

Die **Geschäftsleitung** ist dort, wo der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung stattfindet. Da die Oberleitung in den meisten Fällen von den vertretungsberechtigten Personen wahrgenommen wird, liegt der Ort der Geschäftsleitung dort, wo sie tätig werden.

Gibt es keine Geschäftsleitung im Inland, so ist zu prüfen, ob ein **Sitz** nach § 11 AO im Geltungsbereich der AO vorliegt. Zwar kann sich der Ort des Sitzes auch aus einem Gesetz ergeben, in der Regel wird er aber im Gesellschaftsvertrag, einer Satzung, einem Stiftungsgeschäft etc. bestimmt sein.

1.10 Angehörige (§ 15 AO)

Nicht nur die AO nimmt z.B. in § 101 Abs. 1 und § 82 Bezug auf die Angehörigeneigenschaft, sondern auch andere Gesetze setzen diesen Begriff voraus (z.B. § 6 Nr. 2 StBerG).

Angehöriger ist nach § 15 AO immer, wer in **gerader Linie** verwandt ist, also die Eltern, Großeltern, Urgroßeltern, Kinder, Enkelkinder, Urenkelkinder der Person, deren Angehörigeneigenschaft zu überprüfen ist (§ 15 Nr. 3 AO). Nach § 15 Nr. 8 AO gehören auch Pflegekinder dazu, und zwar bei Verbundenheit wie Eltern und Kinder nach § 15 Abs. 2 Nr. 3 AO auch dann, wenn keine häusliche Gemeinschaft mehr besteht.

Außerdem ist der Ehepartner/Lebenspartner/Verlobte Angehörige der auf die Angehörigeneigenschaft zu prüfenden Person (§ 15 Nr. 1 und 2 AO). Verwandte in gerader Linie des Ehepartners/Lebenspartners sind ebenfalls Angehörige (§ 15 Nr. 3 AO).

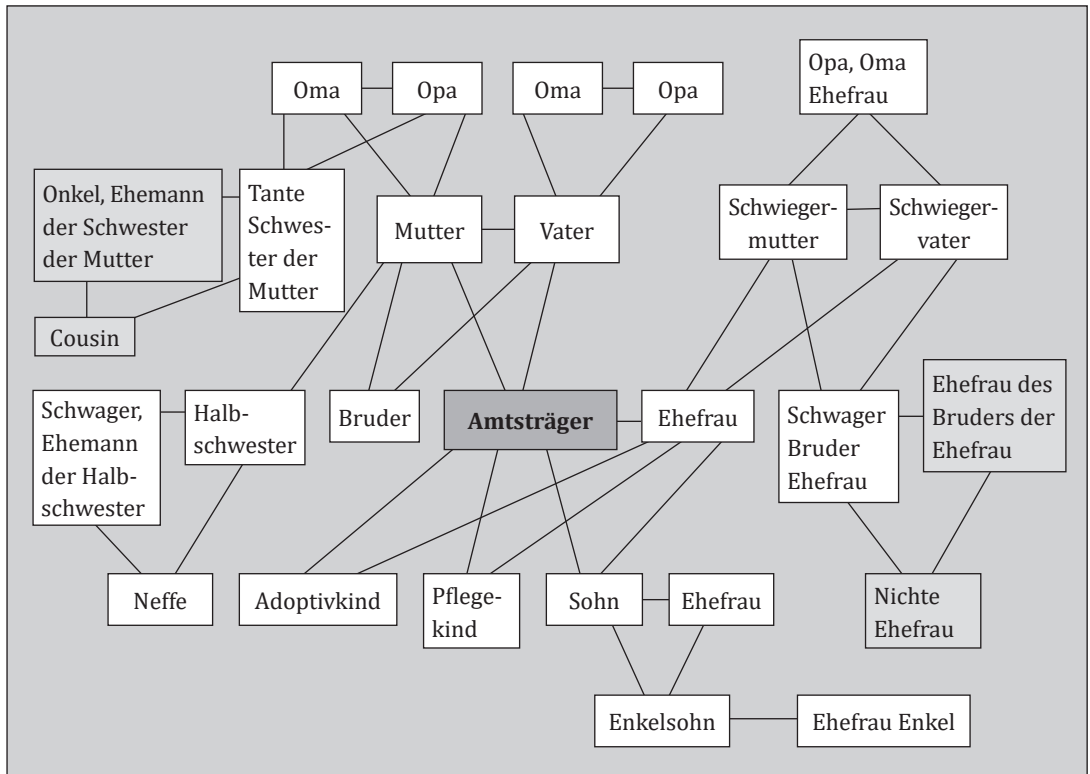
Geschwister der auf die Angehörigeneigenschaft zu prüfenden Person sind immer Angehörige (§ 15 Nr. 4 AO), auch wenn es sich um Halbgeschwister handelt. Kinder der Geschwister, also Neffen und Nichten, sind nach § 15 Nr. 5 AO Angehörige.

Geschwister der Ehegatten/Lebenspartner (Schwager/Schwägerin) fallen unter § 15 Nr. 6 AO, nicht aber die sogenannten Schwippschwager (z.B. der Ehemann der Schwester des Ehegatten der auf die Angehörigeneigenschaft zu prüfenden Person). Auf der anderen Seite sind die Ehegatten/Lebenspartner der Geschwister (ebenfalls Schwager/Schwägerin) Angehörige nach § 15 Nr. 6. AO. Unter § 15 Nr. 7 AO fallen Tanten und Onkel, nicht aber deren Ehegatten/Lebenspartner.

Die Angehörigeneigenschaft, die über eine Ehe/Lebenspartnerschaft begründet wird, bleibt nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 AO auch nach Ende der Ehe/Lebenspartnerschaft bestehen (anders bei der Verlobung, § 15 Abs. 2 Nr. 1 AO im Umkehrschluss).

Wird ein Kind adoptiert, so bleibt nach § 15 Abs. 2 Nr. 2 AO gleichwohl das Angehörigenverhältnis zur Ursprungsfamilie bestehen.

