

STEUERLEHRGÄNGE  
**DR. BANNAS**

Skript

---

*Abgabenordnung*

Skript und Übungen

*Vorbereitung auf die Steuerfachwirtprüfung 2020*

**Inhaltsverzeichnis**

<b>I.</b>	<b>Einführung .....</b>	<b>1</b>
1.	AO in der Steuerberaterprüfung .....	1
2.	AO - Worum geht es eigentlich? .....	1
3.	Aufgaben und Geltungsbereich der AO .....	2
4.	Tabellarische Übersicht .....	7
<b>II.</b>	<b>Fristen, Termine, Wiedereinsetzung .....</b>	<b>10</b>
1.	Definition von Fristen .....	10
2.	Berechnung von Fristen .....	12
3.	Was passiert bei Fristablauf? .....	13
4.	Wiedereinsetzung in den vorigen Stand § 110 AO .....	14
<b>III.</b>	<b>Steuerermittlungsverfahren .....</b>	<b>16</b>
1.	Tabellarische Übersicht über die beteiligten Stellen .....	16
2.	Allgemeines zum Steuerermittlungsverfahren .....	17
3.	Spezielle Mitwirkungspflichten .....	17
4.	Allgemeine Mitwirkungspflichten .....	19
5.	Auskunftsverweigerungsrechte .....	20
6.	Folgen bei Verletzung der Mitwirkungspflichten .....	21
<b>IV.</b>	<b>Festsetzungsverfahren .....</b>	<b>23</b>
1.	Übersichten zum Steuerfestsetzungsverfahren .....	23
2.	Der Verwaltungsakt § 118 AO .....	25
3.	Bekanntgabe § 122 AO .....	29
4.	Schätzungsbescheide (§ 162 AO) .....	32
5.	Nebenbestimmungen zu Steuerbescheiden .....	33
6.	Steueranmeldungen §§ 167 fAO .....	34
7.	Gesonderte Feststellungen (§§ 179 ff. AO) .....	35
<b>V.</b>	<b>Festsetzungsverjährung .....</b>	<b>36</b>
1.	Wirkungen der Festsetzungsverjährung .....	36
2.	Dauer der Frist .....	36
3.	Fristbeginn (Anlaufhemmungen) .....	36
4.	Fristende, Ablaufhemmungen (§ 171 AO) .....	37

<b>VI.</b>	<b>Korrektur von Steuerverwaltungsakten.....</b>	<b>40</b>
1.	Übersichten zur Korrektur von Verwaltungsakten.....	40
2.	Allgemeines .....	44
3.	Berichtigung offenkundiger Unrichtigkeiten, § 129 AO.....	44
4.	Rücknahme und Widerruf von Verwaltungsakten .....	45
5.	Bestandskraft, Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden .....	46
6.	Änderungen nach § 164 Abs. 2 AO, § 165 Abs. 2 AO.....	47
7.	Änderungen nach § 172 AO .....	48
8.	Änderungen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 AO .....	49
9.	Änderungen nach § 173a AO.....	51
10.	Änderungen nach § 174 AO .....	52
11.	Änderungen nach § 175 AO .....	53
12.	Änderungen nach den Einzelsteuergesetzen .....	54
13.	Vertrauensschutz gemäß § 176 AO.....	54
14.	Berichtigung materieller Fehler (§ 177 AO).....	54
<b>VII.</b>	<b>Außenprüfung, §§ 193 ff. AO.....</b>	<b>56</b>
1.	Überblick .....	56
2.	Die Prüfungsanordnung, § 196 AO.....	56
3.	Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen .....	56
4.	Die Beendigung der Außenprüfung.....	57
5.	Die Rechtsfolgen einer Außenprüfung .....	57
6.	Rechtsschutz und Verwertungsverbot .....	57
<b>VIII.</b>	<b>Fälligkeit und Erlöschen des Steueranspruchs.....</b>	<b>58</b>
1.	Übersicht zum Erhebungsverfahren .....	58
2.	Die Fälligkeit der Steuern (§ 220 AO) .....	58
3.	Steuernachforderungen und –erstattungen § 233 a AO.....	58
4.	Stundung nach § 222 AO.....	59
5.	Der Vollstreckungsaufschub nach § 258 AO.....	59
6.	Der Erlass nach § 227 AO .....	59
7.	Säumniszuschläge nach § 240 AO .....	60
8.	Vollstreckungsmaßnahmen.....	61

---

<b>IX.</b>	<b>Einspruchsverfahren</b> .....	<b>63</b>
1.	Überblick .....	63
2.	Zulässigkeit des Einspruchs .....	64
3.	Begründetheit des Einspruchs .....	67
4.	Beendigung des Einspruchsverfahrens .....	68
5.	Die Aussetzung der Vollziehung .....	69
<b>X.</b>	<b>Steuerordnungswidrigkeiten und Steuerstraftaten</b> .....	<b>72</b>
1.	Allgemeines zum Steuerstrafrecht.....	73
2.	Steuerhinterziehung, § 370 AO.....	74
3.	Steuerordnungswidrigkeiten .....	77
4.	Die Selbstanzeige, § 371 und § 378 Abs. 2 AO .....	77
<b>XI.</b>	<b>Haftungstatbestände</b> .....	<b>79</b>
1.	Überblick zur Haftung .....	79
2.	Der Haftungsbescheid, § 191 AO.....	80
3.	Die einzelnen Haftungstatbestände .....	81
<b>XII.</b>	<b>Lösungen zu den Übungsfällen</b> .....	<b>84</b>

## I. Einführung

### 1. AO in der Steuerberaterprüfung

Das Themengebiet Abgabenordnung ist für viele Kursteilnehmer ein „rotes Tuch“ bei der Vorbereitung: oft fehlt einem der Zugang, der „rote Faden“, der dahintersteckt. Verfahrensrecht gilt als „Exotenfach für Juristen“, und beschränkt sich in der Praxis häufig auf „Auf alles schlagen was sich bewegt, da lege ich Einspruch ein, da macht man nichts falsch“ und „das Finanzamt wird schon wissen was es macht!“.

Demgegenüber steht der Anspruch in der schriftlichen Prüfung: in der Steuerberaterprüfung beginnt gleich der erste Tag der schriftlichen Prüfung mit der Klausur aus dem „Verfahrensrecht und anderen Rechtsgebieten“, wobei auf den Themenbereich regelmäßig 35 von 100 Wertungspunkten entfallen: mit AO geht es also los!

Abgabenordnung gilt dabei den Verantwortlichen der Prüfung in den Obersten Finanzbehörden der Länder als Grundlagenfach, als „**Mutter aller Rechtsgebiete**“. Die Fragestellung ist dabei in diesem Rechtsgebiet für den Lernenden oft ungewöhnlich und erschwert den Zugang, da die Einzelprobleme – anders als etwa im Bereich Umsatzsteuer – nicht an mehreren kleineren Sachverhalten abgefragt werden, sondern in den letzten Jahren oftmals zum „**großen Fall**“ verbacken werden. Dies bedeutet häufig mehrere Seiten Fließtext mit einer auf den ersten Blick unklaren Aufgabenstellung, etwa nach dem Motto „Wie ist die Rechtslage?“ Der Kandidat steht dann oft mit Unbehagen vor der Aufgabe und scheitert bereits an der Fragestellung, was genau denn jetzt gefragt wird.

Die besondere Aufgabenstellung erfordert für dieses Rechtsgebiet eine **besondere Herangehensweise an die Prüfungsvorbereitung**. In den weiterführenden Kursen – insbesondere im Klausurenkurs – ist es notwendig, mit Fallmaterial zu üben, das sich möglichst nahe an den Besonderheiten der AO-Klausur in den schriftlichen Prüfungen der vergangenen Jahre anlehnt – **nur wer mit großen Fällen übt, wird diese auch in der eigentlichen Prüfung in den Griff bekommen**.

Das Werkzeug hierfür – auch für die Fragestellung „Wie knacke ich denn den großen Fall?“ vermitteln wir Ihnen im Laufe der Vorbereitung. Als **Grundgerüst** brauchen Sie aber ein **Grundverständnis für den roten Faden**, dem dieses Rechtsgebiet folgt – und genau hier setzt dieses Skript an. Kein Verzetteln in Details, sondern der Blick auf die grundsätzlichen Strukturen.

**Wichtig ist dabei vor allem:** Lesen Sie alle zitierten Paragraphen nach, auch wenn Sie der Meinung sind, den Inhalt schon zu kennen!

### 2. AO - Worum geht es eigentlich?

Die Abgabenordnung feiert 2019 „100. Geburtstag“ und geht zurück auf die Reichsabgabenordnung (geschrieben von Enno Becker und am 23.12.1919 in Kraft getreten). Hintergrund der AO ist die Erkenntnis, dass das Verwaltungsverfahrensgesetz, dass die Rechtsbeziehungen zwischen Bürgern und Behörden ganz allgemein regelt, auf das Massenverfahren Steuerrecht nicht 1 zu 1 anwendbar ist:

Was für Baugenehmigungen und die Erteilung von Führerscheinen passt, ist so nicht auf die rund **120 Millionen Verwaltungsakte**, die die etwa 600 deutschen Finanzämter pro Jahr erlassen, übertragbar: daher braucht es **pragmatische, massentaugliche Regelungen**, die sicherstellen, dass das hochkomplizierte mate-

rielle Steuerrecht, das in den Einzelsteuergesetzen wie dem EStG und dem KStG geregelt ist, effektiv und möglichst reibungslos umgesetzt werden kann!

