

Hinweise zur Gruppenprüfung (6 Fragerunden)

Konstante Aufmerksamkeit

Fragestellungen werden häufig weitergegeben, so dass Sie stets aufmerksam verfolgen sollten, was Ihre Mitbewerber gefragt werden. Versäumen Sie nicht sich bei Zahlenbeispielen kurze Notizen zu machen. Halten Sie Blickkontakt zum jeweils aktiven Prüfer.

Keine falsche Schüchternheit

Sprechen Sie laut und deutlich. Wenn Sie eine Frage oder einen geschilderten Sachverhalt nicht oder nicht vollständig verstanden haben, sollten Sie dies zum Ausdruck bringen (z.B. „Ich habe den Sachverhalt nicht richtig verstanden, könnten sie ihn bitte nochmals wiederholen?“).

Die in vielen Lebensbereichen hilfreiche Devise „Reden ist Silber, Schweigen ist Gold“ sollten Sie für diesen Prüfungsteil vergessen. Wer schweigt hat verloren. Auch wenn Ihnen die Antwort auf eine Frage nicht sofort einfällt, sollten Sie Ihr Wissen verkaufen. „Das weiß ich nicht“ ist tabu! Wie wäre es mit ein paar Sätzen zur zivilrechtlichen Behandlung des Sachverhalts? Wie wird das Problem in der Handelsbilanz gelöst? Häufig ist es so, dass man bei seinen eigenen Ausführungen plötzlich die Lösung der Aufgabenstellung vor sich sieht.

Ja- und Nein-Antworten vermeiden

Werden Fragen so gestellt, dass sich diese mit einem einfachen JA oder NEIN beantworten lassen, sollten Sie dies nach Möglichkeit vermeiden. Kleiden Sie Ihre JA- bzw. NEIN-Antwort immer in Sätze ein. Schildern Sie Ihre rechtlichen Überlegungen und begründen Sie immer Ihr JA bzw. Ihr NEIN.

- **Die Mimik des Prüfers beachten**

An der Mimik des Prüfers lässt sich häufig ablesen, ob man sich auf den richtigen Weg befindet bzw. ob man sich in der Gefahr befindet, die von ihm gestellte Frage falsch zu beantworten. Andererseits dürfen Sie auch keine positive Reaktionen des Prüfers als Bestätigung der Richtigkeit Ihrer Antworten erwarten.

- **Im Zweifel „raten“**

Wenn es zwei mögliche Antworten auf eine Frage gibt, sollte man im Zweifel „raten“, welche die zutreffende ist. Eine 50%ige Trefferquote ist immer besser als überhaupt keine Antwort anzubieten.

3. Voraussetzungen für eine erfolgreiche Prüfung

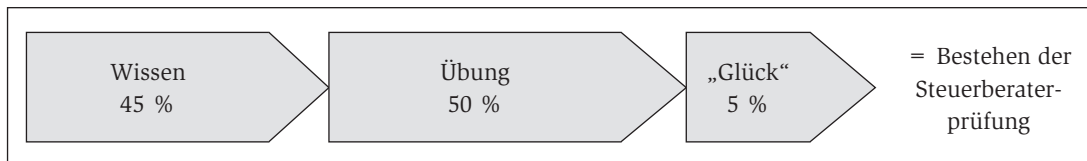
Um die Steuerberaterprüfung zu bestehen, müssen drei Voraussetzungen erfüllt sein. Die Grundlage bildet das rechtliche Verständnis der Materie. Nur wer sich im Handels- und Steuerrecht auskennt, ist in der Lage am dritten Prüfungstag, die teilweise recht komplizierten Sachverhalte zutreffend zu bearbeiten. Es ist allerdings nicht so, dass eine rechtliche Kompetenz ausreicht. Sie bildet die Basis. Wer es versäumt in ausreichendem Umfang Übungsfälle im Schwierigkeitsgrad der Steuerberaterprüfung zu lösen, steht vor einer unlösbaren Aufgabe. In diesem Bereich der Vorbereitung muss man sich an die teilweise komplexen Aufgabenstellungen gewöhnen. Es ist erforderlich ein Gespür zu entwickeln, für was es Korrekturpunkte gibt und wie viel Zeit man sich zum Lösen einer bestimmten Aufgabe nehmen darf. Wichtig in diesem Zusammenhang ist es aus seinen Fehlern zu lernen.