Geht es z.B. um die Frage, ob ein Amtsträger in einem Verfahren tätig werden darf (§ 82 Abs. 1 Nr. 2 AO), stellt sich das Bild wie folgt dar: Die grau markierten Personen sind keine Angehörigen des Amtsträgers i.S.v. § 15 AO. Bei deren Verfahren wäre er nicht an der Teilnahme gehindert.



2. Zuständigkeiten der Finanzbehörden

Die **Zuständigkeit** einer Behörde betrifft den ihr zugewiesenen Aufgabenbereich. Für diesen Bereich hat die Behörde das Recht und auch die Pflicht tätig zu werden. Der Aufgabenbereich wird durch das FVG, die AO (§§ 16–29a AO) und diverse Einzelsteuergesetze geregelt. Die umfangreichen Aufgaben können dabei nur erfüllt werden, indem sie auf verschiedene Behörden aufgeteilt werden.

Es wird die **sachliche Zuständigkeit** (§ 16 AO) und die **örtliche Zuständigkeit** (§§ 17–29a AO) unterschieden. Die sachliche Zuständigkeit beinhaltet den Gegenstand und die Art von Aufgaben, die örtliche Zuständigkeit beinhaltet den räumlichen Bereich, für den die Behörde zuständig ist.

2.1 Sachliche Zuständigkeit (§ 16 AO)

Mit der sachlichen Zuständigkeit wird der einer Behörde zugewiesene Tätigkeitsbereich nach Art (= Gegenstand), Inhalt und Umfang abgegrenzt.

Beispiel:

- Die Arbeitsverwaltung hat die Aufgabe der Arbeitsvermittlung.
- Die Polizeibehörde hat die Aufgabe die öffentliche Sicherheit zu gewährleisten.

Die interne Zuständigkeit innerhalb einer Behörde (= **Geschäftsverteilung**) gehört nicht zur sachlichen Zuständigkeit i.S.d. § 16 AO. Dies ist eine interne Maßnahme zur Organisation der Behörde (z.B. des Finanzamtes) und beruht nicht wie die sachliche Zuständigkeit auf einer Rechtsvorschrift, sondern auf einer Verwaltungsanweisung. Mit dieser internen Anweisung werden die verschiedenen Aufgaben bestimmten Bediensteten übertragen. Die internen Anweisungen dürfen jedoch nicht gegen bestehende Rechtsnormen verstoßen.

Die Finanzbehörden sind sachlich für die Verwaltung von Steuern zuständig. Dies ergibt sich aus Art. 108 GG.

Da die Finanzbehörden in Unter-, Mittel- und Oberbehörden aufgeteilt werden, muss die Frage geklärt werden, welche Behörde in der Hierarchie für welchen Aufgabenbereich sachlich zuständig ist.

Die sachliche Zuständigkeit wird daher in die **funktionelle** und die **verbandsmäßige** Zuständigkeit unterteilt.

Die **funktionelle (instanzielle) Zuständigkeit** regelt, welche der verschiedenen Behörden in derselben Sache tätig zu werden hat. So werden den einzelnen Behörden im Verfahren über eine Sache die jeweiligen Aufgaben (Funktionen) zugewiesen. Geregelt ist die funktionelle Zuständigkeit in Art. 108 Abs. 1 und Abs. 2 GG und dem FVG. Danach wird die Verwaltung der Steuern auf Bundes- und Landesfinanzbehörden (§§ 1, 2 FVG) aufgeteilt.

Beispiel:

Verwaltung der Einkommensteuer, Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer durch die Landesfinanzbehörden, Art. 108 Abs. 2 GG. Gemäß § 2 FVG gliedern sich die Landesfinanzbehörden in Landesfinanzministerium, Oberfinanzdirektion und Finanzamt. Funktionell zuständig sind hierbei die Finanzämter (§ 17 Abs. 2 FVG) und nicht die Oberfinanzdirektion oder das Finanzministerium. Diese führen lediglich die Aufsicht in ihrem Bereich (§§ 2 Abs. 1, 3, 8a Abs. 1 FVG).

Die **verbandsmäßige Zuständigkeit** regelt hingegen die Zuständigkeit der Behörde eines steuerberechtigten Verbands. Dies ist in den Fällen von Bedeutung, wenn es um die Steuerberechtigung einer Gebietskörperschaft geht. Dabei geht es um die Frage der Abgrenzung z.B. einer Bundesbehörde zu einer Landesbehörde oder einer Gemeinde zu einer anderen Gemeinde. Die verbandsmäßige Zuständigkeit ist letztlich für das Steuerrecht nur für orts-(gebiets-)gebundene Steuern wie Grundsteuer und Gewerbesteuer relevant.

Für die nicht gebietsgebundenen Steuerarten wie z.B. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer etc. ist die verbandsmäßige Zuständigkeit unbeachtlich (vgl. AEA0 zu § 16 Nr. 2 Satz 2).

2.2 Örtliche Zuständigkeiten (§ 17 AO)

Die örtliche Zuständigkeit behandelt die Frage, wie die Aufgaben (Verwaltung von Steuern) auf die für diese sachlich zuständigen Finanzbehörden zu verteilen sind. Die Finanzbehörden sind hierbei hierarchisch gleichgestellt. Die Verteilung der Aufgaben erfolgt nach örtlichen Gesichtspunkten; es wird folglich der räumliche Wirkungsbereich der Behörde bestimmt.

Die örtliche Zuständigkeit ist aber nicht nur für die Frage der Verteilung der Aufgaben auf die Finanzbehörden von Bedeutung, sondern insbesondere auch für die Steuerberechtigung. Bei z.B. Einkommensteuer und Körperschaftsteuer knüpft die Ertragshoheit, also wem das Aufkommen der Steuern zusteht, an die örtliche Zuständigkeit an. D.h., dass nach Art. 107 Abs. 1 GG das Aufkommen der Landessteuern und der Länderanteil der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer den einzelnen Ländern insoweit zusteht, als die Steuern von den Finanzbehörden in ihrem Gebiet vereinnahmt werden.

Für die örtliche Zuständigkeit gelten die §§ 18 bis 29 AO. Allerdings gelten diese Vorschriften nur insoweit, als nichts anderes – in Einzelsteuergesetzen – bestimmt ist. Sollten dementsprechend die Einzelsteuergesetze eigene Regelungen zur örtlichen Zuständigkeit enthalten, gehen diese der AO vor.

