

Leseprobe zu



Hübschmann/Hepp/Spitaler Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung

Loseblattwerk, Grundwerk in 15 Ordnern,

ISBN 978-3-504-22084-6

349.00 € (inkl. MwSt.)

Preis gilt bei einem Abonnement für mindestens 2 Jahre

Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung

Kommentar

von

Prof. Dr. Hartmut Söhn
Universität Passau

Dr. Christel Alber
Richterin am BFH a.D.

Dr. Ulrike Banniza
Richterin am BFH

Prof. Dr. Katharina Beckemper
Universität Leipzig

Dr. Albert Beermann
Vizepräsident des BFH a.D.

Dr. Winfried Bergkemper
Richter am BFH

Dr. Wolfram Birkenfeld
Richter am BFH a.D.

Heide Boeker
Vors. Richterin am BFH a.D.

Dr. Rainer Braun
Vors. Richter am FG

Prof. Dr. Jens Bülte
Universität Mannheim

Prof. Dr. Peter Fischer
Vors. Richter am BFH a.D.

Roger Görke
Richter am BFH

Prof. Rüdiger v. Groll
Richter am BFH a.D.

Prof. Dr. Uwe Hellmann
Universität Potsdam

Dr. Friedrich A. Hohrmann
Richter am BFH a.D.

Prof. Dr. Harald Jatzke
Richter am BFH

Prof. Dr. Hans-Friedrich Lange
Vors. Richter am BFH

Dr. Carsten Leipold
Richter am FG

Dr. Bernd Heuermann
Vors. Richter am BFH

Prof. Dr. Anna Leisner-Egensperger
Universität Jena

Dr. Klaus Peter Müller-Eiselt
Vors. Richter am BFH a.D.

Prof. Dr. Sebastian Müller-Franken
Universität Marburg

Prof. Dr. Andreas Musil
Universität Potsdam

Prof. Dr. Jochen Rozek
Universität Leipzig

Dr. Ulrich Schallmoser
Richter am BFH

Manfred Schmid
Richter am BFH

Hans-Peter Schmieszek
Ministerialrat a.D., BMJ

Silvia Schuster
Vors. Richterin am BFH

Hansjürgen Schwarz
Präsident des FG des Saarlandes a.D.

Ellen Siegers
Richterin am BFH

Dr. h.c. Wolfgang Spindler
Präsident des BFH a.D.

Dieter Steinhauß
Richter am BFH a.D.

Dr. Reinhard Sunder-Plassmann
Vors. Richter am BFH a.D.

Bernd Thürmer
Richter am BFH a.D.

Prof. Dr. Rainer Wernsmann
Universität Passau

Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung

Kommentar

Europäisches Abgaben- und Abgabenverfahrensrecht

von

Dr. Albert Beermann
Vizepräsident des BFH a.D.

**Prof. Dr.
Hans-Michael Wolfgang**
Universität Münster

**Prof. Dr.
Hans-Jürgen Bleihauer**
Fachhochschule des Bundes,
Fachbereich Finanzen, Münster

Jörg Rathemacher
Vors. Richter am FG

Bernd Craig
Richter am FG

Prof. Dr. Achim Rogmann
LLM (Murdoch)
Ostfalia Hochschule
für angewandte Wissenschaften,
Brunswick European Law School

Klaus Deimel
Vors. Richter am FG

Reg.Dir. Richard Stüwe
Fachhochschule des Bundes,
Fachbereich Finanzen, Münster

Dr. Friedrich A. Hohrmann
Richter am BFH a.D.

**Prof. Dr.
Walter Summersberger**
Hofrat, hauptberufliches
Mitglied des UFS, Salzburg
Universität Linz

Karl Michael Lux
Abteilungsleiter
bei der Europäischen Kommission

**Elisabeth Frfr. Marschall von
Bieberstein-Messerschmidt**
Richterin am FG

Dr. Christoph Wäger
Richter am BFH

Hübschmann · Hepp · Spitaler

Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung

Kommentar

227. Lieferung (Mai 2014)

Redaktionsschluss (s. Fußleiste der einzelnen Blätter) April 2014

Die Lieferung enthält 820 Seiten.

Preis der Lfg. 118,- € (einschl. USt.)

Haben Sie schon Ihren exklusiven Abonnentenzugang zur Datenbank **HHSp-Online** ausprobiert? Ihr Freischaltcode lag der 224. Lieferung bei. Oder rufen Sie einfach an: 0221/93738-998. Testen Sie 3 Monate kostenlos.

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

Bitte vorlegen!

die Kommentierung zu § 1 AO wurde an aktuelle Rechtsentwicklungen im Bereich der EU angepasst (Prof. Dr. MUSIL). Bei § 6 AO wurden die erforderlichen Aktualisierungen in der Literatur vorgenommen sowie kleinere Änderungen der Verwaltungsstruktur berücksichtigt. In die Kommentierung zu § 11 wurde insb. die aktuelle Rspr. des EuGH zu **grenzüberschreitender Sitzverlegung** eingearbeitet. In die Kommentierung zu § 15 AO wurde nun die **eingetragene Lebenspartnerschaft** ausführlicher aufgenommen. Zu § 67a AO liegt jetzt eine völlige Neukommentierung vor.

Bei der Überarbeitung der §§ 43–45 AO (BOEKER) wurde die neuere Rspr. und Literatur eingearbeitet. Im Zusammenhang mit § 45 AO (Gesamtrechtsnachfolge) war umstritten, inwieweit **umsatzsteuerrechtliche Positionen auf den Gesamtrechtsnachfolger übergehen**, insb., ob der Erbe die auf ihn übergegangenen Gegenstände eines Unternehmens, für die der Erblasser den Vorsteuerabzug in Anspruch genommen hat, unbelastet seinem Privatvermögen zuführen oder veräußern kann. Inzwischen ist höchstrichterlich geklärt, dass der Erbe mit der Liquidation eines ererbten Unternehmens unternehmerisch tätig wird, so dass die Veräußerung von Unternehmensgegenständen oder deren Verwendung für private Zwecke der Umsatzsteuer unterliegt.

Die §§ 149–154 AO wurden komplett überarbeitet (Dr. HEUERMANN). Dabei wurde die vielfältige Rspr. ebenso eingearbeitet wie das reichhaltige Schrifttum. Praktisch wichtig sind insb. die Kommentierungen zu § 152 und § 153 AO. **Ver-spätungszuschläge** stehen in Konkurrenz zu anderen Nebenleistungen wie den Säumniszuschlägen oder den Zinsen. Hier kommt es auf genaue Abgrenzungen an. Neu ist das Verhältnis zum erst seit kurzem eingeführten **Verzögerungsgeld**. Aber auch die Berichtigungsvorschrift des § 153 AO birgt besondere Probleme, insb. mit Blick auf die jüngst angeheizte Diskussion um **Steuerhinterziehung und strafbefreiende Selbstanzeigen**.

Die Lieferung enthält die vollständige Überarbeitung und Aktualisierung des § 174 AO (Prof. VON GROLL), dem systematisch überaus problematischen und auch daher besonders streitanfälligen gesetzgeberischen Versuch, mit Hilfe einer Korrekturvorschrift das Phänomen der „widerstreitenden Steuerfestsetzung“ in den „Griff“ zu bekommen.

Die Erläuterungen zu § 178 AO wurden unter Berücksichtigung der Änderungen durch das Gesetz zur Strukturreform des Gebührenrechts des Bundes vom 7.8.2013 sowie des MOG und des AWG überarbeitet und auf den neuesten Stand gebracht (Dr. HOHRMANN).

Im Nachgang zur Aktualisierung der §§ 355–357 AO wurden die §§ 358, 359 AO betr. die Prüfung der Zulässigkeitsvoraussetzungen und die Beteiligten im Einspruchsverfahren überarbeitet und auf aktuellen Stand gebracht (STIEGERS); die Kommentierung berücksichtigt insb. die bis zum Redaktionsschluss veröffentlichte Rspr.

Die Neukomentierung des § 378 AO (Prof. Dr. BÜLTE) bringt die Erläuterungen auf den aktuellen Stand. Besondere Schwerpunkte werden beim Begriff der Leichtfertigkeit, der leichtfertigen Steuerverkürzung durch den steuerlichen Berater, bei der Delegation und der Selbstanzeige gesetzt. Diese ist durch die vielfachen Gesetzesänderungen und tiefgreifenden Umwälzungen durch die jüngste BGH-Rspr. im Bereich des § 371 AO völlig umstrukturiert worden; hier stellt sich die Frage, inwieweit diese Veränderungen Auswirkungen auf die Selbstanzeige bei leichtfertiger Steuerverkürzung haben. Auch in anderen Bereichen hat die aktuelle Rspr., insb. des BFH, zur Aufgabe zum Teil Jahrzehnte alter Judikatur geführt. Unter anderem diese Umstände rechtfertigen eine vollständige Neukomentierung der Vorschrift.

§ 1 FGO (Dr. SUNDER-PLASSMANN) ist als Installationsnorm einer selbständigen Finanzgerichtsbarkeit nicht so selbstverständlich, wie die seit Inkrafttreten der FGO unveränderte Fassung der Vorschrift vermuten lässt. Gibt es doch, vornehmlich im politischen Raum immer wieder Vorschläge, die – mit unterschiedlichen Begründungen – auf Beseitigung dieses Zustands durch Zusammenlegung der öffentlich-rechtlichen Gerichtsbarkeiten abzielen. Derartige Bestrebungen, gegen die weit mehr als nur die historische Entwicklung spricht, werden seit einigen Jahren allerdings auch gebremst durch den von der Richterschaft allgemein vehement formulierten Willen, die de lege lata nur unvollkommen verwirklichte Selbstverwaltung der Gerichte entscheidend auszubauen. Auch diese Forderungen boten Anlass, sich bei der Überarbeitung der Kommentierung erneut ausführlich mit grundlegenden Fragen des geltenden Richterrechts, insbesondere der richterlichen Unabhängigkeit in ihren verschiedenen Erscheinungsformen und Grenzen zu befassen. Einen weiteren Schwerpunkt bildet die Arbeit der Finanzgerichte bei der Rechtsanwendung (Auslegung, Rechtsfortbildung und Vertrauensschutz bei Rechtsprechungsänderungen). Schließlich wird die richterliche Überprüfung der Steuergesetze auf ihre Verfassungsmäßigkeit und Europaverträglichkeit sowie – für den BFH – die Wahrung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung der obersten Bundesgerichte (mit einer aktuellen Änderung des RsprEinhG) unter Berücksichtigung neuester Rechtsprechung und Literatur umfassend erörtert.

SCHMID hat bei der Überarbeitung der §§ 14, 15, 16, 23, 27 und 30 FGO die aktuelle Gesetzgebung insb. zur Zulässigkeit von Landesgesetzen auf dem Gebiet des **Beamten- und Richterrechts** sowie neue Rspr. berücksichtigt und die Literaturnachweise aktualisiert und vervollständigt.

Die Kommentierung zu §§ 35–39 FGO (STEINHAUFF) arbeitet die gesamte neue Rspr. ein. Eingegangen wird auf die – zeitlich befristete – neue Regelung in § 38 Abs. 2a FGO zum **besonderen Gerichtsstand in Verfahren des Familienleistungsausgleichs**. Zustimmung findet die Rspr. des BFH zur Anwendung des § 38 FGO in Fällen, in denen infolge fehlerhafter, aber bindender Verweisung der **Beklagte eine Privatperson** ist (AG oder GmbH). Kritisch wird die **unterlassene Zuordnung erstinstanzlicher Zuständigkeiten** (sog. in-camera-Verfahren; Klageverfahren wegen unangemessener überlanger Dauer des Gerichtsverfahrens) zu den §§ 35–37 FGO abgehandelt. Bei der **Zuständigkeitsbestimmung nach § 39 FGO** prüft der BFH zwar nicht die Sachentscheidungsvoraussetzungen des zugrunde liegenden Verfahrens; unentbehrlich ist aber die Prüfung der Prozesshandlungsvoraussetzungen, wenn ein Kläger den Antrag stellt. Festgehalten wird an der Forderung, im Wege einer teleologischen Reduktion für die Antragstellung keinen Vertretungszwang anzunehmen; denn weder handelt es sich um ein Rechtsmittelverfahren noch um ein Nebenverfahren im Zusammenhang mit einem Rechtsmittelverfahren. Ausführlich werden die Fragen der **Bindungswirkung – fehlerhafter – Verweisungsbeschlüsse** sowie die verfahrensrechtlichen Folgen, insb. in den Fällen eines negativen Kompetenzkonflikts abgehandelt sowie die inzwischen von allen obersten Bundesgerichten anerkannten Grundsätze der analogen Anwendung des § 39 FGO bzw. der entsprechenden Vorschriften in den jeweils einschlägigen Verfahrensordnungen in Fällen einer Rechtswegzuständigkeitsbestimmung.

§ 77 und § 79 FGO regeln die Einzelheiten der Vorbereitung einer mündlichen Verhandlung im Steuerprozess durch das **Einreichen von Schriftsätzen** sowie durch **Anordnungen des Vorsitzenden oder Berichterstatters** mit dem Ziel, den Rechtsstreit möglichst in einer mündlichen Verhandlung zu erledigen. § 79a FGO legt fest, unter welchen Voraussetzungen der Vorsitzende oder Berichterstatter im vorbereitenden Verfahren abschließend entscheiden kann. Die Kommentierung zu diesen der **Verfahrensbeschleunigung** dienenden Vorschriften wurde vollständig überarbeitet und ist damit auf dem neuesten Stand (THÜRMER). Sie berücksichtigt die bis zum Redaktionsschluss veröffentlichte einschlägige Rspr. und Literatur.

Ihr Lektorat
Verlag Dr. Otto Schmidt

- 8 Dem widerspricht die Entstehungsgeschichte der Vorschrift. In der Rspr. wurde seit jeher die Auffassung vertreten, der Gesamtrechtsnachfolger trete **materiell-rechtlich und verfahrensrechtlich in die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers** ein¹; nur höchstpersönliche Verhältnisse gingen nicht auf den Rechtsnachfolger über². Nach der Gesetzesbegründung zu dem noch weniger weit gefassten § 48 EAO 1974 sollte an der bisherigen Rechtslage nichts geändert werden (s. Rz. 3). Die nachfolgenden Änderungen in § 45 Abs. 1 waren nur redaktioneller Art (s. Rz. 3). Folglich hat der Gesetzgeber die Auslegung des § 8 StAnpG sanktioniert. Ob eine steuerliche Position auf den Gesamtrechtsnachfolger übergegangen ist oder ob es sich um höchstpersönliche an den Rechtsvorgänger gebundene Positionen handelt (s. Rz. 25), ist i.Ü. – ebenso wie bei der von der Gegenmeinung vertretenen Auffassung – aus Inhalt und Zweck der die Positionen regelnden Vorschriften zu erschließen³. Insoweit dürfte der Streit um die Auslegung des § 45 Abs. 1 weitgehend akademischer Natur sein⁴.

III. Begriff der Gesamtrechtsnachfolge

- 9 Nach § 45 Abs. 1 Satz 1 gehen „bei Gesamtrechtsnachfolge“ Forderungen und Schulden aus dem Steuerschuldverhältnis auf den Rechtsnachfolger über. Der Begriff der Gesamtrechtsnachfolge wird in § 45 nicht definiert; es werden nur deren steuerrechtliche Folgen geregelt. Die Vorschrift setzt den Begriff der Gesamtrechtsnachfolge als – aus dem **bürgerlichen Recht** – bekannt voraus.
- 10 Das bürgerliche Recht unterscheidet bei der Nachfolge in ein Recht zwischen der Einzelrechtsnachfolge (Singularsukzession) und der Gesamtrechtsnachfolge (Universalsukzession)⁵. Eine Rechtsnachfolge unter Lebenden ist im Regelfall nur durch **Einzelrechtsnachfolge** aufgrund eines Rechtsgeschäfts möglich. Auch wenn eine Mehrheit von Rechten auf einen andern übergehen soll, muss jedes Recht nach den für Rechte dieser Art bestehenden Vorschriften übertragen werden. Wird ein Unternehmen verkauft, müssen daher die zum Unternehmen gehörenden Vermögensgegenstände einzeln übertragen werden: z.B. Grundstücke durch Auflassung und Eintragung ins Grundbuch (§§ 873, 925 BGB), bewegliche Sachen durch Einigung und Übergabe (§ 929 BGB), Forderungen und Patente durch Abtretung (§§ 398, 413 BGB).
- 11 Die **Gesamtrechtsnachfolge** bezieht sich auf eine Gesamtheit von Rechten. Das gesamte Vermögen einer Person oder ein Sondervermögen geht **als Ganzes kraft Gesetzes** auf den Rechtsnachfolger über. Der Übergang vollzieht sich durch einen einheitlichen Rechtsakt (uno actu); die zu dem Vermögen gehörenden

1 Z.B. BFH v. 21.3.1969 – VI R 208/67, BStBl. II 1969, 520 = BFHE 96, 19; v. 17.5.1972 – I R 126/70, BStBl. II 1972, 621 = BFHE 105, 483; v. 15.6.2011 – XI R 10/11, BFH/NV 2011, 1722; offen gelassen in BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608 = BFHE 220, 129.

2 Z.B. BFH v. 11.11.1971 – V R 111/68, BStBl. II 1972, 80 = BFHE 103, 453; v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608 = BFHE 220, 129, m.w.N.

3 BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608 = BFHE 220, 129, m.w.N.

4 Vgl. auch Jessen, FR 1987, 419: Bei den gegensätzlichen Auffassungen handle es sich um ein Scheinproblem.

5 In den gesetzlichen Vorschriften werden die Begriffe Einzelrechtsnachfolge (z.B. § 23 Abs. 4 UmwStG) und Gesamtrechtsnachfolge (z.B. §§ 1059a, 1922 BGB, § 23 Abs. 4 UmwStG) verwendet, während im zivilrechtlichen Schrifttum meist die Begriffe Gesamtnachfolge und Einzelnachfolge benutzt werden.

Rechte brauchen also nicht einzeln übertragen zu werden. Das Eigentum an Grundstücken z.B. geht ohne Eintragung im Grundbuch über. Das Grundbuch muss lediglich berichtigt werden. Anders als bei der Gesamtrechtsnachfolge handelt es sich bei der sog. **partiellen Gesamtrechtsnachfolge** nicht um den Übergang des gesamten Vermögens eines untergegangenen Rechtsträgers, sondern um eine besondere Übertragungsart, die es gestattet, anstelle der Einzelübertragung verschiedener Vermögensgegenstände eine allein durch den Parteiwillen zusammengefasste Summe von Vermögensgegenständen in einem Akt zu übertragen¹.

Gesamtrechtsnachfolge tritt nur in den vom Gesetz abschließend geregelten Fällen ein², z.B.

- bei der Erbfolge (§ 1922 BGB),
- bei der Nacherbfolge (§ 2139 BGB),
- bei Vereinbarung der Gütergemeinschaft (§ 1416 Abs. 2 BGB),
- bei Anfall des Vermögens eines aufgelösten Vereins oder einer erloschenen Stiftung an den Fiskus (§§ 46, 88 BGB),
- bei Zuwachs des Anteils eines ausscheidenden Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen (einer GbR, OHG oder KG) an die übrigen Gesellschafter (§ 738 BGB, §§ 105 Abs. 2, 161 Abs. 2 HGB)³.

Bei den im UmwG geregelten „**Umwandlungen**“ durch Verschmelzung, Spaltung (Aufspaltung, Abspaltung, Ausgliederung), Vermögensübertragung und Formwechsel (vgl. § 1 Abs. 1 UmwG) ist zu unterscheiden:

- Bei der **Verschmelzung** verschiedener Unternehmen geht mit der Eintragung in das Register (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG) das gesamte Vermögen der übertragenden Rechtsträger im Wege der **Gesamtrechtsnachfolge** auf den übernehmenden Rechtsträger über; die übertragenden Rechtsträger erlöschen (§ 20 Abs. 1 Nr. 2 UmwG)⁴.
- Bei der **Aufspaltung** eines Unternehmens nach § 123 Abs. 1 UmwG, bei der ein Rechtsträger sein gesamtes Vermögen auf mindestens zwei übernehmende Rechtsträger überträgt, werden alle das Vermögen übernehmenden Rechtsträger **Gesamtrechtsnachfolger** des aufgelösten Rechtsträgers⁵.
- Bei der **Abspaltung** (§ 123 Abs. 1 Nr. 2 UmwG) zur Neugründung erlischt der übertragende Rechtsträger nicht, da ein Teil seines Vermögens bei ihm verbleibt⁶. Es tritt daher **keine Gesamtrechtsnachfolge** ein; es handelt sich

1 BFH v. 5.11.2009 – IV R 29/08, BFH/NV 2010, 356 = BFHE 226, 492.

2 BFH v. 12.1.2011 – XI R 11/08, BStBl. II 2011, 477 = BFHE 232, 389.

3 Vgl. BFH v. 28.11.1991 – XI R 40/88, BStBl. II 1992, 741 = BFHE 168, 343; v. 17.12.1992 – V R 135/89, BFH/NV 1994, 354; v. 21.1.1993 – V R 59/88, BFH/NV 1994, 41; v. 13.12.2007 – IV R 91/05, BFH/NV 2008, 1289; v. 15.4.2010 – IV R 67/07, BFH/NV 2010, 1606.

4 BFH v. 13.2.2008 – I R 11/07, BFH/NV 2008, 1538; v. 16.12.2009 – IV R 48/07, BStBl. II 2010, 799 = BFHE 228, 408; v. 22.11.2011 – VII R 22/11, BFH/NV 2012, 344 = BFHE 235, 95; AEAO zu § 45 Nr. 1, s. Textteil in Bd. I dieses Komm.; Stratz in Schmitt/Hörtnagel/Stratz⁶, § 20 UmwStG Rz. 23ff.

5 Buciek in Beermann/Gosch, Rz. 15; Wacker, HFR 2010, 235; a.A. AEAO zu § 45 Nr. 2 Satz 2, s. Textteil in Bd. I dieses Komm.: keine Gesamtrechtsnachfolge, aber sinnngemäße Anwendung des § 45; a.A. Teichmann in Lutter⁵, § 123 UmwG Rz. 6: partielle Gesamtrechtsnachfolge.

6 BFH v. 5.11.2009 – IV R 29/08, BFH/NV 2010, 356 = BFHE 226, 492; FG Köln v. 12.4.2011 – 13 K 3136/04, EFG 2011, 2014; AEAO zu § 45 Nr. 2, s. Textteil in Bd. I dieses Komm.

vielmehr um einen Fall der Sonderrechtsnachfolge. Das gilt auch für die Rechtslage nach Aufhebung des § 132 UmwG durch das 2. UmwStÄndG v. 19.4.2007¹.

- **Keine Gesamtrechtsnachfolge** liegt auch bei der **Ausgliederung** (§ 123 Abs. 3 UmwG) vor, bei der ein übertragender Rechtsträger einen Teil oder mehrere Teile im Wege der Sonderrechtsnachfolge auf einen oder mehrere Rechtsträger überträgt².
- Bei der **Vollübertragung** (§ 1 Abs. 1 Nr. 3, § 174 Abs. 1, §§ 175, 176, 178, 180ff. UmwG) erlischt mit der Eintragung in das Handelsregister die umgewandelte Gesellschaft; das Vermögen geht auf den übernehmenden Rechtsträger (§ 176 Abs. 3 UmwG) über, der **Gesamtrechtsnachfolger** der erloschenen Gesellschaft wird³.
- Auf **formwechselnde Umwandlungen** ist **§ 45 nicht anwendbar**⁴. Bei einem Formwechsel (§§ 190–304 UmwG) ändert sich lediglich ohne Übertragung von Vermögen die Rechtsform. Die Identität des Rechtsträgers bleibt – auch bei Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft – gewahrt. Unerheblich ist, dass der Rechtsträger seine Eigenschaft als juristische Person verliert und in der neuen Rechtsform als Personenhandlungsgesellschaft nicht selbst Träger des Unternehmensvermögens sein kann, sondern dieses den Gesellschaftern zur gesamten Hand zusteht⁵.

14–17 Einstweilen frei.

18 **Keine Gesamtrechtsnachfolge** liegt vor:

- bei Ausschlagung der Erbschaft (§§ 1944, 1945 BGB)⁶,
- bei einem Vermächtnis (§ 2174 BGB), da es nur einen schuldrechtlichen Anspruch des Vermächtnisnehmers auf Übertragung einzelner Vermögensgegenstände begründet⁷,
- bei einem Erbschafts Kauf (§ 2371 BGB),
- bei vertraglicher Vermögensübernahme (§ 419 BGB)⁸,

1 2. UmwStÄndG v. 19.4.2007 (BGBl. I 2007, 542); gl.A. Wacker, HFR 2010, 235; offen gelassen in BFH v. 5.11.2009 – IV R 29/08, BFH/NV 2010, 356 = BFHE 226, 492.

2 BFH v. 7.8.2002 – I R 99/00, BStBl. II 2003, 835 = BFHE 199, 489; v. 23.3.2005 – III R 20/03, BStBl. II 2006, 432 = BFHE 209, 29; v. 26.9.2006 – X R 21/04, BFH/NV 2007, 186; v. 5.11.2009 – IV R 29/08, BFH/NV 2010, 356 = BFHE 226, 492, m.w.N.; AEAO zu § 45 Nr. 2, s. Textteil in Bd. I dieses Komm.

3 Buciek in Beermann/Gosch, Rz. 15; Stratz in Schmitt/Hörtnagel/Stratz⁶, § 174 UmwStG Rz. 5; H. Schmidt in Lutter⁵, § 174 UmwG Rz. 11; AEAO zu § 45 Nr. 1, s. Textteil in Bd. I dieses Komm.

4 Buciek in Beermann/Gosch, Rz. 15; AEAO zu § 45 Nr. 3 Satz 1, s. Textteil in Bd. I dieses Komm.

5 BFH v. 30.9.2003 – III R 6/02, BStBl. II 2004, 85 = BFHE 203, 553, m.w.N.; v. 22.11.2011 – VII R 22/11, BFH/NV 2012, 344 = BFHE 235, 95; nach AEAO zu § 45 Nr. 3 Satz 2, s. Textteil in Bd. I dieses Komm., soll bei Änderung des Steuersubjekts durch den Formwechsel (z.B. Umwandlung von Kapitalgesellschaft in Personengesellschaft und umgekehrt) § 45 entspr. anzuwenden sein.

6 Vgl. BFH v. 13.9.1988 – VIII R 218/85, BFH/NV 1989, 354.

7 BFH v. 6.3.1975 – IV R 213/71, BStBl. II 1975, 739 = BFHE 116, 254; v. 13.8.2008 – II R 7/07, BStBl. II 2008, 982 = BFHE 222, 71; v. 15.6.2011 – XI R 10/11, BFH/NV 2011, 1722.

8 Aufgeh. mit Wirkung v. 1.1.1999 durch Art. 33 Nr. 16 EGInsO.

- bei Erwerb eines Handelsgeschäfts unter Lebenden (§ 25 HGB)¹,
- bei einer Betriebsübernahme i.S. des § 75 AO²,
- bei Auflösung einer Personengesellschaft durch Realteilung³,
- bei Übertragung eines geerbten Handelsgewerbes auf eine aus den Miterben bestehende Kommanditgesellschaft⁴,
- bei Übergang von Verwaltungsaufgaben einer Gebietskörperschaft auf eine andere Gebietskörperschaft⁵.

Bei der **Erbfolge in einen Hof** nach der in Hamburg, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen und Schleswig-Holstein geltenden HöfeO⁶ fällt – abweichend vom allgemeinen Erbrecht des BGB – der Hof als Teil der Erbschaft kraft Gesetzes nur einem Erben (dem Hoferben) zu (§ 4 HöfeO). Der Hof geht im Wege der Sonderrechtsnachfolge unmittelbar auf den Hoferben über⁷. Der Hoferbe ist nur dann Gesamtrechtsnachfolger, wenn er als Miterbe am hoffreien Vermögen beteiligt ist⁸. Der nach der HöfeO vererbte Hof und das hoffreie Vermögen bilden zwei Nachlassgegenstände, die unmittelbar zum einen im Wege der Sonderrechtsnachfolge auf den Hoferben und zum anderen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Erbengemeinschaft übergehen. Hof und hoffreies Vermögen gehören zu einem Nachlass und bilden für Haftungszwecke eine Einheit⁹. Der Hoferbe kann für die Nachlassverbindlichkeiten des Erblassers – z.B. die in der Person des Erblassers bereits entstandene Einkommensteuer – nach § 45 Abs. 1 AO i.V.m. § 2058 BGB als Gesamtschuldner durch einen an ihn gerichteten Steuerbescheid nur in Anspruch genommen werden, wenn er am hoffreien Vermögen des Erblassers als Miterbe beteiligt ist. Ist er nicht Miterbe des hoffreien Vermögens, haftet er zwar nach § 15 Abs. 1 HöfeO als Gesamtschuldner für die Nachlassverbindlichkeiten. Diesen Haftungsanspruch muss das Finanzamt aber durch Haftungsbescheid geltend machen (§ 191 Abs. 1 AO i.V.m. § 15 Abs. 1 HöfeO)¹⁰. Ist aus Gründen des Vertrauensschutzes noch die frühere Rspr. zum Verlustabzug nach § 10d EStG anzuwenden (s. Rz. 33), steht einem als Hoferben i.S. der HöfeO und zugleich als Miterben am hoffreien Vermögen eingesetzten Erben der vom Erblasser nicht ausgenutzte Verlustabzug nur in Höhe seines Miterbenanteils zu¹¹.