Jeder Fehler in der Übungsphase sollte notiert werden. Versuchen Sie aus Ihren Fehlern zu lernen und möglichst jeden Fehler nur einmal zu machen.

Die im Buch enthaltenen Klausuren (vgl. hierzu Teil 3.) eignen sich vorzüglich für den „Übungsteil“ und sollten gewissenhaft bearbeitet werden. Das vorliegende Buch deckt den Bereich „Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung“ ab.

Ein kleiner, aber nicht zu unterschätzender Faktor ist das „Glück“ eine machbare Klausur zu erhalten und selbst einen „guten Tag“ zu haben.



Systematische Vorbereitung

Die Steuerberaterprüfung lässt sich nicht so nebenbei erfolgreich meistern. Es handelt sich dabei um eine der schwersten Prüfungen überhaupt. Die Durchfallquote lag in den letzten Jahren zwischen 40 bis nahezu 60 %.

Erfolg setzt eine systematische Vorbereitung voraus.



Erstellen Sie sich einen individuellen Lernplan. Halten Sie sich an diesen und dulden Sie nur in absoluten Notfällen (z.B. Krankheit) ein Abweichen davon. Wichtig ist auch, dass Ihr(e) Partner(in) bzw. Ihre Familie mitzieht. Ohne deren Verständnis und Unterstützung geht es nicht.

Die Vorbereitungszeit sollte (mindestens) 12 bis 15 Monate betragen. Die meisten Prüfungsteilnehmer besuchen einen Vorbereitungslehrgang auf die Steuerberaterprüfung. Diese finden häufig berufsbegleitend an den Wochenenden statt.



Erkundigen Sie sich mindestens 1 ½ Jahre vorher, welche Anbieter in Ihrer Nähe derartige Lehrgänge anbieten. Fragen Sie nach, ob es möglich ist, eine Vorlesung unverbindlich als Gasthörer zu besuchen, so dass Sie einen Eindruck erhalten, ob Sie beim entsprechenden Anbieter „gut aufgehoben“ sind.

Nachfolgend sind einige Anbieter von Steuerberaterlehrgängen aufgeführt:

Anbieter	Internetadresse	Veranstaltungsorte
Steuer-Fachschule Dr. Endriss GmbH & Co. KG 50825 Köln, Lichtstraße 45–49 Telefon: (0221) 9364420	endriss.de	Köln, Dortmund, Frankfurt
AWS Arbeitskreis für Wirtschafts- und Steuerrecht OHG 61440 Oberursel, Adenauerallee 32 Telefon: (0 61 71) 69960	aws-online.de	Frankfurt
Steuerberaterkammer Stuttgart 70174 Stuttgart, Hegelstraße 33 Telefon: (07 11) 619480	stbk-stuttgart.de	Stuttgart, Ulm
Steuerlehrgänge Dr. Bannas GmbH 51503 Rösrath, Hack 9 Telefon: (0 22 05) 91 15 75	bannas.com	Frankfurt, Chemnitz, Hamburg, Köln, München, ...
Dr. Stitz 50668 Köln, Aduchstraße 7 Telefon: (0221) 4205620	stitz.de	Köln

