

Abgabenordnung: AO / FGO

45. Auflage 2021
ISBN 978-3-406-76230-7
Beck im dtv

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen. beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

Abgabenordnung
Finanzgerichtsordnung

The logo for beck-shop.de features the text 'beck-shop.de' in a bold, lowercase, sans-serif font. Above the 'i' in 'shop' are three small, solid red circles of varying sizes, arranged in a slight arc. Below the main text, the words 'DIE FACHBUCHHANDLUNG' are written in a smaller, uppercase, sans-serif font.
beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

dtv



beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Schnellübersicht

Abgabenordnung 1
Einführungsgesetz zur AO 1.1
Anwendungserlass zur AO 1.2
Finanzgerichtsordnung 2

Abgabenordnung

mit Finanzgerichtsordnung
und
Nebengesetzen

Textausgabe mit ausführlichem Sachverzeichnis
und Einführung
von Dr. Armin Pahlke

45. Auflage
Stand: 1. 3. 2021


beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

dtv


beck-shop.de
www.dtv.de
www.beck.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Sonderausgabe

dtv Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG
Tumblingerstraße 21, 80337 München

© 2021. Redaktionelle Verantwortung: Verlag C. H. Beck oHG
Gesamtherstellung: Druckerei C. H. Beck, Nördlingen
(Adresse der Druckerei: Wilhelmstraße 9, 80801 München)
Umschlagtypographie auf der Grundlage
der Gestaltung von Celestino Piatti

CO₂
neutral


chbeck.de/nachhaltig

ISBN 978-3-423-53057-6 (dtv)
ISBN 978-3-406-76230-7 (C. H. Beck)


9 783406 762307

Inhaltsverzeichnis

Einführung von Dr. Armin Pahlke	VII
1. Abgabenordnung (AO)	1
1.1 Einführungsgesetz zur Abgabenordnung (EGAO)	249
1.2 Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO)	285
2. Finanzgerichtsordnung (FGO)	769
Sachverzeichnis	825


beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

**Fußnotenhinweise beziehen sich auf folgende Beck'sche
Loseblattsammlungen:**

Aichberger, SGB ...	Sozialgesetzbuch mit Nebengesetzen, Ausführungs- und Verfahrensvorschriften
Doppelbesteue- rungsabkommen ...	OECD-Musterabkommen, DBA (Einkommen- und Vermögensteuer/Erbschaftsteuer), Sonderabkommen Schifffahrt u. Luftfahrt, Verwaltungsanweisungen
Sartorius I	Verfassungs- und Verwaltungsgesetze
Sartorius III	Verwaltungsgesetze, Ergänzungsband für die neuen Bundesländer
Sartorius Ergänzungsband	Verfassungs- und Verwaltungsgesetze: Ergänzungsband
Schönfelder	Deutsche Gesetze; Zivil-, Straf- und Verfahrensrecht
Schönfelder II	Zivil-, Wirtschafts- und Justizgesetze für die neuen Bundesländer
Schönfelder Ergänzungsband	Deutsche Gesetze: Ergänzungsband
Steuererlasse	Wichtige Erlasse zum gesamten Steuerrecht
Steuergesetze	Bundesgesetze zum Steuerrecht
Steuerrichtlinien ...	Textsammlung der Richtlinien des Bundes zum Steuer- recht mit Verweisungen und Sachverzeichnissen
Wirtschaftsgesetze	Wichtige Gesetze für Juristen und Wirtschaftsfachleute (Zivilrecht, Öffentliches Recht, Gewerblicher Rechts- schutz)
Zölle und Ver- brauchsteuern	EG- und nationale Vorschriften zum Zollrecht, Ver- brauchsteuerrecht, Umsatzsteuerrecht, Verfahrensrecht

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Einführung

Von Dr. Armin **Pahlke**, Richter am Bundesfinanzhof a.D., München

Abgabenordnung

Die seit dem 1. Januar 1977 geltende **Abgabenordnung (AO)** – abgedruckt unter **1.** – enthält die für die Besteuerung der Bürger grundlegenden Vorschriften. Ihrer Konzeption nach ist die AO ein „Mantelgesetz“, das das allgemeine Steuerrecht und das Steuerverwaltungsverfahren in einem einheitlichen Gesetzeswerk zusammenfasst.

Die Bezeichnung „Abgaben“ordnung ist insofern missverständlich, als zu den (öffentlichen) „Abgaben“ neben den Steuern auch Gebühren (Entgelte für die Inanspruchnahme der öffentlichen Verwaltung, zB Müllabfuhr- oder Verwaltungsgebühren) sowie Beiträge (Entgelte für die Möglichkeit der Inanspruchnahme öffentlicher Leistungen, zB Anliegerbeiträge) und die sog. Sonderabgaben (zB Ausgleichsabgabe nach dem Schwerbehindertengesetz) zählen. Die AO gilt hingegen nur für Steuern und steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 1 und 4) und für diese auch nur dann, wenn sie durch Bundesrecht oder EU-Recht geregelt sind (§ 1 Abs. 1). Damit findet die AO insbesondere auf die Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer Anwendung. Für die sog. Realsteuern (dies sind die Grundsteuer und Gewerbesteuer, vgl. § 3 Abs. 2) gilt die AO, sofern ihre Verwaltung den Gemeinden übertragen ist, nur eingeschränkt (vgl. § 1 Abs. 2).

Der Begriff Abgaben„ordnung“ legt zwar die Vorstellung nahe, dieses Gesetz enthalte ausschließlich verfahrensrechtliche Vorschriften. Dies trifft aber nicht zu. Vielmehr enthält die AO auch zahlreiche Regelungen, die dem materiellen Steuerrecht zuzuordnen sind. Dazu gehören insbesondere die Vorschriften über das Steuerschuldrecht (§§ 33 bis 50) sowie die in §§ 369 ff. geregelten Tatbestände des Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrechts.

Historisch geht die AO auf die von *Enno Becker* geschaffene und am 23. Dezember 1919 in Kraft getretene Reichsabgabenordnung (RAO) zurück. Die RAO galt nahezu 60 Jahre und wurde nach sorgfältigen Vorarbeiten durch die am 1. Januar 1977 in Kraft getretene AO grundlegend reformiert. Das wesentliche Ziel der AO besteht darin, das allgemeine Steuerrecht und das Steuerverfahrensrecht in einem Gesetz zusammenzufassen. Ferner sollte für das Steuerrecht ein gerechter Ausgleich zwischen den Grundsätzen der Rechtssicherheit und der materiellen Gerechtigkeit erreicht werden. Schließlich musste der technischen Entwicklung durch Anpassung des Besteuerungsverfahrens an die elektronische Datenverarbeitung Rechnung getragen und eine rasche, zeitnahe und unbürokratische Steuererhebung ermöglicht werden.