Beispiel:

§ 152 BewG, § 17 GrEStG, § 35 ErbStG, § 41a Abs. 1 EStG, § 195 AO.

II. Steuerschuldrecht

1. Steuerpflicht-/Steuerschuldverhältnis

1.1 Steuerpflichtverhältnis

1.1.1 Steuerpflichtiger (§ 33 AO)

Steuerpflichtiger im Sinne von § 33 AO ist, wer in einem **Steuerpflichtverhältnis** einem **Steuerberechtigten** (Bund, Länder, Gemeinden, in der Regel vertreten durch das Finanzamt) gegenübersteht. Das **Steuerpflichtverhältnis** stellt alle steuerlichen Rechte und Pflichten zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Steuerberechtigten dar.

Voraussetzung für die Stellung als Steuerpflichtiger ist die **steuerliche Rechtsfähigkeit**. Steuerlich rechtsfähig ist, wer in einem Pflichtenverhältnis zur Finanzbehörde stehen kann, wem also in den Steuergesetzen steuerliche Pflichten auferlegt werden. Dies können handlungsfähige und nicht handlungsfähige natürliche Personen, juristische Personen, Personengesellschaften und Gemeinschaften sein.

Positiv geht es bei der Frage nach dem Steuerpflichtigen nach § 33 Abs. 1 AO darum, wer Pflichten zu erfüllen hat. **Negativ** grenzt § 33 Abs. 2 AO insofern ab, als derjenige nicht Steuerpflichtiger ist, der für die dort genannten Aufgaben verantwortlich ist. Dies sind Personen, die **in fremden Steuersachen** Auskunft zu erteilen haben (§ 93 AO), Urkunden vorzulegen (§ 97 AO), ein Sachverständigengutachten zu erstatten (§ 96 AO) oder das Betreten von Grundstücken, Geschäfts- und Betriebsräumen zu gestatten haben (§ 99 AO). AEAO Nr. 2 zu § 33 ergänzt dahingehend, dass diejenigen, die Wertsachen vorzulegen haben (§ 100 AO) oder Steuern aufgrund **vertraglicher Verpflichtung** zu entrichten haben (§ 192 AO), ebenfalls keine Steuerpflichtigen sind.

Achtung! Wer dagegen aufgrund **gesetzlicher Verpflichtung** Steuern zu entrichten hat (z.B. die Lohnsteuer nach § 38 EStG) ist Steuerpflichtiger.

Ebenfalls **nicht Steuerpflichtige** sind **Bevollmächtigte und Beistände** (§ 80 AO). Diese werden in fremden Steuerangelegenheiten tätig.

1.1.2 Pflichtenverhältnis nach §§ 34, 35 AO

Gesetzliche Vertreter und Verfügungsberechtigte werden in fremden Steuersachen tätig und wären damit nach der Negativdefinition des § 33 Abs. 2 AO keine Steuerpflichtigen. Dass diese Personen gleichwohl in einem besonderen Pflichtenverhältnis zur Finanzbehörde stehen, ist Regelungsgegenstand der §§ 34-36 AO.

1.1.2.1 Pflichtenverhältnis nach § 34 AO

Nicht alle in 1.1.1 aufgezählten steuerpflichtigen Rechtssubjekte sind auch steuerlich handlungsfähig.

1.1.2.1.1 Verpflichtete Personen

§ 34 AO regelt, dass in diesem Fall bei **natürlichen Personen** und bei **juristischen Personen** die **gesetzlichen Vertreter** und bei **nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen** und **Vermögensmassen** die **Geschäftsführer** die steuerlichen Pflichten wahrzunehmen haben (für Verfahrenshandlungen s. auch die spezielle Vorschrift § 79 AO). Für den Fall, dass **nicht rechtsfähige Personenvereinigungen ohne Geschäftsführer** sind, haben nach § 34 Abs. 2 S. 1 AO alle Mitglieder die Pflichten der Vereinigung zu erfüllen. Die Finanzbehörde kann sich nach § 34 Abs. 2 S. 2 AO im Rahmen einer pflichtgemäßen Ermessensausübung an jeden Einzelnen oder auch an mehrere gleichzeitig wenden, ohne vorher aufzufordern, einen Bevollmächtigten zu bestellen.

Bei **Vermögensmassen** ist nach § 34 Abs. 2 S. 3 AO derjenige verpflichtet, dem das Vermögen zusteht. Der Begriff der Vermögensmasse findet sich in vielen Einzelnormen (z.B. § 1 KStG, § 15 Abs. 4 AStG) und wird verwendet, wenn ein zusammengefasstes Vermögen Besteuerungsgegenstand ist. Da nach § 34 Abs. 2 S. 3

AO die Sätze 1 und 2 anwendbar sind, ist es auch hier der Finanzbehörde im Rahmen ihres Ermessens überlassen, wen sie hinsichtlich der Erfüllung der steuerlichen Pflichten in Anspruch nimmt.

§ 34 Abs. 3 AO nimmt für den Fall einer **Vermögensverwaltung** den Vermögensverwalter anstelle des Eigentümers oder des gesetzlichen Vertreters für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten in Anspruch.

Würde sich § 34 Abs. 3 AO auf Fälle der privatrechtlichen Vermögensverwaltung beziehen, bliebe bei Vermögensverwaltungen kein Anwendungsbereich für § 35 AO, denn die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs stellt hinsichtlich der Verpflichtung nach § 35 AO auf die bürgerlich-rechtliche Verfügungsmacht ab (BFH vom 08.12.2010, BFH/NV 2011, 740 Nr. 5). § 34 Abs. 3 AO erfasst deshalb nur die Fälle einer **aufgrund gesetzlicher Vorschrift** oder **behördlicher/gerichtlicher Anordnung** bestehenden Vermögensverwaltung, wie z.B. beim Insolvenzverwalter nach § 80 Abs. 1 InsO. Eine weitere gesetzliche Verpflichtung zur Vermögensverwaltung begründet z.B. § 1626 BGB. Insofern haben die gesetzlichen Vertreter eines Kindes neben der Verpflichtung aus § 34 Abs. 1 AO auch nach § 34 Abs. 3 AO dessen steuerliche Pflichten zu erfüllen.

