

Skript Allgemeines Steuerrecht

Drüen

20. Auflage 2021
ISBN 978-3-86752-773-6
Alpmann Schmidt

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.

Einleitung

A. Steuerrecht als Disziplin der Steuerwissenschaft

Das Steuerwesen gehört zu den Forschungsgebieten der Rechtswissenschaft, der Volkswirtschaft und der Betriebswirtschaft.¹

1

I. Die **Finanzwissenschaft** als Teilgebiet der Volkswirtschaftslehre untersucht die Finanzierung der öffentlichen Haushalte durch Steuern und beschäftigt sich mit Fragen der Steuerlastverteilung und Steuertechnik.²

II. Die Betriebswirtschaftslehre hat als Teildisziplin die betriebliche Steuerlehre entwickelt. Sie erforscht den Einfluss der Besteuerung auf das betriebliche Rechnungswesen und ermittelt optimale betriebswirtschaftliche Verhaltensweisen unter Berücksichtigung der Besteuerung.³

III. Die **Steuerrechtswissenschaft** untersucht die Steuern nach rechtlichen Kriterien. Sie überprüft die Gültigkeit der Vorschriften und die Rechtmäßigkeit der Rechtsanwendung, systematisiert den Stoff und zeigt die verfassungsrechtlichen Grenzen der Steuergesetzgebung auf.⁴

In der Juristenausbildung hat das Steuerrecht noch immer nicht den Stellenwert, den dieses Rechtsgebiet nach seiner praktischen Bedeutung haben müsste.⁵ Die Justizminister erkennen im Rahmen ihrer jüngsten Reformvorschläge 2016 zwar die hohe Relevanz des Steuerrechts ausdrücklich an, ziehen aber daraus nicht die Konsequenz, dieses Rechtsgebiet in den Pflichtstoff der Juristenausbildung aufzunehmen. Die Folgen des Ausbildungsdefizits zeigen sich vor allem im Berufsfeld der Steuerberatung: Obwohl Rechtsanwälte in gleicher Weise wie etwa Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen befugt sind (vgl. § 3 Nr. 1 StBerG), wird die Steuerberatung in der Praxis überwiegend von wirtschaftswissenschaftlich ausgebildeten Steuerberatern oder Steuerberatern ohne Hochschulstudium (vgl. § 36 Abs. 2 StBerG) ausgeübt. Dabei ist juristisch qualifizierte Steuerberatung ein interessantes und zugleich lukratives sowie bestandsgesichertes Arbeitsfeld.

B. Systematische Einordnung des Steuerrechts

2

Das Steuerrecht ist ein **Teilgebiet des öffentlichen Rechts**. Vom Verwaltungsrecht, dem es systematisch zugehört, hat sich das Steuerrecht weitgehend gelöst und ein „eigenständiges rechtliches Subsystem“ entwickelt.⁶ Die Besteuerung erfolgt aufgrund eines besonderen Verfahrensrechts (der Abgabenordnung) durch eine speziell ausgebildete und eigenständig organisierte Verwaltung (die Finanzverwaltung) und unter der Kontrolle einer besonderen Gerichtsbarkeit (der Finanzgerichtsbarkeit).

Das Steuerrecht begründet Pflichten, die durch einseitigen Verwaltungsakt und staatlichen Zwang durchgesetzt werden können bzw. müssen. Vom **typischen Eingriffsrecht**, z.B. dem Polizeirecht, soll sich das Steuerrecht nach einer im modernen Schrifttum vertretenen Auffassung dadurch unterscheiden, dass es auf staatliche Teilhabe am privaten wirtschaftlichen Erfolg des StpfL zielt. Deshalb bedürfe es beim

1 Seer in T/L Rn. 1.14 ff.; zu Grundlagen und der grundsätzlichen Rechtfertigung von Steuern Seer a.a.O. Rn. 1.1 ff.

2 Vgl. z.B. Haller, Die Steuern, 3. Aufl. 1981, S. 1 ff.; Andel, Finanzwissenschaft, 4. Aufl. 1998; Seer in T/L Rn. 1.16 ff.

3 Vgl. vor allem Rose, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl. 1992; Wöhe/Bieg, Grundzüge der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 4. Aufl. 1995; Breithecker, Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 17. Aufl. 2016.

4 Seer in T/L Rn. 1.2 ff.: Steuerrechtswissenschaft als „Steuergerechtigkeitswissenschaft“.

5 Zu den Forderungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft nach einer Reform der Juristenausbildung vgl. Tipke, STRO I, S. 25 ff.

6 Seer in T/L Rn. 1.28; näher Drüen, Eigenständigkeit und Methodik des Steuerrechts, in Droege/Seiler, Eigenständigkeit des Steuerrechts, 2019, S. 95 ff.

Vollzug der Steuergesetze einer Kooperation zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen (im Folgenden: Stpf.).⁷ Die Notwendigkeit der Kooperation bedeutet nicht zwingend Konsens und bewirkt auch keine Gleichordnung von Stpf. und Finanzverwaltung, die das Steuerrecht letztlich mit staatlichen Zwangsmitteln durchzusetzen vermag.⁸

C. Steuerrecht und Zivilrecht

Fall 1: Zugewinnausgleich und ErbSt

F hat ihren verstorbenen Ehemann E neben Verwandten der 1. Ordnung nach §§ 1931 Abs. 1, 1371 Abs. 1 BGB zu 1/2 beerbt. Da sie einen höheren Zugewinn als E erzielt hat, hätte sie im Falle der güterrechtlichen Regelung (§ 1371 Abs. 2 BGB) keine Ausgleichsforderung geltend machen können. F erhält aus Anlass des Todes des E keine Versorgungsbezüge, die nicht der Erbschaftsteuer unterliegen. Der Nachlass enthält unter anderem Haustrat im Wert von 100.000 € und sonstige bewegliche körperliche Gegenstände im Wert von 30.000 €. Das FA hat die ErbSt wie folgt festgesetzt:

Nachlasswert 1/2	1.250.000 €
./. Freibetrag für Haustrat (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 a ErbStG)	41.000 €
./. Freibetrag für sonstige Gegenstände (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 b ErbStG)	12.000 €
./. Bestattungskosten 1/2 (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG)	5.150 €
./. persönlicher Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG)	500.000 €
./. Versorgungsfreibetrag (§ 17 Abs. 1 ErbStG)	<u>256.000 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb (§ 10 ErbStG)	435.850 €
gerundet (§ 10 Abs. 1 S. 6)	435.800 €

Steuersatz (Steuerklasse I, Erwerb bis 600.000 €) 15%

Steuer (§§ 15 Abs. 1 Nr. 1, 19 Abs. 1 ErbStG) 65.370 €

Nach erfolglosem Einspruch hat F beim Finanzgericht Klage erhoben mit der Begründung, die Besteuerung des ihr nach § 1371 Abs. 1 BGB zustehenden 1/4 der Erbschaft sei verfassungswidrig.

Hat die Klage Aussicht auf Erfolg?

- 3 I. Gegen die **Zulässigkeit der Anfechtungsklage** bestehen keine Bedenken (vgl. §§ 40 ff. FGO).
- II. **Begründet** ist die Klage, wenn der angefochtene Steuerbescheid rechtswidrig und F dadurch in ihren Rechten verletzt worden ist (§ 100 Abs. 1 S. 1 FGO). Sofern das Finanzgericht zu dem Ergebnis käme, dass die Regelung des ErbStG über die Besteuerung beim Zugewinnausgleich verfassungswidrig ist, müsste es nach Art. 100 Abs. 1 GG das Verfahren aussetzen und die Entscheidung des BVerfG einholen.
1. Besteuerungsobjekt der Erbschaft- und Schenkungsteuer (ErbSt) sind **unentgeltliche Zuwendungen**, insbesondere der Erwerb von Todes wegen (§ 3 ErbStG) und Schenkungen unter Lebenden (§ 7 ErbStG). Vermögensübergänge, die zum Ausgleich des Zugewinns erfolgen, werden als entgeltlicher Erwerb grundsätzlich nicht von der ErbSt erfasst (§ 5 Abs. 2 ErbStG). Soweit der Zugewinnausgleich jedoch nach § 1371 Abs. 1 BGB durch schematische Erhö-

⁷ Vgl. Kirchhof VVDStRL 39, 213 ff., 233; Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, S. 227; B/D/T Rn. 50; Seer in T/L Rn. 21.4, 21.170 ff.

⁸ Näher Drüen FR 2011, 101.

hung des Erbteils des überlebenden Ehegatten erfolgt, sieht § 5 Abs. 1 S. 1 ErbStG vor, dass – abweichend von der zivilrechtlichen Regelung – nur der Betrag bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs außer Betracht bleibt, den der überlebende Ehegatte bei güterrechtlicher Abwicklung der Zugewinngemeinschaft nach § 1371 Abs. 2 BGB geltend machen könnte.⁹

2. Die Steuerfestsetzung ist demnach rechtmäßig, sofern nicht **verfassungsrechtliche Bedenken** gegen die Regelung des § 5 Abs. 1 ErbStG bestehen. Der Steuergesetzgeber könnte willkürlich gehandelt und damit gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen haben, indem er die erbrechtliche Regelung des Zugewinnausgleichs (§ 1371 Abs. 1 BGB) steuerlich unterlaufen hat.¹⁰

- Flume¹¹ misst der **Zivilrechtsordnung** grundsätzlich **Vorrang** vor der Steuerrechtsordnung zu.¹² Diese Ansicht lässt sich damit begründen, dass das Steuerrecht an Vorgänge und Zustände des Wirtschafts- und Zivilrechtslebens (z.B. Erzielung von Einkünften, Lieferungen, Erwerb von Vermögen, Gründung von Gesellschaften) anknüpft. Ist das Steuerrecht aber von dem Zivilrechtsleben existenziell abhängig, muss es auch die Institutionen des Zivilrechts respektieren. Folgt man der Auffassung Flumes, durfte der Steuergesetzgeber sich mit der Regelung des § 5 Abs. 1 ErbStG nicht über die erbrechtliche Regelung des Zugewinnausgleichs nach § 1371 Abs. 1 BGB hinwegsetzen.¹³
- Die Gegenmeinung betont die **Eigenständigkeit des Steuerrechts**, das seine Tatbestände und Begriffe autonom schaffen können und nur dem Verfassungsrecht untergeordnet sei. Im Verhältnis zum Zivilrecht könne lediglich von einer „Vorherigkeit“ dieses Rechtsgebietes gesprochen werden, weil das Steuerrecht regelmäßig an zivilrechtliche Gestaltungserfolge anknüpfe.¹⁴
- Das **BVerfG** hat die These von der Autonomie des Steuerrechts in einer Entscheidung aus dem Jahre 1962 nur mit Einschränkungen bejaht: Wenn der Steuergesetzgeber an Rechtsnormen des Zivilrechts anknüpfe, dürfe er nur aus überzeugenden Gründen von den privatrechtlichen Strukturen abweichen.¹⁵ In der Entscheidung vom 27.12.1991¹⁶ hat das Gericht demgegenüber jede Rangpriorität des Zivilrechts gegenüber dem Steuerrecht verneint und auch bei der Auslegung dem Zivilrecht entlehnter Begriffe die **Autonomie des Steuerrechts** konstatiert.

Unter Zugrundelegung der Rspr. des BVerfG lassen sich keine durchgreifenden Bedenken gegen die Regelung des § 5 ErbStG erheben. Wegen der hohen Freibeträge für Ehegatten wird in der Masse der Erbfälle keine ErbSt anfallen und damit der Vereinfachungseffekt des § 1371 Abs. 1 BGB nicht berührt. Nur in einer kleinen, finanziell aber gewichtigen Zahl von Fällen kommt die Regelung des § 5 Abs. 1 ErbStG zur Anwendung. Hier aber entspricht es dem Prinzip der Steuergerechtigkeit, wenn von dem steuerpflichtigen Erwerb des Ehegatten nur der Teil ausgenommen wird, den er als Zugewinnausgleichsforderung geltend machen könnte. Die irrationale Ehegattenbegünstigung, die der Gesetzgeber zivilrechtlich zulasten der Verwandten geschaffen hat, will er sich als Steuergesetzgeber zulasten des Fiskus nicht leisten.¹⁷ Damit liegen gewichtige Gründe für den Steuergesetzgeber vor, bei der steuerrechtlichen Regelung von der zivilrechtlichen Gestaltung abzuweichen.

Ergebnis: Die Klage der F ist unbegründet.

9 Zur Berechnung der fiktiven Ausgleichsforderung vgl. BFH v. 10.03.1993 – II R 87/91, BStBl. II 1993, 510; Gottschalk in Troll/Gebel/Jülicher, § 5 ErbStG Rn. 26 ff.

10 So früher Kapp/Ebeling, ErbStG, § 5 Rn. 46 f.; Verstoß gegen den Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung; kritisch auch Moench DStR 1989, 344.

11 In FS für R. Smend, 1952, S. 62 ff., 68 ff.

12 Ebenso Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, 1983, S. 339 ff.

13 Vgl. Crezelius, Erbschafts- und Schenkungsteuer in zivilrechtlicher Sicht, 1979, S. 162 ff.

14 Vgl. Seer in T/L Rn. 1.31 ff.; Kirchhof StuW 1983, 173, 180; Tipke StRO I, S. 44 ff.

15 BVerfG v. 24.01.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331, 340.

16 BVerfG v. 27.12.1001 – 2 BvR 72/90, BStBl. II 1992, 212 = StuW 1992, 186 m. krit. Anm. Meincke.

17 Vgl. Rauscher, Familienrecht, 2. Aufl. 2008, Rn. 401.

In der Rechtstheorie steht die Frage im Vordergrund, ob ein Primat des Zivilrechts gegenüber dem Steuerrecht anzuerkennen ist. Im praktischen Rechtsleben sind Einwirkungen in umgekehrter Richtung von mindestens ebenso großer Bedeutung. Denn viele moderne Gestaltungsformen des Privatrechts (z.B. die GmbH & Co. KG, das Bauherrenmodell, das Leasing) verdanken steuerrechtlichen Überlegungen ihre Entstehung, Ausgestaltung oder Verbreitung.¹⁸

D. Steuerrecht und Verfassungsrecht

Fall 2: Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Kapitaleinkünften

Der Stpf. S hat im Jahre 01 (= Erstjahr, nicht Kalenderjahr 2001) aus einem mit 2% verzinsten, jederzeit kündbaren Darlehn in Höhe von 500.000 € an eine Privatperson Zinseinnahmen in Höhe von 10.000 € erzielt. Die Inflationsquote des Jahres 01 betrug 2%. Mit seinem Einspruch gegen den ESt-Bescheid 01 wendet sich S gegen die Erfassung der Zinseinnahmen bei der Steuerfestsetzung. Er sieht darin einen Verstoß gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG.

- 4 I. Zinseinnahmen sind nach §§ 2 Abs. 1 Nr. 5 und Abs. 5 b, 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG nach Abzug des Sparer-Pauschbetrags (§ 20 Abs. 9 EStG) als Einkünfte aus Kapitalvermögen mit 25% zu besteuern (§ 32 d Abs. 1 EStG).
- II. Die Steuerfestsetzung ist daher rechtmäßig, sofern nicht die genannten Vorschriften des Einkommensteuerrechts wegen Verstoßes gegen – höherrangiges – Verfassungsrecht ungültig sind. Zwar dürfte das FA die Verfassungswidrigkeit der Vorschriften des EStG nicht feststellen. Es könnte aber – zumindest theoretisch – durch Anrufung der vorgesetzten Behörde das Normenkontrollverfahren nach Art. 93 Abs. 1 Nr. 2 GG auslösen.

Dass Steuerrecht und Besteuerungsverfahren sich an der Verfassungsordnung, insbesondere den Grundrechten, messen lassen müssen, steht außer Frage.¹⁹ Schranken für den Besteuerungszugriff ergeben sich in jedem Fall aus Art. 2 Abs. 1 GG, weil die staatliche Besteuerungsgewalt in die allgemeine Handlungsfreiheit eingreift.²⁰ Darüber hinaus verbietet die Bindung der Steuergewalt an die Grundrechte beispielsweise Regelungen, die – entgegen Art. 6 GG – Ehegatten steuerlich benachteiligen.²¹ Nach der Gleichstellung in § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG stellt nunmehr § 2 Abs. 8 EStG aufgrund der Entscheidung des BVerfG v. 07.05.2013²² rückwirkend (für alle offenen Fälle) die vollständige Gleichstellung von eingetragenen Lebenspartnerschaften mit Ehen her.²³

Welche Grenzen die **Eigentumsgarantie des Art. 14 GG** dem Steuergesetzgeber setzt, ist äußerst umstritten:

18 Vgl. z.B. Walz ZHR 147 (1983), 281; Schulze-Osterloh AcP 190 (1990) 139; Kübler/Assmann, Gesellschaftsrecht, 6. Aufl. 2006, § 20 I; K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 1 II 6.

19 Dazu Hey in T/L Rn. 3.90 ff.; B/D/T Rn. 155 ff.

20 BVerfG v. 25.09.1992 – 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153 = JZ 1993, 306 m. Anm. Starck; BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121; BFH v. 13.03.2001 – VIII R 37/00, BStBl. II 2001, 430, zur Verfassungsmäßigkeit des § 171 Abs. 14 AO.

21 Vgl. BVerfG v. 17.01.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, zur Zusammenveranlagung von Ehegatten nach § 26 EStG 1951; BVerfG v. 12.03.1985 – 1 BvR 571/81, 1 BvR 494/82, 1 BvR 47/83, BVerfGE 69, 188, zur Betriebsaufspaltung bei Beteiligung von Ehegatten; BVerfG v. 03.06.1987 – 1 BvL 5/81, BVerfGE 75, 361, zur Zusammenveranlagung bei mehrfach verheirateten Ehegatten; BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246, zur Gewährleistung des Existenzminimums der Familie; BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, 216, zum Verbot einer Benachteiligung von Ehe und Familie gegenüber anderen Lebens- und Erziehungsge meinschaften.

22 2 BvR 909/06, BVerfGE 133, 377, zur Verfassungswidrigkeit des Ausschlusses eingetragener Lebenspartner vom Ehegattensplitting im Einkommensteuerrecht.

23 Schmidt/Weber-Grellet § 2 EStG Rn. 71.

- Im Schrifttum überwiegt die Auffassung, der Steuereingriff in das Vermögen des Stpf. sei nur in den Schranken des Art. 14 Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 GG zulässig.²⁴ Daraus wird gefolgert, der ESt dürften keine Kapitalerträge unterworfen werden, die durch die Geldentwertung vollständig verzehrt und deshalb in Wirklichkeit gar nicht entstanden sind. Die Besteuerung solcher Einkünfte widerspreche dem Zweck der Einkommensbesteuerung und sei daher unverhältnismäßig.²⁵
- Nachdem das BVerfG in früheren Entscheidungen die Auffassung vertreten hatte, die Auferlegung von Geldleistungspflichten lasse die Eigentumsgarantie grundsätzlich unberührt und nur ausnahmsweise könne ein Verstoß gegen Art. 14 GG in Betracht gezogen werden,²⁶ sah es in seinem Beschluss vom 22.06.1995²⁷ zur Verfassungsmäßigkeit der Vermögensteuer demgegenüber den Besteuerungszugriff auf den Vermögensertrag als Eingriff in Eigentumspositionen an, der nur in den Schranken des Art. 14 Abs. 2 GG erfolgen darf. Es sei eine Belastungsobergrenze zu beachten, die „in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand“ liegt (sog. **Halbteilungsgrundsatz**).²⁸ Während im Schrifttum das Postulat des Halbteilungsgrundsatzes ganz überwiegend positiv aufgenommen wurde,²⁹ ist der BFH der Rspr. des BVerfG entgegengetreten und hat in seiner Entscheidung vom 11.08.1999³⁰ die Auffassung vertreten, dass eine Belastung mit Einkommen- und Gewerbeertragsteuer von insgesamt 60 % des zu versteuernden Einkommens nicht verfassungswidrig sei. Auf die gegen diese Entscheidung gerichtete Verfassungsbeschwerde hat das BVerfG in seinem Beschluss vom 18.01.2006³¹ die frühere Entscheidung zum Halbteilungsgrundsatz relativiert und entschieden, dass sich aus Art. 14 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 S. 2 GG keine allgemein verbindliche, absolute Belastungsobergrenze in der Nähe einer hälftigen Teilung ableiten lässt. Aus dem **Übermaßverbot** folge allerdings, dass die Besteuerung nicht so weit gehen darf, dass der wirtschaftliche Erfolg des Stpf. grundlegend beeinträchtigt wird und damit nicht mehr angemessen zum Ausdruck kommt.

Im konkreten Fall wird das FA der Auffassung des BFH folgen und die Steuerfestsetzung nicht unter dem Gesichtspunkt überprüfen, ob die Höhe der Steuer eine nach dem Halbteilungsgrundsatz zu bemessende Belastungsobergrenze übersteigt.

Eine andere Frage ist, ob auch **Entwertungsverluste** des angelegten Kapitals bei der Ermittlung der Kapitaleinkünfte berücksichtigt werden müssen. Das ist nach der bisher zu dieser Frage in der Rspr. vertretenen Auffassung nicht der Fall, weil diese Entwertungsverluste nicht auf dem Besteuerungszugriff beruhen.³²

Ergebnis: Das FA wird den Einspruch des S unter Berücksichtigung der Rspr. des BVerfG als unbegründet zurückweisen.

24 Vgl. Kirchhof VVDStRL 39, 210 ff.; ders. Stbg 1995, 68; Hey in T/L Rn. 3.184, 3.189 ff.; B/D/T Rn. 187 ff.; skeptisch gegenüber der Relevanz der Frage: Tipke StRO I, S. 449 ff.

25 Vgl. z.B. Spanner DStR 1975, 475; K. Vogel NJW 1979, 1158.

26 BVerfG v. 08.03.1983 – 2 BvL 27/81, BStBl. II 1983, 779; BVerfG v. 31.05.1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214.

27 BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121.

28 Dazu Drüen in T/K § 3 AO Rn. 17 ff., auch zur „Erdrosselungssteuer“.

29 Vgl. Seer FR 1999, 1280; Butzer StuW 1999, 227; Dederer StuW 2000, 91.

30 BFH v. 11.08.1999 – XI R 77/97, BStBl. II 1999, 771.

31 BVerfG v. 18.01.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97; dazu Wernsmann NJW 2006, 1169.

32 BVerfG v. 19.12.1978 – 1 BvR 335/76, 1 BvR 427/76, 1 BvR 811/76, BVerfGE 50, 57; vgl. ferner BFH v. 14.05.1974 – VIII R 95/72, BStBl. II 1974, 572, 580 f.; kritisch Tipke StRO I, S. 512 ff.; Hey in T/L Rn. 8.56 f.

- 6** Für den **Steuererstattungsanspruch** ist der verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstab demgegenüber unumstritten: Der Anspruch auf Erstattung zu viel gezahlter Steuern ist Eigentum i.S.d. Art. 14 Abs. 1 GG. Der Gesetzgeber muss daher die Inhalts- und Schrankenbestimmung des Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG bei der gesetzlichen Gestaltung dieses Anspruchs beachten.³³

E. Die Abgabenordnung

I. Allgemeines

- 7** Das Steuerrecht lässt sich systematisch in das allgemeine Steuerrecht und das besondere Steuerrecht einteilen.



Die Abgabenordnung regelt – wie die Bezeichnung des Gesetzes als „Ordnung“ erkennen lässt – vor allem das **Besteuerungsverfahren**. Sie enthält jedoch auch **materielles Recht**, insbesondere das allgemeine Steuerschuldrecht (§§ 33 ff. AO) und das Steuerstrafrecht (§§ 369 ff. AO). Die Abgabenordnung wird deshalb auch als „Allgemeiner Teil“ der Steuergesetze oder als „Mantelgesetz“ des Steuerrechts bezeichnet.

Im Jahre 2019 wurde der 100. Geburtstag der AO gefeiert.³⁴ Die Vorgängerin der am 01.01.1977 in Kraft getretenen Abgabenordnung (AO 1977) vom 16.03.1976³⁵ war die **Reichsabgabenordnung** von 1919 (RAO). Den Entwurf der RAO hatte Enno Becker, Referent im Reichsfinanzministerium und später Senatspräsident am RFH, in der kurzen Zeit von November 1918 bis Juli 1919 erarbeitet.³⁶ Infolge zahlreicher Novellen und Nebengesetze war die RAO im Laufe der Zeit unübersichtlich geworden. Mit der AO 1977 unternahm der Gesetzgeber den Versuch, die Systematik und die Terminologie der Abgabenordnung zu verbessern und ihren Charakter als Mantelgesetz des allgemeinen Abgabenrechts wiederherzustellen.

Seit 2006 ist der Zusatz „1977“ entfallen. Seit 2014 haben Bund und Länder in einer Arbeitsgruppe die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens beraten.³⁷ Nach einer intensiven parlamentarischen und fachlichen Reformdiskussion³⁸ ist das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens im Sommer 2016 verabschiedet worden.³⁹ Die Mehrzahl der neuen oder modernisierten Vorschriften gilt seit dem 01.01.2017.⁴⁰ Trotz unbestreitbarer Modernisierungsfortschritte stehen weitere Maßnahmen für ein zeitgemäßes Steuerrecht aus.⁴¹

33 BVerfG v. 08.10.1985 – 1 BvL 17/83, 1 BvL 19/83, BVerfGE 70, 278.

34 Drüen DStR 2019, 2657 und StuW 2020, 140; näher Waldhoff StuW 2020, 147.

35 BGBl. I 1976, 613.

36 Vgl. Tipke AÖR 94, 224.

37 Zum gemeinsamen Konzept von Bund und Ländern zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens Heintzen DÖV 2015, 780.

38 Dazu Tagungs- und Diskussionsbericht zum 56. Berliner Steuergespräch „Die Reform der Abgabenordnung“ von Richter/Wellings FR 2015, 1014.

39 ModG v. 18.07.2016, BGBl. I 2016, 1679.

40 Art. 23 des ModG v. 18.07.2016, BGBl. I 2016, 1679 (1709). Aus der umfangreichen Literatur zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens Gläser/Schöllhorn DStR 2016, 1577; Höreth/Stelzer DStZ 2016, 520; Merker Steuer und Studium 2016, 398; Müller-Franken StuW 2018, 113; Schwenker DB 2016, 375; Seer DStZ 2016, 605; Zaumseil NJW 2016, 2769; zur Kritik Krömker/Nöcker, AO-StB 2017, 305, 309.

41 Drüen DB 2018, 11, 17 f.

II. Anwendungsbereich der AO

Fall 3: Rechtsbehelf gegen einen Realsteuerbescheid

Der Stpf. S hat von der Stadt Potsdam einen GewSt-Bescheid erhalten. In einem Schreiben an das FA Potsdam legt er „Einspruch“ gegen den Steuerbescheid ein mit dem Antrag, die Steuer niedriger festzusetzen. Ist der Rechtsbehelf zulässig?

- I. Nach § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO ist gegen Steuerbescheide der **Einspruch** gegeben. Es fragt sich jedoch, ob die Regelungen der AO über das Einspruchsverfahren (§§ 347 ff. AO) auf Steuerbescheide der Gemeinden Anwendung finden.

Nach § 1 AO gilt die Abgabenordnung für alle Steuern (einschließlich Steuervergütungen), die durch Bundesrecht oder EU-Recht geregelt sind, soweit sie durch Finanzbehörden des Bundes oder der Länder verwaltet werden. Die Gewerbesteuer als Realsteuer (§ 3 Abs. 2 AO) wird von den Gemeinden verwaltet. Auf Realsteuern finden nur die in § 1 Abs. 2 AO genannten Bestimmungen des Gesetzes Anwendung. Nach § 1 Abs. 2 Nr. 67 AO aber sind im Rechtsbehelfsverfahren gegen Realsteuerbescheide der Gemeinden nur § 351 AO (Bindungswirkung anderer Verwaltungsakte) und § 361 Abs. 1 S. 2 und Abs. 3 AO (Besonderheiten bei der Aussetzung der Vollziehung) anwendbar.

- II. Gegen den GewSt-Bescheid der Stadt Potsdam⁴² ist somit nicht der Einspruch nach der AO, sondern der **Widerspruch** nach §§ 68 ff. VwGO gegeben. Einzulegen ist der Widerspruch nach § 70 Abs. 1 S. 1 VwGO bei der Ausgangsbehörde, also der Stadt Potsdam. Während der Einspruch gegen den GewSt-Messbescheid des FA auch bei der Gemeinde eingelegt werden kann (§ 357 Abs. 2 S. 2 AO), kann der Widerspruch gegen den GewSt-Bescheid nicht mit fristwährender Wirkung bei dem FA angebracht werden. Es ist jedoch Amtspflicht einer jeden Behörde, einen Rechtsbehelf unverzüglich an die zuständige Behörde weiterzuleiten.⁴³

Ergebnis: Das FA Potsdam wird den als Widerspruch auszudeutenden Rechtsbehelf des S an die Stadt Potsdam als zur Bearbeitung zuständige Behörde weiterleiten. Der Stpf. trägt das Risiko, dass die unzuständige Behörde den Rechtsbehelf nicht unverzüglich weiterleitet und deshalb die Rechtsbehelfsfrist nicht gewahrt wird. Denn aus der Rechtsbehelfsbelehrung konnte er erkennen, bei welcher Behörde der Rechtsbehelf einzulegen war.⁴⁴ Bei Fristversäumnis durch nachgewiesenes Fehlverhalten der unzuständigen Behörde kann dem Stpf. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 60 VwGO gewährt werden.⁴⁵

Der Anwendungsbereich der Abgabenordnung ist durch § 1 AO nicht abschließend bestimmt. Einerseits wird in Bundesgesetzen⁴⁶ auf die Vorschriften der AO verwiesen. Darüber hinaus haben die Länder im Rahmen ihrer Gesetzgebung in großem Umfang, insbesondere in ihren Kommunalabgabengesetzen (KAG), Vorschriften der AO ganz oder teilweise für anwendbar erklärt.

8

9

⁴² Ob überhaupt ein Widerspruchsverfahren nach §§ 68 ff. VwGO durchgeführt werden muss, richtet sich nach landesgesetzlichen Vorschriften. Viele Länder haben das Widerspruchsverfahren (teilweise sehr weitgehend und auch für den Bereich der kommunalen Steuerbescheide) eingeschränkt (so § 110 JustG NRW). Dagegen sieht Art. 15 Abs. 1 Nr. 1 AGVwGO Bayern im Kommunalabgabenrecht ein Wahlrecht des Betroffenen vor, entweder Widerspruch einzulegen oder unmittelbar Klage zu erheben.

⁴³ Eyermann VwGO, 15. Aufl. 2019, § 70 Rn. 16.

⁴⁴ BFH v. 19.12.2000 – VII R 7/99, BStBl. II 2001, 158.

⁴⁵ Siehe zur entsprechenden Vorschrift des § 110 AO BVerfG v. 02.09.2002 – 1 BvR 476/01, BStBl. II 2002, 835.

⁴⁶ Z.B. § 13 Abs. 1 InvZulG 2007, § 15 Abs. 1 EigZulG, § 14 Abs. 2 S. 1 5. VermBG.

1. Abschnitt: Grundlagen

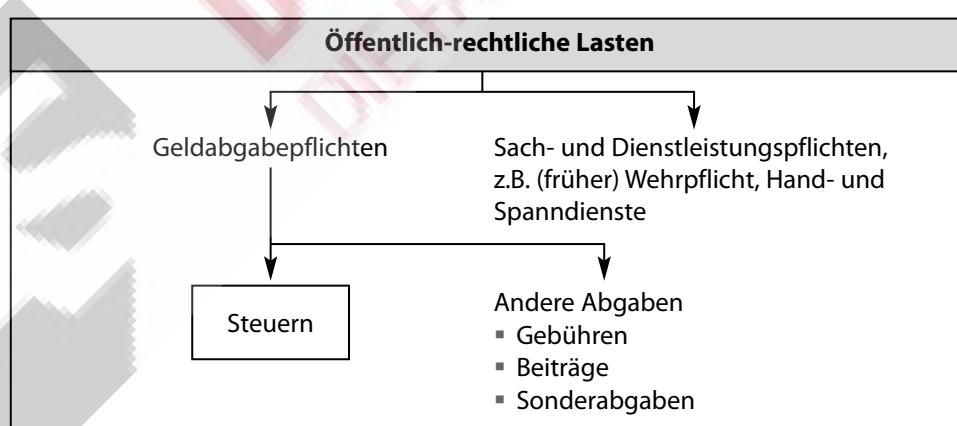
A. Begriff der Steuer, Steuerarten, Steuerhoheit

I. Begriff der Steuer

Fall 4: Verfassungsmäßigkeit der Schwerbehinderten-Ausgleichsabgabe

Nach § 154 Abs. 1 SGB IX müssen Arbeitgeber, die über mindestens 20 Arbeitsplätze verfügen, auf wenigstens 5% der Arbeitsplätze Schwerbehinderte beschäftigen. Unternehmer U hat diese sog. Pflichtplatzquote nicht eingehalten. Daraufhin hat ihn das zuständige Integrationsamt (vgl. § 185 SGB IX) nach § 154 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 Nr. 3 SGB IX zu einer Ausgleichsabgabe in Höhe von 320 € jährlichlich für jeden nicht besetzten Pflichtplatz herangezogen. U ist der Ansicht, die Ausgleichsabgabe stelle eine verfassungsrechtlich unzulässige Sondersteuer für Arbeitgeber dar.

- 10** I. Es fragt sich zunächst, ob die Ausgleichsabgabe nach § 160 SGB IX eine Steuer im Sinne der finanzverfassungsrechtlichen Normen des GG (Art. 104 a–108) darstellt und daher an diesen Verfassungsbestimmungen zu messen ist. Der **Steuerbegriff des GG** knüpft an den seit Jahrzehnten gefestigten Steuerbegriff des allgemeinen Abgabenrechts an,⁴⁷ dessen Legaldefinition sich in § 3 Abs. 1 AO findet. Danach sind Steuern Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein. Nach § 3 Abs. 3 AO sind auch Einfuhr- und Ausfuhrabgaben nach Art. 5 Nr. 20 und 21 des Zollkodex der Union (UZK) Steuern im Sinne der AO. Die Stellung der Steuern im System der öffentlich-rechtlichen Lasten veranschaulicht das folgende Schaubild:



Aus dem Steuerbegriff des § 3 Abs. 1 AO ergeben sich die folgenden Merkmale:

1. Steuern können nur **Geldleistungen**, also nicht Sach- und Dienstleistungen sein.
2. Steuern sind **keine Gegenleistungen** für eine bestimmte Leistung der steuererhebenden Körperschaft. Dadurch unterscheiden sie sich insbesondere von den Gebühren und Beiträgen, den sog. Vorzugslasten. **Gebühren** werden aus Anlass einer dem Abgabepflichtigen individuell zurechenbaren öffentlichen Leistung erhoben; durch **Beiträge** werden Interessenten und Nutznießer an

47 BVerfG v. 06.11.1984 – 2 BvL 19/83, 2 BvL 20/83, 2 BvR 363/83, 2 BvR 491/83, BVerfGE 67, 256, 282.

den Kosten einer öffentlichen Einrichtung beteiligt, ohne Rücksicht darauf, ob der Beitragspflichtige die Vorteile auch tatsächlich wahrnimmt.⁴⁸

Beispiele:

Spielbankabgabe und sog. Troncabgabe, die öffentlich-rechtlich konzessionierte Spielbanken nach den Spielbankgesetzen der Länder schulden, sind keine Gegenleistung für die Konzession und deshalb Steuern i.S.d. AO.⁴⁹

Sog. **Studiengebühren**, die in NRW bis zum Sommersemester 2011 von Studenten für das Erststudium entrichtet werden mussten, sind im Studienbeitrags- und Hochschulabgabengesetz NRW zu Recht als Beiträge bezeichnet. Denn es handelt sich um eine Abgabe, die für die Möglichkeit der Inanspruchnahme der vom Staat zur Verfügung gestellten Einrichtung Universität erhoben wird.⁵⁰

3. Die Geldleistung muss von einem **öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen** (Bund, Land, Gemeinde, Religionsgemeinschaft⁵¹) **auferlegt** sein. Auferlegt sind nur Leistungen, die in einem öffentlich-rechtlichen Subordinationsverhältnis erhoben werden. Freiwillige und vertragliche Zahlungen erfüllen daher nicht den Steuerbegriff.
4. Die Geldleistung muss **zur Erzielung von Einnahmen** auferlegt sein, d.h. der Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs dienen. Allerdings stellt § 3 Abs. 1 AO in Übereinstimmung mit der verfassungsrechtlichen Rspr.⁵² klar, dass die Einnahmeerzielungsabsicht als Nebenzweck des Gesetzes ausreicht. Daraus ergibt sich die Unterscheidung zwischen
 - **Fiskalzwecknormen**, bei denen der Steuerertrag im Vordergrund steht, und
 - **Lenkungsnormen**, mit denen der Gesetzgeber in erster Linie sozialpolitische oder wirtschaftspolitische Zwecke verfolgt.⁵³

Beispiel: Die Ergänzungsabgabe zur ESt, die bis Ende 1974 erhoben wurde, hatte hauptsächlich den Sinn, Kaufkraft zur Konjunkturdämpfung abzuschöpfen. Es handelt sich trotzdem um eine Steuer.

5. Das Aufkommen aus einer Steuer muss dem Fiskus **endgültig** zufließen. Die zeitlich begrenzte Nutzungsmöglichkeit einer rückzahlbaren Abgabe stellt keine Einnahme i.S.d. klassischen Steuerbegriffs dar. Daher bestand für die Investitionshilfeabgabe (sog. Zwangsanleihe) nach Art. 10 des Haushaltsbegleitgesetzes 1983 keine Gesetzgebungskompetenz des Bundes nach Art. 105 GG.⁵⁴
6. Steuern müssen **allen** auferlegt sein, bei denen der **Tatbestand** zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Das Gesetz bringt damit „programmatisch“ die auch in § 85 AO verankerten Prinzipien der Tatbestandsmäßigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zum Ausdruck.⁵⁵ Tatbestandsmäßigkeit und Gleichmäßigkeit sind demnach keine begrifflichen Merkmale der Steuer: Verstößt ein Steuergesetz z.B. gegen den Gleichheitsgrundsatz, handelt es sich gleichwohl um eine – wenn auch verfassungswidrige – Steuer.⁵⁶

48 Drüen in T/K § 3 AO Rn. 21, 25 m.w.N.

49 BFH v. 08.03.1995 – II R 58/93, BStBl. II 1995, 438.

50 Vgl. OVG Münster, v. 09.10.2007 – 15 A 1596/07, DVBl. 2007, 1442.

51 Mit dem Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts (Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 6 Weimarer Reichsverfassung 1919).

52 BVerfG v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, 106, 117.

53 Vgl. B/D/T Rn. 190 ff.; ähnlich Hey in T/L Rn. 3.19 ff.: Unterscheidung zwischen Fiskalzweck-, Sozialzweck- und Vereinfachungszwecknormen.

54 BVerfG v. 06.11.1984 – 2 BvL 19/83, 2 BvL 20/83, 2 BvR 363/83, 2 BvR 491/83, BVerfGE 67, 256 ff.; vgl. dazu Kirchhof ZIP 1984, 1423 ff.

55 Seer in T/L Rn. 2.19.

56 Dazu Drüen in T/K § 3 AO Rn. 32 f.

Die Voraussetzungen zu 1. und 3. sind erfüllt, weil die Ausgleichsabgabe nach § 160 SGB IX eine Geldleistung ist, die von den Integrationsämtern, also staatlichen Behörden, erhoben wird. Sie ist auch keine Gegenleistung für eine bestimmte Leistung der Integrationsämter (vgl. oben 2.); denn sie ist nicht mit Leistungen oder Vorteilen verknüpft, die dem abgabebelasteten Unternehmer gewährt oder zumindest zur Inanspruchnahme zur Verfügung gestellt werden. Das Aufkommen der Ausgleichsabgabe dient jedoch weder als Hauptzweck noch als Nebenzweck zur Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs. Die Mittel werden vielmehr zweckgebunden für die Förderung Schwerbehinderter verwaltet (§ 160 Abs. 5 SGB IX). Damit fehlt es an der Voraussetzung zu 4., nämlich an dem für den Steuerbegriff wesentlichen Tatbestandsmerkmal der Einnahmeerzielungsabsicht des öffentlich-rechtlichen Gemeinwesens.⁵⁷

- 11 II. Scheidet eine Qualifizierung der Ausgleichsabgabe als Steuer- oder Vorzugslast aus, könnte es sich um eine – in der Verfassung nicht normierte – sog. **Sonderabgabe** handeln. Durch Sonderabgaben werden bestimmte Gruppen von Bürgern zur Finanzierung besonderer Aufgaben herangezogen.⁵⁸ Die Gesetzgebungs-kompetenz für Sonderabgaben ergibt sich nicht aus den Normen der Finanzverfassung, sondern aus der allgemeinen Sachzuständigkeit nach Art. 70 ff. GG.⁵⁹ Nach Art. 74 Abs. 1 Nr. 7 GG aber hat der Bund für Regelungen des Schwerbehindertenrechts die konkurrierende Gesetzgebungszuständigkeit.
- 12 III. Obwohl sich Sonderabgaben als Abgabentyp begrifflich eindeutig von Steuern unterscheiden lassen, setzt doch gerade das verfassungsrechtlich umfassend geregelte System der Steuern der Einführung von Sonderabgaben enge Grenzen. Das hat das BVerfG in seiner sog. Kohlepennig-Entscheidung vom 11.10.1994⁶⁰ mit prägnant formulierten Sätzen begründet:
 - „Die Finanzverfassung des Grundgesetzes geht davon aus, dass Gemeinlasten aus Steuern finanziert werden. Deshalb regelt sie, um eine Finanzordnung sicherzustellen, die den Gesamtstaat und die Gliedstaaten am Gesamtertrag der Volkswirtschaft sachgerecht beteiligt,⁶¹ die Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungskompetenzen im Wesentlichen – neben den Zöllen und Finanzmonopolen – nur für das Finanzierungsmittel der Steuer. Sie versagt es dem Gesetzgeber, selbst unter Inanspruchnahme von Sachkompetenzen, Sonderabgaben zur Erzielung von Einnahmen für den allgemeinen Finanzbedarf eines öffentlichen Gemeinwesens zu erheben.“
 - ...Wählt der Gesetzgeber als Finanzierungsmittel für eine öffentliche Aufgabe die **Sonderabgabe**, weicht er von drei grundlegenden Prinzipien der Finanzverfassung ab. Er beansprucht zur Auferlegung von Abgaben eine **Gesetzgebungskompetenz** außerhalb der Finanzverfassung und stellt damit einen der tragenden Eckpfeiler der bundesstaatlichen Ordnung des Grundgesetzes in Frage. Er gefährdet durch den haushaltsflüchtigen Ertrag der Sonderabgabe das **Budgetrecht des Parlaments** und berührt damit auch die an den Staatshaushalt anknüpfenden Regelungen für den Finanzausgleich, die Stabilitätspolitik, die Verschuldensgrenze, Rechnungslegung und Rechnungsprüfung. Schließlich verschiebt er die Belastung der Abgabepflichtigen von der Gemeinlast zu einer die **Belastungsgleichheit der Bürger** in Frage stellenden besonderen Finanzierungsverantwortlichkeit für eine Sachaufgabe. Zwar führt die Abweichung von den genannten Prinzipien nicht ausnahmslos zur Verfassungswidrigkeit einer Abgabe. Doch muss, um die bundesstaatliche Finanzverfassung wie auch die Budgethöhe des Parlaments vor Störungen zu schützen und den Erfordernissen des Individualschutzes der Stpfl. im Blick auf die Belastungsgleichheit Rechnung zu tragen, die Sonderabgabe engen Grenzen unterliegen; sie muss deshalb eine seltene Ausnahme bleiben.“

Damit eine Sonderabgabe verfassungsrechtlich zulässig ist, muss sie nach der Rspr. des BVerfG folgende Rechtfertigungselemente erfüllen:

57 So BVerfG v. 26.05.1981 – 1 BvL 56/78, 1 BvL 57/78, 1 BvL 58/78, BVerfGE 57, 139, 166.

58 Seer in T/L Rn. 2.25; B/D/T Rn. 107 ff.; Kirchhof, in Handbuch des Staatsrechts, V, 3. Aufl. 2007, § 119 Rn. 69 ff.

59 BVerfG v. 09.11.1999 – 2 BvL 5/95, BVerfGE 101, 141.

60 BVerfG v. 11.10.1994 – 2 BvR 633/86, BVerfGE 91, 186.

61 BVerfG v. 10.12.1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274, 300.