1 BFH v. 11.4.1991 – V R 86/85, BStBl. II 1991, 729 = BFHE 164, 219.
 2 BFH v. 12.1.2011 – XI R 11/08, BStBl. II 2011, 477 = BFHE 232, 389.
 3 BFH v. 17.2.1994 – VIII R 13/94, BStBl. II 1994, 809 = BFHE 174, 550.
 4 BFH v. 26.9.1991 – V R 7/87, BFH/NV 1992, 344; K. Schmidt, NJW 1985, 2785 (2786), m.w.N.
 5 BFH v. 28.6.1990 – V R 14/85, BFH/NV 1991, 197.
 6 Höfeordnung i.d.F. v. 26.7.1976 (BGBl. I 1976, 1933), zuletzt geändert durch Ges. v. 17.12.2008 (BGBl. I 2008, 2586).
 7 BFH v. 26.3.1987 – IV R 20/84, BStBl. II 1987, 561 = BFHE 149, 557; v. 1.4.1992 – II R 21/89, BStBl. II 1992, 669 = BFHE 167, 562; v. 25.11.1993 – IV R 66/93, BStBl. II 1994, 623 = BFHE 173, 112; v. 10.4.2003 – XI R 54/99, BStBl. II 2004, 400 = BFHE 202, 284; v. 17.9.2008 – IX R 79/99, BFH/NV 2009, 144; Wöhrmann, Das Landwirtschaftserbrecht¹⁰, § 4 HöfeO Rz. 6, jew. m.w.N.; a.A. Lange/Wulff/Lüdtke-Handjery, Höfeordnung¹⁰, § 4 HöfeO Rz. 7ff.
 8 BFH v. 5.11.2009 – IV R 29/08, BFH/NV 2010, 356 = BFHE 226, 492.
 9 BFH v. 17.9.2008 – IX R 79/99, BFH/NV 2009, 144.
 10 Vgl. FG Nds. v. 14.6.1990 – II 322/87, EFG 1991, 105.
 11 BFH v. 17.9.2008 – IX R 79/99, BFH/NV 2009, 144.

- 20 In **Erbfällen** geht der gesamte Nachlass unentgeltlich im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Alleinerben oder die Erbengemeinschaft über (s. Rz. 12). Der Nachlass ist Gesamthandsvermögen der Erben (§ 1922 BGB). Bei der nachfolgenden Erbauseinandersetzung werden die Nachlassgegenstände aus dem Gesamthandsvermögen im Wege der Einzelrechtsnachfolge in das Privatvermögen der einzelnen Miterben übertragen. Die Erbauseinandersetzung folgt dem Erbfall als selbständiger Rechtsvorgang nach. Ebenso wie im Zivilrecht bilden Erbfall und Erbauseinandersetzung für die Einkommensbesteuerung keine rechtliche Einheit¹. Erhält ein Miterbe bei der Teilung des Nachlasses im Wege der Erbauseinandersetzung wertmäßig mehr, als ihm nach seiner Erbquote zusteht und zahlt er für dieses „Mehr“ an seine Miterben eine Abfindung, liegt insoweit ein Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäft vor. In Höhe der Abfindungszahlung hat der Zahlende Anschaffungskosten, der Empfangende einen Veräußerungserlös. Je nachdem, ob es sich bei dem Nachlass um Betriebsvermögen oder Privatvermögen handelt, ergeben sich hieraus unterschiedliche einkommensteuerrechtliche Konsequenzen². Wird z.B. ein Sachvermögen aus dem Betriebsvermögen erfüllt, liegt eine Entnahme des (Allein-)Erben oder der Erbengemeinschaft vor³. Der Vermächtnisnehmer hat daher keinen Entnahmegewinn zu versteuern (s. Rz. 66).

IV. Materiell-rechtliche Folgen (Absatz 1 Satz 1)

1. Allgemeines

- 21 Nach § 45 Abs. 1 Satz 1 gehen bei Gesamtrechtsnachfolge „Forderungen und Schulden aus dem Steuerschuldverhältnis“ auf den Rechtsnachfolger über. Unter „Forderungen und Schulden aus dem Steuerschuldverhältnis“ sind die in § 37 definierten **Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis** zu verstehen. Die Formulierung in § 45 entspricht der Sicht des Rechtsvorgängers und Rechtsnachfolgers, nach der es sich bei den Ansprüchen des Steuergläubigers (Steueranspruch, Haftungsanspruch, Anspruch auf eine steuerliche Nebenleistung, Rückforderungsanspruch) um Schulden und bei den Ansprüchen des Rechtsvorgängers/Rechtsnachfolgers auf Erstattung oder Vergütung einer Steuer um Forderungen aus dem Steuerschuldverhältnis handelt.
- 22 Der Übergang der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis hat zur Folge, dass der **Gesamtrechtsnachfolger anstelle des Rechtsvorgängers Gläubiger oder Schuldner hinsichtlich des Steuerschuldverhältnisses wird**. Das bedeutet, das Steuerschuldverhältnis des Rechtsvorgängers geht auf den Rechtsnachfolger über, und zwar in dem Stand, in dem es sich zum Zeitpunkt des Übergangs befindet⁴ (s. auch Rz. 3). Das gilt auch, wenn der Fiskus Erbe ist⁵.
- 23 **Schulden aus dem Steuerschuldverhältnis** wie Steuerschulden, Haftungsschulden, Erstattungsschulden (= Rückforderungsansprüche des Finanzamts gegenüber dem Rechtsvorgänger)⁶ und Schulden aus steuerlichen Nebenleistungen

1 BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837 = BFHE 161, 332.

2 Einzelheiten s. BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253.

3 BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837 = BFHE 161, 332; v. 21.10.1993 – IV S 4/93, BFH/NV 1994, 788.

4 Drüen in Tipke/Kruse, Rz. 7; ebenso schon Riewald, Reichsabgabenordnung und Steueranpassungsgesetz⁸, § 8 StAnpG Anm. 2.

5 BFH v. 18.11.2004 – V R 66/03, BFH/NV 2005, 710.

6 BFH v. 12.10.2011 – III B 56/11, BFH/NV 2012, 178.

(s. Rz. 39, 40) gehen auf den Gesamtrechtsnachfolger über, soweit sie in der Person des Rechtsvorgängers durch Verwirklichung des Tatbestands, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (§ 38), bereits entstanden waren. Ob die Schulden vor dem Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge festgesetzt oder fällig waren, ist unerheblich. Die Einkommensteuer z.B. entsteht i.d.R. mit Ablauf des Veranlagungszeitraums (§ 36 Abs. 1 EStG). Sie wird nach Ablauf des Kalenderjahrs (Veranlagungszeitraums) nach dem Einkommen veranlagt, das der Stpfl. in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat, soweit nicht nach § 46 und (ab VZ 1999) nach § 43 Abs. 5 EStG eine Veranlagung unterbleibt (§ 25 Abs. 1 EStG). **Endet die Einkommensteuerpflicht während des Veranlagungszeitraums** durch den Tod des Stpfl., wird das während der Dauer der Steuerpflicht bezogene Einkommen zugrunde gelegt. Für das Todesjahr ist daher für den Erblasser eine Veranlagung durchzuführen, bei der die bis zum Todeszeitpunkt bezogenen Einnahmen zugrunde zu legen sind¹. Diese Einkommensteuerschuld geht auf den Erben als Gesamtrechtsnachfolger über (s. auch Rz. 63). Einnahmen nach dem Tod sind dem Erben zuzurechnen und bei seiner Veranlagung zur Einkommensteuer zu berücksichtigen (s. Rz. 28).

Gleiches gilt für **Forderungen aus dem Steuerschuldverhältnis** (Erstattungs- und Vergütungsansprüche). Tritt die Gesamtrechtsnachfolge während des Kalenderjahrs (Wirtschaftsjahrs) ein, entstehen beim Rechtsvorgänger und beim Gesamtrechtsnachfolger z.B. getrennte **Ansprüche auf Investitionszulage**. Der Umfang des jeweiligen Anspruchs richtet sich danach, inwieweit der Zulagentatbestand von dem jeweiligen Beteiligten in eigener Person erfüllt worden ist. Der beim Rechtsvorgänger entstandene Zulagenanspruch geht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Nachfolger über, der diesen Anspruch neben seinem eigenen Anspruch geltend machen kann. Werden die Voraussetzungen für die Investitionszulage teils vom Rechtsvorgänger teils vom Rechtsnachfolger erfüllt, handelt es sich um den Anspruch des Rechtsnachfolgers, da er in die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers eintritt². 24

Aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge gehen nicht nur bereits begründete Rechte und Pflichten auf den Erben über, sondern grds. alle vermögensrechtlichen Beziehungen, auch „schwebende“ Rechtsbeziehungen. Der Erbe tritt daher auch in ein **bindendes Vertragsangebot des Erblassers ein**, das der Empfänger noch annehmen kann, da es über den Tod hinaus wirksam bleibt (§§ 130 Abs. 2, 153 BGB)³. Inwieweit mit den Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis auch steuerliche Positionen des Rechtsvorgängers auf den Gesamtrechtsnachfolger übergehen, ist nach den jeweils maßgeblichen Steuervorschriften zu entscheiden. Hat der Erblasser einen **Verlust aus einer ausländischen Betriebstätte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 AuslInvG** abgezogen, so ist der entsprechende Betrag bei der Besteuerung des Erben hinzuzurechnen, wenn in dessen Person die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 Satz 3 AuslInvG erfüllt sind⁴. 24a

Höchstpersönliche Verhältnisse oder Umstände, die unlösbar mit der Person des Rechtsvorgängers verknüpft sind (z.B. bestimmte für einen Besteuerungs-

 25

1 BFH v. 4.7.2012 – II R 15/11, BStBl. II 2012, 790 = BFHE 238, 233, m.w.N.

2 BFH v. 7.4.1989 – III R 54/88, BStBl. II 1989, 805 = BFHE 157, 270; v. 24.3.2006 – III R 6/04, BStBl. II 2006, 774 = BFHE 213, 178.

3 BFH v. 28.10.2009 – II R 32/08, BFH/NV 2010, 893.

4 BFH v. 25.8.2010 – I R 13/09, BStBl. II 2011, 113 = BFHE 230, 436.

§ 67a

Sportliche Veranstaltungen

(1) Sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins sind ein Zweckbetrieb, wenn die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer insgesamt 45 000 Euro im Jahr nicht übersteigen. Der Verkauf von Speisen und Getränken sowie die Werbung gehören nicht zu den sportlichen Veranstaltungen.

(2) Der Sportverein kann dem Finanzamt bis zur Unanfechtbarkeit des Körperschaftsteuerbescheids erklären, dass er auf die Anwendung des Absatzes 1 Satz 1 verzichtet. Die Erklärung bindet den Sportverein für mindestens fünf Veranlagungszeiträume.

(3) Wird auf die Anwendung des Absatzes 1 Satz 1 verzichtet, sind sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins ein Zweckbetrieb, wenn

1. kein Sportler des Vereins teilnimmt, der für seine sportliche Betätigung oder für die Benutzung seiner Person, seines Namens, seines Bildes oder seiner sportlichen Betätigung zu Werbezwecken von dem Verein oder einem Dritten über eine Aufwandsentschädigung hinaus Vergütungen oder andere Vorteile erhält und
2. kein anderer Sportler teilnimmt, der für die Teilnahme an der Veranstaltung von dem Verein oder einem Dritten im Zusammenwirken mit dem Verein über eine Aufwandsentschädigung hinaus Vergütungen oder andere Vorteile erhält.

Andere sportliche Veranstaltungen sind ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Dieser schließt die Steuervergünstigung nicht aus, wenn die Vergütungen oder andere Vorteile ausschließlich aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die nicht Zweckbetriebe sind, oder von Dritten geleistet werden.

Verfasser der nachstehenden Erläuterungen:
Professor Dr. Andreas MUSIL, Universität Potsdam

Inhaltsübersicht:

	Rz.		Rz.
I. Gegenstand und Systematik der Vorschrift	1	aa) Verkauf von Speisen und Getränken	19
II. Rechtsentwicklung	6	bb) Werbung	20
III. Sportliche Veranstaltung eines Sportvereins	11	cc) Sponsoring	23
1. Begriff der sportlichen Veranstaltung		2. Sportverein	24
a) Begriffsbestimmung	12	IV. Zweckbetriebsgrenze	26
b) Beispiele für sportliche Veranstaltungen	14	V. Wahlrecht gem. Absatz 2	31
c) Beispiele, die keine sportlichen Veranstaltungen darstellen	16	1. Verzichtserklärung des Sportvereins	32
d) Ausnahmen vom Zweckbetrieb gem. Absatz 1		2. Bindungszeitraum	35
Satz 2	18	VI. Rechtsfolgen bei Ausübung des Wahlrechts (Absatz 3 Satz 1) ...	37
		1. Voraussetzungen für steuerbegünstigten Zweckbetrieb ..	38
		a) Sportler des Vereins	39
		b) Vereinsfremde Sportler ...	44

	Rz.			Rz.
2. Vorteile und Nachteile der Ausübung des Wahlrechts ..	45		VIII. Ausschluss der Steuervergüns- tigungen (Absatz 3 Satz 3)	47
VII. Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (Absatz 3 Satz 2)	46		IX. Aufzeichnungspflichten	49

Schrifttum: BRETE/THOMSEN, Praxisrelevante Hinweise für Amateurvereine zum Gemeinnützigkeitsrecht, SpuRt 2008, 11; GALLI, Die Rechnungslegung nichtwirtschaftlicher gemeinnütziger Vereine, DStR 1998, 263; HOPT, Aktiengesellschaft im Berufsfußball, BB 1991, 778; Hüttemann, Das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts, DB 2013, 774; JANSEN, Steuerliche Änderungen nach dem Vereinsförderungsgesetz, DStR 1990, 61; JANSEN, Neue Anweisungen zum Gemeinnützigkeitsrecht, DStR 1991, 737; JANSEN, Einzelfragen zur Besteuerung von Sportvereinen, DStR 1992, 133; JANSEN, Zur Aktivierung von Transferentschädigungen nach den Vorschriften des Lizenzspielerstatuts des Deutschen Fußball-Bundes, DStR 1992, 1785; KIRCH, Zur Besteuerung von Fußballbundesligaver-einen, StBp. 1990, 225; KREBBERS, Stärkt das Ehrenamtsstärkungsgesetz das Ehrenamt? – Steuerliche Änderungen im Gemeinnützigkeits- und Zuwendungs-recht, BB 2013, 2071; LANG/SEER, Der Betriebsausgabenabzug im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs gemeinnütziger Körperschaften, FR 1994, 521; MADL, Die Sonderstellung der Sportvereine im Steuerrecht, DB 1997, 1126; NEUFANG, Steuerliche Behandlung von Sportveranstaltungen, INF 1992, 73; SCHÖLL, Einnahmen der Sportvereine, StBp 2002, 27; SCHOLZ, Neuere Entwick-lungen im Gemeinnützigkeitsrecht, insbesondere aufgrund des Vereinsför-derungsgesetzes, StBKongrRep. 1990, S. 349; SCHÜTZ/RUNTE, Das Ehrenamts-stärkungsgesetz – neue Impulse für den Non-Profit-Bereich?, DStR 2013, 1261; THIEL, Betriebsausgaben im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemeinnütziger Körperschaften, DB 1993, 1208; THIEL/EVERSBERG, Das Vereinsförderungsgesetz und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, DB 1990, 290, 344; THIEL/EVERSBERG, Die neue Vereinsbesteuerung, 3. Aufl. 1997; WENGEL, Der Sportverein im Steuerrecht, StuB 2001, 642; WIEN, Sportliche Ver-anstaltung und Gemeinnützigkeit, DStZ 1998, 572; ZIEGLER, Ertragsteuerliche Behandlung der Ablösezahlungen von Bundesliga-Fußballvereinen, StBp. 1991, 280.

I. Gegenstand und Systematik der Vorschrift

- 1 Die Vorschrift regelt, unter welchen Umständen sportliche Veranstaltungen ein Zweckbetrieb des Sportvereins sind. Die **Grundregel** ist in § 67a Abs. 1 nor-miert. Demzufolge sind sportliche Veranstaltungen bis zur Einnahmenober-grenze von 45 000 Euro ein Zweckbetrieb. Dies gilt unabhängig davon, ob an der Veranstaltung bezahlte Sportler teilnehmen.

In § 67a Abs. 2 wird dem Sportverein das Recht gewährt, auf die Anwendung der Regelung in § 67a Abs. 1 Satz 1 zu verzichten. Wird dieses **Wahlrecht** aus-geübt, richtet sich die Frage nach dem Vorliegen eines Zweckbetriebs nach den Voraussetzungen des § 67a Abs. 3. Dort kommt es auf eine absolute Einnahmen-obergrenze nicht an. Vielmehr dürfen an der Veranstaltung teilnehmende Sport-ler grds. keine Vergütung für ihre Teilnahme erhalten. Diejenigen Veranstaltun-

gen, an denen bezahlte Sportler teilnehmen, sind wirtschaftliche Geschäftsbetriebe des Sportvereins, § 67a Abs. 3 Satz 2.

§ 67a Abs. 3 Satz 3 stellt klar, dass ein Sportverein seinen Gemeinnützigkeitsstatus grds. nicht verliert, wenn er einzelne oder alle **sportlichen Veranstaltungen als steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe betreibt**. Dazu müssen die bezahlten Sportler jedoch aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder von einem Dritten vergütet werden.

§ 67a enthält eine **Sonderregelung** gegenüber § 65, indem er sportliche Veranstaltungen unter bestimmten Voraussetzungen als steuerbegünstigten Zweckbetrieb qualifiziert. Insofern erweitert § 67a den Begriff des Zweckbetriebs aus § 65 und stellt aus diesem Grund eine *lex specialis* zu § 65 dar.¹ Auf die Voraussetzungen des § 65 kommt es daher nicht an. Betätigt sich ein Sportverein jedoch im sportlichen Bereich, ohne dass dies eine sportliche Veranstaltung darstellt, kann es beim Vorliegen der Voraussetzungen des § 65 subsidiär zur Steuerbegünstigung kommen.

§ 58 Nr. 9 flankiert § 67a. Nach dieser Regelung sind Steuervergünstigungen nicht ausgeschlossen, wenn ein Sportverein auch den **bezahlten Sport fördert**. Der Sportverein darf jedoch nicht ausschließlich den bezahlten Sport fördern, sondern muss auch eine Amateurbedeuerung unterhalten.²

Die **steuerlichen Begünstigungen** ergeben sich insb. aus § 4 Nr. 22 Buchst. b, § 23a UStG, § 66a UStDV, § 24 Satz 1 KStG sowie § 3 Nr. 6 i.V.m. §§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2, 13 Abs. 1 Satz 3 GewStG. Eine Befreiung von der Umsatzsteuer kann sich auch unmittelbar aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. M Mehrwertsteuersystem-RL³ ergeben⁴.

Sind einzelne oder alle sportlichen Veranstaltungen des Sportvereins als **wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb** zu qualifizieren, verliert der Sportverein die Steuervergünstigungen insoweit, § 64 Abs. 1. Sofern der Sportverein mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhält, werden diese zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zusammengefasst, § 64 Abs. 2. Die Steuerpflicht des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bleibt auch dann erhalten, wenn etwaige Überschüsse zur Förderung des unbezahlten Sport eingesetzt werden, also dem ideellen Bereich zufließen.⁵

Die Vorschrift bezweckt auch die **Förderung** sportlicher Veranstaltungen und in begrenztem Umfang auch die Förderung des bezahlten Sports. Von besonderer Bedeutung für die Sportvereine ist, dass sie ihren Gemeinnützigkeitsstatus nicht verlieren, wenn sie Einnahmen aus sportlichen Veranstaltungen generieren.

Teilweise wird § 67a für verfassungswidrig gehalten. Zum einen sei § 67a Abs. 1 Satz 1 aufgrund eines Verstoßes gegen das Gleichbehandlungsgebot gem. Art. 3 Abs. 1 GG verfassungswidrig. Denn die Teilnahme von Berufssportlern schließe die Steuervergünstigungen nicht aus, während die Förderung anderer Berufe nicht

1 BFH v. 25.7.1996 – V R 7/95, BStBl. II 1997, 154 (157); Sauer in Beermann/Gosch, Rz. 5; Uterhark in Schwarz, Rz. 1; a.A. Koenig in Pahlke/Koenig², Rz. 2.

2 Gersch in Klein¹¹, Rz. 11.

3 RL 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. EG Nr. L 347.

4 Instrukтив BFH v. 3.4.2008 – V R 74/07, BFH/NV 2008, 1631 (1632).

5 Blesinger in Kühn/v. Wedelstädt²⁰, Rz. 14.

vom Gemeinnützigkeitsrecht privilegiert sei¹. Darüber hinaus sieht SEER in der Regelung des § 67a Abs. 3 Satz 1 eine steuerliche Wettbewerbsverzerrung, die verfassungswidrig sein soll². Denn Sportvereine können durch das entgeltliche Angebot bspw. von Sportkursen an Freizeitsportler in betragsmäßig unbegrenztem Ausmaß steuerbegünstigt mit gewerblichen Marktteilnehmern in Konkurrenz treten. Darin sieht SEER wohl letztlich einen Verstoß gegen Art. 12 I GG³.

Ein Eingriff in den Schutzbereich eines Grundrechts lässt jedoch nicht gleich auf dessen Verletzung schließen, die eine Verfassungswidrigkeit mit sich bringt. Vielmehr sind die Regelungen in § 67a gerechtfertigt. Sowohl die Regelung in § 67a Abs. 1 Satz 1 als auch in § 67a Abs. 3 Satz 1 stellen Lenkungsnormen dar, da der Gesetzgeber hiermit die Breitensportliche Betätigung fördern will. Lenkungsnormen ist eine (steuerliche) Ungleichbehandlung i.d.R. immanent. Daher sind sie nur zulässig, wenn der Lenkungszweck tatbestandlich vorgezeichnet und gleichheitsgerecht ausgestaltet ist⁴. Die Begünstigung darf also nicht vom Zufall abhängen, sondern muss einem vorhersehbar ausgestalteten sachlichen Grund folgen⁵. § 67a bezweckt die Förderung sportlicher Betätigungen im Breitensportbereich als maßgebliches Element der Gesundheitsfürsorge. Denn Sport fördert die Gesundheit und Leistungsfähigkeit des Menschen. Dazu werden Sportvereine, die sportliche Veranstaltungen – auch Sportkurse – veranstalten, steuerlich begünstigt. Der Gesetzgeber hat zudem die Wirkung des Spitzensports erkannt, der durch Erfolge massenwirksam medial verbreitet wird und so zu Nachahmung im Amateurbereich animiert. Insofern ist eine Abweichung vom Grundsatz der Selbstlosigkeit gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 gerechtfertigt. Die Einflussnahme auf den Wettbewerb lässt sich mit dem Argument der Förderung der Volksgesundheit rechtfertigen⁶. Die Begünstigung hängt auch nicht vom Zufall ab, da Sportvereine bei der Mittelverwendung an ihre satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke gebunden sind. Gewerbliche Unternehmen hingegen sind frei in ihren Investitionen. Aus diesen Gründen sind **weder die Regelung in § 67a Abs. 1 Satz 1 noch in § 67a Abs. 3 Satz 1 als verfassungswidrig** anzusehen.

II. Rechtsentwicklung

- 6 Ursprünglich galten sportliche Veranstaltungen als „steuerlich unschädliche Geschäftsbetriebe“ eines Sportvereins i.S. des § 9 Abs. 1 Nr. 10 GemV. Dies galt jedoch nur dann, wenn der Sportverein einem Spieler eine Vergütung über einer bloßen pauschalen Aufwandsentschädigung zukommen ließ⁷. Anderenfalls wurde dem Sportverein die Gemeinnützigkeit abgesprochen⁸. Das **soG. Ama-**

1 Koenig in Pahlke/Koenig², Rz. 3; Scholtz in Koch/Scholtz⁵, Rz. 5.

2 Seer in Tipke/Kruse, Rz. 1.

3 Die Wettbewerbsfreiheit misst das BVerfG regelmäßig an Art. 12 Abs. 1 GG, vgl. BVerfG v. 8.2.1972 – 1 BvR 170/71, BVerfGE 32, 311 (316); v. 22.5.1996 – 1 BvR 744/88 u.a., BVerfGE 94, 372 (389ff.) (st.Rspr.).

4 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (147f.); v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (296).

5 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (32f.).

6 Für die Rechtfertigung staatlicher Eingriffe in Wettbewerbsgleichheit bedarf es eines sachlichen Grundes, BVerfG v. 26.10.1976 – 1 BvR 191/74, BVerfGE 43, 58 (70).

7 OFH v. 7.9.1949 – I D 1/19, RFHE 54, 386; BFH v. 17.8.1954 – I 119/52, BStBl. III 1954, 324 (327).

8 BFH v. 17.8.1954 – I 119/52, BStBl. III 1954, 324 (326).

teurprinzip wurde als Grundlage für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit eines Sportvereins angesehen.

Im Jahr 1977 wurde mit der AO-Reform¹ die Begünstigungsvorschrift in § 68 Nr. 7 Buchst. b eingeführt. Nach dieser Regelung waren Einnahmen aus sportlichen Veranstaltungen ein Zweckbetrieb, wenn der veranstaltende Sportverein keine Fußballspiele unter Einsatz von Bundesliga-Lizenzspielern durchführte. Zusätzlich durfte der Einnahmen-Überschuss in den letzten drei Jahren durchschnittlich nicht 12000 DM pro Jahr überschreiten und musste ausschließlich für satzungsmäßige steuerbegünstigte Zwecke des Sportvereins verwendet werden.

Bundesligavereine waren einer Sonderregelung unterworfen, denn ihre sämtlichen sportlichen Veranstaltungen galten als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der nicht zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit führte².

Durch das StBerG³ wurde die Regelung aus § 68 Nr. 7 Buchst. b mit Wirkung v. 1.1.1986 in § 67a a.F. aufgenommen. Die Regelung ist weitestgehend mit dem heutigen § 67a Abs. 3 vergleichbar und sah vor, dass sportliche Veranstaltungen, bei denen bezahlte Sportler zum Einsatz kamen, als wirtschaftliche Geschäftsbetriebe eines Sportvereins zu behandeln waren. Nahm kein bezahlter Sportler an der Veranstaltung teil, war sie Zweckbetrieb. Zudem verlor der Sportverein nicht mehr seinen Gemeinnützigkeitsstatus. Der Gesetzgeber beabsichtigte, einer unerwünschten strukturellen Aufteilung, insb. die Ausgliederung des bezahlten Spitzensports auf wirtschaftliche Unternehmen, entgegenzuwirken⁴. Die Sportvereine sollten zugleich Träger des Spitzensports sowie des Breitensports bleiben. Allerdings sah es der Gesetzgeber als notwendig an, Veranstaltungen mit bezahlten Sportlern als wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einzustufen, damit nicht gebundene Mittel für den Amateurbereich – bspw. Spenden, Mitgliedsbeiträge, öffentliche Zuschüsse – für den bezahlten Sport ausgegeben werden⁵. Die Sonderregelung für Bundesligavereine aus § 68 Nr. 7 Buchst. b blieb weiterhin bestehen.

Mit dem VereinsFG⁶ hat sich der Gesetzgeber für ein neues Regelungskonzept entschieden, das sich auch in der aktuellen Fassung des § 67a wiederfindet. Fortan galten im Grundsatz alle sportlichen Veranstaltungen bis zu einer Einnahmengrenze von 60000 DM generell als Zweckbetrieb. Dies galt unabhängig von der Teilnahme bezahlter Sportler. Der Gesetzgeber wollte den Sportvereinen die Handhabung des § 67a erleichtern, denn bislang mussten die Sportvereine überwachen, ob ihre Sportler Vergütungen von Dritten erhielten⁷. Dies lag jedoch i.d.R. außerhalb der Sphäre des Sportvereins.

Um aber keine steuerlichen Nachteile insb. für große Sportvereine, die den Breitensport unterstützen, wurde im § 67a Abs. 2 und 3 ein Wahlrecht der Sportvereine zur Anwendung der vorherigen Rechtslage aufgenommen.

Die Sonderregelung für Bundesligavereine entfiel fortan.

1 Ges. v. 16.3.1976 (BGBl. I 1976, 613).

2 Abschn. 11 KStR 1985.

3 Steuerbereinigungsges. v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436).

4 Zweiter Bericht des FinAussch., BT-Drucks. 10/4513, 14.

5 Zweiter Bericht des FinAussch., BT-Drucks. 10/4513, 14.

6 Ges. zur Verbesserung und Vereinfachung der Vereinsbesteuerung (VereinsförderungsG) v. 18.12.1989 (BGBl. I 1989, 2212).

7 Stellungnahme des BRates, BR-Drucks. 76/89, 6.

- 10 Die darauffolgenden Änderungen bezogen sich lediglich noch auf die Höhe des Schwellenwertes in § 67a Abs. 1 Satz 1. So wurde die **Grenze** mit Wirkung v. 1.1.2007 zunächst auf 35 000 Euro¹ und mit Wirkung v. 1.1.2013 auf **45 000 Euro**² heraufgesetzt. Dies soll der Unterstützung der ehrenamtlichen Tätigkeit dienen³.

III. Sportliche Veranstaltung eines Sportvereins

- 11 Die Vorschrift **privilegiert wirtschaftliches Tätigwerden** eines Sportvereins im Zusammenhang mit sportlichen Veranstaltungen, indem derartige Veranstaltungen dem Zweckbetrieb des Sportvereins zugeordnet werden.
Insgesamt kann sich ein Sportverein in vier verschiedenen Bereichen betätigen: ideeller Bereich, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, Vermögensverwaltung und Zweckbetrieb⁴.

