

Hübschmann · Hepp · Spitaler

Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung

Kommentar

Begründet von Dr. Dr. Walter Hübschmann
Senatspräsident des BFH

Prof. Dr. Armin Spitaler
Universität zu Köln

Ernst Hepp
Ministerialdirigent im
Bayerischen Finanzministerium

Erstverfasser Prof. Dr. Hartmut Söhn
Universität Passau

Prof. Dr. Bernd Heuermann
Vors. Richter am BFH

Europäisches Abgabenrecht und Abgaben- verfahrensrecht (UZK Band XV)

Erstverfasser Prof. Dr. Hans-Michael Wolfgang
Universität Münster

Autoren siehe nächste Blätter

www.otto-schmidt.de/hhsp

ottoschmidt

Hübschmann · Hepp · Spitaler

Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung

Kommentar

237. Lieferung (Mai 2016)

Redaktionsschluss (s. Fußleiste der einzelnen Blätter) März 2016

Die Lieferung enthält 720 Seiten.

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!

mit dieser Lieferung wird die umfangreiche Kommentierung des **§ 3 AO** auf den neuesten Stand gebracht (Prof. Dr. WERNSMANN). **§ 3** enthält **Begriffsbestimmungen** über die Steuern, Realsteuern, Einfuhr- und Ausfuhrabgaben nach dem Zollkodex der Union sowie steuerliche Nebenleistungen und regelt die **Ertragsberechtigung hinsichtlich steuerlicher Nebenleistungen**. Einzuarbeiten waren die Umstellung vom Zollkodex auf den Zollkodex der Union sowie neue Rspr. und Literatur. Einen thematischen Schwerpunkt der Neubearbeitung bildet – ausgehend von einer Entscheidung des BVerwG zur Kampfhundesteuer – die Diskussion, unter welchen Voraussetzungen von einer verfassungswidrigen erdrosselnden Steuer auszugehen ist. Ausführlich behandelt wird ferner die Qualifizierung des Rundfunkbeitrags als echter Beitrag im finanzverfassungsrechtlichen Sinne; es handelt sich kompetenziell nicht um eine Steuer. Auch die materiellen verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Erhebung von Beiträgen sieht die Kommentierung – ebenso wie die bislang vorliegende Rspr. insb. der Landesverfassungsgerichte – eingehalten.

§ 19 AO, der die **örtliche Zuständigkeit für die ESt/VSt natürlicher Personen** regelt, wurde unter Berücksichtigung neuer Gesetzesbestimmungen, der neuesten Rechtsprechung und neuer Verwaltungsanweisungen gründlich überarbeitet (Dr. SUNDER-PLASMANN). Dabei war nicht nur auf die (nachgeholte) verfahrensrechtliche Gleichstellung von in Lebenspartnerschaft lebenden Stpfl. und Eheleuten, sondern auch auf die einschlägigen Auswirkungen des neuen **§ 180 Abs. 1 Satz 2 AO** einzugehen. Ferner war die neue Rspr. zu würdigen, die z.T. durchaus auch Anlass zur Kritik bot.

Vollständig überarbeitet und aktualisiert wurde **§ 122 AO**. Der Vorschrift kommt in der Rechtswirklichkeit eine herausragende Bedeutung zu, stellt sich doch bei jedem VA die Frage, ob er **durch seine Bekanntgabe wirksam geworden** und die **Einspruchsfrist in Lauf geraten** ist. Die umfangreiche Rspr. zu der Norm wurde eingehend aufbereitet. Die Darstellung der Grundlagen wie auch einer

Vielzahl von Beispielen und Einzelfragen gibt dem Rechtsanwender eine Hilfe zur Lösung auch des „fremden Falles“ an die Hand (Prof. Dr. MÜLLER-FRANKEN).

Mit der vorliegenden Ergänzungslieferung werden die Vorbemerkungen zu den Verjährungsvorschriften (**Vor §§ 169–171 AO**) und die Kommentierung der **§§ 169 und 170 AO** auf den neuesten Stand der Rspr., der Verwaltungsauffassung und der Literatur gebracht (Dr. BANNIZA). Erstmals kommentiert ist auch die durch Gesetz vom 22.12.2014 erfolgte Neufassung des § 170 Abs. 6, die eine besondere **Anlaufhemmung für die Steuer auf Kapitalerträge aus Drittstaaten** enthält, die nicht im Wege des automatischen Informationsaustauschs mitgeteilt werden. Sie ermöglicht für einen deutlich längeren Zeitraum als bisher die Durchsetzung des Steueranspruchs auf ausländische Kapitalerträge, die den Finanzbehörden nicht selten verschwiegen werden und deren Besteuerung in der Vergangenheit daher häufig der Eintritt der Festsetzungsfrist entging.

Die Vorbemerkungen zu **§§ 249–346 AO** wurden aktualisiert und neu überarbeitet (PD Dr. HUMMEL). Besonderer Wert wurde dabei auf das **Verhältnis der Vollstreckung nach den Vorschriften der Abgabenordnung zu denen der Zivilprozessordnung** gelegt. Einen weiteren Schwerpunkt stellen die Ausführungen über das **Verhältnis des Vollstreckungsrechts zum Verfassungsrecht** dar.

