

Vahlens Lernbücher

Hans-Wolfgang Arndt
Holger Jenzen
Thomas Fetzer

Allgemeines Steuerrecht

Vahlen

3. Auflage

Zum Inhalt:

Das Buch gibt einen Einblick für Wirtschaftswissenschaftler und Juristen in folgende Themen:

- Umgang mit den Grundlagen rechtlicher Argumentation und juristischer Interpretationstechnik
- Rechtliche Grundlagen, insbesondere verfassungs- und europarechtliche Hintergründe
- Sichere Handhabung des steuerlichen Verfahrensrechts einschließlich der Rechtsbehelfe

Zum Autor:

Prof. Dr. Hans-Wolfgang Arndt war Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Universität Mannheim und Rektor der Universität Mannheim.

Prof. Dr. Holger Jenzen, StB ist Partner bei Ebner Stolz und Honorarprofessor an der Universität Mannheim sowie Lehrbeauftragter an der Mannheim Business School.

Prof. Dr. Thomas Fetzner, LL.M. ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Regulierungsrecht und Steuerrecht an der Universität Mannheim und Direktor des Mannheim ScienceCampus Taxation MaTAX.

Allgemeines Steuerrecht

von

Prof. Dr. Hans-Wolfgang Arndt

Prof. Dr. Holger Jenzen StB

Prof. Dr. Thomas Fetzner

3., vollständig überarbeitete Auflage

Verlag Franz Vahlen München

Vorwort

Bei der elf Jahre nach der seit Langem vergriffenen Zweitaufgabe erscheinenden Drittauflage haben wir die Konzeption der Zweitaufgabe fortgeführt. Diese Konzeption beruht auf zwei Grundgedanken:

Angesichts der Tatsache, dass das steuerliche Verfahrensrecht gerade den Nicht-Juristen in der Hochschule und bei der Steuerberaterprüfung erhebliche Schwierigkeiten bereitet, sind die Abschnitte zur Abgabenordnung so aufbereitet, dass sie – mit Ausnahme der erforderlichen Detailkenntnis der Richtlinien und der Rechtsprechung – nicht nur anspruchsvollen Studienprüfungen genügen, sondern auch vom dogmatischen Verständnis her eine solide Grundlage für die Steuerberaterprüfung bilden.

Im Gegensatz zu den meisten westlichen Staaten sind es in Deutschland nach wie vor überwiegend Nicht-Volljuristen, die sich an der Hochschule und später im Berufsleben mit dem Steuerrecht und der Steuerberatung beschäftigen. Dieser nationalen Besonderheit trägt der zweite Grundgedanke Rechnung. Betriebswirte und andere Nicht-Juristen mögen das Steuerrecht einschließlich des steuerlichen Verfahrensrechts in Studium und Praxis auch noch so gut beherrschen – eine Schwäche bleibt oftmals im Vergleich zu steuerlich ausgebildeten Juristen. Nicht-Juristen beherrschen weder die juristische Methodik noch haben sie öffentlich-rechtliches, verfassungs- und europarechtliches Hintergrundwissen, welches es ihnen ermöglicht, in Ausnahmesituationen sicher zu entscheiden. Um diese, sich oftmals das gesamte Berufsleben durchziehenden Schwächen auszugleichen, haben wir auf Methodik und Hintergrundwissen besonderen Wert gelegt.

Die Verfasser danken besonders Elisabeth Bauer, Anne Darmstadt und Wiebke Macher für die vielfältige Unterstützung bei der Erstellung dieser Neuauflage. Gertrud Bruck gebührt wie immer besonderer Dank für die geduldige Betreuung des Manuskripts.

Mannheim, im Mai 2016

Prof. Dr. Hans-Wolfgang Arndt

Prof. Dr. Holger Jenzen

Prof. Dr. Thomas Fetzer

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Einführung	1
Teil I: Das Steuerrecht im System des Öffentlichen Rechts	5
Kapitel 1 Rechtsquellen und Rechtsanwendung im Steuerrecht	7
1.1 Rechtsquellen im Steuerrecht.	7
1.1.1 Außer- und zwischenstaatlich erzeugte Rechtsquellen	8
1.1.1.1 Das Völkerrecht	8
1.1.1.2 Supranationales Recht	9
1.1.2 Innerstaatliche Rechtsquellen	12
1.1.2.1 Verfassungsrecht	12
1.1.2.2 Steuergesetze	13
1.1.2.3 Rechtsverordnungen	13
1.1.2.4 Autonome Satzungen	14
1.1.3 Verwaltungsvorschriften und höchstrichterliche Rechtsprechung	14
1.1.3.1 Verwaltungsvorschriften	14
1.1.3.2 Höchstrichterliche Rechtsprechung im Steuerrecht	18
1.2 Rechtsanwendung im Steuerrecht.	20
1.2.1 Die grammatische Interpretation – Der Wortlaut als Grenze jedweder Auslegung	20
1.2.2 Systematische Interpretation	21
1.2.3 Historische Interpretation	23
1.2.4 Teleologische Interpretation	23
1.2.5 Verfassungskonforme Auslegung	26
1.2.6 Richtlinienkonforme Auslegung	27
1.2.7 Rangfolgeprobleme der Auslegungsmethoden	28
1.2.8 Analogie und Gegenschluss	29
1.2.9 Ermessen und unbestimmter Rechtsbegriff	31
1.2.9.1 Ermessen	31
1.2.9.2 Unbestimmter Rechtsbegriff	34
1.2.10 Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht	35
1.2.10.1 Wirtschaftliches Eigentum	36
1.2.10.2 Gesetz- oder sittenwidriges Handeln	37
1.2.10.3 Unwirksame Rechtsgeschäfte	37
1.2.10.4 Scheingeschäfte	38
1.2.10.5 Die Steuerumgehung durch Rechtsmissbrauch	39
Kapitel 2 System der öffentlichen Abgaben	43
2.1 Die Steuer	44

2.1.1	Der Steuerstaat	44
2.1.2	Begriff der Steuer	45
2.1.3	Die einzelnen Merkmale des Steuerbegriffs in §3 Abs. 1 AO.	45
2.1.4	Einteilung der Steuern	47
2.1.4.1	Personensteuern und Realsteuern	48
2.1.4.2	Zölle, Finanzmonopole, Verbrauchsteuern und übrige Steuern	48
2.1.4.3	Besitzsteuern und Verkehrsteuern	49
2.1.4.4	Bundes-, Landes- und Gemeindesteuern	50
2.2	Sonderabgaben	51
2.3	Gebühren	53
2.4	Beiträge	55
2.5	Andere nicht-steuerliche Abgaben	56
Kapitel 3 Verfassungsrecht und Steuerrecht		59
3.1	Die Finanzverfassung	59
3.1.1	Einführung	59
3.1.2	Die Steuergesetzgebungshoheit	59
3.1.2.1	Allgemeines	59
3.1.2.2	Die ausschließliche Gesetzgebungszuständigkeit des Bundes	60
3.1.2.3	Die konkurrierende Gesetzgebungszuständigkeit des Bundes	60
3.1.2.4	Die ausschließliche Gesetzgebungszuständigkeit der Länder	63
3.1.2.5	Gesetzgebungszuständigkeit der Gemeinden	64
3.1.2.6	Die Zustimmung des Bundesrates	65
3.1.3	Die Steuerertragshoheit	65
3.1.3.1	Der primäre vertikale Finanzausgleich (Art. 106 GG)	66
3.1.3.2	Der primäre horizontale Finanzausgleich	67
3.1.3.3	Der horizontale Finanzausgleich im engeren Sinne, Art. 107 Abs. 2 GG	68
3.1.3.4	Ergänzungszuweisungen	69
3.1.4	Die Steuerverwaltungshoheit	69
3.2	Steuerrecht und materielles Verfassungsrecht	70
3.2.1	Der Grundrechtskatalog des Grundgesetzes	71
3.2.2	Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung	71
3.2.2.1	Der Inhalt des allgemeinen Gleichheitssatzes	71
3.2.2.2	Der allgemeine Gleichheitssatz im Ertragsteuerrecht	76
3.2.3	Der Schutz von Ehe und Familie gemäß Art. 6 GG	82
3.2.4	Steuerrecht und Freiheitsrechte	85
3.2.4.1	Steuerrecht und Eigentumsgarantie	86
3.2.4.2	Steuerrecht und Berufsfreiheit	87
3.2.4.3	Steuerrecht und allgemeine Handlungsfreiheit	88
3.2.5	Die Bedeutung des Rechtsstaatsprinzips im Steuerrecht	90

3.2.5.1	Gesetzmäßigkeit der Besteuerung	91
3.2.5.2	Rechtssicherheit	92
3.2.5.3	Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit	97
3.3	Die Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit	100
3.3.1	Die Verfassungsbeschwerde	101
3.3.1.1	Das Verfahren vor dem BVerfG.	101
3.3.1.2	Die Verfassungsbeschwerde gegen steuerliche Rechtsanwendung.	102
3.3.1.3	Die Verfassungsbeschwerde gegen Steuergesetze	103
3.3.2	Die abstrakte und die konkrete Normenkontrolle	104
3.3.3	Die Spruchpraxis des BVerfG	105
Kapitel 4	Steuern und Abgaben im Europarecht	107
4.1	Primäres Unionsrecht	107
4.1.1	Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote	108
4.1.1.1	Freiheit des Warenverkehrs	111
4.1.1.2	Freiheit des Personenverkehrs.	113
4.1.1.3	Freiheit der Dienstleistungen	117
4.1.1.4	Freiheit des Kapitalverkehrs	118
4.1.2	Das Harmonisierungsgebot	121
4.1.2.1	Harmonisierung der indirekten Steuern.	122
4.1.2.2	Harmonisierung der direkten Steuern	123
4.1.3	Das Beihilfeverbot.	123
4.1.4	Die europäischen Grundrechte	125
4.2	Sekundäres Unionsrecht.	126
4.2.1	Sekundärrecht und indirekte Steuern.	126
4.2.2	Sekundärrecht und direkte Steuern.	127
4.3	Das Verhältnis des Unionsrechts zum nationalen Recht.	129
4.4	Rechtsschutz im Unionsrecht.	129
4.4.1	Vorabentscheidungsverfahren gemäß Art.267 AEUV	130
4.4.2	Vertragsverletzungsverfahren gemäß Art. 258 ff. AEUV	130
4.4.3	Nichtigkeitsklage gemäß Art.263 AEUV	131
Teil II: Grundlagen des steuerlichen Verfahrensrechts		133
Kapitel 5 Überblick über die Systematik des Besteuerungsverfahrens		135
5.1	Von der Reichsabgabenordnung zur AO 1977.	135
5.2	Die AO im System des Steuerrechts	135
5.3	Aufbau und Struktur der Abgabenordnung und ihrer Nebengesetze	136
5.3.1	Das Besteuerungsverfahren	136
5.3.2	Die Gliederung der Abgabenordnung.	138
5.3.3	Nebengesetze zur Abgabenordnung.	138
5.4	Wichtige Verwaltungsanweisungen zur Abgabenordnung	139
5.5	Legaldefinitionen der Abgabenordnung	140

Kapitel 6 Steuerrechtsverhältnis und Steuerschuldverhältnis	141
6.1 Die am Steuerrechtsverhältnis Beteiligten	142
6.1.1 Steuerpflichtiger und Steuerschuldner	142
6.1.2 Steuergläubiger und Zuständigkeit	143
6.2 Steuerliche Rechts- und Handlungsfähigkeit	143
6.3 Vollmacht und Vertretung	145
6.3.1 Die Vertretung	145
6.3.2 Die Vollmacht	146
6.4 Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis	148
6.4.1 Ansprüche auf Steuern und Nebenleistungen	149
6.4.2 Entstehung und Erlöschen	149
6.4.3 Fälligkeit und Stundung	150
Kapitel 7 Das Ermittlungsverfahren und die Pflichten der Beteiligten	151
7.1 Pflichten der Finanzbehörde	152
7.1.1 Besteuerungsgrundsätze	152
7.1.2 Ermittlungspflichten der Finanzbehörde im Besteuerungs- verfahren	153
7.1.2.1 Ermittlungen von Amts wegen	153
7.1.2.2 Rechtliche Grenzen der Ermittlung	154
7.1.2.3 Tatsächliche Grenzen der Ermittlung	156
7.1.2.4 Fürsorgepflichten	158
7.2 Pflichten des Steuerpflichtigen	161
7.2.1 Vorbereitende Pflichten	162
7.2.1.1 Melde- und Anzeigepflichten	162
7.2.1.2 Buchführungs- und Aufbewahrungspflichten	162
7.2.2 Steuererklärungspflichten	167
7.2.3 Auskunftspflichten	173
7.2.4 Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten	174
7.2.5 Berichtigungspflichten	175
7.3 Pflichten Nichtbeteiligter	177
7.3.1 Auskunftspflichten	177
7.3.2 Kontrollmitteilungen	178
7.3.3 Auskunftsverweigerungsrechte	179
7.3.4 Auskunftspflichten der Banken	180
7.3.5 Auskunftspflichten anderer Behörden	183
Kapitel 8 Handeln durch Steuerverwaltungsakt im Steuerrechts- verhältnis	185
8.1 Verwaltungsakt – Kernstück des Verwaltungshandelns	185
8.2 Arten von Verwaltungsakten	187
8.3 Die Tatbestandsmerkmale des Steuerverwaltungsaktes	188
8.4 Zur Wirksamkeit eines Verwaltungsaktes	191
8.4.1 Der unwirksame Verwaltungsakt	192
8.4.2 Der wirksame, aber rechtsfehlerhafte Verwaltungsakt	194

8.4.3	Durchbrechung der Bindungswirkung	195
8.5	Bestimmtheit und Form des Verwaltungsaktes	196
8.6	Bekanntgabe des Verwaltungsaktes	200
8.7	Begründung des Verwaltungsaktes	201
8.8	Nebenbestimmungen	202
8.9	Steuerfestsetzung durch Steuerbescheid	203
8.9.1	Der Steuerbescheid im Besteuerungsverfahren	203
8.9.2	Die drei Grundarten der Steuerfestsetzung	204
8.9.2.1	Die endgültige Steuerfestsetzung	204
8.9.2.2	Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung	205
8.9.2.3	Vorläufige Festsetzung	208
8.10	Grundlagenbescheide	213
8.10.1	Feststellungsbescheide	213
8.10.1.1	Gesonderte Feststellung über Einkünfte bei mehreren Beteiligten	218
8.10.1.2	Gesonderte Feststellung der Einheitswerte	219
8.10.1.3	Gesonderte Feststellungen für Zwecke der Bedarfs- bewertung	220
8.10.1.4	Gesonderte Feststellung bei Organschaft	221
8.10.2	Steuermessbescheide	221
Kapitel 9 Die Korrektur von Steuerverwaltungsakten (Korrekturverfahren)		223
9.1	Das Korrekturverfahren im System der Besteuerung	223
9.1.1	Das Verhältnis von Einspruchsverfahren und Korrektur- verfahren	223
9.1.2	Das Korrektursystem der Abgabenordnung	224
9.1.3	Steuerbescheide, gleichgestellte und andere Verwaltungsakte .	226
9.1.4	„Korrekturen“, die keine Korrekturen sind	227
9.2	Die Korrektur wegen offenkundiger Unrichtigkeiten beim Erlass eines Verwaltungsaktes	229
9.2.1	Regelungsgehalt und Motiv	229
9.2.2	Ähnliche offenkundige Unrichtigkeit	229
9.2.3	Bei Erlass eines Verwaltungsaktes	232
9.2.4	Ermessen und Berichtigung	234
9.3	Die Korrektur von Verwaltungsakten, die nicht Steuerbescheide sind	235
9.3.1	Aufbau und Struktur der §§ 130, 131 AO	235
9.3.2	Rechtswidrig oder rechtmäßig, begünstigend oder belastend?	236
9.3.3	Die Rücknahme eines rechtswidrigen Verwaltungsaktes (§ 130 AO)	238
9.3.4	Der Widerruf eines rechtmäßigen Verwaltungsaktes (§ 131 AO)	240
9.4	Die Korrektur von Steuerbescheiden unter Vorbehalts- oder Vorläufigkeitsvermerk	241

9.4.1	Die Korrektur von Steuerbescheiden unter Vorbehalt der Nachprüfung	241
9.4.2	Die Korrektur einer vorläufigen Steuerfestsetzung	244
9.5	Die Korrektur von endgültigen Steuerbescheiden	245
9.5.1	Die „schlichte Änderung“ von Steuerbescheiden	246
9.5.2	Die Korrektur von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel	248
9.5.2.1	Die Korrekturartbestände des § 173 AO	248
9.5.2.2	Gemeinsame Tatbestandsvoraussetzungen	249
9.5.2.3	Zusätzliche Tatbestandsvoraussetzungen bei Korrekturen zugunsten des Steuerpflichtigen	254
9.5.2.4	Unbeachtlichkeit bei sachlichem Zusammenhang	255
9.5.2.5	Änderungssperre	259
9.5.3	Widerstreitende Steuerfestsetzungen	259
9.5.3.1	Die Formen des Widerstreits	259
9.5.3.2	§ 174 Abs. 1 AO	260
9.5.3.3	§ 174 Abs. 2 AO	261
9.5.3.4	§ 174 Abs. 3 AO	261
9.5.3.5	§ 174 Abs. 4 AO	262
9.5.3.6	§ 174 Abs. 5 AO	264
9.5.4	Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden in sonstigen Fällen	264
9.5.4.1	Folgebescheid und Grundlagenbescheid	265
9.5.4.2	Rückwirkendes Ergebnis	267
9.5.5	Vertrauensschutz bei Änderung und Aufhebung von Steuerbescheiden	270
9.5.6	Die Berichtigung von materiellen Rechtsfehlern	271
9.6	Der Änderungsbescheid im Besteuerungsverfahren	274
Kapitel 10	Die Verjährung im Steuerrecht	277
10.1	Die Festsetzungsverjährung	278
10.1.1	Beginn der Festsetzungsverjährung	279
10.1.2	Ende der Festsetzungsverjährung	280
10.1.3	Wahrung der Festsetzungsfrist	283
10.2	Die Zahlungsverjährung	284
Kapitel 11	Das Erhebungsverfahren	287
11.1	Das Erhebungsverfahren in der Besteuerung	287
11.2	Die Verwirklichung des Steueranspruchs	288
11.3	Fälligkeit und Stundung	290
11.4	Erlöschen der Steuerschuld	293
11.4.1	Erlöschen durch Zahlung	294
11.4.2	Erlöschen durch Aufrechnung	294
11.4.3	Erlöschen durch Verjährung	296
11.4.4	Erlöschen durch Erlass	296
11.4.4.1	Allgemeine Charakteristik	296