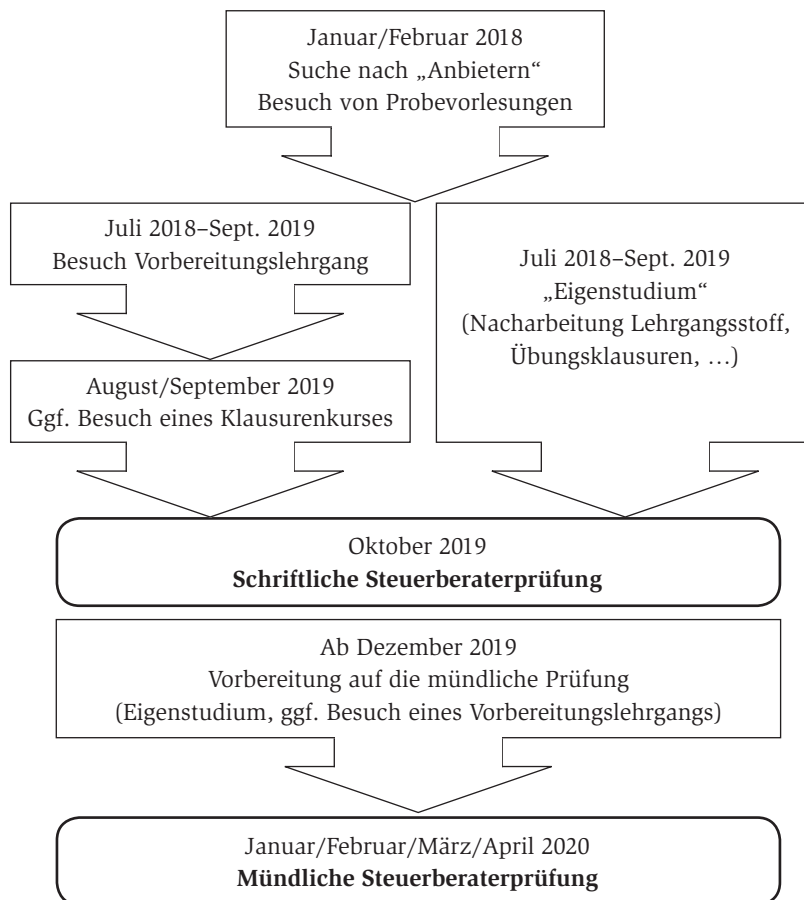
Anbieter	Internetadresse	Veranstaltungsorte
Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG 31832 Springe, Jägerallee 26 Telefon: (0 50 41) 942430	lwhaas.de	Hamburg, Berlin, Hannover, Frankfurt, Springe
Akademie Henssler GbR 76332 Bad Herrenalb, Waldseestraße 29 Telefon.: (07083) 92540	akademie-henssler.de	Rotensol bei Bad Herrenalb
ECONNECT/hemmer Steuerfachschule GmbH 60487 Frankfurt a.M., Rödelheimer Str. 45 Telefon (069) 9709700	econnect.com	Frankfurt, Düsseldorf
ABAKUS Steuerkolleg 90461 Nürnberg, Kleestr. 21 bis 23 Telefon: 089 / 55062762	abakus-steuerlehre.de	München, Nürnberg, Dort- mund, Neu-Ulm, Münster
ABC Steuerfachschule GmbH 81677 München, Wilhelm-Tell-Str. 4 Telefon: (089) 47087744 ABC-Steuerfachschule Plauen GmbH 08523 Plauen, Heubnerstr. 1 Telefon: (03741) 228022	abc-steuer.de	München, Plauen
Steuerrechts-Institut Knoll GmbH München 81247 München, Adelsbergstraße 10a Telefon: (089) 8911440	knoll-steuer.com	Berlin, Düsseldorf, Frankfurt a.M., München, Stuttgart
IWS Institut für Wirtschaft und Steuer GmbH 74821 Mosbach, Hauptstraße 91 Telefon: (06261) 14090	iws-institut.de	Freiburg, Mannheim, Stuttgart, Mosbach, Döbeln, Essen, München
Steuerakademie Bremen 28195 Bremen, Wachtstraße 24 Telefon: (0421) 323922	steuerakademie- bremen.de	Bremen
Neufang Akademie 75365 Calw, Leibnizstraße 5 Telefon: (0 70 51) 931160	neufang-akademie.de	Calw
Steuerfachschule Tillmann + Partner GmbH 59846 Sundern, Hauptstr. 184 Telefon: (02933) 789601	steuerfachschule- tillmann.de	Sundern/Sauerland

Weitere Informationen erhalten Sie, wenn Sie in einer Internet-Suchmaschine den Namen des jeweiligen Anbieters oder „Steuerberaterprüfung Vorbereitungslehrgang“ eingeben. Viele Lehrgangsveranstalter bieten Wochenendkurse, Crashkurse und Vollzeitlehrgänge an.

