. anfechtbar.			

Wirkung des Nachprüfungsvorbehalts:

Der Nachprüfungsvorbehalt ermöglicht eine **jederzeitige Änderung** der Steuerfestsetzung hinsichtlich sämtlicher Bestandteile des Bescheids, § 164 II AO. Dies ist jedoch nur innerhalb der Festsetzungsfrist möglich, § 164 IV 1 AO.

Die Änderungsmöglichkeit besteht sowohl für die Finanzbehörde, als auch auf Antrag für den Steuerpflichtigen, § 164 II AO. Es gilt aber der Vertrauensschutz des § 176 AO für den Steuerpflichtigen. Ferner hat der Steuerpflichtige kein Recht auf sofortige Bearbeitung seines Änderungsantrags. Die Entscheidung kann nach AEAO zu § 164 Nr.5 bis zur abschließenden Prüfung des Steuerfalls hinausgeschoben werden.



F. Das Erhebungsverfahren

214

I. Grundlegende Vorschriften

1. Wann müssen Ansprüche erfüllt werden?

Der erste Unterabschnitt regelt vor allem die Frage, wann der Steuerpflichtige Ansprüche des Fiskus zu erfüllen hat und wie ihm dies von der Finanzbehörde mitzuteilen ist.

Verwirklichung/Fälligkeit von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis					
Verwirklichung von Ansprüchen, § 218 AO	Zahlungsaufforderung bei Haftungsbeseiden, § 219 AO	Fälligkeit, § 220 AO	abweichende Fälligkeitsbestimmung, § 221 AO	Stundung, § 222 AO	Zahlungsaufschub, § 223 AO

Verwirklichung von Ansprüchen (§ 218 AO)

Der § 218 AO ist das Bindeglied zwischen dem Festsetzungs- und dem Erhebungsverfahren, denn § 218 I AO bestimmt, dass die Grundlage für die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis folgende Bescheide sind:

- Steuer- und Steuervergütungsbescheide
- Steueranmeldungen
- Haftungsbescheide
- VA über steuerliche Nebenleistungen

Für die Steuerbescheide besteht folgender GRUNDSATZ:

Für Steuerbescheide gilt: Ohne abgeschlossenes Festsetzungsverfahren kein Erhebungsverfahren.

Streit: Besteht über die aus der Festsetzung resultierende Forderung oder Verbindlichkeit (also innerhalb des Erhebungsverfahrens) Streit, so entscheidet die Behörde durch einen VA, § 218 II AO.

kein Steuerbescheid: Der Abrechnungsbescheid und die Abrechnung über Steuern ist zwar ein VA aber kein Steuerbescheid. Eine Abrechnungsverfügung ist aber ein VA mit Bindungswirkung. Diese muss bei Erlass eines Abrechnungsbescheids nach § 218 II AO beachtet werden. Die Änderungsmöglichkeiten richten sich daher nur nach den §§ 129-131 AO, AEAO zu § 218 Nr.3.

Grenzen: Im Abrechnungsverfahren kann nicht geprüft werden, ob das FA die Vollziehung eines angefochtenen Steuerbescheids bezüglich bereits verwirkter Säumniszuschläge hätte aufheben müssen, BFH 18.4.2006 II 578.



F. Das Erhebungsverfahren

225

I. Grundlegende Vorschriften

Ablaufhemmung (§ 230 AO)/Unterbrechung (§ 231 AO)

Einziges Tatbestandsmerkmal der Ablaufhemmung ist der Fall der höheren Gewalt nach § 230 AO (analog § 171 I AO). Die Ablaufhemmung tritt nur ein, wenn das unabwendbare Ereignis in den letzten 6 Monaten der Verjährungsfrist eintritt. Anders als bei der Festsetzungsverjährung kennt die Zahlungsverjährung noch den Tatbestand der Unterbrechung der Verjährung, § 231 AO. Die Unterbrechungen enthält abschließend § 231 I AO.

Unterbrechung der Zahlungsverjährung (§ 231 I AO) durch				
Schriftliche Geltendmachung des Anspruchs	Zahlungsaufschub	Stundung	Aussetzung der Vollziehung	Aussetzung der Verpflichtung des Zollsschuldners zur Abgabentrachtung
<ul style="list-style-type: none">• Sicherheitsleistung• Vollstreckungsaufschub• Vollstreckungsmaßnahmen• Anmeldung im Insolvenzverfahren• Aufnahme in einen Insolvenzplan oder in einen gerichtlichen Schuldenbereinigungsplan• Einbeziehung in ein Verfahren, das die Restschuldbefreiung für den Schuldner zum Ziel hat• Ermittlungen des FA nach Wohnsitz oder Aufenthaltsort des Zahlungspflichtigen				

Beachte: Die Unterbrechung kann sich auf Teilbeträge beziehen, § 231 IV AO. Wann eine Unterbrechung beendet wird, ist in § 231 II AO geregelt. Nach Beendigung der Unterbrechung beginnt mit Ablauf des Kalenderjahrs immer eine völlig neue (Zahlungs-)Verjährungsfrist (5 Jahre) zu laufen, § 231 III AO.

Wirkung der Zahlungsverjährung (§ 232 AO)

Die Zahlungsverjährung bewirkt, dass der Anspruch erlischt. Mit anderen Worten: Es existiert überhaupt kein Anspruch mehr. Der Steuerpflichtige kann folglich zuviel gezahlte Beträge auch wieder zurückverlangen.



