

Rolf Kühn | Alexander von Wedelstädt
(Hrsg.)

Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung

Kommentar

22. Auflage

AO • FGO

SCHÄFFER
POESCHEL

Hinweis zum Urheberrecht:

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Bitte respektieren Sie die Rechte der Autorinnen und Autoren, indem Sie keine ungenehmigten Kopien in Umlauf bringen.

Dafür vielen Dank!

SCHÄFFER
POESCHEL

Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung

Kommentar

22. Auflage

Begründet von

Dr. Rolf Kühn †

Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer

Oberursel/Ts.

Herausgegeben von

Alexander von Wedelstädt

Abteilungsleiter a.D., zuletzt Gruppen- bzw. Referatsleiter OFD Düsseldorf,

jetzt OFD Nordrhein-Westfalen

Autoren

Prof. Dr. Roberto Bartone, Richter am FG des Saarlandes,

Honorarprofessor an der Universität des Saarlandes, Saarbrücken

Karl Blesinger, Regierungsdirektor,

Bundesfinanzakademie im Bundesministerium der Finanzen

Prof. Dr. Frank Hardtke, RA, Hardtke · Svensson & Partner, Greifswald,

Professor an der Hochschule Wismar und an der Universität Greifswald

Dr. Werner Kuhfus, Richter am FG Düsseldorf

Dr. Norbert Lemaire, Richter am FG Düsseldorf

Dr. Andreas Viertelhausen, Regierungsoberrat, Finanzamt Wetzlar

Katharina Wagner, Richterin am FG Düsseldorf

Dr. Klaus J. Wagner, Vorsitzender Richter am FG Düsseldorf,

Lehrbeauftragter an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

Alexander von Wedelstädt, Abteilungsleiter a.D., zuletzt Gruppen- bzw.

Referatsleiter OFD Düsseldorf, jetzt OFD Nordrhein-Westfalen

Prof. Dr. Francesca Werth, Richterin am BFH, München,

Honorarprofessorin an der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg

2018

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Zitervorschlag:

Autor in: Kühn/v. Wedelstädt, § ... Gesetz, Rz....

Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem, säurefreiem und alterungsbeständigem Papier.

Bearbeiterübersicht

Prof. Dr. Roberto Bartone

AO §§ 1–5, 169–177, FGO Vorbemerkung,
FGO §§ 1–94a, §§ 135–184

Karl Blesinger/Dr. Andreas Viertelhausen

AO §§ 29a–84, 191, 192, 219, 369–415

Prof. Dr. Frank Hardtke

AO §§ 347–368

Dr. Werner Kuhfus

AO §§ 134–154

Dr. Norbert Lemaire

AO §§ 218, 220–232, 240–346

Katharina Wagner / Dr. Klaus J. Wagner

FGO §§ 95–134

Dr. Klaus J. Wagner

AO §§ 85–117c, 233–239

Alexander von Wedelstädt

AO §§ 155–168, 178–190, 193–217

Prof. Dr. Francesca Werth

AO §§ 6–29, 118–133

Bibliografische Information Der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

ISBN 978-3-7910-4217-6

Best.-Nr. 20949-0003

© 2018 Schäffer-Poeschel Verlag für

Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

www.schaeffer-poeschel.de

info@schaeffer-poeschel.de

Einbandgestaltung: Kiente, Stuttgart

Satz: preXtension, Grafath

Oktober 2018

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Ein Tochterunternehmen der Haufe Group

Vorwort zur 22. Auflage

Vor Ihnen liegt die 22. Auflage des von Rechtsanwalt Dr. Rolf Kühn begründeten Kommentars zu Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung.

Das sonst so ruhige Verfahrensrecht der Abgabenordnung hat seit der 21. Auflage dieses Kommentars in 2015 ungewohnt viele Änderungen erfahren. Diese sind vor allem erfolgt mit jeweils mehreren Änderungen der AO durch

- das Steueränderungsgesetz 2015 v. 02.11.2015, BGBl I 2015, 1834,
- das Gesetz zur Neuorganisation der Zollverwaltung v. 09.12.2015, BGBl I 2015, 2178,
- das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.07.2016, BGBl I 2016, 1679,
- das Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen v. 20.12.2016, BGBl I 2016, 3000,
- das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen (Kassengesetz) v. 22.12.2016, BGBl I 2016, 3152,
- das Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 24.06.2017, BGBl I 2017, 1682 und
- das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften v. 17.07.2017, BGBl I 2017, 2541.

Die Änderungen der AO durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens sind die umfangreichsten und einschneidendsten. Betroffen sind 55 Vorschriften, davon 13 neu eingefügte Paragraphen. Mit dem Gesetz sollen laut Referentenentwurf »die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die rechtsstaatlichen Erfordernisse des Steuervollzugs bei verstärkter Nutzung der Informationstechnik im Besteuerungsverfahren gesichert werden«.

Die Maßnahmen betreffen laut Begründung im Gesetzesentwurf der Bundesregierung drei Handlungsfelder:

1. Steigerung von Wirtschaftlichkeit und Effizienz durch einen verstärkten Einsatz der Informationstechnologie und einen zielgenaueren Ressourceneinsatz.
2. Vereinfachte und erleichterte Handhabbarkeit des Besteuerungsverfahrens durch mehr Serviceorientierung und nutzerfreundlichere Prozesse.
3. Neugestaltung der rechtlichen Grundlagen, insbesondere der Abgabenordnung (AO) im Hinblick auf die sich stellenden Herausforderungen und die dafür vorgesehenen Lösungsansätze.

Einzelne Vorschriften werden erst in den kommenden Jahren wirksam. Der Kommentar behandelt alle Änderungen, die auf Gesetzen beruhen, die bis zum 1. April 2018 verkündet wurden, auch soweit sie zum Erscheinungszeitpunkt des Kommentars noch nicht wirksam sind.

Geringfügig wurden Vorschriften der AO außerdem in einer Reihe von weiteren Gesetzen geändert.

Wesentliche Änderungen der Finanzgerichtsordnung enthielt das Gesetz zur Einführung der elektronischen Akte in der Justiz und zur weiteren Förderung des elektronischen Rechtsverkehrs v. 05.07.2017, BGBl I 2017, 2208. Um angesichts der zahlreichen neuen Vorschriften den Seitenumfang des Werks nicht ausufern zu lassen, wurde auf die Kommentierung des Finanzverwaltungsgesetzes verzichtet. Denn die Vorschriften des FVG wirken weitgehend nur verwaltungsintern. Soweit einzelne Vorschriften des FVG Außenwirkungen entfalten und damit auch für Steuerpflichtige von Bedeutung sind, werden sie in der Kommentierung der betroffenen AO-Vorschrift behandelt wie z.B. § 21 FVG, der ein Teilnahmerecht der Gemeinde bei Außenprüfungen regelt und nunmehr in der Kommentierung des § 195 AO (Rz. 3) besprochen wird.

Personell haben sich zwei Änderungen ergeben: Frau Katharina Wagner, Richterin am FG Düsseldorf, hat den FGO-Teil der Kommentierung ihres Mannes, Herrn Dr. Klaus Wagner, übernommen. Herr Blesinger hat auf eigenen Wunsch seine Mitarbeit an dem Kommentar beendet. Ich danke ihm ausdrücklich für seine sehr gute und zuverlässige Tätigkeit. Seinen Part hat Herr Dr. Andreas Viertelhausen übernommen. Herr Viertelhausen leitet die Bußgeld- und Strafsachenstelle des Finanzamts Wetzlar und hat zahlreiche Aufsätze auf dem Gebiet des Insolvenzrechts, des Steuerstrafrechts, des Steuerrechts und des Zivilrechts veröffentlicht.

Dank sagen möchte ich meinen Co-Autoren für ihre zuverlässige Bearbeitung, die sich bei dieser Auflage wegen der vielen Änderungen vor allem der AO als besonders arbeitsintensiv erwies. Dank sagen möchte ich auch Frau Dipl.-Bw. Ruth Kuonath, Leiterin Programmbereich Steuern & Bilanzierung sowie unseren Lektorinnen Frau Sabine Trunsch M.A. und Heike Rach M.A. vom Verlag sowie Frau Isolde Bacher M.A.

Wie immer nehmen meine Co-Autoren und ich Anregungen, Verbesserungsvorschläge, Kritik und Anerkennung gern entgegen.

Mülheim an der Ruhr, im September 2018

Alexander v. Wedelstädt

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 22. Auflage	V
Abkürzungs- und Schrifttumsverzeichnis	XIII

Abgabenordnung (AO 1977)

Erster Teil: Einleitende Vorschriften

Erster Abschnitt:	
Anwendungsbereich	§§ 1–2a AO 1
Zweiter Abschnitt:	
Steuerliche Begriffsbestimmungen	§§ 3–15 AO 13
Dritter Abschnitt:	
Zuständigkeit der Finanzbehörden	§§ 16–29a AO 61
Vierter Abschnitt:	
Verarbeitung geschützter Daten und Steuergeheimnis	§§ 29b–31c AO 75
Fünfter Abschnitt:	
Haftungsbeschränkung für Amtsträger	§§ 32 AO 97
Sechster Abschnitt:	
Rechte der betroffenen Person	§§ 32a–32f AO 97
Siebter Abschnitt:	
Datenschutzaufsicht, Gerichtlicher Rechtsschutz in datenschutzrechtlichen Angelegenheiten	§§ 32g–32j AO 103

Zweiter Teil: Steuerschuldrecht

Erster Abschnitt:	
Steuerpflichtiger	§§ 33–36 AO 107
Zweiter Abschnitt:	
Steuerschuldverhältnis	§§ 37–50 AO 116
Dritter Abschnitt:	
Steuerbegünstigte Zwecke	Vorbemerkungen zu §§ 51–68 AO 158 §§ 51–68 AO 159
Vierter Abschnitt:	
Haftung	Vorbemerkungen zu §§ 69–77 AO 192 §§ 69–77 AO 195

Dritter Teil: Allgemeine Verfahrensvorschriften

Erster Abschnitt:	
Verfahrensgrundsätze	
1. Unterabschnitt	
Beteiligung am Verfahren	§§ 78–81 AO 219
2. Unterabschnitt	
Ausschließung und Ablehnung von Amtsträgern und anderen Personen	§§ 82–84 AO 232
3. Unterabschnitt	
Besteuerungsgrundsätze, Beweismittel	
I. Allgemeines	§§ 85–92 AO 236
II. Beweis durch Auskünfte und Sachverständigengutachten	§§ 93–96 AO 281
III. Beweis durch Urkunden und Augenschein	§§ 97–100 AO 310
IV. Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrecht	§§ 101–106 AO 315

V. Entschädigung der Auskunftspflichtigen und der Sachverständigen	§ 107 AO.....	324
4. Unterabschnitt Fristen, Termine, Wiedereinsetzung	§§ 108–110 AO.....	325
5. Unterabschnitt Rechts- und Amtshilfe	§§ 111–117c AO.....	341
Zweiter Abschnitt: Verwaltungsakte	Vorbemerkungen zu §§ 118–133 AO..... §§ 118–133 AO.....	358 359

Vierter Teil: Durchführung der Besteuerung

Erster Abschnitt:

Erfassung der Steuerpflichtigen

1. Unterabschnitt Personenstands- und Betriebsaufnahme	§§ 134–136 AO.....	423
2. Unterabschnitt Anzeigepflichten	§§ 137–139 AO.....	423
3. Unterabschnitt Identifikationsmerkmal	§§ 139a–139d AO.....	434

Zweiter Abschnitt:

Mitwirkungspflichten

1. Unterabschnitt Führung von Büchern und Aufzeichnungen	§§ 140–148 AO.....	439
2. Unterabschnitt Steuererklärungen	§§ 149–153 AO.....	466
3. Unterabschnitt Kontenwahrheit	§ 154 AO.....	491

Dritter Abschnitt:

Festsetzungs- und Feststellungsverfahren

1. Unterabschnitt Steuerfestsetzung		
I. Allgemeine Vorschriften	§§ 155–168 AO.....	495
II. Festsetzungsverjährung	§§ 169–171 AO.....	570
III. Bestandskraft	Vorbemerkungen zu §§ 172–177 AO..... §§ 172–177 AO.....	604 609
IV. Kosten	§§ 178–178a AO.....	678
2. Unterabschnitt Gesonderte Feststellung von Besteuerungs- grundlagen, Festsetzung von Steuermess- beträgen		
I. Gesonderte Feststellungen	§§ 179–183 AO.....	682
II. Festsetzung von Steuermessbeträgen	§ 184 AO.....	726
3. Unterabschnitt Zerlegung und Zuteilung	§§ 185–190 AO.....	730
4. Unterabschnitt Haftung	§§ 191–192 AO.....	734

Vierter Abschnitt:

Außenprüfung

1. Unterabschnitt Allgemeine Vorschriften	§§ 193–203a AO.....	742
2. Unterabschnitt Verbindliche Zusagen auf Grund einer Außen- prüfung	Vorbemerkungen zu §§ 204–207 AO..... §§ 204–207 AO.....	780 786

Fünfter Abschnitt:		
Steuerfahndung (Zollfahndung)	§ 208 AO	791
Sechster Abschnitt:		
Steueraufsicht in besonderen Fällen	Vorbemerkungen zu §§ 209–217 AO	797
	§§ 209–217 AO	797

Fünfter Teil: Erhebungsverfahren

Erster Abschnitt:

Verwirklichung, Fälligkeit und Erlöschen von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis

1. Unterabschnitt		
Verwirklichung und Fälligkeit von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis	§§ 218–223 AO	807
2. Unterabschnitt		
Zahlung, Aufrechnung, Erlass	§§ 224–227 AO	819
3. Unterabschnitt		
Zahlungsverjährung	§§ 228–232 AO	836

Zweiter Abschnitt:

Verzinsung, Säumniszuschläge

1. Unterabschnitt		
Verzinsung	§§ 233–239 AO	843
2. Unterabschnitt		
Säumniszuschläge	§ 240 AO	872

Dritter Abschnitt:

Sicherheitsleistung

Vorbemerkungen zu §§ 241–248 AO	876
§§ 241–248 AO	877

Sechster Teil: Vollstreckung

Vorbemerkungen zu §§ 249–346 AO	883
---------------------------------	-----

Erster Abschnitt:

Allgemeine Vorschriften

§§ 249–258 AO	885
---------------	-----

Zweiter Abschnitt:

Vollstreckung wegen Geldforderungen

1. Unterabschnitt		
Allgemeine Vorschriften	§§ 259–267 AO	901
2. Unterabschnitt		
Aufteilung einer Gesamtschuld	§§ 268–280 AO	912
3. Unterabschnitt		
Vollstreckung in das bewegliche Vermögen		
I. Allgemeines	§§ 281–284 AO	921
II. Vollstreckung in Sachen	§§ 285–308 AO	932
III. Vollstreckung in Forderungen und andere Vermögensrechte	§§ 309–321 AO	948
4. Unterabschnitt		
Vollstreckung in das bewegliche Vermögen	§§ 322–323 AO	968
5. Unterabschnitt		
Arrest	§§ 324–326 AO	972
6. Unterabschnitt		
Verwertung von Sicherheiten	§ 327 AO	978

Dritter Abschnitt:

Vollstreckung wegen anderer Leistungen als Geldforderungen

1. Unterabschnitt		
Vollstreckung wegen Handlungen, Duldungen oder Unterlassungen	§§ 328–335 AO	979
2. Unterabschnitt		
Erzwingung von Sicherheiten	§ 336 AO	985

Vierter Abschnitt: Kosten	§§ 337–346 AO	986
Siebenter Teil: Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren	Vorbemerkungen zu §§ 347–367 AO.....	993
Erster Abschnitt: Zulässigkeit	§§ 347–354 AO	994
Zweiter Abschnitt: Verfahrensvorschriften	§§ 355–368 AO	1014
Achter Teil: Straf- und Bußgeldvorschriften, Straf- und Bußgeldverfahren	Vorbemerkungen zu §§ 369–412 AO.....	1059
Erster Abschnitt: Strafvorschriften	§§ 369–376 AO	1059
Zweiter Abschnitt: Bußgeldvorschriften	§§ 377–384a AO	1114
Dritter Abschnitt: Strafverfahren	Vorbemerkungen zu §§ 385–412 AO.....	1130
1. Unterabschnitt Allgemeine Vorschriften	§§ 385–396 AO	1134
2. Unterabschnitt Ermittlungsverfahren		
I. Allgemeines	§§ 397–398a AO	1150
II. Verfahren der Finanzbehörde bei Steuerstraftaten	§§ 399–401 AO	1155
III. Stellung der Finanzbehörde im Verfahren der Staatsanwaltschaft	§§ 402–403 AO	1162
IV. Steuer- und Zollfahndung	§ 404 AO	1163
V. Entschädigung der Zeugen und der Sachverständigen	§ 405 AO	1164
3. Unterabschnitt Gerichtliches Verfahren	§§ 406–407 AO	1164
4. Unterabschnitt Kosten des Verfahrens	§ 408 AO	1165
Vierter Abschnitt: Bußgeldverfahren	§§ 409–412 AO	1165
Neunter Teil: Schlussvorschriften	§§ 413–415 AO	1169
 Finanzgerichtsordnung	 Vorbemerkungen über die Rechtsentwicklung und die Grundzüge des ab 01.01.1966 geltenden Rechts	 1171
 Erster Teil: Gerichtsverfassung		
Abschnitt I. Gerichte	§§ 1–13 FGO	1184
Abschnitt II. Richter	§§ 14–15 FGO.....	1200
Abschnitt III. Ehrenamtliche Richter	§§ 16–30 FGO.....	1201
Abschnitt IV. Gerichtsverwaltung	§§ 31–32 FGO.....	1208

Abschnitt V.

Finanzrechtsweg und Zuständigkeit

Unterabschnitt 1

Finanzrechtsweg

§ 33 FGO..... 1209

Anhang zu § 33 FGO (§§ 17–17b GVG)

§ 34 FGO..... 1219

Unterabschnitt 2

Sachliche Zuständigkeit

§§ 35–37 FGO..... 1219

Unterabschnitt 3

Örtliche Zuständigkeit

§§ 38–39 FGO..... 1220

Zweiter Teil: Verfahren

Abschnitt I.

Klagearten, Klagebefugnis, Klagevoraussetzungen,
Klageverzicht

Vorbemerkungen zu § 40 FGO 1223

§§ 40–50 FGO..... 1225

Abschnitt II.

Allgemeine Verfahrensvorschriften

§§ 51–62a FGO 1256

Abschnitt III.

Verfahren im ersten Rechtszug

§§ 63–94a FGO 1314

Abschnitt IV.

Urteile und andere Entscheidungen

§§ 95–114 FGO..... 1423

Abschnitt V.

Rechtsmittel und Wiederaufnahme des Verfahrens

Vorbemerkungen zu §§ 115–134 FGO..... 1465

Unterabschnitt 1

Revision

§§ 115–127 FGO 1471

Unterabschnitt 2

Beschwerde, Erinnerung, Anhörungsträge

§§ 128–133a FGO 1511

Unterabschnitt 3

Wiederaufnahme des Verfahrens

§ 134 FGO..... 1521

Dritter Teil: Kosten und Vollstreckung

Vorbemerkungen zu § 135 FGO 1525

Abschnitt I.

Kosten

§§ 135–149 FGO 1540

Abschnitt II.

Vollstreckung

§§ 150–154 FGO 1578

**Vierter Teil: Übergangs- und Schluss-
bestimmungen**

§§ 155–184 FGO 1585

Anhang

Anhang 1: Einführungsgesetz zur Abgabenordnung

(EGAO) – Auszug –

..... 1593

Anhang 2: Verwaltungszustellungsgesetz (VwZG)

..... 1605

Anhang 3: Betriebsprüfungsordnung (BpO 2000)

..... 1609

Stichwortverzeichnis

..... 1615

Abkürzungs- und Schriftumsverzeichnis

5. VermBG	Fünftes Vermögensbildungsgesetz	Bartone/von Wedelstädt	Bartone/von Wedelstädt, Korrektur von Steuerverwaltungsakten, 2. Aufl., 2017
a. A.	anderer Ansicht	BayOLG	Bayerisches Oberlandesgericht
aaO	am angegebenen Ort (= Bezugnahme auf unmittelbar vorhergehendes Zitat)	BB	Der Betriebs-Berater (Zeitschrift)
abl.	ablehnend	Bd.	Band
ABl.EG/EU	Amtsblatt der EG/EU	BdF	Bundesminister der Finanzen
Abs.	Absatz	BDSG	Bundesdatenschutzgesetz
Abschn.	Abschnitt	BeckOK	Beck'scher Online-Kommentar
Adv	Aussetzung der Vollziehung	BeckRS	Beck Rechtsprechung
a. E.	am Ende	BeitrO	Beitreibungsordnung
AEAO	Anwendungserlass zur AO in der Neufassung v. 31.01.2014, BStBl I 2014, 290 mit Änderungen	Bem.	Bemerkung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union	BergPG	Bergmannsprämien-gesetz
a. F.	alter Fassung	Beschl.	Beschluss
AG	Amtsgericht	bestr.	bestritten
AG	Aktiengesellschaft	betr.	betreffend
AktG	Aktiengesetz	BewG	Bewertungsgesetz
Alt.	Alternative	BFD	Bundesfinanzdirektion
AltEinkG	Gesetz zur Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (Alterseinkünftegesetz – AltEinkG) v. 05.07.2004, BGBl I 2004, 1427	BfF	Bundesamt für Finanzen (jetzt BZSt)
a. M.	anderer Meinung	BFH	Bundesfinanzhof
AmtlSgl	Amtliche Sammlung	BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Sammlung)
AmtsBl	Amtsblatt	BFHEntlG	Gesetz zur Entlastung des Bundesfinanzhofs
AmtshilfeR-LUMsG	Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 26.06.2013, BGBl I 2013, 1809	BFH/NV	Sammlung nichtveröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
ÄndG	Änderungsgesetz	BFH/PR	BFH-Richter kommentieren für die Praxis (Zeitschrift)
Anm.	Anmerkung	BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
AO	Abgabenordnung	BGBI	Bundesgesetzblatt
AöR	Archiv für öffentliches Recht	BGH	Bundesgerichtshof, auch Entscheidungssammlung in Zivilsachen
AO-StB	Der AO-Steuerberater (Zeitschrift)	BGHSt	Entscheidungen des BGH in Strafsachen (Sammlung)
arg. e.	argumentum ex, Schlussfolgerung (aus)	BGHZ	Entscheidungen des BGH in Zivilsachen (Sammlung)
Art.	Artikel	BHO	Bundeshaushaltsordnung
AStBV	Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer)	BierStG	Biersteuergesetz
AStG	Außensteuergesetz	BierStV	Biersteuerverordnung
ausf.	ausführlich	B/L/A/H	Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, ZPO, 75. Aufl., 2017
AWG	Außenwirtschaftsgesetz	BMF	Bundesminister der Finanzen
Az.	Aktenzeichen	BpO	Betriebsprüfungsordnung
AZO	Allgemeine Zollordnung	BR	Bundesrat
BAnz	Bundesanzeiger	BR-Drs.	Bundesratsdrucksache
Bartone	Gesellschafterfremdfinanzierung – Die Frage der Vereinbarkeit des § 8a KStG mit Verfassungs-, Europa- und Völkerrecht, Bielefeld 2001 (Diss. Saarbrücken 2000)	BranntwMonG	Branntwein-Monopol-Gesetz
		BranntwStV	Branntweinsteuerverordnung
		BSG	Bundessozialgericht
		Bsp.	Beispiel
		bspw.	beispielsweise
		BStBl	Bundessteuerblatt
		BT	Bundestag
		BT-Drs.	Bundestagsdrucksache

Buchst.	Buchstabe	EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
BuW	Betrieb und Wirtschaft (Zeitschrift)	EStG	Einkommensteuergesetz
BVerfG	Bundesverfassungsgericht	EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichtes (Sammlung)	etc.	et cetera
BVerfGG	Gesetz über das Bundesverfassungsgericht	EU	Europäische Union
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht	EUAHiG	Gesetz über die Durchführung der gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union v. 26.06.2013, BGBl I 2013, 1809 mit Änderungen
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichtes (Sammlung)	EUBeitrG	EU-Beitreibungsgesetz v. 07.12.2011, BGBl I 2011, 2592 mit Änderungen
BZBl	Bundeszollblatt	EUGrCH	Charta der Grundrechte der Europäischen Union
BZRG	Bundeszentralregistergesetz	EuGH	Europäischer Gerichtshof
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern	EuGHE	Entscheidungsammlung Europäischer Gerichtshof
bzw.	beziehungsweise	EUST	Einfuhr-Umsatzsteuer
DB	Durchführungsbestimmungen	EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)	evtl.	eventuell
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen	EW	Einheitswert
dergl.	dergleichen	EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
DGVZ	Deutsche Gerichtsvollzieherzeitung	EWGV	EWG-Vertrag
d. h.	das heißt	EZB	Europäische Zentralbank
DRiG	Deutsches Richterrecht	f.	folgende
DSGVO	Verordnung (EU) 2016/679 (Datenschutz-Grundverordnung), ABl. L 119 v. 04.05.2016, S. 1	ff.	fortfolgende
Drucks	Drucksache	FA	Finanzamt
DStB	Der Steuerberater (Zeitschrift)	FAGO	Geschäftsordnung der Finanzämter
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)	FeuerschSt	Feuerschutzsteuer
DStRE	DStR-Entscheidungsdienst (Zeitschrift)	FG	Finanzgericht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A, B (Eildienst)	FG Bln	Finanzgericht Berlin
DV	Durchführungsverordnung	FG BB	Finanzgericht Berlin-Brandenburg
DVR	Deutsche Verkehrsteuerrundschau (Zeitschrift)	FG Bbg	Finanzgericht Brandenburg
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)	FG Bre	Finanzgericht Bremen
EG	Europäische Gemeinschaft	FG BW	Finanzgericht Baden-Württemberg
EGAHiG	EG-Amtshilfegesetz	FG Ddorf	Finanzgericht Düsseldorf
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung	FG Ha	Finanzgericht Hamburg
EGMR	Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte	FG He	Hessisches Finanzgericht
EGV	EG-Vertrag	FG Köln	Finanzgericht Köln
EigVO	Eigenbetriebsverordnung	FG Mchn	Finanzgericht München
EigZulG	Eigenheimzulagengesetz	FG Münster	Finanzgericht Münster
einschr.	einschränkend	FG MV	Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention	FG Nbg	Finanzgericht Nürnberg
EnergieStG	Energiesteuergesetz	FG Nds	Niedersächsisches Finanzgericht
EnergieStV	Energiesteuerverordnung	FG RP	Finanzgericht Rheinland-Pfalz
ErbSt	Erbschaft- und Schenkungsteuer	FG Sa	Finanzgericht des Saarlandes
ErbStDV	Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung	FG Sachsen	Finanzgericht Sachsen
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz	FG SAnh	Finanzgericht Sachsen-Anhalt
ESt	Einkommensteuer	FG SchlH	Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht

FG Thür	Thüringer Finanzgericht	HGrG	Haushaltsgrundsätzegesetz
FGG	Gesetz über die Freiwillige Gerichtsbarkeit	HHSp	Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO (Loseblatt)
FGO	Finanzgerichtsordnung	h. M.	herrschende Meinung
FinAusglG	Finanzausgleichsgesetz	HS	Halbsatz
FinBeh	Finanzbehörde	HZA	Hauptzollamt
FKAustG	Finanzkonteninformationsaustauschgesetz	i. d. F.	in der Fassung
		i. d. R.	in der Regel
FinMin	Finanzminister (Finanzministerium)	i. E.	im Ergebnis
FinVerw.	Finanzverwaltung	i. e. S.	im engeren Sinne
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)	INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
FS	Festschrift		
Fundst.	Fundstelle	insbes.	insbesondere
FVG	Gesetz über die Finanzverwaltung	InsO	Insolvenzordnung
GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung v. 12.07.2017, BGBl I 2017, 2367	InvZulG	Investitionszulagengesetz
		IRG	Gesetz über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen v. 27.06.1994 (BStBl I 1994, 1537)
GBI	Gesetzblatt		
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts	i. S.	im Sinne
gem.	gemäß	i. V. m.	in Verbindung mit
GemS-OBG	Gemeinsamer Senat der obersten Bundesgerichte	i. w. S.	im weiteren Sinne
		JbfStR	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
GemVO	Gemeinnützigkeitsverordnung		
GenG	Genossenschaftsgesetz	JGG	Jugendgerichtsgesetz
GewSt	Gewerbesteuer	JJR	Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, Kommentar, 8. Aufl., 2015, vormals Franzen/Gast/Joecks
GewStG	Gewerbesteuergesetz		
GG	Grundgesetz	JStG	Jahressteuergesetz
ggf.	gegebenenfalls	JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
GKG	Gerichtskostengesetz	JVEG	Gesetz über die Vergütung von Sachverständigen, Dolmetscherinnen, Dolmetschern, Übersetzerinnen und Übersetzern sowie die Entschädigung von ehrenamtlichen Richtern, Zeuginen, Zeugen und Dritten (Justizvergütungs- und -entschädigungsgesetz; Art. 2 des KostRMoG)
GKG a. F.	Gerichtskostengesetz in der bis zum 30.06.2004 geltenden Fassung		
GKG n. F.	Gerichtskostengesetz in der ab 01.07.2004 geltenden Fassung (Art. 1 des KostRMoG)		
gl. A.	gleicher Ansicht		
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung	JW	Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)	JZ	Juristenzeitung (Zeitschrift)
Gosch	Gosch, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung (Loseblatt), vormals Beermann/Gosch	KaffeeStG	Kaffeesteuergesetz
		KaffeeStV	Verordnung zur Durchführung des KaffeeStG
Gräber	Gräber, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., 2015	KapErtrSt	Kapitalertragsteuer
GrESt	Grunderwerbsteuer	KassenSichV	Kassensicherungsverordnung v. 26.09.2017, BGBl I 2017, 3515
grds.	grundsätzlich		
GrS	Großer Senat	KBV	Kleinbetragsverordnung v. 19.12.2000 mit Änderungen
GrSt	Grundsteuer	KG	Kammergericht Berlin (i. V. m. Datum, Aktenzeichen und Fundstelle)
GVBl	Gesetz- und Verordnungsblatt		
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz	KG	Kommanditgesellschaft
GewO	Gewerbeordnung	KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
GwG	Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen und schweren Straftaten – Geldwäschegesetz	KiSt	Kirchensteuer
		KiStG	Kirchensteuergesetz
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)	Klein	Klein, Abgabenordnung, 13. Aufl., 2016
HGB	Handelsgesetzbuch		

Koenig	Abgabenordnung, Kommentar, 3. Aufl., 2014, vormals Pahlke/Koenig	NZWiSt	Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Steuerstrafrecht (Zeitschrift)
Kohlmann	Kohlmann, Steuerstrafrecht (Loseblatt)	OFD	Oberfinanzdirektion
Korn	Korn, Einkommensteuergesetz, Kommentar (Loseblatt)	Offerhaus/Söhn/Lange	Offerhaus/Söhn/Lange, Kommentar zur Umsatzsteuer (Loseblatt)
KostO	Kostenordnung	OFPräs	Oberfinanzpräsident
KostRMoG	Gesetz zur Modernisierung des Kostenrechts (Kostenrechtsmodernisierungsgesetz) v. 05.05.2004, BGBl I 2004, 718	OHG	Offene Handelsgesellschaft
KraftSt	Kraftfahrzeugsteuer	OLG	Oberlandesgericht
KraftStG	Kraftfahrzeugsteuergesetz	OWiG	Gesetz über Ordnungswidrigkeiten
krit.	kritisch	Palandt	Palandt, BGB, 76. Aufl., 2017
K/S	Koch/Scholtz, Kommentar zur Abgabenordnung, 5. Aufl., 1996	PKH	Prozesskostenhilfe
K/S/M	Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, Kommentar (Loseblatt)	PStR	Praxis des Steuerstrafrechts (Zeitschrift)
KSt	Körperschaftsteuer	RA	Rechtsanwalt
KStG	Körperschaftsteuergesetz	RAO	Reichsabgabenordnung
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinie	RbDatA	Entwurf eines Gesetzes über die Vereinfachung des Austauschs von Informationen und Erkenntnissen zwischen den Strafverfolgungsbehörden der Mitgliedstaaten der Europäischen Union v. 18.12.2006
KVSt	Kapitalverkehrsteuer	RdErl	Runderlass
LAG	Lastenausgleichsgesetz	RennwLottAB	Ausführungsbestimmungen zum Rennwett- und Lotteriegesetz
LfSt	Bayerisches Landesamt für Steuern	Rev.	Revision
LG	Landgericht	RFBl	Reichsfinanzblatt
Lit.	Literatur	RFH	Reichsfinanzhof
LSt	Lohnsteuer	RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs (Sammlung)
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien	RG	Reichsgericht
LuftFzG	Gesetz über Rechte an Luftfahrzeugen	RIW	Recht der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
M-G/S	Meyer-Goßner/Schmitt, Strafprozessordnung, Kommentar, 61. Aufl., 2018, vormals Kleinbrecht/Meyer-Goßner mit anderen Worten	rkr.	rechtskräftig
m. a. W.	mit anderen Worten	RMS	Risikomanagementsystem
m. E.	meines Erachtens	Rspr.	Rechtsprechung
MinÖStG	Mineralölsteuergesetz	RsprEinhG	Gesetz zur Wahrung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung der obersten Gerichtshöfe des Bundes
MinÖStV	Mineralölsteuer-Verordnung	RStBl	Reichssteuerblatt
MRRG	Melderechtsrahmengesetz	RVG	Rechtsanwaltsvergütungsgesetz (Art. 4 des KostRMoG)
MV	Mitteilungsverordnung v. 07.09.1993 mit Änderungen	Rz.	Randziffer
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen	RZBl	Reichszollblatt
NBw	Neue Betriebswirtschaft (Beilage des BB)	s.	siehe
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)	SchaumwZwStG	Gesetz zur Besteuerung von Schaumwein und Zwischenerzeugnissen
NJW-RR	NJW-Rechtsprechungs-Report (Zeitschrift)	SchaumwZwStV	Verordnung zur Durchführung des Gesetzes zur Besteuerung von Schaumwein und Zwischenerzeugnissen
nrkr.	nicht rechtskräftig	SchiffsRG	Schiffsregistergesetz
NStZ	Neue Zeitschrift für Strafrecht (Zeitschrift)	Schmidt	Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 36. Aufl., 2017
NRW	Nordrhein-Westfalen		
n. v.	nicht veröffentlicht		
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)		
NZB	Nichtzulassungsbeschwerde		

Schwarz/ Pahlke SchwerbehG Seer	Schwarz/Pahlke, Kommentar zur AO und FGO (Loseblatt), vormalig Schwarz Schwerbehindertengesetz Verständigungen in Steuerverfahren, Köln, Habilitationsschrift 1996	StUmgBG	Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 24.06.2017, BGBl I 2017, 1682
SG	Sozialgericht	StundO	Stundungsordnung
SGB	Sozialgesetzbuch	StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
SGB X	Sozialgesetzbuch-Verwaltungsverfahren	StVergAbG	Steuervergünstigungsabbaugesetz
SGG	Sozialgerichtsgesetz	StVollzG	Strafvollzugsgesetz
sog.	sogenannte/r	StW	Steuerwarte (Zeitschrift)
SoLZ	Solidaritätszuschlag	TabSt	Tabaksteuer
Sp.	Spalte	TabStG	Tabaksteuergesetz
StA	Staatsanwaltschaft	TabStV	Verordnung zur Durchführung des Tabaksteuergesetzes
StÄndG	Steueränderungsgesetz	Tipke/Kruse	Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO (Loseblatt)
StAnpG	Steueranpassungsgesetz	Tipke/Lang	Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015
StAuskV	Steuerauskunftsverordnung v. 30.11.2007, BGBl I 2007, 2783 mit Änderungen	Tz.	Textziffer
StB	Steuerberater (Zeitschrift)	u. a. (m.)	und anderes (mehr)
StBerG	Steuerberatungsgesetz	u. E.	unseres Erachtens
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)	UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)	Urt.	Urteil
StDAV	Steuerdaten-Abrufverordnung v. 13.10.2005	USt	Umsatzsteuer
StEd	Steuer-Eildienst (Zeitschrift)	UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass v. 01.10.2010, BStBl I 2010, 846 mit Änderungen
Steufa	Steuerfahndung	UStB	Umsatz-Steuer-Berater (Zeitschrift)
SteuK	Steuerrecht kurz gefasst (Zeitschrift)	UStBMG	Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz
StGB	Strafgesetzbuch	UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
StGebV	Gebührenverordnung für Steuerberater	UStG	Umsatzsteuergesetz
StHBekG	Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz v. 29.07.2009, BGBl. I 2009, 2302	UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
StHBekV	Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung v. 05.08.2009, BGBl. I 2009, 3046	UStZustV	Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung v. 20.12.2001, BGBl I 2001, 3794 mit Änderungen
StMBG	Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz	u. U.	unter Umständen
stpfl.	steuerpflichtig	usw.	und so weiter
Stpfl.	Steuerpflichtiger	UZK	Zollkodex der Union, VO (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften v. 12.10.1992, ABl. EG 1992 Nr. L 302, 1
StPO	Strafprozessordnung	V	Verordnung
str.	streitig	V zu § 180	Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 der Abgabenordnung v. 19.12.1986 mit Änderungen
StR	Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015	Abs. 2 AO	
StraBEG	Gesetz über die strafbefreiende Erklärung v. 23.12.2003, BGBl I 2003, 2928	VA	Vermögensabgabe (LAG)
StrGüVSt	Straßengüterverkehrsteuer	VAO	Verwaltungsanordnung
StRK	Steuerrechtskartei, Entscheidungssammlung, herausgegeben vom Otto-Schmidt-Verlag, Köln	vBp	vereidigter Buchprüfer
StRO	Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I-III	VerglO	Vergleichsordnung
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung	VersR	Versicherungsrecht (Zeitschrift)
StrVert	Der Strafverteidiger (Zeitschrift)	VersSt	Versicherungsteuer
		VerwG	Verwaltungsgericht
		Vfg.	Verfügung

vGA	verdeckte Gewinnausschüttung	z. B.	zum Beispiel
VGFGEntlG	Gesetz zur Entlastung der Gerichte in der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit	ZerlG	Zerlegungsgesetz
vgl.	vergleiche	ZfA	Zeitschrift für Arbeitsrecht
VO	Verordnung	ZFdG	Zollfahndungsdienstgesetz
VollstrA	Allgemeine Verwaltungsvorschrift über die Durchführung der Vollstreckung nach der Abgabenordnung	ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern
VollzA	Allgemeine Verwaltungsvorschrift für Vollziehungsbeamte der Finanzverwaltung	ZG	Zollgesetz
Vorbem.	Vorbemerkung	Ziff.	Ziffer
VSt	Vermögensteuer	ZInsO	Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht
VStG	Vermögensteuergesetz	ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
v. T.	von Tausend	ZIV	Verordnung zur Umsetzung der Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (Zinsertragsverordnung)
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung	ZK	Zollkodex
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz	ZKF	Zeitschrift für Kommunal финанzen
VwVG	Verwaltungsvollstreckungsgesetz	ZKostO	Zollkostenordnung
VwZG	Verwaltungszustellungsgesetz	ZollV	Zollverordnung
Wannemacher	Wannemacher, Straftrafrecht, 6. Aufl., 2013	ZollVG	Zollverwaltungsgesetz
WEG	Wohnungseigentumsgesetz	ZPO	Zivilprozessordnung
wistra	Zeitschrift für Wirtschaft, Steuer, Strafrecht	ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik
Witte	Witte, Peter, Zollkodex, Kommentar, 6. Aufl., 2013	ZSteu	Zeitschrift für Steuern und Recht
WoPG	Wohnungsbau-Prämiengesetz	ZStW	Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft
WP	Wirtschaftsprüfer	z. T.	zum Teil
ZAP	Zeitschrift für die Anwaltspraxis	ZuSEG/ZSEG	Gesetz über die Entschädigung von Zeugen und Sachverständigen
		zutr.	zutreffend
		ZVG	Zwangsversteigerungsgesetz

Erster Teil.

Einleitende Vorschriften

Erster Abschnitt:

Anwendungsbereich

§ 1 AO

Anwendungsbereich

(Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), zuletzt geändert durch Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22. Dezember 2014, BGBl. I 2014 S. 2417.)

(1) Dieses Gesetz gilt für alle Steuern einschließlich der Steuervergütungen, die durch Bundesrecht oder Recht der Europäischen Union geregelt sind, soweit sie durch Bundesfinanzbehörden oder durch Landesfinanzbehörden verwaltet werden. Es ist nur vorbehaltlich des Rechts der Europäischen Union anwendbar.

(2) Für die Realsteuern gelten, soweit ihre Verwaltung den Gemeinden übertragen worden ist, die folgenden Vorschriften dieses Gesetzes entsprechend:

1. die Vorschriften des Ersten, Zweiten, Vierten, Sechsten und Siebten Abschnitts des Ersten Teils (Anwendungsbereich, Steuerliche Begriffsbestimmungen, Datenverarbeitung und Steuergeheimnis; Betroffenenrechte; Datenschutzaufsicht; Gerichtlicher Rechtsschutz in datenschutzrechtlichen Angelegenheiten),
2. die Vorschriften des Zweiten Teils (Steuerschuldrecht),
3. die Vorschriften des Dritten Teils mit Ausnahme der §§ 82 bis 84 (Allgemeine Verfahrensvorschriften),
4. die Vorschriften des Vierten Teils (Durchführung der Besteuerung),
5. die Vorschriften des Fünften Teils (Erhebungsverfahren),
6. die §§ 351 und 361 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3,
7. die Vorschriften des Achten Teils (Straf- und Bußgeldvorschriften, Straf- und Bußgeldverfahren).

(3) Auf steuerliche Nebenleistungen sind die Vorschriften dieses Gesetzes vorbehaltlich des Rechts

der Europäischen Union sinngemäß anwendbar. Der Dritte bis Sechste Abschnitt des Vierten Teils gilt jedoch nur, soweit dies besonders bestimmt wird.

Inhaltsübersicht

A. Bedeutung der Vorschrift	1–2
B. Anwendungsbereich (§ 1 Abs. 1 AO)	3–35
I. Geltung für Steuern einschließlich Steuervergütungen	3–8
II. Regelung durch Bundesrecht oder durch Recht der Europäischen Union	9–20
1. Regelung durch Bundesrecht	10
2. Regelung durch das Recht der Europäischen Union	11–20
III. Verwaltung durch Bundes- oder Landesfinanzbehörden	21–23
IV. Anwendungsbereich für Realsteuern (§ 1 Abs. 2 AO)	24–27
V. Sinngemäße Anwendung auf steuerliche Nebenleistungen (§ 1 Abs. 3 AO)	28–30
VI. Sinngemäße Anwendung auf Landesabgaben, Kirchensteuern, Förderungs-, Prämiengesetz usw. kraft Verweisung	31–35

Schrifttum

HENKE/HUCHATZ, Das neue Abgabenverwaltungsrecht für Einfuhr- und Ausfuhrabgaben, ZfZ 1996, 226; GELLERT, Anwendbarkeit der nationalen Abgabenordnung auch nach Inkrafttreten des Zollkodexes, ZfZ 2004, 182; BONGARTZ/SCHRÖER-SCHALLENBERG, Verbrauchsteuerrecht, 2. Aufl. 2011; GEIGER/KHAN/KOTZUR, EUV/AEU, 6. Aufl. 2017; KOPP/RAMSAUER, VwVfG, 18. Aufl. 2017; OPPERMANN/CLASSEN/NETTESHEIM, Europarecht, 7. Aufl. 2016.

A. Bedeutung der Vorschrift

Die Vorschrift regelt den sachlichen Anwendungsbereich der AO.

Nach § 1 Abs. 1 AO gilt die AO für alle Steuern i. S. des § 3 Abs. 1 AO einschließlich der Steuervergütungen, die durch Bundesrecht oder Recht der Europäischen Union geregelt sind, soweit sie durch Bundes- oder Landesfinanzbehörden (Art. 108 Abs. 1 und Abs. 2 GG, §§ 1 f. FVG) verwaltet werden. § 1 Abs. 2 AO erweitert den Anwendungsbereich von abschließend aufgeführten Teilen der AO auf die Realsteuern (§ 3 Abs. 2 AO), soweit deren Verwaltung von den Ländern auf die Gemeinden übertragen worden sind (vgl. Art. 108 Abs. 4 Satz 2 GG).

§ 1 Abs. 1 Satz 2 AO stellt klar, dass dieses Gesetz nur vorbehaltlich des Rechts der EU anwendbar ist. Dies regelt § 1 Abs. 3 Satz 1 AO ebenfalls für steuerliche Nebenleistungen (Verspätungs-, Säumniszuschläge, Zinsen, Zwangsgeld und Kosten, s. § 3 Abs. 4 AO). Beide Regelungen sind wegen des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts lediglich deklaratorisch (dazu grundlegend EuGH v. 04.04.1968, Rs. C-34/67, EuGHE 14, 363;

EuGH v. 09.03.1978, Rs. C-106/77, EuGHE 1978, 629 Simmenthal).

B. Anwendungsbereich (§ 1 Abs. 1 AO)

I. Geltung für Steuern einschließlich Steuervergütungen

3 Der Anwendungsbereich der AO erstreckt sich nach § 1 Abs. 1 Satz 1 AO auf Steuern, einschließlich Steuervergütungen sowie Steuererstattungen (§ 37 Abs. 1 AO).

4 Während § 3 Abs. 1 AO den Begriff der **Steuer** gesetzlich definiert, enthält das Gesetz keine Definition für **Steuervergütungen**. Es handelt sich dabei um Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 1 AO), die auf die Rückgewähr zu Recht entrichteter Steuern gerichtet sind, um entweder eine Steuerbelastung bei Überwälzung auf den Stpfl. zu beseitigen (z.B. Vorsteuerabzug gem. § 15 UStG, Steuerentlastung gem. §§ 45 ff. EnergieStG, Erlass oder Erstattung gem. § 32 TabStG) oder eine Steuerbelastung bei Mehrfachbelastung zu beseitigen (vgl. hierzu *Seer* in Tipke/Lang, § 6 Rz. 86 f.). Steuervergütungen fallen allerdings nur dann in den Anwendungsbereich der AO, wenn sie sich auf Steuern beziehen, die ihrerseits nach § 1 Abs. 1 AO vom Anwendungsbereich der AO erfasst werden.

5 Das einkommensteuerliche **Kindergeld** (§§ 62 ff. EStG) wird als Steuervergütung gezahlt (§ 31 Satz 3 EStG). Zwar passt der vom Gesetz verwendete Begriff »Steuervergütung« (s. Rz. 4) nicht (vgl. *Musil* in HHSp, § 1 AO Rz. 21). Da es vom Gesetzgeber aber ausdrücklich so bezeichnet sowie durch Bundes- und Landesfinanzbehörden (Familienkasse und FA) verwaltet wird, findet die AO gleichwohl Anwendung (z.B. BFH v. 16.10.2008, III B 126/08, juris; BFH v. 06.03.2013, III B 113/12, BFH/NV 2013, 976; BFH v. 08.08.2013, VI R 76/12, BStBl II 2014, 36; BFH v. 11.12.2013, XI R 42/11, BFH/NV 2014, 954). Als Familienkassen fungieren die bisherigen Kindergeldkassen der Bundesagentur für Arbeit, die nach § 6 Abs. 2 Nr. 6 AO, § 5 Abs. 1 Nr. 11 Satz 10 FVG als Bundesfinanzbehörde gelten und der Fachaufsicht des BZSt unterstehen. Das Zusammenwirken des BZSt und der Landesfinanzämter bei der Durchführung des Familienleistungsausgleichs ist durch die Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG gedeckt (FG RP v. 31.07.1996, 1 K 1686/96, EFG 1997, 367).

6 **Steuererstattungen** sind Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 1 AO), die durch die rechtsgrundlose Zahlung bzw. Rückzahlung einer Steuer, Steuervergütung (s. Rz. 4) eines Haftungsbetrags oder einer steuerlichen Nebenleistung (s. Rz. 24) entstehen (§ 37 Abs. 2 Satz 1 AO; s. § 37 AO Rz. 6). Sie fallen in den Anwendungsbereich der AO, soweit sie sich auf Steuern usw. beziehen, die ihrerseits von § 1 AO erfasst sind.

7 Die AO gilt **grundsätzlich nicht** für sonstige öffentlich-rechtliche Abgaben, Subventionen, Prämien und Zula-

gen, da es sich dabei nicht um Steuern oder Steuervergütungen (s. Rz. 4) handelt. Die AO ist in diesen Fällen aber anwendbar, soweit die einschlägigen Gesetze eine entsprechende ausdrückliche Anordnung enthalten (z.B. in den InvZulG, etwa § 14 Satz 1 InvZulG 2010, § 8 Abs. 1 und Abs. 2 WoPG, § 14 Abs. 2 5. VermBG, § 96 Abs. 1 EStG für die Altersvorsorgezulage; s. Rz. 33). Einen partiellen Verweis auf die AO enthält § 159 StBerG hinsichtlich der Zwangsmittel (§§ 328 ff. AO). Darüber hinaus gilt die AO auch für Angelegenheiten, die nicht unmittelbar der Besteuerung dienen, aber aufgrund der Verwaltungskompetenz für diese Steuern in den Zuständigkeitsbereich der Finanzbehörde fallen (vgl. Art. 108 Abs. 1 und Abs. 2 GG, §§ 5, 8 f., 12 Abs. 2, 17 Abs. 2 FVG), z.B. bei Erteilung von Bescheinigungen in Steuersachen und die Ausstellung von Einkommensbescheinigungen für nicht steuerliche Zwecke (AEAO zu § 1 Nr. 4).

Soweit **Finanzbehörden** nicht im Rahmen ihrer Zuständigkeit (s. Rz. 7) als solche, sondern **wie allgemeine Verwaltungsbehörden** tätig werden, gilt die AO nicht. Dies ist z.B. der Fall bei der Ausübung des öffentlich-rechtlichen Hausrechts durch den Behördenleiter (FG Münster v. 30.08.2010, 14 K 3004/10, EFG 2011, 351; vgl. auch OVG Münster v. 11.02.1998, 25 E 960/97, NVwZ-RR 1998, 595; dazu auch s. § 33 FGO Rz. 3).

II. Regelung durch Bundesrecht oder durch Recht der Europäischen Union

§ 1 Abs. 1 Satz 1 AO beschränkt die unmittelbare Geltung der AO auf diejenigen Steuern, die durch Bundesrecht (s. Rz. 10) oder Recht der Europäischen Union (s. Rz. 11) geregelt sind.

1. Regelung durch Bundesrecht

Der Bund hat die Gesetzgebungskompetenz für Steuern aus Art. 105 Abs. 1 und Abs. 2 GG. Die AO gilt nach § 1 Abs. 1 Satz 1 AO, die aufgrund dieser Zuständigkeit erlassen wurden. Für die Anwendbarkeit der AO kommt es indessen nicht darauf an, dass die Kompetenzregelung eingehalten wurde, sondern auf den **tatsächlichen Erlass durch den Bund** (*Musil* in HHSp, § 1 AO Rz. 24; *Seer* in Tipke/Kruse, § 1 AO Rz. 16). Demzufolge werden landesrechtlich geregelte Steuern (örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuer, Art. 105 Abs. 2a GG) von § 1 Abs. 1 AO nicht erfasst; auf diese Steuern findet die AO Anwendung, soweit ein entsprechender ausdrücklicher Verweis in den KAG der Länder enthalten ist (s. Rz. 26). Die KiSt-Gesetze, für die gem. Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 6 WRV die Länder die Gesetzgebungskompetenz haben, ordnen z.T. die Anwendung der AO ausdrücklich an (s. Rz. 32).

2. Regelung durch das Recht der Europäischen Union

- 11 § 1 Abs. 1 Satz 1 AO ordnet an, dass die Steuern durch das Recht der EU »geregelt« sein müssen. Es kommt – wie bei dem Merkmal »Regelung durch Bundesrecht« – lediglich darauf an, ob eine Regelung **tatsächlich** vorliegt, nicht dass die EU über eine entsprechende Regelungskompetenz verfügt (vgl. *Musil* in HHSp, § 1 AO Rz. 33; *Seer* in Tipke/Kruse, § 1 AO Rz. 24). Zum Recht der EU gehören das **primäre** (insbes. EU und AEUV; s. Rz. 12) und das **sekundäre**, aus dem primären Unionsrecht abgeleitete **Europarecht** (s. Rz. 13; vgl. z. B. *Seer* in Tipke/Kruse, § 1 AO Rz. 21 ff.).
- 12 Das primäre Europarecht enthält zwar in Art. 110 ff. AEUV steuerrechtliche Regelungen, jedoch existiert derzeit **keine EU-Steuer**, da die Harmonisierung der direkten Steuern gem. Art. 114 Abs. 2 AEUV abweichend von Art. 114 Abs. 1 AEUV einer einstimmigen Entscheidung aller Mitgliedstaaten bedarf (*Khan* in Geiger/Kotzur/Khan, Art. 110 AEUV Rz. 1). Gleichwohl müssen die Mitgliedstaaten im Hinblick auf den Vorrang des Unionsrechts ihre Steuerhoheit auch bzgl. der direkten Steuern unter Wahrung des Unionsrechts ausüben (EuGH v. 04.02.1995, C-279/93, EuGHE 1995, I-225 Schumacker; *Khan* in Geiger/Kotzur/Khan, Art. 110 AEUV Rz. 2; *Oppermann/Classen/Nettesheim*, § 12 Rz. 26 ff.). Eine **Regelung** i. S. v. § 1 Abs. 1 Satz 1 AO ist hierin aber **nicht** zu sehen. Dies gilt auch, soweit sich z. B. im Hinblick auf den Grundsatz des *effet utile* (Art. 4 Abs. 3 EUV, Art. 197 Abs. 1 AEUV) Folgerungen für die europarechtskonforme Anwendung des nationalen Verfahrensrechts ergeben.
- 13 Das sekundäre Europarecht bilden die in Art. 288 AEUV genannten Rechtsakte, also Verordnungen, Richtlinien, Beschlüsse, Empfehlungen und Stellungnahmen. Regelungen i. S. v. § 1 Abs. 1 Satz 1 AO enthalten davon nur die **Verordnungen**, da nur diese eine allgemeine Geltung haben (Art. 288 Abs. 2 Satz 1 AEUV) und demnach in den Mitgliedstaaten verbindlich sind und unmittelbar gelten (Art. 288 Abs. 2 Satz 2 AEUV). Richtlinien (z. B. die auf Art. 113 AEUV beruhende Verbrauchsteuer-SystemRL) gehören demgegenüber nicht dazu, da sie sich an die Mitgliedstaaten richten und diesen die Umsetzung der Richtlinien in nationales Recht überlassen (Art. 288 Abs. 3 AEUV; BFH v. 18.10.2012, V B 45/12, juris; *Schwarz*, § 1 AO Rz. 5d).
- 14 Die für das Abgabenrecht bedeutsamste Verordnung ist der **UZK**, der den ZK abgelöst hat und seit dem 01.05.2016 die wesentliche Grundlage des Zollrechts (Einfuhrabgabenrechts) der Europäischen Union bildet. Neben diese VO treten die auf Unionsebene (und einzelstaatlicher Ebene) erlassenen Durchführungsvorschriften. In der Bundesrepublik sind dies – neben zahlreichen anderen Bestimmungen – das ZollVG vom 21.12.1992, BGBl I 1992, 2125 sowie die ZollV.
- Der UZK enthält unter anderem auch
- einige grundlegende Begriffsbestimmungen (Art. 1 bis 5 UZK),
 - allgemeine verfahrensrechtliche Vorschriften (Art. 18 ff. UZK),
 - Vorschriften über Sicherheitsleistungen für den Zollschuldbetrag (Art. 89 bis 100 UZK),
 - über das Entstehen der Zollschuld sowie die Person des Zollschuldners (Art. 77 bis 88 UZK),
 - über die Erhebung sowie buchmäßige Erfassung des Zollschuldbetrages und die Mitteilung an den Zollschuldner (Art. 101 bis 107 UZK),
 - über die Fristen und Modalitäten für die Errichtung des Abgabebetrages (Art. 108 bis 123 UZK), das Erlöschen der Zollschuld (Art. 124 bis 126 UZK),
 - über die Erstattung und den Erlass (Art. 116 ff. UZK),
 - einen Mindeststandard für Rechtsbehelfe (Art. 43 ff. UZK), wobei die Einzelheiten des Rechtsbehelfsverfahrens der Regelung durch die Mitgliedstaaten vorbehalten bleiben (Art. 44 UZK),
 - eine eigene Vorschrift die Aussetzung der Vollziehung betreffend (Art. 45 UZK).
- Keine Regelung trifft der UZK bzgl. der Vollstreckung (Art. 113 UZK) und des Rechts der Zuwiderhandlungen (Art. 83 Abs. 3 UZK, auch Art. 42 UZK).
- Die Vorschriften der AO sind neben dem UZK anzuwenden (BT-Drs. 14/7341, 16 f.), wenn
- darin keine Regelung getroffen wurde (so z. B. hinsichtlich der Haftung, Vollstreckung, Straf- und Bußgeldvorschriften sowie Organisation der Zollverwaltung; insoweit gelten uneingeschränkt die entsprechenden Vorschriften der AO),
 - das Unionsrecht im Vergleich zur Regelungsdichte der AO lückenhaft ist,
 - unbestimmte Rechtsbegriffe verwendet werden,
 - das Unionsrecht auf nationales Recht verweist,
 - den Mitgliedstaaten oder ihren Zollbehörden eine Regelungsbefugnis hinsichtlich bestimmter Einzelheiten eingeräumt ist oder
 - den Zollbehörden ein Ermessen bei der Anwendung des Zollrechts eingeräumt ist.
- Soweit unionsrechtliche Vorschriften von denen der AO abweichen und das nationale Recht verdrängen, hat das **Unionsrecht Vorrang** (§ 1 Abs. 1 Satz 2 AO). Dies gilt z. B. für Art. 116 ff. UZK, welche die §§ 163, 227 AO verdrängen. Ohne praktischen Anwendungsbereich ist auch § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO, da insoweit Art. 103 Abs. 1 UZK vorrangig ist, der auch einen von § 170 Abs. 1 AO abweichenden Beginn der **Festsetzungsfrist** regelt (*Bartone* in Krenzler/Herrmann/Niestedt, Art. 103 UZK Rz. 1; *Deimel* in HHSp, Art. 103 UZK Rz. 10). Demgegenüber ist § 169 Abs. 2 Satz 1 AO auf Einfuhrabgabenschulden anzuwenden (Art. 103 Abs. 2 UZK; *Bartone* in Krenzler/Herrmann/Niestedt, Art. 103 UZK Rz. 10; *Deimel* in HHSp, Art. 103 UZK Rz. 22). Da das EU-Zollrecht keine

Zahlungsverjährung kennt und Art. 221 Abs. 3 ZK hinsichtlich der Verjährung eine abschließende Regelung trifft, sind auf Zoltschulden die §§ 228ff. AO nicht anwendbar (*Deimel* in HHSp, Art. 103 UZK Rz. 11).

- 17 Zu den den Mitgliedstaaten vorbehaltenen Rechten der Zuwiderhandlungen zählt auch der im UZK nicht vorgesehene **Verspätungszuschlag** (§ 152 AO; vgl. EuGH v. 25.10.1995, C 36/94, EuGHE 1995, 3573). Soweit Art. 112 UZK die Erhebung von **Zinsen** sowie den Verzicht auf Zinsen regelt, werden die entsprechenden Regelungen der §§ 233ff. AO verdrängt (vgl. EuGH v. 27.09.2012 C-113/10, C-147/10, C-234/10, HFR 2012, 1210; BFH v. 22.09.2015, VII R 32/14, BStBl II 2016, 323; FG Ddorf v. 03.05.2017, 4 K 3268/14 Z, ZfZ Beilage 2018, Nr. 3, 1; ferner z.B. *Deimel* in HHSp, Art. 112 UZK Rz. 15 f.).

18–20 vorläufig frei

III. Verwaltung durch Bundes- oder Landesfinanzbehörden

- 21 Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 AO müssen die betreffenden Steuern etc. durch Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwaltet werden, wie es sich aus Art. 108 GG i. V. m. dem FVG ergibt. Nach Art. 108 Abs. 1 Satz 1 GG werden Zölle, Finanzmonopole (heute nur noch das zum 31.12.2017 auslaufende Branntweinmonopol; *Schröer-Schallenberg* in Bongartz/Schröer-Schallenberg, Rz. G 54), die bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern (TabSt, SchaumwSt, BierSt, BranntwSt, EnergieSt, KaffeeSt) einschließlich der EUST (§ 21 UStG) und die Abgaben im Rahmen der EU durch **Bundesfinanzbehörden** (§§ 1 FVG, 6 Abs. 2 AO) verwaltet. Die übrigen Steuern werden gem. Art. 108 Abs. 2 Satz 1 GG durch die **Landesfinanzbehörden** (§§ 2 FVG, 6 Abs. 2 AO) verwaltet. Soweit solche Steuern ganz oder zum Teil dem Bund zufließen (Art. 106 Abs. 1 und Abs. 3 GG), werden sie im Auftrag des Bundes verwaltet (Art. 108 Abs. 3, Art. 85 GG).
- 22 Für die den **Gemeinden** (Gemeindeverbänden) ausschließlich zufließenden Steuern – die **Realsteuern** (Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG, § 3 Abs. 2 AO) – kann die den Landesfinanzbehörden grds. vorbehaltene Verwaltung durch die Länder ganz oder zum Teil auf die Gemeinden (Gemeindeverbände) übertragen werden (Art. 108 Abs. 4 Satz 2 GG). Die Flächenländer haben von dieser Ermächtigung Gebrauch gemacht und in den KAG geregelt, dass die heheberechtigten Gemeinden für die Festsetzung und Erhebung der GewSt und GrSt zuständig sind (z. B. § 2 Abs. 7 SaarKAG; Überblick bei *Seer* in Tipke/Kruse, § 1 AO Rz. 44). Demgegenüber verbleibt es in Bezug auf die Festsetzung der betreffenden Steuerbeträge (§ 184 AO) und die Zerlegung (§ 185 AO) bei der auf Art. 108 Abs. 2 Satz 1 GG beruhenden Zuständigkeit der Landesfinanzbehörden. Inwieweit die AO bei der

Verwaltung der Realsteuern anwendbar ist, richtet sich nach § 1 Abs. 2 AO (s. Rz. 24). Es versteht sich von selbst, dass in den Stadtstaaten sowohl die Feststellung des Steuermessbetrages als auch die Festsetzung und Erhebung der Steuer den Landesfinanzbehörden obliegt. Die Anwendung der AO resultiert dort aus § 1 Abs. 1 Satz 1 AO.

Zur **Verwaltung** der Steuer gehören das Steuerermittlungsverfahren, das Steueraufsichtsverfahren, das Steuerfestsetzungsverfahren, das Verfahren über außergerichtliche Rechtsbehelfe, das Erhebungs- und Vollstreckungsverfahren und schließlich das Verfahren zur Ermittlung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten (vgl. §§ 3ff. FVG).

IV. Anwendungsbereich für Realsteuern (§ 1 Abs. 2 AO)

Soweit in Übereinstimmung mit Art. 108 Abs. 4 Satz 2 GG die **Verwaltung der Realsteuern** den Gemeinden übertragen worden ist (s. Rz. 22), hat der Bund gem. Art. 108 Abs. 5 Satz 2 GG die Gesetzgebungskompetenz für das Verfahren (s. §§ 25ff. GrStG, §§ 16ff. GewStG). Hierfür regelt § 1 Abs. 2 AO im Einzelnen, inwieweit die AO anwendbar ist (s. § 3 AO Rz. 37). In dem in sieben Nummern zusammengefassten abschließenden Katalog fehlen im Wesentlichen nur die Vorschriften der AO über die Vollstreckung (§§ 249ff. AO) und das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren (§§ 347ff. AO).

Der Ausschluss der Vorschriften über die **Vollstreckung** (§§ 249–346 AO, BayVG v. 05.08.1998, 4 C 97/2908, NVwZ – RR 1999, 619) folgt der Zweckmäßigkeitserwägung, den Gemeinden die Vollstreckung nach den Landesvorschriften (VwVG) zu gestatten, die sie auch sonst zur Vollstreckung anwenden. Ebenso wenig gelten die Vorschriften des 7. Teils über das **außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren** (§§ 347–368 AO) mit Ausnahme der §§ 351, 361 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3 AO (§ 1 Abs. 2 Nr. 6 AO). Es gilt also grds. das Widerspruchsverfahren nach §§ 68ff. VwGO und die Klage vor dem VerwG (§ 40 Abs. 1 VwGO; s. § 33 FGO Rz. 4). Es wurde die Tradition berücksichtigt, dass der Rechtsweg in Realsteuersachen, soweit die Gemeinden zuständig sind, zu den allgemeinen VerwG führt (BFH v. 13.02.1990, VIII R 188/85, BStBl II 1990, 582), sodass das in der VwGO geregelte außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren des Widerspruchs vorzuschalten war.

Das Problem der hierbei möglichen Überschneidung mit § 110 AO, der durch § 1 Abs. 2 Nr. 3 AO für **Widerspruchsverfahren gegen GewSt- oder GrSt-Messbescheide** nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist, ist in Übereinstimmung mit der amtlichen Gesetzesbegründung (BT-Drs. VI/1982) in der Weise zu lösen, dass für das Widerspruchsverfahren § 70 Abs. 2 VwGO i. V. m. § 60 VwGO den Vorrang hat (so auch *Musil* in HHSp, § 1 AO Rz. 74;

23

24

25

26

Seer in Tipke/Kruse, § 1 AO Rz. 45; a.A. Koenig in Koenig, § 1 AO Rz. 22).

- 27 § 1 Abs. 2 Nr. 6 AO ergänzt die Vorschriften der VwGO über das Widerspruchsverfahren durch die der VwGO fremden Bestimmungen über die **beschränkte Anfechtbarkeit von geänderten Verwaltungsakten**, von **Folgebescheiden** (§ 351 AO) und über die **Vollziehung bzw. deren Aussetzung bei den Folgebescheiden** (§ 361 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3 AO). Folgerungen hinsichtlich der Anwendbarkeit der für das finanzgerichtliche Verfahren geltenden entsprechenden Bestimmungen der FGO (§ 42 FGO, § 69 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 4–6 FGO) können hieraus nicht gezogen werden; vielmehr gelten für den allgemeinen Verwaltungsprozess ausschließlich die Regelungen der VwGO.

V. Sinngemäße Anwendung auf steuerliche Nebenleistungen (§ 1 Abs. 3 AO)

- 28 § 1 Abs. 3 Satz 1 AO ordnet die sinngemäße Anwendung der AO auf **steuerliche Nebenleistungen** (§ 3 Abs. 4 AO) an. Der Begriff umfasst nach § 3 Abs. 4 AO Verzögerungsgelder (§ 146 Abs. 2b AO), die Verspätungszuschläge (§ 152 AO), Zuschläge gem. § 162 Abs. 4 AO, die Zinsen (§§ 233 bis 239 AO), die Säumniszuschläge (§ 240 AO), die Zwangsgelder (§ 329 AO) und die Kosten (§§ 89, 178, 178a und §§ 337 bis 345 AO). Die AO enthält eine Reihe von spezielleren Normen, die ausdrückliche Regelungen hinsichtlich steuerlicher Nebenleistungen treffen (§§ 32 Nr. 1, 46 Abs. 1, 69 Satz 2, 233 Satz 2 AO). Diese gehen der Regelung des § 1 Abs. 3 Satz 1 AO vor.

- 29 Nach § 1 Abs. 3 Satz 2 AO gelten die Vorschriften des Dritten bis Sechsten Abschnitts des Vierten Teils (Festsetzungs- und Feststellungsverfahren, §§ 155ff. AO; Außenprüfung, §§ 193ff. AO; Steuerfahndung/Zollfahndung, § 208 AO; Steueraufsicht in besonderen Fällen, §§ 209ff. AO) nur, soweit dies besonders bestimmt wird. Besondere Bestimmungen enthalten z.B. § 155 Abs. 3 AO, § 156 AO, § 178 Abs. 4; § 239 Abs. 1 Satz 1 AO.

- 30 vorläufig frei

VI. Sinngemäße Anwendung auf Landesabgaben, Kirchensteuern, Förderungs-, Prämiengesetz usw. kraft Verweisung

- 31 Neben dem durch § 1 AO ausdrücklich eröffneten Anwendungsbereich der AO wird diese kraft Verweisung in vielen Fällen für anwendbar erklärt.

Durch Verweisung in den Landesgesetzen findet die AO über § 1 Abs. 1 AO auf landesrechtlich geregelte Steuern (**kommunale Verbrauch- und Aufwandsteuern**, Art. 105 Abs. 2a GG; s. Rz. 10) Anwendung. Entsprechende Verweise enthalten die KAG der Länder: §§ 3; 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 3; 8 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 KAG

BW.; Art. 13–15 Bay. KAG; AO-Anwendungsgesetz Bln; §§ 12, 14 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3, 15 Abs. 4 KAG Bbg.; § 3 AbgabenG Bre; §§ 1ff. AbgabenG Ha; §§ 4, 5a Abs. 1 Satz 2, Abs. 3, 4 He KAG; §§ 12, 16 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3, 17 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 KAG MV; §§ 11, 16 Abs. 3, Abs. 4, 18 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 NdsKAG; §§ 12, 17 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3, 20 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 KAG NRW v; §§ 3, 14 Abs. 3, 15 Abs. 1 Satz 2, 16 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 KAG RP v; §§ 12, 13 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3, 14 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 KAG Sa; §§ 3, 5 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3, 6 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 Sächs. KAG; §§ 13, 13a Abs. 1 Satz 5, 15 Abs. 3, Abs. 4, 16 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 KAG Sanh; §§ 11 Abs. 1 Satz 2, 15 Satz 1, 16 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3, 18 Abs. 1 Satz 2, Abs. 5 SchlH KAG; § 15, 16 Abs. 1 Satz 2, 17 Satz 2 Thür. KAG. Da es sich nur um partielle Verweise handelt, sind im Übrigen die VwVfG der Länder anzuwenden (*Kopp/Ramsauer*, § 2 VwVfG Rz. 17a).

Auch die der Landesgesetzgebung unterliegenden Steuern der Religionsgemeinschaften (**KiSt**; Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 6 WRV; s. Rz. 10) werden von § 1 Abs. 1 Satz 1 AO nicht erfasst. Jedoch finden sich auch in den KiSt-Gesetzen der Länder Verweise auf die AO: §§ 1 Abs. 1 Satz 2, 15, 21 Abs. 3 KiStG BW; Art. 18 Abs. 1–3, 19 Abs. 3 Bay. KiStG; § 7 KiStG Bln; §§ 8 Abs. 6 Satz 2 Bbg KiStG; § 8 Abs. 6, Abs. 7 KiStG Bremen; §§ 8 Abs. 2 Satz 1, Satz 2, 12 Abs. 1 Satz 1, Hmb KiStG; § 15 Abs. 1 HKiStG; §§ 9 Abs. 1 Satz 3, 2 Satz 1, 22 Abs. 2 Satz 2, 23 Abs. 1 Satz 1 KiStG MV; § 6 Abs. 1 Nds. KiStRG; §§ 8 Abs. 1, 12, 14 Abs. 2 Satz 2 KiStG NRW; § 11 Abs. 2 Satz 1 KiStG RP v; §§ 11 Abs. 1, 16 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Satz 1 KiStG-Saar; § 9 Abs. 1 SchlHolst. KiStG; § 12 Abs. 1 SächsKiStG; § 8 Satz 1 KiStG LSA; § 9 Abs. 1 Satz 2, 10 ThürKiStG.

Ausdrückliche Verweise auf die AO finden sich in **Prämien- und Zulagenregelungen** (s. Rz. 7), z.B. §§ 5–7 InvZulG 2005, §§ 11, 13, 14 InvZulG 2007, § 14 InvZulG 2010 (s. Rz. 34), § 96 EStG für die Altersvorsorgezulage, § 15 Abs. 1 EigZulG, § 8 Abs. 1–2 WoPG, § 14 Abs. 2, 3 des 5. VermBG, und in § 159 StBerG.

Die **InvZul** ist **keine Steuervergütung**. Es fehlt – anders als z.B. für das Kindergeld (§ 31 Satz 3 EStG; s. Rz. 5) – eine entsprechende Norm. Durch die Verweisungsnormen in §§ 5–7 InvZulG 2005, §§ 11, 13, 14 InvZulG 2007, § 14 InvZulG 2010 wird die InvZul abgabenrechtlich nicht in eine Steuervergütung umqualifiziert, sondern das Investitionszulagenverfahren nur allgemein geregelt (BFH v. 19.12.2013, III R 25/10, BFH/NV 2014, 928).

In weiteren **nichtsteuerlichen Bereichen** kommt die AO v. a. im Monopol- und Marktordnungsrecht kraft ausdrücklicher Verweisung zur Anwendung:

- im **BranntwMonG** (z.B. §§ 48 Abs. 1 und Abs. 2, 51a Abs. 2, 51b, 109, 111 Abs. 1, 112 Abs. 3, 114 Abs. 2, 128 Abs. 1 und Abs. 2, 156 Abs. 1 und Abs. 2 158 BranntwMonG; vgl. *Musil* in HHSp, § 1 AO Rz. 55)

- im MOG (z.B. §§ 8 Abs. 2, 12 Abs. 1, 14 Abs. 2, 17 Abs. 3, 34 Abs. 1 und Abs. 2, 35 MOG; vgl. *Musil* in HHSp, § 1 AO Rz. 55; *Seer* in Tipke/Kruse, § 1 AO Rz. 55). Der Verweis in § 12 Abs. 1 MOG erfasst auch die aufgrund des MOG erlassenen Verordnungen (z.B. MilchQuotV; *Musil* in HHSp, § 1 AO Rz. 55; *Seer* in Tipke/Kruse, § 1 AO Rz. 55). Soweit die vorgenannten Normen nicht auf die AO verweisen, ist das VwVfG des Bundes anzuwenden (vgl. §§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 2 Abs. 2 Nr. 1 VwVfG; hierzu *Kopp/Ramsauer*, § 2 VwVfG Rz. 16 ff.).

§ 2 AO Vorrang völkerrechtlicher Vereinbarungen

(1) Verträge mit anderen Staaten im Sinne des Artikels 59 Abs. 2 Satz 1 des Grundgesetzes über die Besteuerung gehen, soweit sie unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht geworden sind, den Steuergesetzen vor.

(2) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung mit Zustimmung des Bundesrates Rechtsverordnungen zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zu erlassen. Konsultationsvereinbarungen nach Satz 1 sind einvernehmliche Vereinbarungen der zuständigen Behörden der Vertragsstaaten eines Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Ziel, Einzelheiten der Durchführung eines solchen Abkommens zu regeln, insbesondere Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des jeweiligen Abkommens bestehen, zu beseitigen.

(3) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates Vorschriften zu erlassen, die

1. Einkünfte oder Vermögen oder Teile davon bestimmen, für die die Bundesrepublik Deutschland in Anwendung der Bestimmung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf Grund einer auf diplomatischem Weg erfolgten Notifizierung eine Steueranrechnung vornimmt, und
2. in den Anwendungsbereich der Bestimmungen über den öffentlichen Dienst eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung diejenigen Körperschaften und Einrichtungen einbeziehen, die auf Grund einer in diesem Abkommen vorgesehenen Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden bestimmt worden sind.

Inhaltsübersicht

A. Bedeutung der Vorschrift	1–2
B. Anwendungsbereich	3–25
I. Verträge mit anderen Staaten i. S. des Art. 59 Abs. 2 GG	3–5
II. Verträge über Steuern	6–13
1. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)	7–8
2. Europarecht	9–10
3. Sonstige Verträge	11–13
III. Anordnung des Vorrangs	14–22
IV. Konsultationsvereinbarungen (§ 2 Abs. 2 AO)	23–25
V. Verordnungsermächtigung zu Abkommensänderungen (§ 2 Abs. 3 AO)	26–28

Schrifttum

BARTONE, Gesellschafterfremdfinanzierung – Die Frage der Vereinbarkeit des § 8a KStG mit Verfassungs-, Europa- und Völkerrecht; 2001 (zugl. Diss. Saarbrücken 2000); GRUBE, Der Einfluss des EU-Beihilfenrechts auf das deutsche Steuerrecht, DSZ 2007, 371; HUMMEL, Zur innerstaatlichen Bindungswirkung von auf Doppelbesteuerungsabkommen beruhenden Konsultationsvereinbarungen – Betrachtungen anlässlich der Ergänzung von § 2 AO durch das Jahressteuergesetz 2010, IStR 2011, 397; ZORN/TWARDOSZ, Gemeinschaftsgrundrechte und Verfassungsgrundrechte im Steuerrecht, DStR 2007, 2185; SAUER, Staatsrecht III, 2. Aufl. 2013; OPPERMAN/CLASSEN/NETTESHEIM, Europarecht, 7. Aufl. 2016.

A. Bedeutung der Vorschrift

§ 2 Abs. 1 AO soll klarstellen, dass »völkerrechtliche Vereinbarungen, soweit sie innerstaatliches Recht geworden sind, Vorrang vor den innerstaatlichen Steuergesetzen haben und deshalb allein durch spätere innerstaatliche Gesetze nicht abgeändert werden können« (BT-Drs. 7/4292, 15). Dieses Ziel kann durch § 2 Abs. 1 AO indes nicht erreicht werden, da durch diese Norm des einfachen Bundesrechts kein allgemeiner Vorrang völkerrechtlicher Verträge begründet werden kann (s. Rz. 14 f.). Allerdings ist die Norm kein bloß deklaratorischer Programmsatz, der lediglich die Völkerrechtsfreundlichkeit der deutschen Rechtsordnung zum Ausdruck bringen soll, sondern eine Norm zur Auflösung von Kollisionen zwischen transformiertem Völkervertragsrecht und nationalem Recht (s. Rz. 16 ff.). Von § 2 Abs. 1 AO nicht erfasst ist das Europarecht, da dessen Anwendungsvorrang für das inländische Recht auf Art. 23 GG beruht (s. Rz. 9).

§ 2 Abs. 2 Satz 1 AO, der durch das JStG 2010 eingefügt wurde, ermächtigt das BMF, zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung mit Zustimmung des Bundesrates Rechtsverordnungen (Art. 80 GG) zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen, wie sie in § 2 Abs. 2 Satz 2 AO und in den DBA vorgesehen sind (vgl. Art. 25 Abs. 3 OECD-MA (s. Rz. 23), zu erlassen. Hierdurch soll eine umfassende

Bindungswirkung dieser Konsultationsvereinbarungen erreicht werden (*Oellerich* in Gosch, § 2 AO Rz. 3).

B. Anwendungsbereich

I. Verträge mit anderen Staaten i.S. des Art. 59 Abs. 2 GG

- 3 Verträge mit anderen Staaten i.S. des Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG sind **völkerrechtliche Verträge**, in denen die politischen Beziehungen des Bundes geregelt werden oder die sich auf Gegenstände der Bundesgesetzgebung (in Abgrenzung zur Bundesverwaltung) beziehen. Sie bedürfen der Zustimmung oder der Mitwirkung der jeweils für die Bundesgesetzgebung zuständigen Körperschaften in der Form eines Bundesgesetzes (Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG). Da ein Völkerrechtsvertrag nur die am Zustandekommen beteiligten Völkerrechtssubjekte bindet, bedarf es der »Überführung« in die innerstaatliche Rechtsordnung. Diese Transformation geschieht durch ein **Zustimmungsgesetz**, das zum einen den Bundespräsidenten im Innenverhältnis ermächtigt, für die Bundesrepublik einen Völkerrechtsvertrag abzuschließen. **Gleichzeitig** ist damit nach geltender Staatspraxis eine weitere Regelung verbunden, nämlich die **Transformation** der völkervertraglichen Regelungen in innerstaatliches Recht (BVerfG v. 22.03.1983, BvR 475/78, BVerfGE 63, 343, 355; BVerfG v. 14.05.1986, 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, 241; zu den Einzelheiten z.B. *Drüen* in Tipke/Kruse, § 2 AO Rz. 5; *Sauer*, Staatsrecht III, § 6 Rz. 3 ff.).
- 4 Völkerrechtliche **Verwaltungsabkommen** i.S. des Art. 59 Abs. 2 Satz 2 GG fallen nach dem klaren Wortlaut des § 2 Abs. 1 AO **nicht** in dessen Anwendungsbereich. Als völkerrechtliche Verwaltungsabkommen gelten alle Regelungen, die, falls sie durch einen innerstaatlichen Rechtsakt festgelegt würden, durch eine Verwaltungsvorschrift, einen Verwaltungsakt oder sonstige Verwaltungszwangsmaßnahmen geregelt würden (administrative Verwaltungsabkommen). Auch normative Verwaltungsabkommen, die Gegenstände innerhalb einer Verordnungsermächtigung zugunsten der Bundesregierung oder eines Fachministers nach Art. 80 Abs. 1 GG regeln, fallen nicht unter § 2 AO (*Drüen* in Tipke/Kruse, § 2 AO Rz. 6).
- 5 vorläufig frei

II. Verträge über Steuern

- 6 § 2 Abs. 1 AO bezieht sich nur auf solche völkerrechtlichen Verträge, welche die **Zulässigkeit** oder das **Ausmaß der steuerlichen Eingriffe** zum Inhalt haben (*Koenig* in Koenig, § 2 AO Rz. 2; *Musil* in HHSp, § 2 AO Rz. 36), die also Fragen der Besteuerung zum Gegenstand haben oder zumindest wirtschaftliche Sachverhalte regeln, die

unmittelbaren Einfluss auf die Besteuerung haben können (*Musil* in HHSp, § 2 AO Rz. 15; *Oellerich* in Gosch, § 2 AO Rz. 22). Verträge in diesem Sinne sind in erster Linie DBA (s. Rz. 7).

1. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

DBA bilden den wichtigsten Anwendungsfall des § 2 Abs. 1 AO. Sie werden zwischen Völkerrechtssubjekten geschlossen, um **Doppelbesteuerungen hinsichtlich desselben Stpfl. zu vermeiden**. Hierzu kann es kommen, wenn in mindestens zwei Staaten von demselben Stpfl. für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum vergleichbare Steuern erhoben werden, weil die beteiligten Staaten die Besteuerung sowohl nach dem Welteinkommensprinzip als auch nach Quellenprinzip vornehmen (im Einzelnen *Drüen* in Tipke/Kruse, § 2 AO Rz. 26 ff.; *Vogel* in Vogel/Lehner, Einl. OECD-MA Rz. 2 ff.). Durch das DBA verpflichten sich die Vertragsstaaten, diejenigen Steuern nicht oder nur in begrenzter Höhe zu erheben, die das Abkommen dem jeweils anderen Staat zuweist (*Drüen* in Tipke/Kruse, § 2 AO Rz. 27). Im Grundsatz ist mithin davon auszugehen, dass DBA ein bilaterales System der Verteilung von Besteuerungsbefugnissen bilden, innerhalb dessen die Vertragsstaaten ihre nationalen Besteuerungsrechte begrenzen (*Bartone*, S. 129 m.w.N.), ohne jedoch das ihnen originär zustehende Besteuerungsrecht insoweit grds. aufzugeben (BFH v. 21.05.1997, I R 79/96, BStBl II 1998, 113; BFH v. 26.06.2013, I R 48/12, BStBl II 2014, 367). Die DBA, welche die Bundesrepublik Deutschland abschließt, beruhen regelmäßig auf dem OECD-MA (*Drüen* in Tipke/Kruse, § 2 AO Rz. 27). Eine Übersicht über den Stand der DBA und der beabsichtigten Abkommen wird vom BMF jährlich herausgegeben (aktuell: BMF v. 22.01.2014, IV B 2-S 1301/07/10017-05, 2014/0061052, BStBl I 2014, 171).
vorläufig frei

2. Europarecht

Das Recht der EU (Unionsrecht/Europarecht, insbes. EUV und AEUV) leitet sich auch aus völkerrechtlichen Verträgen ab. Gleichwohl fallen sie **nicht** in den **Anwendungsbereich von Art. 59 Abs. 2 GG und § 2 Abs. 1 AO**, da Art. 23 Abs. 1 GG als insoweit speziellere Regelung eingreift. Das Europarecht stellt eine autonome, supranationale Rechtsordnung zwischen dem nationalen Recht der Mitgliedstaaten und dem Völkerrecht dar (*Oppermann/Classen/Nettesheim*, § 9 Rz. 5). Aus dieser Besonderheit folgt die europaweite einheitliche und unmittelbare Geltung des Europarechts, die unabhängig von § 2 Abs. 1 AO einen Anwendungsvorrang vor dem nationalen Recht begründet (*Koenig* in Koenig, § 2 AO Rz. 14; *Grube*, DStZ 2007, 371; *Zorn/Twardosz* DStR 2007, 2185). Dies hat die Bundesrepublik Deutschland mit der Rege-

lung in Art. 23 Abs. 1 GG umgesetzt. Dem Anwendungsvorrang trägt § 1 Abs. 1 Satz 2 AO Rechnung (s. § 1 AO Rz. 16).

10 vorläufig frei

3. Sonstige Verträge

11 Neben den DBA (s. Rz. 7) fallen in den Anwendungsbereich des § 2 Abs. 1 AO insbes. auch das NATO-Truppenstatut (BFH v. 08.08.2013, III R 22/12, BFH/NV 2013, 1997; *Drüen* in Tipke/Kruse, § 2 AO Rz. 24 f.; *Musil* in HHSp, § 2 AO Rz. 96 ff.; *Oellerich* in Gosch, § 2 AO Rz. 49 ff.) sowie das Wiener Übereinkommen v. 18.04.1961 über die diplomatischen Beziehungen (WÜD) und das Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen (WÜK; *Drüen* in Tipke/Kruse, § 2 AO Rz. 11 ff.; *Musil* in HHSp, § 2 AO Rz. 101 ff.; *Oellerich* in Gosch, § 2 AO Rz. 54 ff.). Weitere Verträge in diesem Sinne sind z. B. auch das Übereinkommen über die Vorrechte und die Immunität der Vereinten Nationen (BGBl II 1989, 941) und der Sonderorganisationen der Vereinten Nationen (BGBl II 1954, 639), das Abkommen zur Errichtung einer Welthandelsorganisation (WTO, BGBl II 1994, 1438), das Abkommen über die OECD (BGBl II 1961, 1150) und das Allgemeine Abkommen über die Vorrechte und Befreiungen des Europarates (BGBl II 1954, 493; dazu BFH v. 06.08.1998, IV R 75/97, BStBl II 1998, 732; zu weiteren Verträgen *Drüen* in Tipke/Kruse, § 2 AO Rz. 21; *Musil* in HHSp, § 2 AO Rz. 120 ff., *Oellerich* in Gosch, § 2 AO Rz. 66 ff.).

12-13 vorläufig frei

III. Anordnung des Vorrangs

14 § 2 Abs. 1 AO stellt ein einfaches Bundesgesetz dar und begründet keine weitere Ebene in der Normenhierarchie zwischen dem (Bundes-)Verfassungsrecht und dem einfachen Bundesrecht. Das bedeutet, dass die in Art. 59 Abs. 2 GG angeordnete Ranggleichheit zwischen völkerrechtlichen Verträgen und innerstaatlichem Recht nicht beseitigt wird (s. Rz. 2 f.). Andererseits stellt § 2 Abs. 1 AO mehr als nur eine völkerrechtsfreundliche Auslegungsregel dar.

15 Ein Vorrang von völkerrechtlichen Verträgen wird auch nicht durch Art. 25 Satz 2 GG begründet: Darin wird zwar der Vorrang allgemeiner Regeln des Völkerrechts angeordnet, aber die in Art. 59 Abs. 2 GG genannten völkerrechtlichen Verträge zählen mangels allgemeiner Geltung nicht zu den allgemeinen Regeln des Völkerrechts (BVerfG v. 25.03.1999, 2 BvE 5/99, BVerfGE 100, 266; BVerfG v. 06.12.2006, 2 BvM 9/03, BVerfGE 117, 141; BVerfG v. 08.05.2007, 2 BvM 1/03, 2 BvM 2/03, 2 BvM 3/03, 2 BvM 4/03, 2 BvM 5/03, 2 BvM 1/06, 2 BvM 2/06, BVerfGE 118, 124; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 25

GG Rz. 6; *Drüen* in Tipke/Kruse, § 2 AO Rz. 2; *Musil* in HHSp, § 2 AO Rz. 160 f.; *Oellerich* in Gosch, § 2 AO Rz. 78).

Die Auflösung von Kollisionen zwischen völkerrechtlichen Verträgen und nationalem Steuerrecht kann – da es sich um ranggleiches handelt – demnach nur nach den Kollisionsregelungen der juristischen Methodenlehre erfolgen. Denn es gilt – wie dargestellt (s. Rz. 14 f.) – nicht die *Lex superior*-Regel (»lex superior derogat legi inferiori«), da das GG keine Rechtsquellen kennt, die einen Rang zwischen den (einfachen) Bundesgesetzen und der Verfassung beanspruchen (*Bartone*, S. 154 m. w. N.; *Musil* in HHSp, § 2 AO Rz. 163). Vielmehr ist im Verhältnis von völkerrechtlichem Vertrag und nationalem Steuergesetz die *Lex specialis*-Regel anzuwenden (»lex specialis derogat legi generali«), denn insbes. in DBA werden in aller Regel bzgl. einzelner Fragen spezielle Regelungen abweichend vom innerstaatlichen Steuerrecht geregelt. Diese treten folglich als allgemeinere Gesetze hinter die Abkommensregeln zurück (*Bartone*, S. 154; einschränkend *Drüen* in Tipke/Kruse, § 2 AO Rz. 2 und 38; *Wassermeyer*, *StuW*, 1990, 411; auch BVerfG v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1).

Wird aber die Kollision zwischen DBA und nationalem Steuerrecht mit Hilfe der allgemeinen Regeln aufgelöst, gilt auch die *Lex posterior*-Regel (»lex posterior derogat legi priori«), wenn der nationale Gesetzgeber nach Abschluss des DBA denselben Gegenstand durch ein Steuergesetz (erneut) regelt und damit u. U. eine DBA-Regelung einschränkt oder obsolet macht (»treaty override«). Es konkurrieren in diesem Fall idealiter zwei Kollisionsregeln der juristischen Methodenlehre, nämlich die *Lex specialis*-Regel mit der *Lex posterior*-Regel. Um unerwünschte Konflikte und widersprüchliche Ergebnisse auf derselben Ebene der Normenhierarchie zu vermeiden, muss man indessen davon ausgehen, dass die *Lex specialis*-Regel der *Lex posterior*-Regel vorgeht, es sei denn, der Gesetzgeber ordnet ausdrücklich etwas anderes an (*Bartone*, S. 154; *Konzelmann*, S. 216 f.; i. E. ebenso *Musil* in HHSp, § 2 AO Rz. 174; vgl. dazu auch BFH v. 25.05.2016, I R 64/13, BStBl II 2017, 1185). Somit gilt im Verhältnis nationaler Steuergesetze zu den DBA-Regelungen der Grundsatz »lex posterior generalis non derogat legi speciali priori« (*Bartone*, S. 154; gl. A. *Oellerich* in Gosch, § 2 AO Rz. 75; a. A. BVerfG v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1). Nach der Rspr. des BVerfG ergibt sich indessen weder aus Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG, dem Rechtsstaatsprinzip oder dem Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit des GG eine Einschränkung für die Geltung des *Lex posterior*-Grundsatzes für völkerrechtliche Verträge. Daher können spätere Gesetzgeber – entsprechend dem durch die Wahl zum Ausdruck gebrachten Willen des Volkes – innerhalb der vom GG vorgegebenen Grenzen Rechtssetzungsakte früherer Gesetzgeber

16

17

revidieren (BVerfG v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1).

- 18 Somit ist es dem nationalen Gesetzgeber trotz der Regelung in § 2 Abs. 1 AO nicht verwehrt, die innerstaatliche Verbindlichkeit einer völkervertraglichen Vereinbarung durch ein späteres innerstaatliches Gesetz zu ändern oder gar außer Kraft zu setzen (»*treaty overriding*«). Allerdings teilt das BVerfG nicht die verfassungsrechtlichen Zweifel des BFH (vgl. BFH v. 10.01.2012, I R 66/09, BFH/NV 2012, 1056; BFH v. 11.12.2013, I R 4/13, BFH/NV 2014, 614), sondern hält das »*treaty overriding*« für verfassungsrechtlich zulässig (BVerfG v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1). Außerdem soll es dem Gesetzgeber nicht verwehrt sein, eine gegenüber Zustimmungsgesetzen zu DBA vorrangige (speziellere) Regelung derart zu treffen, dass nachfolgende DBA nach dem Lex-posterior-Grundsatz kein Vorrang gegenüber dieser Regelung erlangen soll (BFH v. 25.05.2016, I R 64/13, BStBl II 2017, 1185).

19–22 vorläufig frei

IV. Konsultationsvereinbarungen (§ 2 Abs. 2 AO)

- 23 Durch § 2 Abs. 2 Satz 1 AO wird das BMF ermächtigt, zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung mit Zustimmung des Bundesrates Rechtsverordnungen zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen i. S. v. Art. 25 Abs. 3 OECD-MA zu erlassen. Konsultationsvereinbarungen in diesem Sinne werden in § 2 Abs. 2 Satz 2 AO definiert als einvernehmliche Vereinbarungen der zuständigen Behörden der Vertragsstaaten eines DBA mit dem Ziel, Einzelheiten der Durchführung eines solchen Abkommens zu regeln, insbes. Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des jeweiligen Abkommens bestehen, zu beseitigen.
- 24 Vor Einführung des § 2 Abs. 2 AO war **ungewiss, ob Konsultationsvereinbarungen** (s. Rz. 23), die lediglich auf der völkerrechtlichen Ebene getroffen werden, aber nicht wie Völkerrechtsverträge nach Art. 59 Abs. 2 GG in innerstaatliches Recht transformiert werden, überhaupt **innerstaatlich verbindlich** sind (*Musil* in HHSp, § 2 Rz. 308). Mit § 2 Abs. 2 AO verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, diese Rechtsunsicherheit zu beseitigen und eine möglichst weitgehende Verbindlichkeit der Konsultationsvereinbarungen zu schaffen (eingehend *Hummel*, IStR 2011, 397).
- 25 Dieses Ziel wurde nicht erreicht. Der BFH hat entschieden, dass § 2 Abs. 2 AO nicht den Bestimmtheitsanforderungen, die nach Art. 80 Abs. 1 GG an eine Verordnungsermächtigung zu stellen sind, genügt (BFH v. 10.06.2015, I R 79/13, BStBl II 2016, 326; vgl. auch *Drüen* in Tipke/

Kruse, § 2 AO Rz. 43e; *Hummel*, IStR 2011, 397; *Musil* in HHSp, § 2 AO Rz. 332; a.A. *Oellerich* in Gosch, § 2 AO Rz. 102). Für das richtige Abkommensverständnis kann immer nur der Abkommenswortlaut maßgeblich sein. Wird das in einer Konsultationsvereinbarung gefundene Abkommensverständnis durch den Wortlaut nicht gedeckt, ergibt sich aus der Vereinbarung keine Beeinflussung oder gar Bindung der Gerichte bzgl. der Auslegung des DBA (BFH v. 10.06.2015, I R 79/13, BStBl II 2016, 326). Folglich kann eine auf der Grundlage des § 2 Abs. 2 AO erlassene Konsultationsvereinbarungsverordnung den Inhalt eines gem. Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG in innerstaatliches Recht umgesetzten DBA erst recht nicht **abändern** (vgl. *Hummel*, IStR 2011, 397; *Musil* in HHSp, § 2 AO Rz. 316).

V. Verordnungsermächtigung zu Abkommensänderungen (§ 2 Abs. 3 AO)

Durch § 2 Abs. 3 AO wird das BMF ermächtigt, Rechtsverordnungen i. S. v. Art. 80 GG zu erlassen, mit denen bestehende DBA geändert oder erweitert werden können. Damit soll eine innerstaatliche Rechtsgrundlage für nachträgliche Abkommensänderungen oder -erweiterungen geschaffen werden. Dies ist unter dem Aspekt des verfassungsrechtlich determinierten Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (s. § 3 AO Rz. 14) nicht unbedenklich (vgl. *Drüen* in Tipke/Kruse, § 2 AO Rz. 43j).

§ 2 Abs. 3 Nr. 1 AO ermächtigt zum Erlass einer Rechtsverordnung, mit welcher nach einem vorausgegangenen Konsultationsverfahren und anschließender Notifikation des anderen Vertragsstaats von der abkommensrechtlichen Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode übergegangen werden kann (vgl. *Musil* in HHSp, § 2 AO Rz. 402). Ob dies im Verordnungsweg erreicht werden kann, ist höchst fraglich (krit. *Drüen* in Tipke/Kruse, § 2 AO Rz. 43k; *Musil* in HHSp, § 2 AO Rz. 409).

§ 2 Abs. 3 Nr. 2 AO betrifft die Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen, mit denen das Kassenstaatsprinzip auf Konstellationen erweitert werden soll, in denen Private öffentliche Aufgaben erfüllen, wie etwa das Goethe-Institut oder der DAAD (vgl. *Musil* in HHSp, § 2 AO Rz. 410). Die darin liegende Abkommensänderung beruht auf einer Verständigungsvereinbarung, sodass sich demnach keine durchgreifenden Bedenken gegen die Verordnungsermächtigung ergeben (vgl. *Drüen* in Tipke/Kruse, § 2 AO Rz. 431).

§ 2a AO Anwendungsbereich der Vorschriften über die Verarbeitung personenbezogener Daten

(1) Die Vorschriften dieses Gesetzes und der Steuergesetze über die Verarbeitung personenbezogener

ner Daten im Anwendungsbereich dieses Gesetzes gelten bei der Verarbeitung personenbezogener Daten durch Finanzbehörden (§ 6 Absatz 2), andere öffentliche Stellen (§ 6 Absatz 1a bis 1c) und nicht-öffentliche Stellen (§ 6 Absatz 1d und 1e). Das Bundesdatenschutzgesetz oder andere Datenschutzvorschriften des Bundes sowie entsprechende Landesgesetze gelten für Finanzbehörden nur, soweit dies in diesem Gesetz oder den Steuergesetzen bestimmt ist.

(2) Die datenschutzrechtlichen Regelungen dieses Gesetzes gelten auch für Daten, die die Finanzbehörden im Rahmen ihrer Aufgaben bei der Überwachung des grenzüberschreitenden Warenverkehrs verarbeiten. Die Daten gelten als im Rahmen eines Verfahrens in Steuersachen verarbeitet.

(3) Die Vorschriften dieses Gesetzes und der Steuergesetze über die Verarbeitung personenbezogener Daten finden keine Anwendung, soweit das Recht der Europäischen Union, im Besonderen die Verordnung (EU) 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. April 2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung) (Abl. L 119 vom 4.5.2016, S. 1; L 314 vom 22.11.2016, S. 72) in der jeweils geltenden Fassung unmittelbar oder nach Absatz 5 entsprechend gilt.

(4) Für die Verarbeitung personenbezogener Daten zum Zweck der Verhütung, Ermittlung, Aufdeckung, Verfolgung oder Ahndung von Steuerstraftaten oder Steuerordnungswidrigkeiten gelten die Vorschriften des Ersten und des Dritten Teils des Bundesdatenschutzgesetzes, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.

(5) Soweit nichts anderes bestimmt ist, gelten die Vorschriften der Verordnung (EU) 2016/679, dieses Gesetzes und der Steuergesetze über die Verarbeitung personenbezogener Daten natürlicher Personen entsprechend für Informationen, die sich beziehen auf identifizierte oder identifizierbare

1. verstorbene natürliche Personen oder
2. Körperschaften, rechtsfähige oder nicht rechtsfähige Personenvereinigungen oder Vermögensmassen.

Inhaltsübersicht

A. Bedeutung der Vorschrift	1–4
B. Verarbeitung personenbezogener Daten durch Finanzbehörden, andere öffentliche Stellen und nicht öffentliche Stellen (§ 2a Abs. 1 AO)	5–15
I. Verarbeitung personenbezogener Daten (§ 2a Abs. 1 Satz 1 AO)	5–8
II. Finanzbehörden, andere öffentliche Stellen und nicht-öffentliche Stellen	9–13
III. Eingeschränkte Anwendung des BDSG (§ 2a Abs. 1 Satz 2 AO)	14–15
C. Verarbeitung personenbezogener Daten bei der Überwachung des grenzüberschreitenden Warenverkehrs (§ 2a Abs. 2 AO)	16–17
D. Einschränkung des Anwendungsbereichs der nationalen steuerrechtlichen Datenschutzvorschriften (§ 2a Abs. 3 AO)	18–20
E. Verarbeitung personenbezogener Daten im Zusammenhang mit Steuerstraftaten und -ordnungswidrigkeiten (§ 2a Abs. 4 AO)	21–22
F. Entsprechende Anwendung der DSGVO (§ 2a Abs. 5 AO)	23–24

Schrifttum

JARASS, EUGrCh, 2. Aufl. 2013; BAUM, Datenschutz im Steuerverwaltungsverfahren ab dem 25.5.2018, NWB 2017, 3143, 3203, 3281, 3351, 3415; KRUMM, Grundfragen des steuerlichen Datenverarbeitungsrechts, DB 2017, 2182; MYSEN/KRAUS, Steuerliches Datenschutzrecht: Verfahrensrechtsanpassung an die Datenschutz-Grundverordnung, DB 2017, 1860; DRÜEN, Aktuelle Entwicklungen im Steuerverfahrensrecht, DB 2018, 11.

A. Bedeutung der Vorschrift

Die durch das »Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften« v. 17.07.2017 (BGBl. I 2017, 2541) mit Wirkung v. 25.05.2018 (Art. 31 Abs. 4 dieses Gesetzes) in die AO eingefügte Norm legt den sachlichen Anwendungsbereich der Vorschriften der AO sowie der materiellen Steuergesetze über die Verarbeitung personenbezogener Daten im Anwendungsbereich der AO (§ 1 AO) fest (§ 2a Abs. 1 Satz 1 AO) bzgl. der Verarbeitung personenbezogener Daten durch Finanzbehörden (§ 6 Abs. 1a bis Abs. 1c AO) und nicht öffentliche Stellen (§ 6 Abs. 1d und Abs. 1e AO). Gleichzeitig wird die Anwendung des BDSG sowie der Datenschutzgesetze der Länder für Finanzbehörden grds. ausgeschlossen. Eine Ausnahme hiervon besteht nur dann, wenn und soweit eine Anwendung der Datenschutzgesetze des Bundes oder Länder in der AO oder den Steuergesetzen bestimmt ist (§ 2a Abs. 1 Satz 2 AO). Damit soll für die Verwaltung von bundesgesetzlich geregelten Steuern für alle Stpfl. ein einheitliches Datenschutzrecht gelten, und zwar unabhängig davon, ob die zugrunde liegende Steuer von Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwaltet wird (Myßen/Kraus, DB 2017, 1860, 1863).