



STEUERARTEN, AO, FGO

Übersicht 1: Grundlagen der Besteuerung

Übersicht 2: Von der Entstehung der Steuer bis zu ihrem Erlöschen

Übersicht 3: Das Festsetzungsverfahren

Übersicht 4: Verwaltungsakt und Einspruch

Übersicht 5: Die Korrektur von Verwaltungsakten

**Übersicht 6: Das finanzgerichtliche Klageverfahren, Außenprüfung
und Haftung**

ÜBERSICHT 1

GRUNDLAGEN DER BESTEUERUNG

Inhalt:

I. Prinzipien der Besteuerung

1. Allgemeine Grundsätze der Besteuerung
2. Der Begriff der Steuer
3. Rechtsquellen des Steuerrechts
4. Beteiligte am Steuerverfahren
 - 4.1. Finanzbehörden
 - 4.2. Steuerpflichtiger / Steuerschuldner
 - 4.3. Zur Kenntnis: Arten der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis
5. Die Gliederung der Abgabenordnung
 - 5.1. Gliederung der AO in neun Teile
 - 5.2. Aufbau und Inhalt der AO am Bsp. ESt
6. Übersicht über das Besteuerungsverfahren am Bsp. ESt-Veranlagung
7. Nur zur Kenntnis: Allgemeine Regeln zur Auslegung von (Steuer)gesetzen

II. Aufbau des Steuertatbestandes

III. Gliederung der Steuern

IV. Fristen

1. Arten von Fristen
2. Bekanntgabe von Verwaltungsakten
3. Berechnung der Fristen

V. Wiederholungsfragen

I. PRINZIPIEN DER BESTEUERUNG

1.) Allgemeine Grundsätze der Besteuerung

Verteilung der Steuerlast nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip

⇒ Das Leistungsfähigkeitsprinzip besagt, dass jeder nach seiner Zahlungsfähigkeit besteuert werden soll.

Den verfassungsmäßigen Anknüpfungspunkt für das Leistungsfähigkeitsprinzip sieht das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) in erster Linie in Art. 3 Abs. 1 GG: Aus dem Verfassungsgebot der Steuergerechtigkeit folge, dass die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgerichtet wird.

Wichtigster Geltungsbereich des Leistungsfähigkeitsprinzipes ist das Einkommensteuerrecht. Dort wird es objektiv dadurch verwirklicht, dass nur Reineinkünfte (Gewinn oder Einnahmeüberschuss, § 2 Abs. 2 EStG) als Besteuerungsgrundlage erfasst werden. Subjektiv gebietet die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, dem Steuerpflichtigen das Existenzminimum steuerfrei zu belassen.

Beispiele: Abzugsfähigkeit von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen

Das Sozialstaatsprinzip

⇒ Das Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1, 28 Abs. 1 S. 1 GG) begründet die Pflicht des Staates, für eine gerechte Sozialordnung zu sorgen.

Ein sozialstaatlich orientiertes Steuerrecht muss den wirtschaftlich schwachen Stpfl. schonen und auf sozialen Ausgleich bei der Besteuerung hinwirken. Diesem Zweck dient insbesondere die progressive Gestaltung der Tarife bei der ESt und ErbSt.

Gesetzmäßigkeit der Besteuerung

⇒ Steueransprüche können nur dann entstehen, wenn ein gesetzlich geregelter Besteuerungstatbestand erfüllt ist (vgl. Art. 2 Abs. 1 und Art 20 Abs. 3 GG).

Dies gilt sowohl bei steuerbegründenden Tatbeständen wie auch bei Steuerbefreiungen.

Stichwort: Bestimmtheitsgebot

Gleichmäßigkeit der Besteuerung

⇒ Der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG begründet den Grundsatz der Steuergerechtigkeit. Dies bedeutet für den Staat u.a. ein Willkürverbot.

2.) Der Begriff der Steuer

Die Legaldefinition des Steuerbegriffes befindet sich in **§ 3 Abs. 1 AO**, nach der folgende Voraussetzungen vorliegen müssen:

- 1.) Geldleistung
- 2.) keine Gegenleistung
- 3.) öffentlich-rechtliches Gemeinwesen als Steuergläubiger
- 4.) zur Erzielung von Einnahmen
- 5.) Zölle und Abschöpfungen sind Steuern

3.) Rechtsquellen des Steuerrechts:

Es gibt sechs unbestrittene Rechtsquellen (Rechtsnorm, die „jedermann“ bindet) des Steuerrechts:

- völkerrechtliche Normen
- supranationales Recht
- Grundgesetz
- (einfache) Steuergesetze
- Rechtsverordnungen und DurchführungsVO
- Satzungen Gemeinde

Steuerrichtlinien und die Rechtsprechung sind keine Rechtsquellen:

• Richtlinien

(Verwaltungserlasse, Verwaltungsvorschriften, Verwaltungsanordnungen oder Verfügungen) sind ihrer Struktur nach nichts weiter als **Anweisungen vorgesetzter Behörden an die ausführenden Beamten** der Finanzverwaltung. Es handelt sich um sog. „Innenrecht der Verwaltung“.

Sie binden den Verwaltungsbeamten, nicht jedoch den Bürger oder die Finanzgerichte. Letztere sind gemäß Art. 20 Abs. 3 GG nur dem Gesetz, d.h. den zuvor genannten sechs unstrittigen Rechtsquellen, unterworfen.

• Rechtsprechung des BFH

Der Stpfl orientiert sich bei seinen geschäftlichen und privaten Steuerdispositionen nicht nur am jeweiligen Gesetz und an den Richtlinien, sondern auch und vor allem an der höchstrichterlichen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes. Der BFH ist nicht an die Richtlinien gebunden und legt einschlägige Gesetze nicht selten anders als die Finanzverwaltung aus. Ferner wird er eine festgefügte höchstrichterliche Rechtsprechung nicht ohne sachlichen Grund ändern, so dass diese Orientierungshilfe für den Bürger wichtig ist.

Ein höchstrichterliches **Urteil bindet jedoch nur die am Prozess beteiligten Parteien.** Wie die Richtlinie bindet die Rechtsprechung somit nicht jedermann, so dass sie nicht als Rechtsquelle gewertet werden kann. Dennoch ist sie eine außerordentlich wichtige Rechtserkenntnisquelle.

In der Praxis haben Richtlinien und höchstrichterlicher Rechtsprechung eine überragende Bedeutung.