Die Erläuterungen zu den **§§ 252–254 AO** (Prof. Dr. JATZKE) befassen sich mit den **Begriffen des Vollstreckungsgläubigers und des Vollstreckungsschuldners** sowie mit den Voraussetzungen der Zwangsvollstreckung, insb. mit dem **Leistungsgebot**. Dabei wird auch die Vollstreckung von Einfuhrabgaben und ausländischen Steuerschulden angesprochen. Änderungen der Vollstreckungsanweisung und Vollziehungsanweisung waren zu berücksichtigen. Zudem werden die Rechtsbehelfsmöglichkeiten gegen ein rechtswidriges Leistungsgebot und gegen das Fehlen einer Vollstreckungsvoraussetzung aufgezeigt.

Die Kommentierung der in der Mobiliarvollstreckung wichtigen **Pfändungsschutztatbestände** des **§ 295 AO** wurde überarbeitet (Dr. MÜLLER-EISELT). Neben der neuesten Rspr. der Finanzgerichte wurden dabei insb. auch aktuelle Entscheidungen der Zivilgerichte zu den durch die Vorschrift in Bezug genommenen Schutztatbeständen der **§§ 811–813 ZPO** berücksichtigt. Hingewiesen wird ferner auf die durch den **Entwurf eines Gesetzes zur Neustrukturierung und Modernisierung des Pfändungsschutzes (GNeuMoP)** beabsichtigte Neufassung der antiquierten Tatbestände des **§ 811 Abs. 1 ZPO**. Dieser Gesetzesentwurf ist über den Bundesrat in das Gesetzgebungsverfahren der laufenden Legislaturperiode erneut eingebracht, aber bislang noch nicht behandelt worden.

Die Kommentierung des **§ 351 AO** wurde wieder auf den neuesten Stand gebracht. Insb. war umfangreich neue Rspr. einzuarbeiten (SIEGERS).

Die im Steuerprozess geltende Vorschrift des **§ 74 FGO** nennt die Voraussetzungen, unter denen das Gericht die Entscheidung eines Rechtsstreits ganz oder zum Teil aussetzen kann. Die Kommentierung wurde vollständig überarbeitet (THÜRMER) und ist damit auf dem neuesten Stand. Sie berücksichtigt die bis zum Redaktionsschluss veröffentlichte einschlägige Rspr. und Literatur und setzt sich mit ihr auseinander.

Durch das **Gesetz zur Neuorganisation der Zollverwaltung** vom 3.12.2015 (BGBl. I 2015, 2178) ist die Zollverwaltung grundlegend umstrukturiert worden.

An der Spitze steht seit dem 1.1.2016 eine neu eingerichtete Generalzolldirektion mit Sitz in Bonn. In diese Behörde, die als Bundesoberbehörde errichtet wurde, sind integriert worden die früheren Bundesfinanzdirektionen (die aber als Standorte erhalten bleiben), das Zollkriminalamt und das Bildungs- und Wissenschaftszentrum der Bundesfinanzverwaltung. Die Neuorganisation hat grundlegende Änderungen des **FVG** nach sich gezogen, die in den überarbeiteten Kommentierungen berücksichtigt worden sind (SCHMIESZEK). Darüber hinaus sind Regelungen, die durch Zeitablauf gegenstandslos geworden waren, aufgehoben oder ersetzt worden.

Ihr Lektorat
Verlag Dr. Otto Schmidt

stimmung des Steuertarifs (s. auch § 4 Rz. 490)¹ z.B. für die Einführung der Luftverkehrsteuer und der Stromsteuer und die Erhöhung der Energiesteuer (früher: Mineralölsteuer)². Nur die konkrete Ausgestaltung dieser Steuern (das „Wie“) kann dann noch problematisch sein³.

d) Erdrosselungs-„Steuer“

Erdrosselnde (konfiskatorische) „Steuern“ sind dazu bestimmt, das belastete Verhalten zu unterbinden (zum Ganzen s. auch § 4 Rz. 548 ff.). Da sie keinerlei Abgabeaufkommen generieren, dienen sie nicht der Erzielung von Einnahmen und sind somit **keine Steuern**. Auf Art. 105 GG kann die Gesetzgebungskompetenz folglich nicht gestützt werden⁴. Auf die Sachgesetzgebungskompetenzen (Art. 70 ff. GG) kann das faktische Verbot ebenfalls nicht gestützt werden, weil insoweit ein **Formenmissbrauch** des Staates⁵ und damit auch ein Verstoß gegen das Gebot der Normenwahrheit (s. § 4 Rz. 689 f.) vorliegt.⁶ Hier wird ein ordnungsrechtliches Verbot in die Form einer Steuernorm gekleidet.

Der Gesetzgeber ist gehalten, den erstrebten Erfolg mit den Mitteln (und in den Grenzen) des Ordnungsrechts zu verwirklichen.