Die **Gliederung** der AO in neun Teile folgt systematischen Gesichtspunkten.

Der *Erste Teil* (§§ 1 bis 32j) steckt in seinen „Einleitenden Vorschriften“ durch § 1 den Anwendungsbereich des Gesetzes ab. Von der Bundesrepublik geschlossene völkerrechtliche Verträge – dies sind vor allem die mit zahlreichen

Einführung

Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen – genießen einen Vorrang gegenüber den innerstaatlichen Steuergesetzen (§ 2). Die Vorschriften über die Verarbeitung personenbezogener Daten in § 2a sind seit dem 25. Mai 2018 an die in allen Mitgliedstaaten der EU geltende Datenschutz-Grundverordnung angepasst. Die Verarbeitung der geschützten Daten regeln die neu geschaffenen §§ 29b und 29c. Die Rechte der betroffenen Personen ergeben sich aus §§ 32a bis 32 f. In den §§ 32g bis 32j werden die Datenschutzaufsicht sowie der gerichtliche Rechtsschutz in datenschutzrechtlichen Angelegenheiten behandelt. Die §§ 32c und 32i wurden in Teilen durch Gesetz vom 29. Dezember 2020 neu geregelt.

Große praktische Bedeutung haben die in §§ 3 bis 15 gegebenen steuerlichen **Begriffsdefinitionen** (zB Gesetz, Ermessen, Behörden, Wohnsitz, Angehörige), die für die gesamte AO wichtig sind. Der an sich zentrale Begriff des Steuerpflichtigen wird allerdings außerhalb dieses Abschnitts erst in § 33 definiert. Die Regelungen über die Zuständigkeit (§§ 16 bis 29a) betreffen teilweise nur einzelne Steuerarten und werden durch Regelungen in den Einzelsteuergesetzen ergänzt.

Das in § 30 geregelte **Steuergeheimnis** gründet auf dem durch das Grundgesetz geschützten Recht auf sog. informationelle Selbstbestimmung. Die Regelung wurde dahingehend ergänzt, dass auch die Statistischen Landesämter die Daten benutzen dürfen. Ein Bankgeheimnis sieht die AO nicht mehr vor. Die den Finanzbehörden früher auferlegte Verpflichtung, „auf das Vertrauensverhältnis zwischen den Kreditinstituten und deren Kunden besonders Rücksicht zu nehmen“ (§ 30a), ist entfallen. Diese Vorschrift hatte ohnehin schon an Bedeutung verloren, nachdem der Gesetzgeber den Finanzbehörden durch das Kontenabrufverfahren (§ 93 Abs. 7 bis 10 sowie § 93b) die Möglichkeit eröffnet hat, einzelne Daten über Konto- und Depotverbindungen über das Bundesamt für Finanzen abzurufen. Eine Durchbrechung des Steuergeheimnisses enthält die Regelung des § 31 AO, der den dort aufgeführten Stellen der öffentlichen Verwaltung einen Zugriff auf die Daten der Finanzverwaltung gestattet. Zudem lassen §§ 31a und 31b einen Informationsaustausch zwischen den Finanzbehörden und anderen Stellen zu, um zB illegale Beschäftigung, Schwarzarbeit, Leistungsmissbrauch, Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung wirksamer bekämpfen zu können.

Der mit „Steuerschuldrecht“ überschriebene *Zweite Teil* (§§ 33 bis 77) enthält vor allem materiell-rechtliche Vorschriften über Entstehung, Inhalt und Erlöschen des Steuerschuldverhältnisses und über die Haftung für Steuerschulden anderer. § 33 stellt den Begriff des Steuerpflichtigen voran; dieser Begriff ist umfassender als der des Steuerschuldners (dazu § 37). Denn Steuerpflichtiger ist nicht nur der Schuldner eines vermögensrechtlichen Anspruchs, sondern prinzipiell auch jeder, dem in der AO oder in einzelnen Steuergesetzen Verfahrenspflichten (zB Erklärungs- oder Mitwirkungspflichten) auferlegt sind. Gegenstand des Steuerschuldverhältnisses sind vermögensrechtliche Ansprüche zwischen dem Steuerschuldner und dem Steuergläubiger. Die einzelnen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sind in § 37 aufgezählt. Mehrere Personen, die nebeneinander dieselbe Steuer schulden oder für sie haften, unterliegen den besonderen Regeln der Gesamtschuldnerschaft (dazu § 44).

Bei der Beurteilung von Rechtsgeschäften und anderen für die Besteuerung erheblichen Verhältnissen stellt das Steuerrecht auf das wirtschaftliche Ergebnis ab. Einzelheiten dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise ergeben sich aus den §§ 39 bis 41. Steuervermeidungen durch den Missbrauch von rechtlichen Ge-

Einführung

staltungsmöglichkeiten begegnet § 42, der den „Missbrauch“ als „unangemessene rechtliche Gestaltung“ definiert.

Eingehende Regelungen enthalten §§ 51 ff. hinsichtlich der **steuerbegünstigten Zwecke**. Ist nach Maßgabe dieser Bestimmungen eine Gemeinnützigkeit zu bejahen, ergeben sich daraus erhebliche Steuervergünstigungen (zB bei der Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuer). Einen Vertrauensschutz bei Mittelweitergaben normiert nunmehr der ab 29. Dezember 2020 eingefügte § 58a. Ab 1. Januar 2024 soll durch § 60b ein zentrales Zuwendungsempfängerregister beim Bundeszentralamt für Steuern geschaffen werden, mit dem zukünftig auf gesonderte Zuwendungsbescheinigungen verzichtet werden kann. Durch zahlreiche Änderungen des Gemeinnützigkeitsrechts sind die Rahmenbedingungen für bürgerschaftliches Engagement und Ehrenamt laufend verbessert worden. Verfassungsfeindliche Organisationen werden nicht gefördert (§ 51 Abs. 3 S. 1). Für die Tätigkeit von Dachverbänden bei der Organisation von Sportverbänden gilt ab 1. Januar 2021 eine Begünstigung (§ 67a Abs. 4); ein Zweckbetrieb liegt schon dann vor, wenn mehr als 50 Prozent Amateursportler an der Veranstaltung teilnehmen. Für gemeinnützige Vereine und andere Körperschaften hält die Anlage 1 zu § 60 eine Mustersatzung bereit.