Es ist jedoch nicht so, dass allein der Besuch derartiger Vorbereitungslehrgänge, seien diese auch noch so gut, ausreichend für das Bestehen der Prüfung ist. Darüber hinaus, müssen die besprochenen Themen nachbearbeitet und ggf. sichtbare Lücken selbständig geschlossen werden. Wie bereits erwähnt,

ist neben dem „Wissen“ auch noch das „Üben“ gefragt. Je mehr Übungsklausuren geschrieben werden, desto besser kommt man mit dem Zeitmanagement zurecht und erlernt die Fähigkeit, die in den Klausuren enthaltenen Fragestellungen zu erkennen und diese gutachterlich in der zur Verfügung stehenden Zeit zu beantworten. In diesem Zusammenhang sei nochmals daran erinnert, dass man aus Fehlern lernen sollte. Wer jeden Fehler notiert und wer „seine Fehlersammlung“ immer wieder anschaut, so dass diese in Zukunft nicht nochmals gemacht werden, kommt dem Ziel die Prüfung zu bestehen, ein großes Stück näher.

Eine beispielhafte Grobplanung könnte wie folgt aussehen:



Darüber hinaus muss natürlich noch eine realistische Feinplanung erstellt werden, in welcher festgelegt wird, an welchen Tagen in welchem zeitlichen Umfang gearbeitet werden soll. Hierbei ist es auch wichtig zu entscheiden, wo bereite ich mich vor. Es sollte ein ruhiger Ort mit möglichst wenig Ablenkung sein. Ein Raum, in dem andere Familienangehörige vor dem Fernseher sitzen oder in dem die Kinder spielen, ist sicherlich nicht dazu geeignet. In den Abendstunden ist es wichtig, dass eine ausreichende Beleuchtung vorhanden ist.



Wenn Sie einen Vorbereitungslehrgang besuchen, sollten Sie am ersten Tag bewusst früher kommen. So können Sie sich, je nachdem ob Sie lieber vorne oder hinten, links, rechts oder in der Mitte sitzen wollen, „Ihren“ Platz für den gesamten Lehrgang aussuchen.

Die Seminarzeiten sind vorgeben. Wann Sie zuhause lernen bestimmen Sie selbst. Während der Arbeitstage kommen naturgemäß i.d.R. nur die Abendstunden in Betracht. Am Wochenende sollten Uhrzeiten entsprechend dem eigenen Biorhythmus gewählt werden. Wichtig dabei sind auch die Pausen. Wenige können 4 Stunden am Stück effektiv lernen. Probieren Sie, ob es nicht besser ist, jeweils nach einer Stunde eine kurze Pause von z.B. 10 Minuten zu machen. In dieser Zeit sollten Sie den Arbeitsplatz verlassen, einen Espresso trinken, an die frische Luft gehen oder sich mit ihrem Partner/ihrer Partnerin unterhalten. Wichtig ist auch für Abwechslung zu sorgen. Kein Mensch kann 8 Stunden am Tag nur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung lernen. Denkbar ist z.B. jeweils nach 2 Stunden das Fach zu wechseln (z.B. 2 Stunden Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 2 Stunden Einkommensteuer, 2 Stunden Bilanzsteuerrecht, 2 Stunden Umsatzsteuer).

Seien Sie realistisch. Die Rechtsgebiete sind so umfassend, dass niemand in der Lage ist alles zu wissen. Jeder der an der Steuerberaterprüfung teilnimmt hat Wissenslücken.

Lassen Sie sich auch nicht verrückt machen. Wenn Sie ein bestimmtes Problem nicht verstehen, dürfen Sie sich nicht hineinsteigern, so dass Panik aufkommt. Vielleicht hilft ein Gespräch mit einem Kollegen oder der Blick in ein Fachbuch weiter. Denkbar ist es auch einen Dozenten des besuchten Lehrgangs zu fragen. Hilft alles nicht weiter – Mut zur Lücke! Man darf nicht an einem Problem hängenbleiben und sich darin festbeißen.



Sie werden immer wieder Rückschläge erleiden, den Mut verlieren und eine innere Stimme wird Ihnen sagen „Du schaffst es nicht“. Hören Sie nicht darauf. Anderen geht es genauso. Motivieren Sie sich indem Sie sich immer wieder Ihr Ziel (das Bestehen der Steuerberaterprüfung) vor Augen halten. Der berufliche Aufstieg und die damit verbundenen Vorteile werden Sie für Ihre Mühe und Opfer belohnen.

