

Scheel

A.

Allgemeine Grundlagen

- 13.1 Das Rechtsschutzverfahren ist in der AO und der FGO geregelt. Es ist auf dem Hintergrund des Art. 19 Abs. 4 GG (Rechtsschutzgarantie) umfassend ausgestaltet. Dies geht auf das in der Verfassung verankerte Rechtsstaatsprinzip zurück (Art. 28 Abs. 1 GG). Grundpfeiler des Rechtsstaats ist die Drei-Gewalten-Teilung: Der demokratisch gewählte Gesetzgeber (Legislative) gibt abstrakt-generelle Regelungen bindend vor; sie müssen von der Verwaltung (Exekutive) im konkreten Einzelfall zutreffend umgesetzt werden; zur Kontrolle dieses Zusammenwirkens sind letztlich die Gerichte (Judikative) aufgerufen. Im Verwaltungsrecht ist dem gerichtlichen Rechtsschutz ein behördliches Kontrollverfahren vorgeschaltet: Dementsprechend werden **außergerichtliche** und **gerichtliche Rechtsbehelfe** unterschieden.
- 13.2 Außergerichtlicher Rechtsbehelf ist einheitlich der **Einspruch** (§ 347 AO). Ein – zumindest teilweise – erfolglos durchgeführtes Einspruchsverfahren ist regelmäßig zugleich notwendige Voraussetzung für ein anschließendes Klageverfahren (§§ 44, 46 FGO). Es ist als Fortsetzung des Besteuerungsverfahrens ausgestaltet („**verlängertes Festsetzungsverfahren**“) und mit dem vorhergehenden Verfahren eng verbunden. Die Vorschriften, die für den Erlass des angefochtenen und begehrten Verwaltungsakts im Besteuerungsverfahren anzuwenden sind, gelten entsprechend nach **§ 365 Abs. 1 i. V. m. §§ 85 ff. AO**.
- 13.3 Das Rechtsbehelfsverfahren dient dem Rechtsschutz des Stpfl. Es gewährleistet, dass die Maßnahmen und Entscheidungen der Behörden auf ihre Rechtmäßigkeit überprüft werden können. Der Stpfl. erhält ein einfach handhabbares Rechtsbehelfsrecht als Ausgleich dafür, dass selbst rechtswidrige Verwaltungsakte gem. § 124 Abs. 1 AO mit ihrer Bekanntgabe verbindlich werden, also befolgt werden müssen. Der außergerichtliche Rechtsbehelf hat darüber hinaus zwei weitere Funktionen: Er ist als **Selbstkontrolle der Verwaltung** gedacht und trägt dazu bei, die Gerichte zu entlasten („**Filterwirkung**“). Die Behörde kann überprüfen, ob die regelmäßig in einem Massenverfahren ergangenen Verwaltungsakte dem geltenden Recht entsprechen, und durch Änderung fehlerhafter Verwaltungsakte ggf. vermeiden, dass sich ein gerichtliches Verfahren entwickelt. Mit dem Grundfall eines Einspruchs nach § 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO wehrt sich der Stpfl. gegen einen **bereits erlassenen** und aus seiner Sicht falschen Verwaltungsakt; erwartet der Stpfl. dagegen erst noch eine Entscheidung des Finanzamts und bleibt diese unangemessen lange Zeit aus, kann der Stpfl. durch einen **Untätigkeitseinspruch** nach § 347 Abs. 1 Satz 2 AO seine Interessen verfolgen.
- 13.4 Die unterschiedliche Zielsetzung des außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens wird daran erkennbar, dass die FGO im Aufbau und in der Systematik an die VwGO angelehnt ist, während die AO das Einspruchsverfahren an das Besteuerungsverfahren anschließt.
- 13.5 **Keine Rechtsbehelfe** sind **Dienst- oder Sachaufsichtsbeschwerden**, **Gegenvorstellungen** und **Anregungen**, **einen Verwaltungsakt aufzuheben oder zu ändern**. Mit der Dienst- oder Sachaufsichtsbeschwerde kann sich der Stpfl. an eine übergeordnete Behörde wenden, um durch innerdienstliche Anweisung eine Änderung des Verwaltungsakts zu erreichen (Petitionsrechte i. S. von Art. 17 GG). Diese Beschwerden können unabhängig vom Rechtsbehelfsverfahren eingelegt werden. Ein Anspruch auf Tätigwerden der übergeordneten Behörde besteht nicht. Die Gegenvorstellung richtet sich an die Behörde selbst, die den Verwaltungsakt erlassen hat. Diese nichtförmlichen Verfahren haben keine nennenswerte Bedeutung; sie werden überlagert von den im Gesetz im Einzelnen beschriebenen Verfahren.
- 13.6 Stattdessen wird das Rechtsbehelfsrecht durch das Korrekturrecht ergänzt, in dem es darum geht, einen Verwaltungsakt außerhalb von Einspruch und Klage aufzuheben oder zu ändern (§§ 129 ff., 164 f., 172 ff., 130 f. AO). Das Korrekturrecht wendet sich zum einen an die Finanzbehörde, die selbst keinen Einspruch einlegen kann, zum anderen an den Stpfl., vor allem, wenn er es versäumt hat, zulässig – vor allem rechtzeitig – Einspruch einzulegen.
- 13.7 Der **Rechtsbehelf** weist gegenüber dem Korrekturrecht Besonderheiten auf: Er verhindert den Eintritt der (formellen) Unanfechtbarkeit (Bestandskraft), verpflichtet die Behörde nach § 367 Abs. 2 Satz 1 AO zur Gesamtüberprüfung ihrer Entscheidung, verhindert aber nicht, dass der angefochtene Verwaltungsakt (zunächst, bis zur Entscheidung über den Rechtsbehelf) gem. § 361 Abs. 1 AO befolgt werden muss. Eine Suspendierung der im Verwaltungsakt angeordneten Rechtsfolge setzt voraus, dass zusätzlich zur Anfechtung des Verwaltungsakts **Aussetzung der Vollziehung** gem. § 361 AO oder einstweilige Anordnung nach § 114 FGO beantragt wird. Auf dem Hintergrund der in Art. 19 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich vorgegebenen Rechtsschutzgarantie ist in Zweifelsfällen im Wege einer Auslegung **analog §§ 133, 157 BGB** ein förmlicher Rechtsbehelf anzunehmen (sog. **rechtsschutzgewährende Auslegung**):¹ Er wahrt nämlich auf diese Weise die Rechte des Stpfl. umfassender als eine Änderungsanregung oder als ein Antrag auf Nichtigkeitsfest-

stellung eines Verwaltungsakts nach § 125 Abs. 5 AO bzw. § 41 Abs. 1 FGO. Legt der Stpfl. Einspruch ein und beantragt er gleichzeitig eine Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO, wird zunächst nur das Einspruchsverfahren durchgeführt

(AEAO zu § 172 Nr. 2 Satz 6). Insoweit geht der Rechtsbehelf einem Verfahren nach den Korrekturvorschriften vor. Allerdings macht eine Auslegung als Rechtsbehelf nur Sinn, wenn dessen Zulässigkeitsvoraussetzungen erfüllt sind; fehlt es daran, bleibt nur der Weg über das Korrekturrecht.

13.8

Beispiele:

1. S hat am 06.06.26 den ESt-Bescheid 24 mit einer Abschlusszahlung von 3.450 € erhalten. Er schreibt am 01.07.26 an das FA, ohne den Begriff „Einspruch“ zu verwenden: „... beantrage ich die Berücksichtigung weiterer Ausgaben (siehe Anlage) als Werbungskosten. Ich gehe davon aus, dass ich angesichts dessen auch nicht die bisher festgesetzte Steuer insgesamt zahlen muss, sondern entsprechend weniger bis geklärt ist, ob ich Recht habe.“ Unterstellen Sie, dass es für das FA nicht ohne weiteres erkennbar ist, ob die Ausgaben steuerlich berücksichtigt werden können und weitere Rückfragen erforderlich werden. Rechtslage?

Das Schreiben ist nicht eindeutig formuliert und daher auszulegen. Die Auslegung richtet sich danach, wie das FA das Begehren des S vernünftigerweise verstehen muss, also nach dem sog. Empfängerhorizont: Dabei muss das FA bedenken, dass von einem Stpfl. keine exakten steuerlichen Kenntnisse verlangt werden können und er als Laie die für ihn günstigste Lösung anstrebt. Offenbar ist S mit dem bisherigen ESt-Bescheid nicht einverstanden. Er möchte erreichen, dass eine geringere ESt festgesetzt wird und stützt seine Erwartung hierbei auf die nachträgliche Berücksichtigung der angesprochenen Ausgaben. Die Herabsetzung des Steuerbescheids könnte grundsätzlich im Wege des Korrekturrechts oder aber im Rahmen eines Einspruchsverfahrens erfolgen. Bei einer Auslegung als Antrag auf schlichte Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO müsste S die bisher festgesetzte Steuer zunächst in vollem Umfang zahlen. Nur wenn das Schreiben als Einspruch ausgelegt wird, kann das FA dem Stpfl. insoweit „entgegen kommen“: Es wird nämlich das Schreiben zusätzlich als Antrag auf Aussetzung der Vollziehung des ESt-Bescheids hinsichtlich der geltend gemachten Ausgaben auslegen; § 361 Abs. 2 AO setzt dafür aber voraus, dass die bisherige Steuerfestsetzung „angefochten“ wird und meint damit einen Rechtsbehelf. Das Schreiben des S ist daher als **Einspruch** mit zusätzlichem **Adv-Antrag** zu werten.

2. Weil S seine ESt-Erklärung trotz mehrmaliger Anforderung nicht abgab, erließ das FA einen Schätzungsbescheid nach § 162 AO. Zwei Wochen später reicht S – kommentarlos – doch noch seine Steuererklärung nach, aus der sich eine niedrigere ESt ergibt.

Mit der Abgabe der Steuererklärung erfüllt S die weiterhin bestehende Erklärungspflicht (§ 149 Abs. 1 Satz 4 AO). S wird damit aber auch die Erwartung verknüpfen, dass die ESt letztlich nur so hoch festgesetzt wird, wie sie seiner Erklärung gemäß richtigerweise entstanden ist. Dies kann er mittels eines Einspruchs erreichen, unabhängig davon, ob die Schätzung unter Vorbehalt der Nachprüfung erfolgte. Es ist daher von einem Einspruch auszugehen. Nicht entscheidend ist, ob S bei der Übermittlung seiner Steuererklärung zum Ausdruck bringt, dass er eine niederere Steuerfestsetzung anstrebt.

672

13.9

Das Einspruchsverfahren als solches ist **kostenlos**. Dies ist auch konsequent, da der einfache und kostenlose Rechtsbehelf als Ausgleich für die Vorgabe aus § 124 Abs. 1 Satz 2 AO dient: Nur so lässt sich die Regelung in § 124 Abs. 1 AO rechtsstaatlich halten und kommt eine Machtbalance zwischen Verwaltung und Stpfl. zustande. Einspruchsführer und Finanzbehörde haben jeweils ihre eigenen Aufwendungen zu tragen; der Stpfl. muss daher selbst für Kosten seiner Steuerberatung und für eventuell weitere Ausgaben (Gutachter o. Ä.) aufkommen. Ausnahmen ergeben sich aus **§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO**, wenn sich das Klageverfahren anschließt, oder in engen Grenzen für Schadensersatz aus **Amtshaftung** gem. § 839 BGB i. V. m. Art. 34 GG.

1 1 Ständige Rspr. des BFH, vgl. BFH v. 18.6.2024 – VIII R 16/21, BFH/NV 2024, 1415; einschränkend bei Steuerberatung: BFH v. 12.10.2023 – V R 42/21. [Im Print: Fußnote 1 auf Seite 670]

Holzner

A.

Begriff der Steuer

- 2.1 „Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den

6

das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; Die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein“ (§ 3 Abs. 1 AO). Aus dieser Begriffsbestimmung der Steuer ergeben sich bestimmte Merkmale, die sämtlich erfüllt sein müssen.

- 2.2 Der Gesetzgeber hat ein **Steuererfindungsrecht**. Er kann daher Entwicklungen in der Gesellschaft durch entsprechende Steuergesetzgebung aufgreifen. Die in **Art. 104a ff. GG** normierte sog. Finanzverfassung gibt aber eine feste Rahmen- und Verfahrensordnung vor, die nicht beliebig erweitert werden darf, auch nicht in Form von Analogieschlüssen oder als Annex zur Gesetzgebungszuständigkeit. Der Spielraum neuer Steuern wird daher durch **Art. 105 und Art. 106 GG** begrenzt. Die dortigen Typusbegriffe sind weit zu interpretieren, lassen aber keine neue Steuer zu, die über den abschließenden Katalog der Gesetzgebungskompetenzen von Bund und Ländern hinausgeht. Bei der Ertragsverteilung der Steuern handelt es sich nämlich gemeinsam mit der Verteilung der Gesetzgebungs- und Verwaltungskompetenz um eine zentrale Frage der politischen Machtverteilung.

2.3

Beispiele:

1. So ist das **LuftVStG** verfassungsgemäß¹ und auch unionskonform²; die LuftVSt ist keine Verbrauchsteuer i. S. von Art. 1 RL 2008/118/EG³.
2. Die Einführung einer kommunalen Verpackungssteuer in Tübingen ist verfassungskonform.⁴
3. Auch die Erhebung von **Tourismusabgaben** ist verfassungsgemäß.⁵
4. Mit der Einführung der **Kernbrennstoffsteuer** hatte der Gesetzgeber seinen verfassungsrechtlich gewährten Steuererfindungsrahmen überdehnt. Sie ist mit Art. 105 Abs. 2 i. V. m. Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG unvereinbar und nichtig.⁶ Die Kernbrennstoffsteuer war keine reine Verbrauchsteuer, da mit ihr der unternehmerische Verbrauch eines reinen Produktionsmittels besteuert wurde und auf diese Weise nicht die private Einkommensverwendung gesteuert werden darf.

- 2.4 Nur **Geldleistungen** sind Steuern. Naturalleistungen (Sach- oder Dienstleistungen oder Wehrdienst) scheiden aus. Für die Einordnung einer Geldleistung als Steuer ist es unwesentlich, ob sie einmalig (z. B. ErbSt, GrESt) oder fortlaufend zu entrichten ist (z. B. ESt, USt).

7

- 2.5 Die Geldleistungen müssen **von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen auferlegt** sein. Öffentlich-rechtliche Gemeinwesen sind insbesondere die Gebietskörperschaften: Bund, Länder, Gemeinden. Die Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts gehören ebenfalls dazu, z. B. die evangelisch-lutherischen Kirchen, die römisch-katholische Kirche und die jüdischen Kultusgemeinden. Die Geldleistung muss auferlegt sein, d. h., die Verpflichtung des Betroffenen zur Leistung wird ohne Rücksicht auf seinen Willen durch einen Hoheitsakt der öffentlichen Gewalt festgelegt. Freiwillige Spenden scheiden somit aus.
- 2.6 Die Geldleistungen müssen zur **Erzielung von Einnahmen** erhoben werden. Die Erzielung von Einnahmen braucht nicht der **Hauptzweck** zu sein. Es genügt, wenn die Steuer als **Nebenzweck** Einnahmen für ein öffentlich-rechtliches Gemeinwesen erbringen soll. Wenn die Erzielung von Einnahmen dagegen völlig zurücktritt und die Geldleistung ausschließlich zu anderen Zwecken auferlegt wird, z. B. als rückzahlbare Konjunkturabgabe oder als Druckmittel, handelt es sich nicht um eine Steuer. Dieses Merkmal, das auf den Zweck der Geldleistungen abstellt, spielt bei zahlreichen Bestimmungen der AO eine wichtige Rolle, bei denen es auf die Abgrenzung der Steuern von anderen Geldleistungen ankommt.

2.7

Beispiele:

1. Verzögerungsgelder, Zwangsgelder, Säumnis- und Verspätungszuschläge werden als „Ungehorsamsfolgen“ und auch als Druckmittel auferlegt und sind deshalb keine Steuern, sondern steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO).
2. „Steuer“-Hinterziehung i. S. von § 370 Abs. 1 AO erfasst nur Steuern und Steuervorteile, nicht dagegen Subventionen, Zulagen oder steuerliche Nebenleistungen (vgl. § 15 Abs. 2 EigZulG; § 15 InvZulG im Gegensatz zu Prämien etwa nach § 8 Abs. 2 WoPG).
3. Auch die Abgaben für eine Zweitwohnung erfüllen den Begriff der Steuer, obwohl mit ihr bestimmte Lenkungs Zwecke verfolgt werden.

2.8

Die Geldleistungen dürfen **keine Gegenleistung für eine besondere Leistung** darstellen. Die Steuer ist demnach kein Entgelt für eine bestimmte Leistung der steuererhebenden Körperschaft. Steuern, Gebühren und Beiträge ist gemeinsam, dass sie öffentlich-rechtliche Abgaben sind: Von den Steuern unterscheiden sich Gebühren und Beiträge dadurch, dass sie Gegenleistungen für eine besondere Leistung und damit Entgelt sind. Bei den **Gebühren** handelt es sich um das Entgelt dafür, dass eine öffentliche Einrichtung in Anspruch genommen wird. Verwaltungsgebühren sind für die Vornahme von Amtshandlungen zu entrichten. Im Steuerrecht wird eine Gebühr für eine verbindliche Auskunft festgesetzt (§ 89 Abs. 3 AO) und für Vollstreckungsmaßnahmen (§§ 338 ff. AO).

- 2.9 **Beiträge** sind von den Interessenten einer öffentlichen Einrichtung aufzubringen, ohne dass ein unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung besteht. Im Gegensatz zu den Gebühren werden Beiträge ohne Rück-

8

sicht auf die tatsächliche Inanspruchnahme erhoben, z. B. Straßenanliegerbeiträge, Kurtaxen, Rundfunkbeitrag.⁷

- 2.10 Die Geldleistungen müssen **allen auferlegt** sein, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. In dieser Forderung des Gesetzgebers kommen zwei tragende Grundsätze für die Besteuerung zum Ausdruck: Nach dem **Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit** darf eine Steuer nur erhoben werden, wenn der im Gesetz festgelegte Tatbestand verwirklicht ist (§ 38 AO). Bei diesem Grundsatz handelt es sich um eine spezielle Form des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, nach dem jedes Verwaltungshandeln einer gesetzlichen Grundlage bedarf (§ 85 Satz 1 AO). Der **Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung** besagt, dass bei der Auferlegung und der Erhebung von Steuern alle gleichmäßig erfasst werden sollen und dass keine willkürlichen Unterschiede und Ausnahmen zulässig sind. Dieser Grundsatz ist im Zusammenhang mit dem Gleichheitsgrundsatz in Art. 3 Abs. 1 GG zu sehen. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gebietet nicht eine absolut gleichmäßige Behandlung. Eine absolute Gleichmäßigkeit würde bei der Verschiedenartigkeit der Lebensverhältnisse gerade zur Ungleichheit führen. Deshalb kann nur eine relativ gleichmäßige Belastung dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechen. So ist etwa bei der ESt ein völlig gradlinig verlaufender Tarifaufbau mit einem Progressionstarif, der von einer durchgehend gleichmäßigen Steigerung der Leistungsfähigkeit und einer demgemäß völlig gleichmäßigen Progression ausgeht, nicht zwingend geboten. Dem Gesetzgeber ist insoweit reichende Gestaltungsfreiheit eingeräumt. Er ist durch den Gleichheitssatz jedoch in der Weise gebunden, dass wesentlich Gleiches nicht willkürlich ungleich und wesentlich Ungleiches nicht willkürlich gleich behandelt werden darf.

- 2.11 Der **Solidaritätszuschlag** wurde als Ergänzungsabgabe i. S. von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG eingeführt, um den anlässlich der Wiedervereinigung Deutschlands entstandenen finanziellen Mehrbedarf abzudecken, hat sich aber inzwischen etabliert. Eine Ergänzungsabgabe erfordert nicht zwingend, sie von vornherein zu befristen oder nur kurzzeitig zu erheben.⁸ So wirkt der Solidaritätszuschlag wie eine Steuer und wird nach § 1 Abs. 2 SolZG auch so behandelt.⁹

2.12

Beispiel:

Der Stpfl. S hat seine ESt und dadurch bedingt auch den Solidaritätszuschlag hinterzogen. Fallen Zinsen nach § 235 AO an?

Der Begriff der Steuer orientiert sich an § 3 Abs. 1 AO und erfasst unmittelbar die Verzinsung der hinterzogenen ESt. Da der Soli wie eine Steuer zu behandeln ist, unterliegt auch er der Verzinsung, soweit er hinterzogen wurde.¹⁰

1 1 BVerfG v. 5.11.2014 1 – BvF 3/11, HFR 2014, 111. [Im Print: Fußnote 1 auf Seite 6]

2 2 BFH v. 1.12.2015 – VII R 55/13, BFH/NV 2016, 690 = BFHE 252, 560. [Im Print: Fußnote 2 auf Seite 6]

3 3 Richtlinie 2008/118/EG des Rates v. 16.12.2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG, ABl. EU Nr. L 9 v. 14.1.2009, 12. [Im Print: Fußnote 3 auf Seite 6]

4 4 BVerfG v. 27.11.2024 – 1 BvR 1726/23, HFR 2025, 282. [Im Print: Fußnote 4 auf Seite 6]

5 5 BFH v. 15.7.2015 – II R 32/14, BStBl. II 2015, 1031 für ein Gesetz in Bremen und BFH v. 15.7.2015 – II R 33/14, BStBl. II 2016, 126 für ein entsprechendes Gesetz in Hamburg. [Im Print: Fußnote 5 auf Seite 6]

6 6 BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, HFR 2017, 760. [Im Print: Fußnote 6 auf Seite 6]

7 7 BVerwG v. 25.1.2017 – 6 C 11.16, HFR 207, 776. [Im Print: Fußnote 7 auf Seite 8]

8 8 BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333; BVerfG. v. 26.3.2025 – 2 BvR 1505/20, DB 2025, 916 = HFR 2025, 474. [Im Print: Fußnote 8 auf Seite 8]

9 9 BFH v. 21.7.2011 – II R 52/10, BStBl. II 2012, 43 = DB 2011, 1842. [Im Print: Fußnote 9 auf Seite 8]

10 10 BFH v. 3.5.2017 – II B 110/16, BFH/NV 2017, 1012; FG Berlin-Brandenburg v. 25.11.2016 – 1 K 9084/15, DStRE 2018, 368. [Im Print: Fußnote 10 auf Seite 8]