Als Steuer ist eine solche Belastung nicht nur wegen des Verstoßes gegen Kompetenznormen, sondern auch wegen Grundrechtsverletzungen **verfassungswidrig**. Sie verstößt dann, wenn sie die Ausübung eines Berufs unterbindet, gegen Art. 12 Abs. 1 GG. Eine die Berufsausübung übermäßig belastende Abgabe weist eine „objektiv berufsregelnde Tendenz“ auf und ist darum an Art. 12 Abs. 1 GG zu messen⁷. Wenn eine solche Steuer die Privatnützigkeit einmal erworbenen Eigentums und die grundsätzliche Verfügungsbefugnis über einmal geschaffene vermögenswerte Rechtspositionen beseitigt, liegt eine „konfiskatorische“ Steuer

1 BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (271); v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95); v. 29.10.1999 – 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101, 132 (138); v. 10.11.1999 – 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151 (155); v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BVerfGE 107, 27 (47); v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (30); v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (29); v. 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (19); Wernsmann, NJW 2000, 2078 (2079).

2 Papier in Maunz/Dürig, Art. 14 GG Rz. 177; Wernsmann, Verhaltenslenkung, S. 390.

3 Sehr großzügig bei der verfassungsrechtlichen Überprüfung der Ausgestaltung BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99 und 905/00, BVerfGE 110, 274 (299); krit. Wernsmann, NVwZ 2004, 819 ff.; s. zur verfassungsgemäßen Ausgestaltung der LuftverkehrSt. BVerfG v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350.

4 BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (117 f.); s. auch Wernsmann, DVBl. 2015, 1085 (1086).

5 So BVerfG v. 22.5.1963 – 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147 (161); v. 17.7.1974 – 1 BvR 51 u.a./69, 1 BvL 16 u.a./72, BVerfGE 38, 61 (81); Wieland, DStJG 24 (2001), S. 29 (32).

6 Vgl. Wernsmann, DStJG 35 (2012), S. 95 (100). A.A. offensichtlich Pieroth in Jarass/Pieroth¹³, Art. 105 GG Rz. 20, wonach Erdrosselungssteuern als Abgaben ohne Finanzierungszweck kompetenziell grds. zulässig seien.

7 BVerfG v. 2.10.1984 – 1 BvR 419/82, BB 1985, 913; BFH v. 26.6.1984 – VII R 60/83, BFHE 141, 369 (385); v. 21.2.1990 – II B 98/89, BStBl. II 1990, 510 (513 f.).

vor, die gegen Art. 14 Abs. 1 GG¹ verstößt (zu anderen thematisch möglicherweise einschlägigen Grundrechten s. Rz. 124 a.E.). Die angebliche Steuer ist dann schon zur Einnahmeerzielung – also zur Erreichung ihres Fiskalzwecks – **ungeeignet**². Das geschützte Freiheitsrecht darf nach der Rspr. des BVerfG zudem nur so weit beschränkt werden, dass dem Stpfl. ein Kernbestand des Erfolges eigener Betätigung im wirtschaftlichen Bereich in Gestalt der grundsätzlichen Privatnützigkeit des Erworbenen und der grundsätzlichen Verfügungsbefugnis über die geschaffenen vermögenswerten Rechtspositionen erhalten bleibt³.

- 124 Nach st.Rspr. des BVerfG schützt **Art. 14 Abs. 1 GG** vor einer sog. **konfiskatorischen Besteuerung**. Darin liegt nach zutreffender Ansicht kein Widerspruch zu der These, dass das Vermögen nicht von Art. 14 Abs. 1 GG geschützt sei⁴. Die Gegenauffassung kritisiert, dass Art. 14 Abs. 1 GG nicht vor einer erdrosselnden Besteuerung schützen könne, wenn die Besteuerung ansonsten nicht einmal den Schutzbereich des Eigentums berühre⁵. Von der *Intensität* des Grundrechtseingriffs könne nicht abhängen, ob der Schutzbereich einschlägig sei⁶.

Diese Argumentation beruht indes auf einer unzulässigen **Vermengung der Belastungs- und Gestaltungswirkungen der Steuern**. Führt etwa die enorme Höhe der Steuer auf das Halten von Nachtigallen dazu, dass niemand mehr eine Nachtigall hält (und führt die Steuer daher zu einem Nullaufkommen), so geht von der „Steuer“ (genauer: der gesetzlichen Androhung der Steuer, die begrifflich mangels Aufkommenswirkung schon keine mehr ist, sondern ein Verbot) eine **verhaltensbeeinflussende Wirkung** aus; diese führt im konkreten Fall zur Aufgabe des Eigentums an den Nachtigallen. Deshalb ist in diesem Fall Art. 14 Abs. 1 GG betroffen. Mit den Belastungswirkungen (dem **Vermögensentzug**) hat dieser Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG aber nichts zu tun. Deshalb liegt kein Widerspruch vor, wenn angenommen wird, dass eine erdrosselnde Steuer gegen Art. 14 Abs. 1 GG verstoßen kann.