11.4.4.2	Voraussetzungen des Erlasses.	297
11.4.5	Die Niederschlagung	299
11.4.6	Die Verwirkung	300
Kapitel 12	Rechtsschutz in Steuersachen	301
12.1	Außergerichtliche Rechtsbehelfe – insbesondere das Einspruchsverfahren	302
12.1.1	Außerordentliche und ordentliche außergerichtliche Rechtsbehelfe	302
12.1.2	Die Zulässigkeit eines Einspruchs	304
12.1.2.1	Statthaftigkeit	304
12.1.2.2	Form	306
12.1.2.3	Einspruchsfrist	308
12.1.2.4	Beschwer	309
12.1.2.5	Sonstige Zulässigkeitsvoraussetzungen	311
12.1.3	Die Begründetheit eines Einspruchs	312
12.1.3.1	Die Begründetheitsprüfung	312
12.1.3.2	Begrenzte Überprüfbarkeit im Einspruchsverfahren	313
12.1.4	Aussetzung der Vollziehung	316
12.1.5	Beendigung des Einspruchsverfahrens	319
12.2	Gerichtliches Verfahren	324
12.2.1	Zulässigkeit der Klage	325
12.2.1.1	Zulässigkeit des Finanzrechtsweges und Zuständigkeit des Gerichts	326
12.2.1.2	Die richtige Klageart	327
12.2.1.3	Klagebefugnis	332
12.2.1.4	Vorverfahren	332
12.2.1.5	Frist	334
12.2.1.6	Sonstige Sachentscheidungsvoraussetzungen	335
12.2.2	Begründetheit der Klage	336
12.2.3	Vorläufiger Rechtsschutz	338
12.2.3.1	Aussetzung der Vollziehung	339
12.2.3.2	Einstweilige Anordnung	340
12.2.4	Rechtsmittel	342
Kapitel 13	Fristen und Termine im Steuerrecht	343
13.1	Fristen und Termine	343
13.2	Fristberechnung	344
13.2.1	Fristbeginn	345
13.2.2	Fristdauer	346
13.2.3	Fristende	346
13.2.4	Beispiel zur Fristberechnung	348
13.3	Fristwahrung	349
13.4	Wiedereinsetzung in den vorigen Stand	350
13.5	Folgen der Fristversäumnis	353

Kapitel 14 Die Umsatzsteuer im Verfahrensrecht	355
14.1 Essentielle Begrifflichkeiten im USt-Besteuerungsverfahren.	355
14.2 Grundstruktur des Besteuerungsverfahrens	355
14.3 Wirkung der Steuer(vor)anmeldung	356
14.4 Weitere Einzelheiten zum Besteuerungsverfahren	357
14.4.1 Voranmeldungsverfahren	357
14.4.2 Verfahren bei der Jahresanmeldung	357
14.4.3 Verjährung.....	358
14.5 Verhältnis zwischen Voranmeldung/Vorauszahlung und Jahreserklärung/Steuerfestsetzung für das Kalenderjahr	358
14.6 Änderung der Steuerfestsetzung durch das Finanzamt	360
14.6.1 Änderung der Steueranmeldung des Steuerpflichtigen durch das FA mittels Steuerbescheid	360
14.6.1.1 Das Finanzamt erlässt einen Umsatzsteuerbescheid, der von der Jahreserklärung abweicht	360
14.6.1.2 Das FA erlässt einen Vorauszahlungsbescheid, der von der Steuervoranmeldung abweicht	361
14.6.2 Berichtigung von Umsatzsteuerbescheiden und von Steuer- anmeldungen, die nicht (mehr) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen.	361
14.6.2.1 Bekanntwerden neuer Tatsachen (§ 173 AO)	361
14.6.2.2 Verrechnung materieller Fehler (§ 177 AO)	362
14.7 Berichtigung der Steueranmeldung durch den Steuerpflichtigen ..	362
14.7.1 Berichtigung wegen fehlerhafter Steuer(vor)anmeldung.	362
14.7.2 Berichtigung einer anfänglich korrekten Steuer(vor)anmel- dung	363
Kapitel 15 Der Haftungsanspruch	365
15.1 Allgemeines	365
15.2 Die einzelnen Haftungstatbestände der Abgabenordnung	368
15.2.1 Die Haftung der Vertreter gemäß § 69 AO	368
15.2.2 Die Haftung des Steuerhinterziehers gemäß § 71 AO	370
15.2.3 Die Haftung bei Organschaft gemäß § 73 AO	370
15.2.4 Die Haftung des Eigentümers von Gegenständen gemäß § 74 AO	371
15.2.5 Die Haftung des Betriebsübernehmers gemäß § 75 AO	372
15.3 Die Haftungstatbestände der Einzelsteuergesetze	374
15.4 Die Haftungstatbestände des Zivilrechts	374
15.5 Formelles Haftungsrecht	375
Kapitel 16 Das Vollstreckungsverfahren	379
16.1 Voraussetzungen und Arten der Zwangsvollstreckung	379
16.2 Zwangsvollstreckung wegen Geldforderungen	382

16.2.1	Zwangsvollstreckung in bewegliche Sachen, Forderungen und andere Vermögensrechte	383
16.2.2	Zwangsvollstreckung in das unbewegliche Vermögen	384
16.2.3	Sicherung der pfändbaren Ansprüche	384
16.3	Zwangsvollstreckung wegen sonstiger Leistungen	385
16.4	Einwendungen und Rechtsbehelfe im Vollstreckungsverfahren. . .	386
Kapitel 17	Die Außenprüfung	389
17.1	Außenprüfung und Ermittlungsverfahren	389
17.2	Zulässigkeitsvoraussetzungen.	391
17.3	Umfang der Außenprüfung	393
17.4	Kontrollmitteilungen.	394
17.5	Die Prüfungsanordnung.	395
17.6	Vollzug der Außenprüfung	396
17.6.1	Die klassische Betriebsprüfung	398
17.6.2	Die digitale Außenprüfung.	399
17.6.3	Mitteilungen im Rahmen der Außenprüfung	402
17.7	Verwertungsverbote bei rechtswidriger Sachverhaltsermittlung . .	403
17.8	Schlussbesprechung und Prüfungsbericht	404
Kapitel 18	Das Straf- und Bußgeldverfahren	407
18.1	Straf- und Ordnungswidrigkeitenrecht	407
18.1.1	Steuerstrafrecht	407
18.1.1.1	Allgemeine Voraussetzungen der Straftat	407
18.1.1.2	Die einzelnen Steuerstraftaten	417
18.1.2	Steuerordnungswidrigkeitenrecht.	426
18.1.2.1	Allgemeine Voraussetzungen der Ordnungswidrigkeiten	426
18.1.2.2	Die einzelnen Steuerordnungswidrigkeiten.	426
18.1.2.3	Weitere Ordnungswidrigkeiten	428
18.1.3	Die Steuerfahndung	429
18.1.3.1	Stellung im Besteuerungsverfahren.	429
18.1.3.2	Aufgaben und Befugnisse	430
18.2	Straf- und Ordnungswidrigkeitenverfahren	431
18.2.1	Steuerstrafverfahren.	431
18.2.2	Ordnungswidrigkeitenverfahren.	433
Kapitel 19	Das Steuergeheimnis (§30 AO).	435
19.1	Sinn und Zweck der Vorschrift	435
19.2	Umfang des Steuergeheimnisses.	436
19.2.1	Verpflichteter Personenkreis.	436
19.2.2	Geschützte Rechtsgüter und Verletzungsformen	437
19.3	Ausnahmen vom Steuergeheimnis	438
19.4	Folgen der Verletzung des Steuergeheimnisses	442

Kapitel 20 Steuerliche Nebenleistungen	443
20.1 Grundlagen des steuerlichen Zinssystems	443
20.2 Das Zinssystem der Abgabenordnung	444
20.2.1 Nachzahlungs- und Erstattungszinsen	444
20.2.2 Stundungszinsen	446
20.2.3 Hinterziehungszinsen	447
20.2.4 Prozesszinsen	449
20.2.5 Aussetzungszinsen	450
20.3 Berechnung der Zinsen	451
20.4 Zinsfestsetzung	452
20.5 Säumniszuschläge	453
20.6 Zum Verhältnis steuerlicher Nebenleistungen	454
Kapitel 21 Der Aufbau der Finanzverwaltung	455
21.1 Verwaltungskompetenzen	455
21.2 Begriff der Finanzbehörde	456
21.3 Zuständigkeit der Finanzverwaltung	457
21.3.1 Sachliche Zuständigkeit	457
21.3.2 Örtliche Zuständigkeit	458
Kapitel 22 Die steuerberatenden Berufe und das Steuerberatungsgesetz	461
22.1 Die steuerberatenden Berufe	461
22.1.1 Berufsbild des Steuerberaters	461
22.1.2 Berufsstand und Berufsorganisation des Steuerberaters	462
22.1.3 Tätigkeitsbereiche des Steuerberaters	463
22.2 Das Steuerberatungsgesetz	463
Stichwortverzeichnis	465

Einführung

Das System der öffentlichen **Abgaben** umfasst alle Geldleistungen, die der Staat kraft Öffentlichen Rechts zur Einnahmenerzielung in Anspruch nimmt. Dabei kommt den **Steuern** eine überragende Bedeutung zu – sowohl hinsichtlich des Fiskalaufkommens als auch hinsichtlich der mit der Steuererhebung verbundenen Rechtsfragen. Das **Steuerrecht** setzt sich aus der Gesamtheit der Rechtsnormen zusammen, die Steuern betreffen. Es lässt sich systematisch in das **Allgemeine Steuerrecht** und das **Besondere Steuerrecht** einteilen. Gegenstand des Besonderen Steuerrechts sind die Einzelsteuergesetze, also beispielsweise das Einkommensteuergesetz, das Körperschaftsteuergesetz und das Umsatzsteuergesetz. Die **Abgabenordnung** enthält den allgemeinen Teil des Steuerrechts, d. h. jene Normen, die bei der Anwendung der unterschiedlichen Einzelsteuergesetze des Besonderen Steuerrechts zu beachten sind. Das gesamte Steuer- und Abgabenrecht unterliegt in all seinen Erscheinungsformen der nationalen Verfassungsordnung sowie europarechtlichen Vorgaben (insbesondere durch die EU-Verträge, EU-Verordnungen und EU-Richtlinien).

Bedeutung des Allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts in Studium und Praxis

Um dem interdisziplinären Charakter des Steuerrechts gerecht zu werden, bieten Hochschulen vermehrt Studiengänge an, welche den wirtschaftswissenschaftlichen und den juristischen Bereich des Steuerrechts beleuchten. Diese Entwicklung ist zu begrüßen, da die Hintergründe und Wirkungen des Steuerrechts nicht vollumfänglich durch eine rein wirtschaftswissenschaftliche oder eine rein juristische Ausbildung erfasst werden können. So darf ein angehender Steuerrechtler seine Ausbildung nicht auf das materielle Steuerrecht beschränken. Vielmehr sollte er sich neben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und der Bilanzkunde auch mit dem juristischen Handwerkszeug vertraut machen. Den Ausgangspunkt hierfür bildet das Allgemeine Steuerrecht und insbesondere die Abgabenordnung. Die Fülle an Fachbegriffen und Teilbereichen des Allgemeinen Steuerrechts scheint zu Beginn eines Studiums noch schwer zu bewältigen. Ein sicherer Umgang mit den Begrifflichkeiten und das Verständnis für Systematik und Zusammenspiel der einzelnen Teilbereiche des Verfahrensrechts sind für eine zutreffende Einordnung steuerlicher Fragestellungen und deren Lösungsmöglichkeiten jedoch unabdingbar.

Wie in der Ausbildung kann auch im Rahmen der steuerlichen **Praxis** die Bedeutung des Allgemeinen Steuerrechts kaum überschätzt werden. Das Allgemeine Steuerrecht regelt zentrale Fragen der Rechtsbeziehung zwischen Steuerbürger und Finanzbehörden. Die Kenntnis der materiell richtigen Rechtslage allein ist zur Erreichung eines steuerrechtlich angestrebten Ziels (z. B. die Herabsetzung einer Steuerfestsetzung) nicht ausreichend, sie bedarf auch der praktischen Umsetzung in Form verbindlicher behördlicher oder gerichtli-

cher Entscheidungen. Die Umsetzung der materiell richtigen Rechtslage steht und fällt mit dem verfahrensrechtlichen Rahmen, der quasi die „Spielregeln“ vorgibt, innerhalb derer das jeweilige materielle Steuerrecht zur Geltung kommen kann. Jeder mit der Steuerrechtspflege betraute Berater benötigt daher entsprechende Kenntnisse, um den Dialog mit der Finanzverwaltung und der Gerichtsbarkeit mit ausreichend juristischer Sicherheit führen zu können. Diesen Anforderungen wird nur gerecht, wer mit dem **verwaltungsrechtlichen Charakter** des Allgemeinen Steuerrechts vertraut ist.

Das vorliegende Buch richtet sich an Auszubildende und Studenten der wirtschaftswissenschaftlichen und der juristischen Disziplin. Es verschafft dem Leser die wesentlichen Grundlagen des Allgemeinen Steuerrechts. Anhand zahlreicher praxisrelevanter Beispiele wird der Leser an die zentralen Fachtermini herangeführt. Ihm wird dabei ein breiter Überblick über die wichtigsten Teilbereiche des steuerlichen Verfahrensrechts und deren Zusammenhänge vermittelt.

Steuerrechtswissenschaft/Finanzwissenschaft/ Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

Verschiedene wissenschaftliche Disziplinen befassen sich mit dem Phänomen „Steuern“. Hierzu zählen insbesondere die Steuerrechtswissenschaft, die Finanzwissenschaft sowie die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Diese drei Wissenschaftszweige ergänzen sich gegenseitig und begegnen der Gefahr der Einseitigkeit durch entsprechende Schwerpunktbildung. Die **Steuerrechtswissenschaft** setzt sich mit der juristischen Problematik der Besteuerung im Rahmen der Gesamtrechtsordnung auseinander. Ausgehend vom verfassungs- und europarechtlichen Hintergrund wird beispielsweise der Charakter des Steuerrechts als Eingriffsverwaltungsrecht untersucht. Das Verhältnis des Steuerrechts zu anderen Rechtsgebieten, etwa dem Zivilrecht, bildet ebenso einen Forschungsschwerpunkt, wie rechtsmethodische Besonderheiten der Anwendung des Steuerrechts. Die **Finanzwissenschaft** als volkswirtschaftliches Teilgebiet beschäftigt sich mit mikro- und makroökonomischen Aspekten der Besteuerung von natürlichen Personen und Unternehmen. Neben Auswirkungen auf den Staatshaushalt untersucht sie die aus wohlfahrtsökonomischer Sicht optimale Ausgestaltung des Steuersystems. Ein weiterer Forschungsschwerpunkt liegt in der Frage, wer die Steuerlast einzelner Steuerarten unter Berücksichtigung von Überwälzungsvorgängen in wirtschaftlicher Hinsicht tatsächlich trägt (Inzidenzlehre). Die **Betriebswirtschaftliche Steuerlehre** als Teilgebiet der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre nimmt zunächst die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen als gegeben hin. Davon ausgehend widmet sie sich der Untersuchung von Einzelproblemen, beispielsweise dem Einfluss der Besteuerung auf Investitions- oder Finanzierungsvorhaben sowie auf die Rechtsformwahl anhand steuerlicher Vorteilhaftigkeitsvergleiche.

Die wichtigsten steuerrechtlichen Hilfsmittel

Steuerrecht kann nicht allein durch die Lektüre von Lehrbüchern erlernt werden. Auch das vorliegende Lehrbuch muss mit dem Gesetz in der Hand erarbei-

tet werden – es soll zur Arbeit mit dem Gesetz geradezu provozieren. Wer Steuerrecht betreiben will, benötigt daher umfassende **Gesetzesmaterialien** (z. B. lose Textsammlung aus dem Beck-Verlag). Unumgänglich sind ferner Verwaltungsvorschriften sowie Entscheidungssammlungen der Finanzgerichtsbarkeit. Denn die Arbeit mit dem Gesetz findet sinnvolle Ergänzung durch einen möglichst frühen Einstieg in die Auseinandersetzung mit der höchstrichterlichen **Finanzrechtsprechung**. Die Rechtsprechungslektüre gewährleistet nicht nur die korrekte Rechtsanwendung, sie bietet dem Studenten und Praktiker darüber hinaus eine hervorragende Basis, sich für die Diskussion steuerlicher Fragestellungen eine saubere juristische **Sprache** und **Ausdrucksweise** anzueignen. Gerade die Arbeit mit dem Allgemeinen Steuerrecht sollte sich hierauf konzentrieren; allein aus diesem Grund fokussiert sich das vorliegende Lehrbuch in Zitaten und Quellenangaben auf die höchstrichterliche Rechtsprechung und verweist nur an ausgewählten Stellen auf Sekundärliteratur. Für die Erarbeitung der Rechtsprechung steht eine Vielzahl unterschiedlicher **Quellen** zur Verfügung:

- Bundessteuerblatt (BStBl II)
- Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG)
- Entscheidungsdienst des Deutschen Steuerrechts (DStRE)
- Rechtsprechungsdatenbanken (wie beck-online, Juris, DATEV, Haufe, SIS oder BFH/NV).

Die meisten Universitäten, Fachhochschulen, Berufsakademien und Steuerbibliotheken bieten den Zugang zu diesen Datenbanken kostenfrei an. Auch das **Internet** ermöglicht ein schnelles Auffinden einschlägiger Rechtsprechung; erwähnenswert sind insbesondere die Seiten des Bundesfinanzhofs (www.bundesfinanzhof.de) und des Bundesverfassungsgerichts (www.bverfg.de).

Die jeweilige **Verwaltungsauffassung** zu steuerlichen Themen ergibt sich aus Richtlinien, Hinweisen und Verwaltungserlassen (z. B. Loseblattwerke Beck-Verlag). Die Erlasse des Bundesfinanzministeriums werden im Bundessteuerblatt, Teil I, veröffentlicht, und sind zeitlich begrenzt auch auf der Homepage des BMF abrufbar (www.bundesfinanzministerium.de).