1. Begriff der sportlichen Veranstaltung

a) Begriffsbestimmung

- 12 Unter dem Begriff der sportlichen Veranstaltung ist die organisatorische Maßnahme eines Sportvereins zu verstehen, die es aktiven Sportlern ermöglicht, Sport zu treiben – ohne dass die Sportler hierbei zwingend Mitglieder des Sportvereins sein müssen⁵. Als „Sport“ wird jede körperliche und/oder geistige Anstrengung angesehen, die über den alltäglichen Rahmen hinausgeht, wobei die körperliche Ertüchtigung ein ganz wesentliches Element sein muss.⁶ Die Definition ist deckungsgleich mit der Auslegung in § 52 Abs. 2 Nr. 21.
Die Vorschrift knüpft nicht an eine bestimmte Organisationsstruktur der Veranstaltung an. Die Veranstaltung muss nicht vom Sportverein selbst organisiert werden, sondern kann auch von einem Dritten veranstaltet werden⁷. Daher kann eine sportliche Veranstaltung auch vorliegen, wenn ein Sportverein bei einer Veranstaltung eines Dritten eine sportliche Darbietung erbringt, selbst wenn die Veranstaltung des Dritten nicht steuerbegünstigt ist⁸. Auf die Anwesenheit eines Publikums kommt es ebenfalls nicht an⁹.
- 13 Jede Veranstaltung des Sportvereins ist **separat** darauf **zu überprüfen**, ob es sich um eine sportliche Veranstaltung i.S. der Vorschrift handelt. So sind Pokalspiele einzeln zu betrachten, nicht der gesamte Pokal-Wettbewerb¹⁰. Wird für ein an

1 Ges. zur weiteren Stärkung des bürgerlichen Engagements v. 10.10.2007 (BGBl. I 2007, 2332).

2 Ges. zur Stärkung des Ehrenamts (EhrenamtsstärkungsG) v. 21.3.2013 (BGBl. I 2013, 556).

3 Beschlussempfehlung und Bericht des FinAussch., BT-Drucks. 17/12123, 22.

4 Vgl. Sauer in Beermann/Gosch, Rz. 2.

5 BFH v. 4.5.1994 – XI R 109/90, BStBl. II 1994, 886 (887); v. 25.7.1996 – V R 7/95, BStBl. II 1997, 154 (155), st.Rspr.

6 Ausf. zum Sportbegriff FG Berlin v. 9.9.1985 – VIII 137/84, EFG 1986, 419 (abl. zu Tischfußball); FG Köln v. 8.10.2009 – 10 K 3794/06, EFG 2010, 367 (368), (bzgl. Pilates, Aerobic und anderen Trendsportarten).

7 BFH v. 4.5.1994 – XI R 109/90, BStBl. II 1994, 886 (887); Seer in Tipke/Kruse, Rz. 6.

8 BFH v. 4.5.1994 – XI R 109/90, BStBl. II 1994, 886 (887); Sauer in Beermann/Gosch, Rz. 3.1.

9 BFH v. 25.7.1996 – V R 7/95, BStBl. II 1997, 154.

10 Jansen, DStR 1991, 737 (738); Uterhark in Schwarz, Rz. 6.

2. Voraussetzungen der Anzeigepflicht

a) Steuererhebliche Erklärungen (Absatz 1 Satz 1 Nr. 1)

- 7 Die Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bezieht sich auf alle steuererheblichen Erklärungen, die vom Stpfl. **selbst** oder **für ihn** abgegeben werden (s. Rz. 2). Deshalb fallen unrichtige Auskünfte in eigenen Steuerangelegenheiten unter § 153, nicht hingegen unrichtige Auskünfte in fremden Steuersachen (§ 33 Abs. 2). „Erklärung“ i.S. von § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bedeutet **jede Äußerung mit Einfluss auf die Festsetzung Erhebung oder Vollstreckung** einer Steuer. Darunter fallen insb. Steuererklärungen. Steuererklärungen sind auch die Erklärungen zur gesonderten Feststellung (§ 181 Abs. 1 Satz 2) und zur Festsetzung von Steuermessbeträgen, ferner Steueranmeldungen (§ 150 Abs. 1 Satz 3) sowie Verkehrsteueranzeigen (s. Vor §§ 149–153 Rz. 4). Erklärungen i.S. von § 153 sind überdies Anträge, die Steuer herabzusetzen (§ 171 Abs. 3), Angaben zur Festsetzung von Steuervorauszahlungen, eine auf Ersuchen der Finanzbehörde nach § 93 erteilte Auskunft des Stpfl. Erfasst werden auch Erklärungen des Stpfl. in Stundungs- oder Erlassverfahren (zur Steuerverkürzung s. Rz. 10). **Irrtümer, die der Finanzbehörde** bei der Bearbeitung der Erklärung unterlaufen, muss der Stpfl. nicht berichtigen¹. „Für den Stpfl.“ wird eine Erklärung abgegeben, wenn sie sich auf die eigenen Steuerangelegenheiten bezieht. Es ist nicht erforderlich, dass der Dritte zur Erklärung autorisiert ist. So hat z.B. der Steuererklärungspflichtige unrichtige Angaben seiner Mitarbeiter oder seines Steuerberaters auch dann zu korrigieren, wenn diese aus eigenem Antrieb gehandelt haben.

b) Unrichtige oder unvollständige Angaben

- 8 Nur unrichtige oder unvollständige Angaben müssen berichtigt werden: Fehlt eine solche Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit, bestehen keine Berichtigungs- oder Erklärungspflichten nach § 153 AO². Zwischen unrichtigen und unvollständigen Angaben besteht kein Unterschied; unvollständige Angaben sind stets unrichtig, da mit ihnen die im Erklärungsvordruck gestellte Frage nicht korrekt beantwortet wird. Ob eine Angabe unrichtig ist, lässt sich nur aus dem jeweiligen Erklärungskontext (Bezug zum Erklärungsvordruck samt Erläuterungen) beurteilen. Die inhaltliche Unrichtigkeit kann die **tatsächlichen Angaben** wie auch die **rechtlichen Wertungen** des Erklärenden betreffen (s. § 150 Rz. 17 f.)³. Unterbreitet der Erklärende die Tatsachen, aus denen er seine rechtlichen Schlüsse zieht, vollständig der Behörde, trifft ihn keine Berichtigungspflicht, falls seine rechtliche Bewertung fehlerhaft ist. Denn die Verantwortung für die Rechtsanwendung liegt bei der Behörde (s. Rz. 14). Da die Bilanz Teil der Steuererklärung ist (s. § 150 Rz. 41 f.), **fallen Bilanzierungsmängel** unter § 153. Der im Bilanzrecht nun grds. praktizierte objektive Fehlerbegriff⁴ ist im Rahmen von § 153 zu beachten. Entgegen dem missverständlichen Wortlaut von § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG müssen unrichtige Bilanzansätze korrigiert werden, soweit sie zu ei-

1 BFH v. 4.12.2012 – VIII R 50/10, BFHE 239, 495 = DStR 2013, 703.

2 BFH v. 4.12.2012 – VIII R 50/10, BFHE 239, 495 = DStR 2013, 703.

3 A.A. Stöcker in Beermann/Gosch, Rz. 11; ähnl. wie hier Seer in Tipke/Kruse, Rz. 8.

4 BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317 = BFHE 240, 162; noch nicht entschieden ist, inwieweit dem Stpfl. eine Einschätzungs-Prärogative in Bezug auf Bewertungen, Prognosen oder Schätzungen verbleibt.

ner Steuerverkürzung geführt haben oder führen können¹. Die Unrichtigkeit einer Steuererklärung kann sich auch aus den der Erklärung freiwillig beigefügten Belegen ergeben. Indes folgt aus der umfassenden Rechtskontrolle nicht ohne weiteres eine umfassende bilanzielle Berichtigungspflicht (s. Rz. 9)².

Ob eine Erklärung unrichtig ist, beurteilt sich nach dem **Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung**. Daraus wird abgeleitet, dass nachträgliche Veränderungen in tatsächlicher Hinsicht die Erklärung nicht unrichtig machen, dass ferner eine Rspr.-Änderung nach Abgabe der Erklärung die Berichtigungspflicht nicht auslösen könne³. Das ist nur bedingt überzeugend. Ob die Erklärung unrichtig ist oder nicht, beurteilt sich nach objektiven Gesichtspunkten. Ob der Stpfl. im Zeitpunkt der Abgabe seiner Erklärung überhaupt in der Lage war, richtige Angaben zu machen, ist hingegen gleichgültig. Bei **Tatsachenänderungen** wird es deshalb entscheidend sein, ob sie nach dem jeweiligen materiellen Recht auf den Erklärungszeitpunkt zurückwirken⁴. Die **Rspr.-Änderung** vermittelt nur die Einsicht, was Rechtens ist und war. Deshalb kann sich die Unrichtigkeit der Erklärung aus der Rspr. nach dem Abgabezeitpunkt ergeben. Gleichwohl wird man die Berichtigungspflicht nicht eingreifen lassen können. Denn sie ist allein deshalb gerechtfertigt, weil der Erklärende bei der Finanzbehörde aufgrund der unrichtigen Angaben *einen Irrtum erzeugt*, für dessen Korrektur er verantwortlich sein soll. Die geänderte Rspr. hat die Behörde **von Amts wegen** zu berücksichtigen; insofern kann der Erklärende bei der Behörde keinen von ihm zu verantwortenden Irrtum erzeugt haben. Diese Maßstäbe gelten auch bei Bilanzkorrekturen. Unterbreitet der Erklärende die Tatsachen, aus denen er seine rechtlichen Schlüsse zieht, mit der Bilanz/der Gewinnermittlung vollständig der Behörde, trifft ihn keine Berichtigungspflicht, falls seine rechtliche Bewertung fehlerhaft ist. Er ist nicht verpflichtet, alle möglicherweise bedeutsamen Entscheidungen der Richte zu Bilanzierungsrechtsfragen systematisch zu überwachen, um erkennen zu können, ob ein früherer Bilanzansatz unrichtig wird. Er muss aber berichtigen, soweit er erkennt, dass seine frühere Bilanzierung mit Blick auf erklärte Tatsachen fehlerhaft ist⁵.

c) Steuerverkürzung

Die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Erklärung muss zu einer Steuerverkürzung führen können oder schon geführt haben. Deshalb sind im Rahmen von § 153 nur solche Angaben erheblich, die **ursächlich** dafür sind, dass die Steuer nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt wird. Es gelten insgesamt die zu § 370 Abs. 4 entwickelten Regeln. Das Wissen um die mögliche oder bereits eingetretene Steuerverkürzung ist **Voraussetzung** für das Eingreifen der Berichtigungspflicht. Der Begriff „Verkürzung von Steuern“ muss so verstanden werden, wie er aufgrund von § 370 Abs. 4 Satz 1 interpretiert wird⁶.

1 So auch Seer in Tipke/Kruse, Rz. 9.

2 Drüen, GmbHR 2013, 505 (512 f.); Strahl, BeSt 2013, 21 f.

3 Cöster in Pahlke/Koenig², Rz. 15; Kuhfus in Kühn/v. Wedelstädt²⁰, Rz. 8; Seer in Tipke/Kruse, Rz. 8, m.w.N.

4 So könnte es sich bei einer Rechnungsberichtigung für den Vorsteuerabzug handeln, vgl. dazu EuGH v. 15.7.2010 – C-368/09 – Pannon Gep Centrum, Slg. 2010, I-7467; BFH v. 2.9.2010 – V R 55/09, BStBl. II 2011, 235 = BFHE 231, 332; EuGH v. 8.5.2013 – C 271/12 – Petroma Transports, UR 2013, 591, dazu Prätzler, jurisPR-SteuerR 26/2013 Anm. 5.

5 So zutr. Drüen, GmbHR 2013, 505 (511 ff.).

6 Zutr. Seer in Tipke/Kruse, Rz. 7, m.w.N.

Da das Gesetz in § 370 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 überdies „nicht gerechtfertigte Steuervorteile“ als weiteren Taterfolg nennt, in § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 aber nicht, gilt: Hat der Stpfl. durch eine unrichtige Erklärung nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt, besteht keine Berichtigungspflicht. Zwar werden Steuern nicht allein verkürzt, indem sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden. § 370 Abs. 4 Satz 1 erwähnt diese Fälle „namentlich“, und dies bedeutet, sie gelten insb. oder vorwiegend, also beispielhaft¹. Gleichwohl erfasst die einhellige Auffassung zu § 370 Abs. 4 die durch unrichtige Angaben erlangte Stundung oder den wegen falscher Erklärung erreichten Erlass nicht als „Verkürzung von Steuern“, sondern als Erlangen nicht gerechtfertigter Steuervorteile². Dies muss – insb. wegen der strafrechtlichen Bedeutung und Sanktionierung eines Verstoßes gegen die Berichtigungspflicht³ – auch für § 153 gelten, so dass Erklärungen des Stpfl. in Stundungs- oder Erlassverfahren (s. Rz. 7) nicht zu einer Steuerverkürzung führen und – beruhen sie auf unrichtigen Angaben – mithin keine Berichtigungspflicht auslösen.

d) Nachträgliche Erkenntnis der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit

aa) Nachträgliches Erkennen im Verhältnis zum vorangegangenen Tun (Erklären)

- 11 Da die Berichtigungspflicht aus § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 nur eingreift, wenn der Stpfl. die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit seiner Erklärung „*nachträglich*“ **erkennt**, besteht – das versteht sich von selbst – keine Anzeige- und Berichtigungspflicht, wenn der Stpfl. bei Abgabe der Erklärung ihre Unrichtigkeit kennt. Überdies wird allgemein angenommen, dass keine Berichtigungspflicht bestehe, wenn die Erklärung von vornherein vorsätzlich oder bedingt vorsätzlich unrichtig oder unvollständig abgegeben werde. Beruht die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit ursprünglich auf Leichtfertigkeit (§ 378), könne sie noch nachträglich erkannt werden. Die Berichtigungspflicht greife dann ein.
- 12 Die Differenzierung ist wenig einleuchtend. § 153 ist eine **steuerverwaltungsrechtliche Vorschrift**⁴, mit der Steuerverkürzungen aufgrund von Fehlern verhindert werden sollen, die in den Verantwortungsbereich des Stpfl. fallen. Aus der Sicht der Finanzbehörde ist es gleichgültig, ob die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit auf vorsätzliches oder fahrlässiges Handeln zurückzuführen ist. Macht der Erklärende (bedingt) vorsätzlich unrichtige oder unvollständige Angaben, hat er seine Erklärungspflicht eben noch nicht erfüllt. Insb. für Steuererklärungen ergibt sich das eindeutig aus § 150 Abs. 1, Abs. 2. Wer vorsätzlich unrichtige oder unvollständige Angaben macht, ist deshalb schon durch § 150 zur Ergänzung bzw. Korrektur seiner Angaben verpflichtet⁵. Der Wortlaut von § 153 zielt nicht auf eine Einschränkung der Korrekturpflicht (s. Rz. 3a). Deshalb besteht eine Berichtigungspflicht auch dann, wenn der Stpfl. die Unrichtigkeit seiner Angaben bei Abgabe der Steuererklärung zwar nicht gekannt, indes

1 S. dazu auch Hellmann, in diesem Komm., § 370 Rz. 120 ff.

2 So eingehend Hellmann in diesem Komm., § 370 Rz. 141, 176; Jäger in Klein¹¹, § 370 Rz. 124.

3 BGH v. 17.3.2009 – 1 StR 479/08, BGHSt 53, 210 = NJW 2009, 1984.

4 Dagegen Schuhmann, wistra 1994, 45 ff.

5 I.Erg. so auch Wenzig, DStZ 1986, 378.

billigend in Kauf genommen hat und er später zu der sicheren Erkenntnis gelangt ist, dass die Angaben unrichtig sind¹.

bb) Kein Verstoß gegen Grundsatz der Selbstbelastungsfreiheit

Dem Einwand, der Stpfl. dürfe nicht zur **Selbstbeziehung** („nemo tenetur se ipsum accusare“) gezwungen werden, ist – einheitlich – im Steuerstrafrecht und nicht im Steuerverwaltungsrecht Rechnung zu tragen². In § 393 wird nicht nach Arten der Steuerstraftaten unterschieden. Deshalb kann es nicht richtig sein, den vorsätzlich Handelnden (§ 370) von seiner Pflicht, richtige und vollständige Angaben zu machen (§ 150), zu entbinden, im Falle leichtfertigen Handelns (§ 378) hingegen auf der Berichtigungspflicht (§ 153) zu beharren³. Durch das Bestehen auf der Erfüllung der verwaltungsrechtlichen Pflicht wird auch nicht die **Befugnis der Selbstanzeige** (§ 371, § 378 Abs. 3) unterlaufen, wenn die Trennung von Steuerverwaltungsrecht und Steuerstrafrecht beachtet wird. Die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen § 153⁴ sind im Ergebnis nicht begründet⁵.

cc) Eigenes Erkennen des Stpfl. – positive Kenntnis

Der Stpfl. muss die Unrichtigkeit erkennen. Daran fehlt es, wenn nicht er, sondern das Finanzamt – z.B. durch einen Außenprüfer – Kenntnis von der unrichtigen Erklärung erlangt⁶. Vom Wortlaut der Vorschrift her mag „erkennen“ die durch andere vermittelte Erkenntnis umfassen. Nur darf die Erkenntnis nicht durch das Finanzamt vermittelt worden sein. Nach dem Sinn und Zweck der Norm soll die Berichtigungspflicht dazu dienen, der Finanzbehörde die Kenntnis von Besteuerungsgrundlagen zu verschaffen, die ihr bislang wegen der unrichtigen Erklärung noch nicht bekannt waren (s. Rz. 14). Das nachträgliche Erkennen bezieht sich auch auf den zweiten Satzteil in § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, dass eine vom Stpfl. oder für ihn abgegebene unrichtige oder unvollständige Erklärung bewirkt, „dass es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist“. Die Anzeigepflicht besteht schon im Wissen um eine mögliche („kann“) Steuerverkürzung⁷.

Erkennen bedeutet tatsächliches, **positives Erkennen**⁸. **Erkennenmüssen oder Erkennenkönnen genügt nicht.** Kenntnis ist eine *innere* Tatsache und kann deshalb nur aufgrund äußerer Umstände festgestellt werden. Das Finanzamt hat die Feststellungslast. Für die Feststellung gelten die Regeln der AO und der FGO. Der Stpfl. erfährt, ob seine Erklärung „unrichtig“ oder „unvollständig“

1 BGH v. 17.3.2009 – 1 StR 479/08, BGHSt 53, 210 = NJW 2009, 1984; so auch Rätke in Klein¹¹, Rz. 9; krit. dazu Seer in Tipke/Kruse, Rz. 11.

2 Dazu BVerfG v. 13.10.1981 – 1 BvR 116/77, BVerfGE 56, 37ff.

3 A.A. Cöster in Pahlke/Koenig², Rz. 19; Kuhfus in Kühn/v. Wedelstädt²⁰, Rz. 10; Dumke in Schwarz, Rz. 14; Kottke, DStR 1996, 1351; Stöcker in Beermann/Gosch, Rz. 18; krit. Seer in Tipke/Kruse, Rz. 11.

4 Schick, StuW 1988, 325; Kottke, DStR 1996, 1351; Paulick in FS Spitaler, 1958, S. 53 ff.

5 BGH v. 17.3.2009 – 1 StR 479/08, BGHSt 53, 210 = NJW 2009, 1984; so schon Becker/Riewald/Koch, RAO⁹, § 165e Erl. 1, Abs. (3); krit. allerdings insb. mit Blick auf die strafrechtlichen Folgen Seer in Tipke/Kruse, Rz. 11, 11a.

6 Zutr. Seer in Tipke/Kruse, Rz. 12.

7 Seer in Tipke/Kruse, Rz. 12; Jesse, BB 2011, 1438; Kuhfus in Kühn/v. Wedelstädt²⁰, Rz. 11.

8 BGH v. 17.3.2009 – 1 StR 479/08, BGHSt 53, 210 = NJW 2009, 1984.

ist, wenn er die Tatsachengrundlage des Fehlers – auch zahlenmäßig – vollständig erfasst und daraus den Schluss auf eine mögliche Steuerverkürzung zieht. Es reicht für seine rechtlich Würdigung aus, wenn er sich im Wege einer „*Parallelwertung in der Laiensphäre*“¹ erschließen kann, dass seine unrichtigen oder unvollständigen Angaben eine Steuerverkürzung bestimmten Umfangs bewirken kann².

dd) Kenntnis und Wissenszurechnung bei § 153 Abs. 1 Satz 2

- 13c Geht es um die **Kenntnis von Personen i.S. des § 153 Abs. 1 Satz 2**, also um Gesamtrechtsnachfolger sowie um Personen, die für den Stpfl. oder den Gesamtrechtsnachfolger nach §§ 34 und 35 handeln, gilt Folgendes: Die Verpflichtung des § 153 Abs. 1 Satz 1 trifft die jeweilige Person als Gesamtrechtsnachfolger oder bei Bestehen eines Rechtsverhältnisses, kraft dessen sie als gesetzlicher Vertreter, Vermögensverwalter oder Verfügungsberechtigter handeln muss. Gibt z.B. eine GmbH als Stpfl. i.S. des § 153 Abs. 1 Satz 1 durch einen Geschäftsführer eine unrichtige Erklärung ab, ist zunächst die GmbH selbst nach § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 zur Berichtigung verpflichtet. Nach § 153 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 34 Abs. 1 Satz 1 trifft dieselbe Verpflichtung sowohl den Geschäftsführer, durch den die GmbH die unrichtige Erklärung abgegeben hat, als auch einen erst später bestellten Geschäftsführer, wenn diese nachträglich die Unrichtigkeit der Erklärung erkennen. Der erst später bestellte Geschäftsführer ist berichtigungspflichtig, obgleich die unrichtige Erklärung nicht durch ihn abgegeben wurde. § 153 Abs. 1 Satz 1 stellt darauf ab, dass „*der Steuerpflichtige*“ eine unrichtige Erklärung abgegeben hat (unabhängig davon, wer sie abgeben hat) und erlegt nach § 153 Abs. 1 Satz 2 erst die Berichtigungspflicht auch den Personen i.S. des §§ 34, 35 AO auf³. Deshalb muss für die nachträgliche Kenntnis auf den Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge oder der Rechtsstellung als gesetzlicher Vertreter u.a. abgestellt werden, aufgrund dessen die Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 Satz 2 besteht. Weiß z.B. der (nachmalige) Erbe von einer unrichtigen Erklärung des Erblassers, besitzt er diese Kenntnis in seiner Eigenschaft als Gesamtrechtsnachfolger erst ab dem Erbfall und damit aus dem Blickwinkel des § 153 Abs. 1 Satz 1 und 2 nachträglich⁴. Dasselbe gilt für einen gesetzlichen Vertreter: Kommt es für die anfängliche Kenntnis auf den Berichtigungspflichtigen i.S. des § 153 Abs. 1 Satz 1 oder 2 an, so entsteht eine Berichtigungspflicht für den erst später bestellten Geschäftsführer auch für den Fall, dass der vorherige Geschäftsführer und damit wegen der Wissenszurechnung auch die GmbH im Zeitpunkt der Erklärungsabgabe um deren Unrichtigkeit wussten⁵. Ob der nachmalige Geschäftsführer bei Erklärungsabgabe durch die GmbH oder den vorherigen Geschäftsführer von der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit wusste, ist unerheblich; in diesem Zeitpunkt war er noch nicht gem. § 153 Abs. 1 Satz 2 verpflichtet.

1 Dazu BFH v. 30.6.2010 – II R 11/09, BFH/NV 2010, 2026; v. 16.12.2008 – I R 23/07, juris.

2 S. dazu auch Seer in Tipke/Kruse, Rz. 12; Jehke/Dreher, DStR 2012, 2467.

3 BFH v. 7.3.2007 – I B 99/06, BFH/NV 2007, 1801.

4 Ähnl. Seer in Tipke/Kruse, Rz. 12a; Jesse, BB 2011, 1434 ff.

5 BFH v. 7.3.2007 – I B 99/06, BFH/NV 2007, 1801.

e) Erkennen vor Ablauf der Festsetzungsfrist

Über die Berichtigung soll die Behörde **Kenntnis** von Besteuerungsgrundlagen 14 erhalten, **die sie bis dato nicht hatte**. Behördliche Feststellungen, aus denen sich die Unrichtigkeit bzw. Unvollständigkeit der Angaben des Erklärungs-pflichtigen ergibt, können nur zu weiteren behördlichen Maßnahmen führen, nicht aber eine Berichtigungspflicht auslösen. Die Berichtigungspflicht ist schließlich davon abhängig, dass die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Erklärung, die eine Steuerverkürzung zur Folge hat oder haben kann, **vor Ablauf der Festsetzungsfrist erkannt** wird. Eine Korrektur der Erklärung nach Ablauf der Festsetzungsfrist kann mit Rücksicht auf § 169 Abs. 1 Satz 1 und § 47 keine Wirkung äußern. Sie darf deshalb auch nicht mehr verlangt werden. Die Festsetzungsfrist muss nicht nur vier Jahre gem. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 betragen. Stellt die Abgabe der unrichtigen oder unvollständigen Erklärung eine Steuerhinterziehung nach § 370 oder eine leichtfertige Steuerverkürzung gem. § 378 dar, gilt eine **Festsetzungsfrist von zehn oder fünf Jahren** gem. § 169 Abs. 2 Satz 2. So verhält es sich z.B., wenn der Stpfl. mit bedingtem Vorsatz unrichtige Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgibt. Die Berichtigungspflicht entsteht, sobald der Stpfl. die Unrichtigkeit innerhalb der zehnjährigen Festsetzungsfrist erkennt. Ein Nichtbeachten dieser Pflicht (die schon mit der Umsatzsteuerjahreserklärung erfüllt werden kann¹) ist wiederum strafbewehrt. Ebenso liegt es, wenn z.B. der Erbe erkennt, dass der Erblasser Kapitaleinkünfte hinterzogen hat. Der Erbe ist dann innerhalb der zehnjährigen Festsetzungsfrist zu einer Berichtigung verpflichtet².

3. Entstehen und Erfüllen der Pflicht, Anlauf- und Ablaufhemmung

Die Anzeigepflicht i.S. von § 153 **entsteht** häufig erst nach Beginn der Festsetzungsfrist, wenn nämlich der Stpfl. „nachträglich“ erkennt, dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist und es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist. Sie löst keine neue **Anlaufhemmung** i.S. von § 170 Abs. 2 Nr. 1³, sondern eine **Ablaufhemmung** aus, § 171 Abs. 9: Die Festsetzungsfrist endet nicht vor Ablauf eines Jahres nach Eingang der Anzeige⁴. 14a

Die Berichtigungspflicht wird durch die **unverzügliche**, d.h. ohne schuldhaftes 15 Zögern (entsprechend § 121 BGB⁵ – also nicht „sofort“) erfolgende **Anzeige** und die **Korrektur** der unrichtigen bzw. Ergänzung der unvollständigen Erklärung **erfüllt**. Welcher Zeitraum mit „unverzüglich“ konkret verbunden ist, ist **einzelfallabhängig** anhand der Komplexität des zugrunde liegenden Lebenssachverhalts zu betrachten. Dieser kann die häufig genannte Frist von zwei Wochen⁶ über-, bei verhältnismäßig eindeutigen Sachverhalten jedoch auch unterschreiten. Der Stpfl. ist jedenfalls berechtigt, Rechtsrat hinsichtlich der ihn treffenden

1 So BGH v. 17.3.2009 – 1 StR 479/08, BGHSt 53, 210 = NJW 2009, 1984.

2 Rätke in Klein¹¹, Rz. 10; Jesse, BB 2011, 1431 (1438f.).

3 BFH v. 22.1.1997 – II B 40/96, BStBl. II 1997, 266 = BFHE 181, 571; s. Banniza in diesem Komm., § 170 Rz. 22.

4 BFH v. 21.4.2010 – X R 1/08, BStBl. II 2010, 771 = BFHE 229, 49; v. 8.7.2009 – VIII R 5/07, BStBl. II 2010, 583 = BFHE 226, 198; eingehend Banniza in diesem Komm., § 171 Rz. 184ff.

5 BGH v. 17.3.2009 – 1 StR 479/08, BGHSt 53, 210 = NJW 2009, 1984.

6 S. Jesse, BB 2011, 1439, m.w.N.

III. Absatz 3

1. Allgemeines

- 170 In § 174 Abs. 3 sind – unter Wahrung des Vertrauensgrundsatzes – bestimmte **Fälle des negativen Widerstreits** (Rz. 3)¹ geregelt, und zwar vor allem zu dem Zweck, eine Diskrepanz zu beseitigen, die sich aus der fehlerhaften zeitlichen Zuordnung bei **Veranlagungssteuern** aus dem Prinzip der **Abschnittsbesteuerung** ergibt². Ob sich eine nach § 174 Abs. 3 gebotene Korrektur zuungunsten oder zugunsten des Stpfl. (Rz. 53 f.) auswirkt, ist unbeachtlich³. Die Regelungssperre des § 169 Abs. 1 Satz 1 wird konkretisiert und modifiziert durch § 174 Abs. 3 Satz 2 (Rz. 215).