Zu beachten ist allerdings, dass nicht nur Art. 14 Abs. 1 GG als dasjenige Grundrecht in Betracht kommt, das vor erdrosselnden Steuern schützt: Würde nämlich nicht das Innehaben von Eigentumsrechten „erdrosselt“, sondern etwa eine bestimmte berufliche Betätigung, so läge trotz der erdrosselnden Wirkung der Steuer kein Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG, sondern in Art. 12 Abs. 1 GG vor. Würde eine bestimmte künstlerische Betätigung „erdrosselt“, so läge kein Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG, sondern in Art. 5 Abs. 3 GG vor. Würde eine be-

1 Vgl. BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153 (169); v. 17.7.1974 – 1 BvR 51, 160, 285/69, 1 BvL 16, 18, 26/72, BVerfGE 38, 61 (102); v. 15.5.1984 – 1 BvR 464/81 u.a., BVerfGE 67, 70 (88); v. 29.11.1989 – 1 BvR 1402, 1528/87, BStBl. II 1990, 479 (483); v. 5.2.2002 – 2 BvR 305, 348/93, BVerfGE 105, 17 (32); BFH v. 21.4.1977 – IV R 161–162/75, BStBl. II 1977, 512 (514); v. 13.11.1981 – III R 69/80, BStBl. II 1982, 184 (186); v. 31.7.1990 – I R 62/86, BStBl. II 1990, 1083 (1086); v. 12.12.1990 – I R 54/89, BStBl. II 1991, 427 (433).

2 Wernsmann, Verhaltenslenkung, S. 274, 384.

3 BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153 (169). Vgl. aber jetzt auch BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97.

4 Näher Wernsmann, NJW 2006, 1169 (1172f., m.w.N.).

5 So etwa Friauf, DStJG 12 (1989), S. 3 (22); Seer, FR 1999, 1280 (1283).

6 So z.B. Depenheuer in v. Mangoldt/Klein/Starck⁶, Art. 14 GG Rz. 163; Heintzen in v. Münch/Kunig⁶, Art. 105 GG Rz. 14; Ipsen in FS Badura, S. 201 (204). Vgl. auch Di Fabio in Maunz/Dürig, Art. 2 I GG Rz. 99.

stimmte journalistische Betätigung „erdrosselt“, so läge ein Eingriff in Art. 5 Abs. 1 GG vor. Dies zeigt: Nicht in jeder ein bestimmtes Verhalten erdrosselnden „Steuer“ liegt ein **Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG**; vielmehr kommt es darauf an, welches konkrete Verhalten durch die „Steuer“ auf der Ebene der Gestaltungswirkungen verhindert wird. Danach richtet sich, **welches Grundrecht thematisch einschlägig ist**. Das kann, muss aber nicht Art. 14 Abs. 1 GG sein.

Rspr.¹ und **Literatur**² schränken jedoch ein, dass eine Erdrosselungssteuer nicht schon dann vorliege, wenn ein einzelner Stpfl. sie nicht mehr tragen könne, sondern erst dann, wenn die Regelung für einen „durchschnittlichen“ Stpfl. einem faktischen Verbot nahekommt³. Eine **erdrosselnde Wirkung im Einzelfall** müsse über einen Festsetzungserlass aus Billigkeitsgründen (§ 163), über Zahlungserlass (§ 227) oder gar über den Widerruf eines rechtmäßigen Steuerverwaltungsakts (§ 131)⁴ verhindert werden.

Dem ist im Grundsatz zuzustimmen. Führt eine Steuerlast bei **typisierender und generalisierender Betrachtung** nicht dazu, dass ein Stpfl. sein grundrechtlich geschütztes Verhalten beenden bzw. eine grundrechtlich geschützte Position (z.B. Eigentum) aufgeben muss, so ist das der Besteuerung zugrunde liegende *Gesetz* verfassungskonform. Individuelle und außergewöhnliche besondere Umstände können bei der Beurteilung des abstrakt-generellen Steuergesetzes grds. nicht berücksichtigt werden. Allerdings ist ein solches Gesetz, das im Einzelfall zu übermäßigen Härten führt, nur dann verfassungsgemäß, wenn diesen individuellen Besonderheiten im *Einzelfall* Rechnung getragen werden kann⁵. Dies ist der Fall, da insb. §§ 163 und 227 **Billigkeitsmaßnahmen** ermöglichen, die übermäßige Härten im atypischen Einzelfall verhindern können.

Von einer erdrosselnden Wirkung ist außerdem dann nicht auszugehen, wenn eine normale staatliche Geldleistungspflicht die ohnehin schon angeschlagene Rentabilität eines Betriebs so verringert, dass der Inhaber zu Betriebseinschränkungen oder zur Betriebsaufgabe gezwungen wird⁶. Nahezu jede Steuer führt zu Verhaltensänderungen derer, denen die Steuer „angedroht“ wird (s. Rz. 86). Wird eine **erhöhte Hundesteuer auf Kampfhunde** erhoben, um das Halten dieser Hunde einzudämmen, werden bestimmte Personen auf dieses hoch besteuerte Verhalten verzichten, vielleicht auch aus finanziellen Gründen verzichten müssen. Dem Gesetzgeber ist es aber grds. erlaubt, erhöhte Steuersätze für Hunde bestimmter Rassen aufgrund mitverfolgter Lenkungs Zwecke zu erheben⁷. Nach dem BVerwG ist für die Beurteilung einer erdrosselnden Wirkung dabei auf den durchschnittlichen Stpfl. im Gemeindegebiet abzustellen⁸. Auch bei der Hundesteuer als Aufwandsteuer hat der Gesetzgeber die in der Vermögensver-

1 BVerwG v. 7.3.1958 – VII C 84/57, BVerwGE 6, 247 (268); BFH v. 17.11.1972 – III R 149 – 150/71, BStBl. II 1973, 163 (165) = BFHE 107, 531.

