

AO - Abgabenordnung

Praktikerkommentar

von

Wolfgang Fischer, Dr. Joseph M. Forchhammer, Dr. Christof Lindwurm, Dr. Ralf Seidel, Dieter Zanzinger, Peter Leopold, Ulrich Madle, Dr. Jürgen Rader

Grundwerk mit 112. Ergänzungslieferung

rehm Heidelberg

Verlag C.H. Beck im Internet:

www.beck.de

ISBN 978 3 8073 0213 3



Weitere Informationen

Die Abgabenordnung kurz erklärt – ein kleines Online-Lexikon

Hier haben wir für Sie wichtige Begriffe aus der AO in einem kleinen Online-Lexikon zusammengestellt.

§ 12 AO — Betriebsstätte

Dem Begriff der Betriebsstätte kommt im Steuerrecht eine wichtige Bedeutung zu. Was unter einer Betriebsstätte zu verstehen ist, wird deshalb eigens in § 12 definiert. Diese Definition ist aber infolge spezialgesetzlicher Regelungen nicht immer anwendbar. Dementsprechend ist in jedem Anwendungsfall zu prüfen, ob nach dem Sinn und Zweck des jeweiligen Einzelgesetzes der Begriff der Betriebsstätte i. S. des § 12 oder ein anderer Begriff gilt.

§ 30 AO — Steuergeheimnis

Das Steuergeheimnis ist der abgabenrechtliche Datenschutz der verhindert, dass persönliche, wirtschaftliche, rechtliche, private und sonstige Verhältnisse, Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisse, die insb. der Finanzbehörde zusammen mit der Abwicklung der Besteuerung bekannt geworden sind, unzulässig auch anderen bekannt werden. Einschränkungen des Rechts auf „informationelle Selbstbestimmung“ sind nur im überwiegenden Allgemeininteresse unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit zulässig und bedürfen einer gesetzlichen Grundlage, die dem Gebot der Normenklarheit entsprechen muss.

§ 30a AO — Schutz der Bankkunden

Ein allgemeines Bankgeheimnis für Kreditinstitute gegenüber den Finanzbehörden gibt es nicht. Den Finanzbehörden ist allerdings verwehrt, im Rahmen der allgemeinen Überwachung, d.h. soweit keine besonderen Anhaltspunkte für ein Auskunftersuchen vorliegen, von den Kreditinstituten Mitteilungen über Konten zu verlangen.

§ 39 AO — Zurechnung von Wirtschaftsgütern/ wirtschaftliches Eigentum

Wirtschaftsgüter werden nach § 39 AO grundsätzlich dem zivilrechtlichen Eigentümer (bzw. Inhaber) zugerechnet. Abweichend hiervon werden sie einer anderen Person als sog. wirtschaftlichem Eigentümer zugerechnet, wenn diese den bürgerlich-rechtlichen Eigentümer im Regelfall für die (betriebs-)gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen kann, d.h. dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer kein oder nur ein wirtschaftlich bedeutungsloser Herausgabeanspruch zusteht.

Gesetzlich geregelter Anwendungsfall wirtschaftlichen Eigentums ist die Zurechnung an den Treugeber bei einem Treuhandverhältnis. Dingliche und schuldrecht-



liche Nutzungsrechte (z.B. Nießbrauch, Miete) begründen im Regelfall kein wirtschaftliches Eigentum.

§ 42 AO — Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten/Gestaltungsmisbrauch

Dem Steuerpflichtigen steht es grundsätzlich frei, bei der Gestaltung seiner Verhältnisse die von der Rechtsordnung zugelassenen Möglichkeiten (insbesondere Rechtsformen) zu wählen, die zu der geringsten Steuerbelastung führen. Diese Gestaltungsfreiheit findet ihre Grenze dort, wo rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten zur Steuerumgehung missbraucht werden.

Ein Gestaltungsmisbrauch liegt vor, wenn die gewählte zivil- oder öffentlich-rechtliche Gestaltung unangemessen ist, weil der Steuerpflichtige an Stelle der vom Gesetzgeber zur Erreichung des erstrebten wirtschaftlichen Ziels vorgesehenen typischen Gestaltung einen ungewöhnlichen Weg wählt, auf dem nach den Wertungen des Gesetzgebers eine Steuerersparnis nicht erreichbar sein soll (wie z.B. die Einschaltung einer ausländischen Kapitalgesellschaft ohne eigene wirtschaftliche Tätigkeit als sog. Briefkastenfirma) und diese Gestaltung im Vergleich zu einer angemessenen zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt.

Kein Gestaltungsmisbrauch liegt aber vor, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung beachtliche außersteuerliche Gründe wirtschaftlicher oder persönlicher Art nachweist.

Bei einem Gestaltungsmisbrauch wird der Besteuerung an Stelle der gewählten die den wirtschaftlichen Vorgängen angemessene Rechtsgestaltung zu Grunde gelegt.