Alternativ zum Besuch eines Vorbereitungslehrgangs ist die Teilnahme an einem Fernlehrgang. Hier erhält der Teilnehmer Lehrbriefe, die er selbständig bearbeiten muss. Hier stellt sich die Frage, ob das eher dem eigenen Lerntyp entspricht. Ein großer Nachteil kann hier sein, dass man nicht die Möglichkeit hat sich mit anderen Teilnehmern auszutauschen und ggf. eine Lerngemeinschaft zu bilden.



Haben Sie die Absicht einen Fernlehrgang zu buchen? Lassen Sie sich in diesem Fall von verschiedenen Anbietern (Eingabe Suchmaschine: „Fernlehrgang Steuerberaterprüfung“) Lehrbriefe zur Ansicht zuschicken. Erst danach sollten Sie sich entscheiden, ob Sie sich mit einem Fernlehrgang vorbereiten wollen und ggf. bei welchem Anbieter Sie buchen.

Teil 2: Darstellung der Abgabenordnung und der Finanzgerichtsordnung

A. Abgabenordnung

I. Einführung, Grundlagen der Abgabenordnung

Die Abgabenordnung hat im Steuerrecht eine **Sonderstellung** und stellt gewissermaßen das „**Grundgesetz**“ für die Besteuerung dar. Die Art und Weise, wie besteuert, geändert, erhoben und vollstreckt wird, ist grundsätzlich für alle Steuerarten gleich. Das gilt auch für das Rechtsbehelfsverfahren und das Steuerstrafrecht. Deshalb ist es sinnvoll, Derartiges zusammenzufassen. Diese zentrale Aufgabe hat die Abgabenordnung (Steuern = Abgaben, also die Ordnung der Abgaben) übernommen. Als für alle Steuerarten geltendes Gesetz wird sie auch als „**Mantelgesetz**“ bezeichnet.

Die Aufgaben der AO spiegeln sich im **Anwendungsbereich** wieder. Sie ist nach § 1 Abs. 1 AO für alle Steuern anwendbar, die durch Bundesrecht oder Recht der Europäischen Union geregelt sind und die durch Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwaltet werden. Darüber hinaus gilt die AO nach § 1 Abs. 2 AO eingeschränkt für Grundsteuer und Gewerbesteuer (Realsteuern, § 3 Abs. 2 AO) sowie kraft entsprechender Verweise auch für andere Gesetze (z.B. die Kommunalabgabengesetze der Länder). Nach § 2 AO gehen allerdings **völkerrechtliche Verträge** (hauptsächlich: Doppelbesteuerungsabkommen) den steuerlichen Normen und damit auch der AO vor.

Weil in der Abgabenordnung das allgemeine und in den Einzelsteuergesetzen das spezielle Steuerrecht geregelt ist, sind verfahrensrechtliche und materiellrechtliche Regelungen getrennt.

Die AO ihrerseits orientiert sich mit ihrer Paragraphenfolge am zeitlichen Ablauf des Verfahrens in den Finanzämtern und trennt die verschiedenen Verfahrensarten voneinander.

Schon zu Beginn des letzten Jahrhunderts hat **Enno Becker** die Notwendigkeit erkannt, für eine einheitliche Besteuerung aller Bürger im Deutschen Reich zu sorgen. Die im Wesentlichen auf ihn zurückzuführende Reichsabgabenordnung trat am 23.12.1919 in Kraft und hatte 57 Jahre Bestand. Erst am 01.01.1977, als immer mehr Einzelsteuergesetze erlassen worden waren, wurde die RAO durch die „AO 1977“ abgelöst. Seit dem Jahressteuergesetz 2007 heißt sie nur noch „Abgabenordnung“. Im Gegensatz zu den Einzelsteuergesetzen gab es seitdem vergleichsweise wenige Änderungen. 2016 jedoch wurden mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 (BGBl I 2016, 1679) eine ganze Reihe von Vorschriften geändert und ergänzt, um Regelungen für die fortschreitende Technisierung und Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens zu schaffen.

1. Begriffe

1.1 Aufbau von Rechtsnormen

Es gibt vier Arten von Rechtsnormen.