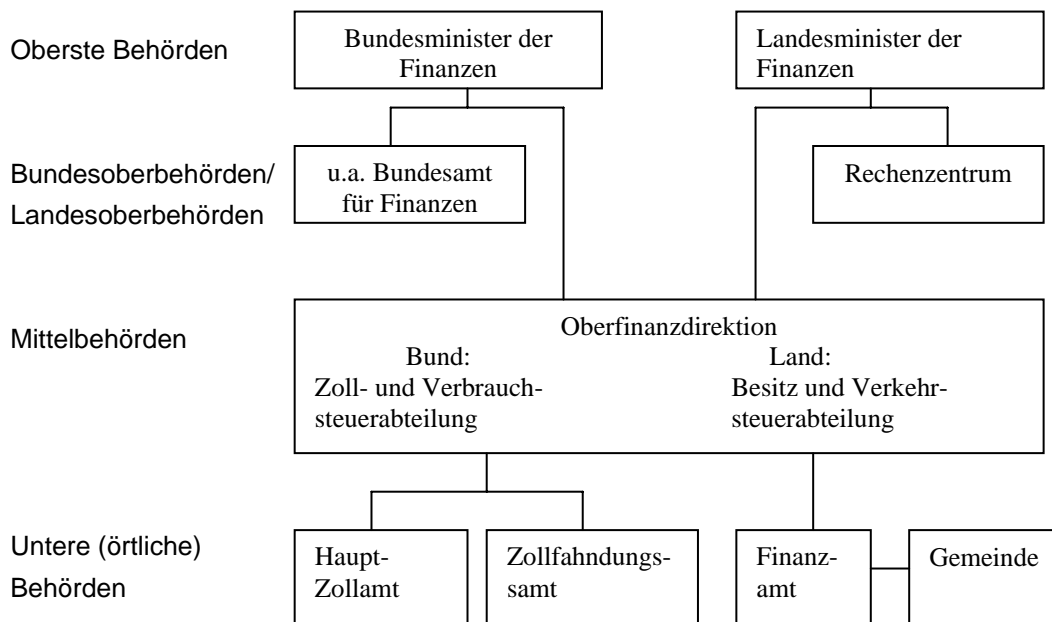
4. Beteiligte am Steuerverfahren

sind nach § 78 AO diejenigen Personen, auf die sich das Besteuerungsverfahren konkret bezieht. Dies sind insbesondere auf der einen Seite die Steuerpflichtigen und auf der anderen Seite die Finanzbehörden.

4.1. Finanzbehörden

sind die in § 6 AO genannten Bundes- und Landesbehörden:

AUFBAU DER FINANZVERWALTUNG



Die **örtliche Zuständigkeit** (§§ 17 ff AO) stellt auf

Wohnsitz, Ort der Geschäftsleitung, Belegenheit des Grundstückes etc. ab, vgl. §§ 8ff AO.

Die Behörde (§ 6 AO) handelt idR in der Form von Verwaltungsakten.

Unter einem Verwaltungsakt versteht man (die Definition befindet sich in § 118 Abs. 1 AO):

- eine hoheitliche Maßnahme
- die eine Behörde
- zur Regelung eines Einzelfalles trifft und
- die unmittelbare Rechtswirkung nach außen hat.

4.2. Steuerpflichtiger / Steuerschuldner

ist gemäß § 33 Abs. 1 AO, wer Verpflichtungen zu erfüllen hat, die ihm durch Steuergesetze auferlegt sind.

Der Begriff des Steuerpflichtigen ist im weiten Sinne zu verstehen. Er umfasst nicht nur Pflichten, sondern auch Rechte zwischen Staat und Bürger (z.B. Anspruch auf Steuervergütung) und kann somit mit dem Steuerrechtsverhältnis gleich gesetzt werden.

Steuerpflichtiger, § 33

ist nicht nur, wer eine Steuer selbst schuldet, sondern auch, wer für die Steuerschuld eines anderen haftet, wer nach den gesetzlichen Vorschriften Steuererklärungen abzugeben hat oder wer nach den gesetzlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet ist.

Steuerschuldner, § 38

Demgegenüber ist der Begriff des Steuerschuldners enger. Steuerschuldner ist, wer einen gesetzlichen Tatbestand der Einzelsteuergesetze erfüllt und demnach eine Steuer an einen Steuergläubiger zu entrichten hat.

Im Falle der Zusammenveranlagung bei der Einkommensteuer sind gem. § 44 AO beide Ehepartner „Gesamtschuldner“ der ESt. Es ist unerheblich, ob einer der Ehepartner weniger oder keine Einkünfte erzielt hat. Beide Ehepartner schulden die gesamte ESt gemeinschaftlich, d.h. im Falle der Nichtzahlung kann das Finanzamt bei beiden Ehepartnern vollstrecken¹. Die Zahlung durch einen Ehepartner wirkt für den anderen Ehepartner.

Gesamtschuldnerschaft kommt auch z.B. bei der GrESt vor: Erwerber und Verkäufer schulden die GrESt gesamtschuldnerisch, vgl. § 13 GrEStG.

→ Steuerpflichtiger und Steuerschuldner müssen **steuerrechtsfähig** sein, d.h. Träger von Rechten und Pflichten im Steuerrechtsverhältnis sein können. Dies bestimmt sich nach den jeweiligen **Einzelsteuergesetzen**.

Bsp.: Der ESt unterliegen natürliche Personen (§ 1 EStG), der KSt neben juristischen Personen auch nach bürgerlichem Recht nichtrechtsfähige Gebilde (§ 1 KStG). Der USt unterliegen nach § 2 UStG „Unternehmer“. Dies können natürliche und juristische Personen sein, aber auch zivilrechtlich nicht rechtsfähige Personenvereinigungen sein.

¹ Dies bedeutet, dass ggf. auch gegen einen Ehepartner vollstreckt wird, der nur geringe Einkünfte hatte und/oder sein Steueranteil bereits (z.B. durch LoSt) gezahlt hat. Falls dieser Vollstreckungsmaßnahmen gegen sich verhindern möchte ohne auf die Vorteile einer Zusammenveranlagung zu verzichten, kann er gem. §§ 278 AO eine Aufteilung der Steuerschuld beantragen.