2. Korrekturvoraussetzungen

a) Gemeinsame Tatbestandsmerkmale

- 171 Die geschriebenen **Tatbestandsmerkmale „bestimmter Sachverhalt“** (Rz. 55 ff., 80), **„Steuerbescheid“** (Rz. 51 und 110) und **„berücksichtigen“** (Rz. 90 ff.) sind grds. (Abweichungen: Rz. 230 und 302) – ebenso wie die ungeschriebenen (Rz. 30 ff.) – genauso zu verstehen wie in allen anderen in § 174 geregelten Korrekturvorschriften⁴. Außerdem gelten **dieselben Ausgrenzungen** (Rz. 20 ff.) und **dieselben allgemeinen bzw. ungeschriebenen** (Rz. 30 ff.) tatbestandsmäßigen **Voraussetzungen**.
- 172 Aus der Abstimmung mit dem Berücksichtigen i.S. des § 174 Abs. 1 und Abs. 2 wird vor allem deutlich, dass **Nichtberücksichtigen** als „contrarius actus“ zu dem für § 174 Abs. 1 und Abs. 2 maßgeblichen Tatbestandsmerkmal zu verstehen ist, d.h. eine bestimmte rechtliche Würdigung muss **Eingang** in den fraglichen **Entscheidungsprozess** gefunden haben, wobei es auch im Anwendungsbereich des § 174 Abs. 3 **unerheblich** ist, **ob** sich eine solche Einwirkung auf die **Begründung** des in Frage stehenden Steuer-VA beschränkt **oder** dessen **Tenor** zuzuordnen ist (Rz. 90). **„Nicht berücksichtigen“** ist, weil zusätzlich eine bestimmte Annahme erforderlich ist, hier **nicht** mit **„unbeachtet lassen“** gleichzusetzen⁵.

1 S. hierzu: BFH v. 9.4.2003 – X R 38/00, BFH/NV 2003, 1035, unter II.2.; FG Münster v. 26.7.2012 – 3 K 443/09 Frb, EFG 2012, 2136 (2140 ff.) (Az. BFH II R 43/12), m.Anm.; Balmes in Kühn/v. Wedelstädt²⁰, Rz. 39; Koenig in Pahlke/Koenig², Rz. 41; Loose in Tipke/Kruse, Rz. 28 ff.; vgl. auch Rüsken in Klein¹¹, Rz. 40; v. Wedelstädt in Beermann/Gosch, Rz. 61 ff.

2 S. z.B. BFH v. 27.5.1993 – IV R 65/91, BStBl. II 1994, 76 = BFHE 172, 5, unter 1.; v. 16.4.2013 – IX R 22/11, DStR 2013, 1433, Rz. 18; Balmes in Kühn/v. Wedelstädt²⁰, Rz. 39; Koenig in Pahlke/Koenig², Rz. 48; v. Wedelstädt in Beermann/Gosch, Rz. 60.

3 Brüning, Die widerstrebende Steuerfestsetzung, S. 59.

4 S. auch: BFH v. 6.9.2011 – VIII R 38/09, BFH/NV 2011, 2163, unter II.1.a.; Balmes in Kühn/v. Wedelstädt²⁰, Rz. 40; Frotscher in Schwarz, Rz. 92 ff.; Koenig in Pahlke/Koenig², Rz. 41 f.; Loose in Tipke/Kruse, Rz. 28 ff.; Rüsken in Klein¹¹, Rz. 40 ff.; v. Wedelstädt in Beermann/Gosch, Rz. 64.

5 So i.Erg. auch BFH v. 29.5.2001 – VIII R 19/00, BStBl. II 2001, 743 = BFHE 195, 23, unter II.3.a. und b.; v. 29.5.2001 – VIII R 20/00, BFH/NV 2001, 1372; v. 29.5.2001 – VIII R 24/00, BFH/NV 2001, 1523, jew. unter 3.a. und b.

Das bedeutet für das **Nichtberücksichtigen** i.E.: Das insoweit geforderte **Absehen von der Einbeziehung in die getroffene oder noch zu treffende**¹ Einzelfallregelung setzt (Rz. 180 ff.) vor allem auch im Hinblick auf das weitere Erfordernis der Erkennbarkeit (Rz. 190 ff.) i.E. Folgendes voraus:

- Der bestimmte **Sachverhalt** muss der Erlassbehörde (zum Zurechnungsproblem: Rz. 180) **bekannt** gewesen sein².
- Außerdem muss das Nichtberücksichtigen eines solchen Sachverhalts als **Ergebnis einer bestimmten rechtlichen Würdigung** gewertet werden können, die sich – aus welchem Grund auch immer – nachträglich als **rechtsfehlerhaft** erweist³.

Zu einer solchen Negativentscheidung kann es auch nachträglich, anlässlich einer Korrektur, kommen, so dass § 174 Abs. 3 i.Erg. auch eine **zweite Änderung** rechtfertigt⁴.

Der **andere Steuerbescheid** muss nicht denselben Regelungsgehalt aufweisen und nicht denselben Stpfl. zum Inhaltsadressaten haben⁵ (s. auch Rz. 193). Er muss auch **noch nicht ergangen**⁶, infolgedessen auch nicht bestimmt, aber jedenfalls **bestimmbar** sein⁷.

Einstweilen frei.

176–179

b) Spezielle Korrekturvoraussetzungen

aa) Allgemeines

Dem Nichtberücksichtigen (Rz. 171 f.) des bestimmten Sachverhalts (Rz. 80 ff.) in einem Steuerbescheid (Rz. 51; Vor §§ 172–177 Rz. 45 ff.) muss die erkennbare (Rz. 190 ff.) Annahme (Rz. 181 ff.) zugrunde liegen (Rz. 183), dieser Sachverhalt sei in einem anderen Steuerbescheid (Rz. 174) zu berücksichtigen (Rz. 185 ff.).

1 Dazu BFH v. 23.5.1996 – IV R 49/95, BFH/NV 1997, 89 (90); v. 29.5.2001 – VIII R 20/00, BFH/NV 2001, 1372; v. 29.5.2001 – VIII R 24/00, BFH/NV 2001, 1523, jew. unter 3.; Balmes in Kühn/v. Wedelstädt²⁰, Rz. 40 ff.; Koenig in Pahlke/Koenig², Rz. 42; Loose in Tipke/Kruse, Rz. 28 ff.; v. Wedelstädt in Beermann/Gosch, Rz. 63 ff.

2 BFH v. 14.7.1993 – X R 34/90, BStBl. II 1994, 77 = BFHE 172, 290, unter 5.a.; v. 29.5.2001 – VIII R 19/00, BStBl. II 2001, 743 = BFHE 195, 23; v. 14.1.2010 – IV R 33/07, BStBl. II 2010, 586 = BFHE 228, 122, unter II.1.a.bb.; v. Wedelstädt in Beermann/Gosch, Rz. 65 und 72.

3 BFH v. 4.5.2011 – I R 67/10, BFH/NV 2012, 6, unter II.3.b.; v. 16.4.2013 – IX R 22/11, HFR 2013, 969, m.Anm. Isler; v. Wedelstädt in Beermann/Gosch, Rz. 71; v. Wedelstädt, DB 1995, 1144 (1145); Loose in Tipke/Kruse, Rz. 29 f.; Brüning, Die widerstreitende Steuerfestsetzung, S. 59 f.

4 BFH v. 28.11.1989 – VIII R 83/86, BStBl. II 1990, 458 = BFHE 159, 418; v. Wedelstädt in Beermann/Gosch, Rz. 65.

5 S. auch Loose in Tipke/Kruse, Rz. 28, m.w.N.; zu diesem Problem im Fall umsatzsteuerrechtlicher Organschaft: BFH v. 11.8.2011 – V R 54/10, BFH/NV 2011, 2017, unter II.1.; FG Berlin-Bdb., v. 26.10.2011 – 7 K 7198/07, EFG 2012, 797 (BFH I R 7/12); v. 26.10.2011 – 7 K 7195/07, EFG 2012, 800 (BFH V R 5/12) und v. 26.10.2011 – 7 K 7193/07, EFG 2012, 803 (BFH V R 6/12).

6 S. BFH v. 29.5.2001 – VIII R 19/00, BStBl. II 2001, 743 = BFHE 195, 23, unter II.3.a.; Frotscher in Schwarz, Rz. 106; Loose in Tipke/Kruse, Rz. 31; vgl. auch Rüsken in Klein¹¹, Rz. 40.

7 v. Wedelstädt in Beermann/Gosch, Rz. 69.

bb) Bewusstseinslage bei Nichtberücksichtigung

- 181 In subjektiver Hinsicht ist erforderlich, dass die **Entscheidung gegen die Berücksichtigung** (Rz. 171f.) eines bestimmten Sachverhalts (Rz. 80ff.) auf der Ansicht beruht, dieser Sachverhalt sei in einem anderen Steuerbescheid (Rz. 174) zu berücksichtigen. Der Widerstreit muss also zumindest **zwei Steuerbescheide** (zum Begriff: Rz. 51; Vor §§ 172–177 Rz. 45ff.) betreffen.
- 182 Die **Annahme** kann **tatsächlicher oder rechtlicher Art** sein¹. Sie muss zunächst von der Erlassbehörde – die Rechtsmeinung des Stpfl. ist dabei ebenso unbeachtlich² wie es die Begleitumstände sind – als zutreffend angesehen worden sein und sich erst nachträglich als unzutreffend herausgestellt haben. Die Annahme als **innere Tatsache** (allg. dazu: § 173 Rz. 68, 75, 118ff. und 129) muss – dafür ist im Anwendungsbereich des § 174 Abs. 3 ausdrücklich gesorgt (Rz. 190ff.) – nach außen hin erkennbar geworden sein.
- 183 Dass die Annahme einerseits auf einen bestimmten Sachverhalt bezogen und andererseits eine bestimmte rechtliche Würdigung (Nichtberücksichtigung) ausgelöst haben muss, nimmt dem Begriff alles Vage, Ungefähre und verleiht ihm **Genauigkeit und Eindeutigkeit**: Die Erlassbehörde muss sich mit ihrer Meinungsbildung (erkennbar) **unmissverständlich festgelegt** haben, und zwar in der Weise, dass sie sich gegen die Berücksichtigung in einem Steuer-VA einzig und allein im Hinblick auf die Zuordnung zum Regelungsbereich eines anderen, **nicht** aber etwa, dass sie sich dafür **entschieden** hat, einen **bestimmten Sachverhalt überhaupt nicht zu berücksichtigen**, weil sie ihn z.B. als nicht steuerbar, als steuerfrei oder als rechtsunerheblich angesehen hat³.
- 184 Eine solche Annahme (Rz. 181ff.) muss für die Entscheidung gegen die Berücksichtigung (Rz. 171f., 181) eines bestimmten Sachverhalts (Rz. 80ff.) **ursächlich** gewesen sein⁴. D.h. es muss mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit z.B. ausgeschlossen werden können, dass die Erlassbehörde in Wahrheit der Meinung war, der Vorgang sei überhaupt nicht steuerbar oder er sei steuerfrei.
- 185 In § 174 Abs. 3 ist **nicht genau gesagt**, auf **wessen Bewusstseinslage** es für die Annahme (Rz. 181ff.) ankommt. Aus dem Gesetzeszusammenhang und dem Zweck der Regelung indessen ergibt sich, dass dies **die Finanzbehörde** sein muss, **der die Nichtberücksichtigungsentscheidung zuzurechnen ist**. Dies wird von der **h.M.** dahin personalisiert, dass es auf den **für die Steuerfestsetzung** (oder für die gleichgestellte Entscheidung) **zuständigen Bearbeiter** an-

1 BFH v. 27.5.1993 – IV R 65/91, BStBl. II 1974, 76 = BFHE 172, 5, unter 1.; v. 5.11.2009 – IV R 99/06, BStBl. II 2010, 593 = BFHE 228, 98, Rz. 25; v. Wedelstädt in Beermann/Gosch, Rz. 70; vgl. auch BFH v. 8.4.1992 – X R 213/87, BFH/NV 1993, 406, 408, unter 2.c.

2 v. Wedelstädt in Beermann/Gosch, Rz. 70.

3 Ebenso v. Wedelstädt in Beermann/Gosch, Rz. 71; s. auch das Bsp. im Beschl. des BFH v. 3.9.1997 – IV B 166/96, BFH/NV 1998, 148 (150), unter 2.b.bb.; vgl. außerdem Koenig in Pahlke/Koenig², Rz. 43.

4 BFH v. 27.5.1993 – IV R 65/91, BStBl. II 1994, 76 = BFHE 172, 5, unter 1.; v. 14.1.2010 – IV R 33/07, BStBl. II 2010, 586 = BFHE 228, 122, unter II.1.a.bb.; v. 14.1.2010 – IV R 46/07, BFH/NV 2010, 1073, unter II.1.a.bb.; v. 14.1.2010 – IV R 55/07, BFH/NV 2010, 1075, unter II.1.a.bb.; v. 11.8.2011 – V R 54/10, BFH/NV 2011, 2017; Balmes in Kühn/v. Wedelstädt²⁰, Rz. 60; Frotscher in Schwarz, Rz. 101ff.; Koenig in Pahlke/Koenig², Rz. 44; Loose in Tipke/Kruse, Rz. 29; v. Wedelstädt in Beermann/Gosch, Rz. 71.

kommt¹. Das entspricht auch der h.M. zum nachträglichen Bekanntwerden in § 173 (dazu näher § 173 Rz. 180 ff.).

Das ist vor allem **aus der Sicht der Betroffenen** (Rz. 188, 190 und 193 f.), für den die Annahme nach dem Gesetzestext erkennbar sein soll (Rz. 190 ff.), **nicht einleuchtend**: Ihm ist es nicht zuzumuten und es ist vor allem auch mit dem aus Gründen des Vertrauensschutzes für das Verständnis von VA generell gebotenen Prinzip der **Maßgeblichkeit der Empfängersicht** (s. auch § 124 Abs. 1 Satz 2; dazu Rz. 90) nicht vereinbar: Es kann nicht Sache des Inhaltsadressaten des in Frage stehenden VA (Rz. 188, 190 ff.) sein und auch nicht die des Gerichts, das solche Korrekturvoraussetzungen zu prüfen hat, sich mit Verwaltungsinterna zu befassen. Darum muss sich auch in diesem Zusammenhang – wie richtigerweise auch bei Auslegung des § 173 (ausführlich hierzu § 173 Rz. 180 ff.) – die in Frage stehende Verwaltungsinstanz als Einheit ansehen lassen: Es kommt also für die Anwendung des § 174 Abs. 3 auf die Kenntnis der Sach- und Rechtslage der **für den Erlass** des in Frage stehenden Steuer-VA **zuständigen Finanzbehörde** als solcher unabhängig darauf an, welcher Amtsträger jeweils tatsächlich gerade warum i.E. mit der Sache befasst war. Es müssen die gleichen Grundsätze gelten wie auch sonst, wenn es nach außen hin um die Verantwortung für einen VA geht (s. z.B. § 367 Abs. 1 Satz 1 AO; § 63 Nr. 1 und Nr. 2, § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 sowie § 101 und 110 Abs. 2 Satz 2 FGO)².

Für den in den BFH-Urteilen v. 29.5.2001³ entschiedenen Fall, dass offenbar „die OFD“ (insoweit wurde bezeichnenderweise nicht personalisiert) im Entscheidungszeitpunkt (Rz. 187) andere Rechtserkenntnisse hatte als der beim Finanzamt mit der Sachbearbeitung befasste Bedienstete, würde das bedeuten, dass es insoweit nicht auf die Bewusstseinslage von Individuen ankommt, sondern auf das, was seinerzeit als Rechtsmeinung des zuständigen Finanzamts zu gelten hatte. Das würde in derartigen Fällen weiter bedeuten, dass sich die Erlassbehörde im Zweifel die damals vorherrschende Rechtsmeinung, jedenfalls aber die Ansicht der vorgesetzten Behörde oder die seiner Zeit herrschende (in Verwaltungsvorschriften oder auf andere Weise festgelegte) Verwaltungsmeinung als eigene zurechnen lassen muss. Für den vom BFH entschiedenen Fall hätte somit ein **Anscheinsbeweis**⁴ dafür gesprochen, dass das Finanzamt keine von seiner vorgesetzten Behörde abweichende Rechtsmeinung vertreten hätte.

Maßgeblicher **Zeitpunkt** für die Beurteilung der Bewusstseinslage (Rz. 180 ff.) der Erlassbehörde (Rz. 185 ff.) bei der **Entscheidungsfindung** (Rz. 172 ff.) ist ebenso wie für die Fixierung des Tatbestandsmerkmals der nachträglichen „besseren Erkenntnis“ (Rz. 200 ff.) – und wiederum wie im Rahmen des § 173 (s. Rz. 185 f.) – die **Empfängersicht**. Es kommt also auf die objektiven Erkenntnis-

1 BFH v. 29.5.2001 – VIII R 19/00, BStBl. II 2001, 743 = BFHE 195, 23; v. 29.5.2001 – VIII R 20/00, BFH/NV 2001, 1372; v. 29.5.2001 – VIII R 24/00, BFH/NV 2001, 1523, jew. unter 3.cc.; v. 3.3.2005 – V B 1/04, BFH/NV 2005, 1222; ebenso: Balmes in Kühn/v. Wedelstädt²⁰, Rz. 43; Frotscher in Schwarz, Rz. 104; Loose in Tipke/Kruse, Rz. 29; v. Wedelstädt in Beermann/Gosch, Rz. 68; wohl auch Koenig in Pahlke/Koenig², Rz. 43.

2 Ebenso, für die Bindungswirkung einer tatsächlichen Verständigung, auch BFH v. 31.7.1996 – XI R 78/75, BStBl. II 1996, 625 = BFHE 181, 103.

3 BFH v. 29.5.2001 – VIII R 19/00, BStBl. II 2001, 743 = BFHE 195, 23; v. 29.5.2001 – VIII R 20/00, BFH/NV 2001, 1372; v. 29.5.2001 – VIII R 24/00, BFH/NV 2001, 1523, jew. unter 3.cc.

4 Näher dazu Stapperfend in Gräber⁷, § 96 Rz. 35, m.w.N.

möglichkeiten des Adressaten des Korrekturbescheids (Rz. 190) an, und zwar bezogen auf den Zeitpunkt, zu dem der ursprüngliche Bescheid oder der ihm gleichgestellte Steuer-VA den Verantwortungsbereich der zuständigen Finanzbehörde verlassen hat (s. auch § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1; näher dazu: § 173 Rz. 204 ff. und 209 ff., m.w.N.).

189 Einstweilen frei.

cc) Erkennbarkeit dieser Bewusstseinslage

190 Die für die Korrekturberechtigung erforderliche Annahme (Rz. 180 ff.) muss sich als **erkennbar** erweisen, wobei das Gesetz wiederum (wie bei der Annahme selbst) die subjektive Zurechnungsfrage offenlässt, für wen Erkennbarkeit gegeben sein muss. Daraus, dass die in § 174 Abs. 3 angeordneten Rechtsfolgen (Rz. 210 ff.) auf alle Tatbestandsmerkmale (also auch das der Erkennbarkeit) gleichermaßen bezogen sind, und aus dem Sinnzusammenhang der Vorschrift wird deutlich, dass sich die Auslegung – ein weiteres Mal – an der **Sicht des Empfängers** orientieren muss (§ 124 Abs. 1 Satz 2). Als Zurechnungssubjekt kommt also nur der **Inhaltsadressat** (Rz. 53) in Betracht, und zwar vor allem derjenige, an den der korrigierende Bescheid (Rz. 188, 193 f.) zu richten ist.

191 In objektiver Hinsicht erfordert Erkennbarkeit der Annahme Folgendes:

- Klare und eindeutige Verhältnisse, was die für die Annahme maßgeblichen **Tatsachen** angeht (Rz. 172);
- unmissverständliche Äußerung der **rechtlichen Beurteilung** dieser Tatsachen mit dem Ergebnis des Nichtberücksichtigens in einem bestimmten Bescheid sowie des Grundes für eine solche Entscheidung: Zuordnung zum Regelungsbereich eines anderen Bescheids (Rz. 172 ff.).

192 Die für eine solche Annahme bestimmenden Umstände (Rz. 191) müssen – wie dargelegt (Rz. 190) – vorrangig für den Adressaten des Korrekturbescheids (Rz. 190, 194) **erkennbar** gewesen sein¹. D.h. (vor allem) dieser muss zwar diese Faktoren nicht tatsächlich gekannt haben, bei objektiver Beurteilung („verständiger Würdigung“) der Situation aber **in der Lage gewesen sein zu erkennen**, dass und warum der streitige Vorgang nicht im ursprünglichen Bescheid berücksichtigt wurde, der sich gerade deswegen nachträglich dann als fehlerhaft erwiesen hat, sondern der Regelung in einem anderen Bescheid vorbehalten bleiben sollte².

193 Das erkennbare Nichtberücksichtigen muss zwar (auch) aus dem fehlerhaften Bescheid spätestens zum Zeitpunkt seines Erlasses, genauer: zu dem Zeitpunkt, da dieser VA den Verantwortungsbereich der in Frage stehenden Behörde verlassen hat (Rz. 171 ff., 188)³, hervorgehen. Letztlich entscheidend aber ist, nicht zu-

1 S. hierzu auch: BFH v. 16.4.2013 – IX R 22/11, BFH/NV 2013, 1287, unter II.2.c.; Balmes in Kühn/v. Wedelstädt²⁰, Rz. 40f.; Brüning, Die widerstreitende Steuerfestsetzung, S. 60ff.; Frotzcher in Schwarz, Rz. 111ff.; Koenig in Pahlke/Koenig², Rz. 48; Loose in Tipke/Kruse, Rz. 32ff.

2 Vgl. BFH v. 29.10.1991 – VIII R 2/86, BStBl. II 1992, 832 = BFHE 167, 316, unter 1., m.w.N.; v. Wedelstädt in Beermann/Gosch, Rz. 77 ff.

3 S. insoweit auch BFH v. 27.8.1996 – IX R 56/94, BFH/NV 1997, 273, 274, unter 2.b.; Brüning, Die widerstreitende Steuerfestsetzung, S. 66f.; Koenig in Pahlke/Koenig², Rz. 50; Loose in Tipke/Kruse, Rz. 33.

letzt aus Gründen der Rechtssicherheit (s. auch Rz. 194), dass diese Art der Negativentscheidung auch für den Adressaten des korrigierenden Bescheids erkennbar war (§ 124 Absatz 1 Satz 2)¹. Das bedeutet für die Fälle in denen der von der Korrektur Betroffene ein **anderer Stpfl.** ist als der Adressat des ursprünglichen, fehlerhaften Bescheids, dass die Möglichkeit des Erkennens sich auch **aus anderen**, außerhalb des Inhalts des fehlerhaften (dem zunächst nicht Betroffenen auch nicht bekannt gegebenen) Bescheids gelegenen **Umständen** ergeben kann – z.B. aus einer vorangegangenen Außenprüfung, aus einem Anschreiben des Finanzamts, aus Bekundungen des Stpfl. selbst usw.²

Die Korrekturregelung des § 174 Abs. 3 stellt – im Unterschied zu § 174 Abs. 1, 194 Abs. 2, Abs. 4 und Abs. 5 – **ausdrücklich nicht** darauf ab, **zu wessen Gunsten** sich der Widerstreit bzw. seine Beseitigung auswirkt. Gleichwohl soll nach verschiedentlich vertretener Meinung das Merkmal der Erkennbarkeit verzichtbar sein, wenn es sich um eine **Korrektur zugunsten** des Stpfl. handelt, und zwar mit der Begründung, dieses Erfordernis diene „ausschließlich“ dem Vertrauensschutz, der aber sei in solchen Fällen nicht berührt³. Das **überzeugt nicht**: Es handelt sich um eine **unmissverständliche**, nach Gesetzeswortlaut, Normzusammenhang und Normzweck klare **Wertentscheidung**, d.h. um eine generell, im allgemeinen Interesse der Rechtssicherheit, genau fixierte Regelung, unter welchen Voraussetzungen, inwieweit die Bestandskraft durchbrochen werden darf, die dem Rechtsanwender systemgerechterweise keinerlei Raum dafür lässt, von sich aus auf die Maßgeblichkeit bestimmter gesetzlicher Tatbestandsmerkmale zu „verzichten“ – schon gar nicht mit Hilfe einer „in freier Rechtsschöpfung“ entwickelten Verengung des Gesetzeszwecks auf den Vertrauensschutz nur des Korrekturbetroffenen⁴. Ihre ausschließlich **rechtsbegrenzende Bedeutung** können **allgemeine Rechtsgrundsätze** indessen entfalten, **wenn eine Korrektur nach § 174 Abs. 3 durch Wahrnehmung konkreter Rechtsschutzmöglichkeiten hätte vermieden werden können**⁵ (s. i.Ü. Rz. 201).

Einstweilen frei.

195–199

1 Vgl. BFH v. 29.10.1991 – VIII R 2/86, BStBl. II 1992, 832 = BFHE 167, 316, unter 1., m.w.N.; v. Wedelstädt in Beermann/Gosch, Rz. 77 ff.; speziell im Fall einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft BFH v. 11.8.2011 – V R 54/10, BFH/NV 2011, 2017.

2 S. z.B. auch BFH v. 1.8.1984 – V R 91/83, BStBl. II 1984, 788 = BFHE 141, 490; v. 21.12.1984 – III R 75/81, BStBl. II 1985, 283 = BFHE 143, 110; v. 13.11.1985 – II R 208/82, BStBl. II 1986, 241 = BFHE 145, 487; v. 28.11.1989 – VII R 83/86, BStBl. II 1990, 458; v. 15.10.1998 – IV B 15/98, BFH/NV 1999, 949; enger: BFH v. 27.8.1996 – IX R 65/94, BFH/NV 1997, 273, unter 2.b.; s. i.Ü. auch Balmes in Kühn/v. Wedelstädt²⁰, Rz. 46; Koenig in Pahlke/Koenig², Rz. 46; Loose in Tipke/Kruse, Rz. 33.

3 S. hierzu: Balmes in Kühn/v. Wedelstädt²⁰, Rz. 48; Koenig in Pahlke/Koenig², Rz. 48; unklar insoweit Loose in Tipke/Kruse, Rz. 48, jew. m.w.N.

4 Dagegen mit Recht auch: Brüning, Die widerstreitende Steuerfestsetzung, S. 65 f.; Rüsken in Klein¹¹, Rz. 44 f.; Weber-Grellet, StBp. 1982, 29 (34).

5 S. z.B.: BFH v. 6.12.2006 – XI R 62/05, BStBl. II 2007, 238 = BFHE 216, 9; Balmes in Kühn/v. Wedelstädt²⁰, Rz. 48; Frotscher in Schwarz, Rz. 45; Koenig in Pahlke/Koenig², Rz. 48; Loose in Tipke/Kruse, Rz. 32, jew. m.w.N.

dd) Unrichtigkeit der Annahme

- 200 Die Annahme (Rz. 171 ff., 181 ff.), die zur Nichtberücksichtigung geführt hat, muss sich aus **materiell-rechtlichen Gründen** (Rz. 1, 45, 52)¹ **als unrichtig erweisen**. Worauf diese – notwendigerweise nachträglich gewonnene – bessere Rechtserkenntnis beruht, ist unbeachtlich²; sie muss nur in jedem Fall die für die erkennbare Annahme maßgeblichen (tatsächlichen und/oder rechtlichen) Umstände betreffen³.
- 201 Die **Grundsätze von Treu und Glauben** kommen **als Kriterium der Unrichtigkeit nicht** in Betracht⁴, weil dieses Tatbestandsmerkmal ein (rein materiell-rechtlich zu konkretisierendes) die gebotene **Korrektur begründendes Tatbestandsmerkmal** ist, allgemeine Rechtsgrundsätze aber nur rechtsbegrenzend, nicht rechtsbegründend wirken⁵.
- 202–209 Einstweilen frei.

3. Rechtsfolgen

a) Korrekturpflicht

- 210 Als Mittel der Verwirklichung einer Korrektur nach § 174 Abs. 3 sieht das Gesetz vor, dass, **im Umfang des Korrekturgrundes** („soweit“ – Rz. 70), die Steuerfestsetzung (bzw. die gleichgestellte Einzelfallregelung – Rz. 51; Vor §§ 172–177 Rz. 45 ff.), bei der die Berücksichtigung des Sachverhalts (Rz. 55 ff. und 80 ff.) – in der vom Gesetz außerdem geforderten Annahme (Rz. 181 ff.) – unterblieben ist (zur Nichtberücksichtigung: Rz. 90 ff. und 171 ff.), **nachgeholt, aufgehoben oder geändert** (Rz. 71) werden „kann“.
- 211 Dass es nach dem Wortlaut des § 174 Abs. 3 Satz 1 nur zu einer Korrektur kommen „kann“, wird in der Literatur verschiedentlich als Rechtsgrundlage für Verwaltungsermessen (§ 5 AO, § 102 FGO) gedeutet⁶. Das überzeugt mangels jeglicher Verprobung solcher reinen Wortinterpretation an der Systematik und der Zielsetzung des Korrektursystems insgesamt genauso wenig wie im Rahmen der schlichten Änderung nach § 172 Abs. 1 Nr. 1 (s. dazu Rz. 72; § 172 Rz. 180 ff.). Ebenso wie dort ist die Formulierung „... kann ... nachgeholt, aufgehoben oder geändert werden“, in dem Sinne zu verstehen, dass eine solche Korrektur **„nur vorgenommen werden darf, wenn ...“** Vor allem der Umstand, dass auch als Gegenstand der Korrektur nach § 174 Abs. 3 ausnahmslos Steuer-VA in Betracht kommen, die der zuständigen Finanzbehörde keinerlei Ermessens- oder Beurtei-

1 S. auch BFH v. 8.2.1996 – V R 54/94, BFH/NV 1996, 733 (734); Balmes in Kühn/v. Wedelstädt²⁰, Rz. 51; v. Wedelstädt in Beermann/Gosch, Rz. 67 und 84; vgl. außerdem: Frottscher in Schwarz, Rz. 92 ff.; Koenig in Pahlke/Koenig², Rz. 42; Loose in Tipke/Kruse, Rz. 28 ff.; Rüsken in Klein¹¹, Rz. 40 ff.

2 Koenig in Pahlke/Koenig², Rz. 45; v. Wedelstädt in Beermann/Gosch, Rz. 69 und 84a.

3 BFH v. 8.2.1996 – V R 54/94, BFH/NV 1996, 733 (734).

4 So auch BFH v. 8.2.1996 – V R 54/94, BFH/NV 1996, 733 (734 f.), unter 2. b. und c., m.w.N.; v. Wedelstädt in Beermann/Gosch, Rz. 84; i.Erg. auch BFH v. 16.4.1997 – XI R 66/96, BFH/NV 1997, 738.