Einige Normen enthalten nur **Definitionen** (z.B. § 3 Abs. 1 AO). Die zweite Gruppe **listet** lediglich auf, ohne zu definieren (z.B. § 3 Abs. 4 AO).

Die dritte Art von Rechtsnorm enthält einen **Tatbestand** und eine **Rechtsfolge**. Der Tatbestand gibt den Sachverhalt wieder, der vorliegen muss, damit die Rechtsfolge (die Folge, die das Gesetz vorsieht) eintritt.

Beispiel:

§ 29 AO: Tatbestand ist das Vorliegen von Gefahr in Verzug.

→ Rechtsfolge: jede Finanzbehörde ist zuständig, in deren Bezirk der Anlass für die Amtshandlung hervortritt.

Bei der vierten Art von Rechtsnorm gibt es nicht nur eine, sondern **mehrere mögliche Rechtsfolgen**, weil der Finanzbehörde Ermessen eingeräumt wird.

1.2 Ermessen

Dass die Behörde Ermessen hat, ist an Worten wie „kann“, „soll“ oder „ist regelmäßig“ zu erkennen. In diesem Fall hat die Behörde ihr Ermessen nach § 5 AO entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die Grenzen des Ermessens einzuhalten.

Achtung! Die Voraussetzungen einer Norm müssen zunächst vorliegen, die Ermessensausübung bezieht sich nur auf die **Rechtsfolge**.

Bevor es zu einer Ermessensbetätigung kommt, wird der Bearbeiter im Finanzamt zwei Schritte vollziehen. Er wird sich überlegen, ob er eine Maßnahme überhaupt will (**Entschließungsermessen**) und wenn ja, wie die Maßnahme im Einzelnen aussehen soll (**Auswahlermessen**).

Während „**kann**“ grundsätzlich uneingeschränktes Ermessen eröffnet, kennzeichnet „**soll**“ das sog. Regel-Ausnahme-Prinzip. Die vorgesehene Rechtsfolge tritt nur dann nicht ein, wenn ein Ausnahmefall vorliegt.

Beispiel:

Nach § 80 Abs. 5 S. 1 AO soll sich die Behörde an den Bevollmächtigten wenden, wenn für das Verfahren ein solcher bestellt ist.

Dies bedeutet, dass die Behörde sich nur dann an eine andere Person als den Bevollmächtigten wenden darf, wenn ein Ausnahmefall vorliegt.

Ein solcher Ausnahmefall wäre z.B. das Auftreten mehrerer Bevollmächtigter für denselben Steuerpflichtigen, die gegensätzlich vortragen. In diesem Fall wäre es ermessensgerecht, den Steuerpflichtigen selbst zu kontaktieren.

1.2.1 Ermessensausübung

Wie in § 5 AO vorgegeben, ist zunächst nach dem **Zweck** der Maßnahme zu fragen.

Sodann ist zu prüfen, ob die Maßnahme **geeignet, erforderlich und zumutbar** (oder auch angemessen oder verhältnismäßig im engeren Sinne) ist.

Eine Maßnahme ist **geeignet**, wenn sie den Zweck zumindest **fördert**, **erforderlich** ist sie nicht, wenn es ein **milderes Mittel** gibt, das den Adressaten der Maßnahme weniger belastet aber das Ziel ebenso erreichen kann; und **zumutbar** ist sie, wenn die beim Adressaten der Maßnahme eintretenden Nachteile in einem angemessenen Verhältnis zu dem bezweckten Vorteil stehen.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige T hat seine von ihm selbst erstellte Einkommensteuererklärung für das Kalenderjahr 02 entgegen § 149 Abs. 2 S. 1 AO nach mehreren Aufforderungen erst am 17.12.03 abgegeben. Die festgesetzte Steuer beträgt 2.000 €. Auch in den Vorjahren ging die Erklärung immer erst im Dezember des nächsten Jahres beim Finanzamt ein. T wurde stets schriftlich ermahnt, in Zukunft pünktlich abzugeben. Nunmehr möchte der zuständige Sachbearbeiter einen Verspätungszuschlag festsetzen.