Die Haftung im Steuerrecht – sie bedeutet das Einstehenmüssen für fremde Steuerschulden – regeln §§ 69 ff. Diese Vorschriften sollen das Steueraufkommen sicherstellen. Durch § 72a wurde nunmehr ein neuer Haftungstatbestand eingefügt, der unter näheren Voraussetzungen eine Haftung des Herstellers nichtamtlicher Datenverarbeitungsprogramme begründet. Die steuerrechtliche Haftpflicht knüpft vor allem an bestimmte Handlungen (zB Pflichtverletzungen gesetzlicher Vertreter) an. Die Haftung bei Organschaft (§ 73) wurde dahingehend ausgedehnt, dass neben ihr auch die Organgesellschaften haften. Zur Haftung führt auch eine besondere Nähe des Haftenden zu dem Vermögen, aus dem die Steuerschuld aufgebracht werden soll (zB Haftung eines Betriebsübernehmers, § 75). Haftungsschuldner werden durch Haftungsbescheid (§ 191 Abs. 1) in Anspruch genommen.

Der *Dritte Teil* (§§ 78 bis 133) enthält die ganz allgemeinen Vorschriften über das Steuerverwaltungsverfahren. Dazu wird in § 78 zunächst der am Besteuerungsverfahren beteiligte Personenkreis umschrieben und in §§ 79 bis 81 festgelegt, wer wirksam Verfahrenshandlungen vornehmen kann. § 80 Abs. 9 regelt nunmehr die sofortige Zurückweisung von Beiständen, die ohne die notwendige Befugnis handeln.

Für das gesamte Besteuerungsverfahren geltende wichtige Verfahrensgrundsätze ergeben sich aus §§ 85 bis 92. Steuern sind nach dem sog. **Legalitätsprinzip** nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben (§ 85). Die in §§ 87a (zuletzt geändert durch Gesetz vom 12. Dezember 2020) bis 87e geschaffenen Regelungen erlauben unter näheren Voraussetzungen eine **elektronische Kommunikation** mit dem Finanzamt. Gemäß § 87a Abs. 1 S. 3 AO kann nunmehr auf die Verschlüsselung verzichtet werden, wenn alle betroffenen Personen zustimmen. Der in § 88 festgelegte **Untersuchungsgrundsatz** ist durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens neu justiert worden. Die Finanzämter bestimmen das Maß der zu beachtenden Amtsermittlungspflicht unter Berücksichtigung ihrer personellen und wirtschaftlichen Konsequenzen. Dabei können auch allgemeine Erfahrungen sowie die Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit berücksichtigt werden. Zur Sicherstellung eines angemessenen Entdeckungsrisikos wird außerdem ein automati-

Einführung

siertes Risikomanagement geschaffen. Dadurch wird die Steuererklärung ggf. einer persönlichen Prüfung durch einen Amtsträger zugeführt.

Bemerkenswert ist die Regelung des § 89. Die Vorschrift verpflichtet die Finanzbehörden nicht nur allgemein zu Beratung und Auskunft. § 89 Abs. 2 enthält auch eine allgemeine gesetzliche Regelung über die sog. **verbindliche Auskunft**. Hierfür besteht aus Gründen der Planungssicherheit und vor dem Hintergrund der immer komplizierteren Steuergesetze ein dringendes praktisches Bedürfnis. Freilich erteilen die Finanzbehörden eine solche verbindliche Auskunft im Regelfall nicht gratis, sondern nur gegen Zahlung einer Gebühr (§ 89 Abs. 3 bis 7). Diese Gebühr wird nach dem Wert der Auskunft für den Antragsteller bemessen. Die Gebührenpflicht entfällt, wenn der Gegenstandswert weniger als 10.000 Euro oder die Bearbeitungszeit für das Finanzamt weniger als zwei Stunden beträgt.

Die Beteiligten sind zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts verpflichtet (§ 90 Abs. 1) und haben ein Recht auf Anhörung (§ 91). Zu diesen Mitwirkungspflichten gehört zB die Pflicht zur Auskunft (§ 93); diese Vorschrift wurde mehrfach – zuletzt mit Wirkung ab 29. Dezember 2020 – geändert. Die Sachaufklärungsbefugnisse der Vollstreckungsbehörde sind erweitert worden. Die Mitwirkungspflicht gilt auch für die Vorlage von Urkunden (§ 97) oder die Duldung des Betretens von Grundstücken und Räumen (§ 99). Die Finanzbehörde kann zur Sachverhaltsermittlung auch auf Dritte zurückgreifen (zB §§ 93, 96 und 97). Das Auskunftersuchen nach § 93 einschließlich eines sog. Sammelauskunftersuchens und das Vorlageersuchen nach § 97 sind gleichrangige Ermittlungsinstrumente. Dritte Personen haben unter bestimmten Voraussetzungen ein Auskunftsverweigerungsrecht (§§ 101 bis 106).

Von besonderer Brisanz (im Hinblick auf die notwendige Balance zwischen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung einerseits und dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung andererseits) sind § 93 Abs. 7, Abs. 8 und Abs. 8a sowie § 93b. Die Finanzbehörden haben aufgrund dieser Vorschriften die Möglichkeit zum **Kontenabruf**, dh, sie können für steuerliche Zwecke über das Bundeszentralamt für Steuern bei den Finanzinstituten einzelne Daten abrufen. Im Zuge der Einführung der Abgeltungssteuer auf private Zinsen und Veräußerungsgewinne wurden die Kontenabrufmöglichkeiten durch § 93 Abs. 7 eingeschränkt; mitteilungspflichtig sind jedoch bundesgesetzliche Steuererstattungen und Steuervergütungen (zB Kindergeld) sowie Mitteilungen nach § 138 Abs. 2. Nach § 93 Abs. 8 und Abs. 8a haben zB auch die für die Gewährung von Sozialhilfe oder Ausbildungsförderung zuständigen Behörden die Möglichkeit des Kontenabrufs. Hinsichtlich des Kontenabrufs besteht grundsätzlich eine Informationspflicht gegenüber dem Betroffenen (§ 93 Abs. 9) und ferner eine Dokumentationspflicht der ersuchenden Behörde über das Abrufersuchen und dessen Ergebnis (§ 93 Abs. 10).

Zu den Allgemeinen Vorschriften gehören auch solche über **Fristen und Termine** (§§ 108 und 109). Die Möglichkeit der Fristverlängerung ist für die nach dem 31. Dezember 2017 beginnenden Besteuerungszeiträume stark eingeschränkt worden. Durch § 109 Abs. 4 ist für Steuererklärungen und für von den Finanzbehörden gesetzte Fristen die Möglichkeit eines rein automationsgestützten Verfahrens eröffnet. Wurde im Verwaltungsverfahren eine gesetzliche Frist (zB eine Rechtsbehelfsfrist) nicht eingehalten, ist unter näheren Voraussetzungen Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren (dazu § 110).

