

59. Die Korrektur von Steuerverwaltungsakten

I. Begriffsbestimmung

Nach Tipke ist der Begriff „Korrektur“ als Oberbegriff für die in der AO verwendeten Termini „Aufhebung“, „Änderung“, „Widerruf“ und „Rücknahme“ anzusehen. Entfällt ein Verwaltungsakt vollinhaltlich, so spricht man von einer „Aufhebung“. Wird der Inhalt eines Verwaltungsaktes dagegen nur partiell korrigiert, so wird dies „Änderung“ genannt. Ein rechtmäßiger Verwaltungsakt wird durch „Widerruf“, ein rechtswidriger durch „Rücknahme“ aufgehoben. Rechtswidrig ist ein Verwaltungsakt, wenn er ohne Rechtsgrundlage oder unter einem Verstoß gegen Rechtsnormen formeller oder materieller Art oder ermessensfehlerhaft erlassen wurde.

II. Voraussetzungen für die Korrektur von Steuerverwaltungsakten

Die Korrektur von Steuerverwaltungsakten kann nur unter folgenden Voraussetzungen erfolgen:

1. Es muss ein wirksamer – also kein nichtiger (§ 125 AO) – Verwaltungsakt vorliegen.
2. Der Sachverhalt muss sich unter eine Korrekturvorschrift subsumieren lassen.
3. Die Korrektur muss zeitlich noch zulässig sein. Sofern eine Festsetzungsfrist für den Verwaltungsakt besteht, ist die Korrektur grundsätzlich nur bis zum Ablauf dieser Frist zulässig (§ 169 Abs. 1 AO).
4. Treu und Glauben dürfen der Korrektur nicht entgegenstehen. Insbesondere darf die Änderung oder Aufhebung des Verwaltungsaktes nicht verwirkt sein. Eine Verwirkung wird nach herrschender Meinung angenommen, wenn der Stpfl. aus dem Untätigsein der Behörde den Eindruck gewonnen hat, dass der Fiskus keinen Anspruch mehr geltend macht.

III. Die Korrekturvorschriften im Einzelnen

Von den angeführten Voraussetzungen für die Korrektur von Steuerverwaltungsakten kommt den Korrekturvorschriften besondere Bedeutung zu. Im Folgenden sollen die wichtigsten Vorschriften dargestellt werden:

1. Die Korrekturvorschriften der AO

a) Korrekturvorschriften für alle Verwaltungsakte

Alle Steuerverwaltungsakte, die Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbare Unrichtigkeiten enthalten, die bei Erlass eines Verwaltungsaktes entstehen, können gem. § 129 AO korrigiert werden. Keine offenbaren Unrichtigkeiten i. S. des § 129 AO sind alle Fehler der Rechtsanwendung.

b) Allgemeine Korrekturvorschriften für „Nicht-Steuerbescheide“

Die §§ 130 ff. AO enthalten allgemeine Korrekturvorschriften, die allerdings (u. a.) nicht auf Steuerbescheide angewendet werden dürfen. § 130 AO regelt die Rücknahme eines rechtswidrigen und § 131 AO den Widerruf eines rechtmäßigen sonstigen Verwaltungsaktes. Aus Gründen des Vertrauensschutzes dürfen (relativ) begünstigende Verwaltungsakte nur in den in § 130 Abs. 2 bzw. § 131 Abs. 2 AO aufgeführten Fällen korrigiert werden.

c) Korrektur von Steuerbescheiden

Für Steuerbescheide (§ 155 Abs. 1 Satz 2 AO), Freistellungsbescheide (§ 155 Abs. 1 Satz 3 AO), Steuervergütungsbescheide (§ 155 Abs. 4 AO), Feststellungsbescheide (§ 181 AO), Zerlegungsbescheide (§ 185 i. V. m. § 184 Abs. 1 AO), Eintragung eines Freibetrages auf der Lohnsteuerkarte (§ 39 a Abs. 4 EStG i. V. m.

§§ 179, 181 Abs. 1 AO), um nur die wichtigsten Beispiele zu nennen, finden sich in der AO eine Reihe besonderer Korrekturvorschriften:

Steuerbescheide unter Vorbehalt der Nachprüfung können gem. § 164 AO bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist geändert werden. Für vorläufig festgesetzte Steuern enthält § 165 Abs. 2 AO eine spezielle Korrekturvorschrift. Aus § 172 AO ergeben sich Korrekturmöglichkeiten bei Zöllen und Verbrauchsteuern, bei der Zustimmung des Stpfl. zur Korrektur, bei Steuerbescheiden, die von sachlich unzuständigen Behörden erlassen wurden, und bei Steuerbescheiden, die durch unlautere Mittel erwirkt wurden.