Lösung:

§ 152 AO eröffnet bei Abgabe einer Steuererklärung nach dem 31.07. des Folgejahres und Ende Februar des übernächsten Jahres Ermessen. Der Sachbearbeiter wird sich im Zuge seines Entschließungsermessens zunächst fragen, **ob** er überhaupt zu dem Mittel des Verspätungszuschlags greifen möchte.

Zweck ist es zu erreichen, dass T in Zukunft seine Steuererklärungen pünktlich abgibt. Mit der Sanktionierung der verspäteten Abgabe wird die Bereitschaft des T, sich in Zukunft an die Vorgaben des § 149 Abs. 2 S. 1 AO zu halten, sicherlich **gefördert**. Dies gilt insbesondere, weil die Festsetzung eines Verspätungszuschlags auch impliziert, dass dies in Zukunft wieder veranlasst wird, wenn T wieder zu spät abgibt. Die Maßnahme ist also **geeignet**.

Einziges **milderes Mittel** wäre die Ermahnung in Zukunft pünktlich abzugeben. Dies ist aber bereits mehrfach versucht worden. Das mildere Mittel ist also nicht gleich gut geeignet und damit ist der Verspätungszuschlag dem Grunde nach **erforderlich**.

Bei der Frage der **Zumutbarkeit** sind das Interesse des Staates an zeitgerechter Veranlagung und das Interesse des Steuerpflichtigen, seine Erklärung ohne Zeitdruck zu erstellen, abzuwägen. Dem letztgenannten Interesse ist dadurch Rechnung getragen, dass § 149 Abs. 2 AO dem Steuerpflichtigen 7 Monate Zeit für die Abgabe der Erklärung gibt und in § 109 AO geregelt ist, dass diese Frist verlängerbar ist. Zeitgerechte Veranlagung soll nicht nur deshalb stattfinden, weil der Staat seine Veranlagungsaufgaben chronologisch abarbeiten möchte, sondern auch damit die zeitgerechte Zahlung gewährleistet wird (§ 233a AO löst dies nur unzureichend, s. VI. 6.1). T hat trotz mehrerer sanktionsloser Aufforderungen wieder seine steuerlichen Pflichten verletzt. Wer sich so verhält, dem ist ein Druckmittel, das in die Zukunft wirkt, zumutbar. Dem Grunde nach ist die Festsetzung eines Verspätungszuschlags also ermessensgerecht.

Entgegen der bis zum 31.12.2018 geltenden Fassung des § 152 AO liegt die Höhe des Verspätungszuschlags nach § 152 Abs. 5 AO nunmehr nicht mehr im Ermessen, sodass ein Auswahlermessen hier nicht auszuüben ist.

1.2.2 Ermessensfehler

1.2.2.1 Ermessensüberschreitung

Das Ermessen wird überschritten, wenn der **gesetzliche Rahmen des Ermessens** nicht beachtet wird. Dies wäre z.B. die Festsetzung eines Zwangsgeldes nach § 329 AO in Höhe von 27.000 €.

1.2.2.2 Ermessensunterschreitung oder Ermessensnichtgebrauch

Obwohl der Behörde Ermessen zusteht, übt sie es nicht aus. Dies wäre z.B. der Fall, wenn die Stundungs- und Erlasssstelle im Finanzamt beschließt, Stundungsanträge wegen extremer Arbeitsüberlastung eine Zeitlang generell abzulehnen. Dies widerspricht § 222 AO, der Ermessen eröffnet.

1.2.2.3 Ermessens Fehlgebrauch

Die Behörde übt zwar ihr Ermessen aus, lässt sich dabei aber von **sachfremden Erwägungen** leiten. So ist es z.B. nach BFH vom 15.10.1998, BStBl II 1999, 333 ermessensfehlerhaft, Ausgaben eines Steuerpflichtigen, für die er entgegen § 160 AO keinen Empfänger benennt, nicht zu berücksichtigen, wenn feststeht, dass der Empfänger im Inland keiner Besteuerung unterliegt, denn Zweck der Vorschrift des § 160 AO ist die Verhinderung von Steuerausfällen. Die Nichtberücksichtigung, obwohl der Zweck der Vorschrift nicht erfüllt sein kann, ist ein Fehlgebrauch des Ermessens, das § 160 AO mit den Worten „sind regelmäßig“ eröffnet.