**Steuerrecht = Massenverfahren**

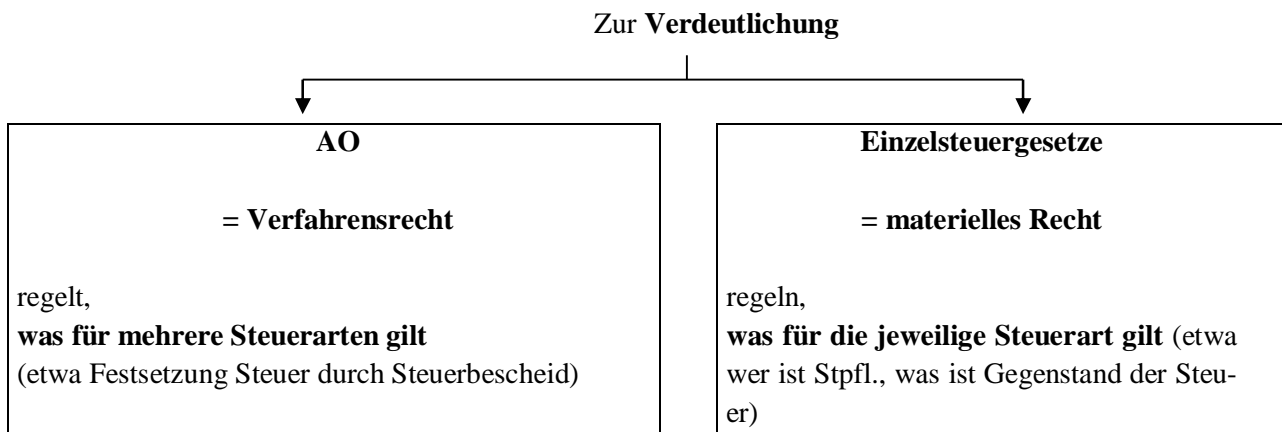
→ Bedarf an eigenständigen, möglichst pragmatischen Regelungen zum Verfahrensablauf

In den Einzel-Steuergesetzen, etwa dem EStG und dem UStG steht,

- **wer** steuerpflichtig ist,
- **wie hoch** die Steuer ist und
- **wann** sie zu zahlen ist (z. B. §§ 1, 32a und 36 Abs. 1 und Abs. 4 EStG).

Allerdings fehlt die Bestimmung, wie der Staat jetzt zu seinem Geld kommt, und dass als Grundlage dafür in einem rechtsstaatlichen Verfahren die ESt durch einen Verwaltungsakt, nämlich einem **Steuerbescheid** festzusetzen ist. Im EStG ist dementsprechend nur geregelt, dass die ESt nach dem Kalenderjahr zu veranlagern ist (§ 25 Abs. 1 EStG) und dass der Steuerpflichtige eine Erklärung abzugeben hat (§ 25 Abs. 3 EStG).

Die Abgabenordnung gibt als **Mantelgesetz** den Rahmen vor, in dem die Dinge geregelt sind, die für alle bzw. mehrere Steuerarten gelten. Sie wird als **Grundgesetz des Steuerrechts** bezeichnet.



### 3. Aufgaben und Geltungsbereich der AO

Die AO gilt gemäß § 1 Abs. 1 AO für alle Steuerarten, die durch Bundesrecht geregelt sind, soweit sie durch Bundesfinanzbehörden oder Landesfinanzbehörden verwaltet werden Dazu gehören insbesondere: ESt, KSt, USt, BewG, GrESt, ErbSt.

Der Geltungsbereich der AO ist für alle „großen“ Steuerarten, mit denen Sie in der schriftlichen Prüfung zu tun haben, eröffnet. An sich ist das klar:  
**Wenn in der Klausur AO draufsteht, ist auch AO drin!**

Die AO enthält sowohl **Begriffsbestimmungen**, also Definitionen wie § 8 AO zum Wohnsitz als auch **Verfahrensvorschriften**, die für das Rechtsverhältnis zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigen maßgebend sind. Die AO wird deshalb auch oft als Verfahrensrecht, die Einzelgesetze als materielles Recht bezeichnet.

Hier wird grob gesagt geregelt, wie der Staat zu seinem Geld kommt, die nach den Einzelsteuergesetzen entstanden sind.

### Steuern und steuerliche Nebenleistungen (§ 3 AO)

Was **Steuern** und **steuerliche Nebenleistungen** sind, ist in § 3 Abs. 1 bzw. Abs. 4 AO erläutert. Die Einteilung der verschiedenen **Steuerarten** kann man nach verschiedenen Rastern vornehmen, d.h. nach der

- **Gesetzgebungshoheit** (wer regelt die Steuer?), der
- **Verwaltungshoheit** (wer verwaltet die Steuer?) oder nach der
- **Ertragshoheit** (wer bekommt das Geld?).

Für die schriftliche Prüfung ist das Wissen um diese Einteilung nicht notwendig, er hilft aber für einen Überblick, was so alles auf dem Markt ist...

#### Verteilung der Gesetzgebungshoheit :

Bund	Länder	Gemeinden
EST/KSt	Rennwett- u. Lotteriest	HundeSt
SolZ	Spielbankabgabe	VergnügSt
USt	KiSt	ZweitwohngSt
GewSt	GrEst (für Tarif!)	
GrSt		
GrEst		
ErbSt		
VerbrauchSt		

#### Verteilung der Verwaltungshoheit:

Bund	Länder	Gemeinden
VerbrauchSt (einschl. BierSt)	EST/KSt SolZ	GewSt (ab Steuerfestsetzung) GrSt (ab Steuerfestsetzung)
EUSt	KiSt	HundeSt
Zölle	GewSt (bis Messbetrag)	VergnügSt
Kfz-Steuer	GrSt (bis Messbetrag)	ZweitwohngSt
	USt	
	GrEst	
	ErbSt	
	Rennwett- u. Lotteriest	
	Spielbankabgabe	

**Verteilung der Ertragshoheit:**

<b>Bund</b>	<b>Länder</b>	<b>Gemeinden</b>
EST/KSt (teilweise)	EST/KSt (teilweise)	EST/KSt (teilweise)
	GewSt (Umlage)	GewSt (./ Umlage)
	GrEST	GrSt
USt (teilweise)	USt (teilweise)	USt (teilweise)
SoLZ	ErbSt	ZweitwohngSt
VerbrauchSt (ohne BierSt)	Rennwett- u. LotterieSt	HundeSt VergnügSt

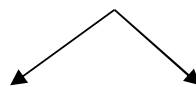
**Merke:** Das **Aufkommen der großen Steuerarten**, also Est, KSt, USt steht **Bund, Ländern und Kommunen gemeinschaftlich** zu, man spricht auch von den sog. **Gemeinschaftsteuern**

Für zwei Steuerarten sieht das Gesetz in § 3 Abs. 2 AO Besonderheiten vor: Dies sind die sog. **Realsteuern, d.h. die Gewerbesteuer und die Grundsteuer.**

Bei den Realsteuern ist – abweichend vom Regelfall – das Besteuerungsverfahren zweigeteilt: Die Finanzämter erlassen den sog. **Meßbescheid gem. §§ 184 ff. AO**, und darauf aufbauend wenden die Kommunen dann den jeweiligen Hebesatz an und erlassen den eigentlichen **Steuerbescheid.**

Für die **Tätigkeit der Finanzämter** – und darauf kommt es in der schriftlichen Prüfung an – ist die AO **uneingeschränkt** gem. § 1 Abs. 2 AO **anwendbar**, für die Tätigkeit der Gemeinden nur eingeschränkt.

Geltungsbereich der AO für die Realsteuern (§ 3 Abs. 2 AO) soweit sie verwaltet werden von:



**Finanzamt**

bis Festsetzung Messbetrag (§ 184 AO)  
einschl. Festsetzung VZ nach § 152 AO

→ **AO volle Gültigkeit**

**Gemeinde**

GewSt-Festsetzung,  
Festsetzung Vorauszahlungen,  
Erhebung, Stundung, AdV, Erlass:

→ **AO nur eingeschränkt anwendbar**

Die Vorschriften über die **Zuständigkeit** der Finanzämter, über die **Vollstreckung** und über das **Einspruchsverfahren** gelten **nicht** (mit Ausnahme der § 351 AO und § 361 Abs. 1 S. 2 u. Abs. 3 AO).



**Beispiel:**

Der bisher als Geselle angestellte Bäcker Alois Mehlstaub macht sich 01 selbständig. Er hat noch nie eine Steuererklärung abgegeben (und auch nicht abgeben müssen).