§ 53 AO — Mildtätige Zwecke

Wer als Körperschaft seine Tätigkeit darauf richtet, einzelne oder mehrere Hilfsbedürftige selbstlos zu unterstützen, verfolgt mildtätige Ziele und kann bei Erfüllung weiterer Voraussetzungen von einer in bestimmten Einzelgesetzen ausgesprochenen Steuervergünstigung profitieren.

§ 58 AO — Steuerlich unschädliche Betätigungen

Die für eine Steuervergünstigung nach den §§ 51 ff. von einer Körperschaft im Allgemeinen einzuhaltenden Grundsätze der Ausschließlichkeit, Unmittelbarkeit und

Selbstlosigkeit werden bei bestimmten in der Vorschrift angesprochenen Tätigkeiten aufgeweicht.

§ 69 AO — Haftung der Vertreter

Wer zu dem in §§ 34, 35 AO bezeichneten Personenkreis gehört und infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihm auferlegten steuerlichen Pflichten dem Fiskus einen Schaden verursacht, haftet dafür und kann nach § 191 AO hierfür in Anspruch genommen werden.

§ 90 AO — Mitwirkungspflicht der Beteiligten

Die Mitwirkungspflicht des Beteiligten im Besteuerungsverfahren besteht darin, durch vollständige und wahrheitsgemäße Offenlegung der für die Besteuerung erheblichen Tatsachen und die Angabe der Beweismittel bei der Ermittlung des Sachverhalts mitzuwirken. Das geschieht i. a. R. dadurch, dass die Steuerklärung zusammen mit den erforderlichen Anlagen vollständig und zutreffen dem Finanzamt übermittelt wird.

§ 93 AO — Auskunftspflicht der Beteiligten und anderer Personen

Beteiligte und Dritte sind dem Finanzamt auskunftspflichtig, wenn die Auskünfte zur Feststellung des steuerlich erheblichen Sachverhalts notwendig sind. Unzulässig ist ein Auskunftsersuchen des Finanzamts, wenn ohne konkrete Veranlassung ausgeforscht werden soll, ob überhaupt ein steuerrelevanter Sachverhalt gegeben ist.

§ 129 AO — Offenbare Unrichtigkeiten beim Erlass eines Verwaltungsakts

Mechanisch-technische Versehen, die beim Fertigen des Steuerbescheids unterlaufen, kann das Finanzamt, auch zum Nachteil des Steuerpflichtigen, jederzeit innerhalb der Festsetzungsfrist, korrigieren. Rechtsanwendungs- und Ermittlungsfehler sind keine offenbaren Unrichtigkeiten und bleiben insoweit unbeachtlich.

§ 138 AO — Anzeigen über die Erwerbstätigkeit

Wer eine Land- und Forstwirtschaft oder einen Gewerbebetrieb eröffnet, muss das auf amtlich vorgeschriebenen Vordruck der zuständigen Gemeinde melden. Daneben sind auch besondere Auslandssachverhalte beim zuständigen Finanzamt meldepflichtig.



§ 140 AO — Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach anderen Gesetzen

Sofern und soweit Steuerpflichtige nach außersteuerlichen Gesetzen verpflichtet sind Bücher und Aufzeichnungen zu führen, geschieht das auch zur Durchführung der Besteuerung.

§ 141 AO — Buchführungspflicht bestimmter Steuerpflichtiger

§ 141 AO begründet eine selbständige, originäre steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht für gewerbliche Unternehmer und Land- und Forstwirte, sofern sie nicht schon nach § 140 AO buchführungspflichtig sind.

§ 146 AO — Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen

Die §§ 145, 146, 147 AO bilden eine sachliche Einheit, als sie allgemeine Anforderungen an Buchführung und Aufzeichnungen, besondere formelle Ordnungsnormen für die Buchung und die Aufbewahrung und Lesbarmachung von Buchführungs- und sonstigen steuerlich relevanten Unterlagen – auch für DV-Buchführungssysteme – regeln.

Die Festsetzung eines Verzögerungsgeldes dient dazu, den Steuerpflichtigen zur Erfüllung seiner Mitwirkungspflichten zeitnah anzuhalten, insbesondere Anordnungen der Finanzbehörde Folge zu leisten, wie z. B. die Buchführung wieder ins Inland zu verlagern oder den Mitwirkungspflichten nach § 200 AO im Rahmen einer Außenprüfung nachzukommen.

§ 147 AO — Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen

Die Aufbewahrungspflicht ist Bestandteil der Buchführungs- und Dokumentationspflicht und trifft damit die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtigen nach §§ 140 ff. AO. Bei der DV-Buchführung muss sichergestellt sein, dass die steuerlich relevanten Daten während der Dauer der Aufbewahrungspflicht jederzeit verfügbar sind und unverzüglich lesbar gemacht werden können. Im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung kann die Finanzbehörde die gespeicherten Daten einsehen und das betriebliche Datenverarbeitungssystem zur Prüfung nutzen.