G. Das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren

241

I. Grundlagen

I. Grundlagen

Das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren ist ein dem gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren (Klagen nach der FGO) vorgeschaltetes Verwaltungsverfahren. Der Steuerpflichtige kann dadurch erwirken, dass die Finanzbehörde ihre Entscheidung nochmals überprüft. Wichtig sind folgende Normen:

außergerichtliche Rechtsbehelfe	
1. Abschnitt	2. Abschnitt
Zulässigkeit, §§ 347-354 AO	Verfahrensvorschriften, §§ 355-367 AO

Der außergerichtliche Rechtsbehelf verhindert den Eintritt der formellen und materiellen Bestandskraft von VA. Die Sachentscheidung wird somit in vollem Umfang offengehalten. **Grundsatz:**

Die AO ermöglicht als außergerichtlichen Rechtsbehelf den Einspruch. Es ist

- die Zulässigkeit (formaler Gesichtspunkt) und
- die Begründetheit (sachliche Richtigkeit des Vorgebrachten) des Einspruchs zu prüfen.

Der Einspruch ist **zulässig** eingelegt, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

Erfordernisse für die Zulässigkeit des Einspruchs
- Der Finanzrechtsweg ist grundsätzlich gegeben (= die Vorschriften über außergerichtliche Rechtsbehelfe sind anwendbar). - Der Einspruch ist -- formgerecht eingelegt, § 357 I AO -- fristgerecht eingelegt, §§ 355, 356 AO -- durch eine befugte Person eingelegt, §§ 350, 352 AO - Auf den Einspruch wurde nicht verzichtet, § 354 AO



H. Vollstreckung

III. Vollstreckung wegen Geldforderungen

273

Vollstreckung in Sachen

Die wesentlichen Regelungen können wie folgt zusammengefasst werden:

Vollstreckung in bewegliche Sachen		
Pfändbare Sachen	Durchführung der Pfändung	Verwertung
<ul style="list-style-type: none">• Sachen i.S.d. § 90 BGB (körperliche Gegenstände)• Wertpapiere (§§ 286 II, 302 AO)• ungetrennte Früchte, § 294 AO Ausnahme: Unpfändbarkeit, § 295 AO	<ul style="list-style-type: none">• Befugnisse des Beamten, § 287 AO• Verfahrensnormen, §§ 288-291 AO Ausnahme: Abwendung der Pfändung, § 292 AO	<ul style="list-style-type: none">• Grundlagen, § 296 AO• Aussetzung, § 297 AO• Verfahren, §§ 298-308 AO

Pfändbare Sachen

Bewegliche Sachen: Bewegliche Sachen i.S.d. Vollstreckung sind nicht nur Sachen nach § 90 BGB, sondern auch bestimmte Wertpapiere (§§ 286 II, 302 AO) sowie bestimmte vom Boden noch nicht getrennte Früchte, § 294 AO. Bei den noch nicht getrennten Früchten darf eine Pfändung aber nur erfolgen, solange sie durch Vollstreckung in das unbewegliche Vermögen noch nicht in Beschlag genommen worden sind. Sie dürfen nicht früher als einen Monat vor der gewöhnlichen Zeit der Reife gepfändet werden, § 294 I AO.

Unpfändbar: Zu beachten ist auch, dass durch Verweis des § 295 AO auf Regelungen der ZPO ein Katalog von unpfändbaren Sachen besteht, z.B.:

- Gegenstände, die für eine bescheidene Lebensführung erforderlich sind,
- Gegenstände, die einer Erwerbstätigkeit dienen,
- bei wiederkehrenden Einkünften (z.B. Arbeitslohn) ein bestimmter Sockelbetrag.

Allg. Normen: Die Pfändung wegen Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis unterscheidet sich insoweit nicht von anderen Pfändungen.



J. Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht

282

II. Steuerstrafrecht

Umfang der Straftat

Wird durch eine oder mehrere Handlungen gegen mehrere Gesetze verstoßen, besteht das rechtssystematische Problem, ob es sich um mehrere Straftaten handelt, die jeweils einzeln zu untersuchen und abzuurteilen sind oder es sich um eine einzige Tat handelt. Man unterscheidet:

Mehrere Gesetzesverstöße können sein	
Tateinheit	Tatmehrheit
Durch ein und dieselbe Handlung werden mehrere Strafgesetze oder dasselbe Strafgesetz mehrmals verletzt, § 52 StGB	Durch mehrere Handlungen werden ein oder mehrere Gesetze durchbrochen, § 53 StGB
Es handelt sich um eine einzige Straftat, nur eine (einzige) Strafe wird verhängt	Es handelt sich um mehrere Straftaten, so dass mehrere Strafen verwirkt werden, es wird aber nur eine Gesamtstrafe verhängt

Beachte:

- Tatmehrheit besteht wenn mehrere Steuerarten hinterzogen werden. Geschieht dies allerdings durch eine einzige Tathandlung, so liegt Tateinheit vor.
- Fortgesetzte Straftaten (der Täter begeht mit einheitlichem Gesamtvorsatz durch gleichartige Handlungen mehrmals denselben Straftatbestand) führen aber nicht zur Tateinheit. Vielmehr ist jede einzelne Steuerhinterziehung für sich zu sehen, BGH 3.5.1994 NJW 1994, 1663 und BGH 20.6.1994.

Merke: Strafen können nicht gegen juristische, sondern nur gegen natürliche Personen verhängt werden.