**Für ihn stellen sich nun folgende Fragen:**

1. Muss ich meine Betriebseröffnung dem FA melden?
2. Welche Steuern muss ich zahlen?
3. Wann muss ich Steuern zahlen und wie?
4. Wohin muss ich überall Steuern zahlen?
5. Muss ich irgendwelche Erklärungen abgeben?

**Antworten:**

1. Die Eröffnung muss bei der Gemeinde **angemeldet** werden (§ 138 Abs. 1 AO).
2. ESt (§§ 1, 2 Abs. 1 Nr. 2, 15 EStG)  
USt (§§ 1, 2 UStG)  
GewSt (§ 2 Abs. 1 GewStG)
3. a) Die Fälligkeit richtet sich nach **§ 220 Abs. 1 AO** i.V.m. Einzelsteuergesetzen:  
z. B. § 36 Abs. 4 EStG, § 18 Abs. 1, 4 UStG, § 20 Abs. 2 GewStG.  
b) Die Zahlung erfolgt nach **§ 224 AO** üblicherweise durch SEPA-Lastschriftmandat.
4. ESt, USt: §§ 17 FVG und **16 AO** an ein FA als sachlich zuständige Behörde;  
**Örtlich zuständig** sind für:  
- die ESt das Wohnsitzfinanzamt (**§ 19 AO**)  
- die USt das Unternehmensfinanzamt (**§ 21 AO**)  
GewSt: Art. 106 Abs. 6 GG an Gemeinden und zwar an die, in denen sich Betriebsstätten befinden (§ 4 GewStG)
5. Es sind **elektronische Steuererklärungen** abzugeben, gem. **§ 149 AO** i.V.m.
  - § 25 Abs. 3 EStG die Einkommensteuererklärung,
  - § 18 Abs. 3 UStG die Umsatzsteuererklärung und
  - § 14 a GewStG die Gewerbesteuererklärung.

→ Die bezeichneten Vorschriften der AO scheinen ziemlich verstreut zu sein.

**Deshalb erfolgt zunächst ein Überblick über die Abgabenordnung:**

Die allgemeinen Begriffsbestimmungen im **ersten Teil** enthalten Vorschriften über den **Anwendungsbereich, Definitionen** verschiedener Begriffe wie Behörden, Amtsträger und Wohnsitz, **Zuständigkeit der Finanzämter**, Steuergeheimnis. Die Regelung dieser Bereiche gleich zu Beginn des Gesetzes „vor die Klammer gezogen“ ist durchaus typisch (vgl. im BGB der Allg. Teil).

Im **zweiten Teil** ab §§ 33 ff. AO folgen die Vorschriften über das **Steuerschuldrecht**. Diese behandeln die Beteiligten im Steuerschuldverhältnis, steuerbegünstigte Zwecke (die systematische zum Körperschaftssteuer-

erreicht gehören und im Unterricht auch dort behandelt werden) und Haftung. Sie regeln u. a., wann und bei wem eine Steuer entsteht, was bei Rechtsnachfolge passiert (§ 45 AO), wer für eine Steuer haftet und welche übergreifenden Steuerbegünstigungen es gibt.

Als **dritter Teil** folgen ab §§ 78 ff. AO **allgemeine Verfahrensvorschriften**. Hier werden die Verhältnisse zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigen geregelt, insbesondere welche Rechte und Pflichten die Beteiligten und die Behörden im gesamten Besteuerungsverfahren haben und in welcher Form sie miteinander umzugehen haben (Untersuchungsgrundsatz, Mitwirkungspflichten, Fristen, Termine, Verwaltungsakt).

Der **vierte Teil** ist überschrieben mit **Durchführung der Besteuerung (§§ 137 ff AO)**. Wenn Sie unvoreingenommen die Frage prüfen, was Finanzämter den machen sollen, ist es genau dieses Geschäft: **Finanzämter sollen als „Produkt“ Steuern festsetzen**, und das machen sie mittels eines Werkzeuges, dem sog. Steuerbescheid: genau darum geht es auch im Kernbereich der AO in den §§ 137 ff. AO:

Er beinhaltet die steuerliche Erfassung, die konkreten Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen (z.B. Buchführungspflichten, Erklärungspflichten), vorallem aber das eigentliche Kerngeschäft der Finanzämter, **nämlich die eigentliche Steuerfestsetzung (§ 155 AO) durch Steuerbescheid**; ferner folgen Vorschriften über die Änderung von Steuerbescheiden (§§ 172 ff. AO) und die gesonderte Feststellung (§§ 179 ff. AO) sowie die Außenprüfung (§§ 193 ff.). Während der zweite Teil nur allgemein das Steuerschuldverhältnis und die Ansprüche des Staates anspricht, befinden sich hier die Regelungen, wie der Steueranspruch im Einzelfall festzusetzen bzw. festzustellen ist.

Im **fünften Teil** wird ab §§ 218 ff. AO die **Erhebung der Steuer** geregelt, d.h. wie der durch Steuerbescheid festgesetzte Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis im nachfolgenden Schritt erfüllt wird. Insbesondere die Fälligkeit der Steuerfestsetzung (§ 220 AO), aber auch Vorschriften über Stundung, Erlass und Verzinsung von Steuerschulden befinden sich hier.

Rund 97% der festgesetzten Steuern werden in Deutschland klaglos und pünktlich bezahlt. Wie bei den übrigen 3%, d.h. bei Nichtzahlung von Steuerschulden der Staat seinen Anspruch gewaltsam durchsetzen kann, regelt der **sechste Teil** mit der Überschrift **Vollstreckung**. Hier sind ab §§ 249 ff. AO in nahezu 100 Paragraphen (bis § 346 AO) die Besonderheiten des Beitreibungsverfahrens geregelt. Eine ausgesprochen detaillierte Darstellung mit eher **überschaubarer Prüfungsrelevanz** (war zum letzten Mal 2007 in Grundzügen Gegenstand der schr. Prüfung).

Im **siebten Teil** befinden sich ab § 347 AO die sehr praxis- und prüfungsrelevanten Vorschriften des Rechtsbehelfsverfahrens. Die §§ 347 ff. AO beschreiben die Möglichkeiten des Steuerpflichtigen, sich gegen behördliche Maßnahmen, z. B. Steuerbescheide, die Ablehnung von Anträgen oder Außenprüfungsanordnungen usw. zu wehren. Das entsprechende Instrument ist der **Einspruch**. 2017 wurden rund 3,2 Millionen Einsprüche gegen Verwaltungsakte der FÄ eingelegt.

Die besonderen Strafvorschriften für Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeiten werden im **achten Teil** geregelt. Ergänzend gelten die Vorschriften des StGB, des OWiG und der StPO. Der Gesetzgeber hat sich entschieden, den zentralen Tatbestand des Steuerstrafrechts, die Steuerhinterziehung, in § 370 und damit außerhalb des StGB zu regeln. Damit einher gehen Möglichkeiten, die im allg. Strafrecht nicht vorgesehen sind, etwa die strafbefreiende Selbstanzeige gem. § 371 AO.

**Vom roten Faden her folgt die AO damit dem zeitlichen Ablauf des Besteuerungsverfahrens von der Festsetzung über die Erhebung bis zum Streit über die Rechtmäßigkeit des Steuerbescheides.**

#### 4. Tabellarische Übersicht

(Prüfungsschwerpunkte grau unterlegt)

Teil	Stichwort	Inhalt
I	Anwendungsbereich/ <b>Begriffsbestimmungen</b> §§ 1 – 15 AO	Festlegung der Bedeutung von Begriffen, die in den Steuer- gesetzen verwendet werden (z.B. Wohnsitz, Betriebsstätte, Angehöriger)
	<b>Zuständigkeit</b> der FÄ §§ 16 – 29a AO	Zuständigkeit der FÄ: sachliche und örtliche Zuständigkeit der einzelnen FÄ
	Verarbeitung geschützter Daten/ <b>Steuergeheimnis</b> §§ 29b – 31c AO	Welche Kenntnisse darf das FA weitergeben?
II	<b>Steuerschuldverhältnis</b> §§ 33 - 50 AO	Wer ist Steuerpflichtiger, Steuerschuldner, wann <b>entsteht</b> und <b>erlischt</b> ein Anspruch?
	<b>Gemeinnützigkeit</b> , Steuerbegünstigte Zwecke §§ 51 - 68 AO	Erfordernisse, um als steuerbegünstigte Körperschaft zu gelten (dann KSt-Befreiung und GewSt-Befreiung) <i>Keine Prüfungsrelevanz in der AO-Klausur!</i>
	<b>Haftung</b> , Duldung §§ 69 – 77 AO	Haftung = Entstehen für Steuerschulden: §§ 69 ff. AO re- geln Haftungsgrundlagen  Wer hat die Vollstreckung in von ihm verwaltetes Vermö- gen zu dulden?
III	Beteiligte, Ausschluss von Personen §§ 78 – 84 AO	Abgrenzung und Begriffsbestimmung des Beteiligten. Personen, die im Besteuerungsverfahren nicht mitwirken dürfen; <b>Regelung des StB in § 80 AO.</b>
	<b>Besteuerungsgrundsätze</b> und Beweismittel §§ 85 - 107 AO	Wer hat den Sachverhalt zu ermitteln? Aufgaben der Behörde, Mitwirkungspflichten des Beteilig- ten und anderer Personen. Mitteilungspflichten, Auskunfts- verweigerungsrechte
	<b>Fristen und Termine</b> §§ 108 – 110 AO	Arten von Fristen und Terminen, Berechnung, <b>Fristenstre- ckung in § 108 Abs. 3 AO</b> , Verlängerbarkeit, Wiederein- setzung