2 Papier in Maunz/Dürig, Art. 14 GG Rz. 174; Drüen in Tipke/Kruse, Rz. 17a; Tappe/Wernsmann, Öffentliches Finanzrecht, Rz. 214.

3 BVerwG v. 15.10.2014 – 9 C 8.13, BVerwGE 150, 225 (230, m.w.N.). Dort wurde eine KampfhundeSt. in Höhe von 2000 €, die in einer kommunalen Satzung festgelegt worden war, für verfassungswidrig gehalten.

4 So BVerfG v. 17.7.1974 – 1 BvR 51, 160, 285/69, 1 BvL 16, 18, 26/72, BVerfGE 38, 61 (102).

5 Vgl. auch Pieroth/Schlink/Kingreen/Poscher, Grundrechte³⁰, Rz. 12f.

6 Vgl. etwa BVerfG v. 22.5.1963 – 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147 (187).

7 BVerwG v. 15.10.2014 – 9 C 8.13, BVerwGE 150, 225 (227f.).

8 BVerwG v. 15.10.2014 – 9 C 8.13, BVerwGE 150, 225 (230).

wendung zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen¹. **Zwei Kriterien** können nach Ansicht des BVerwG zu einer **Verbotswirkung** führen: der Steigerungssatz im Verhältnis zum Steuersatz für Nichtkampfhunde und die Relation zu den durchschnittlichen Hundehaltungskosten². Andere Indizien stuft er als wenig aussagekräftig ein. Beträgt die Hundesteuer für einen Kampfhund 360 Euro statt 45 Euro jährlich, so erzwingt das allein jedenfalls nicht die Abschaffung des Tieres, zumal auch noch dessen Unterhaltskosten zu berücksichtigen sind³. Muss der Stpfl. hingegen einen Steuersatz i.H. von 2000 Euro zahlen, der sich auf das 26-fache des Hundesteuersatzes für einen Nichtkampfhund beläuft und der den durchschnittlichen Aufwand für das Halten eines solchen Hundes deutlich übersteigt, liegt eine erdrosselnde Wirkung vor⁴. Ist das Halten eines Kampfhundes gleichwohl aus steuerlicher Sicht typischerweise noch möglich, so wirkt die Kampfhundesteuer nicht erdrosselnd⁵.

Zu beachten ist schließlich, dass sich die erdrosselnde Wirkung nicht aus einer einzigen Abgabe allein ergeben muss. Auch die Kumulation von – einzeln verfassungsmäßigen – Einzelsteuern kann eine erdrosselnde Wirkung haben⁶. Dann muss der „gesetzlich ungewollte Überhang“ im Einzelfall durch Billigkeitserlass vermieden werden⁷.

- 127 Das **BVerfG** hat aus dem Verbot der Erdrosselungssteuer auch das Gebot abgeleitet, dass dem der Einkommensteuer unterworfenen Stpfl. nach Erfüllung seiner Einkommensteuerschuld von seinem Erworbenen soviel verbleiben muss, als er zur Bestreitung seines notwendigen Lebensunterhalts und – unter Berücksichtigung von Art. 6 Abs. 1 GG – desjenigen seiner Familie bedarf. Das **Existenzminimum** muss also von der Einkommensteuer verschont bleiben (ausführlich dazu s. § 4 Rz. 590 ff.)⁸. Hier kommt das Leistungsfähigkeitsprinzip in seiner auch freiheitsrechtlichen Dimension⁹ zum Tragen¹⁰. Freiheitsrechte verbieten – anders als die Gleichheitsrechte – ein bestimmtes staatliches Handeln absolut, d.h. unabhängig von einem Vergleich der belasteten Gruppe mit einer anderen Gruppe. Gleichheitsrechtlich hätte man zwar argumentieren können: Gleich Leistungsfähige sind in gleicher Höhe zu besteuern und ungleich Leistungsfähige diesen Unterschieden entsprechend ungleich. Die Schwäche einer solchen Argumentation liegt aber darin, dass man das Gebot zur einkommensteuerlichen Ver-

1 BVerwG v. 15.10.2014 – 9 C 8.13, BVerwGE 150, 225 (231 f.); s. auch BVerfG v. 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (20, m.w.N.) und Englisch in Kube u.a., Leitgedanken des Rechts II, § 190 Rz. 18. Zur Aufwandsteuer s. Rz. 393.

2 BVerwG v. 15.10.2014 – 9 C 8.13, BVerwGE 150, 225 (230).

3 Zutr. BVerwG v. 19.1.2000 – 11 C 8.99, BVerwGE 110, 265 (270 f.) (dort im Rahmen einer Rückwirkungsprüfung erörtert); s. zu den zu berücksichtigten Kosten BVerwG v. 15.10.2014 – 9 C 8.13, BVerwGE 150, 225 (232 ff.); a.A. Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht²², § 2 Rz. 11.

4 BVerwG v. 15.10.2014 – 9 C 8.13, BVerwGE 150, 225 (Ls. 3).

5 Aus diesen Gründen ist die Erhebung der HundeSt. auch bei einem Sozialhilfeempfänger verfassungsrechtlich zulässig, selbst wenn diese dazu führt, dass er sich keinen Hund leisten kann. Zutr. OVG NRW v. 8.6.2010 – 14 A 3020/08, NVwZ-RR 2010, 934, unter Aufhebung von VG Gelsenkirchen v. 16.10.2008 – 2 K 2441/07, n.v.