Im Rahmen der Rechts- und Amtshilfe (§§ 111 ff.) sind Gerichte und Behörden verpflichtet, die Finanzbehörden zur Durchführung der Besteuerung zu

Einführung

unterstützen. Aufgrund der stetig zunehmenden Verflechtung Deutschlands mit dem Ausland gewinnt auch die zwischenstaatliche grenzüberschreitende Rechts- und Amtshilfe an Bedeutung. Im Rahmen des § 117 können die Finanzbehörden auch ausländische Rechts- und Amtshilfe in Anspruch nehmen bzw. ausländischen Behörden solche Hilfe gewähren. Hier zieht das EU-Amtshilfegesetz vom 26. Juni 2013 (BGBl. 2013 I 1809) eine erhebliche Ausweitung des Austauschs von Informationen in Steuersachen zwischen Deutschland und den übrigen EU-Mitgliedstaaten nach sich. § 117a und § 117b lassen zur Verhütung von Straftaten die Übermittlung von Daten an Mitgliedstaaten der EU zu. Auf der Grundlage des § 117c kommt es auch bei anderen internationalen Sachverhalten, insbesondere im Verhältnis zu den USA, zur Erhebung und Übermittlung steuerrelevanter Daten. § 117d erlaubt die Aufbereitung der im Rahmen der internationalen Amts- und Rechtshilfe erlangten Informationen zu statistischen Zwecken und deren Veröffentlichung.

Das Handeln der Finanzbehörden erfolgt, soweit dieses Regelungscharakter aufweist, durch **Verwaltungsakt**. Für die allgemeinen Steuerwaltungsakte gelten die in §§ 118 bis 132 niedergelegten Grundsätze. Die Bekanntgabe der Steuerwaltungsakte bestimmt sich grundsätzlich nach §§ 122 und 122a. Auch der Steuerbescheid ist ein Verwaltungsakt. Für ihn gelten als Spezialvorschriften zunächst die §§ 155 bis 168 AO; die §§ 118 ff. AO sind hier nur ergänzend heranzuziehen. Auch das Steuerungsverfahren passt sich immer stärker der Entwicklung der modernen Kommunikationstechnik an. § 87a (diese Vorschrift bildet die Grundlage für die elektronische Übermittlung von Steuererklärungen im Programm „ELSTER“) sowie § 119 Abs. 2 und 3 sowie § 122 Abs. 2a machen es Bürgern und Steuerverwaltung möglich, auf elektronischem Wege miteinander in rechtsverbindlicher Weise zu kommunizieren. Bislang konnte die für Anträge, Erklärungen und Mitteilungen an die Finanzbehörde erforderliche Schriftform durch die elektronische Form nur bei Verwendung einer qualifizierten elektronischen Signatur ersetzt werden. Dieses Verfahren hat sich allerdings in der Praxis nicht durchgesetzt. Die Schriftform kann durch Eingabe der Erklärung in ein elektronisches Formular sowie durch die Versendung von Dokumenten per DE-Mail ersetzt werden.

Der *Vierte Teil* (§§ 134 bis 217 AO) unter dem Titel „Durchführung der Besteuerung“ behandelt in seinem ersten Abschnitt die Erfassung der Steuerpflichtigen (§§ 137 bis 139). Die Neufassung des § 138 (dieser wurde mit Wirkung vom 29. Dezember 2020 wiederum geändert) betrifft die Anzeigen über die Erwerbstätigkeit. § 138a (geändert durch Gesetz vom 29. Dezember 2020) statuiert einen länderbezogenen Bericht multinationaler Konzerne, §§ 138b und 138c sehen erweiterte neue Mitteilungs-, Mitwirkungs- und Auskunftspflichten für Steuerpflichtige und mitteilungspflichtige Stellen vor. Der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des § 138 Abs. 1b S. 2 wird durch ein noch zu ergehendes Schreiben des BMF bestimmt werden.

Durch die §§ 138d bis 138k wird für diejenigen, die eine grenzüberschreitende Steuergestaltung verwalten oder für Dritte konzipieren, organisieren oder zur Nutzung bereitstellen, oder ihre Umsetzung durch Dritte verwalten lassen (sog. **Intermediäre**, also insbesondere Angehörige der steuerberatenden Berufe), eine Mitteilungspflicht gegenüber dem **Bundeszentralamt für Steuern** begründet. Dazu sind ergänzende Regelungen zur erstmaligen Anwendbarkeit ergangen. Privatpersonen sind von dieser Mitteilungspflicht, die eine Erosion des Steuersubstrats verhindern soll, nur in Ausnahmefällen betroffen.

Einführung

Auf der Grundlage der §§ 139a bis d wird allen Steuerpflichtigen ein **einheitliches Identifikationsmerkmal** für das Besteuerungsverfahren zugewiesen; § 139b wurde zuletzt durch Gesetz vom 18. Februar 2021 geändert. In der Verwendung von einheitlichen Identifikationsmerkmalen liegt kein Verstoß gegen das Recht auf informationelle Selbstbestimmung. Natürliche Personen erhalten eine Identifikationsnummer, wirtschaftlich Tätige eine Wirtschafts-Identifikationsnummer. Dieses Identifikationsmerkmal löst die bisherigen Steuernummern ab und verbessert die Kontrollmöglichkeiten der Finanzverwaltung. Nach Maßgabe des § 139b Abs. 9 darf das Bundeszentralamt für Steuern Informationen an die Meldebehörden weitergeben. Die zweckwidrige Erhebung und Verwendung der Identifikationsnummer und der Wirtschafts-Identifikationsnummer werden als Ordnungswidrigkeit verfolgt (§ 384a).

Spezielle Mitwirkungspflichten für die Steuerpflichtigen hinsichtlich der Buchführung und der Abgabe von Steuererklärungen ergeben sich aus §§ 140 bis 154. § 147 Abs. 6 erleichtert für die Zeit ab 1. Januar 2020 den Wechsel des Datenverarbeitungssystems. Die Vorschrift gilt für alle Daten, deren Aufbewahrungsfrist am 1. Januar 2020 noch nicht abgelaufen ist. § 149 Abs. 4 S. 1 Buchst. b wurde mit Wirkung ab 18. Dezember 2019 geändert.