Gemäß § 173 AO müssen Steuerbescheide aufgehoben werden, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. Führen die nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen oder Beweismittel zu einer niedrigeren Steuer, so ist der Bescheid nur zu korrigieren, wenn den Stpfl. am nachträglichen Bekanntwerden kein grobes Verschulden trifft. Vergessen, Irrtümer und bloße Nachlässigkeiten sind keine grobe Fahrlässigkeit. Eine Tatsache i. S. des § 173 AO ist jeder vom Willen des Stpfl. unabhängige Sachverhalt, der ganz oder zum Teil einen steuerlichen Tatbestand erfüllt. § 174 AO enthält Korrekturvorschriften für verschiedene Fälle widerstreitender Steuerfestsetzung, wie z. B. die Mehrfacherfassung. Nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO ist bei Erlass oder Korrektur eines Grundlagenbescheides der Folgebescheid zu ändern. Hierbei ist die Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist gem. § 171 Abs. 10 AO zu berücksichtigen. Gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO ist bei Eintritt eines Ereignisses mit steuerlicher Rückwirkung der Steuerbescheid zu berichtigen. Nach § 175 Abs. 2 AO gilt als ein solches Ereignis auch der Wegfall einer Voraussetzung für eine Steuervergünstigung.

Bei allen Korrekturen von Steuerbescheiden darf gem. § 176 AO zulasten des Stpfl. weder eine Änderung der Rechtsprechung noch eine darauf beruhende Änderung der Richtlinien berücksichtigt werden (Vertrauensschutz). Bei der Punktberichtigung von Steuerbescheiden sind gem. § 177 AO gegenläufige Rechtsfehlersalden in anderen Punkten zu berücksichtigen. Es sind also steuererhöhende Rechtsfehlersalden mit steuermindernden Punktberichtigungen zu verrechnen.

d) Sonstige spezielle Korrekturvorschriften nach der AO

Hier sind vor allem die speziellen Korrekturvorschriften für Zerlegungsbescheide (§ 189 AO), Zuteilungsbescheide (§ 190 AO), Zusagen aufgrund einer Außenprüfung (§ 207 AO) und Aufteilungsbescheide (§ 280 AO) zu nennen.

Streitig ist in der Literatur, ob bei der Korrektur von Zusagen ohne vorherige Außenprüfung („allgemeine“ Zusagen) §§ 130 ff. oder § 207 AO analog Anwendung finden. Da das Gesetz die Voraussetzungen nicht regelt, regelt es auch seine Folgen nicht. §§ 130 ff. sind teleologisch zu reduzieren und die verdeckte Lücke durch analoge Anwendung des § 207 AO zu schließen.

2. Korrekturvorschriften nach Einzelsteuergesetzen

Korrekturvorschriften finden sich nicht nur in der AO, sondern auch in Einzelsteuergesetzen. Exemplarisch seien angeführt:

- § 10 d EStG: Korrektur von ESt-Bescheiden wegen des Verlustvortrages,
 - § 5 Abs. 2, § 6 Abs. 2, § 7 Abs. 2, § 8 BewG: Korrektur der Festsetzung nicht laufend veranlagter Steuern wegen Eintritts von Bedingungen oder Ereignissen,
 - § 35 b GewStG: Änderung des GewSt-Messbescheides bei Änderung des ESt-, KSt- oder Feststellungsbescheides.
- (Prof. Dr. Bischoff)

60. Gemeinnützigkeit nach der AO

I. Einführung

Verfolgt eine Körperschaft steuerbegünstigte Zwecke, so werden ihr in einer Reihe von Einzelsteuergesetzen Steuervergünstigungen gewährt. Nach der abschließenden Aufzählung des § 51 AO sind steuerbegünstigte Zwecke:

- gemeinnützige Zwecke, § 52 AO
- mildtätige Zwecke, § 53 AO
- kirchliche Zwecke, § 54 AO

Die AO regelt als Mantelgesetz nur die Grundbegriffe und enthält Rahmenbestimmungen, die für alle in Betracht kommenden Steuerarten von Bedeutung sind, begründet aber selbst keine Steuervergünstigung.