6 P. Kirchhof in Isensee/Kirchhof, HStR V³, § 118 Rz. 132.

7 BVerfG v. 5.4.1978 – 1 BvR 117/73, BVerfGE 48, 102 (114).

8 BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153 (169). Vgl. dazu P. Kirchhof in Isensee/Kirchhof, HStR V³, § 118 Rz. 134 ff.

9 Wernsmann, Verhaltenslenkung, S. 288 f., m.w.N.

10 Krit. dazu Eckhoff, DStR 1993, 1506 (1509 f. m. Fn. 46).

gewillkürt vertreten, dessen Vollmacht sich auf die Inempfangnahme von VA erstreckt, so ist dieser Person der VA als „Empfänger“ bekannt zu gegeben¹. Der Empfänger des VA muss im Anschriftenfeld des schriftlichen VA aufgeführt sein². Vielfach geschieht dies durch den Zusatz „z. Hd. von Herrn/Frau“³.

Adressiert die Finanzbehörde den VA zwar unzutreffend, leitet ihn jedoch 94 gleichwohl dem richtigen Adressaten zu, und ist dieser Adressat aus dem **Gesamtinhalt** des Bescheids zu erkennen, so ist der VA wirksam bekannt gegeben⁴. Entsprechendes gilt, wenn die Vertretungsverhältnisse nicht präzise angegeben sind, sich jedoch aus dem Bescheid durch **Auslegung** ergibt, für wen der VA bestimmt ist. Für die Auslegung des Inhalts eines Bescheids ist auch dessen Erläuterungsteil heranzuziehen⁵.

Einstweilen frei.

95–96

2. Die gesetzliche Regelung (Absatz 1 Satz 1)

a) „Derjenige Beteiligte, für den er bestimmt ist“

„Bestimmt“ ist der VA für die Person, für die der Inhalt seiner Regelung gedacht 97 ist, d.h. von der eine Handlung, Duldung oder Unterlassung verlangt wird⁶ oder der gegenüber eine Feststellung getroffen werden soll, seinen **Inhaltsadressaten**. Die Identität dieser Person muss sich zweifelsfrei und sicher aus dem VA ergeben; ihre Angabe ist notwendiger und unverzichtbarer Bestandteil des VA⁷ und muss ggf. durch Auslegung bestimmt werden⁸. Ist es nicht möglich, dem VA durch Auslegung klar und eindeutig zu entnehmen, für wen er bestimmt ist, so ist der VA nichtig⁹.

Ob der im Bescheid bezeichnete Inhaltsadressat des VA auch nach **materiellem** 98 **Recht der richtige Adressat** ist, spielt für die Wirksamkeit der Bekanntgabe **keine Rolle**. Richtet die Behörde den VA erkennbar gegen eine Person, die materiell-rechtlich nicht verpflichtet ist, und gibt sie dieser Person den VA bekannt, so ist der VA lediglich materiell rechtswidrig, nicht jedoch ist er nichtig¹⁰.

Einstweilen frei.

99–100

1 Förster in Koch/Scholtz⁵, Rz. 2/1.

2 BFH v. 28.11.1963 – II 103/60, HFR 1964, 126; v. 17.3.1970 – II 65/63, BStBl. II 1970, 598 (600) = BFHE 99, 96; v. 17.5.1974 – VI R 197/71, BStBl. II 1974, 648 (649) = BFHE 112, 452; Förster in Koch/Scholtz⁵, Rz. 9; Frotscher in Schwarz/Pahlke, Rz. 34.

3 BFH v. 11.12.1990 – III B 199/90, BFH/NV 1991, 314; v. 9.8.1991 – III R 169/90, BFH/NV 1992, 433 (435).

4 BFH v. 27.4.1978 – IV R 187/74, BStBl. II 1979, 89 (91) = BFHE 126, 114; Förster in Koch/Scholtz⁵, Rz. 3, 37; auch zum Folgenden.

5 BFH v. 25.2.2008 – XI B 198/06, BFH/NV 2008, 744, unter Bezugnahme auf BFH v. 19.2.1992 – II B 100/91, BFH/NV 1992, 784f.