4.3. Nur zur Kenntnis: Arten der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

Die vermögensrechtlichen Ansprüche, die sich aus dem Steuerschuldverhältnis ergeben können, sind abschließend in § 37 AO aufgeführt (daher folgendes nur zum Verständnis):

| | |
|--|---|
| Steueranspruch | als Hauptanspruch des Steuerrechts auf Zahlung der Steuerschuld gerichtet. Der Anspruch ergibt sich aus den Einzelsteuergesetzen (§ 43 AO). Kein Steuerschuldner ist der sog. Entrichtungspflichtige (§ 33 Abs. 1 AO), der die Steuer für den Steuerschuldner einzubehalten und abzuführen hat (zB der Arbeitgeber nach § 38 Abs. 3 EStG) |
| Steuervergütungsanspruch | richtet sich gegen den Fiskus und verpflichtet ihn zu einer Zahlung aus dem Steueraufkommen (gesetzlich nicht gesondert geregelt). Wichtigstes Beispiel ist der Vorsteuerabzug: Entsprechend der Intention des UStG, den Endverbraucher zu belasten, soll der Unternehmer nicht mit der von ihm gezahlten USt belastet werden. Die Steuervergütung beseitigt die Belastung des Unternehmers. |
| Steuererstattungsanspruch | ist auf Rückzahlung von ohne Rechtsgrund gezahlter Steuern gerichtet. Er kann sich aus den Einzelsteuergesetzen (zB § 36 Abs. 4 S. 2 EStG) oder aus § 37 Abs. 2 AO ergeben. Bsp. 1: Stpfl. A's Steuervorauszahlungen waren höher, als die später festzusetzende ESt. (Sofort) nach Bekanntgabe des ESt-Bescheides wird sein Erstattungsanspruch gem. § 36 (4) S. 2 EStG fällig. Bsp.2: bei versehentlicher Doppelzahlung einer Steuerschuld ergibt sich ein Erstattungsanspruch aus § 37 Abs. 2 AO. |
| Haftungsanspruch | ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige für eine fremde Steuerschuld eintreten muss. Bsp.: Haftung nach §§ 69 – 76 AO. Einzelheiten vgl. Übersicht 6. |
| Ansprüche auf steuerliche Nebenleistungen | Abschließende Aufzählung in § 3 Abs. 3 AO. Einzelheiten vgl. Übersicht 2. |

5. Die Gliederung der Abgabenordnung

Die AO ist ein „Mantelgesetz“ bzw. ein steuerliches Rahmengesetz, das Grundsätze bzw. Bestimmungen enthält, die für alle Einzelsteuergesetze gelten (und daher nicht mehr in jedem Einzelsteuergesetz gesondert aufgeführt werden müssen). Die AO ist somit eine Art Bedienungsanleitung für die Einzelsteuergesetze. Die Regelungen der AO gelten grundsätzlich für alle Steuerarten und Zölle. Speziellere Regelungen in einem Einzelsteuergesetz gehen jedoch den allgemeinen Regelungen der AO vor.

5.1. Die AO ist in neun Teile gegliedert, die den folgenden Inhalt haben:

Erster Teil – Einleitende Vorschriften (§§ 1 – 32)

Der erste Teil bestimmt den Anwendungsbereich der AO. Er enthält auch Definitionen der grundlegenden steuerlichen Begriffe. Ferner finden sich dort Vorschriften über die Zuständigkeit der Finanzbehörden, das Steuergeheimnis und die Haftungsbeschränkung für Amtsträger.

Zweiter Teil – Steuerschuldrecht (§§ 33 – 77)

Hier ist bestimmt, wer überhaupt Steuerpflichtiger ist und welche Verpflichtungen sein gesetzlicher Vertreter und/oder Verfügungsberechtigte haben. Ferner werden die Grundlagen des materiellen Steuerrechts erläutert, z.B. allgemeine Vorschriften über die Entstehung von Steueransprüchen und die Behandlung solche Ansprüche, Gesamtschuldnerschaft etc. Des Weiteren werden die Voraussetzungen für eine Haftung für fremde Steuerschulden normiert. Daneben finden sich auch die Bestimmungen über steuerbegünstigte Zwecke in diesem Teil.

Dritter Teil – Allgemeine Verfahrensvorschriften (§§ 78 – 133)

Der dritte Teil enthält die Vorschriften über das Steuerverwaltungsverfahren. Diese bestimmen den Kreis der Beteiligten am Besteuerungsverfahren und wie die Beteiligten vertreten werden können. Weiterhin enthält der Teil die allgemeinen Grundsätze, nach denen ein Besteuerungsverfahren zu erfolgen hat und in welchem Rahmen die Finanzverwaltung einen Sachverhalt ermitteln darf. Außerdem sind hier Fristen, Termine, Rechts- und Amtshilfe und insbesondere die grundlegenden Regelungen über Steuerverwaltungsakte aufgeführt.

Vierter Teil – Durchführung der Besteuerung (§§ 134 – 217)

Im vierten Teil sind die Pflichten der Steuerpflichtigen bezüglich ihrer Erfassung und ihrer Mitwirkung am Besteuerungsverfahren durch z.B. Buchführung und Abgabe von Steuererklärungen geregelt. Vor allem beinhaltet dieser Teil aber die Erfordernisse der Festsetzung von Steuern durch Steuerbescheide, der gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen durch Feststellungsbescheid und der Festsetzung von Steuermessbeträgen. Auch finden sich hier Regelungen zur Änderung/Korrektur von Verwaltungsakten bzw. von Steuerbescheiden. Hinzu kommen Regelungen über die Außenprüfung, die Steuerfahndung und die Steueraufsicht.

Fünfter Teil – Erhebungsverfahren (§§ 218 – 248)

Hier befasst sich die AO mit der Frage, wie der Steueranspruch durch die Finanzbehörde verwirklicht wird. Es sind Regelungen über die Fälligkeit, die Zahlung, die Stundung, die Aufrechnung, den Erlass, die Zahlungsverjährung, die Verzinsung und die Säumnis getroffen.

Sechster Teil – Vollstreckung (§§ 249 – 346)

Im sechsten Teil ist im Einzelnen geregelt, wie die Finanzbehörden Verwaltungsakte – seien sie auf eine Geldleistung oder ein sonstiges Verhalten des Steuerpflichtigen gerichtet – zwangsweise durchsetzen können.