<b>Verwaltungsakte</b>	Begriff, Form und Bestimmtheit, <b>Bekanntgabe</b> , Wirksamkeit, Fehlerhaftigkeit und Abänderbarkeit von Verwaltungsakten; Irrelevanz von Verfahrensfehlern in § 127 AO („Eh-Wurscht-Prinzip“)
§§ 118 – 133 AO	
<b>IV Steuerliche Erfassung</b> §§ 137 – 139d AO	Wie erhält das Finanzamt Kenntnis von steuerpflichtigem Handeln von Personen oder Gesellschaften, <b>Anzeigepflichten</b> ; <i>Prüfungsrelevanz gering</i>
Besondere Mitwirkungspflichten §§ 140 - 154 AO	Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten, <b>Steuererklärungspflichten</b> , <b>Verspätungszuschlag bei nicht rechtzeitiger Abgabe</b>
<b>Festsetzungsverfahren</b> §§ 155 – 168 AO	Steuerfestsetzung, <b>Steuerbescheid</b> , Schätzungsbescheide, Billigkeitsmaßnahmen, Nebenbestimmungen (Vorbehalt der Nachprüfung und Vorläufigkeit), <b>Steueranmeldungen</b>
<b>Festsetzungsverjährung</b> §§ 169 – 171 AO	Wie lange hat das Finanzamt Zeit, die Steuer festzusetzen? <b>Prüfungsschwerpunkt!!</b>
<b>Bestandskraft: Korrektur und Mitberichtigung</b> §§ 172 – 177 AO	Unter welchen Umständen sind Steuerbescheide noch änderbar? In welchem Umfang ist eine Änderung möglich? <b>Gegenstand nahezu jeder Prüfungsaufgabe!</b>
Ges. <b>Feststellungen</b> , Steermessbeträge, §§ 179 – 190 AO	Wann sind Besteuerungsgrundlagen gesondert festzustellen? Art und Umfang der Feststellung, Festsetzung von Steermessbeträgen bei GewSt und GrdSt
<b>Haftung</b> §§ 191 – 192 AO	Verfahrensvorschriften für Haftungsbescheide u. Duldbungsbescheide; in Abgrenzung zu §§ 69 ff. AO geht es hier um die verfahrensrechtliche Durchsetzung
<b>Außenprüfung, Steuerfahndung</b> , §§ 193 – 217 AO	Zulässigkeit, Umfang/Anordnung einer Außenprüfung, Durchführung, Mitwirkungspflichten, verbindliche Zusage, Steuerfahndung, <b>häufiges Prüfungsthema!</b>
<b>V Erhebungsverfahren</b> §§ 218 – 248 AO	Verwirklichung, <b>Fälligkeit</b> , <b>Stundung</b> , Zahlung, Aufrechnung und Erlass von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, Zahlungsverjährung, Verzinsung

---

<b>VI Vollstreckung</b> §§ 249 – 346 AO	Vollstreckung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis durch FÄ, wenn der Schuldner nicht freiwillig leistet, Voraussetzungen für Beginn, Vollstreckung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen getrennt nach Sachen und Vermögensrechten, Aufteilung einer Gesamtschuld, Zwangsmittel wegen Leistungen, die keine Geldleistungen sind
<b>VII Einspruchsverfahren</b> §§ 347 – 368 AO	Zulässigkeitsvoraussetzungen des Einspruchs? Verfahrensvorschriften für das Einspruchsverfahren (z.B. Fristsetzung, Mitwirkungspflichten), <b>Entscheidungsmöglichkeiten</b> bei einem Einspruch. <b>Prüfungsthema!</b>
<b>VIII Straf- und Bußgeldverfahren</b> §§ 369 – 412 AO	Aufzählung u. Voraussetzungen von <b>Steuerstraftaten</b> und Steuerordnungswidrigkeiten, Vorschriften über das Straf- bzw. Ordnungswidrigkeitsverfahren.
<b>IX Schlussvorschriften</b> §§ 413 – 415 AO	Inkrafttreten, Einschränkung von Grundrechten; <i>Prüfungsrelevanz gering</i>

---

## II. Fristen, Termine, Wiedereinsetzung

### 1. Definition von Fristen

Fristen und Termine sind **Gegenstand nahezu jeder schriftlichen Prüfungsarbeit**: häufig ist zu berechnen, bis wann ein Einspruch zulässig ist (§ 355 Abs. 1 AO: ein Monat nach Bekanntgabe des Bescheides)

Im Steuerrecht gibt es **unterschiedliche Fristen**:

- **Behördliche Fristen** (etwa für Rückmeldungen auf Nachfragen des Finanzamts) und manche gesetzlichen Fristen (etwa Steuererklärungsfristen gem. § 109 AO) **können verlängert werden**,
- **Gesetzliche Fristen** – etwa die Einspruchsfrist von einem Monat – **sind dagegen grundsätzlich dagegen nicht verlängerbar**.
- Wird eine nicht verlängerbare Frist nicht eingehalten, kommt u.U. aber eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand in Betracht, wenn das Fristversäumnis nicht verschuldet war.

Daher zunächst folgender **Überblick**:

**Fristen:** Unter einer Frist versteht man einen abgegrenzten, bestimmten oder bestimmbaren **Zeitraum**, in dessen Grenzen ein bestimmtes Verhalten gefordert wird.

Der **Ablauf der Frist** hat bestimmte rechtliche Folgen, nämlich beispielsweise:

- **nach Ablauf der Einspruchsfrist** ist der VA nicht mehr anfechtbar (§ 358 AO);  
→ Eine Änderung ist dann nur möglich, wenn Korrekturvorschriften greifen.
- **nach Ablauf der Festsetzungsfrist** ist jede Festsetzung rechtswidrig. (§ 169 AO)

### Gesetzliche

**Frist:** Gesetzliche Fristen sind durch Gesetz oder Verordnung bestimmt und **nur verlängerbar, soweit gesetzlich vorgesehen; hierzu gehören etwa die**

- **Einspruchsfrist** von einem Monat, § 355 AO;
- **Festsetzungsfristen** von 4, 5, 10 Jahren nach §§ 169 ff. AO;
- Fristen zur Abgabe von Steuererklärungen, § 149 AO (aber **verlängerungsfähig nach § 109 AO**);
- Zahlungsfristen nach §§ 220 AO i.V.m. EinzelStG (**verlängerungsfähig**);
- Monatsfrist bei Antrag auf **Wiedereinsetzung**, § 110 Abs. 2 AO;
- Zahlungsverjährungsfrist nach §§ 228 - 231 AO (5 Jahre).

### Behördliche

**Frist:** Eine behördliche Frist wird durch das FA aufgrund allgemeiner oder konkreter gesetzlicher Ermächtigung eigenständig im Rahmen des Ermessens festgelegt und ist **stets verlängerungsfähig**, § 109 Abs. 1 AO; **dazu gehören etwa die**

- **Stundungsfrist**, § 222 AO  
(Verschiebung der Fälligkeit bei **unumstrittenen** Ansprüchen);
- **Aussetzungsfrist** iRd Aussetzung der Vollziehung, § 361 AO  
(Verschiebung der Fälligkeit bei **umstrittenen** Ansprüchen);
- **Fristen zur Aussetzung der Beitreibung**, § 258 AO.

### Ereignis- frist:

Eine Frist, deren Anlaufen vom Eintreffen eines in den Lauf eines Tages fallenden Ereignisses oder Zeitpunktes abhängt, § 187 Abs. 1 BGB.

**Fristbeginn:** mit Ablauf des Ereignistages nach §§ 108 Abs. 1, 187 Abs. 1 BGB oder mit Ablauf des Ereignisjahres (d.h. der Tag, in den das Ereignis fällt, zählt nicht mit)

#### Beispiele:

- Einspruchsfrist, § 355 AO
- Festsetzungsverjährungsfrist, §§ 169 ff. AO
- Zahlungsverjährungsfrist, §§ 228 ff. AO
- Antragsfrist nach § 110 Abs. 2 AO
- Zahlungsfrist für Abschlusszahlungen gemäß  
§ 36 Abs. 4 S. 1 EStG, 18 Abs. 4 UStG, 20 Abs. 2 GewStG

### Beispiel:

Der ESt-Bescheid 2018 wird vom FA München am Dienstag, den 30. April 2019 bekanntgegeben; damit beginnt die einmonatige Einspruchsfrist mit Ablauf den 30. April 2019 und endet – einen Monat später – mit Ablauf des 30. Mai 2019; der 30. Mai 2019 (Christi Himmelfahrt) ist in Bayern gesetzlicher Feiertag!