Für die **europarechtlichen Steuerthemen** bestehen ebenfalls zahlreiche Zugriffsmöglichkeiten auf die einschlägigen Rechtsquellen und die dazu ergangene europäische Rechtsprechung. Von der EU werden **Amtsblätter** (ABl.) in zwei Teilen herausgegeben. Im Teil L („Lois“) wird das gesamte EU-Recht veröffentlicht, wie beispielsweise Verordnungen. Im Teil C („Communications“) finden sich andere offizielle Dokumente der Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen der EU. Von großer Bedeutung ist ferner die **amtliche Sammlung der Rechtsprechung** (Slg. oder EuGHE), seit 1989 unterteilt in die amtliche Sammlung des EuGH (Slg. I) und Entscheidungen des Gerichts erster Instanz, des EuG (Slg. II). Hier werden gegebenenfalls auch die Schlussanträge des Generalanwalts veröffentlicht, der als unabhängiger Verfahrensbeteiligter ein ausführliches Votum zu dem jeweiligen Fall aus seiner Sicht abgibt. Informationen über die aktuellen Tätigkeiten der EU können der offiziellen Nachrichtenseite der Europäischen Union entnommen werden. Die Kommission gibt außerdem selbständige Dokumente heraus; diese enthalten z. B. Legislativvorschläge oder

sonstige Mitteilungen der Kommission an den Rat und/oder an die anderen Organe (COM) oder auch Beschlüsse oder Entscheidungen, die die Kommission in eigener Verantwortung erlässt (C). Die Organe der EU bieten des Weiteren freien Zugriff auf Informationen und Dokumente im **Internet**, was zunehmend gedruckte Versionen ersetzt (*curia.europa.eu*).

So wichtig es ist, mit den Gesetzestexten und der dazu ergangenen Rechtsprechung zu arbeiten, kann dennoch auf die Lektüre von Fachzeitschriften, Lehrbüchern und Kommentaren keinesfalls verzichtet werden. Für die steuerrechtliche Ausbildung kommt zunächst die Zeitschrift *Steuer und Studium* (SteuerStud) in Betracht. Probleme der aktuellen Steuerpraxis werden in vielzähligen steuerlichen **Fachzeitschriften** behandelt, z. B.:

- *Deutsches Steuerrecht (DStR)*
- *Der Betrieb (DB)*
- *Betriebs-Berater (BB)*
- *Internationales Steuerrecht (IStR)*
- *Finanzrundschau (FR)*
- *Die Unternehmensbesteuerung (Ubg)*
- *Steuer und Wirtschaft (StuW)*

Ein solides Grundlagenwissen im Allgemeinen Steuerrecht lässt sich z. B. anhand von folgenden **Lehrbüchern** erarbeiten:

- *Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015*
- *Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 18. Aufl. 2015*
- *Helmschrott/Schaeberle/Scheel, Abgabenordnung, 15. Aufl. 2012*
- *Lammerding/Scheel/Brehm, Abgabenordnung und FGO, 16. Aufl. 2012*
- *Eisgruber/Schallmoser/Maunz, Abgabenordnung und Umsatzsteuerrecht, 2. Aufl. 2011*
- *Ax/Große/Melchior/Lotz/Ziegler, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 20. Aufl. 2010*
- *Jakob, Abgabenordnung, 5. Aufl. 2010.*

Der steuerrechtliche Anfänger muss sich spätestens bei der Anfertigung von Seminar- oder Bachelorarbeiten, der erfahrene Praktiker dagegen stets mit den **Kommentaren** zur Abgabenordnung befassen: insbesondere

- *Tipke/Kruse*
- *Hübschmann/Hepp/Spitaler*
- *Schwarz*
- *Beermann*
- *Kurzkommentare: Klein, Pahlke/Koenig.*

Teil I:

Das Steuerrecht im System des Öffentlichen Rechts

Das Steuerrecht als Teil des Öffentlichen Rechts umfasst die Gesamtheit der Rechtsnormen, die Steuern betreffen. Es regelt die Rechte und Pflichten der am Steuerrechtsverhältnis Beteiligten. Jeder wirtschaftlich handelnde Bürger begegnet alltäglich bewusst oder unbewusst dem Steuerrecht: beim täglichen Einkauf der Umsatzsteuer, beim Einschalten des Lichts der Stromsteuer, bei der Dividendengutschrift der Kapitalertragsteuer oder bei der Gehaltsabrechnung der Lohnsteuer. Das Steuerrecht beeinflusst Investitions- und Konsumentscheidungen, Arbeitsverhältnisse und Unternehmensstrukturen. Es gewährt dem Staat die Deckung seines Finanzbedarfs und darüber hinaus die Möglichkeit, wirtschafts-, sozial-, umwelt- und kulturpolitisch lenkend Einfluss zu nehmen. Trotz dieser großen Bedeutung des Steuerrechts für das gesamte Staatswesen ist der Trend zum Aktionismus des Steuergesetzgebers ungebrochen, das vielfach kritisierte Steuerchaos allgegenwärtig. Umso wichtiger ist es, das (steuer-)rechtliche Handwerkszeug – die Rechtsanwendung – zu beherrschen. Die Rechtsanwendung ihrerseits setzt Rechtsnormen oder – allgemein gesprochen – Rechtsquellen und deren Identifikation voraus.

Kapitel 1 Rechtsquellen und Rechtsanwendung im Steuerrecht

1.1 Rechtsquellen im Steuerrecht

Das Grundgesetz bindet in Art. 20 Abs.3 die Gesetzgebung an die verfassungsmäßige Ordnung, die vollziehende Gewalt und die Rechtsprechung an Gesetz und Recht. Die Erhebung von Steuern einschließlich der näheren Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens bedarf als eine den Bürger belastende staatliche Maßnahme einer gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage, mit anderen Worten: keine Steuer ohne Gesetz. Diejenigen Rechtssätze, welche die rechtliche Grundlage für die Entstehung und Geltung steuerlicher Maßnahmen bilden, werden Rechtsquellen des Steuerrechts genannt.

Die Rechtsquellen im Steuerrecht lassen sich nach ihrem Entstehungstatbestand einteilen. Außer- und zwischenstaatlich erzeugte Rechtsquellen sind das Völkerrecht und das supranationale Recht. Innerstaatliche Rechtsquellen sind das Grundgesetz, Steuergesetze, Verordnungen und autonome Satzungen. Demgegenüber stellen die Verwaltungsvorschriften der Finanzverwaltung und die Rechtsprechung der Finanzgerichte keine Rechtsquellen des Steuerrechts dar, sie werden als Rechtserkenntnisquellen bezeichnet, weil sie dem Rechtsanwender dabei helfen können, Rechtsquellen und ihre konkrete Anwendung zu verstehen.

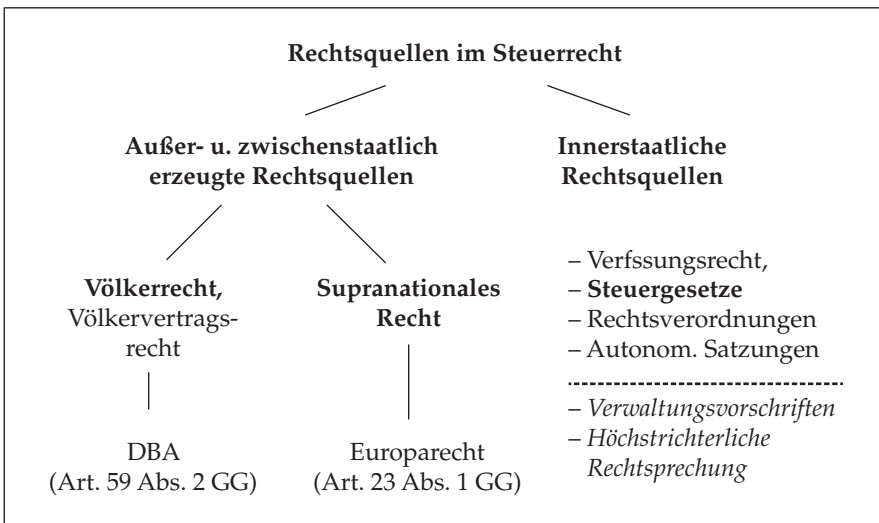


Abb. 1.1 Steuerrechtsquellen

1.1.1 Außer- und zwischenstaatlich erzeugte Rechtsquellen

1.1.1.1 Das Völkerrecht

Das Völkerrecht ist als Ganzes nicht kodifiziert. Es setzt sich im Einzelnen aus dem Völkergewohnheitsrecht, dem Völkervertragsrecht und den allgemein anerkannten Rechtsgrundsätzen zusammen. Adressaten des Völkerrechts sind **Staaten**, nicht dagegen die einzelnen Staatsbürger. Der steuerlich wohl bedeutsamste allgemein anerkannte völkerrechtliche Rechtsgrundsatz befreit ausländische Diplomaten von der Einkommensteuer. § 3 Nr. 29 EStG hat wegen der unmittelbaren Geltung (Art. 25 GG) dieser völkerrechtlichen Regel nur deklaratorischen Charakter. Darüber hinaus finden auch allgemeine Rechtsgrundsätze wie der Grundsatz von Treu und Glauben und das Verbot des Rechtsmissbrauchs eine Verankerung im allgemeinen Völkerrecht.

Praktisch bedeutsamer als die allgemeinen Regeln des Völkerrechts ist das **Völkervertragsrecht**. Völkerrechtliche Verträge zwischen den einzelnen Staaten und der Bundesrepublik Deutschland erfordern für die Umsetzung in das innerstaatliche Recht ein besonderes Zustimmungsgesetz (Art. 59 Abs. 2 GG). Die wichtigsten vertraglichen Vereinbarungen auf dem Gebiet des Steuerrechts sind die internationalen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Sie sollen vermeiden, dass mehrere Staaten bei einem Steuerpflichtigen denselben Steuergegenstand besteuern. Die meisten DBA sind dem von der OECD erarbeiteten Musterabkommen nachgebildet. Die Bundesrepublik Deutschland hat mit mehr als 90 Staaten¹ derartige Abkommen abgeschlossen. Im Regelfall beziehen sich diese Abkommen auf die Einkommens- und Vermögensbesteuerung. Daneben wurden aber auch mit einer Reihe von Staaten Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer und Abkommen auf dem Gebiet der Kraftfahrzeugsteuer abgeschlossen. Weitere Abkommen sowie Revisionen bestehender Abkommen sind in Verhandlung. Zu diesen völkerrechtlichen Rechtsquellen gehört auch die zwischenstaatliche Amtshilfe der Steuerbehörden. Sie gibt den Steuerbehörden die Möglichkeit, bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen die Besteuerung wirksam durchführen zu können. Entsprechende Bestimmungen finden sich in besonderen Amtshilfeabkommen, aber auch in den DBA.

Neben den bilateralen völkerrechtlichen Verträgen haben in den letzten Jahrzehnten **multilaterale Wirtschaftsabkommen** an Bedeutung gewonnen. Von überragender Bedeutung ist der GATT-Vertrag mit seinen zahlreichen Zusatzabkommen und dessen institutioneller Rahmen, die Welthandelsorganisation WTO mit Sitz in Genf.

Der GATT-Vertrag ist ein Abkommen zur Regelung wirtschaftlicher Fragen mit dem Ziel, durch Intensivierung des internationalen Güterausstauschs die Erhöhung des Lebensstandards, die Förderung der Beschäftigung und wirtschaftliches Wachstum zu erreichen. Die Verwirklichung soll auf der Grundlage der Gegenseitigkeit durch Abbau der Zölle und anderer Handelsschranken sowie

¹ Stand: 01.01.2016, <http://www.bundesfinanzministerium.de>.

durch Beseitigung der Diskriminierung im internationalen Handel erreicht werden.

Formal ist der GATT-Vertrag lediglich ein multilaterales Handelsabkommen. Mit Errichtung der **WTO** wurde aber zudem eine autonome internationale Organisation mit eigener Rechtspersönlichkeit geschaffen. Die WTO ist die einzige internationale Wirtschaftsinstitution, deren Entscheidungen mit Sanktionen völkerrechtlich bindende Wirkung haben. Zur Beilegung von Handelskonflikten besteht ein Schiedsgericht (Dispute Settlement Body = DSB). Gleichzeitig werden die nationalen Handelspolitiken anhand der im GATT verankerten Prinzipien der Liberalisierung, Reziprozität und Nicht-Diskriminierung von der WTO überwacht. Zur Streitschlichtung betraut der DSB ein Expertengremium („Panel“). Zu einem Streitbeilegungsverfahren kommt es durch Antrag eines betroffenen und klagenden Vertragsstaates.

Neben den 162 Vertragsstaaten² ist seit 1995 auch die EU als Institution formell Mitglied und damit den zwingenden Streitbeilegungsmechanismen der WTO unterworfen. Vertraglich baut die WTO auf drei Säulen auf: Dem GATT-Vertrag für den Warenhandel, dem GATS-Vertrag³ für Dienstleistungen und dem TRIPS-Vertrag⁴ zu Fragen des geistigen Eigentums.

Steuerlich relevantes Völkergewohnheitsrecht gibt es nicht.

1.1.1.2 Supranationales Recht

Supranationales Recht wird von supranationalen Organisationen kraft eigener, durch völkerrechtlichen Vertrag übertragener Rechtsetzungsbefugnis erlassen. Zu diesen supranationalen Organisationen zählt auch die EU. Art. 23 Abs. 1 S. 2 GG ermächtigt den Bund, Hoheitsrechte – wie etwa die Rechtsetzungsbefugnis – auf die EU zu übertragen.

Die Rechtsquellen des Unionsrechts

Die Rechtsquellen des Unionsrechts lassen sich in das primäre und das sekundäre Unionsrecht einteilen. Das **Primärrecht** setzt sich zum größten Teil aus den Gründungsverträgen, dem **Vertrag über die Europäische Union (EUV)** und dem **Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV)** zusammen, einschließlich den dazugehörigen Anlagen und Protokollen. Darüber hinaus beinhaltet das Primärrecht auch ungeschriebene allgemeine Rechtsgrundsätze, wie z. B. Vertrauensschutz, Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und Rückwirkungsverbote.

Die einzelnen Mitgliedstaaten sind an das primäre Unionsrecht – insbesondere die Normen der Gründungsverträge – unmittelbar gebunden. Damit steht aber noch nicht ohne Weiteres fest, dass das primäre Unionsrecht auch dem einzelnen EU-Bürger Rechte verleiht. Dies ist dann der Fall, wenn der jewei-

² Stand: 01.02.2016, www.wto.org.

³ General Agreement on Trade in Services (Allgemeines Dienstleistungshandelsabkommen).

⁴ Trade Related Aspects of Intellectual Property Rights (Abkommen über die handelsbezogenen Aspekte der Rechte des geistigen Eigentums).

lige Rechtssatz unmittelbare Wirkung für den Bürger entfaltet. Hierzu muss die Norm insbesondere hinreichend klar, eindeutig und vollständig sein. Nur wenn die unmittelbare Wirkung einer Unionsrechtsnorm feststeht, kann sich der Einzelne gegenüber den nationalen Behörden und Gerichten direkt auf die Norm berufen.

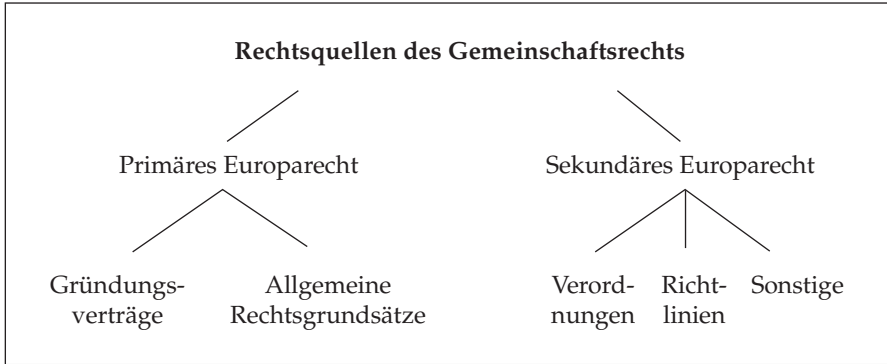


Abb. 1.2 EU-Rechtsquellen

Im Rang unter dem primären Unionsrecht steht das **sekundäre Unionsrecht**, das von der Union selbst auf Grundlage entsprechender primärrechtlicher Ermächtigungen erlassen wird. Die wichtigsten Rechtsakte des sekundären Unionsrechts sind die vom Europäischen Parlament, dem Rat und der Kommission erlassenen Verordnungen, Richtlinien, Beschlüsse, Empfehlungen und Stellungnahmen (Art. 288 AEUV).

Verordnungen i. S. d. Art. 288 Abs. 2 AEUV der Kommission sind im gesamten Unionsgebiet unmittelbar geltendes Recht, ohne dass es eines weiteren Tätigwerdens der nationalen Gesetzgebungsorgane bedarf. Eine Verordnung ist in allen ihren Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat. Wegen ihres abstrakt-generellen Charakters wird die Verordnung auch „Europäisches Gesetz“ genannt. Als Adressaten einer Verordnung kommen neben den Unionsorganen und den Mitgliedstaaten vor allem die Bürger in Betracht. Eine Verordnung kann also für den einzelnen Bürger unmittelbar Rechte oder Pflichten begründen.

Demgegenüber wenden sich die **Richtlinien** (Art. 288 Abs. 3 AEUV) unmittelbar nur an die EU-Mitgliedstaaten. Die Rechtsetzung mittels Richtlinie ist als zweistufiges Verfahren ausgestaltet: Zunächst erlässt der Rat eine Richtlinie, die dann von jedem betroffenen Mitgliedstaat umgesetzt werden muss. Der normative Gehalt der Richtlinie erschöpft sich in einer Pflicht der Mitgliedstaaten, die Richtlinie in einer bestimmten Zeit mit einer bestimmten inhaltlichen Vorgabe („Ziel“) umzusetzen. Form und Mittel der Umsetzung sollen den Mitgliedstaaten überlassen werden, – nur sie sind Adressaten der Richtlinie.

Zwar werden demnach für den einzelnen Bürger durch die Richtlinie **keine unmittelbaren Rechte und Pflichten** begründet. Gleichwohl kann eine Richt-

linie unter bestimmten Voraussetzungen ausnahmsweise auch **unmittelbare Wirkung** im innerstaatlichen Bereich haben – mit der Folge, dass sich der Bürger einem Mitgliedstaat gegenüber direkt auf eine von diesem Staat nicht umgesetzte Richtlinie berufen kann. Voraussetzung für die unmittelbare Wirkung ist, dass die Richtlinie von dem Mitgliedstaat mit Ablauf der Umsetzungsfrist nicht oder nicht hinreichend umgesetzt worden ist und dass die Bestimmungen der Richtlinie inhaltlich unbedingt und hinreichend genau sind. Den Richtlinien kommt im Steuerrecht eine große Bedeutung zu, insbesondere im Rahmen der Steuerharmonisierung.

Beispiel: Die Harmonisierung der **Umsatzsteuer** erfolgte in mehreren sekundärrechtlichen Schritten. Die 1. und 2. Mehrwertsteuerrichtlinie (MwSt-RL) führten zu einem einheitlichen Mehrwertsteuersystem. Mit der 6. MwSt-RL wurde die Bemessungsgrundlage vereinheitlicht. Mit der Richtlinie 92/77 zur Änderung der 6. MwSt-RL⁵ erfolgte eine Angleichung der Steuersätze und die Zuordnung von Umsätzen zum Regel- bzw. ermäßigten Steuersatz. Der Normalsteuersatz wurde mit einer unteren Grenze von 15% normiert. Neben dem Normalsteuersatz können bis zu zwei ermäßigte Steuersätze mit mindestens 5% erhoben werden. Die begünstigten Umsätze sind nur auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen anzuwenden, die enumerativ im Anhang III der 6. MwSt-RL novellierenden 10. **Richtlinie 2006/112**⁶ aufgezählt sind. Erhöhte Umsatzsteuersätze sind nicht vorgesehen, während ein Nullsatz (Steuerbefreiung mit Vorsteuerabzug) eingeschränkt möglich ist.