II. Der Begriff der Gemeinnützigkeit (§ 52 AO)

Nach § 52 AO sind gemeinnützige Zwecke gegeben, wenn die Allgemeinheit von einer Körperschaft auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos gefördert wird. Die Voraussetzungen im Einzelnen:

1. Körperschaft

Es muss sich um eine Körperschaft handeln. Eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft kann also nie gemeinnützig i. S. des § 52 AO sein. Unter bestimmten Voraussetzungen sind ausländische steuerbegünstigende Körperschaften inländischen gleichgestellt, wenn sie die Allgemeinheit fördern.

2. Die Tätigkeit muss auf die Förderung der Allgemeinheit gerichtet sein

Eine Förderung der Allgemeinheit ist nicht gegeben, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugutekommt, fest abgeschlossen ist (z. B. Familie, Belegschaft eines Unternehmens) oder infolge seiner Abgrenzung dauernd nur sehr klein sein kann (z. B. Abgrenzung nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen) oder wenn sich der Personenkreis von der Allgemeinheit absondern will.

Nach § 52 Abs. 2 AO gilt als Förderung der Allgemeinheit insbesondere die Förderung von Wissenschaft, Religion, Völkerverständigung, Umweltschutz, Heimatgedanken, Jugendhilfe, Altenhilfe, Sport, traditionellem Brauchtum, Karneval, Pflanzen- und Tierzucht.

3. Auf sittlichem, materiellem oder geistigem Gebiet

4. Selbstlosigkeit (§ 55 AO)

Selbstlosigkeit ist gegeben, wenn

- nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt werden,
- die Mittel ausschließlich für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden,
- die Mitglieder der Körperschaft nach ihrem Ausscheiden nicht mehr als die eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert der Sacheinlagen zurück- erhalten,
- die Körperschaft keine Personen durch zweckfremde Angaben oder unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt,
- bei Auflösung der Gesellschaft das Vermögen nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet wird (Grundsatz der Vermögensbindung),
- die Körperschaft ihre Mittel grundsätzlich zeitnah (innerhalb von zwei Jahren nach Mittelzufluss) für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet.

5. Festschreibung der steuerbegünstigten Zwecke in der Satzung

Die steuerbegünstigte Zwecksetzung der Körperschaft muss in der Satzung festgeschrieben sein. Die Anforderungen an die Satzung sind in § 60 AO kodifiziert.

III. Umfang der Steuervergünstigung

Regelmäßig ist die Steuervergünstigung insoweit ausgeschlossen, als die gemeinnützige Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i. S. des § 14 AO betreibt (vgl. § 64 AO).

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nach § 14 AO setzt dabei eine selbständige, nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht (Gewinnerzielungsabsicht nicht erforderlich!), voraus.

Allerdings ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i. S. des § 14 AO insoweit unschädlich, als es sich um einen Zweckbetrieb handelt.

Ein Zweckbetrieb ist nach § 65 AO gegeben, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu verwirklichen, die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlichen Art nicht in größerem Umfange in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

IV. Folgen der Gemeinnützigkeit

1. Die Folgen bei der gemeinnützigen Körperschaft

Gemeinnützigen Körperschaften wird eine Reihe von steuerlichen Vergünstigungen gewährt. Als wichtigste seien hier genannt:

- die Körperschaftsteuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG
- die Gewerbesteuerbefreiung gem. § 3 Nr. 6 GewStG
- die Grundsteuerbefreiung gem. § 3 Abs. 1 Nr. 3 GrStG
- der begünstigte Umsatzsteuersatz von 7 % gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG

2. Folgen von Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften

Neben den unmittelbaren Begünstigungen der gemeinnützigen Körperschaften ergeben sich bei Zuwendungen an gemeinnützige Gesellschaften noch steuerliche Vergünstigungen. Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften sind von der Erbschaft- und Schenkungsteuer gem. § 13 Abs. 1 Nr. 16 b ErbStG befreit. Sie können gem. § 10 b Abs. 1 EStG bis zur Höhe von insgesamt 20 % des Gesamtbetrages der Einkünfte oder 4 % der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter vom Zuwendenden als Sonderausgaben abgezogen werden. Bei Überschreiten dieser Höchstsätze kommt eine Berücksichtigung im Rahmen der Höchstbeträge in den folgenden VZ als Sonderausgaben in Betracht.