Bereits seit 2018 ist die Frist zur Abgabe der Steuererklärung um zwei Monate verlängert worden. Eine weitere Fristverlängerung kann jedoch im Regelfall nicht mehr erfolgen. **§ 152 AO** wurde zum 29. Dezember 2020 in Teilen geändert. Die Vorschrift begründet entweder eine **Ermessensentscheidung zur Festsetzung eines Verspätungszuschlags** oder – insbesondere bei Abgabe der Steuererklärung erst binnen 14 Monaten nach Ablauf des Kalenderjahrs oder des Besteuerungszeitpunkts – eine **gesetzliche Pflicht zur Festsetzung eines Verspätungszuschlags**. Die Vorschrift lässt nunmehr auch eine allein automationsgestützte Festsetzung zu. Durch den an die Vorschriften des Geldwäschegesetzes angepassten § 154 Abs. 2, Abs. 2a bis 2c erstreckt sich die Identifizierung zukünftig auch auf die wirtschaftlich Berechtigten.

Die Regelungen über die Steuerfestsetzung (§§ 155 bis 178a) betreffen die Sachentscheidung der Finanzbehörde, die diese über die im Einzelfall gegebene Steuerfolge trifft. Diese Entscheidung ergeht durch einen **Steuerbescheid** (§ 155). Aufgrund der Neuregelung in § 155 Abs. 4 können auch Steuerfestsetzungen, Anrechnungen von Steuerabzugsbeträgen sowie Vorauszahlungen ausschließlich automationsgestützt vorgenommen oder geändert werden. Die dem Steuerbescheid zugrunde liegenden Besteuerungsgrundlagen können grundsätzlich nicht selbständig angefochten werden (§ 157 Abs. 2). Davon abweichend werden jedoch Besteuerungsgrundlagen durch Feststellungsbescheid gesondert festgestellt, soweit dies in der AO oder in einzelnen Steuergesetzen besonders angeordnet ist (vgl. §§ 179 bis 184). Diese Vorschriften werden in den folgenden Jahren an die spätestens ab 1. Januar 2025 anzuwendenden neuen Grundbesitzwerte angepasst.

Insbesondere Einkommensteuerbescheide enthalten regelmäßig einen sog. **Vorläufigkeitsvermerk** (dazu § 165). Vorläufigkeit bedeutet, dass die Steuerfestsetzung zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen geändert werden kann. Die Vorläufigkeitserklärung soll auch sicherstellen, dass Steuerpflichtige in den Genuss für sie günstiger künftiger Rechtsentwicklungen kommen. Dies betrifft (vgl. § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 2a und Nr. 3) insbesondere Fälle, in denen die Vereinbarkeit einer steuerrechtlichen Bestimmung mit europäischem Gemeinschaftsrecht oder dem Grundgesetz Gegenstand eines beim Europäischen Gerichtshof, beim Bundesverfassungsgericht oder beim Bundesfinanzhof an-

Einführung

hängigen Verfahrens ist. § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 4 erweitert die Möglichkeit der Vorläufigkeitserklärung auf Fallgestaltungen, in denen allein die Auslegung einer steuerrechtlichen Bestimmung – unabhängig davon, ob es sich um die Vereinbarkeit mit europäischem Gemeinschaftsrecht oder dem Grundgesetz geht – Gegenstand eines Verfahrens vor dem Bundesfinanzhof ist. Der Gesetzgeber stellt damit sicher, dass Steuerpflichtige von einer für sie günstigen Auslegung durch den Bundesfinanzhof profitieren können. Zugleich wird durch die Vorläufigkeitserklärung vermieden, dass allein wegen dieser Frage massenweise Einsprüche gegen Steuerbescheide eingelegt werden.

Die Vorschriften über die **Festsetzungsverjährung** (§§ 169 bis 171) regeln die Dauer der Festsetzungsfrist und die Folgen der Festsetzungsverjährung. Diese Regelungen dienen dem Rechtsfrieden und der Rechtssicherheit. Von der Festsetzungsverjährung zu trennen ist die zum Steuererhebungsverfahren gehörende Zahlungsverjährung (§§ 228 bis 232); diese betrifft allein die Verjährung bereits fälliger Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis.

Die reguläre Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2) beträgt für Verbrauchsteuern (zB Mineralölsteuer) ein Jahr; für die weitaus meisten Steuern (insbesondere Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuer) beträgt die Festsetzungsfrist vier Jahre. Noch längere Festsetzungsfristen gelten im Fall einer Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Steuerverkürzung. Folge der Festsetzungsverjährung ist, dass eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung nicht mehr zulässig ist. Aus § 170 ergibt sich, welche Ereignisse den Beginn der Festsetzungsfrist in Lauf setzen. Durch § 170 Abs. 6 soll insbesondere bei im Ausland verstecktem Kapitalvermögen eine nachträgliche Steuerfestsetzung erreicht werden. Nach § 170 Abs. 7 wird der Anlauf der Festsetzungsfrist für maximal zehn Jahre gehemmt, soweit der Steuerpflichtige es unterlässt der Finanzbehörde steuererhebliche „beherrschende“ Beziehungen zu einer Drittstaat-Gesellschaft iSd § 138 Abs. 3 mitzuteilen. § 171 regelt Fälle der sog. Ablaufhemmung, durch welche sich die Festsetzungsverjährung infolge während der laufenden Festsetzungsfrist eintretender Ereignisse verlängert. Die Bestimmung des § 171 Abs. 5 wurde zuletzt durch Gesetz vom 29. Dezember 2020 geändert.

Die Normen über die Bestandskraft (§§ 172 bis 177) enthalten eigenständige Vorschriften für die Aufhebung und Änderung bestandskräftiger Steuerbescheide. Diese werden um Regelungen für den Fall von Schreib- und Rechenfehlern des Steuerpflichtigen (§ 173a) sowie der Änderung von Steuerbescheiden bei Datenübermittlung durch Dritte (§ 175b) ergänzt.

Wegen ihres besonderen Ermittlungsauftrags sind den Finanzbehörden durch die Mittel der Außenprüfung (§§ 193 bis 207) besondere Aufklärungs- und Kontrollmöglichkeiten eröffnet. Die Außenprüfung kann sich auch auf die Erfüllung von Mitteilungen bei einer nach § 93c mitteilungspflichtigen Stelle richten. Besondere Aufklärungsmöglichkeiten ergeben sich auch für die Steuererfahndung (§ 208). Neu ist die durch Gesetz vom 29. Dezember 2020 geschaffene Möglichkeit des Bundeszentralamts für Steuern, in eigener Zuständigkeit die Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle zu betreiben. Die Möglichkeit der Steueraufsicht ergibt sich aus §§ 209 bis 217.