6 BFH v. 23.11.1999 – VII R 38/99, BStBl. II 2001, 463.

7 Fritsch in Koenig³, Rz. 31.

8 BFH v. 19.2.1992 – II B 100/91, BFH/NV 1992, 784; Ratschow in Klein¹², Rz. 22.

9 Ratschow in Klein¹², Rz. 23.

10 Fritsch in Koenig³, Rz. 32.

b) „Derjenige Beteiligte, der von ihm betroffen ist“

- 101 Außerdem ist der VA auch demjenigen Beteiligten bekannt zu geben, der von dem VA „betroffen“ wird, ohne dass der VA für ihn bestimmt ist. Der Beteiligte, für den der VA bestimmt ist, ist stets und notwendig von diesem „betroffen“. Bei dem „nur“ betroffenen Beteiligten als Bekanntgabeadressaten kann es sich damit allein um eine Person handeln, die als **Dritter** betroffen ist¹; das Gesetz ist insofern ungenau formuliert. „Betroffen“ ist eine Person von einem VA dann, wenn sie an dem Rechtsverhältnis, das Gegenstand der Regelung durch den VA ist, derart beteiligt ist, dass die gegenüber dem Adressaten des Steuerbescheids getroffene Regelung auch **ihre Rechte und Pflichten** verändert². Der Dritte muss durch den VA **selbst beschwert** und **einspruchsbefugt** sein, § 350³. Es geht um Fälle, in denen der Dritte im finanzgerichtlichen Verfahren **notwendig beizuladen** wäre, § 60 Abs. 3 FGO (VA mit Doppelwirkung)⁴. Wirtschaftliche oder ideelle Interessen genügen hierfür alleine nicht, sondern notwendig ist, dass der Betroffene in einer durch das Recht geschützten Position tangiert ist⁵. Maßgebend für die Frage, ob durch den VA Rechte eines Dritten tangiert sind, ist allein das materielle Recht⁶.
- 102 Der „nur“ Betroffene muss an dem Verfahren beteiligt, d.h. **bereits** zu diesem **hinzugezogen worden sein**. Stellt sich heraus, dass ein bislang am Verfahren nicht Beteiligter durch den VA betroffen ist, hat die Behörde ihn hinzuziehen und zum Beteiligten zu machen. Die Bekanntgabe als solche ist für die Begründung der Beteiligtenstellung nicht hinreichend, da nur durch die vorherige Beteiligung die Möglichkeit eröffnet wird, Verfahrensrechte wahrzunehmen⁷.
- 103 **Unterbleibt** die Bekanntgabe des VA an den Drittbetroffenen, so hat dies für die Wirksamkeit der Bekanntgabe gegenüber dem Beteiligten **keine Bedeutung**; diesem gegenüber wird der VA mit der Bekanntgabe an ihn wirksam⁸ und kann von ihm angefochten werden⁹.
- 104–105 Einstweilen frei.

c) Spezialgesetzliche Ausnahmen

- 106 Das Gesetz kann von dem Gebot des § 122 Abs. 1 Satz 1 Ausnahmen treffen, wenn dies – Abweichung vom verfassungsrechtlich gebotenen rechtlichen Gehör

1 Güroff in Beermann/Gosch, Rz. 11; Fritsch in Koenig³, Rz. 33; Stadie, Allg. Steuerrecht, Rz. 459; Seer in Tipke/Kruse, Rz. 24.

2 BFH v. 11.11.1987 – I R 383/83, BFH/NV 1988, 418 (420).

3 FG Sa.-Anh. v. 9.3.2010 – 4 K 1254/08, EFG 2010, 1800, rkr. (unbeanstandet in BFH v. 10.5.2011 – III B 67/10, juris); Seer in Tipke/Kruse, Rz. 24; Fritsch in Koenig³, Rz. 33.

4 Güroff in Beermann/Gosch, Rz. 11 (m. Bsp.).

5 Ruffert in Knack/Henneke¹⁰, § 41 VwVfG Rz. 19; Stuhlfauth in Obermayer/Funke-Kaiser⁴, § 41 VwVfG Rz. 18; Meyer in Meyer/Borgs², § 41 VwVfG Rz. 6; v. Mutius in Krause/v. Mutius/Schnapp/Siewert, GK-SGB X 1, § 37 SGB X Rz. 12.

6 S. dazu Birkenfeld in diesem Komm., § 350 Rz. 67ff.; Leipold in diesem Komm., § 60 FGO Rz. 43 ff.

7 Stuhlfauth in Obermayer/Funke-Kaiser⁴, § 41 VwVfG Rz. 19; v. Mutius in Krause/v. Mutius/Schnapp/Siewert, GK-SGB X 1, § 37 SGB X Rz. 12; i.E. auch Meyer in Meyer/Borgs², § 41 VwVfG Rz. 7.

8 BFH v. 5.6.1991 – XI R 26/89, BStBl. II 1991, 820 (821) = BFHE 164, 546; Fritsch in Koenig³, Rz. 33.

9 BFH v. 6.7.2011 – II R 44/10, BStBl. II 2012, 5 (7); Seer in Tipke/Kruse, Rz. 24.

(Art. 19 Abs. 4 GG, s. Rz. 21) – durch hinreichend gewichtige **sachliche Gründe gerechtfertigt** ist. Eine derartige Ausnahme trifft § 32 ErbStG für die Bekanntgabe von VA an Testamentsvollstrecker, Nachlassverwalter und Nachlasspfleger. Diese Personen erfüllen als rechenschaftspflichtige Vermögensverwalter die steuerlichen Pflichten für die Erben in Ansehung des Nachlasses. Hier ist es vertretbar, den VA zur Verfahrensvereinfachung, nicht den inhaltlich betroffenen Personen, sondern dem Vertreter bekannt zu geben.

Einstweilen frei.

107–108

IV. Rechtspflicht zur Bekanntgabe (Absatz 1 Satz 1)

Das Gesetz begründet in § 122 Abs. 1 Satz 1 die **Rechtspflicht** der Finanzbehörde, den VA dem Beteiligten bekannt zu geben¹. Ob sie einen VA bekannt gibt, steht damit nicht in ihrem Ermessen².