Hierzu gehören insbesondere Pfändungsmaßnahmen gem. §§ 281ff. Es sind Pfändungen in das bewegliche Vermögen möglich (z.B. Konto- und/oder Gehaltspfändung oder Pfändungsmaßnahmen durch den Vollziehungsbeamten) oder auch Pfändungen in das unbewegliche Vermögen, z.B. Eintragung einer Sicherungshypothek oder Zwangsversteigerung EFH.

Ferner kann auch z.B. ein Insolvenzverfahren oder ein Gewerbeuntersagungsverfahren beantragt werden oder die eidesstattliche Versicherung abgenommen werden.

Siebenter Teil – Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren (§§ 347 – 368)

Dieser Teil beschreibt die Einspruchsmöglichkeit des Steuerpflichtigen gegenüber der Behörde, die einen Verwaltungsakt erlassen hat. So ist dem Steuerpflichtigen Rechtsschutz eingeräumt, bevor er das Finanzgericht anrufen muss.

Achter Teil – Straf- und Bußgeldvorschriften (§§ 369 – 412)

Der achte Teil regelt das materielle und formelle Steuerstrafrecht sowie das Steuerordnungswidrigkeitenrecht.

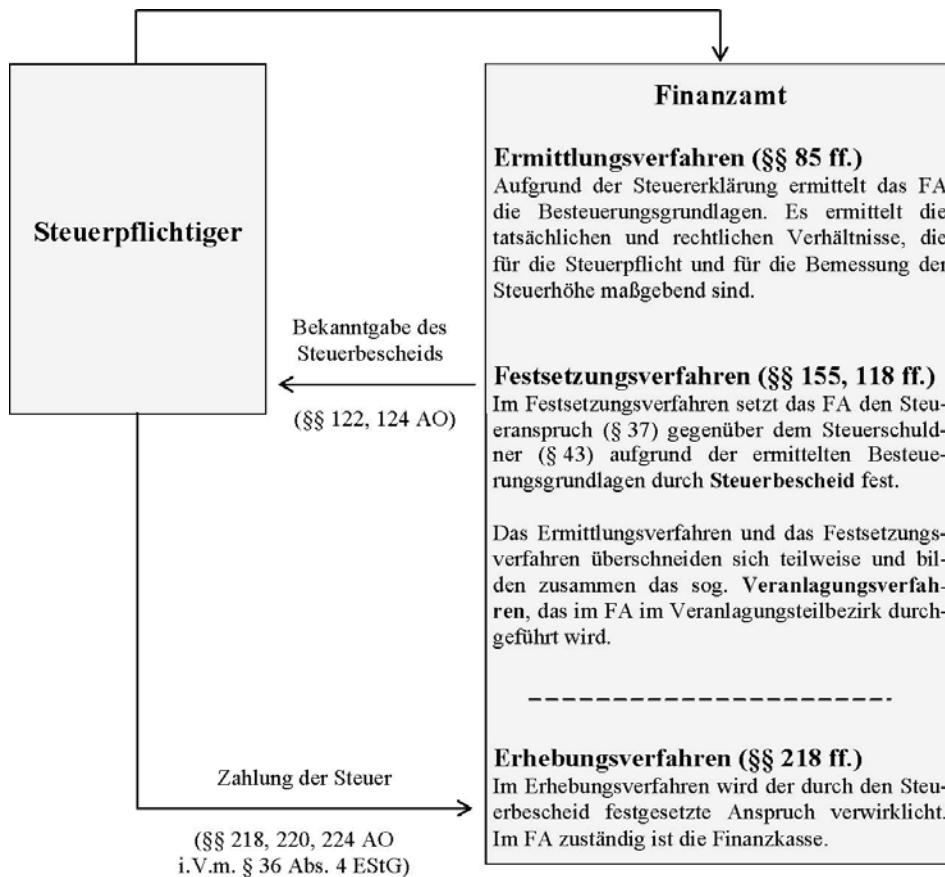
Neunter Teil – Schlussvorschriften (§§ 413 – 415)

5.2. Aufbau und Inhalt der AO orientieren sich am Ablauf der Besteuerung, vgl. Bsp ESt:

- 1.) Natürliche Personen mit Wohnsitz im Inland sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 EStG). Den Begriff Wohnsitz bestimmt § 8 AO.
- 2.) Für die ESt ist das Wohnsitzfinanzamt zuständig, vgl. § 19 Abs. 1 AO
- 3.) Minderjährige ESt-pflichtige werden durch die Eltern (falls nicht vorhanden: den Vormund) als gesetzliche Vertreter vertreten, § 34 Abs. 1 AO
- 4.) Die Lebensalterberechnung bei der ESt (zB für § 24a EStG) werden nach §§ 108 AO i.V.m.§§ 187 bis 193 BGB durchgeführt
- 5.) Die ESt-Erklärung ist grds. innerhalb von 5 Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres abzugeben, § 149 Abs. 2 AO.
- 6.) Die Steuerfestsetzung erfolgt durch schriftlichen ESt-Bescheid, §§ 155 Abs. 1, 157 Abs. 1 AO.
- 7.) Die Berichtigung von ESt-Bescheiden erfolgt – falls erforderlich – insbesondere nach den Vorschriften der §§ 172 ff AO.
- 8.) ESt-Zahlungen sind gem. § 224 Abs. 1 AO an die zuständige Finanzkasse zu entrichten (bei verspäteter Zahlung entstehen Säumniszuschläge, § 240 AO).
- 9.) Bei Nichtzahlung wird vollstreckt, z.B. durch Pfändung in das bewegliche Vermögen nach § 281 AO.
- 10.) Gegen den ESt-Bescheid kann innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe Einspruch eingelegt werden, §§ 347ff AO.

5.3 Übersicht über das Besteuerungsverfahren (Bsp. ESt-Veranlagung)

(Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen: siehe §§ 149 ff AO)



6.) Nur zur Kenntnis: Allgemeine Regeln zur Auslegung von (Steuer)gesetzen:

Hinweis: Diese Auslegungsregeln gelten nicht nur für Steuergesetze, sondern werden generell für die Auslegung von Gesetzen herangezogen. Eine Auslegung ist häufig erforderlich, da Gesetze allgemeingültig sein müssen, d.h. sie werden auf eine Vielzahl von Fällen angewendet (sonst ist es kein „Gesetz“). Daher kann eine Norm idR nicht so detailliert gefasst sein, dass sie alle nur denkbaren Lebenssachverhalte genau umfasst. Aus diesem Grunde ist es häufig erforderlich, die jeweilige Vorschrift auszulegen um zu prüfen, ob der vorliegende Sachverhalt der Norm unterfällt.