5 Dazu generell auch v. Groll, FR 1995, 814; Drüen in Tipke/Kruse, § 4 Rz. 164 ff., jew. m.w.N.

6 Frottscher in Schwarz, Rz. 125a; Loose in Tipke/Kruse, Rz. 38; Weber-Grellet, StBp. 1982, 29 (34).

lungsspielraum lassen, spricht auch hier für uneingeschränkte **Korrekturpflicht**¹ der auch für die Praxis überaus bedeutsame Gesichtspunkt, dass notfalls noch das Gericht im Klage- oder Rechtsmittelverfahren befugt ist, entweder die beklagte Behörde (bei Spruchreife) zur begehrten Korrektur zu verpflichten (§ 101 Satz 1 FGO) oder, im Fall einer Anfechtungsklage, ggf. den Korrekturgrund „auszuwechseln“². Für den Umgang mit rechtskräftig entschiedenen Fällen gilt dasselbe wie im Anwendungsbereich des § 174 Abs. 3 (s. hierzu Rz. 259ff.).

Einstweilen frei.

212–214

b) Frist

Die zeitliche Grenze für Nachholung, Aufhebung oder Änderung (Rz. 210f.) ist 215 in § 174 Abs. 3 Satz 2 auf den **Ablauf der für den anderen** (den korrigierenden) **Steuerbescheid geltenden Festsetzungsfrist** (§§ 169ff.; s. auch Rz. 175) fixiert. Auf die für den fehlerhaften Steuer-VA maßgebliche Festsetzungsfrist kommt es dabei nicht an³. Insoweit wird die Vorschrift des § 169 Abs. 1 Satz 1 durch § 174 Abs. 3 Satz 2 modifiziert. Für die zeitliche Geltendmachung hat dies zur Folge, dass sich die erstmalige Anwendung des § 174 Abs. 3 insgesamt nach Art. 97 § 10 EGAO, nicht nach Art. 97 § 9 EGAO richtet⁴.

Einstweilen frei.

216–219

IV. Absatz 4

1. Allgemeines

Die Vorschrift betrifft Fälle eines negativen Widerstreits (Rz. 3), der allein da- 220 durch entstanden ist, dass der **Stpfl.** (Rz. 53f., 231) **mit einer auf Änderung oder Aufhebung zu seinen Gunsten** (Rz. 245ff.) **gerichteten Initiative** (Rechtsbehelf oder Antrag – Rz. 246) **Erfolg** gehabt hat, und zwar auch dann, wenn es dazu erst mit gerichtlicher Hilfe gekommen ist (§ 174 Abs. 4 Satz 2 – Rz. 248). Eine auf solche Weise erreichte **Durchbrechung der Bestandskraft** (Rz. 32 und 228; Vor §§ 172–177 Rz. 1, 8 und 65f.; § 172 Rz. 38ff.) soll in der Weise zu einer konsequenten Verwirklichung der Rechtsrichtigkeit (Rz. 1 und 231f.; Vor §§ 172–177 Rz. 1) führen, dass **aus dem zunächst irrig beurteilten**

1 Jedenfalls i.Erg. ebenso: BFH v. 1.8.1984 – V R 67/82, BStBl. II 1984, 788 = BFHE 141, 490; v. 13.11.1985 – II R 208/82, BStBl. II 1986, 241 = BFHE 145, 487; v. 21.2.1989 – IX R 87/84, BFH/NV 1989, 687 (688); v. 28.11.1989 – VII R 83/86, BStBl. II 1990, 458 = BFHE 159, 418, unter 1.b.; Balmes in Kühn/v. Wedelstädt²⁰, Rz. 52; Brüning, Die widerstreitende Steuerfestsetzung, S. 70f.; Koenig in Pahlke/Koenig², Rz. 54; v. Wedelstädt in Beermann/Gosch, Rz. 85; zur Begrenzung: BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, BStBl. II 2010, 407 = BFHE 225, 312, unter II.2. und 3. – A.M.: BFH v. 5.11.2009 – IV R 99/06, BStBl. II 2010, 593 = BFHE 228, 98, Rz. 24; Frotscher in Schwarz, Rz. 125a; Loose in Tipke/Kruse, Rz. 38.

2 BFH v. 28.11.1989 – VIII R 83/86, BStBl. II 1990, 458 = BFHE 159, 418, unter 1.b.

3 BFH v. 27.5.1993 – IV R 65/91, BStBl. II 1994, 76 = BFHE 172, 5, unter 3.; FG Berlin-Bdb. v. 26.10.2011 – 7 K 7198/07, EFG 2012, 797 (798) (BFH V R 7/12); Brüning, Die widerstreitende Steuerfestsetzung, S. 67ff.; s. außerdem: Balmes in Kühn/v. Wedelstädt²⁰, Rz. 54; Koenig in Pahlke/Koenig², Rz. 53; Loose in Tipke/Kruse, Rz. 37; v. Wedelstädt in Beermann/Gosch, Rz. 90 und 151. –A.A.: Frotscher in Schwarz, Rz. 129; wohl auch Rüskes in Klein¹¹, Rz. 48.

4 BFH v. 8.4.1992 – X R 164/88, BFH/NV 1992, 717; v. 21.7.1993 – X R 113/91, BFH/NV 1994, 221f.; v. 23.6.1993 – X R 214/87, BFH/NV 1994, 295f.

geändert worden, und zwar wurde in der Nr. 6 der Ausdruck „Zollgut“ durch das Wort „Nichtgemeinschaftswaren“ ersetzt, was nur eine redaktionelle Anpassung an die Terminologie des Zollkodex (Art. 4 Nr. 8 ZK) bedeutet. Außerdem wurde in Nr. 6 der Satzteil *„die von Amts wegen oder auf Antrag vorgenommen wird“* gestrichen; eine wesentliche Änderung ergibt sich auch daraus nicht. Weiter wurde in Absatz 2 die Nr. 8 angefügt und damit der Katalog möglicher kostenpflichtiger Amtshandlungen erweitert. Durch Art. 16 Nr. 5 JStG 2008 wurde Absatz 4 Satz 1 geändert, indem der Bezug auf die Vorschriften über die Festsetzung der Ein- und Ausfuhrabgaben gestrichen wurde. Während vorher z.B. bei der Einfuhr verbrauchsteuerpflichtiger Waren nicht eindeutig war, welche der unterschiedlichen Vorschriften anzuwenden waren, ist diese Unklarheit nunmehr durch die eindeutige Bezugnahme auf die verbrauchsteuerrechtlichen Vorschriften geklärt (s. Rz. 25). Durch Art. 2 Abs. 71 des Gesetzes zur Strukturreform des Gebührenrechts des Bundes (BGebB) v. 7.8.2013¹ wurde § 178 Abs. 4 geändert. Es wurde Satz 2 mit einem Verweis auf das Verwaltungskostengesetz eingefügt und der bisherige Satz 2 – jetzt Satz 3 – entsprechend geändert. Zwar ist das Verwaltungskostengesetz durch das BGebB mit Wirkung v. 14.8.2013 aufgehoben worden (Art. 5 Abs. 1 BGebB). Dennoch gilt es aufgrund der jetzt eingefügten starren Verweisung in § 178 Abs. 4 Satz 2 in der bis zum 14.8.2013 geltenden Fassung im Rahmen des § 178 fort. Nach der Gesetzesbegründung trägt dies dem Umstand Rechnung, dass die Gebührenerhebung von Zollbehörden nicht in den Anwendungsbereich des BGebB fällt².

II. Bedeutung der Vorschrift

Die Vorschrift enthält die erforderliche **gesetzliche Grundlage** für die Erhebung ³ von **Gebühren** und die Möglichkeit, die Erstattung von **Auslagen** der Verwaltung zu verlangen. Gebühren und Auslagen werden unter dem Begriff **Kosten** zusammengefasst³. Die aufgrund von § 178 erhobenen Kosten sind steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4). I.E. sind die Kostentatbestände durch die Zoll-KostV (s. Rz. 27) festgelegt worden. Andere als in der ZollkostV normierte Kosten werden nicht erhoben.

Grds. werden die Behörden der Bundeszollverwaltung und die von ihnen beauftragten Behörden gebührenfrei tätig. Nur für eine besondere Inanspruchnahme oder Leistung (**kostenpflichtige Amtshandlung**) können nach Maßgabe des § 178 Gebühren erhoben werden. Sie sind Entgelte, Gegenleistung für die Inanspruchnahme der öffentlichen Verwaltung, und unterscheiden sich dadurch von den Steuern und Sonderabgaben, die in erster Linie den Finanzbedarf der öffentlichen Hand decken sollen und nicht im Zusammenhang mit einer konkreten Gegenleistung an den Abgabenschuldner stehen⁴. Für die Gebühren gilt außerdem – anders als für Steuern – das **Äquivalenzprinzip**, d.h. sie müssen in einem angemessenen Verhältnis zu dem erbrachten Aufwand stehen (s. § 337 Rz. 7)⁵.

1 BGBl. I 2013, 3131.

2 BT Drucks. 17/10422 zu Art. 2 Abs. 69 Nr. 1.

3 Vgl. die Definition in § 337 Abs. 1.

4 Vgl. BFH v. 14.11.1978 – VII R 112/76, BFHE 127, 271; s. auch BFH v. 24.10.1984 – II R 82/82, BFHE 142, 333.

5 Vgl. BVerfG v. 4.2.1958 – 2 BvL 31, 33/56, BVerfGE 7, 244 (254); v. 11.10.1966 – 2 BvR 179, 476, 477/64, BVerfGE 20, 257 (269); BFH v. 22.9.2009 – VII R 4/07, BFHE 226, 559; Kruse in Tipke/Kruse, Rz. 4.

I.Ü. ist hinsichtlich der Veranlassung von Kosten durch die Verwaltung der **Grundsatz der Verhältnismäßigkeit** zu beachten. So kann z.B. die Anordnung einer mit unverhältnismäßig hohen Kosten verbundenen chemischen Untersuchung einer Ware ermessensfehlerhaft und damit rechtswidrig sein, wenn sich die Beschaffenheit der Ware auf andere Weise kostengünstiger feststellen ließe¹.

- 5 Da Gebühren öffentliche Abgaben sind, gilt für sie der allgemeine Gesetzesvorbehalt (Art. 20 Abs. 3 GG), d.h. sie können nur aufgrund eines Gesetzes oder nach darin enthaltener Ermächtigung aufgrund einer Rechtsverordnung erhoben werden².
- 6 Auslagen sind tatsächliche Aufwendungen im Einzelfall. Sie werden grds. in der entstandenen Höhe erhoben. Einzelne Auslagen können allerdings aus Vereinfachungsgründen nach pauschalierten Sätzen erhoben werden (z.B. Schreibauslagen, § 8 Abs. 2 ZollKostV, s. auch § 337 Rz. 8).

III. Anwendungsbereich der Vorschrift

- 7 § 178 ist i.V.m. der ZollKostV nur gesetzliche Grundlage für die Erhebung von Kosten, soweit die Zollbehörden oder die mit der Wahrnehmung ihrer Aufgaben beauftragten Behörden in Bezug auf die in der AO geregelten Gegenstände, nämlich Steuern (§ 1) einschließlich der Steuervergütungen, tätig werden. Die Vorschrift berechtigt nicht zur Gebührenerhebung für Tätigkeiten, die die Zollbehörden in Bezug auf andere Gegenstände wahrnehmen (z.B. früher die Gewährung von Ausgleichsbeträgen Währung³), es sei denn, dass in den betreffenden Gesetzen ausdrücklich auf § 178 verwiesen wird.
- 8 Im Bereich der **Bundesmonopolverwaltung** und der für sie tätig werdenden Finanzbehörden ist § 112 Abs. 1 BranntwMonG die maßgebende, § 178 entsprechende Grundlage; nach § 112 Abs. 3 BranntwMonG gelten § 178 Abs. 3 und 4 entsprechend.
- 9 Grundlage für die Erhebung von Gebühren und Auslagen für Tätigkeiten der Bundesfinanzbehörden im Bereich des **Marktordnungsrechts** ist § 17 Abs. 3 MOG. Soweit danach Gebühren und Auslagen zu erheben sind, gelten die nach § 178 Abs. 3 erlassenen Vorschriften und § 178 Abs. 4 entsprechend. Gebühren und Auslagen werden gem. § 17 Abs. 3 Satz 1 MOG allerdings nur für **Warenuntersuchungen** erhoben, soweit nicht eine Regelung i.S. von § 1 Abs. 2 MOG (Unionsrecht) entgegensteht. Für **andere Überwachungsmaßnahmen** werden Gebühren gem. § 17 Abs. 4 Satz 2 MOG nur erhoben, soweit dies im Unionsrecht vorgesehen ist. Voraussetzung ist allerdings, dass eine Bundesfinanzbehörde für die Gewährung von Vergünstigungen oder für die Überwachung und Untersuchung im Zusammenhang mit einer Regelung i.S. von § 1 Abs. 2 MOG zuständig ist⁴. Das MOG gab früher keine Grundlage für die Erhebung von Kosten für **Abfertigungen außerhalb des Arbeitsplatzes oder außerhalb der Öffnungszeiten**⁵. Diese Grundlage ist erst durch § 17 Abs. 5 MOG i.d.F. von

1 Vgl. FG Hamburg v. 30.1.1981 – IV 105/80 H, EFG 1981, 592.

2 Vgl. BVerfG v. 11.10.1966 – 2 BvR 179, 476, 477/64, BVerfGE 20, 257 (269); BFH v. 27.6.1978 – VII R 68/77, BFHE 125, 321.

3 Vgl. BFH v. 17.2.1988 – VII R 68/86, BFHE 152, 377.

4 Vgl. BFH v. 27.6.1978 – VII R 68/77, BFHE 125, 321.

5 Vgl. BFH v. 17.2.1988 – VII R 68/86, BFHE 152, 380.

zuordnet¹ (s. dazu § 33 Rz. 28a ff.). Steuerrechtssubjekte können natürliche oder juristische und andere nichtrechtsfähige Personenzusammenschlüsse sein, wenn ihnen das Steuerrecht (Teil-)Rechtsfähigkeit verleiht. Dies ist für jede Steuerart und für jedes Steuersubjekt selbständig zu entscheiden. Der Beteiligte, der nicht steuerrechtsfähig ist, kann sich an dem Verfahren beteiligen, in dem ihm zu Unrecht Steuerrechtsfähigkeit zuerkannt wird (Einkommensteuerbescheid ergeht gegen eine KG).

Handlungsfähigkeit ist die Fähigkeit, Verfahrenshandlungen selbst wirksam vornehmen zu können. Die Handlungsfähigkeit ergibt sich aus § 365 Abs. 1 i.V.m. §§ 79, 34, 35. Fehlt dem Beteiligten die Handlungsfähigkeit, kann er durch einen gesetzlichen Vertreter oder einen rechtsgeschäftlich bestellten Bevollmächtigten handeln. Die Beteiligtenstellung nach § 359 Nr. 1 als Einspruchsführer hängt nicht von der Handlungsfähigkeit ab. Wenn ein **Minderjähriger** selbst Einspruch gegen einen Vermögensteuerbescheid einlegt, ist er Beteiligter i.S. von § 359 Nr. 1. Die Einspruchsentscheidung, in der sein Einspruch als unzulässig verworfen wird, ergeht gegen ihn. Fehlende Handlungsfähigkeit hindert nur eine Sachentscheidung, aber nicht den Abschluss des Verfahrens durch Einspruchsentscheidung. 23

6. Vollmacht

Der Einspruchsführer darf sich durch einen Bevollmächtigten bei der Einlegung des Einspruchs und im Einspruchsverfahren vertreten lassen (§ 365 Abs. 1 i.V.m. § 80 Abs. 1, 4). Für das Einspruchsverfahren besteht **kein Vertretungszwang**. Der Bevollmächtigte hat auf Verlangen seine Vollmacht schriftlich nachzuweisen (§ 80 Abs. 1 Satz 3). Die Vollmacht ermächtigt zu allen das Rechtsbehelfsverfahren betreffenden Verfahrenshandlungen, sofern sich aus ihrem Inhalt nicht etwas anderes ergibt. Sie gilt gegenüber der Behörde, bis ihr der Widerruf zugeht (§ 80 Abs. 1 Satz 4). 24

7. Kein Rechtsbehelfsverzicht

Nach Erlass des VA und vor einer Einlegung des Einspruchs kann auf die Einlegung des Einspruchs verzichtet werden (§ 354 Abs. 1). Ein nach einer Verzichtserklärung eingelegter Einspruch ist **unzulässig** (§ 354 Abs. 1 Satz 3). 25

8. Einspruchsbefugnis

Ein Rechtsbehelf ist nur zulässig, wenn er von einem Berechtigten eingelegt worden ist. Zulässig ist der Einspruch nur desjenigen Einspruchsführers, der geltend machen kann, durch einen VA oder dessen Unterlassung **beschwert** zu sein (§ 350). Erscheint eine Beschwer nach dem schlüssigen Vortrag des Einspruchsführers möglich, ist die Rechtsbehelfsbefugnis zu bejahen². 26

Bei Einsprüchen gegen Änderungsbescheide, gegen einheitliche Feststellungsbescheide und bei einer Rechtsnachfolge ist die Einspruchsbefugnis nach §§ 351, 352, 353 zu prüfen. 27

¹ Vgl. Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht²¹, § 6 Rz. 30.

² BFH v. 9.12.2009 – II R 52/07, BFH/NV 2010, 824; v. 9.8.2007 – VI R 7/04, BFH/NV 2008, 9.

Die **Einschränkung der Anfechtbarkeit von VA**, die unanfechtbare VA ändern (§ 351 Abs. 1), soll nach Ansicht des BFH und der Finanzverwaltung (AEAO zu § 351 Nr. 3¹) nicht für die nach §§ 130, 131 korrigierbaren VA gelten² (s. dazu zustimmend und ausführlich § 42 FGO Rz. 53 ff.).

- 28 Ob ein Einspruch unzulässig oder unbegründet ist, wenn er im Einkommensteueranlagungsverfahren mit Ausführungen begründet wird, die nur im Einspruchsverfahren gegen den Bescheid über die **einheitliche Gewinnfeststellung** geltend gemacht (§ 351 Abs. 2) werden können, ist umstritten (s. dazu ausführlich § 42 FGO Rz. 22 ff., 171)³. Da nur ein zulässiger Einspruch der Behörde eine Überprüfungsmöglichkeit in sachlicher Hinsicht und damit auch eine Verböserungsmöglichkeit nach § 367 Abs. 2 Satz 2 eröffnet und die Festsetzungsfrist nur durch einen zulässigen Einspruch gehemmt wird (§ 171 Abs. 3a Satz 2 Halbs. 2), ist der Streit nicht nur akademischer Natur. Für die Beschwer nach § 350 ist entscheidend, ob die Schlüssigkeit des Vortrags des Rechtsbehelfs- bzw. Einspruchsführers eine Rechtsverletzung durch den angefochtenen VA als möglich erscheinen lässt⁴ (s. dazu § 350 Rz. 5). Sofern der Stpfl. ausschließlich Einwendungen gegen die im Grundlagenbescheid getroffenen Feststellungen erhebt, löst allein dieser Bescheid die für den Stpfl. erforderliche Beschwer aus⁵, denn die in einem wirksamen Grundlagenbescheid getroffenen Feststellungen sind nur Gegenstand dieses Bescheids und nicht auch Gegenstand der im Folgebescheid verfügten Rechtsfolge (s. dazu § 179 Rz. 85). Der Regelungsgehalt des Grundlagenbescheids kann daher hinsichtlich der getroffenen Feststellungen insoweit keine selbständige unmittelbare Beschwer i.S. des § 350 für den Grundlagenbescheid begründen.
- 29 Selbst wenn man der Ansicht folgen würde, dass sich die Beschwer – auch bei ausschließlichen Einwendungen gegen Feststellungen im Grundlagenbescheid – durch eine zu hohe Steuerfestsetzung im Folgebescheid ergeben kann, müsste das für die Zulässigkeit des Rechtsbehelfs erforderlich **allgemeine Rechtsschutzbedürfnis**⁶ verneint werden. Insoweit ist zu fragen, ob der Stpfl. seine Rechte nicht auf andere einfachere bzw. wirkungsvollere Weise verwirklichen kann⁷. Der BFH verneint bei einem Antrag auf Adv gegen einen Folgebescheid, der ausschließlich mit Einwendungen gegen den Grundlagenbescheid begründet

1 S. Textteil in Bd. I dieses Komm.

2 Vgl. BFH v. 24.7.1984 – VII R 122/80, BStBl. II 1984, 791 = BFHE 141, 470; so auch FG Düsseldorf v. 26.5.2008 – 18 K 2172/07, EFG 2008, 1345; Reuß, Anm. EFG 2013, 825; Dumke in Schwarz, § 351 Rz. 12a; a.A. FG Rh.-Pf. v. 21.2.2013 – 4 K 1758/12, EFG 2013, 824; Birkenfeld in diesem Komm., § 351 Rz. 32, 39; Seer in Tipke/Kruse, § 351 Rz. 6, 22; Bartone in Beermann/Gosch, § 351 Rz. 11, m.w.N.

3 Unbegründet: BFH v. 18.2.1965 – IV 210/63, HFR 1965, 459; v. 9.11.2005 – I R 10/05, BFH/NV 2006, 750; v. 12.10.2011 – VIII R 2/10, BFH/NV 2012, 776; Hein, StB 1980, 1 (3); unzulässig BFH v. 11.7.1996 – IV R 67/95, BFH/NV 1997, 114; v. 25.8.1999 – VIII R 76/95, BFH/NV 2000, 300; Bartone in Beermann/Gosch, § 351 Rz. 22; Seer in Tipke/Kruse, § 351 Rz. 54; Brockmeyer in Klein¹¹, § 351 Rz. 8; Jesse, Einspruch und Klage im Steuerrecht³, B Rz. 223.

4 BFH v. 9.12.2009 – II R 52/07, BFH/NV 2010, 824; v. 9.8.2007 – VI R 7/04, BFH/NV 2008, 9.

5 Vgl. Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht²¹, § 22 Rz. 124; Hardtke in Kühn/v. Wedelstädt²⁰, § 351 Rz. 2.

6 Seer in Tipke/Kruse, Rz. 21; Keß in Schwarz, Rz. 13; Jesse, Einspruch und Klage im Steuerrecht³, B Rz. 431; BVerwG v. 8.7.2009 – 8 C 4/09, NVwZ-RR 2009, 980.

7 Vgl. Kopp/Schenke¹⁹, § 42 VwGO Rz. 178.

wird, schon die Zulässigkeit des Antrags wegen fehlenden Rechtsschutzbedürfnisses. Nach Ergehen eines Grundlagenbescheids bestehe für einen Antrag auf AdV des Folgebescheids kein schutzwürdiges Interesse, wenn dieser Antrag mit Zweifeln an der Rechtmäßigkeit der Entscheidungen im Grundlagenbescheid begründet werde¹. Das fehlende schutzwürdige Interesse im Aussetzungsverfahren kann mit den Vorschriften des § 361 Abs. 3 Satz 1 AO, § 69 Abs. 2 Satz 4 FGO unmittelbar begründet werden, da eine Vollziehung des Grundlagenbescheids eine gesetzliche Verpflichtung der Aussetzung des Folgebescheids nach sich zieht und insoweit kein darüber hinausgehendes Interesse auch für die Aussetzung des Folgebescheids besteht. Dieselben Erwägungen müssen aber m.E. auch im Einspruchs- und Klageverfahren unter Heranziehung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 gelten². Da § 351 Abs. 2 die materielle Prüfung der Begründetheit des Einspruchs versperrt, der Stpfl. offenkundig keinen Nutzen von der Anfechtung des Folgebescheids bei ausschließlichen Einwendungen gegen den wirksam erlassenen Grundlagenbescheid hat, er trotzdem über § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ausreichend geschützt ist, ist der Einspruch unzulässig.

Zu der Frage, ob ein **irrtümlich eingelegter Einspruch** gegen einen Folgebescheid, der ausschließlich mit Einwendungen gegen einen Grundlagenbescheid begründet wird, in einen solchen gegen einen Grundlagenbescheid **ausgelegt** bzw. **umgedeutet** werden kann³, s. § 357 Rz. 56. 30

9. Einhaltung der Einspruchsfrist

Die Einhaltung der Einspruchsfrist (§ 355) ist nach § 358 Zulässigkeitsvoraussetzung für den Einspruch. Ein verspäteter Einspruch ist nach Satz 2 als unzulässig zu verwerfen. Das **Finanzamt**, das in der Sache entscheidet, obwohl der Einspruch verspätet eingelegt worden ist, **verzichtet nicht** auf die Einhaltung der Frist. Die Einspruchsbehörde kann nicht wirksam auf die Einhaltung der Einspruchsfrist verzichten (s. § 355 Rz. 9, 10)⁴. 31

Die Einspruchsbehörde entscheidet bei der Beurteilung der Zulässigkeit des Einspruchs, ob der Einspruchsführer **Wiedereinsetzung** in den vorigen Stand (§ 110 Abs. 1) erhält, wenn er den Einspruch verspätet eingelegt hat. Die Entscheidung über eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand durch die Finanzbehörde ist ein unselbständiger Teil der Einspruchsentscheidung⁵. Die Finanzbehörde entscheidet über einen Wiedereinsetzungsantrag, ohne an frühere Beurteilungen dazu gebunden zu sein, erst **in der Einspruchsentscheidung**⁶. Lehnt sie das Wiedereinsetzungsgesuch ab, verwirft sie den Einspruch als unzulässig (Satz 2), weil er verspätet eingelegt wurde. Gewährt sie Wiedereinsetzung, kann sie den Einspruch aus anderen Gründen als unzulässig verwerfen oder in der Sache entscheiden. Wenn der Einspruch auch aus anderen Gründen unzulässig ist, braucht die Finanzbehörde über den Wiedereinsetzungsantrag keine (unselbständige) Entscheidung zu treffen. 32

1 BFH v. 29.10.1987 – VIII R 413/83, BStBl. II 1988, 240 = BFHE 151, 319; v. 6.12.2000 – V B 89/00, BFH/NV 2001, 630; v. 24.8.2004 – IX S 7/04, n.v., juris.

2 Vgl. Brockmeyer in Klein¹¹, § 351 Rz. 8.

3 Vgl. BFH v. 16.10.2013 – IX B 73/13, BFH/NV 2014, 178.

4 Vgl. BFH v. 1.4.1992 – VII S 15/92, BFH/NV 1993, 173.

5 Vgl. BFH v. 9.11.1990 – III R 103/88, BStBl. II 1991, 168 = BFHE 162, 183; v. 2.10.1986 – IV R 39/83, BStBl. II 1987, 7 = BFHE 147, 407.

6 BFH v. 2.10.1989 – IV R 82/88, BStBl. II 1990, 277 = BFHE 159, 103.

In der Rspr. wurde Leichtfertigkeit bei der Abgabe der Steuererklärung angenommen, wenn der Pflichtige dem Berater ein bereits **unterschriebenes Blankoformular** einer Steuererklärung zukommen lässt und die dann gefertigte Steuererklärung ungeprüft einreicht¹. Richtig daran ist, dass die **ungeprüfte Abgabe einer Steuererklärung** durch den Pflichtigen stets pflichtwidrig ist². Ob sie aber leichtfertig ist, ist „Tatfrage“³. Soweit jedoch ersichtlich ist, dass der Pflichtige keine Möglichkeit zu einer Prüfung hat – weil die **rechtliche Beurteilung** zu kompliziert ist –, muss eine Prüfungspflicht ausscheiden⁴. Ist aber der **Sachverhalt besonders komplex**, die Erklärung daher fehleranfällig und das Risiko einer Steuerverkürzung hoch, so ist eine ungeprüfte Abgabe der Erklärung – unabhängig davon, ob der Berater Steuerberater oder Rechtsanwalt ist⁵ – i.d.R. leichtfertig. In Anlehnung an die finanzgerichtliche Rspr.⁶ liegt Leichtfertigkeit jedoch dann fern, wenn der Stpfl. mangels eigener Kenntnis einen Steuerberater beauftragt und die Differenz zwischen tatsächlich erzielten und erklärten Einkünften gering ist. Bei einer hohen Differenz liegt Leichtfertigkeit dagegen eher nahe⁷.