Ebenso wie die Verordnung ist der **Beschluss** (Art. 288 Abs. 4 AEUV) in allen Teilen verbindlich, d. h., er enthält eine unmittelbar Rechte und Pflichten begründende Anordnung für den Adressaten. Im Gegensatz zu der Verordnung ist der Adressat eines Beschlusses immer bestimmt oder zumindest bestimmbar. Der Beschluss regelt stets einen Einzelfall. Als Adressat kommen sowohl die Mitgliedstaaten als auch einzelne natürliche oder juristische Personen in Betracht. Im Gegensatz zu Richtlinien, Verordnungen und Beschlüssen erzeugen die **Empfehlungen und Stellungnahmen** (Art. 288 Abs. 5 AEUV) für den Adressaten keine rechtliche Bindungswirkung. Ihnen kommt eine nicht zu unterschätzende politische Bedeutung zu, so dass sie von den Adressaten häufig freiwillig befolgt werden.

Europäisches Steuerrecht

Art. 110–118 AEUV enthalten gemeinsame Regelungen betreffend Steuerfragen und Angleichung der Rechtsvorschriften. Eigene EU-Steuern gibt es bisher nicht⁷. Nach wie vor ist es der nationalstaatlichen Entscheidung eines jeden einzelnen Mitgliedstaates überlassen, mit welchen Steuern er seine Staatsbürger belastet. Der Steuergesetzgebungshoheit der Mitgliedstaaten wird lediglich durch das Primärrecht, insbesondere die Steuerharmonisierungsvorschriften und die europäischen Grundfreiheiten, ein Rahmen gesetzt.

⁵ RL 92/77/EWG des Rates v. 19.10.1992, ABl. EG 1992 L 316/1.

⁶ RL 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006, ABl. EU L 347/1, ber. durch ABl. EU 2007 L 335/60.

⁷ Die im Jahr 2013 vorgeschlagene EU-weite Finanztransaktionssteuer ist am Widerstand Großbritanniens und Schwedens gescheitert.

Die wenigen steuerlichen Regeln des AEUV (Art. 110 bis 113 AEUV) stehen ganz unter dem Eindruck der primären Zielsetzung, der Sicherung des freien Warenverkehrs innerhalb der Union. Kernstück der steuerlichen Regelungen ist deshalb das auf indirekte Steuern bezogene **Diskriminierungsverbot** (Art. 110 AEUV) und das **Harmonisierungsgebot** bezüglich indirekter Steuern (Art. 113 AEUV). Dies betrifft vor allem die Harmonisierung der Mehrwert- und Verbrauchsteuern. Dagegen ist eine Harmonisierung für die direkten Steuern (insbesondere die Einkommen- und Körperschaftsteuer) in den europäischen Verträgen nicht vorgesehen. Gleichwohl ist auch in diesem Bereich eine Harmonisierung auf Grundlage des Art. 114 AEUV in Teilbereichen möglich und für die weitere Zukunft zu erwarten. Die Mutter-Tochter-Richtlinie⁸, die Fusionsrichtlinie⁹ und das sog. Schiedsübereinkommen¹⁰, die die steuerlichen Hindernisse für grenzüberschreitende Tätigkeiten von Unternehmen mit Sitz in der Union verringern, sind frühe Beispiele dafür, dass die Harmonisierung bei den direkten Steuern zunehmend an Bedeutung gewinnt. Weitere Rechtsangleichungen im Bereich der direkten Steuern erfolgten durch die Zinsrichtlinie¹¹ und die Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie¹² in 2003.

Einen weitreichenden Vorstoß im Bereich der Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung wagte die Kommission 2011 mit ihrem Richtlinienentwurf über eine „Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ (GKKB). Danach sollen zunächst alle in der EU anfallenden Gewinne eines Unternehmens nach der gleichen Methode ermittelt und konsolidiert werden. Im Anschluss wird den Mitgliedstaaten ihr entsprechender Gewinnanteil des Unternehmens zugeteilt. Die Aufteilung des Gewinns soll anhand von ökonomischen Faktoren erfolgen, wie beispielsweise die getätigten Investitionen, die jeweilig erwirtschafteten Umsätze und die Anzahl der Beschäftigten. Die Kommission hat im Jahr 2015 erneut einen Vorstoß zur Schaffung einer GKKB gemacht, der als Teil ihrer Bemühungen zur Bekämpfung aggressiver Steuerplanungen veröffentlicht und zur Konsultation gestellt worden ist. Mit einem neuen Richtlinienvorschlag ist nach derzeitigem Stand spätestens in 2017 zu rechnen.

1.1.2 Innerstaatliche Rechtsquellen

1.1.2.1 Verfassungsrecht

Den obersten Rang der innerstaatlichen Rechtsquellen nimmt das **Grundgesetz** ein. Die Art. 104a ff. GG beschäftigen sich mit der **Gesetzgebungs-**, der **Ertrags-** und der **Verwaltungskompetenz** für Steuern. Weitere spezifische Normen über die inhaltliche Ausgestaltung von Steuergesetzen enthält das Grundgesetz

⁸ RL 90/435/EWG des Rates v. 23.07.1990, ABl. EG 1990 L 225/6, zuletzt geändert durch RL 2003/123/EG v. 22.12.2003, ABl. EG L7/41.

⁹ RL 90/434/EWG des Rates v. 23.07.1990, ABl. EG 1990 L 225/1, zuletzt geändert durch RL 2005/19/EG v. 17.2.2005, ABl. EG L58/19.

¹⁰ Übereinkommen 90/436/EWG des Rates v. 23.07.1990, ABl. EG 1990 L 225/10.

¹¹ EU-Zinsrichtlinie 2003/48/EG v. 03.06.2003, ABl. EG 7/38.

¹² RL 2003/49/EG v. 03.06.2003, ABl. EG L 157/49.

nicht. Steuergesetze müssen jedoch wie alle übrigen Rechtsnormen den formellen und materiellen Anforderungen des Grundgesetzes genügen. Die einzelnen **Grundrechte und Verfassungsprinzipien**, wie z. B. das Rechtsstaatsprinzip, haben unmittelbare Auswirkung auf die Auslegung von Steuernormen und begrenzen die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, der an die Verfassung gebunden ist.

1.1.2.2 Steuergesetze

Die mit Abstand wichtigste Rechtsquelle des Steuerrechts ist das Gesetz im **formellen Sinn**, d. h. die von einem Parlament erlassene Rechtsnorm. Dies folgt unmittelbar aus Art. 20 Abs. 3 GG, der einen steuerlichen Eingriff nur aufgrund einer gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage zulässt. Deshalb müssen die wesentlichen Merkmale eines Steuertatbestandes – Steuerobjekt, Steuersubjekt, Steuerbemessungsgrundlage und Steuertarif – in einem formellen Gesetz niedergelegt sein. Die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung ist auch einfachgesetzlich geregelt: Aus den §§ 3 Abs. 1, 38 AO ergibt sich, dass eine Steuerschuld nur entsteht, wenn der Steuerschuldner einen Tatbestand verwirklicht, an den das Gesetz eine Leistungspflicht knüpft. Daraus folgt, dass für steuerliche Eingriffe eine demokratische Legitimation durch den Parlamentsgesetzgeber erforderlich ist. Die wichtigsten Steuergesetze sind die etwa 40 Einzelsteuergesetze; die **Abgabenordnung** regelt das Verfahren zur Erhebung dieser Steuern.

1.1.2.3 Rechtsverordnungen

Rechtsverordnungen sind Rechtsnormen, die wie Steuergesetze abstrakt-generelle Regelungen über steuerrechtlich relevante Sachverhalte enthalten. Der Unterschied zu einem Steuergesetz liegt darin, dass sie nicht vom Parlament, sondern von der Exekutive (im Steuerrecht: Bundesregierung, Bundesfinanzminister) erlassen werden. Voraussetzung für den Erlass einer Rechtsverordnung ist, dass ein formelles Gesetz, welches Inhalt, Zweck und Ausmaß des Regelungsinhaltes der Verordnung festlegt, zum Erlass ermächtigt (vgl. Art. 80 Abs. 1 GG). Beispiele für solche Ermächtigungen enthalten § 156 Abs. 1 AO, § 33 KStG und § 51 EStG.

Durch den Erlass einer Rechtsverordnung werden die Legislativorgane Bundestag und Bundesrat, die die wesentlichen Elemente des Steuertatbestandes selbst festlegen müssen, entlastet. Im Rahmen der Ermächtigung ist es Aufgabe des Verordnungsgebers, **Detailregelungen** zu treffen oder Begriffe näher zu spezifizieren.

Beispiel: Nach § 25 Abs. 3 EStG i. V. m. § 149 Abs. 1 S. 1 AO haben Steuerpflichtige eine Einkommensteuererklärung abzugeben. In Ergänzung zu dieser gesetzlichen Vorgabe regelt § 60 EStDV, dass Steuerpflichtige, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, der Steuererklärung eine Abschrift der Bilanz sowie – bei doppelter Buchführung – eine Abschrift der Gewinn- und Verlustrechnung beizufügen haben. Liegt ein Anhang, ein Lagebericht oder ein Prüfungsbericht vor, sind gemäß § 60 EStDV auch für diese Unterlagen Abschriften den Steuererklärungen beizufügen.

An eine Verordnung sind die Finanzverwaltung, die Steuerpflichtigen und die Gerichte – ebenso wie an ein Steuergesetz – gebunden. Rechtsverordnungen sind zu allen größeren Steuergesetzen als Durchführungsverordnungen ergangen und bilden wie diese eine wichtige Rechtsquelle im Steuerrecht.

1.1.2.4 Autonome Satzungen

Satzungen sind Rechtsnormen, die von einer juristischen Person des Öffentlichen Rechts, z. B. einer Gemeinde oder einer Universität, im Rahmen ihrer Autonomie für ihre Gebietsangehörigen bzw. Mitglieder erlassen werden. Für das Steuerrecht sind ausschließlich die **gemeindlichen Steuersatzungen** bedeutsam. Die Gemeinden können durch Satzung Hebesätze für Realsteuern beschließen und örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern festsetzen. Hierzu werden sie durch Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG und die von den Bundesländern erlassenen **Kommunalabgabengesetze**, durch die die Bundesländer die ihnen nach Art. 105 Abs. 2a GG übertragene Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern teilweise auf die Gemeinden übertragen haben, ermächtigt.

Beispiel: Auf Basis der Gemeindeordnung für Baden-Württemberg i. d. F. vom 24.07.2000 und des Kommunalabgabengesetzes für Baden-Württemberg i. d. F. vom 28.05.1996 hat der Gemeinderat der Stadt Mannheim am 24.04.2001 die Satzung über die Erhebung der Vergnügungsteuer in Mannheim beschlossen. Der Mannheimer Vergnügungsteuer unterliegen Striptease-Vorführungen und sonstige in Nachtlokalen oder vergleichbaren Betrieben übliche Darbietungen sowie das gewerbliche Halten von Geräten in Gastwirtschaften, Spielhallen, Vereins- und ähnlichen Räumen. Die Vergnügungsteuer wird als monatliche Pauschalsteuer nach einem festen Steuersatz entsprechend der Zahl der Spielgeräte oder nach der Größe des benutzten Raumes für jede Veranstaltung gesondert erhoben.

1.1.3 Verwaltungsvorschriften und höchstrichterliche Rechtsprechung

Weder Verwaltungsvorschriften noch die höchstrichterliche Rechtsprechung haben Rechtsquellencharakter. Trotz der eingeschränkten Bindungswirkung stellen sie in der Praxis jedoch eine außerordentlich bedeutsame **Rechtserkenntnisquelle** dar.

1.1.3.1 Verwaltungsvorschriften

Verwaltungsvorschriften sind Anweisungen vorgesetzter Behörden an die ausführenden Beamten der Finanzverwaltung. Der **Finanzbeamte** ist an die Verwaltungsvorschriften bei seiner Entscheidung gebunden, nicht jedoch der einzelne **Steuerpflichtige** oder die **Finanzgerichte**. Letztere sind gemäß Art. 20 Abs. 3 GG nur Rechtsquellen mit Außenwirkung, d. h. Gesetzen, Rechtsverordnungen und Satzungen, unterworfen. Im Gegensatz dazu handelt es sich bei den Verwaltungsvorschriften um sog. **Innenrecht der Verwaltung**.

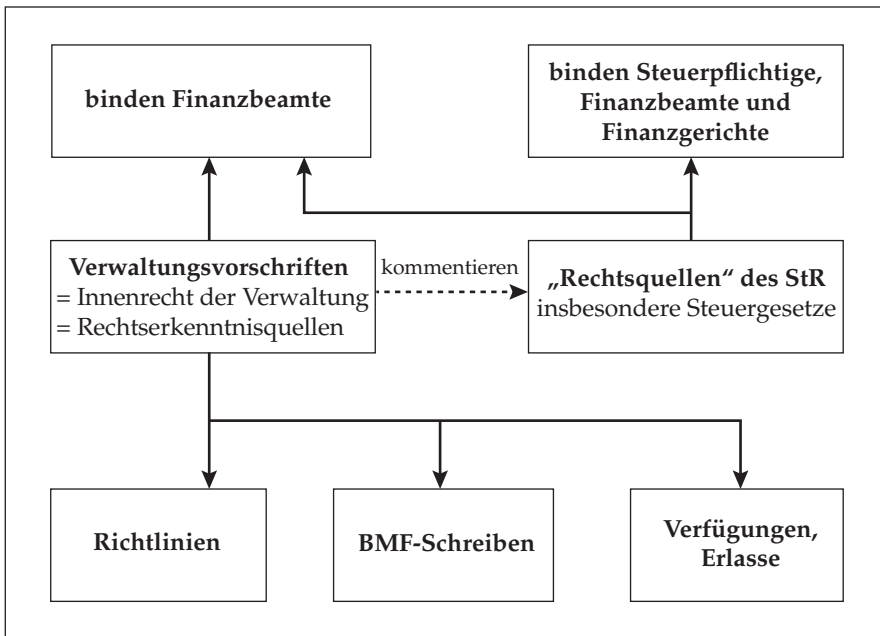


Abb. 1.3 Verwaltungsvorschriften und Rechtsquellen

Sinn und Zweck der Verwaltungsvorschriften ist es, eine **gleichmäßige Steueranwendung** innerhalb Deutschlands zu gewährleisten. Sie entlasten die Verwaltungsbeamten und Steuerberater von der Auslegung steuerrechtlicher Rechtsnormen und „**kommentieren**“ das Gesetz. Für die tägliche Arbeit im Steuerrecht bilden die von der Bundesregierung, den Finanzministerien und obersten Finanzdirektionen jährlich erlassenen ca. 3.000 Verwaltungsvorschriften – insgesamt gibt es weit mehr als 50.000 – wegen ihrer detaillierten Ausführungen eine oftmals wichtigere Erkenntnisquelle als die einzelnen Steuergesetze und Rechtsverordnungen. Gerade wegen dieser großen praktischen Bedeutung sollte der Rechtsanwender den Charakter der Verwaltungsvorschriften als „bloße“ Erkenntnisquelle nicht aus den Augen verlieren. Der Steuerpflichtige und sein Berater nutzen die Verwaltungsvorschriften mitunter wie unabhängige Kommentare oder sonstiges Schrifttum. Leider ist deshalb allzu oft festzustellen, dass Berater und eben nicht nur Finanzbeamte sich überwiegend an den Richtlinien orientieren und die Wahrnehmung zwischen Gesetz und Verwaltungsvorschrift verschwimmt. Dabei entsteht mitunter eine Situation, die im Zivilrechtsverfahren kaum vorstellbar ist, – welcher Anwalt schränkt seine Argumentation schon nach den Schriftsätzen der Gegenseite ein? Der Steuerpflichtige und die Gerichte sind allein an die Rechtsquellen – insbesondere das Steuergesetz – gebunden. Eine Verwaltungsvorschrift, die dem Steuergesetz widerspricht, ist damit unbeachtlich.

Von besonderer Bedeutung sind die als **Richtlinien** bezeichneten allgemeinen **Verwaltungsvorschriften der Bundesregierung**. Diese bedürfen der Zustimmung des Bundesrates, soweit die Verwaltung der Steuern den Landesfinanz-

behörden oder Gemeinden obliegt (Art. 108 Abs. 7 GG). Äußerungen des Bundesministers der Finanzen zur Auslegung einzelner Rechtsvorschriften werden BMF-Erlass oder BMF-Schreiben genannt. Erteilen die obersten Finanzbehörden der Länder Anweisungen, spricht man von Ländererlassen, Verfügungen, Anweisungen etc. Der Sache nach handelt es sich immer um das Gleiche: um Verwaltungsvorschriften als Innenrecht der Verwaltung.

Die einzelnen Verwaltungsvorschriften lassen sich nach ihrer Aufgabe in drei Kategorien untergliedern: die norminterpretierenden Verwaltungsvorschriften, die Ermessens- und die Typisierungsrichtlinien.

Norminterpretierende Verwaltungsvorschriften

Norminterpretierende Verwaltungsvorschriften geben den Finanzbeamten anhand zahlreicher Beispiele detaillierte Anweisungen, in welchem Sinn ein Steuergesetz auszulegen ist. So behandeln beispielsweise die Richtlinien zum Einkommensteuergesetz typische Zweifelsfragen, die sich bei der Anwendung einzelner Normen auf bestimmte Sachverhalte ergeben können.

Beispiel: Nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch Gewinne, die bei der Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs erzielt werden. In R 16 Abs. 3 S. 1 EStR definiert die Verwaltung den Begriff des Teilbetriebs in Anlehnung an die dazu ergangene BFH-Rechtsprechung als „einen mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten, organisch geschlossenen Teil des Gesamtbetriebs, der für sich betrachtet alle Merkmale eines Betriebs i. S. d. Einkommensteuergesetzes aufweist und für sich lebensfähig ist“.

Der Steuerpflichtige und die Finanzgerichte sind im Gegensatz zum Finanzbeamten an die Interpretation einer gesetzlichen Norm durch eine Verwaltungsvorschrift nicht gebunden. Es kommt nicht selten vor, dass ein Rechtsstreit zu einer Frage entsteht, die durch eine Verwaltungsvorschrift geregelt worden ist. Die Finanzgerichte müssen dann unabhängig von der jeweiligen Verwaltungsvorschrift die betreffende Steuernorm selbst auslegen und entscheiden, wie die Finanzverwaltung den steuerlichen Sachverhalt zu beurteilen hat.