Der *Fünfte Teil* (§§ 218 bis 248) betrifft das **Erhebungsverfahren**. Sein Gegenstand ist die Geltendmachung (Verwirklichung) des Anspruchs aus der zuvor im Festsetzungsverfahren (durch Steuerbescheid) erfolgten Festsetzung des Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis. Im Einzelnen geregelt sind hier die Fälligkeit, die Zahlung, die Stundung, die Aufrechnung, der Erlass, die Zahlungsverjährung (hier wurde § 231 durch Gesetz vom 29. Dezember 2020 ge-

Einführung

ändert), die Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis sowie die Säumniszuschläge. Die Höhe des Zinses zB für Steuernachforderungen und Steuererstattungen (§ 233a) beträgt 0,5 % für jeden Monat (§ 238 Abs. 1 S. 1), also 6 % jährlich und liegt damit völlig außerhalb des derzeitigen Niedrigzinsniveaus. Zu dieser Problematik sind Verfahren beim BVerfG und dem BFH anhängig. Bislang hat sich der Gesetzgeber nicht zu einer Herabsetzung des gesetzlichen Zinssatzes entschließen können; für Besteuerungszeiträume ab dem 1. Januar 2012 gewährt die Verwaltung eine Aussetzung der Vollziehung (zuletzt BMF v. 27.11.2019, BStBl. I 2019, 1266). Bei nicht rechtzeitiger Entrichtung der Steuer wird ein Säumniszuschlag erhoben (§ 240). Er beträgt für jeden angefangenen Monat der Säumnis 1 % des nach unten abgerundeten Steuerbetrags.

Der *Sechste Teil* (§§ 249 bis 346) enthält eingehende Vorschriften über die **Vollstreckung**. Diese setzt einen vollstreckbaren Verwaltungsakt voraus (vgl. §§ 249 und 251). Die AO regelt zum einen die Vollstreckung wegen Geldforderungen (dazu §§ 259 bis 327) für den Fall, dass die Steuer im Erhebungsverfahren nicht gezahlt wurde. Doch ist eine Vollstreckung auch dann möglich, wenn der Steuerpflichtige eine ihm durch Verwaltungsakt aufgegebene Pflicht zu einer Handlung, Duldung oder Unterlassung nicht erfüllt hat (dazu §§ 327 bis 346). Die Vollstreckung darf erst beginnen, wenn die Leistung fällig ist, der Vollstreckungsschuldner zur Leistung aufgefordert wurde und seit der Aufforderung mindestens eine Woche verstrichen ist (§ 254 Abs. 1 S. 1). Die Festsetzung von Säumniszuschlägen kann auch rein automationsgestützt erfolgen. Die für die Vollstreckung anfallenden Kosten (dies sind einzeln aufgeführte Gebühren und Auslagen) hat der Vollstreckungsschuldner zu tragen (§ 337 Abs. 1).

Der *Siebente Teil* (§§ 347 bis 367) betrifft das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren. Dieses ist dem finanzgerichtlichen Verfahren vorgeschaltet (vgl. § 44 Finanzgerichtsordnung) und – wie insbesondere die Verweisung des § 365 Abs. 1 auf die allgemeinen Verfahrensvorschriften zeigt – als Fortsetzung des Verwaltungsverfahrens ausgestaltet. Außergerichtlicher Rechtsbehelf ist der **Einspruch**; er ist gegen die in § 347 (vgl. jedoch auch den Ausnahmekatalog des § 348) aufgeführten Verwaltungsakte und insbesondere gegen Steuerbescheide gegeben. Der Einspruch ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Verwaltungsakts einzulegen (§ 355 Abs. 1 S. 1). Der Einspruch ist schriftlich einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären (§ 357 Abs. 1 S. 1); die Schriftform wird auch durch Telefax und durch einfache E-Mail (an die E-Mail-Adresse des Finanzamts) gewahrt. Auf entsprechenden Antrag hin hat die Finanzbehörde die Sach- und Rechtslage mit dem Einspruchsführer zu erörtern (§ 364a). Mit der Einspruchsbegründung können auch solche Tatsachen vorgebracht werden, die an sich schon im Besteuerungsverfahren hätten geltend gemacht werden können. Die Finanzbehörde kann eine Frist für die Begründung des Einspruchs, für die Klärung bestimmter Punkte, zur Bezeichnung von Beweismitteln oder für die Vorlage von Urkunden setzen. Wird die gesetzte Frist nicht eingehalten, sind die entsprechenden Erklärungen oder Beweismittel ausgeschlossen (§ 364b; die Rechtmäßigkeit dieser Maßnahme kann auf eine Klage hin vom Finanzgericht überprüft werden). Das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren endet mit der **Einspruchsentscheidung**. In der Einspruchsentscheidung kann jetzt bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchstabe a auf die Nennung sämtlicher Einspruchsführer verzichtet werden (Gesetz vom 29. Dezember 2020). Die Einspruchsentscheidung kann den angefochtenen Verwaltungsakt unter bestimmten

Einführung

Umständen auch zum Nachteil des Einspruchsführers ändern (§ 367 Abs. 2 S. 2). § 367 Abs. 2a gibt der Finanzbehörde die Möglichkeit, über Teile des Einspruchs vorab zu entscheiden. Auf der Grundlage des § 367 Abs. 2b können Einsprüche auch durch eine sog. Allgemeinverfügung zurückgewiesen werden. Dies betrifft vor allem die massenweise eingelegten Einsprüche, die eine vom Europäischen Gerichtshof, vom Bundesverfassungsgericht oder vom Bundesfinanzhof in einem Musterverfahren zu entscheidende Rechtsfrage betreffen. Kann diesen Einsprüchen nach dem Ausgang des Musterverfahrens vor diesen Gerichten nicht abgeholfen werden, wird die an sich erforderliche individuelle Einspruchsentscheidung durch die Allgemeinverfügung ersetzt. Diese muss im Bundessteuerblatt oder auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen veröffentlicht werden. Gegen die Zurückweisung des Einspruchs durch die Allgemeinverfügung kann binnen eines Jahres Klage zum Finanzgericht erhoben werden.

Das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren ist **kostenfrei**; sowohl die Einspruchsführer als auch die Finanzbehörde haben ihre eigenen Kosten zu tragen. Gegen die Einspruchsentscheidung kann Klage vor dem Finanzgericht erhoben werden.

Der Einspruch hemmt nicht die **Vollziehung** des Verwaltungsaktes und entbindet den Steuerpflichtigen insbesondere nicht von seiner Verpflichtung zur Zahlung der Steuer (§ 361 Abs. 1 AO). Jedoch kann die Finanzbehörde die Vollziehung nach Maßgabe des § 361 Abs. 2 und 3 AO aussetzen. Lehnt die Finanzbehörde die Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung ab, kann das Finanzgericht angerufen werden (§ 69 Finanzgerichtsordnung).