1.1.2.1.2 Zu erfüllende Pflichten, Art des Pflichtenverhältnisses

Nach AEAO Nr. 1 zu § 34 obliegen der nach § 34 AO verpflichteten Person grundsätzlich alle Pflichten, die von der vertretenen Person zu erfüllen sind (s. dazu 1.1.3). Dieses **unmittelbare Pflichtenverhältnis** gegenüber der Finanzbehörde begründet eine **eigene Pflicht** der gesetzlichen Vertreter, Geschäftsführer und sonst verpflichteten Person **öffentlich-rechtlicher Natur**. Die Personen, die in diesem Pflichtverhältnis stehen, sind wegen **eigener steuerlicher Pflichten** Steuerpflichtige und nicht etwa weil sie ihre Pflichten von der vertretenen Person ableiten (s. BFH vom 27.06.1989, BStBl II 1989, 955 m.w.N.). Das Pflichtenverhältnis kann nicht durch vertragliche Vereinbarung abbedungen werden (BFH vom 13.09.1988, BFH/NV 1989, 139). Überträgt die nach § 34 AO verpflichtete Person Aufgaben aus ihrem Pflichtenkreis auf Mitarbeiter, hat sie durch Überwachung sicherzustellen, dass die steuerlichen Pflichten ordnungsgemäß erfüllt werden (BFH vom 27.11.1990, BStBl II 1991, 284) s. dazu auch 3.4.5.

Sind **mehrere Vertreter** vorhanden, so hat jeder von ihnen die steuerlichen Pflichten zu erfüllen und das Finanzamt kann sich an jeden wenden. Eine erforderliche Zustimmung der anderen Vertreter zur Erfüllung der gesetzlichen Pflichten hat die vom Finanzamt in Anspruch genommene Person selbst einzuholen (s. BFH vom 12.05.1992, BFH/NV 1992, 785).

Das Pflichtenverhältnis nach § 34 AO hat keine unmittelbare **Auswirkung auf das Steuerschuldverhältnis**, denn dies besteht nach § 37 AO zwischen dem Steuergläubiger und dem Steuerpflichtigen. Allerdings haben die verpflichteten Personen nach § 34 Abs. 1 S. 2 AO dafür zu sorgen, dass die Steuern **aus den verwalteten Mitteln** (und nicht etwa aus eigenen Mitteln) entrichtet werden, bzw. wenn die Mittel nicht ausreichen, anteilig zu tilgen (s. dazu 3.4.6). Ein Steuerschuldverhältnis zur verpflichteten Person entsteht aber, wenn diese ihre Pflichten verletzt und deshalb nach § 69 AO im Rahmen der Haftung in Anspruch genommen werden kann (s. dazu 3.4).

1.1.2.1.3 Einzelfälle

Handlungsunfähiges Rechtssubjekt	Verpflichtete Person
Handlungsunfähige natürliche Personen (§ 79 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO)	Gesetzlicher Vertreter nach § 1629 BGB
Beschränkt geschäftsfähige Personen, die nach den Vorschriften des Bürgerlichen Rechts als handlungsfähig anerkannt sind (z.B. § 112 Abs. 1 BGB für den selbständigen Betrieb eines Erwerbsgeschäfts)	Gesetzlicher Vertreter nur für alle Rechtsgeschäfte, die der selbständige Betrieb des Erwerbsgeschäfts nicht mit sich bringt (z.B. die Einkommensteuererklärung, weil diese auch Erklärungen außerhalb des Gewerbebetriebs enthält, die Umsatzsteuererklärung dagegen macht der Minderjährige selbst)

Handlungsunfähiges Rechtssubjekt	Verpflichtete Person
Juristische Personen: 1. GmbH, Unternehmergesellschaft 2. Aktiengesellschaft 3. KGaA 4. Eingetragener Verein 5. Eingetragene Genossenschaft 6. Rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts 7. Limited 8. Juristische Person des öffentlichen Rechts	Gesetzlicher Vertreter: 1. Geschäftsführer (§ 35 GmbHG) 2. Vorstand (§ 78 AktG) 3. Komplementär (nicht Vorstand) § 278 Abs. 2 AktG i.V.m. §§ 161 Abs. 2, 125 HGB 4. Vorstand (§ 26 BGB) 5. Vorstand (§ 25 GenG) 6. Vorstand (§ 86 i.V.m. § 26 BGB) 7. Director 8. Berufene Vertreter
Nicht rechtsfähige Personen-Vereinigungen: 1. BGB-Gesellschaft 2. Nichtrechtsfähiger Verein 3. OHG 4. KG 5. Partnerschaftsgesellschaft 6. Erbengemeinschaft	1. Geschäftsführer (§ 714 BGB) 2. Geschäftsführer, wenn Vorschriften der §§ 705 ff. nach § 714 BGB anwendbar, sonst nach den Regeln über eingetragene Vereine (Vorstand) 3. alle Gesellschafter (§ 125 HGB) 4. Komplementär (§ 161 i.V.m. § 125 HGB), nach § 170 HGB nicht der Kommanditist 5. grundsätzlich alle Partner 6. grundsätzlich alle Mitglieder

1.1.2.2 Pflichtverhältnis nach § 35 AO

Sollen jemandem als Verfügungsberechtigtem ebenso wie dem gesetzlichen Vertreter nach § 34 AO im Sinne von **§ 35 AO** steuerliche Pflichten auferlegt werden, so ist entscheidend, ob diese Person nach außen **als Verfügungsberechtigter auftritt** (s. BFH vom 27.11.1990, BStBl II 1991, 284). Da § 35 AO außerdem darauf abstellt, dass die auftretende Person die steuerlichen Pflichten ebenso wie ein gesetzlicher Vertreter nach § 34 AO rechtlich und tatsächlich erfüllen kann, reicht eine ausschließlich tatsächliche Verfügungsmacht, also die Fähigkeit, über einem anderen zuzurechnende Mittel **verfügen zu können**, nicht aus. Das Wort „**rechtlich**“ macht deutlich, dass die Fähigkeit hinzukommen muss, die Person, für die der Verfügungsberechtigte auftritt, **bürgerlich-rechtlich bindend zu verpflichten** (BFH vom 08.12.2010, BFH/NV 2011, 740 Nr. 5). Einschränkungen der Verfügungsmacht im Innenverhältnis haben keinen Einfluss auf die Verpflichtung nach § 35 AO (BFH vom 08.12.2010, a.a.O.). Auch wenn § 35 AO auf § 34 AO verweist, zählt zu den **Pflichten** des Verfügungsberechtigten vor allem **die Zahlung der festgesetzten Steuern** (BFH vom 16.03.1995, BStBl II 1995, 859) und weniger die sonstigen Pflichten.