- 1.) **Wortinterpretation:** Eine Auslegung gegen den Wortlaut einer Norm ist unzulässig. Häufig ist der Wortlaut jedoch nicht so bestimmt, dass er nur eine Auslegung als richtig zulässt.
- 2.) **Systematische Auslegung:** Aus dem jeweiligen Umfeld der Norm bzw. aus dem systematischen Zusammenhang mit den sie umgebenden Vorschriften ergeben sich oft Hinweise für die „richtige“ Auslegung.
- 3.) **Teleologische Interpretation:** Danach hat sich die Auslegung am Sinn und Zweck des jeweiligen Gesetzes zu orientieren (Teleologie [gr.-lat.]: Lehre von der Zielgerichtetheit).

Analogieverbot im Steuerrecht (str.): Analogie ([gr.-lat] Entsprechung, Ähnlichkeit) ist grds. eine taugliche Auslegungsmethode, wenn das Gesetz für eine zu klärende Frage eine Lücke enthält. Sobald es nämlich ähnliche, vergleichbare Sachverhalte regelt, bietet es sich an, mit diesen Regelungen im Wege der Analogie die Lücke auszufüllen.

Analogie ist teleologische Rechtsanwendung, die im Wortlaut des Gesetzes keine Stütze mehr findet, sondern sich vergleichbarer Regelungen bedienen muss. Sie ist bei einer Gesetzeslücke grundsätzlich eine zulässige juristische Auslegungsmöglichkeit.

Ob ein belastender Analogieschluss im Steuerrecht möglich ist, ist jedoch umstritten. Es gibt zwar kein gesetzliches Analogieverbot im Steuerrecht (anders im Strafrecht, soweit sie zu Lasten des Betroffenen geht, vgl. Art. 103 Abs. 2 GG). Aus der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, dem Gedanken der Rechtssicherheit und dem Vertrauensschutz wird jedoch teilweise hergeleitet, dass gesetzlich nicht geregelte Sachverhalte nicht im Wege der Analogie zu Lasten des Stpfl. berücksichtigt werden dürfen. Die Vertreter der gegenteiligen Auffassung führen an, ein Analogieverbot im Steuerrecht würde dazu führen, dass vergleichbare Lebenssachverhalte steuerlich unterschiedlich behandelt werden würden.

Nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichtes darf die Rspr. nicht durch Analogie Steuertatbestände schaffen oder verschärfen. Dadurch würden die Grenzen zulässiger Rechtsfortbildung überschritten.

- 4.) **historische** oder **subjektive Interpretation:** Sie greift auf die Entstehungsgeschichte der Norm zurück, wobei man aus den Gesetzesmaterialien selbst oder aus den Vorläufern der Norm Rückschlüsse ziehen kann (bei Auslegung jedoch geringer Stellenwert).

II. AUFBAU DES STEUERTATBESTANDES

Der Steueranspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistung knüpft, vgl. § 38 Abgabenordnung (AO). Der Aufbau des Steuertatbestandes, aus dem sich als Rechtsfolge die Steuerschuld ergibt, enthält bei allen Steuerarten notwendig Regelungen über das Steuersubjekt, das Steuerobjekt, die Steuerbemessungsgrundlage und den Steuersatz.

1.) Steuersubjekt

Steuersubjekt ist, wer eine Steuer schuldet. Zum Steuerschuldner wird das Steuersubjekt, wenn alle Voraussetzungen des Steuertatbestandes erfüllt sind. Werden durch Ausnahmegesetze bestimmte Steuersubjekte von der Steuerpflicht ausgenommen, liegt eine sog. persönliche Steuerbefreiung vor.

Beispiel: Gemäß § 1 EStG unterliegen alle natürlichen Personen der Steuerpflicht. D.h. alle natürlichen Personen sind Steuersubjekte. Wenn jemand Einkünfte iSv § 2 EStG erzielt, ist er auch Steuerschuldner. Gemäß § 1 KStG unterliegen die dort aufgeführten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen der Körperschaftsteuer. Im Gegensatz zum EStG enthält das KStG jedoch subjektive Steuerbefreiungen, vgl. § 5 KStG.

2.) Steuerobjekt

Als Steuerobjekt wird der Gegenstand bezeichnet, der der Besteuerung unterliegt. Es geht also um die Frage *was* (bzw. welcher Lebenssachverhalt) steuerpflichtig ist. Steuerobjekt kann ein Wirtschaftsgut sein (zB Einkommen, Ertrag, Vermögen) oder ein wirtschaftlicher Vorgang (zB Grunderwerb). Werden aus dem allgemein formulierten Grundtatbestand (zB Umsatz) besondere Tatbestände ausgenommen, spricht man von sachlichen Steuerbefreiungen (zB Umsätze iSd § 4 UStG).

3.) Steuerbemessungsgrundlage

Die Steuerbemessungsgrundlage ist die zahlenmäßige Größe, aufgrund deren die Steuer berechnet wird. Sie knüpft an quantifizierbare Merkmale des Steuerobjektes an.

Beispiel: Steuergegenstand bei der GewSt ist der Gewerbebetrieb, Steuerbemessungsgrundlage ist der Gewerbeertrag.

4.) Steuersatz

Der Steuersatz ist die Größe, deren Anwendung auf die Bemessungsgrundlage (BMG) den Steuerbetrag ergibt. Der Steuersatz kann entweder in Prozent- oder Promillesätzen der BMG ausgedrückt werden (zB USt: 19 % bzw 7% der BMG) oder in festen Geldbeträgen (zB bei der Kfz-Steuer)

Eine Mehrheit von Steuersätzen bezeichnet man als Steuertarif, zB den ESt-Tarif nach § 32a EStG.

Steuervergünstigungen

Steuervergünstigungen sind Ausnahmegesetze, die den Besteuerungszugriff aus sozialen, wirtschaftlichen oder aus anderen Gemeinwohlgründen einschränken. Von Bedeutung ist vor allem die Unterscheidung zwischen Freibeträgen und Freigrenzen.

Freibeträge werden bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen, während bei Übersteigen einer **Freigrenze** die gesamte BMG steuerpflichtig ist.