Der *Achte Teil* (§§ 369 bis 412) betrifft die Ahndung steuerlichen Fehlverhaltens durch das **Steuerstrafrecht** und das Recht der **Steuerordnungswidrigkeiten**. Das materielle Steuerstrafrecht regeln §§ 369 bis 376. Das materielle Recht der Steuerordnungswidrigkeiten ergibt sich aus §§ 377 bis 384. An diese Regelungen knüpfen die anschließenden speziellen Verfahrensvorschriften an. Soweit im Achten Teil nichts anderes bestimmt ist, gelten ergänzend die allgemeinen Bestimmungen über das Strafrecht und das Strafverfahrensrecht, also insbesondere das Strafgesetzbuch, die Strafprozessordnung und das Gesetz über Ordnungswidrigkeiten (OWiG).

Das zentrale Delikt des Steuerstrafrechts ist die **Steuerhinterziehung** (§ 370). Sie kann mit Freiheitsstrafe mit bis zu fünf Jahren (in besonders schweren Fällen bis zu zehn Jahren) bestraft werden. Für die besonders schwere Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 bis 6) ist die Verjährungsfrist durch Gesetz vom 29. Dezember 2020 auf fünfzehn Jahre hinaufgesetzt worden. Als besonders schwere Steuerhinterziehung gilt nunmehr auch die Nutzung einer Drittstaat-Gesellschaft (§ 370 Abs. 3 Nr. 6) zur Verschleierung steuerlich relevanter Tatsachen, soweit dadurch Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt werden. Allerdings kann, was in den letzten Jahren große Aufmerksamkeit in der Öffentlichkeit gefunden hat, durch eine sog. **Selbstanzeige** (§ 371) Straffreiheit erlangt werden. Diese straffbefreiende Selbstanzeige, deren Ziel die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit ist, besteht in der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung von Angaben, wobei die Straffreiheit nur bei Entrichtung der hinterzogenen Steuern innerhalb bestimmter Frist eintritt. Nachdem die Zahl der Selbstanzeigen in den letzten Jahren (vor allem bedingt durch eine Vielzahl der Finanzverwaltung bekannt gewordener ausländischer Schwarzgeldkonten) sprunghaft angestiegen ist, hat der Gesetzgeber die Anforderungen an eine straffbefreiende Selbstanzeige weiter verschärft. Die Strafbe-

Einführung

freierung tritt nur ein, wenn die Selbstanzeige vollständige Angaben zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart *innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre* enthält. Auch die sog. Sperrgründe, bei deren Vorliegen die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige nicht eintritt (so insbesondere, wenn dem an der Tat Beteiligten oder seinem Vertreter eine Prüfungsanordnung oder die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens zu einer der offenbaren Taten bekannt gegeben worden ist), wurden erheblich erweitert. Bei einer hinterzogenen Steuer von mehr als 25.000 Euro tritt keine Straffreiheit ein. Allerdings wird bei Überschreiten dieser Betragsgrenze unter den Voraussetzungen des § 398a von einer Strafverfolgung abgesehen. Dies setzt zum einen voraus, dass neben den hinterzogenen Steuern auch die Hinterziehungszinsen (§ 235) sowie die Zinsen nach § 233a entrichtet werden. Außerdem muss ein sog. Selbstanzeigezuschlag gezahlt werden, der nach der Höhe des Hinterziehungsbetrags gestaffelt ist (§ 398a Abs. 1 Nr. 2).

Der Kreis der als Steuerordnungswidrigkeiten geahndeten Zuwiderhandlungen ist um die Regelung des § 383b über die Pflichtverletzung bei Übermittlung von Vollmachtsdaten ergänzt worden.

Der *Neunte Teil* (§§ 413 bis 415) enthält Schlussvorschriften, insbesondere hinsichtlich der Einschränkung von Grundrechten sowie des Inkrafttretens der AO.

Bei einer Gesamtbetrachtung ist festzustellen, dass die AO zu den großen steuergesetzlichen Reformwerken der letzten Jahrzehnte gehört. Seit ihrem Inkrafttreten im Jahre 1977 wurden zahlreiche Vorschriften durch insgesamt 160 Änderungsgesetze entweder aufgehoben, neu eingefügt oder geändert. Diese Eingriffe betrafen im Schwerpunkt die Mitwirkungspflichten der Beteiligten, die Festsetzungsverjährung, die Verzinsung, das Gemeinnützigkeitsrecht sowie das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren. Die Motive für diese enorme Regelungswut des Gesetzgebers sind vielschichtig und in ihrem praktischen Ertrag bisweilen zweifelhaft. Unbefriedigend ist überdies, dass das in den Einzelsteuergesetzen geregelte materielle Steuerrecht zunehmend komplizierter und undurchschaubarer wird.

Das **Einführungsgesetz zur Abgabenordnung (EGAO)** – abgedruckt unter **1.1**) enthält Überleitungs- und Anpassungsvorschriften. Diese Regelungen betreffen insbesondere die erstmalige Anwendung der AO-Vorschriften sowie die zwischenzeitlichen Gesetzesänderungen.

Der **Anwendungserlass zur AO (AEAO)** – abgedruckt unter **1.2**) ist eine interne Arbeitsanweisung für die Handhabung der AO durch die Finanzbehörden. Ihm lassen sich zahlreiche wertvolle Hinweise für die Auslegung und Anwendung der AO (insbesondere in Zweifelsfragen) entnehmen; er ermöglicht ferner eine Prognose darüber, wie die Finanzbehörde einen Sachverhalt beurteilt bzw. welchen weiteren Verfahrensweg sie einschlagen wird. Für die Finanzgerichte und die Steuerpflichtigen ist dieser Erlass nicht bindend.

Finanzgerichtsordnung

Die **Finanzgerichtsordnung (FGO)** – abgedruckt unter **2.** – regelt den Rechtsschutz durch die Finanzgerichte. Das Verfahren vor den Finanzgerichten ist ein Rechtsschutzverfahren gegen das Verhalten der Finanzbehörden. Die Finanzgerichte entscheiden in „Abgabenangelegenheiten“ (zu diesem Begriff vgl.

Einführung

§ 33 Abs. 2 FGO). Dazu gehören vor allem Streitigkeiten, die die Rechtmäßigkeit von Steuerbescheiden betreffen. Auch in Kindergeldsachen ist der Rechtsweg zu den Finanzgerichten eröffnet.