### **Was geschieht, wenn Termine oder der letzte Tag einer Frist auf einen Samstag, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag fallen?**

- ⇒ In diesem Fall ist § 108 Abs. 3 und 5 AO zu beachten, die sog. **Fristenstreckung**. Danach verschiebt sich das Fristende, das auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag fällt, auf den nächsten Werktag! Ein behördlicher Termin, der auf einen der genannten Tage fällt, wird dagegen nicht verschoben.

Diese sog. **Fristenstreckung** ist Gegenstand nahezu jeder schriftlichen Prüfung; den Klausuren liegen in der „echten Prüfung“ daher regelmäßig **Kalenderblätter** bei, aus denen sich die gesetzlichen bayerischen Feiertage ergeben (Hintergrund: die Fälle spielen seit Jahrzehnten in Bayern...).

## 2. Berechnung von Fristen

### 1. Wann endet die Einspruchsfrist gemäß § 355 Abs. 1 AO in folgenden Fällen?

- a. **Am Mittwoch, den 02.01.01, gibt das FA einen ESt-Bescheid mit einfachem Brief zur Post** (das ist dann der sog. TdAzP, der Tag zur Aufgabe zur Post).

- ↪ - Aufgabe zur Post 02.01.01 (Mi);  
 - Bekanntgabe 05.01.01 (Sa); § 122 Abs. 2 AO  
**§ 108 (3) AO ist auch bei der Bekanntgabefiktion des § 122 AO anwendbar!**  
 (dies ist in den Beck'schen Texten auch in der Fußnote zu § 122 AO angegeben!)

- |   |                             |
|---|-----------------------------|
| Deshalb ist maßgebender Bekanntgabetag:       | <b>Montag, der 07.01.01</b> |
| - Beginn der Einspruchsfrist:                 | mit Ablauf des 07.01.01     |
| - Dauer der Einspruchsfrist:                  | 1 Monat, § 355 Abs. 1 AO    |
| - Ende der Einspruchsfrist:                   | mit Ablauf des 07.02.01(Do) |
| § 108 Abs. 1 AO und § 188 Abs. 2, 1. Alt. BGB |                             |

Zur Fehlervermeidung bewährt es sich, obige Formulierung „**Bekanntgabe am XX, Fristbeginn mit Ablauf des (mAbl) XX, Dauer 1 Monat, Fristende mAbl des XX**“ zu verwenden! Aus Korrekturerfahrung heraus ist abzuraten, Fristen am Folgetag um 0 Uhr beginnen zu lassen ...

- b. **Der am Mittwoch, den 02.01.01 zur Post gegebene Bescheid ist nachweislich schon am Freitag, dem 04.01.01, in die Hände des Adressaten gelangt.**

- ↪ Die Lösung entspricht der zu oben, da die 3-Tage-Regelung in den ersten 3 Tagen das Wesen einer Fiktion annimmt. Ob das Schreiben bereits vor Ablauf der 3-Tages-Fiktion tatsächlich ankommt, ist daher irrelevant.

- c. **Der am 10.06.01 (Mo) zur Post gegebene Bescheid ist nachweislich erst am Freitag, dem 14.06.01, in den Machtbereich des Adressaten gelangt.**

- ↪ Durch die Formulierung in § 122 Abs. 2 AO "außer wenn er nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist" wird deutlich, dass die Bekanntgabevermutung zum 14.06.01 nach hinten hinaus widerlegt werden kann. D.h. anders als bei Fallbeispiel Buchst. b) ist es sehr wohl relevant, wenn der Bescheid erst **nach** Ablauf der 3-Tages-Fiktion ankommt!

- |   |                      |
|---|----------------------|
| - Bekanntgabe hier                                      | 14.06.01 (Fr)        |
| - Beginn Einspruchsfrist:                               | m.Abl. 14.06.        |
| - Ende der Frist, § 108 Abs. 1 AO iVm § 188 Abs. 2 BGB: | m.Abl. 14.07.01 (So) |
| - Verschiebung nach § 108 Abs. 3 AO auf den             | m.Abl. 15.07.01 (Mo) |

Die **Beweislast**, wann der Verwaltungsakt angekommen ist, **trifft bei Bekanntgabe mit normaler Post das FA**, siehe § 122 Abs. 2 AO am Ende! Da das FA nur die Aufgabe zur Post, nicht aber auch den Zugang beweisen kann, wird bei wiederholter Behauptung nicht mit normaler Post, sondern förmlich nach § 122 Abs. 5 AO iVm § 3 VwZG per PZU bekanntgeben.



**Merke:** Die Zustellung per Postzustellurkunde (PZU) ist eine **besondere Form der Bekanntgabe**. Hierdurch wird der exakte Bekanntgabebetrag zweifelsfrei festgehalten!

**d. Der Bescheid ist dem Stpfl. wirksam am 25.09.01 mit PZU zugestellt worden.**

↪ Die Zustellung mit PZU durch die Post ist eine **besondere Form der Bekanntgabe**, die nach § 122 Abs. 5 AO i.V.m. § 3 VwZG auch vom FA frei gewählt werden kann, sofern es nicht ohnehin zwingend nach Gesetz geboten ist (etwa §§ 284 Abs. 6, 309 Abs. 2, 324 Abs. 2 AO). **Mit dem Tag der Beurkundung gilt die Zustellung als bewirkt.** Die Post leitet die Zustellungsurkunde an das FA zurück; diese erbringt dann den Beweis für den Zeitpunkt der Zustellung.

- Bekanntgabe also hier: 25.09.01
- Beginn der Einspruchsfrist: m.Abl. 25.09.01
- Dauer: 1 Monat, § 355 Abs. 1 AO
- Ende: m.Abl. 25.10.01 (Fr)

**2. Bekommt ein Stpfl., der am 01.01.1955 geboren ist, den Altersentlastungsbetrag für 2019 bei der EST?**

↪ Lebensaltersberechnungen unterliegen nach § 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 187 Abs. 2 BGB dem Beginnfrinzip, d.h. der Tag, in den das Ereignis (Geburt) fällt, zählt voll mit. Der Stpfl. vollendete sein 64. Lebensjahr mit Ablauf des 31.12.2018 so dass er zu Beginn des Jahres 2019 bereits das 64. Lebensjahr vollendet hatte. Der Altersentlastungsbetrag ist zu gewähren.

**3. Wie wäre Frage 2 zu beantworten, wenn der Stpfl. am 02.01.1955 geboren worden wäre?**

↪ Keine Vergünstigung, weil das 64. Lj erst am 01.01.2019 um 24.00 Uhr vollendet ist.

**4. Wann endet der erste Säumnismonat (§ 240 Abs. 1 AO), wenn die Säumnis am 01.11.01 (0.00 Uhr) beginnt; also Fälligkeit zum 31.10.01 gegeben ist?**

↪ Die Säumigkeit tritt ein mit Ablauf des 31.10.01. Damit nahtlos an den Tag der Fälligkeit angeknüpft wird, beginnt die Frist des Säumnismonats mit Abl. Des 31.10, der Säumnismonat endet daher mit Ablauf des 30.11.01.

**3. Was passiert bei Fristablauf?**

**1. Ist die Einspruchsfrist des § 355 Abs. 1 AO verlängerungs- oder wiedereinsetzungsfähig?**

↪ nur wiedereinsetzungsfähig nach § 110 AO

**2. Wird bei schuldloser Versäumung der Zahlungsfrist, z.B. wegen nicht voraussehbarer Erkrankung nach § 109 Abs. 1 S. 2 AO oder nach § 110 AO verfahren?**

↪ eigentlich nur § 110 AO, in der Praxis meist Erlass der Säumniszuschläge (§ 227 AO)

**3. Die Finanzkasse stellt die ESt-Abschlusszahlung 01 eines Stpfl. zum 10.09.02 fällig.****a. Liegt eine gesetzliche oder behördliche Zahlungsfrist oder ein Termin vor?**

↳ gesetzliche Zahlungsfrist, vgl. § 220 AO u. § 36 Abs. 4 EStG

**b. Darf der Stpfl. zulässigerweise noch später zahlen, wenn der 10.09.02 ein Samstag wäre?**

↳ ja, § 108 Abs. 3 AO

**4. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand § 110 AO**

Ist die Einspruchsfrist bereits verstrichen, ist zu prüfen, ob eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO in Betracht kommt.

Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wird gem. § 110 Abs. 1 AO gewährt, wenn eine gesetzliche, nicht verlängerungsfähige

- **Frist versäumt wurde,**
- Das Versäumen der Frist **ohne Verschulden** geschah und
- ein **entsprechender Antrag gestellt** wird.
- Der **Wiedereinsetzungsantrag** muss nach § 110 Abs. 2 AO innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses gestellt werden. Er ist entbehrlich, wenn die versäumte Handlung (etwa die Einlegung des Einspruchs) innerhalb der einmonatigen Wiedereinsetzungsfrist nachgeholt wird. Außerdem müssen die Umstände, die die Wiedereinsetzung begründen sollen, ebenfalls innerhalb der Monatsfrist **glaubhaft** gemacht werden (etwa durch Bestätigung Arzt).