Liegen bereits die Voraussetzungen des § 34 AO vor, so tritt § 35 AO zurück.

Insofern kommen als Personen im Sinne von § 35 AO unter anderem in Betracht:

- Der Prokurist nach §§ 48 ff. HGB, da dieser nach § 49 HGB zu allen Arten von gerichtlichen und außergerichtlichen Geschäften und Rechtshandlungen, die der Betrieb eines Handelsgewerbes mit sich bringt, ermächtigt ist,
- ein Treuhänder, der einen Betrieb leitet und tatsächlich und rechtlich verfügen kann (s. 1.3.2),
- der faktische Geschäftsführer.

Keine Person i.S.v. § 35 AO ist dagegen der Sicherungsnehmer (s. 1.3.3), dem – wie üblich – keine weitergehenden Rechte eingeräumt werden. Dieser wird zwar mit der Sicherungsübereignung sogar Eigentümer,

4.4.3). Das entbindet den Unternehmer aber nicht von seiner Abgabepflicht. Regelmäßig fallen derartige Schätzungen höher aus als die früheren Anmeldungen oder Steuerbescheide, da die Finanzbehörde meist auf die Werte der vergangenen Zeiträume einen „Sicherheitszuschlag“ hinzuaddiert. Als weitere Sanktion kann ein Verspätungszuschlag gem. § 152 AO festgesetzt werden (s. Kap. III. 4.3.1). Auch kann die Abgabe der Steueranmeldung durch ein Zwangsgeld unter den Voraussetzungen der §§ 328 ff. AO erzwungen werden (s. Kap. VII. 3.2).

4.4 Rechtsschutz

Da die Steueranmeldung eine Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung und somit einen Verwaltungsakt darstellt, kann der Steuerpflichtige diese auch mit dem Einspruch gem. § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO anfechten. Dies erscheint zunächst widersinnig, weil die von ihm selbst verfasste Anmeldung inhaltlich der von ihm gewünschten Festsetzung entsprechen sollte. Es ist jedoch denkbar, dass der Steuerpflichtige in seiner Anmeldung lediglich einer vorangegangenen Diskussion mit dem Finanzamt folgend dessen Auffassung in seiner Anmeldung berücksichtigt hat, obwohl er z.B. den Umsatz nicht für steuerbar gehalten hat; er wollte jedoch zur Vermeidung von zeitlichen Verzögerungen oder Haftungsansprüchen der Auffassung des Amtes folgen, um die Rechtsfrage sodann vom Finanzgericht klären zu lassen.

Gegen die abweichende Festsetzung durch das Finanzamt ist ebenfalls der Einspruch gegeben (vgl. hierzu Kap. VIII.).

Reagiert die Finanzbehörde auf die abgegebene Voranmeldung in einer angemessenen Frist nicht und erteilt sie insbesondere nicht die erforderliche Zustimmung, kann ein Untätigkeitseinspruch gem. § 347 Abs. 1 Satz 2 AO (vgl. Kap. VIII. 2.1) in Betracht kommen.

5. Gesonderte Feststellungen

5.1 Überblick, Verfahren

Im **Festsetzungsverfahren** werden die Besteuerungsgrundlagen, die Inhalt eines Steuerbescheides sind, insgesamt überprüft. Eine gesonderte Anfechtung einzelner dieser Grundlagen, ohne den Bescheid als Ganzes anzugreifen, ist nicht möglich.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige D hat in seiner Einkommensteuererklärung einen Gewinn aus Gewerbebetrieb aus einem Schuhgeschäft angegeben. Als er seinen Einkommensteuerbescheid erhält, ist er mit der Höhe des angesetzten Gewinns nicht einverstanden. Er möchte den Bescheid im Übrigen aber bestandskräftig werden lassen, da er verschiedene außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht hat, die zu seiner Zufriedenheit anerkannt worden sind.

Lösung:

D kann, wenn er sich gegen die Höhe des Gewinns aus Gewerbebetrieb wenden will, nur insgesamt gegen den Steuerbescheid Einspruch einlegen. Eine gesonderte Anfechtung nur einer Besteuerungsgrundlage ist nicht möglich.

Für bestimmte Fälle hat der Gesetzgeber jedoch vorgesehen, dass Besteuerungsgrundlagen in einem gesonderten Verfahren ermittelt und festgestellt werden. Dies geschieht gem. § 179 Abs. 1 AO durch den eigenen Verwaltungsakt „**Feststellungsbescheid**“, der gesondert bekannt gegeben wird und der eigens angefochten werden kann. Die in ihm festgestellten Besteuerungsgrundlagen fließen nach der Feststellung in sog. Folgebescheide ein, z.B. in den Einkommensteuerbescheid desjenigen, dem die Besteuerungsgrundlage zuzurechnen ist.

Beispiel:

W ist an einer OHG als Gesellschafter beteiligt. Aus dieser Beteiligung hat W Einkünfte aus § 15 EStG. Diese Einkünfte werden jedoch nicht bei der Einkommensteuerveranlagung des W genauer ermittelt. Vielmehr werden die Gewinne der OHG in einem eigenen Verfahren beim für die Gesellschaft zuständigen Finanzamt gesondert und einheitlich festgestellt. Einheitlich erfolgt die Feststellung, weil neben W noch weitere Gesellschafter an der OHG beteiligt sind. Das zuständige Finanzamt erlässt einen Feststellungsbescheid. Das für die Einkommensteuerveranlagung des W zuständige Finanzamt erhält eine Mitteilung über die festgestellten Einkünfte des W. Daraufhin können die Einkünfte im Einkommensteuerbescheid des W folgerichtig angesetzt werden. Eine Prüfung erfolgt auf dieser Ebene nicht mehr.

Gesonderte Feststellungen sieht die AO in verschiedenen Fällen vor. Gängige Beispiele sind:

- Mehrere Personen erzielen gemeinsam einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte, z.B. bei einer OHG oder KG.
- Ein Steuerpflichtiger erzielt allein Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder freiberuflicher Tätigkeit im Zuständigkeitsbereich eines anderen Finanzamts als dem, das für seine Einkommensteuer zuständig ist.
- Es wird der Einheitswert eines Grundstücks nach dem Bewertungsgesetz festgestellt.

Auch aufgrund anderer Gesetze sind gesonderte Feststellungen vorgesehen, z.B.:

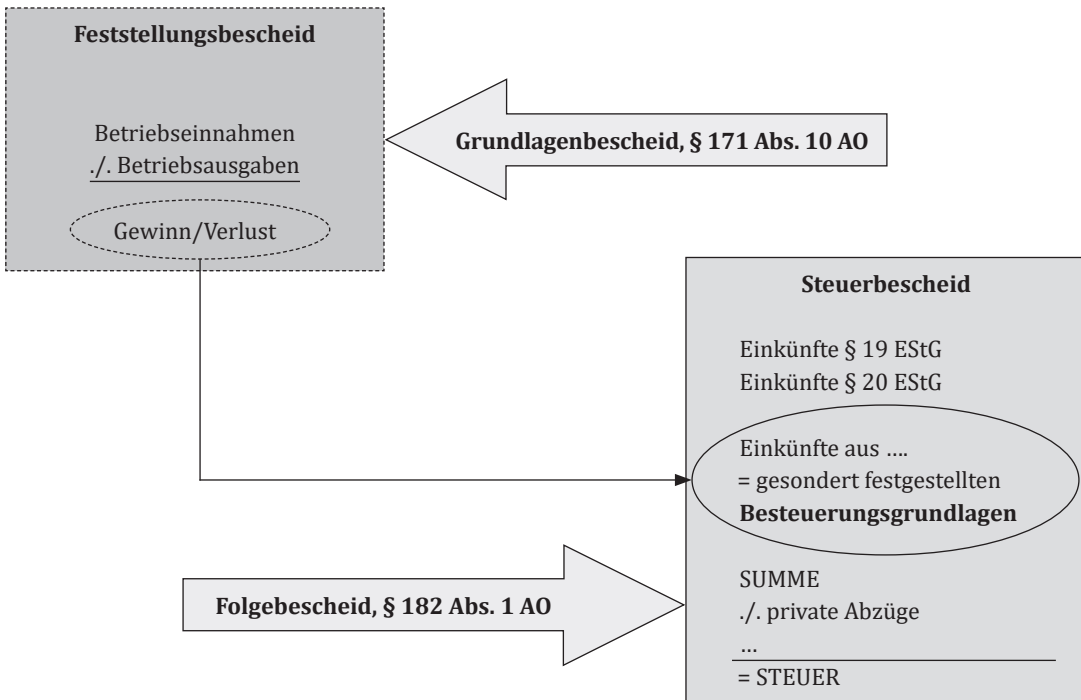
- § 10d Abs. 4 EStG: verbleibender Verlustvortrag,
- § 15a Abs. 4 EStG: verrechenbarer Verlust.

Sind am Gegenstand der Feststellung mehrere beteiligt, wird gem. § 179 Abs. 2 Satz 2 AO die gesonderte Feststellung ihnen gegenüber einheitlich vorgenommen, so z.B. beim Gewinn aus einer Personengesellschaft mit mehreren Gesellschaftern. Dieses Verfahren dient der Rechtssicherheit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Es ermittelt nicht jedes Wohnsitzfinanzamt für sich den Gewinn eines Beteiligten, um ihn bei seiner Einkommensteuerveranlagung korrekt anzusetzen, vielmehr wird diese Aufgabe beim für die Personengesellschaft zuständigen Finanzamt zentralisiert. Dies dient somit vor allem der Verwaltungsökonomie, außerdem werden sich widersprechende Entscheidungen vermieden.

Indem das zuständige Finanzamt die Einkünfte aus einer bestimmten Quelle gesondert für alle Beteiligten feststellt, schafft es einen sog. **Grundlagenbescheid** (vgl. § 171 Abs. 10 Satz 1 AO). Dieser Grundlagenbescheid hat in Bezug auf die Bescheide, für die er die Einkünfte feststellt, **Bindungswirkung** nach § 182 Abs. 1 AO. D.h., das Wohnsitzfinanzamt eines Beteiligten übernimmt ungeprüft die festgestellten Einkünfte im sog. **Folgebescheid**. Je nachdem, wer am Gegenstand der Feststellung beteiligt ist, kommen als **Folgebescheide** in Betracht:

- Natürliche Personen: Einkommensteuerbescheide,
- Juristische Personen: Körperschaftsteuerbescheide,
- Personengesellschaften: Feststellungsbescheide.

Da die Ermittlung der gesondert (und ggf. einheitlich) festzustellenden Besteuerungsgrundlagen nicht immer zeitgleich mit der Festsetzung der Folgebescheide bei den Beteiligten durchgeführt wird, bietet **§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO** die Rechtsgrundlage für eine jederzeitige Anpassung der Folgebescheide an einen neu erlassenen oder geänderten Grundlagenbescheid. So kann das für den Beteiligten zuständige Wohnsitzfinanzamt, nachdem es von einem neuen Grundlagenbescheid Kenntnis erlangt, den Folgebescheid entsprechend ändern (vgl. zur Korrekturvorschrift § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO Kap. V. 2.3.7.2).



Die Zuständigkeit für den Erlass von Feststellungsbescheiden richtet sich nach § 18 AO und ist vor allem abhängig von der Art der festzustellenden Besteuerungsgrundlagen (vgl. hierzu Kap. I. 2.2.1).

5.2 Einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen

Gesondert und einheitlich festgestellt werden gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2a i.V.m. § 179 Abs. 2 Satz 2 AO die einkommensteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte, wenn an ihnen mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind.

Beispiel:

A (wohnhaft in Kaiserslautern), B (Landau) und C (Neustadt) betreiben zusammen einen Brennholzhandel und haben zu diesem Zweck gemeinsam die ABC-OHG in Elmstein (Pfalz) gegründet. Wie werden die Einkünfte der OHG ermittelt?

Lösung:

Die OHG bzw. ihre Gesellschafter A, B und C sind gem. § 181 Abs. 2 Nr. 1 AO verpflichtet, eine Feststellungserklärung beim für die OHG zuständigen Finanzamt Neustadt (§ 18 Abs. 1 Nr. 4 AO) abzugeben. Dieses führt die Veranlagung durch und erlässt einen „einheitlichen und gesonderten“ Feststellungsbescheid. Dieser wird den Beteiligten bekannt gegeben (zu den Einzelheiten vgl. § 183 AO, s. 5.5.1).

§ 180 Abs. 1 Nr. 2a AO bestimmt für derartige Fälle das Erfordernis einer gesonderten Feststellung. Aufgrund § 179 Abs. 2 Satz 2 AO erfolgt diese außerdem einheitlich, da mehrere Personen beteiligt sind. Weitere Beispiele für Anwendungsfälle der einheitlichen und gesonderten Feststellung nach §§ 180 Abs. 1 Nr. 2a, 179 Abs. 2 Satz 2 AO sind:

- Zusammenschluss mehrerer Personen zu einem bestimmten wirtschaftlichen Zweck in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit Erzielung gewerblicher Einkünfte,

VI. Erhebungsverfahren

Mit der Regelung des Erhebungsverfahrens im **Fünften Teil der Abgabenordnung** setzt der Gesetzgeber seine Intention fort, mit dem Aufbau der Abgabenordnung den Ablauf des Verfahrens in den Finanzämtern wiederzugeben. Die Erhebung der Steuer schließt sich an die im Vierten Teil abschließend geregelte Durchführung der Besteuerung, also das Feststellungs-Festsetzungsverfahren, an, weil der Abschluss dieses Verfahrens Voraussetzung für die Erhebung ist. Tilgt der Steuerschuldner nicht freiwillig, so werden die im Sechsten Teil folgenden Vorschriften über die Vollstreckung angewendet.

1. Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 218 AO)

Die Erhebung knüpft nach § 218 Abs. 1 S. 1 AO an die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis an. Alle in **§ 37 AO** genannten Ansprüche werden im Erhebungsverfahren realisiert. Die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nach § 37 AO basieren wiederum auf Steuerbescheiden, Steuervergütungsbescheiden, Haftungsbescheiden und Verwaltungsakten, durch die steuerliche Nebenleistungen festgesetzt werden, bzw. bei den Säumniszuschlägen auf der Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestands. Soweit die Steueransprüche sich aus Steueranmeldungen ergeben, stehen diese nach § 218 Abs. 1 S. 2 AO den Steuerbescheiden gleich.

Da **rechtswidrige Verwaltungsakte** bestandskräftig werden, gelten für deren Erhebung keine Besonderheiten. Aber auch wenn die Bestandskraft noch nicht eingetreten ist, hat dies grundsätzlich keine Auswirkungen auf die Erhebung, wenn nicht Aussetzung der Vollziehung nach § 361 AO gewährt wird (s. Kap. VIII. 5.5).

Ist der **Steuerbescheid** aber **nichtig**, so scheitert die Erhebung an dem ungeschriebenen Merkmal des „wirksamen“ Steuerverwaltungsakts.

Besteht hinsichtlich der Erhebung **Streit zwischen den Parteien des Steuerschuldverhältnisses**, so entscheidet die Finanzbehörde darüber nach § 218 Abs. 2 AO durch **sonstigen Verwaltungsakt**, den sog. **Abrechnungsbescheid** (kein Steuerbescheid). Ist dies der Fall, so wird anstelle des zugrunde liegenden Steuerbescheids nunmehr der Abrechnungsbescheid Grundlage für die Erhebung, wenn sich durch den Abrechnungsbescheid eine **neue Zahlungsverpflichtung** ergibt.

Ein Abrechnungsbescheid kommt z.B. in Betracht, wenn streitig ist, ob:

- der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis überhaupt noch besteht, z.B. weil der Steuerpflichtige vorträgt, er habe gezahlt oder aufgerechnet oder aber sich auf Zahlungsverjährung beruft,
- Säumniszuschläge entstanden sind; Säumniszuschläge entstehen nach § 240 AO kraft Gesetzes, sodass der Steuerpflichtige sich nicht gegen eine Festsetzung wenden kann (s. BFH vom 15.03.1979, BStBl II 1979, 429), s. 7.,
- die Voraussetzungen für eine Aufrechnung vorliegen, weil die Aufrechnung kein Verwaltungsakt ist (s. 4.2.1) und deshalb nicht direkt angefochten werden kann,
- fehlerhaft erstattete Beträge zurückzuzahlen sind, z.B. wenn das Finanzamt ohne rechtlichen Grund an einen am Steuerschuldverhältnis unbeteiligten Dritten zahlt und dieser den gegen ihn bestehenden Anspruch aus § 37 Abs. 2 AO nicht erfüllt (s. dazu BFH vom 18.06.1986, BStBl II 1986, 704).

AEAO Nr. 3 zu § 218 stellt klar, dass die Verfügung über die Anrechnung von **Steuerabzugsbeträgen, Steuervorauszahlungen** und anrechenbare Körperschaftsteuer ein Verwaltungsakt mit Bindungswirkung ist und dass diese Bindungswirkung auch bei Erlass eines Abrechnungsbescheids beachtet werden muss. Insofern kann die Anrechnung im Abrechnungsbescheid nur dann von der vorigen Anrechnung abweichen, wenn insoweit die Voraussetzungen der §§ 129–131 AO gegeben sind.

§ 218 Abs. 2 AO beinhaltet keine Regelung dahingehend, auf wessen Initiative der Abrechnungsbescheid erlassen werden muss. Da der Bescheid der Klärung von Streitigkeiten dient, müssen auch beide am Streit beteiligten Parteien ihn veranlassen können, entweder der Steuerpflichtige durch einen **Antrag** oder die Finanzbehörde durch ein **Tätigwerden von Amts** wegen.