§ 147a AO — Vorschriften für die Aufbewahrung von Aufzeichnungen und Unterlagen bestimmter Steuerpflichtiger

Beträgt die Summe der positiven Überschusseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und sonstigen Einkünften mehr als 500 000 € im Kalenderjahr besteht für diese Steuerpflichtige auch eine Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht. Im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung kann die Finanzbehörde die gespeicherten Daten einsehen und das betriebliche Datenverarbeitungssystem zur Prüfung nutzen.

§ 149 AO — Abgabe der Steuererklärungen

In der Steuererklärung beantwortet der Steuerpflichtige von der Finanzbehörde amtlich vorgegebene Fragen zur Besteuerung. Das geschieht eigenverantwortlich und soll vollständig und wahrheitsgemäß „nach bestem Wissen und Gewissen“ erfolgen. Die allgemeine Abgabefrist für die Erklärungen kann allgemein und auch im Einzelnen verlängert werden.

§ 162 AO — Schätzung von Besteuerungsgrundlagen

Die Notwendigkeit einer Schätzung ergibt sich für die Finanzbehörde dann, wenn es die Besteuerungsgrundlagen nicht anderweitig ermitteln oder berechnen kann. In § 162 AO wird geregelt, unter welchen Voraussetzungen eine Schätzung zulässig ist (Schätzung dem Grunde nach) und welche Maßstäbe bei der Schätzung anzuwenden sind (Schätzung der Höhe nach). Hauptanwendungsfall ist die unzureichende oder verweigerte Mitwirkung des Steuerpflichtigen bei der Sachaufklärung, was insbesondere dann der Fall ist, wenn er seiner Verpflichtung zur Abgabe der Steuererklärung nicht nachkommt. Ferner ist eine Schätzungsbefugnis bei der Nichtvorlage von Büchern und Aufzeichnungen und in den Fällen der fehlenden Beweiskraft der Buchführung nach § 158 AO gegeben. Möglich ist eine Vollschatzung, wenn alle Tatbestandsmerkmale der Steuerfestsetzung nicht ermittelt werden können und auch eine Teil- oder Ergänzungsschätzung, wenn dies nur hinsichtlich einzelner Besteuerungsmerkmale der Fall ist.

Wichtig ist, dass nicht die Höhe der Steuer selbst geschätzt wird, sondern stets nur die Besteuerungsgrundlagen, die der Berechnung der Steuer zu Grunde gelegt



werden. Für die Schätzung der Höhe nach stehen der Finanzbehörde verschiedene Schätzungsmethoden zur Verfügung wie z.B. der äußere oder innere Betriebsvergleich, die Vermögenszuwachsrechnung, die Geldverkehrsrechnung. Auch Sicherheitszuschläge sind in Fällen schwerwiegender Pflichtverletzungen zulässig. Die Finanzbehörde ist verpflichtet diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die am wahrscheinlichsten zum richtigen Ergebnis führt.

§ 164 AO — Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung

Da Steuerbescheide nach Ablauf der Einspruchsfrist grundsätzlich nicht mehr änderbar sind, gibt es die Möglichkeit, einen Steuerbescheid unter Vorbehalt der Nachprüfung zu stellen. Die Voraussetzungen und Grenzen hierfür sind in § 164 AO geregelt. Ein unter Vorbehalt der Nachprüfung stehender Steuerbescheid kann von der Finanzbehörde jederzeit aufgehoben oder geändert werden. Hauptanwendungsfall ist der, dass der Steuerfall von der Finanzbehörde noch nicht abschließend geprüft worden ist, weil noch eine abschließende Prüfung im Rahmen einer Außenprüfung erfolgen wird. Der Vorbehalt der Nachprüfung entfällt dann, wenn dieser entweder durch einen eigenen Verwaltungsakt aufgehoben wird oder wenn die Festsetzungsverjährung nach § 169 AO eintritt.

Der Verwaltungsakt, durch den der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben wird, stellt einen eigenen Steuerbescheid dar, gegen den der Steuerpflichtige im Rahmen eines Einspruchs alles vollbringen kann, was er bereits gegen den ursprünglichen Steuerbescheid hätte vorbringen können. Eine Verpflichtung der Finanzbehörde zur Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung besteht nach Durchführung einer Außenprüfung.