Ermessensrichtlinien

Steuerrecht bedingt eine **gebundene Verwaltung**, d. h., der Finanzbeamte ist an das Gesetz gebunden und darf in der Regel nicht nach seinem Ermessen entscheiden. Gleichwohl räumen im Ausnahmefall einzelne steuerliche Rechtsnormen der Finanzverwaltung einen Ermessensspielraum ein. Der Finanzbeamte wird durch eine Ermessensnorm ermächtigt, zwischen mehreren Rechtsfolgen zu entscheiden. Eine solche Ermessensnorm ist dadurch gekennzeichnet, dass sie eine Rechtsfolge nicht zwingend anordnet, sondern durch eine „kann“- oder „soll“-Formulierung Rechtsfolgenalternativen ermöglicht. Ermessensrichtlinien beeinflussen diese Entscheidung zwischen den möglichen Alternativen. Sie legen Kriterien fest, die nach Auffassung der Finanzverwaltung geeignet und erforderlich sind, einer Ermessensentscheidung zugrunde gelegt zu werden.

Beispiel: Jahressteuererklärungen sind spätestens fünf Monate nach Ablauf des Veranlagungszeitraums abzugeben, § 149 Abs. 2 S. 1 AO. Diese Frist kann nach § 109 Abs. 1 S. 1 AO verlängert werden. Die Entscheidung über eine Fristverlängerung hat nach pflichtgemäßem Ermessen (vgl. § 5 AO) zu erfolgen und muss sich an dem mit der Fristsetzung verfolgten Zweck ausrichten. Für steuerberatende Berufe hat die Finanzverwaltung durch gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder¹³ bestimmt, dass die Frist zur Abgabe der Erklärungen allgemein bis zum 31.12. verlängert wird, darüber hinaus auf Antrag bis zum 28.02. des Folgejahres. Eine weitere Verlängerung ist nur in „zwingenden Ausnahmefällen aufgrund von Einzelanträgen“ möglich. In einer früheren Entscheidung des BFH wurde bestätigt, dass Verwaltungsvorschriften zur Fristverlängerung keinen Ermessensfehler erkennen lassen¹⁴.

Erlässt eine Finanzbehörde eine Ermessensrichtlinie, darf sie nicht **ohne sachlichen** Grund hiervon abweichen. Sofern die ausführende Finanzbehörde die Richtlinie gegenüber einem Steuerpflichtigen bereits angewendet hat, würde sie den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verletzen, wenn sie in einem gleichgelagerten Fall eine andere Entscheidung träge. Aber auch schon der bloße Erlass einer Ermessensrichtlinie führt zur sog. **Selbstbindung der Verwaltung**. Die Steuerpflichtigen vertrauen hier regelmäßig auf die Geltung und spätere Anwendung der Richtlinie und treffen entsprechende Dispositionen. Ein Abweichen von der Richtlinie würde dem Vertrauensgrundsatz, der sich aus dem Rechtsstaatsprinzip ergibt, zuwiderlaufen. Der Steuerpflichtige hat in diesen Fällen einen einklagbaren Anspruch auf Gleichbehandlung, der de facto die Verpflichtung der Verwaltung zur Einhaltung der Richtlinie bedeutet.

Bewertungs- und Typisierungsrichtlinien

Um den enormen Aufwand der Finanzverwaltung aufgrund von Einzelsachverhaltsermittlungen zu erleichtern, erlassen die zuständigen Finanzbehörden Bewertungs- und Typisierungsrichtlinien (Pauschbeträge, AfA-Tabellen, Richtsätze). Diese erfassen einzelne oder ganze Gruppen von steuerlichen Vorgängen nach einheitlichen Bewertungskriterien und dienen somit der **Vereinfachung**.

Beispiel: Das Gesetz regelt in § 9 EStG die **Pauschbeträge für Werbungskosten** (z. B. Entfernungspauschale in § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG oder Verpflegungspauschale in § 9 Abs. 4a EStG). Auch die Finanzgerichte sind an diesen pauschalisierten Abzug gebunden.

Neben den gesetzlich geregelten Typisierungen und Pauschalierungen erlässt das BMF unter anderem Leitlinien im Rahmen von Verwaltungsanweisungen, wie z. B. die AfA-Tabelle für allgemein verwendbare Anlagegüter („AV“)¹⁵. An derartige AfA-Tabellen sind die Finanzgerichte zwar nicht gebunden¹⁶, sie beinhalten jedoch die Vermutung der Richtigkeit und werden daher grundsätzlich

¹³ Gleichlautende Ländererlasse v. 15.01.1991, BStBl I 1991, 78.

¹⁴ BFH v. 28.06.2000, X R 24/95, BStBl II 2000, 515.

¹⁵ BMF v. 15.12.2000, BStBl I 2000, 1532.

¹⁶ BFH v. 19.11.1997, X R 78/94, BStBl II 1998, 59.

angewendet¹⁷. Dies wird sowohl dem verfolgten **Vereinfachungszweck** als auch dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerecht.

Gleichwohl erhalten die pauschalierenden Verwaltungsanweisungen **nicht die Qualität von materiellen Rechtsnormen**. Es liegt darin auch kein Verstoß gegen den Grundsatz des Gesetzesvorbehalts. Die Bindungswirkung entfällt insbesondere, wenn die Anwendung der Pauschbeträge zu einer **offensichtlich unzutreffenden Besteuerung** führt¹⁸.

Die Bewertungs- und Typisierungsrichtlinien unterscheiden sich von den norminterpretierenden Richtlinien und Ermessensrichtlinien dadurch, dass sie sich nicht auf die **Rechtsanwendung**, sondern auf die **Sachverhaltsermittlung** beziehen. Diese obliegt zwar im Einzelnen der Finanzverwaltung und den Finanzgerichten, die verpflichtet sind, den steuerlich relevanten Sachverhalt aufzuklären; solange aber die aus Vereinfachungsgründen erlassenen pauschalierenden Regelungen auf nachvollziehbaren Schätzungen der Finanzverwaltung beruhen und nicht zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen, sind Finanzverwaltung und ausnahmsweise auch die Finanzgerichte an diese Leitlinien gebunden.

1.1.3.2 Höchstrichterliche Rechtsprechung im Steuerrecht

Eine weitere außerordentlich wichtige **Rechtserkenntnisquelle** sind die Urteile des BFH zu steuerlichen Einzelfragen. Sie werden regelmäßig im zweiten Teil des **Bundessteuerblattes** (BStBl II) veröffentlicht. Diese Urteile binden zwar gemäß § 110 FGO unmittelbar nur die am Prozess beteiligten Parteien, dennoch haben sie **präjudizielle Wirkung** auf die künftige Behandlung ähnlicher oder gleicher Rechtsfragen durch die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte. Die Finanzverwaltung arbeitet oftmals die wichtigsten Urteile des BFH in ihre Richtlinien ein oder richtet ihre Entscheidungen an ihnen aus. Die Finanzgerichte legen diese Urteile in der Regel ebenfalls ihren Entscheidungen zugrunde. Die BFH-Entscheidungen sind selbst dann zu beachten, wenn der Rechtssatz, der in einer solchen Entscheidung aufgestellt worden ist, im Widerspruch zu einer Verwaltungsanweisung (Steuerrichtlinie, BMF-Schreiben etc.) steht. Finanzgerichts-Entscheidungen, die von der höchstrichterlichen Rechtsprechung abweichen, kann der BFH nach ergangener Revision einer Partei aufheben.

Neben den veröffentlichten BFH-Urteilen, stehen den Steuerpflichtigen und den Finanzgerichten auch die **NV-Entscheidungen** („nicht veröffentlicht“) zur Verfügung. Diese Urteile werden vom BMF suspendiert, indem sie nicht in das BStBl II aufgenommen werden. Ein weiteres, jedoch mitunter umstrittenes Instrument der Finanzverwaltung zur Suspension einzelner Entscheidungen ist der **Nichtanwendungserlass**. Ein solcher wird im Ausnahmefall erlassen, wenn die Finanzverwaltung nicht mit der Rechtsprechung des BFH einverstanden ist.

¹⁷ BFH v. 09.12.1999, III R 74/97, BStBl II 2001, 311.

¹⁸ BFH v. 25.10.1985, VI R 15/81, BStBl II 1986, 200.

Beispiel: §24 UmwStG regelt die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in eine Personengesellschaft. Es ist jedoch nicht ausdrücklich geregelt, ob unter den Begriff „Teilbetrieb“ auch eine zu einem Betriebsvermögen gehörende 100%-ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gefasst ist. Laut BMF¹⁹ ist eine solche Beteiligung als Teilbetrieb i. S. v. §24 UmwStG zu verstehen. Der BFH hat jedoch einer das gesamte Nennkapital umfassenden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft die Teilbetriebsfiktion abgesprochen²⁰. Ein Rückschluss auf die Teilbetriebsfiktion des §16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG sei nicht möglich. Die Finanzverwaltung war mit dieser Rechtsprechung nicht einverstanden und hat einen Nichtanwendungserlass²¹ bekanntgegeben, wonach das Urteil **nicht über den entschiedenen Einzelfall** hinaus anzuwenden ist. Die für den Steuerpflichtigen günstige Teilbetriebsfiktion eines 100%-Anteils wurde auch in das neue BMF-Schreiben zur Anwendung des UmwStG (SEStEG)²² übernommen.

Die Bindungspflicht der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung des BFH ist in der Literatur eine umstrittene Thematik. Die herrschende Meinung verneint die generelle Bindung der Finanzverwaltung²³. Derartige Nichtanwendungserlasse sind zulässig, da Art. 20 Abs. 3 GG die vollziehende Gewalt an das Gesetz, nicht aber an die Rechtsprechung bindet. Des Weiteren ist §110 FGO anzuführen, welcher der Rechtsprechung lediglich Wirkung inter partes und nur für den bestimmten Streitgegenstand zuspricht. Gegen eine generelle Bindungspflicht ist auch §31 BVerfGG ins Feld zu führen. Dieser ordnet (nur) den Urteilen des BVerfG eine über den Einzelfall hinausgehende Bindungswirkung zu. Daraus kann gefolgert werden, dass der Gesetzgeber die Problematik kannte und durch den Verzicht einer entsprechenden Regelung in der FGO eine Bindungspflicht für die Finanzverwaltung ausschließen wollte²⁴.

Eine Mindermeinung bejaht dagegen die generelle Bindung der Finanzverwaltung und stützt sich auf die notwendige Gleichbehandlung vor dem Gesetz und das Argument der Rechtssicherheit²⁵. Zur Begründung wird u. a. §115 FGO angeführt. Dieser mache deutlich, dass es sich bei Urteilen des BFH um mehr als nur bloße Einzelfallentscheidungen handelt. §115 FGO regelt die Zulassung zur Revision und schreibt vor, dass die Revision insbesondere dann zuzulassen ist, wenn die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat oder zur Fortbildung des Rechts bzw. Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine höchstrichterliche Entscheidung erforderlich ist. Das zeigt, dass die höchstrichterliche Rechtsprechung zentrale Bedeutung für die Rechtsfortbildung besitzt. Die Finanzverwaltung hat dementsprechend in den Ausnahmefällen einer Nichtanwendung höchstrichterlicher Entscheidungen eine nachvollziehbare Begründung anzuführen²⁶.

¹⁹ BMF v. 25.03.1998, BStBl I 1998, 268, Tz. 24.03.

²⁰ BFH v. 17.07.2008, I R 77/06, BStBl II 2009, 464.

²¹ BMF v. 20.05.2009, BStBl I 2009, 671.

²² BMF v. 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314.

²³ *Vofß*, DStR 2003, 441, 443; *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 236. Ergänzungslieferung (Januar 2016), Köln, §110 Rdnr. 99 f.; *Schmidt-Aßmann*, in: Maunz/Dürig, GG, 74. Ergänzungslieferung (Mai 2015), München, Art. 19 Rdnr. 291 ff.; *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl., Köln 2015, §5 Rdnr. 37 f.; *Jakob/Jüptner*, STUW 1984, 148; *Lange*, NJW 2002, 3657.

²⁴ *Wieland*, DStR 2004, 1, 3; *Lange*, NJW 2002, 3657; *Pezzer*, DStR 2004, 525, 529; a. A. *Spindler*, DStR 2007, 1061, 1064.

²⁵ *Leisner*, DStZ 1981, 375, 383.

²⁶ *Spindler*, DStR 2007, 1061, 1064.

1.2 Rechtsanwendung im Steuerrecht

Unter Rechtsanwendung versteht man die Anwendung eines Rechtssatzes auf einen konkreten Lebenssachverhalt. Dabei steht dem **konkreten Sachverhalt** eine **abstrakt-generelle Rechtsnorm**, bestehend aus **Tatbestand** und **Rechtsfolge**, gegenüber. Der Rechtsanwender hat zu untersuchen, ob sich der konkrete Lebenssachverhalt (S) unter den Tatbestand (T) der abstrakten Rechtsnorm einordnen, d. h. **subsumieren** lässt. Denn erst wenn dies der Fall ist, wird die in der Rechtsnorm vorgesehene Rechtsfolge (R) ausgelöst. Es geht also darum, die abstrakte Rechtsnorm im Einzelfall zu konkretisieren. Der entscheidende Schritt dabei ist die Subsumtion des Sachverhalts unter den Tatbestand des Gesetzes:

Obersatz (Prämisse)	für T gilt R
Untersatz	S ist T (= Subsumtion)
<hr/>	
Schlussfolgerung (Konklusion)	für S gilt R

Abb. 1.4 Rechtsanwendung

Häufig treten bei der Subsumtion Schwierigkeiten auf, die darin begründet sind, dass der **Gesetzeswortlaut nur in den seltensten Fällen eindeutig** ist. Darüber hinaus darf nicht vergessen werden, dass Worte und Begriffe keine isolierten Größen sind, sondern eine weitergehende Funktion haben: Sie dienen dazu, die hinter ihnen stehenden Absichten und Zwecke des Gesetzes zu übermitteln.

Um subsumieren zu können, muss sich der Rechtsanwender die Bedeutung der Vorschrift erschließen. Erst dann kann er entscheiden, ob der ihm vorliegende Sachverhalt dem Gesetzestatbestand unterfällt oder nicht. Dieser Vorgang wird als **Auslegung** bezeichnet. Da sich das Gesetz zur Methode der Gesetzesauslegung nicht äußert, hat die juristische Methodenlehre bestimmte Auslegungsverfahren entwickelt: die **grammatische**, die **systematische**, die **historische** und die **teleologische Interpretation**.

1.2.1 Die grammatische Interpretation – Der Wortlaut als Grenze jedweder Auslegung

Mit der Interpretation des Wortlautes beginnt jede Auslegung; gleichzeitig markiert der Wortlaut aber auch die Grenze der Auslegung. Eine Auslegung entgegen dem Wortlaut oder über diesen hinaus ist regelmäßig unzulässig.

Die grammatische Interpretation dient der Ermittlung des Wortsinnes und der Wortbedeutung. Diese können sich aus dem allgemeinen Sprachgebrauch ergeben, aber auch vom besonderen Sprachgebrauch, beispielsweise einer Fachsprache, abhängig sein. So verwendet die Rechtssprache als Fachsprache Begrif-

fe, die durchaus im besonderen Zusammenhang eines Teilrechtsgebiets (z. B. Steuerrecht) einen von anderen Rechtsgebieten (z. B. Zivilrecht) abweichenden Inhalt haben können.

Der Wortlaut ist also oft mehrdeutig. In diesen Fällen ergeben sich unterschiedliche Bedeutungsvarianten, die unterschiedlich weit vom Kern des Wortsinnes entfernt sind. Diejenige Bedeutungsvariante, die am weitesten vom Kern des Wortsinnes entfernt ist und ihm dabei gerade noch unterfällt, stellt die **Grenze der Auslegung** dar. Im Grenzbereich mag dabei die Qualifizierung nicht einfach sein. Jedoch erlaubt es diese Grenzziehung, eine Vielzahl von Bedeutungsvarianten, die jenseits der Wortsinnngrenze liegen, aus dem Auslegungsprozess auszuschließen.

Die Bedeutung der grammatischen Interpretation liegt also vor allem in ihrer **Ausschlussfunktion**: **Diesseits** der Wortsinnngrenze ist **Auslegung** möglich, jenseits der Wortsinnngrenze kommt nur noch **Rechtsfortbildung (Analogie)** in Betracht.

Beispiel: § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG bestimmt, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb auch die Gewinnanteile der Gesellschafter einer OHG, KG oder einer anderen Gesellschaft sind, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind. Mitunternehmer kann also nur ein Gesellschafter sein. Die Finanzverwaltung Baden-Württemberg und die frühere Rechtsprechung des BFH stufte jedoch auch Personen, die zwar nicht Gesellschafter waren, die aber im Unternehmen eine besonders starke oder leitende Stellung hatten, wie z. B. Prokuristen, Verpächter oder Darlehensgeber, als sog. „**faktische Mitunternehmer**“ ein²⁷. Mit dem Beschluss vom 25.06.1984²⁸ lehnte der Große Senat des BFH diese Rechtsansicht ab, weil sie gegen den Wortlaut des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG verstoße. Dieser setze voraus, dass der Mitunternehmer auch Gesellschafter sei. Daher sind im Gegensatz zur früheren Rechtsprechung des BFH z. B. (leitende) Angestellte eines Unternehmens nicht als (faktische) Mitunternehmer i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG anzusehen.

1.2.2 Systematische Interpretation

Die einzelne Rechtsnorm darf bei ihrer Auslegung nicht isoliert betrachtet werden, sondern muss stets im **Zusammenhang** mit anderen Normen gesehen werden. Für die Auslegung kann die Stellung der einzelnen Norm in der Rechtsordnung, im Gesetz oder innerhalb eines Paragraphen wichtige Erkenntnisse liefern.

Beispiel: Gemäß § 240 Abs. 1 S. 1 AO sind Säumniszuschläge zu entrichten, wenn bis zum Ablauf des Fälligkeitstages eine Steuer nicht entrichtet wird. Fraglich ist, ob der Begriff „Steuer“ in § 240 AO Geldbeträge, die in einem Haftungsbescheid festgesetzt sind, ebenfalls erfasst. Der BFH²⁹ verneint die Steuereigenschaft von Haftungsschulden. Demgemäß entstehen bei Nichtentrichtung des Haftungsbetrags keine Säumniszuschläge. Er stützt diese Auffassung u. a. auf die systematische Auslegung der Norm.

²⁷ BFH v. 29.01.1976, IV R 97/74, BStBl II 1976, 332.

²⁸ BFH v. 25.06.1984, GrS 4/82, BStBl II 1984, 751.