8. Leichtfertigkeit des steuerlichen Beraters

Der **steuerliche Berater** kann die Tat nach § 378 nur begehen, wenn er selbst die Tathandlung nach § 370 Abs. 1 vornimmt⁸, ansonsten stellt sich die Frage nach der Leichtfertigkeit bereits nicht. An die **Rechtkenntnisse** und **Sorgfalt** des Beraters, der die **steuerliche Hilfeleistung** übernimmt, sind naturgemäß erhöhte Anforderungen zu stellen, weil von dem Berater eine besondere „Vorbildung, Ausbildung Erfahrung und Fähigkeit“ erwartet werden kann⁹. Als Mindestmaßstab des steuerrechtlichen Kenntnisstandes werden die einschlägigen gesetzlichen Vorschriften¹⁰,

- 1 RG v. 7.7.1925 – I 25/25, RGSt 59, 281 (286); BGH v. 3.6.1954 – 3 StR 302/53, BGHSt 7, 336 (349); BayObLG v. 1.3.2002 – 4 St RR 2/2002, NStZ-RR 2002, 274 (275); OLG Stuttgart v. 30.4.1982 – 3 Ss (13) 14/83, dargestellt bei Kretzschmar, DStZ 1983, 58f.; Joecks in Franzen/Gast/Joecks⁷, Rz. 40; Senge in Kohlhaas, Rz. 8; Weyand in Schwarz, Rz. 10; Jäger in Klein¹², Rz. 22; diff. Sahan in Graf/Jäger/Wittig, Rz. 35.
- 2 Vgl. auch Wendt/Elicker, wistra 2009, 329 (330), m.w.N.; vgl. auch BFH v. 16.5.2013 – III R 12/12, BFHE 241, 226 (230), Rz. 22.
- 3 Vgl. BGH v. 13.1.1988 – 3 StR 450/87, NStZ 1988, 267f.; BFH v. 3.2.1983 – IV R 153/80, BFHE 137, 547 (555f.); v. 18.5.1988 – X R 57/82, BFHE 153, 304 (306); v. 24.4.1996 – II R 73/93, BFH/NV 1996, 731 (732); v. 17.3.2000 – VII B 39/99, BFH/NV 2000, 1180 (1182); BFH v. 16.5.2013 – III R 12/12, BFHE 241, 226 (231), Rz. 24; OLG München v. 15.2.2011 – 4 St RR 167/10, NStZ-RR 2011, 247 (248); OLG Celle v. 1.10.1997 – 22 Ss 198/97, wistra 1998, 196 (197); Jäger in Klein¹², Rz. 24; Joecks in Franzen/Gast/Joecks⁷, Rz. 37; Rolletschke in Rolletschke/Kemper, Rz. 24; Schauf in Kohlmann, Rz. 59; krit. Duttge, wistra 2000, 201 (209).
- 4 Vgl. Jäger in Klein noch in der 11. Aufl., Rz. 22, unter Bezugnahme auf Isensee, StuW 1994, 3 (4): „Ein normaler Stpfl. versteht nicht die Steuergesetze, die ihn angehen.“
- 5 Vgl. Rolletschke, Steuerstrafrecht⁴, Rz. 331; a.A. Sahan in Graf/Jäger/Wittig, Rz. 35; warum ein Rechtsanwalt besonders qualifiziert zur Abgabe einer Steuererklärung sein soll, erschließt sich zumindest in der Praxis nicht ohne weiteres.
- 6 Vgl. FG München v. 20.4.2011 – 13 V 446/11, bei Adick, PStR 2011, 245 (246); zust. Jäger in Klein¹², Rz. 22.
- 7 Vgl. Joecks in Franzen/Gast/Joecks⁷, Rz. 34ff.; ferner Jäger in Klein¹², Rz. 22.
- 8 Joecks in Franzen/Gast/Joecks⁷, Rz. 25, 53; zu den Gefahren für steuerliche Berater Beschuldigter oder Betroffener in einem Straf- oder ordnungswidrigkeitenverfahren zu werden Schauf in Kohlmann, Rz. 105.
- 9 Dörn, DStZ 1992, 330 (333); Jäger in Klein¹², Rz. 10; Joecks in Franzen/Gast/Joecks⁷, Rz. 46; Schauf in Kohlmann, Rz. 106f.; krit. Lohmeyer, GA 1973, 97 (100ff.).
- 10 Vgl. FG Sachs. v. 19.8.2009 – 2 K 213/09, juris, Rz. 33.

die steuerrechtlichen Richtlinien der Bundesregierung¹ und die höchstrichterliche Rspr.² vorausgesetzt³. Das Übersehen eines einschlägigen BFH-Urteils ist daher i.d.R. ein pflichtwidriges – aber nicht zwingend leichtfertiges – Verhalten⁴.

a) Erforderliche Rechtskenntnisse des Beraters

- 77 Eine **fehlerhafte Rechtsanwendung** durch den Berater wird regelmäßig fahrlässig erfolgen, auch soweit im Einzelfall die Rechtslage nicht erkennbar unklar gewesen ist. Er ist grds. zu einer persönlichen, selbständigen und gewissenhaften Prüfung der Rechtslage verpflichtet; er darf sich in Rechtsfragen regelmäßig nicht auf die steuerrechtlichen Auskünfte seines Mandanten verlassen. Soweit der Berater erkennen kann, dass seine Rechtsauffassung von der Ansicht der Finanzverwaltung oder Finanzgerichtsbarkeit abweicht, so hat er dies gegenüber der Finanzverwaltung deutlich zu machen und den **relevanten Sachverhalt vollständig und wahrheitsgemäß mitzuteilen**⁵. Wenn alle steuerlich erheblichen Tatsachen zutreffend mitgeteilt wurden, scheidet eine Tathandlung nach § 370 Abs. 1 zwingend aus. Legt er den Sachverhalt nicht vollständig offen, so wird er die Schwelle der Leichtfertigkeit deswegen eher überschreiten, weil als Vergleichsmaßstab der besonnene und gewissenhafte Steuerberater/Rechtsanwalt heranzuziehen und damit von einer soliden Kenntnis des Steuerrechts auszugehen ist, die zumindest die höchstrichterliche Rspr. und die gefestigte Rspr. der Finanzgerichte umfasst. Diese Maßstabsfigur würde keinesfalls ohne Offenbarung einer abweichenden Auffassung eine Erklärung abgeben, die eine Minderung des Steueranspruchs zur Folge hätte. Soweit noch **keine Rspr.** zu einer bestimmten Frage existiert, ist ein Abweichen von der herrschenden Literaturauffassung nur dann leichtfertig, wenn insofern von einer nahezu einhelligen Auffassung erkennbar ist⁶.
- 78 Soweit der Berater ein Mandat übernimmt, das sich nicht mit den Hauptsteuerarten befasst oder wenn er auf **besondere Schwierigkeiten bei der Beurteilung** stößt, so muss er Fachliteratur zu Rate ziehen oder sich seinerseits beraten lassen⁷. Letzteres kann durch Berufsverbände, die Finanzverwaltung oder eine externe Begutachtung durch einen spezialisierten Rechtsanwalt oder eine Universität erfolgen⁸. Insb. die unrichtige Auskunft der Finanzverwaltung, auf die sich der Berater verlässt, beseitigt den Vorwurf der Leichtfertigkeit regelmäßig, soweit der relevante Sachverhalt zutreffend und vollständig dargelegt wurde⁹.

1 Krit. Bilsdorfer, NWB 2001, 163 (167); Tipke StbJb. 1972/73, 526 ff.; eingehend Danzer, DStJG 6 (1983), S. 67 (94 ff.).

2 OLG Celle v. 23.2.2011 – 3 U 174/10, DStRE 2011, 847; FG Bremen v. 19.1.1993 – II 163/90 K, EFG 1993, 540; Joecks in Franzen/Gast/Joecks⁷, Rz. 46; Rüping, DStR 2006, 1249 (1251); Simon in Simon/Vogelberg, Steuerstrafrecht³, S. 154.

3 Vgl. Jäger in Klein¹², Rz. 10; Joecks in Franzen/Gast/Joecks⁷, Rz. 46; ferner FG Saarl. v. 12.10.1989 – I K 100/87, EFG 1989, 91; krit. zur Bedeutung der Verwaltungsrichtlinien als verwaltungsinternen Regelungen Schauf in Kohlmann, Rz. 111.

4 Vgl. Schauf in Kohlmann, Rz. 111; zum bewussten Abweichen von der höchstrichterlichen Rspr.: Rz. 112.

5 Schauf in Kohlmann, Rz. 112; vgl. auch Gotzens/Heinsius, Stbg. 2000, 209 (219).

6 Vgl. Sahan in Graf/Jäger/Wittig, Rz. 40; Schauf in Kohlmann, Rz. 112.

7 Heerspink in Flore/Tsambikakis, Rz. 89.

8 Joecks in Franzen/Gast/Joecks⁷, Rz. 46; Rolletschke in Rolletschke/Kemper, Rz. 33; vgl. dazu OLG Nürnberg v. 27.1.1964 – 5 V 144/62, WPg 1964, 243; z.T. anders Schauf in Kohlmann, Rz. 111, der befürchtet, der Steuerberater würde dadurch „zum Meinungsempfänger des Finanzamts degradiert“.

9 Vgl. Schauf in Kohlmann, Rz. 111.

b) Pflicht zur Prüfung der Angaben des Mandanten

Inwiefern der Berater zur **Prüfung von Unterlagen** verpflichtet ist, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu bestimmen. Die Aufstellung von Prüfungskatalogen¹ kann allenfalls den Charakter einer Orientierungshilfe haben². Da auch insofern der **Vertrauensgrundsatz** gilt, darf der **steuerliche Berater**, der als Beauftragter des Pflichtigen und nicht der Finanzverwaltung tätig wird³, seinem Mandanten grds. vertrauen, soweit der Berater selbst keine Verschleierungshandlungen vornimmt und keine Anhaltspunkte für ein pflichtwidriges Verhalten des Mandanten vorliegen⁴. Eine Pflicht, den Mandanten zu befragen, um über die bereits offenbarten Informationen hinaus weitere oder auch wahrheitsgemäße Angaben zu erhalten, besteht nur, wenn konkrete Umstände den Verdacht der Pflichtwidrigkeit der Angaben oder zumindest Zweifel nahelegen, ob der Mandant bislang unvollständige oder unrichtige Angaben gegenüber dem Berater gemacht hat⁵, oder wenn der Mandant dem Berater als „steuerunehrlich bekannt“ ist⁶. Der BFH hat allerdings festgestellt, dass der Berater, der dem steuerlich unerfahrenen Mandanten lediglich die komprimierte Einkommensteuererklärung zur Prüfung überlässt, ohne den für die Angabe einer vollständigen Steuererklärung maßgebenden Sachverhalt zu ermitteln, grob fahrlässig handelt⁷.

Daher ist die **Verwertung offenkundig unrichtiger Daten pflichtwidrig**, aber nur dann leichtfertig, wenn sich dem Berater aufdrängte, dass die Übernahme der Daten zu einer Verkürzung führen konnte⁸. Dies ergibt sich daraus, dass sich die Leichtfertigkeit nicht nur auf die Tathandlung sondern auch auf den tatbestandlichen Erfolg beziehen muss. Das RG hat dies angenommen, wenn für den Berater aufgrund der Kenntnisse, die er vom Umfang des Geschäftsbetriebs hat⁹, oder aufgrund der von ihm festgestellten Besteuerungsgrundlagen im Vergleich zu anderen Betrieben, des Lebensstandards des Stpfl. oder anderer Anhaltspunkte Zweifel der Eindruck entstehen musste, dass die ihm vorgelegten Unterlagen „unmöglich stimmen können“¹⁰. Das wird jedoch oftmals vorausset-

- 1 Vgl. die Nachw. und Kategorisierung bei Duttge, wistra 2000, 201 (209 ff.).
- 2 Vgl. auch Danzer, DStJG 6 (1983), S. 67 (88 ff.).
- 3 Vgl. OLG Bremen v. 26.4.1985 – Ws 111/84 u.a., StV 1985, 282 (284); Jäger in Klein¹², Rz. 10; Joecks in Franzen/Gast/Joecks⁷, Rz. 48, m.w.N.; Kopacek, DStR 1966, 470 f.; Paulick, DStZ 1957, 181 (182); Schauf in Kohlmann, Rz. 109, 113; Wenzel, StBW 2010, 1176 (1179); krit. Felix/Streck, Stbg. 1980, 78 (80 ff.), die den Berater von der h.M. „im Geiste der Weimarer und Nazi-Zeit“ als mit der Betriebsprüfung belastet sehen; ebenso Heinrich, StB 1979, 250 f.
- 4 Vgl. nur RG v. 11.12.1933 – 2 D 1064/33, HRR 1934 Nr. 622; OLG Karlsruhe v. 19.3.1986 – 3 Ws 147/85, wistra 1986, 189 (191); OLG Bremen v. 26.4.1985 – Ws 111/84 u.a., StV 1985, 282 (284 f.); OLG Königsberg v. 13.6.1929 – S 215/29, JW 1930, 735; Meilicke, BB 1984, 1885 (1891); Roth, ZAP Fach 20, 531 (541); Urban, Stbg. 1999, 460 (463); vgl. auch Streck, BB 1984, 2205 (2207).
- 5 Jäger in Klein¹², Rz. 10; Rolletschke in Rolletschke/Kemper, Rz. 35.
- 6 RG v. 4.7.1938 – 2 D 68/38, RStBl. 1938, 657 (658); OLG Karlsruhe v. 19.3.1986 – 3 Ws 147/85, wistra 1986, 189 (191); Rolletschke in Rolletschke/Kemper, Rz. 35; vgl. auch Lohmeyer, GA 1973, 97 (107 f.); Schauf in Kohlmann, Rz. 74.
- 7 BFH v. 16.5.2013 – III R 12/12, BFHE 241, 226 (232), Rz. 28.
- 8 Vgl. Jäger in Klein¹², Rz. 10; Schauf in Kohlmann, Rz. 113.
- 9 RG v. 26.11.1942 – 3 D 283/42, RGSt 76, 283.
- 10 Vgl. Ahrens, DStZ 1957, 49, m. Auszügen aus BGH v. 26.1.1954 – 5 StR 433/55, DStZ 1956/A, 246; Dörn, DStR 1993, 374 (376); Joecks in Franzen/Gast/Joecks⁷, Rz. 48; Senge in Erbs/Kohlhaas, Rz. 10; Urban, Stbg. 1999, 460 (463); Weyand in Schwarz, Rz. 12; vgl. auch Gotzens/Heinsius, Stbg. 2000, 209 (218).

zen, dass der Berater die Verhältnisse des Stpfl. gut kennt, was nicht der Fall ist, wenn er etwa kurz vor Fristablauf mit der Erstellung einer Steuerbilanz beauftragt wird¹.

- 81 Wer solche Zweifel nicht aufkommen lässt, weil er sie verdrängt, handelt regelmäßig leichtfertig². Hat der Berater bereits **Zweifel an der Richtigkeit der Angaben des Mandanten** entwickelt, so handelt er grds. leichtfertig, wenn er diese nicht auszuräumen versucht³. Eine Pflicht zur Prüfung kann sich ferner daraus ergeben, dass der Mandant selbst dem Berater den Prüfungsauftrag erteilt⁴. Grund für die Prüfungspflicht ist dann aber nicht das zivilrechtliche Schuldverhältnis, sondern die mit dem Prüfungsauftrag zum Ausdruck gebrachte Überzeugung des Mandanten, dass eine Prüfung notwendig ist. Eine Prüfungspflicht kann ferner aus vorangegangenem Tun bestehen, wenn der Berater Prüfungen der Finanzverwaltung verhindert und im Vorfeld abgegebene Erklärungen „mit seinem Namen gedeckt“ hat⁵.
- 82 Wenn der Stpfl. sich den Nachfragen und der Aufklärung des Beraters entzieht, stellt sich die Frage, ob der Berater das **Mandat niederlegen** muss, um nicht leichtfertig zu handeln⁶. Eine Anzeigepflicht gegenüber dem Finanzamt besteht grds. (vgl. aber § 11 GwG) nicht, jedoch muss der Berater den Mandanten nach § 33 StBerG auf mögliche Konsequenzen steuerunehrlichen Verhaltens hinweisen, auf eine Erfüllung der steuerlichen Pflichten hinwirken⁷ und ihm evtl. eine Selbstanzeige nahelegen⁸. Insofern wird in der Literatur angenommen, der Berater müsse gegenüber dem Finanzamt den **Eindruck vermeiden**, er habe umfassend an den Abschlüssen und Erklärungen **mitgewirkt** und die ihnen zugrunde liegenden Zahlenwerke selbst geprüft⁹. Dies könne dadurch geschehen, dass er gegenüber dem Finanzamt erklärt, dass die Angaben auf der allein vom Stpfl. gefertigten Gewinnermittlung basieren¹⁰. Wenn er seine Angaben dennoch auf diese Basis stellt, dürfte ein solcher Hinweis aber letztlich nichts daran ändern, dass er leichtfertig unrichtige Angaben macht, wenn er auch der Finanzbehörde eine Möglichkeit gibt, die Fehler aufzudecken. Ferner bleibe die Möglichkeit, „lückenhafte Unterlagen oder krasse Missverhältnisse ... durch Hinzuschätzungen auszugleichen.“¹¹. Die Entscheidung des BGH¹², der Berater dürfe nicht zur Anzeige einer nicht ordnungsgemäßen Buchführung gezwungen werden, darf nicht so verstanden werden, dass der Berater eine Steuererklärung, von der er

1 Vgl. RG v. 11.12.1933 – 2 D 1064/33, HRR 1934 Nr. 622; Joecks in Franzen/Gast/Joecks⁷, Rz. 50; ferner Schauf in Kohlmann, Rz. 116.

2 Joecks in Franzen/Gast/Joecks⁷, Rz. 48; vgl. auch Weyand in Schwarz, Rz. 13.

3 A.A. Schauf in Kohlmann, Rz. 113.

4 Vgl. Neflin, DStZ 1962, 311 f.

5 RG v. 4.7.1938 – 2 D 68/38, RStBl. 1938, 657 (658); Joecks in Franzen/Gast/Joecks⁷, Rz. 48; vgl. auch Paulick, DStZ 1957, 181 ff.

6 Zum Streitstand Dörn, DStZ 1992, 330 (331); eindeutig bejahend Weyand in Schwarz, Rz. 13; vgl. auch Schwedhelm, DStR 2006, 1017 (1023 f.).

7 Hierzu i.E. Schauf in Kohlmann, Rz. 119, m.w.N.

8 Rolletschke in Rolletschke/Kemper, Rz. 36.

9 Joecks in Franzen/Gast/Joecks⁷, Rz. 49.

10 So Joecks in Franzen/Gast/Joecks⁷, Rz. 49; Schauf in Kohlmann, Rz. 117.

11 Joecks in Franzen/Gast/Joecks⁷, Rz. 49, unter Bezugnahme auf RG v. 12.10.1936 – 3 D 268/36, RStBl. 1937, 483; a.A. Schauf in Kohlmann, Rz. 117.

12 BGH v. 26.1.1954 – 5 StR 433/53, zitiert bei OLG Bremen v. 26.4.1985 – Ws 111/84 u.a., StV 1985, 282 (284 f.); zust. Schauf in Kohlmann, Rz. 116.

aufgrund konkreter Anhaltspunkte annimmt, sie könne aufgrund unrichtiger Buchführung zu einer Verkürzung führen, abgeben darf. Hier liegt eine vorsätzliche Steuerhinterziehung nicht fern¹.

Soweit der Berater die Grundlagen der Steuererklärung selbst erstellt, also auch die **Bücher für den Stpfl.** führt, obliegt ihm auch die Pflicht zur sorgfältigen Buchführung und eine leichtfertige Pflichtverletzung an dieser Stelle (z.B. Verbuchung offensichtlich unrichtiger Belege) kann auch zur Leichtfertigkeit bei der Erklärung führen². Unklare Sachverhalte hat der Berater aufzuklären und darf sich nicht damit begnügen, dass die Buchführung formal ordnungsgemäß erscheint³. 83

Ein **berufsrechtswidriges Verhalten** des steuerlichen Beraters kann im Einzelfall als Indiz für ein sorgfaltswidriges Verhalten im hier relevanten Sinne angesehen werden⁴. Als berufsrechtswidrig kann insb. das Missachten der eigenen Leistungsfähigkeit durch Annahme zu vieler⁵ oder zu anspruchsvoller Mandate⁶ oder auch das Unterlassen von Gegenmaßnahmen bei Ausfall von Mitarbeitern oder eigener Krankheit sein. Auch grobe Mängel bei der Organisation des eigenen Geschäftsbetriebs des Beraters können auf leichtfertiges Handeln zurückzuführen sein. 84

c) Auswahl- und Überwachungspflichten des Beraters

Leichtfertig kann der Berater auch mit Blick auf die **Mitwirkung seines Hilfspersonals** handeln, wenn er insofern seine Auswahl-, Informations- oder Überwachungspflichten verletzt⁷. Auch hier bestehen die dargestellten (s. Rz. 50 ff.) Sorgfaltspflichten. Überlässt er seinen Angestellten etwa die Buchführung für einen Mandanten, so muss er deren Tätigkeit insb. dann sorgfältig und ggf. persönlich überwachen, wenn seine Mitarbeiter keine große Erfahrung in der Erfüllung dieser Aufgaben haben⁸. 85

1 Vgl. Schmitz/Wulf in MünchKomm. StGB, § 370 AO Rz. 319 ff.; Weyand in Schwarz, Rz. 13.

2 Vgl. RG v. 4.7.1938 – 2 D 68/38, RStBl. 1938, 657 (658); Joecks in Franzen/Gast/Joecks⁷, Rz. 52.

3 Joecks in Franzen/Gast/Joecks⁷, Rz. 52; zu den Einzelheiten Schauf in Kohlmann, Rz. 118.

4 Rolletschke in Rolletschke/Kemper, Rz. 32; Schauf in Kohlmann, Rz. 107.

5 Vgl. Rolletschke in Rolletschke/Kemper, Rz. 32; ferner FG Nds. v. 24.1.1978 – VI 245/77, EFG 1978, 416 (417); a.A. Dörn, wistra 1994, 290 (292); ebenso Schauf in Kohlmann, Rz. 120; krit. auch Felix/Streck, Stbg. 1980, 78 (80), unter Hinweis auf die ständige Überlastung der Finanzbehörde.

6 So auch Schauf in Kohlmann, Rz. 120.

7 Joecks in Franzen/Gast/Joecks⁷, Rz. 41; Roth, ZAP Fach 20, 531 (540); Schauf in Kohlmann, Rz. 121; ferner Dörn, DStZ 1993, 478 (482); Gotzens/Heinsius, Stbg. 2000, 209 (219).

8 RG v. 13.7.1932 – 2 D 400/32, RStBl. 1932, 697 (698); BFH v. 29.10.2013 – VIII 27/10, DStR 2013, 2694 (2697 f.); Joecks in Franzen/Gast/Joecks⁷, Rz. 52a; Rolletschke in Rolletschke/Kemper, Rz. 34; Senge in Erbs/Kohlhaas, Rz. 8; vgl. hierzu auch RG v. 14.12.1926 – I 313/26, RGSt 61, 81 (85 f.); BGH v. 3.6.1954 – 3 StR 302/53, BGHSt 7, 336 (352); Lohmeyer, GA 1973, 97 (105).

Die **Verfahrensbeteiligten** des Ausgangsverfahrens haben, da es sich bei dem Gemeinsamen Senat nicht um eine weitere Instanz handelt, **nicht die Möglichkeit der Anrufung**.

Gibt der Senat, von dessen Entscheidung abgewichen werden soll, seine frühere Rspr. auf, ist das Verfahren einzustellen (§ 14 RsprEinhG)¹. Nach KISSEL² ist dies nicht hinnehmbar. Er fordert eine Einbeziehung auch der anderen divergierenden Senate jedes obersten Gerichtshof. KÜBLER³ will den letztentscheidenden Senat (vor dem beteiligten Senat) einbeziehen. Nach der § 11 Abs. 3 RsprEinhG (s. Rz. 210) zugrunde liegenden Wertung des Gesetzgebers wird man diesen Einwänden de lege lata nicht (mehr) zustimmen können, so berechtigt sie in der Sache auch sein mögen.

e) Entscheidung des Gemeinsamen Senats

Der Gemeinsame Senat konnte bislang nur bei Verzicht der Beteiligten (§ 13 RsprEinhG) ohne mündliche Verhandlung entscheiden. Auch das ist durch das Ges. v. 5.12.2012 (s. Rz. 203) dahin geändert worden, dass nunmehr **ohne mündliche Verhandlung** entschieden werden kann (§ 15 Abs. 1 RsprEinhG). Auch bei einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung ist den am Verfahren Beteiligten Gelegenheit zur Äußerung zu geben (§ 15 Abs. 1 RsprEinhG).

Der Gemeinsame Senat entscheidet nur über die **Rechtsfrage**, nicht in der Sache selbst, die der Anrufung zugrunde liegt. Die Entscheidung hat **Bindungswirkung für das erkennende Gericht** in der vorliegenden Sache. Gesetzeskraft hat sie nicht. Jedoch muss jeder Senat eines obersten Gerichtshofes bei beabsichtigter Abweichung vorlegen (§ 2 RsprEinhG). Die Regelung wirkt sich auch auf die FG aus. Nach § 18 Abs. 1 RsprEinhG ist die Revision auch zuzulassen, wenn das Gericht von einer Entscheidung des Gemeinsamen Senats abweicht (vgl. auch § 115 Abs. 2 Nr. 2).

4. Richterliches Prüfungsrecht zur Wahrung des Europarechts

Schrifttum: BEISSE, Rechtsfortbildung durch den Europäischen Gerichtshof, StVg. 1992, 44; BRANDT, Steuerrechtsschutz durch den EuGH, AO-StB 2002, 236 und 281; DÄNZER-VANOTTI, Richtlinienkonforme Auslegung und Rechtsfortbildung, StVg. 1991, 1; DÖRR, Der europäische Rechtsschutzauftrag deutscher Gerichte, Habil. Berlin, Tübingen 2003; VON DER GROEBEN/SCHWARZE, Vertrag über die Europäische Union und Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, 6. Aufl. 2003; GRÜNDISCH/WIENHUES, Rechtsschutz in der Europäischen Union, 2. Aufl. 2003; HALLER, Der „Rechtsweg“ zum EuGH, JuS 1996, 209; HERRMANN, Die Reichweite der gemeinschaftsrechtlichen Vorlagepflicht in der neueren Rechtsprechung des EuGH, EuZW 2006, 231; IPSEN/NICOLAYSEN, Europäisches Gemeinschaftsrecht, NJW 1964, 339; KNOPP, Über die Pflicht zur Vorlage von Auslegungsfragen an den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften nach Art. 177 EWG-Vertrag, JZ 1961, 305; LEHNER, Die Vorlagepflicht an den EuGH im Vorabentscheidungsverfahren, FS Spindler, 2011, S. 329; LENZ, Rechtsschutz im Binnenmarkt, NJW 1964, 2063; MÜLLER-EISELT, Rechtsschutz in Zollsachen durch den Bundesfinanzhof und den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften, ZfZ 1994, 258; OFFERHAUS, Das

¹ GmS-OGB v. 27.9.2010 – GmS-OGB 1/09 (BGH), NJW 2011, 1211.

² Kissel in FS RFH/BFH, S. 591 (598).

³ Kübler, DB 1971, 303 (306 f.).

Verhältnis zwischen dem BFH, dem BVerfG und dem EuGH, DSStZ 1997, 501; OLBERTZ, Auslegungsgrundsätze durch den Europäischen Gerichtshof, StVg. 1992, 37; RABE, Das Gericht erster Instanz der Europäischen Gemeinschaften, ZfZ 1990, 66; RENGELING/MIDDEKE/GELLERMANN, Hdb. des Rechtsschutzes in der Europäischen Union, 2. Aufl. 2003; SARCEVIC, Der EuGH als gesetzlicher Richter (Art. 101 Abs. 1 GG), DÖV 2000, 941; SCHIMA, Das Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH, 2. Aufl. Wien 2004; SCHNEIDER, Effektiver Rechtsschutz Privater gegen EG-Richtlinien nach dem Maastricht-Urteil des BVerfG, AöR 119 (1994), 294; SCHÖN, Gemeinschaftskonforme Auslegung und Fortbildung des nationalen Steuerrechts – unter Einschluss des Vorlageverfahrens nach Art. 177 EGV, DSStJG 19 (1996), S. 167; SCHWARZE, Der Rechtsschutz Privater vor dem EuGH, DVBl. 2002, 1297; WOHLFARTH/EVERLING/GLAESNER/SPRUNG, Die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft, 1960.

- 215 Das Recht der Europäischen Union ist nach Art. 23 GG, Art. 267 AEUV (früher Art. 249 EGV) Bestandteil des Bundesrechts und zwar mit **Anwendungsvorrang** vor nationalem Recht¹. FG und BFH dürfen deshalb deutsche Vorschriften nicht anwenden, soweit sie dem Unionsrecht widersprechen². Dies gilt zunächst, wo primäres Unionsrecht unmittelbar verdrängend wirkt, z.B. EUV, AEUV und EU-VOen nach Art. 288 Abs. 2 AEUV (z.B. Zollkodex)³. In diesem Zusammenhang ist aber auch auf die vom BFH entwickelte **Theorie der sog. geltungserhaltenden Reduktion** hinzuweisen. Sie dient dazu, in geeigneten Fällen im Wege richterlicher Fortbildung einen unionsrechtskonformen Zustand zu schaffen.⁴ Zu EG-Richtlinien s. Rz. 125.
- 216 Die **Sicherung der einheitlichen Anwendung** des Unionsrechts obliegt dem **EuGH**. Die Stpfl., wie auch die Verwaltungsbehörden haben allerdings keine Möglichkeit, sich – ähnlich der Verfassungsbeschwerde – unmittelbar an den EuGH zu wenden. Ist die unionsrechtliche Frage Gegenstand eines Verfahrens vor dem EuGH, kommt vorläufige Steuerfestsetzung in Betracht (§ 165 Abs. 1 Nr. 3 AO); sonst ist nach eingelegtem Einspruch das Verfahren kraft Gesetzes auszusetzen (§ 363 Abs. 2 AO). Der EuGH übt seine Rechtskontrolle im **Vorabentscheidungsverfahren** aus (Art. 267 AEUV). Dabei handelt es sich um ein Zwischenverfahren, das Urteil des EuGH bindet das vorlegende Gericht nur in der Auslegung der europarechtlichen Vorschrift⁵. Das Urteil hat **keine Gesetzeskraft**⁶. Im Gegensatz zum BVerfG lehnt der **EuGH Vertrauensschutz** zugunsten der Nationalstaaten, etwa in Form einer Übergangszeit, ab⁷.

1 BVerfG v. 7.6.2000 – 2 BvL 1/97, BVerfGE 102, 147; v. 9.1.2000 – 1 BvR 1036/99 (Kammerentsch.), NJW 2001, 1267.

2 Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht²¹, § 22 Rz. 300.