Beispiel Freibetrag: WK-Pauschbetrag bei nichtselbständigen Einkünften, § 9a Nr. 1 EStG

Beispiel Freigrenze: Steuerfreiheit von Sachbezügen bis 44 €, § 8 (2) S. 9 EStG.

Übersicht über die wichtigsten Steuertatbestände:

| | EST | KSt | GewSt | ErbSt | USt | GrEST |
|-----------------------|--|--|---|--|---|---|
| Steuer-subjekt | Natürliche Personen (§ 1 EStG) | Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (§ 1 I KStG) | Unternehmer (§ 5 GewStG) | Natürliche Personen, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (§ 2 I ErbStG) | Unternehmer (§ 13a UStG) | Die beteiligten Vertragsteile (§ 13 GrESTG) |
| Steuer-objekt | Einkünfte aus 7 Einkunftsarten (§ 2 I EStG, § 8 I KStG) | | Der stehende Gewerbe- betrieb (§ 2 I GewStG) und der Reisegewerbe- betrieb (§35a GewStG) | Der Erwerb von Todes wegen, Schenkungen unter Lebenden und Ergänzungstatbestände. (§ 1 I ErbStG) | Umsätze, d.h. Leistungen, der Eigenverbrauch, die Einfuhr und der innergemeinschaftliche Erwerb (§ 1 I UStG) | Grundstücksumsätze, insbes. Grundstückskaufverträge (§ 1 GrESTG) |
| BMG | Das zu versteuernde Einkommen ⇒ Gesamtbetrag der Einkünfte ./. bestimmte private oder persönliche Abzüge (§ 2 V EStG) | ⇒ Gesamtbetrag der Einkünfte, modifiziert durch §§ 8 ff KStG | Steuermessbetrag (§§ 1 I, 14 GewStG) | Der Wert des steuerpflichtigen Erwerbs (§§ 10 ff ErbStG) | Bei Leistungen das Entgelt (§ 10 I UStG) | Der Wert der Gegenleistung (§§ 8, 9 GrESTG) ggf. auch der Wert des Grundstückes (§§ 8, 10 GrESTG) |
| Steuersatz | Progressiver Tarif (§ 32a EStG) | 15 % (§ 23 KStG) sowohl für thesaurierte als auch für ausgeschüttete Gewinne. | Hebesatz gemäß der jeweiligen Gemeindesatzung (§ 16 GewStG) | Doppelt progressiver Tarif von 7 % bis 50 %, abhängig von dem Wert des stpfl. Erwerbs und der Steuerklasse (Verwandtschaftsgrad) (§ 19 ErbStG) | Regelsatz 19 %, ermäßigter Steuersatz 7 % (§ 12 UStG) | Steuersatz 3,5 % (§ 11 GrESTG) |

III. GLIEDERUNG DER STEUERN:

Es gibt über dreißig Einzelsteuergesetze, deren Gliederung oftmals versucht wurde. Die hier dargestellten Unterteilungen sollen daher lediglich eine Übersicht darüber geben, wie die verschiedenen Steuern unterteilt werden können.

| Direkte Steuern | Indirekte Steuern |
|--|--|
| <p>Direkte Steuern sind solche, die der Steuerschuldner „direkt“, also unmittelbar an den Steuergläubiger zu entrichten hat.</p> <p>→ Der Steuerschuldner ist wirtschaftlich auch Steuerträger.</p> <p>Bsp.: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Erbschaftsteuer</p> | <p>Indirekte Steuern sind solche, die der Steuerträger mittelbar als Bestandteil seines Leistungs- oder Lieferungsentgeltes zahlt, ohne selbst Steuerschuldner zu sein.</p> <p>→ Der Steuerschuldner ist wirtschaftlich nicht Steuerträger</p> <p>Bsp.: Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer, Mineralölsteuer</p> |

Die direkten Steuern können wie folgt aufgeteilt werden:

| Steuern vom Ertrag / Einkommen | Steuern vom Vermögen |
|---|--|
| <p>Es wird die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Stpfl abgeschöpft, die dieser am Markt erzielt bzw. erwirtschaftet hat.</p> | <p>Daneben gibt es Steuern, die an den Vermögenstatbestand anknüpfen, wie zB Grundsteuer, (Erbschaftsteuer, Schenkungsteuer, streitig)</p> |

Die indirekten Steuern können wie folgt aufgeteilt werden:

| Verkehrssteuern | Verbrauchssteuern |
|--|--|
| <p>Die Verkehrssteuern erfassen Vorgänge des Verkehrs mit Gütern und Leistungen. Sie belasten Akte oder Vorgänge des Rechtsverkehrs bzw. den Abschluss eines Rechtsgeschäfts, der eine bestimmte Leistungsfähigkeit des Stpfl. indiziert.</p> <p>Bsp.: Grunderwerbsteuer, Versicherungsteuer, Umsatzsteuer (str.).</p> | <p>Verbrauchssteuern belasten den Verbrauch oder Verzehr von verbrauchsfähigen Wirtschaftsgütern. Der Zeitpunkt der Besteuerung wird aber auf den den Verbrauch ermöglichenden Verkehrsakt vorverlegt (idR auf den Erwerb des verbrauchsfähigen WG).</p> <p>Bsp. Mineralölsteuer, Stromsteuer, Steuer auf Alkohol und alkoholische Getränke, Tabakwarensteuer, Kaffeesteuer etc.</p> |

Gegensätzlich zu den Verbrauchssteuern sind die

| Aufwandsteuern |
|---|
| <p>Im Gegensatz zu den Verbrauchssteuern, die den Kauf eines verbrauchsfähigen Gutes treffen, zielen die Aufwandsteuern darauf ab, den Einsatz finanzieller Mittel für die Aufrechterhaltung eines tatsächlichen oder rechtlichen Zustandes zu belasten. Die einzige Aufwandsteuer, die bundesgesetzlich geregelt ist (aber den Ländern zusteht, Art 106 Abs. 2 Nr. 3 GG) ist die Kraftfahrzeugsteuer (Einordnung str.). Alle übrigen Aufwandsteuern sind Gemeindesteuern.</p> <p>Bsp. Hundesteuer, Reitpferdsteuer, Zweitwohnsitzsteuer, Jagdsteuer, Spielgerätesteuern.</p> |