²⁹ BFH v. 25.02.1997, VII R 15/96, BStBl II 1998, 2.

Dabei orientiert sich das Gericht am Umfeld des §240 AO, der im Zweiten Abschnitt („Verzinsung, Säumniszuschläge“) zusammen mit den Zinsvorschriften normiert ist. Für Zinsen gilt nach der ausdrücklichen Regelung in §233 S.1 AO eine kasuistische Betrachtungsweise: Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis werden nur verzinst, wenn dies im Gesetz so vorgeschrieben ist. Auf Haftungsbeträge werden folglich keine Prozesszinsen erhoben. Diese Betrachtungsweise überträgt der BFH aufgrund der Stellung des §240 AO auch auf die Säumniszuschläge.

Im Regelfall kann davon ausgegangen werden, dass die Rechtsordnung ein „auf innere Widerspruchsfreiheit angelegtes Sinnganzes“ darstellt³⁰. Demnach ist die einzelne Rechtsnorm so auszulegen, dass sie nicht in Widerspruch oder Konflikt zu anderen Normen tritt, sondern sich in das System des Gesetzes einfügt. Dabei gelten in Fällen, in denen Normen miteinander kollidieren, folgende allgemeinen Grundsätze: **Speziellere** Normen gehen **allgemeinen** Normen vor; z. B. geht §160 AO als Spezialnorm der allgemeinen Regelung des §9 EStG vor. **Höherrangige** Normen gehen **niederrangigeren** Normen vor; z. B. geht Verfassungsrecht dem einfachen Gesetzesrecht vor.

Die systematische Interpretation nähert sich dem Auslegungsziel, indem sie aus der Vielzahl der möglichen Bedeutungsvarianten des Wortlautes diejenigen ausscheidet, die einen Widerspruch zu anderen Normen bedingen und daher nicht systemkonform sind. Sie lässt nur solche Varianten zu, die sich harmonisch in das System des Gesetzes einfügen.

Beispiel: Nicht jeder Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft (OHG oder KG) ist Mitunternehmer i. S. d. §15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Zwar legt die wörtliche Auslegung die Schlussfolgerung zwischen Gesellschafter und Mitunternehmer nahe, da §15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG in seinem Relativsatz den Begriff des Mitunternehmers nur mit dem Gesellschafter einer „anderen Gesellschaft“ als der OHG und der KG verbindet. Allerdings führt die systematische Auslegung zu einer anderen Interpretation: §16 Abs. 1 Nr. 2 EStG spricht von dem Anteil „eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) [...] anzusehen ist“. Darin kommt zum Ausdruck, dass auch Gesellschafter existieren, die nicht als Mitunternehmer anzusehen sind. Zum anderen kann es nicht Zweck des §15 EStG sein, jeden Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft als Mitunternehmer zu behandeln, wenn die Stellung eines solchen Gesellschafters vertraglich der eines stillen Gesellschafters angeglichen werden kann, der nach §20 Abs. 1 Nr. 4 EStG Einkünfte aus Kapitalvermögen hat³¹.

Leider ist die systematische Interpretation im Steuerrecht oft nur wenig ergiebig. In der Regel muss diese Auslegungsvariante stets um gesetzeszweckorientierte, teleologische Argumente ergänzt werden. Denn in der von Hektik und Aktionismus geprägten steuerlichen Gesetzgebung sind systematisch ausgewogene Steuergesetze eher die Ausnahme denn die Regel. Daneben verhindern die vielfältigen Ausnahme- und Übergangsregelungen sowie zahllose Neben-, Ergänzungs- und Auffangtatbestände im Steuerrecht eine durchdachte Grundsystematik.

³⁰ BVerfG v. 30.03.1977, 2 BvR 1039, BVerfGE 44, 249.

³¹ BFH v. 25.06.1984, GrS 4/82, BStBl II 1984, 751; v. 29.03.2000, I R 22/99, BStBl II 2000, 508.

1.2.3 Historische Interpretation

Die historische Auslegung greift auf die Entstehungsgeschichte der Norm zurück und versucht, daraus den Willen des „**historischen Gesetzgebers**“ zu ermitteln. Allerdings ist dabei zu bedenken, dass es zumindest in der parlamentarischen Demokratie „den“ historischen Gesetzgeber als solchen mit einem einheitlichen Willen nicht gibt. In der Demokratie sind Gesetze stets das Ergebnis von Kompromissen. In den Prozess der Gesetzgebung sind die Vorstellungen und Meinungen vieler Personen eingeflossen. Es wäre unmöglich, diese alle im Rahmen der historischen Interpretation zu berücksichtigen.

In Betracht kommen daher vor allem die Vorstellungen der jeweiligen Regierungsmehrheit, so wie sie in den **Gesetzesmaterialien** zum Ausdruck kommen. Gesetzesmaterialien sind dabei z. B. Entwürfe, Beratungs- und Sitzungsprotokolle und amtliche Begründungen. Dabei müssen diese Materialien immer vor dem Horizont ihrer Zeit gesehen werden. Von Interesse für die historische Interpretation kann ferner noch der Vergleich mit Vorläufern der heutigen Norm sein, da sich aus einem solchen Vergleich nicht selten Rückschlüsse ziehen lassen.

Jedoch sollte man sich vor einer Überbewertung der historischen Interpretation hüten: Erstens birgt sie die Gefahr der **Versteinerung** in sich. Je älter die auszulegende Norm ist, desto größer ist die Wahrscheinlichkeit, dass die ihr damals zugrundegelegten Wertvorstellungen mit den heutigen nicht mehr übereinstimmen. Man denke nur daran, wie stark sich allein die Moralvorstellungen, z. B. solche, die die nichteheliche Lebensgemeinschaft betreffen, im Laufe der letzten fünfzig Jahre geändert haben. Da aber Ziel der Auslegung die Ermittlung des **heute maßgeblichen** Gesetzessinnes ist, kann es dafür nicht auf überholte, sondern nur auf die heutigen Wertvorstellungen ankommen. Dies kann dazu führen, dass die Aussagekraft der historischen Interpretation mitunter erheblich eingeschränkt ist. Zweitens ist gerade das Steuerrecht eine sehr schnelllebige Materie. Oft werden Gesetze innerhalb weniger Jahre geschaffen, geändert und schließlich durch neue ersetzt. Bei der Vielzahl von steuerrechtlichen Regelungen bedeutet dies einen hohen Arbeitsaufwand für den Gesetzgeber, sodass seine Vorstellungen und Begründungen häufig nicht allzu detailliert sind, teilweise sogar jegliche Gesetzesbegründung fehlt. Mitunter ist eben das Gesetz bzw. sein Interpret klüger als die Väter (bzw. Mütter) des Gesetzes selbst.

Ist man sich jedoch der Gefahren, die im Rahmen der historischen Interpretation auftreten können, bewusst, so ist sie trotz allem ein taugliches Mittel zur Ermittlung des Gesetzessinnes und somit zur Auslegung.

1.2.4 Teleologische Interpretation

Die teleologische Interpretation (telos = griechisch für Sinn, Zweck) orientiert sich am heute maßgeblichen Sinn und Zweck einer Rechtsnorm. Die Ermittlung von Sinn und Zweck einer Norm ist aber gerade das allgemeine Ziel der Ausle-

gung. Somit könnte man meinen, die anderen Auslegungsmethoden seien überflüssig und man könne sich auf die teleologische Interpretation beschränken. Davor sei jedoch gewarnt. Gerade bei der teleologischen Interpretation lauert ständig die Gefahr, sich allzu stark eigenen, subjektiven Wertungen hinzugeben und gleichsam seine eigenen Vorstellungen erst der Norm unterzuschieben und sie dann als Normsinn und -zweck wieder aus ihr abzuleiten. Das aber wäre ein klassischer Zirkelschluss.

Hier zeigt sich die **Wichtigkeit der grammatischen, systematischen und historischen Interpretation**. Auch sie sind im Grunde nichts anderes als Mittel zur Ermittlung des Normsinnes und -zweckes. Sie bilden daher eigentlich keine eigenständigen Auslegungsverfahren, sondern sind eher als **Hilfsmittel der teleologischen Interpretation** zu sehen. Die durch diese Hilfsmittel gewonnenen Erkenntnisse stellen aber das Auslegungsergebnis auf eine wesentlich breitere, gefestigtere Basis, als das bei einer einseitig teleologischen Interpretation der Fall wäre.

Beispiel: Aus der Rechtsprechung des BFH: Die Steuerrechtsprechung orientiert sich überwiegend am Wortlaut der Norm, um deren Sinn und Zweck zu erfassen: Maßgebend für die Auslegung einer gesetzlichen Vorschrift ist der in ihr zum Ausdruck gekommene, objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut und dem Sinnzusammenhang ergibt. Die Vorstellungen der am Gesetzgebungsverfahren Beteiligten können daher nur insoweit berücksichtigt werden, als sie aus dem Gesetz selbst erkennbar sind³². Ist der Wortlaut einer Vorschrift nicht eindeutig, ist sie unter Berücksichtigung der Systematik des Gesetzes, des Normzwecks und der Entstehungsgeschichte auszulegen³³.

Trotzdem bleibt noch Raum für die Wertvorstellungen des Auslegenden. Sind nämlich mehrere teleologische Interpretationsvarianten möglich, ohne mit den über die grammatische, systematische und historische Interpretation gewonnenen Erkenntnissen in Widerspruch zu stehen, dann kann sich das Auslegungsergebnis nach den subjektiven Wertvorstellungen des Auslegenden richten. Um hier nicht der subjektiven Beliebigkeit zu verfallen, hat sich der Auslegende an objektiven, normativen Maßstäben zu orientieren. Diese findet er in der Wertordnung der Verfassung. Im Steuerrecht kommen als solche übergreifenden, objektiven Wertmaßstäbe z. B. die **Gleichmäßigkeit** und **Gerechtigkeit** der Besteuerung, das **Leistungsfähigkeitsprinzip** (Art. 3 Abs. 1 GG), die **Nichtbenachteiligung** von Ehe und Familie (Art. 6 Abs. 1 GG) und die **Freiheitsgrundrechte** in vermögensrechtlichen (Art. 14 GG) und berufsrechtlichen (Art. 12 GG) Bereichen in Betracht.

Dagegen kommen als Normzweck weder das Prinzip „in dubio pro fisco“ (im Zweifel für die Staatskasse) noch das Prinzip „in dubio contra fiscum“ (im Zweifel gegen die Staatskasse) in Betracht, da sie jeder normativen Grundlage entbehren.

³² BVerfG v. 17.05.1960, 2 BvL 11/59, 11/60, BVerfGE 11, 126; v. 09.11.1988, 1 BvR 243/86, BVerfGE 79, 106, 121; BFH v. 05.12.1995, VIII R 10/91, BStBl II 1996, 281; v. 13.10.1998, VIII R 78/97, BStBl II 1999, 163.

³³ BFH v. 03.02.2000, III R 30/98, BStBl II 2000, 438; v. 05.09.2002, III R 37/01, BStBl II 2003, 772.

Der Normsinn und -zweck kann es gebieten, den Wortlaut einer Norm unterschiedlich weit auszulegen. Erfordert er eine enge Auslegung, die nur einen Teilbereich des möglichen Wortsinnes abdeckt und die übrigen Bedeutungsvarianten, die noch innerhalb der Grenzen des Wortsinnes liegen, aus dem Anwendungsbereich der Norm herausnimmt, spricht man von einer **einschränkenden** Auslegung oder einer **teleologischen Restriktion** bzw. **Reduktion**. Für eine teleologische Reduktion ist aber nur dann Raum, wenn der Wortlaut der Vorschrift und der mit ihr verfolgte Zweck sich nicht decken³⁴.

Beispiel: § 146 Abs. 3 S. 1 u. 2 AO bestimmt: „Die Buchungen (...) sind in einer lebenden Sprache vorzunehmen. Wird eine andere als die deutsche Sprache verwendet, so kann die Finanzbehörde Übersetzungen verlangen“. Der Wortlaut der Norm lässt den Schluss zu, dass beispielsweise ein Deutscher seine Bücher in Suaheli oder ein Spanier seine Bücher in Russisch führen darf. Dies kann aber wohl kaum Sinn und Zweck von § 146 Abs. 3 AO sein. Die Norm will es auch dem Ausländer ermöglichen, seiner Buchführungspflicht ohne die zusätzlichen Probleme, die ihm beim Verwenden der deutschen Sprache entstehen können, nachzukommen, indem sie ihm die Verwendung seiner eigenen Sprache erlaubt. Dagegen will die Norm nicht Fremdsprachenliebhabern einen Gefallen tun und so den Verwaltungsaufwand bei den Finanzbehörden erhöhen.

Hier zeigt sich, dass im Rahmen der teleologischen Interpretation immer auch die **praktischen Auswirkungen** einer bestimmten Auslegungsvariante zu berücksichtigen sind, damit die Auslegung **nicht** am Ende zu einem **unsinnigen Ergebnis** führt.

Erfordert der Normzweck eine **weite** Auslegung, die bis an die **Grenze** des möglichen Wortsinnes herangeht, spricht man von einer **teleologischen Extension**.

Beispiel: § 30 Abs. 1 AO lautet: „Amtsträger haben das Steuergeheimnis zu wahren“. Problematisch könnte dabei der Begriff „Amtsträger“ sein. Sind Amtsträger nur diejenigen Personen, die sich noch im Dienst befinden, oder auch diejenigen, die bereits aus dem Dienst ausgeschieden sind? Die Legaldefinition in § 7 AO gibt auf diese Frage keine eindeutige Antwort. Wie (weit) der Amtsträgerbegriff auszulegen ist, kann nur mit Blick auf den Sinn und Zweck des Steuergeheimnisses entschieden werden. Sinn und Zweck des Steuergeheimnisses ist der Schutz des Steuerpflichtigen, da er im Steuerverfahren verpflichtet ist, seine Verhältnisse offenzulegen und auch Einkünfte aus strafbaren oder sittenwidrigen Handlungen anzugeben. Dieser Schutz und das aus dem Steuergeheimnis herrührende Vertrauen des Steuerpflichtigen in die Verschwiegenheit der Finanzbehörde würden aber unterlaufen, wenn ein Amtsträger nach seinem Ausscheiden aus dem Dienst all das, wovon er während seines Dienstes Kenntnis erlangte, ausplaudern dürfte. Daher ist der Begriff „Amtsträger“ in § 30 Abs. 1 AO weit auszulegen. Durch die teleologische Extension umfasst der Anwendungsbereich der Norm also **auch** diejenigen Personen, die bereits aus dem Dienst ausgeschieden sind.

³⁴ BFH v. 21.11.1997, VI R 93/95, BStBl II 1998, 208.

1.2.5 Verfassungskonforme Auslegung

Normen sind stets so auszulegen, dass sie nicht im Widerspruch, sondern im **Einklang** mit dem **Grundgesetz** stehen, also **verfassungskonform** sind. Verfassungsnormen gehen als höherrangige Normen allen anderen Rechtsnormen vor. Deshalb sind einfachgesetzliche Normen, die im Widerspruch zur Verfassung stehen, verfassungswidrig und nichtig.

Diese Überlegung macht deutlich, dass es sich bei der verfassungskonformen Auslegung im Prinzip um nichts anderes handelt als um einen besonders wichtigen **Unterfall der systematischen Interpretation**. Die verfassungskonforme Auslegung beruht auf dem Grundsatz: Höherrangige Normen gehen niederrangigeren Normen vor (*lex superior derogat legi inferiori*). Solange eine Norm verfassungskonform ausgelegt werden kann und dabei weder die Grenze des Wortlautes überschritten, noch die Norm unsinnig wird, ist sie verfassungsgemäß. Diese Auslegungsmethode kommt nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG nur dann in Betracht, wenn Wortlaut, Entstehungsgeschichte, Gesamtzusammenhang und Zweck der Regelung mehrere Deutungen zulassen, von denen eine zu einem verfassungskonformen Ergebnis führt³⁵.

Beispiel: Aufgrund eingehender Ermittlungen kam das BVerfG³⁶ für die Jahre bis 1990 zu dem Ergebnis, dass die Hälfte der in Deutschland erzielten Kapitalerträge nicht der Besteuerung unterworfen wurden. Die wesentliche Ursache für dieses Erhebungsdefizit sah das BVerfG im sog. Bankenerlass, dem Vorläufer des heutigen § 30a AO, der eine wirksame Ermittlung und Kontrolle der Einkünfte aus Kapitalvermögen verhindert und damit ein – vom Gesetzgeber zu vertretendes – strukturelles Vollzugshindernis gebildet habe. Durch diesen strukturellen Erhebungsmangel sei die verfassungsrechtlich gebotene Gleichheit im Belastungserfolg prinzipiell verfehlt worden. Der Gesetzgeber hat auf diese Vorgaben mit Einführung der Zinsbesteuerung durch das Zinsabschlaggesetz vom 09.11.1992³⁷ reagiert, ohne aber § 30a AO zu ändern. Mit Entscheidung vom 18.02.1997³⁸ hat der BFH unter anderem untersucht, ob infolge des Fortbestands des § 30a AO die vom BVerfG beanstandeten Mängel bei der Durchsetzung der Zinsbesteuerung weiterhin bestehen. Dabei ist der BFH der Vorstellung entgegengetreten, dass es in Deutschland ein „echtes“ Bankgeheimnis gegenüber dem Finanzamt gibt. Der BFH hat § 30a AO **verfassungskonform einschränkend** in der Weise ausgelegt, dass er die Fertigung und Auswertung von Kontrollmitteilungen anlässlich einer Außenprüfung bei Kreditinstituten dann zulässt, wenn hierfür im Einzelfall ein „hinreichend begründeter Anlass“ besteht. Denn die rechtliche Bedeutung des § 30a Abs. 1 AO erschöpft sich in einem Appell an die Ermittlungsbehörden, im Rahmen der ihnen gemäß § 88 AO obliegenden Sachverhaltserforschung die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Zumutbarkeit zu beachten. Dagegen besteht auch bei verfassungskonformer Auslegung ein Verbot von Kontrollmitteilungen durch Rasterfahndungen „ins Blaue hinein“.

Die verfassungskonforme Auslegung findet ihre Grenze dort, wo sie mit dem Wortlaut der Vorschrift und dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers in

³⁵ BVerfG v. 30.03.1993, 1 BvR 1045/89, BVerfGE 88, 145.

³⁶ BVerfG v. 27.06.1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

³⁷ BMF v. 03.11.1992, BStBl I 1992, 682.

³⁸ BFH v. 18.02.1997, VIII R 33/95, BStBl II 1997, 499.

Widerspruch tritt³⁹. Der Rechtsanwender darf einem nach Wortlaut und Sinn eindeutigen Gesetz nicht durch Berufung auf verfassungsrechtliche Grundsätze entgegengesetzten Inhalt geben.