3 Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht²¹, § 22 Rz. 301.

4 BFH v. 21.10.2009 – I R 114/08, BFH/NV 2010, 279 = BFH/PR 2010, 113, m.Anm. Gosch, m.w.N.; Müller-Horn in Beermann/Gosch, Rz. 34, m.w.N.

5 BVerfG v. 8.4.1987 – 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223. Wg. der de facto-Unterschiedlichkeit in Fällen, in denen für gültig und in denen für ungültig erklärt worden ist, betr. die Bindungswirkung für andere Verfahren, vgl. Gaitanides in von der Groeben/Schwarze⁶, § 234 EGV Rz. 90 ff.

6 Wohlfarth/Everling/Glaesner/Sprung, Die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft, Art. 177 EGV Anm. 5.

7 I.E. s. Rz. 220; EuGH v. 7.9.2004 – C-319/02 – Manninen, IStR 2004, 680 = BB 2004, 2023. Zu diesem Urteil vgl. auch die Neuregelung des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO, mit der der deutsche Gesetzgeber versucht, entspr. Steuererstattungsansprüche zu verhindern (s. dazu Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht²¹, § 21 Rz. 441, m.w.N.).

Als letztinstanzliches Gericht **muss der BFH** unionsrechtliche Auslegungsfragen dem EuGH **vorlegen** (Art. 267 Abs. 3 AEUV). Gelangt ein BFH-Senat unter Änderung seiner Auffassung zur Annahme von Unionswidrigkeit, so scheidet eine vorherige Anfrage nach § 11 Abs. 3 bei einem divergierenden Senat aus¹. Die FG haben dagegen grds. ein **Wahlrecht**, ob sie vorlegen wollen (Art. 267 Abs. 2 AEUV)². Als letztinstanzlich i.S. von Art. 267 Abs. 3 AEUV wird man sie nicht ansehen können, da der BFH die europarechtliche Frage im Rahmen des Zulassungsverfahrens für die Revision zu berücksichtigen hat³. Dies entspricht auch der Rspr. des BFH⁴. Eine Ausnahme gilt wiederum, wenn ein FG wegen Zweifeln an der Gültigkeit eines Unionsakts **die Vollziehung** des darauf beruhenden VA **aussetzen will**. Das ist nämlich nur in den Fällen zulässig, in denen der EuGH nach Art. 278 AEUV zum Erlass einer einstweiligen Anordnung berechtigt wäre⁵. Für das **Zollrecht** ist aber auch Art. 244 ZK (Art. 24 mod. ZK aufgeh., jetzt UZK) zu beachten⁶. Hier gibt es darüber hinaus in wichtigen Bereichen einen direkten Rechtsschutz durch das Gericht erster Instanz, das dem EuGH beigeordnet ist⁷.

Die **Entscheidungserheblichkeit** der europarechtlichen Frage prüft der **BFH in eigener Zuständigkeit**⁸.

Von der Vorlage absehen darf der BFH dann, wenn die unionsrechtliche Bestimmung bereits Gegenstand der Auslegung durch den EuGH war oder an der richtigen Anwendung des Unionsrecht keine vernünftigen Zweifel bestehen können⁹. Auch im Verfahren des **vorläufigen Rechtsschutzes** besteht wegen des vorläufigen Charakters nach Auffassung des BFH **keine Vorlagepflicht**¹⁰.

Der EuGH ist zwar gesetzlicher Richter i.S. des Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG¹¹, doch prüft das BVerfG die Einhaltung der Vorlagepflicht nur ausnahmsweise

- 1 BFH v. 13.11.2002 – I R 13/02, BFH/NV 2003, 680.
- 2 Anders aber, wenn das FG an der Gültigkeit von „Handlungen der Gemeinschaftsorgane“ zweifelt; denn es steht ihm nicht zu, selbst von deren Unwirksamkeit auszugehen (EuGH v. 22.10.1987 – Rs. 314/85, EuGHE 1987, 4199 – Rz. 11; i.E. Streinz, EUV, AEUV², Art. 267 Rz. 45; Borchardt in Lenz/Borchardt, EU-Verträge Komm., Art. 267 Rz. 42; Callies/Ruffert, EUV/AEUV⁴, Art. 267 Rz. 28).
- 3 Schima, Vorabentscheidungsverfahren², S. 62/3, m.w.N. in Fn. 329; Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht²¹, § 22 Rz. 303.
- 4 BFH v. 2.4.1996 – VII R 119/94, BFHE 180, 231 (235) (Nichtvorlage durch FG keine Verletzung des gesetzlichen Richters).
- 5 EuGH v. 21.2.1991 – C-143/88, C-92/89, EuGHE 1991, 415; Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht²¹, § 22 Rz. 309, m.w.N. Krit. besonders Seer in Tipke/Kruse, § 69 Rz. 13.
- 6 Zur Frage des Vorrangcharakters des Art. 24 (mod.) ZK Seer in Tipke/Kruse, § 69 Rz. 14, m.w.N. (str.).
- 7 Dazu Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht²¹, § 22 Rz. 308, und Seer in Tipke/Kruse, § 69 Rz. 15 f.; Müller-Eiselt, ZfZ 1994, 258 (263 f.).
- 8 Vgl. BVerfG v. 16.12.1993 – 2 BvR 1725/88, HFR 1994, 348 (349); Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht²¹, § 22 Rz. 303, m.w.N.
- 9 EuGH v. 15.9.2005 – C 495/03, BFH/NV Beil. Nr. 1/2006, 43; BVerfG v. 19.7.2011 – 1 BvR 1916/09, NJW 2011, 3428 (3434); Herrmann, EuZW 2006, 231; Lehner in FS Spindler, S. 329 (331 ff.).
- 10 BFH v. 30.1.1996 – I B 61/96, BStBl. II 1997, 466 = BFHE 181, 511; v. 17.12.1997 – I B 108/97, BStBl. II 1998, 558 = BFHE 185, 30, v. 14.2.2006 – VIII B 107/04, FR 2006, 547.
- 11 BVerfG v. 22.10.1986 – 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339 (366); v. 29.11.1996 – 2 BvR 1157/93 (Kammerentsch.), NVwZ 1997, 481; Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht²¹, § 22 Rz. 304, m.w.N.

dann, wenn das letztinstanzliche Fachgericht seine Vorlagepflicht grds. verkannt oder **in offensichtlich unhaltbarer Weise** gehandhabt hat¹. (Nur) dann besteht die Möglichkeit, im Wege der Verfassungsbeschwerde gegen den BFH vorzugehen. Daneben kann auch ein Vertragsverletzungsverfahren (Art. 258 AEUV, früher Art. 226 EGV) gegen die Bundesrepublik Deutschland angeregt werden².

- 220 Die Urteile des EuGH haben **ex-ante-Wirkung**; eine Unvereinbarkeitsrspr., wie sie das BVerfG kennt (s. Rz. 196), gibt es beim EuGH grds. nicht. Zeitliche Beschränkung der Rückwirkung kommt nur ganz ausnahmsweise in Betracht, z.B. wenn die Rechtsunsicherheit durch andere Mitgliedstaaten oder die Kommission veranlasst worden war³.
- 221 Die Rückwirkung kann in bestimmten Fällen sogar zur **Durchbrechung der Bestandskraft** von Bescheiden führen⁴. Voraussetzung dafür ist aber u.a., dass die nationale Verwaltungsbehörde überhaupt die Möglichkeit der Rücknahme hat und die Bestandskraft infolge des Urteils eines nationalen Gerichts, dessen Entscheidungen nicht anfechtbar sind, eingetreten ist⁵.
- 222 Die **verfassungsrechtliche Vereinbarkeit** eines gemeinschaftlichen Rechtsakts prüft das BVerfG grds. **nicht mehr**. Dies gilt solange, wie die Europäische Union, insb. die Rspr. des EuGH, einen wirksamen, dem GG im Wesentlichen vergleichbaren Schutz der Grundrechte gegenüber der Hoheitsgewalt der Union generell gewährleistet⁶.
- 223 Soweit das BVerfG doch einmal in die Nachprüfung einsteigt, neigt es dazu, unionsrechtliche Rechtsakte nicht in toto zu verwerfen, sondern bei der Umsetzung in nationales Recht die Einhaltung bestimmter, als Wirksamkeitsbedingungen ausgestalteter Voraussetzungen festzulegen, vor allem eine ausreichende Beteiligung der deutschen Gesetzgebungsorgane⁷.

1 BVerfG v. 22.12.1992 – 2 BvR 557/88 (Kammerentsch.), NJW 1993, 2864; v. 9.1.2001 – 1 BvR 1036/99 (Kammerentsch.), NJW 2001, 1267, m.Anm. Sensburg, NJW 2001, 1256; v. 31.5.1990 – 2 BvL 12, 13/88, 2 BvR 1436/87, BVerfGE 82, 159 (195f.); Kirchhof, DStR 1989, 551 ff.; Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht²¹, § 22 Rz. 304, m.w.N.

2 Lenz, NJW 1994, 2065.

3 I.E. Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht²¹, § 22 Rz. 307.

4 EuGH v. 13.1.2004 – Rs. C-453/00, Slg. 2004, I-837 – Rz. 28.

5 Hierzu und zu den weiteren Kautelen, EuGH v. 13.1.2004 – Rs. C-453/00, Slg. 2004, I-837 – Rz. 28; BFH v. 14.2.2012 – VII R 27/10, AO-StB 2012, 199, m.Anm. Nieland.

6 BVerfG v. 22.10.1986 – 2 BvR 197/83; BVerfGE 73, 339 (376 ff.); v. 12.10.1993 – BvR 2134, 2159/92, BVerfGE 89, 155; „Kooperationsverhältnis zum EuGH“, s. auch Hillgruber in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Hopfau¹², Art. 23 GG Rz. 33; Streinz in Sachs⁶, Art. 23 GG Rz. 41 ff., jew. m.w.N.

7 BVerfG v. 12.9.2012 – 2 BvR 1390/12 u.a., NJW 2012, 3145 = EuZW 2012, 800 = DVBl. 2012, 1370.

5. Gerichtsstand in Verfahren zum Familienleistungsausgleich

a) Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt

- 37 Durch das Gesetz v. 20.4.2013¹ ist für seit dem 1.5.2013 anhängig gewordene Verfahren zum Familienleistungsausgleich (§§ 62–78 EStG) die örtliche Zuständigkeit der FG abweichend vom Behördenprinzip speziell in Absatz 2a neu geregelt worden. Danach ist örtlich zuständig für diese Rechtsstreitigkeiten dasjenige FG, in dessen Bezirk der Kläger seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Primär gilt somit insoweit das bislang nur für Sonderfälle in § 38 Abs. 2 bestimmte Wohnsitzprinzip.

b) Hilfsweise Behördensitz

- 38 Hat der Kläger im Inland keinen Wohnsitz und auch keine gewöhnlichen Aufenthalt, gilt nach § 38 Abs. 2a Satz 2 wieder das Behördenprinzip. In diesem Fall ist dasjenige FG örtlich zuständig, in dessen Bezirk die Behörde, gegen welche die Klage gerichtet ist, ihren Sitz hat.

c) Zeitliche Befristung der Sonderregelung

- 39 Die Sonderregelungen in § 38 Abs. 2a sind nach Absatz 2a Satz 3 ausdrücklich zunächst zeitlich auf Verfahren beschränkt worden, die vor dem 1.5.2016 anhängig werden. Durch die zeitliche Begrenzung will der Gesetzgeber sicherstellen, dass zunächst die praktischen Erfahrungen mit der Neustrukturierung der Familienkasse auch in ihrer Auswirkung auf die örtliche Zuständigkeit der FG ausgewertet werden und ihre Bewährung in der Praxis festgestellt wird².

6. Verfahren

a) Sachentscheidungsvoraussetzung

- 40 Auch die Regelungen über die örtliche Zuständigkeit der Finanzgerichte sind zwingend, so dass Vereinbarungen über die Zuständigkeit im finanzgerichtlichen Verfahren unzulässig sind³. Sie sind mit dem Untersuchungsgrundsatz unvereinbar⁴. Dementsprechend ist auch die Abgabe eines Verfahrens an ein näher am Wohnsitz des Stpfl. gelegenes FG ausgeschlossen⁵.

Ebenso wenig vermag eine unzutreffende Rechtsbehelfsbelehrung die gesetzlich bestimmte Zuständigkeit zu ändern. Vielmehr wird lediglich die Rechtsbehelfsfrist nicht in Gang gesetzt⁶.

Die **örtliche Zuständigkeit des FG** ist eine Sachentscheidungsvoraussetzung, die das Gericht in jedem bei ihm anhängig gewordenen Rechtsstreit **von Amts wegen zu prüfen** hat, bevor es zur Sache entscheiden darf⁷. Diese im Zweifelsfalle

1 BGBl. I 2013, 829; BT-Drucks. 17/12535, 4 ff.; ausf. v. Beckerath in Beermann/Gosch, Rz. 16–18; Brandis in Tipke/Kruse, Rz. 1 und 4.

2 S. Vor §§ 35–39 Rz. 11a; v. Beckerath in Beermann/Gosch, Rz. 16–18; Brandis in Tipke/Kruse, Rz. 4.

3 Koch in Gräber⁷, Rz. 3; v. Beckerath in Beermann/Gosch, Rz. 4; Dumke in Schwarz, Rz. 1.

4 Kopp/Schenke¹⁹, § 45 VwGO Rz. 4 und § 52 VwGO Rz. 2; Kraft in Eyermann¹³, § 45 VwGO Rz. 4.

5 FG Nds. v. 25.4.1995 – VIII 670/91, juris.

6 § 356 Abs. 2 AO, § 55 Abs. 2 FGO; FG Saarl. v. 3.6.1996 – 1 K 78/96, juris.

7 Ausf. s. Vor §§ 35–39 Rz. 55; s. ferner § 35 Rz. 40.

ständigkeitsklärung eines FG¹, fehlt es an sich an einer rechtskräftigen Zuständigkeitsentscheidung. In diesem Falle hat der BFH jedoch, um dem Sinn der Nr. 3 Rechnung zu tragen, in seiner die Unstatthaftigkeit des Antrags auf Zuständigkeitsbestimmung aussprechenden Entscheidung das zuständige FG zumindest deklaratorisch festzustellen².

Lässt ein FG zur Sache verhandeln, weil es sich für zuständig hält, so liegt darin noch keine „rechtskräftige Zuständigkeitsklärung“ des betreffenden FG³.

Einstweilen frei.

4. Negativer Kompetenzkonflikt (Nr. 4)

a) Voraussetzungen

Im Fall eines negativen Kompetenzkonflikts haben sich mehrere FG **rechtskräftig** für unzuständig erklärt⁴, obwohl eines von ihnen – anders als in dem Fall des positiven Kompetenzkonflikts – zuständig ist⁵. Bei Beschlüssen nach § 70 Satz 1 i.V.m. § 17a Abs. 2 und 3 GVG ist dies grds. der Fall, da sie gem. § 70 Satz 2 nicht anfechtbar sind.

Steht das zuständige Gericht aufgrund einer bindenden Verweisung fest, so ist kein Raum für eine Bestimmung durch den BFH. Ein dennoch gestellter Antrag an den BFH ist unzulässig; denn er dient nicht dazu, sich gegen bindende Verweisungsbeschlüsse zu wehren⁶.

1 Zu den Grenzen der Bindungswirkung eines Verweisungsbeschlusses nach § 17a Abs. 2 Satz 3 GVG: BFH v. 10.2.2012 – VI S 10/11, BFH/NV 2012, 771; v. 4.9.2008 – VI B 108/07, BFH/NV 2009, 175, dazu Bartone, jurisPR-SteuerR 6/2009 Anm. 6; v. 20.12.2004 – VI S 7/03, BStBl. II 2005, 573 = BFHE 209, 1, dazu Steinhauft, jurisPR-SteuerR 28/2005 Anm. 6; v. 26.2.2004 – VII B 341/03, BStBl. II 2004, 458 = BFHE 204, 413; dazu Steinhauft, jurisPR-SteuerR 9/2004 Anm. 6, m.umf.N.; v. 11.5.2000 – I S 1/00, BFH/NV 2000, 1350; v. 20.3.1995 – IX S 5/94, BFH/NV 1995, 907; v. 25.3.1993 – I S 4/93, KirchE 31, 128; BVerwG v. 1.7.2004 – 7 V R 1/04, NVwZ 2004, 1124; v. 17.3.1999 – 1 WB 80/98, Buchholz 300 § 17a GVG Nr. 16; v. 1.12.1992 – 7 A 4/92, DÖV 1993, 388; Kugele, jurisPR-BVerwG 14/2011 Anm. 5; Neumann, jurisPR-BVerwG 12/2010 Anm. 3; BVerwG v. 5.3.1993 – 11 ER 400/93, NJW 1993, 3087; BSG v. 18.7.2012 – B 12 SF5/12 S, juris; v. 21.2.2012 – B 12 SF 7/11 S, juris: nicht bei einer unterlassenen Anhörungsrüge wegen Verletzung des rechtlichen Gehörs; v. 5.1.2012 – B 12 SF 4/119, juris; v. 10.3.2010 – B 12 SF 2/10 S, juris; 9.3.2010 – 1/10 S, juris; v. 3.12.2009 – B 12 SF 18/09 S, juris; v. 1.6.2005 – B 13 SF 4/05 S, SGB 2006, 116, dazu Spiolek, jurisPR-SozR 22/2005 Anm. 6; ferner Keller, jurisPR-SozR 2/2007 Anm. 3; v. 8.8.2001 – B 7 SF 8/01 S, SozR 3 – 1500 § 57 Nr. 1; v. 25.2.1999 – B 1 SF 9/98, SozR 3 – 1720 § 17a Nr. 11; BGH v. 8.7.2003 – X ARZ 138/03, NJW 2003, 2990: nicht schon bei schwerwiegenden Rechtsfehlern, zust. Hoffmann, JR 2004, 290; v. 10.12.1987 – I ARZ 809/87, BGHZ 102, 338; Kopp/Schenke¹⁹, § 83 VwGO Rz. 15, m.w.N.

2 Vgl. ebenso Ziekow in Sodan/Ziekow³, § 53 VwGO Rz. 17; v. Beckerath in Beermann/Gosch, Rz. 20.

3 Brandis in Tipke/Kruse, Rz. 5; v. Beckerath in Beermann/Gosch, Rz. 22.

4 BFH v. 20.12.2004 – VI S 7/03, BStBl. II 2005, 573 = BFHE 209, 1, dazu Steinhauft, jurisPR-SteuerR 28/2005 Anm. 6; v. 20.3.1995 – IX S 5/94, BFH/NV 1995, 907; v. 25.3.1993 – I S 4/93, BFH/NV 1993, 676 (677).

5 Sodan/Ziekow³, § 53 VwGO Rz. 15, hält dieses Erfordernis nach der neuen Rechtslage, vgl. § 70 FGO, für obsolet; a.M. noch BVerwG v. 20.5.1960 – VI ER 400/58/5, NJW 1960, 1541 = Buchholz 310 § 53 VwGO Nr. 10; BVerwG v. 22.8.1988 – 1 ER 401/88, NVwZ-RR 1989, 506.

6 BVerwG v. 8.11.1994 – 9 AV 1/94, NVwZ 1995, 372; v. 4.6.1997 – 1 AV 1/97, n.v.

- 87 Nr. 4 kann auch anwendbar sein, wenn streitig ist, ob durch Erlass eines Änderungsbescheids während eines finanzgerichtlichen Verfahrens durch ein anderes Finanzamt, welches in einem anderen FG-Bezirk seinen Sitz hat als das ursprünglich beklagte Finanzamt, zugleich ein Wechsel des zuständigen FG eingetreten ist¹.
- 88 Hingegen dient die Regelung **nicht** der isolierten Entscheidung des Rechtsstreits über die **örtliche Zuständigkeit des tätig gewordenen Finanzamts**; denn sie soll allein einen lückenlosen Rechtsschutz gewährleisten².
- 89 Zwar soll die besondere Regelung in § 70 Abs. 1 i.V.m. § 17a Abs. 2 Satz 3 GVG über die Verweisung bei sachlicher oder örtlicher Unzuständigkeit einem negativen Kompetenzkonflikt vorbeugen. Das Gericht, das sich für unzuständig erklärt, verweist den Rechtsstreit bindend und unanfechtbar an das FG, welches das verweisende FG als zuständig ansieht oder durch einen feststellenden Beschluss, in dem die Zuständigkeit geleugnet und eine Bindung an einen vorangegangenen Verweisungsbeschluss – ausnahmsweise – verneint wird³. Gleichwohl können sich zwei angerufene FG wechselseitig für unzuständig erklären und dementsprechend den Rechtsstreit jeweils an das andere FG verweisen⁴. Unerheblich ist, ob die Verweisungsbeschlüsse rechtens sind⁵; denn § 39 dient der Wahrung eines lückenlosen Rechtsschutzes. Ein lückenhafter Rechtsschutz droht aber auch dann, wenn sich ein FG zu Unrecht für unzuständig erklärt und das andere FG die Übernahme der Sache verweigert⁶.
- 90 Auch wenn diese Beschlüsse an sich gegen § 17a Abs. 2 Satz 3 GVG verstoßen, sind sie gleichwohl grds. wirksam. Gerade deshalb muss der BFH über die Zuständigkeit entscheiden, um einen lückenlosen Rechtsschutz zu gewährleisten.

1 BFH v. 10.11.2010 – XI R 79/07, BStBl. II 2011, 311 = BFHE 231, 373; v. 17.1.2009 – X S 42/08, BFH/NV 2009, 780; v. 27.1.2009 – X S 43/08, juris; v. 25.1.2005 – I R 87/04, BStBl. II 2005, 575 = BFHE 209, 9; v. 20.12.2004 – VI S 7/03, BStBl. II 2005, 573 = BFHE 209, 1, dazu Steinhauß, jurisPR-SteuerR 28/2005 Anm. 6; v. 9.11.2004 – V S 21/04, BStBl. II 2005, 101 = BFHE 207, 511, dazu Anm. Schlüssel, AO-StB 2005, 39; v. Beckerath in Beermann/Gosch, Rz. 23.

2 BFH v. 22.2.2007 – VI S 11/06, BFH/NV 2007, 1162.

3 BFH v. 10.2.2012 – VI S 10/11, BFH/NV 2012, 771: Voraussetzung ist, dass der Finanzrechtsweg zulässig ist; ebf. v. 26.8.2008 – VI B 68/08, BFH/NV 2008, 2037; bei Verletzung des rechtlichen Gehörs: BFH v. 27.1.2009 – X S 42/08, BFH/NV 2009, 780; v. 27.1.2009 – X S 43/08, juris; v. 20.3.1995 – IX S 5/94, BFH/NV 1995, 907; v. 25.3.1993 – I S 4/93, BFH/NV 1993, 676; ferner BFH v. 20.12.2004 – VI S 7/03, BStBl. II 2005, 573 = BFHE 209, 1, dazu Steinhauß, jurisPR-SteuerR 28/2005 Anm. 6, m.w.N.; BVerwG v. 27.6.2013 – 8 AV 2/12, juris, m.w.N.; BGH v. 27.8.2013 – X ARZ 425/13, NJW-RR 2013, 1398, m.w.N.: grds. bindend; v. 19.2.2013 – X ARZ 507/12, NJW-RR 2013, 764; BSG v. 18.7.2012 – B 12 SF 5/12 S, juris; v. 21.2.2012 – B 12 SF 7/11 S, juris: Verletzung des rechtlichen Gehörs nur zu berücksichtigen, wenn vorher Anhörungsrüge erhoben worden ist; v. 28.2.2011 – B 12 SF 10/10 S, juris, zu § 58 Abs. 1 Nr. 4 SGG; v. 3.12.2010 – B 12 SF 7/10 S, juris; v. 10.3.2010 – B 12 SF 2/10 S, juris; v. 9.3.2010 – B 12 SF 1/10 S, juris; v. 3.12.2009 – B 12 SF 18/09 S, juris; v. Beckerath in Beermann/Gosch, Rz. 23; Bier in Schoch/Schneider/Bier, § 53 VwGO Rz. 11 und 11a; dagegen Kraft in Eyermann¹³, § 53 VwGO Rz. 10 und 11.

4 BFH 20.3.1995 – IX S 5/94, BFH/NV 1995, 907; Bier in Schoch/Schneider/Bier, § 53 VwGO Rz. 11a.

5 BFH v. 20.3.1995 – IX S 5/94, BFH/NV 1995, 907; v. 25.3.1993 – I S 4/93, BFH/NV 1993, 676 (677).

6 BFH v. 25.3.1993 – I S 4/93, BFH/NV 1993, 676 (677); Dumke in Schwarz, Rz. 5.

Bei einem negativen Kompetenzkonflikt ist ein **Antrag** auf Bestimmung des zuständigen Gerichts allerdings unabhängig davon **zulässig**, ob die Sache an eines der über die Zuständigkeit streitenden Gerichte bindend verwiesen worden ist. Das gilt jedenfalls dann, wenn dieser Konflikt gerade die Frage der Unverbindlichkeit des Verweisungs- oder des Rückverweisungsbeschlusses betrifft¹. Eine wesentliche Funktion des § 39 Abs. 1 Nr. 4 besteht gerade in der Entscheidung darüber, welcher von – zumeist – mehreren Verweisungsbeschlüssen als bindend zu behandeln ist und daher die Zuständigkeit des damit angesprochenen Gerichts begründet. Würde die Bindungswirkung des vorangegangenen Verweisungsbeschlusses als Zulässigkeitsfrage beurteilt, käme es letztlich dennoch zu einer sachlichen Entscheidung über die Zuständigkeit durch das übergeordnete Gericht, dann freilich nicht auf dem Wege der rechtlichen Zuordnung des Streitgegenstands, sondern auf dem Umweg über die Bejahung der Bindungswirkung in einem angeblich unzulässigen Anrufungsverfahren. Dieser Unterschied in den Entscheidungsgrundlagen rechtfertigt indes nicht die Unterscheidung zwischen Sach- und Prozessentscheidung im Verfahren der Gerichtsstandbestimmung, der im Hauptsacheverfahren eine ganz andere Bedeutung zukommt.

Ebenfalls kann ein negativer Kompetenzkonflikt eintreten, wenn das angewiesene FG die Bindungswirkung eines Verweisungsbeschlusses verneint und seinerseits an das verweisende FG **zurückverweist**² oder an ein drittes FG **weiter verweisen** will³. Dies kann auch durch einen **feststellenden Beschluss**, in dem das angewiesene Gericht seine Zuständigkeit leugnet, und zwar unter Anwendung der Voraussetzungen, unter denen ausnahmsweise eine Bindungswirkung an den vorausgegangenen Verweisungsbeschluss des verweisenden Gerichts verneint wird⁴, oder durch ein klageabweisendes **Prozessurteil** geschehen⁵.

Da der BFH in diesem Fall keine konstitutive Auswahl i.S. des § 39 Abs. 1 trifft, sondern lediglich die bestehende Rechtslage klarstellt, passt die Vorschrift ei-

1 So BSG v. 25.2.1999 – B 1 SF 9/98 S, SGB 2000, 141, unter Aufgabe von BSG v. 8.4.1980 – 1 S 9/79, SozR 1500 § 98 Nr. 1; ebenso BGH v. 8.2.1978 – IV ARZ 14/78, FamRZ 1978, 232; v. 10.12.1987 – I ARZ 809/87, BGHZ 102, 338.

2 BFH v. 25.3.1993 – I S 4/93, BFH/NV 1993, 676 (677); BGH v. 10.12.1987 – I ARZ 809/96, BGHZ 102, 338 (340); ferner Ziekow in Sodan/Ziekow³, § 53 VwGO Rz. 17, nach dem das BVerwG in der den Bestimmungsantrag als unstatthaft zurückweisenden Entscheidung ebenfalls deklaratorisch feststellen müsse, ob der erste Verweisungsbeschluss bindend ist oder wegen schwerwiegender Rechtsverstöße keine Bindungswirkung entfaltet und dieses zuständig ist; vgl. BAG v. 13.11.1996 – 5 AS 11/96, BB 1997, 320, m.w.N. zur Bindungswirkung; ferner v. 11.11.1996 – 5 AS 12/96, DB 1997, 184, m.w.N.

3 Vgl. § 17a Abs. 2 GVG i.V.m. § 70 Satz 1 FGO; v. Beckerath in Beermann/Gosch, Rz. 26; Koch in Gräber⁷, Rz. 7 BGH v. 22.2.1978 – IV ARZ 10/78, NJW 1978, 888; BVerwG v. 15.7.2010 – 3 AV 1/10, juris; v. 22.8.1988 – 1 ER 401/88, NVwZ-RR 1989, 506 (507); v. 5.3.1993 – ER 400/93 NJW 1993, 3087. Hingegen genügt nicht eine bloße Unzuständigkeitsklärung zu dem Zweck, sich der bereits eingetretenen Bindungswirkung des Verweisungsbeschlusses zu entziehen, BVerwG v. 8.11.1994 – 9 AV 1/94, NVwZ 1995, 372 = NJW 1995, 1692, wohl aber die Leugnung der Zuständigkeit und die Verneinung der Bindung, vgl. BVerwG v. 22.8.1988 – wie zuvor; Bornkamm, NJW 1989, 2713 (2719). In der bloßen Anrufung des höheren Gerichts liegt indessen noch nicht eine solche Entscheidung, vgl. Bier in Schoch/Schneider/Bier, § 53 VwGO Rz. 11a.

4 Brandis in Tipke/Kruse, Rz. 6.

5 Roth in Stein/Jonas²², § 36 ZPO Rz. 43; Vollkommer in Zöller³⁰, § 36 ZPO Rz. 24.

gentlich nicht auf diese Fallgestaltung¹. Deshalb ist es auch ohne Bedeutung, ob eines der beiden an dem vermeintlichen Kompetenzkonflikt beteiligten FG für den Rechtsstreit überhaupt zuständig ist, wie es an sich § 39 Abs. 1 Nr. 4 vom Wortlaut her verlangt.