In § 9 Nr. 2 KStG findet sich für Körperschaften eine § 10 b Abs. 1 EStG ähnliche Kürzungsvorschrift. Bei der Gewerbesteuer werden die Spenden – soweit bei der Gewinnermittlung abgezogen – grundsätzlich nach § 8 Nr. 9 GewStG hinzuge-rechnet und einheitlich in einem bestimmten Umfang gem. § 9 Nr. 5 GewStG als Kürzung berücksichtigt. (Prof. Dr. Bischoff)

61. Die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen

I. Vorbemerkungen

Die Besteuerungsgrundsätze in der AO verlangen, dass die Finanzbehörden den Sachverhalt mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit feststellen (§ 88 AO). Die Beteiligten haben bei der Ermittlung des Sachverhaltes mitzuhelfen (§ 90 AO). Es sind nun aber Fälle denkbar, in denen trotz der Ausschöpfung aller der in § 92 AO genannten Beweismittel die Besteuerungsgrundlagen nicht exakt ermittelt oder berechnet werden können. Die Finanzbehörden haben dann unter Anwendung des § 162 AO die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen.

II. Begriff des Schätzens

Schätzen bedeutet, einen Wahrscheinlichkeitsschluss aus Indizien in der Weise zu ziehen, dass die Besteuerungsgrundlagen, die sich nicht mit Sicherheit ermitteln oder berechnen lassen, so angesetzt werden, wie es der größtmöglichen Richtungswahrscheinlichkeit entspricht (RFH E, RStBl 25 S. 257). Da sich das Schätzen nur auf die Besteuerungsgrundlagen bezieht, beinhaltet es kein Ermessen, das sich auf die Rechtsfolgen bezieht. Die Finanzbehörden haben somit keinen Spielraum hinsichtlich der Rechtsfolgen, wohl aber bei der Beurteilung der Frage, welcher Ansatz bei der Beurteilung der Besteuerungsgrundlagen der wahrscheinlichste ist.

III. Schätzungstatbestand

Schätzung kommt immer dann in Betracht, wenn die Ermittlung der Besteuerung mit angemessenem Aufwand unmöglich ist. Zu nennen sind insbesondere folgende Fälle:

1. Die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ist objektiv unmöglich. Dies ist z. B. der Fall bei der Schätzung der Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes.
2. Der Stpfl. hat seine Mitwirkungspflichten verletzt.
3. Die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ist unmöglich, ohne dass der Stpfl. dies zu vertreten hat. Beispielsweise wurden die Besteuerungsgrundlagen infolge höherer Gewalt, z. B. durch Brand, vernichtet.
4. Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen ist nach den Einzelsteuergesetzen vorgeschrieben. Zu nennen ist z. B. die Ermittlung des Gewinns für Land- und Forstwirte nach § 13 a EStG.

IV. Schätzung nach § 162 Abs. 5 AO

Nach § 162 Abs. 5 AO können die in einem Grundlagenbescheid noch festzustellenden Besteuerungsgrundlagen von der für den Erlass des Folgebescheides zuständigen Finanzbehörde geschätzt werden, wenn der Grundlagenbescheid noch nicht ergangen ist. Ergeht später der Grundlagenbescheid, so ist der Folgebescheid entsprechend anzupassen.

V. Gegenstand der Schätzung

Nach § 162 AO sind die Besteuerungsgrundlagen Gegenstand der Schätzung. Sie betrifft somit quantifizierbare Größen wie Umsatz, Gewinn, Vermögen. Nicht geschätzt werden darf die Steuer selbst.

Die herrschende Meinung vertritt darüber hinaus die Auffassung, dass auch eine Sachverhaltsschätzung möglich ist. Somit können auch Fakten eines Sachverhaltes, z. B. die Tatsache, dass jemand ein Gewerbe betreibt, Gegenstand der Schätzung sein (andere Ansicht z. B. Tipke).