1.2.6 Richtlinienkonforme Auslegung

Europäische Richtlinien verpflichten nicht nur die nationalen Gesetzgebungsorgane zu deren Umsetzung, sie haben auch Auswirkungen auf die nationale Rechtsprechung: Die Gerichte unterliegen der Verpflichtung zur richtlinienkonformen bzw. **europarechtskonformen** Auslegung des nationalen Rechts⁴⁰. Auch das BVerfG⁴¹ hat die richtlinienkonforme Auslegung und die vom EuGH aufgestellte nationale Auslegungspflicht unter Berufung auf das Gebot der Unionstreue bestätigt. Danach haben die Gerichte unter mehreren möglichen Auslegungsalternativen diejenige zu wählen, die dem Inhalt der Richtlinie entspricht. Sie müssen das zur Durchführung einer Richtlinie ergangene nationale Steuergesetz „im Lichte des Wortlauts und des Zwecks der Richtlinie“ anwenden.

Beispiel: Ein Kabarettveranstalter bietet den Besuchern vor, während und nach den Veranstaltungen Speisen und Getränke zum Verzehr an. In seiner Umsatzsteuererklärung behandelt er die Abgabe der Speisen und Getränke als steuerfreie Nebenleistungen zu den nach § 4 Nr. 20 lit. a UStG steuerfreien Theaterumsätzen. Mittels richtlinienkonformer Auslegung des Umfangs der Steuerbefreiung hat der BFH diese Handhabung abgelehnt. Nach Art. 132 Abs. 1 lit. n der Richtlinie über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem⁴² befreien die Mitgliedstaaten bestimmte kulturelle Dienstleistungen – hierzu zählen auch die Kabarettveranstaltungen – und eng damit verbundene Lieferungen von der Umsatzsteuer. Allerdings sind solche Leistungen von der Steuerbefreiung ausgeschlossen, die zur Ausübung der begünstigten Tätigkeiten nicht unerlässlich sind oder wenn sie im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit anderen von der Mehrwertsteuer nicht befreiten Unternehmen durchgeführt werden. Das Angebot von Speisen und Getränken durch den Kabarettveranstalter ist aber im Wesentlichen dazu bestimmt, dem Theater zusätzliche Einnahmen zu verschaffen. Es geschieht auch im unmittelbaren Wettbewerb mit steuerpflichtigen Unternehmen wie Gaststätten und Restaurants⁴³.

Zur **Auslegung von Richtlinien** selbst hat der EuGH eigenständige Maßstäbe entwickelt, die vor allem auf einen **Vergleich der unterschiedlichen sprachlichen Fassungen** einer unionsrechtlichen Vorschrift abstellen. Dabei gelangt das Gericht mitunter zu Auslegungsergebnissen, die über das traditionelle nationalstaatliche Verständnis eines Mitgliedstaates hinausgehen⁴⁴.

³⁹ BVerfG v. 19.01.1999, 1 BvR 2161/94, BVerfGE 99, 341.

⁴⁰ EuGH v. 10.04.1984, 14/1983, Slg. 1984, 1891; 79/83, Slg. 1984, 1921; v. 07.12.1995, C-472/93, Slg. 1995, I-4321.

⁴¹ BVerfG v. 08.04.1987, 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223.

⁴² RL 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006, ABl. EG 2006 L 347/I.

⁴³ BFH v. 14.05.1998, V R 85/97, BStBl II 1999, 145.

⁴⁴ EuGH v. 12.11.1998, C-149/97, Slg. 1998, I-7053; v. 17.12.1998, C-236/97, Slg. 1998, I-8679.

1.2.7 Rangfolgeprobleme der Auslegungsmethoden

Jeder der Gesetze auslegt, muss sich zunächst darüber im Klaren sein, dass seine Entscheidung für die eine oder die andere Auslegungsmöglichkeit auch Ausdruck einer bestimmten **Wertung** ist. Immer dann, wenn ein Gesetz verschiedene Möglichkeiten offenlässt, handelt es sich bei der Wahl nicht um ein simples Nachvollziehen der Wertung des Gesetzgebers, sondern auch um eine **eigene** Wertung des Auslegenden, mag sie sich auch an objektiven Maßstäben der Verfassung orientieren. Denn auch eine Verfassungsnorm, wie z. B. Art. 3 Abs. 1 GG, lässt in ihrer Offenheit häufig noch eine Fülle unterschiedlicher Interpretationsvarianten zu. In all diesen Fällen tritt neben die Gesetzesanwendung und -auslegung noch ein eigenständiges Moment der **Rechtsschöpfung**. Damit wächst zugleich die Gefahr, dass die Entscheidung letztlich von unkontrollierbaren, sich einer rationalen Prüfung entziehenden, subjektiven Rechtsvorstellungen des Normanwenders bestimmt wird. Dies zu vermeiden, ist Sinn und Zweck juristischer Interpretationstechnik, kurzum juristischer Dogmatik. Wer in Zweifelsfragen nach wörtlicher, systematischer, historischer und teleologischer Auslegung vorgeht, sieht sich zunächst einmal einer Fülle von – mitunter sich widersprechenden – Gesichtspunkten ausgesetzt. Diese Fülle von Argumenten und Gegenargumenten verwehrt es ihm, der Entscheidung des Falles einseitig seine subjektiven Gerechtigkeitsvorstellungen zugrunde zu legen, weil er erst einmal auf andere Ansichten eingehen muss.

Der Wert der Interpretationstechnik liegt also zunächst darin, dass sie dazu beiträgt, viele zur Entscheidung notwendigen Gesichtspunkte zu **sammeln**, und dazu zwingt, sich mit ihnen auseinanderzusetzen und die eigene Entscheidung zu **begründen**.

In diesem Begründungszwang liegt eine weitere wichtige Funktion juristischer Interpretationstechnik. Je eingehender ein Gesetzesanwender die Gründe offenlegt, die ihn dazu veranlasst haben, einer bestimmten Auslegung den Vorzug zu geben, umso kontrollierbarer und rational nachvollziehbarer sind seine Entscheidungen. Über Wertungen im Einzelnen wird man oftmals streiten können; fruchtbar wird eine solche Auseinandersetzung aber erst dann, wenn die Motive und Gründe für die unterschiedlichen Auslegungen offen zutage treten.

Diesen Zwang, die Entscheidung zu begründen, kann auch der Anfänger in seiner Bedeutung nicht hoch genug einschätzen. Eine Vielzahl steuerrechtlicher Klausuren, aber auch von Steuerberatern eingereicherter Einspruch- und Klagebegründungen, leiden immer wieder darunter, dass die Bearbeiter zu Behauptungen greifen und die schwierigere Arbeit der Begründung vernachlässigen. Es ist daher bei einer gründlichen Auseinandersetzung mit Rechtsfragen durchaus ratsam, gleichsam „schulmäßig“ den Normtext wörtlich, systematisch, historisch und teleologisch auszulegen. Solange die vier Auslegungsmethoden zum gleichen Ergebnis führen, ist es nicht notwendig, sich über Rangfolgeprobleme Gedanken zu machen. Bei unterschiedlichen Ergebnissen wird man im Steuerrecht aus den genannten Gründen im Einzelfall sorgfältig prüfen müssen, ob die historische und die systematische Interpretation tatsächlich aussagekräftig sind oder aufgrund der Hektik vieler steuerlicher Gesetzgebungsverfahren

zum Entscheidungsergebnis nichts beizutragen vermögen. Ein solches „schulmäßiges“ Vorgehen empfiehlt sich umso mehr, weil auch der BFH in seiner Rechtsprechung zunehmend auf alle vier Auslegungsmethoden Rückgriff nimmt, um auf diese Weise seinem jeweiligen Entscheidungsergebnis größere Überzeugungskraft zu geben.

1.2.8 Analogie und Gegenschluss

Einigkeit besteht darüber, dass der mögliche Wortsinn einer Norm die Grenze der Auslegung bildet. Nun sind in der Rechtsanwendung Fälle denkbar, für die dem Gesetz im Rahmen seines möglichen Wortsinnes durch Auslegung keine Aussagen zu entnehmen sind. Eine solche Konstellation wird als **Gesetzeslücke** bezeichnet.

Beispiel: Das Einkommensteuergesetz regelt als Gewinnermittlungsarten den Vermögensvergleich (§4 Abs. 1 EStG) und die Einnahmenüberschussrechnung (§4 Abs. 3 EStG). Zwar ist in §4 Abs. 1 S. 3 EStG geregelt, dass durch den Wechsel der Gewinnermittlung keine Entnahme gegeben ist. Nicht geregelt sind jedoch die notwendigen Zu- und Abrechnungen zum laufenden Gewinn beim Übergang von einer auf die andere Gewinnermittlungsart. Es liegt insoweit eine Regelungslücke vor. Da im Grundsatz der Gewinn eines Betriebes vom Zeitpunkt seiner Eröffnung bis zur Betriebsaufgabe (sog. Gesamt- oder Totalgewinn) unabhängig von der Gewinnermittlungsart derselbe sein soll, dürfen bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart die unterschiedlichen Realisierungszeitpunkte nicht dazu führen, dass erfolgswirksame Geschäftsvorfälle doppelt oder überhaupt nicht erfasst werden. Daher ist – auch ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung – das Ergebnis durch Zu- oder Abschläge dergestalt zu korrigieren, dass es zu keiner Doppelbesteuerung der Geschäftsvorfälle kommt⁴⁵.

Eine **Lücke** des Gesetzes liegt nur dann vor, wenn eine Regelung gemessen an ihrem Zweck unvollständig – also ergänzungsbedürftig – ist, und wenn ihre Ergänzung nicht einer vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht.

Beispiel: Nach §131 Abs. 2 Nr. 1 AO darf ein **rechtmäßiger** begünstigender Verwaltungsakt widerrufen werden, wenn der Widerruf im Verwaltungsakt vorbehalten ist. In der korrespondierenden Vorschrift des §130 AO ist für den Fall des **rechtswidrigen** begünstigenden Verwaltungsaktes eine entsprechende Regelung nicht enthalten. Obwohl die Aufzählung in §130 Abs. 2 AO nach deren Wortlaut abschließend ist, wird allgemein anerkannt, dass das Gesetz lückenhaft ist: Wenn schon der Widerruf eines rechtmäßigen Verwaltungsakts nach §131 Abs. 2 Nr. 1 AO zulässig ist, muss der Widerruf eines rechtswidrigen Verwaltungsakts erst recht möglich sein, sofern der Verwaltungsakt mit einem wirksamen Widerrufsvorbehalt versehen ist. Anderenfalls stünde der Steuerpflichtige, dem gegenüber ein rechtswidriger Verwaltungsakt erlassen wurde, besser als derjenige, der gemäß §131 Abs. 2 Nr. 1 AO den Widerruf eines rechtmäßigen Verwaltungsakts in Kauf nehmen muss⁴⁶.

⁴⁵ BFH v. 30.03.1994, I R 124/93, BStBl II 1994, 852.

⁴⁶ BFH v. 30.11.1982, VIII R 9/80, BStBl II 1983, 187.

Für die Feststellung, ob eine **Lücke** des Gesetzes oder eine vom Gesetzgeber **bewusst** auf bestimmte Tatbestände beschränkte Regelung vorliegt, an die die Gerichte gebunden sind, ist vor allem die Entstehungsgeschichte des Gesetzes heranzuziehen.

Beispiel: Werden Steuerbescheide durch die Post übermittelt, enthält § 122 Abs. 2 AO eine gesetzliche Bekanntgabevermutung: Bei Übermittlung des Steuerbescheids an einen im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen gilt der Bescheid gemäß § 122 Abs. 2 Nr. 2 AO einen Monat nach der Aufgabe zur Post als bekanntgegeben. Der Wortlaut des § 122 Abs. 2 Nr. 2 AO erfasst aber nur die Bekanntgabe an den Steuerpflichtigen (Beteiligten), nicht jedoch die postalische Übermittlung des Verwaltungsaktes an den im Ausland ansässigen und bevollmächtigten Steuerberater. Aus dem systematischen Aufbau der Vorschrift ergibt sich, dass in § 122 Abs. 1 und 2 AO deutlich zwischen dem Steuerpflichtigen (Beteiligter i.S.d. §§ 78, 359 AO) einerseits und dem Bevollmächtigten (§ 80 AO) andererseits unterschieden wird. In Bezug auf die postalische Übermittlung eines Verwaltungsakts an im Ausland ansässige Steuerberater liegt aber eine Gesetzeslücke vor, die durch eine entsprechende Anwendung der Vorschrift auf diesen Fall zu schließen ist. Auf Grundlage historischer Auslegung liegt der Schluss nahe, dass der Gesetzgeber eine entsprechende Regelung aufgenommen hätte, sofern er diese Fallgestaltung in Betracht gezogen hätte. Daher kann die gesetzliche Lücke im Wege der Rechtsfortbildung durch entsprechende Anwendung des § 122 Abs. 2 Nr. 2 AO auch auf den Fall der postalischen Übermittlung von Steuerverwaltungsakten an im Ausland ansässige Verfahrensbevollmächtigte geschlossen werden⁴⁷.

Zur Schließung von Lücken stellt die juristische Methodenlehre die Technik des Analogieschlusses bereit. Unter **Analogie** wird die Übertragung der für einen Tatbestand (A) im Gesetz gegebenen Regel auf einen vom Gesetz nicht geregelten, dem Tatbestand (A) „ähnlichen“ Tatbestand (B) verstanden.

Beispiel: Handelsvertreter erhalten für Ausgleichszahlungen (§ 89b HGB) gemäß § 24 Nr. 1c, 34 Abs. 2 EStG eine Tarifvergünstigung. Die Ausgleichszahlung an einen Kommissionär (§ 383 HGB) erfüllt einen „ähnlichen“ Tatbestand, der allerdings im Einkommensteuergesetz keine Regelung erfahren hat. In analoger Anwendung der Begünstigungsvorschrift für Handelsvertreter ist dem Kommissionär die Tarifvergünstigung zu gewähren⁴⁸.

Eine Analogie ist folglich nur möglich, wenn eine planwidrige Regelungslücke vorliegt und der zu beurteilende Sachverhalt mit dem vom Gesetzgeber geregelten Sachverhalt vergleichbar ist.

Die Technik des Analogieschlusses hat in verschiedenen Rechtsgebieten unterschiedliche Bedeutung. Uneingeschränkt zulässig ist Rechtsfindung durch Analogieschluss im **Zivilrecht**. Im **Strafrecht** ist die Analogie lediglich **zugunsten** des Täters zulässig. Einen Analogieschluss **zuungunsten** des Straftäters verbieten hingegen Art. 103 Abs. 2 GG und § 1 StGB, die eine tatbestandliche Umschreibung der Straftat im Gesetz verlangen. Enthält das Strafgesetz eine

⁴⁷ BFH v. 01.02.2000, VII R 49/99, BStBl II 2000, 334.

⁴⁸ BFH v. 12.10.1999, VIII R 21/97, BStBl II 2000, 220; v. 24.01.1974, IV R 76/70, BStBl II 1974, 295.

Lücke – und sei sie noch so offensichtlich – ist der Analogieschluss mit strafbezüglicher oder strafverschärfender Wirkung deshalb unzulässig.

Im **Steuerrecht** als Teil des öffentlichen Eingriffsverwaltungsrechts wird die Zulässigkeit **steuerbegünstigender** Analogie weitgehend bejaht. Problematischer ist hingegen die Analogie zulasten des Steuerpflichtigen. Aufgrund der Wensensverschiedenheit von Steuer und Strafe ist im Steuerrecht kein Raum für die Übertragung des in Art. 103 Abs. 2 GG geregelten Falls auf das Steuerrecht. Auf verfassungsrechtlicher Ebene wird die Zulässigkeit einer steuerbegründenden Analogie weiterhin diskutiert. Für deren Zulässigkeit spricht der Grundsatz der **Gleichmäßigkeit der Besteuerung**. Er verlangt vergleichbare Sachverhalte gleich zu besteuern. Gegen eine steuerbegründende Analogie spricht der Grundsatz der **Gesetzmäßigkeit der Besteuerung**. Eine überzeugende Lösung dieses Konfliktes gibt es nicht. Vieles spricht dafür, eine steuerbegründende Analogie mit der Begründung abzulehnen, es sei eine verfassungsrechtliche Verpflichtung des Gesetzgebers selbst, dem Gleichheitsverstoß durch eine gesetzliche Neuregelung abzuwehren.

Bei der Analogie wird von der „**Ähnlichkeit**“ der (geregelten und ungeregelten) Tatbestände auf die Identität der Rechtsfolge geschlossen. Daneben existiert eine Technik der Rechtsfindung, bei der aus der „**Unähnlichkeit**“ von (geregelten und ungeregelten) Tatbeständen auf die zwingende Verschiedenheit der Rechtsfolgen geschlossen wird. Man bezeichnet diese Technik als **Gegenschluss** oder **Umkehrschluss**. Beim Gegenschluss wird aus dem Schweigen des Gesetzes gefolgert, dass bestimmte Rechtsfolgen nicht eintreten sollen. Aber nicht nur beim Schweigen des Gesetzes, sondern auch bei den im Steuerrecht häufig vorzufindenden abschließenden Regelungen in Form enumerativer Aufzählungen lässt sich die Technik des Gegenschlusses anwenden.

Beispiel: Mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Schenkungen sind bei der schenkungsteuerlichen Erfassung zusammenzurechnen (§ 14 Abs. 1 ErbStG). Dem Regelungsziel der Vorschrift, mehrfache Freibetragsgewährung und Vermeidung von Steuerprogressionseffekten innerhalb des Zusammenrechnungszeitraums zu verhindern, lässt sich jedoch im Umkehrschluss entnehmen, dass Erwerbe außerhalb des Zehnjahreszeitraums den Steuersatz nicht mehr nachträglich erhöhen und nicht zum Ausschluss der (einmaligen) Gewährung des Freibetrags führen⁴⁹.

1.2.9 Ermessen und unbestimmter Rechtsbegriff

1.2.9.1 Ermessen

Im Steuerrecht herrscht das Prinzip der „gebundenen Verwaltung“. Die Bindung resultiert aus der gesetzlichen Vorgabe von Tatbestand und Rechtsfolge. Gleichwohl gibt es auch im Steuerrecht Normen, die einen Ermessensspielraum auf der Rechtsfolgenseite gewähren. Die Finanzbehörde kann dann aus mehreren Verhaltensalternativen diejenige auswählen, die sie für die richtige hält.

⁴⁹ BFH v. 30.01.2002, II R 78/99, BStBl II 2002, 316.