- 93 **Keine ausreichenden Unzuständigkeitserklärungen** stellen hingegen bloße interne Aktenvermerke dar, nicht mitgeteilte Verweisungen oder Rückgabeverfügungen oder die Rücksendung der Akten unter nicht mitgeteilter Ablehnung der Übernahme des Verfahrens².
- 94 Einstweilen frei.

b) Entscheidung des BFH

- 95 Auch im Fall eines negativen Kompetenzkonflikts werden – wie bei Nr. 3 – zwei von einander abweichende rechtskräftige Entscheidungen zur Frage der Zuständigkeit vorausgesetzt³. Ebenfalls wie bei Nr. 3 **schließt** eine bereits ergangene rechtskräftige **Sachentscheidung die Anwendung der Nr. 4 aus**⁴.
- 96 An sich könnte der Kläger nunmehr vor dem tatsächlich zuständigen FG erneut Klage erheben⁵. Da die Wirkungen der Rechtshängigkeit, § 66, jedoch nicht bestehen bleiben, werden fristgebundene Klagen i.d.R. – sofern nicht die Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung nach § 56 vorliegen – nach § 47 Abs. 1 verfristet sein.
- 97 Bei der Zuständigkeitsbestimmung hat der BFH jedoch seinerseits die **Bindungswirkung** eines Verweisungsbeschlusses **zu beachten**⁶. Für die Beachtung der Bindungswirkung spricht, dass anderenfalls § 70 Satz 1 i.V.m. § 17a Abs. 2 Satz 3 GVG i.Erg. leer liefe. Denn ein Gericht, an das der Rechtsstreit rechtskräftig verwiesen worden ist, würde mittels bewusster Missachtung dieser Bindungswirkung die Entscheidung des verweisenden Gerichts durch den BFH nochmals vollständig überprüfen lassen können. Der BFH wird deshalb im Regelfall das FG für zuständig erklären, an welches der Rechtsstreit zuerst verwie-

1 So ebenfalls Ziekow in Sodan/Ziekow³, § 53 VwGO Rz. 17.

2 BGH v. 29.1.1992 – XII ARZ 1/92, NJW-RR 1992, 578; Roth in Stein/Jonas²², § 36 ZPO Rz. 43; Patzina in MünchKomm.⁴, § 36 ZPO Rz. 36 und 39.

3 BFH v. 27.1.2009 – X S 42/08, BFH/NV 2009, 780; v. 20.3.1995 – IX S 5/94, BFH/NV 1995, 907; v. 25.3.1993 – I S 4/93, BFH/NV 1993, 676; BGH v. 4.7.1979 – IV ARZ 32/79, BB 1979, 1530; Brandis in Tipke/Kruse, Rz. 6.

4 BVerwG v. 20.5.1960 – VI ER 400/58/5, NJW 1960, 1541; BGH v. 10.10.1979 – IV ARZ 52/79, NJW 1980, 191, dazu Hohloch, JuS 1980, 612; Koch in Gräber⁷, Rz. 5 und 6; v. Beckerath in Beermann/Gosch, Rz. 25.

5 Brandis in Tipke/Kruse, Rz. 6; v. Beckerath in Beermann/Gosch, Rz. 26.

6 BFH v. 26.8.2008 – VI B 68/08, BFH/NV 2008, 2036; v. 25.3.1993 – I S 4/93, BFH/NV 1993, 676 (677) m.umf.N.; BVerwG v. 8.11.1994 – 9 AV 1/94, NVwZ 1995, 372; v. 22.11.1973 – VIII ER 400/73, Buchholz 310 § 53 VwGO Nr. 7; v. 5.3.1993 – ER 400/93, NJW 1993, 3087; v. 8.11.1994 – 9 AV 1/94, NVwZ 1995, 372 = NJW 1995, 1692; BGH v. 13.11.1996 – XII ARZ 17/96, NJW 1997, 869; BAG v. 13.11.1996 – 5 AS 11/96, BB 1997, 320 m.w.N.; Bier in Schoch/Schneider/Bier, § 53 VwGO Rz. 11a; Ziekow in Sodan/Ziekow³, § 53 VwGO Rz. 17; Kraft in Eyer mann¹³, § 53 VwGO Rz. 11.

§ 71 Abs. 1, demzufolge die Klageschrift dem Beklagten – ggf. unter Fristsetzung – von Amts wegen mit der Aufforderung zur Äußerung zuzustellen ist (s. dazu § 71 Rz. 11 f.), geht den in § 77 Abs. 1 Satz 2 und 4 enthaltenen Regelungen vor. 22

§ 79 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 sowie § 79b ergänzen, konkretisieren und verschärfen die in § 77 enthaltenen Anforderungen. Das Gericht kann den Beteiligten die Ergänzung und Erläuterung der eingereichten vorbereitenden Schriftsätze aufgeben (s. dazu § 79 Rz. 33 und Rz. 65 f.). Darüber hinaus wird die bloße Soll-Vorschrift des § 77 zum Einreichen von Schriftsätzen zur sanktionsbewehrten Verpflichtung, wenn das Gericht z.B. nach § 79b vorgeht und dem Kläger eine Frist zur Angabe von Tatsachen setzt. 23

Einstweilen frei.

24–29

V. Schriftliche Vorbereitung der mündlichen Verhandlung (Absatz 1)

1. Einreichung vorbereitender Schriftsätze durch die Beteiligten (Absatz 1 Satz 1)

a) Beteiligte

Beteiligte i.S. des § 77 sind alle diejenigen, die gem. § 57 Beteiligte des Verfahrens **sind** (s. dazu § 57 Rz. 8 f.), d.h. der (die) **Kläger(in/nen)**, das **Finanzamt** und auch der (die) **Beigeladene(n)**. Es kommt nicht darauf an, ob die Voraussetzungen einer einfachen oder einer notwendigen Beiladung (s. zur Abgrenzung § 60 Rz. 31 f.) vorliegen. 30

Beigeladene (s. Rz. 30) haben nur **Anspruch auf die Übermittlung der Schriftsätze** (s. Rz. 33 f.), **die nach der Beiladung eingegangen sind**; denn erst dann haben sie die Stellung eines Beteiligten i.S. des § 77¹. Über den bisherigen Stand des Verfahrens können (müssen) sie sich durch die Wahrnehmung ihres Rechts auf Akteneinsicht gem. § 78 (s. dazu § 78 Rz. 40 f.) informieren². **Das Gleiche gilt**, wenn durch eine **Verbindung nach § 73** (s. dazu § 73 Rz. 13 f.) mehrere Verfahren zusammengefasst werden³. 31

Einstweilen frei.

32

b) Vorbereitende Schriftsätze

In den (die mündliche Verhandlung) **vorbereitenden Schriftsätzen i.S. des § 77 Abs. 1 Satz 1** sollen die Beteiligten (soweit noch nicht geschehen) über die Klageschrift hinaus die nach ihrer Ansicht **entscheidungserheblichen Sach- und Rechtsfragen** so vollständig **darlegen**, dass sich für das Gericht und die anderen Beteiligten ein abschließendes Bild ergibt⁴. 33

Da § 77 zu **Form und Inhalt der vorbereitenden Schriftsätze keine Regelungen** enthält, ist auf § 155 FGO i.V.m. § 130 ZPO zurückzugreifen. Danach sol- 34

1 Z.B. BFH v. 28.8.1990 – VIII B 24/90, BFH/NV 1991, 689 (690); Brandis in Tipke/Kruse, Rz. 5; Stalbold in Beermann/Gosch, Rz. 6; Fu in Schwarz, Rz. 5.

2 Brandis in Tipke/Kruse, Rz. 5; Stalbold in Beermann/Gosch, Rz. 6; Fu in Schwarz, Rz. 5.

3 BFH v. 29.4.1988 – IX B 152/86, BFH/NV 1989, 173 (174); Brandis in Tipke/Kruse, Rz. 5; Stalbold in Beermann/Gosch, Rz. 6; Fu in Schwarz, Rz. 5.

4 S. dazu z.B. Greger in Zöller³⁰, § 129 ZPO Rz. 1 f.

len die vorbereitenden Schriftsätze die Bezeichnung der Beteiligten, des Gerichts und des Streitgegenstands, die Zahl der Anlagen, die Anträge und zu ihrer Begründung dienenden tatsächlichen Verhältnisse, die Erklärung über tatsächliche Behauptungen des Gegners, die Bezeichnung der Beweismittel und die eigenhändige Unterschrift des Beteiligten oder (soweit einer bestellt ist) des Prozessbevollmächtigten enthalten¹.

- 35 Die bei den **vorbereitenden Schriftsätzen nur obligatorische Unterschrift** ist bei den sog. **bestimmenden Schriftsätzen** Voraussetzung für deren Wirksamkeit². Bestimmende Schriftsätze sind solche, die durch eine Prozesserkklärung (z.B. Klage, Klagerücknahme oder Erledigungserklärung) unmittelbar auf das Verfahren Einfluss nehmen³.
- 36 Einstweilen frei.

2. Aufforderung zum Schriftsatz-Einreichen unter Fristsetzung (Absatz 1 Satz 2)

- 37 Der Vorsitzende (s. Rz. 61) **kann** die Beteiligten (s. Rz. 30f.) **zum Einreichen von Schriftsätzen** (s. Rz. 33f.) unter **Fristsetzung auffordern**, ohne hierzu verpflichtet zu sein⁴. Es handelt sich um eine **richterliche Frist** (s. dazu § 54 Rz. 11), die verlängert oder auch abgekürzt werden kann. Ihr Lauf beginnt (sofern nichts anderes angeordnet ist) mit der Bekanntgabe des die Frist enthaltenden Schriftstücks⁵.
- 38 Die **Nichteinhaltung** der Frist hat **keine rechtlichen Konsequenzen**⁶; § 296 ZPO ist nicht anwendbar⁷. Deshalb muss das Gericht auch das Vorbringen in einem nach **Ablauf der Frist eingehenden Schriftsatz berücksichtigen** und auf seine **Entscheidungserheblichkeit prüfen**, wenn eine Entscheidung noch nicht verkündet oder zur Zustellung herausgegeben worden ist⁸. Das **Verhalten des säumigen Beteiligten** kann auch bei grober Nachlässigkeit und der Absicht der Prozessverschleppung nur im Rahmen der **Gesamtwürdigung des Prozessstoffs berücksichtigt** werden⁹. Im Zweifelsfalle hat der Absender nachzuweisen, dass sein Schriftsatz rechtzeitig bei Gericht eingegangen ist; er trägt insoweit die Feststellungslast¹⁰.

1 Z.B. Brandis in Tipke/Kruse, Rz. 1; Stalbold in Beermann/Gosch, Rz. 6f.; zum zweckmäßigen Aufbau, s. Streck, DStR 1989, 439f.; zu den Anforderungen, s. auch Greger in Zöller³⁰, § 130 ZPO Rz. 4f.

2 Z.B. BFH v. 29.8.1969 – III R 86/68, BStBl. II 1970, 89 (90) = BFHE 97, 226; v. 15.1.1971 – III R 127/69, BStBl. II 1971, 397 (398) = BFHE 101, 475; vgl. zur Wahrung der Schriftform § 64 Rz. 29f.; § 120 Rz. 23f.; zu elektronischen Schriftsätzen s. § 52a Rz. 50f.

3 S. dazu § 64 Rz. 3f.; Greger in Zöller³⁰, § 129 ZPO Rz. 3.

4 BFH v. 11.8.1987 – VII B 165/86, BFH/NV 1988, 310; v. 1.2.2007 – IX S 17/06, BFH/NV 2007, 957; Brandis in Tipke/Kruse, Rz. 3.

5 S. dazu z.B. BFH v. 24.1.2005 – VIII B 116/03, BFH/NV 2005, 1108; v. 15.5.2009 – III B 99/08, n.v.; vgl. auch § 54 Rz. 6.

6 Z.B. Brandis in Tipke/Kruse, Rz. 4; Koch in Gräber⁷, Rz. 3; Stalbold in Beermann/Gosch, Rz. 10; Fu in Schwarz, Rz. 3.

7 Z.B. Brandis in Tipke/Kruse, Rz. 4; Fu in Schwarz, Rz. 3.

8 S. dazu i.E. BFH v. 11.12.2006 – IX B 128/06, BFH/NV 2007, 738; s. dazu auch § 90 Rz. 73.

9 Z.B. Brandis in Tipke/Kruse, Rz. 4; Koch in Gräber⁷, Rz. 3. Zur möglichen Kostenfolge s. Rz. 74.

10 Z.B. BFH v. 11.8.1987 – VII B 165/86, BFH/NV 1988, 310, 311; Koch in Gräber⁷, Rz. 3.

Das Gericht muss eine **selbst gesetzte Frist beachten**, d.h. es darf nicht vor deren Ablauf entscheiden¹, wenn es einen Verfahrensmangel vermeiden will (s. Rz. 66). **Das Gleiche gilt bei der Übersendung eines Schriftsatzes ohne Aufforderung zur Gegenäußerung**; vor einer Entscheidung ist auch hier dem Beteiligten eine angemessene Zeit einzuräumen², innerhalb derer er aus eigener Initiative eine Stellungnahme abgeben kann³. 39

Kann sich ein Beteiligter in der mündlichen Verhandlung zu einem ihm **nicht rechtzeitig vor dem Termin mitgeteilten Vorbringen** des Gegners **nicht erklären**, kann ihm das Gericht (auf seinen Antrag) gem. § 155 i.V.m. § 283 ZPO⁴ eine Frist zur Stellungnahme einräumen (sog. **nachgereichter Schriftsatz**) und gleichzeitig einen Termin zur Verkündung einer Entscheidung anberaumen (s. dazu § 93 Rz. 45). Eine innerhalb der Frist eingegangene Erklärung muss das Gericht berücksichtigen; bei einer verspätet eingegangenen Erklärung ist es ihm frei gestellt (vgl. § 155 FGO i.V.m. § 283 Satz 2 ZPO). 40

Einstweilen frei.

41–42

3. Beifügung von Schriftsatz-Abschriften (Absatz 1 Satz 3)

Dem von einem Beteiligten (s. Rz. 30f.) eingereichten vorbereitenden Schriftsatz (s. Rz. 33f.) ist für den (die) anderen Beteiligten jeweils eine **Abschrift** (nach heutigem Verständnis ein **Ausdruck oder eine Fotokopie**)⁵ **des Schriftsatzes beizufügen**; für die durch einen Prozessbevollmächtigten vertretenen Beteiligten jeweils zwei⁶. Das gilt auch bei der Übermittlung per Fax⁷ (die Sendung muss dann die erforderliche Anzahl von Exemplaren umfassen), wenn der Schriftsatz nicht (wie in der Praxis üblich) nochmals per Brief (und nunmehr) mit den erforderlichen Abschriften übersandt wird (s. Rz. 73). Wird ein elektronisches Dokument (s. § 52a Rz. 50) übermittelt, sind keine Abschriften beizufügen; dies ergibt sich aus § 52a Abs. 2 Satz 2 (s. dazu § 52a Rz. 128). 43

Einstweilen frei.

44

4. Übermittlung der Schriftsätze von Amts wegen (Absatz 1 Satz 4)

Es ist **Aufgabe des Gerichts** (s. Rz. 63), die von einem Beteiligten (s. Rz. 30f.) eingereichten **Abschriften** (s. Rz. 43) seiner Schriftsätze (s. Rz. 33f.) den **anderen Beteiligten zu übermitteln** (§ 77 Abs. 1 Satz 4). Dies geschieht bei **Papierdokumenten** durch Übersendung mit einfachem Brief. Bei **elektronischen Dokumenten** ist hierzu für die Beteiligten, die an dieser Form der Kommunikation (noch) nicht teilnehmen (s. dazu § 52a Rz. 15), kostenfrei (s. Rz. 72) ein Papierausdruck zu erstellen⁸ und zu übersenden. 45

1 Z.B. BFH v. 24.1.2005 – VIII B 116/03, BFH/NV 2005, 1108; v. 25.3.2011 – III B 178/10, BFH/NV 2011, 1389; Brandis in Tipke/Kruse, Rz. 4; s. auch § 119 Rz. 198.

2 S. dazu BFH v. 1.2.2007 – IX S 17/06, BFH/NV 2007, 957: Der Senat hat auch nicht ohne angemessenes Zuwarten entschieden, sondern erst drei Wochen nachdem der Schriftsatz dem Kläger (ohne Frist zur Erwiderung) übermittelt wurde.

3 Brandis in Tipke/Kruse, Rz. 4; Stalbold in Beermann/Gosch, Rz. 11.

4 S. dazu Greger in Zöller³⁰, § 283 ZPO Rz. 2f.

5 Brandis in Tipke/Kruse, Rz. 1; Stalbold in Beermann/Gosch, Rz. 13.

6 Stalbold in Beermann/Gosch, Rz. 13.

7 Zur Schriftsatz- und Vollmachtenübermittlung per Telefax s. krit. Rößler, DStZ 1991, 693.

8 Zum in diesem Fall notwendigen Medientransfer s. § 52b Rz. 55f.

- 46 Zu übermitteln sind auch Abschriften der dem Schriftsatz **beigefügten Urkunden** (s. Rz. 50f.) und **sonstigen Anlagen** (z.B. ein Privatgutachten); **dagegen nicht Abschriften** von Schriftsätzen **ohne inhaltliche Angaben** (z.B. bloße Terminanfragen)¹. Für die mit einfachem Brief übersandten Abschriften besteht (anders als bei VA gem. § 122 Abs. 2 AO (s. § 122 AO Rz. 321f.) **keine gesetzliche Zugangsvermutung**²; bestreitet der Beteiligte den Empfang, ist eine erneute Übersendung erforderlich, um seinen Anspruch auf rechtliches Gehör zu wahren (s. Rz. 66).
- 47 Ist eine Abschrift einem Beteiligten **nicht übermittelt worden**, kann dieser unter den Voraussetzungen des § 155 FGO i.V.m. § 283 ZPO Schriftsatznachlass beantragen (s. Rz. 40).
- 48 Reicht ein Beteiligter **nach der mündlichen Verhandlung** noch **Unterlagen ein**, darf das Gericht seine Entscheidung hierauf nur stützen, wenn es sie zuvor den anderen Beteiligten zur Kenntnis und Stellungnahme zugänglich gemacht hat³.
- 49 Einstweilen frei.

VI. Befügung der in den Schriftsätzen genannten Urkunden (Absatz 2)

1. Urkunden als Anlage des Schriftsatzes (Absatz 2 Satz 1)

- 50 Nimmt ein Beteiligter in seinem vorbereitenden **Schriftsatz auf Urkunden Bezug**⁴, sind diese in **Urschrift oder** (ganz oder im Auszug) in **Abschrift** (d.h. ggf. z.B. als Fotokopie, s. Rz. 43) **beizufügen** (§ 77 Abs. 2 Satz 1). Der Begriff der Urkunde ist weit zu verstehen; er umfasst **Schrift- und Aktenstücke jeder Art**⁵. Das Gericht soll durch deren Inaugenscheinnahme abschätzen können, ob **weitere Aufklärungsmaßnahmen notwendig** sind⁶. Die Beteiligten sollen sich in der mündlichen Verhandlung zum **Inhalt der Urkunde erklären können**.
- 51 Der Beteiligte hat grds. ein **Wahlrecht**, ob er dem Schriftsatz die Urkunde im **Original** oder als **Abschrift (Ablichtung)** beifügt⁷.
- 52 Fügt der Beteiligte **Zweitausfertigungen oder Fotokopien der Urkunden nicht** bei, kann ihm das Gericht hierfür analog § 77 Abs. 1 Satz 2 (s. Rz. 37f.) eine

1 Stalbold in Beermann/Gosch, Rz. 15.

2 Stalbold in Beermann/Gosch, Rz. 15.

3 BFH v. 6.11.2007 – IX B 64/07, BFH/NV 2008, 242 (243).

4 Indem er auf ihren Inhalt verweist (Geiger in Eyermann¹³, § 86 VwGO Rz. 162). Dies kann auch indirekt oder stillschweigend erfolgen, muss aber eindeutig sein (Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann⁷², § 131 ZPO Rz. 9).

5 Geiger in Eyermann¹³, § 86 VwGO Rz. 62; Störmer in Fehling/Kastner/Störmer, NK-VerwaltungsR³, § 86 VwGO Rz. 116.

6 Dawin in Schoch/Schneider/Bier, § 86 VwGO Rz. 149.

7 GLA. BFH v. 3.6.2003 – IX R 46/00, BFH/NV 2004, 46; Stalbold in Beermann/Gosch, Rz. 17; Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann⁷², § 131 ZPO Rz. 10; a.A. Geiger in Eyermann¹³, § 86 VwGO Rz. 62; Störmer in Fehling/Kastner/Störmer, NK-VerwaltungsR³, § 86 VwGO Rz. 116; Rixen in Sodan/Ziekow³, § 86 VwGO Rz. 131: Die Vorlage der Urschrift ist der Regelfall; die Vorlage einer Abschrift oder Ablichtung reicht (nur) aus, sofern es auf das Original nicht ankommt oder dieses nicht mehr vorhanden ist.

Frist setzen¹. Diese führt jedoch – bis auf mögliche Kostennachteile (s. Rz. 70) – zu keinen Sanktionen². Die Urkunden können noch in der mündlichen Verhandlung vorgelegt werden.

Einstweilen frei.

53–54

2. Urkundenvorlage zur Einsichtnahme bei Gericht (Absatz 2 Satz 2)

Sind die Urkunden dem(n) anderen Beteiligten **bereits bekannt**³ oder **sehr umfangreich**⁴, genügt es, sie im Schriftsatz (s. Rz. 33f.) genau zu bezeichnen und den (die) anderen Beteiligten auf die Möglichkeit der **Akteneinsicht bei Gericht** zu verweisen (§ 77 Abs. 2 Satz 2).

Fehlt dieser – möglichst deutliche – **Hinweis**, fertigt die Geschäftsstelle (s. Rz. 63) auf Kosten des den Schriftsatz einreichenden Beteiligten (s. Rz. 70f.) Fotokopien zur Übermittlung (s. Rz. 45f.) an den (die) anderen Beteiligten⁵.

Für das Gericht müssen die Urkunden auch dann beigefügt werden, wenn sie dem(n) anderen Beteiligten bekannt oder sehr umfangreich sind⁶.

Bei (bereits) zu den **Steuerakten eingereichten und dort enthaltenen Urkunden und Beweismitteln** genügt es, darauf Bezug zu nehmen⁷.

Einstweilen frei.

59

VII. Verfahrensfragen

1. Maßnahmen zur Durchführung des Schriftsatz austauschs und der Urkundenvorlage

a) Entscheidungsform

Die Aufforderung zum **Einreichen von vorbereitenden Schriftsätzen** und die **Fristsetzung** gem. § 77 Abs. 1 Satz 2 (s. Rz. 37f.) kann **formlos** (durch eine entsprechende Verfügung) geschehen⁸; ein Beschluss ist nicht erforderlich. **Das Gleiche gilt** für das **Anfordern von (fehlenden) Abschriften** gem. § 77 Abs. 1 Satz 3 (s. Rz. 43) und **Urkunden** i.S. von § 77 Abs. 2 (s. Rz. 52).

1 Geiger in Eyermann¹³, § 86 VwGO Rz. 64; Störmer in Fehling/Kastner/Störmer, NK-VerwaltungsR³, § 86 VwGO Rz. 117.

2 Kommt es auf die rechtzeitige Vorlage der Urkunden an, empfiehlt sich daher das Setzen einer Ausschlussfrist nach § 79b.

3 Wozu bloßes Kennenmüssen i.S. einer grob fahrlässigen Unkenntnis nicht ausreicht (Rixen in Sodan/Ziekow³, § 86 VwGO Rz. 132; Geiger in Eyermann¹³, § 86 VwGO Rz. 63).

4 Was sich nicht nur auf die Menge, sondern auch auf die Größe der Urkunden bezieht. Die Anfertigung von mehr als 200 Kopien (einschl. Nebenabdrucke) für die anderen Beteiligten kann regelmäßig nicht erwartet werden (Geiger in Eyermann¹³, § 86 VwGO Rz. 63; Rixen in Sodan/Ziekow³, § 86 VwGO Rz. 133). Entsprechendes gilt, wenn die Urkunde nach ihrer Beschaffenheit nicht zum Kopieren geeignet ist (Geiger in Eyermann¹³, § 86 VwGO Rz. 63).

5 FG BW v. 20.7.2000, EFG 2000, 1150, rkr.

6 Brandis in Tipke/Kruse, Rz. 2; Stalbold in Beermann/Gosch, Rz. 17; Fu in Schwarz, Rz. 6.

7 Z.B. BFH v. 4.11.1999 – IV R 101/91, BFH/NV 2000, 718 (719); Fu in Schwarz, Rz. 6.

8 Brandis in Tipke/Kruse, Rz. 3; Störmer in Fehling/Kastner/Störmer, NK-VerwaltungsR³, § 86 VwGO Rz. 113.

b) Zuständigkeit

- 61 Zuständig für die **Aufforderung zum Einreichen von Schriftsätzen** und (ggf.) die **Fristsetzung** (s. Rz. 37f.) gem. § 77 Abs. 1 Satz 2 ist der **Vorsitzende oder** beim Kollegialgericht (Senat) **der** mit der Vorbereitung des Verfahrens betraute **Berichterstatter**¹.
- 62 Ist der Rechtsstreit beim FG auf einen **Einzelrichter** übertragen (vgl. § 6), hat dieser die genannten (s. Rz. 61) Rechte. **Das Gleiche gilt** für den **sog. konsentierten Einzelrichter** i.S. des § 79a Abs. 3 oder Abs. 4.
- 63 Der **Austausch der Schriftsätze** (einschl. etwaiger Anlagen) sowie – wenn diese fehlen – das **Anfertigen von Zweitschriften** (s. Rz. 70f.) ist Aufgabe der **Geschäftsstelle** des im Gericht für das Verfahren zuständigen Senats² und erfolgt formlos, indem diese die entsprechenden Maßnahmen durchführt. Dem im (vorbereitenden) Verfahren zuständigen Richter (s. Rz. 61f.) bleibt es (natürlich) unbenommen, im Rahmen seiner Prozessförderungsmaßnahmen auch den Schriftsatsaustausch zu verfügen³.
- 64 Einstweilen frei.

2. Rechtsmittel

- 65 Die **Aufforderung** des Gerichts (s. Rz. 60f.) zum **Einreichen vorbereitender Schriftsätze** und (ggf.) die **Fristsetzung** (s. Rz. 37f.) sowie deren **Verlängerung oder Verkürzung** und natürlich auch die **Ablehnung** einer Verlängerung oder Verkürzung sind als **unselbständige Verfahrenshandlungen** gem. § 128 Abs. 2 (s. dazu § 128 Rz. 81f.) nicht gesondert mit der Beschwerde anfechtbar⁴.
- 66 Der – von der Maßnahme (s. Rz. 65) – betroffene Beteiligte⁵ kann jedoch **im Rahmen seines gegen das Urteil gerichteten Rechtsmittels** (s. dazu Vor §§ 115–134 Rz. 3f.) (Revision oder NZB) als **Verfahrensmangel**⁶ gem. § 76 Abs. 1 eine **unzureichende Sachverhaltsaufklärung**⁷ und/oder insb. gem. § 96 Abs. 2 die **Verletzung seines Anspruchs auf rechtliches Gehör** (z.B. wegen einer *unangemessen kurzen Fristsetzung*⁸, einer Entscheidung *ohne angemessenes Zuwarten* auf eine mögliche Gegenäußerung (s. dazu § 96 Rz. 241f.) oder wegen der *unterlassenen Übersendung eines Schriftsatzes* mit entscheidungserheblichen

1 GLA. Brandis in Tipke/Kruse, Rz. 3; Koch in Gräber⁷, Rz. 3; Stalbold in Beermann/Gosch, Rz. 10; Fu in Schwarz, Rz. 3; a.A. Geiger in Eyermann¹³, § 86 VwGO Rz. 58: An die Versäumung der Frist werden keine Rechtsfolgen geknüpft. Daher muss die Fristsetzung nicht vom Richter unterschrieben sein. Es genügt eine Unterzeichnung durch Mitarbeiter der Geschäftsstelle im richterlichen Auftrag.

2 Brandis in Tipke/Kruse, Rz. 5; Koch in Gräber⁷, Rz. 4; Dawin in Schoch/Schneider/Bier, § 86 VwGO Rz. 148.

3 S. dazu BFH v. 22.9.1999 – VII B 172/99, BFH/NV 2000, 337.

4 Z.B. BFH v. 3.7.1970 – III R 72/68, BStBl. II 1970, 853 (855) = BFHE 100, 160.

5 Z.B. BFH v. 3.7.1970 – III R 72/68, BStBl. II 1970, 853 (855) = BFHE 100, 160.

6 Z.B. BFH v. 3.7.1970 – III R 72/68, BStBl. II 1970, 853 (855) = BFHE 100, 160; Brandis in Tipke/Kruse, Rz. 3; Koch in Gräber⁷, Rz. 3; Stalbold in Beermann/Gosch, Rz. 20; Fu in Schwarz, Rz. 3; Bartone in Kühn/v. Wedelstädt²⁰, Rz. 2.

7 Z.B. BFH v. 3.7.1970 – III R 72/68, BStBl. II 1970, 853 (855) = BFHE 100, 160.

8 GLA. Brandis in Tipke/Kruse, Rz. 3; Stalbold in Beermann/Gosch, Rz. 20; Bartone in Kühn/v. Wedelstädt²⁰, Rz. 2.