Ferner können die Steuern in Real- und Personensteuern unterteilt werden:

| Realsteuern | Personensteuern |
|--|--|
| <p>Sach- oder Realsteuern ruhen auf bestimmten Objekten (zB auf einem Gewerbebetrieb oder auf Grund und Boden) und treffen entweder die objektive Ertragskraft (wie bei der Gewerbesteuer) oder einen gesetzlich fingierten Ertrag (wie bei der Grundsteuer). Auf persönliche Verhältnisse nehmen sie nur in beschränktem Umfang Rücksicht. Die AO bezeichnet in § 3 Abs. 2 als Realsteuer die Grund- und die Gewerbesteuer.</p> <p>Sie stehen gemäß Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG den Gemeinden zu.</p> | <p>Bei den Personensteuern sind für den Eintritt/Umfang der Steuerpflicht die auf eine Person bezogenen Umstände maßgebend, also das Einkommen oder das Vermögen. Die persönlichen Verhältnisse werden weitestgehend berücksichtigt. Personensteuern sind in erster Linie die Einkommen-, Körperschaft- und die Erbschaftsteuer.</p> |

Des Weiteren können Steuern nach Art ihrer Festsetzung unterteilt werden:

| Veranlagungs- und Festsetzungssteuern | Abzugssteuern |
|---|---|
| <p>Bei Veranlagungs- und Festsetzungssteuern bedarf es eines Steuerbescheides (§ 155 AO) oder zumindest einer Steueranmeldung (§ 150 Abs. 1 S. 2 AO), die gem. §§ 167, 168 AO wie eine Steuerfestsetzung wirkt.</p> | <p>Bei den Abzugssteuern kommt eine förmliche Festsetzung gegenüber dem Steuerschuldner nur ausnahmsweise in Betracht (Bsp. KapESt, LSt).</p> |

IV. FRISTEN

1. Arten von Fristen:

behördliche Fristen

werden dem Stpfl. von einer Behörde gesetzt.

Bsp.: Frist zur Vorlage von Belegen (§ 97 AO), Stundungsfrist (§ 222 AO).

Die vom FA gesetzten Fristen können – auch rückwirkend – durch Verwaltungsakt durch das FA gem. § 109 AO verlängert werden.

gesetzliche Fristen

ergeben sich aus dem Gesetz (oder einer Rechtsverordnung, § 4 AO)

Bsp.: Frist für die Abgabe von Steuererklärungen, § 149 AO; Frist für die Abgabe von USt-VA, § 18 Abs. 1 UStG; Einspruchsfrist, § 355 AO; Festsetzungsverjährungsfrist, § 169 Abs. 2 AO; Zahlungsverjährungsfrist, § 228 AO

Gesetzliche Fristen können nur verlängert werden, wenn dies im Gesetz ausdrücklich bestimmt ist, wie z.B. gem. § 109 Abs. 1 AO für die Einreichung von Steuererklärungen.

Berechnet werden i.d.R. sogenannte „Ereignisfristen“, d.h. für den Beginn der Frist ist ein bestimmtes Ereignis (z.B. Bekanntgabe VA) maßgebend. Es gibt jedoch auch Fristen, für die kein Ereignis maßgeblich ist, z.B. endet die Abgabe für USt-VA gem. § 18 Abs. 1 UStG grundsätzlich am 10. Tag des Monats, der auf den Voranmeldungszeitraum folgt. Die USt-VA für Januar muss somit regelmäßig bis zum Ablauf des 10. Februar (bis 24:00 Uhr) eingereicht werden (beachte aber § 108 Abs. 3).

Ereignisfristen

Für die Berechnung von Ereignisfristen ist für den **Beginn der Frist** der Ablauf des Ereignistages maßgeblich (§ 187 Abs. 1 BGB, § 108 Abs. 2 AO). Der Tag, auf den das Ereignis fällt, bleibt also unberücksichtigt.

Bsp: Die Einspruchsfrist beginnt gem. § 355 AO nach der „Bekanntgabe“ eines VA. Es ist gleichgültig, um wie viel Uhr am 01.06. der VA bekannt gegeben wird, die Frist beginnt in jedem Fall erst mit Ablauf des Tages, an dem die Bekanntgabe erfolgte.

Bekanntgabe: 01.06. → Fristbeginn mit Ablauf des 01.06. (= mit Ablauf 01.06., 24:00 Uhr), d.h. am 02.06. um 0:00 Uhr.

Nichtereignisfristen:

Nach § 188 Abs. 2 BGB 2. Variante enden diese Fristen bzw. Zeiträume mit Ablauf desjenigen Tages der letzten Woche oder des letzten Monats, der durch seine Benennung dem Tag vor dem Anfangstag der Frist entspricht. Bei Lebensaltersberechnungen ist das der Ablauf des Tages, der dem jeweiligen Geburtstag vorangeht.

2. Bekanntgabe von VA

Fristen beginnen regelmäßig nach Bekanntgabe eines Verwaltungsaktes.

Gemäß **§ 124 AO** wird ein VA wirksam (d.h. er entfaltet Rechte oder Verpflichtungen), wenn er bekannt gegeben wird. Die Bekanntgabe ist in **§ 122 AO** geregelt. Grundsätzlich gilt der tatsächliche Zugang (Machtbereich des Erklärungsempfängers) als Bekanntgabe. In der Praxis wird dies jedoch schwer nachzuvollziehen sein, denn die Behörde weiss in der Regel nicht, wann der Postbote den VA tatsächlich in den Briefkasten einwirft. Daher enthält § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO eine Vereinfachungsregel: Werden schriftliche VA per einfachem Brief durch die Post übermittelt, *gelten* sie am dritten Tag nach Aufgabe zur Post als bekannt gegeben (außer die Bekanntgabe erfolgte tatsächlich später).

Bsp.: Aufgabe zur Post am Montag. Gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO gilt Donnerstag als Bekanntgabetag. Eine mögliche Einspruchsfrist würde daher mit Ablauf des Donnerstag, also am Freitag um 0:00 Uhr beginnen.

Bekanntgabefiktion § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO und § 108 Abs. 3 AO

Nach wohl noch herrschender Meinung in der Literatur wird die SaSoFei-Regelung des § 108 Abs. 3 AO nicht auf die 3-Tages-Fiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO angewandt². Denn hierbei handelt es sich nicht um eine echte Frist, sondern um eine Bekanntgabefiktion. Lt. BFH-Urteil vom 14.10.2003³ - dem sich die Finanzverwaltung angeschlossen hat - soll § 108 Abs. 3 AO jedoch auch entsprechend auf die sogenannten „unechten“ Fristen angewendet werden.