1.2.2.4 Ermessensreduzierung auf Null

Das Ermessen kann soweit eingeschränkt sein, dass es nicht mehr vorhanden ist („Null“). In so einem Fall ist **nur eine Entscheidung sachgerecht**. So wäre z.B. die vorzeitige Anforderung von Steuererklärungen in einer Situation ermessensfehlerhaft, in der aufgrund technischer Probleme eingehende Steuererklärungen nicht bearbeitet werden können und deshalb von der vorgesetzten Behörde angewiesen wurde, von Vorabanforderungen abzusehen.

1.3 Subsumtionstechnik

Immer wenn eine Norm einen Tatbestand enthält, ist bei der **Gesetzesanwendung** zu überprüfen, ob der zu prüfende **Lebenssachverhalt** mit dem **Tatbestand der Norm** übereinstimmt, da nur dann die Rechtsfolge eintritt. Dies nennt man **Subsumtion**. Der Begriff setzt sich aus sub (lat. unter) und sumere (lat. nehmen) zusammen. Ein Lebenssachverhalt wird also unter den Tatbestand des Gesetzes untergeordnet.

An erster Stelle steht die **Ermittlung des Lebenssachverhalts**. Sodann wird geprüft, ob dieser mit dem **Tatbestand**, den das Gesetz umschreibt, übereinstimmt. Oft wird allein aus der Formulierung des Tatbestands nicht erkennbar sein, ob der Lebenssachverhalt darunter passt, weil der Tatbestand einen unbekannten Begriff enthält. Ist dies der Fall, dann ist zunächst der Begriff zu definieren. Wird danach festgestellt, dass Lebenssachverhalt und Tatbestand übereinstimmen, tritt die Rechtsfolge ein.

Beispiel 1:

Steuerpflichtiger K ist an der K und T OHG beteiligt. Für das Jahr 00 ergeht am 07.08.01 ein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung. Der Einkommensteuerbescheid 00 für K geht am 12.10.01 zur Post. Nach einer Außenprüfung bei der OHG wird am 25.03.03 ein geänderter Feststellungsbescheid erlassen.

Lösung:

Es ist nunmehr zu prüfen, ob der dargestellte Lebenssachverhalt mit § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO übereinstimmt. Wäre dies der Fall, so wäre der Einkommensteuerbescheid vom 12.10.01 zu ändern.

Dazu ist zunächst zu ermitteln, ob der Bescheid über die gesonderte Feststellung einen Grundlagenbescheid darstellt, dem Bindungswirkung zukommt (s. § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO). Insofern ist zu definieren. Bindungswirkung liegt nach § 182 Abs. 1 S. 1 AO vor, wenn die Feststellungen für einen anderen Bescheid von Bedeutung sind. Von Bedeutung sind sie, wenn sie sich auf die Einkunftsermittlung auswirken.

Nunmehr wird der Lebenssachverhalt unter den definierten gesetzlichen Tatbestand gestellt: K hat Einkünfte aus der K und T OHG erzielt. Diese sind nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG einkommensteuerpflichtig, wirken sich also auf die Einkunftsermittlung aus. Damit kommt dem geänderten Feststellungsbescheid Bindungswirkung für den Einkommensteuerbescheid des K zu. Da dieser Grundlagenbescheid geändert wurde, ist dementsprechend nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO der Folgebescheid, die Einkommensteuerfestsetzung des K, ebenfalls zu ändern.

Beispiel 2:

Es ist zu prüfen, ob der Beamte Z dem Steuergeheimnis verpflichtet ist. Nach § 30 Abs. 1 AO haben Amtsträger das Steuergeheimnis zu wahren. Beamte sind nach § 7 Nr. 1 AO Amtsträger.

Klassischer Fehler in der Subsumtion: „Gemäß § 7 Nr. 1 AO ist Z Amtsträger und dem Steuergeheimnis verpflichtet.“ Es fehlt der Lebenssachverhalt „Beamter“. Es ist deshalb mindestens wie folgt zu formulieren: „Gemäß § 7 Nr. 1 AO ist Z als Beamter Amtsträger und damit dem Steuergeheimnis verpflichtet.“

1.4 Steuern

Nur wenn die fünf Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 AO vorliegen, ist ein an die Staatskasse zu zahlender Betrag eine Steuer.