Die **Finanzgerichtsbarkeit** ist zweistufig aufgebaut. Im ersten Rechtszug (§ 35 FGO) entscheiden die in allen Bundesländern eingerichteten Finanzgerichte als Tatsacheninstanz. Gegen diese Entscheidungen der Finanzgerichte kann als Rechtsmittelinstanz (§ 36 FGO) der Bundesfinanzhof (BFH) mit dem Rechtsmittel der Revision angerufen werden. Ab dem 1. Januar 2026 werden die **Prozessakten elektronisch** geführt. Das Einsichtsrecht wird durch die Bereitstellung des Inhalts der Akten gewährt. Die Beteiligten können auf ihre Kosten Ausfertigungen, Auszüge, Ausdrucke und Abschriften erhalten. Künftig kann unter näheren Voraussetzungen die **Medienöffentlichkeit** hergestellt werden.

Das Verfahren vor dem Finanzgericht beginnt mit der Erhebung der **Klage**. Diese ist regelmäßig erst zulässig, wenn ein Einspruchsverfahren erfolglos geblieben ist (§ 44 Abs. 1 FGO). Mit der Klage muss geltend gemacht werden, durch einen Verwaltungsakt (zB durch einen Steuerbescheid), seine Ablehnung (zB Ablehnung einer Stundung oder eines Antrags auf Änderung eines Steuerbescheids) oder seine Unterlassung in eigenen Rechten verletzt zu sein (§ 40 Abs. 2 FGO). Das Finanzgerichtsverfahren dient nicht der Klärung abstrakter oder allein im Interesse der Allgemeinheit aufgeworfener Rechtsfragen. Der klageerhebenden Partei steht es frei, sich vor dem Finanzgericht selbst zu vertreten oder durch selbst gewählte Bevollmächtigte (zB Rechtsanwälte oder Steuerberater) vertreten zu lassen. Die beim **Finanzgericht gebildeten Senate** (§ 5 FGO) entscheiden grundsätzlich durch Urteil nach mündlicher Verhandlung (§ 90 Abs. 1 FGO) – diese kann ggf. auch per Videokonferenz durchgeführt werden (§ 91a FGO) – in der Besetzung mit drei Richtern und zwei ehrenamtlichen Richtern. Urteile der Senate ohne mündliche Verhandlung sind nur möglich, wenn die Beteiligten hierzu ihr Einverständnis erklärt haben (§ 90 Abs. 2 FGO). Anstelle des Senats kann auch ein Einzelrichter entscheiden, wenn der Senat diesem die Entscheidung übertragen hat (§ 6 FGO). Ferner können Vorsitzende bzw. Berichterstatter den Rechtsstreit auch alleine durch Urteil entscheiden, wenn die Beteiligten hierzu ihr Einverständnis erklärt haben (§ 79a Abs. 3 und 4 FGO). Schließlich können Vorsitzende bzw. Berichterstatter ohne mündliche Verhandlung durch Gerichtsbescheid entscheiden (§ 79a und § 90a FGO); gegen diesen Gerichtsbescheid können die Beteiligten stets mündliche Verhandlung beantragen oder – wenn im Gerichtsbescheid die Revision zugelassen wurde – Revision beim BFH einlegen. Für das finanzgerichtliche Verfahren gilt der sog. Amtsermittlungsgrundsatz (§ 76 Abs. 1 FGO); das Gericht hat den seiner Entscheidung zugrunde zu legenden Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln.

Die Erhebung der Klage hindert nicht die **Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts** (§ 69 Abs. 1 FGO); die Finanzbehörde kann also trotz Klageerhebung zB die festgesetzte Steuer erheben. Damit soll sichergestellt werden, dass dem Staat die für seine Aufgaben erforderlichen Mittel laufend zufließen. Auf Antrag kann jedoch das Finanzgericht die Vollziehung aussetzen, wenn die Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts ernstlichen Zweifeln unterliegt oder die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige Härte bedeutet (§ 69 Abs. 2 und 3 FGO).

Urteile der Finanzgerichte können durch die **Revision** zum BFH angegriffen werden. Die Revision ist zulässig, wenn sie das Finanzgericht im Urteil bzw.

Einführung

im Gerichtsbescheid zugelassen hat oder sie der BFH aufgrund Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision zulässt (§§ 115, 116 FGO). Das Revisionsverfahren ist auf eine rechtliche Nachprüfung der angefochtenen Entscheidung beschränkt. Neues tatsächliches Vorbringen und neue Beweismittel können grundsätzlich nicht berücksichtigt werden. Vor dem BFH müssen sich Steuerpflichtige durch Bevollmächtigte vertreten lassen. Dazu gehören insbesondere Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer sowie Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.

Die **Kosten** des finanzgerichtlichen Verfahrens hat grundsätzlich der unterliegende Beteiligte zu tragen. Die Höhe der Kosten richtet sich nach dem Streitwert. Bereits bei Klageerhebung ist ein Gerichtskostenvorschuss zu zahlen. Mittellose Kläger können auf Antrag beim Gericht **Prozesskostenhilfe** erhalten. Voraussetzung hierfür ist, dass die Klage hinreichende Aussicht auf Erfolg bietet und nicht mutwillig erscheint. Wird Prozesskostenhilfe gewährt, kann dem Beteiligten nicht nur ein Rechtsanwalt, sondern auch ein Steuerbevollmächtigter, Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer beigeordnet werden. Eine Musterfeststellungsklage ist im Anwendungsbereich der FGO nicht statthaft (§ 155 S. 1 FGO).

Ein spezieller Rechtsschutz wird bei der **überlangen Dauer eines finanzgerichtlichen Verfahrens** gewährt. § 155 FGO verweist für die näheren Einzelheiten auf das Gerichtsverfassungsgesetz. Danach ist ein Verfahrensbeteiligter angemessen zu entschädigen, wenn er infolge unangemessener Dauer eines finanzgerichtlichen Verfahrens einen Schaden erleidet. Die Angemessenheit der Verfahrensdauer muss jeweils nach der Schwierigkeit und Bedeutung des Verfahrens beurteilt werden. Ist die Verfahrensdauer unangemessen, kann grundsätzlich für jedes Jahr der Verzögerung eine pauschale Entschädigung von 1.200 Euro beansprucht werden. Ein Entschädigungsanspruch besteht allerdings nur, wenn während des finanzgerichtlichen Verfahrens eine **Verzögerungserhöhe** erhoben wurde. Über Entschädigungsansprüche hat stets der BFH zu entscheiden.

DIE FACHBUCHHANDLUNG