§ 165 AO — vorläufige Steuerfestsetzung, Aussetzung der Steuerfestsetzung

In den Fällen, in denen der Steuerfall von der Finanzbehörde zwar abschließend geprüft worden ist, der Sachverhalt aber in einzelnen Punkten ungewiss ist, besteht die Möglichkeit, dass die Finanzbehörde die Steuer zwar grundsätzlich endgültig festsetzt, gleichzeitig aber hinsichtlich der ungewissen Punkte die Steuerfestsetzung vorläufig erfolgt. Diese vorläufige Steuer-

festsetzung ist in § 165 AO geregelt und unterscheidet sich von der Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO dadurch, dass eine Änderung des Steuerbescheids nur hinsichtlich der für vorläufig erklärten Punkte möglich ist, also die Änderung des Bescheids nur punktuell, nicht insgesamt ermöglicht. In welchen Punkten der Bescheid vorläufig ist, also Umfang und Grund der Vorläufigkeit, müssen im Bescheid angegeben sein. Wenn die Ungewissheit beseitigt ist, muss das Finanzamt die entsprechenden Konsequenzen ziehen und den Bescheid entweder ändern, oder – wenn sich die Steuerfestsetzung als zutreffend herausstellen – diesen für endgültig erklären.

Ein Bedürfnis für eine vorläufige Steuerfestsetzung besteht insbesondere dann, wenn für die Steuerfestsetzung relevante Umstände wie z. B. das Bestehen einer Gewinnerzielungsabsicht erst nach Ablauf mehrerer Veranlagungszeiträume zu Tage treten. In diesem Fall kann das Finanzamt, wenn der Steuerpflichtige Verluste aus einer bestimmten Tätigkeit erklärt, die Verluste zunächst anerkennen, die Steuerfestsetzung aber hinsichtlich des Bestehens einer Gewinnerzielungsabsicht für vorläufig erklären und die weitere Entwicklung in späteren Veranlagungszeiträumen abwarten. Stellt sich später heraus, dass eine Gewinnerzielungsabsicht von vornherein zu verneinen ist, kann das Finanzamt später die berücksichtigten Verluste rückwirkend wieder anerkennen und die Bescheide auch dann nachträglich entsprechend ändern, wenn im Übrigen die Festsetzungsverjährung bereits eingetreten ist.

Ein weiterer wichtiger Anwendungsfall der vorläufigen Steuerfestsetzung ist der, dass beim Bundesverfassungsgericht, dem Europäischen Gerichtshof oder dem Bundesfinanzhof ein Musterverfahren anhängig ist, eine Entscheidung aber noch nicht vorliegt. Hinsichtlich der in den Musterverfahren zu klärenden Rechtsfrage kann die Steuerfestsetzung vorläufig erfolgen. Zweck ist die Verhinderung von Massenrechtsbehelfen, da der Steuerpflichtige in diesem Fall nicht selbst Einspruch bzw. Klage hinsichtlich der im Musterverfahren zu klärenden Frage erheben muss und dann, wenn das Bundesverfassungsgericht, der europäische Gerichtshof oder der Bundesfinanzhof die Rechtsfrage im Musterverfahren zu „seinen“ Gunsten entscheidet, der Steuerbescheid nachträglich geändert werden kann.



§ 169 AO — Festsetzungsfrist

Ein Steuerbescheid kann nur erlassen, geändert oder aufgehoben werden, solange die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Nach Ablauf der Festsetzungsfrist tritt Festsetzungsverjährung ein. Die Festsetzungsfrist beträgt ein Jahr bei Verbrauchsteuern und Verbrauchsteuervergütungen, für die übrigen Steuern aber vier Jahre. In den Fällen der Steuerhinterziehung beträgt die Festsetzungsfrist zehn Jahre, bei leichtfertiger Steuerverkürzung fünf Jahre. § 170 AO enthält detaillierte Regelungen, wann die Festsetzungsfrist beginnt. So beginnt sie, wenn eine Steuererklärung einzureichen ist, mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wird, spätestens mit Ablauf des dritten Kalenderjahres nach Entstehung der Steuer. Darüber hinaus enthält § 171 AO detaillierte Regelungen über eine Reihe von Ablaufhemmungen, d.h. Tatbestände, die den Ablauf der Festsetzungsfrist über die reguläre Frist hinauschieben.

§ 173 AO — Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel

Zwar ist ein Steuerbescheid, der nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen wurde, nach Ablauf der Einspruchsfrist grundsätzlich nicht mehr änderbar. Eine Änderung ist aber nach § 173 AO dann zulässig, wenn nach Ergehen des Steuerbescheids der für die Bearbeitung der Steuerfalls zuständigen Stelle der Finanzbehörde für die Steuerfestsetzung maßgebliche Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden. In diesem Fall ist eine Änderung wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel zulässig. Tatsachen sind nur tatsächliche Umstände, nicht bloße Schlussfolgerungen, Wertungen oder Beurteilungen. Daher ist auch die Änderung der Rechtsprechung hinsichtlich einer bestimmten Rechtsfrage nicht als neue Tatsache anzusehen.