Wie sie die Wahl auszuüben hat, gibt §5 AO vor: „Ist die Finanzbehörde ermächtigt, nach ihrem Ermessen zu handeln, hat sie ihr Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten.“

Äußerlich lassen sich solche **Ermessensnormen** an Wendungen erkennen, wie

- „kann/können“ (z. B. §§27, 92 S. 2, 163, 164 Abs. 1–3 AO),
- „darf/dürfen“ (z. B. §§130 Abs. 2, 131 Abs. 2 AO),
- „ist/sind berechtigt“ (z. B. §§129 S. 3, 200 Abs. 3 S. 2 AO) oder
- „die Finanzbehörde bestimmt den Umfang/ob“ (z. B. §§88 Abs. 1 S. 2, 96 Abs. 1 S. 1 AO).

Dabei kann zwischen zwei Arten von Ermessen unterschieden werden: Beim **Entschließungsermessen** liegt es im Ermessen der Behörde, ob sie tätig werden will; z. B. steht es gemäß §222 AO im Ermessen der Behörde, ob sie überhaupt eine Stundung gewährt. Beim **Auswahlermessen** liegt es im Ermessen der Behörde, welche von mehreren Möglichkeiten sie wählt, so darf gemäß §152 Abs. 2 S. 1 AO der Verspätungszuschlag nicht höher als 10 % sein und 25.000 EUR nicht übersteigen, d. h., die Behörde kann über die Höhe des Verspätungszuschlages bis zur 10 %-Grenze entscheiden, soweit der Betrag von 25.000 EUR nicht überschritten wird.

Bei „Soll“-Vorschriften (z. B. §§89 S. 1, 95 Abs. 1 S. 2 AO) ist der Ermessensspielraum reduziert. In der Regel, d. h. abgesehen von außergewöhnlichen Fällen, besteht ein Anspruch des Bürgers auf ein bestimmtes Handeln der Behörde. Ansonsten hat der Steuerpflichtige aber bei Ermessensnormen grundsätzlich nur einen Anspruch auf **fehlerfreien Gebrauch des Ermessens** durch die Behörde⁵⁰.

Wie §5 AO deutlich macht, ist die Ermessensentscheidung nicht beliebig, sondern es bestehen **Schranken** der Ermessensausübung; werden diese überschritten, ist das Ermessen nicht pflichtgemäß, sondern fehlerhaft ausgeübt worden und der betreffende Verwaltungsakt **rechtswidrig**. Nur insoweit unterliegt das Ermessen der gerichtlichen Überprüfung (§102 FGO).

Es lassen sich drei Arten von Fehlern beim Ermessensgebrauch unterscheiden: Beim **Ermessensmissbrauch** lässt sich die Behörde bei ihrer Entscheidung von sachfremden Erwägungen leiten, z. B. wenn sie einem Steuerpflichtigen eine Stundung (§222 AO) deshalb nicht gewährt, weil er mit dem Leiter der Finanzbehörde verfeindet ist. Bei der **Ermessensüberschreitung** wählt die Behörde eine Rechtsfolge, die über das vom Gesetzgeber Vorgesehene hinausgeht, z. B. wenn sie von einem besonders zahlungsunwilligen Steuerpflichtigen ein Zwangsgeld von 30.000 EUR verlangt, obgleich gemäß §329 AO Zwangsgelder die Höchstsumme von 25.000 EUR nicht überschreiten dürfen. Bei der **Ermessensunterschreitung (Ermessensnichtgebrauch)** schließt die Behörde ihren Ermessensspielraum gar nicht oder nicht in genügendem Umfang aus, z. B. wenn sie zwar eine vollständige Stundung gemäß §222 AO zu Recht ab-

⁵⁰ BVerfG v. 17.12.1969, 2 BvR 23/65, BVerfGE 27, 297.

lehnt, aber keine oder nur unzureichende Erwägungen darüber anstellt, ob eine teilweise Stundung in Betracht kommen könnte.

Beispiel: Die Geschäftsführer einer GmbH haften für Steuerschulden der Gesellschaft, soweit Steueransprüche vorsätzlich oder grob fahrlässig nicht erfüllt werden, § 69 AO. Die Entscheidung, welchen von mehreren Geschäftsführern der GmbH die Finanzverwaltung in Anspruch nimmt, unterliegt dem Auswahlmessen der Behörde (§ 191 Abs. 1 AO). Geht das Finanzamt fehlerhaft davon aus, dass die GmbH nur einen Geschäftsführer hat und erlässt (nur) gegen diesen einen Haftungsbescheid, liegt ein Ermessensnichtgebrauch vor, wenn tatsächlich ein zweiter Geschäftsführer existiert, von dem das Finanzamt zum Zeitpunkt der Bekanntgabe des Haftungsbescheids keine Kenntnis hatte. Waren beide Geschäftsführer jeweils allein zur Vertretung der Gesellschaft berechtigt, trifft sie die Verpflichtung zur Erfüllung der steuerlichen Pflichten der GmbH gleichermaßen. Soweit beide den Haftungsstatbestand erfüllen, kann als sachgerechtes Kriterium für die Ausübung des Auswahlmessens nur ein unterschiedlicher Grad des Verschuldens in Betracht kommen – nicht aber das Übersehen eines Geschäftsführers.

Neben diesen Ermessensfehlern kann auch ein **Verstoß gegen Grundrechte** zur Rechtswidrigkeit der Ermessensausübung führen; zu nennen sind hier vor allem der Gleichheitssatz und das daraus folgende Prinzip der Selbstbindung der Verwaltung sowie das Übermaßverbot (Verhältnismäßigkeitsgrundsatz).

Beispiel: Der Steuerpflichtige A wendet sich gegen eine Prüfungsanordnung mit der Begründung, sein Betrieb werde bereits nach vier Jahren wieder geprüft, während sein Konkurrent B erst nach 15 Jahren geprüft werde (1). Wenn überhaupt, dann solle außerdem die Prüfung in den Räumen seines Steuerberaters stattfinden (2).

Ausführungen zu (1): Die Durchführung einer Außenprüfung liegt nach § 193 AO im pflichtgemäßen Ermessen des Finanzamtes („ist zulässig“). Hierbei sind – als Selbstbindung der Verwaltung – die allgemeinen Verwaltungsvorschriften der Betriebsprüfungsordnung (BpO) zu beachten⁵¹. Nach § 194 Abs. 1 S. 1 und 2 AO „kann“ das Finanzamt im Rahmen des sachgerechten Ermessens zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nach der Prüfungsbedürftigkeit im Einzelfall oder nach Zufallsgesichtspunkten eine oder mehrere Steuerarten, einen oder mehrere Besteuerungszeiträume prüfen oder sich auf bestimmte Sachverhalte beschränken. Ziel der Außenprüfung ist eine möglichst umfassende Sicherung der Steueransprüche. Wegen der Arbeitsbelastung der Finanzämter ist es unmöglich, alle Steuerpflichtigen tatsächlich zu prüfen, die der Außenprüfung unterliegen. Daraus lässt sich aber kein Anspruch des Steuerpflichtigen auf eine „Prüfungspause“ ableiten. Ferner ist ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG wegen der unterschiedlichen Prüfungshäufigkeit nicht erkennbar. Außenprüfungen nach „Zufallsgesichtspunkten“ dienen gerade der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Eine Auswahl nach Zufallsgesichtspunkten ist weder sachwidrig noch willkürlich. Die Verwaltung kann sich die prophylaktische Wirkung nutzbar machen, die in der Unberechenbarkeit des prüfungsfreien Zeitraums zwischen den turnusmäßigen Prüfungen liegt. Die Prüfungsanordnung im vorstehenden Beispiel lässt daher weder eine Ermessensüberschreitung noch einen Ermessensfehler erkennen. Die Ermessensausübung ist zulässig.

Ausführungen zu (2): Die Außenprüfung ist nach § 200 Abs. 2 S. 1 AO grundsätzlich in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen durchzuführen. Die Pflicht zur Durchführung an einem anderen Ort besteht danach nur, wenn kein geeigneter Geschäftsraum zur Verfügung steht. Nach dieser Vorschrift sind Außenprüfungen im Büro des

⁵¹ BFH v. 21.06.1994, VIII R 54/92, BStBl II 1994, 678.

Steuerberaters nicht vorgesehen. Ob der Ort der Außenprüfung ausnahmsweise auch das Büro des Beraters sein kann, entscheidet das Finanzamt nach pflichtgemäßem Ermessen unter Berücksichtigung der beiderseitigen Interessen. Bei Abwägung dieser Interessen ist zugunsten des Finanzamtes stets zu berücksichtigen, dass eine Prüfung in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen dem Zweck der Außenprüfung am besten gerecht wird, da die Außenprüfung keine reine Buchprüfung am „grünen Tisch“ ist und sich vor Ort besser die vorgesehenen Ermittlungen, z. B. Auskünfte vom Steuerpflichtigen oder die Betriebsbesichtigung nach §200 Abs. 3 AO, anstellen lassen. Sofern A in dem Beispiel über einen geeigneten Geschäftsraum verfügt, sind die vorgesehenen Prüfungshandlungen an Ort und Stelle nicht unzumutbar, die Ermessensausübung ist nicht fehlerhaft.

Gemäß §102 FGO dürfen die Finanzgerichte im Rechtsmittelverfahren eine Ermessensentscheidung einer Behörde **lediglich** in Bezug auf Ermessensfehler (und Grundrechtsverstöße) überprüfen, jedoch keine eigenen Ermessenserwägungen anstellen. **Voll** gerichtlich überprüfbar ist eine Ermessensentscheidung nur, wenn eine sog. **Ermessensreduzierung auf Null** eingetreten ist. Aufgrund der außergewöhnlichen Umstände des Einzelfalles ist dann der Ermessensspielraum so reduziert, dass nur noch eine einzige Entscheidung ermessensfehlerfrei ist, während alle anderen rechtswidrig wären.

Beispiel: Ist ein landwirtschaftlicher Betrieb durch eine Naturkatastrophe (Überschwemmung) in eine Liquiditätskrise geraten, dann liegt eine „erhebliche Härte“ i. S. d. §222 AO vor. Wenn außerdem der Steueranspruch durch die Stundung nicht gefährdet erscheint, schrumpft das Ermessen der Finanzbehörde auf Null. Sie hat die Stundung zu gewähren. Die Nichtgewährung der Stundung wäre ermessensfehlerhaft und daher rechtswidrig.

1.2.9.2 Unbestimmter Rechtsbegriff

Vom Ermessen zu unterscheiden ist der „unbestimmte Rechtsbegriff“. Während Ermessen auf der **Rechtsfolgenseite** einer Norm eingeräumt wird, finden sich unbestimmte Rechtsbegriffe auf der **Tatbestandsseite**. Bei ihnen handelt es sich im Regelfall um abstrakte Begriffe.

Beispiele: Abstrakte Begriffe sind etwa „erhebliche Härte“ (§222 S. 1 AO), „öffentliches Interesse“ (§361 Abs. 4 S. 2 AO), „wichtiger Grund“ (§363 Abs. 2 AO), „angemessene Frist“ (§332 Abs. 1 S. 3 AO), „erforderlich“ (§100 Abs. 1 S. 1 AO), „unverhältnismäßiger Aufwand“ (§95 Abs. 1 S. 2 AO), „Gefahr im Verzug“ (§§29, 96 Abs. 1 S. 2 AO) oder „außergewöhnliche Belastung“ (§33 EStG).

Solche Begriffe müssen im Einzelfall konkretisiert und präzisiert werden. Dies geschieht durch **Auslegung**. Im Gegensatz zum Ermessen, bei dem der Gesetzgeber der Verwaltung einen gewissen Spielraum zur freien Entscheidung einräumt, hat die Verwaltung bei der Auslegung von unbestimmten Rechtsbegriffen grundsätzlich **keinen Beurteilungsspielraum**, innerhalb dessen sie frei entscheiden kann. Vielmehr ist die Auslegung von unbestimmten Rechtsbegriffen prinzipiell **voll** gerichtlich überprüfbar.

1.2.10 Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht

In der Reichsabgabenordnung von 1919 kannte das Steuerrecht eine eigene, in §1 Abs. 2 und 3 StAnpG normierte Auslegungsregel: Bei der Auslegung war die „wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze“ zu berücksichtigen. Die Auslegungsvorschrift der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist nicht in die Abgabenordnung 1977 übernommen worden. Allerdings hat sich dadurch kaum etwas an der Rechtslage geändert. Zum einen sind wichtige Ausprägungen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in Spezialvorschriften (§§ 39 ff. AO) gefasst. Zum anderen stellt die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei näherer Prüfung nichts anderes als einen **Unterfall der teleologischen Interpretation** dar⁵²: Gleichheit und Gerechtigkeit der Besteuerung sowie die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sind generelle Zwecke von Steuernormen. Nicht anders ist es bei der wirtschaftlichen Betrachtungsweise: Sie orientiert sich an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und will bei Vorgängen mit gleichem wirtschaftlichen Inhalt, jedoch unterschiedlicher rechtlicher Ausgestaltung eine **gleiche** steuerliche Behandlung gewährleisten. Insoweit gilt daher auch im deutschen Steuerrecht der Grundsatz „substance over form“⁵³ (primäres Abstellen auf die wirtschaftlichen Auswirkungen eines Sachverhaltes).

Beispiel: Zivilrechtlich entsteht eine Kapitalgesellschaft als juristische Person erst mit ihrer Eintragung im Handelsregister. In der Praxis gehen jedoch meist umfangreiche Vorbereitungsmaßnahmen voraus. Dabei sind drei Phasen zu unterscheiden: Gesellschaftsrechtlich ist zwischen der Vorgründungsgesellschaft, der Vorgesellschaft und der eingetragenen Kapitalgesellschaft zu unterscheiden⁵⁴: Im Zeitraum zwischen dem Beschluss der Gründer zur Errichtung einer Gesellschaft bis zum Zeitpunkt der notariellen Beurkundung des Gesellschaftsvertrags liegt eine **Vorgründungsgesellschaft** vor. Zivilrechtlich handelt es sich um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (OHG falls bereits ein Handelsgewerbe ausgeübt wird). Steuerlich ist die Vorgründungsgesellschaft ein eigenes einkommensteuerpflichtiges Steuersubjekt, dessen Einkünfte einheitlich und gesondert festgestellt werden. Zwischen notarieller Beurkundung und tatsächlichem Eintrag der Kapitalgesellschaft in das Handelsregister spricht man von einer **Vorgesellschaft**. Steuerlich werden Vorgesellschaft und Kapitalgesellschaft als Einheit betrachtet. Ab dem Tag der Errichtung des Gesellschaftsvertrages wird die Gesellschaft demnach steuerlich als Kapitalgesellschaft behandelt: Ihr Gewinn wird der Körperschaftsteuer unterworfen und nicht den Gesellschaftern einkommensteuerlich zugerechnet, obschon die Gesellschaft als juristische Person **erst mit der Eintragung** in das Handelsregister entsteht. Das tatsächliche wirtschaftliche Vorliegen einer Kapitalgesellschaft gibt hier also, obwohl zivilrechtlich noch keine Kapitalgesellschaft besteht, den Ausschlag für die Besteuerung.

Einzelne, besonders wichtige Tatbestände der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sind in den §§ 39 ff. AO gesetzlich geregelt. Gemeinsames Charakteristikum dieser Normen ist das Abstellen auf den tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt eines Sachverhaltes und nicht auf dessen äußere Rechtsform.

⁵² BFH v. 30.01.1968, II 33/63, BFHE 91, 511.

⁵³ Zentraler Bilanzierungsgrundsatz der US-GAAP und IFRS.

⁵⁴ BFH v. 08.11.1989, I R 174/86, BStBl II 1990, 91.

1.2.10.1 Wirtschaftliches Eigentum

§39 Abs. 1 AO bestimmt, dass Wirtschaftsgüter dem Eigentümer zuzurechnen sind. Das bürgerlich-rechtliche Eigentum bildet den Anknüpfungspunkt für die Besteuerung; der juristische Eigentümer einer Sache hat die darauf entfallenden Steuern zu bezahlen. Fallen jedoch das bürgerlich-rechtliche Eigentum und das sog. „wirtschaftliche“ Eigentum auseinander, hat der **wirtschaftliche Eigentümer** und nicht der juristische Eigentümer die jeweiligen Steuern zu entrichten und kann z. B. Abschreibungen vornehmen, §39 Abs. 2 AO.

„Wirtschaftliches“ Eigentum liegt nach §39 Abs. 2 Nr. 1 AO dann vor, wenn ein **anderer** als der juristische Eigentümer die **tatsächliche** Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen kann. Als Beispiele für wirtschaftliches Eigentum werden in §39 Abs. 2 AO genannt:

- **Treuhandverhältnisse:** Die Wirtschaftsgüter sind dem Treugeber, nicht dem Treuhänder zuzurechnen (Ausnahme: Grunderwerbsteuer, die bei der (juristischen) Eigentumsübertragung vom Treugeber auf den Treuhänder fällig wird).
- **Sicherungsübereignung:** Die Wirtschaftsgüter, die sicherungshalber übereignet worden sind, werden weiterhin dem Sicherungsgeber zugerechnet und nicht dem Sicherungsnehmer als neuem (juristischem) Eigentümer (Ausnahme: Grunderwerbsteuer).
- **Eigenbesitz:** Wirtschaftsgüter, die jemand im Eigenbesitz hat, werden ihm als Eigenbesitzer zugerechnet; Eigenbesitzer ist nach §872 BGB derjenige, der eine Sache als ihm gehörend besitzt, sodass er wie ein Eigentümer über sie die tatsächliche Herrschaft ausüben und verfügen kann. Dagegen ist der Nießbraucher, der Pächter oder der Mieter in aller Regel nicht Eigen-, sondern Fremdbesitzer, d. h., er besitzt das Wirtschaftsgut nicht als ihm gehörig. Daher bleibt es in diesen Fällen weiterhin beim (juristischen) Eigentum als Ausgangspunkt für die Besteuerung.
- **Gesamthandseigentum:** Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand (z. B. bei Personengesellschaften wie OHG oder KG) gehören, werden den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit es für die Besteuerung erforderlich ist.

Die Aufzählung in §39 Abs. 2 AO hat nur Beispielscharakter und ist nicht abschließend. Weitere Fälle wirtschaftlichen Eigentums sind insbesondere **unter Eigentumsvorbehalt** erworbene Wirtschaftsgüter und das **Leasing**.

Beispiel: Maßgeblich für die steuerliche Beurteilung von Leasingverträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise⁵⁵. Ob Wirtschaftsgüter, die Gegenstand eines Leasingvertrags sind, steuerlich dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zuzurechnen sind, beurteilt sich nach den Umständen des Einzelfalles. So sind die Leasinggegenstände in den Fällen des sog. Finanzierungs-Leasing (financial lease) i. d. R. **dem Leasingnehmer zuzurechnen**, wenn ihre betriebs-

⁵⁵ BFH v. 26.01.1970, IV R 144/66, BStBl II 1970, 264.