Verschulden iSd § 110 AO liegt **schon bei einfacher Fahrlässigkeit** vor, also bereits dann, wenn die nach den Umständen des Einzelfalles gebotene Sorgfalt nicht beachtet wurde, vgl. § 276 Abs. 2 BGB. Verschulden iSd § 110 AO ist von der Rechtsprechung **bejaht** worden bei:

- ☞ Arbeitsüberlastung,
- ☞ **Urlaubsabwesenheit von mehr als 6 Wochen** (BFH, BStBl. 1981 II, 390)
- ☞ Verlegen oder Verlieren eines Bescheides (BFH NV 1990, 682)
- ☞ fehlenden Sprachkenntnissen eines Ausländers (BFH NV 1997, 634)
- ☞ technischen Störungen im Absendegerät (bei Mail- oder Telefaxübermittlung)

Nachfolgend ein weiteres Beispiel aus der schriftlichen StB-Prüfung 2013; das fehlende Verschulden ist recht offensichtlich...:

*„Ich bin am 12. März 2013 mit einem akut durchgebrochenen Zwölffingerdarmgeschwür im Koma ins Universitätskrankenhaus „Rechts der Isar“ in München eingeliefert und dort notoperiert worden. Erst am Abend des 2. Mai 2013 bin ich aus dem Krankenhaus entlassen worden. Als ich dann am 3. Mai 2013 meinen überquellenden Hausbriefkasten geöffnet habe, ich lebe nämlich allein, habe ich eine Überraschung erlebt: ....*

Verschulden iSd § 110 AO ist von der Rechtsprechung **abgelehnt** worden bei:

- ☞ **schwerwiegenden Erkrankungen**, bei denen auch rechtzeitige Vertreterbestellung nicht mehr zugemutet werden kann (bspw. Herzinfarkt, Schlaganfall, Diabetikerschock)
- ☞ unvorhersehbaren Zustellungsverzögerungen; Stpfl. darf darauf vertrauen, dass Briefe im Inland werktags innerhalb von 24 Stunden ausgeliefert werden (BFH, BStBl. 1991 II, 437)
- ☞ technischen Störungen im Empfangsgerät (bei elektronischer oder Telefaxübermittlung).

**Verschulden des Vertreters ist gem. § 110 Abs. 1 Satz 2 AO dem Vertretenen zuzurechnen.** Zieht der Vertreter Hilfspersonen (Angestellte, Boten) zur Unterstützung bei der Fristwahrung heran, so ist ihm deren Verschulden nicht zuzurechnen, wenn er die Hilfspersonen in zumutbarer Weise anweist und beaufsichtigt (BFH, BStBl 1983 II, 334). Vertreter, bei denen die Wahrung von Fristen zur beruflichen Tätigkeit gehört (Steuerberater, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer) müssen darlegen, dass das Verschulden der Hilfspersonen nicht auf einem Organisationsmangel beruht (BFH NV 2002, 652). Ordnungsgemäße Büroorganisation ist nur gegeben, wenn:

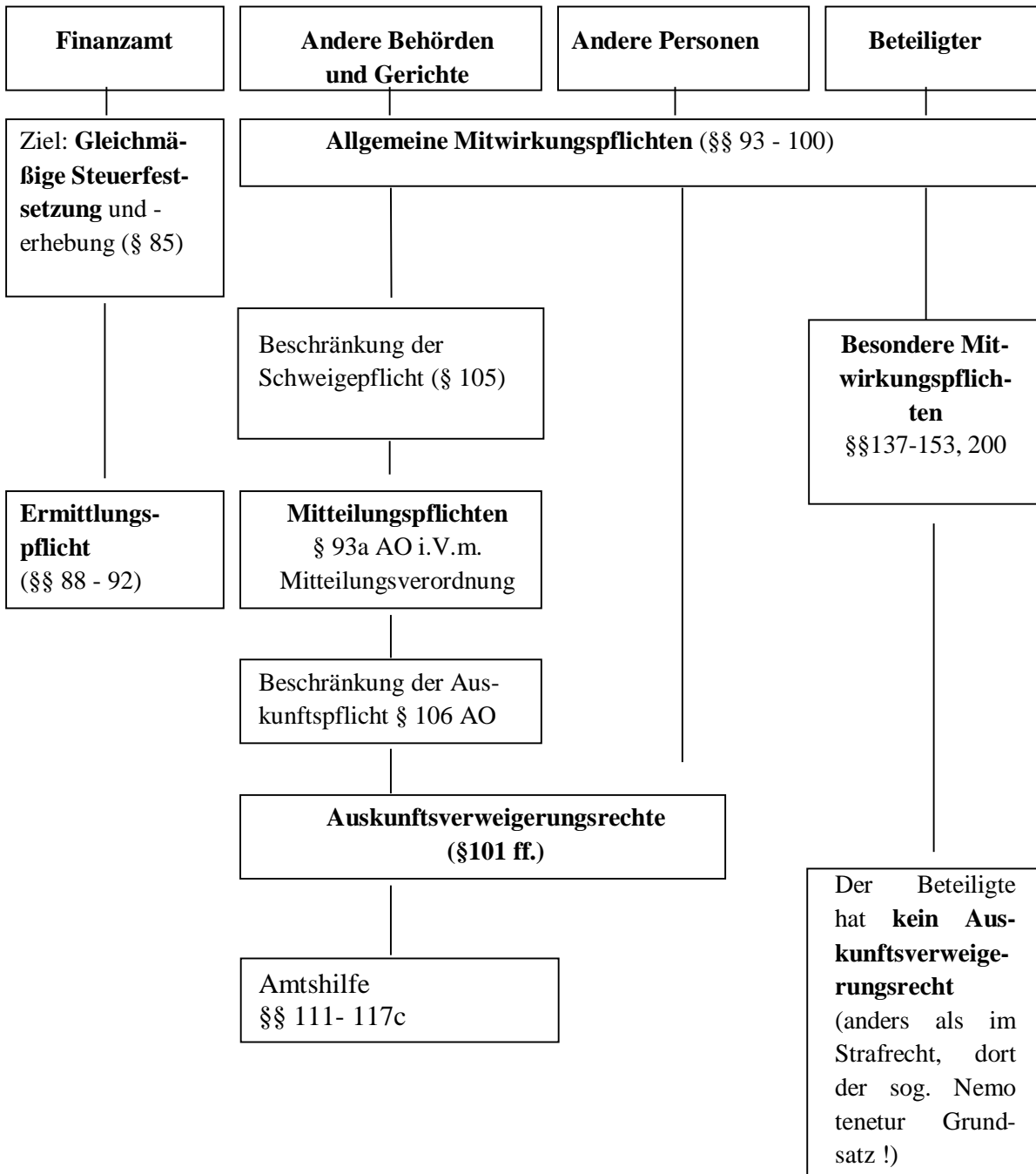
- der **Berufsträger die Neueingänge selbst** auf Fristsachen durchsieht,
- der Berufsträger schwierige Fristen **selbst berechnet**,
- ein Fristenkalender in „Papier“ geführt wird (BGH, Beschluss v. 28.02.2019, III ZB 96/18),
- die Fristen auch in den Handakten vermerkt werden,
- Fristsachen für den Sachbearbeiter augenfällig gekennzeichnet werden,
- ausreichende Vertretungsvorsorge im Falle plötzlicher Erkrankung und
- eine wirksame **Ausgangskontrolle** besteht.

**Sie merken:** bei Berufsträgern ist die Rechtsprechung mit der Anerkennung eines Wiedereinsetzungsgrundes **sehr zurückhaltend!** Merke: Ein Monat Einspruchsfrist sollte ausreichen, man möge „seine Kanzlei doch bitte so organisieren, dass dies auch ausreicht...“

Schließlich ist noch § 110 Abs. 3 AO zu berücksichtigen. Danach kommt eine Wiedereinsetzung (auch bei unverschuldetem Fristversäumnis) nicht mehr in Betracht, wenn nach Ablauf der versäumten Frist ein Jahr verstrichen ist.

**III. Steuerermittlungsverfahren**

**1. Tabellarische Übersicht über die beteiligten Stellen**



**Definitionen:** Beteiligter: FA und Steuerpflichtiger, § 78 AO  
 Bevollmächtigte: Steuerberater und andere, § 80 AO

## 2. Allgemeines zum Steuerermittlungsverfahren

Vor der Festsetzung der Steuer steht die Ermittlung des Sachverhalts. Diese erfolgt gem. § 88 AO durch das FA „von Amts wegen“: dies ist der sog. „**Untersuchungsgrundsatz**“. Daher kommt es darauf an, die **Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen** zu kennen, die er in diesem Zusammenhang hat.

