

## II. Steuerschuldrecht

### 1. Steuerpflicht-/Steuerschuldverhältnis

#### 1.1 Steuerpflichtverhältnis

##### 1.1.1 Steuerpflichtiger (§ 33 AO)

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

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

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

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

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

##### 1.1.2 Pflichtenverhältnis nach §§ 34, 35 AO

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

##### 1.1.2.1 Pflichtenverhältnis nach § 34 AO

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

##### 1.1.2.1.1 Verpflichtete Personen

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

Bei **Vermögensmassen** ist nach § 34 Abs. 2 S. 3 AO derjenige verpflichtet, dem das Vermögen zusteht. Der Begriff der Vermögensmasse findet sich in vielen Einzelnormen (z.B. § 1 KStG, § 15 Abs. 4 AStG) und wird verwendet, wenn ein zusammengefasstes Vermögen Besteuerungsgegenstand ist. Da nach § 34 Abs. 2 S. 3 AO die Sätze 1 und 2 anwendbar sind, ist es auch hier der Finanzbehörde im Rahmen ihres Ermessens überlassen, wen sie hinsichtlich der Erfüllung der steuerlichen Pflichten in Anspruch nimmt.

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

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

#### 1.1.2.1.2 Zu erfüllende Pflichten, Art des Pflichtenverhältnisses

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

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

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

#### 1.1.2.1.3 Einzelfälle

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

<p><b>Juristische Personen:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. GmbH, Unternehmergeellschaft</li> <li>2. Aktiengesellschaft</li> <li>3. KGaA</li> <li>4. Eingetragener Verein</li> <li>5. Eingetragene Genossenschaft</li> <li>6. Rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts</li> <li>7. limited</li> <li>8. Jur. Person d. öff. Rechts</li> </ol>	<p><b>Gesetzlicher Vertreter:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Geschäftsführer (§ 35 GmbHG)</li> <li>2. Vorstand (§ 78 AktG)</li> <li>3. Komplementär (nicht Vorstand) § 278 Abs. 2 AktG i.V.m. §§ 161 Abs. 2, 125 HGB</li> <li>4. Vorstand (§ 26 BGB)</li> <li>5. Vorstand (§ 25 GenG)</li> <li>6. Vorstand (§ 86 i.V.m. § 26 BGB)</li> <li>7. director</li> <li>8. Berufene Vertreter</li> </ol>
<p><b>Nicht rechtsfähige Personen-Vereinigungen:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. BGB-Gesellschaft</li> <li>2. Nichtrechtsfähiger Verein</li> <li>3. OHG</li> <li>4. KG</li> <li>5. Partnerschaftsgesellschaft</li> <li>6. Erbengemeinschaft</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Geschäftsführer (§ 714 BGB)</li> <li>2. Geschäftsführer, wenn Vorschriften der §§ 705 ff. nach § 714 BGB anwendbar, sonst nach den Regeln über eingetragene Vereine (Vorstand)</li> <li>3. alle Gesellschafter (§ 125 HGB)</li> <li>4. Komplementär (§ 161 i.V.m. § 125 HGB), nach § 170 HGB nicht der Kommanditist</li> <li>5. grundsätzlich alle Partner</li> <li>6. grundsätzlich alle Mitglieder</li> </ol>

### 1.1.2.2 Pflichtverhältnis nach § 35 AO

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

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

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

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

Keine Person i.S.v. § 35 AO ist dagegen der Sicherungsnehmer (s. 1.3.3), dem – wie üblich – keine weitergehenden Rechte eingeräumt werden. Dieser wird zwar mit der Sicherungsübereignung sogar Eigentümer, erwirbt aber tatsächlich nur die Befugnis, das Sicherungsgut zum Zweck seiner eigenen Befriedigung zu verwerten, was nicht zu einer Verpflichtung nach § 35 AO führt (BFH vom 16.03.1995, BStBl II 1995, 859).

### 1.1.2.3 Dauer des Pflichtverhältnisses aus §§ 34, 35 AO

Die Verpflichtung aus §§ 34, 35 AO gilt nach § 36 AO **solange wie die Vertretungsmacht oder Verfügungsmacht besteht** und soweit der Verpflichtete sie erfüllen kann. Erlischt die Vertretungsmacht, so hat der aus §§ 34, 35 AO Verpflichtete gleichwohl für die Zeit zuvor, als die Voraussetzungen der §§ 34, 35 AO noch vorlagen, seine Verpflichtungen zu erfüllen.

#### Beispiel:

K war vom 01.01.01 bis 30.07.03 Geschäftsführer der K-GmbH. Nach seinem Ausscheiden kann das Finanzamt hinsichtlich eines Geschäftsvorfalles aus dem Jahr 02 nach § 93 i.V.m. § 34 AO noch ein Auskunftersuchen an ihn richten. Verlangt das Finanzamt aber für den fraglichen Zeitraum Zahlung aus den Mitteln der GmbH nach § 34 Abs. 1 S. 2 AO, so kann K dieser Pflicht nicht mehr entsprechen, weil er die Mittel nicht mehr verwaltet.

### 1.1.2.4 Folgen des Pflichtverhältnisses aus §§ 34, 35 AO

Dass zwischen der Person nach §§ 34, 35 AO und der Finanzbehörde ein besonderes Pflichtverhältnis besteht, führt unter anderem dazu, dass:

- nach §§ 101 Abs. 1 S. 1 AO, 103 S. 1 AO kein Auskunftsverweigerungsrecht besteht,
- der Haftungstatbestand des § 69 AO erfüllt sein könnte (s. 3.4).

### 1.1.3 Pflichten aus dem Steuerpflichtverhältnis

Pflichten aus dem Steuerpflichtverhältnis sind unter anderem:

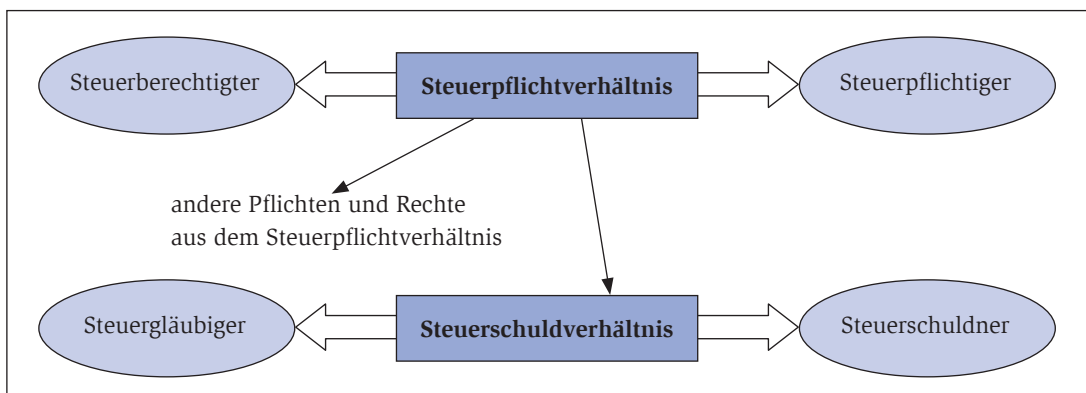
- Erfüllung der Pflichten aus dem Steuerschuldverhältnis §§ 37 ff. AO (Zahlung der angemeldeten und festgesetzten Steuern),
- Mitwirkungspflichten, z.B. §§ 90, 93, 97, 99, 100, 200 AO,
- Buchführungspflichten, § 140 AO,
- Steuererklärungspflichten, §§ 149-151 AO i.V.m. den Einzelsteuergesetzen.

### 1.1.4 Rechte aus dem Steuerpflichtverhältnis

Rechte des Steuerpflichtigen gegenüber dem Steuerberechtigten aus dem Steuerpflichtverhältnis sind z.B.:

- Recht auf Wahrung des Steuergeheimnisses, § 30 AO,
- Recht auf Anhörung (§ 91 AO),
- Recht auf Stundung oder Erlass von Steuern,
- Recht auf Rechtsschutz (§§ 347 ff. AO, FGO),
- Recht auf Rückzahlung zu viel vorausbezahlter Steuern, z.B. § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG,
- Recht auf Zahlung von Steuervergütungen.

### 1.1.5 Das Steuerpflichtverhältnis im Überblick



## 1.2 Steuerschuldverhältnis

Das **Steuerschuldverhältnis** hat Geldleistungen der einen Partei an die andere zum Gegenstand, also z.B. die oben genannte Verpflichtung Steuern zu zahlen oder das Recht auf Zahlung von Steuervergütungen. Auch dies sind steuerliche Rechte und Pflichten, sodass das **Steuerschuldverhältnis Teil des Steuerpflichtverhältnisses** ist.

Daraus ergibt sich, dass **jeder Steuerschuldner Steuerpflichtiger ist, nicht aber jeder Steuerpflichtige Steuerschuldner ist.**

### Beispiel:

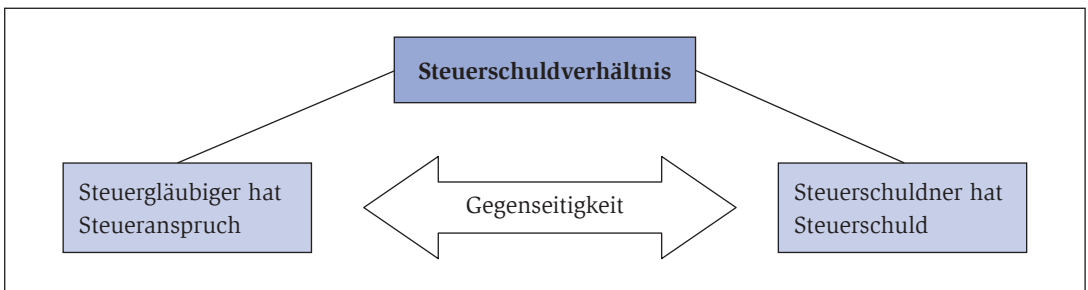
Durch Kontrollmaterial erfährt die Finanzbehörde, dass T im Januar 01 Einnahmen in Höhe von 2.000 € erzielt hat. Das zuständige Finanzamt fordert T auf, eine Einkommensteuererklärung für 01 abzugeben. Wahrheitsgemäß erklärt T, dass er außer den bekannten 2.000 € keine weiteren Einnahmen hatte. Dementsprechend kommt es nicht zu einer Festsetzung von Einkommensteuer.

### Lösung:

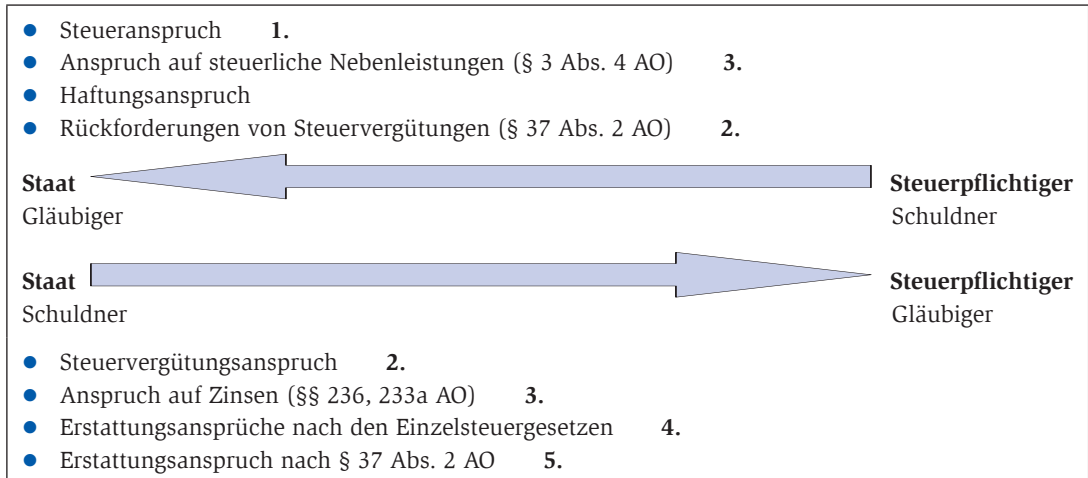
T war aufgrund § 149 Abs. 1 S. 2 AO verpflichtet eine Steuererklärung abzugeben und ist damit nach § 33 Abs. 1 AO Steuerpflichtiger. Steuerschuldner ist er aber nicht geworden.

Auch die **nach §§ 34, 35 AO verpflichtete Person** ist begrifflich **nicht Steuerschuldner**. Sie ist aber nach § 34 Abs. 1 S. 2 AO verpflichtet, die Steuern aus den von ihr verwalteten Mitteln zu entrichten (s. 1.1.2.1.2).

§ 37 AO definiert das Steuerschuldverhältnis nicht, sondern listet lediglich die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis auf. Eine Definition, die auch auf das steuerliche Schuldverhältnis zutrifft, enthält aber **§ 241 Abs. 1 BGB**. Danach ist ein Schuldverhältnis eine Beziehung zwischen zwei Personen, bei der der Gläubiger vom Schuldner eine Leistung zu fordern berechtigt ist. Übertragen auf das Steuerschuldverhältnis bedeutet dies, dass **der Steuergläubiger vom Steuerschuldner eine der in § 37 AO aufgelisteten Ansprüche verlangen kann**. Der Schuld steht die Leistungsverpflichtung unmittelbar gegenüber. Sowohl Gläubiger als auch Schuldner können jeweils die Finanzbehörde oder der Steuerpflichtige sein.



### 1.2.1 Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, § 37 AO



Zu 1.: Dazu siehe I. 1.4.

Zu 2.: Einen **Steuervergütungsanspruch** hat nur der Steuerpflichtige. Es geht hierbei nicht etwa um Rückzahlung eines Betrages, der zu Unrecht gezahlt wurde – dies regelt § 37 Abs. 2 AO –, sondern der Anspruch auf Vergütung ergibt sich aufgrund besonderer Vorschriften der Einzelsteuergesetze, z.B. § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 ff. UStDV für die Vorsteuervergütung, wenn nach Saldierung von Umsatzsteuer- und Vorsteuerbeträgen ein Vorsteuerüberschuss verbleibt. Wurde eine **Steuervergütung zu Unrecht gezahlt**, regelt § 37 Abs. 2 AO, dass dieser Betrag zurückzuzahlen ist und zwar von demjenigen, zu dessen Gunsten erkennbar die Zahlung geleistet wurde, also derjenige, demgegenüber die Finanzbehörde ihre vermeintlich oder nicht bestehende abgabenrechtliche Verpflichtung erfüllen will (s. dazu ausführlich AEAO Nr. 2.1 zu § 37).

Ein weiteres Beispiel einer Steuervergütung ist die Vergütung von Steuer für nachweislich versteuerten Strom nach § 10 Stromsteuergesetz.

Zu 3.: Fast alle **steuerlichen Nebenleistungen** des § 3 Abs. 4 AO leistet der Steuerpflichtige an den Staat. Zinsen nach § 233a AO zahlt aber auch der Staat an den Steuerpflichtigen, wenn es nach Ablauf der Frist des § 233a Abs. 2 AO zu einer Erstattung von Steuern an den Steuerpflichtigen kommt. Auch Prozesszinsen nach § 236 AO leistet der Staat an den Steuerpflichtigen.

Zu 4.: § 37 Abs. 1 AO nennt ausdrücklich **Erstattungsansprüche nach den Einzelsteuergesetzen**. Dies sind z.B. der Erstattungsanspruch nach § 36 Abs. 4 S. 2 EStG, wenn bei Abrechnung der Einkommensteuer abzüglich Vorauszahlungen ein Überschuss verbleibt oder der Erstattungsanspruch nach § 20 Abs. 3 GewStG bei einer Steuerschuld, die kleiner als die anzurechnenden Vorauszahlungen ist.

Zu 5.: Ein **Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO** ist gegeben, wenn eine Steuer, eine Steuervergütung, ein Haftungsbetrag oder eine steuerliche Nebenleistung ohne rechtlichen Grund gezahlt oder zurückgezahlt worden ist. Dies wird als **öffentlich-rechtlicher Erstattungsanspruch** bezeichnet. Eine Zahlung ist ohne rechtlichen Grund geleistet, wenn sie den materiell-rechtlichen Anspruch übersteigt (BFH vom 15.10.1997, BStBl II 1997, 796). Ein solcher Erstattungsanspruch besteht auch, wenn zunächst ein Rechtsgrund für eine Zahlung gegeben war, dieser aber später weggefallen ist.

#### Beispiel 1:

Als der Steuerpflichtige seinen Einkommensteuerbescheid erhält, übersieht er, dass der Betrag abgebucht wird. Er überweist den geforderten Betrag in Höhe von 400 € am selben Tag, an dem auch die Abbuchung erfolgt.

**Lösung:**

Der Steueranspruch beträgt 400 €, gezahlt wurden aber 800 €. Im Moment der Überzahlung ist ein Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO in Höhe von 400 € entstanden.

**Beispiel 2:**

Die Steuerschuld beträgt 3.600 €. Der Steuerpflichtige überweist wegen eines Zahlendrehers 6.300 €.

**Lösung:**

Auch hier ist im Moment der Überzahlung in Höhe von 2.700 € ein Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO entstanden.

**Beispiel 3:**

Bei der Einkommensteuerveranlagung des R wird auf die festgesetzte Einkommensteuer in Höhe von 1.900 € eine Lohnsteuer in Höhe von 1.600 € angerechnet. R zahlt die Differenz von 300 € sofort. Später stellt sich heraus, dass der Arbeitgeber bei der Eintragung der Lohnsteuer einen Rechenfehler gemacht hat und tatsächlich 1.800 € Lohnsteuer angerechnet werden müssen.

**Lösung:**

Sobald der Einkommensteuerbescheid entsprechend korrigiert wurde, ist ein Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO gegeben (s. dazu AEAO Nr. 2 letzter Absatz zu § 37).

Anspruchsberechtigter des öffentlich-rechtlichen Erstattungsanspruchs ist nach § 37 Abs. 2 AO derjenige, auf Rechnung dessen die Zahlung bewirkt worden ist. Dies ist der Steuerschuldner. Es kommt also nicht darauf an, wer den Betrag tatsächlich gezahlt hat. Den Finanzbehörden wird damit nicht zugemutet, im Einzelfall die zivilrechtlichen Beziehungen zwischen dem Steuerschuldner und einem zahlenden Dritten daraufhin zu überprüfen, wer von ihnen im Innenverhältnis auf die zu erstattenden Beträge materiell-rechtlich einen Anspruch hat (BFH vom 25.07.1989, BStBl II 1990, 41 m.w.N.).

Problematisch ist diese Regelung in den Fällen der **Gesamtschuld**. Zahlt ein Gesamtschuldner fälschlicherweise einen zu hohen Betrag, so wirkt diese Zahlung nach § 44 Abs. 2 S. 1 AO auch für den anderen Gesamtschuldner (s. im Einzelnen 1.2.2.5.2). Trotzdem ist an denjenigen Gesamtschuldner zu erstatten, der gezahlt hat, denn im Zweifel zahlt er seine eigene Schuld, die in voller Höhe besteht (BFH vom 25.07.1989, a.a.O.).

**Beispiel:**

A und B haben gemeinsam die A und B OHG gegründet. Als die Grundsteuer für das Betriebsgrundstück in Höhe von 2.500 € nicht gezahlt wird, werden beide gesamtschuldnerisch nach § 128 HGB in Haftung genommen. A zahlt sofort den Gesamtbetrag. Als sich später herausstellt, dass die Grundsteuer nur 1.900 € beträgt, erwirbt A allein einen Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO.

Anders ist dies bei Ehegatten. Ein die Gesamtschuld tilgender Ehegatte macht dies, solange die Ehe besteht und die Eheleute nicht dauernd getrennt leben, auf die gemeinsame Steuerschuld und will auch den Ehepartner von seiner Steuerschuld befreien. In diesem Fall sind die Ehegatten je zu 1/2 erstattungsberechtigt (BFH vom 30.09.2008, BStBl II 2009, 38, vgl. das sehr ausführliche BMF-Schreiben vom 31.01.2013, BStBl I 2013, 70).

**Beispiel:**

K tilgte allein die fällige Einkommensteuerabschlusszahlung für sich und ihren Ehemann. Der Ehemann befand sich zum Zeitpunkt der Zahlung bereits im Insolvenzverfahren. Als ein geänderter Einkommensteuerbescheid erlassen wurde und sich eine Erstattung in Höhe von 1.000 € ergab, zahlte das Finanzamt diesen Betrag an die Ehegatten je zur Hälfte.

**Lösung:**

Der BFH stellt im Urteil vom 30.09.2008 a.a.O. allein darauf ab, ob die Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung gegeben sind. Dass der Ehegatte im Insolvenzverfahren ist und deshalb eine Überzahlung letztlich dazu führt, dass der zurückzahlende Betrag in die Insolvenzmasse fließt, spielt nach Auffassung des BFH keine Rolle, s. BMF-Schreiben vom 31.01.2013, a.a.O., 2.4.

Etwas anderes gilt, wenn die Ehegatten zum Zeitpunkt der Zahlung dauernd getrennt leben. Zahlt in dieser Phase einer allein die Steuerschuld, so ist bei einer Rückzahlung auch nur dieser erstattungsberechtigt, wenn die Trennung dem Finanzamt bekannt war (BFH vom 05.04.1990, BStBl II 1990, 719, s. dazu auch BMF-Schreiben vom 31.01.2013, a.a.O., ebenso für die Anrechnung von Vorauszahlungen, FG Niedersachsen vom 12.02.2014, 4 K 261/13, weitere Ausnahme s. 2.2.2). Entscheidend ist nach BMF a.a.O. 2.4.2 die Tilgungsbestimmung.

**1.2.2 Begriffe aus dem Steuerschuldrecht****1.2.2.1 Steuerschuldner, Steuervergütungsgläubiger**

Steuerschuldner ist, wer verpflichtet ist, eine Steuer selbst zu zahlen. Da es aber auch eine Vielzahl von Fällen gibt, bei denen andere die Steuer für den eigentlich Verpflichteten entrichten (z.B. die Lohnsteuer), ist Steuerschuldner auch derjenige, für den ein anderer die Steuer zu zahlen hat.

Wer eine Steuer schuldet oder ob ein Dritter die Steuer für Rechnung des Steuerschuldners zu entrichten hat, bestimmen nach § 43 AO die Steuergesetze.

Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis	Steuerschuldner	Gesetzesvorschrift
Einkommensteuer	Steuerpflichtiger	§ 36 Abs. 4 S. 1 EStG
Lohnsteuer	<b>Arbeitnehmer</b>	§ 38 Abs. 2 S. 1 EStG
Kapitalertragsteuer	<b>Gläubiger</b> der Kapitalerträge	§ 44 Abs. 1 EStG
Umsatzsteuer	Unternehmer, Erwerber etc.	§ 13a Abs. 1, § 13b Abs. 5 UStG
Gewerbesteuer	Unternehmer	§ 5 Abs. 1 S. 1 GewStG
Körperschaftsteuer	Körperschaft	§ 1 KStG
Erbschaftsteuer	Erwerber	§ 20 Abs. 1 ErbStG
Schenkungssteuer	Erwerber und Schenker	§ 20 Abs. 1 ErbStG
Verbrauchssteuern	z.B. Tabaksteuer: Steuerlagerinhaber, Kaffeesteuer: Anmeldepflichtiger, Mineralölsteuer: Anmeldepflichtiger	§ 15 Abs. 4 TabStG § 15 Abs. 2 KaffeeStG § 19b Abs. 2 EnergieStG