3. Berechnung der Fristen

Für die Berechnung der Fristen gelten gem. § 108 Abs. 1 AO grundsätzlich die §§ 187 bis 193 BGB, § 108 enthält Sonderregelungen (z.B. „SaSoFei“, Abs. 3).

Bsp.: Ein Steuerpflichtiger ist am 01.01.1943 geboren. Wann erfüllt er erstmalig die Altersvoraussetzungen für einen Altersentlastungsbetrag nach § 24a EStG? Nach § 24a EStG muss man vor Beginn des Veranlagungszeitraums das 64. Lebensjahr vollendet haben. Die Lebensaltersberechnung beginnt am 01.01.1943 um 0.00 Uhr (Tag der Geburt, vgl. § 187 Abs. 2 BGB). Das 64. Lebensjahr wird vollendet mit Ablauf des 31.12.2006 (§ 188 Abs. 2 BGB). Also könnte erstmalig im VZ 2007 ein Altersentlastungsbetrag in Betracht kommen.

Eine **Frist endet** mit Ablauf des letzten Tages der Frist (um 24:00 Uhr). Bei Monatsfristen führt dies dazu, dass die Frist mit Ablauf des Tages endet, der die gleiche Zahl trägt, wie der Ereignistag.

Fehlt in dem Monat, in dem die Frist endet der Tag, der die gleiche Zahl trägt wie der Ereignistag, dann tritt an seine Stelle der letzte Tag des Monats (§ 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 188 Abs. 3 BGB). Wenn der Bescheid am 31.01. bekanntgegeben wird, endet demnach eine Monatsfrist mit Ablauf des 28.02 (bei Schaltjahren natürlich 29.02.).

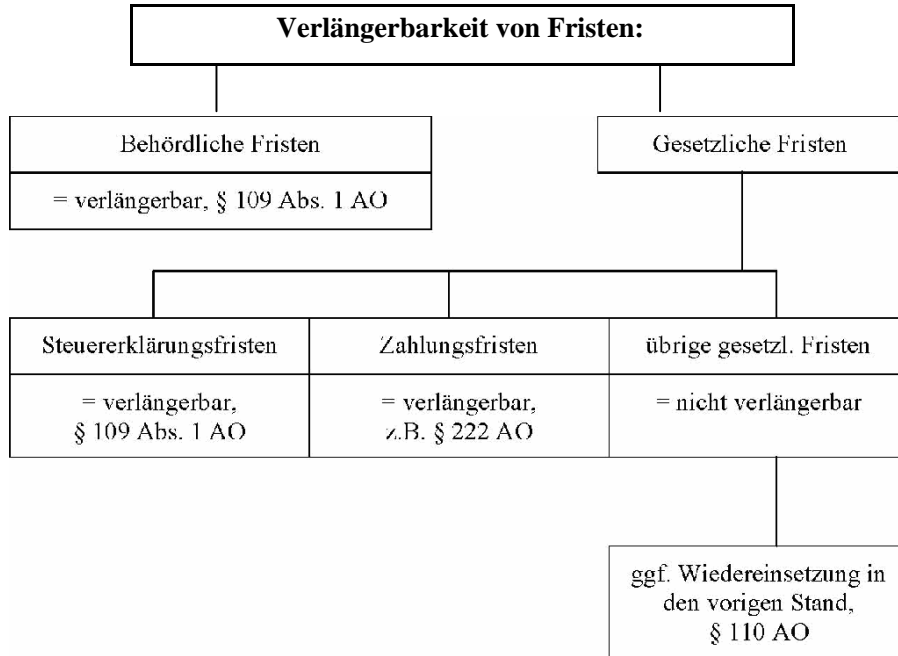
Bsp. Fristberechnung: Einspruchsfrist soll berechnet werden, Bescheid zur Post am 29.03.

Bekanntgabe: 29.03 plus drei Tage, § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO: 01.04.
Fristbeginn: 02.04., 0:00 Uhr
Dauer: 1 Monat (§ 355 AO)
Ende: 01.05. Das ist jedoch ein Feiertag, daher endet die Einspruchsfrist gem. § 108 Abs. 3 mit Ablauf des 02.05. (24:00 Uhr).

² z.B. Schwarz, AO-Kommentar, Auflage 2008, § 108 Rn. 21.

³ BFH v. 14.10.2003, IX R 68/98, BStBl II 2003, 898.

Leitsatz: „Die Dreitagesfrist zwischen der Aufgabe eines Verwaltungsakts zur Post und seiner vermuteten Bekanntgabe (§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO) verlängert sich, wenn das Fristende auf einen Sonntag, gesetzlichen Feiertag oder Sonnabend fällt, bis zum nächstfolgenden Werktag.“



V. ÜBUNGSFÄLLE:

1. Kurze Wiederholungsfragen:

a.) Wofür gilt die AO?

b.) Definition von Steuern?

c.) Wer ist Steuerpflichtiger?

d.) Wer ist Steuerschuldner?

e.) nennen Sie drei mögliche Vollstreckungsmaßnahmen, die das FA durchführen könnte, wenn ein Stpfl. fällige Steuern nicht entrichtet hat.

f.) Erläutern Sie den unterschied zwischen direkten und indirekten Steuern.

g.) Wann wird ein Verwaltungsakt wirksam?

h.) Gilt die Bekanntgabefiktion auch, wenn ein Bescheid mit Zustellungsurkunde versendet wird?

2.) Bekanntgabe

Das FA erlässt am 28.11.01 (Aufgabe zur Post) einen Einkommensteuerbescheid.

a.) der Postbote wirft den Bescheid am 29.11.01 in den Briefkasten des Stpfl. ein.

Wann erfolgt die Bekanntgabe?

b.) der Stpfl. behauptet, der Bescheid sei erst am 15.12.01 in den Briefkasten eingeworfen worden.
Beweise hat er nicht.

Wann erfolgt die Bekanntgabe?

3.) Fristberechnung

Das FA erlässt am 28.01.01 (Aufgabe zur Post) einen Einkommensteuerbescheid.

Berechnen Sie die Einspruchsfrist (1 Monat)

Bekanntgabe:

Fristbeginn:

Dauer:

Ende: