

# Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO)

**BMF-Schreiben vom 15. Juli 1998 (BStBl I S. 630),**  
geändert durch BMF-Schreiben  
vom 14. Februar 2000 (BStBl I S. 190),  
vom 27. September 2000 (BStBl I S. 1232),  
vom 22. Dezember 2000 (BStBl I S. 1549),  
vom 10. Mai 2001 (BStBl I S. 310),  
vom 6. August 2001 (BStBl. I S. 504),  
vom 18. Oktober 2001 (BStBl I S. 743),  
vom 14. Januar 2002 (BStBl I S. 64),  
vom 1. Juli 2002 (BStBl. I S. 639) und  
vom 10. September 2002 - IV C 4 - S 0171 - 93/02 -

*Vorbemerkung:*

*Maßgebend ist allein der im Bundessteuerblatt  
veröffentlichte Wortlaut.*

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Anwendung der Abgabenordnung folgendes:

**Zu § 1 - Anwendungsbereich:**

1. Der Anwendungsbereich beschränkt sich auf die Steuern einschließlich der Steuervergütungen. Die AO gilt auch für Steuererstattungen; diese sind als Umkehr der Steuerentrichtung bereits durch den Begriff der Steuer in den Anwendungsbereich mit einbezogen (§ 37 Abs. 1).
2. Für die von den Finanzbehörden verwalteten, durch Bundesrecht geregelten übrigen öffentlich-rechtlichen Abgaben, Prämien und Zulagen wird die Geltung der AO durch die jeweiligen Rechtsvorschriften bestimmt. Dies gilt insbesondere für die Wohnungsbauprämien, Eigenheimzulagen, Arbeitnehmer-Sparzulagen und die Investitionszulagen.
3. Die Vorschriften der AO sind grundsätzlich sinngemäß auch auf die steuerlichen Nebenleistungen (§ 3 Abs. 3) anzuwenden. Ausgenommen sind die Bestimmungen über die Festsetzung, Außenprüfung, Steuerfahndung und Steueraufsicht in besonderen Fällen (§§ 155 bis 217), soweit sie nicht ausdrücklich für anwendbar erklärt worden sind (§ 155 Abs. 3 Satz 2, § 156 Abs. 2).
4. Die AO ist auch für die Angelegenheiten anzuwenden, die nicht unmittelbar der Besteuerung dienen, aber aufgrund der Verwaltungskompetenz für diese Steuern in den Zuständigkeitsbereich der Finanzbehörden fallen (z.B. Erteilung von steuerlichen Unbedenklichkeitsbescheinigungen, Ausstellung von Einkommensbescheinigungen für nichtsteuerliche Zwecke).
5. Wegen der Anwendung der AO bei der Leistung von Rechts- oder Amtshilfe wird auf die §§ 111 ff. hingewiesen.

**Zu § 3 - Steuern, steuerliche Nebenleistungen:**

Steuerliche Nebenleistungen sind keine Steuern. Sie sind in § 3 Abs. 3 abschließend aufgezählt. Wegen der Anwendung der AO auf steuerliche Nebenleistungen wird auf § 1 hingewiesen.

**Zu § 4 - Gesetz:**

Bei der Auslegung von Steuergesetzen gelten die allgemeinen Auslegungsregeln und damit auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise, so wie sie ihren Niederschlag in der Rechtsprechung gefunden hat (vgl. BVerfG, BStBl I 1962 S. 506).

**Zu § 5 - Ermessen:**

1. Bei der Ausübung des Ermessens sind nicht nur die in einzelnen gesetzlichen Bestimmungen vorgeschriebenen Voraussetzungen, sondern auch die Grundsätze der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, der Verhältnismäßigkeit der Mittel, der Erforderlichkeit, der Zumutbarkeit, der Billigkeit und von Treu und Glauben sowie das Willkürverbot und das Übermaßverbot zu beachten. Verwaltungsvorschriften, die die Ausübung des Ermessens regeln, sind für die Finanzbehörden bindend.
2. Wegen der Begründung von Ermessensentscheidungen wird auf § 121, wegen Rücknahme und Widerruf auf §§ 130 und 131 hingewiesen.

**Zu § 7 - Amtsträger:**

1. Der Begriff des Amtsträgers ist u. a. im Zusammenhang mit dem Steuergeheimnis (§ 30), der Haftungsbeschränkung (§ 32), der Ausschließung und Ablehnung von Personen in einem Verwaltungsverfahren (§§ 82 ff.) und bei der Selbstanzeige (§ 371 Abs. 2) von Bedeutung. Die Bestimmung entspricht § 11 Abs. 1 Nrn. 2 und 3 StGB.
2. Die in § 7 Nrn. 1 und 2 genannten Personen sind ohne Rücksicht auf Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit Amtsträger.
3. Die in § 7 Nr. 3 aufgeführten Personen sind nur Amtsträger, soweit sie Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrnehmen. Das sind Aufgaben, bei deren Erledigung Angelegenheiten der Gemeinwesen und ihrer Mitglieder unmittelbar gebietend, verbotend, entscheidend oder sonstwie handelnd innerhalb der gesetzlichen Grenzen wahr-

genommen werden. Unter § 7 Nr. 3 fallen insbesondere Verwaltungsangestellte (z. B. Angestellte im Außenprüfungsdienst), soweit sie nicht lediglich als Hilfskräfte bei öffentlichen Aufgaben mitwirken (z. B. Registratur- und Schreibkräfte).

#### **Vor §§ 8, 9 - Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt:**

1. Die Begriffe des Wohnsitzes (§ 8) bzw. des gewöhnlichen Aufenthaltes (§ 9) haben insbesondere Bedeutung für die persönliche Steuerpflicht natürlicher Personen (siehe § 1 EStG, § 2 ErbStG) oder für familienbezogene Entlassungen (z.B. Realsplitting nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Sie stellen allein auf die tatsächlichen Verhältnisse ab (BFH-Urteil vom 10.11.1978, BStBl II 1979 S. 335).

Zwischenstaatliche Vereinbarungen enthalten dagegen z.T. Fiktionen, die den §§ 8 und 9 vorgehen (z.B. Art. 14 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften vom 08.04.1965; Artikel X des NATO-Truppenstatuts i.V. mit § 68 Abs. 4, § 73 des Zusatzabkommens zum NATO-Truppenstatut). Andere Abkommen enthalten persönliche Steuerbefreiungen (z.B. Wiener Übereinkommen vom 18.04.1961 über diplomatische Beziehungen und vom 24.04.1963 über konsularische Beziehungen). Für Auslandsbedienstete gelten traditionell Sonderregelungen zur Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG). Teilweise ist auch die Höhe der Einkünfte Anknüpfungskriterium für den Umfang der Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG).

Der Begriff der Ansässigkeit im Sinne der DBA ist allein auf deren Anwendung (insbesondere hinsichtlich der Abkommensberechtigung und der Zuteilung der Besteuerungsrechte) beschränkt und hat keine Auswirkung auf die persönliche Steuerpflicht. Die deutsche unbeschränkte Steuerpflicht besteht daher auch dann, wenn der Steuerpflichtige je eine Wohnung bzw. einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland und im Ausland hat und nach dem anzuwendenden DBA im ausländischen Vertragsstaat ansässig ist (vgl. BFH-Urteil vom 04.06.1975, BStBl II S. 708).

2. Auch wenn ein Steuerpflichtiger im Inland keinen Wohnsitz (§ 8) mehr hat, kann er hier noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9) haben.

#### **Zu § 8 - Wohnsitz:**

1. Die Frage des Wohnsitzes ist bei Ehegatten und sonstigen Familienangehörigen für jede Person gesondert zu prüfen. Personen können aber über einen Familienangehörigen einen Wohnsitz beibehalten. Ein Ehegatte, der nicht dauernd getrennt lebt, hat seinen Wohnsitz grundsätzlich dort, wo seine Familie lebt (BFH-Urteil vom 06.02. 1985, BStBl II S. 331). Ein ausländisches Kind, das im Heimatland bei Verwandten untergebracht ist und dort die Schule besucht, hat grundsätzlich keinen Wohnsitz im Inland. Dies gilt auch dann, wenn es sich in den Schulferien bei seinen Eltern im Inland aufhält (BFH-Urteil vom 22.04.1994, BStBl II S. 447).
2. Die bloße Absicht, einen Wohnsitz zu begründen oder aufzugeben, bzw. die An- und Abmeldung bei der Ordnungsbehörde entfalten allein keine unmittelbare steuerliche Wirkung (BFH-Urteil vom 14.11.1969, BStBl II 1970 S. 153). I. d. R. stimmen der bürgerlich-rechtliche, aufgrund einer Willenserklärung des Steuerpflichtigen von ihm selbst bestimmte Wohnsitz und der steuerlich maßgebende Wohnsitz überein. Deshalb können die An- und Abmeldung bei der Ordnungsbehörde im allgemeinen als Indizien dafür angesehen werden, daß der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz unter der von ihm angegebenen Anschrift begründet bzw. aufgegeben hat.
3. Mit Wohnung sind die objektiv zum Wohnen geeigneten Wohnräume gemeint. Es genügt eine bescheidene Bleibe. Nicht erforderlich ist eine abgeschlossene Wohnung mit Küche und separater Waschgelegenheit im Sinne des Bewertungsrechts.
4. Der Steuerpflichtige muß die Wohnung innehaben, d. h. er muß tatsächlich über sie verfügen können und sie als Bleibe nicht nur vorübergehend benutzen (BFH-Urteile vom 24.04.1964, BStBl III S. 462, und 06.03.1968, BStBl II 1968 S. 439). Es genügt, daß die Wohnung z. B. über Jahre hinweg jährlich regelmäßig zweimal zu bestimmten Zeiten über einige Wochen benutzt wird (BFH-Urteil vom 23.11.1988, BStBl II 1989 S. 182). Anhaltspunkte dafür können die Ausstattung und Einrichtung sein; nicht erforderlich ist, daß sich der Steuerpflichtige während einer Mindestanzahl von Tagen oder Wochen im Jahr in der Wohnung aufhält (BFH-Urteil vom 19.03.1997, BStBl II S. 447). Wer eine Wohnung von vornherein in der Absicht nimmt, sie nur vorübergehend (weniger als sechs Monate) beizubehalten und zu benutzen, begründet dort keinen Wohnsitz (BFH-Urteil vom 30.08.1989, BStBl II S. 956). Auch gelegentliches Übernachten auf einem inländischen Betriebsgelände, in einem Büro u. ä. (sog. Schlafstelle) kann dort keinen Wohnsitz begründen (BFH-Urteil vom 06.02. 1985, BStBl II S. 331). Wer sich - auch in regelmäßigen Abständen - in der Wohnung eines Angehörigen oder eines Bekannten aufhält, begründet dort ebenfalls keinen Wohnsitz (BFH-Urteil vom 24.10. 1969, BStBl II 1970 S. 109), sofern es nicht wie im Fall einer Familienwohnung oder der Wohnung einer Wohngemeinschaft gleichzeitig die eigene Wohnung ist.

5. Wer einen Wohnsitz im Ausland begründet und seine Wohnung im Inland beibehält, hat auch im Inland einen Wohnsitz im Sinne von § 8 (BFH-Urteil vom 04.06.1975, BStBl II S. 708). Bei einem ins Ausland versetzten Arbeitnehmer ist ein inländischer Wohnsitz widerlegbar zu vermuten, wenn er seine Wohnung im Inland beibehält, deren Benutzung ihm möglich ist und die nach ihrer Ausstattung jederzeit als Bleibe dienen kann (BFH-Urteil vom 17.05.1995, BStBl II 1996 S. 2). Das Innehaben der inländischen Wohnung kann nach den Umständen des Einzelfalles auch dann anzunehmen sein, wenn der Steuerpflichtige sie während eines Auslandsaufenthalts kurzfristig (bis zu sechs Monaten) vermietet oder untervermietet, um sie alsbald nach Rückkehr im Inland wieder zu benutzen. Zur Zuständigkeit in diesen Fällen siehe § 19 Abs. 1 Satz 2.
6. Ein Wohnsitz im Sinne von § 8 besteht nicht mehr, wenn die inländische Wohnung/ die inländischen Wohnungen aufgegeben wird/werden. Das ist z. B. der Fall bei Kündigung und Auflösung einer Mietwohnung, bei nicht nur kurzfristiger Vermietung der Wohnung im eigenen Haus bzw. der Eigentumswohnung. Wird die inländische Wohnung zur bloßen Vermögensverwaltung zurückgelassen, endet der Wohnsitz mit dem Wegzug. Bloße Vermögensverwaltung liegt z. B. vor, wenn ein ins Ausland versetzter Steuerpflichtiger bzw. ein im Ausland lebender Steuerpflichtiger seine Wohnung/ sein Haus verkaufen oder langfristig vermieten will und dies in absehbarer Zeit auch tatsächlich verwirklicht. Eine zwischenzeitliche kurze Rückkehr (zur Beaufsichtigung und Verwaltung der zurückgelassenen Wohnung) führt nicht dazu, daß die zurückgelassene Wohnung dadurch zum inländischen Wohnsitz wird.

#### **Zu § 9 - Gewöhnlicher Aufenthalt:**

1. Sofern nicht die besonderen Voraussetzungen des § 9 Satz 3 vorliegen, wird an den inländischen Aufenthalt während eines zusammenhängenden Zeitraums von mehr als sechs Monaten die unwiderlegbare Vermutung für das Vorhandensein eines gewöhnlichen Aufenthalts geknüpft. Der Begriff „gewöhnlich“ ist gleichbedeutend mit „dauernd“. „Dauernd“ erfordert keine ununterbrochene Anwesenheit, sondern ist im Sinne „nicht nur vorübergehend“ zu verstehen (BFH-Urteil vom 30.08.1989, BStBl II S. 956). Bei Unterbrechungen der Anwesenheit kommt es darauf an, ob noch ein einheitlicher Aufenthalt oder mehrere getrennte Aufenthalte anzunehmen sind. Ein einheitlicher Aufenthalt ist gegeben, wenn der Aufenthalt nach den Verhältnissen fortgesetzt werden sollte und die Unterbrechung nur kurzfristig ist. Als kurzfristige Unterbrechung kommen in Betracht Familienheimfahrten, Jahresurlaub, längerer Heimaturlaub, Kur und Erholung, aber auch geschäftliche Reisen. Der Tatbestand des gewöhnlichen Aufenthalts kann bei einem weniger als sechs Monate dauernden Aufenthalt verwirklicht werden, wenn Inlandsaufenthalte nacheinander folgen, die sachlich miteinander verbunden sind, und der Steuerpflichtige von vornherein beabsichtigt, nicht nur vorübergehend im Inland zu verweilen (BFH-Urteile vom 27.07.1962, BStBl III S. 429, und vom 03.08.1977, BStBl II 1978 S. 118).
2. Der gewöhnliche Aufenthalt im Inland ist zu verneinen, wenn der Steuerpflichtige unter Benutzung einer im Ausland gelegenen Wohnung lediglich seine Tätigkeit im Inland ausübt (BFH-Urteil vom 25.05.1988, BStBl II S. 944). Grenzgänger haben ihren gewöhnlichen Aufenthalt grundsätzlich im Wohnsitzstaat (BFH-Urteile vom 10.05.1989, BStBl II S. 755, und vom 10.07.1996, BStBl II 1997 S. 15). Dasselbe gilt für Unternehmer/Freiberufler, die regelmäßig jeweils nach Geschäftsschluß zu ihrer Familienwohnung im Ausland zurückkehren (BFH-Urteil vom 06.02.1985, BStBl II S. 331). Wer allerdings regelmäßig an Arbeitstagen am Arbeits-/ Geschäftsort im Inland übernachtet und sich nur am Wochenende bzw. an Feiertagen und im Urlaub zu seiner Wohnung im Ausland begeben, hat an dem inländischen Arbeits-/Geschäftsort jedenfalls seinen gewöhnlichen Aufenthalt.
3. Der gewöhnliche Aufenthalt kann nicht gleichzeitig an mehreren Orten bestehen. Bei fortdauerndem Schwerpunktaufenthalt im Ausland begründen kurzfristige Aufenthalte im Inland, z. B. Geschäfts-, Dienstreisen, Schulungen, keinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland. Umgekehrt führen kurzfristige Auslandsaufenthalte bei fortdauerndem Schwerpunktaufenthalt im Inland nicht zur Aufgabe eines gewöhnlichen Aufenthalts im Inland.
4. Der gewöhnliche Aufenthalt im Inland ist aufgegeben, wenn der Steuerpflichtige zusammenhängend mehr als sechs Monate im Ausland lebt, es sei denn, daß besondere Umstände darauf schließen lassen, daß die Beziehungen zum Inland bestehen bleiben. Entscheidend ist dabei, ob der Steuerpflichtige den persönlichen und geschäftlichen Lebensmittelpunkt ins Ausland verlegt hat und ob er seinen Willen, in den Geltungsbereich dieses Gesetzes zurückzukehren, endgültig aufgegeben hat (BFH-Urteil vom 27.07.1962, BStBl III S. 429). Als Kriterien dafür können die familiären, beruflichen und gesellschaftlichen Bindungen herangezogen werden (z. B. Wohnung der Familienangehörigen im Inland, Sitz des Gewerbebetriebs im Inland). Hält sich der Steuerpflichtige zusammenhängend länger als ein Jahr im Ausland auf, ist grundsätzlich eine Aufgabe des gewöhnlichen Aufenthalts im Inland anzunehmen.

#### **Zu § 12 - Betriebstätte:**

1. Die Begriffsbestimmung gilt auch für die freiberufliche Tätigkeit und Steuerpflichtige mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.

2. Auch nicht sichtbare, unterirdisch verlaufende Rohrleitungen (Pipelines) sind feste Geschäftseinrichtungen i. S. d. § 12 Satz 1 und damit Betriebstätten (BFH-Urteil vom 30.10.1996, BStBl II 1997 S. 12). Zu den Betriebstätten zählen auch bewegliche Geschäftseinrichtungen mit vorübergehend festem Standort (z. B. fahrbare Verkaufsstätten mit wechselndem Standplatz).
3. Stätten der Erkundung von Bodenschätzen (z. B. Versuchsbohrungen) sind als Betriebstätten anzusehen, wenn die Voraussetzungen des § 12 Nr. 8 erfüllt sind.
4. § 12 ist nicht anzuwenden, soweit andere Rechtsvorschriften (z.B. DBA, OECD-Musterabkommen, EStG) abweichende Regelungen zum Begriff „Betriebstätte“ enthalten.

#### **Zu § 15 - Angehörige:**

1. Dem Angehörigenbegriff kommt überwiegend verfahrensrechtliche Bedeutung zu. Für das materielle Recht können die Einzelsteuergesetze abweichende Regelungen treffen.
2. § 15 Abs. 1 Nr. 1 (Verlobte) setzt ein wirksames Eheversprechen voraus.
3. Zu den Geschwistern i. S. des § 15 Abs. 1 Nr. 4 gehören auch die Halbgeschwister. Das sind die Geschwister, die einen Elternteil gemeinsam haben; darunter fallen jedoch nicht die mit in eine Ehe gebrachten Kinder, die keinen Elternteil gemeinsam haben.
4. Das Angehörigenverhältnis i. S. des § 15 Abs. 1 Nr. 5 besteht lediglich zu den Kindern der Geschwister (Neffen oder Nichten), nicht jedoch zwischen den Kindern der Geschwister untereinander (z. B. Vettern).
5. Die Ehegatten mehrerer Geschwister sind im Verhältnis zueinander keine Angehörigen i. S. des § 15 Abs. 1 Nr. 6. Dasselbe gilt für Geschwister der Ehegatten.
6. Für die Annahme eines Pflegeverhältnisses gem. § 15 Abs. 1 Nr. 8 ist nicht erforderlich, daß das Kind außerhalb der Pflege und Obhut seiner leiblichen Eltern steht. Ein Pflegeverhältnis kann z. B. auch zwischen einem Mann und einem Kind begründet werden, wenn der Mann mit der leiblichen Mutter des Kindes und diesem in häuslicher Gemeinschaft lebt. Die Unterhaltsgewährung ist nicht Merkmal dieses Pflegekinderbegriffes. Soweit Bestimmungen in Einzelsteuergesetzen auch daran anknüpfen, müssen dort besondere Regelungen getroffen sein.
7. Durch die Annahme als Kind erhält ein Kind die volle rechtliche Stellung eines ehelichen Kindes des oder der Annehmenden. Damit wird auch die Angehörigeneigenschaft zwischen dem Kind und den Angehörigen des oder der Annehmenden nach Maßgabe des § 15 Abs. 1 begründet. Dieser Grundsatz gilt entsprechend bei ähnlichen familiären rechtlichen Rechtsbeziehungen ausländischen Rechts (Adoption).
8. Für die in § 15 Abs. 2 genannten Personen bleibt die Angehörigeneigenschaft auch dann bestehen, wenn die Beziehung, die ursprünglich die Angehörigeneigenschaft begründete, nicht mehr besteht; lediglich bei Verlobten erlischt die Angehörigeneigenschaft mit Aufhebung des Verlöbnisses.

#### **Zu § 16 - Sachliche Zuständigkeit:**

1. Die sachliche Zuständigkeit betrifft den einer Behörde dem Gegenstand und der Art nach durch Gesetz zugewiesenen Aufgabenbereich. Neben dem Aufgabenkreis, der durch das FVG bestimmt wird, ergeben sich für die Finanzbehörden auch Aufgabenzuweisungen aus der AO (z. B. §§ 208, 249, 386) und anderen Gesetzen (z. B. StBerG, InvZulG, EigZulG).
2. Im Rahmen des föderativen Aufbaus der Bundesrepublik ist die verbandsmäßige Zuständigkeit als besondere Art der sachlichen Zuständigkeit zu beachten. Nach der Rechtsprechung des BFH ist jedoch bei den nicht gebietsgebundenen Steuern (z. B. Einkommensteuer) die Verwaltungskompetenz nicht auf die Finanzämter des verbandsmäßig zuständigen Bundeslandes beschränkt. Das Wohnsitzfinanzamt ist für die Besteuerung nach dem Einkommen auch für Besteuerungszeiträume zuständig, in denen der Steuerpflichtige in einem anderen Bundesland wohnte (BFH-Urteile vom 29.10.1970, BStBl II 1971 S. 151, und vom 23.11.1972, BStBl II 1973 S. 198).
3. Wegen der Rücknahme eines Verwaltungsaktes einer sachlich unzuständigen Behörde wird auf § 130 Abs. 2 Nr. 1 hingewiesen.

**Zu § 17 - Örtliche Zuständigkeit:**

1. Neben den Vorschriften im Dritten Abschnitt bestehen Sonderregelungen über die örtliche Zuständigkeit z. B. in den §§ 195, 367, 388 sowie in Einzelsteuergesetzen.
2. Wegen der Folgen der Verletzung von Vorschriften über die örtliche Zuständigkeit Hinweis auf § 125 Abs. 3 Nr. 1 und § 127. Zur mehrfachen örtlichen Zuständigkeit Hinweis auf §§ 25 und 28.

**Zu § 18 - Gesonderte Feststellung:**

1. Die Zuständigkeitsvorschriften des § 18 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 gelten für die Feststellung von Einheitswerten und Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus freiberuflicher Tätigkeit. Bei den Einkünften gilt dies sowohl in den Fällen der Beteiligung mehrerer Personen (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a) wie auch in den Fällen, in denen der Betriebsort, Ort der Geschäftsleitung bzw. Ort der Tätigkeit und der Wohnsitz auseinanderfallen (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b). Wegen der gesonderten Feststellung bei Zuständigkeit mehrerer Finanzämter in einer Gemeinde vgl. zu § 19, Nr. 3.
2. Im Falle der gesonderten Feststellung sind als Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit die Einkünfte nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG anzusehen, nicht die übrigen Einkünfte aus selbständiger Arbeit.
3. Die Regelung nach § 18 Abs. 1 Nr. 4 bestimmt eine abweichende Zuständigkeit für die gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder aus Kapitalvermögen; i. d. R. ist nicht das Lagefinanzamt, sondern das Finanzamt zuständig, von dessen Bezirk die Verwaltung ausgeht. Entsprechendes regelt § 18 Abs. 1 Nr. 4 für die Feststellung von sonstigem Vermögen, von Schulden und sonstigen Abzügen (§ 180 Abs. 1 Nr. 3) und für die Durchführung von Feststellungen bei Bauherrengemeinschaften usw. (V zu § 180 Abs. 2 AO).
4. Aus Vereinfachungsgründen kann das Finanzamt bei der gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus nur einem Grundstück davon ausgehen, daß die Verwaltung dieser Einkünfte von dem Ort ausgeht, in dem das Grundstück liegt, es sei denn, die Steuerpflichtigen legen etwas anderes dar.
5. Wird von der gesonderten Feststellung nach § 180 Abs. 3 abgesehen (z.B. Fälle geringer Bedeutung), verbleibt es bei der für die Einzelsteuern getroffenen Zuständigkeitsregelung.
6. Die Regelung in § 18 Abs. 2 hat insbesondere Bedeutung für die gesonderte Feststellung von ausländischen Einkünften, an denen mehrere im Inland steuerpflichtige Personen beteiligt sind. Auf § 25 wird hingewiesen.

**Zu § 19 - Steuern vom Einkommen und Vermögen natürlicher Personen:**

1. Bei verheirateten, nicht dauernd getrennt lebenden Steuerpflichtigen ist bei mehrfachem Wohnsitz im Inland das Finanzamt des Aufenthalts der Familie für die Besteuerung nach dem Einkommen und Vermögen zuständig. Insofern sind für die Bestimmung der örtlichen Zuständigkeit die Kinder in die Betrachtung einzubeziehen.
2. Nach § 19 Abs. 3 ist das Lage-, Betriebs- oder Tätigkeitsfinanzamt auch für die persönlichen Steuern vom Einkommen und Vermögen zuständig, wenn ein Steuerpflichtiger in einer Gemeinde (Stadt) mit mehreren Finanzämtern einen land- und forstwirtschaftlichen oder gewerblichen Betrieb unterhält bzw. eine freiberufliche Tätigkeit ausübt. In diesen Fällen ist keine gesonderte Feststellung durchzuführen (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b).
3. Wenn der Steuerpflichtige außerhalb des Bezirks seines Wohnsitzfinanzamtes, aber in den Bezirken mehrerer Finanzämter derselben Wohnsitzgemeinde, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder freiberuflicher Tätigkeit erzielt, so können nach § 19 Abs. 3 mehrere Finanzämter zuständig sein. In diesen Fällen ist nach § 25 zu verfahren. Gesonderte Feststellungen sind nur von den Finanzämtern vorzunehmen, die den Steuerpflichtigen nicht zur Einkommensteuer und Vermögensteuer veranlagen (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b).
4. Zuständigkeitsregelungen enthalten auch § 20a i.V.m. der Arbeitnehmer-Zuständigkeitsverordnung-Bau vom 30. August 2001 (BGBl. I S. 2267, BStBl I S. 602) sowie die Einzelsteuergesetze und das FVG.

**Zu § 21 - Umsatzsteuer:**

Hinweis auf die Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung (UStZustV).

**Zu § 24 - Ersatzzuständigkeit:**

1. Für den Fall, daß sich die Zuständigkeit nicht aus den anderen Vorschriften ableiten läßt, ist die Finanzbehörde zuständig, in deren Bezirk objektiv ein Anlaß für eine Amtshandlung besteht. Abgesehen von der Zuständigkeit für Maßnahmen zur Aufdeckung unbekannter Steuerfälle (§ 208 Abs. 1 Nr. 3) ist hiernach auch die Zuständigkeit für den Erlaß von Haftungsbescheiden (§§ 191, 192) zu bestimmen. Wegen des Sachzusammenhangs ist mithin i. d. R. das Finanzamt des Steuerpflichtigen gleichzeitig für die Heranziehung des Haftenden örtlich zuständig.
2. Kann die örtliche Zuständigkeit nicht sofort einwandfrei geklärt werden, ist bei unaufschiebbaren Maßnahmen die Zuständigkeit auf § 29 zu stützen.

**Zu § 25 - Mehrfache örtliche Zuständigkeit:**

Einigen sich bei mehrfacher örtlicher Zuständigkeit die Finanzbehörden auf eine der örtlich zuständigen Finanzbehörden, so handelt es sich hierbei nicht um eine Zuständigkeitsvereinbarung i. S. des § 27. Der Zustimmung des Betroffenen bedarf es nicht.

**Zu § 26 - Zuständigkeitswechsel:**

1. Der Steuerpflichtige kann sich auf den Zuständigkeitswechsel nicht berufen, solange keine der beiden beteiligten Finanzbehörden von den die Zuständigkeit verändernden Tatsachen Kenntnis erlangt hat. Wegen der Bedeutung der Zuständigkeit für die Steuerberechtigung ist die Kenntnis über die Umstände, die die Zuständigkeit ändern, mit Angabe des Datums aktenkundig zu machen und unverzüglich der anderen Finanzbehörde mitzuteilen.
2. Die Fortführung eines bereits begonnenen Verwaltungsverfahrens durch das bisher zuständige Finanzamt ist zulässig, wenn das Finanzamt, dessen Zuständigkeit durch die veränderten Umstände begründet wird, zustimmt. Der Steuerpflichtige soll gehört werden; er ist von der Fortführung des Verwaltungsverfahrens zu benachrichtigen.
3. Bei Verlegung des Wohnsitzes in den Bezirk eines anderen Finanzamtes unter gleichzeitiger Betriebsaufgabe sind nur die Personensteuerakten zu überweisen. Das bisher zuständige Finanzamt ermittelt im Wege der Amtshilfe den Gewinn aus der Zeit bis zur Betriebsaufgabe und teilt ihn dem neuen Wohnsitzfinanzamt mit.

Für die Betriebsteuern bleibt grundsätzlich das Betriebsfinanzamt zuständig, auch hinsichtlich der Erhebung und etwaigen Vollstreckung. Rückstände sind erforderlichenfalls im Wege der Amtshilfe beizutreiben. Ausnahmsweise kommt eine Zuständigkeitsvereinbarung nach § 27 in Betracht, wenn sich dies als zweckmäßig erweist.

4. Zu den Auswirkungen eines Zuständigkeitswechsels auf das Rechtsbehelfsverfahren vgl. zu § 367, Nr. 1 und BMF-Schreiben vom 10.10.1995, BStBl I S. 664.

**Zu § 27 - Zuständigkeitsvereinbarung:**

1. Durch Vereinbarung zwischen den Finanzbehörden kann auch außer in den Fällen des § 26 Satz 2 die Zuständigkeit einer an sich nicht zuständigen Finanzbehörde begründet werden; Voraussetzung für diese Zuständigkeitsbegründung ist die Zustimmung des Betroffenen. Das Zustimmungserfordernis ist eingefügt, um der Verfassungsbestimmung des Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG zu genügen, weil an die Zuständigkeit der Finanzbehörde die Zuständigkeit des Finanzgerichts anknüpft.
2. Eine bestimmte Form ist für die Zustimmung des Betroffenen nicht vorgeschrieben. Sie muß jedoch ausdrücklich erklärt werden. Schweigen oder fehlender Widerspruch des Betroffenen auf eine entsprechende Anfrage der Finanzbehörde können für sich nicht als Zustimmung gewertet werden. Die Zustimmung ist bedingungsfeindlich und kann nur mit Wirkung für die Zukunft widerrufen werden.

**Zu § 30 - Steuergeheimnis:****1. Gegenstand des Steuergeheimnisses**

Durch das Steuergeheimnis wird alles geschützt, was dem Amtsträger oder einer ihm gleichgestellten Person in einem der in § 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a bis c genannten Verfahren über den Steuerpflichtigen oder andere Personen bekannt geworden ist. Dabei macht es keinen Unterschied, ob diese Tatsachen für die Besteuerung relevant sind oder nicht. Das Steuergeheimnis erstreckt sich demnach auf die gesamten persönlichen, wirtschaftlichen,

rechtlichen, öffentlichen und privaten Verhältnisse einer natürlichen oder juristischen Person. Zu den Verhältnissen zählen auch das Verwaltungsverfahren selbst, die Art der Beteiligung am Verwaltungsverfahren und die Maßnahmen, die vom Beteiligten getroffen wurden. So unterliegt z.B. auch dem Steuergeheimnis, ob und bei welcher Finanzbehörde ein Beteiligter steuerlich geführt wird, ob ein Steuerfahndungsverfahren oder eine Außenprüfung stattgefunden hat, wer für einen Beteiligten im Verfahren aufgetreten ist und welche Anträge gestellt worden sind. Geschützt werden auch auskunftspflichtige Dritte sowie Gewährspersonen, die den Finanzbehörden Angaben über steuerliche Verhältnisse anderer machen; § 30 Abs. 5 bleibt unberührt.

## 2. Verpflichteter Personenkreis

- 2.1 Das Steuergeheimnis haben Amtsträger und die in § 30 Abs. 3 genannten Personen zu wahren.
- 2.2 Amtsträger sind die in § 7 abschließend aufgeführten Personen.
- 2.3 Den Amtsträgern sind nach § 30 Abs. 3 gleichgestellt unter anderem die für den öffentlichen Dienst besonders Verpflichteten. Nach § 11 Abs. 1 Nr. 4 StGB ist dies, wer, ohne Amtsträger zu sein, bei einer Behörde oder bei einer sonstigen Stelle, die Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrnimmt, oder bei einem Verband oder sonstigen Zusammenschluss, Betrieb oder Unternehmen, die für eine Behörde oder für eine sonstige Stelle Aufgaben der öffentlichen Verwaltung ausführen, beschäftigt oder für sie tätig und auf die gewissenhafte Erfüllung seiner Obliegenheiten aufgrund eines Gesetzes förmlich verpflichtet ist. Rechtsgrundlage für die Verpflichtung ist das Verpflichtungsgesetz vom 2. März 1974 (BGBl. I S. 469, 547; BStBl I S. 380). Für eine Verpflichtung kommen z.B. Schreib- und Registraturkräfte, ferner Mitarbeiter in Rechenzentren sowie Unternehmer und deren Mitarbeiter, die Hilfstätigkeiten für die öffentliche Verwaltung erbringen (z.B. Datenerfassung, Versendung von Erklärungsvordrucken) in Betracht.
- 2.4 Sachverständige stehen Amtsträgern nur dann gleich, wenn sie von einer Behörde oder einem Gericht hinzugezogen werden.

## 3. Befugnis zur Offenbarung

Die Absätze 4 und 5 des § 30 erlauben die Offenbarung der in § 30 Abs. 2 geschützten Verhältnisse, Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse, nicht aber die Verwertung von Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen. Offenbarung ist jedes ausdrückliche oder konkludente Verhalten, auf Grund dessen Verhältnisse eines anderen bekannt werden können. Eine Offenbarung kann sich aus mündlichen oder schriftlichen Erklärungen, aber auch aus anderen Handlungen (z.B. Gewährung von Akteneinsicht, Kopfnicken usw.) oder Unterlassungen ergeben. Die Finanzbehörde ist, sofern eine der in § 30 Abs. 4 und 5 genannten Voraussetzungen vorliegt, zur Offenbarung befugt, jedoch nicht verpflichtet. Es gelten die Grundsätze des § 5. Bei der Entscheidung, ob dem Steuergeheimnis unterliegende Verhältnisse offenbart werden sollen, ist zu berücksichtigen, dass das Steuergeheimnis auch dazu dient, die Beteiligten am Besteuerungsverfahren zu wahrheitsgemäßen Angaben zu veranlassen. Ist die Befugnis zur Offenbarung nach § 30 gegeben und besteht gleichzeitig ein Auskunftsanspruch, der für sich allein das Steuergeheimnis nicht durchbricht, z.B. § 161 StPO, so ist die Finanzbehörde zur Auskunftserteilung verpflichtet.

## 4. Offenbarung zur Durchführung eines steuerlichen Verfahrens (§ 30 Abs. 4 Nr. 1)

- 4.1 § 30 Abs. 4 Nr. 1 lässt eine Offenbarung zur Durchführung eines steuerlichen Verfahrens oder eines Steuerstraf- oder Bußgeldverfahrens zu. Es genügt, dass das Offenbare für die Einleitung oder den Fortgang dieses Verfahrens nützlich sein könnte. Die Zulässigkeit ist nicht auf die Mitteilung von Tatsachen zwischen Finanzbehörden beschränkt (z.B. Mitteilungen zwischen Zollbehörden und Steuerbehörden, zwischen Finanzämtern und übergeordneten Finanzbehörden). Zulässig ist auch die Mitteilung an andere Behörden, soweit sie unmittelbar der Durchführung eines der oben genannten Verfahren dient, z.B. Mitteilungen an die Denkmalschutzbehörden im Bescheinigungsverfahren nach § 7i EStG.

Sofern Verwaltungsgerichte Verfahren in Steuersachen (insbesondere Realsteuersachen, Kirchensteuersachen) zu entscheiden haben, besteht eine Offenbarungsbefugnis wie gegenüber Finanzgerichten. Bei verwaltungsgerichtlichen Streitigkeiten in anderen als steuerlichen Verfahren dürfen die Finanzbehörden den Gerichten Auskünfte nur dann erteilen, wenn die Offenbarung nach § 30 Abs. 4 Nr. 2 bis 5 zugelassen ist.

- 4.2 Auskünfte darüber, ob eine Körperschaft wegen Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke steuerbegünstigt ist oder nicht, sind dem Spender nur dann zu erteilen, wenn
- er im Besteuerungsverfahren die Berücksichtigung der geleisteten Spende beantragt (§ 30 Abs. 4 Nr. 1 i. V. mit Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a),
  - die Körperschaft ihm den Tatsachen entsprechend mitgeteilt hat, dass sie zur Entgegennahme steuerlich abzugsfähiger Spenden berechtigt ist,



- die Körperschaft wahrheitswidrig behauptet, sie sei zur Entgegennahme steuerlich abzugsfähiger Spenden berechtigt (§ 30 Abs. 4 Nr. 1 i. V. mit Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a, vgl. auch § 85); die Richtigstellung kann öffentlich erfolgen, wenn die Körperschaft ihre wahrheitswidrige Behauptung öffentlich verbreitet. Ansonsten ist der Spender bei Anfragen stets an die Körperschaft zu verweisen, sofern keine Zustimmung der Körperschaft zur Auskunftserteilung vorliegt.

- 4.3 Wird eine beantragte Steuerermäßigung, die von Einkommens- oder Vermögensverhältnissen Dritter abhängt (z.B. nach §§ 32, 33a EStG), abgelehnt, weil die Einkünfte und Bezüge bzw. das Vermögen gesetzliche Betragsgrenzen übersteigen, ist dies dem Steuerpflichtigen ohne Angabe des genauen Betrags mitzuteilen. Wird ein derartiger Ermäßigungsantrag im Hinblick auf die eigenen Einkünfte und Bezüge oder das Vermögen des Dritten teilweise abgelehnt, so darf dem Steuerpflichtigen die Höhe dieser Beträge mitgeteilt werden
- 4.4 Der Erbe tritt als Gesamtrechtsnachfolger in die rechtliche Stellung des Erblassers ein (§ 1922 BGB; § 45 Abs. 1 Satz 1). Die Einkünfte, die dem Erblasser aus den Steuerakten erteilt werden durften, dürfen auch dem Erben erteilt werden. Sind mehrere Erben vorhanden, so ist jeder einzelne Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers. Zur Auskunftserteilung bedarf es nicht der Zustimmung der übrigen Miterben. Der auskunftssuchende Erbe hat sich erforderlichenfalls durch Erbschein auszuweisen. Vermächtnisnehmer, Pflichtteilsberechtigte sowie Erbsatzanspruchsberechtigte sind keine Gesamtrechtsnachfolger. Ihnen darf daher keine Auskunft erteilt werden.
- 4.5 Bei der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen sind ggf. die für Vergleichsbetriebe geführten Steuerakten dem Finanzgericht vorzulegen, damit das Finanzgericht überprüfen kann, ob gegen die Zahlen der Vergleichsbetriebe Bedenken bestehen. Da der Steuerpflichtige jedoch gem. § 78 FGO das Recht hat, die dem Finanzgericht vorgelegten Akten einzusehen, hat die Vorlage an das Finanzgericht stets in anonymisierter Form zu erfolgen (vgl. BFH-Urteil vom 18. Dezember 1984, BStBl II 1986 S. 226). Das Finanzgericht darf die Verwertung der vom Finanzamt eingebrachten anonymisierten Daten über Vergleichsbetriebe nicht schon im Grundsatz ablehnen (vgl. BFH-Urteil vom 17. Oktober 2001 - I R 103/00 -, BStBl II S. ...).
- 4.6 Zur Auskunftserteilung bei Betriebsübernahme im Hinblick auf die Haftung nach § 75 siehe Nummer 6 zu § 75.

## 5. Gesetzlich zugelassene Offenbarung (§ 30 Abs. 4 Nr. 2)

Auf § 30 Abs. 4 Nr. 2 kann eine Offenbarung nur gestützt werden, wenn die Befugnis zum Offenbaren in einem Gesetz ausdrücklich enthalten ist. Eine Bestimmung über die allgemeine Pflicht zur Amtshilfe genügt nicht. Die Befugnis kann in der AO selbst (z.B. § 31), in anderen Steuergesetzen oder in außersteuerlichen Vorschriften enthalten sein.

Zu den außersteuerlichen Vorschriften gehören insbesondere:

- § 5 Abs. 3 des Gesetzes über den Abbau der Fehlsubventionierung im Wohnungswesen;
- § 125a Abs. 2 des Gesetzes über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit;
- § 77 Abs. 3 des Ausländergesetzes;
- § 197 Abs. 2 Satz 2 des Baugesetzbuches;
- § 125c des Beamtenrechtsrahmengesetzes;
- § 34 des Erdölbevorratungsgesetzes;
- § 17 Satz 2 des Gesetzes über das gerichtliche Verfahren in Landwirtschaftssachen
- § 153a Abs. 1 Satz 2 der Gewerbeordnung;
- § 3 Abs. 5 des Güterkraftverkehrsgesetzes;
- § 52 des Jugendarbeitsschutzgesetzes;
- § 19 Abs. 2 des Gesetzes über die Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit;
- § 8 Abs. 2 des Gesetzes über das Kreditwesen;
- § 4a Abs.3 Satz 4 des Melderechtsrahmengesetzes;
- § 25 Abs. 3 des Personenbeförderungsgesetzes;
- § 7 Abs. 2 des Gesetzes über die Preisstatistik;
- § 27 Abs. 1 Satz 2 des Gesetzes zur Regelung offener Vermögensfragen;
- § 308 Abs.1 SGB III;
- § 21 Abs. 4 SGB X;
- § 5 Abs. 2, § 10 StBerG;
- § 9 des Gesetzes über Steuerstatistiken;
- § 492 Abs. 3 der StPO i.V.m. §§ 385, 399 AO;
- § 20 Abs. 4 des Unterhaltssicherungsgesetzes;
- § 3a der Verfahrensordnung für Höfesachen;
- § 643 Abs. 2 ZPO;
- §§ 32 Abs.4 und § 35 Abs. 4 des Wohnraumförderungsgesetzes und § 2 des Wohnungsbindungsgesetzes.

## 6. Offenbarung bei Zustimmung des Betroffenen (§ 30 Abs. 4 Nr. 3)

Nach § 30 Abs. 4 Nr. 3 ist die Offenbarung zulässig, soweit der Betroffene zustimmt. Betroffener ist nicht nur der Verfahrensbeteiligte selbst, sondern auch jeder Andere, dessen Verhältnisse durch § 30 geschützt werden (z.B. Geschäftsführer, Geschäftspartner, Arbeitnehmer, Empfänger von Zahlungen und anderen Vorteilen). Sind mehrere Personen betroffen, so müssen alle ihre Zustimmung zur Offenbarung eines Sachverhalts erteilen. Stimmen einzelne Personen nicht zu; so dürfen die geschützten Verhältnisse derjenigen, die ihre Zustimmung nicht erteilt haben, nicht offenbart werden.

## **7. Offenbarung zur Durchführung eines außersteuerlichen Strafverfahrens (§ 30 Abs. 4 Nr. 4)**

7.1 Gem. § 30 Abs. 4 Nr. 4 Buchstabe a dürfen im Steuerstrafverfahren oder Steuerordnungswidrigkeitsverfahren gewonnene Erkenntnisse über außersteuerliche Straftaten an Gerichte und Strafverfolgungsbehörden für Zwecke der Strafverfolgung weitergeleitet werden. Die Finanzbehörden können daher z.B. die Staatsanwaltschaft auch über sog. Zufallsfunde unterrichten. Voraussetzung ist jedoch stets, dass die Erkenntnisse im Steuerstraf- oder Bußgeldverfahren selbst gewonnen wurden. Kenntnisse, die bereits vorher in einem anderen Verfahren (z.B. Veranlagungs-, Außenprüfungs- oder Vollstreckungsverfahren) erlangt wurden, dürfen den Strafverfolgungsbehörden gegenüber nicht offenbart werden. Sind die Tatsachen von dem Steuerpflichtigen (§ 33) selbst oder der für ihn handelnden Person (§ 200 Abs. 1) der Finanzbehörde mitgeteilt worden, ist die Weitergabe zur Strafverfolgung wegen nichtsteuerlicher Straftaten nur zulässig, wenn der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Abgabe der Mitteilung an die Finanzbehörde die Einleitung des steuerlichen Straf- oder Bußgeldverfahrens gekannt hat, es sei denn, einer der in § 30 Abs. 4 Nr. 5 oder Abs. 5 geregelten Fälle läge vor.

7.2 Gemäß § 30 Abs. 4 Nr. 4 Buchstabe b ist eine Offenbarung von Kenntnissen zur Durchführung eines Strafverfahrens wegen einer nichtsteuerlichen Straftat uneingeschränkt zulässig, wenn die Tatsachen der Finanzbehörde ohne Bestehen einer steuerlichen Verpflichtung oder unter Verzicht auf ein Auskunftsverweigerungsrecht bekannt geworden sind. Tatsachen sind der Finanzbehörde ohne Bestehen einer steuerlichen Verpflichtung bekannt geworden, wenn die Auskunftsperson nicht zuvor durch die Finanzbehörde zur Erteilung einer Auskunft aufgefordert worden ist. Ein Verzicht auf ein Auskunftsverweigerungsrecht (siehe §§ 101 ff.) kann nur angenommen werden, wenn dem Berechtigten sein Auskunftsverweigerungsrecht bekannt war; dies setzt in den Fällen des § 101 eine Belehrung voraus.

## **8. Offenbarung aus zwingendem öffentlichen Interesse (§ 30 Abs. 4 Nr. 5)**

8.1 Eine Offenbarung ist gem. § 30 Abs. 4 Nr. 5 zulässig, soweit für sie ein zwingendes öffentliches Interesse besteht. § 30 Abs. 4 Nr. 5 enthält eine beispielhafte Aufzählung von Fällen, in denen ein zwingendes öffentliches Interesse zu bejahen ist. Bei anderen Sachverhalten ist ein zwingendes öffentliches Interesse nur gegeben, wenn sie in ihrer Bedeutung einem der in § 30 Abs. 4 Nr. 5 erwähnten Fälle vergleichbar sind. So können die Gewerbebehörden für Zwecke eines Gewerbeuntersagungsverfahrens über die Verletzung steuerlicher Pflichten unterrichtet werden, die mit der Ausübung des Gewerbes, das untersagt werden soll, im Zusammenhang stehen (BFH-Urteil vom 10. Februar 1987, BStBl II S. 545; vgl. auch BMF-Schreiben vom 17. Dezember 1987 - IV A 5 - S 0130 - 83/87 - und 9. Oktober 1989 - IV A 5 - S 0130 - 21/89 -). Zur Wahrung des Steuergeheimnisses gegenüber Parlamenten bzw. einem Untersuchungsausschuss des Deutschen Bundestages vgl. BMF-Schreiben vom 13. Mai 1987 - IV A 5 - S 0130 - 35/87 -.

8.2 Verbrechen i. S. von § 30 Abs. 4 Nr. 5 Buchstabe a sind alle Straftaten, die im Mindestmaß mit Freiheitsstrafe von einem Jahr oder darüber bedroht sind (§ 12 Abs. 1 StGB). Als vorsätzliche schwere Vergehen gegen Leib und Leben oder gegen den Staat und seine Einrichtungen kommen nur solche Vergehen in Betracht, die eine schwerwiegende Rechtsverletzung darstellen und dementsprechend mit Freiheitsstrafe bedroht sind.

8.3 Unter den Begriff der Wirtschaftsstraftat i. S. des § 30 Abs. 4 Nr. 5 Buchstabe b fallen Straftaten nicht schon deswegen, weil sie nach § 74c des Gerichtsverfassungsgesetzes zur Zuständigkeit des Landgerichts gehören. Es ist vielmehr in jedem Einzelfall unter Abwägung der Interessen zu prüfen, ob die besonderen Voraussetzungen des § 30 Abs. 4 Nr. 5 Buchstabe b gegeben sind.

8.4 § 6 des Subventionsgesetzes, wonach Behörden von Bund und Ländern Tatsachen, die sie dienstlich erfahren, und die den Verdacht eines Subventionsbetrugs (§ 264 StGB) begründen, den Strafverfolgungsbehörden mitzuteilen haben, stellt keine Ermächtigungsvorschrift i. S. des § 30 Abs. 4 Nr. 2 dar. Anzeigen an die Strafverfolgungsbehörden wegen des Verdachts eines Subventionsbetrugs sind daher grundsätzlich nicht zulässig; vgl. aber § 31a. Sie können jedoch aus zwingendem öffentlichem Interesse geboten sein (§ 30 Abs. 4 Nr. 5 Buchstabe b). Betrifft der Subventionsbetrug Investitionszulagen i. S. des InvZulG 1999, so sind diese gleich den Steuerstraftaten den Buß- und Strafsachenstellen zu melden (§ 9 InvZulG 1999).

8.5 Die Weitergabe von Informationen über Verstöße gegen die Umweltschutzbestimmungen kommt insbesondere in Betracht, wenn daran ein zwingendes öffentliches Interesse nach § 30 Abs. 4 Nr. 5 besteht. Dies ist nicht nur zur Verfolgung der in § 30 Abs. 4 Nr. 5 Buchstaben a und b genannten Straftaten gegeben, sondern auch zur Verfolgung anderer Straftaten, die wegen ihrer Schwere und ihrer Auswirkungen auf die Allgemeinheit den genannten

Regelstatbeständen entsprechen. Bei Verdacht eines besonders schweren Falles einer Umweltstraftat i.S.d. § 330 StGB oder einer schweren Gefährdung durch Freisetzung von Giften i.S.d. § 330a StGB ist ein zwingendes öffentliches Interesse für eine Offenbarung zu bejahen. Keine Offenbarungsbefugnis besteht, wenn lediglich der abstrakte Gefährdungstatbestand einer Umweltstraftat wie etwa § 325 StGB (Luftverunreinigung), § 325a StGB (Verursachen von Lärm, Erschütterungen und nichtionisierenden Strahlen) bzw. § 326 StGB (umweltgefährdende Abfallbeiseitigung) erfüllt ist. Kann die Finanzbehörde nicht beurteilen, ob die vorgenannten Voraussetzungen für eine Weitergabe erfüllt sind, hat sie zunächst unter Anonymisierung des Sachverhalts eine sachkundige Stelle zur Klärung einzuschalten. Soweit Verstöße gegen Umweltschutzbestimmungen steuerliche Auswirkungen haben, z.B. für die Anerkennung einer Teilwertabschreibung, ergibt sich die Befugnis zur Weitergabe aus § 30 Abs. 4 Nr. 1, sofern die Weitergabe zur Durchführung des Besteuerungsverfahrens erforderlich ist. Sieht die Finanzbehörde die Notwendigkeit, Angaben des Steuerpflichtigen, z.B. über schadstoffbelastete Wirtschaftsgüter, zu überprüfen, kann sie den Sachverhalt einer zuständigen Fachbehörde offenbaren. Die Finanzbehörde hat dabei zu prüfen, ob es ausreicht, den Sachverhalt der Fachbehörde in anonymisierter Form vorzutragen. Ist die Offenbarung der Identität des Steuerpflichtigen erforderlich, soll sie die Fachbehörde darauf hinweisen, dass die Angaben des Steuerpflichtigen nach § 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe c weiterhin dem Steuergeheimnis unterliegen. Die Weitergabe von Erkenntnissen über Verstöße gegen Umweltschutzbestimmungen kann gleichzeitig auf mehrere Offenbarungsgründe gestützt werden. Eine Weitergabe von Erkenntnissen unter dem Gesichtspunkt des zwingenden öffentlichen Interesses ist deshalb auch dann zulässig, wenn der gleiche Sachverhalt bereits nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 offenbart worden ist. Die Weitergabe von Informationen über Verstöße gegen die Umweltschutzbestimmungen kann nicht auf das Umweltinformationsgesetz vom 23. August 2001 (BGBl. I S. 2218) gestützt werden.

- 8.6 Werden in einem Verfahren nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 Verfehlungen eines Beamten oder Richters festgestellt, die dieser im Zusammenhang mit seiner dienstlichen Tätigkeit begangen hat, z.B. Straftaten im Amt (§§ 331 ff. StGB), so steht das Steuergeheimnis der Unterrichtung der zuständigen Stelle nicht entgegen, soweit es für die Durchführung eines Disziplinarverfahrens oder sonstiger dienstrechtlicher Maßnahmen erforderlich ist und es um die Mitteilung derjenigen Tatsachen geht, die den Beamten oder Richter selbst betreffen. Für eine derartige Mitteilung besteht in diesen Fällen stets ein zwingendes öffentliches Interesse im Sinne von § 30 Abs. 4 Nr. 5. Die steuerlichen Verhältnisse Dritter dürfen bei Vorliegen des zwingenden öffentlichen Interesses nur mitgeteilt werden, soweit dienstrechtliche Maßnahmen ohne die Mitteilung nicht ergriffen werden können.

Werden in einem Verfahren nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 Verfehlungen eines Beamten oder Richters festgestellt, die dieser außerhalb des Dienstes begangen hat, so steht das Steuergeheimnis der Unterrichtung der zuständigen Stelle nicht entgegen, soweit es für die Durchführung eines Disziplinarverfahrens oder sonstiger dienstrechtlicher Maßnahmen erforderlich ist und für die Mitteilung im Einzelfall ein zwingendes öffentliches Interesse gemäß § 30 Abs. 4 Nr. 5 besteht; dieses ist insbesondere anzunehmen bei

- a) unbefugter Hilfeleistung in Steuersachen durch Beamte der Steuerverwaltung; dies gilt jedoch nicht, wenn die unbefugte Hilfeleistung in Steuersachen nur gelegentlich z.B. in Form sporadischer Nachbarschaftshilfe ausgeübt wird oder von geringer Bedeutung ist;
- b) bei Steuerstraftaten, einschließlich solcher, bei denen durch Selbstanzeige nach § 371 Straffreiheit eingetreten ist, wenn
  - die verkürzte Steuer 2.500 € oder mehr pro Veranlagungszeitraum beträgt oder
  - der Beamte oder Richter bei Steuerverkürzungen von weniger als 2.500 € eine erhebliche kriminelle Energie aufgewendet hat (z.B. durch Fälschung von Belegen).

Die vorstehenden Regelungen sind bei vergleichbarem Sachverhalten auf die Mitteilung von Verfehlungen sonstiger Angehöriger der Finanzverwaltung (Angestellte, Arbeiter) an die zuständigen Stellen anzuwenden, soweit dies zur Ergreifung arbeitsrechtlicher Maßnahmen erforderlich ist.

- 8.7 Die Finanzbehörden sind verpflichtet, den für die Bekämpfung der Geldwäsche und terroristischer Aktivitäten zuständigen Stellen die nach § 30 geschützten Verhältnisse auf deren Ersuchen mitzuteilen. Für die Mitteilungen an die genannten Stellen besteht in diesen Fällen ein zwingendes öffentliches Interesse im Sinne des § 30 Abs. 4 Nr. 5. Die ersuchenden Stellen haben in ihrem Ersuchen zu versichern, dass die erbetenen Daten für Ermittlungen und Aufklärungsarbeiten im Zusammenhang mit der Bekämpfung der Geldwäsche oder des Terrorismus erforderlich sind. Eine bestimmte Form für die Auskunftersuchen und die Erteilung der Auskünfte ist nicht erforderlich. Bei Zweifeln an der Identität des Auskunftersuchenden haben sich die Finanzbehörden vor Auskunftserteilung über die Identität des Auskunftersuchenden auf geeignete Weise zu vergewissern.
- 8.8 § 30 Abs. 4 Nr. 5 Buchstabe c gestattet die Offenbarung zur Richtigstellung unwahrer Tatsachen, die geeignet sind, das Vertrauen in die Verwaltung erheblich zu erschüttern. Diese Offenbarungsbefugnis begründet ein Abwehrrecht der Verwaltung und dient damit nicht dem Aufklärungsinteresse der Öffentlichkeit. Die Verwaltung selbst hat zu entscheiden, ob und in welchem Umfang sie richtig stellen will. Sie hat dabei den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu wahren und sich auf die zur Richtigstellung erforderliche Offenbarung zu beschränken. Eine Offenbarung zur Richtigstellung in der Öffentlichkeit verbreiteter unwahrer Tatsachen gem. § 30 Abs. 4 Nr. 5 Buchstabe c kommt nur im Ausnahmefall in Betracht.

## 9. Offenbarung vorsätzlich falscher Angaben (§ 30 Abs. 5)

Die Unterrichtung der Strafverfolgungsbehörden über vorsätzlich falsche Angaben des Betroffenen gem. § 30 Abs. 5 darf nur erfolgen, wenn nach Auffassung der Finanzbehörde durch die falschen Angaben ein Straftatbestand verwirklicht worden ist; die Durchführung eines Strafverfahrens wegen dieser Tat ist nicht Voraussetzung für die Zulässigkeit der Offenbarung.

#### **Zu § 30 a - Schutz von Bankkunden:**

1. § 30 a Abs. 3 gilt nur für Guthabenkonten oder Depots, bei deren Errichtung eine Identitätsprüfung nach § 154 Abs. 2 vorgenommen worden ist. Guthabenkonten oder Depots, bei deren Errichtung keine Identitätsprüfung nach § 154 Abs. 2 vorgenommen worden ist, dürfen anlässlich der Außenprüfung bei einem Kreditinstitut zwecks Nachprüfung der ordnungsgemäßen Besteuerung festgestellt oder abgeschrieben werden. Für die Ausschreibung von Kontrollmitteilungen gilt in diesen Fällen § 194 Abs. 3.

Zufallserkenntnisse, die den Verdacht einer Steuerverkürzung im Einzelfall begründen, können auch hinsichtlich solcher Guthabenkonten oder Depots, bei deren Errichtung eine Identitätsprüfung vorgenommen worden ist, dem zuständigen Finanzamt mitgeteilt werden.

§ 194 Abs. 3 bleibt hinsichtlich der Kreditkonten, der Eigenkonten und der Konten pro Diverse durch § 30 a Abs. 3 ebenfalls unberührt.

Im übrigen steht § 30 a Abs. 3 einer Außenprüfung nach § 50 b EStG bei den Kreditinstituten nicht entgegen.

2. Für Auskunftersuchen an Kreditinstitute gelten §§ 93 und 208. Ermittlungen „ins Blaue hinein“ sind unzulässig (vgl. BFH-Urteil vom 23.10.1990, BStBl II 1991 S. 277 [278]). Auskünfte können bei hinreichendem Anlaß verlangt werden (BFH-Urteile vom 29.10.1986, BStBl II 1988 S. 359, und vom 24.03.1987, BStBl II S. 484). Unter dieser Voraussetzung sind auch Auskunftersuchen, die sich auf eine Vielzahl von Einzelfällen beziehen (Sammelauskunftersuchen), zulässig (vgl. BFH-Urteil vom 24.10.1989, BStBl II S. 198).

Hingegen sind Sammelauskunftersuchen über Bestände von Konten einschließlich Depotkonten sowie über Guthabenschriften von Kapitalerträgen nach § 30 a Abs. 2 unzulässig.

3. Die Anzeigepflicht der Kreditinstitute nach § 33 ErbStG und die Auswertung der Anzeigen auch für Einkommenssteuerzwecke bleiben durch § 30 a Abs. 2 unberührt (BFH-Beschluß vom 02.04.1992, BStBl II S. 616).
4. Bei Ermittlungen im Steuerstrafverfahren und im Bußgeldverfahren wegen Steuerordnungswidrigkeiten findet § 30 a keine Anwendung.

#### **Zu § 31 - Mitteilung von Besteuerungsgrundlagen:**

Eine Offenbarung gegenüber der Künstlersozialkasse und den Trägern der gesetzlichen Sozialversicherung ist nur zulässig, soweit die Angaben für die Festsetzung von Beiträgen benötigt werden. Die Künstlersozialkasse und die Träger der Sozialversicherung haben dies bei Anfragen zu versichern; dabei kann eine Bezugnahme auf § 31 Abs. 2 als ausreichend angesehen werden. Gesetzliche Sozialversicherungen sind nur die Renten-, Kranken-, Unfall-, Arbeitslosen- und Pflegeversicherung. Träger dieser Versicherungen sind gem. § 12 SGB I die in den §§ 19, 21, 21 a, 22 und 23 SGB I genannten Körperschaften, Anstalten und Behörden.

#### **Zu § 31 a - Mitteilungen zur Bekämpfung der illegalen Beschäftigung und des Leistungsmissbrauchs:**

1. § 31 a Abs. 1 erlaubt es, in den Fällen von Schwarzarbeit (Satz 1) und illegaler Beschäftigung von nichtdeutschen Arbeitnehmern (Satz 2) die nach § 30 geschützten Verhältnisse der Betroffenen zu offenbaren. „Betroffene“ i. S. des Satzes 1 sind der Schwarzarbeiter und sein Auftraggeber, i. S. des Satzes 2 der Arbeitgeber und sein Arbeitnehmer; zum Begriff der Schwarzarbeit siehe § 1 des Gesetzes zur Bekämpfung der Schwarzarbeit. Die Offenbarung ihrer Verhältnisse ist zulässig, wenn und soweit sie der Bekämpfung der Schwarzarbeit (Satz 1) bzw. der illegalen Beschäftigung nichtdeutscher Arbeitnehmer (Satz 2) dient. Die weitere Voraussetzung - schuldhafte Verletzung der steuerlichen Pflichten - betrifft nur die Fälle des Satzes 1 (Schwarzarbeit); sie wird dort in der Person des Auftraggebers nur ausnahmsweise erfüllt sein. Die Offenbarungen sind an die mit der Bekämpfung der Mißstände befaßten Behörden zu richten.
2. Nach § 31 a Abs. 3 können Sozialleistungsträgern und Subventionsgebern Tatsachen mitgeteilt werden, die zur Aufhebung eines Verwaltungsakts, aufgrund dessen Sozialleistungen erbracht worden sind oder erbracht werden o-

der die zur Erstattung von Sozialleistungen führen können oder die subventionserheblich i. S. des § 264 Abs. 7 StGB sind.

- 2.1 Sozialleistungsträger sind gem. Art. 1 § 12 SGB I die in Art. 1 §§ 18-29 SGB I genannten Körperschaften, Anstalten und Behörden, die entsprechende Dienst-, Sach- und Geldleistungen gewähren. Zu den Sozialleistungen zählen danach:
- Leistungen der Ausbildungsförderung (§ 18 SGB I),
  - Leistungen der Arbeitsförderung - Arbeitslosengeld, Arbeitslosenhilfe, Konkursausfallgeld und Insolvenzgeld sowie ergänzende Leistungen - ,
  - Vorruhestandsleistungen (§ 19 a SGB I),
  - Leistungen bei gleitendem Übergang älterer Arbeitnehmer in den Ruhestand (§ 19 b SGB I),
  - Zusätzliche Leistungen für Schwerbehinderte (§ 20 SGB I),
  - Leistungen der gesetzlichen Krankenversicherung (§ 21 SGB I),
  - Leistungen der gesetzlichen Pflegeversicherung (§ 21 a SGB I),
  - Leistungen der gesetzlichen Unfallversicherung (§ 22 SGB I),
  - Leistungen der gesetzlichen Rentenversicherung einschließlich der Altershilfe für Landwirte (§ 23 SGB I),
  - Versorgungsleistungen bei Gesundheitsschäden (§ 24 SGB I),
  - Kindergeld nach dem Bundeskindergeldgesetz und Erziehungsgeld (§ 25 SGB I),
  - Wohngeld (§ 26 SGB I),
  - Leistungen der Kinder- und Jugendhilfe (§ 27 SGB I),
  - Leistungen der Sozialhilfe (§ 28 SGB I) und
  - Leistungen zur Eingliederung Behinderter (§ 29 SGB I).
- 2.2 Subventionen sind gem. § 1 Abs. 1 des Subventionsgesetzes i. V. mit § 264 Abs. 6 StGB Leistungen, die aus öffentlichen Mitteln nach Bundes- oder Landesrecht oder nach dem Recht der Europäischen Gemeinschaft an Betriebe oder Unternehmen wenigstens zum Teil
- ohne marktmäßige Gegenleistung gewährt werden und
  - der Förderung der Wirtschaft dienen sollen.

Nach § 264 Abs. 7 StGB sind Tatsachen subventionserheblich,

- die durch Gesetz oder aufgrund eines Gesetzes von dem Subventionsgeber als subventionserheblich bezeichnet sind oder
- von denen die Bewilligung, Gewährung, Rückforderung, Weitergewährung oder das Belassen einer Subvention oder eines Subventionsvorteils gesetzlich abhängig ist.

Diese Tatsachen dürfen nur dem jeweiligen Subventionsgeber mitgeteilt werden. Subventionsgeber ist nach § 264 Abs. 1 Nr. 1 StGB die für die Bewilligung der Subvention zuständige Behörde oder eine andere in das Subventionsverfahren eingeschaltete Stelle oder Person.

- 2.3 Eine Offenbarung ist bereits zulässig, wenn die Möglichkeit besteht, daß gewährte Sozialleistungen oder Subventionen zurückgefordert werden können. Ein Auskunftsersuchen des Sozialleistungsträgers oder Subventionsgebers ist nicht erforderlich. Es dürfen die Besteuerungsgrundlagen bekanntgegeben werden, die für die Gewährung von Sozialleistungen und Subventionen erheblich sind.

Ermittlungsmaßnahmen, die über die Überprüfung steuerlicher Sachverhalte hinausgehen, sind zur Feststellung derartiger Mißbräuche nicht zulässig. Dies gilt nicht im Bereich der Investitionszulage.

#### **Zu § 32 - Haftungsbeschränkung für Amtsträger:**

Die Vorschrift enthält keine selbständige Haftungsgrundlage; sie schränkt vielmehr die sich aus anderen Bestimmungen ergebende Haftung für Amtsträger ein. Disziplinarmaßnahmen sind keine Strafen i. S. der Vorschrift.

#### **Zu § 33 - Steuerpflichtiger:**

1. Zu den Pflichten, die nach § 33 Abs. 1 den Steuerpflichtigen auferlegt werden, gehören: Eine Steuer als Steuerschuldner, Haftender oder für Rechnung eines anderen (§ 43) zu entrichten, die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung (§ 149), zur Mitwirkung und Auskunft in eigener Steuersache (§§ 90, 93, 200), zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen (§§ 140 ff.), zur ordnungsgemäßen Kontenführung (§ 154) oder zur Sicherheitsleistung (§ 241).
2. Nicht unter den Begriff des Steuerpflichtigen fällt (§ 33 Abs. 2), wer in einer für ihn fremden Steuersache tätig wird oder werden soll. Das sind neben Bevollmächtigten und Beiständen (§§ 80, 123, 183) diejenigen, die Auskunft zu

erteilen (§ 93), Urkunden (§ 97) oder Wertsachen (§ 100) vorzulegen, Sachverständigengutachten zu erstatten (§ 96) oder das Betreten von Grundstücken oder Räumen zu gestatten (§ 99) oder Steuern aufgrund vertraglicher Verpflichtung zu entrichten haben (§ 192).

3. Unter Steuergesetzen sind alle Gesetze zu verstehen, die steuerrechtliche Vorschriften enthalten, auch wenn diese nur einen Teil des Gesetzes umfassen.

#### **Zu § 34 - Pflichten der gesetzlichen Vertreter und der Vermögensverwalter:**

1. Die gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen, die Geschäftsführer nichtrechtsfähiger Personenvereinigungen oder Vermögensmassen (§ 34 Abs. 1) sowie die Vermögensverwalter im Rahmen ihrer Verwaltungsbefugnis (§ 34 Abs. 3) treten in ein unmittelbares Pflichtenverhältnis zur Finanzbehörde. Sie haben alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen auferlegt sind. Dazu gehören z. B. die Buchführungs-, Erklärungs-, Mitwirkungs- oder Auskunftspflichten (§§ 140 ff., 90, 93), die Verpflichtung, Steuern zu zahlen und die Vollstreckung in dieses Vermögen zu dulden (§ 77).
2. Hat eine nichtrechtsfähige Personenvereinigung oder Vermögensmasse keinen Geschäftsführer, so kann sich die Finanzbehörde unmittelbar an jedes Mitglied oder an jeden Gesellschafter halten, ohne daß vorher in jedem Fall eine Aufforderung zur Bestellung von Bevollmächtigten ergehen muß. Die Finanzbehörde kann auch mehrere Mitglieder (Gesellschafter) zugleich zur Pflichterfüllung auffordern.
3. Nach der Amtsniederlegung durch den einzigen bzw. letzten Geschäftsführer einer GmbH wird die GmbH nicht mehr gesetzlich vertreten (BFH-Urteil vom 27. November 1990, BStBl II 1991 S. 284). Eine ohne wichtigen Grund erklärte Amtsniederlegung kann aber rechtsmissbräuchlich und damit unwirksam sein, wenn es sich bei dem Amtsniederlegenden um den alleinigen Gesellschafter der GmbH handelt und dieser nicht gleichzeitig einen oder mehrere neue Geschäftsführer bestellt (BayObLG-Beschluss vom 6. August 1981, DB S. 2219). Zur Stellung des Alleingesellschafters als Verfügungsberechtigter i.S.d. § 35 vgl. zu § 35, Nr. 1.

Ggf. hat die Finanzbehörde beim Registergericht die Bestellung eines Notgeschäftsführers zu beantragen. Von dieser Möglichkeit sollte nur Gebrauch gemacht werden, wenn kein Verfügungsberechtigter i.S.d. § 35 vorhanden ist (vgl. zu § 35, Nr. 1), die GmbH nicht vermögenslos ist und auch künftig Steuerverwaltungsakte an die GmbH zu richten und dieser gegenüber zu vollziehen sind. Das Amt des Notgeschäftsführers endet mit der Bestellung des ordentlichen Geschäftsführers, der Erledigung der dem Notgeschäftsführer zugewiesenen Aufgabe oder mit der Abberufung durch das bestellende Gericht. Zur Inanspruchnahme des bisherigen Geschäftsführers als Haftungsschuldner vgl. zu § 69.

#### **Zu § 35 - Pflichten des Verfügungsberechtigten:**

1. Tatsächlich Verfügungsberechtigter ist derjenige, der wirtschaftlich über Mittel, die einem anderen gehören, verfügen kann. Dies kann auch der Alleingesellschafter einer GmbH ohne Geschäftsführer sein (BFH-Urteil vom 27. November 1990, BStBl II 1991 S. 284; vgl. zu § 34, Nr. 3).
2. Rechtlich ist zur Erfüllung von Pflichten in der Lage, wer im Außenverhältnis rechtswirksam handeln kann. Auf etwaige Beschränkungen im Innenverhältnis (Auftrag, Vollmacht) kommt es nicht an. Bevollmächtigte werden von dieser Bestimmung nur betroffen, wenn sie tatsächlich und rechtlich Verfügungsberechtigter sind.
3. Der Sicherungsnehmer einer Sicherungsübereignung oder Sicherungsabtretung ist grundsätzlich kein Verfügungsberechtigter i. S. dieser Vorschrift, da er im Regelfall zur Verwertung des Sicherungsgutes lediglich zum Zweck seiner Befriedigung befugt und insoweit einem Pfandrechtsgläubiger vergleichbar ist. Im Einzelfall kann jedoch die Rechtsstellung des Sicherungsnehmers weitergehen, wenn er sich z. B. eigene Mitsprache- oder Verfügungsrechte im Betrieb des Sicherungsgebers vorbehalten hat, so daß er auch wirtschaftlich über die Mittel des Sicherungsgebers verfügen kann. Das kann dann der Fall sein, wenn sich ein Gläubiger zur Sicherstellung seiner Ansprüche die gesamten Kundenforderungen mit dem Recht zur Einziehung abtreten läßt und aus diesen Forderungen nur diejenigen Mittel freigibt, die er zur Unternehmensfortführung des Sicherungsgebers für erforderlich hält.

#### **Zu § 36 - Erlöschen der Vertretungsmacht:**

Auch nach dem Erlöschen der Vertretungs- oder Verfügungsmacht, gleichgültig worauf dies beruht, hat der gesetzliche Vertreter, Vermögensverwalter oder Verfügungsberechtigter die nach §§ 34 und 35 bestehenden Pflichten zu erfüllen, soweit sie vor dem Erlöschen entstanden sind und er zur Erfüllung noch in der Lage ist. Daraus ergibt sich u. a., daß sich der zur Auskunft für einen Beteiligten Verpflichtete nach dem Erlöschen der Vertretungs- oder Ver-

fügungsmacht nicht auf ein evtl. Auskunftsverweigerungsrecht (§§ 101, 103, 104) berufen kann. Auch entsteht kein Entschädigungsanspruch (§ 107).

#### **Zu § 37 - Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis:**

1. Die Ansprüche aus Strafen und Geldbußen gehören nicht zu den Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis.
2. § 37 Abs. 2 enthält eine allgemeine Umschreibung des öffentlich-rechtlichen Erstattungsanspruchs, der einem Steuerpflichtigen oder Steuergläubiger dadurch erwächst, daß eine Leistung aus dem Steuerschuldverhältnis ohne rechtlichen Grund erfolgt ist oder der Grund hierfür später wegfällt. Eine Zahlung ist ohne rechtlichen Grund geleistet, wenn sie den materiell-rechtlichen Anspruch übersteigt (BFH-Urteile vom 06.02.1996, BStBl II 1997 S. 112, und vom 15.10.1997, BStBl II S. 796).

Erstattungsverpflichteter ist der Leistungsempfänger. Erstattungsberechtigter ist derjenige, auf dessen Rechnung die Zahlung geleistet worden ist, auch wenn ein Dritter die Zahlung tatsächlich geleistet hat. Es kommt nicht darauf an, von wem oder mit wessen Mitteln gezahlt worden ist. Maßgeblich ist vielmehr, wessen Steuerschuld nach dem Willen des Zahlenden, wie er im Zeitpunkt der Zahlung dem Finanzamt erkennbar hervorgetreten ist, getilgt werden sollte; eine spätere Interpretation dieses Willens ist insoweit nicht zulässig (BFH-Urteile vom 19.10.1982, BStBl II 1983 S. 162, vom 18.09.1990, BStBl II 1991 S. 47, und vom 04.05.1995, BStBl II S. 492).

Personen, die gemäß § 44 Gesamtschuldner sind, sind nicht Gesamtgläubiger eines Erstattungsanspruchs nach § 37 Abs. 2 (BFH-Urteil vom 19.10.1982, BStBl II 1983 S. 162). Erstattungsberechtigter ist der Gesamtschuldner, auf dessen Rechnung die Zahlung erfolgt ist. Da jeder Gesamtschuldner die gesamte Leistung schuldet, ist regelmäßig davon auszugehen, daß er nur seine eigene Schuld tilgt. Ist aber erkennbar für gemeinsame Rechnung der Gesamtschuldner geleistet worden, so sind diese nach Köpfen erstattungsberechtigt.

Das Finanzamt kann - abweichend von § 36 Abs. 4 Satz 3 EStG - eine Erstattung nicht beliebig an einen Ehegatten mit schuldbefreiender Wirkung erbringen, wenn es erkennt oder erkennen mußte, daß der andere Ehegatte damit aus beachtlichen Gründen nicht einverstanden ist; in diesem Fall kann das Finanzamt mit schuldbefreiender Wirkung nur an den materiell erstattungsberechtigten Ehegatten auszahlen (BFH-Urteile vom 25.07.1989, BStBl II 1990 S. 41, vom 05.04.1990, BStBl II S. 719, und vom 08.01.1991, BStBl II S. 442).

3. Der Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 kann nur durchgesetzt werden, wenn ein entgegenstehender Verwaltungsakt i.S.d. § 218 Abs. 1 aufgehoben oder geändert worden ist; maßgebend ist bei mehrfacher Änderung der letzte Verwaltungsakt (BFH-Urteil vom 06.02.1996, BStBl II 1997 S. 112). Im übrigen wird auf § 218 verwiesen.

#### **Zu § 38 - Entstehung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis:**

1. Der Steueranspruch entsteht in dem Zeitpunkt, in dem der Tatbestand verwirklicht wird, an den das Gesetz eine bestimmte Leistungspflicht knüpft, soweit nicht im Gesetz eine abweichende Regelung getroffen worden ist (z. B. § 36 Abs. 1 EStG, § 48 KStG, § 13 Abs. 1 UStG, § 18 GewStG, § 9 Abs. 2 GrStG, § 9 ErbStG). Das gilt nicht nur für den Steueranspruch, sondern auch für den Steuervergütungsanspruch und den Steuererstattungsanspruch (z. B. zur Lohnsteuer vgl. zu § 46, Nr. 1). Der auf einem Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 EStG beruhende Erstattungsanspruch entsteht erst mit Ablauf des Veranlagungszeitraums, in dem der Verlust entstanden ist (BFH-Urteil vom 06.06.2000, BStBl II S. 491). Der Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die den materiell-rechtlichen Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis übersteigende Leistung erbracht wurde oder der rechtliche Grund für die Leistung entfallen ist.
2. Von der Entstehung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis zu unterscheiden sind
  - die Festsetzung durch Steuerbescheid (§§ 155 ff.),
  - die Fälligkeit (§ 220) sowie
  - die Verwirklichung im Erhebungsverfahren (§§ 218 ff.).

#### **Zu § 39 - Zurechnung:**

1. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 definiert den Begriff des wirtschaftlichen Eigentums i. S. der Rechtsprechung des BFH (z. B. BFH-Urteile vom 12.09.1991, BStBl II 1992 S. 182, und vom 11.06.1997, BStBl II S. 774), insbesondere zur ertragsteuerlichen Behandlung von Leasing-Verträgen. Beispiele für die Anwendung des Grundsatzes des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 enthält Satz 2. Der landwirtschaftliche Pächter ist grundsätzlich nicht als wirtschaftlicher Eigentümer zu behandeln.

2. Für die anteilige Zurechnung von Wirtschaftsgütern, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, sind die jeweiligen Steuergesetze sowie die allgemeinen gesetzlichen und vertraglichen Regelungen maßgebend. Eine Ermittlung der Anteile erfolgt nur, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist.

#### **Zu § 41 - Unwirksame Rechtsgeschäfte:**

1. Ein unwirksames oder anfechtbares Rechtsgeschäft ist für Zwecke der Besteuerung als gültig zu behandeln, soweit die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis bestehen lassen. Soweit ausnahmsweise die rückwirkende Aufhebung eines vollzogenen Vertrages steuerlich zu berücksichtigen ist, wird auf die in Einzelsteuergesetzen geregelten Besonderheiten (z. B. § 17 UStG) hingewiesen; zur verfahrensmäßigen Abwicklung Hinweis auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2.
2. Nach § 41 Abs. 2 sind z. B. Scheinarbeitsverhältnisse zwischen Ehegatten oder die Begründung eines Scheinwohnsitzes für die Besteuerung ohne Bedeutung.
3. Beteiligter ist nicht der Beteiligte i. S. des § 78, sondern der am Vertrag Beteiligte.

#### **Zu § 44 - Gesamtschuldner:**

Zur Steuerfestsetzung bei Gesamtschuldnern wird auf § 155 Abs. 3 bis 5 hingewiesen, zur Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners auf § 219, wegen der Vollstreckung gegen Gesamtschuldner auf § 342 Abs. 2, wegen einer Beschränkung der Vollstreckung in den Fällen der Zusammenveranlagung auf §§ 268 bis 280, wegen der Erstattung an Gesamtschuldner vgl. zu § 37, Nr. 2.

#### **Zu § 46 - Abtretung, Verpfändung, Pfändung:**

1. Der Gläubiger kann die Abtretung oder Verpfändung der zuständigen Finanzbehörde wirksam nur nach Entstehung des Anspruchs anzeigen. Die Anzeige wirkt nicht auf den Zeitpunkt des Abtretungs- oder Verpfändungsvertrages zurück. Vor Entstehung des Steueranspruchs sind Pfändungen wirkungslos; sie werden auch nicht mit Entstehung des Anspruchs wirksam. Da z. B. der Einkommensteuererstattungsanspruch aus überzahlter Lohnsteuer grundsätzlich mit Ablauf des für die Steuerfestsetzung maßgebenden Erhebungszeitraums entsteht (§ 38 AO i.V.m. § 36 Abs. 1 EStG), sind während des betreffenden Erhebungszeitraums (bis 31.12.) angezeigte Lohnsteuer-Abtretungen bzw. Verpfändungen oder ausgebrachte Pfändungen wirkungslos. Ein auf einem Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 EStG beruhender Erstattungsanspruch ist nur dann wirksam abgetreten, gepfändet oder verpfändet, wenn die Abtretung, Verpfändung oder Pfändung erst nach Ablauf des Verlustentstehungsjahres angezeigt bzw. ausgebracht worden ist (vgl. zu § 38, Nr. 1 Satz 3). Der Anspruch auf Erstattungszinsen nach § 233a entsteht erst, wenn eine Steuerfestsetzung zu einer Steuererstattung führt und die übrigen Voraussetzungen des § 233a in diesem Zeitpunkt erfüllt sind.
2. Der geschäftsmäßige Erwerb und die geschäftsmäßige Einziehung von Erstattungs- oder Vergütungsansprüchen ist nur bei Sicherungsabtretungen und nur Bankunternehmen gestattet (BFH-Urteil vom 23.11.1985, BStBl II 1986 S. 124). Verstöße gegen § 46 Abs. 4 werden als Steuerordnungswidrigkeiten geahndet (§ 383). Auskünfte darüber, inwieweit einem Unternehmen das Betreiben von Bankgeschäften nach § 32 des Kreditwesengesetzes erlaubt worden ist, können beim Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen oder auch bei der für den Sitz des betreffenden Unternehmens zuständigen Landeszentralbank eingeholt werden. Die Geschäftsmäßigkeit wird stets zu bejahen sein, wenn für den Erwerb von Erstattungsansprüchen organisatorische Vorkehrungen getroffen werden (z. B. vorbereitete Formulare, besondere Karten). Für die Annahme der Geschäftsmäßigkeit reicht es nicht aus, daß die - verzinste - Abtretung im Rahmen eines Handelsgeschäfts vorgenommen wurde.
3. Auch bei einem Verstoß gegen § 46 Abs. 4 Satz 1 oder bei sonstiger Unwirksamkeit des der Abtretung oder Verpfändung zugrunde liegenden Rechtsgeschäfts kann die Finanzbehörde nach erfolgter Anzeige mit befreiender Wirkung an den Abtretungsempfänger zahlen, soweit nicht Rechte anderer Gläubiger entgegenstehen.
4. Mit der wirksam angezeigten Abtretung oder Verpfändung (bzw. ausgebrachten Pfändung) geht nicht die gesamte Rechtsstellung des Steuerpflichtigen über (BFH-Urteile vom 21.03.1975, BStBl II S. 669, vom 15.05.1975, BStBl II 1976 S. 41, vom 25.04.1978, BStBl II S. 465, und vom 27.01.1993, BFH/NV 1993 S. 350). Übertragen wird nur der Zahlungsanspruch. Auch nach einer Abtretung, Pfändung oder Verpfändung ist der Steuerbescheid nur dem Steuerpflichtigen bekanntzugeben. Der neue Gläubiger des Erstattungsanspruchs kann nicht den Steuerbescheid anfechten. Dem neuen Gläubiger des Erstattungsanspruchs muß nur mitgeteilt werden, ob und ggf. in welcher Höhe sich aus der Veranlagung ein Erstattungsanspruch ergeben hat und ob und ggf. in welcher Höhe aufgrund der Abtretung, Pfändung oder Verpfändung an ihn zu leisten ist. Über Streitigkeiten hierüber ist durch Verwaltungsakt nach § 218 Abs. 2 zu entscheiden. Der neue Gläubiger des Erstattungsanspruchs ist nicht befugt, einen Antrag auf



Einkommensteuerveranlagung gem. § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG zu stellen. Dieser Antrag ist ein von den Rechtswirkungen des § 46 nicht erfaßtes höchstpersönliches steuerliches Gestaltungsrecht. Die vorstehenden Sätze gelten entsprechend für Fälle einer Überleitung von Steuererstattungsansprüchen gemäß § 90 BSHG.

5. Fehlt in der Abtretungsanzeige, nach der die Erstattungsansprüche aus der Zusammenveranlagung abgetreten worden sind, die Unterschrift eines Ehegatten, so wird dadurch die Wirksamkeit der Abtretung des Anspruchs, soweit er auf den Ehegatten entfällt, der die Anzeige unterschrieben hat, nicht berührt (BFH-Urteil vom 13.03.1997, BStBl II S. 522). Zum Erstattungsanspruch bei zusammenveranlagten Ehegatten vgl. zu § 37, Nr. 2.
6. Für die Anzeige der Abtretung oder Verpfändung eines Erstattungs- oder Vergütungsanspruches wird der in der Anlage<sup>1</sup> abgedruckte Vordruck bestimmt. Vordrucke, die noch auf „DM“ lauten, können weiterverwendet werden, sofern die Angabe „DM“ durch „EUR“, „EURO“ oder „€“ ersetzt wird.

#### **Zu § 47 - Erlöschen:**

Außer in den aufgezählten Fällen können entstandene Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis auch auf andere Weise erlöschen, z. B. bei Zwangsgeldern durch Erbfolge (§ 45 Abs. 1) oder durch Verzicht auf Erstattung (§ 37 Abs. 2).

#### **Zu § 48 - Leistung durch Dritte, Haftung Dritter:**

Die Vorschrift eröffnet die Möglichkeit, daß alle Leistungen aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37) gegenüber der Finanzbehörde auch durch Dritte bewirkt werden oder sich Dritte hierzu vertraglich verpflichten können. Der Steuerpflichtige wird in diesen Fällen von seiner eigenen Leistungspflicht nicht befreit. Derartige rechtsgeschäftliche Verpflichtungsgeschäfte (z. B. Bürgschaft, Schuldversprechen oder kumulative Schuldübernahme) können auf einem Vertrag zwischen Steuergläubiger und Schuldübernehmer oder auf einem Vertrag zwischen Steuerschuldner und Übernehmer zugunsten des Steuergläubigers beruhen. In beiden Fällen sind die sich hieraus ergebenden Ansprüche der Finanzbehörde privatrechtlicher, nicht öffentlich-rechtlicher Natur und können gem. § 192 nur nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts durchgesetzt werden. Diese Vorschriften gelten auch für steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 3).

#### **Zu § 51 - Allgemeines:**

1. Unter Körperschaften i.S. des § 51, für die eine Steuervergünstigung in Betracht kommen kann, sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i.S. des KStG zu verstehen. Dazu gehören auch die juristischen Personen des öffentlichen Rechts mit ihren Betrieben gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG), nicht aber die juristischen Personen des öffentlichen Rechts als solche. Zu regionalen Untergliederungen s. BMF-Schreiben vom 18.10.1988 (BStBl I S. 443).
2. Über die Befreiung von der Körperschaftsteuer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG wegen Förderung steuerbegünstigter Zwecke ist stets für einen bestimmten Veranlagungszeitraum zu entscheiden (Grundsatz der Abschnittsbesteuerung). Eine Körperschaft kann nur dann nach dieser Vorschrift von der Körperschaftsteuer befreit werden, wenn sie in dem zu beurteilenden Veranlagungszeitraum alle Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung erfüllt. Die spätere Erfüllung einer der Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung kann nicht auf frühere, abgelaufene Veranlagungszeiträume zurückwirken.
3. Wird eine bisher steuerpflichtige Körperschaft nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit, ist eine Schlussbesteuerung nach § 13 KStG durchzuführen.

#### **Zu § 52 - Gemeinnützige Zwecke:**

1. Die Gemeinnützigkeit einer Körperschaft setzt voraus, dass ihre Tätigkeit der Allgemeinheit zugute kommt (§ 52 Abs. 1 S. 1). Dies ist nicht gegeben, wenn der Kreis der geförderten Personen infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann (§ 52 Abs. 1 S. 2). Hierzu gilt Folgendes:

##### **1.1 Allgemeines**

---

<sup>1</sup> **Anlage im Internet nicht wiedergegeben!**

Ein Verein, dessen Tätigkeit in erster Linie seinen Mitgliedern zugute kommt (insbesondere Sportvereine und Vereine, die in § 52 Abs. 2 Nr. 4 genannte Freizeitbetätigungen fördern), fördert nicht die Allgemeinheit, wenn er den Kreis der Mitglieder durch hohe Aufnahmegebühren oder Mitgliedsbeiträge (einschließlich Mitgliedsumlagen) klein hält.

Bei einem Verein, dessen Tätigkeit in erster Linie seinen Mitgliedern zugute kommt, ist eine Förderung der Allgemeinheit im Sinne des § 52 Abs. 1 anzunehmen, wenn

- a) die Mitgliedsbeiträge und Mitgliedsumlagen zusammen im Durchschnitt 1 023 € je Mitglied und Jahr und
- b) die Aufnahmegebühren für die im Jahr aufgenommenen Mitglieder im Durchschnitt 1 534 € nicht übersteigen.

## 1.2 Investitionsumlage

Es ist unschädlich für die Gemeinnützigkeit eines Vereins, dessen Tätigkeit in erster Linie seinen Mitgliedern zugute kommt, wenn der Verein neben den o.a. Aufnahmegebühren und Mitgliedsbeiträgen (einschließlich sonstiger Mitgliedsumlagen) zusätzlich eine Investitionsumlage nach folgender Maßgabe erhebt:

Die Investitionsumlage darf höchstens 5 113 € innerhalb von 10 Jahren je Mitglied betragen. Die Mitglieder müssen die Möglichkeit haben, die Zahlung der Umlage auf bis zu 10 Jahresraten zu verteilen. Die Umlage darf nur für die Finanzierung konkreter Investitionsvorhaben verlangt werden. Unschädlich ist neben der zeitnahen Verwendung der Mittel für Investitionen auch die Ansparung für künftige Investitionsvorhaben im Rahmen von nach § 58 Nr. 6 zulässigen Rücklagen und die Verwendung für die Tilgung von Darlehen, die für die Finanzierung von Investitionen aufgenommen worden sind. Die Erhebung von Investitionsumlagen kann auf neu eintretende Mitglieder (und ggf. nachzahlende Jugendliche, s. 1.3.1.2) beschränkt werden.

Investitionsumlagen sind keine steuerlich abziehbaren Spenden.

## 1.3 Durchschnittsberechnung

Der durchschnittliche Mitgliedsbeitrag und die durchschnittliche Aufnahmegebühr sind aus dem Verhältnis der zu berücksichtigenden Leistungen der Mitglieder zu der Zahl der zu berücksichtigenden Mitglieder zu errechnen.

### 1.3.1 Zu berücksichtigende Leistungen der Mitglieder

#### 1.3.1.1 Grundsatz

Zu den maßgeblichen Aufnahmegebühren bzw. Mitgliedsbeiträgen gehören alle Geld- und geldwerten Leistungen, die ein Bürger aufwenden muss, um in den Verein aufgenommen zu werden bzw. in ihm verbleiben zu können. Umlagen, die von den Mitgliedern erhoben werden, sind mit Ausnahme zulässiger Investitionsumlagen (vgl. 1.2) bei der Berechnung der durchschnittlichen Aufnahmegebühren oder Mitgliedsbeiträge zu berücksichtigen.

#### 1.3.1.2 Sonderentgelte und Nachzahlungen

So genannte Spielgeldvorauszahlungen, die im Zusammenhang mit der Aufnahme in den Verein zu entrichten sind, gehören zu den maßgeblichen Aufnahmegebühren. Sonderumlagen und Zusatzentgelte, die Mitglieder z.B. unter der Bezeichnung Jahresplatzbenutzungsgebühren zahlen müssen, sind bei der Durchschnittsberechnung als zusätzliche Mitgliedsbeiträge zu berücksichtigen.

Wenn jugendliche Mitglieder, die zunächst zu günstigeren Konditionen in den Verein aufgenommen worden sind, bei Erreichen einer Altersgrenze Aufnahmegebühren nach zu entrichten haben, sind diese im Jahr der Zahlung bei der Berechnung der durchschnittlichen Aufnahmegebühr zu erfassen.

#### 1.3.1.3 Auswärtige Mitglieder

Mitgliedsbeiträge und Aufnahmegebühren, die auswärtige Mitglieder an andere gleichartige Vereine entrichten, sind nicht in die Durchschnittsberechnungen einzubeziehen. Dies gilt auch dann, wenn die Mitgliedschaft in dem anderen Verein Voraussetzung für die Aufnahme als auswärtiges Mitglied oder die Spielberechtigung in der vereinseigenen Sportanlage ist.

#### 1.3.1.4 Juristische Personen und Firmen

Leistungen, die juristische Personen und Firmen in anderer Rechtsform für die Erlangung und den Erhalt der eigenen Mitgliedschaft in einem Verein aufwenden (so genannte Firmenmitgliedschaften), sind bei den Durchschnittsberechnungen nicht zu berücksichtigen (s. auch 1.3.2).

### 1.3.1.5 Darlehen

Darlehen, die Mitglieder dem Verein im Zusammenhang mit ihrer Aufnahme in den Verein gewähren, sind nicht als zusätzliche Aufnahmegebühren zu erfassen. Wird das Darlehen zinslos oder zu einem günstigeren Zinssatz, als er auf dem Kapitalmarkt üblich ist, gewährt, ist der jährliche Zinsverzicht als zusätzlicher Mitgliedsbeitrag zu berücksichtigen. Dabei kann typisierend ein üblicher Zinssatz von 5,5 v.H. angenommen werden (BFH-Urteil vom 13.11.1996, BStBl 1998 II S. 711). Als zusätzlicher Mitgliedsbeitrag sind demnach pro Jahr bei einem zinslosen Darlehen 5,5 v.H. des Darlehensbetrags und bei einem zinsgünstigen Darlehen der Betrag, den der Verein weniger als bei einer Verzinsung mit 5,5 v.H. zu zahlen hat, anzusetzen.

Diese Grundsätze gelten auch, wenn Mitgliedsbeiträge oder Mitgliedsumlagen (einschließlich Investitionsumlagen) als Darlehen geleistet werden.

### 1.3.1.6 Beteiligung an Gesellschaften

Gelegentlich werden die für den Spielbetrieb eines Vereins notwendigen Sportanlagen von einer neben dem Verein bestehenden Gesellschaft errichtet oder betrieben. Wenn in diesen Fällen eine Verpflichtung besteht, bei der Aufnahme in den Verein Anteile an der Gesellschaft zu zeichnen oder von ihr so genannte Nutzungsrechte zur Erlangung der Spielberechtigung im Verein zu erwerben, sind die Aufwendungen für den Erwerb der Gesellschaftsanteile oder Nutzungsrechte als zusätzliche Aufnahmegebühren zu behandeln.

### 1.3.1.7 Spenden

Wenn Bürger im Zusammenhang mit der Aufnahme in einen Sportverein als Spenden bezeichnete Zahlungen an den Verein leisten, ist zu prüfen, ob es sich dabei um freiwillige unentgeltliche Zuwendungen, d.h. um Spenden, oder um Sonderzahlungen handelt, zu deren Leistung die neu eintretenden Mitglieder verpflichtet sind.

Sonderzahlungen sind in die Berechnung der durchschnittlichen Aufnahmegebühr einzubeziehen. Dies gilt auch, wenn kein durch die Satzung oder durch Beschluss der Mitgliederversammlung festgelegter Rechtsanspruch des Vereins besteht, die Aufnahme in den Verein aber faktisch von der Leistung einer Sonderzahlung abhängt.

Eine faktische Verpflichtung ist regelmäßig anzunehmen, wenn mehr als 75 v.H. der neu eingetretenen Mitglieder neben der Aufnahmegebühr eine gleich oder ähnlich hohe Sonderzahlung leisten. Dabei bleiben passive oder fördernde, jugendliche und auswärtige Mitglieder sowie Firmenmitgliedschaften außer Betracht. Für die Beurteilung der Frage, ob die Sonderzahlungen der neu aufgenommenen Mitglieder gleich oder ähnlich hoch sind, sind die von dem Mitglied innerhalb von drei Jahren nach seinem Aufnahmeantrag oder, wenn zwischen dem Aufnahmeantrag und der Aufnahme in den Verein ein ungewöhnlich langer Zeitraum liegt, nach seiner Aufnahme geleisteten Sonderzahlungen, soweit es sich dabei nicht um von allen Mitgliedern erhobene Umlagen handelt, zusammenzurechnen.

Die 75 v.H.-Grenze ist eine widerlegbare Vermutung für das Vorliegen von Pflichtzahlungen. Maßgeblich sind die tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls. Sonderzahlungen sind deshalb auch dann als zusätzliche Aufnahmegebühren zu behandeln, wenn sie zwar von weniger als 75 v.H. der neu eingetretenen Mitglieder geleistet werden, diese Mitglieder aber nach den Umständen des Einzelfalls zu den Zahlungen nachweisbar verpflichtet sind.

Die vorstehenden Grundsätze einschließlich der 75 v.H.-Grenze gelten für die Abgrenzung zwischen echten Spenden und Mitgliedsumlagen entsprechend. Pflichtzahlungen sind in diesem Fall in die Berechnung des durchschnittlichen Mitgliedsbeitrags einzubeziehen.

Nicht bei der Durchschnittsberechnung der Aufnahmegebühren und Mitgliedsbeiträge zu berücksichtigen sind Pflichteinzahlungen in eine zulässige Investitionsumlage (vgl. 1.2).

Für Leistungen, bei denen es sich um Pflichtzahlungen (z.B. Aufnahmegebühren, Mitgliedsbeiträge, Ablösezahlungen für Arbeitsleistungen und Umlagen einschließlich Investitionsumlagen) handelt, dürfen keine Zuwendungsbestätigungen i.S. des § 50 EStDV ausgestellt werden. Die Grundsätze des BFH-Urteils vom 13.12.1978 (BStBl II 1979 S. 488) sind nicht anzuwenden, soweit sie mit den vorgenannten Grundsätzen nicht übereinstimmen.

### 1.3.2 Zu berücksichtigende Mitglieder

Bei der Berechnung des durchschnittlichen Mitgliedsbeitrags ist als Divisor die Zahl der Personen anzusetzen, die im Veranlagungszeitraum (Kalenderjahr) Mitglieder des Vereins waren. Dabei sind auch die Mitglieder zu berücksichtigen, die im Veranlagungszeitraum nicht mehr Mitglieder des Vereins waren, aber im Veranlagungszeitraum Mitglieder des Vereins waren.

sichtigen, die im Laufe des Jahres aus dem Verein ausgetreten oder in ihn aufgenommen worden sind. Voraussetzung ist, dass eine Dauermitgliedschaft bestanden hat bzw. die Mitgliedschaft auf Dauer angelegt ist.

Divisor bei der Berechnung der durchschnittlichen Aufnahmegebühr ist die Zahl der Personen, die in dem Veranlagungszeitraum auf Dauer neu in den Verein aufgenommen worden sind. Bei den Berechnungen sind grundsätzlich auch die fördernden oder passiven, jugendlichen und auswärtigen Mitglieder zu berücksichtigen. Unter auswärtigen Mitgliedern sind regelmäßig Mitglieder zu verstehen, die ihren Wohnsitz außerhalb des Einzugsgebiets des Vereins haben und/oder bereits ordentliches Mitglied in einem gleichartigen anderen Sportverein sind und die deshalb keine oder geringere Mitgliedsbeiträge oder Aufnahmegebühren zu zahlen haben. Nicht zu erfassen sind juristische Personen oder Firmen in anderer Rechtsform sowie die natürlichen Personen, die infolge der Mitgliedschaft dieser Organisationen Zugang zu dem Verein haben.

Die nicht aktiven Mitglieder sind nicht zu berücksichtigen, wenn der Verein ihre Einbeziehung in die Durchschnittsberechnung missbräuchlich ausnutzt. Dies ist z.B. anzunehmen, wenn die Zahl der nicht aktiven Mitglieder ungewöhnlich hoch ist oder festgestellt wird, dass im Hinblick auf die Durchschnittsberechnung gezielt nicht aktive Mitglieder beitragsfrei oder gegen geringe Beiträge aufgenommen worden sind. Entsprechendes gilt für die Einbeziehung auswärtiger Mitglieder in die Durchschnittsberechnung.

2. Bei § 52 Abs. 2 handelt es sich um eine beispielhafte, nicht abschließende Aufzählung gemeinnütziger Zwecke. Die Allgemeinheit kann deshalb auch durch die Verfolgung von Zwecken, die den in § 52 Abs. 2 Nr. 1 und 2 aufgeführten Zwecken ähnlich sind, gefördert werden. Dies sind insbesondere die Zwecke (mit Ausnahme der nach § 52 Abs. 2 Nr. 4 gemeinnützigen Zwecke, vgl. Nr. 9), die zusätzlich zu den in § 52 Abs. 2 Nr. 1 und 2 aufgeführten Zwecken als besonders förderungswürdig im Sinne des § 10b Abs. 1 EStG anerkannt sind (Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV). Hierzu gehören z.B. die Förderung der Rettung aus Lebensgefahr, des Feuer-, Arbeits-, Katastrophen-, Zivil- und Tierschutzes, der Unfallverhütung, der Verbraucherberatung und des Verbraucherschutzes, der Gleichberechtigung von Männern und Frauen, des Schutzes von Ehe und Familie und der Kriminalprävention. Die Förderung der Verkehrssicherheit ist als Förderung der Unfallverhütung anzusehen und deshalb ebenfalls ein gemeinnütziger Zweck.
3. Internetvereine können wegen Förderung der Volksbildung als gemeinnützig anerkannt werden, sofern ihr Zweck nicht der Förderung der (privat betriebenen) Datenkommunikation durch Zurverfügungstellung von Zugängen zu Kommunikationsnetzwerken sowie durch den Aufbau, die Förderung und den Unterhalt entsprechender Netze zur privaten und geschäftlichen Nutzung durch die Mitglieder oder andere Personen dient.
4. Bei Körperschaften, die Privatschulen betreiben oder unterstützen, ist zwischen Ersatzschulen und Ergänzungsschulen zu unterscheiden. Die Förderung der Allgemeinheit ist bei Ersatzschulen stets anzunehmen, weil die zuständigen Landesbehörden die Errichtung und den Betrieb einer Ersatzschule nur dann genehmigen dürfen, wenn eine Sonderung der Schüler nach den Besitzverhältnissen der Eltern nicht gefördert wird (Art. 7 Abs. 4 Satz 3 GG und die Privatschulgesetze der Länder). Bei Ergänzungsschulen kann eine Förderung der Allgemeinheit dann angenommen werden, wenn in der Satzung der Körperschaft festgelegt ist, dass bei mindestens 25 v.H. der Schüler keine Sonderung nach den Besitzverhältnissen der Eltern im Sinne des Art. 7 Abs. 4 Satz 3 GG und der Privatschulgesetze der Länder vorgenommen werden darf.
5. Nachbarschaftshilfevereine, Tauschringe und ähnliche Körperschaften, deren Mitglieder kleinere Dienstleistungen verschiedenster Art gegenüber anderen Vereinsmitgliedern erbringen (z.B. kleinere Reparaturen, Hausputz, Kochen, Kinderbetreuung, Nachhilfeunterricht, häusliche Pflege) sind grundsätzlich nicht gemeinnützig, weil regelmäßig durch die gegenseitige Unterstützung in erster Linie eigenwirtschaftliche Interessen ihrer Mitglieder gefördert werden und damit gegen den Grundsatz der Selbstlosigkeit (§ 55 Abs. 1) verstoßen wird. Solche Körperschaften können jedoch gemeinnützig sein, wenn sich ihre Tätigkeit darauf beschränkt, alte und hilfsbedürftige Menschen in Verrichtungen des täglichen Lebens zu unterstützen und damit die Altenhilfe gefördert bzw. mildtätige Zwecke (§ 53) verfolgt werden. Soweit sich der Zweck der Körperschaften zusätzlich auf die Erteilung von Nachhilfeunterricht und Kinderbetreuung erstreckt, können sie auch wegen Förderung der Jugendhilfe anerkannt werden. Voraussetzung für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit solcher Körperschaften ist, dass die aktiven Mitglieder ihre Dienstleistungen als Hilfspersonen der Körperschaft (§ 57 Abs. 1 Satz 2) ausüben.
6. Ein wesentliches Element des Sports (§ 52 Abs. 2 Nr. 2) ist die körperliche Ertüchtigung. Motorsport fällt unter den Begriff des Sports (BFH-Urteil vom 29.10.1997, BStBl II 1998 S. 9), ebenso Ballonfahren. Skat (BFH-Urteil vom 17.2.2000, BFH/NV S. 1071), Bridge, Gospiel sowie Gotcha oder Paintball sind dagegen kein Sport im Sinne des Gemeinnützigkeitsrechts. Dies gilt auch für Amateurfunk, Modellflug und Hundesport, die jedoch eigenständige gemeinnützige Zwecke sind (§ 52 Abs. 2 Nr. 4). Schützenvereine können auch dann als gemeinnützig anerkannt werden, wenn sie nach ihrer Satzung neben dem Schießsport (als Hauptzweck) auch das Schützenbrauchtum (vgl. Nr. 11) fördern. Die Durchführung von volksfestartigen Schützenfesten ist kein gemeinnütziger Zweck.

7. Die Förderung des bezahlten Sports ist kein gemeinnütziger Zweck, weil dadurch eigenwirtschaftliche Zwecke der bezahlten Sportler gefördert werden. Sie ist aber unter bestimmten Voraussetzungen unschädlich für die Gemeinnützigkeit eines Sportvereins (s. §§ 58 Nrn. 9 und 67a).
8. Eine steuerbegünstigte allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens ist nur dann gegeben, wenn sich die Körperschaft umfassend mit den demokratischen Grundprinzipien befasst und diese objektiv und neutral würdigt. Ist hingegen Zweck der Körperschaft die politische Bildung, der es auf der Grundlage der Normen und Vorstellungen einer rechtsstaatlichen Demokratie um die Schaffung und Förderung politischer Wahrnehmungsfähigkeit und politischen Verantwortungsbewusstseins geht, liegt Volksbildung vor. Diese muss nicht nur in theoretischer Unterweisung bestehen, sie kann auch durch den Aufruf zu konkreter Handlung ergänzt werden. Keine politische Bildung ist demgegenüber die einseitige Agitation, die unkritische Indoktrination oder die parteipolitisch motivierte Einflussnahme (BFH-Urteil vom 23.9.1999, BStBl II 2000 S. 200).
9. Die Förderung von Freizeitaktivitäten außerhalb des Bereichs des Sports ist nur dann als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen, wenn die Freizeitaktivitäten hinsichtlich der Merkmale, die ihre steuerrechtliche Förderung rechtfertigen, mit den im Katalog des § 52 Abs. 2 Nr. 4 genannten Freizeitgestaltungen identisch sind. Es reicht nicht aus, dass die Freizeitgestaltung sinnvoll und einer der in § 52 Abs. 2 Nr. 4 genannten ähnlich ist (BFH-Urteil vom 14.9.1994, BStBl II 1995 S. 499). Die Förderung des Baus und Betriebs von Schiffs-, Auto-, Eisenbahn- und Drachenflugmodellen ist identisch im vorstehenden Sinne mit der Förderung des Modellflugs, die Förderung des CB-Funkens mit der Förderung des Amateurfunkens. Diese Zwecke sind deshalb als gemeinnützig anzuerkennen. Nicht identisch im vorstehenden Sinne mit den in § 52 Abs. 2 Nr. 4 genannten Freizeitaktivitäten und deshalb nicht als eigenständige gemeinnützige Zwecke anzuerkennen sind z.B. die Förderung des Amateurfilmens und -fotografierens, des Kochens, von Brett- und Kartenspielen und des Sammelns von Gegenständen, wie Briefmarken, Münzen und Autogrammkarten, sowie die Tätigkeit von Reise- und Touristik-, Sauna-, Geselligkeits-, Kosmetik-, und Oldtimer-Vereinen. Bei Vereinen, die das Amateurfilmen und -fotografieren fördern, und bei Oldtimer-Vereinen kann aber eine Steuerbegünstigung wegen der Förderung von Kunst oder (technischer) Kultur in Betracht kommen.
10. Obst- und Gartenbauvereine fördern i.d.R. die Pflanzenzucht im Sinne des § 52 Abs. 2 Nr. 4. Die Förderung der Bonsaikunst ist Pflanzenzucht, die Förderung der Aquarien- und Terrarienkunde ist Tierzucht im Sinne der Vorschrift.
11. Historische Schützenbruderschaften können wegen der Förderung der Brauchtumpflege (vgl. Nr. 6), Freizeitwinzervereine wegen der Förderung der Heimatpflege, die Teil der Brauchtumpflege ist, als gemeinnützig behandelt werden. Dies gilt auch für Junggesellen- und Burschenvereine, die das traditionelle Brauchtum einer bestimmten Region fördern, z.B. durch das Setzen von Maibäumen (Maiclubs). Die besondere Nennung des traditionellen Brauchtums als gemeinnütziger Zweck in § 52 Abs. 2 Nr. 4 bedeutet jedoch keine allgemeine Ausweitung des Brauchtumsbegriffs i.S. des Gemeinnützigkeitsrechts. Studentische Verbindungen, z.B. Burschenschaften, ähnliche Vereinigungen, z.B. Landjugendvereine, Country- und Westernvereine und Vereine, deren Hauptzweck die Veranstaltung von örtlichen Volksfesten (z.B. Kirmes, Kärwa, Schützenfest) ist, sind deshalb i.d.R. nach wie vor nicht gemeinnützig.
12. Bei Tier- und Pflanzenzuchtvereinen, Freizeitwinzervereinen sowie Junggesellen- oder Burschenvereinen ist besonders auf die Selbstlosigkeit (§ 55) und die Ausschließlichkeit (§ 56) zu achten. Eine Körperschaft ist z.B. nicht selbstlos tätig, wenn sie in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke ihrer Mitglieder fördert. Sie verstößt z.B. gegen das Gebot der Ausschließlichkeit, wenn die Durchführung von Festveranstaltungen (z.B. Winzerfest, Maiball) Satzungszweck ist. Bei der Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung von Freizeitwinzer-, Junggesellen- und Burschenvereinen ist außerdem besonders darauf zu achten, dass die Förderung der Geselligkeit nicht im Vordergrund der Vereinstätigkeit steht.
13. Soldaten- und Reservistenvereine verfolgen i.d.R. gemeinnützige Zwecke i.S. des § 52 Abs. 2 Nr. 4, wenn sie aktive und ehemalige Wehrdienstleistende, Zeit- und Berufssoldaten betreuen, z.B. über mit dem Soldatsein zusammenhängende Fragen beraten, Möglichkeiten zu sinnvoller Freizeitgestaltung bieten oder beim Übergang in das Zivilleben helfen. Die Pflege der Tradition durch Soldaten- und Reservistenvereine ist weder steuerbegünstigte Brauchtumpflege noch Betreuung von Soldaten und Reservisten i.S. des § 52 Abs. 2 Nr. 4. Die Förderung der Kameradschaft kann neben einem steuerbegünstigten Zweck als Vereinszweck genannt werden, wenn sich aus der Satzung ergibt, dass damit lediglich eine Verbundenheit der Vereinsmitglieder angestrebt wird, die aus der gemeinnützigen Vereinstätigkeit folgt (BFH-Urteil vom 11.3.1999, BStBl II S. 331).
14. Einrichtungen, die mit ihrer Tätigkeit auf die Erholung arbeitender Menschen ausgerichtet sind (z.B. der Betrieb von Freizeiteinrichtungen wie Campingplätze oder Bootsverleihe), können nicht als gemeinnützig anerkannt werden, es sei denn, dass das Gewähren von Erholung einem besonders schutzwürdigen Personenkreis (z.B. Kranken oder der Jugend) zugute kommt oder in einer bestimmten Art und Weise (z.B. auf sportlicher Grundlage) vorgenommen wird (BFH-Urteile vom 22.11.1972, BStBl II 1973 S. 251, und vom 30.9.1981, BStBl II 1982 S. 148). Wegen Erholungsheimen wird auf § 68 Nr. 1 Buchstabe a hingewiesen.

15. Politische Zwecke (Beeinflussung der politischen Meinungsbildung, Förderung politischer Parteien u. dergl.) zählen grundsätzlich nicht zu den gemeinnützigen Zwecken i.S. des § 52.

Eine gewisse Beeinflussung der politischen Meinungsbildung schließt jedoch die Gemeinnützigkeit nicht aus (BFH-Urteil vom 29.8.1984, BStBl II S. 844). Eine politische Tätigkeit ist danach unschädlich für die Gemeinnützigkeit, wenn eine gemeinnützige Tätigkeit nach den Verhältnissen im Einzelfall zwangsläufig mit einer politischen Zielsetzung verbunden ist und die unmittelbare Einwirkung auf die politischen Parteien und die staatliche Willensbildung gegenüber der Förderung des gemeinnützigen Zwecks weit in den Hintergrund tritt. Eine Körperschaft fördert deshalb auch dann ausschließlich ihren steuerbegünstigten Zweck, wenn sie gelegentlich zu tagespolitischen Themen im Rahmen ihres Satzungszwecks Stellung nimmt. Entscheidend ist, dass die Tagespolitik nicht Mittelpunkt der Tätigkeit der Körperschaft ist oder wird, sondern der Vermittlung der steuerbegünstigten Ziele der Körperschaft dient (BFH-Urteil vom 23.11.1988, BStBl II 1989 S. 391).

Dagegen ist die Gemeinnützigkeit zu versagen, wenn ein politischer Zweck als alleiniger oder überwiegender Zweck in der Satzung einer Körperschaft festgelegt ist oder die Körperschaft tatsächlich ausschließlich oder überwiegend einen politischen Zweck verfolgt.

16. Eine Körperschaft i.S. des § 51 kann nur dann als gemeinnützig anerkannt werden, wenn sie sich bei ihrer Betätigung im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung hält. Die verfassungsmäßige Ordnung wird schon durch die Nichtbefolgung von polizeilichen Anordnungen durchbrochen (BFH-Urteil vom 29.8.1984, BStBl II 1985 S. 106). Gewaltfreier Widerstand, z.B. Sitzblockaden, gegen geplante Maßnahmen des Staates verstößt grundsätzlich nicht gegen die verfassungsmäßige Ordnung (vgl. BVerfG-Beschluss vom 10.1.1995, NJW S. 1141).

#### **Zu § 53 - Mildtätige Zwecke:**

1. Der Begriff "mildtätige Zwecke" umfasst auch die Unterstützung von Personen, die wegen ihres seelischen Zustands hilfsbedürftig sind. Das hat beispielsweise für die Telefonseelsorge Bedeutung.
2. Völlige Unentgeltlichkeit der mildtätigen Zuwendung wird nicht verlangt. Die mildtätige Zuwendung darf nur nicht des Entgelts wegen erfolgen.
3. Eine Körperschaft, zu deren Satzungszwecken die Unterstützung von hilfsbedürftigen Verwandten der Mitglieder, Gesellschafter, Genossen oder Stifter gehört, kann nicht als steuerbegünstigt anerkannt werden. Bei einer derartigen Körperschaft steht nicht die Förderung mildtätiger Zwecke, sondern die Förderung der Verwandtschaft im Vordergrund. Ihre Tätigkeit ist deshalb nicht, wie es § 53 verlangt, auf die selbstlose Unterstützung hilfsbedürftiger Personen gerichtet. Dem steht bei Stiftungen § 58 Nr. 5 nicht entgegen. Diese Vorschrift ist lediglich eine Ausnahme von dem Gebot der Selbstlosigkeit (§ 55), begründet aber keinen eigenständigen gemeinnützigen Zweck. Bei der tatsächlichen Geschäftsführung ist die Unterstützung von hilfsbedürftigen Angehörigen grundsätzlich nicht schädlich für die Steuerbegünstigung. Die Verwandtschaft darf jedoch kein Kriterium für die Förderleistungen der Körperschaft sein.
4. Hilfen nach § 53 Nr. 1 (Unterstützung von Personen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen sind) dürfen ohne Rücksicht auf die wirtschaftliche Unterstützungsbedürftigkeit gewährt werden. Bei der Beurteilung der Bedürftigkeit i.S. des § 53 Nr. 1 kommt es nicht darauf an, dass die Hilfsbedürftigkeit dauernd oder für längere Zeit besteht. Hilfeleistungen wie beispielsweise "Essen auf Rädern" können daher steuerbegünstigt durchgeführt werden. Bei Personen, die das 75. Lebensjahr vollendet haben, kann körperliche Hilfsbedürftigkeit ohne weitere Nachprüfung angenommen werden.
5. § 53 Nr. 2 legt die Grenzen der wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit fest. Danach können ohne Verlust der Steuerbegünstigung Personen unterstützt werden, deren Bezüge das Vierfache, beim Alleinstehenden oder Haushaltsvorstand das Fünffache des Regelsatzes der Sozialhilfe i.S. des § 22 BSHG nicht übersteigen. Etwaige Mehrbedarfszuschläge zum Regelsatz sind nicht zu berücksichtigen. Leistungen für die Unterkunft werden nicht gesondert berücksichtigt. Für die Begriffe "Einkünfte" und "Bezüge" sind die Ausführungen in H 190 (Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge) EStH, R 180 e und in R 190 Abs. 5 EStR maßgeblich.
6. Zu den Bezügen i.S. des § 53 Nr. 2 zählen neben den Einkünften i.S. des § 2 Abs. 1 EStG auch alle anderen für die Bestreitung des Unterhalts bestimmten oder geeigneten Bezüge aller Haushaltsangehörigen. Hierunter fallen auch solche Einnahmen, die im Rahmen der steuerlichen Einkunftsermittlung nicht erfasst werden, also sowohl nicht steuerbare als auch für steuerfrei erklärte Einnahmen (BFH-Urteil vom 2.8.1974, BStBl II 1975 S. 139).
7. Bei Leibrenten zählt der über den von § 53 Nr. 2 Buchstabe a erfassten Ertragsanteil hinausgehende Teil der Rente zu den Bezügen i.S. des § 53 Nr. 2 Buchstabe b.

8. Bei der Feststellung der Bezüge i.S. des § 53 Nr. 2 Buchstabe b sind aus Vereinfachungsgründen insgesamt 180 € im Kalenderjahr abzuziehen, wenn nicht höhere Aufwendungen, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den entsprechenden Einnahmen stehen, nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden.
9. Erbringt eine Körperschaft ihre Leistungen an wirtschaftlich hilfsbedürftige Personen, muss sie an Hand ihrer Unterlagen nachweisen können, dass die Höhe der Einkünfte und Bezüge sowie das Vermögen der unterstützten Personen die Grenzen des § 53 Nr. 2 nicht übersteigen. Eine Erklärung, in der von der unterstützten Person nur das Unterschreiten der Grenzen des § 53 Nr. 2 mitgeteilt wird, reicht allein nicht aus. Eine Berechnung der maßgeblichen Einkünfte und Bezüge ist stets beizufügen.

#### **Zu § 54 - Kirchliche Zwecke:**

Ein kirchlicher Zweck liegt nur vor, wenn die Tätigkeit darauf gerichtet ist, eine Religionsgemeinschaft des öffentlichen Rechts zu fördern. Bei Religionsgemeinschaften, die nicht Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, kann wegen Förderung der Religion eine Anerkennung als gemeinnützige Körperschaft in Betracht kommen.

#### **Zu § 55 - Selbstlosigkeit:**

##### **Zu § 55 Abs. 1 Nr. 1:**

1. Eine Körperschaft handelt selbstlos, wenn sie weder selbst noch zugunsten ihrer Mitglieder eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt. Ist die Tätigkeit einer Körperschaft in erster Linie auf Mehrung ihres eigenen Vermögens gerichtet, so handelt sie nicht selbstlos. Eine Körperschaft verfolgt z.B. in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke, wenn sie ausschließlich durch Darlehen ihrer Gründungsmitglieder finanziert ist und dieses Fremdkapital satzungsgemäß tilgen und verzinsen muss (BFH-Urteile vom 13.12.1978, BStBl II 1979 S. 482, vom 26.4.1989, BStBl II S. 670 und vom 28.6.1989, BStBl II 1990 S. 550).
2. Unterhält eine Körperschaft einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, ist zwischen ihrer steuerbegünstigten und dieser wirtschaftlichen Tätigkeit zu gewichten. Die Körperschaft ist nicht steuerbegünstigt, wenn ihr die wirtschaftliche Tätigkeit bei einer Gesamtbetrachtung das Gepräge gibt.
3. Nach § 55 Abs. 1 dürfen sämtliche Mittel der Körperschaft nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden (Ausnahmen siehe § 58). Auch der Gewinn aus Zweckbetrieben und aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 64 Abs. 2) sowie der Überschuss aus der Vermögensverwaltung dürfen für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Dies schließt die Bildung von Rücklagen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und im Bereich der Vermögensverwaltung nicht aus. Die Rücklagen müssen bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet sein (entsprechend § 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG). Für die Bildung einer Rücklage im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb muss ein konkreter Anlass gegeben sein, der auch aus objektiver unternehmerischer Sicht die Bildung der Rücklage rechtfertigt (z.B. eine geplante Betriebsverlegung, Werkserneuerung oder Kapazitätsausweitung). Eine fast vollständige Zuführung des Gewinns zu einer Rücklage im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist nur dann unschädlich für die Steuerbegünstigung, wenn die Körperschaft nachweist, dass die betriebliche Mittelverwendung zur Sicherung ihrer Existenz geboten war (BFH-Urteil vom 15.7.1998, BStBl II 2002 S. 162). Im Bereich der Vermögensverwaltung dürfen außerhalb der Regelung des § 58 Nr. 7 Rücklagen nur für die Durchführung konkreter Reparatur- oder Erhaltungsmaßnahmen an Vermögensgegenständen im Sinne des § 21 EStG gebildet werden. Die Maßnahmen, für deren Durchführung die Rücklage gebildet wird, müssen notwendig sein, um den ordnungsgemäßen Zustand des Vermögensgegenstandes zu erhalten oder wiederherzustellen, und in einem angemessenen Zeitraum durchgeführt werden können (z.B. geplante Erneuerung eines undichten Daches).
4. Es ist grundsätzlich nicht zulässig, Mittel des ideellen Bereichs (insbesondere Mitgliedsbeiträge, Spenden, Zuschüsse, Rücklagen), Gewinne aus Zweckbetrieben, Erträge aus der Vermögensverwaltung und das entsprechende Vermögen für einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu verwenden, z.B. zum Ausgleich eines Verlustes. Für das Vorliegen eines Verlustes ist das Ergebnis des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 64 Abs. 2) maßgeblich. Eine Verwendung von Mitteln des ideellen Bereichs für den Ausgleich des Verlustes eines einzelnen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs liegt deshalb nicht vor, soweit der Verlust bereits im Entstehungsjahr mit Gewinnen anderer steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe verrechnet werden kann. Verbleibt danach ein Verlust, ist keine Verwendung von Mitteln des ideellen Bereichs für dessen Ausgleich anzunehmen, wenn dem ideellen Bereich in den 6 vorangegangenen Jahren Gewinne des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in mindestens gleicher Höhe zugeführt worden sind. Insoweit ist der Verlustausgleich im Entstehungsjahr als Rückgabe früherer, durch das Gemeinnützigkeitsrecht vorgeschriebener Gewinnabführungen anzusehen.
5. Ein nach ertragsteuerlichen Grundsätzen ermittelter Verlust eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist unschädlich für die Steuerbegünstigung der Körperschaft, wenn er ausschließlich durch die Berücksichti-

gung von anteiligen Abschreibungen auf gemischt genutzte Wirtschaftsgüter entstanden ist und wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- Das Wirtschaftsgut wurde für den ideellen Bereich angeschafft oder hergestellt und wird nur zur besseren Kapazitätsauslastung und Mittelbeschaffung teil- oder zeitweise für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb genutzt. Die Körperschaft darf nicht schon im Hinblick auf eine zeit- oder teilweise Nutzung für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ein größeres Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt haben, als es für die ideelle Tätigkeit notwendig war.
- Die Körperschaft verlangt für die Leistungen des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs marktübliche Preise.
- Der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb bildet keinen eigenständigen Sektor eines Gebäudes (z.B. Gaststättenbetrieb in einer Sporthalle).

Diese Grundsätze gelten entsprechend für die Berücksichtigung anderer gemischter Aufwendungen (z.B. zeitweiser Einsatz von Personal des ideellen Bereichs in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb) bei der gemeinnützigkeitsrechtlichen Beurteilung von Verlusten.

6. Der Ausgleich des Verlustes eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs mit Mitteln des ideellen Bereichs ist außerdem unschädlich für die Steuerbegünstigung, wenn

- der Verlust auf einer Fehlkalkulation beruht,
- die Körperschaft innerhalb von 12 Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahres, in dem der Verlust entstanden ist, dem ideellen Tätigkeitsbereich wieder Mittel in entsprechender Höhe zuführt und
- die zugeführten Mittel nicht aus Zweckbetrieben, aus dem Bereich der steuerbegünstigten Vermögensverwaltung, aus Beiträgen oder aus anderen Zuwendungen, die zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft bestimmt sind, stammen (BFH-Urteil vom 13.11.1996, BStBl II 1998 S. 711).

Die Zuführungen zu dem ideellen Bereich können demnach aus dem Gewinn des (einheitlichen) steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, der in dem Jahr nach der Entstehung des Verlustes erzielt wird, geleistet werden. Außerdem dürfen für den Ausgleich des Verlustes Umlagen und Zuschüsse, die dafür bestimmt sind, verwendet werden. Derartige Zuwendungen sind jedoch keine steuerbegünstigten Spenden.

7. Eine für die Steuerbegünstigung schädliche Verwendung von Mitteln für den Ausgleich von Verlusten des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs liegt auch dann nicht vor, wenn dem Betrieb die erforderlichen Mittel durch die Aufnahme eines betrieblichen Darlehens zugeführt werden oder bereits in dem Betrieb verwendete ideelle Mittel mittels eines Darlehens, das dem Betrieb zugeordnet wird, innerhalb der Frist von 12 Monaten nach dem Ende des Verlustentstehungsjahres an den ideellen Bereich der Körperschaft zurück gegeben werden. Voraussetzung für die Unschädlichkeit ist, dass Tilgung und Zinsen für das Darlehen ausschließlich aus Mitteln des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs geleistet werden.

Die Belastung von Vermögen des ideellen Bereichs mit einer Sicherheit für ein betriebliches Darlehen (z.B. Grundschuld auf einer Sporthalle) führt grundsätzlich zu keiner anderen Beurteilung. Die Eintragung einer Grundschuld bedeutet noch keine Verwendung des belasteten Vermögens für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

8. Steuerbegünstigte Körperschaften unterhalten steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe regelmäßig nur, um dadurch zusätzliche Mittel für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke zu beschaffen. Es kann deshalb unterstellt werden, dass etwaige Verluste bei Betrieben, die schon längere Zeit bestehen, auf einer Fehlkalkulation beruhen. Bei dem Aufbau eines neuen Betriebs ist eine Verwendung von Mitteln des ideellen Bereichs für den Ausgleich von Verlusten auch dann unschädlich für die Steuerbegünstigung, wenn mit Anlaufverlusten zu rechnen war. Auch in diesem Fall muss die Körperschaft aber in der Regel innerhalb von 3 Jahren nach dem Ende des Entstehungsjahres des Verlustes dem ideellen Bereich wieder Mittel, die gemeinnützigkeitsunschädlich dafür verwendet werden dürfen, zuführen.

9. Die Regelungen in Nrn. 4 bis 8 gelten entsprechend für die Vermögensverwaltung.

10. Mitglieder dürfen keine Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Dies gilt nicht, soweit es sich um Annehmlichkeiten handelt, wie sie im Rahmen der Betreuung von Mitgliedern allgemein üblich und nach allgemeiner Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen sind.



11. Keine Zuwendung im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 liegt vor, wenn der Leistung der Körperschaft eine Gegenleistung des Empfängers gegenübersteht (z.B. bei Kauf-, Dienst- und Werkverträgen) und die Werte von Leistung und Gegenleistung nach wirtschaftlichen Grundsätzen gegeneinander abgewogen sind.
12. Ist einer Körperschaft zugewendetes Vermögen mit vor der Übertragung wirksam begründeten Ansprüchen (z.B. Nießbrauch, Grund- oder Rentenschulden, Vermächtnisse aufgrund testamentarischer Bestimmungen des Zuwendenden) belastet, deren Erfüllung durch die Körperschaft keine nach wirtschaftlichen Grundsätzen abgewogene Gegenleistung für die Übertragung des Vermögens darstellt, mindern die Ansprüche das übertragene Vermögen bereits im Zeitpunkt des Übergangs. Wirtschaftlich betrachtet wird der Körperschaft nur das nach der Erfüllung der Ansprüche verbleibende Vermögen zugewendet. Die Erfüllung der Ansprüche aus dem zugewendeten Vermögen ist deshalb keine Zuwendung i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1. Dies gilt auch, wenn die Körperschaft die Ansprüche aus ihrem anderen zulässigen Vermögen einschließlich der Rücklage nach § 58 Nr. 7 Buchstabe a erfüllt.
13. Soweit die vorhandenen flüssigen Vermögensmittel nicht für die Erfüllung der Ansprüche ausreichen, darf die Körperschaft dafür auch Erträge verwenden. Ihr müssen jedoch ausreichende Mittel für die Verwirklichung ihrer steuerbegünstigten Zwecke verbleiben. Diese Voraussetzung ist als erfüllt anzusehen, wenn für die Erfüllung der Verbindlichkeiten höchstens ein Drittel des Einkommens der Körperschaft verwendet wird. Die Ein-Drittel-Grenze umfasst bei Rentenverpflichtungen nicht nur die über den Barwert hinausgehenden, sondern die gesamten Zahlungen. Sie bezieht sich auf den Veranlagungszeitraum.
14. § 58 Nr. 5 enthält eine Ausnahmeregelung zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 für Stiftungen. Diese ist nur anzuwenden, wenn eine Stiftung Leistungen erbringt, die dem Grunde nach gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 verstoßen, also z.B. freiwillige Zuwendungen an den in § 58 Nr. 5 genannten Personenkreis leistet oder für die Erfüllung von Ansprüchen dieses Personenkreises aus der Übertragung von Vermögen nicht das belastete oder anderes zulässiges Vermögen, sondern Erträge einsetzt. Im Unterschied zu anderen Körperschaften kann eine Stiftung unter den Voraussetzungen des § 58 Nr. 5 auch dann einen Teil ihres Einkommens für die Erfüllung solcher Ansprüche verwenden, wenn ihr dafür ausreichende flüssige Vermögensmittel zur Verfügung stehen. Der Grundsatz, dass der wesentliche Teil des Einkommens für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke verbleiben muss, gilt aber auch für Stiftungen. Daraus folgt, dass eine Stiftung insgesamt höchstens ein Drittel ihres Einkommens für unter § 58 Nr. 5 fallende Leistungen und für die Erfüllung von anderen durch die Übertragung von belastetem Vermögen begründeten Ansprüchen verwenden darf.

15. Die Vergabe von Darlehen aus Mitteln, die zeitnah für die steuerbegünstigten Zwecke zu verwenden sind, ist unschädlich für die Gemeinnützigkeit, wenn die Körperschaft damit selbst unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwirklicht. Dies kann z.B. der Fall sein, wenn die Körperschaft im Rahmen ihrer jeweiligen steuerbegünstigten Zwecke Darlehen im Zusammenhang mit einer Schuldnerberatung zur Ablösung von Bankschulden, Darlehen an Nachwuchskünstler für die Anschaffung von Instrumenten oder Stipendien für eine wissenschaftliche Ausbildung teilweise als Darlehen vergibt. Voraussetzung ist, dass sich die Darlehensvergabe von einer gewerbsmäßigen Kreditvergabe dadurch unterscheidet, dass sie zu günstigeren Bedingungen erfolgt als zu den allgemeinen Bedingungen am Kapitalmarkt (z.B. Zinslosigkeit, Zinsverbilligung).

Die Vergabe von Darlehen aus zeitnah für die steuerbegünstigten Zwecke zu verwendenden Mitteln an andere steuerbegünstigte Körperschaften ist im Rahmen des § 58 Nrn. 1 und 2 zulässig (mittelbare Zweckverwirklichung), wenn die andere Körperschaft die darlehensweise erhaltenen Mittel unmittelbar für steuerbegünstigte Zwecke innerhalb der für eine zeitnahe Mittelverwendung vorgeschriebenen Frist verwendet.

Darlehen, die zur unmittelbaren Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke vergeben werden, sind im Rechnungswesen entsprechend kenntlich zu machen. Es muss sichergestellt und für die Finanzbehörde nachprüfbar sein, dass die Rückflüsse, d.h. Tilgung und Zinsen, wieder zeitnah für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden.

16. Aus Mitteln, die nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen (Vermögen einschließlich der zulässigen Zuführungen und der zulässig gebildeten Rücklagen), darf die Körperschaft Darlehen nach folgender Maßgabe vergeben:

Die Zinsen müssen sich in dem auf dem Kapitalmarkt üblichen Rahmen halten, es sei denn, der Verzicht auf die üblichen Zinsen ist eine nach den Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts und der Satzung der Körperschaft zulässige Zuwendung (z.B. Darlehen an eine ebenfalls steuerbegünstigte Mitgliedsorganisation oder eine hilfsbedürftige Person). Bei Darlehen an Arbeitnehmer aus dem Vermögen kann der (teilweise) Verzicht auf eine übliche Verzinsung als Bestandteil des Arbeitslohns angesehen werden, wenn dieser insgesamt, also einschließlich des Zinsvorteils, angemessen ist und der Zinsverzicht auch von der Körperschaft als Arbeitslohn behandelt wird (z.B. Abführung von Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträgen).

Maßnahmen, für die eine Rücklage nach § 58 Nr. 6 gebildet worden ist, dürfen sich durch die Gewährung von Darlehen nicht verzögern.

17. Die Vergabe von Darlehen ist als solche kein steuerbegünstigter Zweck. Sie darf deshalb nicht Satzungszweck einer steuerbegünstigten Körperschaft sein. Es ist jedoch unschädlich für die Steuerbegünstigung, wenn die Vergabe von zinsgünstigen oder zinslosen Darlehen nicht als Zweck, sondern als Mittel zur Verwirklichung des steuerbegünstigten Zwecks in der Satzung der Körperschaft aufgeführt ist.
18. Eine Körperschaft kann nicht als steuerbegünstigt behandelt werden, wenn ihre Ausgaben für die allgemeine Verwaltung einschließlich der Werbung um Spenden einen angemessenen Rahmen übersteigen (§ 55 Abs. 1 Nrn. 1 und 3). Dieser Rahmen ist in jedem Fall überschritten, wenn eine Körperschaft, die sich weitgehend durch Geldspenden finanziert, diese - nach einer Aufbauphase - überwiegend zur Bestreitung von Ausgaben für Verwaltung und Spendenwerbung statt für die Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet (BFH-Beschluss vom 23.9.1998, BStBl II 2000 S. 320). Die Verwaltungsausgaben einschließlich Spendenwerbung sind bei der Ermittlung der Anteile ins Verhältnis zu den gesamten vereinnahmten Mitteln (Spenden, Mitgliedsbeiträge, Zuschüsse, Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben usw.) zu setzen.

Für die Frage der Angemessenheit der Verwaltungsausgaben kommt es entscheidend auf die Umstände des jeweiligen Einzelfalls an. Eine für die Steuerbegünstigung schädliche Mittelverwendung kann deshalb auch schon dann vorliegen, wenn der prozentuale Anteil der Verwaltungsausgaben einschließlich der Spendenwerbung deutlich geringer als 50 v.H. ist.

19. Während der Gründungs- oder Aufbauphase einer Körperschaft kann auch eine überwiegende Verwendung der Mittel für Verwaltungsausgaben und Spendenwerbung unschädlich für die Steuerbegünstigung sein. Die Dauer der Gründungs- oder Aufbauphase, während der dies möglich ist, hängt von den Verhältnissen des Einzelfalls ab.

Der in dem BFH-Beschluss vom 23.9.1998 (BStBl II 2000 S. 320) zugestandene Zeitraum von 4 Jahren für die Aufbauphase, in der höhere anteilige Ausgaben für Verwaltung und Spendenwerbung zulässig sind, ist durch die Besonderheiten des entschiedenen Falles begründet (insbesondere 2. Aufbauphase nach Aberkennung der Steuerbegünstigung). Er ist deshalb als Obergrenze zu verstehen. In der Regel ist von einer kürzeren Aufbauphase auszugehen.

20. Die Steuerbegünstigung ist auch dann zu versagen, wenn das Verhältnis der Verwaltungsausgaben zu den Ausgaben für die steuerbegünstigten Zwecke zwar insgesamt nicht zu beanstanden, eine einzelne Verwaltungsausgabe (z.B. das Gehalt des Geschäftsführers oder der Aufwand für die Mitglieder- und Spendenwerbung) aber nicht angemessen ist (§ 55 Abs. 1 Nr. 3).
21. Bei den Kosten für die Beschäftigung eines Geschäftsführers handelt es sich grundsätzlich um Verwaltungsausgaben. Eine Zuordnung dieser Kosten zu der steuerbegünstigten Tätigkeit ist nur insoweit möglich, als der Geschäftsführer unmittelbar bei steuerbegünstigten Projekten mitarbeitet. Entsprechendes gilt für die Zuordnung von Reisekosten.
22. Verwendet eine Körperschaft Mittel für die Werbung neuer Mitglieder, ist es in der Regel nicht zu beanstanden, wenn sie hierfür im Jahr nicht mehr als 10 v.H. der gesamten Mitgliedsbeiträge des Jahres aufwendet. Mitglieder im Sinne dieser Regelung sind Personen, denen Mitgliederrechte gewährt oder Mitgliederpflichten auferlegt werden (Mitglieder im Sinne des BGB). Ausgaben für die Werbung von Dauerspendern sind nicht in diese Grenze einzubeziehen.

#### **Zu § 55 Abs. 1 Nrn. 2 und 4:**

23. Die in § 55 Abs. 1 Nrn. 2 und 4 genannten Sacheinlagen sind Einlagen i.S. des Handelsrechts, für die dem Mitglied Gesellschaftsrechte eingeräumt worden sind. Insoweit sind also nur Kapitalgesellschaften, nicht aber Vereine angesprochen. Unentgeltlich zur Verfügung gestellte Vermögensgegenstände, für die keine Gesellschaftsrechte eingeräumt sind (Leihgaben, Sachspenden) fallen nicht unter § 55 Abs. 1 Nrn. 2 und 4. Soweit Kapitalanteile und Sacheinlagen von der Vermögensbindung ausgenommen werden, kann von dem Gesellschafter nicht die Spendenbegünstigung des § 10b EStG (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG) in Anspruch genommen werden.

#### **Zu § 55 Abs. 1 Nr. 4:**

24. Eine wesentliche Voraussetzung für die Annahme der Selbstlosigkeit bildet der Grundsatz der Vermögensbindung für steuerbegünstigte Zwecke im Falle der Beendigung des Bestehens der Körperschaft oder des Wegfalles des bisherigen Zwecks (§ 55 Abs. 1 Nr. 4).

Hiermit soll verhindert werden, dass Vermögen, das sich aufgrund der Steuervergünstigungen gebildet hat, später zu nicht begünstigten Zwecken verwendet wird. Die satzungsmäßigen Anforderungen an die Vermögensbindung sind in den §§ 61 und 62 geregelt.

25. Eine Körperschaft ist nur dann steuerbegünstigt im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2, wenn sie nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit ist. Dies kann nur eine Körperschaft sein, die unbeschränkt steuerpflichtig ist (§ 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG). Eine satzungsmäßige Vermögensbindung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaft genügt deshalb nicht den Anforderungen (vgl. Nr. 1 zu § 61).

**Zu § 55 Abs. 1 Nr. 5:**

26. Die Körperschaft muss ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden. Verwendung in diesem Sinne ist auch die Verwendung der Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen (z.B. Bau eines Altenheims, Kauf von Sportgeräten oder medizinischen Geräten).

Die Bildung von Rücklagen ist nur unter den Voraussetzungen des § 58 Nrn. 6 und 7 zulässig. Davon unberührt bleiben Rücklagen in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und Rücklagen im Bereich der Vermögensverwaltung (vgl. Nr. 3). Die Verwendung von Mitteln, die zeitnah für die steuerbegünstigten Zwecke zu verwenden sind, für die Ausstattung einer Körperschaft mit Vermögen ist ein Verstoß gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung, es sei denn, die Mittel werden von der empfangenden Körperschaft zeitnah für satzungsmäßige Zwecke verwendet, z.B. für die Errichtung eines Altenheims.

27. Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in dem auf den Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Am Ende des Kalender- oder Wirtschaftsjahres noch vorhandene Mittel müssen in der Bilanz oder Vermögensaufstellung der Körperschaft zulässigerweise dem Vermögen oder einer zulässigen Rücklage zugeordnet oder als im zurückliegenden Jahr zugeflossene Mittel, die im folgenden Jahr für die steuerbegünstigten Zwecke zu verwenden sind, ausgewiesen sein. Soweit Mittel nicht schon im Jahr des Zuflusses für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet oder zulässigerweise dem Vermögen zugeführt werden, ist ihre zeitnahe Verwendung nachzuweisen, zweckmäßigerweise durch eine Nebenrechnung (Mittelverwendungsrechnung).
28. Nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung unterliegt das Vermögen der Körperschaften, auch soweit es durch Umschichtungen entstanden ist (z.B. Verkauf eines zum Vermögen gehörenden Grundstücks einschließlich des den Buchwert übersteigenden Teils des Preises). Außerdem kann eine Körperschaft die in § 58 Nrn. 11 und 12 bezeichneten Mittel ohne für die Gemeinnützigkeit schädliche Folgen ihrem Vermögen zuführen.

**Zu § 55 Abs. 2:**

29. Wertsteigerungen bleiben für steuerbegünstigte Zwecke gebunden. Bei der Rückgabe des Wirtschaftsguts selbst hat der Empfänger die Differenz in Geld auszugleichen.

**Zu § 55 Abs. 3:**

30. Die Regelung, nach der sich die Vermögensbindung nicht auf die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen erstreckt, gilt bei Stiftungen für die Stifter und ihre Erben sinngemäß (§ 55 Abs. 3 erster Halbsatz). Es ist also zulässig, das Stiftungskapital und die Zustiftungen von der Vermögensbindung auszunehmen und im Falle des Erlöschens der Stiftung an den Stifter oder seine Erben zurückfallen zu lassen. Für solche Stiftungen und Zustiftungen kann aber vom Stifter nicht die Spendenvergünstigung nach § 10b EStG (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG) in Anspruch genommen werden.
31. Die Vorschrift des § 55 Abs. 3 zweiter Halbsatz, die sich nur auf Stiftungen und Körperschaften des öffentlichen Rechts bezieht, berücksichtigt die Regelung im EStG, wonach die Entnahme eines Wirtschaftsgutes mit dem Buchwert angesetzt werden kann, wenn das Wirtschaftsgut den in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG genannten Körperschaften unentgeltlich überlassen wird. Dies hat zur Folge, dass der Zuwendende bei der Aufhebung der Stiftung nicht den gemeinen Wert der Zuwendung, sondern nur den dem ursprünglichen Buchwert entsprechenden Betrag zurückerhält. Stille Reserven und Wertsteigerungen bleiben hiernach für steuerbegünstigte Zwecke gebunden. Bei Rückgabe des Wirtschaftsgutes selbst hat der Empfänger die Differenz in Geld auszugleichen.

**Zu § 56 - Ausschließlichkeit:**

Die Vorschrift stellt klar, dass eine Körperschaft mehrere steuerbegünstigte Zwecke nebeneinander verfolgen darf, ohne dass dadurch die Ausschließlichkeit verletzt wird. Die verwirklichten steuerbegünstigten Zwecke müssen jedoch sämtlich satzungsmäßige Zwecke sein. Will demnach eine Körperschaft steuerbegünstigte Zwecke, die nicht in die Satzung aufgenommen sind, fördern, so ist eine Satzungsänderung erforderlich, die den Erfordernissen des § 60 entsprechen muss.

**Zu § 57 - Unmittelbarkeit:**

1. Die Vorschrift stellt in Absatz 1 klar, dass die Körperschaft die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke selbst verwirklichen muss, damit Unmittelbarkeit gegeben ist (wegen der Ausnahmen Hinweis auf § 58).
2. Das Gebot der Unmittelbarkeit ist gemäß § 57 Abs. 1 Satz 2 auch dann erfüllt, wenn sich die steuerbegünstigte Körperschaft einer Hilfsperson bedient. Hierfür ist es erforderlich, dass nach den Umständen des Falles, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist, d.h. die Hilfsperson nach den Weisungen der Körperschaft einen konkreten Auftrag ausführt. Hilfsperson kann eine natürliche Person, Personenvereinigung oder juristische Person sein. Die Körperschaft hat durch Vorlage entsprechender Vereinbarungen nachzuweisen, dass sie den Inhalt und den Umfang der Tätigkeit der Hilfsperson bestimmen kann. Als Vertragsformen kommen z.B. Arbeits-, Dienst- oder Werkverträge in Betracht. Im Innenverhältnis muss die Hilfsperson an die Weisung der Körperschaft gebunden sein. Die Tätigkeit der Hilfsperson muss den Satzungsbestimmungen der Körperschaft entsprechen. Diese hat nachzuweisen, dass sie die Hilfsperson überwacht. Die weisungsgemäße Verwendung der Mittel ist von ihr sicherzustellen.

Die Steuerbegünstigung einer Körperschaft, die nur über eine Hilfsperson das Merkmal der Unmittelbarkeit erfüllt (§ 57 Abs. 1 Satz 2), ist unabhängig davon zu gewähren, wie die Hilfsperson gemeinnützigkeitsrechtlich behandelt wird. Ein Handeln als Hilfsperson nach § 57 Abs. 1 Satz 2 begründet keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit.

3. Nach Absatz 2 wird eine Körperschaft, in der steuerbegünstigte Körperschaften zusammengefasst sind, einer Körperschaft gleichgestellt, die unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke verfolgt. Voraussetzung ist, dass jede der zusammengefassten Körperschaften sämtliche Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung erfüllt. Verfolgt eine solche Körperschaft selbst unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke, ist die bloße Mitgliedschaft einer nicht steuerbegünstigten Organisation für die Steuerbegünstigung unschädlich. Die Körperschaft darf die nicht steuerbegünstigte Organisation aber nicht mit Rat und Tat fördern (z.B. Zuweisung von Mitteln, Rechtsberatung).

**Zu § 58 - Steuerlich unschädliche Betätigungen:****Zu § 58 Nr. 1:**

1. Diese Ausnahmeregelung ermöglicht, so genannte Fördervereine und Spendensammelvereine als steuerbegünstigte Körperschaften anzuerkennen. Die Beschaffung von Mitteln muss als Satzungszweck festgelegt sein. Ein steuerbegünstigter Zweck, für den Mittel beschafft werden sollen, muss in der Satzung angegeben sein. Es ist nicht erforderlich, die Körperschaften, für die Mittel beschafft werden sollen, in der Satzung aufzuführen. Die Körperschaft, für die Mittel beschafft werden, muss nur dann selbst steuerbegünstigt sein, wenn sie eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft ist. Diese Voraussetzung gilt auch für die Beschaffung von Mitteln für einen Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (§ 4 KStG). Werden Mittel für nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften beschafft, muss die Verwendung der Mittel für die steuerbegünstigten Zwecke ausreichend nachgewiesen werden.

**Zu § 58 Nr. 2:**

2. Die teilweise (nicht überwiegende) Weitergabe eigener Mittel (auch Sachmittel) ist unschädlich. Ausschüttungen und sonstige Zuwendungen einer steuerbegünstigten Körperschaft sind unschädlich, wenn die Gesellschafter oder Mitglieder als Begünstigte ausschließlich steuerbegünstigte Körperschaften sind.

**Zu § 58 Nr. 3:**

3. Eine steuerlich unschädliche Betätigung liegt auch dann vor, wenn nicht nur Arbeitskräfte, sondern zugleich Arbeitsmittel (z.B. Krankenwagen) zur Verfügung gestellt werden.

**Zu § 58 Nr. 4:**

4. Zu den „Räumen“ i.S. der Nummer 4 gehören beispielsweise auch Sportstätten, Sportanlagen und Freibäder.

**Zu § 58 Nr. 5:**

5. Eine Stiftung darf einen Teil ihres Einkommens - höchstens ein Drittel - dazu verwenden, die Gräber des Stifters und seiner nächsten Angehörigen zu pflegen und deren Andenken zu ehren. In diesem Rahmen ist auch gestattet, dem Stifter und seinen nächsten Angehörigen Unterhalt zu gewähren.

Unter Einkommen ist die Summe der Einkünfte aus den einzelnen Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG zu verste-

hen, unabhängig davon, ob die Einkünfte steuerpflichtig sind oder nicht. Positive und negative Einkünfte sind zu saldieren. Die Verlustverrechnungsbeschränkungen nach § 2 Abs. 3 EStG sind dabei unbeachtlich. Bei der Ermittlung der Einkünfte sind von den Einnahmen die damit zusammenhängenden Aufwendungen einschließlich der Abschreibungsbeträge abzuziehen.

Zur steuerrechtlichen Beurteilung von Ausgaben für die Erfüllung von Verbindlichkeiten, die durch die Übertragung von belastetem Vermögen begründet worden sind, wird auf die Nummern 12 bis 14 zu § 55 hingewiesen.

6. Der Begriff des nächsten Angehörigen ist enger als der Begriff des Angehörigen nach § 15. Er umfasst:
  - Ehegatten,
  - Eltern, Großeltern, Kinder, Enkel (auch falls durch Adoption verbunden),
  - Geschwister,
  - Pflegeeltern, Pflegekinder.
7. Unterhalt, Grabbpflege und Ehrung des Andenkens müssen sich in angemessenem Rahmen halten. Damit ist neben der relativen Grenze von einem Drittel des Einkommens eine gewisse absolute Grenze festgelegt. Maßstab für die Angemessenheit des Unterhalts ist der Lebensstandard des Zuwendungsempfängers.
8. § 58 Nr. 5 enthält lediglich eine Ausnahmeregelung zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 für Stiftungen (vgl. Nr. 14 zu § 55), begründet jedoch keinen eigenständigen steuerbegünstigten Zweck. Eine Stiftung, zu deren Satzungszwecken die Unterstützung von hilfsbedürftigen Verwandten des Stifters gehört, kann daher nicht unter Hinweis auf § 58 Nr. 5 als steuerbegünstigt behandelt werden.

#### **Zu § 58 Nr. 6:**

9. Bei der Bildung der Rücklage nach § 58 Nr. 6 kommt es nicht auf die Herkunft der Mittel an. Der Rücklage dürfen also auch zeitnah zu verwendende Mittel wie z.B. Spenden zugeführt werden.
10. Voraussetzung für die Bildung einer Rücklage nach § 58 Nr. 6 ist in jedem Fall, dass ohne sie die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig nicht erfüllt werden können. Das Bestreben, ganz allgemein die Leistungsfähigkeit der Körperschaft zu erhalten, reicht für eine steuerlich unschädliche Rücklagenbildung nach dieser Vorschrift nicht aus (hierfür können nur freie Rücklagen nach § 58 Nr. 7 gebildet werden, vgl. Nrn. 13 bis 17). Vielmehr müssen die Mittel für bestimmte - die steuerbegünstigten Satzungszwecke verwirklichende - Vorhaben angesammelt werden, für deren Durchführung bereits konkrete Zeitvorstellungen bestehen. Besteht noch keine konkrete Zeitvorstellung, ist eine Rücklagenbildung zulässig, wenn die Durchführung des Vorhabens glaubhaft und bei den finanziellen Verhältnissen der steuerbegünstigten Körperschaft in einem angemessenen Zeitraum möglich ist. Die Bildung von Rücklagen für periodisch wiederkehrende Ausgaben (z.B. Löhne, Gehälter, Mieten) in Höhe des Mittelbedarfs für eine angemessene Zeitperiode ist zulässig (so genannte Betriebsmittelrücklage). Ebenfalls unschädlich ist die vorsorgliche Bildung einer Rücklage zur Bezahlung von Steuern außerhalb eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, solange Unklarheit darüber besteht, ob die Körperschaft insoweit in Anspruch genommen wird.

Die Bildung einer Rücklage kann nicht damit begründet werden, dass die Überlegungen zur Verwendung der Mittel noch nicht abgeschlossen sind.

11. Die vorstehenden Grundsätze zu § 58 Nr. 6 gelten auch für so genannte Fördervereine und Spendensammelvereine i.S. des § 58 Nr. 1 (BFH-Urteil vom 13.9.1989, BStBl II 1990 S. 28). Voraussetzung ist jedoch, dass die Rücklagenbildung dem Zweck der Beschaffung von Mitteln für die steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft entspricht. Diese Voraussetzung ist zum Beispiel erfüllt, wenn die Mittelbeschaffungskörperschaft wegen Verzögerung der von ihr zu finanzierenden steuerbegünstigten Maßnahmen gezwungen ist, die beschafften Mittel zunächst zu thesaurieren.
12. Unterhält eine steuerbegünstigte Körperschaft einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, so können dessen Erträge der Rücklage erst nach Versteuerung zugeführt werden.

#### **Zu § 58 Nr. 7:**

13. Der freien Rücklage (§ 58 Nr. 7 Buchstabe a) darf jährlich höchstens ein Drittel des Überschusses der Einnahmen über die Unkosten aus der Vermögensverwaltung zugeführt werden. Unter Unkosten sind Aufwendungen zu verstehen, die dem Grunde nach Werbungskosten sind.
14. Darüber hinaus kann die Körperschaft höchstens 10 v.H. ihrer sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 zeitnah zu verwendenden Mittel einer freien Rücklage zuführen. Mittel im Sinne dieser Vorschrift sind die Überschüsse bzw. Gewinne aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben sowie die Bruttoeinnahmen aus dem ideellen Bereich. Bei Anwendung der Regelungen des § 64 Abs. 5 und 6 können in die Bemessungsgrundlage

zur Ermittlung der Rücklage statt der geschätzten bzw. pauschal ermittelten Gewinne die tatsächlichen Gewinne einbezogen werden.

Verluste aus Zweckbetrieben sind mit entsprechenden Überschüssen zu verrechnen; darüber hinaus gehende Verluste mindern die Bemessungsgrundlage nicht. Das gilt entsprechend für Verluste aus dem einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Ein Überschuss aus der Vermögensverwaltung ist - unabhängig davon, inwieweit er in eine Rücklage eingestellt wurde - nicht in die Bemessungsgrundlage für die Zuführung aus den sonstigen zeitnah zu verwendenden Mitteln einzubeziehen. Ein Verlust aus der Vermögensverwaltung mindert die Bemessungsgrundlage nicht.

15. Wird die Höchstgrenze nach den Nrn. 13 und 14 nicht voll ausgeschöpft, so ist eine Nachholung in späteren Jahren nicht zulässig. Die steuerbegünstigte Körperschaft braucht die freie Rücklage während der Dauer ihres Bestehens nicht aufzulösen. Die in die Rücklage eingestellten Mittel können auch dem Vermögen zugeführt werden.
16. Die Ansammlung und Verwendung von Mitteln zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften schließen die Steuervergünstigungen nicht aus (§ 58 Nr. 7 Buchstabe b). Die Herkunft der Mittel ist dabei ohne Bedeutung. § 58 Nr. 7 Buchstabe b ist nicht auf den erstmaligen Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften anzuwenden. Hierfür können u.a. freie Rücklagen nach § 58 Nr. 7 Buchstabe a eingesetzt werden.
17. Die Höchstgrenze für die Zuführung zu der freien Rücklage mindert sich um den Betrag, den die Körperschaft zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften ausgibt oder bereitstellt. Übersteigt der für die Erhaltung der Beteiligungsquote verwendete oder bereitgestellte Betrag die Höchstgrenze, ist auch in den Folgejahren eine Zuführung zu der freien Rücklage erst wieder möglich, wenn die für eine freie Rücklage verwendbaren Mittel insgesamt die für die Erhaltung der Beteiligungsquote verwendeten oder bereitgestellten Mittel übersteigen. Die Zuführung von Mitteln zu Rücklagen nach § 58 Nr. 6 berührt die Höchstgrenze für die Bildung freier Rücklagen dagegen nicht.

**Beispiel:**

	Freie Rücklage (§ 58 Nr. 7 Buchstabe a)	Verwendung von Mitteln zur Er- haltung der Be- teiligungsquote (§ 58 Nr. 7 Buchstabe b)
€	€	€
Jahr 01 Zuführung zur freien Rücklage	25 000	
Jahr 02 Höchstbetrag für die Zuführung zur freien Rücklage:		
1/3 von 15 000 €=	5 000	
10 v.H. von 50 000 €=	5 000	
Ergibt	10 000	
Verwendung von Mitteln zur Erhaltung der Beteiligungsquote	25 000	25 000
Übersteigender Betrag		
Zuführung zur freien Rücklage	0	
Jahr 03 Höchstbetrag für die Zuführung zur freien Rücklage:		
1/3 von 30 000 €=	10 000	
10 v.H. von 100 000 €=	10 000	
Ergibt	20 000	
Übersteigender Betrag aus dem Jahr 02		
Verbleibender Betrag	5 000	
Zuführung zur freien Rücklage	5 000	

**Zu § 58 Nrn. 6 und 7:**

18. Ob die Voraussetzungen für die Bildung einer Rücklage gegeben sind, hat die steuerbegünstigte Körperschaft dem zuständigen Finanzamt im Einzelnen darzulegen. Weiterhin muss sie die Rücklagen nach § 58 Nrn. 6 und 7 in ihrer Rechnungslegung - ggf. in einer Nebenrechnung - gesondert ausweisen, damit eine Kontrolle jederzeit und ohne besonderen Aufwand möglich ist (BFH-Urteil vom 20.12.1978, BStBl II 1979 S. 496).

**Zu § 58 Nr. 8:**

19. Gesellige Zusammenkünfte, die im Vergleich zur steuerbegünstigten Tätigkeit nicht von untergeordneter Bedeutung sind, schließen die Steuervergünstigung aus.

**Zu § 58 Nr. 10:**

20. Diese Ausnahmeregelung ermöglicht es den ausschließlich von einer oder mehreren Gebietskörperschaften errichteten rechtsfähigen und nichtrechtsfähigen Stiftungen, die Erfüllung ihrer steuerbegünstigten Zwecke mittelbar durch Zuschüsse an Wirtschaftsunternehmen zu verwirklichen. Diese mittelbare Zweckverwirklichung muss in der Satzung festgelegt sein. Die Verwendung der Zuschüsse für steuerbegünstigte Satzungszwecke muss nachgewiesen werden.

**Zu § 58 Nr. 11:**

21. Bei den in der Vorschrift genannten Zuwendungen ist es ausnahmsweise zulässig, grundsätzlich zeitnah zu verwendende Mittel dem zulässigen Vermögen zuzuführen. Die Aufzählung ist abschließend. Unter Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören, sind Wirtschaftsgüter zu verstehen, die ihrer Art nach von der Körperschaft im ideellen Bereich, im Rahmen der Vermögensverwaltung oder im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb genutzt werden können.

Werden Mittel nach dieser Vorschrift dem Vermögen zugeführt, sind sie aus der Bemessungsgrundlage für Zuführungen von sonstigen zeitnah zu verwendenden Mitteln nach § 58 Nr. 7 Buchstabe a herauszurechnen.

**Zu § 58 Nr. 12:**

22. Stiftungen dürfen im Jahr ihrer Errichtung und in den zwei folgenden Kalenderjahren Überschüsse und Gewinne aus der Vermögensverwaltung, aus Zweckbetrieb und aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ganz oder teilweise ihrem Vermögen zuführen. Für sonstige Mittel, z.B. Zuwendungen und Zuschüsse, gilt diese Regelung dagegen nicht.

Liegen in einem Kalenderjahr positive und negative Ergebnisse aus der Vermögensverwaltung, aus den Zweckbetrieben und dem einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb vor, ist eine Zuführung zum Vermögen auf den positiven Betrag begrenzt, der nach der Verrechnung der Ergebnisse verbleibt.

**Zu § 58 Nr. 2 bis 12:**

23. Die in § 58 Nrn. 2 bis 9, 11 und 12 genannten Ausnahmetatbestände können auch ohne entsprechende Satzungsbestimmung verwirklicht werden. Entgeltliche Tätigkeiten nach § 58 Nrn. 3, 4 oder 8 begründen einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder Vermögensverwaltung (z.B. Raumüberlassung). Bei den Regelungen des § 58 Nrn. 5, 10 und 12 kommt es jeweils nicht auf die Bezeichnung der Körperschaft als Stiftung, sondern auf die tatsächliche Rechtsform an. Dabei ist es unmaßgeblich, ob es sich um eine rechtsfähige oder nichtrechtsfähige Stiftung handelt.

**Zu § 59 - Voraussetzung der Steuervergünstigung:**

1. Die Vorschrift bestimmt u.a., dass die Steuervergünstigung nur gewährt wird, wenn ein steuerbegünstigter Zweck (§§ 52 bis 54), die Selbstlosigkeit (§ 55) und die ausschließliche und unmittelbare Zweckverfolgung (§§ 56, 57) durch die Körperschaft aus der Satzung direkt hervorgehen. Eine weitere satzungsmäßige Voraussetzung in diesem Sinn ist die in § 61 geforderte Vermögensbindung. Das Unterhalten wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe (§ 14 Sätze 1 und 2 und § 64), die keine Zweckbetriebe (§§ 65 bis 68) sind, und die Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3) dürfen nicht Satzungszweck sein.
2. Bei mehreren Betrieben gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ist für jeden Betrieb gewerblicher Art eine eigene Satzung erforderlich.
3. Ein besonderes Anerkennungsverfahren ist im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht nicht vorgesehen. Ob eine Körperschaft steuerbegünstigt ist, entscheidet das Finanzamt im Veranlagungsverfahren durch Steuerbescheid (ggf. Freistellungsbescheid). Dabei hat es von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Steuerpflicht und für die Bemessung der Steuer wesentlich sind. Eine Körperschaft, bei der nach dem Ergebnis dieser Prüfung die gesetzlichen Voraussetzungen für die steuerliche Behandlung als steuerbegünstigte Körperschaft vorliegen, muss deshalb auch als solche behandelt werden, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob ein entsprechender Antrag gestellt worden ist oder nicht. Ein Verzicht auf die Behandlung als steuerbegünstigte Körperschaft ist somit für das Steuerrecht unbeachtlich.
4. Auf Antrag einer neu gegründeten Körperschaft, bei der die Voraussetzungen der Steuervergünstigung noch nicht im Veranlagungsverfahren festgestellt worden sind, bescheinigt das zuständige Finanzamt vorläufig, z.B. für den Empfang steuerbegünstigter Spenden oder für eine Gebührenbefreiung, dass bei ihm die Körperschaft steuerlich erfasst ist und die eingereichte Satzung alle nach § 59 Satz 1, §§ 60 und 61 geforderten Voraussetzungen erfüllt, welche u.a. für die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG vorliegen müssen. Eine vorläufige Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit darf erst ausgestellt werden, wenn eine Satzung vorliegt, die den gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften entspricht.
5. Die vorläufige Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit stellt keinen Verwaltungsakt, sondern lediglich eine Auskunft über den gekennzeichneten Teilbereich der für die Steuervergünstigung erforderlichen Voraussetzungen dar. Sie sagt z.B. nichts über die Übereinstimmung von Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung aus. Sie ist befristet



zu erteilen und ist frei widerruflich (BFH-Beschluss vom 7.5.1986, BStBl II S. 677). Die Geltungsdauer sollte 18 Monate nicht überschreiten.

6. Die Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit kann auch in Betracht kommen, wenn eine Körperschaft schon längere Zeit existiert und die Gemeinnützigkeit im Veranlagungsverfahren versagt wurde (BFH-Beschluss vom 23.9.1998, BStBl II 2000 S. 320).
- 6.1 Eine vorläufige Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit ist in diesen Fällen auf Antrag zu erteilen, wenn die Körperschaft die Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit im gesamten Veranlagungszeitraum, der dem Zeitraum der Nichtgewährung folgt, voraussichtlich erfüllen wird. Ihre Geltungsdauer sollte 18 Monate nicht überschreiten.
- 6.2 Darüber hinaus kann die Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit auch dann geboten sein, wenn die Körperschaft nach Auffassung des Finanzamts nicht gemeinnützig ist. In diesen Fällen darf die Bescheinigung nur erteilt werden, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:
  - 6.2.1 Die Körperschaft muss gegen eine Entscheidung des Finanzamts, mit der die Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit abgelehnt wurde, beim zuständigen Finanzgericht Rechtsschutz begehrt haben.
  - 6.2.2 Es müssen ernstliche Zweifel bestehen, ob die Ablehnung der Gemeinnützigkeit im Klageverfahren bestätigt wird. Dies erfordert, dass die Körperschaft schlüssig darlegt und glaubhaft macht, dass sie die Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit nach ihrer Satzung und bei der tatsächlichen Geschäftsführung erfüllt.
  - 6.2.3 Die wirtschaftliche Existenz der Körperschaft muss in Folge der Nichterteilung der vorläufigen Bescheinigung gefährdet sein. Für die Beurteilung sind die Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall maßgeblich. Eine Existenzgefährdung kann nicht allein deshalb unterstellt werden, weil sich die Körperschaft bisher zu einem wesentlichen Teil aus Spenden oder steuerlich abziehbaren Mitgliedsbeiträgen finanziert hat und wegen der Nichtgewährung der Steuervergünstigungen ein erheblicher Rückgang dieser Einnahmen zu erwarten ist. Sie liegt z.B. auch dann nicht vor, wenn die Körperschaft über ausreichendes verwertbares Vermögen verfügt oder sich ausreichende Kredite verschaffen kann. Die Körperschaft muss als Antragsgrund die Existenzgefährdung schlüssig darlegen und glaubhaft machen.

Die vorläufige Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit nach Nr. 6.2 ist ggf. formlos zu erteilen. Sie muss die Körperschaft in die Lage versetzen, unter Hinweis auf die steuerliche Abzugsfähigkeit um Zuwendungen zu werben. Ihre Geltungsdauer ist bis zum rechtskräftigen Abschluss des gerichtlichen Verfahrens zu befristen. Ob Auflagen, wie sie der BFH in dem entschiedenen Fall beschlossen hat (u.a. vierteljährliche Einreichung von Aufstellungen über die Einnahmen und Ausgaben), sinnvoll und erforderlich sind, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab.
7. Die vorläufige Bescheinigung wird durch den Steuerbescheid (ggf. Freistellungsbescheid) ersetzt. Die Steuerbefreiung soll spätestens alle drei Jahre überprüft werden.

#### **Zu § 60 - Anforderungen an die Satzung:**

1. Die Satzung muß so präzise gefaßt sein, daß aus ihr unmittelbar entnommen werden kann, ob die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung vorliegen (formelle Satzungsmaßigkeit). Die bloße Bezugnahme auf Satzungen oder andere Regelungen Dritter genügt nicht (BFH-Urteil vom 19.04.1989, BStBl II S. 595). Es reicht aus, wenn sich die satzungsmäßigen Voraussetzungen aufgrund einer Auslegung aller Satzungsbestimmungen ergeben (BFH-Urteil vom 13.12.1978, BStBl II 1979 S. 482 und vom 13.08.1997, BStBl II S. 794).
2. Die Anlagen 1 und 2 enthalten das Muster einer Satzung. Das Muster in Anlage 1 sieht ergänzende Bestimmungen über die Vermögensbindung vor. Das Muster in Anlage 2 Buchstabe a kann verwendet werden, wenn die Vermögensbildung nicht in der Satzung festgelegt zu werden braucht (§ 62). Die Verwendung der Mustersatzungen ist nicht vorgeschrieben.
3. Eine Satzung braucht nicht allein deswegen geändert zu werden, weil in ihr auf Vorschriften des StAnpG oder der GemV verwiesen oder das Wort „selbstlos“ nicht verwandt wird.
4. Ordensgemeinschaften haben eine den Ordensstatuten entsprechende zusätzliche Erklärung nach dem Muster der Anlage 3 abzugeben, die die zuständigen Organe der Orden bindet.

5. Die tatsächliche Geschäftsführung (vgl. § 63) muss mit der Satzung übereinstimmen.
6. Die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Anerkennung der Steuerbegünstigung müssen
  - bei der Körperschaftsteuer vom Beginn bis zum Ende des Veranlagungszeitraums,
  - bei der Gewerbesteuer vom Beginn bis zum Ende des Erhebungszeitraums,
  - bei der Grundsteuer zum Beginn des Kalenderjahres, für das über die Steuerpflicht zu entscheiden ist (§ 9 Abs. 2 GrStG),
  - bei der Umsatzsteuer zu den sich aus § 13 Abs. 1 UStG ergebenden Zeitpunkten,
  - bei der Erbschaftsteuer zu den sich aus § 9 ErbStG ergebenden Zeitpunkten, erfüllt sein.

#### **Zu § 61 - Satzungsmäßige Vermögensbindung:**

1. Die Vorschrift stellt klar, dass die zu den Voraussetzungen der Selbstlosigkeit zählende Bindung des Vermögens für steuerbegünstigte Zwecke vor allem im Falle der Auflösung der Körperschaft aus der Satzung genau hervorgehen muss (Mustersatzungen, § 5). Eine satzungsmäßige Vermögensbindung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaft genügt nicht den Anforderungen (vgl. Nr. 25 zu § 55).
2. § 61 Abs. 2 läßt bei Vorliegen zwingender Gründe die Bestimmung in der Satzung zu, daß über die Verwendung des Vermögens zu steuerbegünstigten Zwecken erst nach Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zweckverfolgung nach Einwilligung des Finanzamtes bestimmt wird (Mustersatzungen, Alternative zu § 5).
3. Für bestimmte Körperschaften, z. B. Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und bestimmte Stiftungen, enthält § 62 eine Ausnahme von der Vermögensbindung.
4. Wird die satzungsmäßige Vermögensbindung aufgehoben, gilt sie von Anfang an als steuerlich nicht ausreichend. Die Regelung greift auch ein, wenn die Bestimmung über die Vermögensbindung erst zu einem Zeitpunkt geändert wird, in dem die Körperschaft nicht mehr als steuerbegünstigt anerkannt ist. Die entsprechenden steuerlichen Folgerungen sind durch Steuerfestsetzung rückwirkend zu ziehen.
5. Bei Verstößen gegen den Grundsatz der Vermögensbindung bildet die Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff.) keine Grenze. Vielmehr können nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 auch Steuerbescheide noch geändert werden, die Steuern betreffen, die innerhalb von zehn Jahren vor der erstmaligen Verletzung der Vermögensbindungsregelung entstanden sind. Es kann demnach auch dann noch zugegriffen werden, wenn zwischen dem steuerfreien Bezug der Erträge und dem Wegfall der Steuerbegünstigung ein Zeitraum von mehr als fünf Jahren liegt, selbst wenn in der Zwischenzeit keine Erträge mehr zugeflossen sind.

#### **Beispiel:**

Eine gemeinnützige Körperschaft hat in den Jahren 01 bis 11 steuerfreie Einnahmen aus einem Zweckbetrieb bezogen und diese teils für gemeinnützige Zwecke ausgegeben und zum Teil in eine Rücklage eingestellt. Eine in 11 vollzogene Satzungsänderung sieht jetzt vor, daß bei Auflösung des Vereins das Vermögen an die Mitglieder ausgekehrt wird. In diesem Fall muß das Finanzamt für die Veranlagungszeiträume 01 ff. Steuerbescheide erlassen, welche die Nachversteuerung aller genannten Einnahmen vorsehen, wobei es unerheblich ist, ob die Einnahmen noch im Vereinsvermögen vorhanden sind.

6. Verstöße gegen § 55 Abs. 1 bis 3 begründen die Möglichkeit einer Nachversteuerung im Rahmen der Festsetzungsfrist.
7. Die Nachversteuerung gem. § 61 Abs. 3 greift nicht nur bei gemeinnützigkeitsschädlichen Änderungen satzungrechtlicher Bestimmungen über die Vermögensbindung ein, sondern erfaßt auch die Fälle, in denen die tatsächliche Geschäftsführung gegen die von § 61 geforderte Vermögensbindung verstößt (§ 63 Abs. 2).

**Beispiel:**

Eine gemeinnützige Körperschaft verwendet bei ihrer Auflösung oder bei Aufgabe ihres begünstigten Satzungszweckes ihr Vermögen entgegen der Vermögensbindungsbestimmung in der Satzung nicht für begünstigte Zwecke.

8. Verstöße der tatsächlichen Geschäftsführung gegen § 55 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 können so schwerwiegend sein, daß sie einer Verwendung des gesamten Vermögens für satzungsfremde Zwecke gleichkommen. Auch in diesen Fällen ist eine Nachversteuerung nach § 61 Abs. 3 möglich.
9. Bei der nachträglichen Besteuerung ist so zu verfahren, als ob die Körperschaft von Anfang an uneingeschränkt steuerpflichtig gewesen wäre. § 13 Abs. 3 KStG ist nicht anwendbar.

**Zu § 62 - Ausnahmen von der satzungsmäßigen Vermögensbindung:**

1. Die Vorschrift befreit nur von der Verpflichtung, die Vermögensbindung in der Satzung festzulegen. Materiell unterliegen auch diese Körperschaften der Vermögensbindung.
2. Die staatliche Anerkennung einer Stiftung begründet noch nicht die Befreiung; die Stiftung muss vielmehr staatlicher Aufsicht nach den Stiftungsgesetzen der Länder unterliegen.

**Zu § 63 - Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung:**

1. Den Nachweis, dass die tatsächliche Geschäftsführung den notwendigen Erfordernissen entspricht, hat die Körperschaft durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben zu führen. Andere Nachweise, die Aufschluss über die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft geben (z.B. Protokolle, Tätigkeitsberichte), sind dem Finanzamt vorzulegen. Die Vorschriften der AO über die Führung von Büchern und Aufzeichnungen (§§ 140 ff.) sind zu beachten. Die Vorschriften des Handelsrechts einschließlich der entsprechenden Buchführungsvorschriften gelten nur, sofern sich dies aus der Rechtsform der Körperschaft oder aus ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit ergibt. Bei der Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke im Ausland besteht eine erhöhte Nachweispflicht (§ 90 Abs. 2).
2. Die tatsächliche Geschäftsführung umfasst auch die Ausstellung steuerlicher Zuwendungsbestätigungen. Bei Missbräuchen auf diesem Gebiet, z.B. durch die Ausstellung von Gefälligkeitsbestätigungen, ist die Steuerbegünstigung zu versagen.
3. Die tatsächliche Geschäftsführung muss sich im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung halten, da die Rechtsordnung als selbstverständlich das gesetzestreue Verhalten aller Rechtsunterworfenen voraussetzt (vgl. auch Nr. 16 zu § 52). Als Verstoß gegen die Rechtsordnung, der die Steuerbegünstigung ausschließt, kommt auch eine Steuerverkürzung in Betracht (BFH-Urteil vom 27.9.2001, BStBl II 2002 S. 169).

**Zu § 64 - Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe:****Zu § 64 Abs. 1:**

1. Als Gesetz, das die Steuervergünstigung teilweise, nämlich für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 Sätze 1 und 2), ausschließt, ist das jeweilige Steuergesetz zu verstehen, also § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG, § 12 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 UStG, § 3 Abs. 1 Nr. 3b GrStG i.V.m. A 12 Abs. 4 GrStR.
2. Wegen des Begriffs „Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ wird auf § 14 hingewiesen. Zum Begriff der „Nachhaltigkeit“ bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben siehe BFH-Urteil vom 21.8.1985 (BStBl II 1986 S. 88). Danach ist eine Tätigkeit grundsätzlich nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist. Es genügt, wenn bei der Tätigkeit der allgemeine Wille besteht, gleichartige oder ähnliche Handlungen bei sich bietender Gelegenheit zu wiederholen. Wiederholte Tätigkeiten liegen auch vor, wenn der Grund zum Tätigwerden auf einem einmaligen Entschluss beruht, die Erledigung aber mehrere (Einzel-)Tätigkeiten erfordert.
3. Ob eine an einer Personengesellschaft oder Gemeinschaft beteiligte steuerbegünstigte Körperschaft gewerbliche Einkünfte bezieht und damit einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 Sätze 1 und 2) unterhält, wird im einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsbescheid der Personengesellschaft bindend festgestellt (BFH-Urteil vom 27.7.1988, BStBl II 1989 S. 134). Ob der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb steuerpflichtig ist oder ein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68) vorliegt, ist dagegen bei der Körperschaftsteueranlagung der steuerbegünstigten Körperschaft zu entscheiden. Die Beteiligung einer steuerbegünstigten Körperschaft an einer Kapitalgesellschaft ist grund-

sätzlich Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3). Sie stellt jedoch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, wenn mit ihr tatsächlich ein entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft ausgeübt wird oder ein Fall der Betriebsaufspaltung vorliegt (vgl. BFH-Urteil vom 30.6.1971, BStBl II S. 753; H 137 Abs. 4 bis 6 EStH). Besteht die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die selbst ausschließlich der Vermögensverwaltung dient, so liegt auch bei Einflussnahme auf die Geschäftsführung kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor (s. Abschnitt 8 Abs. 5 KStR). Dies gilt auch bei Beteiligung an einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft. Die Grundsätze der Betriebsaufspaltung sind nicht anzuwenden, wenn sowohl das Betriebs- als auch das Besitzunternehmen steuerbegünstigt sind.

4. Bei der Ermittlung des Gewinns aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sind die Betriebsausgaben zu berücksichtigen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Dazu gehören Ausgaben, die dem Betrieb unmittelbar zuzuordnen sind, weil sie ohne den Betrieb nicht oder zumindest nicht in dieser Höhe angefallen wären.
5. Bei so genannten gemischt veranlassten Kosten, die sowohl durch die steuerfreie als auch durch die steuerpflichtige Tätigkeit veranlasst sind, scheidet eine Berücksichtigung als Betriebsausgaben des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs grundsätzlich aus, wenn sie ihren primären Anlass im steuerfreien Bereich haben. Werden z.B. Werbemaßnahmen bei sportlichen oder kulturellen Veranstaltungen durchgeführt, sind die Veranstaltungskosten, soweit sie auch ohne die Werbung entstanden wären, keine Betriebsausgaben des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs „Werbung“ (BFH-Urteil vom 27.3.1991, BStBl II 1992 S. 103; zur pauschalen Gewinnermittlung bei Werbung im Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit einschließlich Zweckbetrieben vgl. Nrn. 28 ff.).
6. Unabhängig von ihrer primären Veranlassung ist eine anteilige Berücksichtigung von gemischt veranlassten Aufwendungen (einschließlich Absetzung für Abnutzung) als Betriebsausgaben des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs dann zulässig, wenn ein objektiver Maßstab für die Aufteilung der Aufwendungen (z.B. nach zeitlichen Gesichtspunkten) auf den ideellen Bereich einschließlich der Zweckbetriebe und den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb besteht.

Danach ist z.B. bei der Gewinnermittlung für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Greenfee“ von steuerbegünstigten Golfvereinen - abweichend von den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 27.3.1991 (BStBl II 1992 S. 103) - wegen der Abgrenzbarkeit nach objektiven Maßstäben (z.B. im Verhältnis der Nutzung der Golfanlage durch vereinsfremde Spieler zu den Golf spielenden Vereinsmitgliedern im Kalenderjahr) trotz primärer Veranlassung durch den ideellen Bereich des Golfvereins ein anteiliger Betriebsausgabenabzug der Aufwendungen (z.B. für Golfplatz- und Personalkosten) zulässig. Bei gemeinnützigen Musikvereinen sind Aufwendungen, die zu einem Teil mit Auftritten ihrer Musikgruppen bei eigenen steuerpflichtigen Festveranstaltungen zusammenhängen, anteilig als Betriebsausgaben des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs abzuziehen. Derartige Aufwendungen sind z.B. Kosten für Notenmaterial, Uniformen und Verstärkeranlagen, die sowohl bei Auftritten, die unentgeltlich erfolgen oder Zweckbetriebe sind, als auch bei Auftritten im Rahmen eines eigenen steuerpflichtigen Betriebs eingesetzt werden. Als Maßstab für die Aufteilung kommt die Zahl der Stunden, die einschließlich der Proben auf die jeweiligen Bereiche entfallen, in Betracht.

Auch die Personal- und Sachkosten für die allgemeine Verwaltung können grundsätzlich im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb abgezogen werden, soweit sie bei einer Aufteilung nach objektiven Maßstäben teilweise darauf entfallen. Bei Kosten für die Errichtung und Unterhaltung von Vereinsheimen gibt es i.d.R. keinen objektiven Aufteilungsmaßstab.

7. Unter Sponsoring wird üblicherweise die Gewährung von Geld oder geldwerten Vorteilen durch Unternehmen zur Förderung von Personen, Gruppen und/oder Organisationen in sportlichen, kulturellen, kirchlichen, wissenschaftlichen, sozialen, ökologischen oder ähnlich bedeutsamen gesellschaftspolitischen Bereichen verstanden, mit der regelmäßig auch eigene unternehmensbezogene Ziele der Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit verfolgt werden. Leistungen eines Sponsors beruhen häufig auf einer vertraglichen Vereinbarung zwischen dem Sponsor und dem Empfänger der Leistungen (Sponsoring-Vertrag), in dem Art und Umfang der Leistungen des Sponsors und des Empfängers geregelt sind.
8. Die im Zusammenhang mit dem Sponsoring erhaltenen Leistungen können bei einer steuerbegünstigten Körperschaft steuerfreie Einnahmen im ideellen Bereich, steuerfreie Einnahmen aus der Vermögensverwaltung oder Einnahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sein. Die steuerliche Behandlung der Leistungen beim Empfänger hängt grundsätzlich nicht davon ab, wie die entsprechenden Aufwendungen beim leistenden Unternehmen behandelt werden. Für die Abgrenzung gelten die allgemeinen Grundsätze.
9. Danach liegt kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft dem Sponsor nur die Nutzung ihres Namens zu Werbezwecken in der Weise gestattet, dass der Sponsor selbst zu Werbezwecken oder zur Imagepflege auf seine Leistungen an die Körperschaft hinweist.

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt auch dann nicht vor, wenn der Empfänger der Leistungen z.B. auf Plakaten, Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen oder in anderer Weise auf die Unterstützung durch einen Sponsor lediglich hinweist. Dieser Hinweis kann unter Verwendung des Namens, Emblems oder Logos des Sponsors, jedoch ohne besondere Hervorhebung, erfolgen. Entsprechende Sponsoringeinnahmen sind nicht als Einnahmen aus der Vermögensverwaltung anzusehen. Eine Zuführung zur freien Rücklage nach § 58 Nr. 7 Buchstabe a ist daher lediglich i.H.v. 10 v.H. der Einnahmen, nicht aber i.H.v. einem Drittel des daraus erzielten Überschusses möglich.

10. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt dagegen vor, wenn die Körperschaft an den Werbemaßnahmen mitwirkt. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kann kein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68) sein. Soweit Sponsoringeinnahmen unmittelbar in einem aus anderen Gründen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen, sind sie diesem zuzurechnen.

**Zu § 64 Abs. 2:**

11. Die Regelung, dass bei steuerbegünstigten Körperschaften mehrere steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe als ein Betrieb zu behandeln sind, gilt auch für die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens der Körperschaft und für die Beurteilung der Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 1. Für die Frage, ob die Grenzen für die Buchführungspflicht überschritten sind, kommt es also auf die Werte (Einnahmen, Überschuss) des Gesamtbetriebs an.
12. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 3 gilt auch für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Das bedeutet u. a., dass Verluste und Gewinnminderungen in den einzelnen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nicht durch Zuwendungen an Mitglieder oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen entstanden sein dürfen.
13. Bei einer Körperschaft, die mehrere steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhält, ist für die Frage, ob gemeinnützigkeitsschädliche Verluste vorliegen, nicht auf das Ergebnis des einzelnen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, sondern auf das zusammengefasste Ergebnis aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe abzustellen. Danach ist die Gemeinnützigkeit einer Körperschaft gefährdet, wenn die steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe insgesamt Verluste erwirtschaften (vgl. auch Nrn. 4 ff. zu § 55).

In den Fällen des § 64 Abs. 5 und 6 ist nicht der geschätzte bzw. pauschal ermittelte Gewinn, sondern das Ergebnis zu berücksichtigen, das sich bei einer Ermittlung nach den allgemeinen Regelungen ergeben würde (vgl. Nrn. 4 bis 6).

**Zu § 64 Abs. 3:**

14. Die Höhe der Einnahmen aus den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben bestimmt sich nach den Grundsätzen der steuerlichen Gewinnermittlung. Bei steuerbegünstigten Körperschaften, die den Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermitteln, kommt es deshalb nicht auf den Zufluss i.S. des § 11 EStG an, so dass auch Forderungszugänge als Einnahmen zu erfassen sind. Bei anderen steuerbegünstigten Körperschaften sind die im Kalenderjahr zugeflossenen Einnahmen (§ 11 EStG) maßgeblich. Ob die Einnahmen die Besteuerungsgrenze übersteigen, ist für jedes Jahr gesondert zu prüfen. Nicht leistungsbezogene Einnahmen sind nicht den für die Besteuerungsgrenze maßgeblichen Einnahmen zuzurechnen (vgl. Nr. 16).
15. Zu den Einnahmen i.S. des § 64 Abs. 3 gehören leistungsbezogene Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer aus dem laufenden Geschäft, wie Einnahmen aus dem Verkauf von Speisen und Getränken. Dazu zählen auch erhaltene Anzahlungen.
16. Zu den leistungsbezogenen Einnahmen i.S. der Nr. 15 gehören z.B. nicht
- a) der Erlös aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs;
  - b) Betriebskostenzuschüsse sowie Zuschüsse für die Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs;
  - c) Investitionszulagen;
  - d) der Zufluss von Darlehen;
  - e) Entnahmen i.S. des § 4 Abs. 1 EStG;
  - f) die Auflösung von Rücklagen;
  - g) erstattete Betriebsausgaben, z.B. Gewerbe- oder Umsatzsteuer;
  - h) Versicherungsleistungen mit Ausnahme des Ersatzes von leistungsbezogenen Einnahmen.
17. Ist eine steuerbegünstigte Körperschaft an einer Personengesellschaft oder Gemeinschaft beteiligt, sind für die Beurteilung, ob die Besteuerungsgrenze überschritten wird, die anteiligen (Brutto-)Einnahmen aus der Beteiligung - nicht aber der Gewinnanteil - maßgeblich. Bei Beteiligung einer steuerbegünstigten Körperschaft an einer Kapital-

gesellschaft sind die Bezüge i.S. des § 8 b Abs. 1 KStG und die Erlöse aus der Veräußerung von Anteilen i.S. des § 8 b Abs. 2 KStG als Einnahmen i.S. des § 64 Abs. 3 zu erfassen, wenn die Beteiligung einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellt (vgl. Nr. 3) oder in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehalten wird.

18. In den Fällen des § 64 Abs. 5 und 6 sind für die Prüfung, ob die Besteuerungsgrenze i.S. des § 64 Abs. 3 überschritten wird, die tatsächlichen Einnahmen anzusetzen.
19. Einnahmen aus sportlichen Veranstaltungen, die nach § 67a Abs. 1 Satz 1 oder - bei einer Option - Abs. 3 kein Zweckbetrieb sind, gehören zu den Einnahmen i.S. des § 64 Abs. 3.

**Beispiel:**

Ein Sportverein, der auf die Anwendung des § 67a Abs. 1 Satz 1 (Zweckbetriebsgrenze) verzichtet hat, erzielt im Jahr 01 folgende Einnahmen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben:

Sportliche Veranstaltungen, an denen kein bezahlter Sportler teilgenommen hat:	35 000 €
Sportliche Veranstaltungen, an denen bezahlte Sportler des Vereins teilgenommen haben:	20 000 €
Verkauf von Speisen und Getränken:	5 000 €

Die Einnahmen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die keine Zweckbetriebe sind, betragen 25 000 € (20 000 € + 5 000 €). Die Besteuerungsgrenze von 30 678 € wird nicht überschritten.

20. Eine wirtschaftliche Betätigung verliert durch das Unterschreiten der Besteuerungsgrenze nicht den Charakter des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Das bedeutet, dass kein Beginn einer teilweisen Steuerbefreiung i.S. des § 13 Abs. 5 KStG vorliegt und dementsprechend keine Schlussbesteuerung durchzuführen ist, wenn Körperschaft- und Gewerbesteuer wegen § 64 Abs. 3 nicht mehr erhoben werden.
21. Bei Körperschaften mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr sind für die Frage, ob die Besteuerungsgrenze überschritten wird, die in dem Wirtschaftsjahr erzielten Einnahmen maßgeblich.
22. Der allgemeine Grundsatz des Gemeinnützigkeitsrechts, dass für die steuerbegünstigten Zwecke gebundene Mittel nicht für den Ausgleich von Verlusten aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben verwendet werden dürfen, wird durch § 64 Abs. 3 nicht aufgehoben. Unter diesem Gesichtspunkt braucht jedoch bei Unterschreiten der Besteuerungsgrenze der Frage der Mittelverwendung nicht nachgegangen zu werden, wenn bei überschlägiger Prüfung der Aufzeichnungen erkennbar ist, dass in dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 64 Abs. 2) keine Verluste entstanden sind.
23. Verluste und Gewinne aus Jahren, in denen die maßgeblichen Einnahmen die Besteuerungsgrenze nicht übersteigen, bleiben bei dem Verlustabzug (§ 10 d EStG) außer Ansatz. Ein rück- und vortragbarer Verlust kann danach nur in Jahren entstehen, in denen die Einnahmen die Besteuerungsgrenze übersteigen. Dieser Verlust wird nicht für Jahre verbraucht, in denen die Einnahmen die Besteuerungsgrenze von 30 678 € nicht übersteigen.

**Zu § 64 Abs. 4:**

24. § 64 Abs. 4 gilt nicht für regionale Untergliederungen (Landes-, Bezirks-, Ortsverbände) steuerbegünstigter Körperschaften.

**Zu § 64 Abs. 5:**

25. § 64 Abs. 5 gilt nur für Altmaterialsammlungen (Sammlung und Verwertung von Lumpen, Altpapier, Schrott). Die Regelung gilt nicht für den Einzelverkauf gebrauchter Sachen (Gebrauchtwarenhandel). Basare und ähnliche Einrichtungen sind deshalb nicht begünstigt.
26. § 64 Abs. 5 ist nur anzuwenden, wenn die Körperschaft dies beantragt (Wahlrecht).
27. Der branchenübliche Reingewinn ist bei der Verwertung von Altpapier mit 5 v.H. und bei der Verwertung von anderem Altmaterial mit 20 v.H. der Einnahmen anzusetzen.

**Zu § 64 Abs. 6:**

28. Bei den genannten steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ist der Besteuerung auf Antrag der Körperschaft ein Gewinn von 15 v.H. der Einnahmen zugrunde zu legen. Der Antrag gilt jeweils für alle gleichartigen

Tätigkeiten in dem betreffenden Veranlagungszeitraum. Er entfaltet keine Bindungswirkung für folgende Veranlagungszeiträume.

29. Nach § 64 Abs. 6 Nr. 1 kann der Gewinn aus Werbemaßnahmen pauschal ermittelt werden, wenn sie im Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit einschließlich Zweckbetrieben stattfinden. Beispiele für derartige Werbemaßnahmen sind die Trikot- oder Bandenwerbung bei Sportveranstaltungen, die ein Zweckbetrieb sind, oder die aktive Werbung in Programmheften oder auf Plakaten bei kulturellen Veranstaltungen. Dies gilt auch für Sponsoring i.S. von Nr. 10.

Die frühere Regelung, nach der bei Werbemaßnahmen bei sportlichen oder kulturellen Veranstaltungen die Betriebsausgaben pauschal mit 25 v.H. der Werbeeinnahmen angesetzt werden durften, ist ab dem 1.1.2000 nicht mehr anzuwenden.

30. Soweit Werbeeinnahmen nicht im Zusammenhang mit der ideellen steuerbegünstigten Tätigkeit oder einem Zweckbetrieb erzielt werden, z.B. Werbemaßnahmen bei einem Vereinsfest oder bei sportlichen Veranstaltungen, die wegen Überschreitens der Zweckbetriebsgrenze des § 67a Abs. 1 oder wegen des Einsatzes bezahlter Sportler ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sind, ist § 64 Abs. 6 nicht anzuwenden.
31. Nach § 64 Abs. 6 Nr. 2 kann auch der Gewinn aus dem Totalisatorbetrieb der Pferderennvereine mit 15 v.H. der Einnahmen angesetzt werden. Die maßgeblichen Einnahmen ermitteln sich wie folgt:

Wetteinnahmen  
abzgl. Rennwettsteuer (Totalisatorsteuer)  
abzgl. Auszahlungen an die Wetter.

#### **Zu § 64 Abs. 5 und 6:**

32. Wird in den Fällen des § 64 Abs. 5 oder 6 kein Antrag auf Schätzung des Überschusses oder auf pauschale Gewinnermittlung gestellt, ist der Gewinn nach den allgemeinen Regeln durch Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben zu ermitteln (vgl. Nrn. 4 bis 6).
33. Wird der Überschuss nach § 64 Abs. 5 geschätzt oder nach § 64 Abs. 6 pauschal ermittelt, sind dadurch auch die damit zusammenhängenden tatsächlichen Aufwendungen der Körperschaft abgegolten; sie können nicht zusätzlich abgezogen werden.
34. Wird der Überschuss nach § 64 Abs. 5 geschätzt oder nach § 64 Abs. 6 pauschal ermittelt, muss die Körperschaft die mit diesen Einnahmen im Zusammenhang stehenden Einnahmen und Ausgaben gesondert aufzeichnen. Die genaue Höhe der Einnahmen wird zur Ermittlung des Gewinns nach § 64 Abs. 5 bzw. 6 benötigt. Die mit diesen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben zusammenhängenden Ausgaben dürfen das Ergebnis der anderen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe nicht mindern.
35. Die in den Bruttoeinnahmen ggf. enthaltene Umsatzsteuer gehört nicht zu den maßgeblichen Einnahmen i.S. des § 64 Abs. 5 und 6.

#### **Zu § 65 - Zweckbetrieb:**

1. Der Zweckbetrieb ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i.S. von § 14. Jedoch wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich dem begünstigten Bereich der Körperschaft zugerechnet.
2. Ein Zweckbetrieb muss tatsächlich und unmittelbar satzungsmäßige Zwecke der Körperschaft verwirklichen, die ihn betreibt. Es genügt nicht, wenn er begünstigte Zwecke verfolgt, die nicht satzungsmäßige Zwecke der ihn tragenden Körperschaft sind. Ebenso wenig genügt es, wenn er der Verwirklichung begünstigter Zwecke nur mittelbar dient, z.B. durch Abführung seiner Erträge (BFH-Urteil vom 21.8.1985, BStBl II 1986 S. 88). Ein Zweckbetrieb muss deshalb in seiner Gesamtrichtung mit den ihn begründenden Tätigkeiten und nicht nur mit den durch ihn erzielten Einnahmen den steuerbegünstigten Zwecken dienen (BFH-Urteil vom 26.4.1995, BStBl II S. 767).
3. Weitere Voraussetzung eines Zweckbetriebes ist, dass die Zwecke der Körperschaft nur durch ihn erreicht werden können. Die Körperschaft muss den Zweckbetrieb zur Verwirklichung ihrer satzungsmäßigen Zwecke unbedingt und unmittelbar benötigen.
4. Der Wettbewerb eines Zweckbetriebes zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art muss auf das zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbare Maß begrenzt sein. Eine tatsächliche, konkrete Konkurrenz- und Wettbewerbslage zu steuerpflichtigen Betrieben derselben oder ähnlichen Art ist nicht erforderlich

(BFH-Urteil vom 27.10.1993, BStBl II 1994 S. 573). Ein Zweckbetrieb ist daher - entgegen dem BFH-Urteil vom 30.3.2000 (BStBl II S. 705) - bereits dann nicht gegeben, wenn ein Wettbewerb mit steuerpflichtigen Unternehmen lediglich möglich wäre, ohne dass es auf die tatsächliche Wettbewerbssituation vor Ort ankommt. Unschädlich ist dagegen der uneingeschränkte Wettbewerb zwischen Zweckbetrieben, die demselben steuerbegünstigten Zweck dienen und ihn in der gleichen oder in ähnlicher Form verwirklichen.

#### **Zu § 66 - Wohlfahrtspflege:**

1. Die Bestimmung enthält eine Sonderregelung für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die sich mit der Wohlfahrtspflege befassen.
2. Die Wohlfahrtspflege darf nicht des Erwerbs wegen ausgeführt werden. Damit ist keine Einschränkung gegenüber den Voraussetzungen der Selbstlosigkeit gegeben, wie sie in § 55 bestimmt sind.
3. Die Tätigkeit muss auf die Sorge für notleidende oder gefährdete Menschen gerichtet sein. Notleidend bzw. gefährdet sind Menschen, die eine oder beide der in § 53 Nrn. 1 und 2 genannten Voraussetzungen erfüllen. Es ist nicht erforderlich, dass die gesamte Tätigkeit auf die Förderung notleidender bzw. gefährdeter Menschen gerichtet ist. Es genügt, wenn zwei Drittel der Leistungen einer Einrichtung notleidenden bzw. gefährdeten Menschen zugute kommen. Auf das Zahlenverhältnis von gefährdeten bzw. notleidenden und übrigen geförderten Menschen kommt es nicht an.
4. Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege liegt regelmäßig vor bei häuslichen Pflegeleistungen durch eine steuerbegünstigte Körperschaft im Rahmen des Siebten oder Elften Buches Sozialgesetzbuch, des Bundessozialhilfegesetzes oder des Bundesversorgungsgesetzes.
5. Die Belieferung von Studentinnen und Studenten mit Speisen und Getränken in Mensa- und Cafeteria-Betrieben von Studentenwerken ist als Zweckbetrieb zu beurteilen. Der Verkauf von alkoholischen Getränken, Tabakwaren und sonstigen Handelswaren darf jedoch nicht mehr als 5 v.H. des Gesamtumsatzes ausmachen. Entsprechendes gilt für die Grundversorgung von Schülerinnen und Schülern mit Speisen und Getränken an Schulen.
6. Der Krankentransport von Personen, für die während der Fahrt eine fachliche Betreuung bzw. der Einsatz besonderer Einrichtungen eines Krankentransport- oder Rettungswagens erforderlich ist oder möglicherweise notwendig wird, ist als Zweckbetrieb zu beurteilen. Dagegen erfüllt die bloße Beförderung von Personen, für die der Arzt eine Krankenfahrt (Beförderung in Pkw's, Taxen oder Mietwagen) verordnet hat, nicht die Kriterien nach § 66 Abs. 2.
7. Gesellige Veranstaltungen sind als steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu behandeln. Veranstaltungen, bei denen zwar auch die Geselligkeit gepflegt wird, die aber in erster Linie zur Betreuung behinderter Personen durchgeführt werden, können unter den Voraussetzungen der §§ 65, 66 Zweckbetrieb sein.
8. Unter § 68 ist eine Reihe von Einrichtungen der Wohlfahrtspflege beispielhaft aufgezählt.

#### **Zu § 67a - Sportliche Veranstaltungen:**

##### **Allgemeines**

1. Sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins sind grundsätzlich ein Zweckbetrieb, wenn die Einnahmen einschließlich der Umsatzsteuer aus allen sportlichen Veranstaltungen des Vereins die Zweckbetriebsgrenze von 30 678 € im Jahr nicht übersteigen (§ 67a Abs. 1 Satz 1). Übersteigen die Einnahmen die Zweckbetriebsgrenze von 30 678 € liegt grundsätzlich ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor.  
  
Der Verein kann auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze verzichten (§ 67a Abs. 2). Die steuerliche Behandlung seiner sportlichen Veranstaltungen richtet sich dann nach § 67a Abs. 3.
2. Unter Sportvereinen i.S. der Vorschrift sind alle gemeinnützigen Körperschaften zu verstehen, bei denen die Förderung des Sports (§ 52 Abs. 2 Nr. 2) Satzungszweck ist; die tatsächliche Geschäftsführung muss diesem Satzungszweck entsprechen (§ 59). § 67a gilt also z.B. auch für Sportverbände. Sie gilt auch für Sportvereine, die Fußballveranstaltungen unter Einsatz ihrer Lizenzspieler nach der 'Lizenzordnung Spieler' der Organisation "Die Liga-Fußballverband e.V. - Ligaverband" durchführen.
3. Als sportliche Veranstaltung ist die organisatorische Maßnahme eines Sportvereins anzusehen, die es aktiven Sportlern (die nicht Mitglieder des Vereins zu sein brauchen) ermöglicht, Sport zu treiben (BFH-Urteil vom 25.7.1996, BStBl II 1997 S. 154). Eine sportliche Veranstaltung liegt auch dann vor, wenn ein Sportverein in Erfüllung seiner Satzungszwecke im Rahmen einer Veranstaltung einer anderen Person oder Körperschaft eine sport-



liche Darbietung erbringt. Die Veranstaltung, bei der die sportliche Darbietung präsentiert wird, braucht keine steuerbegünstigte Veranstaltung zu sein (BFH-Urteil vom 4.5.1994, BStBl II S. 886).

4. Sportreisen sind als sportliche Veranstaltungen anzusehen, wenn die sportliche Betätigung wesentlicher und notwendiger Bestandteil der Reise ist (z.B. Reise zum Wettkampfort). Reisen, bei denen die Erholung der Teilnehmer im Vordergrund steht (Touristikreisen), zählen dagegen nicht zu den sportlichen Veranstaltungen, selbst wenn anlässlich der Reise auch Sport getrieben wird.
5. Die Ausbildung und Fortbildung in sportlichen Fertigkeiten gehört zu den typischen und wesentlichen Tätigkeiten eines Sportvereins. Sportkurse und Sportlehrgänge für Mitglieder und Nichtmitglieder von Sportvereinen (Sportunterricht) sind daher als „sportliche Veranstaltungen“ zu beurteilen. Es ist unschädlich für die Zweckbetriebs-eigenschaft, dass der Verein mit dem Sportunterricht in Konkurrenz zu gewerblichen Sportlehrern (z.B. Reitlehrer, Skilehrer, Tennislehrer, Schwimmlehrer) tritt, weil § 67a als die speziellere Vorschrift dem § 65 vorgeht. Die Beurteilung des Sportunterrichts als sportliche Veranstaltung hängt nicht davon ab, ob der Unterricht durch Beiträge, Sonderbeiträge oder Sonderentgelte abgegolten wird.
6. Der Verkauf von Speisen und Getränken - auch an Wettkampfteilnehmer, Schiedsrichter, Kampfrichter, Sanitäter usw. - und die Werbung gehören nicht zu den sportlichen Veranstaltungen. Diese Tätigkeiten sind gesonderte steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. Nach § 64 Abs. 2 ist es jedoch möglich, Überschüsse aus diesen Betrieben mit Verlusten aus sportlichen Veranstaltungen, die steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind, zu verrechnen.
7. Wird für den Besuch einer sportlichen Veranstaltung, die Zweckbetrieb ist, mit Bewirtung ein einheitlicher Eintrittspreis bezahlt, so ist dieser - ggf. im Wege der Schätzung - in einen Entgeltsanteil für den Besuch der sportlichen Veranstaltung und in einen Entgeltsanteil für die Bewirtungsleistungen aufzuteilen.
8. Zur Zulässigkeit einer pauschalen Gewinnermittlung beim steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Werbung“ wird auf Nrn. 28 bis 35 zu § 64 hingewiesen.
9. Die entgeltliche Übertragung des Rechts zur Nutzung von Werbeflächen in vereinseigenen oder gemieteten Sportstätten (z.B. an der Bande) sowie von Lautsprecheranlagen an Werbeunternehmer ist als steuerfreie Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3) zu beurteilen. Voraussetzung ist jedoch, dass dem Pächter (Werbeunternehmer) ein angemessener Gewinn verbleibt. Es ist ohne Bedeutung, ob die sportlichen Veranstaltungen, bei denen der Werbeunternehmer das erworbene Recht nutzt, Zweckbetrieb oder wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sind.  
  
Die entgeltliche Übertragung des Rechts zur Nutzung von Werbeflächen auf der Sportkleidung (z.B. auf Trikots, Sportschuhen, Helmen) und auf Sportgeräten ist stets als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu behandeln.
10. Die Unterhaltung von Club-Häusern, Kantinen, Vereinsheimen oder Vereinsgaststätten ist keine „sportliche Veranstaltung“, auch wenn diese Einrichtungen ihr Angebot nur an Mitglieder richten.
11. Bei Vermietung von Sportstätten einschließlich der Betriebsvorrichtungen für sportliche Zwecke ist zwischen der Vermietung auf längere Dauer und der Vermietung auf kurze Dauer (z.B. stundenweise Vermietung, auch wenn die Stunden für einen längeren Zeitraum im Voraus festgelegt werden) zu unterscheiden.
12. Die Vermietung auf längere Dauer ist dem Bereich der steuerfreien Vermögensverwaltung zuzuordnen, so dass sich die Frage der Behandlung als "sportliche Veranstaltung" i.S. des § 67a dort nicht stellt.  
  
Die Vermietung von Sportstätten und Betriebsvorrichtungen auf kurze Dauer schafft lediglich die Voraussetzungen für sportliche Veranstaltungen. Sie ist jedoch selbst keine "sportliche Veranstaltung", sondern ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eigener Art. Dieser ist als Zweckbetrieb i.S. des § 65 anzusehen, wenn es sich bei den Mietern um Mitglieder des Vereins handelt. Bei der Vermietung auf kurze Dauer an Nichtmitglieder tritt der Verein dagegen in größerem Umfang in Wettbewerb zu nicht begünstigten Vermietern, als es bei Erfüllung seiner steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (§ 65 Nr. 3). Diese Art der Vermietung ist deshalb als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu behandeln.
13. Werden im Zusammenhang mit der Vermietung von Sportstätten und Betriebsvorrichtungen auch bewegliche Gegenstände, z.B. Tennisschläger oder Golfschläger überlassen, stellt die entgeltliche Überlassung dieser Gegenstände ein Hilfsgeschäft dar, das das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt (BFH-Urteil vom 30.3.2000, BStBl II S. 705). Bei der alleinigen Überlassung von Sportgeräten, z.B. eines Flugzeugs, bestimmt sich die Zweckbetriebs-eigenschaft danach, ob die Sportgeräte Mitgliedern oder Nichtmitgliedern des Vereins überlassen werden.
14. § 3 Nr. 26 EStG gilt nicht für Einnahmen, die ein nebenberuflicher Übungsleiter etc. für eine Tätigkeit in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „sportliche Veranstaltungen“ erhält.

15. Werden sportliche Veranstaltungen, die im vorangegangenen Veranlagungszeitraum Zweckbetrieb waren, zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder umgekehrt, ist grundsätzlich § 13 Abs. 5 KStG anzuwenden.

#### **Zu § 67a Abs. 1**

16. Bei der Anwendung der Zweckbetriebsgrenze von 30 678 € sind alle Einnahmen der Veranstaltungen zuzurechnen, die in dem maßgeblichen Jahr nach den Regelungen der Nrn. 1 bis 15 als sportliche Veranstaltungen anzusehen sind. Zu diesen Einnahmen gehören insbesondere Eintrittsgelder, Startgelder, Zahlungen für die Übertragung sportlicher Veranstaltungen in Rundfunk und Fernsehen, Lehrgangsgebühren und Ablösezahlungen. Zum allgemeinen Einnahmegriff wird auf die Nrn. 15 und 16 zu § 64 hingewiesen.
17. Die Bezahlung von Sportlern in einem Zweckbetrieb i.S. des § 67a Abs. 1 Satz 1 ist zulässig (§ 58 Nr. 9). Dabei ist die Herkunft der Mittel, mit denen die Sportler bezahlt werden, ohne Bedeutung.
18. Die Zahlung von Ablösesummen ist in einem Zweckbetrieb i.S. des § 67a Abs. 1 Satz 1 uneingeschränkt zulässig.
19. Bei Spielgemeinschaften von Sportvereinen ist - unabhängig von der Qualifizierung der Einkünfte im Feststellungsbescheid für die Gemeinschaft - bei der Körperschaftsteueranlagung der beteiligten Sportvereine zu entscheiden, ob ein Zweckbetrieb oder ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gegeben ist. Dabei ist für die Beurteilung der Frage, ob die Zweckbetriebsgrenze des § 67a Abs. 1 Satz 1 überschritten wird, die Höhe der anteiligen Einnahmen (nicht des anteiligen Gewinns) maßgeblich.

#### **Zu § 67a Abs. 2**

20. Ein Verzicht auf die Anwendung des § 67a Abs. 1 Satz 1 ist auch dann möglich, wenn die Einnahmen aus den sportlichen Veranstaltungen die Zweckbetriebsgrenze von 30 678 € nicht übersteigen.
21. Die Option nach § 67a Abs. 2 kann bis zur Unanfechtbarkeit des Körperschaftsteuerbescheids widerrufen werden. Die Regelungen in Abschnitt 247 Abs. 2 und 6 UStR 2000 sind entsprechend anzuwenden. Der Widerruf ist - auch nach Ablauf der Bindungsfrist - nur mit Wirkung ab dem Beginn eines Kalender- oder Wirtschaftsjahres zulässig.

#### **Zu § 67a Abs. 3**

22. Verzichtet ein Sportverein gem. § 67a Abs. 2 auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze (§ 67a Abs. 1 Satz 1), sind sportliche Veranstaltungen ein Zweckbetrieb, wenn an ihnen kein bezahlter Sportler des Vereins teilnimmt und der Verein keinen vereinsfremden Sportler selbst oder im Zusammenwirken mit einem Dritten bezahlt. Auf die Höhe der Einnahmen oder Überschüsse dieser sportlichen Veranstaltungen kommt es bei Anwendung des § 67a Abs. 3 nicht an. Sportliche Veranstaltungen, an denen ein oder mehrere Sportler teilnehmen, die nach § 67a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 oder 2 als bezahlte Sportler anzusehen sind, sind steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. Es kommt nach dem Gesetz nicht darauf an, ob ein Verein eine Veranstaltung von vornherein als steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb angesehen oder ob er - aus welchen Gründen auch immer - zunächst irrtümlich einen Zweckbetrieb angenommen hat.
23. Unter Veranstaltungen i.S. des § 67a Abs. 3 sind bei allen Sportarten grundsätzlich die einzelnen Wettbewerbe zu verstehen, die in engem zeitlichen und örtlichen Zusammenhang durchgeführt werden. Bei einer Mannschaftssportart ist also nicht die gesamte Meisterschaftsrunde, sondern jedes einzelne Meisterschaftsspiel die zu beurteilende sportliche Veranstaltung. Bei einem Turnier hängt es von der Gestaltung im Einzelfall ab, ob das gesamte Turnier oder jedes einzelne Spiel als eine sportliche Veranstaltung anzusehen ist. Dabei ist von wesentlicher Bedeutung, ob für jedes Spiel gesondert Eintritt erhoben wird und ob die Einnahmen und Ausgaben für jedes Spiel gesondert ermittelt werden.
24. Sportkurse und Sportlehrgänge für Mitglieder und Nichtmitglieder von Sportvereinen sind bei Anwendung des § 67a Abs. 3 als Zweckbetrieb zu behandeln, wenn kein Sportler als Auszubildender teilnimmt, der wegen seiner Betätigung in dieser Sportart als bezahlter Sportler i.S. des § 67a Abs. 3 anzusehen ist. Die Bezahlung von Ausbildern berührt die Zweckbetriebseigenschaft nicht.
25. Ist ein Sportler in einem Kalenderjahr als bezahlter Sportler anzusehen, sind alle in dem Kalenderjahr durchgeführten sportlichen Veranstaltungen des Vereins, an denen der Sportler teilnimmt, ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ist das abweichende Wirtschaftsjahr zugrunde zu legen. Es kommt nicht darauf an, ob der Sportler die Merkmale des bezahlten Sportlers erst nach Beendigung der sportlichen Veranstaltung erfüllt. Die Teilnahme unbezahlter Sportler an einer Veranstaltung, an der auch bezahlte Sportler teilnehmen, hat keinen Einfluss auf die Behandlung der Veranstaltung als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.

26. Die Vergütungen oder anderen Vorteile müssen in vollem Umfang aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder von Dritten geleistet werden (§ 67a Abs. 3 Satz 3). Eine Aufteilung der Vergütungen ist nicht zulässig. Es ist also z.B. steuerlich nicht zulässig, Vergütungen an bezahlte Sportler bis zu 358 € im Monat als Ausgaben des steuerbegünstigten Bereichs und nur die 358 € übersteigenden Vergütungen als Ausgaben des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs „sportliche Veranstaltungen“ zu behandeln.
27. Auch die anderen Kosten müssen aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „sportliche Veranstaltungen“, anderen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder von Dritten geleistet werden. Dies gilt auch dann, wenn an der Veranstaltung neben bezahlten Sportlern auch unbezahlte Sportler teilnehmen. Die Kosten eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs „sportliche Veranstaltungen“ sind also nicht danach aufzuteilen, ob sie auf bezahlte oder auf unbezahlte Sportler entfallen. Etwaiger Aufwandsersatz an unbezahlte Sportler für die Teilnahme an einer Veranstaltung mit bezahlten Sportlern ist als eine Ausgabe dieser Veranstaltung zu behandeln. Aus Vereinfachungsgründen ist es aber nicht zu beanstanden, wenn die Aufwandspauschale (vgl. Nr. 31) an unbezahlte Sportler nicht als Betriebsausgabe des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs behandelt, sondern aus Mitteln des ideellen Bereichs abgedeckt wird.
28. Trainingskosten (z.B. Vergütungen an Trainer), die sowohl unbezahlte als auch bezahlte Sportler betreffen, sind nach den im Einzelfall gegebenen Abgrenzungsmöglichkeiten aufzuteilen. Als solche kommen beispielsweise in Betracht der jeweilige Zeitaufwand oder - bei gleichzeitigem Training unbezahlter und bezahlter Sportler - die Zahl der trainierten Sportler oder Mannschaften. Soweit eine Abgrenzung anders nicht möglich ist, sind die auf das Training unbezahlter und bezahlter Sportler entfallenden Kosten im Wege der Schätzung zu ermitteln.
29. Werden bezahlte und unbezahlte Sportler einer Mannschaft gleichzeitig für eine Veranstaltung trainiert, die als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu beurteilen ist, sind die gesamten Trainingskosten dafür Ausgaben des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Die Vereinfachungsregelung in Nr. 27 letzter Satz gilt entsprechend.
30. Sportler des Vereins i.S. des § 67a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 sind nicht nur die (aktiven) Mitglieder des Vereins, sondern alle Sportler, die für den Verein auftreten, z.B. in einer Mannschaft des Vereins mitwirken. Für Verbände gilt Nr. 37.
31. Zahlungen an einen Sportler des Vereins bis zu insgesamt 358 € je Monat im Jahresdurchschnitt sind für die Beurteilung der Zweckbetriebseigenschaft der sportlichen Veranstaltungen - nicht aber bei der Besteuerung des Sportlers - ohne Einzelnachweis als Aufwandsentschädigung anzusehen. Werden höhere Aufwendungen erstattet, sind die gesamten Aufwendungen im Einzelnen nachzuweisen. Dabei muss es sich um Aufwendungen persönlicher oder sachlicher Art handeln, die dem Grunde nach Werbungskosten oder Betriebsausgaben sein können.
- Die Regelung gilt für alle Sportarten.
32. Die Regelung über die Unschädlichkeit pauschaler Aufwandsentschädigungen bis zu 358 € je Monat im Jahresdurchschnitt gilt nur für Sportler des Vereins, nicht aber für Zahlungen an andere Sportler. Einem anderen Sportler, der in einem Jahr nur an einer Veranstaltung des Vereins teilnimmt, kann also nicht ein Betrag bis zu 4 296 € als pauschaler Aufwandsersatz dafür gezahlt werden. Vielmehr führt in den Fällen des § 67a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 jede Zahlung an einen Sportler, die über eine Erstattung des tatsächlichen Aufwands hinausgeht, zum Verlust der Zweckbetriebseigenschaft der Veranstaltung.
33. Zuwendungen der Stiftung Deutsche Sporthilfe, Frankfurt, und vergleichbarer Einrichtungen der Sporthilfe an Spitzensportler sind i.d.R. als Ersatz von besonderen Aufwendungen der Spitzensportler für ihren Sport anzusehen. Sie sind deshalb nicht auf die zulässige Aufwandspauschale von 358 € je Monat im Jahresdurchschnitt anzurechnen. Weisen Sportler die tatsächlichen Aufwendungen nach, so muss sich der Nachweis auch auf die Aufwendungen erstrecken, die den Zuwendungen der Stiftung Deutsche Sporthilfe und vergleichbarer Einrichtungen gegenüber stehen.
34. Bei der Beurteilung der Zweckbetriebseigenschaft einer Sportveranstaltung nach § 67a Abs. 3 ist nicht zu unterscheiden, ob Vergütungen oder andere Vorteile an einen Sportler für die Teilnahme an sich oder für die erfolgreiche Teilnahme gewährt werden. Entscheidend ist, dass der Sportler aufgrund seiner Teilnahme Vorteile hat, die er ohne seine Teilnahme nicht erhalten hätte. Auch die Zahlung eines Preisgeldes, das über eine Aufwandsentschädigung hinausgeht, begründet demnach einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.
35. Bei einem so genannten Spielertrainer ist zu unterscheiden, ob er für die Trainertätigkeit oder für die Ausübung des Sports Vergütungen erhält. Wird er nur für die Trainertätigkeit bezahlt oder erhält er für die Tätigkeit als Spieler nicht mehr als den Ersatz seiner Aufwendungen (vgl. Nr. 31), ist seine Teilnahme an sportlichen Veranstaltungen unschädlich für die Zweckbetriebseigenschaft.

36. Unbezahlte Sportler werden wegen der Teilnahme an Veranstaltungen mit bezahlten Sportlern nicht selbst zu bezahlten Sportlern. Die Ausbildung dieser Sportler gehört nach wie vor zu der steuerbegünstigten Tätigkeit eines Sportvereins, es sei denn, sie werden zusammen mit bezahlten Sportlern für eine Veranstaltung trainiert, die ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist (vgl. Nr. 29).
37. Sportler, die einem bestimmten Sportverein angehören und die nicht selbst unmittelbar Mitglieder eines Sportverbandes sind, werden bei der Beurteilung der Zweckbetriebseigenschaft von Veranstaltungen des Verbandes als andere Sportler i.S. des § 67a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 angesehen. Zahlungen der Vereine an Sportler im Zusammenhang mit sportlichen Veranstaltungen der Verbände (z.B. Länderwettkämpfe) sind in diesen Fällen als „Zahlungen von Dritten im Zusammenwirken mit dem Verein“ (hier: Verband) zu behandeln.
38. Ablösezahlungen, die einem steuerbegünstigten Sportverein für die Freigabe von Sportlern zufließen, beeinträchtigen seine Gemeinnützigkeit nicht. Die erhaltenen Beträge zählen zu den Einnahmen aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „sportliche Veranstaltungen“, wenn der den Verein wechselnde Sportler in den letzten zwölf Monaten vor seiner Freigabe bezahlt Sportler i.S. des § 67a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 war. Ansonsten gehören sie zu den Einnahmen aus dem Zweckbetrieb „sportliche Veranstaltungen“.
39. Zahlungen eines steuerbegünstigten Sportvereins an einen anderen (abgebenden) Verein für die Übernahme eines Sportlers sind unschädlich für die Gemeinnützigkeit des zahlenden Vereins, wenn sie aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben für die Übernahme eines Sportlers gezahlt werden, der beim aufnehmenden Verein in den ersten zwölf Monaten nach dem Vereinswechsel als bezahlter Sportler i.S. des § 67a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 anzusehen ist. Zahlungen für einen Sportler, der beim aufnehmenden Verein nicht als bezahlter Sportler anzusehen ist, sind bei Anwendung des § 67a Abs. 3 nur dann unschädlich für die Gemeinnützigkeit des zahlenden Vereins, wenn lediglich die Ausbildungskosten für den den Verein wechselnden Sportler erstattet werden. Eine derartige Kostenerstattung kann bei Zahlungen bis zur Höhe von 2 557 € je Sportler ohne weiteres angenommen werden. Bei höheren Kostenerstattungen sind sämtliche Ausbildungskosten im Einzelfall nachzuweisen. Die Zahlungen mindern nicht den Überschuss des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs „sportliche Veranstaltungen“.

Zur steuerlichen Behandlung von Ablösezahlungen bei Anwendung der Zweckbetriebsgrenze des § 67a Abs. 1 Satz 1 siehe Nrn. 16 und 18.

#### **Zu § 68 - Einzelne Zweckbetriebe:**

##### **Allgemeines**

1. § 68 enthält einen gesetzlichen Katalog einzelner Zweckbetriebe und geht als spezielle Norm der Regelung des § 65 vor. Die beispielhafte Aufzählung von Betrieben, die ihrer Art nach Zweckbetriebe sein können, gibt wichtige Anhaltspunkte für die Auslegung der Begriffe Zweckbetrieb (§ 65) im Allgemeinen und Einrichtungen der Wohlfahrtspflege (§ 66) im Besonderen.

##### **Zu § 68 Nr. 1:**

2. Wegen der Begriffe „Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime“ Hinweis auf § 1 des Heimgesetzes. Eine für die Allgemeinheit zugängliche Cafeteria ist ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Soweit eine steuerbegünstigte Körperschaft Leistungen im Rahmen der häuslichen Pflege erbringt, liegt i.d.R. ein Zweckbetrieb nach § 66 vor (s. Nr. 4 zu § 66).
3. Bei Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenheimen sowie bei Schullandheimen und Jugendherbergen müssen die geförderten Personen die Voraussetzungen nach § 53 nicht erfüllen. Jugendherbergen verlieren ihre Zweckbetriebseigenschaft nicht, wenn außerhalb ihres satzungsmäßigen Zwecks der Umfang der Beherbergung alleinreisender Erwachsener 10 v.H. der Gesamtbeherbergungen nicht übersteigt (BFH-Urteil vom 18.1.1995, BStBl II S. 446).

##### **Zu § 68 Nr. 2:**

4. Begünstigt sind insbesondere so genannte Selbstversorgungseinrichtungen, die Teil der steuerbegünstigten Körperschaft sind. Bei Lieferungen und Leistungen an Außenstehende tritt die Körperschaft mit Dritten in Leistungsbeziehung. Solange der Umfang dieser Geschäfte an Dritte, hierzu gehören auch Leistungsempfänger, die selbst eine steuerbegünstigte Körperschaft im Sinne von § 68 Nr. 2 sind (BFH-Urteil vom 18.10.1990, BStBl II 1991 S. 157), nicht mehr als 20 v.H. der gesamten Lieferungen und Leistungen der begünstigten Körperschaft ausmachen, bleibt die Zweckbetriebseigenschaft erhalten.

##### **Zu § 68 Nr. 3:**

5. Der Begriff "Werkstatt für behinderte Menschen" bestimmt sich nach § 136 Sozialgesetzbuch - Neuntes Buch - (SGB IX). Hierbei handelt es sich um eine Einrichtung zur Eingliederung behinderter Menschen in das Arbeitsleben. Läden oder Verkaufsstellen von Werkstätten für behinderte Menschen sind grundsätzlich als Zweckbetriebe zu behandeln, wenn dort Produkte verkauft werden, die von Werkstätten für behinderte Menschen hergestellt worden sind. Werden von ihnen auch zugekaufte Waren, die nicht von anderen Werkstätten für behinderte Menschen hergestellt worden sind, weiterverkauft, liegt insoweit ein gesonderter wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor.
6. Zu den Zweckbetrieben gehören auch die von den Trägern der Werkstätten für behinderte Menschen betriebenen Kantinen, weil die besondere Situation der behinderten Menschen auch während der Mahlzeiten eine Betreuung erfordert.
7. Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie, die der Eingliederung von behinderten Menschen dienen, sind besondere Einrichtungen, in denen eine Behandlung von behinderten Menschen aufgrund ärztlicher Indikationen erfolgt. Während eine Beschäftigungstherapie ganz allgemein das Ziel hat, körperliche oder psychische Grundfunktionen zum Zwecke der Wiedereingliederung in das Alltagsleben wiederherzustellen, zielt die Arbeitstherapie darauf ab, die besonderen Fähigkeiten und Fertigkeiten auszubilden, zu fördern und zu trainieren, die für eine Teilnahme am Arbeitsleben erforderlich sind. Beschäftigungs- und Arbeitstherapie sind vom medizinischen Behandlungszweck geprägt und erfolgen regelmäßig außerhalb eines Beschäftigungsverhältnisses zum Träger der Therapieeinrichtung. Ob eine entsprechende Einrichtung vorliegt, ergibt sich aufgrund der Vereinbarungen über Art und Umfang der Heilbehandlung und Rehabilitation zwischen dem Träger der Einrichtung und den Leistungsträgern.

**Zu § 68 Nr. 4:**

8. Begünstigte Einrichtungen sind insbesondere Werkstätten, die zur Fürsorge von blinden und körperbehinderten Menschen unterhalten werden.

**Zu § 68 Nr. 6:**

9. Lotterien und Ausspielungen sind ein Zweckbetrieb, wenn sie von den zuständigen Behörden genehmigt sind oder nach den jeweiligen landesrechtlichen Bestimmungen wegen des geringen Umfangs der Tombola oder Lotterieveranstaltung per Verwaltungserlass pauschal als genehmigt gelten. Die sachlichen Voraussetzungen und die Zuständigkeit für die Genehmigung bestimmen sich nach den lotterierechtlichen Verordnungen der Länder. Der Gesetzeswortlaut lässt es offen, in welchem Umfang solche Lotterien veranstaltet werden dürfen. Da eine besondere Einschränkung fehlt, ist auch eine umfangreiche Tätigkeit so lange unschädlich, als die allgemein durch das Gesetz gezogenen Grenzen nicht überschritten werden und die Körperschaft durch den Umfang der Lotterieveranstaltungen nicht ihr Gepräge als begünstigte Einrichtung verliert.
10. Zur Ermittlung des Reinertrags dürfen den Einnahmen aus der Lotterieveranstaltung oder Ausspielung nur die unmittelbar damit zusammenhängenden Ausgaben gegenübergestellt werden. Führt eine steuerbegünstigte Körperschaft eine Lotterieveranstaltung durch, die nach dem Rennwett- und Lotteriegesetz nicht genehmigungsfähig ist, z.B. eine Tombola anlässlich einer geselligen Veranstaltung, handelt es sich insoweit nicht um einen Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 6.

**Zu § 68 Nr. 7:**

11. Wegen der Breite des Spektrums, die die Förderung von Kunst und Kultur umfasst, ist die im Gesetz enthaltene Aufzählung der kulturellen Einrichtungen nicht abschließend.
12. Kulturelle Einrichtungen und Veranstaltungen i.S. des § 68 Nr. 7 können nur vorliegen, wenn die Förderung der Kultur Satzungszweck der Körperschaft ist. Sie sind stets als Zweckbetrieb zu behandeln. Das BFH-Urteil vom 4.5.1994 (BStBl II S. 886) zu sportlichen Darbietungen eines Sportvereins (vgl. Nr. 3 zu § 67a) gilt für kulturelle Darbietungen entsprechend. Demnach liegt auch dann eine kulturelle Veranstaltung der Körperschaft vor, wenn diese eine Darbietung kultureller Art im Rahmen einer Veranstaltung präsentiert, die nicht von der Körperschaft selbst organisiert wird und die ihrerseits keine kulturelle Veranstaltung i.S. des § 68 Nr. 7 darstellt. Wenn z.B. ein steuerbegünstigter Musikverein, der der Förderung der volkstümlichen Musik dient, gegen Entgelt im Festzelt einer Brauerei ein volkstümliches Musikkonzert darbietet, gehört der Auftritt des Musikvereins als kulturelle Veranstaltung zum Zweckbetrieb.
13. Der Verkauf von Speisen und Getränken und die Werbung bei kulturellen Veranstaltungen gehören nicht zu dem Zweckbetrieb. Diese Tätigkeiten sind gesonderte wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. Wird für den Besuch einer kulturellen Veranstaltung mit Bewirtung ein einheitliches Entgelt entrichtet, so ist dieses - ggf. im Wege der Schätzung - in einen Entgeltsanteil für den Besuch der Veranstaltung (Zweckbetrieb) und für die Bewirtungsleistungen (wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) aufzuteilen.

**Zu § 68 Nr. 9:**

14. Auf das BMF-Schreiben vom 22.9.1999 (BStBl I S. 944) wird verwiesen.

**Zu § 69 - Haftung der Vertreter:**

1. Bevollmächtigte, Beistände und Vertreter (§§ 80 und 81) haften nur, wenn sie gleichzeitig Vertreter oder Verfügungsberechtigte i.S. der §§ 34 und 35 (z.B. Vermögensverwalter, Konkursverwalter, Insolvenzverwalter, Testamentsvollstrecker) sind.
2. Die Haftung wird durch Erlass eines Haftungsbescheides gem. § 191 geltend gemacht. Wegen der Einwendungen des Haftenden gegen den ursprünglichen Steuerbescheid Hinweis auf § 166, wegen des Leistungsgebots vgl. zu § 219; wegen der Verpflichtung zur Anhörung der zuständigen Berufskammern vgl. zu § 191.

**Zu § 70 - Haftung des Vertretenen:**

Die Vorschrift hat vor allem Bedeutung auf dem Gebiet des Zoll- und Verbrauchsteuerrechts, im Bereich der Besitz- und Verkehrsteuern kommt ihre Anwendung nur bei Abzugsteuern in Betracht. Für Handlungen eines Arbeitnehmers wird nur gehaftet, wenn dieser zu dem in den §§ 34 und 35 genannten Personenkreis gehört.

**Zu § 71 - Haftung des Steuerhinterziehers und des Steuerhehlers:**

Die für den Erlass des Haftungsbescheides zuständige Stelle der Finanzbehörde hat im Einvernehmen mit der für Straf- und Bußgeldsachen zuständigen Stelle zu prüfen, ob der objektive und subjektive Tatbestand der einschlägigen Strafvorschrift gegeben ist. Eine vorherige strafgerichtliche Verurteilung ist nicht erforderlich. Ebenso wenig sind Selbstanzeige (§ 371), Eintritt der Strafverfolgungsverjährung oder sonstige Verfahrenshindernisse von Bedeutung. An Entscheidungen im strafgerichtlichen Verfahren ist die Finanzbehörde nicht gebunden (BFH-Urteil vom 10.10.1972, BStBl II 1973 S. 68).

**Zu § 73 - Haftung bei Organschaft:**

1. Die Haftung bezieht sich auf die Steuern, für die die Organschaft gilt. Besteht z. B. nur hinsichtlich der Umsatzsteuer Organschaft, so erstreckt sich die Haftung der Tochtergesellschaft nicht auch auf die Körperschaftsteuer oder Gewerbesteuer der Muttergesellschaft.
2. Ob eine Organschaft vorliegt, richtet sich nach dem jeweiligen Steuergesetz, das für die einzelne Steuer von Bedeutung ist (z. B. § 14 KStG; § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG; § 2 Abs. 2 GewStG).

**Zu § 74 - Haftung des Eigentümers von Gegenständen:**

1. Der Eigentümer der Gegenstände haftet persönlich, aber beschränkt auf die dem Unternehmen zur Verfügung gestellten Gegenstände. Der Inhaber von Rechten (immateriellen Wirtschaftsgütern) haftet nicht.
2. Der Eigentümer haftet für die Steuern und Ansprüche auf Erstattung von Steuervergütungen, bei denen sich die Steuerpflicht auf den Betrieb des Unternehmens gründet und die während des Bestehens der wesentlichen Beteiligung entstanden sind; auf die Fälligkeit kommt es nicht an. Hierzu gehören die Steuern bzw. Ansprüche, für die der in den Einzelsteuergesetzen bezeichnete Tatbestand an den Betrieb eines Unternehmens geknüpft ist (z. B. Umsatzsteuer - auch bei Eigenverbrauch -, Gewerbesteuer, Verbrauchsteuer bei Herstellungsbetrieben, Rückforderung von Investitionszulage), nicht dagegen z. B. Personensteuern (z. B. Einkommen-, Körperschaft- und Erbschaftsteuer), Zölle, Abschöpfungen oder Steuerabzugsbeträge (z. B. Lohnsteuer). Die Haftung erstreckt sich nicht auf die steuerlichen Nebenleistungen (§ 3 Abs. 3).
3. Eine wesentliche Beteiligung liegt auch dann vor, wenn der betroffene Eigentümer nur mittelbar, z. B. über eine Tochtergesellschaft oder einen Treuhänder, beteiligt ist.
4. Einer wesentlichen Beteiligung steht es gleich, wenn jemand ohne entsprechende Vermögensbeteiligung auf das Unternehmen einen beherrschenden Einfluß tatsächlich und in einer Weise ausübt, die dazu beiträgt, daß fällige Betriebssteuern nicht entrichtet werden; es genügt nicht, wenn eine Person nur die Möglichkeit hat, beherrschenden Einfluß auszuüben.

## **Zu § 75 - Haftung des Betriebsübernehmers:**

### **1. Art der Haftung**

§ 75 begründet eine persönliche, keine dingliche Haftung, die jedoch ihrem Gegenstand nach auf den Bestand des übereigneten Unternehmens bzw. Teilbetriebes beschränkt ist.

### **2. Haftungsschuldner**

Haftungsschuldner ist der an der Geschäftsveräußerung beteiligte Erwerber. Als Erwerber kommt jeder in Betracht, der Träger von Rechten und Pflichten sein kann.

### **3. Haftungstatbestand**

Haftungstatbestand ist die Übereignung eines Unternehmens oder eines in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebes im Ganzen.

#### **3.1 Übereignung eines Unternehmens oder gesondert geführten Betriebes**

Unternehmen ist jede wirtschaftliche Einheit oder organisatorische Zusammenfassung persönlicher oder sachlicher Mittel zur Verfolgung wirtschaftlicher Zwecke, d.h. ein Unternehmen im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG (BFH-Urteile vom 14. Mai 1970, BStBl II S. 676, vom 28. November 1973, BStBl II 1974 S. 145, vom 27. November 1979, BStBl II 1980 S. 258, vom 11. Mai 1993, BStBl II S. 700, und vom 7. März 1996, BFH/NV 1996 S. 726).

Ein gesondert geführter Betrieb im Sinne des § 75 ist ein mit gewisser Selbständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil eines Gesamtbetriebes, der für sich allein lebensfähig ist. Fehlt es hieran, so kommt eine Haftung - ohne Rücksicht auf den Umfang der übernommenen Wirtschaftsgüter - nicht in Betracht (BFH-Urteile vom 15. März 1984, BStBl II S. 486, vom 3. Dezember 1985, BFH/NV 1986 S. 315, und vom 29. April 1993, BFH/NV 1994 S. 694). Ob ein Betriebsteil die für die Annahme eines gesondert geführten Betriebes erforderliche Selbständigkeit besitzt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu entscheiden. Als Abgrenzungsmerkmale sind u.a. von Bedeutung: Räumliche Trennung vom Hauptbetrieb, gesonderte Buchführung, eigenes Personal, eigene Verwaltung, selbständige Organisation, eigenes Anlagevermögen, ungleichartige betriebliche Tätigkeit und eigener Kundenstamm. Diese Merkmale, die nicht sämtlich vorliegen müssen, haben unterschiedliches Gewicht je nachdem, ob es sich um einen Handels-, Dienstleistungs- oder Fertigungsbetrieb handelt (vgl. BFH-Urteile vom 23. November 1988, BStBl II 1989 S. 376, und vom 29. April 1993, BFH/NV 1994 S. 694). Bei Einzelhandelsfilialen reicht es für die Annahme eines gesondert geführten Betriebes regelmäßig nicht aus, dass die Filiale vom Hauptbetrieb räumlich getrennt ist und über eigenes Personal, eine selbständige Kassenführung und einen eigenen Kundenkreis verfügt. Es muss hinzukommen, dass die Filiale über selbständige Wareneinkaufsbeziehungen und eine selbständige Preisgestaltung verfügt (BFH-Urteile vom 12. September 1979, BStBl II 1980 S. 51, vom 12. Februar 1992, BFH/NV S. 516, und vom 29. April 1993, a.a.O.).

#### **3.2 Übereignung der wesentlichen Betriebsgrundlagen**

Die Übereignung des Unternehmens im Ganzen setzt voraus, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen von dem Veräußerer auf den Erwerber dergestalt übergehen, dass dieser in der Lage ist, wirtschaftlich wie ein Eigentümer darüber zu verfügen und so das Unternehmen fortzuführen (BFH-Urteile vom 18. März 1986, BStBl II S. 589 und vom 10. Dezember 1991, BFH/NV 1992 S. 712). Welche Wirtschaftsgüter wesentliche Betriebsgrundlage sind, hängt letztendlich von der Art des Betriebes ab und ist nach den Umständen des Einzelfalls zu entscheiden; in Betracht kommen z.B. Geschäftsgrundstücke, -räume und -einrichtung, das Warenlager, Maschinen, Nutzungs- und Gebrauchsrechte oder der Kundenstamm. Maßgeblich ist das tatsächliche Ergebnis der Übertragung, nicht etwa vertraglich getroffene Vereinbarungen (BFH-Urteil vom 23. Oktober 1985, BFH/NV 1986 S. 381). Eine Haftung kommt nicht in Betracht, sofern der frühere Betriebsinhaber eine wesentliche Betriebsgrundlage zurückbehält und später übereignet (BFH-Urteil vom 6. August 1985, BStBl II S. 651).

Eine Betriebsübereignung im Sinne des § 75 setzt bei Grundstücken, die zu den wesentlichen Grundlagen des Unternehmens gehören und im Eigentum des Betriebsinhabers stehen, voraus, dass sie nach den Vorschriften des BGB an den Erwerber übereignet werden. Die Vermietung oder Verpachtung eines solchen Grundstücks durch den früheren Betriebsinhaber an den fortführenden Unternehmer vermag die Haftung nicht zu begründen (BFH-Urteile vom 18. März 1986, BStBl II S. 589 und vom 29. Oktober 1985, BFH/NV 1987 S. 358). Das gleiche gilt, wenn der frühere Unternehmer den ihm gehörenden Hälfteanteil des Betriebsgrundstücks als wesentliche Grundlage des Betriebes nicht an die als Haftungsschuldner in Betracht kommende GmbH, sondern an deren Alleingesellschafter und alleinigen Geschäftsführer übereignet (BFH-Urteil vom 16. März 1982, BStBl II S. 483).

Umfassen die wesentlichen Betriebsgrundlagen Wirtschaftsgüter, die nicht im bürgerlich-rechtlichen Sinne übereignet werden können (z.B. Erfahrungen, Geheimnisse, Beziehungen zu Kunden, Lieferanten und Mitarbeitern), genügt es, wenn diese lediglich im wirtschaftlichen Sinne übereignet werden, so dass der Erwerber ein eigentümernähnliches Herrschaftsverhältnis erlangt (BFH-Urteile vom 27. November 1979, BStBl II 1980 S. 258, vom 16. März 1982, BStBl II S. 483, und vom 3. Mai 1994, BFH/NV S. 762).

Gehören zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen auch Nutzungsrechte, z.B. Miet- oder Pachtrechte, die nicht nach bürgerlich-rechtlichen Grundsätzen übereignet werden können, so reicht es für die Übertragung solcher Rechte aus, dass der Betriebsübernehmer unter Mitwirkung des bisherigen Betriebsinhabers mit dem Vermieter oder Verpächter einen entsprechenden Nutzungsvertrag abschließt. Für die Mitwirkung des bisherigen Betriebsinhabers ist es ausreichend, wenn dieser in irgendeiner tatsächlichen Art und Weise in den Abschluss des neuen Nutzungsvertrages eingeschaltet war, sei es, dass er den Eintritt des Betriebsübernehmers in den alten Vertrag oder den Neuausschluss des Nutzungsvertrages initiierte, vermittelte, befürwortete oder auch nur billigte (BFH-Urteil vom 21. Februar 1989, BFH/NV S. 617 und BFH-Beschluss vom 19. Mai 1998, BFH/NV 1999 S. 4).

Ein auf fremdem Grundstück unterhaltener Betrieb ist erst dann übereignet, wenn der Pachtvertrag mit dem Grundstückseigentümer auf den Erwerber übergeleitet ist. Dies gilt auch dann, wenn andere Betriebsgrundlagen bereits vorher auf den Erwerber übergegangen sind (BFH-Urteil vom 17. Februar 1988, BFH/NV S. 755).

Für die Haftung des Betriebsübernehmers kommt es nur darauf an, dass das wirtschaftliche Eigentum an den wesentlichen Betriebsgrundlagen, d.h. die Möglichkeit, über den Einsatz der Gegenstände allein entscheiden zu können, vom bisherigen Unternehmer auf den Erwerber übergeht. Die Haftung des Betriebsübernehmers kommt daher auch dann in Betracht, wenn der Erwerber das wirtschaftliche Herrschaftsverhältnis über im fremden Sicherungseigentum stehendes Betriebsvermögen durch Vereinbarung mit dem bisherigen Unternehmer erlangt (BFH-Urteil vom 22. September 1992, BFH/NV 1993 S. 215). Eine Haftung des Betriebsübernehmers scheidet dagegen aus, wenn der Erwerber das (wirtschaftliche) Eigentum durch Erwerb vom Sicherungsnehmer erlangt, ohne dass der frühere Betreiber des Unternehmens an dem Geschäft in irgendeiner Weise beteiligt war (BFH-Urteil vom 19. Januar 1988, BFH/NV S. 479, und BFH-Beschluss vom 3. Mai 1994, BFH/NV S. 762).

Eine Übereignung in mehreren Teilakten ist eine Übertragung im Ganzen, wenn die einzelnen Teile im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und der Wille auf Erwerb des Unternehmens gerichtet ist (BFH-Urteile vom 16. März 1982, BStBl II S. 483, vom 17. Februar 1988, BFH/NV S. 755, und vom 3. Mai 1994, BFH/NV S. 762).

### 3.3 Lebendes Unternehmen

Der Haftung des Betriebsübernehmers stehen Überschuldung, Zahlungsunfähigkeit bzw. Insolvenzzureife des bisherigen Unternehmens nicht entgegen. Die Haftung des Erwerbers ist davon abhängig, dass er ein lebendes Unternehmen erwirbt. Dazu ist erforderlich, dass der Erwerber das Unternehmen ohne nennenswerte finanzielle Aufwendungen fortführen oder, sofern der Betrieb des Unternehmens vor dem Erwerb bereits eingestellt war, ohne großen Aufwand wieder in Gang setzen kann (BFH-Urteile vom 18. März 1986, BStBl II S. 589, vom 11. Mai 1993, BStBl II S. 700, und vom 10. Dezember 1991, BFH/NV 1992 S. 712).

Die Haftung des Erwerbers wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass dieser den Betrieb nur dann in der bisherigen Weise fortführen kann, wenn er an die Stelle des Veräußerers in das Vertragsnetz eines anderen Unternehmens eintritt (BFH-Urteil vom 27. Mai 1986, BStBl II S. 654).

Die Abweisung des Antrags des bisherigen Betriebsinhabers auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse kann ein Indiz dafür sein, dass ein lebendes Unternehmen nicht mehr vorhanden ist; sie ist aber kein Kriterium, das eine Haftung des Betriebsübernehmers generell ausschließt (vgl. BFH-Urteile vom 22. September 1992, BFH/NV 1993 S. 215).

### 3.4 Haftungsausschluss für Erwerbe aus einer Insolvenzmasse und im Vollstreckungsverfahren

Für Erwerbe aus einer Insolvenzmasse und im Vollstreckungsverfahren scheidet eine Haftung des Betriebsübernehmers aus (§ 75 Abs. 2). Aus einer Insolvenzmasse wird ein Unternehmen erworben, wenn der Erwerb nach Eröffnung und vor Einstellung oder Aufhebung des Insolvenzverfahrens getätigt wird. Ist die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt worden, so greift der Haftungsausschluss nach § 75 Abs. 2 nicht ein (vgl. BFH-Urteil vom 23. Juli 1998, BStBl II S. 765).

Ein Erwerb im Vollstreckungsverfahren liegt vor, wenn dieser im Rahmen der Verwertung, also der Zwangsversteigerung (§ 17 ZVG), der besonderen Verwertung (§ 65 ZVG), der Versteigerung (§ 814 ZPO), der anderweitigen Verwertung (§ 825 ZPO) oder der Verwertung nach den §§ 296, 305 erfolgt.

Einen darüber hinausgehenden Haftungsausschluss durch private Vereinbarung, etwa vergleichbar des § 25 Abs. 2 HGB, lässt die öffentlich-rechtliche Natur der Haftung nach § 75 nicht zu.



## **4. Umfang der Haftung**

### **4.1 Sachliche Beschränkung**

Der Übernehmer eines Unternehmens oder gesondert geführten Betriebes haftet nur

- für die im Betrieb begründeten Steuern (z.B. Umsatzsteuer - ausschließlich der Einfuhrumsatzsteuer gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG und der Umsatzsteuer wegen unberechtigten Steuerausweises gemäß § 14 Abs. 3 UStG -, pauschalierte Lohnsteuer, Gewerbesteuer); er haftet dagegen insbesondere nicht für Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Erbschaftsteuer, Grundsteuer, Grunderwerbsteuer und Kraftfahrzeugsteuer;
- für Ansprüche auf Erstattung von Steuervergütungen sowie Prämien und Zulagen, auf die die Vorschriften für Steuervergütungen entsprechend anwendbar sind, wobei der Erstattungsanspruch aus einer betriebsbedingten Steuervergütung bzw. Prämie oder Zulage resultieren muss (insbesondere Rückforderung der Investitionszulage);
- für Steuerabzugsbeträge, insbesondere Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, Abzugsbeträge nach §§ 48, 50a EStG.

Nach dem BFH-Urteil vom 28. Januar 1982, BStBl II S. 490, umfasst die Haftung auch die durch die Unternehmensveräußerung entstandene Umsatzsteuerschuld. Zwar unterliegt eine Unternehmensveräußerung gemäß § 1 Abs. 1a UStG nicht mehr der Umsatzsteuer. Die Haftung umfasst aber auch die in diesen Fällen unberechtigt ausgewiesene nach § 14 Abs. 2 UStG geschuldete Umsatzsteuer.

Steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4) sind von der Haftung ausgenommen.

### **4.2 Zeitliche Beschränkung**

Voraussetzung für die Haftung ist, dass die Steuern und Erstattungsansprüche seit dem Beginn des letzten vor der wirtschaftlichen Übereignung liegenden Kalenderjahres entstanden (§ 38) sind und innerhalb eines Jahres nach Anmeldung (§ 138) des Betriebes bei der zuständigen Finanzbehörde durch den Erwerber festgesetzt oder angemeldet worden sind. Die Jahresfrist beginnt frühestens mit dem Zeitpunkt der Betriebsübernahme. Die Fälligkeit der Ansprüche ist unerheblich.

Es reicht aus, wenn die Steuern gegenüber dem Veräußerer innerhalb der Jahresfrist festgesetzt worden sind, der Haftungsbescheid kann später erlassen werden.

### **4.3 Gegenständliche Beschränkung der Haftung**

Die Haftung beschränkt sich auf das übernommene Vermögen (einschließlich Surrogate). Darunter ist das übernommene Aktivvermögen zu verstehen; Schulden sind nicht abzuziehen. Der Haftungsschuldner haftet nicht in Höhe des Wertes des übernommenen Vermögens, sondern mit diesem Vermögen.

Der Umfang der Haftung ist ausreichend bestimmt (§ 119 Abs. 1), wenn im Haftungsbescheid der Vermögenswert angegeben wird, auf den die Haftung beschränkt ist (BFH-Urteil vom 22. September 1992, BFH/NV 1993 S. 215). Alternativ können die einzelnen übernommenen Gegenstände aufgeführt werden. Handelt es sich um eine größere Anzahl von Gegenständen, können diese in einer besonderen Anlage zum Haftungsbescheid angegeben werden. Es genügt jedoch auch, im Haftungsbescheid auf den Übergabevertrag Bezug zu nehmen, sofern sich aus diesem die übernommenen Gegenstände in eindeutig abgrenzbarer Weise ergeben.

## **5. Verjährung**

Die Festsetzungsfrist beträgt 4 Jahre (§ 191 Abs. 3 Satz 2).

## **6. Auskunftserteilung bei Betriebsübernahme**

Ersucht ein Kaufinteressent das Finanzamt um Auskunft über Rückstände an Betriebssteuern und Steuerabzugsbeträgen, für die eine Haftung in Frage kommt, so kann diese Auskunft nur erteilt werden, wenn der Betriebsinhaber zustimmt (§ 30 Abs. 4 Nr. 3). Der anfragende Kaufinteressent ist ggf. auf die erforderliche Zustimmung sowie darauf hinzuweisen, dass der Erwerber auch dann nach § 75 Abs. 1 haftet, wenn ihm bei der Übereignung die Steuerschulden des Veräußerers nicht bekannt sind.

Der haftungsbegründende Tatbestand ist mit der Eigentumsübertragung verwirklicht. Da Steuerschuldner und Haftender nach § 44 Abs. 1 Gesamtschuldner sind, darf dem Erwerber nach erfolgter Eigentumsübertragung eine Auskunft über etwaige bekannte Steuerrückstände des Veräußerers insoweit erteilt werden, als eine Haftung nach § 75 Abs. 1 in Betracht kommt. Es ist nicht erforderlich, dass gegen den Erwerber bereits ein Haftungsbescheid ergangen ist.

**Zu § 77 - Duldungspflicht:**

1. Eine Duldungspflicht kommt vor allem bei den in den §§ 34 und 35 genannten Personen in Betracht. Als öffentliche Last ruht auf dem Grundbesitz die Grundsteuer (§ 12 GrStG).
2. Zum Erlass eines Duldungsbescheides wird auf § 191 hingewiesen, wegen weiterer Vorschriften über die Duldung der Zwangsvollstreckung auf die §§ 262, 264 und 265.

**Zu § 78 - Beteiligte:**

Unter Beteiligten sind i. d. R. die Steuerpflichtigen (§ 33 Abs. 1) zu verstehen. Der Beteiligtenbegriff des § 78 gilt nicht im Zerlegungs- und Einspruchsverfahren (§§ 186, 359; vgl. BFH-Beschluß vom 28.03.1979, BStBl II S. 538).

**Zu § 80 - Bevollmächtigte und Beistände:**

1. Die Finanzbehörde soll den schriftlichen Nachweis einer Vollmacht nur verlangen, wenn begründete Zweifel an der Vertretungsmacht bestehen. Bei Angehörigen der steuerberatenden Berufe, die für den Steuerpflichtigen handeln, wird eine ordnungsgemäße Bevollmächtigung vermutet.
2. Eine Vollmacht ermächtigt zwar nicht zum Empfang von Erstattungen oder Vergütungen. Der Bevollmächtigte kann jedoch in anderer Weise über das Guthaben des Steuerpflichtigen verfügen, indem er z. B. namens des Steuerpflichtigen gegenüber der Finanzbehörde aufrechnet (§ 226). Erstattungen an Bevollmächtigte oder andere Personen sind zulässig, wenn der Steuerpflichtige eine entsprechende Zahlungsanweisung erteilt; die Finanzbehörde ist jedoch nicht zur Zahlung an sie verpflichtet.
3. Bei der Unterzeichnung von Steuererklärungen ist, wenn die Einzelsteuergesetze die eigenhändige Unterschrift vorsehen, eine Vertretung durch Bevollmächtigte nur unter den Voraussetzungen des § 150 Abs. 3 zulässig.
4. Der Schriftwechsel und die Verhandlungen im Besteuerungsverfahren sind mit dem Bevollmächtigten zu führen. Nur bei Vorliegen besonderer Gründe soll sich die Finanzbehörde an den Beteiligten selbst wenden, z. B. um ihn um Auskünfte zu bitten, die nur er selbst als Wissensträger geben kann. In diesem Fall ist der Bevollmächtigte zu unterrichten. Inwieweit Verwaltungsakte, insbesondere Steuerbescheide, gegenüber dem Bevollmächtigten bekanntzugeben sind, richtet sich nach § 122.
5. Mit der Bestellung eines Bevollmächtigten verliert der Steuerpflichtige nicht die Möglichkeit, selbst rechtswirksame Erklärungen gegenüber der Finanzbehörde abzugeben. Er kann z. B. auch einen von dem Bevollmächtigten eingelegten Einspruch zurücknehmen.
6. Verfahrenshandlungen, die ein Bevollmächtigter oder Beistand vor seiner Zurückweisung vorgenommen hat, sind wirksam.

**Zu § 81 - Bestellung eines Vertreters von Amts wegen:**

Die Finanzbehörden haben im allgemeinen keinen Anlaß, die Bestellung eines Vertreters von Amts wegen zu beantragen. Bevollmächtigte, Beistände und Vertreter (§§ 80 und 81) haften nur, wenn sie gleichzeitig Vertreter oder Verfügungsberechtigte i.S. der §§ 34 und 35 (z.B. Vermögensverwalter, Konkursverwalter, Insolvenzverwalter, Testamentsvollstrecker) sind.

**Zu § 82 - Ausgeschlossene Personen:**

1. Wegen der Rechtsfolgen bei einem Verstoß gegen diese Vorschrift wird auf §§ 125 und 127 hingewiesen.
2. Hilfe in Steuersachen i. S. von § 82 Abs. 1 Nr. 4 leisten nicht nur diejenigen, die nach dem StBerG ausdrücklich dazu befugt sind, sondern auch sonstige Personen, die ohne gesetzliche Befugnis Hilfe in Steuersachen leisten. Zur Hilfe in Steuersachen zählen auch die nicht dem Erlaubnisvorbehalt des § 2 StBerG unterliegenden mechanischen Buchführungsarbeiten und die Erstattung wissenschaftlicher Gutachten (§ 6 StBerG).
3. Zum Begriff des Amtsträgers Hinweis auf § 7.

**Zu § 83 - Besorgnis der Befangenheit:**

1. Das in § 83 vorgeschriebene Verfahren ist nicht nur dann durchzuführen, wenn der Amtsträger tatsächlich befangen ist oder sich für befangen hält, sondern schon dann, wenn ein vernünftiger Grund vorliegt, der den Beteiligten von seinem Standpunkt aus befürchten lassen könnte, daß der Amtsträger nicht unparteiisch sachlich entscheiden werde.
2. Die Entscheidung, ob sich ein Amtsträger der Mitwirkung an einem Verwaltungsverfahren zu enthalten hat, trifft der Behördenleiter bzw. der von ihm Beauftragte oder die Aufsichtsbehörde. Über die Zulässigkeit der Mitwirkung des Amtsträgers im Verwaltungsverfahren ist ggf. im Rechtsbehelfsverfahren über den Verwaltungsakt zu entscheiden.

**Zu § 85 - Besteuerungsgrundsätze:**

1. Das Gesetz unterscheidet nicht zwischen dem Steuerermittlungsverfahren, das der Festsetzung der Steuer gegenüber einem bestimmten Steuerpflichtigen dient und dem Steueraufsichtsverfahren, in dem die Finanzbehörden gegenüber allen Steuerpflichtigen darüber wachen, daß die Steuern nicht zu Unrecht verkürzt werden. Die Finanzbehörden können sich sowohl bei Ermittlungen, die sich gegen einen bestimmten Steuerpflichtigen richten, als auch bei der Erforschung unbekannter Steuerfälle der Beweismittel des § 92 bedienen. Sie können mit der Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle auch die Steuerfahndung beauftragen (§ 208 Abs. 1 Nr. 3).
2. Die Finanzbehörde kann nach pflichtgemäßem Ermessen „betriebsnahe Veranlagungen“ durchführen.
3. Die betriebsnahen Veranlagungen gehören zum Steuerfestsetzungsverfahren, wenn sie ohne Prüfungsanordnung mit Einverständnis des Steuerpflichtigen an Ort und Stelle durchgeführt werden; es gelten die allgemeinen Verfahrensvorschriften über Besteuerungsgrundsätze und Beweismittel (§§ 85, 88 und 90 ff.). Eine betriebsnahe Veranlagung bewirkt keine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 (BFH-Urteil vom 6. Juli 1999 - VIII R 17/97 -).
4. Der gesetzliche Auftrag „sicherzustellen“, daß Steuern nicht verkürzt werden usw., weist auf die Befugnis zu Maßnahmen außerhalb eines konkreten Besteuerungsverfahrens hin. So sind den Finanzbehörden allgemeine Hinweise an die Öffentlichkeit oder ähnliche vorbeugende Maßnahmen gegenüber einzelnen zur Erfüllung des gesetzlichen Auftrags gestattet. Auf der Grundlage des § 85 können auch im Wege der Amtshilfe andere Behörden ersucht werden, Aufträge nur gegen Vorlage steuerlicher Unbedenklichkeitsbescheinigungen zu erteilen; wegen der allgemeinen Mitteilungspflichten (Kontrollmitteilungen) von Behörden und Rundfunkanstalten Hinweis auf die Mitteilungsverordnung.

**Zu § 87 - Amtssprache:**

1. Bei Eingaben in fremder Sprache soll die Finanzbehörde zunächst prüfen, ob eine zur Bearbeitung ausreichende Übersetzung durch eigene Bedienstete oder im Wege der Amtshilfe ohne Schwierigkeiten beschafft werden kann. Übersetzungen sind nur im Rahmen des Notwendigen, nicht aus Prinzip anzufordern. Die Finanzbehörde kann auch Schriftstücke in fremder Sprache entgegennehmen und in einer fremden Sprache verhandeln, wenn der Amtsträger über entsprechende Sprachkenntnisse verfügt. Anträge, die ein Verwaltungsverfahren auslösen, und fristwahrende Eingaben sollen in ihren wesentlichen Teilen in deutscher Sprache aktenkundig gemacht werden. Verwaltungsakte sind grundsätzlich in deutscher Sprache bekanntzugeben.
2. Wegen der Führung von Büchern in einer fremden Sprache Hinweis auf § 146 Abs. 3.

**Zu § 88 - Untersuchungsgrundsatz:**

1. Die Finanzbehörden haben alle notwendigen Maßnahmen zu ergreifen, um die entscheidungserheblichen Tatsachen aufzuklären. Sie bestimmen Art und Umfang der Ermittlungen nach den Umständen des Einzelfalles. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ist zu beachten. Die Ermittlungshandlungen dürfen danach zu dem angestrebten Erfolg nicht erkennbar außer Verhältnis stehen. Sie sollen so gewählt werden, daß damit unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalles ein möglichst geringer Eingriff in die Rechtssphäre des Beteiligten oder Dritter verbunden ist. Der Gewährung rechtlichen Gehörs kommt besondere Bedeutung zu.

Trotz des in § 85 festgelegten Legalitätsprinzips können bei den Entscheidungen der Finanzbehörden Erwägungen einbezogen werden, die im Ergebnis Zweckmäßigkeitserwägungen gleichzustellen sind (BVerfG vom 20.06.1973, BStBl II S. 720). Für die Anforderungen, die an die Aufklärungspflicht der Finanzbehörden zu stellen sind, darf die Erwägung eine Rolle spielen, daß die Aufklärung einen nicht mehr vertretbaren Zeitaufwand erfordert. Dabei kann

auf das Verhältnis zwischen voraussichtlichem Arbeitsaufwand und steuerlichem Erfolg abgestellt werden. Die Finanzämter dürfen auch berücksichtigen, in welchem Maße sie durch ein zu erwartendes finanzgerichtliches Verfahren belastet werden, sofern sie bei vorhandenen tatsächlichen oder rechtlichen Zweifeln dem Begehren des Steuerpflichtigen nicht entsprechen und zu seinem Nachteil entscheiden. In Fällen erswerter Sachverhaltsermittlung dient es unter bestimmten Voraussetzungen der Effektivität der Besteuerung und allgemein dem Rechtsfrieden, wenn sich die Beteiligten über die Annahme eines bestimmten Sachverhalts und über eine bestimmte Sachbehandlung einigen können (BFH-Urteil vom 11.12.1984, BStBl II 1985 S. 354).

2. Die Aufklärungspflicht der Finanzbehörden wird durch die Mitwirkungspflicht der Beteiligten (§ 90) begrenzt. Die Finanzbehörden sind nicht verpflichtet, den Sachverhalt auf alle möglichen Fallgestaltungen zu erforschen. Für den Regelfall kann davon ausgegangen werden, daß die Angaben des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung vollständig und richtig sind (BFH-Urteil vom 17.04.1969, BStBl II S. 474). Die Finanzbehörde kann den Angaben eines Steuerpflichtigen Glauben schenken, wenn nicht greifbare Umstände vorliegen, die darauf hindeuten, daß seine Angaben falsch oder unvollständig sind (BFH-Urteil vom 11.07.1978, BStBl II 1979 S. 57). Sie verletzt ihre Aufklärungspflicht nur, wenn sie Tatsachen oder Beweismittel außer acht läßt und offenkundigen Zweifelsfragen nicht nachgeht, die sich ihr den Umständen nach ohne weiteres aufdrängen mußten (BFH-Urteile vom 16.01.1964, BStBl III S. 149, und vom 13.11.1985, BStBl II 1986 S. 241).
3. Im Rahmen der Prüfung zugunsten des Steuerpflichtigen muß die Finanzbehörde ihrer Pflicht zur Fürsorge für den Steuerpflichtigen (§ 89) gerecht werden. So ist auch die Verjährung von Amts wegen zu berücksichtigen.

#### **Zu § 89 - Beratung, Auskunft:**

1. In § 89 Satz 1 sind Erklärungen und Anträge gemeint, die sich bei dem gegebenen Sachverhalt aufdrängen. Im übrigen ist es Sache des Steuerpflichtigen, sich über die Antragsmöglichkeiten zu unterrichten, ggf. durch Rückfrage beim Finanzamt (§ 89 Satz 2). Die Finanzämter wären überfordert, wenn sie darauf zu achten hätten, ob der Steuerpflichtige jede sich ihm bietende Möglichkeit, Steuern zu sparen, ausgenutzt hat (BFH-Urteil vom 22.01.1960, BStBl III S. 178).
2. Kann bei einem eindeutigen Verstoß der Finanzbehörden gegen die Fürsorgepflicht nach § 89 Satz 1 dem Steuerpflichtigen nicht durch Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110) oder durch Änderung des bestandskräftigen Steuerbescheides nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 geholfen werden, so kann es geboten sein, die zu Unrecht festgesetzte Steuer wegen sachlicher Unbilligkeit (§ 227) zu erlassen.
3. In § 89 Satz 2 sind Auskünfte über das Verfahren (z. B. Fristberechnung, Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, Aussetzung der Vollziehung) gemeint. Die Erteilung von Auskünften materieller Art ist den Finanzbehörden gestattet; hierauf besteht jedoch kein Anspruch.
4. Zur Auskunft mit Bindungswirkung nach Treu und Glauben (verbindliche Auskunft) vgl. BMF-Schreiben vom 24.06.1987, BStBl I S. 474.

#### **Zu § 90 - Mitwirkungspflichten der Beteiligten**

Verletzt ein Steuerpflichtiger seine Pflichten gemäß § 90 Abs. 2 und ist der Sachverhalt nicht anderweitig aufklärbar, so kann zu seinem Nachteil von einem Sachverhalt ausgegangen werden, für den unter Berücksichtigung der Beweisnähe des Steuerpflichtigen und seiner Verantwortung für die Aufklärung des Sachverhalts eine gewisse Wahrscheinlichkeit spricht. Insbesondere dann, wenn die Mitwirkungspflicht sich auf Tatsachen und Beweismittel aus dem alleinigen Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen bezieht, können aus seiner Pflichtverletzung für ihn nachteilige Schlussfolgerungen gezogen werden (BFH-Beschluss vom 17. März 1997, BFH/NV 1997 S. 730).

#### **Zu § 91 - Anhörung Beteiligter:**

1. Im Besteuerungsverfahren äußert sich der Beteiligte zu den für die Entscheidung erheblichen Tatsachen regelmäßig in der Steuererklärung. Will die Finanzbehörde von dem erklärten Sachverhalt zuungunsten des Beteiligten wesentlich abweichen, so muß sie den Beteiligten hiervon vor Erlass des Steuerbescheides oder sonstigen Verwaltungsaktes unterrichten. Der persönlichen (ggf. fernmündlichen) Kontaktaufnahme mit dem Steuerpflichtigen kommt hierbei besondere Bedeutung zu. Sind die steuerlichen Auswirkungen der Abweichung nur gering, so genügt es, die Abweichung im Steuerbescheid zu erläutern.
2. Eine versehentlich unterbliebene Anhörung der Beteiligten kann nach Erlass des Steuerbescheides nachgeholt und die Fehlerhaftigkeit des Bescheides dadurch geheilt werden (§ 126 Abs. 1 Nr. 3).

3. Ist die erforderliche Anhörung eines Beteiligten unterblieben und dadurch die rechtzeitige Anfechtung des Verwaltungsaktes versäumt worden, so ist Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren (§ 126 Abs. 3 i.V.m. § 110). Die unterlassene Anhörung ist im allgemeinen nur dann für die Versäumung der Einspruchsfrist ursächlich, wenn die notwendigen Erläuterungen auch im Verwaltungsakt selbst unterblieben sind (BFH-Urteil vom 13.12.1984, BStBl II 1985 S. 601).
4. Ein Recht auf Akteneinsicht im Steuerfestsetzungsverfahren wird den Beteiligten nicht eingeräumt. Im Einzelfall kann jedoch nach Ermessen der Finanzbehörde Akteneinsicht gewährt werden. Hierbei ist sicherzustellen, daß Verhältnisse eines anderen nicht unbefugt offenbart werden. Die Gewährung einer beantragten Akteneinsicht kann insbesondere nach einem Beraterwechsel zweckmäßig sein. Die Ablehnung eines Antrags auf Akteneinsicht ist mit dem Einspruch (§ 347) anfechtbar.
5. Wegen des zwingenden öffentlichen Interesses (§ 91 Abs. 3) Hinweis auf § 30 Abs. 4 Nr. 5 und § 106, deren Grundsätze entsprechend anzuwenden sind.

#### **Zu § 93a - Allgemeine Mitteilungspflichten:**

Wegen der allgemeinen Mitteilungspflichten (Kontrollmitteilungen) der Behörden und der Rundfunkanstalten an die Finanzbehörden Hinweis auf die Mitteilungsverordnung. Die Verpflichtung der Behörden und der Rundfunkanstalten zu Mitteilungen, Auskünften (insbesondere Einzelauskünften nach § 93), Anzeigen (z. B. gem. § 116) und zur Amtshilfe (§§ 111 ff.) aufgrund anderer Vorschriften bleibt unberührt. Mitteilungspflichten, die sich aus Verträgen oder Auflagen in Verwaltungsakten ergeben (z. B. besondere Bedingungen in Zuwendungsbescheiden nach Maßgabe des Haushaltrechts) bleiben ebenfalls unberührt.

Die Mitteilungspflichten für Zwecke der Feststellung von Einheitswerten des Grundbesitzes sowie für Zwecke der Grundsteuer sind in § 29 Abs. 3 BewG geregelt.

#### **Zu § 95 - Versicherung an Eides Statt:**

Aus der Weigerung eines Steuerpflichtigen, eine Tatsachenbehauptung durch eidesstattliche Versicherung zu bekräftigen, können für ihn nachteilige Folgerungen gezogen werden. Im übrigen wird auf § 162 hingewiesen.

#### **Zu § 99 - Betreten von Grundstücken und Räumen:**

Es dürfen auch Grundstücke, Räume usw. betreten werden, die nicht dem Steuerpflichtigen gehören, sondern im Eigentum oder Besitz einer anderen Person stehen. Von der Besichtigung „betroffene“ Personen sind alle, die an dem Grundstück usw. entweder Besitzrechte haben, sie tatsächlich nutzen oder eine sonstige tatsächliche Verfügungsbefugnis haben. Wohnräume dürfen im Besteuerungsverfahren nicht gegen den Willen des Inhabers betreten werden (siehe aber § 210 Abs. 2 und § 287).

#### **Zu § 101 - Auskunfts- und Eidesverweigerungsrecht der Angehörigen:**

1. Der Beteiligte (Steuerpflichtige) selbst hat kein Auskunftsverweigerungsrecht; § 393 Abs. 1 ist zu beachten.
2. Ist nach § 101 Abs. 1 Satz 2 erforderliche Belehrung unterblieben, dürfen die auf der Aussage des Angehörigen beruhenden Kenntnisse nicht verwertet werden (BFH-Urteil vom 31.10.1990, BStBl II 1991 S. 204), es sei denn, der Angehörige stimmt nachträglich zu oder wiederholt nach Belehrung seine Aussage (vgl. auch BFH-Urteil vom 07.11.1986, BStBl II S. 435).

#### **Zu § 104 - Verweigerung der Erstattung eines Gutachtens und der Vorlage von Urkunden:**

Trotz ihres Auskunftsverweigerungsrechts sind die Angehörigen der steuerberatenden Berufe verpflichtet, alle Urkunden und Wertsachen, insbesondere Geschäftsbücher und sonstige Aufzeichnungen, die sie für den Steuerpflichtigen aufbewahren oder führen, auf Verlangen der Finanzbehörde unter den gleichen Voraussetzungen vorzulegen wie der Steuerpflichtige selbst.

**Zu § 107 - Entschädigung der Auskunftspflichtigen und Sachverständigen:**

1. Die Entschädigungspflicht wird nur ausgelöst, wenn die Finanzbehörde Auskunftspflichtige und Sachverständige durch Verwaltungsakt zu Beweis Zwecken herangezogen hat. Freiwillig vorgelegte Auskünfte und Sachverständigen Gutachten führen selbst dann nicht zu einer Entschädigung, wenn die Finanzbehörde sie verwertet.
2. Vorlagepflichtige, die aufzubewahrende Unterlagen nur in der Form einer Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern vorlegen können (§ 97 Abs. 3 Satz 2), erhalten keine Entschädigung für Kosten, die dadurch entstehen, daß sie Hilfsmittel zur Verfügung stellen müssen, um die Unterlagen lesbar zu machen (§ 147 Abs. 5). Das gleiche gilt für die Kosten, die der Ausdruck der Unterlagen oder die Fertigung von lesbaren Reproduktionen verursacht.

**Zu § 108 - Fristen und Termine:**

1. Fristen sind abgegrenzte, bestimmbare Zeiträume, vor deren Ablauf eine Handlung oder ein Ereignis wirksam werden muß, um fristgerecht zu sein. Termine sind bestimmte Zeitpunkte, an denen etwas geschehen soll oder zu denen eine Wirkung eintritt. „Fälligkeitstermine“ geben das Ende einer Frist an.
2. Bei der Dreitage-Regelung bzw. der Monats-Regelung (§§ 122, 123) handelt es sich nicht um eine Frist i. S. des § 108. § 108 Abs. 3 ist daher nicht anzuwenden (vgl. BFH-Urteil vom 05.03. 1986, BStBl II S. 462).

**Zu § 110 - Wiedereinsetzung in den vorigen Stand:**

1. Zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach unterlassener Anhörung eines Beteiligten bzw. wegen fehlender Begründung des Verwaltungsaktes (§ 126 Abs. 3) vgl. zu § 91, Nr. 3 und zu § 121, Nr. 3.
2. Abweichend von § 110 Abs. 2 beträgt im finanzgerichtlichen Verfahren die Frist für den Antrag auf Wiedereinsetzung und die Nachholung der versäumten Rechtshandlung zwei Wochen (§ 56 Abs. 2 FGO).
3. Soweit das Gesetz eine Fristverlängerung vorsieht (§ 109 Abs. 1), kommt nicht Wiedereinsetzung, sondern rückwirkende Fristverlängerung in Betracht.

**Zu § 111 - Amtshilfepflicht:**

1. Die §§ 111 ff. sind auch dann anzuwenden, wenn sich Finanzbehörden untereinander Amtshilfe leisten.
2. Für Verbände und berufsständische Vertretungen besteht, soweit sie nicht Behörden sind oder unterhalten, keine Beistandspflicht. Sie sind jedoch ebenso wie die in § 111 Abs. 3 erwähnten Institutionen im Rahmen der §§ 88, 92 ff. zur Auskunftserteilung und Vorlage von Urkunden verpflichtet.

**Zu § 112 - Voraussetzungen und Grenzen der Amtshilfe:**

Andere Behörden, die von den Finanzbehörden im Besteuerungsverfahren um Amtshilfe ersucht werden, können die Amtshilfe nur unter den Voraussetzungen dieser Vorschrift ablehnen. Die Bestimmungen des Verwaltungsverfahrensgesetzes und des SGB X über die Amtshilfe sind insoweit nicht anwendbar.

**Zu § 117 - Zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe in Steuersachen:**

1. Die Voraussetzungen, unter denen die Finanzbehörden für deutsche Besteuerungszwecke die Hilfe ausländischer Behörden in Anspruch nehmen dürfen, richten sich nach deutschem Recht, insbesondere den §§ 85 ff.
2. Gem. § 117 Abs. 2 können die Finanzbehörden zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe leisten aufgrund
  - a) innerstaatlich anwendbarer völkerrechtlicher Vereinbarungen. Derartige Vereinbarungen enthalten vor allem die Doppelbesteuerungsabkommen und die Abkommen im Zollbereich. Über den Stand der Doppelbesteuerungsabkommen veröffentlicht das BMF jährlich im BStBl Teil I eine Übersicht.
  - b) innerstaatlich anwendbarer Rechtsakte der Europäischen Gemeinschaft (im Zollbereich und im Bereich der indirekten Steuern). Als Rechtsgrundlagen kommen unmittelbar geltende Verordnungen in Betracht. Hinweis auf die Verordnung (EWG) Nr. 218/92 des Rates vom 27.01.1992 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung

c) des EG-Amtshilfe-Gesetzes und des EG-Beitreibungsgesetzes.

3. Wegen der Voraussetzungen und der Durchführung der zwischenstaatlichen Amtshilfe wird auf folgende Merkblätter verwiesen:
  - Merkblatt für die zwischenstaatliche Amtshilfe durch Auskunftsaustausch in Steuersachen (BMF-Schreiben vom 3. Februar 1999, BStBl I S. 228, und vom 29. Oktober 1999, BStBl I S. 974)
  - Merkblatt für die zwischenstaatliche Amtshilfe bei der Steuererhebung/ Beitreibung (BMF-Schreiben vom 20. Januar 2000, BStBl I S. 102).

#### **Zu § 118 - Begriff des Verwaltungsaktes:**

Da auch die Steuerbescheide Verwaltungsakte sind, gelten die §§ 118 ff. auch für die Steuerbescheide, soweit in den §§ 155 ff. nichts anderes bestimmt ist. Ausgenommen sind insbesondere die §§ 130 und 131, die kraft ausdrücklicher Regelung (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe d) als Rechtsgrundlage für die Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden ausgeschlossen sind.

#### **Zu § 120 - Nebenbestimmungen zum Verwaltungsakt:**

1. Nebenbestimmungen sind zulässig bei Verwaltungsakten, die auf einer Ermessensentscheidung der Finanzbehörden beruhen (z. B. Fristverlängerung, Stundung, Erlaß, Aussetzung der Vollziehung). Bei gebundenen Verwaltungsakten (z. B. Steuerbescheiden) sind gesetzlich ausdrücklich zugelassene Nebenbestimmungen der Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164), die Vorläufigkeitserklärung (§ 165) und die Sicherheitsleistung (§ 165 Abs. 1 Satz 4).
2. Nebenbestimmungen müssen inhaltlich hinreichend bestimmt sein (§ 119 Abs. 1). Anderenfalls sind sie nichtig. Wegen der Rechtsfolgen bei Nichtigkeit der Nebenbestimmung Hinweis auf § 125 Abs. 4.
3. Wegen der unterschiedlichen Folgen, die sich aus der Nichterfüllung einer Nebenbestimmung ergeben können, ist die Nebenbestimmung im Verwaltungsakt genau zu bezeichnen (z. B. „unter der aufschiebenden Bedingung“, „unter dem Vorbehalt des Widerrufs“).
4. Der Widerrufsvorbehalt ermöglicht den Widerruf rechtmäßiger Verwaltungsakte nach § 131 Abs. 2 Nr. 1. Er ist aber für sich allein kein hinreichender Grund zum Widerruf, sondern läßt den Widerruf nur im Rahmen pflichtgemäßen Ermessens zu.

#### **Zu § 121 - Begründung des Verwaltungsaktes:**

1. Die Vorschrift gilt für alle Verwaltungsakte einschließlich der Steuerbescheide.
2. Besteht eine Pflicht, den Verwaltungsakt zu begründen, so muß die Begründung nur den Umfang haben, der erforderlich ist, damit der Adressat des Verwaltungsaktes die Gründe für die Entscheidung der Finanzbehörde verstehen kann. Die Begründung von Ermessensentscheidungen soll erkennen lassen, daß die Finanzbehörde ihr Ermessen ausgeübt hat und von welchen Gesichtspunkten sie bei ihrer Entscheidung ausgegangen ist.
3. Das Fehlen der vorgeschriebenen Begründung macht den Verwaltungsakt fehlerhaft. Dieser Mangel kann nach § 126 Abs. 1 und 2 geheilt werden oder gem. § 127 unbeachtlich sein. Wurde wegen der fehlenden Begründung die rechtzeitige Anfechtung des Verwaltungsaktes versäumt, so ist auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren (§ 126 Abs. 3 i.V.m. § 110; vgl. auch zu § 91, Nr. 3).

#### **Zu § 122 - Bekanntgabe des Verwaltungsaktes:**

##### **1. Allgemeines**

##### **1.1 Bekanntgabe von Verwaltungsakten**

- 1.1.1 Voraussetzung für die **Wirksamkeit** eines Verwaltungsaktes ist, dass er inhaltlich hinreichend bestimmt ist (§ 119 Abs. 1) und dass er demjenigen, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird, bekannt gegeben wird (§ 124 Abs. 1). Deshalb ist beim Erlass eines schriftlichen Verwaltungsaktes (Verfügung und Ausfertigung) festzulegen,
  - an wen er sich richtet (Nr. 1.3 - Inhaltsadressat),
  - wem er bekannt gegeben werden soll (Nr. 1.4 - Bekanntgabeadressat),
  - welcher Person er zu übermitteln ist (Nr. 1.5 - Empfänger) und

- ob eine besondere Form der Bekanntgabe erforderlich oder zweckmäßig ist (Nr. 1.8).
- 1.1.2 Verfahrenrechtlich ist zu unterscheiden zwischen dem Rechtsbegriff der **Bekanntgabe** als Wirksamkeitsvoraussetzung, den Formen der Bekanntgabe (mündliche, schriftliche oder öffentliche Bekanntgabe oder Bekanntgabe in anderer Weise) und den technischen Vorgängen bei der Übermittlung des Inhalts eines Verwaltungsaktes. Die Bekanntgabe setzt den Bekanntgabewillen des für den Erlass des Verwaltungsaktes zuständigen Bediensteten voraus (BFH-Urteile vom 27. Juni 1986, BStBl II S. 832, und vom 24. November 1988, BStBl II 1989 S. 344). Zur Aufgabe des Bekanntgabewillens vgl. zu § 124, Nr. 1.
- 1.1.3 Mit dem Rechtsbegriff „Bekanntgabe“ nicht gleichbedeutend sind die Bezeichnungen für die **technischen Vorgänge** bei der Übermittlung eines verfügten Verwaltungsaktes (z.B. „Aufgabe zur Post“, „Zusendung“, „Zustellung“, „ortsübliche Bekanntmachung“, „Zugang“), auch wenn diese Begriffe zugleich eine gewisse rechtliche Bedeutung haben. Die technischen Vorgänge bedürfen, soweit das Gesetz daran Rechtsfolgen knüpft, einer Dokumentation, um nachweisen zu können, dass, wann und wie die Bekanntgabe erfolgt ist.
- 1.1.4 Die nachfolgenden Grundsätze über die Bekanntgabe von Steuerbescheiden (vgl. Nr. 1.2) gelten entsprechend für andere Verwaltungsakte, die schriftlich bekannt gegeben werden (z.B. Haftungsbescheide, Prüfungsanordnungen, Androhungen und Festsetzungen von Zwangsgeldern; vgl. Nr. 1.8.1). Zur Adressierung und Bekanntgabe von Prüfungsanordnungen vgl. zu § 197, zur Adressierung und Bekanntgabe von Zwangsgeldandrohungen und Zwangsgeldfestsetzungen vgl. BFH-Urteil vom 23. November 1999, BStBl II 2001 S. 463.



## 1.2 Steuerbescheide

Schriftliche Steuerfestsetzungen sind nur dann eine Grundlage für die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, wenn sie gem. § 122 Abs. 1 Satz 1 als Steuerbescheid demjenigen Beteiligten bekannt gegeben worden sind, für den sie bestimmt sind oder der von ihnen betroffen wird. Die folgenden Grundsätze regeln, wie der Steuerschuldner als Inhaltsadressat und ggf. der Bekanntgabeadressat und der Empfänger zu bezeichnen sind und wie der Bescheid zu übermitteln ist.

## 1.3 Bezeichnung des Inhaltsadressaten

1.3.1 Der Inhaltsadressat muss im Bescheid so eindeutig bezeichnet werden, dass Zweifel über seine Identität nicht bestehen. Inhaltsadressat eines Steuerbescheides ist der Steuerschuldner.

1.3.2 Im Allgemeinen wird eine natürliche Person als Inhaltsadressat durch Vornamen und Familiennamen genügend bezeichnet. Nur bei **Verwechslungsmöglichkeiten**, insbesondere bei häufiger vorkommenden Namen, sind weitere Angaben erforderlich (z.B. Wohnungsanschrift, Geburtsdatum, Berufsbezeichnung, Namenszusätze wie „senior“ oder „junior“). Bei juristischen Personen und Handelsgesellschaften ergibt sich der zutreffende „Name“ aus Gesetz, Satzung, Register oder ähnlichen Quellen (bei Handelsgesellschaften Firma gemäß § 17 HGB); wegen der Bezeichnung von Ehegatten vgl. 2.1.2, wegen der Bezeichnung der nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen vgl. Nrn. 2.4, 2.4.1.2.

## 1.4 Bezeichnung des Bekanntgabeadressaten

1.4.1 Die Person, der ein Verwaltungsakt bekannt zu geben ist, wird als Bekanntgabeadressat bezeichnet. Bei Steuerfestsetzungen ist dies in der Regel der Steuerschuldner als Inhaltsadressat, weil der Steuerbescheid seinem Inhalt nach für ihn bestimmt ist oder er von ihm betroffen wird (§ 122 Abs. 1 Satz 1).

1.4.2 Als Bekanntgabeadressat kommen jedoch auch **Dritte** in Betracht, wenn sie für den Inhaltsadressaten (Steuerschuldner) steuerliche Pflichten zu erfüllen haben. Dabei handelt es sich in erster Linie um Fälle, in denen die Bekanntgabe an den Steuerschuldner nicht möglich oder nicht zulässig ist (§ 79).

Die Bekanntgabe ist insbesondere an folgende Dritte erforderlich:

- a) Eltern (§ 1629 BGB), Vormund (§ 1793 BGB), Pfleger (§§ 1909 ff. BGB) als gesetzliche Vertreter natürlicher Personen (§ 34 Abs. 1),
- b) Geschäftsführer von nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen (z.B. Vorstände nichtrechtsfähiger Vereine, § 54 BGB),
- c) Geschäftsführer von Vermögensmassen (z.B. nichtrechtsfähige Stiftungen, §§ 86, 26 BGB),
- d) Vermögensverwalter i.S. von § 34 Abs. 3 (z.B. Insolvenzverwalter, Zwangsverwalter, gerichtlich bestellte Liquidatoren, Nachlassverwalter),
- e) Verfügungsberechtigte i.S. von § 35,
- f) für das Besteuerungsverfahren bestellte Vertreter i.S. von § 81.

1.4.3 Ist der Bekanntgabeadressat nicht mit dem Inhaltsadressaten identisch (vgl. Nr. 1.4.2), so ist er zusätzlich zum Inhaltsadressaten anzugeben. Hinsichtlich der eindeutigen Bezeichnung gelten dieselben Grundsätze wie für die Bezeichnung des Inhaltsadressaten (vgl. Nr. 1.3.2). Das Vertretungsverhältnis (vgl. Nr. 1.4.2) ist im Bescheid anzugeben (vgl. Nr. 1.6).

## 1.5 Bezeichnung des Empfängers

1.5.1 Als Empfänger wird derjenige bezeichnet, dem der schriftliche Verwaltungsakt tatsächlich zugehen soll, damit er durch Bekanntgabe wirksam wird. In der Regel ist der Inhaltsadressat nicht nur Bekanntgabeadressat, sondern auch „Empfänger“ des Verwaltungsaktes.

1.5.2 Es können jedoch auch andere Personen Empfänger sein, wenn für sie eine **schriftliche Empfangsvollmacht** des Bekanntgabeadressaten vorliegt oder wenn die Finanzbehörde nach ihrem Ermessen den Verwaltungsakt einem Bevollmächtigten übermitteln will (vgl. Nr. 1.7).

### Beispiel:

Die gesetzlichen Vertreter (Bekanntgabeadressaten) eines Minderjährigen (Steuerschuldner und damit Inhaltsadressat) haben einen Dritten (Empfänger) bevollmächtigt.

**Inhaltsadressat** (Steuerschuldner):  
Hans Huber

**Bekanntgabeadressaten:**  
Herrn Anton Huber, Frau Maria Huber  
als gesetzliche Vertreter des Hans Huber, Moltkestraße 5, 12203 Berlin

**Empfänger** (Anschriftenfeld):  
Herrn  
Steuerberater  
Anton Schulz  
Postfach 11 48  
80335 München

Darstellung im Bescheid:  
(Die Angaben in Klammern werden im Bescheid nicht ausgedruckt. Dies gilt auch für die übrigen Beispiele).

**Anschriftenfeld** (Empfänger):  
Herrn  
Steuerberater  
Anton Schulz  
Postfach 11 48  
80335 München

**Bescheidkopf:**  
Für  
Herrn Anton Huber und Frau Maria Huber (Bekanntgabeadressaten) als gesetzliche Vertreter des Hans Huber (Steuerschuldner und Inhaltsadressat), Moltkestraße 5, 12203 Berlin

- 1.5.3 Eine schriftliche Empfangsvollmacht ist auch erforderlich, wenn der Verwaltungsakt **nur** namentlich benannten Geschäftsführern oder anderen Personen (z.B. dem Steuerabteilungsleiter) zugehen soll.

**Beispiel:**

**Anschriftenfeld** (Empfänger):  
Herrn  
Steuerabteilungsleiter  
Fritz Schulz  
i.Hs. der Meyer GmbH  
Postfach 10 01  
50859 Köln

**Bescheidkopf:**  
Für die Meyer GmbH (Inhalts- und Bekanntgabeadressat)

- 1.5.4 Zur Bekanntgabe nach § 122 Abs. 6 vgl. Nr. 2.1.3, zur Bekanntgabe an einen **gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten** i.S. von § 183 Abs. 1 vgl. Nr. 2.5.2.

**1.6 Anschriftenfeld**

Der Empfänger ist im Anschriftenfeld des Steuerbescheids mit seinem Namen und **postalischer Anschrift** zu bezeichnen. Es reicht nicht aus, den Empfänger nur auf dem Briefumschlag und in den Steuerakten anzugeben, weil sonst die ordnungsmäßige Bekanntgabe nicht einwandfrei nachgewiesen werden kann. Sind Inhaltsadressat (Steuerschuldner), Bekanntgabeadressat und Empfänger nicht dieselbe Person, muss jeder im Steuerbescheid benannt werden: Der Empfänger ist im Anschriftenfeld anzugeben, der Inhalts- und ggf. der Bekanntgabeadressat sowie das Vertretungsverhältnis müssen an anderer Stelle des Steuerbescheides aufgeführt werden (vgl. z.B. bei Bekanntgabe an Minderjährige Nr. 2.2.2).

**1.7 Übermittlung an Bevollmächtigte**

- 1.7.1 Der einem Angehörigen der steuerberatenden Berufe erteilte Auftrag zur Erstellung und Einreichung der Steuererklärungen schließt in der Regel seine Bestellung als Empfangsbevollmächtigter nicht ein (BFH-Urteil vom 30.7.1980, BStBl 1981 II S. 3). Aus der Mitwirkung eines Steuerberaters bei der Steuererklärung folgt daher nicht, dass die Finanzbehörde einen Steuerbescheid dem Steuerberater zu übermitteln hat. Dasselbe gilt in Bezug auf die anderen zur Hilfe in Steuersachen befugten Personen und Vereinigungen (§§ 3, 4 StBerG).

- 1.7.2 Es liegt im Ermessen des Finanzamts, ob es einen Steuerbescheid an den Steuerpflichtigen selbst oder an dessen Bevollmächtigten bekannt gibt (§ 122 Abs. 1 Satz 3). Zur Ausübung des Ermessens gilt Folgendes:

Hat der Steuerpflichtige dem Finanzamt ausdrücklich mitgeteilt, dass er seinen Vertreter auch zur Entgegennahme von Steuerbescheiden ermächtigt, sind diese grundsätzlich dem Bevollmächtigten bekannt zu geben (BFH-Urteil vom 5.10.2000, BStBl 2001 II S. 86). Dies gilt auch, wenn der Steuerpflichtige dem Finanzamt eine Vollmacht vorgelegt hat, nach der der Bevollmächtigte berechtigt ist, für den Steuerpflichtigen „rechtsverbindliche Erklärungen“ entgegen zu nehmen (BFH-Urteil vom 23.11.1999, BStBl 2001 II S. 463). Nur dann, wenn im Einzelfall besondere Gründe gegen die Bekanntgabe des Steuerbescheids an den Bevollmächtigten sprechen, kann der Steuerbescheid unmittelbar dem Steuerpflichtigen bekannt gegeben werden. Derartige besondere Gründe können auch technischer Natur sein.

Fehlt es an einer ausdrücklichen Benennung eines Empfangsbevollmächtigten, hat das Finanzamt aber bisher Verwaltungsakte dem Vertreter des Steuerpflichtigen übermittelt, so darf es sich nicht in Widerspruch zu seinem bisherigen Verhalten setzen und sich bei gleichliegenden Verhältnissen ohne ersichtlichen Grund an den Steuerpflichtigen selbst wenden (vgl. BFH-Urteile vom 11.8.1954, BStBl III S. 327, und vom 13.4.1965, BStBl III S. 389). In diesen Fällen ist jedoch eine schriftliche Vollmacht nachzufordern.

Die im Einkommensteuererklärungsvordruck erteilte Empfangsvollmacht gilt nur für Bescheide des betreffenden Veranlagungszeitraums. Dagegen entfaltet die im Erklärungsvordruck zur gesonderten und einheitlichen Feststellung erteilte Empfangsvollmacht nicht lediglich Wirkung für das Verfahren des entsprechenden Feststellungszeitraums, sondern ist solange zu beachten, bis sie durch Widerruf entfällt (Urteil des FG Brandenburg vom 17.9.1997, EFG 1998 S. 7).

Ein während eines Klageverfahrens ergehender Änderungsbescheid ist i.d.R. dem Prozessbevollmächtigten bekannt zu geben (BFH-Urteile vom 5.5.1994, BStBl II S. 806, und vom 29.10.1997, BStBl 1998 II S. 266).

- 1.7.3 Wird ein Verwaltungsakt dem betroffenen Steuerpflichtigen bekannt gegeben und hierdurch eine von ihm erteilte Bekanntgabevollmacht zugunsten seines Bevollmächtigten ohne besondere Gründe nicht beachtet, wird der Bekanntgabemangel durch die Weiterleitung des Verwaltungsaktes an den Bevollmächtigten geheilt. Die Frist für einen außergerichtlichen Rechtsbehelf beginnt in dem Zeitpunkt, in dem der Bevollmächtigte den Verwaltungsakt nachweislich erhalten hat (BFH-Urteil vom 8.12.1988, BStBl 1989 II S. 346).
- 1.7.4 Wegen der Zustellung an Bevollmächtigte vgl. Nr. 3.3.
- 1.7.5 Hat der Steuerpflichtige einen Bevollmächtigten benannt, bleibt die Vollmacht so lange wirksam, bis der Finanzbehörde ein Widerruf zugeht (§ 80 Abs. 1). Die Wirksamkeit einer Vollmacht ist nur dann auf einen Besteuerungszeitraum oder einen einzelnen Bearbeitungsvorgang begrenzt, wenn dies ausdrücklich in der Vollmacht erwähnt ist oder sich aus den äußeren Umständen ergibt (z.B. bei Einzelsteuerfestsetzungen); vgl. aber auch Nr. 1.7.2.
- 1.7.6 Wendet sich die Finanzbehörde aus besonderem Grund an den Beteiligten selbst (z.B. um ihn um Auskünfte zu bitten, die nur er selbst als Wissensträger geben kann, oder um die Vornahme von Handlungen zu erzwingen), so soll der Bevollmächtigte unterrichtet werden (§ 80 Abs. 3 Satz 3).

## 1.8 Form der Bekanntgabe

Schriftliche Verwaltungsakte, insbesondere Steuerbescheide, sind grundsätzlich durch die Post zu übermitteln (vgl. Nr. 1.8.2), sofern der Empfänger im Inland wohnt oder soweit der ausländische Staat mit der Postübermittlung einverstanden ist (vgl. Nr. 1.8.4). Eine förmliche Zustellung ist nur erforderlich, wenn dies gesetzlich vorgeschrieben ist oder die Finanzbehörde von sich aus die Zustellung anordnet (vgl. Nr. 1.8.3). Die Zustellung erfolgt nach den Vorschriften des Verwaltungszustellungsgesetzes (vgl. Nr. 3.1).

### 1.8.1 Schriftform

Grundsätzlich ist die **schriftliche Bekanntgabe** eines Verwaltungsaktes nur erforderlich, wenn das Gesetz sie ausdrücklich vorsieht (für Steuerbescheide, § 157; für die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung, § 164 Abs. 3; für Haftungs- und Duldungsbescheide, § 191 Abs. 1; für Prüfungsanordnungen, § 196; für verbindliche Zusagen, § 205 Abs. 1; für Pfändungsverfügungen, § 309 Abs. 2; für Androhung von Zwangsmitteln, § 332 Abs. 1; für Einspruchsentscheidungen, § 366). Im Übrigen reicht die **mündliche Bekanntgabe** eines steuerlichen Verwaltungsaktes aus (z.B. bei Fristverlängerungen, Billigkeitsmaßnahmen, Stundungen). Aus Gründen der Rechtssicherheit sollen Verwaltungsakte aber im Allgemeinen schriftlich erteilt werden. Ein mündlicher Verwaltungsakt ist ggf. schriftlich zu bestätigen (§ 119 Abs. 2).

### 1.8.2 Übermittlung durch die Post

Der in § 122 Abs. 2 verwendete Begriff der „Post“ ist nicht auf die Deutsche Post AG (als Nachfolgeunternehmen der Deutschen Bundespost) beschränkt, sondern umfasst alle Unternehmen, soweit sie Postdienstleistungen erbringen. Wird ein schriftlicher Verwaltungsakt durch die Post übermittelt, so hängt die Wirksamkeit der Bekanntgabe nicht davon ab, dass der Tag der Aufgabe des Verwaltungsaktes zur Post in den Akten vermerkt wird. Um den Bekanntgabezeitpunkt berechnen zu können und im Hinblick auf die Regelung in § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 ist jedoch der Tag der Aufgabe zur Post in geeigneter Weise festzuhalten. § 108 Abs. 3 ist nicht anwendbar.

Die Bekanntgabe von Verwaltungsakten durch Telefax ist keine Übermittlung durch die Post. Die Zugangsvermutung gemäß § 122 Abs. 2 gilt daher nicht. Der durch Telefax übermittelte Verwaltungsakt ist grundsätzlich erst dann wirksam bekannt gegeben, wenn er vom empfangenden Telefaxgerät vollständig ausgedruckt wurde (BFH-Urteil vom 8. Juli 1998, BStBl II 1999 S. 48).

### 1.8.3 **Förmliche Bekanntgabe (Zustellung)**

Zuzustellen sind:

- die Ladung zu dem Termin zur Abgabe der eidesstattlichen Versicherung (§ 284 Abs. 6),
- die Pfändungsverfügung (§ 309 Abs. 2),
- die Arrestanordnung (§ 324 Abs. 2, § 326 Abs. 4).

Darüber hinaus kann die Finanzbehörde die Zustellung anordnen (§ 122 Abs. 5).

Wegen der Einzelheiten zum Zustellungsverfahren vgl. Nr. 3; wegen der Zustellung von Einspruchsentscheidungen vgl. zu § 366, Nr. 2.

### 1.8.4 **Bekanntgabe an Empfänger im Ausland**

An Empfänger (einschließlich der Bevollmächtigten; BFH-Urteil vom 1. Februar 2000, BStBl II S. 334) in Belgien, Dänemark, Finnland, Frankreich, Großbritannien, Irland, Italien, Kanada, Luxemburg, Niederlande, Norwegen, Österreich, Portugal, Schweden, Spanien und den USA können Steuerverwaltungsakte durch einfachen Brief bekannt gegeben werden, weil diese Staaten damit einverstanden sind.

Ansonsten muss nach § 123 AO, § 14 VwZG oder § 15 VwZG verfahren werden, wenn ein Verwaltungsakt an einen Empfänger im Ausland bekannt zu geben ist.

Welche der bestehenden Möglichkeiten einer Auslandsbekanntgabe gewählt wird, liegt im pflichtgemäßen Ermessen (§ 5) der Finanzbehörde. Die Auswahl ist u.a. abhängig von den gesetzlichen Erfordernissen (z.B. Zustellung, vgl. Nr. 1.8.3) und von dem Erfordernis, im Einzelfall einen einwandfreien Nachweis des Zugangs des amtlichen Schreibens zu erhalten.

## 2. **Bekanntgabe von Bescheiden**

### 2.1 **Bekanntgabe von Bescheiden an Ehegatten**

#### 2.1.1 **Allgemeines**

Ehegatten sind im Fall der ESt- oder VSt-Zusammenveranlagung stets Gesamtschuldner (§ 44). Gemäß § 155 Abs. 3 Satz 1 kann daher gegen sie ein zusammengefasster Steuerbescheid erlassen werden. Dabei handelt es sich formal um die Zusammenfassung zweier Bescheide zu einer - nur äußerlich gemeinsamen - Festsetzung. Dies gilt auch für die Festsetzung von Verspätungszuschlägen gegenüber zusammen veranlagten Ehegatten (BFH-Urteil vom 28. August 1987, BStBl II S. 836).

Bei anderen Steuerarten sind gegenüber Ehegatten zusammengefasste Steuerbescheide nur zulässig, wenn tatsächlich Gesamtschuldnerschaft vorliegt. Gesamtschuldnerschaft liegt nicht vor, wenn es sich lediglich um gleichgertete Steuervorgänge handelt. So liegen z.B. für die Grunderwerbsteuer zwei Steuerfälle vor, wenn Ehegatten gemeinschaftlich ein Grundstück erwerben. An jeden Ehegatten ist für den auf ihn entfallenden Steuerbetrag ein besonderer Steuerbescheid zu erteilen (BFH-Urteil vom 12. Oktober 1994, BStBl II 1995 S. 174).

Leben Eheleute in einer konfessions- oder einer glaubensverschiedenen Ehe, darf ein Kirchensteuerbescheid nur an den kirchensteuerpflichtigen Ehegatten gerichtet werden (BFH-Urteil vom 29. Juni 1994, BStBl II 1995 S. 510).

#### 2.1.2 **Bekanntgabe nach § 122 Abs. 7**

Bei Zusammenveranlagung von Ehegatten reicht es für die wirksame Bekanntgabe an beide Ehegatten aus, wenn ihnen eine Ausfertigung des Steuerbescheides an die gemeinsame Anschrift übermittelt wird. Ebenso genügt es, wenn der Steuerbescheid in das Postfach eines Ehegatten eingelegt wird (BFH-Urteil vom 13. Oktober 1994, BStBl II 1995 S. 484).

Es handelt sich nicht um eine Bekanntgabe an einen der Ehegatten mit Wirkung für und gegen den anderen (vgl. hierzu Nr. 2.1.3). Beide Ehegatten sind Empfänger des Steuerbescheides und daher im Anschriftenfeld aufzufüh-

ren. Diese vereinfachte Bekanntgabe ist auch dann möglich, wenn eine gemeinsam abzugebende Erklärung nicht eingereicht worden ist (z.B. bei Schätzung von Besteuerungsgrundlagen).

**Beispiel** für die Bekanntgabe eines Bescheides an Eheleute, die eine gemeinsame Anschrift haben und zusammen zu veranlagten sind:

<b>Anschriftenfeld:</b>		
Herrn Adam Meier	oder	Herrn und Frau
Frau Eva Meier		Adam u. Eva Meier
Hauptstraße 100		Hauptstraße 100
67433 Neustadt		67433 Neustadt

Die Angabe von besonderen Namensteilen eines der Eheleute (z.B. eines akademischen Grades oder eines Geburtsnamens) ist namensrechtlich geboten (vgl. aber Nr. 4.2.3).

**Beispiel:**

Herrn Adam Meier  
Frau Dr. Eva Schulze-Meier.

### 2.1.3 Bekanntgabe nach § 122 Abs. 6

Nach dieser Vorschrift ist die Übermittlung des Steuerbescheides an einen der Ehegatten zugleich mit Wirkung für und gegen den anderen Ehegatten zulässig, soweit die Ehegatten einverstanden sind.

Eine Bekanntgabe nach dieser Vorschrift kommt insbesondere in den Fällen in Betracht, in denen die Bekanntgabe nicht nach § 122 Abs. 7 erfolgen kann, weil die Ehegatten keine gemeinsame Anschrift haben.

Im Bescheidkopf ist darauf hinzuweisen, dass der Verwaltungsakt an den einen Ehegatten zugleich mit Wirkung für und gegen den anderen Ehegatten ergeht.

**Beispiel** für die Bekanntgabe an einen der Ehegatten mit Einverständnis beider:

**Anschriftenfeld**  
Herrn Adam Meier  
Hauptstraße 100  
67433 Neustadt

**Bescheidkopf**  
Dieser Bescheid ergeht an Sie zugleich mit Wirkung für und gegen Ihre Ehefrau Eva Meier.

### 2.1.4 Einzelbekanntgabe

Einzelbekanntgabe ist insbesondere erforderlich, wenn

- keine gemeinsame Anschrift besteht und kein Einverständnis zur Bekanntgabe nach § 122 Abs. 6 vorliegt,
- bekannt ist, dass zwischen den Ehegatten ernstliche Meinungsverschiedenheiten bestehen (z.B. bei offener Interessenkollision der Eheleute, bei getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten),
- dies nach § 122 Abs. 7 Satz 2 beantragt worden ist.

Bei Einzelbekanntgabe ist der Empfänger in dem jeweiligen Anschriftenfeld mit seinem Vor- und Familiennamen genau zu bezeichnen. Dies gilt auch bei förmlichen Zustellungen (vgl. Nr. 3.2). Dabei ist darauf zu achten, dass nicht versehentlich eine nur für einen Ehegatten geltende Postanschrift (z.B. Firma oder Praxis) verwandt wird, sondern für jeden Ehegatten seine persönliche Anschrift. Auch die kassenmäßige Abrechnung und ggf. das Leistungsgebot sind doppelt zu erteilen.

**Beispiel** für die Bekanntgabe an den Ehemann:

**Anschriftenfeld** (Empfänger und Bekanntgabeadressat):

Herrn  
Adam Meier  
Hauptstraße 100  
67433 Neustadt

**Bescheidkopf** (Inhaltsadressaten):

Für  
Herrn Adam Meier und Frau Eva Meier

In jede Bescheidausfertigung ist als **Erläuterung** aufzunehmen:

„Ihrem Ehegatten wurde ein Bescheid gleichen Inhalts erteilt. Sie schulden die nach diesem Bescheid zu entrichtenden Beträge gemeinsam mit Ihrem Ehegatten (§ 44 AO).“

Satz 2 des Erläuterungstextes ist nur in Bescheide mit Leistungsgebot aufzunehmen.

### 2.1.5 Sonderfälle

Betreiben beide Ehegatten gemeinsam einen Gewerbebetrieb oder sind sie gemeinsam Unternehmer i.S. des Umsatzsteuergesetzes, so gelten für Bescheide über Betriebssteuern die Grundsätze zu Nrn. 2.4 und 2.5. Sind Ehegatten z.B. Miteigentümer eines Grundstücks oder eines selbständigen Wirtschaftsguts, für das ein Einheitswert festgestellt wird, so ist nach Nr. 2.5.4 zu verfahren.

Betreibt nur ein Ehegatte ein Gewerbe (oder eine Praxis als Freiberufler usw.), so ist nur dieser Inhaltsadressat für Verwaltungsakte, die ausschließlich den Geschäftsbetrieb betreffen.

## 2.2 Bekanntgabe an gesetzliche Vertreter natürlicher Personen

2.2.1 Ist ein **Inhaltsadressat** (Steuerschuldner) bei Bekanntgabe des Bescheides **geschäftsunfähig oder beschränkt geschäftsfähig**, so ist Bekanntgabeadressat der gesetzliche Vertreter (Ausnahme vgl. Nr. 2.2.3). Das Vertretungsverhältnis muss aus dem Bescheid hervorgehen (BFH-Beschluss vom 14. Mai 1968, BStBl II S. 503). Der Inhaltsadressat (Steuerschuldner) ist dabei in der Regel durch Angabe seines Vor- und Familiennamens eindeutig genug bezeichnet (vgl. Nr. 1.3.2). Das Vertretungsverhältnis ist ausreichend gekennzeichnet, wenn Name und Anschrift des Vertreters genannt werden und angegeben wird, dass ihm der Bescheid „als gesetzlicher Vertreter“ für den Inhaltsadressaten (Steuerschuldner) bekannt gegeben wird. Ist der gesetzliche Vertreter nicht gleichzeitig auch der Empfänger, so braucht er in der Regel nur mit seinem Vor- und Familiennamen bezeichnet zu werden.

2.2.2 Soweit nicht ausnahmsweise die gesetzliche Vertretung nur einem Elternteil zusteht, sind die Eltern Bekanntgabeadressaten des Steuerbescheides für ihr **minderjähriges Kind**. Die Bekanntgabe an einen von beiden reicht jedoch aus, um den Verwaltungsakt wirksam werden zu lassen. Für die Zustellung von Verwaltungsakten ist es gemäß § 7 Abs. 3 VwZG ausreichend, wenn der Verwaltungsakt einem von beiden Ehegatten zugestellt wird (BFH-Beschluss vom 19. Juni 1974, BStBl II S. 640 und BFH-Urteil vom 22. Oktober 1976, BStBl II S. 762). Diese vom BFH für die förmliche Zustellung von Verwaltungsakten aufgestellten Grundsätze sind auch bei der Bekanntgabe mit einfachem Brief anzuwenden.

Wenn die Eltern bereits beide als Empfänger des Steuerbescheides im Anschriftenfeld aufgeführt sind, kann darauf verzichtet werden, sie im Text des Bescheides noch einmal mit vollem Namen und in voller Anschrift als Bekanntgabeadressaten zu bezeichnen.

### Beispiel:

Den Eltern Anton und Maria Huber steht gesetzlich gemeinsam die Vertretung für den minderjährigen Steuerschuldner Hans Huber zu. Sie sind die Bekanntgabeadressaten für den Steuerbescheid an Hans Huber.

Der Steuerbescheid ist zu übermitteln an:

**Anschriftenfeld** (Empfänger):

Herrn Anton Huber  
Frau Maria Huber  
Moltkestraße 5  
12203 Berlin

**Bescheidkopf:**

Als gesetzliche Vertreter (Bekanntgabeadressaten) von Hans Huber (Steuerschuldner und Inhaltsadressat)

Bei Empfangsvollmacht vgl. das Beispiel bei Nr. 1.5.2.

- 2.2.3 Ermächtigt der gesetzliche Vertreter mit Genehmigung des Vormundschaftsgerichts den **Minderjährigen** zum selbständigen **Betrieb eines Erwerbsgeschäfts**, so ist der Minderjährige für diejenigen Rechtsgeschäfte unbeschränkt geschäftsfähig, die der Geschäftsbetrieb mit sich bringt (§ 112 BGB). Steuerbescheide, die ausschließlich diesen Geschäftsbetrieb betreffen, sind daher nur dem Minderjährigen bekannt zu geben (vgl. Nr. 1.4 - Bekanntgabeadressat -). Das gleiche gilt bei einer Veranlagung nach § 46 EStG, wenn das Einkommen ausschließlich aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit besteht und der gesetzliche Vertreter den Minderjährigen zur Eingehung des Dienstverhältnisses ermächtigt hat (§ 113 BGB). Von der Ermächtigung kann im Regelfall ausgegangen werden.

Hat der Minderjährige noch weitere Einkünfte oder Vermögenswerte und werden diese in die Festsetzung einbezogen, so kann der Steuerbescheid nicht durch Bekanntgabe gegenüber dem minderjährigen Steuerschuldner wirksam werden. Bekanntgabeadressat des Bescheides ist der gesetzliche Vertreter.

**2.3 Bescheide an Ehegatten mit Kindern oder Alleinstehende mit Kindern****2.3.1 Allgemeines**

Sofern Ehegatten mit ihren Kindern oder Alleinstehende mit ihren Kindern Gesamtschuldner sind, gelten für die Bekanntgabe von Bescheiden an diese Personen die Nrn. 2.1 und 2.2 entsprechend. Insbesondere kann auch nach § 122 Abs. 7 (gleichzeitige Bekanntgabe; vgl. hierzu Nr. 2.1.2) und § 122 Abs. 6 (einverständliche Bekanntgabe an einen der Beteiligten; vgl. hierzu Nr. 2.1.3) bekannt gegeben werden. Hierbei sind die nachfolgenden Besonderheiten zu beachten.

**2.3.2 Bekanntgabe nach § 122 Abs. 7**

Hat ein Familienmitglied Einzelbekanntgabe beantragt, so ist für die übrigen Familienmitglieder gleichwohl eine Bekanntgabe nach § 122 Abs. 7 möglich. In diesem Fall ist eine Ausfertigung des zusammengefassten Bescheides an den Antragsteller und eine weitere Ausfertigung an die übrigen Familienmitglieder bekannt zu geben. Im Bescheidkopf sind alle Steuerschuldner/ Beteiligten als Inhaltsadressaten namentlich aufzuführen.

**2.3.3 Bekanntgabe nach § 122 Abs. 6**

Bei der Bekanntgabe von Vermögensteuerbescheiden nach § 122 Abs. 6 ist im Bescheidkopf darauf hinzuweisen, dass der Vermögensteuerbescheid an den oder die Bekanntgabeadressaten zugleich mit Wirkung für und gegen die anderen namentlich aufzuführenden Beteiligten ergeht.

**Beispiel:**

Das Ehepaar Adam und Eva Meier wird zusammen mit dem volljährigen Sohn Hans Meier und der minderjährigen Tochter Adele Meier veranlagt. Der volljährige Sohn Hans Meier hat in der Steuererklärung sein Einverständnis zur Bekanntgabe des Steuerbescheides an seine Eltern erklärt.

**Anschriftenfeld:**

Herrn Adam Meier  
Frau Eva Meier  
Hauptstraße 100  
67433 Neustadt

**Bescheidkopf:**

Dieser Bescheid ergeht zugleich mit Wirkung für und gegen Hans Meier und Adele Meier.

Soweit die Kinder minderjährig sind, erhalten Sie den Bescheid als gesetzliche Vertreter.

**2.4 Personengesellschaften (Gemeinschaften)**

Zu den Personengesellschaften (Gemeinschaften) zählen die Handelsgesellschaften (vgl. Nr. 2.4.1.1) und die nicht-rechtsfähigen Personenvereinigungen (vgl. Nr. 2.4.1.2).

Zu den nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen gehören insbesondere die nicht eingetragenen Vereine, Gesellschaften bürgerlichen Rechts, Partnerschaftsgesellschaften, Arbeitsgemeinschaften, Erbgemeinschaften (vgl. Nr. 2.12.6) und Bruchteilsgemeinschaften. Sie haben formal keinen eigenen Namen und keine gesetzliche Vertretung und werden deshalb als Inhaltsadressat (Steuerschuldner) grundsätzlich durch die Angabe aller Mitglieder der Personenvereinigung (Gesellschaft) charakterisiert (BFH-Urteil vom 17. März 1970, BStBl II S. 598; zur Erbgemeinschaft: BFH-Urteil vom 29. November 1972, BStBl II 1973 S. 372).

Ist die Bezeichnung der Mitglieder der nichtrechtsfähigen Personenvereinigung durch die Aufzählung aller Namen im Kopf des Bescheides aus technischen Gründen nicht möglich, kann so verfahren werden, dass neben einer Kurzbezeichnung im Bescheidkopf (Beispiel: „Erbengemeinschaft Max Meier“, „Bruchteilsgemeinschaft Goethestraße 100“, „GbR Peter Müller u.a.“, „Kegelclub Alle Neune“) die einzelnen Mitglieder in den Bescheiderläuterungen oder in einer Anlage zum Bescheid aufgeführt werden. Die Verweisung auf sonstige Unterlagen (z.B. Steuererklärung, Grundbuch, Bp-Bericht) reicht nicht aus (BFH-Urteil vom 28. März 1979, BStBl II S. 718).

Es ist zu unterscheiden zwischen Bescheiden, die sich an die **Gesellschaft** richten, und Bescheiden, die sich an die **Gesellschafter** richten.

#### 2.4.1 Bescheide an die Gesellschaft (Gemeinschaft)

Steuerbescheide und Steuerermessbescheide sind an die Gesellschaft zu richten, wenn die Gesellschaft selbst Steuerschuldner ist. Dies gilt z.B. für

- a) die Umsatzsteuer (§ 13 Abs. 2 UStG),
- b) die Gewerbesteuer einschließlich der Festsetzung des Messbetrags und der Zerlegung (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG),
- c) die Kraftfahrzeugsteuer, wenn das Fahrzeug für die Gesellschaft zum Verkehr zugelassen ist (§ 7 KraftStG; BFH-Urteil vom 24. Juli 1963, HFR 1964 S. 20),
- d) die pauschale Lohnsteuer (§ 40 Abs. 3, § 40 a Abs. 4 und § 40 b Abs. 3 EStG),
- e) die Festsetzung des Grundsteuerermessbetrags, wenn der Gesellschaft der Steuergegenstand zugerechnet worden ist (§ 10 Abs. 1 GrStG),
- f) die Grunderwerbsteuer, soweit Gesamthandseigentum der Personengesellschaft besteht (insbesondere bei GbR, OHG, KG und ungeteilter Erbengemeinschaft; BFH-Urteile vom 28. April 1965, BStBl III S. 422, vom 27. Oktober 1970, BStBl II 1971 S. 278, vom 29. November 1972, BStBl II 1973 S. 370, vom 11. Februar 1987, BStBl II S. 325, und vom 12. Dezember 1996, BStBl II 1997 S. 299),
- g) die Körperschaftsteuer bei körperschaftsteuerpflichtigen nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und entsprechend für
- h) Haftungsbescheide für Steuerabzugsbeträge.

Da eine typisch oder atypisch stille Gesellschaft nicht selbst Steuerschuldnerin ist, sind Steuerbescheide und Steuerermessbescheide an den Inhaber des Handelsgeschäfts zu richten (BFH-Urteil vom 12. November 1985, BStBl II 1986 S. 311; A 35 Abs. 2 GewStR 1998). Entsprechendes gilt bei einer verdeckten Mitunternehmerschaft (BFH-Urteil vom 16. Dezember 1997, BStBl II 1998 S. 480).

Eine Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV) kann selbst Steuerschuldnerin sein. Dies gilt jedoch nicht für die Gewerbesteuer. Schuldner der Gewerbesteuer sind die Mitglieder der Vereinigung (§ 5 Abs. 1 Satz 4 GewStG), bei einer Bruchteilsgemeinschaft die Gesellschafter; an diese sind Gewerbesteuerermessbescheide und Gewerbesteuerbescheide zu richten.

##### 2.4.1.1 Handelsgesellschaften

Bei Handelsgesellschaften (OHG, KG, EWIV) sind Steuerbescheide der Gesellschaft unter ihrer Firma bekannt zu geben, wenn sie Steuerschuldner und damit Inhaltsadressat ist. Die Handelsgesellschaft kann im Wirtschaftsleben mit ihrer Firma eindeutig bezeichnet werden; bei Zweifeln über die zutreffende Bezeichnung ist das Handelsregister maßgebend. Ist eine Handelsgesellschaft Steuerschuldner und damit Inhaltsadressat, genügt deshalb zur Bezeichnung des Inhaltsadressaten die Angabe der Firma im Steuerbescheid (BFH-Urteil vom 16. Dezember 1997, BStBl II 1998 S. 480). Ein zusätzlicher Hinweis auf Vertretungsbefugnisse oder einzelne Gesellschafter (z.B. „zu Händen des Geschäftsführers Meier“) ist zur Kennzeichnung des Inhaltsadressaten nicht erforderlich; wegen der Bekanntgabe an namentlich benannte Geschäftsführer usw. vgl. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3.

##### Beispiel:

Ein Umsatzsteuerbescheid für die Firma Schmitz & Söhne KG muss folgende Angaben enthalten:

**Steuerschuldner und Inhaltsadressat** (zugleich Bekanntgabeadressat und Empfänger):

Firma  
Schmitz & Söhne KG  
Postfach 11 47  
50853 Köln

Zur Bekanntgabe von Feststellungsbescheiden vgl. Nr. 2.5.

##### 2.4.1.2 Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen

Bei Steuerbescheiden, die an Personenvereinigungen gerichtet werden, die nicht Handelsgesellschaften sind, ist die Identität des Inhaltsadressaten (Steuerschuldners) ebenfalls durch Angabe des geschäftsblichen Namens, unter dem sie am Rechtsverkehr teilnehmen, ausreichend gekennzeichnet (BFH-Urteile vom 21. Mai 1971, BStBl II S.



540, und vom 11. Februar 1987, BStBl II S. 325). Ein solcher Bescheid reicht nach § 267 zur Vollstreckung in das Vermögen der Personenvereinigung aus.

**Beispiel:**

Ein Umsatzsteuerbescheid für die Brennstoffhandlung Josef Müller Erben GbR muss folgende Angaben enthalten:

**Steuerschuldner und Inhaltsadressat** (zugleich Bekanntgabeadressat und Empfänger):

Brennstoffhandlung  
Josef Müller Erben GbR  
Postfach 11 11  
54290 Trier

Hat die nichtrechtsfähige Personenvereinigung keine Geschäftsadresse, ist als Empfänger eine natürliche Person anzugeben (vgl. Nr. 2.4.1.3).

Ein Umsatzsteuerbescheid hat sich bei **Arbeitsgemeinschaften** (ARGE) an diese als eine umsatzsteuerlich rechtsfähige Personenvereinigung (Unternehmer) zu richten. Es ist ausreichend und zweckmäßig, wenn der Bescheid der geschäftsführenden Firma als der Bevollmächtigten übermittelt wird (BFH-Urteil vom 21. Mai 1971, BStBl II S. 540).

**Beispiel:**

**Anschriftenfeld** (Empfänger):

Firma  
Rheinische Betonbau GmbH & Co. KG  
Postfach 90 11  
50890 Köln

**Bescheidkopf:**

Für  
ARGE Rheinbrücke Bonn (Inhalts- und Bekanntgabeadressat)

- 2.4.1.3 Soweit bei Steuerbescheiden an Personenvereinigungen kein geschäftsüblicher Name vorhanden ist, sind die Bescheide an alle Mitglieder (Gemeinschafter, Gesellschafter) zu richten.

Die Bescheide werden durch Bekanntgabe an ein vertretungsberechtigtes Mitglied gegenüber der Personenvereinigung wirksam. Bei mehreren vertretungsberechtigten Mitgliedern reicht die Bekanntgabe an eines von ihnen (BFH-Urteile vom 11. Februar 1987, BStBl II S. 325, vom 27. April 1993, BStBl II 1994 S. 3, und vom 8. November 1995, BStBl II 1996 S. 256). Es genügt, wenn dem Bekanntgabeadressaten eine Ausfertigung des Steuerbescheides zugeht. Ausfertigungen für alle Mitglieder sind in der Regel nicht erforderlich.

Als Bekanntgabeadressat kommen vor allem der von den Mitgliedern bestellte Geschäftsführer (§ 34 Abs. 1) oder die als Verfügungsberechtigter auftretende Person (§ 35) in Betracht. Hat eine nichtrechtsfähige Personenvereinigung keinen Geschäftsführer, kann der Bescheid einem der Mitglieder nach Wahl des Finanzamts bekannt gegeben werden (§ 34 Abs. 2). In den Bescheid ist folgender Erläuterungstext aufzunehmen: „Der Bescheid ergeht an Sie als Mitglied der Gemeinschaft/Gesellschaft mit Wirkung für und gegen die Gemeinschaft/Gesellschaft“.

Im Bescheid ist zum Ausdruck zu bringen, dass er dieser Person als Vertreter der Personenvereinigung bzw. ihrer Mitglieder zugeht (§§ 34, 35). Der Bekanntgabeadressat muss sich dabei aus dem Bescheid selbst ergeben, die Angabe auf dem Briefumschlag der Postsendung reicht nicht aus (BFH-Urteil vom 8. Februar 1974, BStBl II S. 367).

Zur Bezeichnung des Schuldners als Inhaltsadressaten vgl. Nr. 2.4.

**Beispiel:**

Bekanntgabeadressat:

- a)       Herrn Peter Meier  
          als Geschäftsführer der  
          Erbengemeinschaft Max Meier
- b)       Herrn Emil Krause  
          für die Bruchteilsgemeinschaft  
          Goethestraße 100

- c) Herrn Karl Huber  
für die Grundstücksgemeinschaft  
Karl und Maria Huber
- d) Herrn Hans Schmidt  
als Vorsitzender des  
Kegelclubs „Alle Neune“

Ist für die Mitglieder einer Personenvereinigung kein gemeinsamer Bekanntgabeadressat vorhanden oder wird von der Bestimmung eines Bekanntgabeadressaten abgesehen, so ist jedem der Mitglieder eine Ausfertigung des Steuerbescheides bekannt zu geben. Soll auch in das Vermögen einzelner Mitglieder vollstreckt werden, vgl. A 33 VollstrA.

#### 2.4.2 Bescheide an Gesellschafter (Mitglieder)

Steuerbescheide und Feststellungsbescheide sind an die Gesellschafter (Mitglieder, Gemeinschaftler) zu richten, wenn die einzelnen Beteiligten unmittelbar aus dem Steuerschuldverhältnis in Anspruch genommen werden sollen oder ihnen der Gegenstand der Feststellung zugerechnet wird (vgl. Nrn. 2.5 und 2.6).

#### 2.5 Bescheide über gesonderte und einheitliche Feststellungen

2.5.1 Bescheide über gesonderte und einheitliche Feststellungen richten sich nicht an die Personengesellschaft als solche, sondern an die einzelnen Gesellschafter (Mitglieder), die den Gegenstand der Feststellung (z.B. Vermögenswerte als Einheitswert oder Einkünfte) anteilig zu versteuern haben und denen er deshalb insbesondere bei Feststellungen nach § 180 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2 Buchstabe a und Abs. 2 zuzurechnen ist (§ 179 Abs. 2).

Es genügt in der Regel, wenn im Bescheidkopf die Personengesellschaft als solche bezeichnet wird (Sammelbezeichnung) und sich alle Gesellschafter eindeutig als Betroffene (Inhaltsadressaten) aus dem für die Verteilung der Besteuerungsgrundlagen vorgesehenen Teil des Bescheids ergeben (BFH-Urteil vom 7. April 1987, BStBl II S. 766). Aus einem kombinierten positiv- negativen Feststellungsbescheid muss eindeutig hervorgehen, welchen Beteiligten Besteuerungsgrundlagen zugerechnet werden und für welche Beteiligte eine Feststellung abgelehnt wird (BFH-Urteil vom 7. April 1987, a.a.O.).

Der einheitliche Feststellungsbescheid erlangt volle Wirksamkeit, wenn er allen Feststellungsbeteiligten bekannt gegeben wird. Mit seiner Bekanntgabe an einzelne Feststellungsbeteiligte entfaltet er nur diesen gegenüber Wirksamkeit (BFH-Urteile vom 7. April 1987, BStBl II S. 766, vom 25. November 1987, BStBl 1988 II S. 410, und vom 23. Juni 1988, BStBl II S. 979). Eine unterlassene oder unwirksame Bekanntgabe gegenüber einzelnen Feststellungsbeteiligten kann noch im Klageverfahren nachgeholt werden (vgl. BFH-Urteil vom 19. Mai 1983, BStBl 1984 II S. 15). Der Bescheid ist diesen mit unverändertem Inhalt bekannt zu geben (vgl. Nr. 4.7.1).

#### 2.5.2 Gemeinsame Empfangsbevollmächtigte

Alle Feststellungsbeteiligten sollen einen **gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten** bestellen, der ermächtigt ist, den an sämtliche Gesellschafter (Gemeinschaftler) gerichteten Feststellungsbescheid, sonstige Verwaltungsakte und das Feststellungsverfahren betreffende Mitteilungen in Empfang zu nehmen (§ 183 Abs. 1 Satz 1). Das Finanzamt kann aber im Einzelfall zulassen, dass ein gemeinsamer Empfangsbevollmächtigter nur durch einen Teil der Feststellungsbeteiligten bestellt wird. In diesem Fall ist der Feststellungsbescheid den übrigen Feststellungsbeteiligten einzeln bekannt zu geben.

Die Empfangsvollmacht nach § 183 Abs. 1 Satz 1 gilt fort auch bei Ausscheiden des Beteiligten aus der Gesellschaft oder bei ernstlichen Meinungsverschiedenheiten, bis sie gegenüber dem Finanzamt widerrufen wird (§ 183 Abs. 3).

Ist kein gemeinsamer Empfangsbevollmächtigter bestellt, so gilt ein zur Vertretung der Gesellschaft oder der Feststellungsbeteiligten oder ein zur Verwaltung des Gegenstandes der Feststellung Berechtigter, z.B. der vertraglich zur Vertretung berufene Geschäftsführer einer Personenhandelsgesellschaft, als Empfangsbevollmächtigter (§ 183 Abs. 1 Satz 2). Bei einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts ist nach § 183 Abs. 1 Satz 2 jeder Gesellschafter zur Vertretung der Feststellungsbeteiligten und damit zum Empfang von Feststellungsbescheiden berechtigt, sofern sich aus einem dem Finanzamt vorliegenden Gesellschaftsvertrag nichts anderes ergibt (BFH-Urteil vom 23. Juni 1988, BStBl II S. 979). Die Sonderregelung des § 183 Abs. 3 gilt in diesen Fällen nicht.

In der Liquidationsphase einer Personengesellschaft ist der Liquidator Empfangsbevollmächtigter i.S.d. § 183 Abs. 1 Satz 2. Nach Abschluss der gesellschaftsrechtlichen Liquidation (vgl. hierzu Nr. 2.7.1) kann von dieser Bekanntgabemöglichkeit nicht mehr Gebrauch gemacht werden (BFH-Urteil vom 26. Oktober 1989, BStBl. II 1990 S. 333).

Bei der Bekanntgabe an einen Empfangsbevollmächtigten ist nach § 183 Abs. 1 Satz 5 in dem Feststellungsbescheid stets darauf hinzuweisen, dass die Bekanntgabe mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten erfolgt (BFH-Urteile vom 29. August 1982, BStBl 1983 II S. 23 und vom 23. Juli 1985, BStBl 1986 II S. 123).

Zur Zustellung an einen Empfangsbevollmächtigten vgl. Nr. 3.3.3.

- 2.5.3 Ist ein Empfangsbevollmächtigter i.S. der Nr. 2.5.2 nicht vorhanden, kann das Finanzamt die Beteiligten zur Benennung eines Empfangsbevollmächtigten auffordern. Die Aufforderung ist an jeden Beteiligten zu richten. Mit der Aufforderung ist gleichzeitig ein Beteiligter als Empfangsbevollmächtigter vorzuschlagen und darauf hinzuweisen, dass diesem künftig Verwaltungsakte mit Wirkung für und gegen alle Beteiligten bekannt gegeben werden, soweit nicht ein anderer Empfangsbevollmächtigter benannt wird (§ 183 Abs. 1 Satz 4). Die Sonderregelung des § 183 Abs. 3 gilt in diesen Fällen nicht.

Bei der Bekanntgabe des Feststellungsbescheids ist § 183 Abs. 1 Satz 5 zu beachten (vgl. Nr. 2.5.2 vorletzter Absatz).

#### 2.5.4 Einheitswertbescheide an Eheleute, Eltern mit Kindern und Alleinstehende mit Kindern

Bei der Bekanntgabe eines Bescheides über Einheitswerte des Grundbesitzes an Eheleute, die gemeinsam Eigentümer sind, sind die Eheleute einzeln als Beteiligte anzugeben (vgl. Nr. 2.5.1). Haben die Eheleute eine gemeinsame Anschrift und haben sie keinen Empfangsbevollmächtigten benannt, kann der Einheitswertbescheid beiden in einer Ausfertigung bekannt gegeben werden (§ 183 Abs. 4 i.V.m. § 122 Abs. 7).

Haben die Eheleute gemäß § 183 Abs. 1 Satz 1 einen Empfangsbevollmächtigten benannt, ist der Bescheid an diesen bekannt zu geben. Im Bescheid ist darauf hinzuweisen, dass die Bekanntgabe mit Wirkung für und gegen beide Ehegatten erfolgt.

In den übrigen Fällen ist der Bescheid an beide Ehegatten getrennt bekannt zu geben.

Dies gilt für Eheleute mit Kindern und Alleinstehende mit Kindern entsprechend.

#### 2.5.5 Ausnahmen von der Bekanntgabe an Empfangsbevollmächtigte

Die in § 183 Abs. 1 zugelassene Vereinfachung darf nicht so weit gehen, dass der Steuerpflichtige in seinen Rechten eingeschränkt wird. Diese Art der Bekanntgabe ist daher gemäß § 183 Abs. 2 unzulässig, soweit

- a) ein Gesellschafter (Gemeinschafter) im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Feststellungsbescheides bereits ausgeschieden und dies dem für den Erlass des Feststellungsbescheides zuständigen Finanzamt bekannt ist oder wegen einer entsprechenden Eintragung im Handelsregister als bekannt gelten muss (BFH-Urteil vom 14. Dezember 1978, BStBl II 1979 S. 503);
- b) die Zusendung eines Feststellungsbescheides an einen Erben erforderlich wird, der nicht in die Gesellschafterstellung des Rechtsvorgängers eintritt (BFH-Urteil vom 23. Mai 1973, BStBl II S. 746); vgl. auch Nr. 2.12;
- c) die Gesellschaft (Gemeinschaft) im Zeitpunkt der Zusendung des Bescheides nicht mehr besteht (BFH-Urteil vom 30. März 1978, BStBl II S. 503);
- d) über das Vermögen der Gesellschaft, aber nicht ihrer Gesellschafter, das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist (vgl. Nr. 2.9 und BFH-Urteile vom 12. Dezember 1978, BStBl II 1979, S. 440 und vom 21. Juni 1979, BStBl II S. 780);
- e) zwischen den Gesellschaftern (Gemeinschaftern) erkennbar ernstliche Meinungsverschiedenheiten bestehen;
- f) durch einen Bescheid das Bestehen oder Nichtbestehen einer Gesellschaft (Gemeinschaft) erstmals mit steuerlicher Wirkung festgestellt wird und die Gesellschafter noch keinen Empfangsbevollmächtigten i.S. des § 183 Abs. 1 benannt haben.

In den Fällen a) und b) ist auch dem ausgeschiedenen Gesellschafter (Gemeinschafter) bzw. dem Erben, in den übrigen Fällen jedem der Gesellschafter (Gemeinschafter) ein Bescheid bekannt zu geben.

In den Fällen a), c) und e) wirkt eine von den Beteiligten nach § 183 Abs. 1 Satz 1 **erteilte Vollmacht** bis zum Widerruf fort (§ 183 Abs. 3; vgl. BFH-Urteil vom 7. Februar 1995, BStBl II S. 357). Der Widerruf wird dem Finanzamt gegenüber erst mit seinem Zugang wirksam.

- 2.5.6 Soweit nach § 183 Abs. 2 Satz 1 Einzelbekanntgabe erforderlich wird, ist grundsätzlich ein verkürzter Feststellungsbescheid bekannt zu geben (§ 183 Abs. 2 Satz 2). Bei berechtigtem Interesse ist den Beteiligten allerdings der gesamte Inhalt des Feststellungsbescheides mitzuteilen (§ 183 Abs. 2 Satz 3).

## 2.6 Grundsteuermessbescheide, Grunderwerbsteuerbescheide

- 2.6.1 Grundsteuermessbescheide sind in gleicher Weise bekannt zu geben wie Feststellungsbescheide über Einheitswerte des Grundbesitzes (§ 184 Abs. 1); vgl. aber auch Nr. 2.4.1 Buchstabe e.

- 2.6.2 Zur Grunderwerbsteuer, soweit Bruchteilseigentum besteht (z.B. geteilte Erbengemeinschaft), vgl. Nr. 2.1.1; zur Grunderwerbsteuer, soweit Gesamthandseigentum besteht, vgl. Nr. 2.4.1, Buchstabe f.

## 2.7 Personengesellschaften (Gemeinschaften) in Liquidation

- 2.7.1 Bei der Liquidation einer Personengesellschaft ist zwischen der gesellschaftsrechtlichen und der steuerrechtlichen Liquidation zu unterscheiden. Bei der gesellschaftsrechtlichen Liquidation ist die Personengesellschaft vollständig abgewickelt mit der Realisierung des Gesellschaftsvermögens (= Verteilung an die Gläubiger und Ausschüttung des Restes an die Gesellschafter). Bei der steuerrechtlichen Liquidation ist die Personengesellschaft erst dann vollständig abgewickelt, wenn alle gemeinsamen Rechtsbeziehungen, also auch die Rechtsbeziehungen zwischen Personengesellschaft und Finanzamt, unter den Gesellschaftern beseitigt sind (BFH-Urteil vom 1. Oktober 1992, BStBl II 1993 S. 82).
- 2.7.2 Befindet sich eine Handelsgesellschaft (OHG, KG) in der gesellschaftsrechtlichen Liquidation, so ist der Liquidator das einzige zur Geschäftsführung und Vertretung befugte Organ der Abwicklungsgesellschaft. Die Löschung im Handelsregister wirkt nur deklaratorisch (BFH-Urteil vom 22. Januar 1985, BStBl II S. 501). Verwaltungsakte sind dem Liquidator unter Angabe des Vertretungsverhältnisses bekannt zu geben (vgl. Nr. 1.4; BFH-Urteile vom 16. Juni 1961, BStBl III S. 349, und vom 24. März 1987, BStBl II 1988 S. 316). Bei mehreren Liquidatoren genügt die Bekanntgabe an einen von ihnen (BFH-Urteil vom 8. November 1995, BStBl II 1996 S. 256; siehe auch § 7 Abs. 3 VwZG). Sind gegenüber einer GmbH & Co. KG nach Löschung im Handelsregister noch Verwaltungsakte zu erlassen, ist die Bestellung eines Nachlassliquidators für die bereits im Handelsregister gelöschte GmbH erforderlich. Die ehemaligen Kommanditisten vertreten hier als gesetzliche Liquidatoren die KG (§ 161 Abs. 2 HGB i.V.m. § 146 Abs. 1 Satz 1 HGB). Auch insoweit genügt die Bekanntgabe an einen der Liquidatoren (§ 150 Abs. 2 Satz 2 HGB i.V.m. § 125 Abs. 2 Satz 3 HGB).
- Bei einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts steht mit der Auflösung der Gesellschaft die Geschäftsführung grundsätzlich allen Gesellschaftern gemeinschaftlich zu (§ 730 Abs. 2 BGB).
- 2.7.3 Nach Beendigung der gesellschaftsrechtlichen Liquidation (vollständige Abwicklung) ist es in der Regel unzweckmäßig, Verwaltungsakte noch gegenüber der Gesellschaft zu erlassen (z.B. Gewerbesteuermessbescheide). In diesen Fällen sind Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis gegenüber jedem einzelnen Gesellschafter (Gesellschafter) durch Haftungsbescheid geltend zu machen (BFH-Urteile vom 11. Juli 1963, HFR 1964 S. 396 und vom 8. März 1967, BStBl III S. 517).
- 2.7.4 Wird eine Personengesellschaft ohne Liquidation durch Ausscheiden ihres vorletzten Gesellschafters und Anwachsung des Anteils am Gesamthandsvermögen bei dem übernehmenden Gesellschafter oder durch Umwandlung auf eine Kapitalgesellschaft beendet, gehen in der Gesellschaft entstandene Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (z.B. Umsatzsteuer, Gewerbesteuer) auf den Gesamtrechtsnachfolger über (vgl. Nr. 2.12.2).

## 2.8 Bekanntgabe an juristische Personen

- 2.8.1 Der Steuerbescheid ist an die juristische Person zu richten und ihr bekannt zu geben. Die Angabe des gesetzlichen Vertreters als Bekanntgabeadressat ist nicht erforderlich (BFH-Beschluss vom 7. August 1970, BStBl II S. 814).

### Beispiel:

**Anschriftenfeld** (Steuerschuldner als Inhaltsadressat, Bekanntgabeadressat und Empfänger):  
Müller GmbH  
Postfach 67 00  
40210 Düsseldorf

(Angaben wie „z.H. des Geschäftsführers Müller“ o.ä. sind nicht erforderlich.)

Zur Bekanntgabe an namentlich genannte Vertreter vgl. aber Nrn. 1.5.2 und 1.5.3.

## 2.8.2 Bekanntgabe an juristische Personen des öffentlichen Rechts

Die Grundsätze zu Nr. 2.8.1 gelten auch für die Bekanntgabe von Steuerbescheiden an Körperschaften des öffentlichen Rechts (BFH-Urteil vom 18. August 1988, BStBl II S. 932).

Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind wegen jedes einzelnen von ihnen unterhaltenen Betriebs gewerblicher Art oder mehrerer zusammengefasster Betriebe gewerblicher Art Körperschaftsteuersubjekt (BFH-Urteile vom 13. März 1974, BStBl II S. 391, und vom 8. November 1989, BStBl 1990 II S. 242). Gegenstand der Gewerbesteuer ist gemäß § 2 Abs. 1 GewStG i.V.m. § 2 Abs. 1 GewStDV der einzelne Betrieb gewerblicher Art, sofern er einen Gewerbebetrieb im Sinne des Einkommensteuergesetzes darstellt; Steuerschuldner ist die juristische Person des öffentlichen Rechts (§ 5 Abs. 1 Sätze 1 und 2 GewStG). Im Gegensatz zur Umsatzsteuer sind daher für jeden Betrieb gewerblicher Art gesonderte Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuer-(mess)bescheide erforderlich. Damit eine entsprechende Zuordnung erleichtert wird, ist es zweckmäßig, aber nicht erforderlich, im Anschriftenfeld der Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuer(mess)bescheide einen Hinweis auf den jeweils betroffenen Betrieb gewerblicher Art anzubringen.

### Beispiel:

**Anschriftenfeld** (Steuerschuldner als Inhaltsadressat, Bekanntgabeadressat und Empfänger):  
Gemeinde Mainwiesen  
- Friedhofsgärtnerei -  
Postfach 12 34  
61116 Mainwiesen

Der Hinweis auf den betroffenen Betrieb gewerblicher Art kann auch in den Erläuterungen zum Steuer(mess)bescheid angebracht werden.

## 2.8.3 Juristische Personen in und nach Liquidation (Abwicklung)

2.8.3.1 Bei einer in Liquidation (bei Aktiengesellschaften: Abwicklung) befindlichen Gesellschaft ist der Steuerbescheid der Gesellschaft, z.H. des Liquidators (Abwicklers), bekannt zu geben.

### Beispiel:

Für die in Liquidation befindliche Müller GmbH (Inhaltsadressat) ist der Steuerberater Hans Schmidt als Liquidator (Bekanntgabeadressat) bestellt worden.

**Anschriftenfeld:**  
Müller GmbH i.L.  
z.H. des Liquidators  
Herrn Steuerberater Hans Schmidt  
...

2.8.3.2 Steuerrechtlich wird auch eine im Handelsregister bereits gelöschte juristische Person so lange als fortbestehend angesehen, wie sie noch steuerrechtliche Pflichten zu erfüllen hat (BFH-Urteil vom 1. Oktober 1992, BStBl II 1993 S. 82). Zu ihrer steuerrechtlichen Vertretung bedarf es eines Liquidators, der insoweit auch die steuerlichen Pflichten zu erfüllen hat (§ 34 Abs. 3). Ein Liquidator kann auch nur zum Zweck der Entgegennahme eines Steuerbescheids für die gelöschte GmbH bestellt werden (BayObLG-Beschluss vom 2. Februar 1984, DB S. 870). Das Finanzamt hat ggf. die Neubestellung eines Liquidators beim Registergericht zu beantragen, weil mit dem Erlöschen der Firma auch das Amt des zunächst bestellten Liquidators endet (BFH-Urteile vom 2. Juli 1969, BStBl II S. 656, und vom 6. Mai 1977, BStBl II S. 783).

## 2.9 Bekanntgabe in Insolvenzfällen

2.9.1 Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens (ggf. schon vorher bei Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters; vgl. Nr. 2.9.3) verliert der Steuerpflichtige (= Schuldner) die Befugnis, sein Vermögen zu verwalten und darüber zu verfügen (Ausnahme: Fälle der Eigenverwaltung; vgl. Nr. 2.9.6). Die Insolvenzmasse erfasst das gesamte Vermögen, das dem Schuldner zur Zeit der Eröffnung des Verfahrens gehört und das er während des Verfahrens erlangt (§ 35 InsO). Die Verwaltungs- und Verfügungsrechte werden durch den Insolvenzverwalter ausgeübt (§ 80 InsO), der im Rahmen seiner Tätigkeit auch die steuerlichen Pflichten des Schuldners zu erfüllen hat (§ 34 Abs. 3 AO). Die Insolvenzmasse betreffende Verwaltungsakte können daher nicht mehr durch Bekanntgabe an den Steuerpflichtigen (Inhaltsadressaten) wirksam werden.

Während des Insolvenzverfahrens dürfen hinsichtlich der Insolvenzforderungen Verwaltungsakte über die Festsetzung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis nicht mehr ergehen. Zur Geltendmachung derartiger Ansprüche vgl. Nrn. 5 und 6 des BMF-Schreibens vom 17. Dezember 1998, BStBl I S. 1500. Bescheide, die einen Erstattungsanspruch zugunsten der Insolvenzmasse festsetzen, können bekannt gegeben werden. Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens wird der Erlass von Steuermess- und Feststellungsbescheiden gehindert, soweit diese ausschließlich Besteuerungsgrundlagen feststellen, auf deren Grundlage Insolvenzforderungen anzumelden sind. In

Gewerbsteuerfällen teilt die Festsetzungsstelle der Finanzbehörde der steuerberechtigten Körperschaft (z.B. Gemeinde) den berechneten Messbetrag formlos für Zwecke der Anmeldung im Insolvenzverfahren mit.

2.9.2 In diesen Fällen ist Bekanntgabeadressat aller die Insolvenzmasse betreffenden Verwaltungsakte der Insolvenzverwalter. Das gilt insbesondere für die Bekanntgabe von

- Verwaltungsakten nach § 251 Abs. 3 AO (ggf. neben einer Bekanntgabe an den widersprechenden Gläubiger, § 179 Abs. 1 InsO),
- Verwaltungsakten nach § 218 Abs. 2 AO,
- Steuerbescheiden wegen Steueransprüchen, die nach der Verfahrenseröffnung entstanden und damit sonstige Masseverbindlichkeiten sind,
- Steuerbescheiden wegen Steueransprüchen, die aufgrund einer neuen beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit des Insolvenzschuldners entstanden sind (sog. Neuerwerb, § 35 InsO),
- Einheitswertbescheiden (§ 179 i.V.m. § 180 Abs. 1 Nr. 1 AO) und Grundsteuermessbescheiden (§ 184 AO),
- Gewerbesteuermessbescheiden (§ 184 AO) und Zerlegungsbescheiden (§ 188 AO) nach einem Widerspruch gegen die Anmeldung von Gewerbesteuerforderungen durch die erhebungsberechtigte Körperschaft (BFH-Urteil vom 2. Juli 1997, BStBl II 1998 S. 428),
- Prüfungsanordnungen (vgl. zu § 197).

2.9.3 Hat das Gericht nach § 21 Abs. 2 Nr. 1 InsO zur Sicherung der Masse die vorläufige Verwaltung angeordnet und nach § 21 Abs. 2 Nr. 2 InsO ein allgemeines Verfügungsverbot erlassen, sind o.a. Verwaltungsakte ab diesem Zeitpunkt nur noch an den vom Gericht bestellten vorläufigen Insolvenzverwalter bekannt zu geben. Auf diesen geht nach § 22 Abs. 1 InsO die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über. Als Vermögensverwalter nach § 34 Abs. 3 AO hat der vorläufige Insolvenzverwalter ebenso wie der Insolvenzverwalter im eröffneten Verfahren die steuerlichen Pflichten des Schuldners zu erfüllen.

Ist vom Insolvenzgericht eine vorläufige Verwaltung angeordnet, aber kein allgemeines Verfügungsverbot erlassen, sind Verwaltungsakte bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens weiterhin dem Schuldner bekannt zu geben (§ 22 Abs. 2 InsO).

2.9.4 **Beispiele** für Bescheiderläuterungen:

„Der Bescheid ergeht an Sie als Verwalter/vorläufiger Verwalter im Insolvenzverfahren/Verfahren über den Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners ....“ Die Erläuterung ist, soweit erforderlich, zur Klarstellung zu ergänzen:

„Die Steuerfestsetzung betrifft die Festsetzung der Umsatzsteuer als sonstige Masseverbindlichkeit.“

„Die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags dient der erhebungsberechtigten Körperschaft als Grundlage zur Verfolgung des Widerspruchs gegen die Anmeldung der Gewerbesteuerforderung zur Tabelle.“

2.9.5 Der Insolvenzverwalter ist nicht Bekanntgabeadressat für

- Feststellungsbescheide nach §§ 179 ff. AO bei Personengesellschaften, wenn über das Vermögen der Gesellschaft, aber nicht ihrer Gesellschafter das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist (BFH-Urteile vom 13. Juli 1967, BStBl III S. 790, vom 12. Dezember 1978, BStBl II 1979 S. 440 und vom 21. Juni 1979, BStBl II S. 780). Ist auch über das Vermögen eines Gesellschafters das Insolvenzverfahren eröffnet worden, muss der für den betreffenden Gesellschafter bestimmte Bescheid dessen Insolvenzverwalter bekannt gegeben werden,
- Verwaltungsakte an den Schuldner, die sein insolvenzfreies Vermögen betreffen (z.B. Kraftfahrzeugsteuerbescheid für ein vom Verwalter freigegebenes Kraftfahrzeug).

2.9.6 Hat das Gericht in dem Beschluss über die Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Eigenverwaltung angeordnet (§ 270 InsO), kann der Schuldner weiterhin sein Vermögen verwalten und über dieses verfügen. In diesen Fällen sind Verwaltungsakte an den Schuldner bekannt zu geben.

2.9.7 Soweit sich bei natürlichen Personen ein Restschuldbefreiungsverfahren anschließt (§§ 286 ff. InsO), sind Verwaltungsakte wieder dem Schuldner bekannt zu geben. Der hier zu bestellende Treuhänder hat keine Befugnis, das Vermögen des Schuldners zu verwalten und über dieses zu verfügen (vgl. § 291 Abs. 2, § 292 InsO).

2.9.8 Auf Konkurs-, Vergleichs- und Gesamtvollstreckungsverfahren, die vor dem 1. Januar 1999 beantragt worden sind, und deren Wirkungen sind weiter die bisherigen gesetzlichen Vorschriften und die Regelungen der Tzn. 2.10 und 2.11 des „Bekanntgaberelasses“ (BMF-Schreiben vom 8. April 1991, BStBl I S. 398, zuletzt geändert durch BMF-Schreiben vom 13. Dezember 1995, BStBl I S. 796) anzuwenden (Art. 97 § 11 a EGAO).

**2.10 Verbraucherinsolvenzverfahren**

- 2.10.1 Hat ein Schuldner, der die Voraussetzungen des § 304 InsO erfüllt, den Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens gestellt, beginnt das gerichtliche Schuldenbereinungsverfahren. Bis zu einer Entscheidung über den vorgelegten Schuldenbereinigungsplan ruht das Verfahren über den Eröffnungsantrag gemäß § 306 Abs. 1 InsO. Unabhängig von etwaigen Sicherungsmaßnahmen des Insolvenzgerichts (§ 306 Abs. 2 InsO) sind alle Verwaltungsakte weiterhin dem Schuldner bekannt zu geben.
- 2.10.2 Hat das Insolvenzgericht nach dem Scheitern der Schuldenbereinigung das vereinfachte Insolvenzverfahren eröffnet (§§ 311 ff. InsO), werden die Aufgaben des Insolvenzverwalters durch den Treuhänder wahrgenommen. Während der Dauer des Insolvenzverfahrens ist dieser als Vertreter des Schuldners nach § 34 Abs. 3 AO anzusehen (vgl. § 313 Abs. 1 InsO), dem daher auch alle Verwaltungsakte bekannt zu geben sind.
- 2.10.3 Schließt sich an das vereinfachte Insolvenzverfahren ein Restschuldbefreiungsverfahren an, gelten die Regelungen zu Nr. 2.9.7.

## 2.11 Zwangsverwaltung

Mit Anordnung der Zwangsverwaltung verliert der Grundstückseigentümer (Schuldner) die Befugnis, über das beschlagnahmte Grundstück zu verfügen. Bekanntgabeadressat von Verwaltungsakten, die das beschlagnahmte Grundstück betreffen (Grundsteuermessbescheid, Grundsteuerbescheid, Umsatzsteuerbescheid), ist daher der Zwangsverwalter. Der dem Zwangsverwalter bekannt zu gebende Verwaltungsakt muss neben der Bezeichnung der der Zwangsverwaltung unterliegenden Grundstücke auch die Person des Grundstückseigentümers (Inhaltsadressat) angeben (BFH-Urteil vom 23. Juni 1988, BStBl II S. 920).

Soweit die Wirkung von Steuerbescheiden über die Zwangsverwaltung hinausgeht, sind sie auch dem Grundstückseigentümer (Inhaltsadressat) bekannt zu geben. Einheitswertbescheide über zwangsverwaltete Grundstücke sind sowohl dem Zwangsverwalter als auch dem Grundstückseigentümer (Inhaltsadressat) bekannt zu geben (RFH-Urteil vom 1. September 1939, RStBl S. 1007).

**Beispiel** für die Bekanntgabe eines Einheitswertbescheides:

**Bekanntgabeadressaten** sind

sowohl der  
**Schuldner**

als auch der  
**Zwangsverwalter**

**Anschriftenfeld** (Empfänger):

Herrn  
Josef Meier  
Sophienstraße 20  
80799 München

Herrn  
Rechtsanwalt Helmut Müller  
Schellingstraße 40  
80799 München

**Bescheidkopf:**

Als Zwangsverwalter des Grundstücks Sophienstraße 20  
(Grundstückseigentümer  
Josef Meier)

## 2.12 Gesamtrechtsnachfolge (z.B. Erbfolge)

- 2.12.1 Bescheide, die bereits vor Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge an den Rechtsvorgänger gerichtet und ihm zugegangen waren, wirken auch gegen den Gesamtrechtsnachfolger (§ 45). Er kann nur innerhalb der für den Rechtsvorgänger maßgeblichen Rechtsbehelfsfrist Einspruch einlegen. § 353 schreibt dies für Bescheide mit dinglicher Wirkung ausdrücklich auch vor, soweit es sich um Einzelrechtsnachfolge handelt. Die Regelung in § 166, wonach unanfechtbare Steuerfestsetzungen auch gegenüber einem Gesamtrechtsnachfolger gelten, bedeutet nicht, dass gegenüber einem Gesamtrechtsnachfolger die Bekanntgabe zu wiederholen ist oder dass eine neue Rechtsbehelfsfrist läuft. Hat der Rechtsvorgänger zwar den Steuertatbestand verwirklicht, wurde ihm aber der Bescheid vor Eintritt der Rechtsnachfolge nicht mehr bekannt gegeben, so ist der Bescheid an den Gesamtrechtsnachfolger zu richten (BFH-Urteil vom 16. Januar 1974, BStBl II S. 388).
- 2.12.2 Bei Gesamtrechtsnachfolge (z.B. Erbfolge, Verschmelzung von Gesellschaften, Anwachsung des Anteils am Gesellschaftsvermögen bei Ausscheiden eines Gesellschafters gemäß § 738 BGB; BFH-Urteile vom 28. April 1965, BStBl III S. 422 und vom 18. September 1980, BStBl II 1981 S. 293) geht die Steuerschuld des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über (§ 45 Abs. 1). In den Bescheidkopf ist der Hinweis aufzunehmen, dass der Steuerschuldner als Gesamtrechtsnachfolger des Rechtsvorgängers in Anspruch genommen wird. Entsprechendes gilt, wenn der Steuerschuldner zugleich aufgrund eines eigenen Steuerschuldverhältnisses und als Gesamtrechtsnachfolger in Anspruch genommen wird.

**Beispiel:**

Der Ehemann ist 1998 verstorben. Die Ehefrau ist Alleinerbin. Für den Veranlagungszeitraum 1997 soll ein zusammengefasster ESt-Bescheid bekannt gegeben werden.

**Anschreibenfeld** (Steuerschuldner als Inhaltsadressat, Bekanntgabeadressat und Empfänger):

Frau  
Eva Meier  
Hauptstraße 100  
67433 Neustadt

**Bescheidkopf:**

Dieser Steuerbescheid ergeht an Sie zugleich als Alleinerbin nach Ihrem Ehemann.

**Beispiel:**

Die Meier-OHG mit den Gesellschaftern Max und Emil Meier ist durch Austritt des Gesellschafters Emil Meier aus der OHG und gleichzeitige Übernahme des Gesamthandsvermögens durch Max Meier ohne Liquidation erloschen (vollbeendet). Nach dem Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters soll ein Umsatzsteuerbescheid für einen Zeitraum vor dem Ausscheiden für die erloschene OHG ergehen.

**Anschreibenfeld** (Steuerschuldner als Inhaltsadressat, Bekanntgabeadressat und Empfänger):

Herrn  
Max Meier  
Hauptstraße 101  
67433 Neustadt

**Bescheidkopf:**

Dieser Bescheid ergeht an Sie als Gesamtrechtsnachfolger der Meier-OHG.

**Beispiel:**

Die A-GmbH ist unter Auflösung ohne Abwicklung auf die B-GmbH verschmolzen worden.

**Anschreibenfeld** (Steuerschuldner als Inhaltsadressat, Bekanntgabeadressat und Empfänger):

B-GmbH  
Hauptstraße 101  
67433 Neustadt

**Bescheidkopf:**

Dieser Bescheid ergeht an Sie als Gesamtrechtsnachfolgerin der A-GmbH.

### 2.12.3 Mehrere Gesamtrechtsnachfolger

Das Finanzamt kann gegen Gesamtrechtsnachfolger (z.B. mehrere Erben) Einzelbescheide nach § 155 Abs. 1 oder einen nach § 155 Abs. 3 zusammengefassten Steuerbescheid erlassen (BFH-Urteile vom 24. November 1967, BStBl II 1968 S. 163 und vom 28. März 1973, BStBl II S. 544). Grundsätzlich ist ein zusammengefasster Bescheid zu erlassen, der an die Gesamtrechtsnachfolger als Gesamtschuldner zu richten und jedem von ihnen bekannt zu geben ist, soweit nicht nach § 122 Abs. 6 (vgl. hierzu Nr. 2.1.3) verfahren werden kann (§ 122 Abs. 1 und BFH-Urteil vom 24. März 1970, BStBl II S. 501). Sämtliche Gesamtrechtsnachfolger müssen als Inhaltsadressaten namentlich angeführt werden; eine Bezeichnung „Erbengemeinschaft nach ...“ reicht nicht aus (BFH-Beschluss vom 29. Juli 1998, BFH/NV S. 1455).

Es ist unschädlich, nur einen oder mehrere aus einer größeren Zahl von Gesamtrechtsnachfolgern auszuwählen, weil es nicht zwingend erforderlich ist, einen Steuerbescheid an alle Gesamtrechtsnachfolger zu richten (vgl. auch Nr. 4.4.5). Betrifft der zusammengefasste Bescheid Eheleute, Eheleute mit Kindern oder Alleinstehende mit Kindern, kann auch von der Sonderregelung des § 122 Abs. 7 (vgl. hierzu Nr. 2.1.2) Gebrauch gemacht werden.

### 2.12.4 Beispiele:

1.1 Der Steuerschuldner Adam Meier ist im Jahr 1998 verstorben.

Erben sind seine Kinder Konrad, Ludwig und Martha Meier zu gleichen Teilen. Die Steuerbescheide für das Jahr 1997 (ESt, USt, GewSt) können erst im Jahr 1999, d.h. nach dem Tode des Adam Meier ergehen.

Die Erben Konrad, Ludwig und Martha Meier sind durch Gesamtrechtsnachfolge Steuerschuldner (Inhaltsadressaten) geworden (§ 45 Abs. 1); sie haben jeder für sich für die gesamte Steuerschuld einzustehen (§ 45 Abs. 2, § 44 Abs. 1).



Gegen die Miterben können zusammengefasste Bescheide nach § 155 Abs. 3 ergehen. Jedem Erben ist eine Ausfertigung des zusammengefassten Bescheides an die Wohnanschrift zu übermitteln. Die Bekanntgabe an einen Erben mit Wirkung für und gegen alle anderen Erben ist in diesem Fall nur unter den Voraussetzungen des § 122 Abs. 6 (vgl. Beispiel 1.2) möglich. Der Bescheid wird gegenüber dem Erben, dem er bekannt gegeben wurde, auch wirksam, wenn er dem oder den anderen Miterben nicht bekannt gegeben wurde. Um eine Zwangsvollstreckung in den ungeteilten Nachlass zu ermöglichen, ist aber die Bekanntgabe des Bescheides an jeden einzelnen Miterben notwendig (§ 265 AO i.V.m. § 747 ZPO).

**Anschriftenfeld** (jeweils in gesonderten Ausfertigungen):

Herrn  
Konrad Meier  
Sternstraße 15  
53111 Bonn

Herrn  
Ludwig Meier  
Königstraße 200  
40212 Düsseldorf

Frau  
Martha Meier  
Sophienstraße 3  
80333 München

**Bescheidkopf:**

Für Konrad, Ludwig und Martha Meier als Miterben nach Adam Meier. Den anderen Miterben wurde ein Bescheid gleichen Inhalts erteilt. Die Erben sind Gesamtschuldner (§ 44 AO).

- 1.2** Wie Beispiel 1.1, jedoch ist Konrad Meier mit Einverständnis von Ludwig und Martha Meier Empfänger des Steuerbescheides (einverständliche Bekanntgabe nach § 122 Abs. 6).

**Anschriftenfeld:**

Herrn  
Konrad Meier  
Sternstraße 15  
53111 Bonn

**Bescheidkopf:**

Der Steuerbescheid ergeht an Sie als Miterben nach Adam Meier zugleich mit Wirkung für und gegen die Miterben Ludwig und Martha Meier. Die Erben sind Gesamtschuldner (§ 44 AO).

- 1.3** Wie Beispiel 1.1, jedoch sind die Erben Eheleute oder nahe Familienangehörige unter gemeinschaftlicher Anschrift i.S. des § 122 Abs. 7. Es genügt die Bekanntgabe einer Ausfertigung des Steuerbescheides an die gemeinsame Anschrift.

**Anschriftenfeld:**

Konrad Meier  
Ludwig Meier  
Martha Meier  
Sternstraße 15  
53111 Bonn

**Bescheidkopf:**

Der Steuerbescheid ergeht an Sie als Miterben nach Adam Meier. Die Erben sind Gesamtschuldner (§ 44 AO).

- 2.1** Der Steuerschuldner Herbert Müller ist im Jahr 1998 verstorben. Erben sind seine Ehefrau Anna Müller und die gemeinsamen Kinder Eva Müller und Thomas Müller. Der ESt-Bescheid für das Jahr 1997 kann erst nach dem Tod des Herbert Müller ergehen. Herbert und Anna Müller sind zusammen zu veranlagern.

Anna Müller ist Gesamtschuldner zunächst als zusammenveranlagter Ehegatte (§ 26 b EStG i.V.m. § 44 AO) sowie gemeinsam mit den Kindern Eva und Thomas Müller als Erben des verstorbenen Herbert Müller (§ 45 Abs. 1). Sie haben jeder für sich für die gesamte Steuerschuld einzustehen (§ 45 Abs. 2, § 44 Abs. 1).

Gegen die Beteiligten Anna Müller, Eva Müller und Thomas Müller können zusammengefasste Bescheide nach § 155 Abs. 3 ergehen. Jedem Beteiligten ist eine Ausfertigung des zusammengefassten Bescheides an seine Wohnanschrift zu übermitteln. Der Bescheid wird gegen einen Beteiligten, dem er bekannt gegeben wurde, auch wirksam, wenn er einem oder mehreren anderen Beteiligten nicht bekannt gegeben wurde (siehe aber § 265 AO i.V.m. § 747 ZPO, vgl. Beispiel 1.1).

**Anschriftenfeld** (jeweils in gesonderten Ausfertigungen):

Frau  
Anna Müller  
Hohe Straße 27  
50667 Köln

Frau  
Eva Müller  
Wilhelmstraße 19  
53111 Bonn  
Herrn  
Thomas Müller  
Sophienstraße 35  
80333 München

**Bescheidkopf:**

Für Anna Müller und die Erben nach Herbert Müller: Anna Müller, Eva Müller und Thomas Müller. Alle Beteiligten sind Gesamtschuldner (§ 44 AO).

- 2.2** Wie Beispiel 2.1, jedoch ist Anna Müller mit Einverständnis von Eva und Thomas Müller Empfänger des Bescheids (§ 122 Abs. 6).

**Anschriftenfeld:**

Frau  
Anna Müller  
Hohe Straße 27  
50667 Köln

**Bescheidkopf:**

Für Anna Müller und die Erben nach Herbert Müller: Anna Müller, Eva Müller und Thomas Müller. Der Bescheid ergeht an Sie zugleich mit Wirkung für und gegen die Miterben. Alle Beteiligten sind Gesamtschuldner (§ 44 AO).

- 2.3** Wie Beispiel 2.1, jedoch leben alle Beteiligten unter gemeinsamer Anschrift i.S. von § 122 Abs. 7 (in Köln, Hohe Straße 27). Es genügt die Bekanntgabe einer Ausfertigung des Steuerbescheids an die gemeinsame Anschrift.

**Anschriftenfeld:**

Anna Müller  
Eva Müller  
Thomas Müller  
Hohe Straße 27  
50667 Köln

**Bescheidkopf:**

Für Anna Müller und die Erben nach Herbert Müller: Anna Müller, Eva Müller und Thomas Müller. Alle Beteiligten sind Gesamtschuldner (§ 44 AO).

- 2.12.5 Zur Bekanntgabe von Bescheiden bei unbekanntem Erben vgl. Nr. 2.13.1.3.
- 2.12.6 Ist eine Erbengemeinschaft Unternehmer oder selbständiger Rechtsträger, so ist ein Steuerbescheid (z.B. über Umsatzsteuer oder Grunderwerbsteuer) an sie als Erbengemeinschaft zu richten (vgl. auch Nrn. 2.4 und 2.4.1.2). Hat die Erbengemeinschaft keinen Namen und keinen gesetzlichen Vertreter, muss sie zur zweifelsfreien Identifizierung der Gemeinschaft und ihrer Gemeinschaftler grundsätzlich durch den Namen des Erblassers und der einzelnen Miterben charakterisiert werden (BFH-Urteil vom 29. November 1972, BStBl II 1973 S. 372).
- 2.12.7 Vollstreckung in den Nachlass**

Ist ein Steuerbescheid bereits zu Lebzeiten des Erblassers wirksam geworden und will die Finanzbehörde wegen der Steuerschuld vollstrecken, muss sie vor Beginn der Vollstreckung ein Leistungsgebot erlassen (vgl. im Einzelnen A 29 ff. VollstrA).

### 2.12.8 Spaltung

Eine Gesamtrechtsnachfolge i.S. des § 45 Abs. 1 AO liegt auch in den Fällen einer Aufspaltung, Abspaltung oder Ausgliederung nach den §§ 123 ff. UmwG sowie in den Fällen einer Vermögensübertragung nach den §§ 174 ff. UmwG vor (vgl. BMF-Schreiben vom 25. März 1998, BStBl I S. 268).

Die an einer Spaltung beteiligten Rechtsträger sind Gesamtschuldner für die Verbindlichkeiten des übertragenden Rechtsträgers, die vor dem Wirksamwerden der Spaltung begründet worden sind (§ 133 Abs. 1 Satz 1 UmwG). Bei der Entscheidung, welcher Gesamtschuldner für Steuerverbindlichkeiten des übertragenden Rechtsträgers in Anspruch zu nehmen ist (vgl. zu Nr. 2.12.3), soll in der Regel eine im Spaltungs- und Übernahmevertrag getroffene Zuweisung der Steuerverbindlichkeiten berücksichtigt werden. Enthält der Spaltungs- und Übernahmevertrag keine Zuweisung der Steuerverbindlichkeiten, soll in Fällen der Abspaltung oder Ausgliederung in der Regel zunächst nur der übertragende Rechtsträger in Anspruch genommen werden.

#### Beispiel 1:

Die Spalt-GmbH wurde in die A-GmbH und die B-GmbH aufgespalten. Der Spaltungs- und Übernahmevertrag enthält keine Regelungen zur Zuweisung der Steuerverbindlichkeiten der Spalt-GmbH. Die A-GmbH und die B-GmbH sollen als Gesamtschuldner in Anspruch genommen werden.

#### Bescheid an A-GmbH:

**Anschriftenfeld** (Steuerschuldner als Inhaltsadressat, Bekanntgabeadressat und Empfänger):

A-GmbH  
Meiserstraße 4  
80284 München

#### Bescheidkopf:

Dieser Bescheid ergeht an Sie als partielle Gesamtrechtsnachfolgerin der durch Aufspaltung erloschenen Spalt-GmbH. Der B-GmbH wurde ein Bescheid gleichen Inhalts erteilt. Die an der Spaltung beteiligten Rechtsträger sind Gesamtschuldner (§ 44 AO, § 133 Abs. 1 Satz 1 UmwG).

#### Bescheid an B-GmbH:

**Anschriftenfeld** (Steuerschuldner als Inhaltsadressat, Bekanntgabeadressat und Empfänger):

B-GmbH  
Hauptstraße 101  
67433 Neustadt

#### Bescheidkopf:

Dieser Bescheid ergeht an Sie als partielle Gesamtrechtsnachfolgerin der durch Aufspaltung erloschenen Spalt-GmbH. Der A-GmbH wurde ein Bescheid gleichen Inhalts erteilt. Die an der Spaltung beteiligten Rechtsträger sind Gesamtschuldner (§ 44 AO, § 133 Abs. 1 Satz 1 UmwG).

#### Beispiel 2:

Die Spalt-GmbH wurde in die A-GmbH und die B-GmbH aufgespalten. Im Spaltungs- und Übernahmevertrag wurden die Steuerverbindlichkeiten der erloschenen Spalt-GmbH der A-GmbH zugewiesen.

#### Bescheid an A-GmbH:

**Anschriftenfeld** (Steuerschuldner als Inhaltsadressat, Bekanntgabeadressat und Empfänger):

A-GmbH  
Meiserstraße 4  
80284 München

#### Bescheidkopf:

Dieser Bescheid ergeht an Sie als partielle Gesamtrechtsnachfolgerin der durch Aufspaltung erloschenen Spalt-GmbH.

#### Beispiel 3:

Vom Vermögen der Spalt-GmbH wurde ein Teil abgespalten und an die A-GmbH übertragen. Der Spaltungs- und Übernahmevertrag enthält keine Regelungen zur Zuweisung der Steuerverbindlichkeiten.

**Bescheid an Spalt-GmbH:**

**Anschreibenfeld** (Steuerschuldner als Inhaltsadressat, Bekanntgabeadressat und Empfänger):

Spalt-GmbH  
Moltkestraße 5  
12203 Berlin

**Beispiel 4:**

Wie Beispiel 3, jedoch sollen die Spalt-GmbH und die A-GmbH als Gesamtschuldner in Anspruch genommen werden.

**Bescheid an Spalt-GmbH:**

**Anschreibenfeld** (Steuerschuldner als Inhaltsadressat, Bekanntgabeadressat und Empfänger):

Spalt-GmbH  
Moltkestraße 5  
12203 Berlin

**Bescheidkopf:**

Der A-GmbH wurde ein Bescheid gleichen Inhalts erteilt. Die an der Abspaltung beteiligten Rechtsträger sind Gesamtschuldner (§ 44 AO, § 133 Abs. 1 Satz 1 UmwG).

**Bescheid an A-GmbH:**

**Anschreibenfeld** (Steuerschuldner als Inhaltsadressat, Bekanntgabeadressat und Empfänger):

A-GmbH  
Meiserstraße 4  
80284 München

**Bescheidkopf:**

Dieser Bescheid ergeht an Sie als partielle Gesamtrechtsnachfolgerin der Spalt-GmbH. Der Spalt-GmbH wurde ein Bescheid gleichen Inhalts erteilt. Die an der Abspaltung beteiligten Rechtsträger sind Gesamtschuldner (§ 44 AO, § 133 Abs. 1 Satz 1 UmwG).

**2.13 Testamentsvollstreckung, Nachlassverwaltung, Nachlasspflegschaft**

- 2.13.1 Der Testamentsvollstrecker ist nicht Vertreter der Erben, sondern Träger eines durch letztwillige Verfügung des Erblassers begründeten Amtes, dessen Inhalt durch die letztwillige Verfügung bestimmt wird (§§ 2202, 2197 ff. BGB). Soweit die Verwaltungsbefugnis des Testamentsvollstreckers reicht, ist dem Erben die Verfügungsbefugnis entzogen (§ 2211 BGB). Der Testamentsvollstrecker kann den Erben nicht persönlich verpflichten und hat auch nicht dessen persönliche Pflichten gegenüber den Finanzbehörden zu erfüllen (BFH-Urteil vom 16. April 1980, BStBl II S. 605).
- 2.13.1.1 Hat der Erblasser selbst noch den Steuertatbestand verwirklicht, ist aber gegen ihn kein Steuerbescheid mehr ergangen, so ist der Steuerbescheid an den Erben als Inhaltsadressaten zu richten und diesem bekannt zu geben (vgl. Beispiele zu Nr. 2.12.4; BFH-Urteile vom 15. Februar 1978, BStBl II S. 491 und vom 8. März 1979, BStBl II S. 501), es sei denn, der Testamentsvollstrecker ist zugleich Empfangsbevollmächtigter des Erben. Ist der Testamentsvollstrecker im Rahmen seiner Verwaltung des gesamten Nachlassvermögens nach § 2213 Abs. 1 BGB zur Erfüllung von Nachlassverbindlichkeiten verpflichtet und soll er zur Erfüllung der Steuerschuld aus dem von ihm verwalteten Nachlass herangezogen werden, kann der Steuerbescheid - auch - an ihn gerichtet werden (BFH-Urteil vom 30. September 1987, BStBl II 1988 S. 120). Geschieht dies nicht, ist er durch Übersendung einer Ausfertigung des dem Erben oder dem Nachlasspfleger bekannt gegebenen Steuerbescheides in Kenntnis zu setzen. Ggf. ist er durch Duldungsbescheid (§ 191 Abs. 1) in Anspruch zu nehmen. Seine persönliche Haftung nach § 69 i.V.m. § 34 Abs. 3 bleibt davon unberührt.
- 2.13.1.2 Betrifft die Steuerpflicht Tatbestände nach dem Erbfall, so ist der Erbe Steuerschuldner auch für Steuertatbestände, die das Nachlassvermögen betreffen. Steuerbescheide über Einkünfte, die dem Erben aus dem Nachlassvermögen zufließen, sind dem Erben als Inhaltsadressaten und nicht dem Testamentsvollstrecker bekannt zu geben (BFH-Urteil vom 7. Oktober 1970, BStBl II 1971 S. 119; BFH-Beschluss vom 29. November 1995, BStBl II 1996 S. 322). Dies gilt auch, wenn der Testamentsvollstrecker ein Unternehmen im eigenen Namen weiterführt (BFH-Urteil vom 16. Februar 1977, BStBl II S. 481, für GewSt-Messbescheide). Steht dem Testamentsvollstrecker nach § 2213 Abs. 1 BGB die Verwaltung des gesamten Nachlasses zu, sind die drei letzten Sätze der Nr. 2.13.1.1 entsprechend anzuwenden.

- 2.13.1.3 Sind der oder die Erben (noch) unbekannt, so ist der Steuerbescheid, gleichgültig ob der Steuertatbestand vom Erblasser selbst noch verwirklicht worden ist oder erst nach Eintritt des Erbfalls, einem zu bestellenden Nachlasspfleger als gesetzlichem Vertreter bekannt zu geben. Die Vertretungsbefugnis des Nachlasspflegers endet auch dann erst mit Aufhebung der Nachlasspflegschaft durch das Nachlassgericht, wenn die Erben zwischenzeitlich bekannt wurden (BFH-Urteil vom 30. März 1982, BStBl II S. 687).

Der Testamentsvollstrecker ist nicht bereits kraft Amtes Vertreter des unbekanntenen Erben, kann aber dazu bestellt werden (vgl. Nr. 2.13.2).

- 2.13.2 Der **Nachlasspfleger** ist gesetzlicher Vertreter des künftigen Erben, falls dieser noch unbekannt ist oder die Annahme der Erbschaft noch ungewiss ist. Er wird von Amts wegen oder auf Antrag eines Nachlassgläubigers vom Nachlassgericht bestellt (siehe §§ 1960, 1961 BGB, § 81 AO). Nr. 2.2 ist entsprechend anzuwenden.
- 2.13.3 Nachlassverwaltung ist die Nachlasspflegschaft zum Zwecke der Befriedigung der Nachlassgläubiger (§ 1975 BGB). Die Stellung des Nachlassverwalters ist derjenigen des Testamentsvollstreckers vergleichbar. Nr. 2.13.1.1 und Nr. 2.13.1.2 sind daher entsprechend anzuwenden (BFH-Urteil vom 5. Juni 1991, BStBl II S. 820).

#### 2.13.4 Erbschaftsteuerbescheide

- 2.13.4.1 Ein Erbschaftsteuerbescheid ist nach § 32 Abs. 1 ErbStG dem Testamentsvollstrecker oder Nachlassverwalter mit Wirkung für und gegen die Erben bekannt zu geben, wenn er die Steuererklärung für die Erben abgegeben hat. Dies gilt auch, wenn sich der Steueranspruch gegen die Erben nicht nur auf die Erbschaft im Sinne des bürgerlichen Rechts gründet. Ein Erbschaftsteuerbescheid, mit dem lediglich Erbschaftsteuer aufgrund des Erwerbs eines schuldrechtlichen Anspruchs erbrechtlicher Natur (z.B. Vermächtnis, Pflichtteilsrecht, Erbersatzanspruch) und/oder aufgrund Erwerbs infolge eines Vertrages des Erblassers zugunsten des Erwerbers auf den Todesfall festgesetzt wird, kann hingegen dem Testamentsvollstrecker oder Nachlassverwalter nicht mit Wirkung für und gegen den Steuerschuldner bekannt gegeben werden (BFH-Urteile vom 14. November 1990, BStBl II 1991 S. 49 und S. 52).

Ist der Erbschaftsteuerbescheid nach den vorgenannten Grundsätzen dem Testamentsvollstrecker bekannt zu geben, muss der Bescheid mit hinreichender Bestimmtheit erkennen lassen, dass er sich - ungeachtet der Verpflichtung des Testamentsvollstreckers, für die Zahlung der Steuer zu sorgen (§ 32 Abs. 1 Satz 2 ErbStG) - an den Erben als Steuerschuldner richtet (BFH-Urteil vom 10. Juli 1991, BFH/NV 1992 S. 223). Der Bescheidvordruck ist daher in diesen Fällen wie folgt auszufüllen:

##### **Anschriftenfeld:**

Name und Anschrift des Testamentsvollstreckers

##### **Bescheidkopf:**

Erbschaftsteuerbescheid über den Erwerb des ..... (Name des Erben/Miterben) aufgrund des Ablebens von ....

##### **Erläuterungen:**

Der Bescheid wird Ihnen nach § 32 Abs. 1 Satz 1 ErbStG mit Wirkung für und gegen den oben bezeichneten Erben bekannt gegeben. Dieser ist Steuerschuldner.

- 2.13.4.2 Die Bekanntgabe des Erbschaftsteuerbescheids an den Testamentsvollstrecker oder den Nachlassverwalter setzt auch die Rechtsbehelfsfrist für die Anfechtung durch den Erben in Lauf. Dem Erben ist bei verspäteter Unterrichtung durch den Testamentsvollstrecker oder den Nachlassverwalter innerhalb der Jahresfrist des § 110 Abs. 3 Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, wobei dessen Verhalten ihm nicht zuzurechnen ist (BFH-Urteil vom 14. November 1990, BStBl II 1991 S. 52). Testamentsvollstrecker oder Nachlassverwalter haben nach § 32 Abs. 1 Satz 2 ErbStG für die Entrichtung der Erbschaftsteuer der Erben zu sorgen.

## 2.14 Haftende

2.14.1 Der Steuerschuldner und der Haftende sind nach § 44 Abs. 1 zwar Gesamtschuldner, diese Bestimmung führt aber nicht zu einer völligen Gleichstellung. Der Steuerbescheid ist an den Steuerschuldner zu richten. Über die Haftung ist durch selbständigen Haftungsbescheid zu entscheiden (§ 191) und der Haftende durch Zahlungsaufforderung in Anspruch zu nehmen (§ 219). Beide Maßnahmen können auch getrennt voneinander ausgeführt werden. Die Zusendung einer Ausfertigung des **Steuerbescheides** reicht zur Inanspruchnahme des Haftenden nicht aus.

2.14.2 Der Haftungsbescheid muss eindeutig erkennen lassen, gegen wen sich der Haftungsanspruch richtet.

**Beispiele** für Lohnsteuerhaftungsbescheide bei Inanspruchnahme:

a)	des Arbeitgebers:	b)	des Geschäftsführers des Arbeitgebers:
	Haftungsschuldner als Inhaltsadressat, Bekanntgabeadressat und Empfänger:		Haftungsschuldner als Inhaltsadressat, Bekanntgabeadressat und Empfänger:
	Meier GmbH Sophienstraße 2 a 80333 München		Herrn Josef Meier (Geschäftsführer der Meier-GmbH) Hansastraße 100 81373 München
	(jeweils mit Angabe des Haftungsgrundes in der Erläuterung)		(jeweils mit Angabe des Haftungsgrundes in der Erläuterung)

Bei der Inanspruchnahme des Geschäftsführers als Haftungsschuldner für Steuerschulden der von ihm vertretenen juristischen Person oder nichtrechtsfähigen Personenvereinigung ist darauf zu achten, dass die **persönliche Inanspruchnahme** in der Adressierung und auch sonst im Bescheid eindeutig zum Ausdruck kommt. Als postalische Anschrift ist im Haftungsbescheid in der Regel die von der Firmenanschrift abweichende Wohnanschrift des Geschäftsführers zu verwenden. Wird ein Haftungsbescheid an den Geschäftsführer mit PZU (vgl. Nr. 3.1.1) ausnahmsweise unter der Firmenanschrift zugestellt, ist im Kopf des Vordrucks „Zustellungsurkunde“ in roter Schrift oder durch rotes Unterstreichen zu vermerken: „Keine Ersatzzustellung“.

2.14.3 Sollen wegen desselben Anspruchs mehrere Haftungsschuldner herangezogen werden, kann in entsprechender Anwendung des § 155 Abs. 3 ein zusammengefasster Haftungsbescheid erlassen werden. Für jeden Haftungsschuldner ist jedoch ein gesonderter Bescheid auszufertigen und bekannt zu geben, um ihm gegenüber Wirksamkeit zu erlangen. Dies gilt auch dann, wenn der zusammengefasste Haftungsbescheid gegen Ehegatten gerichtet ist (BFH-Beschluss vom 22. Oktober 1975, BStBl II 1976 S. 136).

Bei der Inanspruchnahme von mehreren Haftungsschuldnern wegen desselben Anspruchs sind im Haftungsbescheid alle als Haftungsschuldner herangezogenen Personen zu benennen. Eine fehlende Angabe der übrigen Haftungsschuldner führt aber nicht ohne weiteres zur Unwirksamkeit der Haftungsbescheide (BFH-Urteil vom 5. November 1980, BStBl II 1981 S. 176), sondern kann im Rahmen des § 126 nachgeholt werden. Die einzelnen Haftungsschuldner werden durch die gemeinsame Inanspruchnahme zu Gesamtschuldnern (§ 44); die Erfüllung durch einen der Gesamtschuldner wirkt auch für die übrigen.

## 3. Besonderheiten des Zustellungsverfahrens

### 3.1 Zustellungsarten

Nach dem VwZG gibt es die Zustellung durch die Post mit Postzustellungsurkunde (vgl. Nr. 3.1.1), die Zustellung durch die Post mittels eingeschriebenen Briefes (vgl. Nr. 3.1.2), die Zustellung durch die Behörde gegen Empfangsbekanntnis (vgl. Nr. 3.1.3), die Zustellung durch die Behörde an andere Behörden usw. mittels Vorlegens der Urschrift (§ 6 VwZG), die Zustellung im Ausland (§ 14 VwZG), die öffentliche Zustellung (§ 15 VwZG). Kommen mehrere Formen der Zustellung in Betracht, soll die kostengünstigste gewählt werden, sofern nicht besondere Umstände (z.B. Zweifel an der Annahmefähigkeit des Empfängers) für eine Zustellung mit Postzustellungsurkunde sprechen.

Anweisungen zum Zustellungsverfahren enthalten die im Anhang des AO-Handbuchs abgedruckten Allgemeinen Verwaltungsvorschriften zum Verwaltungszustellungsgesetz vom 13.12.1966 (BStBl I S. 969), geändert durch Allgemeine Verwaltungsvorschrift vom 27.4.1973 (BStBl I S. 220).

#### 3.1.1 Zustellung mit Postzustellungsurkunde (PZU)

Soll ein Verwaltungsakt mit PZU zugestellt werden, sind § 3 VwZG sowie die dort angeführten Vorschriften der §§ 177 bis 181 ZPO zu beachten. Auch nach der Privatisierung der Deutschen Bundespost sind die von den Postzustellern der Deutschen Post AG unter Beachtung der Vorschriften des VwZG bewirkten Zustellungen wirksam (BFH-Beschlüsse vom 17. Dezember 1996, BStBl II 1997 S. 638, und vom 29. April 1998, BFH/NV S. 1497; siehe auch § 33 des Postgesetzes vom 22. Dezember 1997, BGBl I S. 3294).

Ausnahmsweise kann als Zustellungsanschrift die Postfachnummer genommen werden. In diesem Fall ist aber die tatsächliche Zustellung beim Rücklauf der PZU zu überwachen (BFH-Urteil vom 9. Februar 1983, BStBl II S. 698). Bei Ersatzzustellung durch Niederlegung bei der Postanstalt ist die Zustellung nicht wirksam, wenn die Mitteilung über die Niederlegung in das Postfach des Empfängers eingelegt wird (BFH-Urteil vom 17. Februar 1983, BStBl II S. 528).

- 3.1.1.1 Bei Zustellung durch die Post mit Zustellungsurkunde muss aus der auf der Urkunde und dem Briefumschlag angegebenden Geschäftsnummer der Inhalt der zugestellten Sendung eindeutig zu entnehmen sein. Die bloße Angabe der Steuernummer reicht als Geschäftsnummer i.S. von § 3 Abs. 1 VwZG nicht aus (BFH-Urteil vom 16. März 2000, BStBl II S. 520).
- 3.1.1.2 Die Geschäftsnummer ist mit Abkürzungen zu bilden. Diese müssen so gewählt werden, dass sie einerseits zweifelsfrei die Identifizierung des Inhalts der Sendung durch die Angabe auf dem Briefumschlag, andererseits einem Dritten möglichst keinen Rückschluss auf den Inhalt der Sendung zulassen.

Dabei sind neben der Steuernummer und grundsätzlich neben dem Datum des Verwaltungsaktes die folgenden verwaltungsüblichen Abkürzungen und Listennummern zu verwenden.

**Beispiele:**

<b>Abkürzung</b>	<b>Inhalt der Sendung</b>
210/50 108, EStB 2000 vom xx.xx.xxxx	StNr. 210/50 108, ESt-Bescheid 2000 vom xx.xx.xxxx
210/50 108, VZB ESt 2001 vom xx.xx.xxxx	StNr. 210/50 108, Vorauszahlungs- bescheid für ESt 2001 vom xx.xx.xxxx
210/50 108, HaB LSt 1998 vom xx.xx.xxxx	StNr. 210/50 108, Haftungsbescheid für LSt 1998 vom xx.xx.xxxx
210/50 108, NachB LSt 1998 vom xx.xx.xxxx	StNr. 210/50 108, Nachforderungs- bescheid für LSt 1998 vom xx.xx.xxxx
210/50 108 EE EStB 1998	StNr. 210/50 108 - Einspruchs- entscheidung in Sachen ESt- Bescheid 1998
210/50 108 EE RbL 150/1999	StNr. 210/50 108 - Einspruchs- entscheidung für den in die Rechtsbehelfsliste 1999 unter Nr. 150 eingetragenen Einspruch
210/50 108 PrA xx.xx.xxxx	StNr. 210/50 108 Prüfungsanordnung vom xx.xx.xxxx
210/50 108 Mitteilung 141 Abs. 2 AO vom xx.xx.xxxx	StNr. 210/50 108 Mitteilung vom xx.xx.xxxx über den Beginn der Buchführungspflicht
210/50 108 ZG.-A. xx.xx.xxxx	StNr. 210/50 108 Verwaltungsakt über die Androhung eines Zwangsgeldes vom xx.xx.xxxx

- 3.1.1.3 Sollen **mehrere Verwaltungsakte** (z.B. Einspruchsentscheidungen) verschiedenen Inhalts **in einer Postsendung** zugestellt werden, müssen die gesetzlichen Form- und Beurkundungserfordernisse in Bezug auf jedes einzelne Schriftstück gewahrt werden. Die Geschäftsnummer muss aus Angaben über die einzelnen Schriftstücke bestehen (BFH-Urteil vom 10. August 1990, BFH/NV 1991 S. 713).
- 3.1.1.4 Eine wirksame Zustellung an mehrere Personen gemeinsam ist nicht möglich, sondern nur die Zustellung an einen bestimmten Zustellungsempfänger. In der Anschrift auf dem Briefumschlag und dementsprechend in der PZU darf daher als Empfänger nur eine Person angesprochen werden. Das gilt auch für die Zustellung an Ehegatten (BFH-Urteil vom 8. Juni 1995, BStBl. II S. 681). Eine mit der Anschrift „Herrn Adam und Frau Eva Meier“ versehene Sendung kann daher nicht wirksam zugestellt werden (vgl. auch Nr. 3.4).

### 3.1.2 **Zustellung mittels eingeschriebenen Briefes**

Den Anforderungen des § 4 VwZG entspricht nur die Zustellung mittels „Übergabe-Einschreibens“, nicht aber die Zustellung mittels „Einwurf-Einschreibens“ (BVerwG-Urteil vom 19. September 2000, NJW 2001 S. 458).

### 3.1.3 **Zustellung gegen Empfangsbekanntnis**

Bei Zustellungen an Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer, Steuerberatungsgesellschaften und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften genügt als Nachweis der Zustellung das mit Datum und Unterschrift versehene Empfangsbekanntnis, das an die Behörde zurückzusenden ist (§ 5 Abs. 2 VwZG). Die zuzustellende Sendung ist mit einem ausgefüllten Vordruck über das Empfangsbekanntnis dem Bevollmächtigten des Steuerpflichtigen mit einfachem Brief zuzusenden.

Der Rücklauf der Empfangsbekanntnisse ist in geeigneter Weise zu überwachen. Das Fehlen des Datums auf dem vom Empfänger unterschriebenen Empfangsbekanntnis ist für die Rechtswirksamkeit der Zustellung unschädlich. Maßgebend für den durch die Zustellung ausgelösten Beginn einer Frist ist der Zeitpunkt, in dem der Aussteller das Schriftstück als zugestellt entgegengenommen hat (BFH-Urteil vom 20. August 1982, BStBl II 1983 S. 63). Werden in einzelnen Fällen Empfangsbekanntnisse nicht zurückgesandt, so ist zunächst an die Rückgabe zu erinnern. Bleibt dies erfolglos, ist der Verwaltungsakt auf andere Weise erneut zuzustellen, es sei denn, der Empfänger hat das zuzustellende Schriftstück in Kenntnis der Zustellungsabsicht nachweislich entgegengenommen und behalten (BFH-Urteil vom 6. März 1990, BStBl II S. 477).

### 3.2. **Zustellung an mehrere Beteiligte**

Soll ein Verwaltungsakt mehreren Beteiligten zugestellt werden, so ist - soweit kein gemeinsamer Bevollmächtigter vorhanden ist (vgl. Nr. 3.3) - das Schriftstück jedem einzelnen gesondert zuzustellen. Zur Zustellung an Ehegatten vgl. Nr. 3.4.

### 3.3 **Zustellung an Bevollmächtigte**

3.3.1 Ist für das **Verfahren** ein **Bevollmächtigter** bestellt, **kann** an diesen zugestellt werden (§ 8 Abs. 1 Satz 1 VwZG). Hat der Bevollmächtigte eine schriftliche Vollmacht vorgelegt, **muss** an diesen zugestellt werden (§ 8 Abs. 1 Satz 2 VwZG). Eine Zustellung direkt an den/die Beteiligten ist in diesem Falle unwirksam. Haben mehrere Beteiligte einen **gemeinsamen Verfahrensbevollmächtigten** bestellt, genügt es, dem Bevollmächtigten **eine** Ausfertigung des Schriftstücks mit Wirkung für alle Beteiligten zuzustellen (§ 8 Abs. 1 Satz 3 VwZG; BFH-Urteil vom 13. August 1970, BStBl II S. 839). Dies gilt auch, wenn der Verfahrensbevollmächtigte selbst Beteiligter ist und zugleich andere Beteiligte vertritt.

3.3.2 Einem **Zustellungsbevollmächtigten** mehrerer Beteiligter sind so viele Ausfertigungen oder Abschriften zuzustellen, wie Beteiligte vertreten werden (§ 8 Abs. 2 VwZG).

3.3.3 Haben mehrere Personen im Feststellungsverfahren einen gemeinsamen **Empfangsbevollmächtigten** (§ 183), so vertritt dieser die Feststellungsbeteiligten auch bei Zustellungen (§ 8 Abs. 3 VwZG). Dem Empfangsbevollmächtigten ist **eine** Ausfertigung des Schriftstücks zuzustellen und dabei darauf hinzuweisen, dass die Bekanntgabe mit Wirkung für und gegen alle von ihm vertretenen Feststellungsbeteiligten erfolgt (§ 183 Abs. 1 Satz 5; vgl. Nr. 2.5.2).

3.3.4 Soll eine **Einspruchsentscheidung** zugestellt werden, hat die Finanzbehörde diese dem Verfahrensbevollmächtigten auch ohne Vorliegen einer schriftlichen Vollmacht zuzustellen, wenn dieser den Einspruch eingelegt und die Finanzbehörde ihn als Bevollmächtigten in der Einspruchsentscheidung aufgeführt hat (BFH-Urteil vom 25. Oktober 1963, BStBl III S. 600). Hat der Steuerpflichtige den Einspruch selbst eingelegt, ist jedoch im weiteren Verlauf des Einspruchsverfahrens ein Bevollmächtigter für den Steuerpflichtigen aufgetreten, ist die Einspruchsentscheidung nur dann dem Bevollmächtigten zuzustellen, wenn eine schriftliche Empfangsvollmacht vorliegt oder das Interesse des Steuerpflichtigen an einer Bekanntgabe gegenüber dem Bevollmächtigten nach den Umständen des Einzelfalls eindeutig erkennbar ist (BFH-Urteil vom 29. Juli 1987, BStBl II 1988 S. 242).

### 3.4 **Zustellung an Ehegatten**

Der Grundsatz der Nr. 3.2 ist auch bei der Zustellung an Ehegatten zu beachten.

Haben beide Ehegatten gegen einen zusammengefassten Steuerbescheid (vgl. Nr. 2.1.1) Einspruch eingelegt, so ist - falls die Finanzbehörde die förmliche Zustellung angeordnet hat (vgl. Nr. 1.8.3) - grundsätzlich jedem der Ehegatten je eine Ausfertigung der an beide zu richtenden einheitlichen Einspruchsentscheidung zuzustellen (BFH-Urteil vom 8. Juni 1995, BStBl II S. 681; vgl. auch Nr. 3.1.1.4). Dies gilt unabhängig davon, in welcher Weise (vgl. Nrn. 2.1.1 bis 2.1.5) der angefochtene Bescheid bekannt gegeben worden ist. Bei einer Zustellung mittels eingeschriebenen Briefes (vgl. Nr. 3.1.2) können aber beide Ausfertigungen in einer an beide Eheleute gemeinsam adressierten Sendung zur Post gegeben werden (Urteil des FG Bremen vom 23. Juni 1992, EFG S. 758).



Tritt gegenüber der Finanzbehörde nur einer der Ehegatten im Einspruchsverfahren auf, so ist im Zweifel zu klären, ob dieser den Einspruch nur im eigenen Namen oder auch für den anderen Ehegatten führt. Bei Vorliegen einer „Vollmacht“ ist zu unterscheiden, ob der Einspruchsführer **Zustellungsbevollmächtigter** (vgl. Nr. 3.3.2) oder **Verfahrensbevollmächtigter** (vgl. Nr. 3.3.1) ist. Dem Ehegatten als Zustellungsbevollmächtigten **darf** mit Wirkung auch für den anderen Ehegatten zugestellt werden, wobei an ihn **je eine Ausfertigung** der Entscheidung für jeden Ehegatten zuzustellen ist. Dem Ehegatten als Verfahrensbevollmächtigten **muss** mit Wirkung für den anderen Ehegatten zugestellt werden, wobei **eine Ausfertigung** genügt.

#### 4. Folgen von Verfahrens- und Formfehlern

##### 4.1 Unwirksamkeit des Verwaltungsaktes wegen inhaltlicher Mängel

Fehlen in einem Verwaltungsakt unverzichtbare wesentliche Bestandteile (siehe zum Steuerbescheid § 157 Abs. 1 Satz 2), die dazu führen, dass dieser inhaltlich nicht hinreichend bestimmt ist (§ 119 Abs. 1), so ist ein solcher Verwaltungsakt gemäß § 125 Abs. 1 nichtig und damit unwirksam (§ 124 Abs. 3). Eine Heilung derartiger Fehler ist nicht möglich, vielmehr ist ein neuer Verwaltungsakt zu erlassen (BFH-Urteil vom 17. Juli 1986, BStBl II S. 834).

- 4.1.1 Wird der Steuerschuldner (Inhaltsadressat) im Steuerbescheid gar nicht, falsch oder so ungenau bezeichnet, dass Verwechslungen möglich sind, ist der Verwaltungsakt wegen inhaltlicher Unbestimmtheit nichtig und damit unwirksam. Eine Heilung im weiteren Verfahren gegen den tatsächlichen Schuldner ist nicht möglich, es muss ein neuer Steuerbescheid mit richtiger Bezeichnung des Steuerschuldners (Inhaltsadressaten) verfügt und bekannt gegeben werden (BFH-Urteil vom 17. März 1970, BStBl II S. 598).

Ist dagegen im Steuerbescheid eine falsche Person eindeutig und zweifelsfrei als Steuerschuldner (Inhaltsadressat) angegeben und wurde der Bescheid dieser Person bekannt gegeben, so ist der Bescheid nicht nichtig, sondern rechtswidrig und damit lediglich anfechtbar (BFH-Beschluss vom 17. November 1987, BFH/NV 1988 S. 682).

- 4.1.2 Konnte im Fall einer Gesamtrechtsnachfolge ein Steuerbescheid dem Rechtsvorgänger (Erblasser) nicht mehr rechtswirksam bekannt gegeben werden, ist der Bescheid an den Gesamtrechtsnachfolger als Steuerschuldner (Inhaltsadressaten) zu richten. Ein gleichwohl an den Rechtsvorgänger gerichteter Bescheid ist unwirksam (BFH-Urteil vom 24. März 1970, BStBl II S. 501, vgl. Nr. 2.12.1).

- 4.1.3 Ein Verwaltungsakt, der dem Inhaltsadressaten selbst bekannt gegeben wird, obwohl eine andere Person der zutreffende Bekanntgabeadressat ist (vgl. Nr. 1.4.3), ist unwirksam (BFH-Beschluss vom 14. Mai 1968, BStBl II S. 503). Eine Heilung ist nicht möglich; vielmehr ist ein neuer Verwaltungsakt mit Bezeichnung des zutreffenden Bekanntgabeadressaten (vgl. Nr. 1.4.3) zu erlassen. Zu den Folgen einer nur fehlerhaften Bezeichnung des Bekanntgabeadressaten vgl. Nr. 4.2.3.

##### 4.2 Wirksamkeit des Verwaltungsaktes trotz inhaltlicher Mängel

- 4.2.1 Wird der richtige Steuerschuldner (Inhaltsadressat) lediglich ungenau bezeichnet, ohne dass Zweifel an der Identität bestehen (z.B. falsche Bezeichnung der Rechtsform einer Gesellschaft: OHG statt KG, GbR statt OHG o.ä.), so liegt kein Fall der inhaltlichen Unbestimmtheit vor. Der Steuerbescheid ist daher nicht unwirksam; die falsche Bezeichnung kann berichtigt werden (BFH-Urteile vom 26. Juni 1974, BStBl II S. 724 und vom 26. September 1974, BStBl II 1975 S. 311; BFH-Beschluss vom 18. März 1998, BFH/NV S. 1255).

- 4.2.2 Ist in einem Feststellungsbescheid ein Beteiligter falsch bezeichnet, weil Rechtsnachfolge eingetreten ist, kann dies durch besonderen Bescheid gegenüber den Betroffenen berichtigt werden (§ 182 Abs. 3).

- 4.2.3 Die fehlerhafte Bezeichnung des Bekanntgabeadressaten macht den Bescheid nicht in jedem Fall unwirksam, die Bekanntgabe kann aber fehlerhaft sein. Die aus einer formell fehlerhaften Bezeichnung herrührenden Mängel können geheilt werden, wenn der von der Finanzbehörde zutreffend bestimmte, aber fehlerhaft bezeichnete Bekanntgabeadressat tatsächlich vom Inhalt des Bescheides Kenntnis erhält.

##### Beispiel:

Der gesetzliche Vertreter (Bekanntgabeadressat) eines Minderjährigen (Steuerschuldner und Inhaltsadressat) wird irrtümlich als Adam Meier bezeichnet, obwohl es sich um Alfred Meier handelt, dem der Verwaltungsakt auch tatsächlich zugeht.

Aus Gründen der Rechtssicherheit soll im Zweifel die Bekanntgabe des Verwaltungsaktes unter richtiger Angabe des Bekanntgabeadressaten wiederholt werden.

- 4.2.4 **Geringfügige Abweichungen bei der Bezeichnung** des Inhaltsadressaten, des Bekanntgabeadressaten oder des Empfängers, die - insbesondere bei ausländischen Namen - auf technischen Schwierigkeiten, Lesefehlern usw. beruhen, machen den Bescheid weder unwirksam noch anfechtbar. Dies gilt auch, wenn bei einer juristischen Person ein unwesentlicher Namensbestandteil weggelassen oder abgekürzt wird oder eine allgemein übliche Kurzformel eines eingetragenen Namens verwendet wird. Bei einem Verstoß gegen das Namensrecht (z.B. Abkürzung überlanger Namen, Übersehen von Adelsprädikaten oder akademischen Graden) wird der Steuerbescheid dennoch durch

Bekanntgabe wirksam, wenn der Steuerschuldner (Inhaltsadressat) durch die verwendeten Angaben unverwechselbar bezeichnet wird.

#### 4.3 Unwirksamkeit des Verwaltungsaktes wegen eines Bekanntgabemangels

Ein Verwaltungsakt wird erst mit ordnungsmäßiger Bekanntgabe wirksam (§ 122 Abs. 1, § 124). Zur Heilung von Bekanntgabemängeln vgl. Nr. 4.4.4; zu Mängeln bei der förmlichen Zustellung vgl. Nr. 4.5.

Wird ein inhaltlich richtiger Verwaltungsakt einem auf der Postsendung unrichtig ausgewiesenen Empfänger übermittelt (z.B. Briefumschläge werden vertauscht), ist der Verwaltungsakt weder gegenüber dem richtigen noch gegenüber dem falschen Empfänger wirksam.

##### Beispiel:

Das FA erlässt einen für Herrn Konrad Meier, Sternstraße 15, 53111 Bonn, bestimmten Einkommensteuerbescheid. Der Bescheid weist im Anschriftenfeld die vorstehende Adresse aus, wird aber in einen Briefumschlag eingelegt, der an Herrn Ludwig Meier, Königstraße 200, 40212 Düsseldorf, adressiert ist.

Der Bescheid ist nicht wegen fehlender inhaltlicher Bestimmtheit nichtig, weil aus ihm eindeutig hervorgeht, wer Steuerschuldner (Inhaltsadressat) ist. Er wurde jedoch nicht dem Beteiligten, für den er bestimmt ist, bekannt gegeben und ist damit nicht wirksam. Die Unwirksamkeit des Bescheids kann unter entsprechender Anwendung des § 125 Abs. 5 förmlich festgestellt werden. Gegenüber dem richtigen Bekanntgabeadressaten/Empfänger wird er erst wirksam, wenn die Bekanntgabe an diesen nachgeholt wird. Dies gilt selbst dann, wenn der falsche Empfänger die Ausfertigung des Verwaltungsaktes an den richtigen Empfänger (Bekanntgabeadressaten) weitergeleitet hat, da in diesem Fall die Bekanntgabe nicht auf einer Handlung der Finanzbehörde beruht.

#### 4.4 Wirksame Bekanntgabe

4.4.1 **Fehler beim technischen Ablauf** der Übermittlung des Verwaltungsaktes und Verletzungen von Formvorschriften können unbeachtlich sein (§ 127), wenn der Betroffene den für ihn bestimmten Verwaltungsakt tatsächlich zur Kenntnis genommen hat (vgl. Nrn. 4.2.3 und 4.3). Andererseits kann eine Bekanntgabe im Rechtssinne unter bestimmten Voraussetzungen auch wirksam sein, wenn der Betroffene selbst den Verwaltungsakt tatsächlich nicht erhalten, zur Kenntnis genommen oder verstanden hat. Das Gesetz fingiert in diesen Fällen die Bekanntgabe (z.B. bei Übermittlung an einen für den Betroffenen handelnden Bekanntgabeadressaten). Zu den Folgen der Nichtbeachtung einer Empfangsvollmacht vgl. zu Nr. 1.7.3.

4.4.2 Ein Feststellungsbescheid, der im Anschriftenfeld eine im Zeitpunkt seines Erlasses bereits erloschene Personengesellschaft benennt, ist wirksam bekannt gegeben, wenn aus dem Gesamtinhalt des Bescheides erkennbar ist, für welche Personen und in welcher Höhe Besteuerungsgrundlagen festgestellt werden, und dieser Bescheid diesen Personen auch übermittelt wird (BFH-Urteil vom 27. April 1978, BStBl II 1979 S. 89).

4.4.3 Solange das Ausscheiden eines Gesellschafters im Handelsregister nicht eingetragen und dem Finanzamt auch sonst nicht bekannt geworden ist, ist die Bekanntgabe des Feststellungsbescheides an einen Empfangsbevollmächtigten i.S. des § 183 auch dem ausgeschiedenen Gesellschafter gegenüber wirksam erfolgt (BFH-Urteile vom 3. November 1959, BStBl III 1960 S. 96 und vom 14. Dezember 1978, BStBl II 1979 S. 503; vgl. Nr. 2.5.5 und Nr. 4.2.2).

#### 4.4.4 Heilung von Bekanntgabemängeln

Bekanntgabemängel können unter den Voraussetzungen des entsprechend anwendbaren § 9 VwZG (vgl. hierzu Nr. 4.5.1) geheilt werden (BFH-Urteil vom 29. Oktober 1997, BStBl II 1998 S. 266).

Ein Verwaltungsakt kann trotz unrichtig angegebener Anschrift wirksam sein, wenn der Bekanntgabeadressat die Sendung tatsächlich erhält (BFH-Urteil vom 1. Februar 1990, BFH/NV 1991 S. 2, für den Fall der Angabe einer unzutreffenden Hausnummer).

Wird dem Bekanntgabeadressaten eines Verwaltungsaktes die Einspruchsentscheidung ordnungsgemäß bekannt gegeben, so kommt es auf Bekanntgabemängel des ursprünglichen Bescheides grundsätzlich nicht mehr an (BFH-Urteile vom 28. Oktober 1988, BStBl II 1989 S. 257 und vom 16. Mai 1990, BStBl II S. 942). Der Fehler bei der Bekanntgabe wird jedoch nicht geheilt, wenn der Einspruch in der Einspruchsentscheidung als unzulässig verworfen wird (BFH-Urteil vom 25. Januar 1994, BStBl II S. 603).

#### 4.4.5 Zusammengefasste Steuerbescheide

Zusammengefasste Steuerbescheide (§ 155 Abs. 3) können **gegenüber mehreren Beteiligten** zu verschiedenen Zeitpunkten bekannt gegeben werden. Eine unterlassene oder unwirksame Bekanntgabe kann jederzeit nachgeholt werden (BFH-Urteil vom 25. Mai 1976, BStBl II S. 606); der Ablauf der Festsetzungsfrist ist zu beachten. Die Wirksamkeit eines Steuerbescheides gegenüber einem Beteiligten wird nicht dadurch berührt, dass dieser Bescheid gegenüber einem anderen Beteiligten unwirksam ist. Zur Bekanntgabe an Ehegatten vgl. Nr. 2.1.

#### **4.5 Fehler bei förmlichen Zustellungen**

- 4.5.1 Nach § 9 VwZG gilt ein Schriftstück, dessen formgerechte Zustellung (Nr. 1.8.3) nicht nachgewiesen werden kann oder das unter Verletzung zwingender Zustellungsvorschriften zugegangen ist, als in dem Zeitpunkt zugestellt, in dem es der Empfangsberechtigte nachweislich erhalten hat. Dies gilt auch dann, wenn durch die Zustellung eine Klagefrist in Lauf gesetzt wird (z.B. in Fällen der behördlich angeordneten förmlichen Zustellung einer Einspruchsentscheidung).
- 4.5.2 Zwingende Zustellungsvorschriften sind insbesondere bei der Zustellung durch die Post mit Zustellungsurkunde zu beachten. Es müssen sowohl die Zustellungsart (z.B. Ersatzzustellung) als auch der Zustellungsort (Wohnung, Geschäftsraum) richtig durch den Postbediensteten beurkundet werden (BFH-Urteil vom 10. Oktober 1978, BStBl II 1979 S. 209). Die Geschäftsnummer (vgl. Nr. 3.1.1.2) muss sowohl auf dem Briefumschlag als auch auf der PZU angegeben sein (BFH-Urteil vom 24. November 1977, BStBl II 1978 S. 467). Zur Zustellung an mehrere Beteiligte vgl. Nrn. 3.2 und 3.4.
- 4.5.3 Eine wegen Formmangels unwirksame, von der Finanzbehörde angeordnete Zustellung eines Steuerbescheides kann nicht in eine wirksame „schlichte“ Bekanntgabe im Sinne des § 122 Abs. 1 umgedeutet werden (BFH-Urteile vom 25. Januar 1994, BStBl II S. 603 und vom 8. Juni 1995, BStBl. II S. 681).

#### **4.6 Fehlerhafte Bekanntgabe von Grundlagenbescheiden**

Da ein Folgebescheid gemäß § 155 Abs. 2 vor Erlass eines notwendigen Grundlagenbescheides ergehen kann, ist die Unwirksamkeit der Bekanntgabe eines Grundlagenbescheides für den bereits vorliegenden Folgebescheid ohne Bedeutung. Erst wenn der Grundlagenbescheid wirksam bekannt gegeben worden ist, sind daraus für den Folgebescheid Folgerungen zu ziehen (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1).

#### **4.7 Bekanntgabe von gesonderten und einheitlichen Feststellungen an einzelne Beteiligte**

- 4.7.1 Ein Verwaltungsakt, der an mehrere Beteiligte gerichtet ist (z.B. gesonderte und einheitliche Feststellung), aber nicht allen Beteiligten bekannt gegeben wird, ist dadurch nicht unwirksam. Mit der Bekanntgabe an einzelne Beteiligte ist der Verwaltungsakt als entstanden anzusehen; er hat gegenüber diesen Beteiligten Wirksamkeit erlangt und kann insgesamt nicht mehr frei, sondern nur bei Vorliegen der gesetzlichen Änderungsvorschriften geändert werden (BFH-Urteile vom 31. Mai 1978, BStBl II S. 600 und vom 25. November 1987, BStBl II 1988 S. 410). Zur Nachholung der Bekanntgabe an die übrigen Beteiligten vgl. Nr. 2.5.1.
- 4.7.2 Die einzelnen Gesellschafter sind nicht in ihren Rechten verletzt, wenn ein gesonderter und einheitlicher Feststellungsbescheid anderen Gesellschaftern nicht oder nicht ordnungsgemäß bekannt gegeben worden ist (BFH-Urteil vom 12. Dezember 1978, BStBl II 1979 S. 440).

#### **Zu § 123 - Bestellung eines Empfangsbevollmächtigten:**

Die Vorschrift läßt den Nachweis zu, daß das Schriftstück den Empfänger nicht oder erst zu einem späteren Zeitpunkt erreicht hat. Zweifel gehen zu Lasten des Empfängers.

#### **Zu § 124 - Wirksamkeit des Verwaltungsaktes:**

1. Der Verwaltungsakt wird mit dem Inhalt wirksam, mit dem er bekanntgegeben wird. Maßgebend ist nicht die Aktenverfügung der Finanzbehörde, sondern die Fassung, die dem Beteiligten zugegangen ist.

Eine wirksame Bekanntgabe setzt den Bekanntgabewillen des für den Erlass des Verwaltungsaktes zuständigen Bediensteten voraus (BFH-Urteil vom 27.06.1986, BStBl II S. 832). Der bei abschließender Zeichnung der Aktenverfügung vorhandene Bekanntgabewille kann aufgegeben werden. Zur Unwirksamkeit der Bekanntgabe und damit des Verwaltungsaktes führt die Aufgabe des Bekanntgabewillens jedoch nur dann, wenn diese klar und eindeutig dokumentiert und bereits erfolgt ist, wenn der Verwaltungsakt den Herrschaftsbereich der Finanzbehörde verlassen hat (BFH-Urteile vom 24.11.1988, BStBl II 1989 S. 344 und vom 12.08.1996, BStBl II S. 627). Der Empfänger des Verwaltungsaktes ist unverzüglich über die Aufgabe des Bekanntgabewillens zu unterrichten.

Bei der Auslegung des Verwaltungsaktes kommt es gem. dem entsprechend anzuwendenden § 133 BGB nicht darauf an, was die Behörde mit ihren Erklärungen gewollt hat, sondern darauf, wie der Betroffene nach den ihm bekannten Umständen den materiellen Gehalt der Erklärungen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte. Im Zweifel ist das den Steuerpflichtigen weniger belastende Auslegungsergebnis vorzuziehen (BFH-Urteil vom 27.11. 1996, BStBl II 1997 S. 791).

2. Weicht der bekanntgegebene Verwaltungsakt von der Aktenverfügung ab, so liegt i. d. R. ein Schreib- oder Übertragungsfehler vor, der gem. § 129 berichtigt werden kann. Sind die Voraussetzungen des § 129 nicht gegeben, hat

die Finanzbehörde alle Möglichkeiten einer Rücknahme, des Widerrufs, der Aufhebung oder Änderung des Verwaltungsaktes zu prüfen.

3. Bis zur Bekanntgabe wird der Verwaltungsakt nicht wirksam. Er kann daher bis zu diesem Zeitpunkt rückgängig gemacht oder abgeändert werden.

**Zu § 125 - Nichtigkeit des Verwaltungsaktes:**

1. Der nichtige Verwaltungsakt entfaltet keine Rechtswirkungen; aus ihm darf nicht vollstreckt werden.
2. Fehler bei der Anwendung des materiellen Rechts führen i. d. R. nicht zur Nichtigkeit, sondern nur zur Rechtswidrigkeit des Verwaltungsaktes.
3. Der Betroffene kann die Nichtigkeit des Verwaltungsaktes jederzeit auch noch nach Ablauf der Rechtsbehelfsfristen geltend machen. Der Antrag auf Feststellung der Nichtigkeit (§ 125 Abs. 5) ist nicht fristgebunden.

**Zu § 126 - Heilung von Verfahrens- und Formfehlern:**

1. Ein nachträglich gestellter, fristgebundener Antrag heilt den Verwaltungsakt nur, wenn er innerhalb der für die Antragstellung vorgeschriebenen Frist nachgeholt wird.
2. Wegen § 126 Abs. 1 Nr. 3 wird auf § 91 hingewiesen.
3. Zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach unterlassener Anhörung eines Beteiligten bzw. wegen fehlender Begründung des Verwaltungsaktes (§ 126 Abs. 3 i.V.m. § 110) vgl. zu § 91, Nr. 3 und zu § 121, Nr. 3.

**Zu § 127 - Folgen von Verfahrens- und Formfehlern:**

1. Die Vorschrift gilt nur für die gesetzgebundenen Verwaltungsakte. Sie verhindert, dass der Steuerpflichtige die Aufhebung eines Steuerbescheids allein deshalb beanspruchen kann, weil der Finanzbehörde bei der Steuerfestsetzung ein Verfahrensfehler (z.B. unterlassene Anhörung) oder ein Formfehler (z.B. fehlende Begründung) unterlaufen ist oder weil die Finanzbehörde Vorschriften über die örtliche Zuständigkeit nicht beachtet hat. Die Vorschrift ist auch anwendbar, wenn die Besteuerungsgrundlagen für einen Steuerbescheid geschätzt worden sind (BFH-Urteile vom 19.2.1987, BStBl II S. 412, vom 17.9.1997, BFH/NV 1998 S. 416, und vom 11.2.1999, BStBl II S. 382, sowie BFH-Beschluss vom 18.8.1999, BFH/NV 2000 S. 165). Sie ist nicht anwendbar bei Verletzung der Vorschriften über die sachliche Zuständigkeit (BFH-Urteil vom 21.4.1993, BStBl II S. 649).
2. § 127 gilt nicht für Ermessensentscheidungen (BFH-Urteile vom 20.6.1990, BStBl 1992 II S. 43, vom 18.5.1994, BStBl II S. 697, und vom 15.10.1998, BFH/NV 1999 S. 585). Wenn diese mit einem Verfahrens- oder Formfehler behaftet sind, der nicht geheilt werden kann (§ 126), müssen sie aufgehoben und - nach erneuter Ausübung des Ermessens - nochmals erlassen werden, falls der Beteiligte rechtzeitig einen Rechtsbehelf eingelegt hat. Dies gilt nur dann nicht, wenn der mit dem Rechtsbehelf gerügte Fehler die Entscheidung durch die zuständige Finanzbehörde unter keinen Umständen beeinflusst haben kann (BFH-Urteil vom 18.7.1985, BStBl 1986 II S. 169).
3. Wird ein Gewerbesteuerermessbescheid von einer örtlich unzuständigen Finanzbehörde erlassen, ist der Bescheid im Hinblick auf die Bindungswirkung für den Gewerbesteuerbescheid der Gemeinde (§ 184 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 182 Abs. 1) auf Anfechtung hin aufzuheben (BFH-Urteil vom 14.11.1984, BStBl 1985 II S. 607). Ein Bescheid über die gesonderte Feststellung, der unter Verletzung der in § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b herangezogenen Vorschriften über die örtliche Zuständigkeit ergangen ist, muss aufgehoben werden, weil die Verletzung der §§ 18, 19 in der gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b getroffenen Zuordnung ein nicht heilbarer Rechtsfehler ist (BFH-Urteile vom 15.4.1986, BStBl 1987 II S. 195, und vom 10.6.1999, BStBl II S. 691).

**Zu § 129 - Offenbare Unrichtigkeit beim Erlass eines Verwaltungsaktes:**

1. Die Berichtigung zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen ist
  - bei Steuerfestsetzungen und Zinsbescheiden nur innerhalb der Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 1 Satz 2),
  - bei Aufteilungsbescheiden nur bis zur Beendigung der Vollstreckung (§ 280),
  - bei Verwaltungsakten, die sich auf Zahlungsansprüche richten, bis zum Ablauf der Zahlungsverjährung (§ 228),
  - bei anderen Verwaltungsakten zeitlich unbeschränkt

zulässig. Auf die besondere Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 2 wird hingewiesen. Zur Korrektur von Haftungs- und Duldungsbescheiden vgl. zu § 191.

2. Bei einer Berichtigung nach § 129 können im Wege pflichtmäßiger Ermessensausübung materielle Fehler berichtigt werden (vgl. BFH-Urteil vom 08.03.1989, BStBl II S. 531). Die Regelungen zu § 177 sind sinngemäß anzuwenden. Zur Anfechtungsbeschränkung siehe zu § 351, Nr. 3.

#### **Vor §§ 130, 131 - Rücknahme und Widerruf von Verwaltungsakten:**

1. Die §§ 130 bis 133 gelten für Rücknahme oder Widerruf von Verwaltungsakten nur, soweit keine Sonderregelungen bestehen (Hinweis auf §§ 172 ff. für Steuerbescheide; §§ 206, 207 für verbindliche Zusagen; § 280 für Aufteilungsbescheide). Dabei bestehen hinsichtlich der Bestandskraft unanfechtbarer Verwaltungsakte Unterschiede zwischen begünstigenden Verwaltungsakten und nicht begünstigenden Verwaltungsakten.
2. Begünstigende Verwaltungsakte sind insbesondere
  - Gewährung von Entschädigungen (§ 107),
  - Fristverlängerungen (§ 109),
  - Gewährung von Buchführungserleichterungen (§ 148),
  - Billigkeitsmaßnahmen (§§ 163, 227, 234 Abs. 2),
  - Verlegung des Beginns einer Außenprüfung (§ 197 Abs. 2),
  - Stundungen (§ 222),
  - Einstellung oder Beschränkung der Vollstreckung (§§ 257, 258),
  - Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO, § 69 Abs. 2 FGO).
3. Nicht begünstigende Verwaltungsakte sind insbesondere
  - Ablehnung beantragter begünstigender Verwaltungsakte,
  - Festsetzung von steuerlichen Nebenleistungen (§ 3 Abs. 3, § 218 Abs. 1),
  - Ablehnung einer Erstattung von Nebenleistungen (§ 37 Abs. 2, § 218 Abs. 2),
  - Auskunftersuchen (§§ 93 ff.),
  - Aufforderung zur Buchführung (§ 141 Abs. 2),
  - Haftungsbescheide (§ 191),
  - Duldungsbescheide (§ 191),
  - Prüfungsanordnungen (§ 196),
  - Anforderung von Säumniszuschlägen (§ 240),
  - Pfändungen (§ 281).
4. Zur Korrektur von Haftungs- und Duldungsbescheiden vgl. zu § 191.

#### **Zu § 130 - Rücknahme eines rechtswidrigen Verwaltungsaktes:**

1. Ein Verwaltungsakt ist rechtswidrig, wenn er ganz oder teilweise gegen zwingende gesetzliche Vorschriften (§ 4) verstößt, ermessensfehlerhaft ist (vgl. zu § 5) oder eine Rechtsgrundlage überhaupt fehlt. Besonders schwerwiegende Fehler haben die Nichtigkeit und damit die Unwirksamkeit zur Folge (§ 125 i.V.m. § 124 Abs. 3). Liegt kein Fall der Nichtigkeit vor, so wird der rechtswidrige Verwaltungsakt zunächst wirksam.
2. Die Finanzbehörde entscheidet im Rahmen ihres Ermessens, ob sie eine Überprüfung eines rechtswidrigen, unanfechtbaren Verwaltungsaktes vornehmen soll. Die Finanzbehörde braucht nicht in die Überprüfung einzutreten, wenn der Steuerpflichtige nach Ablauf der Einspruchsfrist die Rechtswidrigkeit lediglich behauptet und Gründe, aus denen sich schlüssig die Rechtswidrigkeit des belastenden Verwaltungsaktes ergibt, nicht näher bezeichnet (vgl. BFH-Urteil vom 09.03.1989, BStBl II S. 749, 751). Ist die Fehlerhaftigkeit eines Verwaltungsaktes festgestellt, so ist zunächst die mögliche Nichtigkeit (§ 125), danach die Möglichkeit der Berichtigung offener Unrichtigkeiten (§ 129), danach die Möglichkeit der Heilung von Verfahrens- und Formfehlern (§§ 126, 127), danach die Möglichkeit der Umdeutung (§ 128) und danach die Rücknahme zu prüfen.
3. Nicht begünstigende rechtswidrige Verwaltungsakte können jederzeit zurückgenommen werden, auch wenn die Einspruchsfrist abgelaufen ist. Eine teilweise Rücknahme ist zulässig.

#### **Beispiel:**

Ein Verspätungszuschlag ist mit einem Betrag festgesetzt worden, der mehr als 10 v. H. der festgesetzten Steuer ausmacht (Verstoß gegen § 152 Abs. 2). Die Festsetzung kann insoweit zurückgenommen werden, wie sie 10 v. H. übersteigt; sie bleibt im übrigen bestehen.

4. Die Rücknahme eines begünstigenden rechtswidrigen Verwaltungsaktes ist nur unter Einschränkungen möglich (§ 130 Abs. 2 und 3). Unter einer Begünstigung i. S. dieser Vorschriften ist jede Rechtswirkung zu verstehen, an deren Aufrechterhaltung der vom Verwaltungsakt Betroffene ein schutzwürdiges Interesse hat (BFH-Urteil vom 16.10. 1986, BStBl II 1987 S. 405). Sofern die Rücknahme zulässig und wirksam ist, kann die Finanzbehörde aufgrund des veränderten Sachverhalts oder der veränderten Rechtslage einen neuen Verwaltungsakt erlassen, der für den Beteiligten weniger vorteilhaft ist.

**Beispiele:**

- a) Ein Verspätungszuschlag ist unter Abweichung von der sonst beim Finanzamt üblichen Anwendung der Grundsätze des § 152 auf 500 € festgesetzt worden. Eine Überprüfung des Falles ergibt, dass eine Festsetzung in Höhe von 1.000 € richtig gewesen wäre. Die Rücknahme der Festsetzung, verbunden mit einer neuen höheren Festsetzung, ist rechtlich zulässig, wenn die niedrige Festsetzung auf unrichtigen oder unvollständigen Angaben des Steuerpflichtigen beruhte (§ 130 Abs. 2 Nr. 3).
- b) Der Steuerpflichtige hat durch arglistige Täuschung über seine Vermögens- und Liquiditätslage eine Stundung ohne Sicherheitsleistung erwirkt. Die Finanzbehörde kann die Stundungsverfügung mit Wirkung für die Vergangenheit zurücknehmen (§ 130 Abs. 2 Nr. 2), für die Vergangenheit Säumniszuschläge anfordern und eine in die Zukunft wirkende neue Stundung von einer Sicherheitsleistung abhängig machen.

**Zu § 131 - Widerruf eines rechtmäßigen Verwaltungsaktes:**

1. Ein Verwaltungsakt ist rechtmäßig, wenn er zum Zeitpunkt des Wirksamwerdens (Bekanntgabe) dem Gesetz (§ 4) entspricht. Ändert sich der Sachverhalt durch nachträglich eingetretene Tatsachen oder läßt das Gesetz in derselben Sache unterschiedliche Verwaltungsakte zu (Ermessensentscheidungen), so kann der rechtmäßige Verwaltungsakt unter bestimmten Voraussetzungen mit Wirkung für die Zukunft widerrufen werden.
2. Die Widerrufsmöglichkeit wegen nachträglicher Veränderung der Sachlage nach § 131 Abs. 2 Nr. 3 ist bei Verwaltungsakten mit Dauerwirkung von Bedeutung. Die Vorschrift betrifft nur die Änderung tatsächlicher, nicht rechtlicher Verhältnisse. Das öffentliche Interesse i. S. dieser Vorschrift ist immer dann gefährdet, wenn bei einem Festhalten an der getroffenen Entscheidung der Betroffene gegenüber anderen Steuerpflichtigen bevorzugt würde.
3. Ein Steuererlaß kann nicht widerrufen werden. Die nachträgliche Verbesserung der Liquiditäts- oder Vermögenslage ist unbeachtlich. Für die Rücknahme gilt § 130 Abs. 2 und 3.
4. Ein rechtmäßiger begünstigender Verwaltungsakt darf jederzeit um einen weiteren rechtmäßigen Verwaltungsakt ergänzt werden.

**Beispiele:**

- a) Verlängerung oder Erhöhung einer Stundung,
  - b) weitere Fristverlängerung,
  - c) Gewährung ergänzender Buchführungserleichterungen,
  - d) Erhöhung des zu erlassenden Steuerbetrages.
5. Dementsprechend bedarf es bei demselben Sachverhalt nicht des Widerrufs, wenn zu einem nicht begünstigenden rechtmäßigen Verwaltungsakt lediglich ein weiterer rechtmäßiger Verwaltungsakt hinzutritt.

**Beispiele:**

- a) Wegen einer Steuerschuld von 2.500 € sind Wertpapiere im Werte von 1.500 € DM gepfändet worden. Es wird eine weitere Pfändung über 1.000 € verfügt.
- b) Die Prüfungsanordnung für eine Außenprüfung umfaßt den Prüfungszeitraum 1993 bis 1995. Die Prüfungsanordnung wird auf den Besteuerungszeitraum 1996 ausgedehnt.
- c) Zur Klärung eines steuerlich bedeutsamen Sachverhalts wird das Kreditinstitut X um Auskunft über die Kontenstände des Steuerpflichtigen gebeten. Im Zuge der Ermittlungen wird auch die Angabe aller baren Einzahlungen über 5.000 € verlangt.

**Zu § 138 - Anzeigen über die Erwerbstätigkeit:**

1. Die Verpflichtung, die Eröffnung eines Betriebes der Land- und Forstwirtschaft, eines gewerblichen Betriebes oder einer Betriebsstätte anzuzeigen, besteht nur gegenüber der Gemeinde, in der dieser Betrieb oder die Betriebsstätte eröffnet wird; diese hat unverzüglich das zuständige Finanzamt zu unterrichten. Freiberuflich Tätige haben die Aufnahme ihrer Erwerbstätigkeit dem Wohnsitzfinanzamt (§ 19 Abs. 1, ggf. Tätigkeitsfinanzamt nach § 19 Abs. 3) mitzuteilen. Unter Eröffnung ist auch die Fortführung eines Betriebes oder einer Betriebsstätte durch den Rechtsnachfolger oder Erwerber zu verstehen (Hinweis auf § 75).

Die Meldefrist beträgt einen Monat. Gewerbetreibende, die nach § 14 der Gewerbeordnung gegenüber der zuständigen Behörde (Ordnungs- bzw. Gewerbeamt) anzeigepflichtig sind, genügen mit dieser Anzeige gleichzeitig ihrer steuerlichen Anzeigepflicht nach § 138 Abs. 1. Die Anzeige ist auf dem Vordruck zu erstatten, der durch die Anlagen 1, 2 und 3 zu § 14 Abs. 4 der Gewerbeordnung bestimmt worden ist. Ein Durchschlag ist zur Weiterleitung an das zuständige Finanzamt vorgesehen. Steuerpflichtige, die nicht unter die Anzeigepflicht nach der Gewerbeordnung fallen, können die Anzeige formlos erstatten. Sie können sich auch des Vordrucks gem. der Gewerbeordnung bedienen.

2. § 138 Abs. 2 verpflichtet alle Steuerpflichtigen, Auslandsbeteiligungen innerhalb der Fristen nach § 138 Abs. 3 dem Finanzamt mitzuteilen. Eine Verletzung dieser Verpflichtung kann als Steuervergütung mit einem Bußgeld geahndet werden (§ 379 Abs. 2 Nr. 1).

**Zu § 140 - Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach anderen Gesetzen:**

Durch die Vorschrift werden die sog. außersteuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungsvorschriften, die auch für die Besteuerung von Bedeutung sind, für das Steuerrecht nutzbar gemacht. In Betracht kommen einmal die allgemeinen Buchführungs- und Aufzeichnungsvorschriften des Handels-, Gesellschafts- und Genossenschaftsrechts. Zum anderen fallen hierunter die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten für bestimmte Betriebe und Berufe, die sich aus einer Vielzahl von Gesetzen und Verordnungen ergeben. Verstöße gegen außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten stehen den Verstößen gegen steuerrechtliche Buchführungs- und Aufzeichnungsvorschriften gleich. Hinweis auf § 162 Abs. 2 (Schätzung), § 379 Abs. 1 (Steuervergütung).

**Zu § 141 - Buchführungspflicht bestimmter Steuerpflichtiger:**

1. Die Vorschrift findet nur Anwendung, wenn sich nicht bereits eine Buchführungspflicht nach § 140 ergibt. Unter die Vorschrift fallen gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte, nicht jedoch Freiberufler. Gewerbliche Unternehmer sind solche Unternehmer, die einen Gewerbebetrieb i.S. des § 15 Abs. 2 oder 3 EStG bzw. des § 2 Abs. 2 oder 3 GewStG ausüben.

Ausländische Unternehmen fallen unter die Vorschrift jedenfalls dann, wenn und soweit sie im Inland eine Betriebsstätte unterhalten oder einen ständigen Vertreter bestellt haben (BFH-Urteil vom 14. September 1994, BStBl II 1995 S. 238). Die Buchführungspflicht einer Personengesellschaft erstreckt sich auch auf das Sonderbetriebsvermögen ihrer Gesellschafter. Die Gesellschafter selbst sind insoweit nicht buchführungspflichtig. Bei der Prüfung der Buchführungsgrenzen nach § 141 Abs. 1 ist das Sonderbetriebsvermögen einzubeziehen.

2. Die Finanzbehörde kann die Feststellung i.S. des § 141 Abs. 1 im Rahmen eines Steuer- oder Feststellungsbescheides oder durch einen selbständigen feststellenden Verwaltungsakt treffen. Die Feststellung kann aber auch mit der Mitteilung über den Beginn der Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 2 verbunden werden und bildet dann mit ihr einen einheitlichen Verwaltungsakt (BFH-Urteil vom 23. Juni 1983, BStBl II S. 768).
3. Die Buchführungsgrenzen beziehen sich grundsätzlich auf den einzelnen Betrieb (zum Begriff vgl. BFH-Urteil vom 13. Oktober 1988, BStBl II 1989 S. 7), auch wenn der Steuerpflichtige mehrere Betriebe der gleichen Einkunftsart hat. Eine Ausnahme gilt für steuerbegünstigte Körperschaften, bei denen mehrere steuerpflichtige wirtschaftliche

Geschäftsbetriebe als ein Betrieb zu behandeln sind (§ 64 Abs. 2). In den maßgebenden Umsatz (§ 141 Abs. 1 Nr. 1) sind auch die nicht steuerbaren Auslandsumsätze einzubeziehen. Sie sind ggf. zu schätzen; § 162 gilt entsprechend. Da die Gewinngrenze für die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe (§ 141 Abs. 1 Nr. 5) auf das Kalenderjahr abstellt, werden bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr die zeitanteiligen Gewinne aus zwei Wirtschaftsjahren angesetzt. Für die Bestimmung der Buchführungsgrenzen nach § 141 Abs. 1 Nr. 3 sind die Einzelertragswerte der im Einheitswert erfassten Nebenbetriebe bei der Ermittlung des Wirtschaftswertes der selbstbewirtschafteten Flächen nicht anzusetzen (BFH-Urteil vom 6. Juli 1989, BStBl II 1990 S. 606).

4. Die Finanzbehörde hat den Steuerpflichtigen auf den Beginn der Buchführungspflicht hinzuweisen. Diese Mitteilung kann in einem Steuer- oder Feststellungsbescheid oder in einem gesonderten Verwaltungsakt ergehen; sie soll dem Steuerpflichtigen mindestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres bekannt gegeben werden, von dessen Beginn ab die Buchführungsverpflichtung zu erfüllen ist. Zur Bekanntgabe der Mitteilung über den Beginn der Buchführungspflicht bei ungeklärter Unternehmereigenschaft der Ehegatten als Miteigentümer der Nutzflächen eines landwirtschaftlichen Betriebs Hinweis auf BFH-Urteile vom 23. Januar 1986, BStBl II S. 539 und vom 26. November 1987, BStBl II 1988 S. 238. Werden die Buchführungsgrenzen nicht mehr überschritten, so wird der Wegfall der Buchführungspflicht dann nicht wirksam, wenn die Finanzbehörde vor dem Erlöschen der Verpflichtung wiederum das Bestehen der Buchführungspflicht feststellt. Beim einmaligen Überschreiten der Buchführungsgrenze soll auf Antrag nach § 148 Befreiung von der Buchführungspflicht bewilligt werden, wenn nicht zu erwarten ist, dass die Grenze auch später überschritten wird.
5. Die Buchführungspflicht geht nach § 141 Abs. 3 kraft Gesetzes über. Es ist nicht Voraussetzung, dass eine der in § 141 Abs. 1 Nrn. 1 bis 5 aufgeführten Buchführungsgrenzen überschritten ist. Als Eigentümer bzw. Nutzungsberechtigter kommen z.B. in Betracht: Erwerber, Erbe, Pächter, Nießbraucher. Eine Übernahme des Betriebs im Ganzen liegt vor, wenn seine Identität gewahrt bleibt. Dies ist der Fall, wenn die wesentlichen Grundlagen des Betriebs als einheitliches Ganzes erhalten bleiben. Dies liegt nicht vor, wenn nur der landwirtschaftliche, nicht aber auch der forstwirtschaftliche Teilbetrieb übernommen wird (BFH-Urteil vom 24. Februar 1994, BStBl II S. 677).

#### **Zu § 143 - Aufzeichnung des Wareneingangs:**

1. Zur gesonderten Aufzeichnung des Wareneingangs sind nur gewerbliche Unternehmer (siehe zu § 141 Nr. 1) verpflichtet; Land- und Forstwirte fallen nicht unter die Vorschrift. Die Aufzeichnungspflicht besteht unabhängig von der Buchführungspflicht. Bei buchführenden Gewerbetreibenden genügt es, wenn sich die geforderten Angaben aus der Buchführung ergeben.
2. Besondere Aufzeichnungspflichten, die in Einzelsteuergesetzen vorgeschrieben sind (z. B. nach § 22 UStG), werden von dieser Vorschrift nicht berührt.

#### **Zu § 144 - Aufzeichnung des Warenausgangs:**

Zur gesonderten Aufzeichnung des Warenausgangs sind gewerbliche Unternehmer (siehe zu § 141 Nr. 1) sowie nach § 144 Abs. 5 auch buchführungspflichtige Land- und Forstwirte verpflichtet. Mit der Einbeziehung der buchführungspflichtigen Land- und Forstwirte in die Vorschrift soll eine bessere Überprüfung der Käufer land- und forstwirtschaftlicher Produkte (z.B. Obst- oder Gemüsehändler) ermöglicht werden. Bei buchführenden Unternehmern können die Aufzeichnungspflichten im Rahmen der Buchführung erfüllt werden. Besondere Aufzeichnungspflichten, z.B. nach § 22 Abs. 2 Nrn. 1 bis 3 UStG, bleiben unberührt. Erleichterungen nach § 14 Abs. 6 UStG für die Ausstellung von Rechnungen (z.B. nach §§ 31, 33 UStDV) gelten auch für diese Vorschrift.

#### **Zu § 146 - Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen:**

1. Nur der ordnungsmäßigen Buchführung kommt Beweiskraft zu (§ 158). Verstöße gegen die Buchführungsvorschriften (§§ 140 bis 147) können z.B. die Anwendung von Zwangsmitteln nach § 328, eine Schätzung nach § 162 oder eine Ahndung nach § 379 Abs. 1 zur Folge haben. Die Verletzung von Buchführungspflichten kann zur Bestrafung führen, wenn z.B. der Täter seine Zahlungen eingestellt hat oder über sein Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet oder der Eröffnungsantrag mangels Masse abgewiesen worden ist (§§ 283 und 283 b StGB).
2. Der Begriff „geordnet“ in § 146 Abs. 1 besagt, daß jede sinnvolle Ordnung genügt, die einen sachverständigen Dritten in den Stand setzt, sich in angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens zu verschaffen.
3. § 146 Abs. 5 enthält die gesetzliche Grundlage für die sog. „Offene Posten-Buchhaltung“ sowie für die Führung der Bücher und sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf maschinell lesbaren Datenträgern (z.B. Magnetplatten, Magnetbänder, Disketten, elektro-optische Speicherplatten, CD-ROM). Bei einer Buchführung auf maschinell les-



baren Datenträgern (DV-gestützte Buchführung) müssen die Daten jederzeit innerhalb angemessener Zeit lesbar gemacht werden können (z.B. durch Ausdruck, Bildschirm). Es wird nicht verlangt, dass der Buchungsstoff zu einem bestimmten Zeitpunkt (z.B. zum Ende des Jahres) lesbar gemacht wird. Er muss ganz oder teilweise lesbar gemacht werden, wenn die Finanzbehörde es verlangt (§ 147 Abs. 5). Wer seine Bücher oder sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf maschinell lesbaren Datenträgern führt, hat die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme - GoBS - zu beachten (BMF-Schreiben vom 7. November 1995, BStBl I S. 738).

#### **Zu § 147 - Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen:**

1. Die Aufbewahrungspflicht ist Bestandteil der Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht. Wegen der Rechtsfolgen bei Verstößen vgl. zu § 146, Nr. 1.
2. Den in § 147 Abs. 1 Nr. 1 aufgeführten Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen kommt bei DV-gestützten Buchführungen besondere Bedeutung zu. Die Dokumentation hat nach Maßgabe der Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme - GoBS - (BMF-Schreiben vom 7. November 1995, BStBl I S. 738) zu erfolgen.
3. Bildträger i. S. des § 147 Abs. 2 sind z. B. Fotokopien, Mikrofilme. Als andere Datenträger kommen z. B. Magnetbänder, Magnetplatten, Disketten in Betracht. § 147 Abs. 2 enthält auch die Rechtsgrundlage für das sog. COM-Verfahren (Computer Output Microfilm); bei diesem Verfahren werden die Daten aus dem Computer direkt auf Mikrofilm ausgegeben. Bei der Aufzeichnung von Schriftgut auf Mikrofilm sind die Mikrofilm-Grundsätze (BMF-Schreiben vom 01.02.1984, BStBl I S. 155) zu beachten. Die Lesbarmachung von in nicht lesbarer Form aufbewahrten Unterlagen richtet sich nach § 147 Abs. 5.

#### **Zu § 148 - Bewilligung von Erleichterungen:**

Die Bewilligung von Erleichterungen kann sich nur auf steuerrechtliche Buchführungs-, Aufzeichnungs- oder Aufbewahrungspflichten erstrecken. § 148 lässt eine dauerhafte Befreiung von diesen Pflichten nicht zu. Persönliche Gründe, wie Alter und Krankheit des Steuerpflichtigen, rechtfertigen regelmäßig keine Erleichterungen (BFH-Urteil vom 14. Juli 1954, BStBl III S. 253). Eine Bewilligung soll nur ausgesprochen werden, wenn der Steuerpflichtige sie beantragt.

#### **Zu § 150 - Form und Inhalt der Steuererklärungen:**

Die Umsatzsteuer-Jahreserklärung ist eine Steueranmeldung i. S. des § 150 Abs. 1 Satz 2, da der Unternehmer nach § 18 Abs. 3 UStG nach Ablauf eines Kalenderjahres eine Umsatzsteuererklärung abzugeben hat, in der er die Umsatzsteuer oder den Überschub selbst berechnen muß. Wegen der Festsetzung der Steuer bei einer Steueranmeldung vgl. zu § 167, wegen der Wirkung einer Steueranmeldung vgl. zu § 168. Zu den Grundsätzen für die Verwendung von Steuerklärungsvordrucken vgl. BMF-Schreiben vom 27. Dezember 1999, BStBl I S. 1049).

#### **Zu § 151 - Aufnahme der Steuererklärung an Amtsstelle:**

Eine Aufnahme der Steuererklärung an Amtsstelle kommt i. d. R. nur bei geschäftlich unerfahrenen oder der deutschen Sprache unkundigen Steuerpflichtigen in Betracht, die nicht fähig sind, die Steuererklärung selbst schriftlich abzugeben, und auch nicht in der Lage sind, die Hilfe eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe in Anspruch zu nehmen.

#### **Zu § 152 - Verspätungszuschlag:**

1. Der Verspätungszuschlag wird gegen den Erklärungspflichtigen festgesetzt. Wird die Steuererklärung von einem gesetzlichen Vertreter oder einer sonstigen Person im Sinne der §§ 34, 35 abgegeben, so ist der Verspätungszuschlag gleichwohl grundsätzlich gegen den Steuerschuldner festzusetzen (vgl. BFH-Urteil vom 18.04.1991, BStBl II S. 675). Eine Festsetzung gegen den Vertreter kommt nur in Ausnahmefällen (z. B. leichtere Beitreibbarkeit des Verspätungszuschlags gegen den Vertreter) in Betracht.
2. Das Versäumnis ist regelmäßig dann nicht entschuldbar, wenn die Steuererklärung wiederholt nicht oder wiederholt nicht fristgemäß abgegeben wurde oder eine von der Finanzbehörde antragsgemäß bewilligte Fristverlängerung (§ 109) nicht eingehalten wurde.

3. Der Verspätungszuschlag ist eine Nebenleistung (§ 3 Abs. 3). Er entsteht mit der Bekanntgabe seiner Festsetzung (§ 124 Abs. 1) und wird mit Ablauf der vom Finanzamt gesetzten Frist fällig (§ 220 Abs. 2). I. d. R. ist dies die Zahlungsfrist für die Steuer (Ausnahme vgl. Nr. 6). Wegen der Verjährung des Verspätungszuschlags wird auf § 228 hingewiesen, wegen der Rücknahme und des Widerrufs auf §§ 130, 131, wegen der Haftung für Verspätungszuschläge auf §§ 69 ff.
4. Ein Verspätungszuschlag kann auch bei verspäteter Abgabe oder bei Nichtabgabe von Erklärungen zur gesonderten Feststellung (§ 180) festgesetzt werden. In diesem Fall sind bei der Bemessung des Verspätungszuschlages die steuerlichen Auswirkungen nach den Grundsätzen zu schätzen, die die Rechtsprechung zur Bemessung des Streitwerts entwickelt hat. Der Verspätungszuschlag ist abweichend von Nummer 1 Satz 3 gegen denjenigen festzusetzen, der nach § 181 Abs. 2 AO, § 3 Abs. 1 der V zu § 180 Abs. 2 AO die Erklärung zur gesonderten Feststellung abzugeben hat. Bei mehreren Feststellungsbeteiligten ist es grundsätzlich ermessensfehlerfrei, ihn gegen den Erklärungsspflichtigen festzusetzen, der gegenüber dem Finanzamt bei der Erledigung der steuerlichen Angelegenheiten für die Gemeinschaft bzw. die Beteiligten auftritt (vgl. BFH-Urteil vom 21.05.1987, BStBl II S. 764).
5. Bei verspäteter Abgabe einer Steueranmeldung (§ 168) ist der Verspätungszuschlag durch besonderen Verwaltungsakt festzusetzen. Einer besonderen schriftlichen Begründung bedarf es hierbei i. d. R. nicht (§ 121 Abs. 2 Nr. 2). Unabhängig von der Fälligkeit der Steuer ist in diesen Fällen jedoch eine Zahlungsfrist für den Verspätungszuschlag einzuräumen (§ 220 Abs. 2).
6. Nach § 152 Abs. 2 Satz 1 darf der Verspätungszuschlag höchstens 25.000 € betragen (zur Anwendung siehe Art. 97 § 8 Abs. 2 und 3 EGAO). Ein Verspätungszuschlag in Höhe von mehr als 5.000 € ist nur festzusetzen, wenn mit einem Verspätungszuschlag in Höhe von bis zu 5.000 € ein durch die verspätete Abgabe der Steuererklärung (Steueranmeldung) entstandener Zinsvorteil nicht ausreichend abgeschöpft werden kann.
7. Von der Festsetzung eines Verspätungszuschlags ist bei einer bis zu fünf Tage verspäteten Abgabe der monatlich oder vierteljährlich abzugebenden Umsatzsteuer-Voranmeldungen und der monatlich, vierteljährlich oder jährlich abzugebenden Lohnsteuer-Anmeldungen grundsätzlich abzusehen (Abgabe-Schonfrist). Dies gilt jedoch nicht in Mißbrauchsfällen. Ein Mißbrauch liegt insbesondere vor, wenn der Steuerpflichtige die angemeldete Steuer nicht gleichzeitig mit der Abgabe der Anmeldung entrichtet, sondern die Zahlung bewußt verzögert. Es reicht aber aus, daß der Steuerpflichtige die angemeldete Steuer mittels eines der Steueranmeldung beigefügten Schecks leistet, gleichzeitig mit der Abgabe der Steueranmeldung zur Zahlung anweist (z. B. Überweisungsauftrag) oder eine Einzugsermächtigung erteilt hat. Fällt der letzte Tag der Abgabe-Schonfrist auf einen Sonntag, einen allgemeinen Feiertag oder auf einen Sonnabend, so tritt an seine Stelle der nächste Werktag, der kein Sonnabend ist. Zur Zahlungs-Schonfrist vgl. zu § 240, Nr. 1.

**Beispiele:**

- a) Der Steuerpflichtige gibt die am 10.01. fällige Umsatzsteuer-Voranmeldung am 15.01. ab. Der Steueranmeldung ist ein Scheck über die angemeldete Steuer beigefügt. Es ist kein Verspätungszuschlag festzusetzen. Säumniszuschläge sind nicht entstanden (§ 240 Abs. 1 Satz 3).
  - b) Der Steuerpflichtige gibt die am 10.01. fällige Umsatzsteuer-Voranmeldung am 14.01. ab. Die angemeldete Steuer entrichtet er mittels eines am 15.01. bei der Finanzbehörde eingegangenen Schecks. Ein Verspätungszuschlag kann festgesetzt werden, weil die Zahlung nicht zugleich mit der Anmeldung erfolgte. Da für Scheckzahlungen keine Zahlungs-Schonfrist gewährt wird (§ 240 Abs. 3 Satz 2), sind zugleich Säumniszuschläge verwirkt.
8. Bei der Ermessensentscheidung sind sämtliche in § 152 Abs. 2 Satz 2 ausdrücklich und abschließend aufgezählten Kriterien zu beachten; das Für und Wider der Kriterien ist gegeneinander abzuwägen (BFH-Urteil vom 26. April 1989, BStBl II S. 693). Wenngleich die Beurteilungsmerkmale grundsätzlich gleichwertig sind, sind sie nicht notwendigerweise in jedem Fall in gleicher Weise zu gewichten. Im Ergebnis kann je nach den Umständen des Einzelfalls ein Merkmal stärker als ein anderes hervortreten (BFH-Urteil vom 11. Juni 1997, BStBl II S. 642) oder auch ganz ohne Auswirkung auf die Bemessung bleiben.

Danach gilt für die Anwendung des § 152 Abs. 2 Satz 2 grundsätzlich Folgendes (BFH-Urteil vom 14. Juni 2000, BStBl II 2001 S. 60 m.w.N.):

- Es ist nicht ermessensfehlerhaft, wenn die Höhe des Verspätungszuschlags den durch die verspätete Abgabe der Erklärung gezogenen Vorteil erheblich übersteigt.
- Da die Bemessung des Zuschlags nicht durch das Maß des gezogenen Vorteils begrenzt wird, kommt es u.U. nicht entscheidend darauf an, ob und in welcher Höhe letztlich ein Zinsvorteil erzielt wurde.
- Ein Verspätungszuschlag kann auch festgesetzt werden, obwohl es aufgrund von Anrechnungsbeträgen zu einer Erstattung gekommen ist oder wenn ein oder zwei der in § 152 Abs. 2 Satz 2 genannten und in jedem Fall zu

prüfenden Voraussetzungen nicht erfüllt sind.

- Es ist in schweren Fällen (z.B. bei erheblicher Fristüberschreitung, schwerwiegendem Verschulden und hoher Steuerfestsetzung) nicht ermessensfehlerhaft, den Verspätungszuschlag so zu bemessen, dass er als angemessene Sanktion wirkt.
- Bei der Beurteilung der Frage, welche Vorteile der Steuerpflichtige aus der verspäteten oder unterlassenen Abgabe der Steuererklärung gezogen hat, ist zu berücksichtigen, dass Zinsvorteile bereits durch Zinsen nach § 233a teilweise ausgeglichen sein können.

#### **Zu § 154 - Kontenwahrheit:**

1. Das Verbot, falsche oder erdichtete Namen zu verwenden, richtet sich an denjenigen, der als Kunde bei einem anderen ein Konto errichten lassen will oder Buchungen vornehmen läßt. Wegen des Verbots im eigenen Geschäftsbetrieb falsche oder erdichtete Namen für Konten zu gebrauchen, Hinweis auf § 146 Abs. 1.
2. Es ist zulässig, Konten auf den Namen Dritter zu errichten, hierbei ist die Existenz des Dritten nachzuweisen. Der ausdrücklichen Zustimmung des Dritten bedarf es nicht.
3. Jeder, der für einen anderen Konten führt, Wertsachen verwahrt oder von ihm als Pfand nimmt oder ihm ein Schließfach überläßt, hat sich Gewißheit über die Person des Verfügungsberechtigten zu verschaffen. Die Vorschrift ist nicht auf Kreditinstitute beschränkt, sondern gilt auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr und für Privatpersonen. Verboten ist die Abwicklung von Geschäftsvorfällen über sog. CpD-Konten, wenn der Name des Beteiligten bekannt ist oder unschwer ermittelt werden kann und für ihn bereits ein entsprechendes Konto geführt wird.
4. Das Kreditinstitut hat sich vor Erledigung von Aufträgen, die über ein Konto abgewickelt werden sollen, bzw. vor Überlassung eines Schließfachs Gewißheit über die Person und Anschrift des (der) Verfügungsberechtigten zu verschaffen. Gewißheit über die Person besteht im allgemeinen nur, wenn der vollständige Name, das Geburtsdatum und der Wohnsitz bekannt sind. Eine vorübergehende Anschrift (Hoteladresse) reicht nicht aus. Bei einer juristischen Person (Körperschaft des öffentlichen Rechts, AG, GmbH usw.) reicht die Bezugnahme auf eine amtliche Veröffentlichung oder ein amtliches Register unter Angabe der Register-Nr. aus. Wird ein Konto auf den Namen eines verfügungsberechtigten Dritten errichtet, müssen die Angaben über Person und Anschrift sowohl des Kontoinhabers als auch desjenigen, der das Konto errichtet, festgehalten werden. Steht der Verfügungsberechtigte noch nicht fest (z. B. der unbekannte Erbe), reicht es aus, wenn das Kreditinstitut sich zunächst Gewißheit über die Person und Anschrift des das Konto Errichtenden (z. B. des Nachlaßpflegers) verschafft; die Legitimation des Kontoinhabers ist sobald wie möglich nachzuholen.
5. Diese Angaben sind auf dem Kontostammlblatt zu machen. Es ist unzulässig, Name und Anschrift des Verfügungsberechtigten lediglich in einer vertraulichen Liste zu führen und das eigentliche Konto nur mit einer Nummer zu kennzeichnen. Die Führung sog. Nummernkonten bleibt verboten. Bei Auflösung des ersten Kontos müssen die Identifikationsmerkmale auf das zweite bzw. weitere Konto bzw. auf die betreffenden Kontounterlagen übertragen werden.
6. Das Kreditinstitut ist nach § 154 Abs. 2 Satz 2 verpflichtet, ein besonderes alphabetisch geführtes Namensverzeichnis der Verfügungsberechtigten zu führen, um jederzeit über die Konten und Schließfächer eines Verfügungsberechtigten Auskunft geben zu können. Eines derartigen Verzeichnisses bedarf es nicht, wenn die Erfüllung der Verpflichtung auf andere Weise sichergestellt werden kann. Die Verpflichtung besteht noch sechs Jahre nach Beendigung der Geschäftsbeziehung, bei Bevollmächtigten sechs Jahre nach Erlöschen der Vollmacht.
7. Verfügungsberechtigte im Sinne der vorstehenden Nummern sind sowohl der Gläubiger der Forderung und seine gesetzlichen Vertreter als auch jede Person, die zur Verfügung über das Konto bevollmächtigt ist (Kontovollmacht). Dies gilt entsprechend für die Verwahrung von Wertsachen sowie für die Überlassung von Schließfächern. Personen, die aufgrund Gesetzes oder Rechtsgeschäfts zur Verfügung berechtigt sind, ohne dass diese Berechtigung dem Kreditinstitut usw. mitgeteilt worden ist, gelten insoweit nicht als Verfügungsberechtigte.

Nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ist nicht zu beanstanden, wenn in folgenden Fällen auf die Legitimationsprüfung (Nummern 3 bis 5) und die Herstellung der Auskunftsbereitschaft (Nummer 6) verzichtet wird:

- a) bei Eltern als gesetzliche Vertreter ihrer minderjährigen Kinder, wenn die Voraussetzungen für die gesetzliche Vertretung bei Kontoeröffnung durch amtliche Urkunden nachgewiesen werden,
- b) bei Vormundschaften und Pflegschaften einschließlich Amtsvormundschaften und Amtspflegschaften,
- c) bei Parteien kraft Amtes (Konkursverwalter, Insolvenzverwalter, Zwangsverwalter, Nachlassverwalter, Testamentsvollstrecker und ähnliche Personen),

- d) bei Pfandnehmern (insbesondere in Bezug auf Mietkautionen, bei denen die Einlage auf einem Konto des Mieters erfolgt und an den Vermieter verpfändet wird),
- e) bei Vollmachten auf den Todesfall (auch nach diesem Ereignis),
- f) bei Vollmachten zur einmaligen Verfügung über ein Konto,
- g) bei Verfügungsbefugnissen im Lastschriftverfahren (Abbuchungsauftragsverfahren und Einzugsermächtigungsverfahren),
- h) bei Vertretung juristischer Personen des öffentlichen Rechts (einschließlich Eigenbetriebe),
- i) bei Vertretung von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen,
- j) bei den als Vertretern eingetragenen Personen, die in öffentlichen Registern (Handelsregister, Vereinsregister) eingetragene Firmen oder Personen vertreten,
- k) bei Vertretung von Unternehmen, sofern schon mindestens fünf Personen, die in öffentliche Register eingetragen sind bzw. bei denen eine Legitimationsprüfung stattgefunden hat, Verfügungsbefugnis haben,
- l) bei vor dem 1. Januar 1992 begründeten, noch bestehenden oder bereits erloschenen Befugnissen.

Unberührt bleibt die Befugnis der Finanzämter, im Besteuerungsverfahren schriftliche oder mündliche Auskünfte von Auskunftspersonen (§§ 93, 94) einzuholen und die Vorlage von Unterlagen (§ 97) zu verlangen sowie in einem Strafverfahren wegen einer Steuerstraftat oder in einem Bußgeldverfahren wegen einer Steuerordnungswidrigkeit die Befugnis zur Vernehmung von Zeugen oder zur Beschlagnahme von Unterlagen (§§ 208, 385, 399 Abs. 2, § 410).

- 8. Bei einem Verstoß gegen § 154 Abs. 3 haftet der Zuwiderhandelnde nach Maßgabe des § 72. Waren über ein Konto usw. mehrere Personen Verfügungsberechtigt (mit Ausnahme der in Nummer 7 Satz 4 genannten Fälle), bedarf es u. U. der Zustimmung aller beteiligten Finanzämter zur Herausgabe.
- 9. Wegen der Ahndung einer Verletzung des § 154 Abs. 1 als Ordnungswidrigkeit Hinweis auf § 379 Abs. 2 Nr. 2.
- 10. Die Verletzung der Verpflichtungen nach § 154 Abs. 2 führt allein noch nicht unmittelbar zu einer Haftung oder Ahndung wegen Ordnungswidrigkeit. Es kann sich jedoch um eine Steuergefährdung im Sinne des § 379 Abs. 1 Nr. 2 handeln, soweit nicht sogar der Tatbestand des § 370 erfüllt ist. Wird festgestellt, daß die nach § 154 Abs. 2 bestehenden Verpflichtungen nicht erfüllt sind, soll die für Straf- und Bußgeldsachen zuständige Stelle unterrichtet werden. Die Möglichkeit der Erzwingung der Verpflichtungen (§§ 328 ff.) bleibt unberührt.

#### **Zu § 155 - Steuerfestsetzung:**

- 1. Wegen Einzelheiten zur Bekanntgabe von Steuerbescheiden vgl. zu § 122. Wegen der Wirksamkeit von Steuerbescheiden wird auf § 124 hingewiesen, wegen formeller Fehler auf §§ 126 bis 129, wegen Form und Inhalt auf § 157.
- 2. Kein schriftlicher Bescheid ist erforderlich bei der Steueranmeldung (§ 150 Abs. 1 Satz 2), bei einem schriftlichen Zahlungsanerkennnis (§ 167 Abs. 1 Satz 3) und der Verwendung von Steuerzeichen (Steuermarken, Banderolen) und Steuerstemplern (§ 167 Abs. 1 Satz 2).
- 3. Die volle oder teilweise Freistellung von der Steuer sowie die Ablehnung eines Antrags auf Festsetzung der Steuer erfolgt durch Steuerbescheid. Daher ist z.B. die Erstattung von Kapitalertragsteuer aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen eine Steuerfestsetzung i. S. dieser Vorschrift. Es gelten alle Verfahrensvorschriften, die bei der Festsetzung von Steuern anzuwenden sind. Für die Festsetzung sind insbesondere die Grundsätze über die Festsetzungsfrist zu beachten (§§ 169 ff., § 47). Für die Aufhebung und Änderung dieser Steuerbescheide sind die §§ 172 ff. maßgebend.
- 4. Ansprüche des Steuerpflichtigen, die auf Rückzahlung eines überzahlten Betrages gerichtet sind (z. B. bei Doppelzahlung), fallen nicht unter den Begriff der Vergütung i. S. dieser Vorschrift. Ein solcher Rückzahlungsanspruch ist im Erhebungsverfahren geltend zu machen (Hinweis auf § 218 Abs. 2).
- 5. Nach den Gesetzen, in denen die Gewährung von Zulagen geregelt wird (z. B. die Investitionszulage, die Eigenheimzulage oder die Arbeitnehmer-Sparzulage), und den PrämienGesetzen sind die für Steuervergütungen geltenden Vorschriften (§ 155 Abs. 6) auf Zulagen und Prämien entsprechend anzuwenden. Die Gewährung erfolgt somit durch Festsetzung, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist (z. B. §§ 4 a, 4 b WoPG). Die Aufhebung oder Änderung dieser Bescheide und insbesondere die Rückforderung zu Unrecht gewährter Beträge regeln sich nach den für das Steuerfestsetzungsverfahren geltenden Vorschriften.

**Zu § 156 - Absehen von Steuerfestsetzung:**

Das Absehen von der Festsetzung bringt den Steueranspruch nicht zum Erlöschen; die Festsetzung kann innerhalb der Festsetzungsfrist nachgeholt werden. Wegen der Kleinbetragsregelung für das Festsetzungsverfahren siehe die KBV (zur Anwendung siehe Art. 97 § 9a EGAO). Zur Kleinbetragsregelung für das Erhebungsverfahren siehe BMF-Schreiben vom 22. März 2001, BStBl I S. 242.

**Zu § 157 - Form und Inhalt der Steuerbescheide:**

1. Steuerbescheide, die zwecks Bekanntgabe dem Steuerpflichtigen nicht selbst übergeben werden, sind mit Rücksicht auf das Steuergeheimnis (§ 30) in einem verschlossenen Umschlag zu versenden.
2. Wegen der Begründung des Steuerbescheides wird auf § 121 hingewiesen, wegen der Bekanntgabe auf §§ 122, 155, wegen der Wirksamkeit auf § 124, wegen des Leistungsgebotes auf § 254, wegen der Folgen bei unterbliebener oder unrichtiger Rechtsbehelfsbelehrung auf § 356.

**Zu § 158 - Beweiskraft der Buchführung:**

Die Vorschrift enthält eine gesetzliche Vermutung. Sie verliert ihre Wirksamkeit mit der Folge der Schätzungsnotwendigkeit nach § 162, wenn es nach Verprobung usw. unwahrscheinlich ist, daß das ausgewiesene Ergebnis mit den tatsächlichen Verhältnissen übereinstimmt. Das Buchführungsergebnis ist nicht zu übernehmen, soweit die Beanstandungen reichen. Vollschätzung an Stelle einer Zuschätzung kommt nur dann in Betracht, wenn sich die Buchführung in wesentlichen Teilen als unbrauchbar erweist.

**Zu § 159 - Nachweis der Treuhänderschaft:**

Personen, die zur Verweigerung der Auskunft aufgrund ihres Berufes berechtigt sind (§ 102), insbesondere Angehörige der steuerberatenden Berufe, können ein Aussageverweigerungsrecht nur mit der Einschränkung des § 104 Abs. 2 in Anspruch nehmen. Sie haften für steuerliche Folgen u. U. selbst gem. §§ 34, 35, soweit ihnen die Wirtschaftsgüter nicht nach § 159 selbst zuzurechnen sind.

**Zu § 160 - Benennung von Gläubigern und Zahlungsempfängern:**

1. Es steht im pflichtgemäßen Ermessen des Finanzamts, ob es sich den Gläubiger von Schulden oder den Empfänger von Ausgaben vom Steuerpflichtigen benennen läßt (BFH-Urteil vom 25.11.1986, BStBl II 1987 S. 286). Liegen Anhaltspunkte für straf- oder bußgeldbewehrte Bestechungshandlungen vor, so ist die Benennung des Gläubigers oder des Empfängers stets zu verlangen. Das Benennungsverlangen ist eine nicht selbständig anfechtbare Vorberingungshandlung (BFH-Urteil vom 20.04.1988, BStBl II S. 927).

Bei der Anwendung des § 160 ist nach pflichtgemäßem Ermessen zunächst zu entscheiden, ob ein Benennungsverlangen geboten ist; danach ist zu prüfen, ob und in welcher Höhe der Abzug der Ausgaben zu versagen ist. Ist sowohl streitig, ob der Höhe nach Betriebsausgaben vorliegen, als auch, ob die fehlende Benennung der Zahlungsempfänger dem Abzug entgegensteht, so ist zunächst die Höhe der Betriebsausgaben zu ermitteln oder ggf. zu schätzen. Sodann ist zu prüfen, ob und inwieweit die fehlende Benennung der Zahlungsempfänger dem Abzug der Betriebsausgaben entgegensteht. Die bei der Anwendung des § 160 zu treffenden Ermessensentscheidungen können eine unterlassene Schätzung nicht ersetzen (BFH-Urteil vom 24.06.1997, BStBl II 1998 S. 51).

2. Wegen der Stellung von Personen, die aufgrund ihres Berufes zur Auskunftsverweigerung berechtigt sind, siehe Satz 1 zu § 159.
3. Unterläßt der Steuerpflichtige es trotz Aufforderung durch die Finanzbehörde, den Gläubiger der Schuld oder den Empfänger der Ausgabe genau zu benennen, so ist die Schuld bzw. die Ausgabe regelmäßig nicht anzuerkennen. Werden Leistungen über eine Domizilgesellschaft (Briefkastenfirma) abgerechnet, so ist zunächst zu prüfen, ob der Steuerpflichtige überhaupt eine Leistung von objektiv feststellbarem wirtschaftlichen Wert erhalten hat oder ob lediglich ein Scheingeschäft vorliegt. Bei Leistungen an Domizilgesellschaften ist der Empfängernachweis nur erbracht, wenn die hinter der Gesellschaft stehenden Personen benannt werden (BFH-Beschluß vom 25.08.1986, BStBl II 1987 S. 481). Das sind die Personen, die anstelle der inaktiven Domizilgesellschaften bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Leistung gegenüber dem Steuerpflichtigen erbracht haben und denen damit auch die Gegenleistung zusteht. Die Benennung lediglich formaler Anteilseigner (z. B. Treuhänder) reicht nicht aus, ebenso wenig wie die Erklärung des Steuerpflichtigen, nicht er, sondern ein fremder Dritter stehe hinter der ausländischen

Gesellschaft (BFH-Beschluß vom 25.08. 1986, a.a.O.). Ungewißheiten hinsichtlich der Person des Empfängers gehen zu Lasten des Steuerpflichtigen (BFH-Urteil vom 13.03. 1985, BStBl 1986 II S. 318, und BFH-Beschluß vom 09.07.1986, BStBl 1987 II S. 487). Ausländische Verbotsnormen führen nicht dazu, daß ein Offenlegungsverlangen von vornherein unverhältnismäßig oder unzumutbar wird (vgl. BFH-Urteil vom 16.04.1980, BStBl II 1981 S. 492). § 16 AStG bleibt unberührt.

4. Bei Zahlungen an ausländische Empfänger soll das Finanzamt - soweit keine Anhaltspunkte für eine straf- oder bußgeldbewehrte Bestechungshandlung vorliegen - auf den Empfängernachweis verzichten, wenn feststeht, daß die Zahlung im Rahmen eines üblichen Handelsgeschäfts erfolgte, der Geldbetrag ins Ausland abgeflossen ist und der Empfänger nicht der deutschen Steuerpflicht unterliegt. Hierzu ist der Empfänger in dem Umfang zu bezeichnen, daß dessen Steuerpflicht im Inland mit hinreichender Sicherheit ausgeschlossen werden kann. Die bloße Möglichkeit einer im Inland nicht bestehenden Steuerpflicht reicht nicht aus (BFH-Urteil vom 13.03. 1985, BStBl II 1986 S. 318). In geeigneten Fällen ist eine Erklärung der mit dem Geschäft betrauten Personen sowie des verantwortlichen Organs des Unternehmens zu verlangen, daß ihnen keine Umstände bekannt sind, die für einen Rückfluß der Zuwendung an einen inländischen Empfänger sprechen. Die Zulässigkeit der Mitteilung von Erkenntnissen deutscher Finanzbehörden im Rahmen des § 117 bleibt hiervon unberührt.

#### **Zu § 162 - Schätzung von Besteuerungsgrundlagen:**

1. Bei der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen in den Fällen des § 155 Abs. 2 handelt es sich um eine vorläufige Maßnahme des Wohnsitzfinanzamtes, der ein Grundlagenbescheid nachfolgen muß (BFH-Urteil vom 26.07.1983, BStBl II 1984 S. 290).
2. Wegen der Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung trotz Schätzung siehe § 149 Abs. 1 Satz 4.
3. Wegen der nur eingeschränkten Offenlegung der Verhältnisse von Vergleichsbetrieben siehe Nr. 4.5 zu § 30.
4. Werden die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuererklärung geschätzt, ist die Steuer unter Nachprüfungsvorbehalt (§ 164) festzusetzen, wenn der Fall für eine eventuelle spätere Überprüfung offen gehalten werden soll. Dies gilt z.B., wenn eine den Schätzungszeitraum umfassende Außenprüfung vorgesehen ist oder zu erwarten ist, dass der Steuerpflichtige nach Erlass des Bescheids die Steuererklärung nachreicht.

Die unter Nachprüfungsvorbehalt stehende Steuerfestsetzung ist - sofern der Steuerpflichtige keinen Einspruch eingelegt bzw. keinen Änderungsantrag gestellt hat und auch keine Außenprüfung vorgesehen ist - bei der Veranlagung für das Folgejahr zu überprüfen. Dabei sind auch die in einem eventuellen Vollstreckungsverfahren gewonnenen Erkenntnisse zu berücksichtigen. Der Nachprüfungsvorbehalt ist danach grundsätzlich aufzuheben, auch wenn die Steuerfestsetzung nicht zu ändern ist.

Zur Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts in Fällen einer Fristsetzung nach § 364 b vgl. zu § 364 b, Nr. 2.

5. Wegen der Befugnis zur Schätzung bei Verletzung der Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 vgl. zu § 90.

#### **Zu § 163 - Abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen:**

1. § 163 behandelt die Berücksichtigung von Billigkeitsmaßnahmen im Festsetzungsverfahren. Die Gewährung von Billigkeitsmaßnahmen im Erhebungsverfahren regelt § 227.
2. Die Entscheidung über eine Billigkeitsmaßnahme stellt auch dann einen selbständigen Verwaltungsakt (Grundlagenbescheid) dar, wenn sie mit der Steuerfestsetzung verbunden wird. Wird eine Billigkeitsmaßnahme nach der Steuerfestsetzung gewährt, muß diese nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 geändert oder aufgehoben werden.
3. Wegen der Auswirkungen einer Billigkeitsmaßnahme bei den Steuern vom Einkommen auf die Gewerbesteuer Hinweis auf § 184 Abs. 2. Danach ist die niedrigere Festsetzung eines Meßbetrags nach § 163 Satz 1 nicht zulässig, wenn die Voraussetzungen dafür nicht in einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung oder einer obersten Landesfinanzbehörde festgelegt sind.
4. Zum Einspruchsverfahren gegen die Entscheidung über eine Billigkeitsmaßnahme vgl. zu § 347, Nr. 4.

**Zu § 164 - Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung:**

1. Der Vorbehalt der Nachprüfung ist eine Nebenbestimmung i. S. des § 120, die im Steuerbescheid anzugeben ist. Im Gegensatz zur vorläufigen Steuerfestsetzung hat der Vorbehalt keine Auswirkung auf den Ablauf der Festsetzungsfrist. Wegen der Wirkung einer Steueranmeldung als Vorbehaltfestsetzung siehe § 168.
2. Der Vorbehalt der Nachprüfung ist zulässig bei allen Festsetzungen, für die die Vorschriften über das Steuerfestsetzungsverfahren gelten (z.B. bei Steuervergütungen, Zulagen, Prämien, gesonderten Feststellungen, Steuermessbeträgen, Zinsen, vgl. zu § 155). Zum Nachprüfungsvorbehalt in Schätzungsfällen vgl. zu § 162, Nr. 4.
3. Solange ein Steuerfall nicht abschließend geprüft ist, kann die spätere Überprüfung vorbehalten bleiben und die Steuer aufgrund der Angaben des Steuerpflichtigen oder aufgrund vorläufiger Überprüfung (vgl. BFH-Urteil vom 04.08.1983, BStBl II 1984 S. 6) unter Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt werden. Der Vorbehalt der Nachprüfung erfaßt die Festsetzung insgesamt; eine Beschränkung auf Einzelpunkte oder Besteuerungsgrundlagen ist nicht zulässig. Eine Begründung dafür, daß die Festsetzung unter Vorbehalt erfolgt, ist nicht erforderlich.
4. Solange der Vorbehalt wirksam ist, bleibt der gesamte Steuerfall „offen“, die Steuerfestsetzung kann jederzeit - also auch nach Eintritt der Unanfechtbarkeit - und dem Umfang nach uneingeschränkt von Amts wegen oder auch auf Antrag des Steuerpflichtigen aufgehoben oder geändert werden. Die Grundsätze des Vertrauensschutzes nach § 176 sind aber zu beachten.
5. Der Steuerpflichtige hat keinen Anspruch auf unverzügliche Entscheidung über seinen Antrag. Die Entscheidung kann bis zur abschließenden Prüfung des Steuerfalles - an Amtsstelle oder im Wege einer Außenprüfung - hinausgeschoben werden. Sie hat jedoch in angemessener Zeit zu erfolgen. Wegen des Ablaufs der Festsetzungsfrist bei Antragstellung Hinweis auf § 171 Abs. 3.
6. Wird eine Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung geändert, so ist in dem neuen Steuerbescheid zu vermerken, ob dieser weiterhin unter Vorbehalt der Nachprüfung steht oder ob der Vorbehalt aufgehoben wird. Fehlt ein derartiger Vermerk, bleibt der Vorbehalt bestehen (BFH-Urteil vom 14. September 1993, BStBl II 1995 S. 2); dies gilt nicht, wenn die zu ändernde Festsetzung kraft Gesetzes unter Nachprüfungsvorbehalt steht (BFH-Urteil vom 2. Dezember 1999, BStBl II 2000 S. 284). Für die Aufhebung des Vorbehalts gelten die Formvorschriften für Steuerbescheide; sie muss schriftlich ergehen und mit einer Rechtsbehelfsbelehrung versehen sein (§ 157 Abs. 1 Sätze 1 und 3). Die Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts ist auch ohne abschließende Prüfung des Steuerfalles zulässig (BFH-Urteil vom 28. Mai 1998, BStBl II S. 502) und bedarf regelmäßig keiner Begründung (BFH-Urteil vom 10. Juli 1996, BStBl II 1997 S. 5). Nach der Bekanntgabe der Aufhebung des Vorbehalts kann die Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung nicht mehr auf § 164 Abs. 2 gestützt werden; §§ 172 ff. bleiben unberührt.
7. Wird der Vorbehalt nicht ausdrücklich aufgehoben, entfällt der Vorbehalt mit Ablauf der allgemeinen Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 1). Die Verlängerung der Festsetzungsfrist für hinterzogene oder leichtfertig verkürzte Steuern (§ 169 Abs. 2 Satz 2) verlängert nicht die Wirksamkeit des Vorbehalts, es ergeben sich aber Auswirkungen auf die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 1 bis 6, 9 und 11 bis 14.
8. Wegen des Einspruchs gegen eine Vorbehaltfestsetzung vgl. zu § 367, Nr. 5.

**Zu § 165 - Vorläufige Steuerfestsetzung, Aussetzung der Steuerfestsetzung:**

1. Eine vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 1 ist nur zulässig, soweit ungewiß ist, ob der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; Zweifel bei der Auslegung des Steuergesetzes reichen nicht aus. Eine Steuerfestsetzung kann demgemäß nach § 165 Abs. 1 Satz 1 nur im Hinblick auf ungewisse Tatsachen, nicht im Hinblick auf die steuerrechtliche Beurteilung von Tatsachen für vorläufig erklärt werden (BFH-Urteil vom 25.04.1985, BStBl II S. 648). Vorläufige Steuerfestsetzungen nach § 165 Abs. 1 Satz 1 sind insbesondere dann vorzunehmen, wenn eine Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung nicht zweckmäßig ist, z. B. weil keine Nachprüfung des gesamten Steuerfalles mehr zu erwarten ist oder weil sie aus Rechtsgründen nicht möglich ist (z. B. bei fortbestehender Ungewißheit nach einer Außenprüfung).
2. Die Tatsache, daß ein Doppelbesteuerungsabkommen nach seinem Inkrafttreten voraussichtlich rückwirkend anzuwenden sein wird, rechtfertigt eine vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1, um dem Steuerpflichtigen die Vorteile des Doppelbesteuerungsabkommens zu sichern.
3. Eine vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 setzt voraus, daß die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts bereits ergangen ist und die gesetzliche Neuregelung noch aussteht.

4. Verfassungsrechtliche Zweifel an einem der Steuerfestsetzung zugrundezulegenden Steuergesetz rechtfertigen nur dann eine vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3, wenn dieselbe Frage bereits Gegenstand eines Musterverfahrens bei dem Europäischen Gerichtshof, dem Bundesverfassungsgericht oder einem obersten Bundesgericht ist. Die Entscheidung, die Steuer vorläufig festzusetzen, steht auch in diesem Fall im Ermessen der Finanzbehörde.  
  
Zum Rechtsschutzbedürfnis für einen Einspruch gegen eine hinsichtlich des strittigen Punktes bereits vorläufige Steuerfestsetzung vgl. zu § 350, Nr. 6.
5. Die Vorläufigkeit ist auf die ungewissen Voraussetzungen zu beschränken und zu begründen. Die Begründung kann nachgeholt werden (§ 126 Abs. 1 Nr. 2). Wird eine vorläufige Steuerfestsetzung geändert, so ist in dem neuen Steuerbescheid zu vermerken, ob und inwieweit dieser weiterhin vorläufig ist oder für endgültig erklärt wird. Durch einen Vorläufigkeitsvermerk im Änderungsbescheid wird der Umfang der Vorläufigkeit neu bestimmt (BFH-Urteil vom 19. Oktober 1999, BStBl II 2000 S. 282).
6. Die vorläufige Steuerfestsetzung kann jederzeit für endgültig erklärt werden. Die Vorläufigkeit bleibt bis dahin bestehen; für den Ablauf der Festsetzungsfrist gilt § 171 Abs. 8. Wird die vorläufige Steuerfestsetzung nach Beseitigung der Ungewissheit geändert (§ 165 Abs. 2 Satz 2), sind im Rahmen des Änderungsbetrages auch solche Fehler zu berichtigen, die nicht mit dem Grund der Vorläufigkeit zusammenhängen (BFH-Urteil vom 2. März 2000, BStBl II S. 332).
7. In den Fällen des § 165 Abs. 1 Satz 2 ist eine Endgültigkeitserklärung nicht erforderlich, wenn sich die Steuerfestsetzung letztlich als zutreffend erweist und der Steuerpflichtige keine Entscheidung beantragt. Die Vorläufigkeit entfällt in diesem Fall mit Ablauf der - ggf. nach § 171 Abs. 8 Satz 2 verlängerten - Festsetzungsfrist.

#### **Zu § 167 - Steueranmeldung, Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern:**

1. Die Selbstberechnung der Steuer (§ 150 Abs. 1 Satz 2) durch Steueranmeldung ist gesetzlich insbesondere vorgeschrieben für die Umsatzsteuer (Vorabmeldung und Jahreserklärung - § 18 UStG), die Lohnsteuer (§ 41a EStG), die Kapitalertragsteuer (§ 45a EStG), den Steuerabzug nach § 48 i.V.m. § 48a EStG oder nach § 50a EStG, die Versicherungsteuer (§ 8 VersStG), die Wettsteuer (§ 18 RennwLottAB) und für die Feuerschutzsteuer (§ 8 FeuerSchStG). Die Steueranmeldung ist Steuererklärung i. S. des § 150. Wegen der Wirkung einer Steueranmeldung siehe § 168.
2. Eine Steueranmeldung i. S. der AO liegt nicht vor, wenn ein Gesetz zwar die Selbstberechnung der Steuer durch den Steuerpflichtigen vorschreibt, daneben aber eine förmliche Steuerfestsetzung vorsieht, z.B. § 9 KraftStDV.
3. Das Anerkenntnis des zum Steuerabzug Verpflichteten, insbesondere des Arbeitgebers hinsichtlich der Lohnsteuer, steht einer Steueranmeldung und damit einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 167 Abs. 1 Satz 3, § 168 Satz 1). Es ist deshalb nicht erforderlich, gegen ihn einen schriftlichen Haftungsbescheid zu erlassen, wenn er seiner Zahlungsverpflichtung aus dem Anerkenntnis nicht nachkommen will. Der Entrichtungspflichtige kann sein Zahlungsanerkentnis nur mit Zustimmung der Finanzbehörde ändern oder widerrufen. Nach einer abschließenden Prüfung des Steuerfalls ist der Vorbehalt der Nachprüfung durch besonderen Bescheid aufzuheben (§ 164 Abs. 2 und 3).
4. Steueranmeldungen sind bei dem für die Besteuerung zuständigen Finanzamt abzugeben. Es treten aber keine Verspätungsfolgen ein, wenn der Steuerpflichtige die Steueranmeldung und den Scheck fristgemäß bei dem für die Steuererhebung zuständigen Finanzamt einreicht.

#### **Zu § 168 - Wirkung einer Steueranmeldung:**

1. Eine Steueranmeldung, die nicht zu einer Herabsetzung der bisher zu entrichtenden Steuer oder zu einer Steuervergütung führt, hat mit ihrem Eingang bei der Finanzbehörde die Wirkung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung. Wegen der daraus sich ergebenden Folgen vgl. zu § 164.  
  
Die fällige Steuer ist ohne besonderes Leistungsgebot nach Eingang der Anmeldung vollstreckbar (§ 249 Abs. 1, § 254 Abs. 1 Satz 4).
2. Eine erstmalige Steueranmeldung, die zu einer Steuervergütung führt (z.B. Vorsteuerüberschuß), wirkt erst dann als Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung, wenn dem Steuerpflichtigen die Zustimmung der Finanzbehörde bekannt wird (§ 168 Satz 2; BFH-Urteil vom 28.02.1996, BStBl II S. 660). Bis dahin ist sie als Antrag auf Steuerfestsetzung (§ 155 Abs. 1 und 6) anzusehen.



3. Auch eine berichtigte Steueranmeldung, die zu einer Herabsetzung der bisher angemeldeten Steuer (Mindersoll) oder zu einer Erhöhung der bisher angemeldeten Steuervergütung führt, wirkt erst dann als Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung, wenn dem Steuerpflichtigen die Zustimmung der Finanzbehörde bekannt wird. Bis dahin ist sie als Antrag auf Änderung der Steuerfestsetzung nach § 164 Abs. 2 Satz 2 zu behandeln. Wegen der Änderung einer nicht mehr unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Steuerfestsetzung vgl. Nr. 12.
4. Die kassenmäßige Sollstellung eines Rotbetrags ist keine Zustimmung zur Anmeldung i.S. des § 168 Satz 2; sie darf dem Anmeldenden nicht mitgeteilt werden. Wird der Steuerpflichtige schriftlich über die Zustimmung unterrichtet (z.B. zusammen mit einer Abrechnungsmitteilung), ist grundsätzlich davon auszugehen, daß ihm die Zustimmung am dritten Tag nach Aufgabe zur Post bekannt geworden ist. Zur Fälligkeit der Erstattung vgl. zu § 220.
5. Die Abgabe einer berichtigten Anmeldung mit Mindersoll hat keine Auswirkungen auf den Zeitpunkt der Fälligkeit des ursprünglich angemeldeten Betrages. Ebenso bleiben auf der Grundlage der ursprünglichen Steueranmeldung entstandene Säumniszuschläge unberührt (§ 240 Abs. 1 Satz 4).
6. Will die Finanzbehörde von der angemeldeten Steuer abweichen, so ist eine Steuerfestsetzung vorzunehmen und darüber ein Steuerbescheid zu erteilen. Die abweichende Festsetzung kann unter dem Vorbehalt der Nachprüfung oder unter den Voraussetzungen des § 165 vorläufig vorgenommen werden.
7. Nach § 18 Abs. 2 UStG ist die für einen Voranmeldungszeitraum errechnete Umsatzsteuer eine Vorauszahlung. Wird eine abweichende USt-Festsetzung durchgeführt, steht diese als Vorauszahlungsbescheid nach § 164 Abs. 1 Satz 2 kraft Gesetzes unter Vorbehalt der Nachprüfung. Dies gilt nicht bei einer von einer USt-Jahreserklärung abweichenden Festsetzung; in diesen Fällen muss die Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung besonders angeordnet und im Bescheid vermerkt werden (BFH-Urteil vom 2. Dezember 1999, BStBl II 2000 S. 284).
8. Ergibt sich durch die anderweitige Festsetzung eine höhere Zahllast als angemeldet, ist für den nachzuzahlenden Differenzbetrag eine Zahlungsfrist einzuräumen (§ 220 Abs. 2). Auf § 18 Abs. 4 UStG wird hingewiesen. Liegt der abweichenden Festsetzung eine Steueranmeldung mit Steuervergütung oder Mindersoll zugrunde, so ist Fälligkeitstag des gesamten Erstattungsbetrags der Tag der Bekanntgabe der anderweitigen Festsetzung (§ 220 Abs. 2).
9. Aus Vereinfachungsgründen kann bei Steueranmeldungen, die zu einer Steuervergütung oder zu einem Mindersoll führen, die Zustimmung allgemein erteilt werden. Auch in diesem Fall stehen die Anmeldungen erst dann einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich, wenn dem Steuerpflichtigen die Zustimmung bekannt wird. Wird der Steuerpflichtige schriftlich über die Zustimmung unterrichtet (z.B. zusammen mit einer Abrechnungsmitteilung), ist grundsätzlich davon auszugehen, daß ihm die Zustimmung am dritten Tag nach Aufgabe zur Post bekannt geworden ist.
10. In den Fällen, in denen keine allgemeine Zustimmung erteilt wird, ist über die Zustimmung oder Festsetzung alsbald zu entscheiden. Auf die Bearbeitung in angemessener Zeit bzw. auf die rechtzeitige Mitteilung von Hinderungsgründen ist angesichts § 347 Abs. 1 Satz 2 besonders zu achten.
11. Wird die Zustimmung zur Steueranmeldung nicht erteilt, so ist der Antrag des Steuerpflichtigen auf Steuerfestsetzung (vgl. Nr. 2) bzw. auf Änderung der Steuerfestsetzung nach § 164 Abs. 2 Satz 2 (vgl. Nr. 3) durch Bescheid abzulehnen (§ 155 Abs. 1 Satz 3).

12. Führt die berichtigte Anmeldung zu einer höheren Steuer oder zu einem geringeren Vergütungsbetrag, gilt folgendes:
- Steht die bisherige Steuerfestsetzung noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, bedarf es keiner Zustimmung der Finanzbehörde; die berichtigte Steueranmeldung steht bereits mit ihrem Eingang bei der Finanzbehörde einer nach § 164 Abs. 2 geänderten Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich.
  - Steht die bisherige Steuerfestsetzung nicht oder nicht mehr unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, ist ein nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a geänderter Bescheid zu erteilen.
- Zu prüfen ist, ob die berichtigte Anmeldung eine Selbstanzeige (§ 371) ist. Wegen der Verlängerung der Festsetzungsfrist Hinweis auf § 171 Abs. 9.
13. Eine Steueranmeldung, die - ggf. nach Zustimmung - einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht, kann mit dem Einspruch angefochten werden (§ 347 Abs. 1 Satz 1). Wegen des Beginns der Einspruchsfrist wird auf § 355 Abs. 1 Satz 2, wegen des Beginns der Zahlungsverjährung auf § 229 hingewiesen.

#### **Vor §§ 169 bis 171 - Festsetzungsverjährung:**

1. Durch Verjährung erlöschen allgemein Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 47).  
Das Gesetz unterscheidet zwischen der Festsetzungsverjährung (§§ 169 bis 171) und der Zahlungsverjährung (§§ 228 bis 232).
2. Die Finanzbehörde darf die Festsetzung von Steuern, von Erstattungs- oder Vergütungsansprüchen nur vornehmen, soweit die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Dies gilt auch für Änderungen oder Aufhebungen von Steuerfestsetzungen sowie Berichtigungen wegen offenkundiger Unrichtigkeit, gleichgültig ob zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen. Mit Ablauf der Festsetzungsfrist sind Ansprüche des Steuergläubigers, aber auch Ansprüche des Erstattungsberechtigten erloschen. Zur Berichtigung (teil-)verjährter Steueransprüche im Zusammenhang mit einer Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerfestsetzung wegen offenkundiger Unrichtigkeit vgl. zu § 177, Nr. 1.
3. Eine Festsetzung usw., die erst nach Eintritt der Festsetzungsverjährung erfolgt, ist nicht nichtig (§ 125 Abs. 1), sondern nur anfechtbar, erwächst also ggf. in Bestandskraft; der Bescheid ist auch vollstreckbar.
4. Die Festsetzungsverjährung schließt Ermittlungshandlungen der Finanzbehörde im Einzelfall (§§ 88, 92 ff., 193 ff., 208 Abs. 1 Nr. 2) nicht aus (vgl. BFH-Urteil vom 23.07.1985, BStBl II 1986 S. 433).
5. Die Bestimmungen über die Festsetzungsverjährung gelten sinngemäß auch für die Festsetzung von Steuermaßbeträgen (§ 184 Abs. 1) und für die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (§ 181 Abs. 1), sowie bei allen Festsetzungen, für die die Vorschriften über das Steuerfestsetzungsverfahren anzuwenden sind (siehe § 155). Auf steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 3) finden sie nur Anwendung, wenn dies besonders vorgeschrieben ist (§ 1 Abs. 3 Satz 2), wie z. B. bei Zinsen (§ 239). Für die Kosten der Vollstreckung gilt die besondere Regelung des § 346. Für Verspätungszuschläge (§ 152) fehlt dagegen eine entsprechende Bestimmung (vgl. zu § 169, Nr. 5). Säumniszuschläge (§ 240) entstehen kraft Gesetzes, sie unterliegen allein der Zahlungsverjährung (§§ 228 ff.).

#### **Zu § 169 - Festsetzungsfrist:**

1. Die Festsetzungsfrist ist gewahrt, wenn der Steuerbescheid vor Ablauf der Frist den Bereich der für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzbehörde verlassen hat und die Finanzbehörde alle Voraussetzungen eingehalten hat, die für den Erlass eines wirksamen Steuerbescheides vorgeschrieben sind (vgl. BFH-Urteil vom 31. Oktober 1989, BStBl II 1990 S. 518). Auf den Zeitpunkt der Bekanntgabe des vor Ablauf der Festsetzungsfrist abgesandten Steuerbescheids kommt es nicht an, wenn er nach dem Inhalt der Steuerakten hätte wirksam werden können und später dem Steuerpflichtigen auch tatsächlich zugeht (ggf. ist die Bekanntgabe nachzuholen); vgl. BFH-Urteil vom 22. Juli 1999, BStBl II S. 749. Dagegen wahrt die Absendung eines durch Verschulden des Finanzamtes falsch adressierten Steuerbescheids auch dann nicht die Festsetzungsfrist, wenn dieser Bescheid dem Steuerpflichtigen nach Ablauf der Festsetzungsfrist auf einem nicht vorgesehenen Weg zugeht (Hinweis: auf BFH-Urteil vom 30. Oktober 1996, BStBl II 1997 S. 11).

Zu den für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzbehörden sind auch die für die Finanzbehörden arbeitenden Rechenzentren (§§ 2 und 17 FVG) zu zählen, wenn sie die Absendung an den Steuerpflichtigen vornehmen.

Bei Steuermessbescheiden wird die Frist allein durch die Absendung der Mitteilungen an die Gemeinde (§ 184 Abs. 3) nicht gewahrt. Die fristgerechte Absendung der Messbescheide ist Aufgabe der Gemeinden, die insoweit für die Finanzbehörden handeln.

2. Zur Frage der Feststellung, ob Steuern hinterzogen worden sind, vgl. zu § 71. Entsprechendes gilt bezüglich leichtfertig verkürzter Steuern.
3. Wegen der Frist für die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Feststellungsfrist) Hinweis auf § 181 Abs. 3. Für den Erlaß von Haftungsbescheiden wird auf § 191 Abs. 3 hingewiesen.
4. Bei Zinsen und Kosten der Vollstreckung beträgt die Festsetzungsfrist jeweils ein Jahr (§§ 239 und 346).
5. Verspätungszuschläge unterliegen nicht der Festsetzungsverjährung (vgl. vor §§ 169 bis 171, Nr. 2). Von der erstmaligen Festsetzung eines Verspätungszuschlags ist jedoch grundsätzlich abzusehen, wenn die Festsetzungsfrist für die Steuer abgelaufen ist (vgl. zu § 152, Nr. 3). Wird aber ein bereits vor Ablauf der für die Steuer geltenden Festsetzungsfrist festgesetzter Verspätungszuschlag nur aus formellen Gründen oder aufgrund einer fehlerhaften Ermessensausübung bezüglich seiner Höhe aufgehoben, ist die Festsetzung eines Verspätungszuschlags auch nach Ablauf der für die Steuer geltenden Festsetzungsfrist zulässig.

#### **Zu § 170 - Beginn der Festsetzungsfrist:**

1. Für den Beginn der Festsetzungsfrist kommt es darauf an, wann die Steuer (§ 37) entstanden ist. Der Zeitpunkt der Entstehung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ist in § 38 und in den Einzelsteuergesetzen (vgl. zu § 38, Nr.1) geregelt. Die Anlaufhemmung (§ 170 Abs. 2 bis 6) schiebt den Beginn der Festsetzungsfrist hinaus.
2. Wegen des Beginns der Frist für die gesonderte Feststellung von Einheitswerten Hinweis auf § 181 Abs. 3 und 4. Für Haftungsbescheide gilt § 191 Abs. 3. Bei Zinsen und Kosten der Vollstreckung ergibt sich der Beginn der Festsetzungsfrist aus § 239 Abs. 1 Satz 2 bzw. § 346 Abs. 2 Satz 2. Hinsichtlich der Verspätungszuschläge vgl. zu § 169, Nr. 5.
3. Die Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 gilt für sämtliche Besitz- und Verkehrsteuern, für die aufgrund allgemeiner gesetzlicher Vorschrift (z. B. § 181 Abs. 2; § 25 Abs. 2 EStG; § 14 a GewStG; § 49 KStG; § 18 UStG; § 31 ErbStG) oder aufgrund einer Aufforderung der Finanzbehörde (§ 149 Abs. 1 Satz 2) eine Steuererklärung oder eine Steueranmeldung einzureichen oder eine Anzeige zu erstatten ist; gesetzliche Vorschrift ist auch eine Rechtsverordnung (§ 4). Eine Berichtigungsanzeige nach § 153 Abs. 1 löst allerdings keine Anlaufhemmung aus (vgl. BFH-Urteil vom 22.01.1997, BStBl II S. 266).

#### **Zu § 171 - Ablaufhemmung:**

1. Die Ablaufhemmung schiebt das Ende der Festsetzungsfrist hinaus. Die Festsetzungsfrist endet in diesen Fällen meist nicht - wie im Normalfall - am Ende, sondern im Laufe eines Kalenderjahres. Wegen der Fristberechnung Hinweis auf § 108.
2. Eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 setzt voraus, dass der Steuerpflichtige vor Ablauf der Festsetzungsfrist einen Antrag auf Steuerfestsetzung oder auf Korrektur einer Steuerfestsetzung stellt. Anträge auf Billigkeitsmaßnahmen nach §§ 163 oder 227 hemmen den Fristablauf nicht nach § 171 Abs. 3; eine Billigkeitsentscheidung nach § 163 bewirkt aber als Grundlagenbescheid eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 (vgl. dazu BFH-Urteil vom 21.9.2000, BStBl 2001 II S. 178)

Die Abgabe einer gesetzlich vorgeschriebenen Steuererklärung kann für sich allein eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 grundsätzlich nicht herbeiführen (BFH-Urteil vom 18.6.1991, BStBl 1992 II S. 124, und BFH-Beschluss vom 13.2.1995, BFH/NV 1995 S. 756). Dies gilt hinsichtlich einer Umsatzsteuererklärung auch dann, wenn mit ihr ein Anspruch auf Auszahlung eines Überschusses geltend gemacht wird (BFH-Urteil vom 11.5.1995, BFH/NV 1996 S. 1).

3. Der Ablauf der Festsetzungsfrist wird durch den Beginn einer Außenprüfung (vgl. zu § 198, Nrn. 1 und 2) hinausgeschoben (§ 171 Abs. 4). Die Ablaufhemmung tritt nicht ein, wenn eine zugrunde liegende Prüfungsanordnung unwirksam ist (BFH-Urteile vom 10.4.1987, BStBl 1988 II S. 165, und vom 17.9.1992, BFH/NV 1993 S. 279). Eine Außenprüfung hemmt den Ablauf der Festsetzungsfrist nur für Steuern, auf die sich die Prüfungsanordnung erstreckt (BFH-Urteile vom 18.7.1991, BStBl II S. 824, und vom 25.1.1996, BStBl II S. 338). Wird die Außenprüfung später auf bisher nicht einbezogene Steuern ausgedehnt, ist die Ablaufhemmung nur wirksam, soweit vor Ablauf der Festsetzungsfrist eine Prüfungsanordnung erlassen (vgl. zu § 196, Nr. 5) und mit der Außenprüfung auch insoweit ernsthaft begonnen wird (BFH-Urteil vom 2.2.1994, BStBl II S. 377). Der Ablauf der Festsetzungs-

frist wird auch gehemmt, wenn die Prüfungsanordnung entweder angefochten und die Vollziehung ausgesetzt oder auf Antrag des Steuerpflichtigen der Beginn der Außenprüfung verschoben wurde (BFH-Urteile vom 18.10.1988, BStBl 1989 II S. 76, vom 25.1.1989, BStBl II S. 483, und vom 17.6.1998, BStBl 1999 II S. 4).

4. Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 5 bei Ermittlungen der Steuerfahndung (Zollfahndung) umfasst - anders als im Fall des § 171 Abs. 4 - nicht den gesamten Steueranspruch; vielmehr tritt die Hemmung nur in dem Umfang ein, in dem sich die Ergebnisse der Ermittlungen auf die festzusetzende Steuer auswirken (BFH-Urteil vom 14.4.1999, BStBl II S. 478).
5. Bei einer vorläufigen Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 1 endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf eines Jahres, nachdem die Finanzbehörde von der Beseitigung der Ungewissheit Kenntnis erhalten hat (§ 171 Abs. 8 Satz 1). Bei einer vorläufigen Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 2 endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf von zwei Jahren, nachdem die Finanzbehörde von der Beseitigung der Ungewissheit Kenntnis erlangt hat (§ 171 Abs. 8 Satz 2). Die Ablaufhemmung beschränkt sich dabei auf den für vorläufig erklärten Teil der Steuerfestsetzung.

Eine Ungewissheit, die Anlass für eine vorläufige Steuerfestsetzung war, ist beseitigt, wenn die Tatbestandsmerkmale für die endgültige Steuerfestsetzung feststellbar sind. „Kenntnis“ i.S.d. § 171 Abs. 8 verlangt positive Kenntnis der Finanzbehörde von der Beseitigung der Ungewissheit, ein „Kennen-müssen“ von Tatsachen steht der Kenntnis nicht gleich (BFH-Urteil vom 26.8.1992, BStBl 1993 II S. 5).

6. Nach § 171 Abs. 10 Satz 1 wird der Ablauf der Festsetzungsfrist für eine Folgesteuer im Ausmaß der Bindungswirkung des Grundlagenbescheids gehemmt, soweit und solange der Grundlagenbescheid in offener Feststellungsfrist noch zulässig ergehen oder korrigiert werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 30.11.1999, BStBl 2000 II S. 173, m.w.N.). Die Festsetzungsfrist für den Folgebescheid läuft daher im Umfang der Bindungswirkung des Grundlagenbescheids solange nicht ab, als die Feststellungsfrist für den Grundlagenbescheid noch nicht abgelaufen ist. Sie endet nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheides. Der Zeitpunkt des Zugangs der verwaltungsinternen Mitteilung über den Grundlagenbescheid bei der für den Erlass des Folgebescheids zuständigen Finanzbehörde ist für die Fristbestimmung ebenso unbeachtlich wie der Zeitpunkt, an dem der Grundlagenbescheid unanfechtbar geworden ist.

Die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung eines Grundlagenbescheids steht dem Erlass eines geänderten Grundlagenbescheids gleich. Sie setzt daher die Zwei-Jahresfrist des § 171 Abs. 10 Satz 1 in Lauf. Dies gilt auch dann, wenn der Vorbehalt der Nachprüfung hinsichtlich des Grundlagenbescheids aufgehoben wird, ohne dass eine sachliche Änderung des Grundlagenbescheids erfolgt (BFH-Urteil vom 11.4.1995, BFH/NV 1995 S. 943). Soweit ein Folgebescheid den nunmehr endgültigen Grundlagenbescheid noch nicht berücksichtigt hat, muss er selbst dann nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 korrigiert werden, wenn der Vorbehalt der Nachprüfung des Grundlagenbescheids aufgehoben wurde, ohne dass eine sachliche Änderung des Grundlagenbescheids erfolgt. Ein Grundlagenbescheid, der einen gleichartigen, dem Inhaltsadressaten wirksam bekannt gegebenen Steuerverwaltungsakt in seinem verbindlichen Regelungsgehalt aber lediglich wiederholt, bewirkt keine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 (BFH-Urteil vom 13.12.2000, BStBl 2001 II S. 471).

Auch die Änderung eines Grundlagenbescheides durch Einspruchsentscheidung oder Gerichtsentscheidung setzt die Zwei-Jahresfrist des § 171 Abs. 10 Satz 1 in Lauf. Dagegen setzt eine Einspruchs- oder Gerichtsentscheidung, die einen Grundlagenbescheid lediglich bestätigt, keine neue Zwei-Jahresfrist in Lauf (BFH-Urteil vom 30.11.1999, a.a.O.).

Die Festsetzungsfrist für einen Folgebescheid läuft nach § 171 Abs. 10 Satz 2 nicht ab, solange der Ablauf der Festsetzungsfrist des von der Bindungswirkung nicht erfassten Teils der Steuer aufgrund einer Außenprüfung nach § 171 Abs. 4 gehemmt ist. Diese Regelung ermöglicht es, die Anpassung des Folgebescheids an einen Grundlagenbescheid (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) und die Auswertung der Ergebnisse der Außenprüfung zusammenzufassen.

Da die Festsetzungsverjährung auch für die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gilt (vgl. vor §§ 169 bis 171, Nr. 2), ist für die Entscheidung, ob eine gesonderte Feststellung durchgeführt oder geändert werden kann, die Frage der Verjährung der von der Feststellung abhängigen Steuern nicht zu prüfen. Ist die Feststellungsfrist bereits abgelaufen, die Steuerfestsetzung in einem Folgebescheid aber noch zulässig, so gilt § 181 Abs. 5.

7. § 171 Abs. 14 verlängert die Festsetzungsfrist bis zum Ablauf der Zahlungsverjährung für die Erstattung von rechtsgrundlos gezahlten Steuern. Die Finanzbehörde kann daher Steuerfestsetzungen, die wegen Bekanntgabemängeln unwirksam waren oder deren wirksame Bekanntgabe die Finanzbehörde nicht nachweisen kann (vgl. § 122 Abs. 2 Halbsatz 2), noch nach Ablauf der regulären Festsetzungsfrist nachholen, soweit die Zahlungsverjährungsfrist für die bisher geleisteten Zahlungen noch nicht abgelaufen ist (vgl. BFH-Urteil vom 13.3.2001, BStBl II S. 430).

**Vor §§ 172 bis 177 - Bestandskraft:**

1. Die §§ 172 ff. regeln die Durchbrechung der materiellen Bestandskraft (Verbindlichkeit einer Verwaltungsentscheidung). Sie ist von der formellen Bestandskraft (Unanfechtbarkeit) zu unterscheiden. Diese liegt vor, soweit ein Verwaltungsakt nicht oder nicht mehr mit Rechtsbehelfen angefochten werden kann. Unanfechtbarkeit bedeutet nicht Unabänderbarkeit. Dementsprechend können auch Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung unanfechtbar werden (vgl. BFH-Urteil vom 19.12.1985, BStBl II 1986 S. 420).
2. Die Vorschriften über die materielle Bestandskraft gelten für Steuerfestsetzungen i.S. des § 155 sowie für alle Festsetzungen, für die die Vorschriften über das Steuerfestsetzungsverfahren anzuwenden sind. Keine Anwendung finden sie bei der Rücknahme eines rechtswidrigen und dem Widerruf eines rechtmäßigen begünstigenden oder nicht begünstigenden sonstigen Verwaltungsaktes (vgl. zu §§ 130, 131).
3. Die materielle Bestandskraft wird nur durchbrochen, soweit es das Gesetz zulässt. Die Zulässigkeit ergibt sich nicht nur aus der AO selbst (z. B. §§ 164, 165, 172 bis 175a), sondern auch aus anderen Steuergesetzen (z. B. § 10d Abs. 1 EStG; § 35b GewStG; §§ 24 und 24a BewG; § 20 GrStG).
4. Steuerfestsetzungen unter Vorbehalt der Nachprüfung sowie Vorauszahlungsbescheide (§ 164 Abs. 1 Satz 2) und Steueranmeldungen (§ 150 Abs. 1 Satz 2, § 168), die kraft Gesetzes unter Vorbehalt der Nachprüfung stehen, sind unabhängig von der formellen Bestandskraft nach § 164 Abs. 2 dem Umfang nach uneingeschränkt änderbar, solange der Vorbehalt nicht aufgehoben worden oder entfallen ist; § 176 bleibt unberührt.
5. Wegen der Berichtigung offenbarer Unrichtigkeiten Hinweis auf § 129.
6. Zeitlich ist die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung einer Steuerfestsetzung nur innerhalb der Festsetzungsfrist zulässig (§ 169).
7. Bei Änderung oder Berichtigung von Steuerfestsetzungen sind die Vorschriften der KBV zu beachten. Danach unterbleibt i. d. R. eine Änderung oder Berichtigung, wenn die Abweichung von der bisherigen Festsetzung nicht mindestens 10 € beträgt.
8. Ein steuerliches Wahlrecht liegt vor, wenn ein Steuergesetz für einen bestimmten Tatbestand - ausnahmsweise - mehr als eine Rechtsfolge vorsieht und es dem Steuerpflichtigen überlassen bleibt, sich für eine dieser Rechtsfolgen zu entscheiden. Übt der Steuerpflichtige dieses Wahlrecht nicht oder nicht wirksam aus, tritt die vom Gesetzgeber als Regelfall vorgesehene Rechtsfolge ein.

Die Ausübung des Wahlrechts („Antrag“) ist eine empfangsbedürftige Willenserklärung. Soweit im Gesetz keine besondere Form (z.B. Schriftform oder amtlicher Vordruck; vgl. § 13a Abs. 2 Satz 3, § 36b Abs. 3 Satz 2 EStG, § 4a Abs. 1 UStG) vorgeschrieben ist, kann das Wahlrecht auch durch schlüssiges Verhalten ausgeübt werden (vgl. BFH-Urteil vom 11. Dezember 1997, BStBl II 1998 S. 420).

Setzt die Ausübung des Wahlrechts die Zustimmung des Finanzamtes oder Dritter (vgl. § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG) voraus, treten die Rechtswirkungen der vom Steuerpflichtigen getroffenen Wahl erst mit dieser Zustimmungserklärung ein. Dies gilt entsprechend, wenn das Wahlrecht von mehreren Steuerpflichtigen einheitlich ausgeübt werden muss (vgl. z.B. § 33a Abs. 2 Satz 6, § 33b Abs. 5 Satz 3 EStG).

Soweit das Gesetz im Einzelfall keine bestimmte Frist (vgl. z.B. § 5a Abs. 3, § 36b Abs. 4, § 46 Abs. 2 Nr. 8, § 50 Abs. 5 Nr. 3 Satz 4 EStG; § 23 Abs. 3 Satz 1 UStG) zur Ausübung des Wahlrechtes („Antragsfrist“) vorsieht, kann das Wahlrecht grundsätzlich bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist ausgeübt werden. Die Bestandskraft des Steuerbescheides, in dem sich das Wahlrecht auswirkt, schränkt allerdings die Wahlrechtsausübung ein (s.u.).

Umfang und Zeitpunkt des Eintritts der Bindungswirkung der Wahlrechtsausübung richten sich danach, ob der Gesetzgeber diesbezüglich ausdrückliche Regelungen getroffen hat (vgl. z.B. § 23 Abs. 3 Satz 1 UStG: Antrag bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung; siehe dazu Nr. 1). Sieht das Gesetz einen unwiderruflichen Antrag vor (vgl. z.B. § 5a Abs. 1, § 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG), wird die Willenserklärung bereits mit ihrem Zugang beim Finanzamt wirksam und kann von diesem Zeitpunkt an nicht mehr zurückgenommen oder widerrufen werden (vgl. BFH-Urteil vom 17. 1.1995, BStBl II S. 410); Ausnahme: Anfechtung nach §§ 119 ff. BGB. Anderenfalls richtet sich die Bindungswirkung der ausgeübten Wahl nach der Bestandskraft des Verwaltungsaktes, in dem sie sich ausgewirkt hat.

Nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung können Wahlrechte grundsätzlich nur noch ausgeübt oder widerrufen werden, soweit die Steuerfestsetzung nach §§ 129, 164, 165, 172 ff. oder nach entsprechenden Regelungen in den Einzelsteuergesetzen (vgl. dazu Nr. 3) korrigiert werden kann (vgl. BFH-Urteile vom 21. Juli 1989, BStBl II S. 960, und vom 13. Februar 1997, BFH/NV 1997 S. 635); dabei sind §§ 177 und 351 Abs. 1 zu beachten (Ausnahme: unbeschränkte erneute Ausübung des Veranlagungswahlrechts nach § 26 EStG anlässlich einer An-

derung der Einkommensteuerfestsetzung; vgl. BFH-Urteil vom 19. Mai 1999, BStBl II S. 762, und H 174 EStH). Die steuerrechtliche Wirkung von Wahlrechten, die nur bis zur Bestandskraft der Steuerfestsetzung ausgeübt werden können, kann nach Eintritt dieses Zeitpunktes nicht nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a beseitigt werden (vgl. BFH-Urteil vom 18. Dezember 1973, BStBl II 1974 S. 319). Die Wahlrechtsausübung kann auch nicht durch einen Austausch gegen bisher nicht berücksichtigte Besteuerungsgrundlagen rückgängig gemacht werden; infolge der Bestandskraft der Steuerfestsetzung ist der Steuerpflichtige an seine Wahl gebunden (vgl. BFH-Urteil vom 25. Februar 1992, BStBl II S. 621).

Die nachträgliche Ausübung eines Wahlrechts oder der Widerruf eines bereits ausgeübten Wahlrechts ist auch keine neue Tatsache i.S. des § 173, sondern Verfahrenshandlung (vgl. BFH-Urteil vom 25. Februar 1992, a.a.O.). Sie ist ausnahmsweise rückwirkendes Ereignis i. S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, wenn sie selbst Merkmal des gesetzlichen Tatbestands ist (vgl. BFH-Urteil vom 12. Juli 1989, BStBl II S. 957, zum durch die Zustimmungserklärung des Empfängers qualifizierten Antrag nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG). Zur Änderung von Steuerfestsetzungen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bei nachträglichem Antrag auf Anwendung des § 33 b EStG vgl. BFH-Urteil vom 13. Dezember 1985 (BStBl II 1986 S. 245) und H 194 EStH.

### Zu § 172 - Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden:

1. Die Vorschrift gilt nur für Steuerbescheide, nicht für Haftungs-, Duldungs- und Aufteilungsbescheide (vgl. vor §§ 130, 131).
2. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a lässt die schlichte Änderung eines Steuerbescheids zugunsten des Steuerpflichtigen unter der Voraussetzung zu, dass der Steuerpflichtige vor Ablauf der Einspruchsfrist die Änderung beantragt oder ihr zugestimmt hat. Der Antrag auf schlichte Änderung bedarf keiner Form. Anträge, die nicht schriftlich gestellt werden, sind aktenkundig zu machen. Nicht ausdrücklich als Einspruch bezeichnete, vor Ablauf der Einspruchsfrist schriftlich vorgetragene Änderungsbegehren des Steuerpflichtigen können regelmäßig als schlichte Änderungsanträge behandelt werden, wenn der Antragsteller eine genau bestimmte Änderung des Steuerbescheids beantragt und das Finanzamt dem Begehren entsprechen will. Andernfalls ist ein Einspruch anzunehmen, da der Einspruch die Rechte des Steuerpflichtigen umfassender und wirkungsvoller wahrt als der bloße Änderungsantrag. Hat der Steuerpflichtige sich für den Rechtsbehelf des Einspruchs entschieden, so überlagert der förmliche Rechtsbehelf einen etwaigen daneben gestellten Antrag auf schlichte Änderung des Steuerbescheids (vgl. BFH-Urteil vom 27.9.1994, BStBl 1995 II S. 353).

Das Finanzamt darf den Steuerbescheid aufgrund eines schlichten Änderungsantrags nur in dem Umfang zugunsten des Steuerpflichtigen ändern, als der Steuerpflichtige vor Ablauf der Einspruchsfrist eine genau bestimmte Änderung beantragt hat (BFH-Urteile vom 27.10.1993, BStBl 1994 II S. 439, und vom 21.10.1999, BStBl 2000 II S. 283). Es genügt nicht, dass ein auf Änderung des Bescheids lautender allgemeiner Antrag des Steuerpflichtigen erst nach Ablauf der Einspruchsfrist konkretisiert wird. Auch eine Erweiterung des Änderungsbegehrens ist nach Ablauf der Einspruchsfrist nicht mehr möglich (zur Erweiterung eines Einspruchsantrags siehe zu § 367, Nr. 3). Der Antragsteller kann allenfalls nach Ablauf der Einspruchsfrist die Begründung eines rechtzeitig gestellten Änderungsantrags nachholen, ergänzen oder austauschen, soweit hierdurch der durch den ursprünglichen Änderungsantrag festgelegte Änderungsrahmen nicht überschritten wird.

An das (fristgerechte) Vorbringen des Steuerpflichtigen ist das Finanzamt gebunden. Es kann die Steuerfestsetzung nicht in vollem Umfang erneut überprüfen und ggf. verbösern. Mit der beantragten Änderung nicht in sachlichen oder rechtlichen Zusammenhang stehende materielle Fehler der Steuerfestsetzung können aber ggf. über § 177 berichtigt werden.

Aussetzung der Vollziehung (§ 361) ist aufgrund eines schlichten Änderungsantrags nicht zulässig, allenfalls ist Stundung (§ 222) möglich.

3. Nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a kann ein Steuerbescheid zu Ungunsten des Steuerpflichtigen aufgehoben oder geändert werden, wenn dieser der Aufhebung oder Änderung zustimmt oder er diese Korrektur beantragt hat. Die Anzeige eines Steuerpflichtigen nach § 153 stellt noch keine Zustimmung zu einer Änderung der Steuerfestsetzung zu seinen Ungunsten i.S.d. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a dar; ggf. kommt aber eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 in Betracht. Empfangsbedürftige Willenserklärungen unterliegen den Auslegungsregelungen der §§ 133, 157 BGB. Entscheidend ist, wie der Erklärungsempfänger den objektiven Erklärungswert der Erklärung verstehen musste (vgl. BFH-Urteile vom 8.6.2000, BStBl 2001 II S. 162, und vom 5.10.2000, BStBl 2001 II S. 86).
4. § 172 Abs. 1 Satz 2 bestimmt, dass auch ein durch Einspruchsentscheidung bestätigter oder geänderter Verwaltungsakt nach den Vorschriften der §§ 129, 164, 165, 172 ff. sowie nach entsprechenden Korrektornormen in den Einzelsteuergesetzen (vgl. vor §§ 172 - 177, Nr. 3) korrigiert werden darf. Gleiches gilt für einen im Einspruchsverfahren ergehenden Abhilfebescheid (z. B. nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a).

5. Nach § 172 Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 1 ist eine schlichte Änderung auch dann möglich, wenn der zu ändernde Bescheid bereits durch Einspruchsentscheidung bestätigt oder geändert worden ist. Der Änderungsantrag muss vor Ablauf der Klagefrist gestellt worden sein, nach Ablauf dieser Frist ist er unzulässig. Die Wirkungen einer nach § 364b Abs. 2 gesetzten Ausschlussfrist dürfen allerdings durch eine schlichte Änderung nicht unterlaufen werden (§ 172 Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2).
6. Zum Einspruchsverfahren gegen Entscheidungen über die schlichte Änderung vgl. zu § 347, Nr. 2.

### **Zu § 173 - Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel:**

#### **1. Tatsachen und Beweismittel**

- 1.1 Tatsache i.S.d. § 173 Abs. 1 ist alles, was Merkmal oder Teilstück eines steuergesetzlichen Tatbestandes sein kann, also Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften materieller oder immaterieller Art (vgl. BFH-Urteile vom 1. Oktober 1993, BStBl II 1994 S. 346, vom 18. Dezember 1996, BStBl II 1997 S. 264, und vom 14. Januar 1998, BStBl II S. 371). Zu den Tatsachen gehören auch innere Tatsachen (z.B. die Absicht, Einkünfte bzw. Gewinne zu erzielen), die nur anhand äußerer Merkmale (Hilfstatsachen) festgestellt werden können (vgl. BFH-Urteil vom 6. Dezember 1994, BStBl II 1995 S. 192).
  - 1.1.1 Tatsachen i.S.d. § 173 Abs. 1 sind bei einer Schätzung die Schätzungsgrundlagen (nicht die Schätzung selbst; vgl. im Einzelnen Nr. 7). Tatsachen sind auch vorgreifliche Rechtsverhältnisse aus nichtsteuerlichen Rechtsgebieten (vgl. BFH-Urteil vom 13. Oktober 1983, BStBl II 1984 S. 181). Um Tatsachen und nicht um juristische Wertungen handelt es sich, wenn ein Steuerpflichtiger z.B. unter der Bezeichnung „Kauf“, „Vermietung“ oder „Geschäftsführer-Gehalt“ in der Steuererklärung vorgreifliche Rechtsverhältnisse geltend macht; derartige Begriffe enthalten eine Zusammenfassung von Tatsachen, die eine bestimmte rechtliche Wertung auslösen (vgl. BFH-Urteil vom 20. Dezember 1988, BStBl II 1989 S. 585). Folglich kann ein Steuerbescheid nach § 173 Abs. 1 geändert werden, wenn sich aufgrund nachträglich bekannt gewordener Tatsachen die vom Steuerpflichtigen übernommene Wertung als unzutreffend erweist.
  - 1.1.2 Keine Tatsachen i.S.d. § 173 Abs. 1 sind Rechtsnormen und Schlussfolgerungen aller Art, insbesondere steuerrechtliche Bewertungen (vgl. BFH-Urteil vom 27. Oktober 1992, BStBl II 1993 S. 569). Entscheidungen des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit einer Rechtsnorm sowie nachträgliche Gesetzesänderungen sind ebenso wenig Tatsachen i.S.d. § 173 Abs. 1 wie die (ggf. anderweitige) Ausübung steuerlicher Wahrrechte oder die Nachholung eines Antrags (vgl. vor §§ 172 - 177, Nr. 8). Ein Antrag kann allerdings nachgeholt werden, soweit die für seine Ausübung relevanten Tatsachen als solche nachträglich bekannt werden (vgl. Nr. 3.2).
  - 1.1.3 Bei Sachverhalten, die bei verschiedenen Steuerpflichtigen steuerlich eigenständig zu berücksichtigen sind, weil die Steuergesetze im Regelfall keine korrespondierende Berücksichtigung vorschreiben, sind die für die einzelne Steuerfestsetzung relevanten Tatsachen und steuerrechtliche Bewertungen zu unterscheiden. So geben Ergebnismitteilungen des Körperschaftsteuer-Finanzamts an das für die Veranlagung der Anteilseigner zuständige Finanzamt über eine bei einer GmbH durchgeführte Außenprüfung rechtliche Schlussfolgerungen und Schätzungsergebnisse wieder, sie stellen für sich jedoch keine Tatsachen dar, die zu einer Änderung nach § 173 Abs. 1 berechtigen (BFH-Urteil vom 27. Oktober 1992, BStBl II 1993 S. 569). Deshalb müssen den für die Veranlagung der Anteilseigner zuständigen Finanzämtern die entscheidungserheblichen Tatsachen mitgeteilt werden; die bloße Mitteilung, es seien verdeckte Gewinnausschüttungen festgestellt worden, reicht nicht aus, um eine Änderung nach § 173 Abs. 1 zu rechtfertigen.
- 1.2 Beweismittel ist jedes Erkenntnismittel, das zur Aufklärung eines steuerlich erheblichen Sachverhalts dient, d.h. geeignet ist, das Vorliegen oder Nichtvorliegen von Tatsachen zu beweisen (BFH-Urteil vom 20. Dezember 1988, BStBl II 1989 S. 585). Dazu gehören Urkunden (Verträge, Geschäftspapiere u.a.) und Auskünfte von Auskunftspersonen (s. § 92). Ein Sachverständigengutachten ist nur Beweismittel, soweit es die Erkenntnis neuer Tatsachen vermittelt und nicht lediglich Schlussfolgerungen enthält (BFH-Urteil vom 27. Oktober 1992, BStBl II 1993 S. 569).
- 1.3 Eine Änderung nach § 173 Abs. 1 setzt voraus, dass die Tatsachen bei Erlass des zu ändernden Bescheids bereits vorhanden waren und vom Finanzamt hätten berücksichtigt werden können (vgl. BFH-Urteil vom 26. Juli 1984, BStBl II S. 786). Nach dem Zeitpunkt der Steuerfestsetzung entstandene Tatsachen können dagegen eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 rechtfertigen, wenn insoweit ein rückwirkendes Ereignis vorliegt. Eine nach dem Zeitpunkt der Steuerfestsetzung entstandene Hilfstatsache, die für diesen Zeitpunkt zu einer veränderten Würdigung in Bezug auf eine innere Tatsache führt, rechtfertigt jedoch nur dann eine Änderung nach § 173 Abs. 1, wenn sie einen sicheren Schluss auf die (innere) Haupttatsache ermöglicht.
- 1.4 Bei der Prüfung der Frage, ob die Tatsache zu einer höheren oder niedrigeren Steuer führt, sind Steueranrechnungsbeträge unbeachtlich; es ist vielmehr auf die festzusetzende Steuer abzustellen. Das BFH-Urteil vom

16. März 1990 (BStBl II S. 610) betrifft den besonders gelagerten Fall einer Nettolohnvereinbarung und kann daher nicht verallgemeinert werden.

## **2. Nachträgliches Bekanntwerden der Tatsachen oder Beweismittel**

- 2.1 Tatsachen oder Beweismittel werden nachträglich bekannt, wenn sie einem für die Steuerfestsetzung zuständigen Bediensteten (BFH-Urteile vom 9. November 1984, BStBl II 1985 S. 191, und vom 20. Juni 1985, BStBl II S. 492) bekannt werden, nachdem die Willensbildung über die Steuerfestsetzung abgeschlossen worden ist (Abzeichnung der Verfügung; vgl. BFH-Urteil vom 18. März 1987, BStBl II S. 416). Auf den Tag der Absendung des Steuerbescheids oder den Tag der Bekanntgabe kommt es nicht an. Der im Einzelfall maßgebliche Tag ist dem Steuerpflichtigen auf Verlangen mitzuteilen.
- 2.2 Sofern im automatisierten Verfahren nachträglich - noch vor der Absendung des Steuerbescheids - eine materiell-rechtliche Kontrolle der gesamten Steuerfestsetzung vorgenommen wird, sind alle bis dahin bekannt gewordenen Tatsachen und Beweismittel zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 29. November 1988, BStBl II 1989 S. 259). Tatsachen und Beweismittel, die dem Finanzamt bis zum Abschluss einer solchen Kontrolle bekannt geworden sind, in dem zu erlassenden Steuerbescheid aber keine Berücksichtigung gefunden haben, können zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr Gegenstand einer Änderung nach § 173 Abs. 1 sein. Um eine materiell-rechtliche Kontrolle des Steuerbescheids handelt es sich nicht, wenn der Steuerbescheid vor seiner Absendung nur einer formellen Prüfung unterzogen wird, die die Feststellung der ermittelten Tatsachen sowie deren rechtliche Würdigung unberührt lässt (z.B. Prüfung auf zutreffende Adressierung oder richtige Erfassung der Daten).
- 2.3 Eine Tatsache ist nicht schon dann bekannt, wenn irgendeine Stelle des Finanzamts von ihr Kenntnis hat. Es kommt vielmehr auf den Kenntnisstand der Personen an, die innerhalb des Finanzamts dazu berufen sind, den betreffenden Steuerfall zu bearbeiten (BFH-Urteile vom 20. Juni 1985, BStBl II S. 492, vom 20. April 1988, BStBl II S. 804, und vom 19. Juni 1990, BFH/NV 1991 S. 353).
- 2.3.1 Die Rechtsbehelfsstelle des Finanzamts muss bei der Entscheidung über den Einspruch eines Steuerpflichtigen grundsätzlich auch Tatsachen verwerten, die der Veranlagungsstelle bekannt sind. Geschieht dies nicht, so können diese in der Einspruchsentscheidung nicht berücksichtigten Tatsachen nach Abschluss des Einspruchsverfahrens nicht mehr Gegenstand eines Änderungsbescheids nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 sein (BFH-Urteil vom 23. März 1983, BStBl II S. 548).
- 2.3.2 Nur dem Betriebsprüfer bekannt gewordene Tatsachen sind der Veranlagungsstelle grundsätzlich nicht zuzurechnen (vgl. BFH-Urteile vom 28. April 1987, BFH/NV 1988 S. 151, vom 29. Oktober 1987, BFH/NV 1988 S. 346, und vom 20. April 1988, BStBl II S. 804).
- 2.3.3 Für die Frage, ob einem Finanzamt Tatsachen, die zu einer erstmaligen Berücksichtigung oder zu einer höheren Bewertung eines steuerpflichtigen Sachverhalts von Bedeutung sind, i.S.v. § 173 Abs. 1 Nr. 1 nachträglich bekannt geworden sind, kommt es grundsätzlich allein auf die Kenntnis dieses Finanzamts an. Ermittelt aber ein für die Erbschaft-/Schenkungssteuer zuständiges Finanzamt den Wert einer Beteiligung an einer Personengesellschaft allein dadurch, dass es diesen aus einem von einem anderem Finanzamt erteilten Feststellungsbescheid über den Wert des Betriebsvermögens der Gesellschaft auf einen vorangegangenen Bewertungsstichtag ableitet, so macht es sich damit die diesem zugrunde liegenden Kenntnisse zu eigen (BFH-Urteil vom 14. Januar 1998, BStBl II S. 371).
- 2.3.4 Einmal bekannt gewordene Tatsachen werden durch den Wechsel in der Zuständigkeit der Finanzbehörde oder durch Wechsel des Bearbeiters nicht wieder unbekannt, wenn der zunächst zuständige Bearbeiter die Tatsachen aktenkundig gemacht hat (vgl. BFH-Urteil vom 15. Oktober 1993, BFH/NV 1994 S. 315).
- 2.3.5 Dem Finanzamt können auch Tatsachen bekannt sein, die sich aus älteren, bereits archivierten Akten ergeben. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass zur Hinzuziehung solcher Vorgänge nach den Umständen des Falles, insbesondere nach dem Inhalt der zu bearbeitenden Steuererklärungen oder der präsenten Akten, eine besondere Veranlassung bestand (BFH-Urteil vom 11. Februar 1998, BStBl II S. 552).
- 2.3.6 Im Rahmen des § 173 Abs. 1 Nr. 2 kann eine Tatsache nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen als bereits bekannt gelten, wenn der zuständige Bearbeiter sie lediglich hätte kennen können oder kennen müssen; das Finanzamt kann sich in diesem Fall nicht auf sein eigenes Versäumnis oder Verschulden berufen (vgl. BFH-Urteil vom 26. November 1996, BStBl II 1997 S. 422).
- 2.4 Steuerbescheid i.S.v. § 173 Abs. 1 ist auch ein Bescheid, der einen schon ergangenen Steuerbescheid inhaltlich ändert. Tatsachen, die zu einer höheren Besteuerung führen, kann das Finanzamt deshalb in einem weiteren Änderungsbescheid nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 nur berücksichtigen, wenn sie ihm nach Erlass des Änderungsbescheids bekannt geworden sind. Eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 ist jedoch dann nicht ausgeschlossen, wenn das Finanzamt im Hinblick auf einen nachträglich ergangenen Grundlagenbescheid zunächst lediglich eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 vorgenommen und dabei Tatsachen unberücksichtigt gelassen hat, die darüber hinaus eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 gerechtfertigt hätten (BFH-Urteil vom 12. Januar 1989, BStBl II



S. 438).

- 2.5 Ändert das Finanzamt einen bestandskräftigen Steuerbescheid nach § 173 Abs. 1 Nr. 1, so trägt es die objektive Beweislast dafür, dass die für die Änderung erforderlichen tatsächlichen Voraussetzungen vorliegen, insbesondere dafür, dass diese „neu“ sind (BFH-Urteil vom 19. Mai 1998, BStBl II S. 599).

### 3. **Rechtserheblichkeit der Tatsachen oder Beweismittel**

- 3.1 Neue Tatsachen oder Beweismittel können die Änderung eines Steuerbescheids nach § 173 Abs. 1 nur rechtfertigen, wenn sie rechtserheblich sind. Die Rechtserheblichkeit ist zu bejahen, wenn das Finanzamt bei rechtzeitiger Kenntnis der Tatsachen oder Beweismittel schon bei der ursprünglichen Veranlagung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu einer höheren oder niedrigeren Steuer gelangt wäre (vgl. BFH-Beschluss GrS vom 23. November 1987, BStBl II 1988 S. 180). Die Vorschrift des § 173 hat nicht den Sinn, dem Steuerpflichtigen das Risiko eines Rechtsbehelfsverfahrens dadurch abzunehmen, dass ihm gestattet wird, sich auf Tatsachen gegenüber dem Finanzamt erst dann zu berufen, wenn etwa durch eine spätere Änderung der Rechtsprechung eine Rechtslage eintritt, die eine bisher nicht vorgetragene Tatsache nunmehr als relevant erscheinen lässt.

Ein Steuerbescheid darf daher wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen oder Beweismittel weder zugunsten noch zuungunsten des Steuerpflichtigen geändert werden, wenn das Finanzamt bei ursprünglicher Kenntnis der Tatsachen oder Beweismittel nicht anders entschieden hätte. Bei der Beurteilung der Rechtserheblichkeit kommt es nicht darauf an, welche Entscheidung der zuständige Bearbeiter subjektiv bei Erlass des ursprünglichen Bescheids getroffen hätte. Wie das Finanzamt bei Kenntnis bestimmter Tatsachen oder Beweismittel einen Sachverhalt in seinem ursprünglichen Bescheid gewürdigt hätte, ist vielmehr im Einzelfall aufgrund des Gesetzes, wie es nach der damaligen Rechtsprechung des BFH auszulegen war, und der die Finanzämter bindenden Verwaltungsanweisungen zu beurteilen, die im Zeitpunkt des ursprünglichen Bescheiderlasses gegolten haben (vgl. BFH-Urteile vom 11. Mai 1988, BStBl II S. 715, vom 15. Januar 1991, BStBl II S. 741, und vom 10. März 1999, BStBl II S. 433). Subjektive Fehler der Finanzbehörden, wie sie sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht denkbar sein mögen, sind unbeachtlich (BFH-Urteil vom 11. Mai 1988, BStBl II S. 715).

- 3.2 Die erstmalige Ausübung eines nicht fristgebundenen Wahlrechts nach Bestandskraft der Steuerfestsetzung (vgl. vor §§ 172 - 177, Nr. 8) ist keine neue Tatsache, sie steht einer Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 aber nicht entgegen, sofern die für die Ausübung des Wahlrechts relevanten Tatsachen nachträglich bekannt geworden sind (BFH-Urteile vom 28. September 1984, BStBl II 1985 S. 117, und vom 25. Februar 1992, BStBl II S. 621). Gleiches gilt, wenn der Steuerpflichtige nach Bestandskraft der Steuerfestsetzung erstmals einen nicht fristgebundenen Antrag auf Gewährung einer Steuervergünstigung stellt und hierzu entsprechende (neue) Tatsachen vorträgt (BFH-Urteil vom 21. Juli 1989, BStBl II S. 960). Eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 zugunsten des Steuerpflichtigen setzt jedoch auch in diesen Fällen voraus, dass ihn am nachträglichen Bekanntwerden der steuermindernden Tatsachen kein grobes Verschulden trifft (vgl. Nr. 5).

### 4. **Ermittlungsfehler des Finanzamts**

- 4.1 Nach dem Grundsatz von Treu und Glauben kann das Finanzamt - auch wenn es von einer rechtserheblichen Tatsache oder einem rechtserheblichen Beweismittel nachträglich Kenntnis erhält - daran gehindert sein, einen Steuerbescheid nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 zuungunsten des Steuerpflichtigen zu ändern (BFH-Urteil vom 13. November 1985, BStBl II 1986 S. 241). Hat der Steuerpflichtige die ihm obliegenden Mitwirkungspflichten in zumutbarer Weise erfüllt, kommt eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 nicht in Betracht, wenn die spätere Kenntnis der Tatsache oder des Beweismittels auf einer Verletzung der dem Finanzamt obliegenden Ermittlungspflicht beruht. Das Finanzamt braucht den Steuererklärungen nicht mit Misstrauen zu begegnen, sondern darf regelmäßig von deren Richtigkeit und Vollständigkeit ausgehen; veranlagt es aber trotz bekannter Zweifel an der Richtigkeit der Besteuerungsgrundlagen endgültig, so ist eine spätere Änderung der Steuerfestsetzung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben ausgeschlossen (vgl. BFH-Urteil vom 27. Oktober 1992, BStBl II 1993 S. 569). Zum Umfang der Ermittlungspflicht des Finanzamts vgl. auch zu § 88.

- 4.1.1 Sind sowohl das Finanzamt seiner Ermittlungspflicht als auch der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht nicht in vollem Umfang nachgekommen, so fällt das nachträgliche Bekanntwerden einer rechtserheblichen Tatsache oder eines rechtserheblichen Beweismittels in der Regel in den Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen mit der Folge, dass eine Änderung des Steuerbescheides nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 zulässig ist (vgl. BFH-Urteil vom 11. November 1987, BStBl II 1988 S. 115). Eine entsprechende Änderung scheidet lediglich dann aus, wenn der Verstoß des Finanzamts deutlich überwiegt (BFH-Urteil vom 20. Dezember 1988, BStBl II 1989 S. 585).

- 4.1.2 Ändert das Finanzamt einen bestandskräftigen Steuerbescheid nach § 173 Abs. 1 Nr. 1, trägt der Steuerpflichtige die objektive Beweislast, wenn er eine Verletzung der Ermittlungspflichten durch das Finanzamt rügt (BFH-Urteil vom 19. Mai 1998, BStBl II S. 599).

- 4.2 Auf neue Tatsachen, die nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 eine niedrigere Steuerfestsetzung rechtfertigen, sind die in Nr. 4.1 dargestellten Grundsätze nicht anzuwenden (BFH-Urteile vom 13. April 1967, BStBl III S. 519, und vom 26. November 1996, BStBl II 1997 S. 422; siehe auch Nr. 2.2). Hier ist jedoch zu prüfen, ob den Steuerpflichtigen

ein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden der neuen Tatsachen trifft (vgl. Nr. 5).

Im Rahmen des § 173 Abs. 1 Nr. 2 kann eine Tatsache allerdings nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen als bereits bekannt gelten, wenn der zuständige Bearbeiter sie lediglich hätte kennen können oder kennen müssen. Das Finanzamt kann sich in diesem Fall nicht auf sein eigenes Versäumnis oder Verschulden berufen (vgl. BFH-Urteil vom 26. November 1996, BStBl II 1997 S. 422).

## **5. Grobes Verschulden des Steuerpflichtigen**

- 5.1 Die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids zugunsten des Steuerpflichtigen ist grundsätzlich ausgeschlossen, wenn den Steuerpflichtigen ein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel dem Finanzamt erst nachträglich bekannt geworden sind. Als grobes Verschulden hat der Steuerpflichtige Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit zu vertreten. Grobe Fahrlässigkeit ist anzunehmen, wenn er die ihm nach seinen persönlichen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt (BFH-Urteile vom 3. Februar 1983, BStBl II S. 324, und vom 18. Mai 1988, BStBl II S. 713). Die objektive Beweislast (Feststellungslast) dafür, dass ihn kein grobes Verschulden trifft, liegt beim Steuerpflichtigen.
- 5.1.1 Bei der Beurteilung der Schwere der Verletzung dieser Sorgfaltspflicht sind die Gegebenheiten des Einzelfalls und die individuellen Kenntnisse und Fähigkeiten des einzelnen Steuerpflichtigen zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 29. Juni 1984, BStBl II 1984 S. 693). So kann die Unkenntnis steuerrechtlicher Bestimmungen allein den Vorwurf groben Verschuldens nicht begründen (BFH-Urteile vom 10. August 1988, BStBl II 1989 S. 131, vom 22. Mai 1992, BStBl II 1993 S. 80, und vom 21. September 1993, BFH/NV 1994 S. 100). Offensichtliche Versehen und alltägliche Irrtümer, die sich nie ganz vermeiden lassen, wie z.B. Verwechslungen, Schreib-, Rechen- oder Übertragungsfehler rechtfertigen ebenfalls nicht den Vorwurf des groben Verschuldens; es kann aber vorliegen, wenn das Versehen auf einer vorangegangenen Verletzung steuerlicher Pflichten beruht.
- 5.1.2 Ein grobes Verschulden kann im Allgemeinen angenommen werden, wenn der Steuerpflichtige trotz Aufforderung keine Steuererklärung abgegeben hat (BFH-Urteile vom 28. März 1985, BStBl II 1986 S. 120, und vom 30. Oktober 1986, BFH/NV 1987 S. 353), allgemeine Grundsätze der Buchführung (§§ 145 bis 147) verletzt oder ausdrückliche Hinweise in ihm zugegangenen Vordrucken, Merkblättern oder sonstigen Mitteilungen des Finanzamts nicht beachtet.
- 5.1.3 Ein Steuerpflichtiger handelt regelmäßig grob schuldhaft, wenn er eine im Steuerklärungsformular ausdrücklich gestellte, auf einen ganz bestimmten Vorgang bezogene Frage nicht beachtet (BFH-Urteile vom 29. Juni 1984, BStBl II S. 693, und vom 10. August 1988, BStBl II 1989 S. 131).
- 5.1.4 Das grobe Verschulden des Steuerpflichtigen am nachträglichen Bekanntwerden steuermindernder Tatsachen oder Beweismittel wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass das Finanzamt seinerseits seinen Fürsorge- oder Ermittlungspflichten nicht hinreichend nachgekommen ist (BFH-Urteil vom 9. August 1991, BStBl II 1992 S. 65). Im Einzelfall kann jedoch ein grobes Verschulden des Steuerpflichtigen zu verneinen sein, wenn die Verletzung der Ermittlungs- und Fürsorgepflichten ursächlich für die verspätete Geltendmachung der steuermindernden Tatsachen oder Beweismittel war, z.B. bei irreführender Auskunftserteilung.
- 5.2 Bei einer Zusammenveranlagung muss sich jeder Ehegatte das grobe Verschulden des anderen Ehegatten zurechnen lassen (vgl. BFH-Urteil vom 24. Juli 1996, BStBl II 1997 S. 115).
- 5.3 Nimmt der Steuerpflichtige bei der Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten die Hilfe eines Bevollmächtigten oder anderer Hilfspersonen in Anspruch, so muss er sich ein etwaiges grobes Verschulden dieser Personen wie ein eigenes Verschulden zurechnen lassen. So hat der Steuerpflichtige etwa ein grobes Verschulden seines Buchhalters als eigenes Verschulden zu vertreten (vgl. BFH-Urteil vom 18. Mai 1988, BStBl II S. 713).
- 5.4 Der Steuerpflichtige hat ein grobes Verschulden seines steuerlichen Beraters in gleicher Weise zu vertreten wie das Verschulden eines Bevollmächtigten (BFH-Urteile vom 3. Februar 1983, BStBl II S. 324, vom 28. Juni 1983, BStBl II 1984 S. 2, vom 25. November 1983, BStBl II 1984 S. 256, und vom 26. August 1987, BStBl II 1988 S. 109). Bei Festlegung der einem steuerlichen Berater zuzumutenden Sorgfalt ist zu berücksichtigen, dass von einem Angehörigen der steuerberatenden Berufe die Kenntnis und sachgemäße Anwendung der steuerrechtlichen Vorschriften erwartet wird (BFH-Urteil vom 3. Februar 1983, BStBl II S. 324). Ein eigenes grobes Verschulden des Steuerpflichtigen kann darin liegen, dass er die von seinem steuerlichen Berater gefertigte Steuererklärung unterschreibt, obwohl ihm bei Durchsicht der Steuererklärung ohne weiteres hätte auffallen müssen, dass steuermindernde Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt worden sind (BFH-Urteil vom 28. Juni 1983, BStBl II 1984 S. 2).

Der steuerliche Berater hat, wenn er Mitarbeiter zur Vorbereitung des Jahresabschlusses und der Steuererklärung einsetzt, Sorgfaltspflichten hinsichtlich der Auswahl seiner Mitarbeiter, der Organisation der Arbeiten in seinem Büro und der Kontrolle der Arbeitsergebnisse der Mitarbeiter (BFH-Urteil vom 26. August 1987, BStBl II 1988 S.

109).

- 5.5 Bei der Frage des groben Verschuldens ist auch der Zeitraum einzubeziehen, in dem nach Durchführung der Steueranlagung der Bescheid noch änderbar ist (BFH-Urteil vom 21. Februar 1991, BStBl II S. 496: Vortrag steuermindernder Tatsachen bis zur Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung). Ein dem Steuerpflichtigen zuzurechnendes grobes Verschulden i.S.d. § 173 Abs. 1 Nr. 2 kann daher auch darin bestehen, dass er es unterlassen hat, gegen einen Steuerbescheid Einspruch einzulegen, obwohl sich ihm innerhalb der Einspruchsfrist die Geltendmachung bisher nicht vorgetragener Tatsachen hätte aufdrängen müssen (BFH-Urteile vom 25. November 1983, BStBl II 1984 S. 256, und vom 4. Februar 1998, BFH/NV S. 682).

## 6. Unbeachtlichkeit des Verschuldens des Steuerpflichtigen

- 6.1 Das Verschulden des Steuerpflichtigen ist nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 unbeachtlich, wenn die Tatsachen oder Beweismittel, die zu einer niedrigeren Steuer führen, in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit neuen Tatsachen oder Beweismitteln stehen, die zu einer höheren Steuer führen. Stehen die steuermindernden Tatsachen mit steuererhöhenden Tatsachen im Zusammenhang, sind die steuermindernden Tatsachen nicht nur bis zur steuerlichen Auswirkung der steuererhöhenden Tatsachen, sondern uneingeschränkt zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 2. August 1983, BStBl II 1984 S. 4). Ein derartiger Zusammenhang ist gegeben, wenn eine zu einer höheren Besteuerung führende Tatsache die zur Steuerermäßigung führende Tatsache ursächlich bedingt, so dass der steuererhöhende Vorgang nicht ohne den steuermindernden Vorgang denkbar ist (BFH-Urteile vom 28. März 1985, BStBl II 1986 S. 120, vom 5. August 1986, BStBl II 1987 S. 297, und vom 8. August 1991, BStBl II 1992 S. 12). Ein rein zeitliches Zusammentreffen von steuererhöhenden und steuermindernden Tatsachen reicht nicht aus (BFH-Urteil vom 28. März 1985, a.a.O.).
- 6.2 Wird dem Finanzamt nachträglich bekannt, dass der Steuerpflichtige nicht erklärte Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart erzielt hat, so stellt die Höhe dieser Einkünfte die für die Anwendung des § 173 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 relevante Tatsache dar (BFH-Urteil vom 1. Oktober 1993, BStBl II 1994 S. 346). Dies gilt auch dann, wenn das Finanzamt die Einkünfte zunächst geschätzt hat (BFH-Urteil vom 24. April 1991, BStBl II S. 606). Eine Aufspaltung dieser Einkünfte in steuererhöhende Einnahmen oder Vermögensmehrungen einerseits und steuermindernde Ausgaben oder Vermögensminderungen andererseits im Hinblick auf § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ist nicht zulässig.
- 6.3 Bei der Umsatzsteuer sind Tatsachen, die eine Erhöhung der Umsatzsteuer begründen, und Tatsachen, die eine höhere Vorsteuer begründen, getrennt zu beurteilen. Ein Zusammenhang zwischen nachträglich bekannt gewordenen Umsätzen und nachträglich bekannt gewordenen Leistungen an den Unternehmer i.S.d. § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 besteht nur insoweit, als die Eingangsleistungen zur Ausführung der nachträglich bekannt gewordenen Umsätze verwendet wurden (BFH-Urteile vom 8. August 1991, BStBl II 1992 S. 12, und vom 19. Oktober 1995, BStBl II 1996 S. 149). Dies gilt allerdings nur, soweit diese Umsätze zum Vorsteuerabzug berechtigen; soweit die nachträglich bekannt gewordenen Vorsteuerbeträge hingegen mit nachträglich bekannt gewordenen steuerfreien oder nichtsteuerbaren Umsätzen in Zusammenhang stehen, sind die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 nicht erfüllt.

Hat das Finanzamt bei einer Schätzung der Umsatzsteuer davon abgesehen, die Steuer auf der Grundlage des Ansatzes einer Vielzahl einzelner Umsätze mit jeweils genau bezifferter Bemessungsgrundlage zu ermitteln, können die nachträglich bekannt gewordenen Vorsteuerbeträge im Schätzungsweg entsprechend dem Verhältnis der nachträglich erklärten und der ursprünglich vom Finanzamt geschätzten steuerpflichtigen Umsätze berücksichtigt werden, es sei denn, es liegen Anhaltspunkte dafür vor, dass weniger oder mehr Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit den nachträglich bekannt gewordenen Umsätzen stehen als sich nach dieser Aufteilung ergibt (BFH-Urteil vom 19. Oktober 1995, BStBl II 1996 S. 149).

## 7. Änderung von Schätzungsveranlagungen

- 7.1 Eine auf einer Schätzung beruhende Veranlagung kann nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 durch eine höhere Schätzungsveranlagung ersetzt werden, wenn nachträglich Schätzungsunterlagen festgestellt werden, bei deren rechtzeitigem Bekanntsein das Finanzamt die Schätzung in anderer Weise vorgenommen hätte. Die Änderung der ursprünglichen Schätzungsveranlagung ist dabei nur im Ausmaß der nachträglich bekannt gewordenen Schätzungsunterlagen zulässig. Das bisherige Schätzungsverfahren ist nach Möglichkeit fortzuführen, ggf. zu verfeinern. Ein Wechsel der Schätzungsmethode kommt lediglich dann in Betracht, wenn die bisherige Methode angesichts der neuen Schätzungsunterlagen versagt (BFH-Urteil vom 2. März 1982, BStBl II 1984 S. 504).

Die Ersetzung einer Schätzungsveranlagung durch eine höhere Schätzungsveranlagung ist auch zulässig, wenn aufgrund einer nachträglichen Vermögenszuwachsrechnung ein gegenüber der ursprünglichen Schätzung wesentlich höherer Gewinn festgestellt wird (BFH-Urteile vom 24. Oktober 1985, BStBl II 1986 S. 233, und vom 29. Oktober 1987, BFH/NV 1988 S. 346). Dies gilt auch für den Fall, dass es sich bei der ursprünglichen Schätzung um eine Schätzung nach Richtsätzen für einen nicht buchführenden, jedoch buchführungspflichtigen Landwirt handelt (BFH-Urteile vom 3. Oktober 1985, BFH/NV 1987 S. 477, und vom 24. Oktober 1985, BFH/NV 1987 S. 545).

- 7.2 Nachträglich bekannt gewordene Tatsachen, die zu einer niedrigeren Steuer führen, liegen nach einer vorausgegangenen Gewinnsschätzung dann vor, wenn sich aus der Gesamtwürdigung der neuen Tatsachen, also dem gemeinsamen Ergebnis von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, eine niedrigere Steuer ergibt (BFH-Urteil vom 28. März 1985, BStBl II 1986 S. 120; vgl. auch Nr. 6.2). Eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 ist in diesen Fällen demzufolge nur zulässig, wenn den Steuerpflichtigen am nachträglichen Bekanntwerden der Tatsachen kein grobes Verschulden trifft (vgl. Nr. 5).
- 7.3 Hat das Finanzamt den laufenden Gewinn und den Veräußerungsgewinn (§ 16 EStG) geschätzt, so sind die nachträglich bekannt gewordenen tatsächlichen Gewinnbeträge (laufender Gewinn und Veräußerungsgewinn) je eine Tatsache i.S.d. § 173 Abs. 1 (BFH-Urteil vom 30. Oktober 1986, BStBl II 1987 S. 161).
- 7.4 Zur Schätzung der Umsatzsteuer vgl. Nr. 6.3.

## 8. Änderungssperre (§ 173 Abs. 2)

- 8.1 Steuerbescheide, die aufgrund einer Außenprüfung ergangen sind, können wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel nach § 173 Abs. 1 nur geändert werden, wenn eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung vorliegt (Änderungssperre nach § 173 Abs. 2). Durch die Regelung in § 173 Abs. 2 Satz 1 wird solchen Steuerbescheiden eine erhöhte Bestandskraft zugemessen, weil durch die Außenprüfung die steuerlich erheblichen Sachverhalte ausgiebig hätten geprüft werden können. Die Änderungssperre wirkt auch dann, wenn nach einer Außenprüfung Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen würden (BFH-Urteile vom 29. Januar 1987, BStBl II S. 410, und vom 11. Dezember 1997, BStBl II 1998 S. 367). Die Änderungssperre bezieht sich nur auf Änderungen i.S.v. § 173 Abs. 1, nicht aber auf Änderungen, die aufgrund anderer Vorschriften erfolgen (vgl. BFH-Urteil vom 4. November 1992, BStBl II 1993 S. 425).
- 8.2 Der Umfang der Änderungssperre richtet sich nach dem Inhalt der Prüfungsanordnung (BFH-Urteile vom 12. Oktober 1994, BStBl II 1995 S. 289, und vom 11. Februar 1998, BStBl II S. 552).
- 8.2.1 Im Fall der Beschränkung der Außenprüfung auf bestimmte Steuerarten, Besteuerungszeiträume oder Sachverhalte (§ 194 Abs. 1 Satz 2) umfasst die Änderungssperre daher nur den in der Prüfungsanordnung genannten Teil der Besteuerungsgrundlagen. Wenn andererseits das tatsächliche Prüfungsverhalten über die Prüfungsanordnung hinausgeht, wird hierdurch keine Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 ausgelöst (BFH-Urteil vom 11. Februar 1998, BStBl II S. 552).
- 8.2.2 Der Eintritt der Änderungssperre ist nicht davon abhängig, ob der Außenprüfer die betreffenden Vorgänge tatsächlich geprüft hat, ob er sie aus rechtlichen Erwägungen von sich aus nicht aufgegriffen hat oder ob er sie in Übereinstimmung mit der damaligen Verwaltungsauffassung unbeanstandet gelassen hat (BFH-Urteil vom 4. Februar 1987, BStBl II 1988 S. 215).
- 8.2.3 Eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung, durch welche auf der Grundlage eingereicherter Umsatzsteuer-Voranmeldungen „insbesondere der Vorsteuerabzug“ geprüft wird, bewirkt keine Änderungssperre (BFH-Urteil vom 11. November 1987, BStBl II 1988 S. 307).
- 8.3 Steuerbescheide sind i.S.d. § 173 Abs. 2 auch dann aufgrund einer Außenprüfung ergangen, wenn diese lediglich die in einer Selbstanzeige gemachten Angaben des Steuerpflichtigen bestätigt hat (BFH-Urteil vom 4. Dezember 1986, BFH/NV 1987 S. 214).
- 8.4 Außenprüfung im Sinne des § 173 Abs. 2 ist jede Prüfung nach §§ 193 bis 203.
- Eine Außenprüfung kann auch von der Steuerfahndung durchgeführt werden (§ 208 Abs. 2 Nr. 1). Führt die Steuerfahndung auf der Grundlage einer Prüfungsanordnung eine Außenprüfung nach den §§ 193 bis 203 durch, gelten uneingeschränkt die Vorschriften über die Außenprüfung. Eine von der Steuerfahndung durchgeführte Außenprüfung hat dementsprechend auch im Hinblick auf die Änderungssperre des § 173 Abs. 2 die Wirkung einer Außenprüfung. Ermittlungshandlungen der Steuerfahndung im Zusammenhang mit der Erforschung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten nach § 208 Abs. 1 Nr. 2 und Maßnahmen der Steuerfahndung auf der Grundlage von § 208 Abs. 1 Nr. 1 und 3 lassen dagegen die Änderungssperre des § 173 Abs. 2 nicht eintreten (BFH-Urteil vom 11. Dezember 1997, BStBl II 1998 S. 367).
- 8.5 Die Änderungssperre gilt auch in den Fällen, in denen eine Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 über eine ergebnislose Prüfung ergangen ist. Eine solche Mitteilung ist jedoch kein Verwaltungsakt, der eine allgemeine Änderungssperre für die in der vorangegangenen Außenprüfung festgestellten Sachverhalte auslöst. Sie hindert unter den Voraussetzungen des § 173 Abs. 2 nur die Änderung eines Steuerbescheids nach § 173 Abs. 1. Der Änderung des Bescheids aufgrund einer anderen Vorschrift (z.B. § 164 Abs. 2) steht sie nicht entgegen (BFH-Urteile vom 29. April 1987, BStBl II 1988 S. 168, und vom 14. September 1993, BStBl II 1995 S. 2).

Die Wirkung einer Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 hat auch der Vermerk im Prüfungsbericht, dass für den

betreffenden Besteuerungszeitraum oder die betreffende Steuerart „keine Änderung“ eintritt (BFH-Urteil vom 14. Dezember 1989, BStBl II 1990 S. 283), es sei denn, dass sich der Vermerk auf einen Besteuerungszeitraum bezieht, für den die Steuer unter Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt ist. In diesem Fall tritt die Änderungssperre erst dann ein, wenn der Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 3 Satz 3 durch förmlichen Bescheid aufgehoben wird.

- 8.6 Die Frage, ob die objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale einer Steuerhinterziehung (§ 370) oder leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 378) vorliegen und ob damit § 173 Abs. 2 einer Änderung nicht entgegensteht, ist von der für die Veranlagung zuständigen Stelle im Benehmen mit der für Straf- und Bußgeldsachen zuständigen Stelle zu entscheiden. Voraussetzung für eine Änderung ist nicht, dass eine Bestrafung oder Ahndung mit Bußgeld erfolgt ist. Eine Änderung der Steuerfestsetzung ist deshalb auch bei Selbstanzeige (§ 371), Eintritt der Verfolgungsverjährung (§ 384) oder sonstigen Prozesshindernissen möglich. Die Änderungssperre wird auch dann durchbrochen, wenn der Adressat des Steuerbescheides selbst nicht der Täter oder Teilnehmer der Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Verkürzung ist (vgl. BFH-Urteil vom 14. Dezember 1994, BStBl II 1995 S. 293).

## 9. Umfang der Änderung

Eine Änderung nach § 173 ist nur soweit zulässig, wie sich die neuen Tatsachen oder Beweismittel auswirken (punktuelle Änderung). Sonstige Fehler können nur im Rahmen des § 177 berücksichtigt werden (vgl. zu § 177).

## 10. Anwendung des § 173 in Feststellungsfällen

- 10.1 Nach § 181 Abs. 1 Satz 2 gilt § 173 für die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sinngemäß. Bei einem Feststellungsbescheid kommt es demzufolge für die Frage der Zulässigkeit einer Änderung nach § 173 Abs. 1 darauf an, ob die neuen Tatsachen oder Beweismittel zu einem höheren oder niedrigeren als dem bisher festgestellten Betrag führen. Auf die Auswirkungen, die die Änderung des Feststellungsbescheides auf die sich aus den Folgebescheiden ergebenden Steuern hat, kommt es dagegen nicht an.
- 10.2 Ist eine Feststellung ohne betragsmäßige Auswirkung (Art der Einkünfte, Gewinnverteilung, Grundstücksart, Zuordnung des Grundstücks) wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel zu ändern, so führt dies nicht zwangsläufig zur Unbeachtlichkeit eines Verschuldens des Steuerpflichtigen am nachträglichen Bekanntwerden der neuen Tatsachen oder Beweismittel. Begehrt in solchen Fällen der Steuerpflichtige die Änderung des Feststellungsbescheides, findet unbeschadet der konkreten steuerlichen Auswirkungen § 173 Abs. 1 Nr. 2 Anwendung. In diesem Fall ist die Änderung daher nur zulässig, wenn den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden der Tatsachen oder Beweismittel trifft; § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 bleibt unberührt. § 173 Abs. 1 Nr. 1 kommt dagegen zur Anwendung, wenn das Finanzamt von Amts wegen tätig wird (vgl. das zur Frage der Änderung der Artfeststellung für ein Grundstück ergangene BFH-Urteil vom 16. September 1987, BStBl II 1988 S. 174).

## Zu § 174 - Widerstreitende Steuerfestsetzungen:

1. Die Vorschrift eröffnet die Möglichkeit, Vorteile und Nachteile auszugleichen, die sich durch Steuerfestsetzungen ergeben haben, die inhaltlich einander widersprechen. Sie bietet insoweit die gesetzliche Grundlage für die Änderung einer oder beider Festsetzungen (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe d).
2. Nach § 174 Abs. 1 ist ein Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern, wenn ein bestimmter Sachverhalt mehrfach zu Ungunsten eines oder mehrerer Steuerpflichtiger berücksichtigt worden ist, obwohl er nur einmal hätte berücksichtigt werden dürfen. Hierbei kann es sich um Fälle handeln, in denen z.B. dieselbe Einnahme irrtümlich verschiedenen Steuerpflichtigen, verschiedenen Steuern oder verschiedenen Besteuerungszeiträumen zugeordnet worden ist. Auch die Fälle, in denen mehrere Finanzämter gegen denselben Steuerpflichtigen für dieselbe Steuer und denselben Besteuerungszeitraum Steuerbescheide erlassen haben, fallen hierunter.

Der fehlerhafte Steuerbescheid ist in den Fällen des § 174 Abs. 1 nur auf Antrag aufzuheben oder zu ändern. Hat der Steuerpflichtige fälschlich nur einen Antrag auf Änderung des rechtmäßigen Steuerbescheides gestellt, ist der Antrag allgemein als Antrag auf Beseitigung der widerstreitenden Festsetzung zu behandeln. Die Antragsfrist (§ 174 Abs. 1 Satz 2) ist eine gesetzliche Frist i.S.d. § 110. Über den fristgerecht gestellten Antrag kann auch noch nach Ablauf der Jahresfrist entschieden werden.

3. § 174 Abs. 2 regelt in entsprechender Anwendung des § 174 Abs. 1 die Fälle, dass ein bestimmter Sachverhalt mehrfach zu Gunsten eines oder mehrerer Steuerpflichtiger berücksichtigt worden ist. Die Änderung des fehlerhaften Steuerbescheides ist von Amts wegen vorzunehmen. Eine Änderung nach § 174 Abs. 2 ist nicht auf den Fall der irrtümlichen Doppelberücksichtigung eines bestimmten Sachverhaltes beschränkt, sie kommt auch bei bewusst herbeigeführten widerstreitenden Steuerfestsetzungen in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 6.9.1995, BStBl II 1996 II S. 148).

Unter den Begriff des Antrages oder einer Erklärung des Steuerpflichtigen im Sinne dieser Vorschrift fallen auch formlose Mitteilungen und Auskünfte außerhalb des Steuererklärungsvordrucks (vgl. BFH-Urteil vom 13.11.1996,

BStBl 1997 II S. 170) sowie für den Beteiligten von Dritten abgegebene Erklärungen (z.B. im Rahmen des § 80 Abs. 1 und 4, § 200 Abs. 1).

4. § 174 Abs. 3 erfasst die Fälle, in denen bei einer Steuerfestsetzung ein bestimmter Sachverhalt in der erkennbaren Annahme nicht berücksichtigt worden ist, dass der Sachverhalt nur Bedeutung für eine andere Steuer, einen anderen Besteuerungszeitraum oder einen anderen Steuerpflichtigen habe. Dieser andere Bescheid muss nicht notwendigerweise schon erlassen worden sein oder später erlassen werden (vgl. BFH-Urteil vom 29.5.2001, BStBl II S. 743). Der Anwendung des § 174 Abs. 3 steht auch nicht entgegen, dass die Finanzbehörde in der (erkennbaren) Annahme, ein bestimmter Sachverhalt sei in einem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen, zunächst überhaupt keinen Steuerbescheid erlässt (BFH-Urteil vom 23.5.1996, BFH/NV 1997 S. 89).

Die Annahme, der bestimmte Sachverhalt sei in einem anderen Steuerbescheid zu erfassen, muss für den Steuerpflichtigen erkennbar und für die Nichtberücksichtigung kausal geworden sein. Die Erkennbarkeit ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige die (später als fehlerhaft erkannte) Annahme des Finanzamts auch ohne entsprechenden Hinweis aus dem gesamten Sachverhaltsablauf allein aufgrund verständiger Würdigung des fehlerhaften Bescheids erkennen konnte (BFH-Urteil vom 21.12.1984, BStBl 1985 II S. 283, und BFH-Beschluss vom 15.10.1998, BFH/NV 1999 S. 449). An der Kausalität fehlt es dagegen, wenn die Nichtberücksichtigung darauf beruht, dass das Finanzamt von dem bestimmten Sachverhalt gar keine Kenntnis hatte oder annahm, dieser Sachverhalt sei - jetzt und auch später - ohne steuerliche Bedeutung (BFH-Urteil vom 29.5.2001, a.a.O.).

**Beispiel:**

Die Finanzbehörde hat bei der Festsetzung der Einkommensteuer am 31.12. entstandene Aufwendungen nicht zum Abzug als Sonderausgaben zugelassen, weil sie der Auffassung war, dass die Sonderausgaben erst im nächsten Veranlagungszeitraum abzugsfähig seien (§ 11 Abs. 1 Satz 2 EStG). Stellt sich die Annahme später als unrichtig heraus, so kann die Steuerfestsetzung, bei der die Berücksichtigung des Sachverhaltes unterblieben ist, insoweit, trotz etwa eingetretener Bestandskraft noch geändert werden, zeitlich jedoch nur bis zum Ablauf der für die andere Steuerfestsetzung laufenden Festsetzungsfrist.

Die irrige Annahme, der Sachverhalt sei in einem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen, muss von dem für die Steuerfestsetzung zuständigen Amtsträger gemacht worden sein (vgl. BFH-Urteil vom 29.5.2001, a.a.O.).

5. § 174 Abs. 4 ergänzt die Regelung des § 174 Abs. 3 um die Fälle, in denen eine Steuerfestsetzung auf Antrag oder im Rechtsbehelfsverfahren zu Gunsten des Steuerpflichtigen geändert worden ist. Der Änderung nach § 174 Abs. 4 steht nicht entgegen, dass der gleiche Sachverhalt sowohl in dem zu Gunsten des Steuerpflichtigen geänderten Steuerbescheid als auch in dem zu ändernden Bescheid steuerlich zu berücksichtigen ist (vgl. BFH-Urteil vom 18.2.1997, BStBl II S. 647).

**Beispiele:**

- a) Die Finanzbehörde hat einen Veräußerungsgewinn bei der Festsetzung der Einkommensteuer erfasst. Der Steuerpflichtige macht im Rechtsbehelfsverfahren mit Erfolg geltend, dass der Veräußerungsgewinn erst im folgenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen sei. Unter den Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 kann die Erfassung des Veräußerungsgewinnes in dem folgenden Veranlagungszeitraum nachgeholt werden, auch wenn die hierfür maßgebliche Steuerfestsetzung bereits unanfechtbar geworden ist oder die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen war.
- b) Der Steuerpflichtige erreicht wegen eines in einem Veranlagungszeitraum erzielten Einnahmeüberschusses eine geänderte Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht und damit die Berücksichtigung des Werbungskostenüberschusses in den angefochtenen Steuerbescheiden. Das Finanzamt kann den bisher unberücksichtigt gebliebenen Einnahmeüberschuss nachträglich durch Änderung des für diesen Veranlagungszeitraum bestandskräftig gewordenen Steuerbescheides nach § 174 Abs. 4 erfassen (vgl. BFH-Urteil vom 18.2.1997, a.a.O.).

6. Nach § 174 Abs. 4 i.V.m. Abs. 5 können zur Richtigstellung einer irrigen Beurteilung eines bestimmten Sachverhaltes steuerrechtliche Folgerungen auch zu Lasten eines bereits bestandskräftig beschiedenen Dritten gezogen werden. Dritter ist, wer im ursprünglichen Bescheid nicht als Inhaltsadressat angegeben war (zum Begriff des „Dritten“ vgl. BFH-Urteil vom 8.2.1995, BStBl II S. 764).

Der Erlass oder die Änderung eines Steuerbescheids gegenüber dem Dritten setzt voraus, dass dieser vor Ablauf der Festsetzungsfrist für den gegen ihn gerichteten Steueranspruch zu dem Verfahren, das zur Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids geführt hat, hinzugezogen oder beigeladen worden ist (BFH-Urteil vom 13.4.2000, BFH/NV 2001 S. 137). Die Finanzbehörde muss daher die Hinzuziehung eines in Betracht kommenden Dritten rechtzeitig vornehmen oder im finanzgerichtlichen Verfahren dessen Beiladung durch rechtzeitige Antragstellung veranlassen (zum Antrag auf Beiladung vgl. BFH-Urteil vom 22.12.1988, BStBl 1989 II S. 314). § 174 Abs. 5 Satz 2 ist selbst Rechtsgrundlage für die Beteiligung des Dritten, ohne dass die Voraussetzungen des § 360 Abs. 3 und des § 60 FGO vorliegen müssen (vgl. BFH-Beschluss vom 17.5.1994, BFH/NV 1995 S. 87). Schon die Möglichkeit, dass ein Steuerbescheid wegen irrtümlicher Beurteilung eines Sachverhalts aufzuheben oder zu än-

dem ist und hieraus Folgen für einen Dritten zu ziehen sind, rechtfertigt die Hinzuziehung des Dritten (BFH-Beschlüsse vom 4.1.1996, BFH/NV 1996 S. 453, vom 30.1.1996, BFH/NV 1996 S. 524 und vom 27.8.1998, BFH/NV 1999 S. 156).

Eine Hinzuziehung oder Beiladung kommt grundsätzlich nicht mehr in Betracht, wenn gegenüber dem Dritten im Zeitpunkt der beabsichtigten Hinzuziehung oder Beiladung die Festsetzungsfrist für den gegen ihn gerichteten Steueranspruch bereits abgelaufen ist (vgl. BFH-Urteil vom 5.5.1993, BStBl II S. 817). Hat der Dritte aber durch eigene verfahrensrechtliche Initiativen auf die Änderung oder die Aufhebung des fehlerhaften Bescheides hingewirkt, kann er auch noch nach Ablauf der Festsetzungsfrist hinzugezogen oder beigeladen werden (vgl. BFH-Urteil vom 10.11.1993, BStBl 1994 II S. 327); es reicht aber nicht aus, dass der Dritte den Widerstreit von Steuerfestsetzungen lediglich kennt.

Weil sich die Frage, welches die „richtigen steuerlichen Folgerungen“ sind, verbindlich im Ausgangsverfahren entscheidet (vgl. BFH-Urteile vom 24.11.1987, BStBl 1988 II S. 404, und vom 3.8.1988, BFH/NV 1989 S. 482) und der Dritte durch die Ausgangsentscheidung beschwert ist (vgl. BFH-Urteil vom 22.7.1980, BStBl 1981 II S. 101), muss ihm die Möglichkeit eröffnet sein, sich im Ausgangsverfahren rechtliches Gehör zu verschaffen und auf das Verfahren dort Einfluss zu nehmen. Korrekturbescheide und abschließende Entscheidungen müssen auch dem Dritten bekannt gegeben werden, damit auch dieser die Möglichkeit hat, hiergegen Rechtsbehelf einzulegen (BFH-Urteile vom 11.4.1991, BStBl II S. 605, und vom 26.7.1995, BFH/NV 1996 S. 195). Eine Entscheidung durch Abhilfebescheid (§ 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a), durch die es einer Einspruchsentscheidung nicht mehr bedarf, wahrt die Rechte des Hinzugezogenen nur, wenn sie seinem Antrag der Sache nach entspricht oder wenn er ihr zustimmt (BFH-Urteile vom 11.4.1991, a.a.O., vom 20.5.1992, BFH/NV 1993 S. 74 und vom 5.5.1993, BStBl II S. 817).

Eine Hinzuziehung oder Beiladung des Dritten ist nur dann entbehrlich, wenn er Verfahrensbeteiligter i.S.d. § 359 AO oder § 57 FGO war oder durch eigene verfahrensrechtliche Initiativen auf die Änderung oder Aufhebung des fehlerhaften Steuerbescheides hingewirkt hat (BFH-Urteile vom 8.2.1995, a.a.O., und vom 27.3.1996, BFH/NV 1996 S. 798).

7. § 174 Abs. 4 und 5 ist nicht auf die Fälle einer alternativen Erfassung bestimmter Sachverhalte entweder beim Steuerpflichtigen oder bei dem Dritten beschränkt. „Bestimmter Sachverhalt“ ist ein einheitlicher, deckungsgleicher Lebensvorgang, aus dem steuerrechtliche Folgen sowohl bei dem Steuerpflichtigen als auch bei dem Dritten zu ziehen sind. Die steuerrechtlichen Folgen brauchen bei beiden nicht die gleichen zu sein. Aufgrund ein und desselben Sachverhalts kann beim Steuerpflichtigen eine abziehbare Ausgabe und beim Dritten eine Einnahme in Betracht kommen (BFH-Urteil vom 24.11.1987, BStBl 1988 II S. 404, und BFH-Beschluss vom 2.12.1999, BFH/NV 2000 S. 679).

#### **Zu § 175 - Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden in sonstigen Fällen:**

1. Grundlagenbescheide i. S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 sind Feststellungsbescheide, Steuermeßbescheide oder sonstige für eine Steuerfestsetzung bindende Verwaltungsakte (§ 171 Abs. 10). Auch Verwaltungsakte von Behörden, die keine Finanzbehörden sind, können Grundlagenbescheide sein (z. B. der Anerkennungsbescheid nach §§ 83, 93 II. WoBauG; Bescheinigungen der zuständigen Behörde über eine Körperbehinderung). Diese außersteuerlichen Grundlagenbescheide sind auch dann bindend, wenn sie aufgrund der für sie maßgebenden Verfahrensvorschriften nach Ablauf der für steuerliche Grundlagenbescheide geltenden Festsetzungsfrist (§§ 169 ff.) ergehen. Der Folgebescheid ist auch dann zu ändern, wenn der Grundlagenbescheid erst nach Erlass des Folgebescheides ergeht oder bereits bei Erlass eines früheren Steuerbescheides hätte berücksichtigt werden müssen (BFH-Urteil vom 09.08. 1983, BStBl II 1984 S. 86; siehe auch § 155 Abs. 2 und § 162 Abs. 3).
2. Stellt der Steuerpflichtige den erforderlichen, aber nicht fristgebundenen Antrag für eine Steuervergünstigung, deren Voraussetzungen durch einen anderen Verwaltungsakt i. S. des § 171 Abs. 10 nachzuweisen sind, erst nach Unanfechtbarkeit des Steuerbescheides, so steht das einer Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 nicht entgegen (BFH-Urteil vom 13.12.1985, BStBl II 1986 S. 245).
3. Ob ein Ereignis steuerliche Rückwirkung i. S. von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 hat, beurteilt sich nach dem jeweils anzuwendenden Steuergesetz (BFH-Urteil vom 26.07.1984, BStBl II S. 786). Wegen des Wegfalls von Voraussetzungen für eine Steuervergünstigung siehe § 175 Abs. 2.
4. Bei Nichtigkeitserklärungen eines Gesetzes durch das BVerfG ist eine Aufhebung oder Änderung bestandskräftiger Steuerbescheide nicht zulässig (Hinweis auf § 79 BVerfGG).

**Zu § 175a - Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen:**

Die Vorschrift ist Rechtsgrundlage für die Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung oder eines Schiedsspruchs nach einer völkerrechtlichen Vereinbarung i.S.d. § 2. Zum internationalen Verständigungsverfahren und Schiedsverfahren in Steuersachen vgl. Merkblatt vom 01.07.1997, BStBl I 1997 S. 717. Zum Teil-Einspruchsverzicht siehe § 354 Abs. 1 a, zur Teil-Rücknahme eines Einspruchs siehe § 362 Abs. 1 a.

**Zu § 176 - Vertrauensschutz bei der Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden:**

1. Die Vorschrift schützt das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die Gültigkeit einer Rechtsnorm, der Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofs des Bundes oder einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift (z.B. EStR). Unter Aufhebung und Änderung ist jede Korrektur einer Steuerfestsetzung nach §§ 164, 165, 172 ff. oder nach den Einzelsteuergesetzen zu verstehen (vgl. Nr. 3 vor §§ 172 bis 177), aber nicht die Berichtigung nach § 129.
2. Bei Änderung der Steuerfestsetzung ist so vorzugehen, als hätte die frühere für den Steuerpflichtigen günstige Rechtsauffassung nach wie vor Gültigkeit. Ist z. B. eine Steuer unter Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt worden (§ 164), so muß eine dem Steuerpflichtigen günstige Rechtsprechung des BFH, die bei der Vorbehaltsfestsetzung berücksichtigt worden war, auch dann weiter angewendet werden, wenn der BFH seine Rechtsprechung zum Nachteil des Steuerpflichtigen geändert hat.
3. Hat der Steuerpflichtige die bisherige Rechtsprechung seinen Steuererklärungen stillschweigend und für das Finanzamt nicht erkennbar zugrunde gelegt, gilt der Vertrauensschutz nur, wenn davon ausgegangen werden kann, daß die Finanzbehörde mit der Anwendung der Rechtsprechung einverstanden gewesen wäre. Das Einverständnis ist immer dann zu unterstellen, wenn die Entscheidung im Bundessteuerblatt veröffentlicht worden war und keine Verwaltungsanweisung vorlag, die Rechtsprechung des BFH über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden.
4. Es verstößt gegen Treu und Glauben, wenn der Steuerpflichtige aufgrund einer Rechtsprechungsänderung die Aufhebung eines ihn belastenden Bescheides fordert und erreicht und später geltend macht, er habe auf die Anwendung der früheren Rechtsprechung vertraut und sei nicht bereit, die für ihn negativen Folgen der Rechtsprechungsänderung hinzunehmen. Dies gilt zumindest insoweit, als der der Rechtsprechungsänderung Rechnung tragende Änderungsbescheid im Ergebnis zu keiner höheren Belastung des Steuerpflichtigen führt (vgl. BFH-Urteil vom 8.2.1995, BStBl II S. 764).
5. Wegen der sinngemäßen, eingeschränkten Anwendung des § 176 auf Neuveranlagungen der Vermögensteuer siehe § 16 Abs. 2 Sätze 2 und 3 VStG, auf Neuveranlagungen der Grundsteuermeßbeträge siehe § 17 Abs. 2 Nr. 2 GrStG sowie auf Fortschreibungen der Einheitswerte siehe § 22 Abs. 3 Sätze 2 und 3 BewG.

**Zu § 177 - Berichtigung von materiellen Fehlern:**

1. Materieller Fehler ist jede objektive Unrichtigkeit eines Steuerbescheids. Materiell fehlerhaft ist ein Bescheid nicht nur, wenn bei Erlass des Steuerbescheids geltendes Recht unrichtig angewendet wurde, sondern auch dann, wenn der Steuerfestsetzung ein Sachverhalt zugrunde gelegt worden ist, der sich nachträglich als unrichtig erweist. Bei der Steuerfestsetzung nicht berücksichtigte Tatsachen sind deshalb, sofern sie zu keiner Änderung nach § 173 führen, nach § 177 zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 05.08.1986, BStBl 1987 II S. 297, 299). Auf ein Verschulden kommt es ebensowenig an wie darauf, daß der Steueranspruch insoweit verjährt ist (BFH-Urteil vom 18.12.1991, BStBl II 1992 S. 504). Eine Berichtigung eines materiellen Fehlers nach § 177 ist deshalb auch dann zulässig und geboten, wenn eine isolierte Änderung dieses Fehlers oder seine Berichtigung nach § 129 wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist nicht möglich wäre.
2. Die Möglichkeit der Berichtigung materieller Fehler ist bei jeder Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids zu prüfen. Materielle Fehler sind zu berichtigen, soweit die Voraussetzungen für die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids zuungunsten (§ 177 Abs. 1) oder zugunsten des Steuerpflichtigen (§ 177 Abs. 2) vorliegen; die Voraussetzungen des § 177 Abs. 1 und 2 können auch nebeneinander vorliegen. Materielle Fehler dürfen nur innerhalb des Änderungsrahmens berichtigt, d. h. gegengerechnet werden. Liegen sowohl die Voraussetzungen für Änderungen zugunsten des Steuerpflichtigen als auch solche zu dessen Ungunsten vor, sind die oberen und unteren Grenzen der Fehlerberichtigung jeweils getrennt voneinander zu ermitteln (BFH-Urteile vom 09.06.1993, BStBl II S. 822, und vom 14.07.1993, BStBl II 1994 S. 77). Eine Saldierung der Änderungstatbestände zuungunsten und zugunsten des Steuerpflichtigen ist deshalb nicht zulässig (Saldierungsverbot).
3. Änderungsobergrenze ist der Steuerbetrag, der sich als Summe der bisherigen Steuerfestsetzung und der steuerlichen Auswirkung aller selbständigen steuererhöhenden Änderungstatbestände ergibt. Änderungsuntergrenze ist der



Steuerbetrag, der sich nach Abzug der steuerlichen Auswirkung aller selbständigen steuermindernden Änderungs-  
tatbestände von der bisherigen Steuerfestsetzung ergibt.

4. Die Auswirkungen materieller Fehler sind zu saldieren und dann, soweit der Änderungsrahmen reicht, zu berücksichtigen (Saldierungsgebot); vgl. BFH-Urteil vom 09.06.1993, BStBl II S. 822). Bei Änderungen zuungunsten des Steuerpflichtigen kann ein negativer (steuermindernder) Fehler-Saldo nur bis zur Änderungsuntergrenze berücksichtigt werden (§ 177 Abs. 1). Bei Änderungen zugunsten des Steuerpflichtigen kann ein positiver (steuererhöhender) Fehler-Saldo nur bis zur Änderungsobergrenze berücksichtigt werden (§ 177 Abs. 2).

**Beispiele:**

- a) Es werden nachträglich Tatsachen bekannt, die zu einer um 5.000 € höheren Steuer führen. Zugleich werden materielle Fehler, die sich bei der früheren Festsetzung in Höhe von 6.000 € zugunsten des Steuerpflichtigen ausgewirkt haben, und materielle Fehler, die sich bei der früheren Festsetzung in Höhe von 8.500 € zum Nachteil des Steuerpflichtigen ausgewirkt haben, festgestellt.

Der Saldo der materiellen Fehler führt in Höhe von 2.500 € zu einer Minderung der Nachforderung.

- b) Es werden nachträglich Tatsachen bekannt, die zu einer um 5.000 € höheren Steuer führen. Außerdem ist ein geänderter Grundlagenbescheid zu berücksichtigen, der zu einer um 5.500 € niedrigeren Steuer führt. Zugleich werden materielle Fehler festgestellt, die sich in Höhe von 8.500 € zugunsten und in Höhe von 6.000 € zuungunsten des Steuerpflichtigen ausgewirkt haben.

Der Saldo der materiellen Fehler (2.500 € zugunsten des Steuerpflichtigen) mindert die Änderung der Steuerfestsetzung zugunsten des Steuerpflichtigen aufgrund des geänderten Grundlagenbescheids (5.500 €). Die Differenz von 3.000 € ist mit der Nachforderung von 5.000 € wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen zu verrechnen, so dass im Ergebnis eine Änderung des Steuerbescheids in Höhe von 2.000 € zuungunsten des Steuerpflichtigen vorzunehmen ist.

5. Soweit ein Ausgleich materieller Fehler nach § 177 nicht möglich ist, bleibt der Steuerbescheid fehlerhaft. Hierin liegt keine sachliche Unbilligkeit, da die Folge vom Gesetzgeber gewollt ist.
6. Zur Berichtigung materieller Fehler bei einer Berichtigung offenkundiger Unrichtigkeiten nach § 129 vgl. zu § 129, Nr. 2; zur Berichtigung materieller Fehler bei der Änderung einer vorläufigen Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 2 Satz 2 vgl. zu § 165, Nr. 6.

**Zu § 179 - Feststellung von Besteuerungsgrundlagen:**

1. Abweichend von dem Grundsatz, daß die Besteuerungsgrundlagen einen unselbständigen Teil des Steuerbescheides bilden (§ 157 Abs. 2), sehen die §§ 179 ff. bzw. entsprechende Vorschriften der Einzelsteuergesetze (z.B. §§ 2 a, 10 b Abs. 1, § 10 d Abs. 3, § 15 a Abs. 4, § 39 a Abs. 4 EStG; § 47 KStG, § 138 BewG, § 17 GrEStG) in bestimmten Fällen eine gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen vor. Die gesonderte Feststellung ist zugleich einheitlich vorzunehmen, wenn die AO oder ein Einzelsteuergesetz (z. B. § 15 a Abs. 4 Satz 6 EStG) dies besonders vorschreiben oder wenn der Gegenstand der Feststellung bei der Besteuerung mehreren Personen zuzurechnen ist (§ 179 Abs. 2 Satz 2 2. Alternative). Für das Feststellungsverfahren sind die Vorschriften über die Durchführung der Besteuerung sinngemäß anzuwenden (§ 181 Abs. 1).
2. Voraussetzung für den Erlass eines Ergänzungsbescheids nach § 179 Abs. 3 ist, dass der vorangegangene Feststellungsbescheid wirksam, aber unvollständig bzw. lückenhaft ist. In einem Ergänzungsbescheid sind nur solche Feststellungen nachholbar, die in dem vorangegangenen Feststellungsbescheid „unterblieben“ sind. Eine Feststellung ist unterblieben, wenn sie im Feststellungsbescheid hätte getroffen werden müssen, tatsächlich aber - aus welchen Gründen auch immer - nicht getroffen worden ist. Die Vorschrift des § 179 Abs. 3 durchbricht nicht die Bestandskraft wirksamer ergangener Feststellungsbescheide. Inhaltliche Fehler in rechtlicher oder tatsächlicher Hinsicht können daher nicht in einem Ergänzungsbescheid korrigiert werden (BFH-Urteil vom 15. Juni 1994, BStBl II S. 819; BFH-Urteil vom 11. Mai 1999, BFH/NV 1999 S. 1446).

Ein Ergänzungsbescheid ist beispielsweise zulässig zur Nachholung:

- der Feststellung, ob und in welcher Höhe ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG zu gewähren ist;
- der Feststellung, wie der Gewinn zu verteilen ist (vgl. BFH-Urteil vom 13. Dezember 1983, BStBl II 1984 S. 474);
- des Hinweises über die Reichweite der Bekanntgabe gemäß § 183 Abs. 1 Satz 5 (BFH-Urteil vom 13. Juli 1994, BStBl II S. 885);
- der Feststellung und der Verteilung des Betrags der einbehaltenen Kapitalertragsteuer und der anrechenbaren Körperschaftsteuer (§ 180 Abs. 5 Nr. 2);

- der Feststellung über das Ausscheiden eines Gesellschafters während eines abweichenden Wirtschaftsjahres (BFH-Beschluss vom 22. September 1997, BFH/NV 1998 S. 454).

Eine Feststellung ist nicht unterblieben und kann daher auch nicht nachgeholt werden, wenn sie im Feststellungsbescheid ausdrücklich abgelehnt worden ist. Deshalb kann durch den Erlass eines Ergänzungsbescheids nicht nachgeholt werden:

- die im Feststellungsverfahren unterbliebene Entscheidung, ob ein steuerbegünstigter Gewinn vorliegt, wenn das Finanzamt den Gewinn bisher insgesamt als laufenden Gewinn festgestellt hat (BFH-Urteile vom 26. November 1975, BStBl II 1976 S. 304, und vom 24. Juli 1984, BStBl II S. 785);
- die bei einer Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a zu Unrecht unterbliebene Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen oder -ausgaben;
- ein fehlender oder unklarer Hinweis i.S. von § 181 Abs. 5 Satz 2 (BFH-Urteil vom 18. März 1998, BStBl II S. 426; BFH-Urteil vom 24. Juni 1998, BFH/NV 1999 S. 282).

Der Erlass eines Ergänzungsbescheids steht nicht im Ermessen der Finanzbehörde.

3. Wegen der Anpassung der Folgebescheide an den Feststellungsbescheid wird auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 hingewiesen, wegen der Einspruchsbefugnis bei Feststellungsbescheiden auf § 351 Abs. 2 und §§ 352, 353.
4. In den Fällen der atypischen stillen Unterbeteiligung am Anteil des Gesellschafters einer Personengesellschaft kann eine besondere gesonderte und einheitliche Feststellung vorgenommen werden (§ 179 Abs. 2 letzter Satz). Von dieser Möglichkeit ist wegen des Geheimhaltungsbedürfnisses der Betroffenen regelmäßig Gebrauch zu machen.

Die Berücksichtigung der Unterbeteiligung im Feststellungsverfahren für die Hauptgesellschaft ist nur mit Einverständnis aller Beteiligten - Hauptgesellschaft und deren Gesellschafter sowie der Unterbeteiligten - zulässig. Das Einverständnis der Beteiligten gilt als erteilt, wenn die Unterbeteiligung in der Feststellungserklärung für die Hauptgesellschaft geltend gemacht wird.

Die Regelung gilt für Treuhandverhältnisse, in denen der Treugeber über den Treuhänder Hauptgesellschafter der Personengesellschaft ist, entsprechend.

Die örtliche Zuständigkeit für die besondere gesonderte Feststellung richtet sich i.d.R. nach der Zuständigkeit für die Hauptgesellschaft.

5. Die Gewinnanteile des Unterbeteiligten bei einer typischen stillen Unterbeteiligung sind als Sonderbetriebsausgaben des Hauptbeteiligten im Feststellungsverfahren zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 09.11.1988, BStBl II 1989 S. 343). Eine Nachholung des Sonderbetriebsausgabenabzugs im Veranlagungsverfahren des Hauptbeteiligten ist nicht zulässig.

#### **Zu § 180 - Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen:**

1. Die gesonderte Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a umfasst in erster Linie die von den Feststellungsbeteiligten gemeinschaftlich erzielten Einkünfte. Sie umfasst auch die bei Ermittlung dieser Einkünfte zu berücksichtigenden Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben oder Sonderwerbungskosten eines oder mehrerer Feststellungsbeteiligten.

Darüber hinaus sind solche Besteuerungsgrundlagen gesondert festzustellen, die in einem rechtlichem, wirtschaftlichem oder tatsächlichem Zusammenhang mit den gemeinschaftlich erzielten Einkünften stehen, aber bei Ermittlung der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte nicht zu berücksichtigen sind. Hiernach sind z.B. solche Aufwendungen gesondert festzustellen, die aus Mitteln der Gesellschaft oder Gemeinschaft geleistet werden und für die Besteuerung der Feststellungsbeteiligten, z. B. als Sonderausgaben, von Bedeutung sind. Soweit derartige Besteuerungsgrundlagen bei Erlass des Feststellungsbescheids nicht berücksichtigt worden sind, ist ihre gesonderte Feststellung durch Ergänzungsbescheid (§ 179 Abs. 3) nachzuholen.

Zum Verfahren bei der Geltendmachung von negativen Einkünften aus der Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften und vergleichbaren Modellen vgl. BMF-Schreiben vom 13. Juli 1992, BStBl I S. 404, und vom 28. Juni 1994, BStBl I S. 420.

2. Fallen der Wohnort und der Betriebs- bzw. Tätigkeitsort auseinander und liegen diese Orte im Bereich verschiedener Finanzämter, sind die Einkünfte des Steuerpflichtigen aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder freiberuflicher Tätigkeit gesondert festzustellen (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b).
  - 2.1 Maßgebend sind die Verhältnisse zum Schluss des Gewinnermittlungszeitraums. Spätere Änderungen dieser Verhältnisse sind unbeachtlich. Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr oder einem Rumpfwirtschaftsjahr sind die Verhältnisse zum Schluss dieses Zeitraums maßgebend.

- 2.2 Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit im Sinne des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b sind nur die Einkünfte nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG, nicht die übrigen Einkünfte aus selbständiger Arbeit.
- 2.3 Übt ein Steuerpflichtiger seine freiberufliche Tätigkeit in mehreren Gemeinden aus, so ist für die dadurch erzielten Einkünfte nur eine gesonderte Feststellung durchzuführen (BFH-Urteil vom 10. Juni 1999, BStBl II S. 691). Bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb gilt dies für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft oder den Gewerbebetrieb entsprechend.
- 2.4 Die örtliche Zuständigkeit für gesonderte Feststellungen im Sinne des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b richtet sich nach § 18. Zur Zuständigkeit, wenn Wohnung und Betrieb in einer Gemeinde (Großstadt) mit mehreren Finanzämtern liegen, vgl. aber zu § 19, Nrn. 2 und 3.
3. Wegen der in § 180 Abs. 2 vorgesehenen Feststellungen wird auf die V zu § 180 Abs. 2 AO verwiesen. Auf Feststellungen nach § 180 Abs. 1 findet die V zu § 180 Abs. 2 AO keine Anwendung. Zur gesonderten Feststellung bei gleichen Sachverhalten nach der V zu § 180 Abs. 2 AO vgl. BMF-Schreiben vom 2. Mai 2001, BStBl I S. 256. Zum Verfahren bei der Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen aus der Beteiligung an Gesamtobjekten vgl. BMF-Schreiben vom 24.04.1992, BStBl I S. 291. Zur gesonderten Feststellung der Steuerpflicht von Zinsen aus einer Lebensversicherung nach § 9 der V zu § 180 Abs. 2 AO vgl. BMF-Schreiben vom 27.07.1995, BStBl II S. 371.
4. Fälle von geringer Bedeutung, in denen eine gesonderte Feststellung entfällt (§ 180 Abs. 3 Nr. 2), sind beispielsweise bei Mieteinkünften von zusammenveranlagten Eheleuten (BFH-Urteil vom 20. Januar 1976, BStBl II S. 305) und bei dem gemeinschaftlich erzielten Gewinn von Landwirts-Eheleuten (BFH-Urteil vom 4. Juli 1985, BStBl II S. 576) gegeben, wenn die Einkünfte verhältnismäßig einfach zu ermitteln sind und die Aufteilung feststeht.
- Auch bei gesonderten Feststellungen nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b und Nr. 3 kann in Fällen von geringer Bedeutung auf die Durchführung eines gesonderten Gewinnfeststellungsverfahrens verzichtet werden (§ 180 Abs. 3 Satz 2). Ein Fall von geringer Bedeutung ist dabei insbesondere anzunehmen, wenn dasselbe Finanzamt für die Einkommensteuer-Veranlagung zuständig geworden ist (z.B. bei Verlegung des Wohnsitzes nach Ablauf des Feststellungszeitraumes in den Bezirk des Betriebsfinanzamtes).
5. Eine Feststellung ist auch zum Zweck der Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes im Falle eines bei der Steuerfestsetzung zu beachtenden Progressionsvorbehaltes und in den Fällen des § 2 a EStG vorzunehmen (§ 180 Abs. 5 Nr. 1).
6. Soweit Einkünfte oder andere Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO oder nach der V zu § 180 Abs. 2 AO festzustellen sind, sind auch damit in Zusammenhang stehende Steuerabzugsbeträge und Körperschaftsteuer, die auf die Steuer der Feststellungsbeteiligten anzurechnen sind, gesondert festzustellen (§ 180 Abs. 5 Nr. 2). Steuerbescheinigungen sind deshalb nur dem für die gesonderte Feststellung zuständigen Finanzamt vorzulegen.
7. Zur Bindungswirkung der Feststellung nach § 180 Abs. 5 Nr. 2 und zur Korrektur der Folgebescheide vgl. § 182 Abs. 1 Satz 2.

#### **Zu § 181 - Verfahrensvorschriften für die gesonderte Feststellung, Feststellungsfrist, Erklärungspflicht:**

1. Eine gesonderte und einheitliche Feststellung ist nach § 181 Abs. 5 Satz 1 grundsätzlich auch dann vorzunehmen, wenn bei einzelnen Feststellungsbeteiligten bereits die Festsetzungsfrist abgelaufen ist (vgl. BFH-Urteil vom 27.08.1997, BStBl II S. 750). In diesem Fall ist im Feststellungsbescheid auf seine eingeschränkte Wirkung hinzuweisen. Der Hinweis soll dem für den Erlass des Folgebescheides zuständigen Finanzamt und dem Steuerpflichtigen deutlich machen, daß es sich um einen Feststellungsbescheid handelt, der nach Ablauf der Feststellungsfrist ergangen und deshalb nur noch für solche Steuerfestsetzungen bedeutsam ist, bei denen die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist (vgl. BFH-Urteil vom 17.08.1989, BStBl II 1990 S. 411).
2. Die Anlaufhemmung der Feststellungsfrist für die gesonderte Feststellung von Einheitswerten nach § 181 Abs. 3 Satz 3 ist auch dann maßgeblich, wenn zugleich die Voraussetzungen der Anlaufhemmung nach § 181 Abs. 3 Satz 2 erfüllt sind.

#### **Zu § 182 - Wirkung der gesonderten Feststellung:**

1. Ein Feststellungsbescheid über einen Einheitswert ist nur dann an den Rechtsnachfolger bekanntzugeben, wenn die Rechtsnachfolge eintritt, bevor der Bescheid dem Rechtsvorgänger bekanntgegeben worden ist. War der Bescheid bereits im Zeitpunkt der Rechtsnachfolge bekanntgegeben, wirkt der Bescheid auch gegenüber dem Rechts-

nachfolger (dingliche Wirkung, § 182 Abs. 2). Der Rechtsnachfolger kann ihn in diesem Fall nach § 353 nur innerhalb der für den Rechtsvorgänger maßgebenden Einspruchsfrist anfechten.

2. § 182 Abs. 2 gilt nicht für Gewerbesteuermeßbescheide (§ 184 Abs. 1), wohl aber für Grundsteuermeßbescheide.
3. Eine Bindung des Haftungsschuldners an den Einheitswertbescheid ist nicht gegeben.
4. Die wegen Rechtsnachfolge fehlerhafte Bezeichnung eines Beteiligten kann nach § 182 Abs. 3 durch einen besonderen Bescheid richtiggestellt werden (Richtigstellungsbescheid). Der Regelungsgehalt des ursprünglichen Bescheides bleibt im übrigen unberührt. § 182 Abs. 3 gilt nicht für Feststellungen nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b (vgl. BFH-Urteil vom 12.05.1993, BStBl II 1994 S. 5).

#### **Zu § 183 - Empfangsbevollmächtigte bei der einheitlichen Feststellung:**

1. Richtet die Finanzbehörde den Feststellungsbescheid an den gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten, ist eine Begründung des Bescheids nicht erforderlich, soweit die Finanzbehörde der Feststellungserklärung gefolgt ist und der Empfangsbevollmächtigte die Feststellungserklärung selbst abgegeben oder an ihrer Erstellung mitgewirkt hat (§ 121 Abs. 2 Nr. 1; vgl. auch zu § 121, Nr. 2).
2. In den Fällen der Einzelbekanntgabe nach § 183 Abs. 2 Satz 1 ist regelmäßig davon auszugehen, daß der betroffene Feststellungsbeteiligte an der Erstellung der Feststellungserklärung nicht mitgewirkt hat. Bei der Bekanntgabe des Feststellungsbescheides sind ihm deshalb die zum Verständnis des Bescheides erforderlichen Grundlagen der gesonderten Feststellung, d. h. insbesondere die Wertermittlung und die Aufteilungsgrundlagen, mitzuteilen (§ 121 Abs. 1).
3. Wegen der Bekanntgabe in Fällen des § 183 vgl. zu § 122, Nrn. 2.5, 3.3.3 und 4.7. Zur Einspruchsbefugnis des gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten vgl. zu § 352.

#### **Zu § 184 - Festsetzung von Steuermessbeträgen**

Gemeinden sind nicht befugt, Steuermessbescheide anzufechten (vgl. § 40 Abs. 3 FGO); eine Rechtsbehelfsbefugnis der Gemeinden besteht nur im Zerlegungsverfahren (§ 186 Nr. 2). Die Finanzämter sollen aber die steuerberechtigten Gemeinden über anhängige Einspruchsverfahren gegen Realsteuermessbescheide von größerer Bedeutung unterrichten.

#### **Zu § 188 - Zerlegungsbescheid:**

Dem Steuerpflichtigen ist der vollständige Zerlegungsbescheid bekanntzugeben, während die einzelnen beteiligten Gemeinden nur einen kurzgefaßten Bescheid mit den sie betreffenden Daten erhalten müssen.

#### **Zu § 191 - Haftungsbescheide, Duldungsbescheide:**

1. Die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Erlass eines Haftungs- oder Duldungsbescheides ergeben sich aus den §§ 69 bis 77, den Einzelsteuergesetzen oder den zivilrechtlichen Vorschriften (z.B. §§ 25, 128 HGB; §§ 421, 427 BGB). Zur Haftung des Gesellschafters einer aufgelösten Gesellschaft bürgerlichen Rechts für deren Umsatzsteuerschuld vgl. BFH-Urteil 26. August 1997, BStBl II S. 745. §§ 93, 227 Abs. 2 InsO schließen eine Haftungsanspruchnahme nach §§ 69 ff. nicht aus.
2. Die Befugnis zum Erlaß eines Haftungs- oder Duldungsbescheides besteht auch, soweit die Haftung und Duldung sich auf steuerliche Nebenleistungen erstreckt.
3. Für die Korrektur von Haftungsbescheiden gelten nicht die für Steuerbescheide maßgeblichen Korrekturvorschriften (§§ 172 ff.), sondern die allgemeinen Vorschriften über die Berichtigung, die Rücknahme und den Widerruf von Verwaltungsakten (§§ 129 - 131). Die Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheides richtet sich nach den Verhältnissen im Zeitpunkt seines Erlasses bzw. der entsprechenden Einspruchsentscheidung. Anders als bei der Änderung der Steuerfestsetzung (BFH-Urteil vom 12. August 1997, BStBl II 1998 S. 131) berühren Minderungen der dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Steuerschuld durch Zahlungen des Schuldners nach Ergehen einer Einspruchsentscheidung die Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheides nicht. Ein rechtmäßiger Haftungsbescheid ist aber zugunsten des Haftungsschuldners zu widerrufen, soweit die ihm zugrundeliegende Steuerschuld später gemindert worden ist.

4. Auf den (erstmaligen) Erlaß eines Haftungsbescheides sind die Vorschriften über die Festsetzungsfrist (§§ 169 - 171) entsprechend anzuwenden. Eine Korrektur zugunsten des Haftungsschuldners kann dagegen auch noch nach Ablauf der Festsetzungsfrist erfolgen (BFH-Urteil vom 12.08.1997, BStBl II 1998 S. 131).
5. Für Duldungsbescheide gelten die Nrn. 3 und 4 entsprechend. Die Inanspruchnahme des Duldungspflichtigen wird durch § 191 Abs. 3 zeitlich weder begrenzt noch ausgedehnt.
6. Zur Zahlungsaufforderung bei Haftungsbescheiden vgl. zu § 219.
7. In den Fällen des § 191 Abs. 2 soll die Frist für die Abgabe einer Stellungnahme der zuständigen Berufskammer im allgemeinen zwei Monate betragen. Die Stellungnahme kann in dringenden Fällen auch fernmündlich eingeholt werden. Eine versehentlich unterlassene Anhörung kann nachgeholt werden. Wird innerhalb der von der Finanzbehörde zu setzenden Frist keine Stellungnahme abgegeben, kann gleichwohl ein Haftungsbescheid ergehen.

#### **Zu § 192 - Vertragliche Haftung:**

Aufgrund vertraglicher Haftung (vgl. zu § 48) ist eine Inanspruchnahme durch Haftungsbescheid nicht zulässig. Eine Verpflichtung zur Inanspruchnahme des vertraglich Haftenden besteht nicht; das Finanzamt entscheidet nach Ermessen.

#### **Zu § 193 - Zulässigkeit einer Außenprüfung**

1. Eine Außenprüfung ist unabhängig davon zulässig, ob eine Steuer bereits festgesetzt, ob der Steuerbescheid endgültig, vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist (BFH-Urteil vom 28. März 1985, BStBl II S. 700). Eine Außenprüfung nach § 193 kann zur Ermittlung der Steuerschuld sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach durchgeführt werden. Der gesamte für die Entstehung und Ausgestaltung eines Steueranspruchs erhebliche Sachverhalt kann Prüfungsgegenstand sein (BFH-Urteil vom 11. Dezember 1991, BStBl II 1992 S. 595). Dies gilt auch, wenn der Steueranspruch möglicherweise verjährt ist oder aus anderen Gründen nicht mehr durchgesetzt werden kann (BFH-Urteil vom 23. Juli 1985, BStBl II 1986 S. 433).
2. Die Voraussetzungen für eine Außenprüfung sind auch gegeben, soweit ausschließlich festgestellt werden soll, ob und inwieweit Steuerbeträge hinterzogen oder leichtfertig verkürzt worden sind. Eine sich insoweit gegenseitig ausschließende Zuständigkeit von Außenprüfung und Steuerfahndung besteht nicht (BFH-Urteil vom 4. November 1987, BStBl II 1988 S. 113). Die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens hindert nicht weitere Ermittlungen durch die Außenprüfung unter Erweiterung des Prüfungszeitraums. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige erklärt, von seinem Recht auf Verweigerung der Mitwirkung Gebrauch zu machen (BFH-Urteil vom 19. August 1998, BStBl II 1999 S. 7).
3. Eine Außenprüfung ausschließlich zur Erledigung eines zwischenstaatlichen Amtshilfeersuchens (§ 117) durch Auskunftsaustausch in Steuersachen ist nicht zulässig. Zur Erledigung eines solchen Amtshilfeersuchens kann eine Außenprüfung unter den Voraussetzungen des § 193 nur bei einem am ausländischen Besteuerungsverfahren Beteiligten durchgeführt werden (z.B. der Wohnsitzstaat ersucht um Prüfung der deutschen Betriebsstätte eines ausländischen Steuerpflichtigen).
4. Eine Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 ist zulässig zur Klärung der Frage, ob der Steuerpflichtige tatsächlich einen Gewerbebetrieb unterhält, wenn konkrete Anhaltspunkte für eine Steuerpflicht bestehen, d.h. es darf nicht ausgeschlossen sein, dass eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt (BFH-Urteile vom 23. Oktober 1990, BStBl II 1991 S. 278 und vom 11. August 1994, BStBl II S. 936). Eine Außenprüfung ist solange zulässig, als noch Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis bestehen (z.B. handelsrechtlich voll beendigte KG: BFH-Urteil vom 1. Oktober 1992, BStBl II 1993 S. 82; voll beendigte GbR: BFH-Urteil vom 1. März 1994, BStBl II 1995 S. 241). Zur Begründung der Anordnung einer Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 genügt der Hinweis auf diese Rechtsgrundlage.
5. § 193 Abs. 2 Nr. 1 enthält die Rechtsgrundlage für die Prüfung der Lohnsteuer bei Steuerpflichtigen, die nicht unter § 193 Abs. 1 fallen (z.B. Prüfung der Lohnsteuer bei Privatpersonen mit mehreren Bediensteten).

Eine Außenprüfung nach § 193 Abs. 2 Nr. 2 ist bereits dann zulässig, wenn Anhaltspunkte vorliegen, die es nach den Erfahrungen der Finanzverwaltung als möglich erscheinen lassen, dass ein Besteuerungstatbestand erfüllt ist (BFH-Urteil vom 17. November 1992, BStBl II 1993 S. 146). § 193 Abs. 2 Nr. 2 kann insbesondere bei Steuerpflichtigen mit umfangreichen und vielgestaltigen Überschusseinkünften zur Anwendung kommen. Unter § 193 Abs. 2 Nr. 2 fällt auch die Prüfung einer gemeinnützigen Körperschaft zum Zwecke der Anerkennung, Versagung oder Entziehung der Gemeinnützigkeit. Eine auf § 193 Abs. 2 Nr. 2 gestützte Prüfungsanordnung muss besonders begründet werden. Die Begründung muss ergeben, dass die gewünschte Aufklärung durch Einzelermittlung an

Amtsstelle nicht erreicht werden kann (BFH-Urteil vom 7. November 1985, BStBl II 1986 S. 435 und vom 9. November 1994, BFH/NV 1995 S. 578).

6. Von der Außenprüfung zu unterscheiden sind Einzelermittlungen eines Außenprüfers nach § 88, auch wenn sie am Ort des Betriebs durchgeführt werden. In diesen Fällen hat er deutlich zu machen, dass verlangte Auskünfte oder sonstige Maßnahmen nicht im Zusammenhang mit der Außenprüfung stehen (BFH-Urteile vom 5. April 1984, BStBl II S. 790, vom 2. Februar 1994, BStBl II S. 377 und vom 25. November 1997, BStBl II 1998 S. 461). Zur betriebsnahen Veranlagung vgl. zu § 85, Nr. 2 und 3.

#### **Zu § 194 - Sachlicher Umfang einer Außenprüfung:**

1. Im Rahmen einer Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 können, ohne dass die Voraussetzungen des § 193 Abs. 2 Nr. 2 vorliegen müssen, auch Besteuerungsmerkmale überprüft werden, die mit den betrieblichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen in keinem Zusammenhang stehen (BFH-Urteil vom 28. November 1985, BStBl II 1986 S. 437).
2. § 194 Abs. 1 Satz 3 erlaubt die Prüfung der Verhältnisse der Gesellschafter ohne gesonderte Prüfungsanordnung nur insoweit, als sie mit der Personengesellschaft zusammenhängen und für die Feststellungsbescheide von Bedeutung sind. Die Einbeziehung der steuerlichen Verhältnisse der in § 194 Abs. 2 bezeichneten Personen in die Außenprüfung bei einer Gesellschaft setzt die Zulässigkeit (§ 193) und eine eigene Prüfungsanordnung (§ 196) voraus (BFH-Urteil vom 16. Dezember 1986, BStBl II 1987 S. 248).
3. Eine Außenprüfung kann zur Erledigung eines zwischenstaatlichen Rechts- und Amtshilfeersuchens (§ 117) unter den Voraussetzungen des § 193 nur bei einem in einem ausländischen Besteuerungsverfahren Steuerpflichtigen, nicht aber zur Feststellung der steuerlichen Verhältnisse bei einer anderen Person durchgeführt werden (z.B. zur Erledigung eines Ersuchens um Prüfung einer im Bundesgebiet belegenen Firma, die im ersuchenden Staat als Zollbeteiligte auftritt, oder einer deutschen Betriebsstätte eines ausländischen Steuerpflichtigen). Ermittlungen sind in Verbindung mit einer Außenprüfung möglich, die aus anderen Gründen durchgeführt wird.
4. Soll der Prüfungszeitraum in den Fällen des § 4 Abs. 3 BpO mehr als drei zusammenhängende Besteuerungszeiträume umfassen oder nachträglich erweitert werden, muss die Begründung der Prüfungsanordnung die vom Finanzamt angestellten Ermessenserwägungen erkennen lassen (BFH-Urteil vom 4. Februar 1988, BStBl II S. 413). Der Prüfungszeitraum darf zur Überprüfung vortragsfähiger Verluste auch dann auf die Verlustentstehungsjahre ausgedehnt werden, wenn der aus diesen Zeiträumen verbleibende Verlustabzug gemäß § 10 d Abs. 3 EStG festgestellt worden ist (BFH-Beschluss vom 5. April 1995, BStBl II S. 496). Bei einer Betriebsaufgabe schließt der Prüfungszeitraum mit dem Jahr der Betriebseinstellung ab (BFH-Urteil vom 24. August 1989, BStBl II 1990 S. 2). Bei einer Außenprüfung nach § 193 Abs. 2 Nr. 2 ist § 4 Abs. 3 BpO nicht anwendbar. Für jeden Besteuerungszeitraum, der in die Außenprüfung einbezogen werden soll, müssen die besonderen Voraussetzungen des § 193 Abs. 2 Nr. 2 vorliegen (BFH-Urteil vom 18. Oktober 1994, BStBl II 1995 S. 291).
5. Eine Außenprüfung darf nicht allein zu dem Zwecke durchgeführt werden, die steuerlichen Verhältnisse dritter Personen zu erforschen (BFH-Urteil vom 18. Februar 1997, BStBl II S. 499).
6. § 30 a Abs. 3 hindert nicht die Fertigung und Auswertung von Kontrollmitteilungen anlässlich einer Außenprüfung bei Kreditinstituten, wenn hierfür ein hinreichend begründeter Anlass besteht. Dieser ist gegeben, wenn der Außenprüfer infolge Vorliegens konkreter Umstände oder einer aufgrund allgemeiner Erfahrungen getroffenen Prognoseentscheidung im Wege vorweggenommener Beweiswürdigung zum Ergebnis kommt, dass Kontrollmitteilungen zur Aufdeckung steuererheblicher Tatsachen führen könnten (BFH-Urteil vom 18. Februar 1997, BStBl II S. 499).
7. Die Finanzbehörden können Kontrollmitteilungen ins Ausland insbesondere dann versenden, wenn dies ohne besonderen Aufwand möglich ist und höhere Interessen des Steuerpflichtigen nicht berührt werden (BFH-Beschluss vom 8. Februar 1995, BStBl II S. 358). Zu Auskünften der Finanzbehörden an ausländische Staaten ohne Ersuchen wird auf die Tz. 3.2.3 des Merkblatts über die zwischenstaatliche Amtshilfe durch Auskunftsaustausch in Steuer-sachen (BMF-Schreiben vom 3. Februar 1999, BStBl I S. 228) hingewiesen. Zu Amtshilfeersuchen ausländischer Staaten vgl. zu § 193, Nr. 2.

#### **Zu § 195 - Zuständigkeit:**

Bei Beauftragung nach § 195 Satz 2 kann die beauftragende Finanzbehörde die Prüfungsanordnung selbst erlassen oder eine andere Finanzbehörde zum Erlass der Prüfungsanordnung ermächtigen. Mit der Ermächtigung bestimmt die beauftragende Finanzbehörde den sachlichen Umfang (§ 194 Abs. 1) der Außenprüfung. Aus der Prüfungsanordnung müssen sich die Gründe für die Beauftragung ergeben (BFH-Urteile vom 10. Dezember 1987,

BStBl II 1988 S. 322 und vom 21. April 1993, BStBl II S. 649). Zur Erteilung einer verbindliche Zusage im Anschluss an eine Auftragsprüfung vgl. zu § 204, Nr. 2.

#### **Zu § 196 - Prüfungsanordnung:**

1. Zur Begründung einer Anordnung einer Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 genügt der Hinweis auf diese Rechtsgrundlage. Die Prüfungsanordnung (§ 5 Abs. 2 Satz 1 BpO), die Festlegung des Prüfungsbeginns (BFH-Urteil vom 18. Dezember 1986, BStBl II 1987 S. 408) und des Prüfungsorts (BFH-Urteil vom 24. Februar 1989, BStBl II S. 445) sind selbständig anfechtbare Verwaltungsakte i.S. des § 118 (BFH-Urteil vom 25. Januar 1989, BStBl II S. 483). Darüber hinaus können mit der Prüfungsanordnung weitere nicht selbständig anfechtbare prüfungsleitende Bestimmungen (§ 5 Abs. 3 BpO) verbunden werden. Ein Einspruch gegen die Prüfungsanordnung hat keine aufschiebende Wirkung (§ 361 Abs. 1 Satz 1); vorläufiger Rechtsschutz kann erst durch Aussetzung der Vollziehung nach § 361, § 69 FGO gewährt werden. (BFH-Beschluss vom 17. September 1974, BStBl II S. 197). Über Anträge auf Aussetzung der Vollziehung ist unverzüglich zu entscheiden; Nr. 3 zu § 361 gilt sinngemäß.
2. Rechtswidrig erlangte Außenprüfungsergebnisse dürfen nur dann nicht verwertet werden, wenn der Steuerpflichtige erfolgreich gegen die Prüfungsanordnung der betreffenden Prüfungsmaßnahme vorgegangen ist (BFH-Urteil vom 27. Juli 1983, BStBl II 1984 S. 285). Wenn die Prüfungsfeststellungen bereits Eingang in Steuerbescheide gefunden haben, muss der Steuerpflichtige auch diese Bescheide anfechten, um ein steuerliches Verwertungsverbot zu erlangen (BFH-Urteil vom 16. Dezember 1986, BStBl II 1987 S. 248). Feststellungen, deren Anordnung rechtskräftig für rechtswidrig erklärt wurden, unterliegen einem Verwertungsverbot (BFH-Urteil vom 14. August 1985, BStBl II 1986 S. 2). Dies gilt nicht, wenn die bei der Prüfung ermittelten Tatsachen bei einer erstmaligen oder einer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Steuerfestsetzung verwertet wurden und lediglich formelle Rechtsfehler vorliegen (BFH-Urteile vom 10. Mai 1991, BStBl II S. 825 und vom 25. November 1997, BStBl II 1998 S. 461).
3. Ist eine Prüfungsanordnung aus formellen Gründen durch das Gericht oder die Finanzbehörde aufgehoben oder für nichtig erklärt worden, so kann eine erneute Prüfungsanordnung (Wiederholungsprüfung) unter Vermeidung des Verfahrensfehlers erlassen werden (BFH-Urteile vom 20. Oktober 1988, BStBl II 1989 S. 180 und vom 24. August 1989, BStBl II 1990 S. 2). Für die Durchführung der Wiederholungsprüfung ist es regelmäßig geboten, einen anderen Prüfer mit der Prüfung zu beauftragen, der in eigener Verantwortung bei Durchführung der Prüfung ein selbständiges Urteil über die Erfüllung der steuerlichen Pflichten durch den Steuerpflichtigen gewinnt (BFH-Urteil vom 20. Oktober 1988, BStBl II 1989 S. 180).
4. Die Anordnung einer Außenprüfung für einen bereits geprüften Zeitraum (Zweitprüfung) ist grundsätzlich zulässig (BFH-Urteil vom 24. Januar 1989, BStBl II S. 440).
5. Der Umfang der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 und der Sperrwirkung nach § 173 Abs. 2 bestimmt sich nach dem in der Prüfungsanordnung festgelegten Prüfungsumfang (BFH-Urteile vom 18. Juli 1991, BStBl II S. 824 und vom 25. Januar 1996, BStBl II S. 338).

#### **Zu § 197 - Bekanntgabe der Prüfungsanordnung:**

1. **Allgemeines**  
Nach den Regelungen zu § 122, Nr. 1.2 gelten die Grundsätze über die Bekanntgabe von Steuerbescheiden für Prüfungsanordnungen entsprechend, soweit nicht nachfolgend abweichende Regelungen getroffen sind.
2. **Bekanntgabe von Prüfungsanordnungen**  
Beim Erlass einer Prüfungsanordnung sind festzulegen:
  - an wen sie sich richtet (Nr. 2.1 - Inhaltsadressat)
  - wem sie bekannt gegeben werden soll (Nr. 2.2 - Bekanntgabeadressat)
  - welcher Person sie zu übermitteln ist (Nr. 2.3 - Empfänger)
- 2.1 **Inhaltsadressat/Prüfungssubjekt**  
Das ist derjenige, an den sich die Prüfungsanordnung richtet und dem aufgegeben wird, die Außenprüfung in dem in der Anordnung näher beschriebenen Umfang zu dulden und bei ihr mitzuwirken: „Prüfung bei...“.
- 2.2 **Bekanntgabeadressat**  
Das ist die Person/Personengruppe, der die Prüfungsanordnung bekannt zu geben ist. Der Bekanntgabeadressat ist regelmäßig mit dem Prüfungssubjekt identisch; soweit die Bekanntgabe an das Prüfungssubjekt nicht möglich oder nicht zulässig ist, kommen Dritte als Bekanntgabeadressaten in Betracht (z.B. Eltern eines minderjährigen Kindes, Geschäftsführer einer nichtrechtsfähigen Personenvereinigung, Liquidator).

In allen Fällen, in denen der Bekanntgabeadressat nicht personenidentisch ist mit dem Prüfungssubjekt, ist ein erläuternder Zusatz in die Prüfungsanordnung aufzunehmen, aus dem der Grund für die Anordnung beim Bekanntgabeadressaten erkennbar wird.

**Beispiel:** Die Prüfungsanordnung ergeht an Sie als

- „Alleinerbin und Gesamtrechtsnachfolgerin nach Ihrem verstorbenen Ehemann Anton Huber“ (bei Erbfall)
- „Gesamtrechtsnachfolger der Fritz KG“ (gesellschaftsrechtliche Umwandlung)

### 2.3 Empfänger

Das ist derjenige, dem die Prüfungsanordnung tatsächlich zugehen soll, damit sie durch Bekanntgabe wirksam wird. In der Regel ist dies der Bekanntgabeadressat. Es kann jedoch auch eine andere Person sein (vgl. zu § 122, Nrn. 1.5.2 und 1.7). Der Empfänger ist im Anschriftenfeld der Prüfungsanordnung mit seinem Namen und der postalischen Anschrift zu bezeichnen. Ist der Empfänger nicht identisch mit dem Prüfungssubjekt, muss in einem ergänzenden Zusatz im Text der Prüfungsanordnung darauf hingewiesen werden, „bei wem“ die Prüfung stattfinden soll (d.h. namentliche Benennung des Prüfungssubjekts).

### 2.4 Übermittlung an Bevollmächtigte (§§ 80 Abs. 1, 122 Abs. 1 Satz 3)

Zur Bekanntgabe an einen Bevollmächtigten vgl. zu § 122, Nr. 1.7.

**Beispiel:**

**Anschrift:**

Herr Steuerberater Klaus Schulz, ...

**Text:**

„... ordne ich an, dass bei Ihrem Mandanten Anton Huber, .... eine Prüfung durchgeführt wird.“

### 3. Bekanntgabe von Prüfungsanordnungen an Ehegatten

Prüfungsanordnungen gegen beide Ehegatten können ggf. in einer Verfügung zusammengefasst werden. Auf die Regelung zu § 122, Nr. 2.1 wird verwiesen. In einem Zusatz muss dann jedoch erläutert werden, für welche Steuerarten bei welchem Prüfungssubjekt die Außenprüfung vorgesehen ist.

Aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit sollten getrennte Prüfungsanordnungen an Ehegatten bevorzugt werden. Generell müssen die Prüfungen getrennt angeordnet werden, wenn beide Ehegatten unternehmerisch (jedoch nicht gemeinschaftlich) tätig sind.

### 4. Bekanntgabe an gesetzliche Vertreter natürlicher Personen

Vgl. zu § 122, Nr. 2.2.

**Beispiel:**

**Anschrift:**

Herrn Steuerberater Klaus Schulz

**Text:**

„... ordne ich an, dass bei Ihrem Mandanten Benjamin Müller ...“

**Zusatz:**

„... ergeht an Sie für Frau Felicitas Müller und Herrn Felix Müller, ggf. Anschrift, als gesetzliche Vertreter ihres minderjährigen Sohnes Benjamin Müller, ggf. Anschrift.“

### 5. Personengesellschaften (Gemeinschaften)

Bei Prüfungsanordnungen an Personengesellschaften und Gemeinschaften sind Unterscheidungen nach der Rechtsform, nach der zu prüfenden Steuerart und ggf. nach der Einkunftsart vorzunehmen. Wegen der Unterscheidung zwischen Personenhandelsgesellschaften und nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen wird auf die Ausführungen zu § 122, Nr. 2.4 verwiesen.

#### 5.1 Personenhandelsgesellschaften

Vgl. zu § 122, Nr. 2.4.1.1.

#### 5.2 Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen

Als Steuerpflichtige im Sinne des § 193 Abs. 1, bei der eine Außenprüfung zulässig ist, kommt auch eine nichtrechtsfähige Personenvereinigung in Betracht (BFH-Urteil vom 16. November 1989, BStBl II 1990 S. 272).



Die Personenvereinigung hat in der Regel formal keinen eigenen Namen und muss als Prüfungssubjekt durch die Angabe aller Gesellschafter charakterisiert werden. Ist die Bezeichnung der Gesellschafter durch die Aufzählung aller Namen im Vordrucktext der Anordnung aus technischen Gründen nicht möglich, können neben einer Kurzbezeichnung im Text der Prüfungsanordnung in einer Anlage die einzelnen Gesellschafter (ggf. mit Anschrift) aufgeführt werden.

Die Prüfungsanordnung muss aber nicht nur für die nichtrechtsfähige Personenvereinigung bestimmt und an sie adressiert sein, sie muss ihr auch bekannt gegeben werden. Die Bekanntgabe hat an die vertretungsberechtigten Gesellschafter zu erfolgen. Grundsätzlich sind das alle Gesellschafter (z.B. bei einer GbR nach §§ 709, 714 BGB), es sei denn, es läge eine abweichende gesellschaftsvertragliche Regelung vor. Nach § 7 Abs. 3 VwZG ist es jedoch zulässig, die Prüfungsanordnung nur einem der Gesellschafter bekannt zu geben (BFH-Urteil am 18. Oktober 1994, BStBl II 1995 S. 291). Das gilt selbst in den Fällen, in denen auf Grund gesellschaftsvertraglicher Regelungen mehrere Personen zur Geschäftsführung bestellt sind.

**5.2.1 Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen mit Gewinneinkünften**

Wird die Prüfung der Feststellung der Einkünfte (Gewinneinkünfte) angeordnet, ist die Prüfungsanordnung an die Personenvereinigung als Prüfungssubjekt zu richten und nicht gegen deren Gesellschafter (BFH-Urteil vom 16. November 1989, BStBl II 1990 S. 272).

Führt eine nichtrechtsfähige Personenvereinigung - ausnahmsweise - einen geschäftsüblichen Namen unter dem sie am Rechtsverkehr teilnimmt, gelten die Ausführungen zu § 122, Nr. 2.4.1.2 auch hinsichtlich der Prüfungsanordnung zur gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung entsprechend.

Wurde ein gemeinsamer Empfangsbevollmächtigter bestellt, kann auch ihm die Anordnung zur Prüfung der Gewinneinkünfte bekannt gegeben werden. Bei Bekanntgabe der Prüfungsanordnung an nur einen zur Vertretung aller übrigen Beteiligten vertretungsberechtigten Gesellschafter oder an einen Empfangsbevollmächtigten ist auf dessen Funktion als Bekanntgabepfänger mit Wirkung für alle Beteiligten hinzuweisen.

**5.2.2 Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen mit Überschusseinkünften**

Wird die Prüfung der Feststellung der Einkünfte (z.B. aus Vermietung und Verpachtung), des Vermögens und der Schulden bei einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder bei einer Gemeinschaft (z.B. Grundstücksgemeinschaft) angeordnet, ist die nichtrechtsfähige Personenvereinigung als Grundstücksgesellschaft oder Bauherrengemeinschaft insoweit nicht selbst Prüfungssubjekt (BFH-Urteile vom 25. September 1990, BStBl II 1991 S. 120 und vom 18. Oktober 1994, BStBl II 1995 S. 291). Vielmehr ist der einzelne Gesellschafter der Träger der steuerlichen Rechte und Pflichten (§ 33 Abs. 2). Eine Prüfungsanordnung für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bzw. die Feststellung des Vermögens und der Schulden ist an jeden Gesellschafter zu richten und auch diesem bekannt zu geben (für Gemeinschaften: BFH-Urteil vom 10. November 1987, BFH/NV 1988 S. 214).

Eine Personenvereinigung unterliegt der Außenprüfung und ist Prüfungssubjekt nur insoweit, als sie - wie z.B. bei der Umsatzsteuer - selbst Steuerschuldnerin ist (BFH-Urteil vom 18. Oktober 1994, BStBl II 1995 S. 291). In den Fällen, in denen bei einer nichtrechtsfähigen Personenvereinigung mit Überschusseinkünften neben der Feststellung der Einkünfte und der Feststellung des Vermögens und der Schulden auch die Umsatzsteuer Prüfungsgegenstand ist, sind daher zwei Prüfungsanordnungen zu erlassen:

- an die Gemeinschaft/Gesellschaft hinsichtlich der Umsatzsteuer
- an die Gemeinschaft/Gesellschafter hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte und der Feststellung des Vermögens und der Schulden.

**5.3 Sonderfälle**

Dient die Außenprüfung u.a. der Feststellung, welche Art von Einkünften die Gesellschafter einer nichtrechtsfähigen Personenvereinigung erzielen, kann die Prüfungsanordnung nach Maßgabe sämtlicher in Betracht kommenden Einkunftsarten ausgerichtet werden. Kommen danach Gewinneinkünfte ernsthaft in Betracht, ist die Personenvereinigung - gestützt auf die Rechtsgrundlage des § 193 Abs. 1 - Prüfungssubjekt.

Dies gilt aber nur für existierende Personenvereinigungen mit streitiger Qualifizierung der Einkünfte. Ist die Existenz der nichtrechtsfähigen Personenvereinigung selbst im Streit, muss sich die Prüfungsanordnung gegen die mutmaßlichen Gesellschafter richten (BFH-Urteil vom 8. März 1988, BFH/NV S. 758). Sie ist jedem Beteiligten der mutmaßlichen Personenvereinigung gesondert bekannt zu geben.

Liegen konkrete Anhaltspunkte vor, dass die vermutete Gemeinschaft/Gesellschaft tatsächlich einen gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten hat bzw. freiberuflich tätig geworden ist, genügt in der Prüfungsanordnung ein Hinweis auf § 193 Abs. 1 (BFH-Urteil vom 23. Oktober 1990, BStBl II 1991, S. 278). Ansonsten ist die Prüfungsanordnung auf § 193 Abs. 2 Nr. 2 zu stützen und besonders zu begründen.

**5.4 Arbeitsgemeinschaften**

Ist eine Arbeitsgemeinschaft (ARGE) als Prüfungssubjekt zu prüfen, ist die Prüfungsanordnung an das in der ARGE geschäftsführende Unternehmen als Bevollmächtigtem postalisch bekannt zu geben (vgl. zu § 122, Nr. 2.4.1.2).

**5.5 Atypisch stille Gesellschaften**

Da die atypisch stille Gesellschaft nicht selbst Steuerschuldnerin ist, ist eine Außenprüfungsanordnung an den Inhaber des Handelsgeschäfts zu richten (vgl. zu § 122, Nr. 2.4.1). Hinsichtlich der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung und der Feststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens ist eine Prüfungsanordnung ihrem Inhalt nach im Regelfall ebenfalls nicht an die atypisch stille Gesellschaft, sondern regelmäßig an jeden Gesellschafter (Prüfungssubjekt) zu richten und diesem auch bekannt zu geben.

**Beispiel:**

**Anschrift:**

- a) Bauunternehmung Müller GmbH  
 b) Herrn Josef Meier

Geschäftsinhaber  
 atyp. stiller Gesellschafter

(zwei getrennte Prüfungsanordnungen)

**Text:**

„... ordne ich an, dass bei Ihnen bezüglich der steuerlichen Verhältnisse der atypischen stillen Gesellschaft Bauunternehmung Müller GmbH und Josef Meier (ggf. Anschrift) eine Außenprüfung durchgeführt wird.“

Abweichend davon reicht es in Fällen der atypisch stillen Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft aus, die Prüfungsanordnung hinsichtlich der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung und Feststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens an die Personenhandelsgesellschaft (= Geschäftsinhaber) als Prüfungsobjekt zu richten und bekannt zu geben, da die Außenprüfung bei einer Personengesellschaft auch die steuerlichen Verhältnisse der Gesellschafter (auch der atypisch stille Beteiligte ist Mitunternehmer) insoweit umfasst, als diese für die zu überprüfende Feststellung von Bedeutung sind (§ 194 Abs. 1). Einer gesonderten - an den atypisch stillen Gesellschafter gerichteten - Prüfungsanordnung bedarf es in diesem Fall nicht.

**5.6 Personengesellschaften und nichtrechtsfähige Personengemeinschaften in Liquidation**

Wegen der Unterscheidung zwischen der gesellschaftsrechtlichen und der steuerrechtlichen Liquidation vgl. zu § 122, Nr. 2.7.1. Die Anweisungen zu § 122, Nr. 2.7.2 zur Bekanntgabe von Steuerbescheiden gelten für Prüfungsanordnungen sinngemäß.

Auch die Verpflichtung, nach §§ 193 ff. eine Außenprüfung zu dulden, führt dazu, eine Personengesellschaft bzw. nichtrechtsfähige Personenvereinigung noch nicht als vollbeendet anzusehen. Nach Beendigung der gesellschaftsrechtlichen Liquidation (z.B. Prüfung bei „dem gesellschaftsrechtlich beendeten Autohaus Heinrich Schmitz Nachf. GbR“) bleibt die Personengesellschaft bzw. nichtrechtsfähige Personenvereinigung weiterhin Prüfungsobjekt; die Prüfungsanordnung ist deshalb an sie zu richten (vgl. BFH-Urteil vom 1. März 1994, BStBl II 1995 S. 241). Zu empfehlen ist die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung an alle ehemaligen Gesellschafter als Liquidatoren (mit Hinweis auf die rechtliche Stellung als Liquidator).

**5.7 Eintritt, Ausscheiden und Wechsel von Gesellschaftern einer Personengesellschaft oder einer nichtrechtsfähigen Personengemeinschaft**

- 5.7.1 Wird das Handelsgeschäft eines Einzelunternehmers in eine Personen- oder Kapitalgesellschaft eingebracht, ist zu unterscheiden, ob der Zeitraum vor oder nach der Übertragung geprüft wird. Die Prüfungsanordnung muss an den jeweiligen Inhaltsadressaten für die Zeit seiner Inhaberschaft gerichtet und bekannt gegeben werden. Für den Prüfungszeitraum bis zur Einbringung ergeht die Prüfungsanordnung an den ehemaligen Einzelunternehmer als Inhaltsadressat (Prüfungsobjekt) („bei Ihnen“). In einem Zusatz ist zu erläutern, dass Prüfungsgegenstand bestimmte Besteuerungszeiträume vor der Einbringung in die namentlich benannte aufnehmende Gesellschaft sind.
- 5.7.2 Tritt in eine bestehende Personenhandelsgesellschaft oder nichtrechtsfähige Personenvereinigung mit geschäftlichem Namen ein Gesellschafter ein oder scheidet ein Gesellschafter aus unter Fortführung der Gesellschaft durch die verbliebenen Gesellschafter oder ergibt sich durch abgestimmten Ein- und Austritt ein Gesellschafterwechsel, ändert sich die Identität der Gesellschaft nicht. Daher ist die Prüfungsanordnung auch für die Zeit vor dem Eintritt, Ausscheiden oder Wechsel an die Personengesellschaft als Inhaltsadressaten zu richten. An den ausgeschiedenen Gesellschafter ergeht keine gesonderte Prüfungsanordnung. Ihm ist jedoch zur Wahrung des rechtlichen Gehörs eine Kopie der an die Gesellschaft gerichteten Prüfungsanordnung zu übersenden. Dabei ist er auf den Sinn und Zweck dieser Benachrichtigung hinzuweisen.
- 5.7.3 Scheidet aus einer zweigliedrigen Personengesellschaft oder nichtrechtsfähigen Personengemeinschaft der vorletzte Gesellschafter aus und wird der Betrieb durch den verbliebenen Gesellschafter ohne Liquidation fortgeführt (= vollbeendete Gesellschaft; BFH-Urteil vom 18. September 1980, BStBl II 1981 S. 293), ist die Prüfungsanordnung hinsichtlich der Betriebssteuern auch für die Zeit des Bestehens der Gesellschaft/Gemeinschaft an den jetzigen Alleininhaber zu richten und diesem bekannt zu geben. Er ist auf seine Stellung als Gesamtrechtsnachfolger hinzuweisen. In einem Zusatz ist deutlich zu machen, dass die Prüfung die steuerlichen Verhältnisse der vollbeendeten Gesellschaft/Gemeinschaft betrifft.

Hinsichtlich der gesonderten und einheitlichen Feststellungen des Gewinns und des Einheitswerts des Betriebsvermögens tritt Gesamtrechtsnachfolge nicht ein. Da die Gesellschaft jedoch beendet ist, können Prüfungsanordnungen an sie insoweit nicht mehr ergehen. Die Prüfungsanordnungen bezüglich der gesonderten und einheitlichen Feststellungen für die Zeit des Bestehens der Gesellschaft sind daher an die ehemaligen Gesellschafter zu richten und diesen auch wie folgt bekannt zu geben:

**Anschrift:**

- a) Herrn Gerd Müller
- b) Herrn Josef Meier

(zwei Prüfungsanordnungen)

**Text:**

„... ordne ich an, dass bei Ihnen bezüglich der steuerlichen Verhältnisse der vollbeendeten Autohaus Anton Müller Nachf. GbR eine Betriebsprüfung durchgeführt wird.“

**6. Juristische Personen**

Vgl. zu § 122, Nr. 2.8.

**7. Insolvenzfälle**

Vgl. zu § 122, Nrn. 2.9 und 2.10.

**8. Gesamtrechtsnachfolge in Erbfällen**

- 8.1 Geht ein Einzelunternehmen durch Erbfall im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine oder mehrere Person(en) über, ist die Prüfungsanordnung an den/die Erben als Prüfungssubjekt zu richten. Bei ihm/ihnen kann eine Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 auch für Zeiträume stattfinden, in denen der Erblasser unternehmerisch tätig war (BFH-Urteil vom 24. August 1989, BStBl II 1990 S. 2). Auf den/die Erben gehen als Gesamtrechtsnachfolger alle Verpflichtungen aus dem Steuerschuldverhältnis über (§ 45 Abs. 1); hierzu gehört auch die Duldung der Betriebsprüfung (BFH-Urteil vom 9. Mai 1978, BStBl II S. 501).

**Beispiele:**

a) **Anschrift:**

Frau Antonia Huber

**Text:**

„... ordne ich an, dass bei Ihnen bezüglich der steuerlichen Verhältnisse Ihres verstorbenen Ehemannes Anton Huber eine Außenprüfung durchgeführt wird.“

**Zusatz:**

„... ergeht an Sie als Alleinerbin und Gesamtrechtsnachfolgerin nach Ihrem Ehemann.“

b) **Anschrift:**

Herrn Steuerberater Klaus Schulz

**Text:**

„... ordne ich an, dass bei Ihrer Mandantin Antonia Huber bezüglich der steuerlichen Verhältnisse ihres verstorbenen Ehemanns Anton Huber eine Außenprüfung durchgeführt wird.“

**Zusatz:**

„... ergeht an Sie für Frau Antonia Huber als Alleinerbin und Gesamtrechtsnachfolgerin nach Anton Huber.“

c) **Anschrift:**

Herrn Steuerberater Klaus Schulz

**Text:**

„... ordne ich an, dass bei Ihren Mandanten Emilia Müller, Fritz Müller (usw., alle Erben namentlich aufzuzählen) bezüglich der steuerlichen Verhältnisse des verstorbenen Emil Müller eine Außenprüfung durchgeführt wird.“

**Zusatz:**

„... ergeht an Sie für Frau Emilia Müller, Herrn Fritz Müller usw. als Erben und Gesamtrechtsnachfolger des verstorbenen Emil Müller.“

- 8.2 Hat die Erbengemeinschaft keinen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten, ist jedem Miterben eine Prüfungsanordnung bekannt zu geben. Im Anschriftenfeld ist sie jeweils an den einzelnen Miterben zu adressieren. Im Übrigen ist sie inhaltsgleich allen Miterben bekannt zu geben. Die Prüfung ist „bei dem“ jeweiligen Miterben vorzusehen. Außerdem ist in der Prüfungsanordnung in einem Zusatz darzustellen, welche weiteren Miterben zur Erbengemeinschaft gehören (Darstellung mit vollständigen Namen und ggf. Anschriften).
- 8.3 Ist ein Miterbe gemeinsamer Empfangsbevollmächtigter aller Miterben, so ist die Prüfungsanordnung nur diesem Miterben wie folgt bekannt zu geben:

**Anschrift:**

Anna Müller, Anschrift

**Text:**

„... ordne ich an, dass bei Ihnen bezüglich der steuerlichen Verhältnisse Ihres verstorbenen Ehemanns Herbert Müller eine Außenprüfung durchgeführt wird.“

**Zusatz:**

„Die Prüfungsanordnung ergeht an Sie mit Wirkung für alle Miterben und Gesamtrechtsnachfolger nach Herbert Müller: Frau Anna Müller, Frau Eva Müller,... (alle weiteren Miterben namentlich, ggf. mit Anschrift, nennen).“

Zweckmäßigerweise sollten getrennte Prüfungsanordnungen für folgende gleichzeitig vorliegende und zu prüfende Fallgestaltungen ergehen:

- Prüfungszeitraum des Erblassers als Einzelunternehmer (s.o.),
- Prüfungszeitraum der Fortführung des Unternehmens durch die Erbengemeinschaft (Prüfung „bei der Erbengemeinschaft, Anna Müller, ggf. Anschrift, sowie Eva Müller, ggf. Anschrift, und Thomas Müller, ggf. Anschrift etc. Alle Beteiligten sind Erben und Gesamtrechtsnachfolger nach Herbert Müller.“),
- Prüfung eines eigenen Betriebs eines Miterben (z.B. der Ehefrau des Erblassers).

**9. Umwandlungen**

In den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge (Verschmelzung, Spaltung und Vermögensübertragung) gelten grundsätzlich die Anweisungen zu § 122, Nrn. 2.12.1 und 2.12.2. Bei Prüfungsanordnungen sind folgende Besonderheiten zu beachten:

**9.1 Verschmelzung (§§ 2 - 122 UmwG)**

Sowohl hinsichtlich der Betriebssteuern als auch hinsichtlich der gesonderten und einheitlichen Feststellungen ist Nr. 5.7.3 sinngemäß anzuwenden.

**9.2 Spaltung (§§ 123 - 173 UmwG), Vermögensübertragung (§§ 174 - 189 UmwG)**

Bei der Spaltung geht das gesamte Vermögen (bei Aufspaltung) oder ein Teil des Vermögens (bei Abspaltung, Ausgliederung) eines Rechtsträgers im Wege der Gesamtrechtsnachfolge bzw. der partiellen Gesamtrechtsnachfolge auf andere, bereits bestehende oder neu gegründete Rechtsträger unter Auflösung ohne Abwicklung über (§ 123 Abs. 1 UmwG). Entsprechendes gilt für die Vermögensübertragung (vgl. zu § 122, Nr. 2.12.8).

**9.3 Formwechselnde Umwandlung (§§ 190 ff UmwG)**

Bei der formwechselnden Umwandlung handelt es sich lediglich um den Wechsel der Rechtsform bei gleichbleibender Identität der Gesellschaft (Umwandlung einer Aktiengesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft, z.B. KG a.A., GmbH).

In diesen Fällen bleiben das Prüfungsobjekt und der Bekanntgabeadressat der Prüfungsanordnung identisch; es ändert sich lediglich die Bezeichnung (BFH-Urteil vom 8. November 1995, BStBl II 1996 S. 256). Die Prüfungsanordnung ist an die Gesellschaft unter der neuen Bezeichnung zu richten.

**Zu § 198 - Ausweispflicht, Beginn der Außenprüfung:**

1. Die Außenprüfung beginnt grundsätzlich in dem Zeitpunkt, in dem der Außenprüfer konkrete Ermittlungshandlungen vornimmt. Diese Handlungen brauchen dem Betroffenen gegenüber nicht erkennbar zu sein; es genügt vielmehr, dass der Außenprüfer nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung mit dem Studium der den Steuerfall betreffenden Akten beginnt (BFH-Urteile vom 7. August 1980, BStBl II 1981 S. 409, vom 11. Oktober 1983, BStBl II 1984 S. 125 und vom 18. Dezember 1986, BStBl II 1987 S. 408). Als Beginn der Außenprüfung ist auch ein Auskunfts- und Vorlageersuchen der Finanzbehörde anzusehen, mit dem unter Hinweis auf die Außenprüfung um Beantwortung verschiedener Fragen und Vorlage bestimmter Unterlagen gebeten wird (BFH-Urteil vom 2. Februar 1994, BStBl II S. 377).
2. Bei der Außenprüfung von Konzernen und sonstigen zusammenhängenden Unternehmen im Sinne der §§ 13 - 19 BpO gelten keine Besonderheiten. Da es sich um rechtlich selbständige Unternehmen handelt, fällt der Beginn der Außenprüfung grundsätzlich auf den Tag, an dem mit der Prüfung des jeweiligen Unternehmens begonnen wird. Werden mehrere konzernzugehörige Unternehmen von einer Finanzbehörde geprüft und hat sie sich mit allen von ihr zu prüfenden Betrieben befasst, um sich einen Überblick über die prüfungsrelevanten Sachverhalte zu verschaffen, sowie die wirtschaftlichen, bilanziellen und liquiditätsmäßigen Verflechtungen zwischen den Unternehmen aus den unterschiedlichen Perspektiven untersucht, ist damit bereits ein einheitlicher Prüfungsbeginn gegeben.

Wenn dagegen ein konzernzugehöriges Unternehmen von einer anderen Finanzbehörde geprüft wird, beginnt die Außenprüfung erst dann, wenn konkrete Prüfungshandlungen in diesem Einzelfall vorgenommen worden sind. Der Zeitpunkt des Beginns der Außenprüfung ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen.

3. Zur Ablaufhemmung vgl. zu § 171, Nr. 2.

#### **Zu § 200 - Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen:**

1. Die Bestimmung des Umfangs der Mitwirkung des Steuerpflichtigen liegt im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde. Bei Auslandssachverhalten trägt der Steuerpflichtige eine erhöhte Mitwirkungspflicht (BFH-Urteil vom 9. Juli 1986, BStBl II 1987 S. 487). Im Falle von Verzögerungen durch den Steuerpflichtigen oder der von ihm benannten Auskunftspersonen soll nach den Umständen des Einzelfalls von der Möglichkeit der Androhung und Festsetzung von Zwangsmitteln (§ 328) oder der Schätzung (§ 162) Gebrauch gemacht werden.
2. Eine Außenprüfung in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen verstößt nicht gegen Art. 13 GG (BFH-Urteil vom 20. Oktober 1988, BStBl II 1989 S. 180). Ist ein geeigneter Geschäftsraum vorhanden, so muss die Außenprüfung dort stattfinden. Der Vorrang der Geschäftsräume vor allen anderen Orten ergibt sich aus dem Wortlaut des § 200 Abs. 2 und aus dem Sinn und Zweck der Außenprüfung. Sind keine geeigneten Geschäftsräume vorhanden, ist in den Wohnräumen oder an Amtsstelle zu prüfen. Nur im Ausnahmefall und nur auf Antrag kommen andere Prüfungsorte in Betracht, wenn schützenswerte Interessen des Steuerpflichtigen von besonders großem Gewicht die Interessen der Finanzbehörden an einem effizienten Prüfungsablauf in den Geschäftsräumen verdrängen.

#### **Zu § 201 - Schlussbesprechung:**

1. Rechtsirrtümer, die die Finanzbehörde nach der Schlussbesprechung erkennt, können bei der Auswertung der Prüfungsfeststellungen auch dann richtiggestellt werden, wenn an der Schlussbesprechung der für die Steuerfestsetzung zuständige Beamte teilgenommen hat (BFH-Urteile vom 6. November 1962, BStBl III 1963 S. 104 und vom 1. März 1963, BStBl III S. 212). Zusagen im Rahmen einer Schlussbesprechung, die im Betriebsprüfungsbericht nicht aufrechterhalten werden, erzeugen schon aus diesem Grund keine Bindung der Finanzbehörde nach Treu und Glauben (BFH-Urteil vom 27. April 1977, BStBl II S. 623).
2. Die Außenprüfung ist abgeschlossen, wenn die prüfende Behörde den Abschluss ausdrücklich oder konkludent erklärt. In der Regel kann die Außenprüfung mit der Zusendung des Prüfungsberichts (§ 202 Abs. 1) als abgeschlossen angesehen werden (BFH-Urteile vom 17. Juli 1985, BStBl II 1986 S. 21 und vom 4. Februar 1988, BStBl II S. 413).
3. Der Steuerpflichtige kann den Verzicht nach § 201 Abs. 1 Satz 1 auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung formlos erklären. Die Finanzbehörde vereinbart mit dem Steuerpflichtigen einen Termin zur Abhaltung der Schlussbesprechung, der innerhalb eines Monats seit Beendigung der Ermittlungshandlungen liegt. Kommt eine Terminabsprache nicht zustande, kann die Finanzbehörde den Steuerpflichtigen zur Schlussbesprechung laden. Nimmt der Steuerpflichtige diesen Termin ohne Angabe von Gründen nicht wahr, ist dies als Verzicht auf eine Schlussbesprechung im Sinne von § 201 Abs. 1 Satz 1 zu werten.
4. Die Verwertung von Prüfungsfeststellungen hängt nicht davon ab, ob eine Schlussbesprechung abgehalten worden ist. Das Unterlassen einer Schlussbesprechung führt nicht „ohne Weiteres“ zu einer Fehlerhaftigkeit der aufgrund des Berichts über die Außenprüfung ergangenen Steuerbescheide (BFH-Beschluss vom 15. Dezember 1997, BFH/NV 1998 S. 811).
5. Eine die Beteiligten bindende tatsächliche Verständigung über den der Steuerfestsetzung zugrundeliegenden Sachverhalt kann in Fällen einer erschwerten Sachverhaltsermittlung in Betracht kommen. Voraussetzung ist, dass z.B. ein Beurteilungs-, Schätzungs- oder Bewertungsspielraum besteht, der Sachverhalt abgeschlossen ist und die Beteiligten zu einer abschließenden Regelung befugt sind. Auf Seiten der Finanzbehörde muss ein Amtsträger beteiligt sein, der zur Entscheidung über die Steuerfestsetzung befugt ist (BFH-Urteil vom 6. Februar 1991, BStBl II S. 673). Die wirksam und unanfechtbar zustande gekommene Verständigung bindet die Beteiligten an die vereinbarte Tatsachenbehandlung. Der Inhalt der tatsächlichen Verständigung soll in beweisicherer Form festgehalten und von den Beteiligten unterschrieben werden. Eine im Rahmen einer Außenprüfung getroffene zulässige und wirksame tatsächliche Verständigung bindet die Finanzbehörde bereits vor Erlass der darauf beruhenden Bescheide (BFH-Urteil vom 31. Juli 1996, BStBl II S. 625).
6. Der Hinweis nach § 201 Abs. 2 ist zu erteilen, wenn es nach dem Erkenntnisstand zum Zeitpunkt der Schlussbesprechung möglich erscheint, dass ein Straf- oder Bußgeldverfahren durchgeführt werden muss. Wegen weiterer Einzelheiten vgl. Nr. 114 Abs. 2 der Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer) - AStBV(St) -.

Durch den Hinweis nach § 201 Abs. 2 wird noch nicht das Straf- und Bußgeldverfahren i.S. der §§ 397, 410 Abs. 1 Nr. 6 eröffnet, weil das Aussprechen eines strafrechtlichen Vorbehalts i.S. des § 201 Abs. 2 noch im Rahmen der Außenprüfung bei Durchführung der Besteuerung geschieht. Der Hinweis nach § 201 Abs. 2 ist kein Verwaltungsakt.

#### **Zu § 202 - Inhalt und Bekanntgabe des Prüfungsberichts:**

Der Prüfungsbericht und die Mitteilung über die ergebnislose Prüfung (§ 202 Abs. 1 Satz 3) sind keine Verwaltungsakte und können deshalb nicht mit dem Einspruch angefochten werden (BFH-Urteile vom 17. Juli 1985, BStBl II 1986 S. 21 und vom 29. April 1987, BStBl II 1988 S. 168). In der Übersendung des Prüfungsberichts, der keinen ausdrücklichen Hinweis darauf enthält, dass die Außenprüfung nicht zu einer Änderung der Besteuerungsgrundlagen geführt hat, kann keine konkludente Mitteilung i.S. des § 202 Abs. 1 Satz 3 gesehen werden (BFH-Urteil vom 14. Dezember 1989, BStBl II 1990 S. 283).

Für den Innendienst bestimmte oder spätere Besteuerungszeiträume betreffende Mitteilungen des Außenprüfers sind in den Prüfungsbericht nicht aufzunehmen (BFH-Urteil vom 27. März 1961, BStBl III S. 290).

#### **Zu § 203 - Abgekürzte Außenprüfung:**

1. Die Vorschrift des § 203 soll auch eine im Interesse des Steuerpflichtigen liegende rasche Durchführung einer Außenprüfung ermöglichen (BFH-Urteil vom 25. Januar 1989, BStBl II S. 483).
2. Bei einer abgekürzten Außenprüfung finden die Vorschriften über die Außenprüfung (§§ 193 ff.) Anwendung, mit Ausnahme der §§ 201 Abs. 1 und 202 Abs. 2. Sie ist bei allen unter § 193 fallenden Steuerpflichtigen zulässig.

Eine Beschränkung der in Frage kommenden Fälle nach der Einordnung der Betriebe in Größenklassen besteht nicht.

Die abgekürzte Außenprüfung unterscheidet sich von einer im Prüfungsstoff schon eingeschränkten Außenprüfung, indem sie darüber hinaus auf die Prüfung einzelner Besteuerungsgrundlagen eines Besteuerungszeitraums oder mehrerer Besteuerungszeiträume beschränkt wird (§ 4 Abs. 5 Satz 2 BpO).

3. In der Prüfungsanordnung ist die Außenprüfung als abgekürzte Außenprüfung im Sinne der §§ 193, 203 ausdrücklich zu bezeichnen. Ein Wechsel von der abgekürzten zur nicht abgekürzten Außenprüfung und umgekehrt ist zulässig. Hierzu bedarf es einer ergänzenden Prüfungsanordnung.
4. Die Vorschrift des § 203 Abs. 2 entbindet nicht von der Verpflichtung zur Fertigung eines Prüfungsberichts.
5. Die abgekürzte Außenprüfung löst dieselben Rechtsfolgen wie eine nicht abgekürzte Außenprüfung aus.

#### **Zu § 204 - Voraussetzung der verbindlichen Zusage:**

1. Von der verbindlichen Zusage nach § 204 ist einerseits die tatsächliche Verständigung über den der Steuerfestsetzung zugrunde liegenden Sachverhalt (vgl. zu § 201 Nr. 4) und andererseits die Auskunft mit Bindungswirkung nach Treu und Glauben (verbindliche Auskunft) gemäß BMF -Schreiben vom 24. Juni 1987, BStBl I S. 474 und vom 21. Februar 1990, BStBl I S. 146 zu unterscheiden.
2. Über den Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Zusage entscheidet die für die Auswertung der Prüfungsfeststellungen zuständige Finanzbehörde. Im Fall einer Auftragsprüfung nach § 195 kann die beauftragte Finanzbehörde nur im Einvernehmen mit der für die Besteuerung zuständigen Finanzbehörde eine verbindliche Zusage erteilen.
3. Der Anwendungsbereich der Vorschrift erstreckt sich auf für die Vergangenheit geprüfte (verwirklichte) Sachverhalte mit Wirkung in die Zukunft (z.B. Gesellschaftsverträge, Erwerb von Grundstücken). Zwischen der Außenprüfung und dem Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Zusage muss der zeitliche Zusammenhang gewahrt bleiben (BFH-Urteil vom 13. Dezember 1995, BStBl II 1996 S. 232). Bei einem nach der Schlussbesprechung gestellten Antrag ist in der Regel keine verbindliche Zusage mehr zu erteilen, wenn hierzu umfangreiche Prüfungshandlungen erforderlich sind. Der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Zusage soll schriftlich gestellt werden (BFH-Urteil vom 4. August 1961, BStBl III S. 562). Unklarheiten gehen zu Lasten des Steuerpflichtigen (BFH-Urteil vom 13. Dezember 1989, BStBl II 1990 S. 274).

4. Die Beurteilung eines Sachverhalts im Prüfungsbericht oder in einem aufgrund einer Außenprüfung ergangenen Steuerbescheid steht einer verbindlichen Zusage nicht gleich (BFH-Urteil vom 23. September 1992, BFH/NV 1993 S. 294).  
Auch die Tatsache, dass eine bestimmte Gestaltung von vorangegangenen Außenprüfungen nicht beanstandet wurde, schafft keine Bindungswirkung nach Treu und Glauben (BFH-Urteil vom 29. Januar 1997, BFH/NV 1997 S. 816).
5. Der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Zusage kann ausnahmsweise abgelehnt werden, insbesondere, wenn sich der Sachverhalt nicht für eine verbindliche Zusage eignet (z.B. zukünftige Angemessenheit von Verrechnungspreisen bei unübersichtlichen Marktverhältnissen) oder wenn zu dem betreffenden Sachverhalt die Herausgabe von allgemeinen Verwaltungsvorschriften oder eine Grundsatzentscheidung des BFH nahe bevorsteht.

#### **Zu § 205 - Form der verbindlichen Zusage:**

Vorbehalte in der erteilten verbindlichen Zusage (z.B. „vorbehaltlich des Ergebnisses einer Besprechung mit den obersten Finanzbehörden der Länder“) schließen die Bindung aus (BFH-Urteil vom 4. August 1961, BStBl III S. 562). Die verbindliche Zusage hat im Hinblick auf die Regelung in § 207 Abs. 1 die Rechtsvorschriften zu enthalten, auf die die Entscheidung gestützt wird (BFH-Urteil vom 3. Juli 1986, BFH/NV 1987 S. 89).

#### **Zu § 206 - Bindungswirkung:**

Entspricht der nach Erteilung der verbindlichen Zusage festgestellte und steuerlich zu beurteilende Sachverhalt nicht dem der verbindlichen Zusage zugrunde gelegten Sachverhalt, so ist die Finanzbehörde an die erteilte Zusage auch ohne besonderen Widerruf nicht gebunden (§ 206 Abs. 1). Trifft die Finanzbehörde in einer Steuerfestsetzung eine andere Entscheidung als bei der Erteilung der verbindlichen Zusage, so kann der Steuerpflichtige im Rechtsbehelfsverfahren gegen den betreffenden Bescheid die Bindungswirkung geltend machen. Der Steuerpflichtige andererseits ist nicht gebunden, wenn die verbindliche Zusage zu seinen Ungunsten dem geltenden Recht widerspricht (§ 206 Abs. 2). Er kann also den Steuerbescheid, dem eine verbindliche Zusage zugrunde liegt, anfechten, um eine günstigere Regelung zu erreichen. Hierbei ist es unerheblich, ob die Fehlerhaftigkeit der Zusage bereits bei ihrer Erteilung erkennbar war oder erst später (z.B. durch eine Rechtsprechung zugunsten des Steuerpflichtigen) erkennbar geworden ist.

#### **Zu § 207 - Außerkrafttreten, Aufhebung und Änderung der verbindlichen Zusage:**

1. Unter Rechtsvorschriften im Sinne von § 207 Abs. 1 sind nur Rechtsnormen zu verstehen, nicht jedoch Verwaltungsanweisungen oder eine geänderte Rechtsprechung.
2. Die Finanzbehörde kann die verbindliche Zusage mit Wirkung für die Zukunft widerrufen oder ändern (§ 207 Abs. 2), z.B. wenn sich die steuerrechtliche Beurteilung des der verbindlichen Zusage zugrunde gelegten Sachverhalts durch die Rechtsprechung oder Verwaltung zum Nachteil des Steuerpflichtigen ändert. Im Einzelfall kann es aus Billigkeitsgründen gerechtfertigt sein, von einem Widerruf der verbindlichen Zusage abzusehen oder die Wirkung des Widerrufs zu einem späteren Zeitpunkt eintreten zu lassen. Eine solche Billigkeitsmaßnahme wird in der Regel jedoch nur dann geboten sein, wenn sich der Steuerpflichtige nicht mehr ohne erheblichen Aufwand bzw. unter beträchtlichen Schwierigkeiten von den im Vertrauen auf die Zusage getroffenen Dispositionen oder eingegangenen vertraglichen Verpflichtungen zu lösen vermag. Der Steuerpflichtige ist vor einer Aufhebung oder Änderung zu hören (§ 91 Abs. 1).

#### **Zu § 208 - Steuerfahndung, Zollfahndung:**

1. Der Steuerfahndung weist das Gesetz folgende Aufgaben zu:
  - a) Vorfeldermittlungen zur Verhinderung von Steuerverkürzungen (§ 85 Satz 2), die auf die Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle gerichtet sind (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3);
  - b) die Verfolgung bekanntgewordener Steuerstraftaten gem. § 386 Abs. 1 Satz 1 und Steuerordnungswidrigkeiten einschließlich der Ermittlung des steuerlich erheblichen Sachverhalts und dessen rechtlicher Würdigung (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 und 2). § 208 Abs. 1 Sätze 2 und 3 bestimmen, welche Vorschriften für das Verfahren zur Durchführung von Steuerfahndungsmaßnahmen maßgebend sind.
2. Die Steuerfahndung übt die Rechte und Pflichten aus,
  - a) die den Finanzämtern im Besteuerungsverfahren zustehen (§§ 85 ff.);



- b) die sich aus § 404 Satz 2 ergeben: erster Zugriff; Durchsuchung; Beschlagnahme; Durchsicht von Papieren sowie sonstige Maßnahmen nach den für die Hilfsbeamten der Staatsanwaltschaft geltenden Vorschriften.
3. Zu Maßnahmen im Besteuerungsverfahren ist die Steuerfahndung auch berechtigt, wenn bereits ein Steuerstrafverfahren eingeleitet worden ist (vgl. BFH-Beschluß vom 29.10.1986, BStBl II 1987 S. 440). Für Einwendungen gegen ihre Maßnahmen im Besteuerungsverfahren ist der Finanzrechtsweg, für Einwendungen gegen Maßnahmen im Strafverfahren wegen Steuerstraftaten der ordentliche Rechtsweg gegeben.
  4. Für die Steuerfahndung gelten bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und bei Vorfeldermittlungen folgende Einschränkungen aus Vorschriften über das Besteuerungsverfahren nicht (§ 208 Abs. 1 Satz 3):
    - a) Andere Personen als die Beteiligten können sofort um Auskunft angehalten werden (§ 93 Abs. 1 Satz 3).
    - b) Das Auskunftersuchen bedarf entgegen § 93 Abs. 2 Satz 2 nicht der Schriftform.
    - c) Die Vorlage von Urkunden kann ohne vorherige Befragung des Vorlagepflichtigen verlangt und die Einsichtnahme in diese Urkunden unabhängig von dessen Einverständnis erwirkt werden (§ 97 Abs. 2 und 3).  
In den Fällen der Buchstaben a) und c) ist § 30 a Abs. 5 zu beachten.
  5. Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen, die sich aus den Vorschriften über die Außenprüfung ergeben, bleiben bestehen (§ 208 Abs. 1 Satz 3). Die Mitwirkungspflicht kann allerdings nicht erzwungen werden, wenn sich der Steuerpflichtige dadurch der Gefahr aussetzen würde, sich selbst wegen einer von ihm begangenen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit belasten zu müssen oder wenn gegen ihn bereits ein Steuerstraf- oder Bußgeldverfahren eingeleitet worden ist. Über diese Rechtslage muß der Steuerpflichtige belehrt werden.
  6. Beamte der Steuerfahndung können mit sonstigen Aufgaben betraut werden (§ 208 Abs. 2).

#### **Zu § 218 - Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis:**

1. Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37) werden durch Verwaltungsakt konkretisiert. Der - ggf. materiellrechtlich unrichtige - Verwaltungsakt beeinflusst zwar nicht die materielle Höhe des Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis, solange er jedoch besteht, legt er fest, ob und in welcher Höhe ein Anspruch durchgesetzt werden kann. Maßgebend ist allein der letzte Verwaltungsakt (z.B. der letzte Änderungsbescheid oder der letzte Abrechnungsbescheid). Der einheitliche Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis kann deshalb bei - ggf. mehrfacher - Änderung einer Festsetzung nicht in unterschiedliche Zahlungs- und Erstattungsansprüche aufgespalten werden (BFH-Urteil vom 06.02.1996, BStBl II 1997 S. 112).

Der Verwaltungsakt wirkt konstitutiv, wenn es sich um steuerliche Nebenleistungen handelt, deren Festsetzung in das Ermessen der Finanzbehörde gestellt ist, z. B. beim Verspätungszuschlag (§ 152).

2. Bei Säumniszuschlägen bedarf es keines Leistungsgebotes, wenn sie zusammen mit der Steuer beigetrieben werden (§ 254 Abs. 2).
3. Über Streitigkeiten, die die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis betreffen, entscheiden die Finanzbehörden durch Abrechnungsbescheid. Als Rechtsbehelf ist der Einspruch gegeben. Die Korrekturmöglichkeiten richten sich nach den §§ 129 bis 131.  
Eine Verfügung über die Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen, Steuervorauszahlungen und anrechenbarer Körperschaftsteuer (Anrechnungsverfügung) ist ein Verwaltungsakt mit Bindungswirkung. Diese Bindungswirkung muß auch beim Erlaß eines Abrechnungsbescheids nach § 218 Abs. 2 beachtet werden. Deshalb kann im Rahmen eines Abrechnungsbescheides die Steueranrechnung zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen nur dann korrigiert werden, wenn eine der Voraussetzungen der §§ 129 - 131 gegeben ist (vgl. BFH-Urteil vom 15.4.1997, BStBl II S. 787).

#### **Zu § 219 - Zahlungsaufforderung bei Haftungsbescheiden:**

1. Es ist zu unterscheiden zwischen der gesetzlichen Entstehung der Haftungsschuld, dem Erlaß des Haftungsbescheides (§ 191) und der Inanspruchnahme des Haftungsschuldners durch Zahlungsaufforderung (Leistungsgebot). § 219 regelt nur die Zahlungsaufforderung. Der Erlaß des Haftungsbescheides selbst wird durch die Einschränkung in der Vorschrift nicht gehindert. Die Zahlungsaufforderung darf jedoch mit dem Haftungsbescheid nur verbunden werden, wenn die Voraussetzungen des § 219 vorliegen. Ist ein Haftungsbescheid ohne Leistungsgebot ergangen, beginnt die Zahlungsverjährung mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem dieser Bescheid wirksam geworden ist (§ 229 Abs. 2).
2. § 219 ist Ausdruck des Grundsatzes, daß der Haftungsschuldner nur nach dem Steuerschuldner (subsidiär) für die Steuerschuld einzustehen hat. Auch in den Fällen des § 219 Satz 2, in denen das Gesetz eine unmittelbare Inan-

spruchnahme des Haftungsschuldners erlaubt, kann es der Ausübung pflichtgemäßen Ermessens entsprechen, sich zunächst an den Steuerschuldner zu halten.

#### **Zu § 220 - Fälligkeit:**

Die angemeldete Steuervergütung bzw. das angemeldete Mindersoll ist erst fällig, sobald dem Steuerpflichtigen die Zustimmung der Finanzbehörde bekannt wird (§ 220 Abs. 2 Satz 2). Wird der Steuerpflichtige schriftlich über die Zustimmung unterrichtet (z.B. zusammen mit einer Abrechnungsmitteilung), ist grundsätzlich davon auszugehen, daß ihm die Zustimmung erst am dritten Tag nach Aufgabe zur Post bekannt geworden ist. Ergeht keine schriftliche Mitteilung, wird die Zustimmung dem Steuerpflichtigen grundsätzlich mit der Zahlung (§ 224 Abs. 3) der Steuervergütung bzw. des Mindersolls bekannt.

#### **Zu § 224 - Leistungsort, Tag der Zahlung:**

1. § 224 Abs. 2 Nr. 3 stellt sicher, daß Verzögerungen bei der Einziehung aufgrund einer Einzugsermächtigung nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen.
2. Die Regelungen zum Tag der Zahlung (§ 224 Abs. 2 und 3) gelten nur bei wirksam geleisteten Zahlungen, d. h. wenn der geleistete Betrag den Empfänger erreicht hat.

#### **Zu § 226 - Aufrechnung:**

1. Für die Aufrechnung gelten die Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuches (§§ 387 bis 396 BGB) sinngemäß. Eine Aufrechnung kann danach erst erklärt werden, wenn die Aufrechnungslage gegeben ist; dies bedeutet Erfüllbarkeit (d.h. abstrakte Entstehung) der Verpflichtung des Aufrechnenden (Hauptforderung) und gleichzeitige Fälligkeit seiner Forderung (Gegenforderung). Das Finanzamt ist allerdings an der Aufrechnung gehindert, wenn die Durchsetzbarkeit der Gegenforderung durch Aussetzung der Vollziehung oder Stundung ausgeschlossen ist (vgl. BFH-Urteil vom 31.08. 1995, BStBl II 1996 S. 55).

§ 390 Satz 2 BGB wird durch § 226 Abs. 2 AO ausgeschlossen. Die Gegenseitigkeit von Forderungen aus dem Steuerschuldverhältnis ist gewahrt, wenn die Abgabe derselben Körperschaft zusteht (§ 226 Abs. 1) oder von derselben Körperschaft verwaltet wird (§ 226 Abs. 4). Das Finanzamt kann daher von einem Steuerpflichtigen geforderte Kraftfahrzeugsteuer (dem Land allein zustehende Abgabe) gegen an diesen Steuerpflichtigen zu erstattenden Solidaritätszuschlag (dem Bund allein zustehende Abgabe) aufrechnen. Bei der Aufrechnung durch den Steuerpflichtigen findet § 395 BGB keine Anwendung (BFH-Urteil vom 25.04.1989, BStBl II S. 949).

2. Eine Aufrechnung bewirkt nach § 226 Abs. 1 AO i.V.m. § 389 BGB, dass die Forderungen, soweit sie sich decken, als in dem Zeitpunkt erloschen gelten, in welchem sie zur Aufrechnung geeignet einander gegenüberstehen. Dabei ist nicht auf die Festsetzung oder die Fälligkeit eines Steueranspruchs bzw. eines Steuererstattungsanspruchs abzustellen, sondern auf dessen abstrakte materiellrechtliche Entstehung (vgl. BFH-Urteil vom 3. Mai 1991, BFH/NV 1992 S. 77). Materiellrechtlich entstehen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis bereits mit Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes, d.h. z.B. die veranlagte Einkommensteuer bereits mit Ablauf des Veranlagungszeitraumes; auf die Kenntnis des Finanzamts oder des Steuerpflichtigen über Grund und Höhe der abstrakt entstandenen Ansprüche kommt es nicht an.

Das Steuererhebungsverfahren knüpft aber - anders als das Zivilrecht - nicht an die abstrakte Entstehung, sondern an die Konkretisierung des Steueranspruchs bzw. Steuererstattungsanspruchs durch dessen Festsetzung im Steuerbescheid und seine hieran anschließende Fälligkeit an (vgl. § 218 Abs. 1). Deshalb geht die Rückwirkung einer Aufrechnung bei der Berechnung von Zinsen und Säumniszuschlägen nicht über den Zeitpunkt der Fälligkeit der Schuld des Aufrechnenden hinaus (vgl. § 238 Abs. 1 Satz 3 und § 240 Abs. 1 Satz 5). Rechnet das Finanzamt mit einer Steuerforderung gegen eine später als die Steuerforderung fällig gewordene Erstattungsforderung auf, bleiben deshalb Säumniszuschläge hinsichtlich der zur Aufrechnung gestellten Steuerforderung für die Zeit vor der Fälligkeit der Erstattungsforderung bestehen.

Bei der Umbuchung von Steuererstattungs- oder Steuervergütungsansprüchen, die sich aus Steueranmeldungen ergeben, gilt die Erstattung/Vergütung aus Billigkeitsgründen als am Tag des Eingangs der Steueranmeldung, frühestens jedoch als am ersten Tag des auf den Anmeldungszeitraum folgenden Monats geleistet (Wertstellung). Dies gilt entsprechend, wenn die Steuererstattung oder Steuervergütung abweichend von der Steueranmeldung festgesetzt wird.

3. Soweit sich die Aufrechnungslage weder aus § 226 Abs. 1 aufgrund der Ertragsberechtigung noch aus § 226 Abs. 4 aufgrund der Verwaltungshoheit ergibt, kann in geeigneten Fällen die erforderliche Gegenseitigkeit seitens der Fi-

nanzverwaltung dadurch hergestellt werden, daß zwecks Einziehung der zu erhebende (ggf. anteilige) Anspruch an die Körperschaft, die den anderen Anspruch zu erfüllen hat, abgetreten und damit die Gläubiger-/Schuldneridentität i. S. des § 226 Abs. 1 herbeigeführt wird (BFH-Urteil vom 05.09.1989, BStBl II S. 1004).

4. Für die Erklärung der Aufrechnung ist grundsätzlich die Behörde zuständig, die den Anspruch, gegen den aufgerechnet werden soll, zu erfüllen hat.
5. Liegen die Voraussetzungen für eine Aufrechnung nicht vor, bleibt die Möglichkeit einer vertraglichen Verrechnung der Forderungen. Ein solcher Verrechnungsvertrag kommt z. B. dadurch zustande, daß der Unternehmer (eine Personengesellschaft) gleichzeitig mit der Umsatzsteuer-Voranmeldung dem Finanzamt die Verrechnung seines Umsatzsteuer-Erstattungsanspruchs mit der Einkommensteuer-Forderung des Finanzamts an einen der Gesellschafter anbietet und das Finanzamt dieses Angebot ausdrücklich oder stillschweigend annimmt. Die Rechtswirksamkeit eines Verrechnungsvertrags ist nach den allgemeinen Rechtsgrundsätzen über den Abschluß von Verträgen zu beurteilen (BFH-Urteile vom 13.10.1972, BStBl II 1973 S. 66, vom 21.03.1978, BStBl II S. 606, und vom 30.10.1984, BStBl II 1985 S. 114).

#### **Zu § 228 - Gegenstand der Verjährung, Verjährungsfrist:**

1. Die Zahlungsverjährung erstreckt sich auch auf Ansprüche des Steuerpflichtigen. Der einheitliche Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis (z.B. für die Steuer eines Veranlagungszeitraums) kann bei - ggf. mehrfach - geänderter Festsetzung nicht in unterschiedliche Zahlungs- und Erstattungsansprüche aufgespalten werden, die bezogen auf die jeweils ergangenen Verwaltungsakte unterschiedlichen Verjährungsfristen unterliegen (BFH-Urteil vom 06.02.1996, BStBl II 1997 S. 112).
2. Fällt das Ende der Verjährungsfrist auf einen Sonntag, einen gesetzlichen Feiertag oder einen Sonnabend, so endet die Verjährungsfrist erst mit dem Ablauf des nächstfolgenden Werktages (§ 108 Abs. 3).
3. Die Zahlungsverjährung führt zum Erlöschen des Anspruchs (§§ 47, 232).

#### **Zu § 229 - Beginn der Verjährung:**

Die Zahlungsverjährung beginnt grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Anspruch erstmals fällig geworden ist. Wird durch eine Steueranmeldung oder Steuerfestsetzung erst die Voraussetzung für die Durchsetzung des Anspruchs geschaffen, so beginnt die Verjährung auch bei früherer Fälligkeit des Anspruchs (z. B. bei den sog. Fälligkeitssteuern) nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steueranmeldung oder die Festsetzung, die Aufhebung oder Änderung der Festsetzung eines Anspruchs wirksam geworden ist. Dies gilt unabhängig davon, ob der Bescheid angefochten wird oder nicht.

#### **Zu § 231 - Unterbrechung der Verjährung:**

1. Für die Unterbrechung genügt, daß das maßgebliche Schriftstück vor Ablauf der Verjährungsfrist die Finanzbehörde verlassen hat oder daß bei öffentlicher Zustellung bis zu diesem Zeitpunkt der Aushang erfolgt ist (§ 169 Abs. 1 Satz 3).
2. Zu den Unterbrechungstatbeständen gehört auch die schriftliche Geltendmachung eines Zahlungsanspruchs durch den Steuerpflichtigen.

#### **Zu § 233a - Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen:**

##### **Allgemeines**

1. Die Verzinsung nach § 233a (Vollverzinsung) soll im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen einen Ausgleich dafür schaffen, daß die Steuern trotz gleichen gesetzlichen Entstehungszeitpunkts, aus welchen Gründen auch immer, zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und erhoben werden. Die Verzinsung ist gesetzlich vorgeschrieben; die Zinsfestsetzung steht nicht im Ermessen der Finanzbehörde. Die Zinsen werden grundsätzlich im automatisierten Verfahren berechnet, festgesetzt und zum Soll gestellt. Die Zinsfestsetzung wird regelmäßig mit dem Steuerbescheid oder der Abrechnungsmittelteilung verbunden.

##### **Sachlicher und zeitlicher Geltungsbereich**

2. Die Verzinsung ist beschränkt auf die Festsetzung der Einkommen-, Körperschaft-, Vermögen-, Umsatz- und Gewerbesteuer (§ 233a Abs. 1 Satz 1). Von der Verzinsung ausgenommen sind die übrigen Steuern und Abgaben so-

wie Steuervorauszahlungen und Steuerabzugsbeträge (§ 233a Abs. 1 Satz 2). Auch bei der Nachforderung von Abzugsteuern gegenüber dem Steuerschuldner, der Festsetzung der vom Arbeitgeber übernommenen Lohnsteuer sowie der Festsetzung der Umsatzsteuer im Abzugsverfahren erfolgt keine Verzinsung nach § 233a. Kirchensteuern werden nur verzinst, soweit die Landeskirchensteuergesetze dies vorsehen.

Die Verzinsung gilt erstmals für Steuern, die nach dem 31.12.1988 (bzw. in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet nach dem 31.12.1990) entstehen (Art. 97 § 15 Abs. 4, Art. 97 a § 2 Nr. 10 EGAO). Ein Erstattungsanspruch hinsichtlich einer früher entstandenen Steuer ist auch dann nicht nach § 233a zu verzinsen, wenn er auf einer nach diesem Zeitpunkt geleisteten Zahlung beruht.

#### **Zinsschuldner/-gläubiger**

3. Bei der Verzinsung von Steuernachzahlungen ist der Steuerschuldner auch Zinsschuldner. Schulden mehrere Personen die Steuer als Gesamtschuldner, sind sie auch Gesamtschuldner der Zinsen. Bei der Verzinsung von Erstattungsansprüchen ist grundsätzlich der Gläubiger des Erstattungsanspruchs Zinsgläubiger. Die Aufteilung der Zinsen nach §§ 268 ff. hat für die Zinsberechnung keine Bedeutung. Zur Abtretung eines Anspruchs auf Erstattungs-zinsen vgl. zu § 46, Nr. 1.

#### **Zinslauf**

4. Der Zinslauf beginnt im Regelfall 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist (Karenzzeit nach § 233a Abs. 2 Satz 1). Er endet mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird (§ 233a Abs. 2 Satz 3). Sind Steuern zu verzinsen, die vor dem 1. Januar 1994 entstanden sind, endet der Zinslauf spätestens vier Jahre nach seinem Beginn (Art. 97 § 15 Abs. 8 EGAO). Der Zeitpunkt der Zahlung oder der Fälligkeit der Steuernachforderung oder der Steuererstattung ist grundsätzlich unbeachtlich.
5. Bei Steuerfestsetzungen durch Steuerbescheid endet der Zinslauf am Tag der Bekanntgabe des Steuerbescheids (§ 124 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 122). Dies kann auch ein Sonnabend, ein Sonntag oder ein gesetzlicher Feiertag sein. Bei Umsatzsteuererklärungen mit einem Unterschiedsbetrag zuungunsten des Steuerpflichtigen endet der Zinslauf grundsätzlich am Tag des Eingangs der Steueranmeldung (§ 168 Satz 1). Bei zustimmungsbedürftigen Umsatzsteuererklärungen mit einem Unterschiedsbetrag zugunsten des Steuerpflichtigen endet der Zinslauf grundsätzlich mit Ablauf des Tages, an dem dem Steuerpflichtigen die Zustimmung der Finanzbehörde bekannt wird (vgl. zu § 168, Nrn. 3 und 4). Dies gilt auch in den Fällen, in denen die Zustimmung allgemein erteilt wird (vgl. zu § 168, Nr. 9).
6. Ein voller Zinsmonat (§ 238 Abs. 1 Satz 2) ist erreicht, wenn der Tag, an dem der Zinslauf endet, hinsichtlich seiner Zahl dem Tag entspricht, der dem Tag vorhergeht, an dem die Frist begann (BFH-Urteil vom 24.07.1996, BStBl II 1997 S. 6). Begann der Zinslauf z. B. am 01.04. und wurde die Steuerfestsetzung am 30.04. bekanntgegeben, ist bereits ein voller Zinsmonat gegeben.
7. Behauptet der Steuerpflichtige, ihm sei der Steuerbescheid bzw. die erweiterte Abrechnungsmitteilung später als nach der Zugangsvermutung des § 122 Abs. 2 zugegangen, bleibt der ursprüngliche Bekanntgabetag für die Zinsberechnung maßgebend, wenn das Guthaben bereits erstattet wurde. Gleiches gilt, wenn der Steuerbescheid bzw. die Abrechnungsmitteilung nach einem erfolglosen Bekanntgaberversuch erneut abgesandt wird und das Guthaben bereits erstattet wurde. Wurde bei einer Änderung/Berichtigung einer Steuerfestsetzung vor ihrer Bekanntgabe ein Guthaben bereits erstattet, ist allerdings die Zinsfestsetzung im bekanntgegebenen Bescheid so durchzuführen, als ob das Guthaben noch nicht erstattet worden wäre.
8. Für die Einkommen- und Körperschaftsteuer beträgt die Karenzzeit 21 Monate, wenn die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bei der erstmaligen Steuerfestsetzung für das jeweilige Jahr überwiegen (§ 233a Abs. 2 Satz 2). Unter dieser Voraussetzung beginnt der Zinslauf für die Einkommen- und Körperschaftsteuer 1995 daher nicht bereits am 01.04.1997, sondern am 01.10.1997. Eine über die Karenzzeit hinaus gewährte Frist zur Abgabe der Steuererklärung ist für die Verzinsung unbeachtlich.
9. Stellt sich später heraus, daß die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft die anderen Einkünfte nicht überwiegen, bleibt es gleichwohl bei der Karenzzeit von 21 Monaten. Umgekehrt bleibt es bei der Karenzzeit von 15 Monaten, wenn sich später herausstellt, daß entgegen den Verhältnissen bei der erstmaligen Steuerfestsetzung die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft die übrigen Einkünfte überwiegen. Sind die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft negativ, überwiegen die anderen Einkünfte, wenn diese positiv oder in geringerem Maße negativ sind.
10. Soweit die Steuerfestsetzung auf der erstmaligen Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses oder eines Verlustrücktrags beruht, beginnt der Zinslauf nach § 233a Abs. 2 a erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten oder der Verlust entstanden ist. Die steuerlichen Auswirkungen eines Verlustrücktrags bzw. eines rückwirkenden Ereignisses werden daher bei der Berechnung von Zinsen nach § 233a erst ab einem vom Regelfall abweichenden späteren Zinslaufbeginn berücksichtigt. Soweit § 10d Abs. 1 EStG entsprechend gilt bzw. Verluste nach Maßgabe des § 10d Abs. 1 EStG rücktragsfähig sind, ist § 233a Abs. 2a entsprechend anzuwenden (vgl. z.B. § 10b Abs. 1 Sätze 4 und 5 und § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG). Ob ein Ereignis steuerliche

Rückwirkung hat, beurteilt sich nach dem jeweils anzuwendenden Steuergesetz (BFH-Urteil vom 26. Juli 1984, BStBl II S. 786). § 233a Abs. 2 a ist auch dann anzuwenden, wenn ein rückwirkendes Ereignis bereits bei der erstmaligen Steuerfestsetzung berücksichtigt wird.

Durch den erstmaligen Beschluss über eine offene Gewinnausschüttung für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr wird kein abweichender Zinslauf gemäß § 233a Abs. 2a ausgelöst. Dies gilt auch dann, wenn dieser Beschluss erst nach Ablauf des folgenden Wirtschaftsjahres gefasst wird (BFH-Urteil vom 29.11.2000, BStBl 2001 II S. ...).

Der besondere Zinslauf nach § 233a Abs. 2 a endet mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird (§ 233a Abs. 2 Satz 3). Sind Steuern zu verzinsen, die vor dem 1. Januar 1994 entstanden sind, endet der besondere Zinslauf spätestens vier Jahre nach seinem Beginn (Art. 97 § 15 Abs. 8 EGAO). § 233a Abs. 2 a ist erstmals anzuwenden, soweit die Verluste oder rückwirkenden Ereignisse nach dem 31. Dezember 1995 entstanden bzw. eingetreten sind (Art. 97 § 15 Abs. 8 EGAO).

#### **Grundsätze der Zinsberechnung**

11. Die Zinsen betragen für jeden vollen Monat des Zinslaufs einhalb vom Hundert (§ 238 Abs. 1 Satz 1). Für ihre Berechnung wird der zu verzinsende Betrag jeder Steuerart auf den nächsten durch fünfzig Euro teilbaren Betrag abgerundet (§ 238 Abs. 2). Dabei sind die zu verzinsenden Ansprüche zu trennen, wenn Steuerart, Zeitraum oder der Tag des Beginns des Zinslaufs voneinander abweichen (vgl. zu § 238, Nr. 2). Zinsen sind auf volle Euro zum Vorteil des Steuerpflichtigen gerundet festzusetzen (§ 239 Abs. 2 Satz 1); sie werden nur dann festgesetzt, wenn sie mindestens zehn Euro betragen (§ 239 Abs. 2 Satz 2). Die durch das StEuglG geänderten Regelungen in §§ 238 Abs. 2 und 239 Abs. 2 gelten in allen Fällen, in denen Zinsen nach dem 31. Dezember 2001 festgesetzt werden (Art. 97 § 15 Abs. 10 EGAO); entscheidend ist damit, wann die Zinsfestsetzung bekannt gegeben wird, und nicht, wann der Zinslauf begonnen oder geendet hat.
12. Für die Zinsberechnung gelten die Grundsätze der sog. Sollverzinsung. Berechnungsgrundlage ist der Unterschied zwischen dem festgesetzten Soll und dem vorher festgesetzten Soll (Vorsoll). Bei der Berechnung von Erstattungszinsen gelten allerdings Besonderheiten, wenn Steuerbeträge nicht oder nicht fristgerecht gezahlt wurden (§ 233a Abs. 3 Satz 3).
13. Es ist grundsätzlich unerheblich, ob das Vorsoll bei Fälligkeit getilgt worden ist. Ggf. treten insoweit besondere Zins- und Säumnisfolgen (z.B. Stundungszinsen, Säumniszuschläge) ein. Nachzahlungszinsen nach § 233a sind andererseits auch dann festzusetzen, wenn das Finanzamt vor Festsetzung der Steuer freiwillige Leistungen auf die Steuerschuld angenommen hat und hierdurch die festgesetzte Steuerschuld insgesamt erfüllt wird. Voraussetzung für die Verzinsung ist lediglich, daß die Steuerfestsetzung zu einem Unterschiedsbetrag nach § 233a Abs. 3 führt (§ 233a Abs. 1 Satz 1). Wegen des zeitanteiligen Erlasses von Nachzahlungszinsen in diesen Fällen vgl. Nr. 70.

#### **Zinsberechnung bei der erstmaligen Steuerfestsetzung**

14. Bei der erstmaligen Steuerfestsetzung (endgültige Steuerfestsetzung, vorläufige Steuerfestsetzung, Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung) ist Berechnungsgrundlage der Unterschied zwischen dem dabei festgesetzten Soll (festgesetzte Steuer abzüglich anzurechnender Steuerabzugsbeträge und anzurechnender Körperschaftsteuer) und dem Vorauszahlungssoll. Maßgebend sind die bis zum Beginn des Zinslaufs festgesetzten Vorauszahlungen (§ 233a Abs. 3 Satz 1). Einbehaltene und anzurechnende Steuerabzugsbeträge sind unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung durch den Abzugsverpflichteten zu berücksichtigen.
15. Vorauszahlungen können noch innerhalb der gesetzlichen Fristen (z. B. § 37 Abs. 3 Satz 3 EStG) angepasst werden. Leistet der Steuerpflichtige vor Ablauf der Karenzzeit eine freiwillige Vorauszahlung, ist dies als Antrag auf Anpassung der bisher festgesetzten Vorauszahlungen anzusehen. Diesem Antrag soll regelmäßig entsprochen werden. Eine nachträgliche Erhöhung der Vorauszahlungen zur Einkommen- und Körperschaftsteuer erfolgt jedoch nur dann, wenn der Erhöhungsbetrag mindestens 2.500 € beträgt (§ 37 Abs. 5 EStG, § 49 Abs. 1 KStG; vgl. auch BFH-Urteil vom 5. Juni 1996, BStBl II S. 503).
16. Bei der Umsatzsteuer kann der Steuerpflichtige eine Anpassung der Vorauszahlungen durch die Abgabe einer berechtigten Voranmeldung (§ 153 Abs. 1) herbeiführen. Die berichtigte Voranmeldung steht einer geänderten Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich und bedarf keiner Zustimmung der Finanzbehörde, wenn sie zu einer Erhöhung der bisher zu entrichtenden Steuer oder einem geringeren Erstattungsbetrag führt (vgl. zu § 168, Nr. 12). Eine nach Ablauf der Karenzzeit abgegebene (erstmalige oder berichtigte) Voranmeldung ist bei der Berechnung des Unterschiedsbetrages nach § 233a Abs. 3 Satz 1 nicht zu berücksichtigen. In diesem Fall soll aber unverzüglich eine Festsetzung der Jahressteuer unter Vorbehalt der Nachprüfung erfolgen.
17. Leistet der Steuerpflichtige nach Ablauf der Karenzzeit eine freiwillige Zahlung, soll bei Vorliegen der Steuererklärung unverzüglich eine Steuerfestsetzung erfolgen. Diese Steuerfestsetzung kann zur Beschleunigung auch durch eine personelle Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung erfolgen. In diesem Fall kann sich die Steuerfestsetzung auf die bisher festgesetzten Vorauszahlungen zuzüglich der freiwillig geleisteten Zahlung beschränken. Auf die Angabe der Besteuerungsgrundlagen kann dabei verzichtet werden.

18. Bei der freiwilligen Zahlung kann grundsätzlich unterstellt werden, daß die Zahlung ausschließlich auf die Hauptsteuer (Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer) entfällt. Die Folgesteuern sind ggf. daneben festzusetzen und zu erheben.
19. Ergibt sich bei der ersten Steuerfestsetzung ein Unterschiedsbetrag zuungunsten des Steuerpflichtigen (Mehrso), werden Nachzahlungszinsen für die Zeit ab Beginn des Zinslaufs bis zur Wirksamkeit der Steuerfestsetzung berechnet (§ 233a Abs. 2 Satz 3).

20. **Beispiel 1:**

Einkommensteuer 2004	
Steuerfestsetzung vom 08.12.2006,	
bekanntgegeben am 11.12.2006	21.000 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge	<u>./ 1.000 €</u>
Soll:	20.000 €
abzüglich festgesetzte Vorauszahlungen:	<u>./ 13.000 €</u>
Unterschiedsbetrag (Mehrso):	<u><u>7.000 €</u></u>

Zu verzinsen sind 7.000 € zuungunsten des Steuerpflichtigen für die Zeit vom 01.04.2006 bis 11.12.2006 (8 volle Monate x 0,5 v.H. = 4 v.H.).

**festzusetzende Zinsen (Nachzahlungszinsen):** 280 €

21. Ergibt sich ein Unterschiedsbetrag zugunsten des Steuerpflichtigen (Minderso), ist dieser ebenfalls Grundlage der Zinsberechnung. Um Erstattungszinsen auf festgesetzte, aber nicht entrichtete Vorauszahlungen zu verhindern, ist nur der tatsächlich zu erstattende Betrag - und zwar für den Zeitraum zwischen der Zahlung der zu erstattenden Beträge und der Wirksamkeit der Steuerfestsetzung - zu verzinsen (§ 233a Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 Satz 3).

22. **Beispiel 2:**

Einkommensteuer 2004	
Steuerfestsetzung vom 08.12.2006,	
bekanntgegeben am 11.12.2006	1.000 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge	<u>./ 1.000 €</u>
Soll:	0 €
abzüglich festgesetzte Vorauszahlungen:	<u>./ 13.000 €</u>
Unterschiedsbetrag (Minderso):	<u><u>./ 13.000 €</u></u>

Da der Steuerpflichtige am 08.06.2006 5.000 € gezahlt hat und darüber hinaus keine weiteren Zahlungen erfolgt sind, sind lediglich 5.000 € zu erstatten.

Zu verzinsen sind 5.000 € zugunsten des Steuerpflichtigen für die Zeit vom 08.06.2006 bis 11.12.2006  
(6 volle Monate x 0,5 v.H. = 3 v.H.).

**festzusetzende Zinsen (Erstattungszinsen):**

./ 150 €

23. Besteht der zu erstattende Betrag aus mehreren Einzahlungen, richtet sich der Zinsberechnungszeitraum nach der Einzahlung des jeweiligen Teilbetrags, wobei unterstellt wird, daß die Erstattung zuerst aus dem zuletzt gezahlten Betrag erfolgt.
24. Der Erstattungsbetrag ist für die Zinsberechnung auf den nächsten durch fünfzig Euro teilbaren Betrag abzurunden (z. B. ist ein Erstattungsbetrag von 375 € auf 350 € abzurunden). Ist mehr als ein Betrag (mehrere Einzahlungen) zu verzinsen, so ist der durch die Rundung auf volle fünfzig Euro sich ergebende Spitzenbetrag vom Teilbetrag mit dem ältesten Wertstellungstag abzuziehen.
25. Die Verzinsung des zu erstattenden Betrages erfolgt nur bis zur Höhe des Mindersolls. Freiwillig geleistete Zahlungen sollen zum Anlaß genommen werden, die bisher festgesetzten Vorauszahlungen anzupassen (vgl. Nrn. 15 und 16) oder die Jahressteuer unverzüglich festzusetzen (vgl. Nr. 17). Bis zur Festsetzung der Vorauszahlung oder der Jahressteuer sind sie aber zur Vermeidung von Mißbräuchen von der Verzinsung ausgeschlossen.

26. **Beispiel 3:**

Einkommensteuer 2004

Steuerfestsetzung vom 19.07.2006,

bekanntgegeben am 22.07.2006

abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge

14.000 €

./ 2.000 €

Soll:

12.000 €

abzüglich festgesetzter Vorauszahlungen:

./ 13.000 €

Unterschiedsbetrag (Mindersoll)

./ 1.000 €

Der Steuerpflichtige hat die Vorauszahlungen jeweils bei Fälligkeit entrichtet; am 20.06.2006 zahlte er zusätzlich **freiwillig** 7.000 € Zu erstatten sind daher insgesamt 8.000 €

Zu verzinsen sind 1.000 € zugunsten des Steuerpflichtigen für die Zeit vom 01.04.2006 bis 22.07.2006  
(3 volle Monate x 0,5 v.H. = 1,5 v.H.).

**Festzusetzende Zinsen (Erstattungszinsen):**

./ 15 €

27. Bei der Ermittlung freiwilliger (Über-)Zahlungen des Steuerpflichtigen, die bei der Berechnung der Erstattungszinsen außer Ansatz bleiben, sind die zuletzt eingegangenen, das Vorauszahlungssoll übersteigenden Zahlungen als freiwillig anzusehen.
28. Wenn bei der erstmaligen Steuerfestsetzung ein rückwirkendes Ereignis oder ein Verlustrücktrag berücksichtigt wurde, beginnt der Zinslauf insoweit erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem dieses rückwirkende Ereignis eingetreten oder der Verlust entstanden ist (§ 233a Abs. 2 a). Der Unterschiedsbetrag nach § 233a Abs. 3 Satz 1 ist deshalb in Teil-Unterschiedsbeträge aufzuteilen, soweit diese einen unterschiedlichen Zinslaufbeginn nach § 233a Abs. 2 und Abs. 2 a haben (§ 233a Abs. 7 Satz 1 1. Halbsatz). Innerhalb dieser Teil-Unterschiedsbeträge sind Sollminderungen und Sollerhöhungen mit gleichem Zinslaufbeginn zu saldieren.
29. Die Teil-Unterschiedsbeträge sind in ihrer zeitlichen Reihenfolge, beginnend mit dem ältesten Zinslaufbeginn, zu ermitteln (§ 233a Abs. 7 Satz 1 2. Halbsatz). Dabei ist unerheblich, ob sich der einzelne Teil-Unterschiedsbetrag zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen auswirkt.

Zunächst ist die fiktive Steuer zu ermitteln, die sich ohne Berücksichtigung rückwirkender Ereignisse und Verlustrückträge ergeben würde. Die Differenz zwischen dieser fiktiven Steuer, vermindert um anzurechnende Steuerabzugsbeträge und anzurechnende Körperschaftsteuer, und den festgesetzten Vorauszahlungen ist der erste für die Zinsberechnung maßgebliche Teil-Unterschiedsbetrag.

Im nächsten Schritt ist auf der Grundlage dieser fiktiven Steuerermittlung die fiktive Steuer zu berechnen, die sich unter Berücksichtigung der rückwirkenden Ereignisse oder Verlustrückträge mit dem ältesten Zinslaufbeginn ergeben würde. Die Differenz zwischen dieser und der zuvor ermittelten fiktiven Steuer, jeweils vermindert um anzu-

rechnende Steuerabzugsbeträge und anzurechnende Körperschaftsteuer, ist der für die Zinsberechnung maßgebliche zweite Teil-Unterschiedsbetrag. Dies gilt entsprechend für weitere Teil-Unterschiedsbeträge mit späterem Zinslaufbeginn.

30. **Beispiel 4:**  
Einkommensteuer 2004

	zu versteuerndes Einkommen (z.v.E.)	Steuer
erstmalige Steuerfestsetzung:	50.000 €	14.801 €
dabei wurden berücksichtigt:		
- Verlustrücktrag aus 2005	./. 7.500 €	
- rückwirkendes Ereignis aus 2006	2.500 €	
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge		./. 0 €
Soll:		14.801 €
abzüglich festgesetzte Vorauszahlungen		./. 10.550 €
Unterschiedsbetrag (Mehrsoll):		<u>+ 4.251 €</u>

**Ermittlung der Teil-Unterschiedsbeträge:**

	z.v.E.	Steuer	
• Vorsoll (festgesetzte Vorauszahlungen)		<u>10.550 €</u>	
• 1. Schattenveranlagung (Steuerfestsetzung ohne Berücksichtigung des rückwirkenden Ereignisses und des Verlustrücktrages):	55.000 €	17.200 €	
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge		./. 0 €	
fiktives Soll:		<u>17.200 €</u>	
<b>Erster Teil-Unterschiedsbetrag =</b>			<b>+ 6.650 €</b>
• 2. Schattenveranlagung (1. Schattenveranlagung + Verlust- rücktrag aus 2005)	47.500 €	13.634 €	
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge		./. 0 €	
fiktives Soll:		<u>13.634 €</u>	
<b>Zweiter Teil-Unterschiedsbetrag =</b>			<b>./. 3.566 €</b>
• 3. Schattenveranlagung (2. Schattenveranlagung + rückwirkendes Ereignis aus 2006):	50.000 €	14.801 €	
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge		./. 0 €	
fiktives Soll:		<u>14.801 €</u>	
<b>Dritter Teil-Unterschiedsbetrag =</b>			<b>+ 1.167 €</b>
<b>Summe der Teil-Unterschiedsbeträge:</b>			<b><u>+ 4.251 €</u></b>

31. Alle Teil-Unterschiedsbeträge sind jeweils gesondert auf den nächsten durch fünfzig Euro teilbaren Betrag abzurunden, da der Zinslauf für die zu verzinsenden Beträge zu jeweils abweichenden Zeitpunkten beginnt (§ 238 Abs. 2).
32. Die auf die einzelnen Teil-Unterschiedsbeträge entfallenden Zinsen sind eigenständig und in ihrer zeitlichen Reihenfolge zu berechnen, beginnend mit den Zinsen auf den Teil-Unterschiedsbetrag mit dem ältesten Zinslaufbeginn (§ 233a Abs. 7 Satz 1 2. Halbsatz). Dabei ist für jeden Zinslauf bzw. Zinsberechnungszeitraum eigenständig zu prüfen, inwieweit jeweils volle Zinsmonate vorliegen.



33.

**Beispiel 5:**

Einkommensteuer 2004

	z.v.E.	Steuer
Steuerfestsetzung vom 11.12.2006, bekanntgegeben am 14.12.2006	60.723 €	19.306 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugs- beträge		./ 1.000 €
Soll:		18.306 €
abzüglich festgesetzte Vorauszahlungen:		./ 12.000 €
Unterschiedsbetrag (Mehrsohl):		<u>+ 6.306 €</u>

Bei dieser Steuerfestsetzung wurde ein rückwirkendes Ereignis aus 2005 (Erhöhung des z.v.E. um 2.492 €) berücksichtigt.

**Ermittlung der Teil-Unterschiedsbeträge:**

	z.v.E.	Steuer	
• Vorsoll (festgesetzte Vorauszahlungen)		<u>12.000 €</u>	
• 1. Schattenveranlagung (Steuerfestsetzung ohne Berücksichtigung des rückwirkenden Ereignis- ses):	58.231 €	18.135 €	
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge		./ 1.000 €	
fiktives Soll:		<u>17.135 €</u>	
<b>Erster Teil-Unterschiedsbetrag =</b>			<b>+ 5.135 €</b>
• 2. Schattenveranlagung (1. Schattenveranlagung + rückwirkendes Ereignis aus 2005)	60.723 €	19.306 €	
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge		./ 1.000 €	
fiktives Soll:		<u>18.306 €</u>	
<b>Zweiter Teil-Unterschiedsbetrag =</b>			<b>+ 1.171 €</b>
<b>Summe der Teil-Unterschiedsbeträge:</b>			<b><u>+ 6.306 €</u></b>

**Zinsberechnung:**

Teil-Unterschiedsbetrag mit Zinslaufbeginn 01.04.2006:	5.135 €
Teil-Unterschiedsbetrag mit Zinslaufbeginn 01.04.2007:	1.171 €

**Verzinsung des Teil-Unterschiedsbetrags mit Zinslaufbeginn 01.04.2006:**

Zu verzinsen sind 5.100 € zuungunsten des Steuerpflichtigen für die Zeit vom 01.04.2006 bis 14.12.2006

(8 volle Monate x 0,5 v.H. = 4 v.H.).

Nachzahlungszinsen = 204 €

Abrundung gem. § 238 Abs. 2: 35 €

**Verzinsung des Teil-Unterschiedsbetrags mit Zinslaufbeginn 01.04.2007:**

Hinsichtlich des Teil-Unterschiedsbetrags von 1.171 € sind keine Nachzahlungszinsen zu berechnen, da die für ihn maßgebliche Karenzzeit im Zeitpunkt der Steuerfestsetzung noch nicht abgelaufen ist.

0 €

**Insgesamt festzusetzende Zinsen (Nachzahlungszinsen):**

204 €

34.

**Beispiel 6:**

Einkommensteuer 2004

	z.v.E.	Steuer
Steuerfestsetzung vom 10.12.2007, bekanntgegeben am 13.12.2007	57.781 €	17.924 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge		<u>./. 1.000 €</u>
Soll:		16.924 €
abzüglich festgesetzte Vorauszahlungen:		<u>./. 12.000 €</u>
Unterschiedsbetrag (Mehrersoll):		<u>+ 4.924 €</u>

Bei dieser Steuerfestsetzung wurde ein rückwirkendes Ereignis aus 2005 (Erhöhung des z.v.E. um 2.571 €) berücksichtigt.

**Ermittlung der Teil-Unterschiedsbeträge:**

	z.v.E.	Steuer	
• Vorsoll (festgesetzte Vorauszahlungen)		<u>12.000 €</u>	
• 1. Schattenveranlagung (Steuerfestsetzung ohne Berücksichtigung des rückwirkenden Ereignisses):	55.210 €	16.715 €	
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge		<u>./. 1.000 €</u>	
fiktives Soll:		<u>15.715 €</u>	
<b>Erster Teil-Unterschiedsbetrag =</b>			<b>+ 3.715 €</b>
• 2. Schattenveranlagung (1. Schattenveranlagung + rückwirkendes Ereignis aus 2005)	57.781 €	17.924 €	
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge		<u>./. 1.000 €</u>	
fiktives Soll:		<u>16.924 €</u>	
<b>Zweiter Teil-Unterschiedsbetrag =</b>			<b>+ 1.209 €</b>
<b>Summe der Teil-Unterschiedsbeträge:</b>			<b>+ 4.924 €</b>

**Zinsberechnung:**

Teil-Unterschiedsbetrag mit Zinslaufbeginn 01.04.2006:	+ 3.715 €
Teil-Unterschiedsbetrag mit Zinslaufbeginn 01.04.2007:	+ 1.209 €

**Verzinsung des Teil-Unterschiedsbetrags mit Zinslaufbeginn 01.04.2006:**

Zu verzinsen sind 3.700 € zuungunsten des Steuerpflichtigen für die Zeit vom 01.04.2006 bis 13.12.2007 (20 volle Monate x 0,5 v.H. = 10 v.H.).		
Nachzahlungszinsen:		370 €
Abrundung gem. § 238 Abs. 2:	15 €	

**Verzinsung des Teil-Unterschiedsbetrags mit Zinslaufbeginn 01.04.2007:**

Zu verzinsen sind 1.200 € zuungunsten des Steuerpflichtigen für die Zeit vom 01.04.2007 bis 13.12.2007 (8 volle Monate x 0,5 v.H. = 4 v.H.).		
Nachzahlungszinsen:		<u>48 €</u>
Abrundung gem. § 238 Abs. 2:	9 €	

**Insgesamt festzusetzende Zinsen:**418 €

35.

Bei Teil-Unterschiedsbeträgen zugunsten des Steuerpflichtigen ist die Berechnung von Erstattungszinsen auf den fiktiv zu erstattenden Betrag begrenzt. Dazu sind alle maßgeblichen Zahlungen und der jeweilige Tag der Zahlung zu ermitteln. Durch Gegenüberstellung dieser Zahlungen und der nach Nr. 29 ermittelten fiktiven Steuer, vermindert um anzurechnende Steuerabzugsbeträge und anzurechnende Körperschaftsteuer, ergibt sich der fiktive Erstattungsbetrag.

Die Verzinsung der einzelnen Teil-Unterschiedsbeträge beginnt frühestens mit dem Tag der Zahlung. Besteht der zu erstattende Betrag aus mehreren Einzahlungen, richtet sich der Zinsberechnungszeitraum nach der Einzahlung des jeweiligen Teilbetrags, wobei unterstellt wird, dass die Erstattung zuerst aus dem zuletzt gezahlten Betrag erfolgt. Bei weiteren Teil-Unterschiedsbeträgen zugunsten des Steuerpflichtigen bleiben die bereits bei einer vorangegangenen Zinsberechnung berücksichtigten Zahlungen außer Betracht.

Ist bei einem Teil-Unterschiedsbetrag zugunsten des Steuerpflichtigen mehr als ein Betrag (mehrere Einzahlungen) zu verzinsen, so ist der durch die Rundung auf den nächsten durch fünfzig Euro teilbaren sich ergebende Spitzenbetrag jeweils vom Teilbetrag mit dem ältesten Wertstellungstag abzuziehen.

36.

**Beispiel 7:**

Einkommensteuer 2004

	z.v.E.	Steuer
Steuerfestsetzung vom 11.12.2006, bekanntgegeben am 14.12.2006	10.113 €	509 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge		<u>./. 250 €</u>
Soll:		259 €
abzüglich festgesetzte Vorauszahlungen:		<u>./. 12.750 €</u>
Unterschiedsbetrag (Mindersoll):		<u><u>./. 12.491 €</u></u>

Alle Vorauszahlungen wurden bereits in 2004 entrichtet, so dass 12.491 € zu erstatten sind.

Bei der Steuerfestsetzung wurde ein rückwirkendes Ereignis aus 2005 (Minderung des z.v.E. um 7.587 €) berücksichtigt.

**Ermittlung der Teil-Unterschiedsbeträge:**

	z.v.E.	Steuer	
• Vorsoll (festgesetzte Vorauszahlungen)		<u>12.750 €</u>	
• 1. Schattenveranlagung (Steuerfestsetzung ohne Berücksichtigung des rückwirkenden Ereignisses):	17.700 €	2.419 €	
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge		<u>./. 250 €</u>	
fiktives Soll:		<u>2.169 €</u>	
<b>Erster Teil-Unterschiedsbetrag =</b>			<b>./. 10.581 €</b>
• 2. Schattenveranlagung (1. Schattenveranlagung + rückwirkendes Ereignis aus 2005):	10.113 €	509 €	
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge		<u>./. 250 €</u>	
fiktives Soll:		<u>259 €</u>	
<b>Zweiter Teil-Unterschiedsbetrag =</b>			<b>./. 1.910 €</b>
<b>Summe der Teil-Unterschiedsbeträge:</b>			<b>./. 12.491 €</b>

**Zinsberechnung:**

Teil-Unterschiedsbetrag mit Zinslaufbeginn 01.04.2006: ./. 10.581 €

Teil-Unterschiedsbetrag mit Zinslaufbeginn 01.04.2007: ./. 1.910 €

**Verzinsung des Teil-Unterschiedsbetrags mit Zinslaufbeginn 01.04.2006:**

Gegenüberstellung der maßgeblichen Zahlungen und des fiktiven Solls				
Zahlung	Tag der Zahlung	fiktives Soll	fiktive Erstattung	unverzinsten Zahlungsrückstand
3.250 €	10.12.1996		3.250 €	0 €
3.250 €	10.09.1996		3.250 €	0 €
3.250 €	10.06.1996		3.250 €	0 €
3.000 €	10.03.1996		831 €	2.169 €
12.750 €		2.169 €	10.581 €	2.169 €

Zu verzinsen sind 10.550 € zugunsten des Steuerpflichtigen für die Zeit vom 01.04.2006 bis 14.12.2006

(8 volle Monate x 0,5 v.H. = 4 v.H.).

Zinsen:

Abrundung gem. § 238 Abs. 2: 31 €

./. 422 €

**Verzinsung des Teil-Unterschiedsbetrags mit Zinslaufbeginn 01.04.2007:**

Hinsichtlich des Teil-Unterschiedsbetrags von 1.910 € sind keine Erstattungs-zinsen zu berechnen, da die für ihn maßgebliche Karenzzeit im Zeitpunkt der Steuerfestsetzung noch nicht abgelaufen ist.

0 €

**Insgesamt festzusetzende Zinsen (Erstattungszinsen):**

./ 422 €

37.

**Beispiel 8:**

Einkommensteuer 2004

	z.v.E.	Steuer
Steuerfestsetzung vom 10.12.2007, bekanntgegeben am 13.12.2007	10.660 €	626 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge		./ 350 €
Soll:		276 €
abzüglich festgesetzte Vorauszahlungen:		./ 12.650 €
Unterschiedsbetrag (Mindersoll):		./ 12.374 €

Der Steuerpflichtige hat bis zum 30.03.2006 insgesamt 7.500 € sowie am 03.09.2007 zusätzlich 5.000 € entrichtet. Zu erstatten sind deshalb nur 12.224 €

Bei der Steuerfestsetzung wurde ein rückwirkendes Ereignis aus 2005 (Minderung des z.v.E. um 8.088 €) berücksichtigt.

**Ermittlung der Teil-Unterschiedsbeträge:**

	z.v.E.	Steuer	
• Vorsoll (festgesetzte Vorauszahlungen)		12.650 €	
• 1. Schattenveranlagung (Steuerfestsetzung ohne Berücksichtigung des rückwirkenden Ereignisses): abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge	18.748 €	2.713 €	
fiktives Soll:		./ 350 €	
<b>Erster Teil-Unterschiedsbetrag =</b>		2.363 €	<b>./ 10.287 €</b>
• 2. Schattenveranlagung (1. Schattenveranlagung + rückwirkendes Ereignis aus 2005)	10.660 €	626 €	
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge		./ 350 €	
fiktives Soll:		276 €	
<b>Zweiter Teil-Unterschiedsbetrag =</b>			<b>./ 2.087 €</b>
<b>Summe der Teil-Unterschiedsbeträge:</b>			<b>./ 12.374 €</b>

**Zinsberechnung:**

Teil-Unterschiedsbetrag mit Zinslaufbeginn 01.04.2006:

./ 10.287 €

Teil-Unterschiedsbetrag mit Zinslaufbeginn 01.04.2007:

./ 2.087 €

**Verzinsung des Teil-Unterschiedsbetrags mit Zinslaufbeginn 01.04.2006:**

Gegenüberstellung der maßgeblichen Zahlungen und des fiktiven Solls				
Zahlung	Tag der Zahlung	fiktives Soll	fiktive Erstattung	unverzinsten Zahlungsrest
5.000 €	03.09.2007		5.000 €	0 €
2.500 €	10.12.2004		2.500 €	0 €
2.500 €	10.09.2004		2.500 €	0 €
1.250 €	10.06.2004		137 €	1.113 €
1.250 €	10.03.2004		0 €	1.250 €
12.500 €		2.363 €	10.137 €	2.363 €

Zu verzinsen sind 5.000 € zugunsten des Steuerpflichtigen für die Zeit vom 03.09.2007 bis 13.12.2007

(3 volle Monate x 0,5 v.H. = 1,5 v.H.).

Zinsen (Erstattungsinsen):

./ 75 €

Zu verzinsen sind 5.100 € zugunsten des Steuerpflichtigen für die Zeit vom 01.04.2006 bis 13.12.2007

(20 volle Monate x 0,5 v.H. = 10 v.H.).

Zinsen (Erstattungsinsen):

./ 510 €

Abrundung nach § 238 Abs. 2: 37 €

**Verzinsung des Teil-Unterschiedsbetrags mit Zinslaufbeginn 01.04.2007:**

Gegenüberstellung der maßgeblichen Zahlungen und des fiktiven Solls				
Zahlung	Tag der Zahlung	fiktives Soll	fiktive Erstattung	unverzinsster Zahlungsrest
0 €	03.09.2007		0 €	0 €
0 €	10.12.2004		0 €	0 €
0 €	10.09.2004		0 €	0 €
1.113 €	10.06.2004		1.113 €	0 €
1.250 €	10.03.2004		974 €	276 €
2.363 €		276 €	2.087 €	276 €

Zu verzinsen sind 2.050 € zugunsten des Steuerpflichtigen für die Zeit vom 01.04.2007 bis 13.12.2007

(8 volle Monate x 0,5 v.H. = 4 v.H.).

Zinsen (Erstattungsinsen):

./ 82 €

Abrundung nach § 238 Abs. 2: 37 €

**Insgesamt festzusetzende Zinsen (Erstattungsinsen):**

./ 667 €

38. Bei Teil-Unterschiedsbeträgen zugunsten des Steuerpflichtigen sind neben der Berechnung von Erstattungsinsen die zuvor auf den Herabsetzungsbetrag ggf. berechneten Nachzahlungszinsen zu mindern. Nachzahlungszinsen entfallen dabei allerdings frühestens ab dem Zeitpunkt, in dem der Zinslauf des Teil-Unterschiedsbetrags zugunsten des Steuerpflichtigen beginnt; Nachzahlungszinsen für den Zeitraum bis zum Beginn des Zinslaufs des Teil-Unterschiedsbetrags zugunsten des Steuerpflichtigen bleiben endgültig bestehen (§ 233a Abs. 7 Satz 2 AO). Nachzahlungszinsen mit unterschiedlichem Zinslaufbeginn sind in ihrer zeitlichen Reihenfolge, beginnend mit den Nachzahlungszinsen mit dem ältesten Zinslaufbeginn, zu mindern.

39. **Beispiel 9:**

Einkommensteuer 2004

	z.v.E.	Steuer
Steuerfestsetzung vom 09.12.2008, bekanntgegeben am 12.12.2008	35.867 €	8.376 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge		./ 1.000 €
Soll		7.376 €
abzüglich festgesetzte Vorauszahlungen:		./ 9.550 €
Unterschiedsbetrag (Mindersoll):		./ 2.174 €

Der Steuerpflichtige hat bis zum 31.03.2006 insgesamt 7.000 € sowie am 01.06.2007 weitere 2.550 € gezahlt.

Bei dieser Steuerfestsetzung wurden ein rückwirkendes Ereignis aus 2005 (Erhöhung des z.v.E. um 2.500 €) sowie ein rückwirkendes Ereignis aus 2006 (Minderung des z.v.E. um 17.500 €) berücksichtigt.

**Ermittlung der Teil-Unterschiedsbeträge:**

	z.v.E.	Steuer	
• Vorsoll (festgesetzte Vorauszahlungen)		9.550 €	
• 1. Schattenveranlagung (Steuerfestsetzung ohne Berücksichtigung der rückwirkenden Ereignisse aus 2005 und 2006):			
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge	50.867 €	14.679 €	
fiktives Soll:		13.679 €	
<b>Erster Teil-Unterschiedsbetrag =</b>			<b>+ 4.129 €</b>
• 2. Schattenveranlagung (1. Schattenveranlagung + rückwirkendes Ereignis aus 2005):			
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge	53.367 €	15.850 €	
fiktives Soll:		14.850 €	
<b>Zweiter Teil-Unterschiedsbetrag =</b>			<b>+ 1.171 €</b>
• 3. Schattenveranlagung (2. Schattenveranlagung + Verlustrücktrag aus 2006):			
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge	35.867 €	8.376 €	
fiktives Soll:		7.376 €	
<b>Dritter Teil-Unterschiedsbetrag =</b>			<b>./ 7.474 €</b>
<b>Summe der Teil-Unterschiedsbeträge:</b>			<b>./ 2.174 €</b>

**Zinsberechnung:**

Teil-Unterschiedsbetrag mit Zinslaufbeginn 01.04.2006:	+ 4.129 €
Teil-Unterschiedsbetrag mit Zinslaufbeginn 01.04.2007:	+ 1.171 €
Teil-Unterschiedsbetrag mit Zinslaufbeginn 01.04.2008:	./ 7.474 €

**Verzinsung des Teil-Unterschiedsbetrags mit Zinslaufbeginn 01.04.2006:**

Zu verzinsen sind 4.100 € zuungunsten des Steuerpflichtigen für die Zeit vom 01.04.2006 bis 12.12.2008 (32 volle Monate x 0,5 v.H. = 16 v.H.)	
Zinsen (Nachzahlungszinsen):	656 €
Abrundung nach § 238 Abs. 2: 29 €	

**Verzinsung des Teil-Unterschiedsbetrags mit Zinslaufbeginn 01.04.2007:**

Zu verzinsen sind 1.150 € DM zuungunsten des Steuerpflichtigen für die Zeit vom 01.04.2007 bis 12.12.2008 (20 volle Monate x 0,5 v.H. = 10 v.H.)	
Zinsen (Nachzahlungszinsen)	115 €
Abrundung nach § 238 Abs. 2: 21 €	

**Verzinsung des Teil-Unterschiedsbetrags mit Zinslaufbeginn 01.04.2008:**

Gegenüberstellung der maßgeblichen Zahlungen und des fiktiven Solls				
Zahlung	Tag der Zahlung	fiktives Soll	fiktive Erstattung	unverzinsten Zahlungsrest
2.550 €	01.06.2007		2.174 €	376 €
2.000 €	10.12.2004		0 €	2.000 €
2.000 €	10.09.2004		0 €	2.000 €
2.000 €	10.06.2004		0 €	2.000 €
1.000 €	10.03.2004		0 €	1.000 €
9.550 €		7.376 €	2.174 €	7.376 €

Zu verzinsen ist höchstens der fiktiv zu erstattende Betrag von 2.150 € für die Zeit vom 01.04.2008 bis zum 12.12.2008 (8 volle Monate x 0,5 v.H. = 4 v.H.).	
Zinsen (Erstattungszinsen):	./ 86 €
Abrundung nach § 238 Abs. 2: 24 €	

Minderung zuvor berechneter Nachzahlungszinsen\*:

4.129 €	abgerundet:	4.100 €
<u>./. 7.474 €</u>		
./. 3.345 €	maximal:	<u>./. 0 €</u>
		4.100 €

4.100 € vom 01.04.2008 bis zum 12.12.2008  
(8 volle Monate x 0,5 v.H. = 4 v.H.)

./. 164 €

1.171 €	abgerundet:	1.150 €
<u>./. 3.345 €</u>		
./. 2.174 €	maximal:	<u>./. 0 €</u>
		1.150 €

1.150 € vom 01.04.2008 bis zum 12.12.2008  
(8 volle Monate x 0,5 v.H. = 4 v.H.)

./. 46 €

./. 210 €

./. 210 €

**Insgesamt festzusetzende Zinsen**

475 €DM

\* = **Anmerkung:**

Ergibt sich ein Teil-Unterschiedsbetrag zugunsten des Steuerpflichtigen, entfallen auf diesen Betrag zuvor berechnete Zinsen nach § 233a Abs. 7 Satz 2 1. Halbsatz frühestens ab Beginn des für diesen Teil-Unterschiedsbetrag maßgebenden Zinslaufs. Zinsen für den Zeitraum **bis** zum Beginn des Zinslaufs dieses Teil-Unterschiedsbetrags bleiben nach § 233a Abs. 7 Satz 2 2. Halbsatz **endgültig** bestehen. Deshalb können die für den Zeitraum bis zum 31.03.2008 verbliebenen Nachzahlungszinsen auch in späteren Zinsfestsetzungen nicht mehr gemindert werden.

40. Wenn bei der Zinsberechnung mehrere Teil-Unterschiedsbeträge zu berücksichtigen sind, sind Zinsen nur dann festzusetzen, wenn die Summe der auf die einzelnen Teil-Unterschiedsbeträge berechneten Zinsen mindestens zehn Euro beträgt (§ 239 Abs. 2 Satz 2). Nach § 239 Abs. 2 Satz 1 sind Zinsen auf volle Euro zum Vorteil des Steuerpflichtigen abzurunden. Maßgebend sind die festzusetzenden Zinsen, d.h. die Summe der auf die einzelnen Teil-Unterschiedsbeträge berechneten Zinsen.

Sofern die Summe aller fiktiven Erstattungen größer ist als die tatsächliche Erstattung, ist der Differenzbetrag für spätere Zinsberechnungen als fiktive Zahlung zu berücksichtigen. Als Zahlungstag dieser fiktiven Zahlung ist der Tag zu berücksichtigen, an dem die Steuerfestsetzung bzw. die Steueranmeldung wirksam geworden ist.

**Zinsberechnung bei einer Korrektur der Steuerfestsetzung oder der Anrechnung von Steuerbeträgen**

41. Falls anlässlich einer Steuerfestsetzung Zinsen festgesetzt wurden, löst die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung dieser Steuerfestsetzung eine Änderung der bisherigen Zinsfestsetzung aus (§ 233a Abs. 5 Satz 1 1. Halbsatz). Dabei ist es gleichgültig, worauf die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung beruht (z. B. auch Änderung durch Einspruchsentscheidung oder durch oder aufgrund der Entscheidung eines Finanzgerichts).
42. Soweit die Korrektur der Steuerfestsetzung auf der erstmaligen Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses oder eines Verlustrücktrags beruht, beginnt der Zinslauf nach § 233a Abs. 2 a erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten oder der Verlust entstanden ist. Gleiches gilt, wenn ein bereits bei der vorangegangenen Steuerfestsetzung berücksichtigter Verlustrücktrag bzw. ein bereits bei der vorangegangenen Steuerfestsetzung berücksichtigtes rückwirkendes Ereignis unmittelbar Änderungen erfährt und der Steuerbescheid deshalb geändert wird.

Aufgrund der Anknüpfung der Verzinsung an die Soll-Differenz (vgl. Nr. 46) ist keine besondere Zinsberechnung i.S.d. § 233a Abs. 2 a i.V.m. Abs. 7 vorzunehmen, wenn ein Steuerbescheid, in dem erstmals ein Verlustrücktrag bzw. ein rückwirkendes Ereignis berücksichtigt worden ist, später aus anderen Gründen (z.B. zur Berücksichtigung neuer Tatsachen i.S.d. § 173) geändert wird. Dabei ist es für die Verzinsung auch unerheblich, wenn sich die steuerlichen Auswirkungen des bereits in der vorherigen Steuerfestsetzung berücksichtigten Verlustrücktrags bzw. rückwirkenden Ereignisses aufgrund der erstmaligen oder abweichenden Berücksichtigung regulär zu verzinsender Besteuerungsgrundlagen rechnerisch verändern sollte. Auch derartige materiell-rechtliche Folgeänderungen sind bei der Verzinsung dem maßgeblichen Änderungsgrund (z.B. den neuen Tatsachen i.S.d. § 173) zuzuordnen.

43. Materielle Fehler im Sinne des § 177 werden bei dem Änderungstatbestand berichtet, dessen Anwendung die saldierende Berücksichtigung des materiellen Fehlers ermöglicht. Deshalb ist der Saldierungsbetrag bei der Ermittlung des Teil-Unterschiedsbetrags zu berücksichtigen, der diesem Änderungstatbestand zugrundeliegt. Beruht die Saldierung nach § 177 auf mehreren Änderungstatbeständen, die einen unterschiedlichen Zinslaufbeginn aufweisen, ist der Saldierungsbetrag den Änderungstatbeständen in chronologischer Reihenfolge zuzuordnen, beginnend mit dem Änderungstatbestand mit dem ältesten Zinslaufbeginn.

44. Ist bei der vorangegangenen Steuerfestsetzung eine Zinsfestsetzung unterblieben, weil z. B. bei Wirksamkeit der Steuerfestsetzung die Karenzzeit noch nicht abgelaufen war oder die Zinsen weniger als zehn Euro betragen haben, ist bei der erstmaligen Zinsfestsetzung aus Anlass der Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerfestsetzung für die Berechnung der Zinsen ebenfalls der Unterschied zwischen dem neuen und dem früheren Soll maßgebend.
45. Den Fällen der Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerfestsetzung sind die Fälle der Korrektur der Anrechnung von Steuerbeträgen (Steuerabzugsbeträge, anzurechnende Körperschaftsteuer) gleichgestellt (§ 233a Abs. 5 Satz 1 2. Halbsatz). Die Zinsfestsetzung ist auch dann anzupassen, wenn die Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen oder von Körperschaftsteuer in einem Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 Satz 1 von der vorangegangenen Anrechnung abweicht. Ist dem bisherigen Zinsbescheid ein unrichtiges Vorauszahlungssoll oder ein unrichtiger Wertstellungstag zugrunde gelegt worden, kann demgegenüber eine Korrektur des Zinsbescheides nicht nach § 233a Abs. 5, sondern nur nach den allgemeinen Vorschriften erfolgen (z. B. §§ 129, 172 ff.).
46. Grundlage für die Zinsberechnung ist der Unterschied zwischen dem neuen und dem früheren Soll (Unterschiedsbetrag nach § 233a Abs. 5 Satz 2). Dieser Unterschiedsbetrag ist in Teil-Unterschiedsbeträge aufzuteilen, soweit diese einen unterschiedlichen Zinslaufbeginn nach § 233a Abs. 2 und Abs. 2 a haben (§ 233a Abs. 7 Satz 1 1. Halbsatz). Innerhalb dieser Teil-Unterschiedsbeträge sind Sollminderungen und Sollerhöhungen mit gleichem Zinslaufbeginn zu saldieren.
47. Die Teil-Unterschiedsbeträge sind in ihrer zeitlichen Reihenfolge, beginnend mit dem ältesten Zinslaufbeginn, zu ermitteln (§ 233a Abs. 7 Satz 1 2. Halbsatz). Dabei ist unerheblich, ob sich der einzelne Teil-Unterschiedsbetrag zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen auswirkt.

Zunächst ist die fiktive Steuer zu ermitteln, die sich ohne Berücksichtigung rückwirkender Ereignisse und Verlustrückträge ergeben würde. Die Differenz zwischen dieser fiktiven Steuer und der bisher festgesetzten Steuer, jeweils vermindert um anzurechnende Steuerabzugsbeträge und anzurechnende Körperschaftsteuer, ist der erste für die Zinsberechnung maßgebliche Teil-Unterschiedsbetrag.

Im nächsten Schritt ist auf der Grundlage dieser fiktiven Steuerermittlung die fiktive Steuer zu berechnen, die sich unter Berücksichtigung der rückwirkenden Ereignisse oder Verlustrückträge mit dem ältesten Zinslaufbeginn ergeben würde. Die Differenz zwischen dieser und der zuvor ermittelten fiktiven Steuer, jeweils vermindert um anzurechnende Steuerabzugsbeträge und anzurechnende Körperschaftsteuer, ist der für die Zinsberechnung maßgebliche zweite Teil-Unterschiedsbetrag. Dies gilt entsprechend für weitere Teil-Unterschiedsbeträge mit späterem Zinslaufbeginn.

48. **Beispiel 10:**  
Einkommensteuer 2004:

	z.v.E.	Steuer
<b>bisherige Steuerfestsetzung</b>	50.000 €	14.801 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge		./ 500 €
Soll		<u>14.301 €</u>
<b>Änderung der Steuerfestsetzung:</b>		
(1) neue Tatsache	./ 1.500 €	
(2) Verlustrücktrag aus 2005	./ 10.000 €	
(3) rückwirkendes Ereignis aus 2006	+ 2.500 €	
Neue Steuerfestsetzung	<u>41.000 €</u>	10.771 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge		./ 500 €
neues Soll		<u>10.271 €</u>
<b>Unterschiedsbetrag (Mindersoll):</b>		<u>./ 4.030 €</u>



**Ermittlung der Teil-Unterschiedsbeträge:**

	z.v.E.	Steuer	
• bisherige Festsetzung	50.000 €DM	14.801 €	
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge		./ 500 €	
Soll:		<u>14.301 €</u>	
• 1. Schattenveranlagung (bisherige Festsetzung + neue Tatsache):	48.500 €	14.097 €	
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge		./ 500 €	
Soll:		<u>13.597 €</u>	
<b>Erster Teil-Unterschiedsbetrag =</b>			<b>./ 704 €</b>
• 2. Schattenveranlagung (1. Schattenveranlagung + Verlustrücktrag aus 2005)	38.500 €	9.736 €	
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge		./ 500 €	
Soll:		<u>9.236 €</u>	
<b>Zweiter Teil-Unterschiedsbetrag =</b>			<b>./ 4.361 €</b>
• 3. Schattenveranlagung (2. Schattenveranlagung + rückwirkendes Ereignis aus 2006)	41.000 €	10.771 €	
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge		./ 500 €	
Soll:		<u>10.271 €</u>	
<b>Dritter Teil-Unterschiedsbetrag =</b>			<b>+ 1.035 €</b>
<b>Summe der Teil-Unterschiedsbeträge:</b>			<b>./ 4.030 €</b>

49. Alle Teil-Unterschiedsbeträge sind jeweils gesondert auf den nächsten durch fünfzig Euro teilbaren Betrag abzurunden, da der Zinslauf für die zu verzinsenden Beträge zu jeweils abweichenden Zeitpunkten beginnt (§ 238 Abs. 2).
50. Die auf die einzelnen Teil-Unterschiedsbeträge entfallenden Zinsen sind eigenständig und in ihrer zeitlichen Reihenfolge zu berechnen, beginnend mit den Zinsen auf den Teil-Unterschiedsbetrag mit dem ältesten Zinslaufbeginn (§ 233a Abs. 7 Satz 1 2. Halbsatz). Dabei ist für jeden Zinslauf bzw. Zinsberechnungszeitraum eigenständig zu prüfen, inwieweit jeweils volle Zinsmonate vorliegen.
51. Ergibt sich bei der Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerfestsetzung oder der Rücknahme, dem Widerruf oder Berichtigung der Anrechnung von Steuerbeträgen ein Mehrsoll, fallen hierauf Zinsen an, die zu den bisher berechneten Zinsen hinzutreten.

**52. Beispiel 11:**

Einkommensteuer 2004

- a) Erstmalige Steuerfestsetzung vom 11.12.2006,  
bekanntgegeben am 14.12.2006

abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge	22.500 €
Soll	./ 2.500 €
abzüglich festgesetzte Vorauszahlungen:	<u>20.000 €</u>
Unterschiedsbetrag (Mehrsoll):	<u>7.000 €</u>

Zu verzinsen sind 7.000 € zuungunsten des Steuerpflichtigen für die Zeit vom 01.04.2006 bis 14.12.2006 (8 volle Monate x 0,5 v.H. = 4 v.H.).

**festzusetzende Zinsen (Nachzahlungszinsen):**280 €

- b) Änderung der Steuerfestsetzung nach § 173 (Bescheid vom 01.10.2007,  
bekanntgegeben am 04.10.2007)

abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge	23.500 €
Soll	./ 2.500 €
abzüglich bisher festgesetzte Steuer (Soll):	<u>21.000 €</u>
Unterschiedsbetrag (Mehrsoll):	<u>1.000 €</u>

Zu verzinsen sind 1.000 € zuungunsten des Steuerpflichtigen für die  
Zeit vom 01.04.2006 bis 04.10.2007  
(18 volle Monate x 0,5 v.H. = 9 v.H.).

Nachzahlungszinsen: 90 €  
dazu bisher festgesetzte Zinsen: 280 €

**Insgesamt festzusetzende Zinsen:** 370 €

53. Ergibt sich zugunsten des Steuerpflichtigen ein Mindersoll, wird bis zur Höhe dieses Mindersolls nur der tatsächlich zu erstattende Betrag verzinst, und zwar ab dem Zeitpunkt der Zahlung bis zur Wirksamkeit der Steuerfestsetzung (§ 233a Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 Satz 3). Zur Berücksichtigung bei vorangegangenen Zinsfestsetzungen ermittelter fiktiver Zahlungen vgl. Nr. 40. Steht die Zahlung noch aus, werden keine Erstattungszinsen festgesetzt. Besteht der zu erstattende Betrag aus mehreren Einzahlungen, richtet sich der Zinsberechnungszeitraum nach der Einzahlung des jeweiligen Teilbetrags, wobei unterstellt wird, daß die Erstattung zuerst aus dem zuletzt gezahlten Betrag erfolgt.

54. Neben der Berechnung der Erstattungszinsen sind die bisher auf den Herabsetzungsbetrag ggf. berechneten Nachzahlungszinsen für die Zeit ab Beginn des Zinslaufs zu mindern. Dabei darf jedoch höchstens auf den Unterschiedsbetrag der bei Beginn des Zinslaufs festgesetzten Steuer zurückgegangen werden, um zu vermeiden, daß eine Korrektur für einen Zeitraum erfolgt, für den keine Nachzahlungszinsen berechnet worden sind.

55. **Beispiel 12:**

Einkommensteuer 2004

a) Steuerfestsetzung vom 12.12.2006, bekanntgegeben am 15.12.2006	22.500 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge	./. 2.500 €
Soll	20.000 €
abzüglich festgesetzte Vorauszahlungen	./. 13.000 €
Unterschiedsbetrag (Mehrsoll)	7.000 €

Der Steuerpflichtige hat innerhalb der Karenzzeit die Vorauszahlungen i.H.v. 13.000 € sowie am 15.06.2006 die Abschlusszahlung i.H.v. 7.000 € gezahlt.

Zu verzinsen sind 7.000 € zuungunsten des Steuerpflichtigen für die  
Zeit vom 01.04.2006 bis 15.12.2006  
(8 volle Monate x 0,5 v.H. = 4 v.H.).

**festzusetzende Zinsen (Nachzahlungszinsen):** 280 €

b) Änderung der Steuerfestsetzung nach § 173 (Bescheid vom 12.10.2007, bekanntgegeben am 15.10.2007)	17.500 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge	./. 2.500 €
Soll	15.000 €
abzüglich bisher festgesetzte Steuer (Soll):	./. 20.000 €
Unterschiedsbetrag (Mindersoll):	5.000 €
Zu erstatten sind 5.000 €	

Zu verzinsen sind 5.000 € zugunsten des Steuerpflichtigen für die  
Zeit vom 15.06.2007 bis 15.10.2007  
(4 volle Monate x 0,5 v.H. = 2 v.H.).  
festzusetzende Zinsen (Erstattungszinsen):

./. 100 €

Bisher festgesetzte Zinsen + 280 €

Minderung zuvor festgesetzter Nachzahlungszinsen:

	7.000 €	abgerundet:	7.000 €
	./. 5.000 €		
	./. 2.000 €	maximal:	./. 2.000 €
			5.000 €

5.000 € vom 01.04.2006 bis zum 15.12.2006  
(8 volle Monate x 0,5 v.H. = 4 v.H.)

	./. 200 €	
	+ 80 €	+ 80 €

**Insgesamt festzusetzende Zinsen**

./. 20 €

56. Bei Teil-Unterschiedsbeträgen zugunsten des Steuerpflichtigen ist die Berechnung von Erstattungszinsen auf den fiktiv zu erstattenden Betrag begrenzt. Dazu sind alle maßgeblichen Zahlungen (einschließlich fiktiver Zahlungen i.S.d. Nr. 40) und der jeweilige Tag der Zahlung zu ermitteln. Durch Gegenüberstellung dieser Zahlungen und der nach Nr. 47 fiktiv ermittelten Steuer, vermindert um anzurechnende Steuerabzugsbeträge und anzurechnende Körperschaftsteuer, ergibt sich der fiktive Erstattungsbetrag.

Die Verzinsung der einzelnen Teil-Unterschiedsbeträge beginnt frühestens mit dem Tag der Zahlung. Besteht der zu erstattende Betrag aus mehreren Einzahlungen, richtet sich der Zinsberechnungszeitraum nach der Einzahlung des jeweiligen Teilbetrags, wobei unterstellt wird, dass die Erstattung zuerst aus dem zuletzt gezahlten Betrag erfolgt. Bei weiteren Teil-Unterschiedsbeträgen zugunsten des Steuerpflichtigen bleiben die bereits bei einer vorangegangenen Zinsberechnung berücksichtigten Zahlungen außer Betracht.

Ist bei einem Teil-Unterschiedsbetrag zugunsten des Steuerpflichtigen mehr als ein Betrag (mehrere Einzahlungen) zu verzinsen, so ist der durch die Rundung auf den nächsten durch fünfzig Euro teilbaren Betrag sich ergebende Spitzenbetrag jeweils vom Teilbetrag mit dem ältesten Wertstellungstag abzuziehen.

57. Bei Teil-Unterschiedsbeträgen zugunsten des Steuerpflichtigen sind neben der Berechnung von Erstattungszinsen die zuvor auf den Herabsetzungsbetrag ggf. berechneten Nachzahlungszinsen zu mindern. Nachzahlungszinsen entfallen dabei allerdings frühestens ab dem Zeitpunkt, in dem der Zinslauf des Teil-Unterschiedsbetrags zugunsten des Steuerpflichtigen beginnt; Nachzahlungszinsen für den Zeitraum bis zum Beginn des Zinslaufs des Teil-Unterschiedsbetrags zugunsten des Steuerpflichtigen bleiben endgültig bestehen (§ 233a Abs. 7 Satz 2). Nachzahlungszinsen mit unterschiedlichem Zinslaufbeginn sind in ihrer zeitlichen Reihenfolge, beginnend mit den Nachzahlungszinsen mit dem ältesten Zinslaufbeginn, innerhalb dieser Gruppen beginnend mit den Nachzahlungszinsen mit dem jüngsten Zinslaufende, zu mindern.

58. **Beispiel 13 (Fortsetzung von Beispiel 9):**

Einkommensteuer 2004

	z.v.E.	Steuer
Nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 geänderte Steuerfestsetzung vom 26.03.2010, bekanntgegeben am 29.03.2010	27.175 €	5.297 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge		./. 1.000 €
Soll		4.297 €
abzüglich bisher festgesetzte Steuer (Soll)		./. 7.376 €
Unterschiedsbetrag (Mindersoll):		./. 3.079 €

Der Steuerpflichtige hat bis zum 31.03.2006 insgesamt 7.000 € sowie am 01.06.2007 weitere 2.550 € gezahlt. Aufgrund der Steuerfestsetzung vom 09.12.2008 sind ihm bereits 2.174 € erstattet worden.

Bei der geänderten Steuerfestsetzung vom 26.03.2010 wurde ein rückwirkendes Ereignis aus 2005 (Minderung des z.v.E. um 8.692 €) erstmals berücksichtigt.

**Zinsberechnung:**

Verzinsung des Unterschiedsbetrags mit Zinslaufbeginn 01.04.2007:

Gegenüberstellung der maßgeblichen Zahlungen und des Solls				
Zahlung	Tag der Zahlung	Soll	fiktive Erstattung	unverzinsten Zahlungsrest
376 €	01.06.2007		376 €	0 €
2.000 €	10.12.2004		2.000 €	0 €
2.000 €	10.09.2004		703 €	1.297 €
2.000 €	10.06.2004		0 €	2.000 €
1.000 €	10.03.2004		0 €	1.000 €
7.376 €		4.297 €	3.079 €	4.297 €

Zu verzinsen ist höchstens der abgerundete zu erstattende Betrag von 3.050 €

376 € für die Zeit vom 01.06.2007 bis zum 29.03.2010 (33 volle Monate x 0,5 v.H. = 16,5 v.H.): 62,04 €

2.674 € für die Zeit vom 01.04.2007 bis zum 29.03.2010 (35 volle Monate x 0,5 v.H. = 17,5 v.H.): 467,95 €

529,99 €

Zinsen (Erstattungszinsen):

/ . 529,99 €

Abrundung nach § 238 Abs. 2: 29 €

Bisher festgesetzte Zinsen

475,00 €

Minderung zuvor berechneter Nachzahlungszinsen\*:

0,00 €

475,00 €

475,00 €

/ . 54,99 €

**Insgesamt festzusetzende Zinsen\*\***

/ . 55,00 €

**\*= Anmerkung:**

Die in der vorangegangenen Zinsfestsetzung (Beispiel 9) für den Zeitraum bis zum Beginn des Zinslaufs des 3. Teil-Unterschiedsbetrags (d.h. für den Zeitraum bis zum 31.03.2008) berechneten Nachzahlungszinsen bleiben nach § 233a Abs. 7 Satz 2 2. Halbsatz endgültig bestehen und können deshalb in dieser Zinsfestsetzung nicht mehr gemindert werden.

**\*\*= Anmerkung:**

Die Zinsen wurden zugunsten des Steuerpflichtigen gerundet (§ 239 Abs. 2 Satz 1).

59. Zinsen werden nur festgesetzt, wenn sie mindestens zehn Euro betragen (§ 239 Abs. 2 Satz 2). Dabei ist jeweils auf die sich insgesamt ergebenden Zinsen abzustellen, nicht nur auf den Betrag, der sich durch die Verzinsung des letzten Unterschiedsbetrags bzw. Teil-Unterschiedsbetrags oder des letzten Erstattungsbetrags ergibt. Wären insgesamt weniger als zehn Euro festzusetzen, ist der bisherige Zinsbescheid zu ändern.

Nach § 239 Abs. 2 Satz 1 sind Zinsen auf volle Euro zum Vorteil des Steuerpflichtigen zu runden. Maßgebend sind die festzusetzenden Zinsen, d.h. die Summe der auf die einzelnen Teil-Unterschiedsbeträge berechneten Zinsen.

Sofern die Summe aller fiktiven Erstattungen größer ist als die tatsächliche Erstattung, ist der Differenzbetrag für spätere Zinsberechnungen als fiktive Zahlung zu berücksichtigen. Als Zahlungstag dieser fiktiven Zahlung ist der Tag zu berücksichtigen, an dem die Steuerfestsetzung bzw. die Steueranmeldung wirksam geworden ist.

**Zinsberechnung bei sog. NV-Fällen**

60. Ist eine Veranlagung zur Einkommensteuer nicht durchzuführen, weil die Voraussetzungen des § 46 EStG nicht erfüllt sind, sind festgesetzte und geleistete Vorauszahlungen zu erstatten. Die Erstattungszinsen sind so zu berechnen, als sei eine Steuerfestsetzung über Null Euro erfolgt. Wird eine Einkommensteuerfestsetzung, die zu einer Erstattung geführt hat, aufgehoben und die Abrechnung geändert, so dass die bisher angerechneten Steuerabzugsbeträge zurückgefordert werden, ist diese Steuernachforderung zu verzinsen. Eine bisher durchgeführte Zinsfestsetzung (Erstattungszinsen) ist nach § 233a Abs. 5 Satz 1 zu ändern.

**Zinsberechnung bei der Vermögensteuer**

61. Bei der Verzinsung der Vermögensteuer ist die für jedes Jahr festgesetzte Steuer getrennt zu behandeln. Dies gilt auch für die Kleinbetragsgrenze des § 239 Abs. 2. Obwohl die Vermögensteuer mit Beginn des Kalenderjahres, für das sie festzusetzen ist, entsteht (§ 5 Abs. 2 VStG), beginnt die 15-monatige Karenzzeit erst mit Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres.
62. Den Besonderheiten der Zinsberechnung bei der Haupt- und Nachveranlagung sowie bei der Neuveranlagung der Vermögensteuer und der Aufhebung einer Vermögensteuer-Veranlagung wird durch § 233a Abs. 3 Satz 2 Rechnung getragen. Danach ist bei der Zinsberechnung jeweils der Unterschied entweder zwischen der festgesetzten Jahressteuer und den festgesetzten Vorauszahlungen oder der festgesetzten Jahressteuer und der bisher festgesetzten Jahressteuer maßgebend. Werden nach Beginn des Zinslaufs gleichzeitig eine (befristete) Hauptveranlagung und eine Neuveranlagung durchgeführt, so ist bei der Ermittlung der Unterschiedsbeträge jeweils vom Vorauszahlungssoll auszugehen. Wird die Neuveranlagung dagegen in zeitlichem Abstand nach der Hauptveranlagung durchgeführt, so ist für die Zinsberechnung der Unterschiedsbetrag zum Hauptveranlagungssoll maßgebend. Anlässlich einer Neu- oder Nachveranlagung oder Aufhebung der Veranlagung zur Vermögensteuer ist eine bisherige Zinsfestsetzung entsprechend § 233a Abs. 5 zu ändern.
- Verhältnis zu anderen steuerlichen Nebenleistungen**
63. Zur Berücksichtigung der Verzinsung nach § 233a bei der Bemessung des Verspätungszuschlags vgl. zu § 152, Nr. 8.
64. Die Erhebung von Säumniszuschlägen (§ 240) bleibt durch § 233a unberührt, da die Vollverzinsung nur den Zeitraum bis zur Festsetzung der Steuer betrifft. Sollten sich in Fällen, in denen die Steuerfestsetzung zunächst zuungunsten und sodann wieder zuungunsten des Steuerpflichtigen geändert wird, Überschneidungen ergeben, sind insoweit die Säumniszuschläge zur Hälfte zu erlassen.
65. Überschneidungen von Stundungszinsen und Nachzahlungszinsen nach § 233a können sich ergeben, wenn die Steuerfestsetzung nach Ablauf der Stundung zunächst zugunsten und später wieder zuungunsten des Steuerpflichtigen geändert wird (siehe § 234 Abs. 1 Satz 2). Zur Vermeidung einer Doppelverzinsung werden Nachzahlungszinsen, die für denselben Zeitraum festgesetzt wurden, im Rahmen der Zinsfestsetzung auf Stundungszinsen angerechnet (§ 234 Abs. 3). Erfolgt die Zinsfestsetzung nach § 233a aber erst nach Festsetzung der Stundungszinsen, sind Nachzahlungszinsen insoweit nach § 227 zu erlassen, als sie für denselben Zeitraum wie die bereits erhobenen Stundungszinsen festgesetzt wurden.
66. Überschneidungen mit Hinterziehungszinsen (§ 235) sind möglich, etwa weil der Zinslauf mit Eintritt der Verkürzung und damit vor Festsetzung der Steuer beginnt. Zinsen nach § 233a, die für denselben Zeitraum festgesetzt wurden, sind im Rahmen der Zinsfestsetzung auf die Hinterziehungszinsen anzurechnen (§ 235 Abs. 4). Dies gilt ungeachtet der unterschiedlichen ertragsteuerlichen Behandlung beider Zinsarten. Zur Berechnung vgl. zu § 235, Nr. 4.
67. Prozeßzinsen auf Erstattungsbeträge (§ 236) werden ab Rechtshängigkeit bzw. ab dem Zahlungstag berechnet. Überschneidungen mit Erstattungszinsen nach § 233a sind daher möglich. Zur Vermeidung einer Doppelverzinsung werden Zinsen nach § 233a, die für denselben Zeitraum festgesetzt wurden, im Rahmen der Zinsfestsetzung auf die Prozeßzinsen angerechnet (§ 236 Abs. 4).
68. Überschneidungen mit Aussetzungszinsen (§ 237) sind im Regelfall nicht möglich, da Zinsen nach § 233a Abs. 1 bis 3 nur für den Zeitraum bis zur Festsetzung der Steuer, Aussetzungszinsen jedoch frühestens ab der Fälligkeit der Steuernachforderung entstehen können (vgl. zu § 237, Nr. 6). Überschneidungen können sich aber ergeben, wenn Aussetzungszinsen erhoben wurden, weil die Anfechtung einer Steuerfestsetzung erfolglos blieb, und die Steuerfestsetzung nach Abschluß des Rechtsbehelfsverfahrens (siehe § 237 Abs. 5) zunächst zugunsten und sodann zuungunsten des Steuerpflichtigen geändert wird. Zur Vermeidung einer Doppelverzinsung werden Nachzahlungszinsen, die für denselben Zeitraum festgesetzt wurden, im Rahmen der Zinsfestsetzung auf Aussetzungszinsen angerechnet (§ 237 Abs. 4 i.V.m. § 234 Abs. 3). Erfolgt die Zinsfestsetzung nach § 233a aber erst nach Festsetzung der Aussetzungszinsen, sind Nachzahlungszinsen insoweit nach § 227 zu erlassen, als sie für denselben Zeitraum wie die bereits erhobenen Aussetzungszinsen festgesetzt wurden.

### **Billigkeitsmaßnahmen**

- 69. Allgemeines**
- 69.1 Billigkeitsmaßnahmen hinsichtlich der Zinsen kommen in Betracht, wenn solche auch hinsichtlich der zugrunde liegenden Steuer zu treffen sind.
- 69.2 Daneben sind auch zinspezifische Billigkeitsmaßnahmen möglich (BFH-Urteil vom 24.7.1996, BFH/NV 1997 S. 92). Beim Erlass von Zinsen nach § 233a aus sachlichen Billigkeitsgründen i.S.d. §§ 163, 227 ist zu berücksichtigen, dass die Entstehung des Zinsanspruchs dem Grunde und der Höhe nach gemäß Wortsinn, Zusammen-

hang und Zweck des Gesetzes, den Liquiditätsvorteil des Steuerschuldners und den Liquiditätsnachteil des Steuerogläubigers auszugleichen, eindeutig unabhängig von der konkreten Einzelfallsituation geregelt ist und, rein objektiv, ergebnisbezogen allein vom Eintritt bestimmter Ereignisse (Fristablauf i.S.d. § 233a Abs. 2 oder 2a, Unterschiedsbetrag i.S.d. § 233a Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 233a Abs. 3 oder 5) abhängt.

Nach dem Willen des Gesetzgebers soll die Verzinsung nach § 233a einen Ausgleich dafür schaffen, dass die Steuern bei den einzelnen Steuerpflichtigen „aus welchen Gründen auch immer“ zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und fällig werden (BFH-Urteile vom 20.9.1995, BStBl 1996 II S. 53, vom 5.6.1996, BStBl II S. 503, und vom 12.4.2000, BFH/NV 2000 S. 1178). Für die Anwendung der Vorschrift sind daher die Ursachen und Begleitumstände im Einzelfall unbeachtlich. Die reine Möglichkeit der Kapitalnutzung (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.1997, BStBl 1998 II S. 550) bzw. die bloße Verfügbarkeit eines bestimmten Kapitalbetrages (BFH-Urteil vom 12.4.2000, BFH/NV 2000 S. 1178) reicht aus. Rechtfertigung für die Entstehung der Zinsen nach § 233a ist nicht nur ein abstrakter Zinsvorteil des Steuerschuldners, sondern auch ein ebensolcher Nachteil des Steuerogläubigers (BFH-Urteil vom 19.3.1997, BStBl II S. 446). Ein Verschulden ist prinzipiell irrelevant, und zwar auf beiden Seiten des Schuldverhältnisses (vgl. BFH-Entscheidungen vom 4.11.1996, BFH/NV 1997 S. 458, vom 15.4.1999, BFH/NV 1999 S. 1392, vom 3.5.2000, BFH/NV 2000 S. 1441, und vom 30.11.2000, BFH/NV 2001 S. 656).

Zinsen nach § 233a sind weder Sanktions- noch Druckmittel oder Strafe, sondern laufzeitabhängige Gegenleistung für eine mögliche Kapitalnutzung. Vor diesem gesetzlichen Hintergrund ist es unerheblich, ob der - typisierend vom Gesetz unterstellte - Zinsvorteil des Steuerpflichtigen auf einer verzögerten Einreichung der Steuererklärung durch den Steuerpflichtigen oder einer verzögerten Bearbeitung durch das Finanzamt beruht (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 3.5.2000, BFH/NV 2000 S. 1441 und vom 2.2.2001, BFH/NV 2001 S. 1003). Bei der Verzinsung nach § 233a kommt es auch nicht auf eine konkrete Berechnung der tatsächlich eingetretenen Zinsvor- und -nachteile an (BFH-Urteil vom 19.3.1997, BStBl II S. 446).

Die Erhebung von Zinsen auf einen Nachforderungsbetrag, der sich nach der Korrektur einer Steuerfestsetzung ergibt, entspricht (vom Anwendungsbereich des § 233a Abs. 2a und Abs. 7 abgesehen) den Wertungen des § 233a und ist nicht sachlich unbillig (siehe dazu § 233a Abs. 5; vgl. auch BFH-Entscheidungen vom 12.4.2000, BFH/NV 2000 S. 1178, und vom 30.11.2000, BFH/NV 2001 S. 656).

Andererseits ist für einen Ausgleich in Form einer Verzinsung der Steuernachforderung dann kein Raum, wenn zweifelsfrei feststeht, dass der Steuerpflichtige durch die verspätete Steuerfestsetzung keinen Vorteil erlangt hatte (vgl. BFH-Urteile vom 11.7.1996, BStBl 1997 II S. 259, und vom 12.4.2000, BFH/NV 2000 S. 1178). Festgesetzte Nachzahlungszinsen sind in diesem Fall wegen sachlicher Unbilligkeit zu erlassen (vgl. dazu im Einzelnen Nr. 70).

- 69.3 Eine gegenüber der Regelung in § 233a höhere Festsetzung von Erstattungszinsen aus Billigkeitsgründen ist nicht zulässig.
70. **Einzelfragen**
- 70.1 **Leistungen vor Festsetzung der zu verzinsenden Steuer**
- 70.1.1 Zinsen nach § 233a sind auch dann festzusetzen, wenn vor Festsetzung der Steuer freiwillige Leistungen erbracht werden. Nachzahlungszinsen sind aber aus sachlichen Billigkeitsgründen zu erlassen, soweit der Steuerpflichtige auf die sich aus der Steuerfestsetzung ergebende Steuerzahlungsforderung bereits vor Wirksamkeit der Steuerfestsetzung freiwillige Leistungen erbracht und das Finanzamt diese Leistungen angenommen und behalten hat.
- 70.1.2 Nachzahlungszinsen sind daher nur für den Zeitraum bis zum Eingang der freiwilligen Leistung zu erheben. Wurde die freiwillige Leistung erst nach Beginn des Zinslaufs erbracht oder war sie geringer als der zu verzinsende Unterschiedsbetrag, sind Nachzahlungszinsen aus Vereinfachungsgründen insoweit zu erlassen, wie die auf volle fünfzig Euro abgerundete freiwillige Leistung für jeweils volle Monate vor Wirksamkeit der Steuerfestsetzung erbracht worden ist (fiktive Erstattungszinsen). Ein Zinserlass scheidet dabei aus, wenn der zu erlassende Betrag weniger als zehn Euro beträgt (§ 239 Abs. 2 Satz 2).

**Beispiel 14** (Fortsetzung von Beispiel 1):

Der Steuerpflichtige hat am 26.4.2006 eine freiwillige Leistung i.H.v. 4.025 € erbracht. Die zu erlassenden Nachzahlungszinsen berechnen sich wie folgt:

abgerundete freiwillige Leistung:	4.000 €
Beginn des fiktiven Zinslaufs:	26.4.2006
Ende des fiktiven Zinslaufs (= Wirksamkeit der Steuerfestsetzung):	11.12.2006

**Zu erlassende Nachzahlungszinsen:**  
 4.000 € x 7 volle Monate x 0,5 v.H. = 140 €

Sofern sich bei der Abrechnung der Steuerfestsetzung unter Berücksichtigung der freiwilligen Leistungen eine Rückzahlung ergibt, sind hierfür keine Erstattungszinsen festzusetzen. Leistungen, die den Unterschiedsbetrag übersteigen, sind bei dem Erlass von Nachzahlungszinsen nicht zu berücksichtigen.

**Beispiel 15** (Fortsetzung von Beispiel 1):

Der zu verzinsende Unterschiedsbetrag beträgt 7.000 €. Der Steuerpflichtige hat am 26.4.2006 eine Zahlung i.H.v. 8.025 € geleistet. Die zu erlassenden Nachzahlungszinsen berechnen sich wie folgt:

- auf die sich aus der Steuerfestsetzung ergebende Steuerzahlungsforderung erbrachte - (abgerundete) freiwillige Leistung:	7.000 €
Beginn des fiktiven Zinslaufs:	26.4.2006
Ende des fiktiven Zinslaufs (= Wirksamkeit der Steuerfestsetzung):	11.12.2006

**Zu erlassende Nachzahlungszinsen:**  
 7.000 € x 7 volle Monate x 0,5 v.H. = 245 €

- 70.1.3 Wenn das Finanzamt dem Steuerpflichtigen fälschlicherweise Vorauszahlungen zurückgezahlt hat, sind Nachzahlungszinsen nur zu erlassen, soweit der Steuerpflichtige nicht nur das Finanzamt auf diesen Fehler aufmerksam gemacht, sondern auch die materiell ungerechtfertigte Steuererstattung unverzüglich an das Finanzamt zurücküberwiesen hat. Die Grundsätze des BFH-Urteils vom 25. November 1997, BStBl II 1998 S. 550, sind nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden.
- 70.2 **Billigkeitsmaßnahmen bei der Verzinsung von Umsatzsteuer**
- 70.2.1 Die Verzinsung nachträglich festgesetzter Umsatzsteuer beim leistenden Unternehmer ist nicht sachlich unbillig, wenn sich per Saldo ein Ausgleich der Steuerforderung mit den vom Leistungsempfänger abgezogenen Vorsteuerbeträgen ergibt (vgl. BFH-Urteile vom 20. Januar 1997, BStBl II S. 716, und vom 15. April 1999, BFH/NV S. 1392).
- 70.2.2 Eine Billigkeitsmaßnahme kommt daher auch dann nicht in Betracht, wenn Leistender und Leistungsempfänger einen umsatzsteuerlich relevanten Sachverhalt nicht bereits in den entsprechenden Voranmeldungen, sondern jeweils erst in den Jahresanmeldungen angeben, etwa wenn bei der steuerpflichtigen Übertragung eines Sozietätsanteils das Veräußerungsgeschäft sowohl vom Veräußerer als auch vom Erwerber erst in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung und nicht bereits in der entsprechenden Umsatzsteuer-Voranmeldung erfasst wird. Der Erwerber tritt bei einer solchen Fallgestaltung oftmals seinen Vorsteuererstattungsanspruch in voller Höhe an den Veräußerer ab. Der Veräußerer hat seine Verpflichtung, den Umsatz aus der Teilbetriebsveräußerung im zutreffenden Voranmeldungszeitraum zu berücksichtigen, verletzt, weshalb die nachträgliche Erfassung in der Jahressteuerfestsetzung eine entsprechende Nachforderung und dementsprechend Nachforderungszinsen auslöst. Die Verzinsung nachträglich festgesetzter Umsatzsteuer beim Leistenden ist auch deshalb nicht unbillig, weil die zu verzinsende Umsatzsteuer für steuerbare und steuerpflichtige Leistungen unabhängig davon entsteht, ob der leistende Unternehmer sie in einer Rechnung gesondert ausweist oder beim Finanzamt voranmeldet (vgl. BFH-Urteil vom 20. Januar 1997, BStBl II S. 716). Unbeachtlich bleibt, dass auch der Erwerber bereits im Rahmen des Voranmeldungsverfahrens eine entsprechende Vorsteuervergütung hätte erlangen können. Unabhängig von der Abtretung des Erstattungsanspruchs an den Veräußerer kann der Erwerber gleichwohl in den Genuss von Erstattungszinsen nach § 233a gelangen.

- 70.2.3 Werden in einer Endrechnung oder der zugehörigen Zusammenstellung die vor der Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Umsatzsteuerbeträge nicht abgesetzt oder angegeben, so hat der Unternehmer den gesamten in der Endrechnung ausgewiesenen Steuerbetrag an das Finanzamt abzuführen. Der Unternehmer schuldet die in der Endrechnung ausgewiesene Steuer, die auf die vor Ausführung der Leistung vereinnahmten Teilentgelte entfällt, nach § 14 Abs. 2 UStG. Erteilt der Unternehmer dem Leistungsempfänger nachträglich eine berichtigte Endrechnung, die den Anforderungen des § 14 Abs. 1 letzter Satz UStG genügt, so kann er die von ihm geschuldete Steuer in dem Besteuerungszeitraum berichtigen, in dem die berichtigte Endrechnung erteilt wird (vgl. Abschn. 187 Abs. 10 und 223 Abs. 8 UStR 2000). Hat der Unternehmer die aufgrund der fehlerhaften Endrechnung nach § 14 Abs. 2 UStG geschuldete Steuer nicht in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung berücksichtigt, kann die Nachforderung dieser Steuer im Rahmen der Steuerfestsetzung für das Kalenderjahr zur Festsetzung von Nachzahlungszinsen gemäß § 233a führen, wenn der Unternehmer die Endrechnung erst in einem auf das Kalenderjahr der ursprünglichen Rechnungserteilung folgenden Kalenderjahr berichtet hat.

Die Erhebung von Nachzahlungszinsen ist in derartigen Fällen sachlich unbillig, weil die zu verzinsende Steuernachforderung lediglich darauf beruht, dass die Steuer nicht rückwirkend in dem Besteuerungszeitraum der ursprünglichen Rechnungserteilung berichtigt werden kann. Deshalb sind die in derartigen Fällen festgesetzten Nachzahlungszinsen zu erlassen, wenn der Unternehmer nach Aufdeckung seines Fehlers sogleich eine berichtigte Endrechnung erteilt.

- 70.2.4 Bei einer von den ursprünglichen Steuerfestsetzungen abweichenden zeitlichen Zuordnung eines Umsatzes durch das Finanzamt, die gleichzeitig zu einer Steuernachforderung und zu einer Steuererstattung führt, kann es sachlich unbillig sein, (in Wirklichkeit nicht vorhandene) Zinsvorteile abzuschöpfen (BFH-Urteil vom 11. Juli 1996, BStBl II 1997 S. 259). Soweit zweifelsfrei feststeht, dass der Steuerpflichtige durch die verspätete Steuerfestsetzung keinen Vorteil oder Nachteil hatte, kann durch die Verzinsung nach § 233a der sich aus der verspäteten Steuerfestsetzung ergebenden Steuernachforderung oder Steuererstattung kein Vorteil oder Nachteil ausgeglichen werden.
- 70.2.5 Im Fall einer vom Steuerpflichtigen fälschlicherweise angenommenen umsatzsteuerlichen Organschaft, bei der er als vermeintlicher Organträger Voranmeldungen abgegeben hat und die gesamte Umsatzsteuer von „Organträger“ und „Organgesellschaft“ an das Finanzamt gezahlt hat, kommen Billigkeitsmaßnahmen nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen in Betracht. Stellt das Finanzamt im Veranlagungsverfahren fest, dass keine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt und daher für die „Organgesellschaft“ eine eigenständige Steuerfestsetzung durchzuführen ist, führt dies bei der „Organgesellschaft“ - wegen unterbliebener Voranmeldungen und Vorauszahlungen - zur Nachzahlung der kompletten Umsatzsteuer für das entsprechende Jahr; bei dem „Organträger“ i.d.R. aber zu einer Umsatzsteuererstattung. Die „Organgesellschaft“ muss daher Nachzahlungszinsen entrichten, während der „Organträger“ Erstattungszinsen erhält. Da die Verzinsung nach § 233a den Liquiditätsvorteil des Steuerschuldners und den Nachteil des Steuergläubigers der individuellen Steuerforderung ausgleichen soll, kann eine Billigkeitsmaßnahme in Betracht kommen, wenn und soweit dieser Schuldner keine Zinsvorteile hatte oder haben konnte.
- 70.2.6 Wird umgekehrt festgestellt, dass entgegen der ursprünglichen Annahme eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt, so sind die zunächst bei der Organgesellschaft versteuerten Umsätze nunmehr in vollem Umfang dem Organträger zuzurechnen. Die USt-Festsetzung gegenüber der GmbH (Organgesellschaft) ist aufzuheben, so dass i.d.R. Erstattungszinsen festgesetzt werden. Sämtliche Umsätze sind dem Organträger zuzurechnen, so dass diesem gegenüber i.d.R. Nachzahlungszinsen festgesetzt werden. Entstehen auf Grund der Entscheidung, dass eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt, insgesamt höhere Nachzahlungszinsen als Erstattungszinsen, können die übersteigenden Nachzahlungszinsen insoweit aus sachlichen Billigkeitsgründen erlassen werden, wenn und soweit der Schuldner keine Zinsvorteile hatte oder haben konnte.

### 70.3 Gewinnverlagerungen

Die allgemeinen Regelungen des § 233a sind auch bei der Verzinsung solcher Steuernachforderungen und Steuererstattungen zu beachten, die in engem sachlichen Zusammenhang zueinander stehen (z. B. bei Gewinnverlagerungen im Rahmen einer Außenprüfung). Führt eine Außenprüfung sowohl zu einer Steuernachforderung als auch zu einer Steuererstattung, so ist deshalb hinsichtlich der Verzinsung nach § 233a grundsätzlich auf die Steueransprüche der einzelnen Jahre abzustellen, ohne auf Wechselwirkungen mit den jeweiligen anderen Besteuerungszeiträumen einzugehen. Gewinnverlagerungen und Umsatzverlagerungen (vgl. Nr. 70.2.4) sind bei der Verzinsung nach § 233a nicht vergleichbar (vgl. BFH-Urteil vom 11. Juli 1996, BStBl II 1997 S. 259). Das BFH-Urteil vom 15. Oktober 1998 (HFR 1999 S. 81) betrifft nur den Sonderfall der Verschiebung von Besteuerungsgrundlagen von einem zu verzinsenden Besteuerungszeitraum in einen noch nicht der Verzinsung nach § 233a unterliegenden Besteuerungszeitraum.



**Rechtsbehelfe**

71. Gegen die Zinsfestsetzung ist der Einspruch gegeben. Einwendungen gegen die zugrundeliegende Steuerfestsetzung oder Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen und Körperschaftsteuer können jedoch nicht mit dem Einspruch gegen den Zinsbescheid geltend gemacht werden. Wird die Steuerfestsetzung oder die Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen und Körperschaftsteuer geändert, sind etwaige Folgerungen für die Zinsfestsetzung nach 233 a Abs. 5 zu ziehen.
72. Gegen die Entscheidung über eine Billigkeitsmaßnahme ist ein gesonderter Einspruch gegeben, und zwar auch dann, wenn die Finanzbehörde die Billigkeitsentscheidung im Rahmen der Zinsfestsetzung getroffen hat (vgl. zu § 347, Nr. 4).
73. Wird der Zinsbescheid als solcher angefochten, kommt unter den Voraussetzungen des § 361 bzw. des § 69 FGO die Aussetzung der Vollziehung in Betracht. Wird mit dem Rechtsbehelf eine erstmalige oder eine höhere Festsetzung von Erstattungsziinsen begehrt, ist mangels eines vollziehbaren Verwaltungsaktes eine Aussetzung der Vollziehung nicht möglich. Soweit die Vollziehung des zugrundeliegenden Steuerbescheides ausgesetzt wird, ist auch die Vollziehung des Zinsbescheides auszusetzen.

**Berücksichtigung rückwirkender Ereignisse in Grundlagenbescheiden**

74. § 233a Abs. 2 a ist auch dann anzuwenden, wenn das rückwirkende Ereignis in einem für den Steuerbescheid verbindlichen Grundlagenbescheid berücksichtigt wurde. Im Grundlagenbescheid sind deshalb auch entsprechende Feststellungen über die Auswirkungen eines erstmals berücksichtigten rückwirkenden Ereignisses auf die festgestellten Besteuerungsgrundlagen und den Zeitpunkt des Eintritts des rückwirkenden Ereignisses zu treffen. Gleiches gilt, wenn ein bereits bei der vorangegangenen Feststellung berücksichtigtes rückwirkendes Ereignis unmittelbar Änderungen erfährt und der Feststellungsbescheid deshalb geändert wird. Wird ein Feststellungsbescheid dagegen aus anderen Gründen (z.B. zur Berücksichtigung neuer Tatsachen i.S.d. § 173) geändert, sind auch dann keine Feststellungen zum früher bereits berücksichtigten rückwirkenden Ereignis zu treffen, wenn sich die steuerlichen Auswirkungen dieses rückwirkenden Ereignisses aufgrund der erstmaligen oder abweichenden Berücksichtigung normal zu verzinsender Besteuerungsgrundlagen rechnerisch verändert.

Dies gilt im Verhältnis zwischen Gewerbesteuermaßbescheid und Gewerbesteuerbescheid sowie in den Fällen des § 35 b GewStG entsprechend.

**Zu § 234 - Stundungszinsen:**

1. Stundungszinsen werden für die Dauer der gewährten Stundung erhoben. Ihre Höhe ändert sich nicht, wenn der Steuerpflichtige vor oder nach dem Zahlungstermin zahlt, der in der Stundungsverfügung festgelegt ist (Sollverzinsung).  
  
Eine vorzeitige Tilgung führt nicht automatisch zu einer Ermäßigung der Stundungszinsen. Soweit der gestundete Anspruch allerdings mehr als ein Monat vor Fälligkeit getilgt wird, kann auf bereits festgesetzte Stundungszinsen für den Zeitraum ab Eingang der Leistung auf Antrag verzichtet werden (§ 234 Abs. 2). Eine verspätete Zahlung löst zusätzlich Säumniszuschläge aus.
2. Wird die gestundete Steuerforderung vor Ablauf des Stundungszeitraums herabgesetzt, ist der Zinsbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 entsprechend zu ändern. Eine Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerfestsetzung nach Ablauf der Stundung hat keine Auswirkungen auf die Stundungszinsen (§ 234 Abs. 1 Satz 2). Werden Vorauszahlungen gestundet, sind Stundungszinsen nur im Hinblick auf eine Änderung der Vorauszahlungsfestsetzung, nicht aber im Hinblick auf die Festsetzung der Jahressteuer herabzusetzen.
3. Die Stundungszinsen werden regelmäßig zusammen mit der Stundungsverfügung durch schriftlichen Zinsbescheid festgesetzt.

Sofern nicht besondere Umstände des Einzelfalls eine andere Regelung erfordern, sind die Stundungszinsen zusammen mit der letzten Rate zu erheben. Bei einer Aufhebung der Stundungsverfügung (Rücknahme oder Widerruf) sind auch die auf ihr beruhenden Zinsbescheide aufzuheben oder zu ändern; §§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 171 Abs. 10 gelten gem. § 239 Abs. 1 Satz 1 entsprechend.

**Beispiel:**

Das Finanzamt hat am 10. März 2004 eine am 25. Februar 2004 fällige Einkommensteuerforderung von 3.600 € ab Fälligkeit gestundet. Der Betrag ist in 12 gleichen Monatsraten von 300 € beginnend am 1. April 2004 zu zahlen. Die Zinsen von 117 € sind zusammen mit der letzten Rate am 1. März 2005 zu erheben.

Das Finanzamt erfährt im August 2004, dass eine wesentliche Verbesserung der Vermögensverhältnisse des Schuldners eingetreten ist. Es widerruft deshalb die Stundung nach § 131 Abs. 2 Nr. 3 und stellt den gesamten Restbetrag von 2.100 € zum 1. September 2004 fällig.

Der Zinsbescheid ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 zu ändern. Die Zinsen in Höhe von insgesamt 85 € (gerundet nach § 239 Abs. 2 Satz 1) sind zum 1. September 2004 zu erheben.

4. Der Zinslauf beginnt bei den Stundungszinsen an dem ersten Tag, für den die Stundung wirksam wird (§ 238 Abs. 1 Satz 2 i. V. mit § 234 Abs. 1 Satz 1). Bei einer Stundung ab Fälligkeit beginnt der Zinslauf am Tag nach Ablauf der ggf. nach § 108 Abs. 3 verlängerten Zahlungsfrist.

**Beispiele:**

1. Fälligkeitstag ist der 12. März 2004 (Freitag). Der Zinslauf beginnt am 13. März 2004 (Sonntag).
2. Fälligkeitstag ist der 13. März 2004 (Sonntag). Die Zahlungsfrist endet nach § 108 Abs. 3 erst am 15. März 2004 (Montag). Der Zinslauf beginnt am 16. März 2004 (Dienstag).

Wegen der Fälligkeit der Anmelde- und Abgabensteuern vgl. zu § 240, Nr. 1 Satz 2.

5. Der Zinslauf endet mit Ablauf des letzten Tages, für den die Stundung ausgesprochen worden ist. Dieser Tag ist der Berechnung des Zinslaufs auch zugrunde zu legen, wenn er ein Sonnabend, ein Sonntag oder ein gesetzlicher Feiertag ist. Wegen der Berechnung siehe zu § 238, Nr. 1.

**Beispiele:**

1. Die Steuer ist bis zum 26. März 2004 (Freitag) gestundet. Der Zinslauf endet am 26. März 2004.
2. Die Steuer ist bis zum 27. März 2004 (Sonntag) gestundet. Der Zinslauf endet am 27. März 2004. Eine erst am 29. März 2004 (Montag) geleistete Zahlung gilt aber noch als rechtzeitige Tilgung; Säumniszuschläge entstehen nicht.

6. Stundungszinsen sind nur für volle Monate zu zahlen; angefangene Monate bleiben außer Ansatz (§ 238 Abs. 1 Satz 2); vgl. auch zu § 238, Nr. 1.

**Beispiele:**

Ende der ursprünglichen Zahlungsfrist	Beginn des Zinslaufs	Infolge Stundung hinausgeschobene Fälligkeit = Ende des Zinslaufs	Voller Monat
13.05.2004 (Do)	14.05.2004 (Fr)	13.06.2004 (So)	ja
13.05.2004 (Do)	14.05.2004 (Fr)	12.06.2004 (Sb)	nein
31.01.2003 (Fr)	01.02.2003 (Sa)	28.02.2003 (Fr)	ja

7. Zu verzinsen ist der jeweils gestundete Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37) mit Ausnahme der Ansprüche auf steuerliche Nebenleistungen (§ 233 Satz 2). Die Zinsen sind für jeden Anspruch (Einzelforderung) besonders zu berechnen. Bei der Zinsberechnung sind die Ansprüche zu trennen, wenn Steuerart, Zeitraum (Teilzeitraum) oder der Tag des Beginns des Zinslaufs voneinander abweichen.

**Beispiele für gesondert zu verzinsende Ansprüche:**

1. Einkommensteuervorauszahlungen I/04 und II/04;
  2. die erstmalige Festsetzung der Einkommensteuer 2004 durch Bescheid vom 3. Mai 2006 führt zu einer Abschlusszahlung in Höhe von 4.290 € nach Berichtigung einer offenbaren Unrichtigkeit (§ 129) durch Steuerbescheid vom 1. Juni 2006 fordert das Finanzamt weitere 850 €
8. Die Kleinbetragsregelung des § 239 Abs. 2 Satz 2 (Zinsen unter zehn Euro werden nicht festgesetzt) ist auf die für eine Einzelforderung berechneten Zinsen anzuwenden.

**Beispiel:**

Es werden ab Fälligkeit jeweils für einen Monat folgende Einzelforderungen gestundet:		Zinsen:	abgerundet (§ 239 Abs. 2 Satz 1)
Einkommensteuervorauszahlung	1.950 €	9,75 €	9,00 €
Solidaritätszuschlag	200,00 €	1,00 €	1,00 €
Umsatzsteuerabschlusszahlung	600,00 €	3,00 €	3,00 €

Zinsen werden nicht festgesetzt, da sie für keine der Einzelforderungen zehn Euro erreichen.

9. Bei Gewährung von Ratenzahlungen sind Stundungszinsen nach § 238 Abs. 2 wie folgt zu berechnen:

Der zu verzinsende Betrag jeder Steuerart ist auf den nächsten durch fünfzig Euro zuteilenden Betrag abzurunden. Ein sich durch die Abrundung ergebender Spitzenbetrag (Abrundungsrest) ist für Zwecke der Zinsberechnung bei der letzten Rate abzuziehen. Bei höheren Beträgen soll die Stundung i.d.R. so ausgesprochen werden, dass die Raten mit Ausnahme der letzten Rate auf durch fünfzig Euro ohne Rest teilbare Beträge festgesetzt werden.

**Beispiel:**

1. Variante:

Ein Anspruch i.H.v. 4.215 € wird in drei Monatsraten zu 1.400 €, 1.400 € und 1.415 € gestundet.

Raten:	Zinsen:	
1. Rate	1.400 €	7 €
2. Rate	1.400 €	14 €
3. Rate	1.415 €* festzusetzende Zinsen	21 € 42 €

\* Die Zinsberechnung erfolgt von 1.415 €/. 15 € = 1.400 €

2. Variante:

Ein Anspruch i.H.v. 4.215 € wird in drei gleichen Monatsraten zu jeweils 1.405 € gestundet.

Raten:	Zinsen:	
1. Rate	1.405 €	7,02 €
2. Rate	1.405 €	14,05 €
3. Rate	1.405 €* Summe	20,85 € 41,92 €
festzusetzende Zinsen (abgerundet nach § 239 Abs. 2 Satz 1)		41,00 €

\* Die Zinsberechnung erfolgt von 1.405 €/. 15 € = 1.390 €

10. Sollen mehrere Ansprüche in Raten gestundet werden, so ist bei der Festlegung der Raten möglichst zunächst die Tilgung der Ansprüche anzuordnen, für die keine Stundungszinsen erhoben werden. Sodann sind die Forderungen in der Reihenfolge ihrer Fälligkeit zu ordnen; bei gleichzeitig fällig gewordenen Forderungen soll die niedrigere Forderung zuerst getilgt werden. Dies gilt nicht, wenn die Sicherung der Ansprüche eine andere Tilgungsfolge erfordert.

**Beispiel:**

Das Finanzamt stundet die Einkommensteuervorauszahlung IV/04 i.H.v. 850 € (erstmalig fällig am 10.12.2004), die Einkommensteuervorauszahlung I/05 i.H.v. 300 € (erstmalig fällig am 10. März 2005), die Einkommensteuer-Abschlusszahlung für 2003 i.H.v. 11.150 € (erstmalig fällig 20. Mai 2005), die Umsatzsteuer-Abschlusszahlung für 2003 i.H.v. 7.800 € (erstmalig fällig am 20. Mai 2005) sowie Verspätungszuschläge i.H.v. 650 € (erstmalig fällig am 10. Juni 2005) in insgesamt drei Raten.

gestundeter Anspruch	erstmalig fällig am	Betrag in €	1. Rate in € (14.07.2005)	Rest in €	2. Rate in € (14.08.2005)	Rest in €	3. Rate in € (14.09.2005)	Rest in €
Est IV/04	10.12.2004	850	850	0	-	-	-	-
Est I/05	10.03.2005	300	300	0	-	-	-	-
Est 2003	20.05.2005	11.150	0	11.150	0	11.150	11.150	0
USt 2003	20.05.2005	7.800	800	7.000	3.000	4.000	4.000	0
Verspätungszuschlag	10.06.2005	650	650	0	-	-	-	-

**Zinsberechnung:**

gestundeter	Fällig am	Zahlungster-	Betrag	Zinsmo-	v.H.	Zinsen	festzusetzende Zinsen
-------------	-----------	--------------	--------	---------	------	--------	-----------------------

Anspruch		min	in €	nate		in €	in €
Est IV/04	10.12.2004	14.07.2005	850	7	3,5	29,75	29,00 **
Est I/05	10.03.2005	14.07.2005	300	4	2,0	6,00	0,00 *
Est 2003	20.05.2005	14.09.2005	11.150	3	1,5	167,25	167,00 **
USt 2003	20.05.2005	14.07.2005	800	1	0,5	4,00	} 94,00
USt 2003	20.05.2005	14.08.2005	3.000	2	1,0	30,00	
USt 2003	20.05.2005	14.09.2005	4.000	3	1,5	60,00	
Verspätungs- zuschlag	10.06.2005	14.07.2005	650	-	-	-	- ***
Summe						288,00	

\* = Kleinbetrag unter 10 € (§ 239 Abs. 2 Satz 2).

\*\* = 29,75 € werden auf 29,00 € und 167,25 € werden auf 167,00 € zugunsten des Steuerpflichtigen gerundet (§ 239 Abs. 2 Satz 1).

\*\*\* = Ansprüche auf steuerliche Nebenleistungen werden nicht verzinst (§ 233 S. 2).

11. Auf die Erhebung von Stundungszinsen kann gemäß § 234 Abs. 2 im Einzelfall aus Billigkeitsgründen verzichtet werden. Ein solcher Verzicht kann z.B. in Betracht kommen bei Katastrophenfällen, bei länger dauernder Arbeitslosigkeit des Steuerschuldners, bei Liquiditätsschwierigkeiten allein infolge nachweislicher Forderungsausfälle im Konkurs-/Insolvenzverfahren und in ähnlichen Fällen, im Rahmen einer Sanierung, sofern allgemein ein Zinsmoratorium gewährt wird, sowie im Hinblick auf belegbare, demnächst fällig werdende Ansprüche des Steuerschuldners aus einem Steuerschuldverhältnis, soweit hierfür innerhalb des Stundungszeitraums keine Erstattungszinsen gemäß § 233a anfallen. Auch wird eine Stundung i.d.R. dann zinslos bewilligt werden können, wenn sie einem Steuerpflichtigen gewährt wird, der bisher seinen steuerlichen Pflichten, insbesondere seinen Zahlungspflichten, pünktlich nachgekommen ist und der in der Vergangenheit nicht wiederholt Stundungen in Anspruch genommen hat; in diesen Fällen kommt ein Verzicht auf Stundungszinsen i.d.R. nur in Betracht, wenn für einen Zeitraum von nicht mehr als drei Monaten gestundet wird und der insgesamt zu stundende Betrag 5.000 € nicht übersteigt. Zum Rechtsbehelfsverfahren gegen die Entscheidung über eine Billigkeitsmaßnahme siehe zu § 347, Nr. 4.
12. Wird ein Anspruch auf Rückforderung von Arbeitnehmer-Sparzulage, Eigenheimzulage, Investitionszulage, Wohnungsbau-Prämie oder Bergmanns-Prämie gestundet, so sind - da die Vorschriften über die Steuervergütung entsprechend gelten - Stundungszinsen zu erheben (§ 234 i.V.m. § 37 Abs. 1).

### Zu § 235 - Verzinsung von hinterzogenen Steuern:

#### 1. Zweck und Voraussetzungen der Verzinsung

- 1.1 Hinterzogene Steuern sind nach § 235 zu verzinsen, um dem Nutznießer einer Steuerhinterziehung den steuerlichen Vorteil der verspäteten Zahlung oder der Gewährung oder Belassung von Steuervorteilen zu nehmen (BFH-Urteile vom 19. April 1989, BStBl II S. 596, und vom 27. September 1991, BStBl II 1992 S. 163).
- 1.2 Die Zinspflicht tritt nur ein, wenn der objektive und subjektive Tatbestand des § 370 Abs. 1 oder § 370a erfüllt und die Tat i.S.d. § 370 Abs. 4 vollendet ist. Entsprechendes gilt, wenn der Tatbestand der §§ 263, 264 StGB erfüllt ist, soweit sich die Tat auf Prämien und Zulagen bezieht, für die die für Steuervergütungen geltenden Vorschriften der AO entsprechend anzuwenden sind. Der Versuch einer Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 2, § 370a i.V.m. § 23 StGB) reicht zur Begründung einer Zinspflicht ebenso wenig aus wie die leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378) oder die übrigen Steuerordnungswidrigkeiten (§ 379 ff.).

Kommen Steuerpflichtige ihren Erklärungspflichten nicht oder nicht fristgerecht nach, kommt Steuerhinterziehung und damit die Festsetzung von Hinterziehungszinsen nur insoweit in Betracht, als nachgewiesen werden kann, dass durch das pflichtwidrige Verhalten die Steuern zu niedrig oder verspätet festgesetzt worden sind. Steuern, die aufgrund geschätzter Besteuerungsgrundlagen (§ 162) festgesetzt wurden, können nicht ohne Weiteres als verkürzt angesehen werden (BFH-Urteil vom 14. August 1991, BStBl II 1992 II S. 128).

- 1.3 Die Festsetzung von Hinterziehungszinsen setzt keine strafrechtliche Verurteilung wegen Steuerhinterziehung voraus (BFH-Urteil vom 27. August 1991, BStBl II 1992 S. 9). Die Zinspflicht ist unabhängig von einem Strafverfahren im Rahmen des Besteuerungsverfahrens zu prüfen.

Hinterziehungszinsen sind demnach auch festzusetzen, wenn

- wirksam Selbstanzeige nach § 371 erstattet worden ist (z.B. durch Nachmeldung hinterzogener Umsatzsteuer in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung),
- der Strafverfolgung Verfahrenshindernisse entgegenstehen (z.B. Tod des Täters oder Strafverfolgungsverjährung),
- das Strafverfahren wegen Geringfügigkeit eingestellt worden ist (z.B. nach §§ 153, 153a StPO; § 398) oder
- in anderen Fällen die Strafverfolgung beschränkt oder von der Strafverfolgung abgesehen wird (z.B. nach §§ 154, 154a StPO).

An Entscheidungen im strafgerichtlichen Verfahren ist die Finanzbehörde nicht gebunden (BFH-Urteil vom 10. Oktober 1972, BStBl 1973 II S. 68).

## 2. Gegenstand der Verzinsung

- 2.1 Hinterziehungszinsen sind festzusetzen für
- verkürzte Steuern; darunter fallen auch keine oder zu geringe Steuervorauszahlungen und der Solidaritätszuschlag. Landesgesetzlich geregelte Steuern sind nur zu verzinsen, wenn dies im Gesetz angeordnet ist.
  - ungerechtfertigt erlangte Steuervorteile (z.B. zu Unrecht erlangte Steuervergütungen),
  - zu Unrecht erlangte Steuervergünstigungen (z.B. Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen),
  - ungerechtfertigt erlangte Prämien und Zulagen, auf die die Vorschriften der AO über Steuervergütungen entsprechend anzuwenden sind (z.B. Investitionszulagen, Eigenheimzulagen, Wohnungsbauprämien, Arbeitnehmer-Sparzulagen und Zulagen nach § 83 EStG).
- 2.2 Bei Steuern mit progressivem Tarif oder Stufentarif ist zur Berechnung des zu verzinsenden Teilbetrages die Steuer lt. ursprünglicher Festsetzung mit der Steuer zu vergleichen, die sich bei Einbeziehung der vorsätzlich verschwiegenen Besteuerungsmerkmale ergeben würde. Sonstige Abweichungen von den Erklärungen des Steuerpflichtigen bleiben außer Ansatz.
- 2.3 Hinterziehungszinsen sind für jeden Besteuerungszeitraum (Veranlagungszeitraum, Voranmeldungszeitraum) oder Besteuerungszeitpunkt gesondert zu berechnen. Einzelne, aufeinanderfolgende Steuerhinterziehungen sind nicht als eine Tat zu würdigen, sondern als selbständige Taten zu behandeln. Das gilt auch, wenn das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 geschätzt hat.
- 2.4 Wenn die Steuerhinterziehung zu keiner Nachforderung führt, erfolgt keine Zinsfestsetzung. Soweit infolge Kompensation der mit der Steuerhinterziehung zusammenhängenden Besteuerungsgrundlagen mit anderen steuermindernden Besteuerungsgrundlagen (z.B. nach § 177) kein Zahlungsanspruch entstanden ist, unterbleibt daher eine Zinsfestsetzung. Das strafrechtliche Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 Satz 3 gilt nicht bei der Verzinsung nach § 235.

## 3. Zinsschuldner

- 3.1 Nach § 235 Abs. 1 Satz 2 ist derjenige Zinsschuldner, zu dessen Vorteil die Steuern hinterzogen worden sind, unabhängig davon, ob er an der Steuerhinterziehung beteiligt war (vgl. BFH-Urteil vom 27. Juni 1991, BStBl II S. 822). Steuerschuldner und Steuerhinterzieher brauchen daher nicht identisch zu sein.

Im Falle einer Gesamtschuldnerschaft (§ 44) ist jeder Gesamtschuldner auch Zinsschuldner. Dies gilt auch dann, wenn bei zusammenveranlagten Ehegatten der Tatbestand der Steuerhinterziehung nur in der Person eines der Ehegatten erfüllt ist. Da in diesem Fall beide Ehegatten Schuldner der Hinterziehungszinsen sind, kann nach § 239 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 155 Abs. 3 ein zusammengefasster Zinsbescheid an die Ehegatten ergehen (vgl. BFH-Urteil vom 13. Oktober 1994, BStBl II 1995 S. 484).

- 3.2 § 235 Abs. 1 Satz 3 regelt die Fälle, in denen ein anderer als der Steuerschuldner seine Verpflichtung,
- einbehaltene Steuern an die Finanzbehörde abzuführen oder
  - Steuern zu Lasten eines anderen an die Finanzbehörde zu entrichten,
- nicht erfüllt hat. In diesen Fällen ist der Entrichtungspflichtige Zinsschuldner, wenn die Steuerhinterziehung auf seiner Pflichtverletzung beruht.

Die in §§ 34, 35 bezeichneten gesetzlichen Vertreter, Vermögensverwalter und Verfügungsberechtigten sind nicht Entrichtungspflichtige und nicht Schuldner der Hinterziehungszinsen (vgl. BFH-Urteil vom 18. Juli 1991, BStBl II S. 781). Dieser Personenkreis haftet jedoch sowohl für die hinterzogenen Steuern als auch für die Hinterziehungszinsen (§ 71).

## 4. Zinslauf

#### 4.1 Beginn des Zinslaufs

- 4.1.1 Der Zinslauf beginnt mit dem Eintritt der Verkürzung oder der Erlangung des Steuervorteils (§ 235 Abs. 2 Satz 1), d.h. sobald die Tat im strafrechtlichen Sinn vollendet ist. Wären die hinterzogenen Beträge ohne die Steuerhinterziehung erst später fällig geworden, z.B. bei einer Abschlusszahlung, beginnt die Verzinsung erst mit Ablauf des Fälligkeitstages (§ 235 Abs. 2 Satz 2).
- 4.1.2 Bei Fälligkeitssteuern (z.B. Umsatzsteuer-Vorauszahlungen, Lohnsteuer) tritt die Verkürzung im Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit ein. Dies gilt auch dann, wenn keine (Vor-)Anmeldung abgegeben wurde. Bei Abgabe einer unrichtigen zustimmungsbedürftigen Steueranmeldung tritt die Verkürzung erst dann ein, wenn die Zustimmung nach § 168 Satz 2 dem Steuerpflichtigen bekannt geworden ist (z.B. Auszahlung oder Umbuchung des Guthabens oder Erklärung der Aufrechnung; vgl. Nummer 3 zu § 168).

Lässt sich nicht ohne weiteres feststellen, welchem Voranmeldungszeitraum hinterzogene Beträge zeitlich zuzuordnen sind, ist zugunsten des Zinsschuldners von einem Beginn des Zinslaufs mit dem letzten gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkt für das betroffene Jahr auszugehen (bei Unternehmern ohne Dauerfristverlängerung ist dies der 10. Januar des jeweiligen Folgejahres).

- 4.1.3 Bei Veranlagungssteuern tritt die Verkürzung im Fall der Abgabe einer unrichtigen oder unvollständigen Steuererklärung mit dem Tag der Bekanntgabe des auf dieser Erklärung beruhenden Steuerbescheides (§§ 122, 124) ein; der Beginn des Zinslaufs verschiebt sich dabei i.d.R. auf den Ablauf des Fälligkeitstages (vgl. Nummer 4.1.1 Satz 2).

Hat der Steuerpflichtige keine Steuererklärung abgegeben und ist aus diesem Grunde die Steuerfestsetzung unterblieben, so ist die Steuer zu dem Zeitpunkt verkürzt, zu dem die Veranlagungsarbeiten für das betreffende Kalenderjahr im Wesentlichen abgeschlossen waren. Dieser Zeitpunkt ist zugleich Zinslaufbeginn. Hat das Finanzamt die Steuer aber wegen Nichtabgabe der Steuererklärung aufgrund geschätzter Besteuerungsgrundlagen (§ 162) festgesetzt, tritt die Verkürzung mit Bekanntgabe dieses Steuerbescheids bzw. der Fälligkeit der sich hieraus ergebenden Abschlusszahlung ein.

#### 4.2 Ende des Zinslaufs

- 4.2.1 Der Zinslauf endet mit der Zahlung der hinterzogenen Steuer (§ 235 Abs. 3 Satz 1). Erlischt der zu verzinsende Anspruch durch Aufrechnung, gilt der Tag, an dem die Schuld des Aufrechnenden fällig wird, als Tag der Zahlung (§ 238 Abs. 1 Satz 3).
- 4.2.2 Hinterziehungszinsen werden nicht für Zeiten festgesetzt, für die ein Säumniszuschlag entsteht, die Zahlung gestundet oder die Vollziehung ausgesetzt ist (§ 235 Abs. 3 Satz 2), ohne dass es dabei auf die tatsächliche Erhebung von Säumniszuschlägen oder die Zahlung von Stundungs- und/oder Aussetzungszinsen ankommt. Der Zinslauf endet daher spätestens mit Ablauf des Fälligkeitstages.
- 4.2.3 Wird der Steuerbescheid nach Ende des Zinslaufs aufgehoben, geändert oder nach § 129 berichtigt, so bleiben die bis dahin entstandenen Zinsen unberührt (§ 235 Abs. 3 Satz 3).

#### 5. Höhe der Hinterziehungszinsen

- 5.1 Die Hinterziehungszinsen betragen für jeden vollen Monat des Zinslaufs 0,5 v.H. (§ 238 Abs. 1 Satz 1 und 2). Für die Berechnung der Zinsen wird der zu verzinsende Betrag auf den nächsten durch 50 € teilbaren Betrag abgerundet (§ 238 Abs. 2). Abzurunden ist jeweils der Gesamtbetrag einer Steuerart, soweit der Besteuerungszeitraum und Beginn des Zinslaufs übereinstimmen (vgl. zu § 238, Nr. 2).
- 5.2 Zur Vermeidung einer Doppelverzinsung im Hinterziehungsfall sind Zinsen nach § 233a, die für denselben Zeitraum festgesetzt wurden, anzurechnen (§ 235 Abs. 4). Ein Investitionszulage-Rückforderungsanspruch ist zugleich nach § 7 InvZulG 1999 zu verzinsen; § 235 Abs. 4 gilt in diesem Fall aus sachlichen Billigkeitsgründen entsprechend.

#### 6. Verfahren

- 6.1 Sind Steuern zum Vorteil der Gesellschafter einer Personengesellschaft hinterzogen worden, so hat das Betriebsfinanzamt in einem Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung darüber zu entscheiden, ob und in welchem Umfang der von den Gesellschaftern erlangte Vorteil im Sinne des § 235 Abs. 1 auf einer Hinterziehung beruht (BFH-Urteil vom 19. April 1989, BStBl II S. 596).
- 6.2 Die Zinsen für hinterzogene Realsteuern (insbes. Gewerbesteuer) sind von der hebeberechtigten Gemeinde zu berechnen, festzusetzen und zu erheben. Die Berechnungsgrundlagen werden vom Finanzamt in entsprechender An-

wendung des § 184 Abs. 1 festgestellt. Dieser Messbescheid ist Grundlagenbescheid für den von der Gemeinde zu erlassenden Zinsbescheid.

Die Geltendmachung der Haftung für Hinterziehungszinsen zur Gewerbesteuer durch Haftungsbescheid setzt nicht voraus, dass zuvor gegenüber dem Zinsschuldner oder dem Haftungsschuldner Tatbestand und Umfang der Steuerhinterziehung gesondert festgestellt worden sind (Beschluss des BVerwG vom 16. September 1997, BStBl II S. 782).

## 7. Verjährung

Die Festsetzungsfrist für Hinterziehungszinsen beträgt 1 Jahr (§ 239 Abs. 1 Satz 1). Sie beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Festsetzung der hinterzogenen Steuern unanfechtbar geworden ist, jedoch nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem ein eingeleitetes Strafverfahren rechtskräftig abgeschlossen worden ist (§ 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3).

Ein Strafverfahren hat nur dann Einfluss auf die für die Hinterziehungszinsen geltende Festsetzungsfrist, wenn es bis zum Ablauf des Jahres eingeleitet wird, in dem die hinterzogenen Steuern unanfechtbar festgesetzt wurden (BFH-Urteil vom 24. August 2001 - VI R 42/94 -, BStBl II S. 782).

### Zu § 236 - Prozeßzinsen auf Erstattungsbeträge:

1. Voraussetzung für die Zahlung von Erstattungszinsen an den Steuerpflichtigen ist, daß eine festgesetzte Steuer herabgesetzt oder eine Steuervergütung gewährt - oder erhöht - wird. Die Steuerherabsetzung oder die Gewährung (Erhöhung) der Steuervergütung muß erfolgt sein:
  - a) durch eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung;
  - b) aufgrund einer rechtskräftigen gerichtlichen Entscheidung, z. B. in den Fällen, in denen das Gericht nach § 100 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Sätze 2 und 3 oder Abs. 3 FGO den angefochtenen Verwaltungsakt aufhebt und das Finanzamt die Steuer niedriger festsetzt oder eine (höhere) Steuervergütung gewährt;
  - c) durch Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Verwaltungsaktes sowie durch Erlaß des beantragten Verwaltungsaktes, wenn sich der Rechtsstreit bei Gericht dadurch rechtskräftig erledigt;
  - d) durch einen sog. Folgebescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO oder § 35 b GewStG in den Fällen, in denen sich der Rechtsstreit bei Gericht gegen den Grundlagenbescheid (z. B. Feststellungsbescheid, Steuermeßbescheid) durch oder aufgrund einer gerichtlichen Entscheidung (Buchstaben a und b) bzw. durch einen Verwaltungsakt (Buchstabe c) rechtskräftig erledigt.

Ohne Bedeutung ist, aus welchen Gründen die Steuerherabsetzung oder die Gewährung (Erhöhung) der Steuervergütung erfolgt ist.

Wird ein ändernder oder ersetzender Verwaltungsakt nach § 68 FGO Gegenstand des Klageverfahrens, ist für die Verzinsung das Ergebnis des gegen den neuen Verwaltungsakt fortgeführten Klageverfahrens maßgebend. Dies gilt auch, wenn ein angefochtener Vorauszahlungsbescheid durch die Jahressteuerfestsetzung ersetzt wird (vgl. zu § 365, Nr. 2). Durch die Überleitung auf den neuen Verfahrensgegenstand tritt noch keine Rechtsstreiterledigung im Sinne des § 236 Abs. 1 Satz 1 ein (BFH-Urteil vom 14. Juli 1993, BFH/NV 1994 S. 438).
2. Zu verzinsen ist nur der zuviel entrichtete Steuerbetrag oder die zuwenig gewährte Steuervergütung. Sofern also der Rechtsbehelf zwar zu einer Herabsetzung der Steuer oder zu einer Gewährung (Erhöhung) der Steuervergütung führt, nicht aber oder nicht in gleichem Umfang zu einer Steuererstattung oder Auszahlung einer Steuervergütung, kommt insoweit eine Verzinsung nicht in Betracht.
3. Der zu verzinsende Betrag ist auf den nächsten durch fünfzig Euro teilbaren Betrag abzurunden. Hat der Steuerpflichtige die zu erstattende Steuerschuld in Raten entrichtet, wird die Abrundung nur einmal bei der Rate mit der kürzesten Laufzeit vorgenommen.
4. Der Anspruch auf Erstattungszinsen entsteht mit der Rechtskraft der gerichtlichen Entscheidung oder der Unanfechtbarkeit des geänderten Verwaltungsaktes. Ein Gerichtsbescheid (§ 90 a FGO) wirkt als Urteil. Er gilt aber als nicht ergangen, wenn gegen ihn die Revision nicht zugelassen wurde und rechtzeitig mündliche Verhandlung beantragt worden ist.
5. Erstattungszinsen sind für die Zeit vom Tag der Rechtshängigkeit, frühestens jedoch vom Tag der Zahlung des Steuerbetrages an bis zum Tag der Auszahlung des zu verzinsenden Steuer- oder Steuervergütungsbetrages zu berechnen und zu zahlen. Rechtshängig ist die Streitsache erst mit dem Tag, an dem die Klage bei Gericht erhoben wird (§ 66 Abs. 1 i.V. mit § 64 Abs. 1 FGO). Wird die Klage zur Fristwahrung beim Finanzamt angebracht (§ 47 Abs. 2 FGO), ist die Streitsache mit dem Tag der Anbringung zwar anhängig, nicht aber rechtshängig. Auch in diesem Fall wird die Streitsache erst mit dem Eingang der Klage beim Gericht rechtshängig. Das gleiche gilt bei einer Sprungklage (§ 45 FGO). Stimmt die Behörde der Sprungklage nicht zu oder gibt das Gericht die Klage an die Behörde ab, ist die Sprungklage als außergerichtlicher Rechtsbehelf zu behandeln; die Rechtshängigkeit entfällt somit

rückwirkend. Wird ein ändernder oder ersetzender Verwaltungsakt nach § 68 FGO Gegenstand des Klageverfahrens, berührt dies nicht den Tag der Rechtshängigkeit der Streitsache.

6. Erstattungsinsen sind von Amts wegen zu zahlen. Es ist nicht erforderlich, daß der Steuerpflichtige einen Antrag stellt.
7. Die Zahlung von Erstattungsinsen entfällt, soweit durch Entscheidung des Gerichts einem Steuerpflichtigen die Kosten des Verfahrens nach § 137 Satz 1 FGO auferlegt worden sind, weil die Herabsetzung der Steuer oder die Gewährung (Erhöhung) der Steuervergütung auf Tatsachen beruhte, die dieser früher hätte geltend machen oder beweisen können und müssen (§ 236 Abs. 3).
8. Bei den Realsteuern obliegt die Festsetzung und Zahlung von Erstattungsinsen den Gemeinden. Diesen sind deshalb - soweit erforderlich - die zur Berechnung und Festsetzung der Zinsen notwendigen Daten mitzuteilen.

#### **Zu § 237 - Zinsen bei Aussetzung der Vollziehung:**

1. Die Zinsregelung gilt sowohl für das außergerichtliche als auch für das gerichtliche Rechtsbehelfsverfahren.
2. Voraussetzung für die Erhebung von Aussetzungszinsen beim Steuerpflichtigen ist, daß die Vollziehung eines Steuerbescheides, eines Bescheides über die Rückforderung einer Steuervergütung oder - nach Aussetzung eines Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides - eines Gewerbesteuermeßbescheides oder Gewerbesteuerbescheides ausgesetzt worden ist. Die Verzinsung tritt auch dann ein, wenn nach Anfechtung eines Grundlagenbescheides die Vollziehung eines Folgebescheides ausgesetzt wird. Auch wenn ein Grundlagenbescheid nicht auf den Vorschriften der §§ 179 ff. beruht oder wenn die Anfechtung des Grundlagenbescheides die Vollziehungsaussetzung eines anderen Grundlagenbescheides und der hierauf beruhenden Folgebescheide gem. § 361 Abs. 3 Satz 1 AO oder § 69 Abs. 2 Satz 4 FGO auslöst, tritt die Verzinsung ein.
3. Bei teilweiser Aussetzung der Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes bezieht sich die Zinspflicht nur auf den ausgesetzten Steuerbetrag.
4. Aussetzungszinsen sind zu erheben, soweit ein Einspruch oder eine Anfechtungsklage endgültig erfolglos geblieben ist. Ohne Bedeutung ist, aus welchen Gründen der Rechtsbehelf im Ergebnis erfolglos war (BFH-Urteil vom 27.11.1991, BStBl II 1992 S. 319). Aussetzungszinsen sind demnach zu erheben, wenn
  - a) der Steuerpflichtige aufgrund einer bestandskräftigen Einspruchsentscheidung oder aufgrund eines rechtskräftigen gerichtlichen Urteils ganz oder teilweise unterlegen ist,
  - b) das Einspruchsverfahren oder gerichtliche Verfahren nach der Rücknahme des Einspruchs, der Klage oder der Revision rechtskräftig abgeschlossen wird,
  - c) der angefochtene Verwaltungsakt - ohne dem Rechtsbehelfsantrag voll zu entsprechen - geändert wird und sich der Rechtsstreit endgültig erledigt.

Wird ein ändernder oder ersetzender Verwaltungsakt nach § 365 Abs. 3 AO oder nach § 68 FGO Gegenstand des Rechtsbehelfsverfahrens, ist für die Verzinsung das Ergebnis des gegen den neuen Verwaltungsakt fortgeführten Einspruchs- bzw. Klageverfahrens maßgebend. Dies gilt auch, wenn ein angefochtener Vorauszahlungsbescheid durch die Jahressteuerfestsetzung ersetzt wird (vgl. zu § 365, Nr. 2).

5. Aussetzungszinsen sind nicht zu erheben, wenn die Fälligkeit des streitigen Steueranspruchs, z. B. aufgrund einer Stundung (§ 222), hinausgeschoben war oder Vollstreckungsaufschub (§ 258) gewährt wurde.
6. Aussetzungszinsen sind vom Tag des Eingangs des außergerichtlichen Rechtsbehelfs, frühestens vom Tag der Fälligkeit an, oder von der Rechtshängigkeit an bis zu dem Tag zu erheben, an dem die nach § 361 AO oder nach § 69 FGO gewährte Aussetzung der Vollziehung endet. Wird die Aussetzung der Vollziehung erst später gewährt, werden Zinsen erst vom Tag des Beginns der Vollziehungsaussetzung erhoben.
7. Bei den Realsteuern obliegt die Festsetzung und Erhebung der Aussetzungszinsen den Gemeinden. Diesen sind deshalb - soweit erforderlich - die für die Berechnung und Festsetzung der Zinsen notwendigen Daten mitzuteilen.

#### **Zu § 238 - Höhe und Berechnung der Zinsen:**

1. Ein voller Zinsmonat (§ 238 Abs. 1 Satz 2 ) ist erreicht, wenn der Tag, an dem der Zinslauf endet, hinsichtlich seiner Zahl dem Tag entspricht, der dem Tag vorhergeht, an dem die Frist begann (BFH-Urteil vom 24.07.1996, BStBl II 1997 S. 6). Fällt das Ende des Zinslaufs auf einen Sonntag, einen gesetzlichen Feiertag oder einen Sonnabend, so tritt zwar für die Fälligkeit des geschuldeten Betrages anstelle dieses Tages der nächstfolgende Werktag



(§ 108 Abs. 3), für die Berechnung des Zinslaufs und bei Prüfung der Frage, ob ein voller Monat vorliegt, sind jedoch Sonntage, gesetzliche Feiertage oder Sonnabende einzubeziehen.

2. Abzurunden ist jeweils der einzelne zu verzinsende Anspruch. Bei der Zinsberechnung sind die Ansprüche zu trennen, wenn Steuerart, Zeitraum (Teilzeitraum) oder der Tag des Beginns des Zinslaufs voneinander abweichen. Die durch das StEuglG geänderte Regelung in § 238 Abs. 2 (Rundung auf den nächsten durch 50 Euro teilbaren Betrag) gilt in allen Fällen, in denen Zinsen nach dem 31. Dezember 2001 festgesetzt werden (Art. 97 § 15 Abs. 10 EGAO); entscheidend ist, wann die Zinsfestsetzung bekannt gegeben wird, und nicht, wann der Zinslauf begonnen oder geendet hat.

#### **Zu § 239 - Festsetzung der Zinsen:**

1. Zinsen werden durch schriftlichen Zinsbescheid festgesetzt. Es sind die für Steuern geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden. Der Mindestinhalt des Zinsbescheids richtet sich nach § 157 Abs. 1 Sätze 2 und 3, § 119 Abs. 3 und 4. Der Bescheid kann nach §§ 129 berichtigt oder nach §§ 172 ff. aufgehoben oder geändert werden. Als Rechtsbehelf gegen den Zinsbescheid sowie gegen die Ablehnung, Erstattungszinsen nach §§ 233a, 236 zu zahlen, ist der Einspruch gegeben. Zum Rechtsbehelfsverfahren gegen die Entscheidung über eine Billigkeitsmaßnahme siehe zu § 347, Nr. 4.
2. Nach Ablauf der Festsetzungsfrist von einem Jahr können Zinsen nicht mehr festgesetzt werden. Der Anspruch auf festgesetzte Zinsen erlischt durch Zahlungsverjährung (§§ 228 ff.), ggf. aber auch schon früher mit dem Erlöschen des Hauptanspruchs (§ 232).
3. Bei der Zinsfestsetzung ist die Rundung zugunsten des Steuerpflichtigen zu beachten (§ 239 Abs. 2 Satz 1). Die Kleinbetragsregelung des § 239 Abs. 2 Satz 2 (Zinsen unter zehn Euro werden nicht festgesetzt) ist auf die für eine Einzelforderung berechneten Zinsen anzuwenden (vgl. zu § 238, Nr. 2). Die durch das StEuglG geänderten Regelungen in § 239 Abs. 2 Satz 1 und 2 gelten in allen Fällen, in denen Zinsen nach dem 31. Dezember 2001 festgesetzt werden (Art. 97 § 15 Abs. 10 EGAO); entscheidend ist, wann die Zinsfestsetzung bekannt gegeben wird, und nicht, wann der Zinslauf begonnen oder geendet hat.
4. Zur Anrechnung von Erstattungs- und Nachzahlungszinsen nach § 233a bei der Festsetzung von Stundungs-, Hinterziehungs-, Prozeß- und Aussetzungszinsen vgl. zu § 233a, Nr. 65 ff und zu § 235, Nr. 5.2.

#### **Zu § 240 - Säumniszuschläge:**

1. Säumnis tritt ein, wenn die Steuer oder die zurückzuzahlende Steuervergütung nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages entrichtet wird. Sofern - wie bei den Fälligkeitssteuern - die Steuer ohne Rücksicht auf die erforderliche Steuerfestsetzung oder Steueranmeldung fällig wird, tritt die Säumnis nicht ein, bevor die Steuer festgesetzt oder die Steueranmeldung abgegeben worden ist. Bei Fälligkeitssteuern ist daher wie folgt zu verfahren:
  - a) Gibt der Steuerpflichtige seine Voranmeldung oder Anmeldung erst nach Ablauf des Fälligkeitstages ab, so sind Säumniszuschläge bei verspätet geleisteter Zahlung nicht vom Ablauf des im Einzelsteuergesetz bestimmten Fälligkeitstages an, sondern erst von dem auf den Tag des Eingangs der Voranmeldung oder Anmeldung folgenden Tag an (ggf. unter Gewährung der Zahlungs-Schonfrist nach § 240 Abs. 3) zu berechnen. Entsprechendes gilt für den Mehrbetrag, der sich ergibt, wenn der Steuerpflichtige seine Voranmeldung oder Anmeldung nachträglich berichtigt und sich dadurch die Steuer erhöht. Zur Abgabe-Schonfrist vgl. zu § 152, Nr. 7.
  - b) Setzt das Finanzamt eine Steuer wegen Nichtabgabe der Voranmeldung oder Anmeldung fest, so sind Säumniszuschläge für verspätet geleistete Zahlung nicht vom Ablauf des im Einzelsteuergesetz bestimmten Fälligkeitstages an, sondern erst von dem Tag an (ggf. unter Gewährung der Zahlungs-Schonfrist nach § 240 Abs. 3) zu erheben, der auf den letzten Tag der vom Finanzamt gesetzten Zahlungsfrist folgt. Dieser Tag bleibt für die Berechnung der Säumniszuschläge auch dann maßgebend, wenn der Steuerpflichtige nach Ablauf der vom Finanzamt gesetzten Zahlungsfrist seine Voranmeldung oder Anmeldung abgibt. Entsprechendes gilt, wenn das Finanzamt eine auf einer Voranmeldung oder Anmeldung beruhende Steuerschuld höher festsetzt, als sie sich aus der Voranmeldung oder Anmeldung ergibt, oder eine von ihm festgesetzte Steuer durch Korrektur der Steuerfestsetzung erhöht.
2. Im Falle der Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung oder ihrer Berichtigung nach § 129 bleiben die bis dahin verwirkten Säumniszuschläge bestehen (§ 240 Abs. 1 Satz 4). Das gilt auch, wenn die ursprüngliche, für die Bemessung der Säumniszuschläge maßgebende Steuer in einem Rechtsbehelfsverfahren herabgesetzt wird. Säumniszuschläge sind nicht zu entrichten, soweit sie sich auf Steuerbeträge beziehen, die durch (nachträgliche) Anrechnung von Lohn-, Kapitalertrag- oder Körperschaftsteuer entfallen sind, weil insoweit zu keiner Zeit eine rückständige Steuer im Sinne von § 240 Abs. 1 Satz 4 vorgelegen hat (BFH-Urteil vom 24.03.1992, BStBl II S. 956).

3. Der Säumniszuschlag ist von den Gesamtschuldern nur in der Höhe anzufordern, in der er entstanden wäre, wenn die Säumnis nur bei einem Gesamtschuldner eingetreten wäre; der Ausgleich findet zwischen den Gesamtschuldern nach bürgerlichem Recht statt.
4. Säumniszuschläge sind nicht zu entrichten, wenn Verspätungszuschläge, Zinsen, Säumniszuschläge, Zwangsgelder und Kosten (steuerliche Nebenleistungen) nicht rechtzeitig gezahlt werden.
5. Säumniszuschläge entstehen kraft Gesetzes allein durch Zeitablauf ohne Rücksicht auf ein Verschulden des Steuerpflichtigen (BFH-Urteil vom 17.07.1985, BStBl II 1986 S. 122). Sie stellen in erster Linie ein Druckmittel zur Durchsetzung fälliger Steuerforderungen dar, sind aber auch eine Gegenleistung für das Hinausschieben der Zahlung und ein Ausgleich für den angefallenen Verwaltungsaufwand (BFH-Urteil vom 29.08.1991, BStBl II S. 906). Soweit diese Zielsetzung durch die verwirkten Säumniszuschläge nicht mehr erreicht werden kann, ist ihre Erhebung sachlich unbillig, so daß sie nach § 227 ganz oder teilweise erlassen werden können.

Im einzelnen kommt ein Erlaß in Betracht:

- a) bei plötzlicher Erkrankung des Steuerpflichtigen, wenn er selbst dadurch an der pünktlichen Zahlung gehindert war und es dem Steuerpflichtigen seit seiner Erkrankung bis zum Ablauf der Zahlungsfrist nicht möglich war, einen Vertreter mit der Zahlung zu beauftragen;
- b) bei einem bisher pünktlichen Steuerzahler, dem ein offenes Versehen unterlaufen ist. Wer seine Steuern laufend unter Ausnutzung der Schonfrist des § 240 Abs. 3 zahlt, ist kein pünktlicher Steuerzahler (BFH-Urteil vom 15.05.1990, BStBl II S. 1007);
- c) wenn einem Steuerpflichtigen die rechtzeitige Zahlung der Steuern wegen Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung nicht mehr möglich war (BFH-Urteil vom 08.03.1984, BStBl II S. 415). Zu erlassen ist regelmäßig die Hälfte der verwirkten Säumniszuschläge (BFH-Urteil vom 16.07.1997, BStBl II 1998 S. 7);
- d) bei einem Steuerpflichtigen, dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch nach § 258 bewilligte oder sonst hingegenommene Ratenzahlungen unstreitig bis an die äußerste Grenze ausgeschöpft worden ist. Zu erlassen ist regelmäßig die Hälfte der verwirkten Säumniszuschläge (BFH-Urteil vom 22.06.1990, BStBl II 1991 S. 864);
- e) wenn die Voraussetzungen für einen Erlaß der Hauptschuld nach § 227 oder für eine zinslose Stundung der Steuerforderung nach § 222 im Säumniszeitraum vorliegen (BFH-Urteil vom 23.05.1985, BStBl II S. 489). Liegen nur die Voraussetzungen für eine verzinsliche Stundung der Hauptforderung vor, ist die Hälfte der verwirkten Säumniszuschläge zu erlassen;
- f) in sonstigen Fällen sachlicher Unbilligkeit.

Die Möglichkeit eines weitergehenden Erlasses aus persönlichen Billigkeitsgründen bleibt unberührt. Zum Erlaß von Säumniszuschlägen bei einer Überschneidung mit Nachzahlungszinsen vgl. zu § 233a, Nr. 64.

6. In Stundungs- und Aussetzungsfällen sowie bei der Herabsetzung von Vorauszahlungen gilt Folgendes:

**a) Stundung**

Wird eine Stundung vor Fälligkeit beantragt, aber erst nach Fälligkeit bewilligt, so ist die Stundung mit Wirkung vom Fälligkeitstag an auszusprechen. Die Schonfrist (§ 240 Abs. 3) ist vom neuen Fälligkeitstag an zu gewähren.

Wird eine Stundung vor Fälligkeit beantragt, aber erst nach Fälligkeit abgelehnt, so kann im Allgemeinen eine Frist zur Zahlung der rückständigen Steuern bewilligt werden. Diese Zahlungsfrist soll eine Woche grundsätzlich nicht überschreiten. Die Schonfrist (§ 240 Abs. 3) ist vom Ende der Zahlungsfrist an zu gewähren. Bei Zahlung bis zum Ablauf der Schonfrist sind keine Säumniszuschläge zu erheben.

Wird eine Stundung nach Fälligkeit beantragt und bewilligt, so ist die Stundung vom Eingangstag des Antrags an auszusprechen, sofern nicht besondere Gründe eine Stundung schon vom Fälligkeitstag an rechtfertigen. Bereits entstandene Säumniszuschläge sind in die Stundungsverfügung einzubeziehen. Die Schonfrist (§ 240 Abs. 3) ist zu gewähren.

Wird eine Stundung nach Fälligkeit beantragt und abgelehnt, so verbleibt es bei dem ursprünglichen Fälligkeitstag, sofern nicht besondere Gründe eine Frist zur Zahlung der rückständigen Steuern rechtfertigen. Die Zahlungsfrist soll eine Woche grundsätzlich nicht überschreiten. Die Schonfrist (§ 240 Abs. 3) ist vom Ende der Zahlungsfrist an zu gewähren. Bei Zahlung bis zum Ablauf der Schonfrist sind keine Säumniszuschläge zu erheben.

Wird bei Bewilligung einer Stundung erst nach Ablauf der Schonfrist (§ 240 Abs. 3) gezahlt, sind Säumniszuschläge vom Ablauf des neuen Fälligkeitstages an zu berechnen. Wird im Falle der Ablehnung einer Stundung die eingeräumte Zahlungsfrist (zuzüglich der Schonfrist nach § 240 Abs. 3) nicht eingehalten, sind Säumniszuschläge zu erheben.

schläge vom Ablauf des ursprünglichen Fälligkeitstages an zu berechnen.

**b) Aussetzung der Vollziehung**

Wird ein rechtzeitig gestellter Antrag auf Aussetzung der Vollziehung nach Fälligkeit abgelehnt, so kann im Allgemeinen eine Frist zur Zahlung der rückständigen Steuern bewilligt werden. Die Zahlungsfrist soll eine Woche grundsätzlich nicht überschreiten. Die Schonfrist (§ 240 Abs. 3) ist vom Ende der Zahlungsfrist an zu gewähren. Bei Zahlung bis zum Ablauf der Schonfrist sind keine Säumniszuschläge zu erheben.

**c) Herabsetzung von Vorauszahlungen**

Wird einem rechtzeitig gestellten Antrag auf Herabsetzung von Vorauszahlungen erst nach Fälligkeit entsprochen, sind Säumniszuschläge auf den Herabsetzungsbetrag nicht zu erheben.

Wird ein rechtzeitig gestellter Antrag auf Herabsetzung von Vorauszahlungen nach Fälligkeit abgelehnt, so kann im Allgemeinen eine Frist zur Zahlung der rückständigen Steuern bewilligt werden. Die Zahlungsfrist soll eine Woche grundsätzlich nicht überschreiten. Die Schonfrist (§ 240 Abs. 3) ist vom Ende der Zahlungsfrist an zu gewähren. Bei Zahlung bis zum Ablauf der Schonfrist sind keine Säumniszuschläge zu erheben.

Wird einer der vorbezeichneten Anträge mit dem Ziel gestellt, sich der rechtzeitigen Zahlung der Steuer zu entziehen (Missbrauchsfälle), ist keine Zahlungsfrist zu bewilligen.

7. Mit einem Verwaltungsakt nach § 258 verzichtet die Vollstreckungsbehörde auf Vollstreckungsmaßnahmen; an der Fälligkeit der Steuerschuld ändert sich dadurch jedoch nichts (s. auch BFH-Urteil vom 15.03.1979, BStBl II S. 429). Für die Dauer eines bekanntgegebenen Vollstreckungsaufschubs sind daher grundsätzlich Säumniszuschläge zu erheben; auf diese Rechtslage ist der Steuerpflichtige bei Bekanntgabe des Vollstreckungsaufschubs hinzuweisen (siehe A 7 Abs. 3 VollStrA). Die Möglichkeit, von der Erhebung von Säumniszuschlägen aus Billigkeitsgründen nach § 227 ganz oder teilweise abzusehen, bleibt unberührt (vgl. Nr. 5 Abs. 2).
8. Macht der Steuerpflichtige geltend, die Säumniszuschläge seien nicht oder nicht in der angeforderten Höhe entstanden, so ist sein Vorbringen - auch wenn es bspw. als „Erlaßantrag“ bezeichnet ist - als Antrag auf Erteilung eines Bescheides nach § 218 Abs. 2 anzusehen, da nur in diesem Verfahren entschieden werden kann, ob und inwieweit Säumniszuschläge entstanden sind (vgl. BFH-Urteil vom 15.03.1979, BStBl II S. 429). Bestreitet der Steuerpflichtige nicht die Entstehung der Säumniszuschläge dem Grunde und der Höhe nach, sondern wendet er sich gegen deren Anforderung im engeren Sinne (Leistungsgebot, § 254), ist sein Vorbringen als Einspruch (§ 347) anzusehen. Das Vorbringen des Steuerpflichtigen ist als Erlaßantrag zu werten, wenn sachliche oder persönliche Billigkeitsgründe geltend gemacht werden.

**Zu §§ 241 bis 248 - Sicherheitsleistung:**

1. Die Vorschriften regeln nur die Art und das Verfahren der Sicherheitsleistung. Wann und ggf. in welcher Höhe Sicherheiten zu leisten sind, ergibt sich aus anderen Vorschriften der Abgabenordnung (siehe z. B. § 109 Abs. 2, § 165 Abs. 1, §§ 221, 222, 223, 361 Abs. 2). Die Erzwingung von Sicherheiten richtet sich nach § 336, ihre Verwertung nach § 327. Die Kosten der Sicherheitsleistung treffen den Steuerpflichtigen.
2. Die für die Bundesfinanzverwaltung bekannt gegebenen Bestimmungen über Formen der Sicherheitsleistung in Verbrauchsteuer- und Zollverfahren - SiLDV - (Vorschriftensammlung Bundesfinanzverwaltung - VSF - S 14 50) sind - soweit sie Formen der Sicherheitsleistung in Verbrauchsteuerverfahren betreffen - für den Bereich der Besitz- und Verkehrssteuern entsprechend anzuwenden.

**Vor § 347 - Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren:**

1. Das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren nach der AO (Einspruchsverfahren) ist abzugrenzen
  - von den in der AO nicht geregelten nichtförmlichen Rechtsbehelfen (Gegenvorstellung, Sachaufsichtsbeschwerde, Dienstaufsichtsbeschwerde),
  - von dem Antrag, einen Verwaltungsakt zu berichtigen, zurückzunehmen, zu widerrufen, aufzuheben oder zu ändern (Korrekturantrag; §§ 129 bis 132, 172 bis 177).

Der förmliche Rechtsbehelf (Einspruch) unterscheidet sich von den Korrekturanträgen in folgenden Punkten:

- Er hindert den Eintritt der formellen und materiellen Bestandskraft (zum Begriff der Bestandskraft vgl. Vor §§ 172 bis 177, Nr. 1);
- er kann zur Verböserung führen (§ 367 Abs. 2 Satz 2); der Verböserungsgefahr kann der Steuerpflichtige aber durch rechtzeitige Rücknahme des Einspruchs entgehen;
- er ermöglicht die Aussetzung der Vollziehung.

In Zweifelsfällen ist ein Einspruch anzunehmen, da er die Rechte des Steuerpflichtigen umfassender wahrt als ein Korrekturantrag.

2. Das Einspruchsverfahren ist nicht kostenpflichtig. Steuerpflichtige und Finanzbehörden haben jeweils ihre eigenen Aufwendungen zu tragen. Auf die Kostenerstattung nach § 139 FGO, auch für das außergerichtliche Vorverfahren, wird hingewiesen.

#### **Zu § 347 - Statthaftigkeit des Einspruchs:**

1. Das Einspruchsverfahren ist nur eröffnet, wenn ein Verwaltungsakt (auch ein nichtiger Verwaltungsakt oder ein Scheinverwaltungsakt) angegriffen wird oder der Einspruchsführer sich gegen den Nichterlaß eines Verwaltungsaktes wendet. Verwaltungsakt ist z. B. auch die Ablehnung eines Realaktes (vgl. zu § 364) oder die Ablehnung der Erteilung einer verbindlichen Auskunft.
2. Der Einspruch ist auch gegeben, wenn ein Verwaltungsakt aufgehoben, geändert, zurückgenommen oder widerrufen oder ein Antrag auf Erlaß eines Verwaltungsaktes abgelehnt wird. Gleiches gilt, wenn die Finanzbehörde einen Verwaltungsakt wegen einer offenbaren Unrichtigkeit gem. § 129 berichtigt oder es ablehnt, die beantragte Berichtigung eines Verwaltungsaktes durchzuführen (BFH-Urteil vom 13.12.1983, BStBl II 1984 S. 511). Gegen Entscheidungen über die schlichte Änderung (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a) ist ebenfalls der Einspruch gegeben (BFH-Urteil vom 27.10.1993, BStBl II 1994 S. 439).
3. Beantragt der Steuerpflichtige bei einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164) oder bei einer vorläufigen Steuerfestsetzung (§ 165) die Aufhebung dieser Nebenbestimmungen, ist gegen den ablehnenden Bescheid der Einspruch gegeben. Wird der Vorbehalt nach § 164 aufgehoben, kann der Steuerpflichtige gegen die dann als Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung wirkende Steuerfestsetzung uneingeschränkt Einspruch einlegen. Soweit eine vorläufige Steuerfestsetzung endgültig durchgeführt oder für endgültig erklärt wird, gilt dies nur, soweit die Vorläufigkeit reichte.

Gegen die Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts in der Einspruchsentscheidung ist die Klage, nicht ein erneuter Einspruch gegeben (BFH-Urteil vom 04.08.1983, BStBl II 1984 S. 85). Das gilt entsprechend, wenn in einer Einspruchsentscheidung die bisher vorläufige Steuerfestsetzung für endgültig erklärt wird.

4. Ist eine Steuerfestsetzung mit einer Billigkeitsmaßnahme verbunden (§ 163 Satz 3), ist gegen die Ermessensentscheidung über die Billigkeitsmaßnahme ein gesonderter Einspruch gegeben. Entsprechendes gilt für die mit einer Zinsfestsetzung verbundene Billigkeitsentscheidung nach § 234 Abs. 2 oder § 237 Abs. 4.
5. § 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 beschränkt in Verbindung mit § 348 Nr. 3 und 4 in Steuerberatungsangelegenheiten das Einspruchsverfahren auf Streitigkeiten über
  - die Ausübung (insbesondere die Zulässigkeit) der Hilfe in Steuersachen einschließlich der Rechtsverhältnisse der Lohnsteuerhilfvereine,
  - die Voraussetzungen für die Berufsausübung der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten (mit Ausnahme der Entscheidungen der Zulassungs- und der Prüfungsausschüsse),
  - die Vollstreckung wegen Handlungen und Unterlassungen.
6. In anderen Angelegenheiten (§ 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4) sind die Vorschriften über das Einspruchsverfahren z. B. für anwendbar erklärt worden durch:
  - Landesgesetze, die Steuern betreffen, die der Landesgesetzgebung unterliegen und durch Landesfinanzbehörden verwaltet werden,
  - Gesetze zur Durchführung der Verordnungen des Rates der Europäischen Gemeinschaft, soweit diese Gesetze die Anwendbarkeit der AO-Vorschriften vorsehen.

Soweit Gesetze die für Steuervergütungen geltenden Vorschriften für entsprechend anwendbar erklären, ist das Einspruchsverfahren bereits nach § 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 eröffnet (z.B. EigZulG, InvZulG, WoPG und 5. VermBG).

#### **Zu § 350 - Beschwer:**

1. Eine Beschwer ist nicht nur dann schlüssig geltend gemacht, wenn eine Rechtsverletzung oder Ermessenswidrigkeit gerügt wird, sondern auch dann, wenn der Einspruchsführer eine günstigere Ermessensentscheidung begehrt. Aus nicht gesondert festgestellten Besteuerungsgrundlagen (§ 157 Abs. 2) ergibt sich keine Beschwer.
2. Bei einer zu niedrigen Festsetzung kann eine Beschwer dann bestehen, wenn eine höhere Festsetzung, z. B. aufgrund des Bilanzenzusammenhangs, sich in Folgejahren günstiger auswirkt (BFH-Urteil vom 27.05.1981, BStBl II

1982 S. 211) oder wenn durch die begehrte höhere Steuerfestsetzung die Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen oder von Körperschaftsteuer ermöglicht wird und aufgrund dessen ein geringerer Betrag als bisher entrichtet werden muß (BFH-Urteil vom 08.11. 1985, BStBl II 1986 S. 186 und BFH-Beschluß vom 03.02.1993, BStBl II S. 426).

3. Bei einer Nullfestsetzung besteht grundsätzlich keine Beschwerde (BFH-Urteil vom 24. Januar 1975, BStBl II S. 382). Etwas anderes gilt, wenn eine Vergütung oder eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit (BFH-Urteil vom 13. Juli 1994, BStBl II 1995 S. 134) begehrt wird oder wenn die der Steuerfestsetzung zugrunde liegenden Besteuerungsgrundlagen außersteuerliche Bindungswirkung haben (BFH-Urteil vom 20. Dezember 1994, BStBl II 1995 S. 537). Hinsichtlich der Körperschaftsteuer ist zu beachten, dass der Körperschaftsteuerbescheid nach Maßgabe des § 47 Abs. 2 KStG Grundlagenbescheid ist.
4. Wird durch Einspruch die Änderung eines Grundlagenbescheids begehrt, kommt es für die schlüssige Geltendmachung der Beschwer nicht auf die Auswirkungen in den Folgebescheiden an.
5. Beschwer sein kann nicht nur derjenige, für den ein Verwaltungsakt bestimmt ist, sondern auch derjenige, der von ihm betroffen ist.
6. Eine weitere, in der AO nicht ausdrücklich genannte Zulässigkeitsvoraussetzung ist das Vorliegen eines Rechtsschutzbedürfnisses, d.h. eines schutzwürdigen, berücksichtigungswerten Interesses an der begehrten Entscheidung im Einspruchsverfahren. Es fehlt beispielsweise, wenn der Steuerpflichtige das gleiche Ziel einfacher und billiger erlangen kann oder wenn sich das Einspruchsverfahren durch vollständige Abhilfe oder durch andere Ereignisse erledigt hat.

Die Möglichkeit, einen Antrag auf schlichte Änderung (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a) zu stellen, beseitigt nicht das Rechtsschutzbedürfnis für einen Einspruch, da dieser die Rechte des Steuerpflichtigen umfassender wahrt (vgl. Vor § 347, Nr. 1). Wendet sich der Steuerpflichtige gegen denselben Verwaltungsakt sowohl mit einem Einspruch als auch mit einem Antrag auf schlichte Änderung, ist nur das Einspruchsverfahren durchzuführen (BFH-Urteil vom 27.09.1994, BStBl II 1995 S. 353).

Wird mit dem Einspruch ausschließlich die angebliche Verfassungswidrigkeit einer Rechtsnorm gerügt, fehlt grundsätzlich das Rechtsschutzbedürfnis, wenn die Finanzbehörde den angefochtenen Verwaltungsakt spätestens im Einspruchsverfahren hinsichtlich des strittigen Punktes für vorläufig erklärt hat (BFH-Beschlüsse vom 10.11. 1993, BStBl II 1994 S. 119, und vom 22.03.1996, BStBl II S. 506).

#### **Zu § 351 - Bindungswirkung anderer Verwaltungsakte:**

1. Wird ein Bescheid angegriffen, der einen unanfechtbaren Bescheid geändert hat, ist die Sache nach § 367 Abs. 2 Satz 1 in vollem Umfang erneut zu prüfen. Geändert werden kann aber aufgrund der Anfechtung der Änderungsbescheid nur in dem Umfang, in dem er vom ursprünglichen Bescheid abweicht; diese Beschränkung bezieht sich z. B. beim Steuerbescheid auf den festgesetzten Steuerbetrag. Einwendungen, die bereits gegen die ursprüngliche Steuerfestsetzung vorgebracht werden konnten, können auch gegen den Änderungsbescheid vorgetragen werden. Ist z. B. im Änderungsbescheid eine höhere Steuer festgesetzt worden, kann die ursprünglich festgesetzte Steuer nicht unterschritten werden; ist dagegen im Änderungsbescheid eine niedrigere Steuer festgesetzt worden, kann der Steuerpflichtige nicht eine weitere Herabsetzung erreichen.
2. Etwas anderes gilt, soweit sich aus den Vorschriften über die Aufhebung oder die Änderung von Verwaltungsakten, z. B. wegen neuer Tatsachen, ein Rechtsanspruch auf Änderung des unanfechtbaren Bescheids ergibt.

#### **Beispiele:**

- a) Ein Steuerbescheid wird nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 zuungunsten des Steuerpflichtigen geändert. Der Steuerpflichtige kann mit dem Einspruch geltend machen, daß Tatsachen i. S. d. § 173 Abs. 1 Nr. 2 unberücksichtigt geblieben sind, die die Mehrsteuern im Ergebnis nicht nur ausgleichen, sondern sogar zu einer Erstattung führen.
- b) Ein Steuerbescheid wird nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 zugunsten des Steuerpflichtigen geändert. Der Steuerpflichtige kann mit dem Einspruch geltend machen, daß Tatsachen i. S. dieser Vorschrift, die zu einer weitergehenden Erstattung führen, unberücksichtigt geblieben sind.
3. § 351 Abs. 1 gilt nach seinem Wortlaut nur für änderbare Bescheide, nicht hingegen für die sonstigen Verwaltungsakte, die den Vorschriften über die Rücknahme (§ 130) und den Widerruf (§ 131) unterliegen (BFH-Urteil vom 24.07.1984, BStBl II S. 791). § 351 Abs. 1 bleibt aber zu beachten, wenn ein änderbarer Verwaltungsakt nach § 129 berichtigt worden ist (vgl. zu § 129, Nr. 2).

4. Ein Einspruch gegen einen Folgebescheid, mit welchem nur Einwendungen gegen den Grundlagenbescheid geltend gemacht werden, ist unbegründet, nicht unzulässig (BFH-Urteil vom 02.09.1987, BStBl II 1988 S. 142).

**Zu § 352 - Einspruchsbefugnis bei der einheitlichen Feststellung:**

1. Die Regelungen des § 352 zur Einspruchsbefugnis bei einheitlichen Feststellungsbescheiden gelten unabhängig von der Art der in die Feststellung einbezogenen Besteuerungsgrundlagen.
2. Nach Absatz 1 Nr. 1 erste Alternative können gegen einheitliche Feststellungsbescheide die zur Vertretung beruflichen Geschäftsführer Einspruch einlegen.
3. Betrifft die einheitliche Feststellung eine Personengruppe, die keinen Geschäftsführer hat (z. B. eine Erbengemeinschaft), so gilt - soweit kein Fall i. S. d. Absatzes 1 Nr. 3 bis 5 vorliegt - nach Absatz 1 Nr. 1 zweite Alternative i.V.m. Absatz 2 folgendes:
  - a) Haben die Feststellungsbeteiligten gem. § 183 Abs. 1 Satz 1 bzw. § 6 Abs. 1 Satz 1 der V zu § 180 Abs. 2 AO einen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellt, so ist nach Absatz 2 Satz 1 ausschließlich dieser einspruchsbefugt, soweit das Finanzamt dem Belehrungsgebot nach Absatz 2 Satz 3 nachgekommen ist.
  - b) Haben die Feststellungsbeteiligten keinen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellt oder ist ein solcher (z. B. wegen Widerrufs der Vollmacht) nicht mehr vorhanden, steht die Einspruchsbefugnis dem nach § 183 Abs. 1 Satz 2 gesetzlich fingierten Empfangsbevollmächtigten (Vertretungs- bzw. Verwaltungsberechtigter) zu (Absatz 2 Satz 2 erster Halbsatz erste Alternative). Dies gilt nicht, wenn der gesetzlich fingierte Empfangsbevollmächtigte Geschäftsführer ist; in diesem Fall richtet sich die Einspruchsbefugnis nach Absatz 1 Nr. 1 erste Alternative.
  - c) Ist auch ein gesetzlich fingierter Empfangsbevollmächtigter nicht vorhanden, steht die Einspruchsbefugnis dem nach § 183 Abs. 1 Satz 3 bis 5 bzw. § 6 Abs. 1 Satz 3 bis 5 der V zu § 180 Abs. 2 AO von der Finanzbehörde bestimmten Empfangsbevollmächtigten zu (Absatz 2 Satz 2 erster Halbsatz zweite Alternative). Benennen die Feststellungsbeteiligten nach einer Aufforderung i. S. d. § 183 Abs. 1 Satz 3 bis 5 bzw. des § 6 Abs. 1 Satz 3 bis 5 der V zu § 180 Abs. 2 AO eine andere als die von der Finanzbehörde vorgeschlagene Person als Empfangsbevollmächtigten, richtet sich die Einspruchsbefugnis nach Absatz 2 Satz 1.
  - d) Ist weder ein von den Feststellungsbeteiligten bestellter noch ein gesetzlich fingierter oder ein von der Finanzbehörde bestimmter Empfangsbevollmächtigter vorhanden, ist jeder Feststellungsbeteiligte einspruchsbefugt (Absatz 1 Nr. 2).
  - e) Die grundsätzliche Beschränkung der Einspruchsbefugnis auf den von den Feststellungsbeteiligten bestellten, den gesetzlich fingierten bzw. den von der Finanzbehörde bestimmten Empfangsbevollmächtigten greift nur ein, wenn die Beteiligten in der Feststellungserklärung des betreffenden Jahres oder in der Aufforderung zur Benennung eines Empfangsbevollmächtigten (§ 183 Abs. 1 Satz 3 und 4, § 6 Abs. 1 Satz 3 und 4 der V zu § 180 Abs. 2 AO) über die Einspruchsbefugnis des Empfangsbevollmächtigten belehrt worden sind (Absatz 2 Satz 3).
  - f) Ferner hat jeder Feststellungsbeteiligte das Recht, für seine Person der Einspruchsbefugnis des gesetzlich fingierten bzw. des von der Finanzbehörde bestimmten - nicht aber der Einspruchsbefugnis des von den Feststellungsbeteiligten bestellten - Empfangsbevollmächtigten zu widersprechen (Absatz 2 Satz 2 zweiter Halbsatz). Der widersprechende Feststellungsbeteiligte ist dann selbst einspruchsbefugt (Absatz 1 Nr. 2). Der Widerspruch ist gegenüber der das Feststellungsverfahren durchführenden Finanzbehörde spätestens bis zum Ablauf der Einspruchsfrist zu erheben. Ein nicht schriftlich erklärter Widerspruch ist unter Datumsangabe aktenkundig zu machen.

**Zu § 353 - Einspruchsbefugnis des Rechtsnachfolgers:**

Die Rechtsnachfolge tritt ein,

1. bevor einer der in § 353 genannten Bescheide ergangen ist:

Nach § 182 Abs. 2 Satz 2, § 184 Abs. 1 Satz 4, §§ 185 und 190 wirkt der Bescheid gegen den Rechtsnachfolger nur dann, wenn er ihm bekanntgegeben wird;

2. nach der Bekanntgabe eines in § 353 genannten Bescheides, aber noch innerhalb der Einspruchsfrist:

Der Rechtsnachfolger kann innerhalb der - schon laufenden - Frist Einspruch einlegen (§ 353);

3. nach Ablauf der Einspruchsfrist für einen in § 353 genannten Bescheid:

Der Bescheid wirkt gegenüber dem Rechtsnachfolger, ohne daß dieser die Möglichkeit des Einspruchs hat (§ 182 Abs. 2 Satz 1, § 184 Abs. 1 Satz 4, §§ 185 und 190);

4. während eines Einspruchsverfahrens gegen einen in § 353 genannten Bescheid:

Der Gesamtrechtsnachfolger tritt in der Rechtsstellung des Rechtsvorgängers als Verfahrensbeteiligter ein; seiner Hinzuziehung bedarf es nicht. Beim Einzelrechtsnachfolger hat die Finanzbehörde seine Hinzuziehung zum Verfahren zu prüfen (§§ 359, 360);

5. während die Frist zur Erhebung der Klage läuft:

Da auch in diesem Fall der Bescheid gegen den Rechtsnachfolger wirkt (§ 353), kann dieser nur innerhalb der für den Rechtsvorgänger maßgebenden Frist gem. § 40 Abs. 2 FGO Klage erheben;

6. während eines finanzgerichtlichen Verfahrens:

Bei Gesamtrechtsnachfolge (z. B. bei Erbfolge oder bei Verschmelzung von Gesellschaften) wird das Verfahren bis zur Aufnahme durch den Rechtsnachfolger unterbrochen (§ 155 FGO; § 239 ZPO), es sei denn, der Rechtsvorgänger war durch einen Prozeßbevollmächtigten vertreten (§ 155 FGO; §§ 239, 246 ZPO). Bei Einzelrechtsnachfolge (z. B. bei Kauf) hat das Finanzgericht zu prüfen, ob der Rechtsnachfolger beizuladen ist (§§ 57, 60 FGO).

#### **Zu § 355 - Einspruchsfrist:**

1. Die Einspruchsfrist beträgt einen Monat. Sie beginnt im Fall des § 355 Abs. 1 Satz 1 mit Bekanntgabe (§ 122), im Fall des § 355 Abs. 1 Satz 2 erster Halbsatz mit Eingang der Steueranmeldung bei der Finanzbehörde und im Fall des § 355 Abs. 1 Satz 2 zweiter Halbsatz mit Bekanntwerden der formfreien Zustimmung des Finanzamts zu laufen. Wurde der Steuerpflichtige schriftlich über die Zustimmung unterrichtet (z.B. zusammen mit einer Abrechnungsmittelung), ist grundsätzlich davon auszugehen, daß ihm die Zustimmung am dritten Tag nach Aufgabe der schriftlichen Mitteilung zur Post bekannt geworden ist; zu diesem Zeitpunkt beginnt demnach auch erst die Einspruchsfrist zu laufen. Ist keine schriftliche Mitteilung ergangen, ist regelmäßig davon auszugehen, daß dem Steuerpflichtigen die Zustimmung frühestens mit der Zahlung (§ 224 Abs. 3) der Steuervergütung oder des Mindersolls bekanntgeworden ist.
2. Zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach unterlassener Anhörung eines Beteiligten bzw. wegen fehlender Begründung des Verwaltungsaktes (§ 126 Abs. 3 i.V.m. § 110) vgl. zu § 91, Nr. 3 und zu § 121, Nr. 3.

#### **Zu § 357 - Einlegung des Einspruchs:**

1. Die Schriftform für einen Einspruch (Absatz 1 Satz 1) ist auch bei einer Einlegung durch Telefax gewahrt (vgl. BFH-Beschluss vom 26. März 1991, BStBl II S. 463 zur Klageerhebung).
2. Nach § 357 Abs. 2 Satz 4 genügt die Einlegung des Einspruchs bei einer unzuständigen Behörde, sofern der Einspruch innerhalb der Einspruchsfrist einer der Behörden übermittelt wird, bei der er nach § 357 Abs. 2 Sätze 1 bis 3 angebracht werden kann; der Steuerpflichtige trägt jedoch das Risiko der rechtzeitigen Übermittlung.
3. Wird ein Einspruch bei einem Wechsel der örtlichen Zuständigkeit nach Erlass eines Verwaltungsaktes entgegen § 357 Abs. 2 Satz 1 bereits bei der nach § 367 Abs. 1 Satz 2 zur Entscheidung berufenen anderen Finanzbehörde eingelegt, gilt auch in diesem Fall § 357 Abs. 2 Satz 4. Der Einspruch muss der alten Behörde innerhalb der Einspruchsfrist übermittelt werden, damit diese die Anwendung des § 26 Satz 2 prüfen kann; wird der Einspruch nicht rechtzeitig übermittelt, können die Voraussetzungen des § 110 gegeben sein.

#### **Zu § 360 - Hinzuziehung zum Verfahren:**

1. Entsprechend der Regelung in § 60 FGO über die Beiladung wird zwischen notwendiger (§ 360 Abs. 3) und einfacher Hinzuziehung (§ 360 Abs. 1) unterschieden.
2. § 360 Abs. 1 Satz 2 ist entsprechend auf § 360 Abs. 3 anzuwenden; der Einspruchsführer erhält damit die Möglichkeit, durch Rücknahme seines Einspruchs die Hinzuziehung zu vermeiden.

3. Bei Zusammenveranlagung (z. B. von Ehegatten bei der Einkommen- oder Vermögensteuer) wird es sich regelmäßig empfehlen, von der Möglichkeit der einfachen Hinzuziehung (§ 360 Abs. 1) Gebrauch zu machen. Das gilt auch dann, wenn der hinzuzuziehende Ehegatte nicht über eigene Einkünfte (eigenes Vermögen) verfügt.
4. Will das Finanzamt den angefochtenen Verwaltungsakt gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a ändern, ohne dem Antrag des Einspruchsführers der Sache nach zu entsprechen, ist auch die Zustimmung des notwendig Hinzugezogenen einzuholen; gleiches empfiehlt sich bei einfacher Hinzuziehung.

### Zu § 361 - Aussetzung der Vollziehung:

#### 1 Anwendungsbereich des § 361 und des § 69 Abs. 2 FGO/Abgrenzung zur gerichtlichen Vollziehungsaussetzung und zur Stundung

- 1.1 § 361 regelt die Aussetzung der Vollziehung durch die Finanzbehörde während eines Einspruchsverfahrens. § 69 Abs. 2 FGO erlaubt es der Finanzbehörde, während eines Klageverfahrens die Vollziehung auszusetzen.
- 1.2 Die Rechtsgrundlagen für eine Vollziehungsaussetzung durch das Finanzgericht ergeben sich aus § 69 Abs. 3, 4, 6 und 7 FGO. Das Finanzgericht kann die Vollziehung - unter den einschränkenden Voraussetzungen des § 69 Abs. 4 FGO - auch schon vor Erhebung der Anfechtungsklage aussetzen (vgl. Nr. 11).
- 1.3 Demjenigen, der eine Verfassungsbeschwerde erhoben hat, kann für diesen Verfahrensabschnitt keine Aussetzung der Vollziehung gewährt werden (§ 32 BVerfGG; siehe BFH-Urteil vom 11.02.1987, BStBl II S. 320).
- 1.4 Liegen nebeneinander die gesetzlichen Voraussetzungen sowohl für eine Stundung als auch für eine Aussetzung der Vollziehung vor, wird im Regelfall auszusetzen sein.

#### 2 Voraussetzungen für eine Vollziehungsaussetzung

- 2.1 Die zuständige Finanzbehörde (vgl. Nr. 3.3) soll auf Antrag die Vollziehung aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte (§ 361 Abs. 2 Satz 2; § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO). Die Finanzbehörde kann auch ohne Antrag die Vollziehung aussetzen (§ 361 Abs. 2 Satz 1; § 69 Abs. 2 Satz 1 FGO). Von dieser Möglichkeit ist insbesondere dann Gebrauch zu machen, wenn der Rechtsbehelf offensichtlich begründet ist, der Abhilfebescheid aber voraussichtlich nicht mehr vor Fälligkeit der geforderten Steuer ergehen kann.
- 2.2 Eine Vollziehungsaussetzung ist nur möglich, wenn der Verwaltungsakt, dessen Vollziehung ausgesetzt werden soll, angefochten und das Rechtsbehelfsverfahren noch nicht abgeschlossen ist (Ausnahme: Folgebescheide im Sinne des § 361 Abs. 3 Satz 1 und des § 69 Abs. 2 Satz 4 FGO; vgl. Nr. 6). Eine Vollziehungsaussetzung kommt daher nicht in Betracht, wenn der Steuerpflichtige statt eines Rechtsbehelfs einen Änderungsantrag, z.B. nach § 164 Abs. 2 Satz 2 oder nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a, bei der Finanzbehörde einreicht.
- 2.3 Die Aussetzung der Vollziehung setzt Vollziehbarkeit des Verwaltungsaktes voraus.
  - 2.3.1 Vollziehbar sind insbesondere
    - die eine (positive) Steuer festsetzenden Steuerbescheide (vgl. aber auch Nr. 4),
    - Steuerbescheide über 0 €, die einen vorhergehenden Steuerbescheid über einen negativen Betrag ändern (BFH-Beschluss vom 8. November 1974, BStBl II 1975 S. 239),
    - Vorauszahlungsbescheide bis zum Erlass des Jahressteuerbescheids (BFH-Beschluss vom 4. Juni 1981, BStBl II S. 767; vgl. Nr. 8.2.2),
    - Bescheide, mit denen der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben wird (BFH-Beschluss vom 1. Juni 1983, BStBl II S. 622),
    - Verwaltungsakte nach § 218 Abs. 2, die eine Zahlungsschuld feststellen (BFH-Beschluss vom 10. November 1987, BStBl II 1988 S. 43),
    - Mitteilungen nach § 141 Abs. 2 über die Verpflichtung zur Buchführung (BFH-Beschluss vom 6. Dezember 1979, BStBl II 1980 S. 427),
    - Leistungsgebote (BFH-Beschluss vom 31. Oktober 1975, BStBl II 1976 S. 258),
    - der Widerruf einer Stundung (BFH-Beschluss vom 8. Juni 1982, BStBl II S. 608),
    - die völlige oder teilweise Ablehnung eines Antrags auf Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte (BFH-Beschlüsse vom 29. April 1992, BStBl II S. 752, und vom 17. März 1994, BStBl II S. 567),
    - Außenprüfungsanordnungen (vgl. zu § 196, Nr. 1).
  - 2.3.2 Nicht vollziehbar sind insbesondere



- erstmalige Steuerbescheide über 0 € auch wenn der Steuerpflichtige die Festsetzung einer negativen Steuer begehrt (BFH-Urteil vom 17. Dezember 1981, BStBl II 1982 S. 149, BVerfG-Beschluss vom 23. Juni 1982, StRK FGO § 69 R 244),
  - auf eine negative Steuerschuld lautende Steuerbescheide, wenn der Steuerpflichtige eine Erhöhung des negativen Betrags begehrt (BFH-Beschluss vom 28. November 1974, BStBl II 1975 S. 240),
  - Verwaltungsakte, die den Erlass oder die Korrektur eines Verwaltungsaktes ablehnen, z.B. Ablehnung eines Änderungsbescheids (BFH-Beschlüsse vom 24. November 1970, BStBl II 1971 S. 110, und vom 25. März 1971, BStBl II S. 334), Ablehnung der Herabsetzung bestandskräftig festgesetzter Vorauszahlungen (BFH-Beschluss vom 27. März 1991, BStBl II S. 643), Ablehnung einer Stundung (BFH-Beschluss vom 8. Juni 1982, BStBl II S. 608) oder eines Erlasses (BFH-Beschluss vom 24. September 1970, BStBl II S. 813),
  - die Ablehnung einer Billigkeitsmaßnahme im Sinne des § 163,
  - die Ablehnung der Erteilung einer Freistellungsbescheinigung nach § 44a Abs. 5 EStG (BFH-Beschluss vom 27. Juli 1994, BStBl II S. 899) oder einer Freistellung vom Quellensteuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG (BFH-Beschluss vom 13. April 1994, BStBl II S. 835).
- 2.3.3 Zur Vollziehbarkeit von Feststellungsbescheiden vgl. Nr. 5.1.
- 2.3.4 Vorläufiger Rechtsschutz gegen einen nicht vollziehbaren Verwaltungsakt kann nur durch eine einstweilige Anordnung nach § 114 FGO gewährt werden.
- 2.4 Bei der Entscheidung über Anträge auf Aussetzung der Vollziehung ist der gesetzliche Ermessensspielraum im Interesse der Steuerpflichtigen stets voll auszuschöpfen.
- 2.5 Zur Aussetzung berechtigende ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen, wenn eine summarische Prüfung (vgl. Nr. 3.4) ergibt, daß neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung der Tatfragen bewirken. Dabei brauchen die für die Unrechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes sprechenden Bedenken nicht zu überwiegen, d.h. ein Erfolg des Steuerpflichtigen muß nicht wahrscheinlicher sein als ein Mißerfolg (BFH-Beschlüsse vom 10.02.1967, BStBl III S. 182, und vom 28.11.1974, BStBl II 1975 S. 239).
- 2.5.1 Bei der Abschätzung der Erfolgsaussichten sind nicht nur die BFH-Rechtsprechung und die einschlägigen Verwaltungsanweisungen, sondern auch die Entscheidungen des zuständigen Finanzgerichts zu beachten.
- 2.5.2 Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes werden im allgemeinen zu bejahen sein,
- wenn die Behörde bewußt oder unbewußt von einer für den Antragsteller günstigen Rechtsprechung des BFH abgewichen ist (BFH-Beschluß vom 15.02.1967, BStBl III S. 256),
  - wenn der BFH noch nicht zu der Rechtsfrage Stellung genommen hat und die Finanzgerichte unterschiedliche Rechtsauffassungen vertreten (BFH-Beschluß vom 10.05.1968, BStBl II S. 610),
  - wenn die Gesetzeslage unklar ist, die streitige Rechtsfrage vom BFH noch nicht entschieden ist, im Schrifttum Bedenken gegen die Rechtsauslegung des Finanzamt erhoben werden und die Finanzverwaltung die Zweifelsfrage in der Vergangenheit nicht einheitlich beurteilt hat (BFH-Beschlüsse vom 22.09.1967, BStBl II 1968 S. 37, und vom 19.08.1987, BStBl II S. 830),
  - wenn eine Rechtsfrage von zwei obersten Bundesgerichten oder zwei Senaten des BFH unterschiedlich entschieden worden ist (BFH-Beschlüsse vom 22.11. 1968, BStBl II 1969 S. 145, und vom 21.11.1974, BStBl II 1975 S. 175) oder widersprüchliche Urteile desselben BFH-Senats vorliegen (BFH-Beschluß vom 05.02.1986, BStBl II S. 490).
- 2.5.3 Dagegen werden ernstliche Zweifel im allgemeinen zu verneinen sein,
- wenn der Verwaltungsakt der höchstrichterlichen Rechtsprechung entspricht (BFH-Beschlüsse vom 24.02.1967, BStBl III S. 341, und vom 11.03.1970, BStBl II S. 569), und zwar auch dann, wenn einzelne Finanzgerichte eine von der höchstrichterlichen Rechtsprechung abweichende Auffassung vertreten,
  - wenn der Rechtsbehelf unzulässig ist (BFH-Beschlüsse vom 24.11.1970, BStBl II 1971 S. 110, und vom 25.03.1971, BStBl II S. 334).
- 2.5.4 An die Zweifel hinsichtlich der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes sind, wenn die Verfassungswidrigkeit einer angewandten Rechtsnorm geltend gemacht wird, keine strengeren Anforderungen zu stellen als im Falle der Geltendmachung fehlerhafter Rechtsanwendung. Die Begründetheit des Aussetzungsantrags ist nicht nach den Grundsätzen zu beurteilen, die für eine einstweilige Anordnung durch das BVerfG nach § 32 BVerfGG gelten (BFH-Beschluß vom 10.02.1984, BStBl II S. 454). Es muß jedoch ein berechtigtes Interesse des Antragstellers an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes bestehen (BFH-Beschluß vom 06.11.1987, BStBl II 1988 S. 134). In Ausnahmefällen kann trotz ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit das öffentliche Interesse an einer geordneten Haushaltsführung höher zu bewerten sein als das Interesse des Antragstellers an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes (BFH-Beschluß vom 20.07.1990, BStBl II 1991 S. 104).

- 2.5.5 Die Gefährdung des Steueranspruchs ist - wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes bestehen - für sich allein kein Grund, die Aussetzung der Vollziehung abzulehnen. Steuerausfälle können dadurch vermieden werden, daß die Aussetzung von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht wird (vgl. Nr. 9.2).
- 2.6 Eine Aussetzung der Vollziehung wegen unbilliger Härte kommt in Betracht, wenn bei sofortiger Vollziehung dem Betroffenen Nachteile drohen würden, die über die eigentliche Realisierung des Verwaltungsaktes hinausgehen, indem sie vom Betroffenen ein Tun, Dulden oder Unterlassen fordern, dessen nachteilige Folgen nicht mehr oder nur schwer rückgängig gemacht werden können oder existenzbedrohend sind. Eine Vollziehungsaussetzung wegen unbilliger Härte ist zu versagen, wenn der Rechtsbehelf offensichtlich keine Aussicht auf Erfolg hat (BFH-Beschlüsse vom 21.12.1967, BStBl II 1968 S. 84, und vom 19.04.1968, BStBl II S. 538).
- 2.7 Durch Aussetzung der Vollziehung darf die Entscheidung in der Hauptsache nicht vorweggenommen werden (BFH-Beschluß vom 22.07.1980, BStBl II S. 592).
- 3 Summarisches Verfahren/Vollstreckung bei anhängigem Vollziehungsaussetzungsantrag/Zuständigkeit**
- 3.1 Über Anträge auf Aussetzung der Vollziehung ist unverzüglich zu entscheiden. Solange über einen entsprechenden bei der Finanzbehörde gestellten Antrag noch nicht entschieden ist, sollen Vollstreckungsmaßnahmen unterbleiben, es sei denn, der Antrag ist aussichtslos, bezweckt offensichtlich nur ein Hinausschieben der Vollstreckung oder es besteht Gefahr im Verzug.
- 3.2 Stellt der Steuerpflichtige einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung nach § 69 Abs. 3 FGO beim Finanzgericht, ist die Vollstreckungsstelle darüber zu unterrichten. Die Vollstreckungsstelle entscheidet, ob im Einzelfall von Vollstreckungsmaßnahmen abzusehen ist. Vor Einleitung von Vollstreckungsmaßnahmen ist mit dem Finanzgericht Verbindung aufzunehmen (siehe A 5 Abs. 4 Satz 3 VollstrA). Die Verpflichtung des Finanzamts, unverzüglich selbst zu prüfen, ob eine Aussetzung der Vollziehung in Betracht kommt, und ggf. die Aussetzung der Vollziehung selbst auszusprechen, bleibt unberührt.
- 3.3 Für die Entscheidung über die Aussetzung der Vollziehung ist ohne Rücksicht auf die Steuerart und die Höhe des Steuerbetrages das Finanzamt zuständig, das den angefochtenen Verwaltungsakt erlassen hat. Ein zwischenzeitlich eingetretener Zuständigkeitswechsel betrifft grundsätzlich auch das Aussetzungsverfahren (§ 367 Abs. 1 Satz 2 i.V. mit § 26 Satz 2).
- 3.4 Die Entscheidung über die Aussetzung der Vollziehung ergeht in einem summarischen Verfahren. Die Begründetheit des Rechtsbehelfs ist im Rahmen dieses Verfahrens nur in einem begrenzten Umfang zu prüfen. Bei der Prüfung sind nicht präsente Beweismittel ausgeschlossen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 23.07.1968, BStBl II S. 589, und vom 19.05.1987, BStBl II 1988 S. 5). Die Sachentscheidungsvoraussetzungen für die Vollziehungsaussetzung (z.B. Anhängigkeit eines förmlichen Rechtsbehelfs, Zuständigkeit) sind eingehend und nicht nur summarisch zu prüfen (vgl. BFH-Beschluß vom 21.04.1971, BStBl II S. 702).
- 4 Berechnung der auszusetzenden Steuer**  
Die Höhe der auszusetzenden Steuer ist in jedem Fall zu berechnen; eine pauschale Bestimmung (z.B. ausgesetzte Steuer = Abschlusszahlung) ist nicht vorzunehmen.

Bei Steuerbescheiden sind die Aussetzung und die Aufhebung der Vollziehung auf die festgesetzte Steuer, vermindert um die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge, um die anzurechnende Körperschaftsteuer und um die festgesetzten Vorauszahlungen, beschränkt; dies gilt nicht, wenn die Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung zur Abwendung wesentlicher Nachteile nötig erscheint (§ 361 Abs. 2 Satz 4, § 69 Abs. 2 Satz 8 und Absatz 3 Satz 4 FGO; zum Begriff „wesentliche Nachteile“ vgl. Nr. 4.6.1). Die gegenteilige Rechtsprechung des BFH (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Juli 1995, BStBl II S. 730, BFH-Beschluss vom 25. Oktober 1995, BStBl II 1996 S. 316) ist überholt.

Vorauszahlungen sind auch dann „festgesetzt“ im Sinne des § 361 Abs. 2 Satz 4, § 69 Abs. 2 Satz 8 FGO, wenn der Vorauszahlungsbescheid in der Vollziehung ausgesetzt war (BFH-Beschluss vom 24. Januar 2000, BStBl II S. 559; vgl. Nrn. 4.2, 4.4 und 8.2.2).

Steuerabzugsbeträge sind bei der Ermittlung der auszusetzenden Steuer auch dann zu berücksichtigen, wenn sie erst im Rechtsbehelfsverfahren geltend gemacht werden und die Abrechnung des angefochtenen Steuerbescheides zu korrigieren ist.

Wird ein Steuerbescheid zum Nachteil des Steuerpflichtigen geändert oder gemäß § 129 berichtigt, kann hinsichtlich des sich ergebenden Mehrbetrags die Aussetzung der Vollziehung unabhängig von den Beschränkungen des § 361 Abs. 2 Satz 4 AO bzw. des § 69 Abs. 2 Satz 8 FGO gewährt werden.

Es sind folgende Fälle zu unterscheiden (in den Beispielfällen 4.1 bis 4.5 wird jeweils davon ausgegangen, dass ein Betrag von 5.000 € Streitbefangen ist und in dieser Höhe auch ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Steuerfestsetzung bestehen sowie kein Ausnahmefall des Vorliegens wesentlicher Nachteile - vgl. Nr. 4.6.1 - gegeben ist):

#### 4.1 Die streitbefangene Steuer ist kleiner als die Abschlusszahlung

##### Beispiel 1:

festgesetzte Steuer	15.000 €
festgesetzte und entrichtete Vorauszahlungen	8.000 €
Abschlusszahlung	7.000 €
streitbefangene Steuer	5.000 €

Die Vollziehung ist in Höhe von 5.000 € auszusetzen. Der Restbetrag in Höhe von 2.000 € ist am Fälligkeitstag zu entrichten.

##### Beispiel 2:

festgesetzte Umsatzsteuer	0 €
Summe der festgesetzten Umsatzsteuer-Vorauszahlungen	- 7.000 €
Abschlusszahlung	7.000 €
streitbefangene Steuer	5.000 €

Die Vollziehung ist in Höhe von 5.000 € auszusetzen. Der Restbetrag in Höhe von 2.000 € ist am Fälligkeitstag zu entrichten.

#### 4.2 Die streitbefangene Steuer ist kleiner als die Abschlusszahlung einschließlich nicht geleisteter Vorauszahlungen

##### Beispiel 1:

festgesetzte Steuer	15.000 €
festgesetzte Vorauszahlungen	8.000 €
entrichtete Vorauszahlungen	5.000 €
rückständige Vorauszahlungen	3.000 €
anzurechnende Steuerabzugsbeträge	4.000 €
Abschlusszahlung (einschließlich der rückständigen Vorauszahlungsbeträge, da nach § 36 Abs. 2 Nr. 1 EStG nur die entrichteten Vorauszahlungen anzurechnen sind)	6.000 €
streitbefangene Steuer	5.000 €

Die Vollziehung ist nur in Höhe von 3.000 € auszusetzen (15.000 € - festgesetzte Steuer - ./ 8.000 € - festgesetzte Vorauszahlungen - ./ 4.000 € - anzurechnende Steuerabzugsbeträge -). Die rückständigen Vorauszahlungen in Höhe von 3.000 € sind sofort zu entrichten.

##### Beispiel 2:

festgesetzte Steuer	15.000 €
festgesetzte Vorauszahlungen	8.000 €
Vollziehungsaussetzung des Vorauszahlungsbescheids in Höhe von	3.000 €
entrichtete Vorauszahlungen	5.000 €
anzurechnende Steuerabzugsbeträge	4.000 €
Abschlusszahlung (einschließlich der in der Vollziehung ausgesetzten Vorauszahlungen)	6.000 €
streitbefangene Steuer	5.000 €

Die Vollziehung ist nur in Höhe von 3.000 € auszusetzen (15.000 € - festgesetzte Steuer - ./ 8.000 € - festgesetzte Vorauszahlungen - ./ 4.000 € - anzurechnende Steuerabzugsbeträge -). Die in der Vollziehung ausgesetzten Vorauszahlungen in Höhe von 3.000 € sind innerhalb der von der Finanzbehörde zu setzenden Frist (vgl. Nr. 8.2.2) zu entrichten. Der Restbetrag der Abschlusszahlung (3.000 €) muss nicht geleistet werden, solange die Aussetzung der Vollziehung wirksam ist.

#### 4.3 Die streitbefangene Steuer ist größer als die Abschlusszahlung

##### Beispiel:

festgesetzte Steuer	15.000 €
festgesetzte und entrichtete Vorauszahlungen	8.000 €
anzurechnende Steuerabzugsbeträge	4.000 €
Abschlusszahlung	3.000 €
streitbefangene Steuer	5.000 €

Die Vollziehung ist nur in Höhe von 3.000 € auszusetzen (15.000 €- festgesetzte Steuer -./- 8.000 €- festgesetzte Vorauszahlungen -./- 4.000 €- anzurechnende Steuerabzugsbeträge -). Die Abschlusszahlung muss nicht geleistet werden, solange die Aussetzung der Vollziehung wirksam ist.

#### 4.4 Die streitbefangene Steuer ist größer als die Abschlusszahlung einschließlich nicht geleisteter Vorauszahlungen

##### Beispiel 1:

festgesetzte Steuer	15.000 €
festgesetzte Vorauszahlungen	8.000 €
entrichtete Vorauszahlungen	5.000 €
rückständige Vorauszahlungen	3.000 €
anzurechnende Steuerabzugsbeträge	6.000 €
Abschlusszahlung (einschließlich der rückständigen Vorauszahlungen)	4.000 €
streitbefangene Steuer	5.000 €

Die Vollziehung ist nur in Höhe von 1.000 € auszusetzen (15.000 €- festgesetzte Steuer - ./- 8.000 €- festgesetzte Vorauszahlungen - ./- 6.000 €- anzurechnende Steuerabzugsbeträge -). Die rückständigen Vorauszahlungen in Höhe von 3.000 € sind sofort zu entrichten.

##### Beispiel 2:

festgesetzte Steuer	15.000 €
festgesetzte Vorauszahlungen	8.000 €
Vollziehungsaussetzung des Vorauszahlungsbescheids in Höhe von	3.000 €
entrichtete Vorauszahlungen	5.000 €
anzurechnende Steuerabzugsbeträge	6.000 €
Abschlusszahlung (einschließlich der in der Vollziehung ausgesetzten Vorauszahlungen)	4.000 €
streitbefangene Steuer	5.000 €

Die Vollziehung ist nur in Höhe von 1.000 € auszusetzen (15.000 €- festgesetzte Steuer - ./- 8.000 € - festgesetzte Vorauszahlungen - ./- 6.000 €- anzurechnende Steuerabzugsbeträge -). Die in der Vollziehung ausgesetzten Vorauszahlungen in Höhe von 3.000 € sind innerhalb der von der Finanzbehörde zu setzenden Frist (vgl. Nr. 8.2.2) zu entrichten. Der Restbetrag der Abschlusszahlung (1.000 €) muss nicht geleistet werden, solange die Aussetzung der Vollziehung wirksam ist.

#### 4.5 Die Steuerfestsetzung führt zu einer Erstattung

##### Beispiel 1:

festgesetzte Steuer	15.000 €
festgesetzte und entrichtete Vorauszahlungen	12.000 €
anzurechnende Steuerabzugsbeträge	5.000 €
Erstattungsbetrag	2.000 €
streitbefangene Steuer	5.000 €

Eine Aussetzung der Vollziehung ist nicht möglich (15.000 €- festgesetzte Steuer - ./ 12.000 €- festgesetzte Vorauszahlungen - ./ 5.000 €- anzurechnende Steuerabzugsbeträge -).

##### Beispiel 2:

Nach einem Erstbescheid gemäß Beispiel 1 ergeht ein Änderungsbescheid:

festgesetzte Steuer nunmehr	16.000 €
festgesetzte und entrichtete Vorauszahlungen	12.000 €
anzurechnende Steuerabzugsbeträge	5.000 €
neuer Erstattungsbetrag	1.000 €
Rückforderung der nach dem Erstbescheid geleisteten Erstattung (Leistungsgebot) in Höhe von	1.000 €
streitbefangene Steuer	5.000 €

Der Änderungsbescheid kann in Höhe von 1.000 € in der Vollziehung ausgesetzt werden.

##### Beispiel 3:

Nach einem Erstbescheid gemäß Beispiel 1 ergeht ein Änderungsbescheid:

festgesetzte Steuer nunmehr	18.000 €
festgesetzte und entrichtete Vorauszahlungen	12.000 €
anzurechnende Steuerabzugsbeträge	5.000 €
Abschlusszahlung neu	1.000 €
Leistungsgebot über (Abschlusszahlung - 1.000 €- zuzüglich der nach dem Erstbescheid geleisteten Erstattung - 2.000 €-)	3.000 €
streitbefangene Steuer	5.000 €

Der Änderungsbescheid kann in Höhe von 3.000 € in der Vollziehung ausgesetzt werden.

#### 4.6 Sonderfälle

4.6.1 Die Beschränkung der Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung von Steuerbescheiden auf den Unterschiedsbetrag zwischen festgesetzter Steuer und Vorleistungen (festgesetzte Vorauszahlungen, anzurechnende Steuerabzugsbeträge, anzurechnende Körperschaftsteuer) gilt nicht, wenn die Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung zur Abwendung wesentlicher Nachteile nötig erscheint (vgl. Nr. 4 zweiter Absatz).

Für die Beurteilung, wann „wesentliche Nachteile“ vorliegen, sind die von der BFH-Rechtsprechung zur einstweiligen Anordnung nach § 114 FGO entwickelten Grundsätze heranzuziehen. „Wesentliche Nachteile“ liegen demnach nur dann vor, wenn durch die Versagung der Vollziehungsaussetzung bzw. Vollziehungsaufhebung unmittelbar und ausschließlich die wirtschaftliche oder persönliche Existenz des Steuerpflichtigen bedroht würde (BFH-Beschluß vom 12.04.1984, BStBl II S. 492).

Keine „wesentlichen Nachteile“ sind - für sich allein gesehen - allgemeine Folgen, die mit der Steuerzahlung verbunden sind, beispielsweise

- ein Zinsverlust (vgl. BFH-Beschluß vom 27.07.1994, BStBl II S. 899),
- eine zur Bezahlung der Steuern notwendige Kreditaufnahme (BFH-Beschluß vom 12.04.1984, BStBl II S. 492),
- ein Zurückstellen betrieblicher Investitionen oder eine Einschränkung des gewohnten Lebensstandards (BFH-Beschluß vom 12.04.1984, BStBl II S. 492).

Wurde ein Grundlagenbescheid angefochten, sind erst bei der Vollziehungsaussetzung des Folgebescheides die Regelungen des § 361 Abs. 2 Satz 4 bzw. des § 69 Abs. 2 Satz 8 und Abs. 3 Satz 4 FGO zu beachten (vgl. Nr. 4 zweiter Absatz, Nr. 5.1 letzter Absatz und Nr. 6 letzter Absatz). Folglich ist auch erst in diesem Verfahren zu prüfen, ob „wesentliche Nachteile“ vorliegen.

4.6.2 In Fällen, in denen die Vollziehung des angefochtenen Steuerbescheids auszusetzen ist, bei Erfolg des Rechtsbehelfs aber andere Steuerbescheide zuungunsten des Rechtsbehelfsführers zu ändern sind, kann die Aussetzung der Vollziehung des angefochtenen Steuerbescheids nicht auf den Unterschiedsbetrag der steuerlichen Auswirkungen begrenzt werden (BFH-Urteil vom 10.11.1994, BStBl II 1995 S. 814).

#### 4.7 Außersteuerliche Verwaltungsakte

Die vorstehenden Ausführungen gelten sinngemäß für außersteuerliche Verwaltungsakte, auf die die Vorschriften des § 361 und des § 69 FGO entsprechend anzuwenden sind (z.B. Bescheide für Investitionszulagen, Eigenheimzulagen, Wohnungsbauprämien, Bergmannsprämien, Arbeitnehmer-Sparzulagen). Die Vollziehung eines Bescheides, der beispielsweise eine Investitionszulage nach Auffassung des Antragstellers zu niedrig festsetzt, kann daher nicht ausgesetzt werden. Ein Bescheid, der eine gewährte Investitionszulage zurückfordert, ist dagegen ein vollziehbarer und aussetzungsfähiger Verwaltungsakt.

## 5 Aussetzung der Vollziehung von Grundlagenbescheiden

5.1 Auch die Vollziehung von Grundlagenbescheiden (insbesondere Feststellungs- und Steuermessbescheiden) kann unter den allgemeinen Voraussetzungen - Anhängigkeit eines Rechtsbehelfs (vgl. Nr. 2.2), vollziehbarer Verwaltungsakt (vgl. Nr. 2.3), ernstliche Zweifel (vgl. Nr. 2.5) oder unbillige Härte (vgl. Nr. 2.6) - ausgesetzt werden.

Eine Aussetzung der Vollziehung ist daher insbesondere möglich bei

- Bescheiden über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 Nr. 2,
- Feststellungsbescheiden nach der V zu § 180 Abs. 2 AO,
- Bescheiden nach § 180 Abs. 1 Nr. 3,
- Feststellungsbescheiden nach § 47 KStG,
- Gewerbesteuermessbescheiden,
- Grundsteuermessbescheiden,
- Einheitswertbescheiden (§ 180 Abs. 1 Nr. 1 AO i.V.m. § 19 BewG),
- Bescheiden über die Feststellung von Grundbesitzwerten (§ 138 Abs. 5 BewG),
- Bescheiden nach der Anteilsbewertungsverordnung,
- Feststellungsbescheiden nach § 17 Abs. 2 und 3 GrEStG.

Nach der Rechtsprechung des BFH kommt eine Vollziehungsaussetzung auch in Betracht bei

- Verlustfeststellungsbescheiden, soweit die Feststellung eines höheren Verlustes begehrt wird (BFH-Beschlüsse vom 10. Juli 1979, BStBl II S. 567, und vom 25. Oktober 1979, BStBl II 1980 S. 66),
- Feststellungsbescheiden, die Anteile einzelner Gesellschafter auf 0 € feststellen und angefochten werden, weil diese Gesellschafter den Ansatz von Verlustanteilen begehren (BFH-Beschluss vom 22. Oktober 1980, BStBl II 1981 S. 99),
- Feststellungsbescheiden, die eine Mitunternehmerschaft einzelner Beteiligter verneinen (BFH-Beschluss vom 10. Juli 1980, BStBl II S. 697),
- negativen Gewinn-/Verlustfeststellungsbescheiden, d.h. Bescheiden, die den Erlass eines Gewinn(Verlust-)feststellungsbescheids ablehnen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 14. April 1987, BStBl II S. 637),
- Bescheiden nach § 15a Abs. 4 EStG über die Feststellung eines verrechenbaren Verlustes (BFH-Beschluss vom 2. März 1988, BStBl II S. 617).

Soweit in einem Grundlagenbescheid Feststellungen enthalten sind, die Gegenstand eines anderen Feststellungsverfahrens waren, ist die Vollziehung des Grundlagenbescheides nach § 361 Abs. 3 Satz 1 bzw. § 69 Abs. 2 Satz 4 FGO auszusetzen (vgl. Nr. 6).

Die Beschränkungen des § 361 Abs. 2 Satz 4 bzw. des § 69 Abs. 2 Satz 8 und Abs. 3 Satz 4 FGO (vgl. Nr. 4 zweiter Absatz) sind erst bei der Aussetzung der Vollziehung des Folgebescheides zu beachten (vgl. Nr. 6 letzter Absatz).

5.2 Die Aussetzung der Vollziehung eines Feststellungsbescheides kann auf Gewinnanteile einzelner Gesellschafter beschränkt werden, auch wenn der Rechtsstreit die Gewinnanteile aller Gesellschafter berührt (BFH-Beschluß vom 07.11.1968, BStBl II 1969 S. 85). Wird vorläufiger Rechtsschutz nicht von der Gesellschaft, sondern nur von einzelnen Gesellschaftern beantragt, sind nur diese am Verfahren der Aussetzung der Vollziehung beteiligt; eine Hinzuziehung der übrigen Gesellschafter zum Verfahren ist nicht notwendig (BFH-Beschlüsse vom 22.10.1980, BStBl II 1981 S. 99, und vom 05.05.1981, BStBl II S. 574).

5.3 Im Verwaltungsakt über die Aussetzung der Vollziehung eines Feststellungsbescheides müssen im Falle der gesonderten und einheitlichen Feststellung die ausgesetzten Besteuerungsgrundlagen auf die einzelnen Beteiligten aufgeteilt werden. Außerdem sollte ggf. darauf hingewiesen werden, dass eine Erstattung von geleisteten Vorauszahlungen, Steuerabzugsbeträgen und anzurechnender Körperschaftsteuer im Rahmen der Aussetzung der Vollziehung des Folgebescheides grundsätzlich nicht erfolgt (vgl. Nr. 4 zweiter Absatz und Nr. 6 letzter Absatz). Die Vollziehung eines negativen Feststellungsbescheids (vgl. Nr. 5.1, vorletzter Beispielfall) ist mit der Maßgabe auszusetzen, dass bis zur bestandskräftigen/rechtskräftigen Entscheidung im Hauptverfahren von einem Verlust von x € auszugehen sei, der sich auf die Beteiligten wie folgt verteile: ... (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 14. April 1987, BStBl II S. 637).

## 5.4 Unterrichtungspflicht

- 5.4.1 Ist die Aussetzung der Vollziehung eines Grundlagenbescheids beantragt worden, kann über den Antrag aber nicht kurzfristig entschieden werden, sollen die für die Erteilung der Folgebescheide zuständigen Finanzämter, ggf. Gemeinden, unterrichtet werden.

Wegen der Unterrichtung der Gemeinden über anhängige Einspruchsverfahren gegen Realsteuermessbescheide vgl. zu § 184.

- 5.4.2 Die Wohnsitzfinanzämter der Beteiligten sind von der Aussetzung der Vollziehung eines Feststellungsbescheides zu unterrichten. In diese Mitteilungen ist ggf. der Hinweis über die grundsätzliche Nichterstattung von Steuerbeträgen (vgl. Nr. 4 zweiter Absatz, Nr. 5.1 letzter Absatz und Nr. 6 letzter Absatz) aufzunehmen. Entsprechendes gilt für den Beginn und das Ende der Aussetzung der Vollziehung (vgl. Nr. 8.1.3 und 8.2.1).
- 5.4.3 Wird die Vollziehung eines Realsteuermaßbescheides ausgesetzt, ist die Gemeinde hierüber zu unterrichten.

## 6 **Aussetzung der Vollziehung von Folgebescheiden**

Nach der Aussetzung der Vollziehung eines Grundlagenbescheids ist die Vollziehung der darauf beruhenden Folgebescheide von Amts wegen auszusetzen, und zwar auch dann, wenn die Folgebescheide nicht angefochten wurden (§ 361 Abs. 3 Satz 1; § 69 Abs. 2 Satz 4 FGO). Entsprechendes gilt, wenn bei Rechtsbehelfen gegen außersteuerliche Grundlagenbescheide die aufschiebende Wirkung eintritt, angeordnet oder wiederhergestellt oder die Vollziehung ausgesetzt wird.

Ist der Folgebescheid vor Erlass des Grundlagenbescheids ergangen und berücksichtigt er nach Auffassung des Steuerpflichtigen die noch gesondert festzustellenden Besteuerungsgrundlagen nicht oder - bei einer Schätzung nach § 162 Abs. 3 - in unzutreffender Höhe, kann unter den allgemeinen Voraussetzungen die Vollziehung ausgesetzt werden. Dies gilt entsprechend, wenn Einwendungen gegen die Wirksamkeit der Bekanntgabe eines ergangenen Grundlagenbescheides erhoben werden (BFH-Beschluß vom 25.03.1986, BStBl II S. 477, und BFH-Urteil vom 15.04.1988, BStBl II S. 660).

Ein Antrag auf Vollziehungsaussetzung eines Einkommensteuerbescheides, der mit Zweifeln an der Rechtmäßigkeit der Entscheidungen in einem wirksam ergangenen positiven oder negativen Gewinnfeststellungsbescheid begründet wird, ist mangels Rechtsschutzbedürfnisses unzulässig (BFH-Urteil vom 29.10.1987, BStBl II 1988 S. 240). Zulässig ist dagegen ein Antrag auf Vollziehungsaussetzung eines Folgebescheides, der mit ernstlichen Zweifeln an der wirksamen Bekanntgabe eines Grundlagenbescheides begründet wird (BFH-Beschluß vom 15.04.1988, BStBl II S. 660).

Bei der Aussetzung der Vollziehung des Folgebescheides sind ggf. die Beschränkungen des § 361 Abs. 2 Satz 4 bzw. des § 69 Abs. 2 Satz 8 und Abs. 3 Satz 4 FGO (vgl. Nr. 4 zweiter Absatz) zu beachten. Erst in diesem Verfahren ist ggf. auch zu prüfen, ob „wesentliche Nachteile“ (vgl. Nr. 4.6.1) vorliegen.

## 7 **Aufhebung der Vollziehung durch das Finanzamt**

- 7.1 Die Finanzbehörden sind befugt, im Rahmen eines Verfahrens nach § 361 oder nach § 69 Abs. 2 FGO auch die Aufhebung der Vollziehung anzuordnen (§ 361 Abs. 2 Satz 3; § 69 Abs. 2 Satz 7 FGO). Die Ausführungen in den Nrn. 2.1 bis 4.6 gelten entsprechend.
- 7.2 Die Aufhebung der Vollziehung bewirkt die Rückgängigmachung bereits durchgeführter Vollziehungsmaßnahmen. Dies gilt auch, soweit eine Steuer „freiwillig“, d.h. abgesehen vom Leistungsgebot ohne besondere Einwirkungen des Finanzamts (wie Mahnung, Postnachnahme, Beitreibungsmaßnahmen), entrichtet worden ist (BFH-Beschluss vom 22. Juli 1977, BStBl II S. 838). Durch die Aufhebung der Vollziehung erhält der Rechtsbehelfsführer einen Erstattungsanspruch (§ 37 Abs. 2) in Höhe des Aufhebungsbetrags, da der rechtliche Grund für die Zahlung nachträglich weggefallen ist. Durch Aufhebung der Vollziehung kann aber grundsätzlich nicht die Erstattung von geleisteten Vorauszahlungsbeträgen, Steuerabzugsbeträgen oder anrechenbarer Körperschaftsteuer erreicht werden (vgl. Nr. 4 zweiter Absatz).

**Beispiel:**

festgesetzte Steuer	15.000 €
festgesetzte und entrichtete Vorauszahlungen	5.000 €
anzurechnende Steuerabzugsbeträge	7.000 €
entrichtete Abschlusszahlung	3.000 €

An der Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung bestehen in Höhe von 5.000 € ernstliche Zweifel; der Sonderfall des Vorliegens „wesentlicher Nachteile“ ist nicht gegeben. Nach Aufhebung der Vollziehung ist ein Betrag in Höhe von 3.000 € zu erstatten (15.000 € - festgesetzte Steuer - ./ 5.000 € - festgesetzte Vorauszahlungen - ./ 7.000 € - anzurechnende Steuerabzugsbeträge -).

- 7.3 Wird die Vollziehung einer Steueranmeldung aufgehoben, dürfen die entrichteten Steuerbeträge nur an den Anmeldenden erstattet werden. Dies gilt auch, wenn - wie z.B. in den Fällen des Lohnsteuerabzugs nach § 38 EStG oder des Steuerabzugs nach § 50 a Abs. 4 EStG - der Anmeldende lediglich Entrichtungspflichtiger, nicht aber Steuerschuldner ist (BFH-Beschluß vom 13.08.1997, BStBl II S. 700).
- 7.4 Bei der Aufhebung der Vollziehung ist zu bestimmen, ob die Aufhebung rückwirken soll oder nicht. Für die Beurteilung dieser Frage ist maßgeblich, ab welchem Zeitpunkt ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes erkennbar vorlagen (BFH-Beschluß vom 10.12.1986, BStBl II 1987 S. 389; vgl. auch Nr. 8.1.1). Durch rückwirkende Aufhebung der Vollziehung entfallen bereits entstandene Säumniszuschläge (BFH-Beschluß vom 10.12.1986 a.a.O.). Vollstreckungsmaßnahmen bleiben bestehen, soweit nicht ihre Aufhebung ausdrücklich angeordnet (§ 257 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 3) oder die Rückwirkung der Aufhebung der Vollziehung verfügt worden ist.
- 8 Dauer der Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung**
- 8.1 Beginn der Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung**
- 8.1.1 Wird der Antrag auf Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung vor Fälligkeit der strittigen Steuerforderung bei der Finanzbehörde eingereicht und begründet, ist die Aussetzung/ Aufhebung der Vollziehung im Regelfall ab Fälligkeitstag der strittigen Steuerbeträge auszusprechen; vgl. auch Nr. 7.4. Ein späterer Zeitpunkt kommt in Betracht, wenn der Steuerpflichtige - z.B. in Schätzungsfällen - die Begründung des Rechtsbehelfs oder des Aussetzungsantrags unangemessen hinausgezögert hat und die Finanzbehörde deshalb vorher keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes zu haben brauchte (vgl. BFH-Beschluß vom 10.12.1986, BStBl II 1987 S. 389).
- 8.1.2 Wird die Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung nach Fälligkeit der strittigen Steuerforderung beantragt und begründet, gilt Nr. 8.1.1 Satz 2 entsprechend.
- 8.1.3 Bei der Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung von Grundlagenbescheiden (vgl. Nr. 5) ist als Beginn der Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung der Tag der Bekanntgabe des Grundlagenbescheids zu bestimmen, wenn der Rechtsbehelf oder der Antrag auf Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung vor Ablauf der Einspruchsfrist begründet wurde. Bei später eingehender Begründung gilt Nr. 8.1.1 Satz 2 entsprechend.
- 8.1.4 Trifft die Finanzbehörde keine Aussage über den Beginn der Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung, wirkt die Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung ab Bekanntgabe der Aussetzungsverfügung/Aufhebungsverfügung (§ 124 Abs. 1 Satz 1).
- 8.1.5 Der Beginn der Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung eines Folgebescheids (vgl. Nr. 6 und 8.1.3) richtet sich nach dem Beginn der Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung des Grundlagenbescheids (vgl. BFH-Beschluß vom 10.12.1986, BStBl II 1987 S. 389).
- 8.2 Ende der Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung**
- 8.2.1 Die Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung ist grundsätzlich nur für eine Rechtsbehelfsstufe zu bewilligen (BFH-Beschluß vom 03.01.1978, BStBl II S. 157). Das Ende der Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung ist in der Verfügung zu bestimmen. Soweit nicht eine datumsmäßige Befristung angebracht ist, sollte das Ende bei Entscheidungen über die Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung während des außergerichtlichen oder gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens auf einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung bzw. nach Verkündung oder Zustellung des Urteils oder einen Monat nach dem Eingang einer Erklärung über die Rücknahme des Rechtsbehelfs festgelegt werden. Einer Aufhebung der Aussetzungs-/Aufhebungsverfügung bedarf es in einem solchen Fall nicht.
- 8.2.2 Wird der in der Vollziehung ausgesetzte Verwaltungsakt geändert oder ersetzt, erledigt sich die bisher gewährte Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung, ohne dass es einer Aufhebung der Vollziehungsaussetzungs(-aufhebungs)verfügung bedarf. Für eine eventuelle Nachzahlung der bisher in der Vollziehung ausgesetzten Beträge kann dem Steuerpflichtigen in der Regel eine einmonatige Zahlungsfrist eingeräumt werden.



In den Fällen des § 365 Abs. 3 AO bzw. des § 68 FGO ist auf der Grundlage des neuen Verwaltungsaktes erneut über die Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung zu entscheiden. Dies gilt auch, wenn ein in der Vollziehung ausgesetzter Vorauszahlungsbescheid durch die Jahressteuerfestsetzung ersetzt wird (vgl. zu § 365, Nr. 2).

## 9 Nebenbestimmungen zur Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung

### 9.1 **Widerrufsvorbehalt**

Der Verwaltungsakt über die Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung ist grundsätzlich mit dem Vorbehalt des Widerrufs zu versehen.

### 9.2 **Sicherheitsleistung**

9.2.1 Die Finanzbehörde kann die Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung von einer Sicherheitsleistung abhängig machen (§ 361 Abs. 2 Satz 5; § 69 Abs. 2 Satz 3 FGO). Die Entscheidung hierüber ist nach pflichtgemäßem Ermessen zu treffen.

9.2.2 Die Anordnung der Sicherheitsleistung muß vom Grundsatz der Verhältnismäßigkeit bestimmt sein (BVerfG-Beschluß vom 24.10.1975, StRK FGO § 69 R 171). Sie ist geboten, wenn die wirtschaftliche Lage des Steuerpflichtigen die Steuerforderung als gefährdet erscheinen läßt (BFH-Beschlüsse vom 08.03.1967, BStBl III S. 294, und vom 22.06.1967, BStBl III S. 512). Die Anordnung einer Sicherheitsleistung ist zum Beispiel gerechtfertigt, wenn der Steuerbescheid nach erfolglosem Rechtsbehelf im Ausland vollstreckt werden müßte (BFH-Urteil vom 27.08.1970, BStBl II 1971 S. 1). Dies gilt auch, wenn in einem Mitgliedstaat der EG zu vollstrecken wäre, es sei denn, mit diesem Staat besteht ein Abkommen, welches eine Vollstreckung unter gleichen Bedingungen wie im Inland gewährleistet (BFH-Beschluß vom 03.02.1977, BStBl II S. 351; zur zwischenstaatlichen Vollstreckungshilfe s. BMF-Merkblatt vom 14.04. 1987, BStBl I S. 402). Eine Sicherheitsleistung ist unzumutbar, wenn die Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes so bedeutsam sind, daß mit großer Wahrscheinlichkeit seine Aufhebung zu erwarten ist (BFH-Beschluß vom 22.12.1969, BStBl II 1970 S. 127).

9.2.3 Kann ein Steuerpflichtiger trotz zumutbarer Anstrengung eine Sicherheit nicht leisten, darf eine Sicherheitsleistung bei Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung wegen ernstlicher Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes nicht verlangt werden; Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung wegen unbilliger Härte darf jedoch bei Gefährdung des Steueranspruchs nur gegen Sicherheitsleistung bewilligt werden (BFH-Beschluß vom 09.04.1968, BStBl II S. 456).

9.2.4 Zur Sicherheitsleistung bei der Aussetzung der Vollziehung von Grundlagenbescheiden s. § 361 Abs. 3 Satz 3 und § 69 Abs. 2 Satz 6 FGO. Hiernach entscheiden über die Sicherheitsleistung die für den Erlaß der Folgebescheide zuständigen Finanzämter bzw. Gemeinden. Das für den Erlaß des Grundlagenbescheids zuständige Finanzamt darf jedoch anordnen, daß die Aussetzung der Vollziehung von keiner Sicherheitsleistung abhängig zu machen ist. Das kann z.B. der Fall sein, wenn der Rechtsbehelf wahrscheinlich erfolgreich sein wird.

9.2.5 Zu den möglichen Arten der Sicherheitsleistung s. § 241.

9.2.6 Die Anordnung einer Sicherheitsleistung ist eine unselbständige Nebenbestimmung in Form einer aufschiebenden Bedingung; sie kann daher nicht selbständig, sondern nur zusammen mit der Entscheidung über die Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung angefochten werden (BFH-Urteil vom 31.10.1973, BStBl II 1974 S. 118, und BFH-Beschluß vom 20.06.1979, BStBl II S. 666). Eine Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung gegen Sicherheitsleistung wird erst wirksam, wenn sie geleistet worden ist. In dem Verwaltungsakt über die Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung ist deshalb eine Frist für die Sicherheitsleistung zu setzen. Wird die Sicherheit innerhalb der Frist nicht erbracht, ist der Steuerpflichtige auf die Rechtsfolgen hinzuweisen und zur Zahlung aufzufordern.

### 10 **Ablehnung der Vollziehungsaussetzung**

Zur Erhebung von Säumniszuschlägen nach Ablehnung eines Antrags auf Vollziehungsaussetzung vgl. zu § 240, Nr. 6 Buchstabe b.

Hat das Finanzamt einen Aussetzungsantrag abgelehnt, ist i. d. R. unter Beachtung der Grundsätze des § 258 (siehe A 7 VollstrA) zu vollstrecken, auch wenn die Entscheidung des Finanzamts vom Steuerpflichtigen angefochten worden ist. Über die Ablehnung des Aussetzungsbegehrens ist die Vollstreckungsstelle zu unterrichten.

### 11 **Rechtsbehelfe**

Gegen die Entscheidung der Finanzbehörde über die Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung ist der Einspruch gegeben. Das Gericht kann nur nach § 69 Abs. 3 FGO angerufen werden; eine Klagemöglichkeit ist insoweit nicht gegeben (§ 361 Abs. 5; § 69 Abs. 7 FGO).

Der Antrag auf Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung durch das Gericht ist nur zulässig, wenn die Finanzbehörde einen Antrag auf Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung ganz oder zum Teil abgelehnt hat. Dies gilt nicht, wenn die Finanzbehörde über den Antrag ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes in angemessener Frist sachlich nicht entschieden hat oder eine Vollstreckung droht (§ 69 Abs. 4 FGO). Eine teilweise Antragsablehnung i.S.d. § 69 Abs. 4 Satz 1 FGO liegt auch vor, wenn die Finanzbehörde die Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht hat (vgl. Nr. 9.2), nicht aber, wenn eine im Übrigen antragsgemäße Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung unter Widerrufsvorbehalt (vgl. Nr. 9.1) gewährt wurde (BFH-Beschluss vom 12. Mai 2000, BStBl II S. 536).

- 12 **Aussetzungszinsen**  
Wegen der Erhebung von Aussetzungszinsen siehe § 237.

#### **Zu § 362 - Rücknahme des Einspruchs:**

1. Für die Rücknahme ist zum Schutze des Steuerpflichtigen die Schriftform vorgeschrieben. Die Rücknahme führt nur zum Verlust des eingelegten Einspruchs, nicht der Einspruchsmöglichkeit schlechthin. Der Einspruch kann innerhalb der Einspruchsfrist erneut erhoben werden.
2. Wird die Unwirksamkeit der Rücknahme innerhalb eines Jahres bei der für die Einlegung des Einspruchs zuständigen Finanzbehörde (§ 362 Abs. 1 Satz 2, § 357 Abs. 2) geltend gemacht (§ 362 Abs. 2 Satz 2, § 110 Abs. 3), wird das ursprüngliche Einspruchsverfahren wieder aufgenommen. Es ist in der Sache zu entscheiden. Erachtet die Behörde die vorgetragenen Gründe für die Unwirksamkeit der Einspruchsrücknahme nicht für stichhaltig, wird der Einspruch als unzulässig verworfen.

#### **Zu § 363 - Aussetzung und Ruhen des Verfahrens:**

1. Die nach § 363 Abs. 2 Satz 1 erforderliche Zustimmung des Einspruchsführers zur Verfahrensruhe aus Zweckmäßigkeitsgründen sollte aus Gründen der Klarheit immer in schriftlicher Form erteilt werden.
2. Sind die Voraussetzungen für eine Verfahrensaussetzung oder Verfahrensruhe erfüllt, kann auch über Fragen, die nicht Anlaß der Verfahrensaussetzung oder Verfahrensruhe sind, nicht entschieden werden. Dies gilt auch in den Fällen des § 363 Abs. 2 Satz 2 und 3. Der Erlaß von Abhilfebescheiden und von Änderungsbescheiden aus außerhalb des Einspruchsverfahrens liegenden Gründen (z. B. Folgeänderung gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) bleibt jedoch möglich.
3. Teilt die Finanzbehörde nach § 363 Abs. 2 Satz 4 die Fortsetzung eines ruhenden Einspruchsverfahrens mit, soll sie vor Erlaß einer Einspruchsentscheidung den Beteiligten Gelegenheit geben, sich erneut zu äußern. Eine Fortsetzung des Einspruchsverfahrens kommt in allen Fällen des § 363 Abs. 2 in Betracht (BFH-Urteil vom 06.07.1999, BFH/NV S. 1587).

#### **Zu § 364 - Mitteilung der Besteuerungsunterlagen:**

Die Beteiligten haben nur einen Anspruch auf Mitteilung der Besteuerungsunterlagen, nicht jedoch einen Rechtsanspruch auf Akteneinsicht. Im Einzelfall kann jedoch nach Ermessen der Finanzbehörde Akteneinsicht gewährt werden. Hierbei ist sicherzustellen, daß Verhältnisse eines anderen nicht unbefugt offenbart werden. Die Gewährung einer beantragten Akteneinsicht kann insbesondere nach einem Beraterwechsel zweckmäßig sein. Die Ablehnung eines Antrags auf Akteneinsicht ist mit dem Einspruch anfechtbar. Für das finanzgerichtliche Verfahren gilt § 78 FGO.

#### **Zu § 364a - Erörterung des Sach- und Rechtsstands:**

1. § 364a soll eine einvernehmliche Erledigung der Einspruchsverfahren fördern und Streitfälle von den Finanzgerichten fernhalten. Ziel einer mündlichen Erörterung kann auch eine „tatsächliche Verständigung“ (vgl. zu § 88, Nr. 1 Abs. 2 letzter Satz und zu § 365, Nr. 1) sein.
2. Einem Antrag auf mündliche Erörterung soll grundsätzlich entsprochen werden. Dies gilt nicht, wenn bei mehr als 10 Beteiligten kein gemeinsamer Vertreter nach Absatz 2 bestellt wird oder wenn die beantragte Erörterung offensichtlich nur der Verfahrensverschleppung dient.

3. Antragsbefugt sind nur Einspruchsführer, nicht aber hinzugezogene Personen. Hinzugezogene können aber von Amts wegen zu einer mündlichen Erörterung geladen werden (s. § 364a Abs. 1 Satz 2 und 3).
4. Keine Verpflichtung zur mündlichen Erörterung besteht, wenn das Finanzamt dem Einspruch abhelfen will oder solange das Einspruchsverfahren nach § 363 ausgesetzt ist oder ruht.
5. Die mündliche Erörterung kann in geeigneten Fällen auch telefonisch durchgeführt werden. Im Hinblick auf die Pflicht zur Wahrung des Steuergeheimnisses (§ 30) muß sich das Finanzamt dann aber über die Identität des Gesprächspartners vergewissern.

#### **Zu § 364b - Fristsetzung:**

1. § 364b soll dem Mißbrauch des Einspruchsverfahrens zu rechtsbehelfsfremden Zwecken entgegenwirken. Von der Möglichkeit der Fristsetzung nach § 364b sollte daher insbesondere in Einspruchsverfahren, die einen Schätzungsbescheid nach Nichtabgabe der Steuererklärung betreffen, Gebrauch gemacht werden.
2. Eine Fristsetzung nach § 364b kann nur gegenüber einem Einspruchsführer, nicht gegenüber einem Hinzugezogenen (§ 360) ergehen. Die Frist soll mindestens einen Monat betragen. Ein eventueller Nachprüfungsvorbehalt (§ 164) ist spätestens mit der Fristsetzung aufzuheben.
3. Erklärungen und Beweismittel, die erst nach Ablauf der vom Finanzamt - insbesondere unter Beachtung des Belehungsgebots (§ 364b Abs. 3) - wirksam gesetzten Frist vorgebracht werden, können im Einspruchsverfahren allenfalls im Rahmen einer Verböserung nach § 367 Abs. 2 Satz 2 berücksichtigt werden. Außerhalb des Einspruchsverfahrens bestehende Korrekturvorschriften (z. B. § 173) bleiben zwar unberührt, werden aber i. d. R. nicht einschlägig sein.
4. Geht ein Antrag auf Fristverlängerung vor Fristablauf beim Finanzamt ein, kann die Frist gemäß § 109 verlängert werden. Geht der Antrag nach Ablauf der Frist beim Finanzamt ein, kann nur nach § 110 Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden. Über Einwendungen gegen die Fristsetzung ist - soweit nicht abgeholfen wird - im Rahmen der Entscheidung über den Einspruch gegen den Steuerbescheid zu entscheiden.
5. Zu den Wirkungen einer nach § 364b gesetzten Ausschlußfrist für ein nachfolgendes Klageverfahren s. § 76 Abs. 3 FGO.

#### **Zu § 365 - Anwendung von Verfahrensvorschriften:**

1. Die Aufklärungspflicht der Einspruchsbehörde wird von der Zumutbarkeit begrenzt (vgl. zu § 88, Nr. 1).  
Nach dem BFH-Urteil vom 11.12.1984 (BStBl. II 1985 S. 354) können im Hinblick auf die Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung keine Vergleiche über Steueransprüche abgeschlossen werden. Eine "tatsächliche Verständigung" über schwierig zu ermittelnde tatsächliche Umstände ist aber zulässig und bindend (vgl. zu § 88, Nr. 1).
2. Wird während des Einspruchsverfahrens der angefochtene Verwaltungsakt geändert oder ersetzt, wird der neue Verwaltungsakt Gegenstand des Einspruchsverfahrens (§ 365 Abs. 3 Satz 1); der Einspruch muss aber zulässig sein (BFH-Urteil vom 13.04.2000, BStBl II S. 490). Dies gilt entsprechend, wenn ein Verwaltungsakt wegen einer offenen Unrichtigkeit gem. § 129 berichtigt wird oder wenn ein Verwaltungsakt an die Stelle eines angefochtenen - z. B. wegen eines Bekanntgabemangels - unwirksamen Verwaltungsaktes tritt (§ 365 Abs. 3 Satz 2).  
Bei einem Teilwiderruf oder einer Teilrücknahme bleibt der Verwaltungsakt - wenn auch eingeschränkt - bestehen und der Einspruch damit ebenfalls anhängig (BFH-Urteil vom 28.01.1982, BStBl. II S. 292).  
Eine Ersetzung im Sinne des § 365 Abs. 3 liegt auch vor, wenn sich ein mit dem Einspruch angefochtener Vorauszahlungsbescheid mit Wirksamwerden der Jahressteuerfestsetzung erledigt (BFH-Urteil vom 4. November 1999, BStBl II 2000 S. 454).  
Die Regelungen des § 365 Abs. 3 gelten nur für das Einspruchsverfahren; insbesondere bleiben Beitreibungsmaßnahmen nur auf der Grundlage eines wirksamen Verwaltungsaktes zulässig.

**Zu § 366 - Form und Inhalt der Einspruchsentscheidung:**

1. Für die Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung gilt § 122 entsprechend. Wegen der Bekanntgabe an Bevollmächtigte vgl. zu § 122, Nr. 1.7.
2. Eine förmliche Zustellung der Einspruchsentscheidung ist nur erforderlich, wenn sie ausdrücklich angeordnet wird (§ 122 Abs. 5 Satz 1). Sie sollte insbesondere dann angeordnet werden, wenn ein eindeutiger Nachweis des Zugangs für erforderlich gehalten wird. Zum Zustellungsverfahren vgl. zu § 122, Nrn. 3 und 4.5.
3. In den Gründen der Einspruchsentscheidung sollen Wiedergabe des Tatbestandes und Darlegung der rechtlichen Erwägungen der entscheidenden Behörde getrennt sein. Auf Zulässigkeitsfragen ist nur einzugehen, wenn hierzu begründeter Anlaß besteht, etwa in den Fällen der § 354 Abs. 2, § 362 Abs. 2 oder bei ernsthaften Zweifeln am Vorliegen einzelner Zulässigkeitsvoraussetzungen. Hinweis auf § 358.

Enthält die Einspruchsentscheidung entgegen § 366 Satz 1 keine oder eine unrichtige Rechtsbehelfsbelehrung, beträgt die Klagefrist nach § 55 Abs. 2 FGO ein Jahr statt eines Monats.

**Zu § 367 - Entscheidung über den Einspruch:**

1. Jeder nach Erlass eines Verwaltungsaktes eintretende Zuständigkeitswechsel bewirkt auch eine Zuständigkeitsänderung im Einspruchsverfahren. Die Einspruchsvorgänge sind daher mit den übrigen Akten abzugeben. Die zunächst zuständige Behörde kann jedoch unter Wahrung der Interessen der Beteiligten aus Zweckmäßigkeitsgründen das Einspruchsverfahren fortführen, wenn das neu zuständige Finanzamt zustimmt. Zu den Auswirkungen eines Zuständigkeitswechsels auf das Einspruchsverfahren siehe auch BMF-Schreiben vom 10.10.1995 (BStBl I S. 664).
2. Gem. § 132 gelten die Vorschriften über Rücknahme, Widerruf, Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten auch während des Einspruchsverfahrens. Das Finanzamt kann daher einen angefochtenen Verwaltungsakt auch während des Einspruchsverfahrens nach den Korrekturvorschriften zurücknehmen, widerrufen, aufheben, ändern oder ersetzen, und zwar auch zum Nachteil des Einspruchsführers. Unabhängig davon, ob die Voraussetzungen der Korrekturvorschriften gegeben sind, darf eine Verböserung nur erfolgen, wenn dem Steuerpflichtigen zuvor Gelegenheit zur Äußerung gegeben worden ist.

Nimmt der Steuerpflichtige seinen Einspruch zurück, ist eine Änderung zum Nachteil des Steuerpflichtigen nur noch möglich, wenn dies nach den Vorschriften über Aufhebung, Änderung, Rücknahme oder Widerruf von Verwaltungsakten zulässig ist.

3. Zu den Auswirkungen einer Teilabhilfe auf das Einspruchsverfahren vgl. zu § 365, Nr. 2.  
  
Stellt ein Steuerpflichtiger nach Einspruchseinlegung einen Antrag bezüglich eines bisher nicht geltend gemachten Streitpunkts, ist dieser Antrag als Erweiterung des Einspruchsantrags, verbunden mit der Anregung, dem Einspruch insoweit durch Erlass eines Teilabhilfebescheids stattzugeben, ausulegen. Ist der Antrag begründet, kann während des Einspruchsverfahrens ein geänderter Verwaltungsakt erlassen werden. Dieser wird dann gemäß § 365 Abs. 3 Gegenstand des Einspruchsverfahrens. Ist der Antrag unbegründet, ist über ihn in der Einspruchsentscheidung zu befinden; die Ablehnung durch gesonderten Verwaltungsakt ist während eines anhängigen Einspruchsverfahrens nicht zulässig.
4. Zur Möglichkeit der Änderung eines im Einspruchsverfahren bestätigten oder geänderten Verwaltungsaktes vgl. zu § 172, Nr. 3 und 4.
5. Es ist zulässig, den Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164) auch in der Entscheidung über den Einspruch aufrechtzuerhalten (BFH-Urteil vom 12.06.1980, BStBl II S. 527). In diesen Fällen braucht die Angelegenheit nicht umfassender geprüft zu werden als in dem Verfahren, das dem Erlass der angefochtenen Vorbehaltsfestsetzung vorangegangen ist.

Der Vorbehalt der Nachprüfung ist jedoch aufzuheben, wenn im Einspruchsverfahren eine abschließende Prüfung i. S. d. § 164 Abs. 1 durchgeführt wird. Die Aufhebung des Vorbehalts bedarf regelmäßig keiner besonderen Begründung. Insbesondere kann insoweit auch ein Hinweis nach § 367 Abs. 2 Satz 2 unterbleiben (BFH-Urteil vom 10.07.1996, BStBl 1997 II S. 5).

Es ist auch statthaft, nach Hinweis auf die Verböserungsmöglichkeit einen Verwaltungsakt erstmalig in der Einspruchsentscheidung mit einer Nebenbestimmung zu versehen (BFH-Urteil vom 12.06.1980, a. a. O.). Ist ein Bescheid, der auf einer Schätzung beruht, ohne Nachprüfungsvorbehalt ergangen und wird nach Klageerhebung die Steuererklärung eingereicht, kann der daraufhin ergehende Änderungsbescheid nur mit Zustimmung des Steuerpflichtigen unter Nachprüfungsvorbehalt gestellt werden (BFH-Urteil vom 30.10.1980, BStBl II 1981 S. 150).

6. Wegen der Erledigung von Masseneinsprüchen und Massenanträgen siehe Art. 97 § 18 a EGAO.