

## Allgemeines Steuerschuld- und -verfahrensrecht

- 237** Die **Abgabenordnung** (AO) wird oft als Mantelgesetz des Steuerrechts bezeichnet. Sie enthält grundlegende Bestimmungen zum sog. Steuerrechtsverhältnis, welches die Beziehungen zwischen den Steuerberechtigten (Bund, Länder und Gemeinden, aber auch Religionsgemeinschaften) und den Steuerpflichtigen regelt. Das Steuerrechtsverhältnis unterteilt sich in das Steuerschuldverhältnis (materielles Steuerrechtsverhältnis) und das Steuerverfahrensverhältnis (formelles Steuerrechtsverhältnis).

Das Gesetz gliedert sich in neun Teile: Der Erste Teil enthält **Einleitende Vorschriften**, insb Begriffsbestimmungen und Zuständigkeitsregelungen<sup>1</sup>. Der Zweite Teil betrifft das **Steuerschuldrecht** (Rn 238 ff). Im Dritten bis Siebten Teil ist das **Steuerverfahrensrecht** (Rn 359 ff) geregelt. Der Achte Teil enthält Vorschriften zum **Straf- und Bußgeldverfahren**<sup>2</sup>, der Neunte Teil **Schlussvorschriften**.

Die Abgabenordnung trifft allgemeine Regelungen zum Steuerschuldverhältnis und Steuerverfahrensverhältnis; die **Einzelsteuergesetze** enthalten darüber hinaus spezielle Bestimmungen, also besonderes Steuerschuldrecht und Steuerverfahrensrecht.

### § 3 Steuerschuldrecht

- 238** Das **allgemeine Steuerschuldrecht** ist im Zweiten Teil der AO (§§ 33–77 AO) geregelt und gliedert sich in vier Abschnitte. Der Erste Abschnitt definiert insb, wer **Steuerpflichtiger** ist. Der Zweite Abschnitt bildet mit dem **Steuerschuldverhältnis** (dazu Rn 239 ff) das Kernstück des Steuerschuldrechts, in dem die Beziehungen zwischen Steuergläubiger und Steuerpflichtigem (Rn 240 f) geregelt werden. In diesem Abschnitt sind auch Grundsätze für die Anwendung der Einzelsteuergesetze normiert (§§ 39–42 AO; dazu Rn 314 ff). Der Dritte Abschnitt enthält besondere Bestimmungen für **steuerbegünstigte Zwecke** (dazu Rn 342 ff), der Vierte Abschnitt enthält **Haftungstatbestände** (dazu Rn 293 ff).

#### A. Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

- 239** Die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis werden in § 37 Abs. 1 AO *abschließend* aufgezählt. Dies sind der Steueranspruch, der Steuervergütungsanspruch, der Haftungsanspruch, der Anspruch auf steuerliche Nebenleistungen sowie der Erstattungsanspruch.

<sup>1</sup> Begriffsdefinitionen werden in diesem Lehrbuch iRd Darstellung der einzelnen Steuerarten mitbehandelt. Auf die Darstellung von Zuständigkeitsregelungen wird verzichtet, s. dazu *Seer*, in: Tipke/Lang, § 21 Rn 30 ff.

<sup>2</sup> Das Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht wird hier nicht behandelt, s. dazu *Seer*, in: Tipke/Lang, § 23.

(1) **Steueranspruch** ist der Anspruch des Steuergläubigers gegen den Steuerschuldner auf Zahlung der Steuer iSd § 3 Abs. 1 AO (dazu Rn 240 ff).

(2) Der **Steuererstattungsanspruch** ist ein Rückzahlungsanspruch. Dieser steht demjenigen zu, der eine Steuer (oder eine Steuervergütung, einen Haftungsbetrag oder eine steuerliche Nebenleistung) *ohne rechtlichen Grund* gezahlt (oder zurückgezahlt) hat, § 37 Abs. 2 AO (dazu Rn 309 ff).

(3) Der **Steuervergütungsanspruch** unterscheidet sich vom Erstattungsanspruch dadurch, dass er auf Rückzahlung eines Steuerbetrages gerichtet ist, der *zu Recht* vereinnahmt wurde. Die Belastung ist aber vom Gesetzgeber nur als vorübergehend beabsichtigt und wird deshalb später wieder rückgängig gemacht. Steuervergütungsansprüche sieht das Gesetz insb dann vor, wenn Steuerschuldner und Steuerträger auseinanderfallen. *Beispiele:* Vorsteuerabzug bei der Umsatzsteuer nach § 15 UStG (dazu Rn 1705 ff) führt zu Überschuss, Kindergeld wird als Steuervergütung gezahlt (§ 31 Satz 3 EStG). Auch Subventionen werden zT als Steuervergütung behandelt (zB Eigenheimzulage gem. § 15 EigZulG, Arbeitnehmer-Sparzulage gem. § 14 5. VermBG oder Forschungszulage gem. § 12 FZulG (Rn 1500)).

(4) **Haftungsanspruch** ist der Anspruch des Steuergläubigers gegen den Haftungsschuldner auf Bezahlung der Steuerschulden eines Dritten (vgl §§ 69 ff AO; dazu unten Rn 293 ff).

(5) Ansprüche auf **steuerliche Nebenleistungen** (§ 3 Abs. 4 AO) zielen auf die Entrichtung von Verzögerungsgeldern, Verspätungszuschlägen, Zuschlägen iSd § 162 Abs. 4 AO, Zinsen, Säumniszuschlägen, Zwangsgeldern, Kosten sowie Zinsen iSd Zollkodex der Union (§ 3 Abs. 4 AO) und Verspätungsgeldern nach § 22a Abs. 5 EStG für die verzögerte Übermittlung von Rentenbezugsmittelungen (dazu unten Rn 281 ff).

## I. Der Steueranspruch

Steueranspruch ist der Anspruch des Steuergläubigers gegen den Steuerschuldner auf Entrichtung der Steuer iSd § 3 Abs. 1 AO. Steuergläubiger ist die Körperschaft, der das Steueraufkommen nach Art. 106 GG zusteht. Steuerschuldner ist, wer verpflichtet ist, die Steuer als *eigene* Schuld zu entrichten. 240

Wer **Steuerschuldner** ist, wird gem. § 43 Satz 1 AO durch die einzelnen Steuergesetze bestimmt, vgl zB § 13 GrEStG. Enthält ein Steuergesetz ausnahmsweise keine ausdrückliche Bestimmung des Steuerschuldners, so ist derjenige Steuerschuldner, der subjektiv steuerpflichtig ist und dem das Steuerobjekt zugerechnet wird. So ist etwa Schuldner der Einkommensteuer grds derjenige, der gem. § 1 EStG subjektiv steuerpflichtig ist und das Einkommen erzielt hat (Ausnahmen zB § 40 Abs. 3 Satz 2 HS 1, § 40a Abs. 5, § 40b Abs. 5 Satz 1 EStG, die eine vom Arbeitgeber geschuldete pauschale Lohnsteuer zB für verbilligtes oder unentgeltliches Kantinenessen, für bestimmte Leistungen des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung des Arbeitnehmers oder bei Teilzeitbeschäftigung vorsehen). Das Einkommen wird grundsätzlich demjenigen zugerechnet, der den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht (Ausnahme zB § 24 Nr 2 aE EStG).

Die einzelnen Steuergesetze bestimmen auch, wer jeweils Steuersubjekt sein kann, also „**steuerrechtsfähig**“ ist. Das EStG kennt als Steuersubjekt nur natürliche Personen (vgl § 1 EStG),

also insb nicht Personengesellschaften (GbR, OHG, KG), deren Gewinne den einzelnen Gesellschaftern nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr 2 EStG zugerechnet werden (dazu Rn 1132 ff). Dagegen können Personengesellschaften in anderen Steuerarten durchaus Steuersubjekte sein, zB im Umsatzsteuer- und im Gewerbesteuerrecht (§ 13a Abs. 1 UStG, § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG; dazu Rn 1359 f).

- 241 Der Begriff des Steuerschuldners iSd § 43 Satz 1 AO ist von demjenigen des Steuerpflichtigen, des Steuerentrichtungspflichtigen und des Haftungsschuldners zu unterscheiden. Der Begriff des Steuerpflichtigen ist der umfassendere Begriff.

**Steuerpflichtiger** iSd § 33 Abs. 1 AO ist, wer eine Steuer schuldet, für eine Steuer haftet, eine Steuer für Rechnung eines Dritten einzubehalten und abzuführen hat, wer eine Steuererklärung abzugeben, Sicherheit zu leisten, Bücher und Aufzeichnungen zu führen oder andere ihm durch die Steuergesetze auferlegte Verpflichtungen zu erfüllen hat (vgl auch § 33 Abs. 2 AO).

**Steuerentrichtungspflichtiger** ist gem. § 43 Satz 2 AO, wer „als Dritter“ die Steuer für Rechnung des Steuerschuldners zu entrichten hat. So ist etwa grundsätzlich der Arbeitnehmer gem. § 38 Abs. 2 Satz 1 EStG *Schuldner* der Lohnsteuer (Ausnahme: die pauschalierte Lohnsteuer, vgl § 40 Abs. 3 Satz 2 HS 1, § 40a Abs. 5, § 40b Abs. 5 Satz 1 EStG), die eine Erhebungsform der Einkommensteuer darstellt (dazu unten Rn 668 f). Jedoch hat der Arbeitgeber gem. § 38 Abs. 3, § 41a Abs. 1 EStG die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers bei der Lohnzahlung vom Arbeitslohn *einzubehalten* und an das FA *abzuführen*. Weitere Beispiele für Steuerentrichtungspflichtige sind gem. § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG Kreditinstitute für die Kapitalertragsteuer, die gem. § 43 Abs. 1 Satz 1 EStG ebenfalls eine Erhebungsform der Einkommensteuer darstellt, und gem. § 7 Abs. 2 VersStG der Versicherer mit Blick auf die Versicherungsteuer.

**Haftungsschuldner** ist, wer für eine fremde Steuerschuld haftet (§ 191 Abs. 1 Satz 1 AO, Rn 293 ff).

## 1. Entstehen des Steueranspruchs

- 242 Der **Steueranspruch** entsteht gem. § 38 AO, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft<sup>1</sup>. Die Steuer entsteht also nicht durch die behördliche Festsetzung im Steuerbescheid, sondern *unmittelbar kraft Gesetzes*. Die Festsetzung ist demnach insofern nur deklaratorisch, hat aber ua Bedeutung für die Fälligkeit (dazu Rn 243 ff).

Der durch Tatbestandsverwirklichung entstandene Steueranspruch ist grundsätzlich unabänderlich. Er kann idR nicht durch nachträgliche Umgestaltung oder sog. „Steuerklauseln“ in Verträgen verändert oder rückgängig gemacht werden. Ausnahmen können sich bei rückwirkender Beseitigung von Rechtsgeschäften (vgl § 41 AO iVm § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr 2 AO) oder aus speziellen Vorschriften (vgl etwa § 29 ErbStG, § 17 UStG, § 16 GrEStG) ergeben.

**Beispiele:** Der Einkommensteueranspruch entsteht gem. § 36 Abs. 1 EStG grundsätzlich mit Ablauf des Veranlagungszeitraums, also gem. § 25 Abs. 1 EStG mit Ablauf des Kalenderjahrs. Abweichendes gilt aber etwa für das Entstehen des Anspruchs auf Einkommensteuervorauszahlungen (§ 37 Abs. 1 Satz 2 EStG), auf Lohnsteuer (§ 38 Abs. 2 Satz 2 EStG) sowie auf Kapitalertragsteuer (§ 44 Abs. 1 Satz 2 EStG). Der Umsatzsteueranspruch entsteht gem. § 13

---

<sup>1</sup> Zum Aufbau von Steuertatbeständen s. Rn 88 ff.

Abs. 1 UStG grundsätzlich mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums. Vgl ferner § 30 KStG, § 18, § 21 GewStG, § 9 Abs. 2 GrStG, § 9 Abs. 1 ErbStG.

Dem Zeitpunkt des Entstehens kommt Bedeutung insb für die Frage der Festsetzungsfrist (vgl § 170 Abs. 1 AO), der Haftung Dritter (Rn 293 ff) sowie für die Möglichkeit der Aufrechnung (dazu noch unten Rn 251 ff) zu.

Ist die festgesetzte Steuer höher als die nach § 38 AO gesetzlich geschuldete Steuer, so ist der Steuerbescheid insoweit konstitutiv<sup>2</sup>. Aufgrund der Bindungswirkung des Steuerbescheids (Rn 362 ff), muss der StPfl auch die Differenz zahlen, wenn nicht der Steuerbescheid im Rahmen eines Rechtsbehelfsverfahrens (Rn 559 ff) oder aufgrund einer Berichtigungs- oder Korrekturvorschrift (Rn 411 ff) entsprechend abgeändert wird.

## 2. Fälligkeit

Vom Zeitpunkt des Entstehens des Steueranspruchs ist der Zeitpunkt der Fälligkeit zu unterscheiden. **243**

### a) Begriff und Bedeutung

**Fälligkeit** bedeutet, dass der Steuergläubiger berechtigt ist, die Leistung zu verlangen, und der Schuldner verpflichtet ist, den Anspruch zu erfüllen. Die Fälligkeit ist Voraussetzung für die *Vollstreckung*, § 254 Abs. 1 Satz 1 AO. Mit der Fälligkeit entsteht gem. § 240 Abs. 1 Satz 1–2 AO die Verpflichtung zur Zahlung von *Säumniszuschlägen* (Rn 285 f), wenn die Steuer nicht entrichtet worden ist. Der Fälligkeit kommt ferner Bedeutung zu für den Beginn der *Zahlungsverjährungsfrist* gem. § 229 Abs. 1 Satz 1 AO (Rn 273 ff) und die Entstehung der *Aufrechnungslage* (§ 226 Abs. 1 AO, § 387 BGB; Rn 251 ff). **244**

### b) Voraussetzungen der Fälligkeit

aa) Nach § 220 Abs. 1 AO richtet sich die Fälligkeit von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis grundsätzlich nach den Vorschriften der einzelnen Steuergesetze. **245**

**Beispiele:** Nach § 36 Abs. 4 Satz 1 EStG ist die Abschlusszahlung der Einkommensteuer, also der Betrag, der die entrichteten Einkommensteuervorauszahlungen übersteigt, einen Monat nach Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheids fällig. Die Einkommensteuervorauszahlungen sind zu bestimmten im Gesetz genannten Zeitpunkten fällig (§ 37 Abs. 1 Satz 1 EStG). Die Lohnsteuer ist gem. § 41a Abs. 1 Satz 1 EStG am 10. Tag nach Ablauf des Lohnsteueranmeldungszeitraums (idR Kalendermonat, vgl § 41a Abs. 2 Satz 1 EStG) fällig. Die Umsatzsteuerabschlusszahlung, also der Betrag, der die entrichteten Voranmeldungen übersteigt, ist einen Monat nach Eingang der Steueranmeldung bzw nach Bekanntgabe des Steuerbescheids fällig (§ 18 Abs. 4 UStG).

bb) Fehlt es an einer besonderen Regelung über die Fälligkeit (wie zB bei Haftungsansprüchen), so ist wie folgt zu differenzieren: **246**

(1) Muss der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis erst festgesetzt werden – dies ist bei Steueransprüchen die Regel, vgl § 155 Abs. 1 Satz 1, § 218 Abs. 1 Satz 1

<sup>2</sup> Rüsken, in: Klein AO, § 155 Rn 6.

AO –, so tritt die Fälligkeit gem. § 220 Abs. 2 Satz 2 AO nicht vor *Bekanntgabe der Festsetzung* ein.

**Beispiel:** Das ErbStG enthält keine Fälligkeitsregeln iSd § 220 Abs. 1 AO. Daher ist § 220 Abs. 2 AO einschlägig. Da die Erbschaftsteuer gem. § 155 Abs. 1 Satz 1 AO durch Steuerbescheid festgesetzt werden muss, kommt § 220 Abs. 2 Satz 2 AO zur Anwendung.

- 247** (2) Sieht das Gesetz keine Festsetzung vor, so wird der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis mit der *Entstehung* fällig, es sei denn, dass in der Aufforderung zur Leistung (Leistungsgebot, § 254 Abs. 1 AO) eine Zahlungsfrist eingeräumt worden ist (§ 220 Abs. 2 Satz 1 AO).

§ 220 Abs. 2 Satz 1 AO betrifft insb Säumniszuschläge, die nach § 218 Abs. 1 Satz 1 HS 2 AO keiner Festsetzung bedürfen, und Steuererstattungsansprüche des Steuerpflichtigen nach § 37 Abs. 2 AO.

### 3. Erlöschen

- 248** § 47 AO zählt **Erlöschensgründe** für Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis – wengleich *nicht abschließend* („insbesondere“) – auf. Daneben kann ein Steueranspruch auch nach Spezialregeln wie zB § 29 ErbStG erlöschen. Die in § 47 AO enthaltenen Erlöschensgründe lassen sich unterteilen in solche, in denen der Schuldner erfüllt oder an Erfüllung statt leistet, und in solche, in denen der jeweilige Anspruch trotz Nichterfüllung erlischt. Zur ersten Gruppe gehören insb Zahlung (§ 224, § 224a, § 225 AO) und Aufrechnung (§ 226 AO), in die zweite Kategorie fallen Erlass im Festsetzungs- und Erhebungsverfahren (§ 163 bzw § 227 AO), Festsetzungs- und Zahlungsverjährung (§§ 169 ff bzw §§ 228 ff AO) sowie der Eintritt einer Bedingung bei auflösend bedingten Ansprüchen.

Hinzuweisen ist darauf, dass die steuerrechtliche Verjährung gem. § 47 AO zum *Erlöschen* des Anspruchs führt, also anders als das Zivilrecht (§ 214 Abs. 1 BGB) nicht bloß ein Leistungsverweigerungsrecht gewährt, auf das sich der Schuldner einredeweise berufen muss.

#### a) Zahlung (§ 224, § 225 AO)

- 249** Die Steueransprüche erlöschen gem. § 47 AO durch Zahlung. **Zahlung** bedeutet Tilgung des Anspruchs. § 224 Abs. 1 AO regelt die Frage des Leistungsorts und wer empfangsberechtigt ist. § 224 Abs. 2 AO bestimmt, wann die wirksam geleistete Zahlung als entrichtet gilt. § 224 Abs. 3 AO betrifft Modalitäten bei Zahlungen durch die Finanzbehörde. § 225 AO trifft ähnlich wie § 366 BGB Aussagen über die Reihenfolge der Tilgung, wenn ein Steuerpflichtiger mehrere Beträge schuldet und bei freiwilliger (Abs. 1, 2) bzw erzwungener (Abs. 3) Zahlung der gezahlte Betrag nicht zur Tilgung sämtlicher Schulden ausreicht.

Eine Zahlung durch Dritte ist gem. § 48 Abs. 1 AO zulässig. Da ein Widerspruchsrecht des Schuldners – anders als in § 267 Abs. 2 BGB – nicht vorgesehen ist, führt die Zahlung auch bei Widerspruch des Schuldners stets zum Erlöschen des Anspruchs. Gem. § 48 Abs. 2 AO können Dritte sich vertraglich verpflichten, für Leistungen aus dem Steuerschuldverhältnis einzustehen. In diesen Fällen kann die Finanzbehörde denjenigen, der sich *vertraglich* verpflichtet hat, für die Steuer eines anderen einzustehen, gem. § 192 AO nur nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts in Anspruch nehmen, ist also auf den Zivilrechtsweg verwiesen.

**b) Hingabe von Kunstgegenständen an Zahlungen statt (§ 224a AO)**

Die Steuerschuld erlischt gem. § 47 AO auch dann, wenn aufgrund eines *öffentlich-rechtlichen Vertrags*<sup>3</sup> zugelassen wird, dass statt Zahlung von Erbschaft- oder Schenkungsteuer das Eigentum an Kunstgegenständen, Kunstsammlungen, wissenschaftlichen Sammlungen, Bibliotheken, Handschriften und Archiven übertragen wird. Zu den weiteren Voraussetzungen s. § 224a AO. 250

**c) Aufrechnung (§ 226 AO)**

Die **Aufrechnung** (§ 226 AO) ist eine Leistung an Erfüllung statt. Sie wirkt wie eine Erfüllung. Nach § 47 AO führt sie zum *Erlöschen* der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis iSd § 37 Abs. 1 AO. Unter Aufrechnung versteht man die wechselseitige Tilgung zweier sich gegenüberstehender gleichartiger Ansprüche durch Verrechnung aufgrund einseitiger Erklärung eines der Beteiligten<sup>4</sup>. Ausgenommen sind Geldbußen, Geldstrafen, Geldersatzstrafen sowie die dazugehörigen Verfahrenskosten und -gebühren<sup>5</sup>. § 226 Abs. 1 AO erklärt die Vorschriften des bürgerlichen Rechts für entsprechend anwendbar, soweit nichts anderes bestimmt ist. Abweichende Bestimmungen enthalten § 226 Abs. 2–4 AO. 251

**aa) Voraussetzungen.**

**(1) Gegenseitigkeit der Hauptforderung und der Gegenforderung (§ 387 BGB, § 226 Abs. 1 AO).** Schuldner und Gläubiger (dazu oben Rn 240) der jeweiligen Forderungen müssen grundsätzlich identisch sein. Jedoch ordnet § 226 Abs. 4 AO aus Praktikabilitätsgründen an, dass als Gläubiger bzw Schuldner eines Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis *auch* die Körperschaft gilt, die die Steuer *verwaltet*. Als verwaltende Körperschaft ist diejenige Gebietskörperschaft anzusehen, der die verwaltende Behörde angehört. 252

**Beispiele:** (a) Die A&B-OHG, bestehend aus A und B, hat eine Umsatzsteuerschuld iHv 10 000 €. A hat einen Einkommensteuererstattungsanspruch iHv ebenfalls 10 000 €. Das FA möchte aufrechnen. Ist das möglich? Es müsste gem. § 226 Abs. 1 AO, § 387 BGB *Gegenseitigkeit* von Haupt- und Gegenforderung vorliegen, dh der Schuldner der einen Forderung müsste Gläubiger der anderen Forderung sein. Personengesellschaften sind im Umsatzsteuerrecht gem. § 2, § 13a Abs. 1 UStG Steuersubjekte. Steuerschuldner der Umsatzsteuer ist somit die A&B-OHG. Dagegen ist eine Personengesellschaft nicht Steuersubjekt der Einkommensteuer. Gläubiger des Einkommensteuererstattungsanspruchs ist somit der Gesellschafter A persönlich. Mangels Gegenseitigkeit von Haupt- und Gegenforderung kann das FA nicht aufrechnen. Eine Aufrechnungslage kann jedoch entstehen, wenn das FA einen Haftungsbescheid (Rn 293 ff) mit Zahlungsaufforderung (Rn 305) gegen A erlässt.

(b) Der Trierer Brauer B möchte seine Biersteuerschuld gegen einen Energiesteuererstattungsanspruch aufrechnen. Liegt Gegenseitigkeit der beiden Ansprüche vor? Gläubiger der Biersteuer ist gem. Art. 106 Abs. 2 Nr 4 GG das Land Rheinland-Pfalz. Schuldner des Energiesteuererstattungsanspruchs ist gem. Art. 106 Abs. 1 Nr 2 GG der Bund. Gläubiger und Schuldner sind somit nicht identisch. Jedoch gilt gem. § 226 Abs. 4 AO für die Aufrechnung als Gläubiger bzw Schuldner auch die Körperschaft, die die Steuer verwaltet. Dies ist gem. Art. 108

<sup>3</sup> Zur Zulässigkeit des öffentlich-rechtlichen Vertrags im Steuerrecht iÜ noch unten Rn 464 ff.

<sup>4</sup> Loose, in: Tipke/Kruse, § 226 AO Rn 1.

<sup>5</sup> Loose, in: Tipke/Kruse, § 226 AO Rn 13.

Abs. 1 GG sowohl für Bier- als auch für Energiesteuer der Bund. Gegenseitigkeit von Haupt- und Gegenforderung liegt somit trotz Auseinanderfallens der Ertragshoheit nach Art. 106 GG vor. Vom Vorliegen der übrigen Voraussetzungen ist auszugehen.

- 253 (2) Gleichartigkeit der Forderungen (§ 226 Abs. 1 AO, § 387 BGB).** Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nach § 37 Abs. 1 AO lauten regelmäßig auf Geld und sind somit gleichartig.

Nur in Ausnahmefällen kann es an der Gleichartigkeit fehlen, etwa wenn Steuervergütungsansprüche gegen das Finanzamt mit einer Haftungsschuld eines Gesellschafters, die sich auf dem Unternehmen überlassene Gegenstände beschränkt (§ 74 Abs. 1 Satz 1 AO), aufgerechnet werden. Die Rspr verneint die Gleichartigkeit, weil bei ausbleibender Zahlung des Haftungsschuldners nur in diese Gegenstände vollstreckt werden kann<sup>6</sup>.

- 254 (3) Erfüllbarkeit der Hauptforderung und Fälligkeit der Gegenforderung (§ 226 Abs. 1 AO, § 271, § 387 BGB).** Die Hauptforderung (dh die Forderung des Aufrechnungsgegners) muss *erfüllbar* sein, die Gegenforderung (dh die Forderung des Aufrechnenden) muss *fällig* (dazu oben Rn 243 ff) sein.

- 255 (4) Kein Erlöschen (§ 226 Abs. 2 AO).** § 226 Abs. 2 AO bestimmt, dass mit Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis nach Erlöschen durch Verjährung<sup>7</sup> oder Ablauf einer Ausschlussfrist nicht mehr aufgerechnet werden kann.

- 256 (5) Unbestrittene oder rechtskräftig festgestellte Gegenforderung (§ 226 Abs. 3 AO).** Ferner kann der *Steuerpflichtige* gem. § 226 Abs. 3 AO gegen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nur aufrechnen, wenn seine Gegenforderung *unbestritten* oder *rechtskräftig festgestellt* ist. Mit dieser Vorschrift soll verhindert werden, dass der Steuerpflichtige durch Vorschützen zweifelhafter Ansprüche die Erfüllung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis hinauszögern kann. Demgegenüber kann die Finanzbehörde gegenüber dem Steuerpflichtigen auch mit solchen Forderungen aufrechnen, die dieser bestreitet, es sei denn die Gegenforderung beruht auf einem Bescheid, dessen Vollziehung ausgesetzt wurde<sup>8</sup>.

- 257 bb) Verrechnungsvertrag.** Liegen die Voraussetzungen der Aufrechnung nicht vor, können die beiden Forderungen durch einen öffentlich-rechtlichen Verrechnungsvertrag zum Erlöschen gebracht werden<sup>9</sup>.

- 258 cc) Rechtsbehelfe.** Erkennt die Finanzbehörde die Aufrechnungserklärung des Steuerpflichtigen nicht an oder will der Steuerpflichtige gegen die Aufrechnungserklärung des Finanzamts vorgehen, so kann dieser einen **Abrechnungsbescheid**<sup>10</sup> nach § 218 Abs. 2 AO beantragen (vgl auch Rn 551 f). Inhalt des Abrechnungsbescheids ist

---

6 BFH, VII R 34/12, BStBl II 2014, 551.

7 Anders § 215 BGB für private Forderungen.

8 BFH, VII B 67/02, BFH/NV 2003, 444.

9 Zum Verrechnungsvertrag vgl *Seer*, in: Tipke/Lang, § 21 Rn 328 mwN.

10 FG Köln, 4 K 4021/11, EFG 2014, 2156.