Bei neuen Tatsachen oder Beweismittel, die zu einer niedrigeren Steuer führen und sich daher zu Gunsten des Steuerpflichtigen auswirken, ist eine Änderung jedoch nur zulässig, wenn dem Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass diese erst nachträglich bekannt werden. Insbesondere wenn der Steuerpflichtige seiner Erklärungspflicht nicht genügt, er seine Steuererklärungen nicht oder nicht rechtzeitig abgibt und deshalb nach § 162 AO geschätzt werden muss

oder er in der Steuererklärung ausdrücklich gestellte und für ihn verständlichen Fragen nicht oder nur unvollständig beantwortet, nimmt die Rechtsprechung regelmäßig ein grobes Verschulden des Steuerpflichtigen an und lässt eine Änderung zu seinen Gunsten nicht mehr zu.

Bei neuen Tatsachen, die zu einer höheren Steuer führen und sich daher zu Ungunsten des Steuerpflichtigen auswirken, ist eine Änderung grundsätzlich immer zulässig. Wenn dem Finanzamt die nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen jedoch deshalb verborgen geblieben sind, weil es seiner Ermittlungspflicht nicht nachgekommen ist, der Steuerpflichtige aber seinerseits seine Mitwirkungspflicht erfüllt hat, ist eine Änderung nach § 173 AO nach ständiger Rechtsprechung nach Treu und Glauben ausgeschlossen.

Nach Durchführung einer Außenprüfung ist eine Änderung nach § 173 AO grundsätzlich nicht mehr zulässig, es sei denn es liegt Steuerhinterziehung oder leichtfertiger Steuerverkürzung vor.

§ 227 AO — Erlass

§ 227 AO regelt den Erlass von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis. Der Erlass ist eine Billigkeitsmaßnahme des Finanzamts (oder anderer Finanzbehörden), über die es nach pflichtgemäßem Ermessen entscheidet (§ 5 AO) und die zum Erlöschen des Anspruchs führt. Voraussetzung für einen Erlass ist, dass die Einziehung des Anspruchs durch das Finanzamt im konkreten Einzelfall unbillig ist. Ob Umstände vorliegen, unter denen im Einzelfall eine solche Unbilligkeit angenommen werden kann, kann nur anhand der umfangreichen finanzgerichtlichen Rechtsprechung und Kommentarliteratur beurteilt werden. (vgl. AO-Kommentar, § 227 Rz. 45 und 49)

§ 233a AO — Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen

§ 233a AO regelt die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen zur Einkommen-, Körperschaft-, Umsatz- und Gewerbesteuer (und zu der bereits 1996 abgeschafften Vermögensteuer). Die Verzinsung dieser Ansprüche beginnt 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist und beträgt 0,5% pro angefangenen Monat. D.h. für



eine Einkommensteuererstattung 2009 von 10.000 € beginnt die Verzinsung am 1. April 2011 und der Zinsanspruch beträgt dann am 10. Oktober 2011 300 € ($10.000 * 6 * 0,5\% = 300$). Heftig umstritten ist derzeit, ob die im Einkommensteuergesetz (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG) vorgesehene Steuerbarkeit der vom Finanzamt bezahlten Erstattungszinsen zur Einkommensteuer nach § 233a AO verfassungswidrig ist. (vgl. AO-Kommentar, § 233 Rz. 10)

§ 258 AO — Vollstreckungsaufschub

Die Vollstreckungsbehörde kann die Vollstreckung im Einzelfall einstweilen einstellen, beschränken oder eine Vollstreckungsmaßnahme aufheben (§ 258 Abgabenordnung). Die Entscheidung hierüber ist von der Vollstreckungsbehörde nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 5 AO) zu treffen. Die Einstellung oder Beschränkung ist nicht von einem Antrag des Vollstreckungsschuldners abhängig.

Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn die Vollstreckung oder eine einzelne Vollstreckungsmaßnahme dem Vollstreckungsschuldner einen unangemessenen Nachteil bringen würde, der durch kurzfristiges Zuwarten oder durch eine andere Vollstreckungsmaßnahme vermieden werden könnte. Nachteile, die üblicherweise mit der Vollstreckung oder der einzelnen Vollstreckungsmaßnahme verbunden sind, begründen keine Unbilligkeit. Grundsätzlich sind Säumniszuschläge weiter zu erheben. Wird die Maßnahme dem Vollstreckungsschuldner mitgeteilt, so ist er hierauf hinzuweisen.

§§ 268 bis 280 AO — Vollstreckung wegen Einkommensteuerschulden zusammen veranlagter Ehegatten, Aufteilung.