### a) Beteiligung am Verfahren

**Beteiligter** (§ 78 AO) ist neben dem FA hauptsächlich der Steuerpflichtige. Beteiligte können sich rechtsgeschäftlich durch **Bevollmächtigte** vertreten lassen (häufigster Fall ist die Vertretung durch Angehörige der steuerberatenden Berufe).

Die Behörde soll sich an den Bevollmächtigten wenden, kann sich aber auch an den Beteiligten direkt wenden. Für den Empfang von Steuerbescheiden und anderen Verwaltungsakten ist eine **zusätzliche Empfangsvollmacht erforderlich**.

Liegt eine solche Empfangsvollmacht vor, **muss** sich das FA grds. an den Bevollmächtigten wenden, vgl. § 122 Abs. 1 S. 4 AO. Das Ermessen des FA, an wen es bekannt gibt, ist dann eingeschränkt.

### b) Ermittlungspflicht des Finanzamtes

Für die Finanzbehörde besteht der Grundsatz der **Gleichmäßigkeit der Besteuerung** (§ 85 AO). Das FA muss den Sachverhalt zugunsten und zuungunsten des Stplf. ermitteln, bestimmt selbst den Umfang der Ermittlungen und muss sich im Rahmen der Verhältnismäßigkeit bewegen (Amtsermittlungsgrundsatz oder auch Untersuchungsgrundsatz, § 88 AO).

Das FA kann so ermittelte Daten auch für zukünftige Verfahren speichern (z.B. Vergleichswerte, § 88a AO). Es darf in den Fällen, in denen Steuererklärungen abzugeben sind, zunächst einmal von deren Richtigkeit und Vollständigkeit auszugehen, außer es gibt Anlass für Zweifel.

### c) Mitwirkungspflichten der Beteiligten

Neben dem **Amtsermittlungsgrundsatz** haben die Beteiligten eine **Mitwirkungspflicht**, d.h. die steuererheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß, sowie ihnen bekannte Beweismittel offenzulegen (§ 90 Abs. 1 AO). Die wichtigste Mitwirkungspflicht ist die Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen, § 149 AO. Bei **Auslandsbeziehungen** besteht eine **erhöhte Mitwirkungspflicht** (§ 90 Abs. 2 AO), da sich der Fiskus hier bei der Aufklärung des Sachverhalts viel schwerer tut als im Inland.

## 3. Spezielle Mitwirkungspflichten

Es bestehen im Einzelnen für den Steuerpflichtigen folgende Mitwirkungspflichten:

- Anzeige über die **Eröffnung eines Betriebes oder Aufnahme einer freiberuflichen Tätigkeit** (§ 138 Abs. 1 AO)

- **Anzeige von Betriebsgründungen oder -erwerben im Ausland**, von Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften sowie von wesentlichen Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften (§§ 138 Abs. 2, 139 AO)
- **Buchführungspflichten** (§§ 140, 141 AO) im Einzelnen:
  - § 140 AO für Kaufleute (§§ 238 HGB) und
  - § 141 AO für andere Unternehmer nach Überschreiten bestimmter Grenzen. Diese werden in den §§ 145, 146 AO genauer definiert. Ist die Buchführung ordnungsgemäß, so ist sie der Besteuerung zugrunde zu legen (§ 158 AO). An die Buchführungspflicht knüpft die Aufbewahrungspflicht für Bücher und Aufzeichnungen und Jahresabschlussunterlagen des § 147 AO an.
- **Abgabe von Steuererklärungen** (§ 149 AO), richtet sich nach den Steuergesetzen bzw. bei Aufforderung durch das Finanzamt, z. B.:
  - **EST:** § 25 Abs. 3 EStG
  - **USt:** § 18 Abs. 3 UStG
  - **Gesonderte Feststellungen:** § 181 Abs. 2 AO

Abgabefrist: grundsätzlich 7 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres.

#### § 150 AO regelt Form und Inhalt der Steuererklärung:

- amtlich vorgeschriebener Vordruck, wenn keine elektronische Steuererklärung vorgeschrieben ist (bei **unternehmerischen Einkünften ist idR die elektr. Form zwingend!**)
- bei Steueranmeldungen (z.B. § 18 Abs. 3 UStG) ist die Steuer selbst zu berechnen
- wahrheitsgemäß, nach bestem Wissen und Gewissen
- eigenhändige Unterschrift (soweit nicht elektronisch)
- Beifügung von Unterlagen und Bescheinigungen (etwa Anlage EÜR)

§ 153 AO regelt die Berichtigungspflicht von bereits abgegebenen Erklärungen, insbesondere bei Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit. Dies gilt nicht, wenn ein Fehler des FA in einem Steuerbescheid erkannt wird, aber die Steuererklärung vollständig und richtig ist.

Grenzen Sie § 153 von der **Selbstanzeige** in § 371 AO ab: eine Selbstanzeige liegt nur vor, wenn der Spfl. die Unrichtigkeit der Erklärung **im Zeitpunkt der Abgabe** bereits kannte, § 153 AO dagegen, wenn der Fehler **nach Abgabe** der Erklärung erkannt wird!

**Fall 1:** Bäckermeister Mehlstaub wohnt mit seiner Ehefrau im Bezirk des FA Leipzig I und betreibt seine Bäckerei im Bezirk FA Leipzig II. Seine Frau ist an einer Großhandels KG im Bezirk FA Leipzig III beteiligt. Er lässt sich steuerlich beraten. Er hat in 01 einen Gewinn von 150.000 € erwirtschaftet. Der Verlustanteil seiner Frau an der KG betrug 100.000 €. Die Bilanz der Bäckerei weist zum 31.12.01 ein Kapital von 250.000 € aus. Darin ist ein langfristiges Darlehen iHv. 300.000 € enthalten, für das in 01 Zinsen in Höhe von 24.000 € gezahlt wurden. Das Ehepaar hat keine Kinder.

Aufgabe:

Welche Erklärungen haben die Eheleute abzugeben?

(Die Erklärungen der Großhandels KG sollen nicht untersucht werden.)

#### 4. Allgemeine Mitwirkungspflichten

Im Steuerermittlungsverfahren kann sich das Finanzamt (vor oder nach Abgabe der Steuererklärung) verschiedener **Beweismittel** (§ 92 AO) bedienen:

- **Auskünfte** der Beteiligten und anderer Personen (§ 93 AO, sehr häufig!)
- eidliche **Vernehmung** von anderen Personen (§ 94 AO, sehr selten!)
- **Versicherung** des Beteiligten **an Eides Statt** (§ 95 AO, sehr selten!)
- Hinzuziehung von **Sachverständigen** (§ 96 AO, etwa für Wertgutachten)
- Vorlage von **Urkunden** (§ 97 AO)
- Einnahme des **Augenscheins** (§§ 98 und 99 AO, recht ungewöhnlich)
- Vorlage von Wertsachen (§ 100 AO)
- allgemeine **Mitteilungspflichten anderer Behörden** (§ 93 a AO) (z. B. Universitäten).

Hierbei gilt der **Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Mittel**, den die Finanzbehörden bei der Ausübung ihres Ermessens gem. § 5 AO zu berücksichtigen haben. Danach soll **zunächst immer der Beteiligte selbst** um Auskunft ersucht werden, vgl. § 93 Abs. 1 S. 3 AO.

Eine besondere Art der Auskunftspflicht im Besteuerungsverfahren enthält § 160 AO, der den Abzug von Schulden, BA oder WK davon abhängig macht, dass der Empfänger der Zahlungen gegenüber dem FA benannt wird (sog. **Benennungsverlangen**). Dies spielt etwa bei Schmiergeldzahlungen und andere „nützliche Aufwendungen“ eine Rolle.

**Beachte:** Vergleichen Sie den Regelungszusammenhang mit § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG!

Eine **eidesstattliche Versicherung** kommt nur in Ausnahmefällen in Betracht, z.B., wenn der Stpfl. hohe Beträge aus nicht steuerpflichtigen Zuflüssen wie Spielbankgewinne o.ä. behauptet, was in anderer Weise nicht nachvollzogen werden kann. Gleiches gilt für die eidliche Vernehmung anderer Personen oder die Hinzuziehung von Sachverständigen.

Die Vorlage von **Urkunden** kommt in folgenden Fällen in Betracht:

- a) das Auskunftersuchen hat nicht zum Erfolg geführt oder
- b) der Stpfl. begehrt eine steuerliche Vergünstigung oder
- c) eine Außenprüfung soll nicht durchgeführt werden oder
- d) wegen erheblicher steuerlicher Auswirkung ist baldige Klärung geboten

Die Ersuchen der Finanzbehörde sind jeweils **Verwaltungsakte** und dahingehend mit Einspruch anfechtbar, dass das Ermessen falsch ausgeübt wurde (z. B. eidesstattliche Versicherung über die Höhe der Einkünfte aus Kapitalvermögen von 1.000 € wird angeordnet bei einem Stpfl., der im Jahr ca. 50.000 € Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit erzielt).