VI. Methoden der Schätzung

Als Schätzungsmethoden kommen insbesondere in Betracht:

- Richtsatzschätzung (äußerer Betriebsvergleich); hier werden die Besteuerungsgrundlagen des Betriebes mit den Erfahrungswerten der Finanzverwaltung aus sog. Richtsatzsammlungen verglichen;
- Vergleich mit Besteuerungsgrundlagen früherer Perioden desselben Betriebes (innerer Betriebsvergleich);
- Nachkalkulationen des Umsatzes durch Anwendung des betrieblichen Aufschlagssatzes auf den Waren- und Materialeinsatz, Zeitreihenvergleich oder Chi-Quadrat-Test (innerer Betriebsvergleich);
- Gesamtvermögensvergleich durch Errechnung des steuerpflichtigen Einkommens aus dem Vermögenszuwachs, den nicht abziehbaren Ausgaben für Lebensunterhalt und den steuerfreien Zuflüssen;
- Geldverkehrsrechnung durch Gegenüberstellung der Ausgaben mit den Geldzuflüssen aus Einkünften, Beständen oder sonstigen Quellen.

VII. Rahmen und Höhe der Schätzung

Es liegt im Wesen der Schätzung, dass die geschätzten Größen von den tatsächlichen Verhältnissen mehr oder minder abweichen. Die Finanzbehörden haben daher einen gewissen Spielraum, innerhalb dessen sie zu mehr oder minder sicheren Annahmen gezwungen sind. Die Schätzung muss sich aber in diesem Rahmen bewegen. Dabei darf nicht immer die Besteuerungsgrundlage angenommen werden, die im ungünstigsten Fall zutreffen würde. Vielmehr haben die Finanzbehörden bei der Ausnutzung des Schätzungsrahmens auch den Anlass der Schätzung zu berücksichtigen.

Soweit die Schätzung objektiv unmöglich ist, ist zunächst grundsätzlich von den Annahmen auszugehen, die der Stpfl. trifft. Diese sind vom Finanzamt zu überprüfen und zu übernehmen, soweit sie nicht wesentlich voneinander abweichen. Soweit der Stpfl. pflichtwidrig seine Mitwirkungspflichten verletzt hat, kann an die obere Grenze des Schätzungsrahmens gegangen werden (BFH, BStBl 1967 I S. 349).

Ist die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen unmöglich, ohne dass der Stpfl. dies zu vertreten hat, sollte von einem Mittelwert ausgegangen werden.

VIII. Rechtsbehelf

Gegen den Schätzungsbescheid ist Einspruch nach § 348 AO gegeben. Er ist begründet, wenn entweder die Voraussetzungen des § 162 AO nicht erfüllt sind oder wenn das Ergebnis sachlich unzutreffend ist. Der Stpfl., der seine Mitwirkungspflichten verletzt hat, kann diese noch im Rechtsbehelfsverfahren oder im Klageverfahren vor dem FG – nicht mehr vor dem BFH – erbringen. Die FG können, müssen aber nicht, eine eigene Schätzung vornehmen. Sie dürfen sich dabei auch anderer Schätzungsmethoden als die Finanzbehörden bedienen. Der BFH darf hingegen nur überprüfen, ob die Schätzung zulässig war oder ob Verfahrensfehler vorgekommen sind.

IX. Verhältnis der Schätzung zum Steuerstrafverfahren

Die Schätzung ist Teil des Steuerermittlungsverfahrens, das Steuerstrafverfahren hingegen Teil des Strafrechts. Die Schätzung kann daher nicht im Steuerstrafverfahren Indiz für die Steuerschuld des Stpfl. sein. Die Strafgerichte müssen daher die Besteuerungsgrundlagen aufgrund freier Beweiswürdigung selbständig ermitteln. (Dr. Kieffer)

62. Die Steuerhoheit

Die Frage nach der Steuerhoheit konkretisiert sich in den Fragen nach der Steuergesetzgebungshoheit, der Steuerertragshoheit und der Steuerverwaltungshoheit. Wie diese Fragen zu beantworten sind, regeln die Art. 105 ff. GG.

Nach der Auffassung des Bundesverfassungsgerichts geht das Grundgesetz von einem Steuerbegriff aus, der mit dem Steuerbegriff des § 3 Abs. 1 AO übereinstimmt. Die folgenden Ausführungen beziehen sich insoweit auf alle Geldleistungen, die keine 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.

I. Die Steuergesetzgebungshoheit

Die Steuergesetzgebungshoheit als das Recht, Steuergesetze zu erlassen, steht nach Art. 105 GG nur dem Bund und den Ländern zu. Dabei ist zwischen der ausschließlichen Gesetzgebung des Bundes und der konkurrierenden Gesetzgebung zu unterscheiden: Im Bereich der ausschließlichen Gesetzgebung des Bundes haben die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung nur, wenn und soweit sie hierzu in einem Bundesgesetz ausdrücklich ermächtigt werden (Art. 71 GG). Im Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung haben die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung, solange und soweit der Bund von seinem Gesetzgebungsrecht keinen Gebrauch macht (Art. 72 GG).

Der **Bund** hat gem. Art. 105 Abs. 1 GG die ausschließliche Gesetzgebungsbefugnis für Zölle, d. h. für Steuern, die nach den Vorschriften des Zolltarifs bei Warenbewegungen über die Grenze entstehen.

Die ausschließliche Gesetzgebungsbefugnis des Bundes erstreckt sich außerdem auf die Finanzmonopole, d. h. auf das Recht des Staates, durch die Herstellung oder den Vertrieb bestimmter Waren Einnahmen zu erzielen. Nach der Abschaffung des Zündwarenmonopols steht dem Bund bis zum 31.12.2017 nur noch das Branntweinmonopol zu.

Der Bund hat außerdem die konkurrierende Gesetzgebung über die übrigen Steuern, wenn deren Aufkommen ihm ganz oder zum Teil zusteht oder wenn in Sonderfällen nach Art. 72 Abs. 2 GG ein Bedürfnis nach einer bundesgesetzlichen Regelung besteht (Art. 105 Abs. 2 GG) und es sich weder um örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern (Art. 105 Abs. 2 a GG) noch um Kirchensteuer handelt. Bei Bundesgesetzen, deren Steueraufkommen den Ländern oder Gemeinden ganz oder zum Teil zufließt, ist die Zustimmung des Bundesrates erforderlich (Art. 105 Abs. 3 GG).

Die **Gesetzgebungsbefugnisse der Länder** liegen zum einen im Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung (Art. 105 Abs. 2 GG). Darüber hinaus haben die Länder die Gesetzgebungsbefugnis über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit diese keiner bundesgesetzlich geregelten Steuer gleichartig sind, sowie über die Bestimmung des Grunderwerbsteuersatzes (Art. 105 Abs. 2 a GG).

Die **Gemeinden** haben grundsätzlich keine Steuergesetzgebungshoheit. Ihnen wird durch das Grundgesetz lediglich das Recht eingeräumt, die Hebesätze der Realsteuern, d. h. der Grundsteuer und der Gewerbesteuer, festzusetzen (Art. 106 Abs. 6 GG). Diese Regelung schließt jedoch nicht aus, dass die Länder den Gemeinden das Recht zur Erhebung örtlicher Verbrauch- und Aufwandsteuern übertragen.

In den Kommunalabgabengesetzen finden sich daher Bestimmungen, nach denen die Gemeinden örtliche Steuersatzungen erlassen können. Entsprechende Regelungen gelten z. B. für die Hundesteuer, die Vergnügungsteuer und auch für die

Zweitwohnungsteuer, die das Bundesverwaltungsgericht und auch das Bundesverfassungsgericht (BStBl 1984 II S. 72) grundsätzlich für zulässig erklärt haben.

II. Steuerertragshoheit

Die Steuerertragshoheit als das Recht zur Vereinnahmung des Steueraufkommens wird durch die Art. 107 und 108 des Grundgesetzes geregelt. Die Verteilung des Steueraufkommens ergibt sich daraus wie folgt:

Dem **Bund** steht der Ertrag der Finanzmonopole und insbesondere das Aufkommen der Zölle, bestimmter Verbrauchsteuern, der Kapitalverkehrsteuern, der Versicherungsteuer, der Wechselsteuer und der Abschöpfungen zu (Art. 106 Abs. 1 GG). Den **Ländern** steht das Aufkommen der sog. Landessteuern zu. Dazu zählen insbesondere die Vermögensteuer, die Kraftfahrzeugsteuer, die Grunderwerbsteuer und die Erbschaftsteuer (Art. 106 Abs. 2 GG).

Dem Bund und den Ländern steht neben der Gewerbesteuerumlage nach Art. 106 Abs. 66 GG das Aufkommen der sog. Gemeinschaftsteuern zu: Gemeinschaftsteuern sind die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer und die Umsatzsteuer, soweit das Aufkommen der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer nicht den Gemeinden zugewiesen wird (Art. 106 Abs. 3 GG). Die Verteilung der Anteile am Umsatzsteueraufkommen auf Bund und Länder regelt das Finanzausgleichsgesetz (zuletzt geändert BGBl 2014 I S. 2411).

Am Aufkommen der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer sind Bund und Länder zur Hälfte beteiligt (Art. 106 Abs. 3 Satz 2 GG).

Den **Gemeinden** steht ein Anteil am Einkommensteueraufkommen, das Aufkommen der Realsteuern, das Aufkommen der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern und ein Teil des Länderanteils an den Gemeinschaftsteuern zu (Art. 106 Abs. 5 bis 7 GG). Im Rahmen der Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer sind die Gemeinden darüber hinaus auch am Umsatzsteueraufkommen beteiligt worden (Art. 106 Abs. 5 a GG).

Darüber hinaus erfolgt ein **Finanzausgleich**. Der **horizontale** Finanzausgleich vollzieht sich zwischen den Ländern, der **vertikale** Finanzausgleich vollzieht sich zwischen Bund und Ländern (Art. 107 GG).

III. Die Steuerverwaltungshoheit

Die Frage, wer die Steuern zu verwalten hat, bestimmt gem. § 1 AO unter anderem den Anwendungsbereich der Abgabenordnung. Sie wird vor allem durch Art. 108 GG i. V. m. dem Finanzverwaltungsgesetz geregelt.

Bundesfinanzbehörden sind zuständig für die Verwaltung der Zölle, des Branntweinmonopols als letztem Finanzmonopol, die bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer und die Abschöpfungen (Art. 108 Abs. 1 GG). Bundesfinanzbehörden sind das Bundesfinanzministerium, das Bundeszentralamt für Steuern sowie die Oberfinanzdirektionen, Hauptzollämter und Zollfahndungsämter (§ 1 Finanzverwaltungsgesetz).

Landesfinanzbehörden verwalten die übrigen Steuern (Art. 108 Abs. 2 GG). Sie werden im Auftrag des Bundes tätig, soweit sie Steuern verwalten, die ganz oder zum Teil dem Bund zufließen. Landesfinanzbehörden sind die Landesfinanzministerien, die Oberfinanzdirektionen und die Finanzämter (§ 2 Finanzverwaltungsgesetz).

Die **Gemeinden** verwalten die Realsteuern, soweit es um die Steuerfestsetzung, die Steuererhebung und das Zerlegungsverfahren geht. Im Übrigen sind die Landesfinanzbehörden zuständig. Die Gemeinden sind darüber hinaus auch für die Verwaltung der Gemeindesteuern zuständig, soweit ihnen diese Aufgabe von den Ländern zugewiesen wurde (Art. 108 Abs. 4 Satz 2 GG). (Montag)

63. Festsetzungs- und Zahlungsverjährung

I. Abgrenzung der Begriffe

Im Steuerrecht sind die Festsetzungs- und die Zahlungsverjährung zu unterscheiden. Der Eintritt der Festsetzungsverjährung hindert die Festsetzung eines zu beanspruchenden Betrages durch einen Verwaltungsakt oder die Berichtigung eines Verwaltungsaktes. Dagegen trifft die Zahlungsverjährung den festgesetzten fälligen Zahlungsanspruch.

II. Festsetzungsverjährung

1. Grundsätzliches

Gegenstand der Festsetzungsverjährung ist die Verjährung eines noch nicht festgesetzten Steueranspruches. Sie ist in §§ 169 bis 171 AO geregelt. Die Festsetzungsverjährung tritt ein, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist, und hat zur Folge, dass die Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung nicht mehr zulässig ist. Der Steueranspruch erlischt. Sinn dieser Regelung ist es, dass nach Ablauf einer angemessenen Zeit Rechtssicherheit eintritt und der Stpfl. nicht mehr mit Steuer(nach)forderungen zu rechnen braucht.

2. Dauer der Festsetzungsverjährung

Gemäß § 169 Abs. 2 AO beträgt die Festsetzungsfrist bei Verbrauchsteuern und Verbrauchsteuervergütungen ein Jahr, für alle anderen Steuern und Steuervergütungen vier Jahre. Die Festsetzungsfrist verlängert sich bei leichtfertiger Steuerverkürzung auf fünf Jahre und bei Steuerhinterziehung auf zehn Jahre. Für die Fristwahrung durch die Finanzbehörden ist es ausreichend, dass die Steuerfestsetzung vor Fristablauf das Finanzamt verlassen hat.

3. Fristbeginn

Gemäß § 170 Abs. 1 AO beginnt die Festsetzungsverjährungsfrist grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Allerdings ergeben sich aus § 170 Abs. 2 bis 6 AO eine Reihe von Anlaufhemmungen: So beginnt die Festsetzungsfrist bei gesetzlichen Erklärungs-, Anmeldungs- und Anzeigepflichten erst mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung, die Steueranmeldung oder Anzeige eingereicht wird. Sie beginnt jedoch spätestens mit Ablauf des dritten Jahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist.

Weitere Sonderregelungen finden sich z. B. für Steuerzeichen und Erbschaftsteuer. Eine Anlaufhemmung tritt auch ein, wenn eine Steuer oder eine Steuervergütung nur auf Antrag festgesetzt wird; in diesem Falle beginnt die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Antrag gestellt wird.

4. Ablaufhemmung

Aus § 171 AO ergeben sich zahlreiche Fälle der Ablaufhemmung. So ist eine Ablaufhemmung vorgesehen, solange die Steuerfestsetzung wegen höherer Gewalt innerhalb der letzten sechs Monate des Fristablaufes nicht erfolgen kann. Eine Ablaufhemmung ist auch vorgesehen, wenn beim Erlass eines Steuerbescheides eine offenbare Unrichtigkeit unterlaufen ist. In diesem Falle endet

die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe dieses Steuerbescheides.

Von besonderer praktischer Bedeutung sind die Ablaufhemmungen durch Anträge, die die Steuerfestsetzung betreffen, durch Rechtsbehelfe, durch den Beginn einer Außenprüfung, durch den Beginn einer Fahndungsprüfung, durch (nicht verjährte) Strafverfolgung und bei vorläufigen Bescheiden i. S. des § 165 AO. Darüber hinaus ergibt sich aus § 171 Abs. 10 AO eine Ablaufhemmung für Folgebescheide bis zum Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheides.

III. Zahlungsverjährung

Fällige Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis – also Zahlungsansprüche – unterliegen der Zahlungsverjährung. Gegenstand der Zahlungsverjährung sind aber keineswegs nur Steueransprüche des Steuergläubigers, sondern alle Ansprüche des Steuerschuldners, wie z. B. ein Erstattungsanspruch nach einer Doppelzahlung.

Die Zahlungsverjährung ist in den §§ 228 bis 232 AO geregelt. Die Zahlungsverjährung tritt ein, wenn die Zahlungsverjährungsfrist abläuft, und hat zur Folge, dass der (Steuer-)Anspruch und die von ihm abhängigen Zinsen erlöschen.

Die Zahlungsverjährungsfrist beträgt einheitlich für alle Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis fünf Jahre.

1. Beginn der Zahlungsverjährung

Die Zahlungsverjährung beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Zahlungsanspruch erstmalig fällig geworden ist (§ 229 Abs. 1 Satz 1 AO). Die Steuerschuld ist i. d. R. einen Monat nach Bekanntgabe des Steuerverwaltungsaktes fällig.

2. Anlaufhemmung

Anlaufhemmungen ergeben sich insbesondere bei Umsatzsteuervorauszahlungen und bei anderen Fälligkeitssteuern. Hier wird der Steueranspruch bereits fällig, bevor die Steuer angemeldet oder festgesetzt worden ist. Die Verjährung beginnt jedoch nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steueranmeldung oder die Steuerfestsetzung wirksam geworden ist.

3. Unterbrechungshandlungen

So genannte „Unterbrechungshandlungen“ i. S. des § 231 Abs. 1 Satz 1 AO haben zur Folge, dass mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Unterbrechung geendet hat, eine neue volle, fünfjährige Verjährungsfrist zu laufen beginnt. Bei diesen Unterbrechungen sind insbesondere Zahlungsaufschub, Stundungen, Aussetzung der Vollziehung, Sicherheitsleistungen, Vollstreckungen sowie jede Maßnahme der Finanzbehörde zur Ermittlung von Wohnsitz bzw. Aufenthaltsort zu nennen.

4. Ablaufhemmung

Die Ablaufhemmung gem. § 230 AO ist streng von der Unterbrechung der Zahlungsverjährung zu unterscheiden. Während bei der Unterbrechung die Verjährungsfrist neu zu laufen beginnt, läuft sie während der Ablaufhemmung lediglich nicht weiter. Einziger Grund für eine Hemmung der Zahlungsverjährungsfrist ist höhere Gewalt (§ 230 AO).

(Prof. Dr. Bischoff)