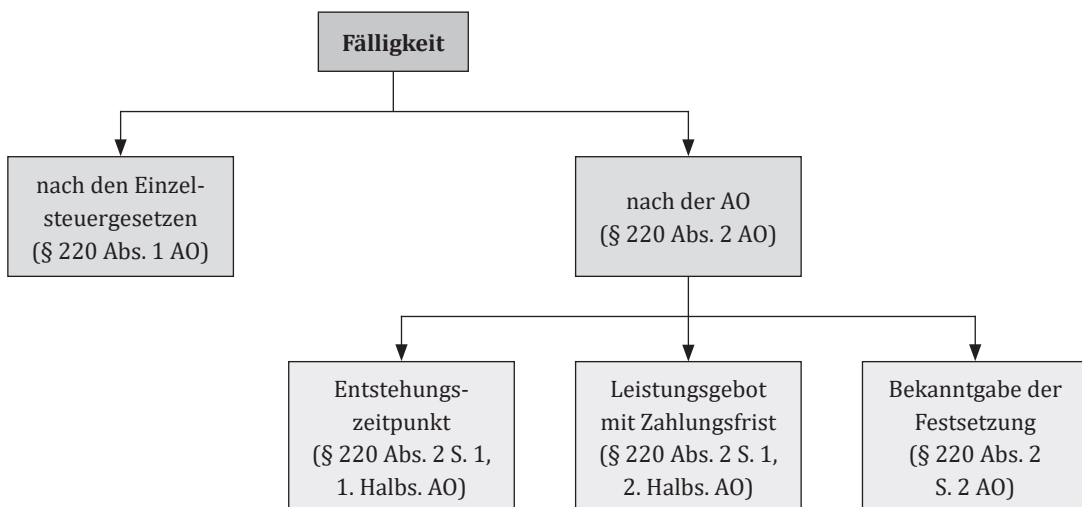
Während nach § 157 Abs. 1 S. 1 AO Steuerbescheide schriftlich zu erteilen sind, ist die Schriftform in § 218 Abs. 2 AO nicht vorgesehen. In der Praxis ergehen derartige Bescheide gleichwohl schriftlich, spätestens wenn der Steuerpflichtige dies nach § 119 Abs. 2 S. 2 AO verlangt. Die streitigen Ansprüche werden nach Steuerart, Zeitraum und Betrag bestimmt.

Der Abrechnungsbescheid ist ein **sonstiger Verwaltungsakt**, der verbindlich über die streitigen Ansprüche entscheidet. Da deshalb Einspruch eingelegt werden kann, sollte ein schriftlicher Bescheid nach § 356 Abs. 1 AO eine Rechtsbehelfsbelehrung enthalten.

Ergeht ein Abrechnungsbescheid an **zusammenveranlagte Ehegatten**, so erhält jeder Ehegatte einen eigenen Bescheid, weil § 155 Abs. 3 AO, der die Möglichkeit eröffnet, zusammengefasste Bescheide ergehen zu lassen, nur für Steuerbescheide nicht aber für sonstige Verwaltungsakte gilt.

2. Fälligkeit von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis

Die Fälligkeit von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis richtet sich nach § 220 Abs. 1 AO in erster Linie nach den Vorschriften der Einzelsteuergesetze. Sofern die Einzelsteuergesetze keine Regelungen treffen, gilt § 220 Abs. 2 AO:



2.1 § 220 Abs. 1 AO

Die Einzelsteuergesetze bestimmen für die in Kap. II. 1.2.3.2 aufgelisteten Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis folgende Fälligkeitszeitpunkte:

Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis	Fälligkeitszeitpunkt
Einkommensteuer-Vorauszahlungen	„Am“ 10.03., 10.06., 10.09., 10.12. (kein Termin, sondern eine Frist, tatsächlich also „bis zum“ § 37 Abs. 1 S. 1 EStG)
Einkommensteuer-Abschlusszahlung	Ein Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheids § 36 Abs. 4 S. 1 EStG

Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis	Fälligkeitszeitpunkt
Erstattungsanspruch gem. § 36 Abs. 4 EStG	Nach Bekanntgabe des Steuerbescheids § 36 Abs. 4 S. 2 EStG
Lohnsteuer	10. Tag nach Ablauf des Lohnsteuer-Anmeldezeitraums § 41a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG
Umsatzsteuer-Voranmeldungen	10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums, § 18 Abs. 1 S. 4 UStG
Umsatzsteuer-Abschlusszahlung	Ein Monat nach Eingang der Steueranmeldung bzw. ein Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheids, § 18 Abs. 4 S. 1, 2 UStG
Gewerbesteuer-Vorauszahlungen	15.02., 15.05., 15.08., 15.11., § 19 Abs. 1 S. 1 GewStG
Gewerbesteuerjahresschuld	Ein Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheids, § 20 Abs. 2 GewStG
Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen	10.03., 10.06., 10.09., 10.12., § 31 Abs. 1 S. 1 KStG i.V.m. § 37 Abs. 1 S. 1 EStG
Körperschaftsteuer	Ein Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheids, § 31 Abs. 1 S. 1 KStG i.V.m. § 36 Abs. 4 S. 1 EStG
Erbschaftsteuer	Frühestens mit Bekanntgabe des Steuerbescheids, aber Zahlungsfrist, § 220 Abs. 2 S. 2 AO
Schenkungssteuer	S. Erbschaftsteuer
Verbrauchssteuern	Z.B. Tabaksteuer: § 18 TabStG, je nach Produkt, für Zigaretten 12. des Folgemonats, Kaffeesteuer: § 12 Abs. 1 KaffeeStG 20. des Folgemonats, Mineralölsteuer: § 21 Abs. 2 S. 3 EnergieStG
Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO	S. § 220 Abs. 2 AO Entstehung bzw. Bekanntgabe der Festsetzung

2.2 § 220 Abs. 2 AO

2.2.1 Fälligkeit mit Steuerentstehung

Wird der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis bereits mit der Entstehung fällig, bedeutet dies für den Steuerschuldner, dass er, sobald seine Verpflichtung existiert, diese sofort erfüllen muss, also keine Frist zur Bereitstellung der notwendigen Mittel zur Verfügung hat.