## 5. Auskunftsverweigerungsrechte

Wichtigster Grundsatz: Die **Beteiligten selbst, also insb. Der Steuerpflichtige, haben kein Auskunftsverweigerungsrecht**. Folgende Personen können die **Auskunft** bzw. die Vorlage von Urkunden **verweigern** (§§ 101, 102, 103, 104 AO):

- **Angehörige** (§ 15 AO) und
- bestimmte Berufsgruppen, z. B. Seelsorger, bestimmte Abgeordnete, Verteidiger, Rechtsanwälte, Notare, steuerberatende Berufe, Ärzte u.ä. Berufe sowie deren Gehilfen.

Nur wenn Rechtsanwälte, Steuerberater usw. (vgl. § 102 Abs. 1 Nr. 3 AO) von ihrer Verschwiegenheitspflicht entbunden werden, dürfen sie die Auskunft nicht mehr verweigern. Eine unerlaubte Offenbarung ggü. Behörden kann für einen StB strafbar sein als **Verletzung von Privatgeheimnissen**, § 203 StGB.

**Beachte:** Dadurch wird für **Steuerberater** aus dem in § 102 AO geregelten Auskunftsverweigerungsrecht im Regelfall eine **Auskunftsverweigerungspflicht!** Wird in der Praxis gerne übersehen...

Das Vorlageverweigerungsrecht gilt nicht für Unterlagen, die für den Mandanten aufbewahrt werden (z. B. Buchführungsunterlagen), sondern nur für **eigene Unterlagen des Beraters** (z. B. Handakten, vgl. § 66 StBerG).

Ein Auskunftsverweigerungsrecht hat ferner gem. § 103 AO, wer mit der Auskunft sich selbst oder seine Angehörigen (§ 15 AO) in Gefahr bringt, wegen einer Straftat oder Ordnungswidrigkeit verfolgt zu werden: das ist der sog. „nemo tenetur Grundsatz“, denn niemand muss sich selbst belasten.

**Fall 2:** Im Anzeigenteil einer Zeitung entdeckt das FA eine Anzeige über den günstigen Verkauf von Antiquitäten. Name und Anschrift sind aus der Anzeige nicht zu entnehmen. Deshalb bittet das Finanzamt die Zeitung um Auskunft. Diese lehnt unter Hinweis auf § 102 Abs. 1 Nr. 4 AO ab. Zu Recht?

**Fall 3:** Vom Erwerb einer 25%igen Beteiligung an einer größeren GmbH erfährt das FA durch eine Kontrollmitteilung. Es stellt daraufhin fest, dass der Kaufmann K. über Mittel verfügt, die sich aus den erklärten Einkünften bzw. dem Vermögen nicht erklären lassen. Es bittet deshalb folgende Personen um Auskunft:

- a) K selbst
- b) seine Sekretärin
- c) seine Ehefrau
- d) den Steuerberater
- e) seinen Nachbarn

K verweigert mit dem Hinweis auf mögliche Strafverfolgung, seine Sekretärin wegen Ihres Arbeitsplatzes. Seine Ehefrau verweigert als Angehörige, der Steuerberater unter Hinweis auf seine Verschwiegenheitspflicht und der Nachbar, weil er meint, nicht zur Auskunft verpflichtet zu sein.

Aufgabe: Wer kann zur Auskunft gezwungen werden?



## 6. Folgen bei Verletzung der Mitwirkungspflichten

Die verspätete Abgabe oder Nichtabgabe von Steuererklärung ist sicherlich der wichtigste und prüfungsrelevante Fall der Verletzung von Mitwirkungspflichten; denkbar sind folgende Konsequenzen:

*Verspätungszuschlag*  
(§ 152 AO)

*Zwangsgeld*  
(§ 328 AO)

### *Nichtabgabe der Steuererklärung*

*Schätzungsbescheid*  
(§ 162 AO)

*Steuerhinterziehung*  
(§ 370 AO)

### a) Verspätungszuschlag

Um den StPfl. zur fristgerechten Abgabe der Steuererklärungen anzuhalten, kann das FA gegen denjenigen, der seiner Steuererklärungspflicht nicht oder nicht rechtzeitig nachkommt, als Druckmittel einen Verspätungszuschlag festsetzen (§ 152 Abs. 1 S. 1 AO). Der Verspätungszuschlag hat eine **Doppelfunktion**: Er dient der (repressiven) Sanktion einer Pflichtverletzung und der in die Zukunft gerichteten Prävention (BFH vom 13.04.2010, BStBl II 2010, 815).

Der Verspätungszuschlag ist eine **steuerliche Nebenleistung** (§ 3 Abs. 4 AO). Die Festsetzung des Verspätungszuschlags erfolgt in der Praxis meist zusammen mit der Steuerfestsetzung (§ 152 Abs. 11 AO n.F., sog. Verbindungsgebot); auch in diesen Fällen ist sie ein **eigenständiger VA**.

Von der Festsetzung eines Verspätungszuschlags ist **abzusehen**, wenn das **Versäumnis ent-schuldbar** erscheint (§ 152 Abs. 1 S. 2 AO). § 152 Abs. 1 S. 2 2. HS AO n.F. wiederholt den allge-mein geltenden Grundsatz, dass das Verschulden eines gesetzlichen Vertreters oder eines Erfül-lungsgehilfen und damit auch das Verschulden eines Bevollmächtigten dem eigenen Verschulden gleichsteht.

Das Versäumnis ist nicht entschuldbar, wenn die Steuererklärung wiederholt nicht oder nicht rechtzeitig abgegeben oder eine gewährte Fristverlängerung gem. § 109 AO nicht eingehalten wurde. Die in der Praxis häufig als Entschuldigungsgrund des steuerlichen Beraters angegebene Arbeitsüberlastung rechtfertigt eine verspätete Abgabe der Steuererklärung in aller Regel nicht: Im Normalfall ist ein Berater, der zur fristgemäßen Erledigung erteilter Aufträge außerstande ist, verpflichtet, durch Einstellung neuer Kräfte oder Ablehnung neuer oder Rückgabe vorhandener Mandate Abhilfe zu schaffen.

Durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens wurden die Regelungen zur Festsetzung des Verspätungszuschlags neugefasst: Demnach ist die Erklärungsfrist nicht beratener StPfl. **ab dem VZ 2018 nunmehr zwei Monate länger als bisher, d.h. bis 31. Juli des Folgejahres** (§ 149 Abs. 2 AO n.F.). In sog. Beraterfällen, wo also ein Angehöriger der steuerberatenden Berufe an der Erklärung mitwirkt, wird die Frist auf **Ende Februar des Zweitfolgejahres verlängert**, § 149 Abs. 3 AO. Vorige Anforderungen im Einzelfall bleiben nach § 149 Abs. 4 AO in den dort genannten Einzelfällen zulässig (sog. **Vorabanforderung**).

Die Festsetzung des Verspätungszuschlages gem. § 152 AO wird auch künftig regelmäßig im Ermessen des FA liegen. **Bei erheblichem Verstoß gegen die Erklärungspflichten wird der Verspätungszuschlag ab dem VZ 2018 aber obligatorisch festgesetzt** (§ 152 Abs. 2 AO n.F.); der automatisierte Verspätungszuschlag greift nach Ablauf der allgemeinen Frist nur für die Einreichung von Steuererklärungen durch steuerlich vertretene StPfl. ein, sodass nur noch in den Fällen der nicht vertretenen StPfl. ein Anwendungsbereich für die bislang uneingeschränkt geltende Ermessensregel greift.

Die Berechnungsmodalitäten sind in § 152 Abs. 5 bis Abs. 10 AO n.F. wesentlich stärker reglementiert (i.d.R. 25 € je angefangenem Verspätungsmonat).

### **b) Zwangsmittel**

Neben der Festsetzung eines Verspätungszuschlags kann das FA **kumulativ** die Abgabe der Steuererklärung mit **Zwangsmitteln**, insb. durch Festsetzung eines Zwangsgeldes gem. § 329 AO, erzwingen.

#### **Zwangsmittel sind:**

- das Zwangsgeld (§ 329 AO), höchstens 25.000 € im Einzelfall,
- die Ersatzvornahme (§ 330 AO), das heißt, ein anderer führt die Handlung auf Kosten des Handlungspflichtigen durch (z. B. Ersatzbelegerstellung durch eine Bank),
- der unmittelbare Zwang (z. B. Herausgabe von Gegenständen im Vollstreckungsverfahren)

**Fall 4:** Mehlstaub gibt seine Einkommensteuererklärung, Gewerbesteuererklärung und Umsatzsteuererklärung 01 erst am 02.08.03 ab. Das FA erlässt folgende Bescheide:

EST-Bescheid 01:	Festsetzung	20.000 €
	geleistete VZ	<u>25.000 €</u>
	Erstattung	5.000 €

1. Welche Möglichkeit besteht, wenn das FA zur ESt einen Verspätungszuschlag von 3.000 € festsetzt?
  - a) innerhalb der Einspruchsfrist
  - b) nach deren Ablauf
2. Welche Möglichkeiten hat das Finanzamt noch, wenn Mehlstaub trotz mehrmaliger Aufforderung die Erklärungen nicht abgibt?