Eheleute die zusammen zu Einkommensteuer veranlagt werden, sind Gesamtschuldner § 44 Absatz 1 Satz 1 Abgabenordnung (AO). Jeder Gesamtschuldner schuldet die gesamte Leistung und kann daher vom Finanzamt zur Begleichung der Gesamtschuld aufgefordert werden (§ 44 Abs. 1 Satz 2 Abgabenordnung). Dementsprechend kann das Finanzamt wegen der Gesamtschuld gegen jeden Gesamtschuldner in dessen Vermögen vollstrecken. Es liegt im Ermessen des Finanzamts, bei welchem Gesamtschuldner es die Steuerschuld Beitreiben will.

Die §§ 268 bis 280 Abgabenordnung eröffnen den zusammen veranlagten Ehegatten auf Antrag die Möglichkeit, im Vollstreckungsverfahren die Gesamtschuld aufzuteilen. Die Vollstreckung gegen den einzelnen Ehegatten beschränkt sich dann nach der Aufteilung auf den Steuerbetrag, der seinem Anteil am zusammenveranlagten Einkommen entspricht. Dies geschieht in der Weise, dass allein für Zwecke der Vollstreckung für Veranlagungszeiträume einschließlich 2012 eine fiktive getrennte Veranlagung gem. § 26a EStG in der Fassung ab Veranlagungszeitraum 2006 und für Veranlagungszeiträume ab 2013 nach Art. 97 § 17e EGAO i.d.F. des Art. 4 des G. v. 1.11.2011 (BGBl I 2011, 2131) eine fiktive Einzelveranlagung gem. § 26a EStG i.d.F. Art. 3 Nr. 15 d. G. v. 1.11.2011 (BGBl I 2011, 2131) durchgeführt wird.

Die Ehegatten haben für die Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2012 im Rahmen der fiktiven getrennten Veranlagung die Möglichkeit, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und die Steuerermäßigung nach § 35a EStG so zu verteilen, wie es für sie steuerlich günstig ist. Ab dem Veranlagungszeitraum 2013 sind bei der fiktiven Einzelveranlagung die genannten Ausgaben künftig demjenigen Ehegatten zuzurechnen, der die Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat. Allenfalls können die Ehegatten beantragen, dass sie je-weils zur Hälfte abgezogen werden, wobei in begründeten Einzelfällen der Antrag des Ehegatten, der die Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat, ausreicht.)

Die Aufteilung führt gegenüber dem einzelnen Ehegatten nicht nur zu einer Beschränkung von Vollstreckungsmaßnahmen, sondern darüber hinaus dazu, dass nach der Aufteilung auch solche Maßnahmen unterbleiben, die in ihrer Wirkung einer Vollstreckung gleichstehen. Die Aufteilung schließt jede Verwirklichung der Gesamtschuld über den auf die einzelne Person entfallenden Aufteilungsbetrag hinaus aus. So ist eine Aufrechnung gegenüber einem Ehegatten nicht mehr zulässig, wenn die aufzurechnende Steuerforderung nur auf den anderen Ehegatten bzw. nur in der Höhe möglich, wie sie auf ihn entfällt. Aus diesem Grunde kann die Aufteilung auch beantragt werden, um eine Aufrechnung des FA auf den Aufteilungsbetrag zu beschränken, der auf den antragstellenden Ehegatten entfällt (BFH/NV 1991, 6). Die rechtliche Möglich-



keit, einen Aufteilungsantrag zu stellen, stellt keine Einrede i. S. d. BGB dar, die der Aufrechnung entgegensteht.

§ 361 AO — Aussetzung der Vollziehung/Aufhebung der Vollziehung/AdV

Der Einspruch gegen einen Steuerbescheid hat keine aufschiebende Wirkung. Soll die Steuer vorläufig nicht erhoben und der Steuerbescheid nicht vollstreckt werden, muss das Finanzamt seine Vollziehung von Amts wegen oder auf Antrag nach § 361 AO (bzw. das Finanzgericht unter besonderen Zugangsvoraussetzungen nach § 69 FGO) ggf. gegen Sicherheitsleistung aussetzen bzw. bereits durchgeführte Vollziehungsmaßnahmen aufheben.

Voraussetzung hierfür ist, dass entweder bei summarischer Beurteilung nach Aktenlage gegen die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids ernstliche Zweifel in rechtlicher oder tatsächlicher Hinsicht bestehen oder die Vollziehung des Bescheids für den Steuerpflichtigen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte darstellt.

Wird die Verfassungswidrigkeit einer in dem Bescheid angewandten Rechtsnorm geltend gemacht, kann in Ausnahmefällen zusätzlich erforderlich sein, dass das Interesse des Steuerpflichtigen an der AdV des Bescheids höher zu bewerten ist als das öffentliche Interesse an einer geordneten Haushaltsführung. In Höhe festgesetzter Steuervorauszahlungen und Steuerabzugsbeträge (z.B. einbehaltene Lohnsteuer) scheidet eine AdV des Steuerbescheids aus, es sei denn, sie erscheint zur Abwendung wesentlicher Nachteile für den Steuerpflichtigen notwendig.

§ 370 AO — Steuerhinterziehung

§ 370 Abgabenordnung (AO) stellt als materielle Strafvorschrift die Steuerhinterziehung unter Strafe. Strafbar macht sich nach Abs. 1 Nr. 1 derjenige, der den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht. Abs. 1 Nr. 2 ordnet die Strafbarkeit desjenigen an, der die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt. Abs. 1 Nr. 3 regelt einen seltenen Sonderfall. Die gesetzliche Strafdrohung beträgt bis zu 5 Jahren Frei-

heitsstrafe oder Geldstrafe. Tatsächlich erfolgt die Strafzumessung vor allem nach dem Umfang der Steuerverkürzung und dem Grad der Gefährdung. Nach der neueren Rspr. des Bundesgerichtshofs liegt ab etwa 100.000 € Steuerschaden (bei Erschleichung unberechtigter Auszahlungen bereits ab 50.000 €) eine Hinterziehung in großem Ausmaß vor, ab der eine Freiheitsstrafe ausgesprochen wird. Spätestens ab etwa 1 Mio € Schaden kann diese auch beim Ersttäter nicht mehr zur Bewährung ausgesetzt werden.

Die Strafbarkeit des Täters lässt sich nicht alleine aus der Vorschrift des § 370 AO ablesen. Vielmehr müssen die allgemeinen Strafrechtslehren, die im allgemeinen Teil des Strafgesetzbuches Ausdruck gefunden haben, mit § 370 AO zusammen angewendet werden. Diese allgemeinen Lehren geben etwa Auskunft über die in der Praxis wichtigen Fragen, ob der Täter vorsätzlich gehandelt hat, ob sein Handeln ursächlich für den Schaden geworden ist, aber auch, ob der Täter die Tat vollendet hat oder im Versuchsstadium „stecken“ geblieben ist. Die Regeln zur Mittäterschaft, der Anstiftung oder Beihilfe erweitern faktisch den Kreis der strafbaren Personen. Die nicht vorsätzliche, jedoch leichtfertige Verkürzung fällt nicht unter § 370 AO, sondern unter den Bußgeldtatbestand des § 378 AO. Die einfach fahrlässige Herbeiführung einer Steuerverkürzung ist straffrei.

Zur Verfolgung der Steuerhinterziehung ist neben der Staatsanwaltschaft auch das Finanzamt zuständig – innerhalb der Behörde als ermittelungsleitende Behörde die „Strafsachenstelle“. Die tatsächlichen Ermittlungen – etwa Durchsuchungen, Beschlagnahmen – führt in der Regel die Steuerfahndung durch, die meist als Abteilung eines Finanzamtes organisiert ist. Die Steuerfahndung hat im Steuerstrafverfahren in etwa die Befugnisse der Polizei (§ 404 AO), die Strafsachenstelle diejenigen der Staatsanwaltschaft (§ 399 AO). Die Eil- und Notbefugnisse, die allen Finanzämtern zustehen, regelt ebenfalls § 399 AO. Für das Ermittlungsverfahren gelten die Vorschriften der Strafprozessordnung und ergänzend die §§ 385 AO.

In der Praxis tritt das steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren neben das parallel laufende Steuerverfahren. Ersteres betrifft die Frage, ob und wie der Täter bestraft wird. Im Letzteren wird die hinterzogene Steuer nach-



träglich festgesetzt und beigetrieben. Die Rechte und Pflichten der Finanzbehörde richten sich nach dem jeweiligen Verfahren (§ 393 AO), wobei es Wechselbeziehungen zwischen beiden gibt.

Einzelheiten: Zanzinger in Leopold/Madle/Rader, § 370 AO

§ 371 AO — Selbstanzeige

Mit der Erstattung einer Selbstanzeige erreicht der Steuerhinterzieher Straffreiheit. § 371 AO ist ein sog. persönlicher Strafaufhebungsgrund, der jedoch nach der Gesetzesänderung im Jahr 2011 nur für Anzeigen vor dem 28.4.2011 in vollem Umfang gilt. Für spätere Selbstanzeigen reicht die Nacherklärung und Nachzahlung nur aus, wenn je Tat nicht mehr als 50.000 € hinterzogen worden sind. Übersteigt die hinterzogene Steuer diesen Betrag so kann der Täter mit der Selbstanzeige immerhin ein Verfahrenshindernis erzeugen (§ 398a AO). Hierfür ist jedoch außer der Nachzahlung der Steuer auch die Zahlung eines „Aufgeldes“ von 5% der hinterzogenen Steuer Voraussetzung.

Die „neue“ Selbstanzeige seit April 2011 stellt hohe Anforderungen an den Umfang und an die Präzision der Nacherklärung. Voraussetzung ist von Vorneherein, dass die unvollständigen oder unterbliebenen Angaben zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang berichtet oder nachgeholt werden. „Unverjährt“ bedeutet: noch nicht strafrechtlich verfolgungsverjährt. Dabei ist die Bestimmung der strafrechtlichen Verjährungsfrist nach § 78 StGB gerade bei der Steuerhinterziehung äußerst kompliziert und hängt von den Besonderheiten des Falles und der Steuerart ab. Hier besteht ein besonderes Risiko: Wurde etwa die letzten 5 Jahre lang Steuer hinterzogen, jedoch wegen falscher Berechnung der Verjährungsfrist nur für 4 der 5 unverjährten Jahre nacherklärt, so ist die Selbstanzeige insgesamt – also für alle 5 Jahre – unwirksam (Einzelheiten: Zanzinger in Leopold/Madle/Rader, §§ 371 und 367 AO).

Die Selbstanzeige wird bei derjenigen Finanzbehörde erklärt, die für die Festsetzung bzw. für den Empfang der hinterzogenen Steuer zuständig ist. Sie ist ausgeschlossen, wenn vor der Anzeige ein Ausschlussstatbestand nach § 371 Abs. 2 AO eingetreten ist. Das ist etwa der Fall, wenn die Prüfungsanordnung für eine Steuer-

prüfung oder die Einleitung des Steuerstrafverfahrens bekannt gegeben worden ist. Auch wenn die Tat bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste, ist die Selbstanzeige ausgeschlossen. Der notwendige Inhalt der Selbstanzeige bestimmt sich nach dem Einzelfall. Auch hier besteht wieder ein besonderes Risiko: Wird etwa für ein Jahr nur ein Teil der hinterzogenen Steuer nacherklärt (etwa ausländische Zinsen), andere Einkünfte (etwa zugrundeliegende Schwarzeinnahmen) dagegen nicht, so ist die Selbstanzeige für sämtliche unverjährten Jahre der betroffenen Steuerarten endgültig unwirksam (Ausführliche Darstellung verschiedener Fallgruppen: Zanzinger in Leopold/Madle/Rader, § 371 AO).

Die Anzeige wird üblicherweise an die Strafsachenstelle des Finanzamts weitergeleitet, die deren Vollständigkeit, Rechtzeitigkeit, etc. prüft und eine Frist zur Zahlung der hinterzogenen Steuer bzw. des „Aufgeldes“ von 5% setzt. Sind alle Voraussetzungen erfüllt, stellt das FA ein ggf. eröffnetes Strafermittlungsverfahren ein.

Zinsen

Zinsen sind das Entgelt, das der Empfänger eines Geldbetrages demjenigen bezahlt, der ihm für einen bestimmten Zeitraum diesen Geldbetrag zur Nutzung überlassen hat. Am häufigsten ist von den Zinsen die Rede, die aufgrund einer zivilrechtlichen Grundlage gewährt werden. Aber auch im Abgabenrecht finden sich Regelungen über verschiedene Arten von Zinsen. Die allgemeinen rechtlichen Grundlagen der Verzinsung im Abgabenrecht sind in den §§ 233 – 239 AO geregelt. Die Höhe des Zinses nach der AO beträgt 0,5% für jeden vollen Monat. Die Verzinsung, die nach der AO anfällt, ist damit erheblich höher als die Verzinsung nach dem derzeitigen Marktniveau von Banken und Sparkassen. Dies ist jedoch nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) und des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) verfassungsrechtlich unbedenklich (vgl. BVerfG-Beschluss v. 3.9.2009, 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115). (vgl. AO-Kommentar, § 238 Rz. 1) Heftig umstritten ist derzeit, ob die im Einkommensteuergesetz (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG) vorgesehene Steuerbarkeit der vom Finanzamt bezahlten Erstattungszinsen zur Einkommensteuer nach § 233a AO verfassungswidrig



Weitere Informationen

ist. (vgl. AO-Kommentar, § 233 Rz. 10) Neben den Zinsen kennt die AO noch die Säumniszuschläge (§ 240 AO), die für jeden angefangenen Monat 1% betragen und die für die nicht bei Fälligkeit bezahlten Steuern zu entrichten sind.

Verjährung

Die AO unterscheidet zwischen Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff. AO) und Zahlungsverjährung (§§ 228 ff. AO);

beide Verjährungsarten führen zum Erlöschen der Steueransprüche (§ 47 AO). Das Finanzamt darf eine Steuerfestsetzung nicht mehr vornehmen oder ändern, wenn Festsetzungsverjährung eingetreten ist (§ 169 Abs. 1 AO). Wenn Zahlungsverjährung eingetreten ist, darf das Finanzamt eine Steuerforderung nicht mehr einziehen und der Steuerpflichtige kann eine Steuererstattung nicht mehr verlangen, denn der Anspruch ist erloschen (§ 232 AO).