Die Bekanntgabe ist eine notwendige Bedingung der Wirksamkeit eines VA, § 124 Abs. 1, und ihre Vornahme wirkt einer „Geheimverwaltung“ entgegen (s. Rz. 20), so dass sie aus objektiv-rechtsstaatlichen Gründen notwendig ist. Der Beteiligte kann damit grds. nicht auf die Bekanntgabe eines VA an ihn **verzichten**; das Wirksamwerden des VA sowie rechtsstaatliche Mindeststandards staatlichen Handelns stehen nicht zur Disposition des Einzelnen³; allenfalls bei den anzumeldenden Steuern kann auf die ausdrückliche Bekanntgabe einer Steuerfestsetzung verzichtet werden⁴.

Einstweilen frei.

111–112

V. Fehler bei der Bekanntgabe – Allgemeines

1. Fehlerkategorien und Fehlerfolgen

Im Zusammenhang mit der Bekanntgabe von VA kann der Finanzbehörde eine Vielzahl rechtlicher Fehler unterlaufen. Die denkbaren Bekanntgabefehler können danach im allgemeinen unterschieden werden, welche **Rechtsfolgen** mit ihnen für das Wirksamwerden des VA verbunden sind: Eine Gruppe von rechtlichen Fehlern der Bekanntgabe führt dazu, dass der VA **erst gar nicht wirksam** wird; eine andere Gruppe hat dagegen auf das Wirksamwerden des VA **keinen Einfluss**, sondern hat lediglich zur Folge, dass der VA rechtswidrig ist und angefochten werden kann.

Der VA wird erst gar nicht wirksam (erste Fehlergruppe), wenn

114

- die Bekanntgabe ohne Bekanntgabewillen der Finanzbehörde erfolgt (s. dazu Rz. 42 ff.),

¹ Fritsch in Koenig³, Rz. 2.

² Meyer in Meyer/Borgs², § 41 VwVfG Rz. 11.

³ Becker/Riewald/Koch, RAO, Bd. 2⁹, § 210 Anm. 7; Schreiber, BB 1949, 99; a.A. Seer in Tipke/Kruse, Rz. 1; Frhr. v. Scheurl, DB 1959, 1177; vgl. auch zur Unzulässigkeit eines Verzichts der Parteien auf die Zustellung von Urteilen: RG v. 5.6.1917 – Rep. VII 52/17, RGZ 90, 295 (296); Leipold in Stein/Jonas²², § 310 ZPO Rz. 21.

⁴ Vgl. zum Verzicht auf die ausdrückliche Bekanntgabe der Steuerfestsetzung bei Steueranmeldung gem. § 5 StfStDB: BFH v. 25.1.1961 – VII 16/59 U, BFHE 72, 397 (398 f.), sowie zum Verzicht auf die Bekanntgabe von stillschweigenden VA im Rahmen der Anmeldung der Lohnsummensteuer: BFH v. 18.9.1970 – VII C 68/68, KStZ 1971, 10 (11).

- sich der VA an eine – natürliche oder juristische – Person als Inhaltsadressaten des VA richtet, die rechtlich nicht (mehr) existiert (s. dazu Rz. 86),
- die Zustellung nicht den Anforderungen entspricht, die nach dem Gesetz für eine wirksame Zustellung notwendig sind (s. dazu Rz. 468 ff.),
- der Inhaltsadressat unzutreffend, d.h. gar nicht oder nicht hinreichend bestimmt bezeichnet wird; in diesem Fall wird der VA schon wegen eines Verstoßes gegen § 119 Abs. 1 nicht wirksam¹; dies gilt auch dann, wenn der VA gleichwohl den Adressaten erreicht und dieser sich trotz unrichtiger Bezeichnung (zu Recht) als Adressat des VA betrachtet. Werden in einer Sendung mehrere Schriftstücke zugestellt, ist die hinreichende Bezeichnung für jedes Schriftstück zu prüfen, so dass die Zustellung hinsichtlich eines unzureichend bezeichneten Schriftstücks mangelhaft sein kann, auch wenn das andere Schriftstück hinreichend konkretisiert ist²; Entsprechendes gilt umgekehrt³;
- der inhaltlich richtig adressierte VA der falschen Person bekannt gegeben wird: Der falschen Person gegenüber wird der VA wegen Fehlens des Bekanntgabewillens nicht wirksam; dem richtigen Empfänger ist der VA nicht zugegangen und damit nicht wirksam bekannt gegeben⁴; etwas anderes ergibt sich aber dann, wenn die Person, der fälschlich der VA zugegangen ist, den VA privat an den richtigen Empfänger weiterleitet (s. dazu Rz. 122, m.w.N.).

- 115 Ein **zusammengefasster Bescheid** mit mehreren Adressaten muss nicht für alle Adressaten zum gleichen Zeitpunkt wirksam werden⁵; die wirksame Bekanntgabe eines solchen VA kann für die einzelnen Adressaten vielmehr auch nacheinander erfolgen⁶. Ein Bescheid über eine einheitliche Feststellung muss nicht allen Beteiligten gegenüber zum gleichen Zeitpunkt bekannt gegeben werden⁷; eine Bekanntgabe, die gegenüber einzelnen Beteiligten unterblieben oder unwirksam ist, kann diesen gegenüber vielmehr innerhalb der Festsetzungsfrist nachgeholt werden⁸.
- 116 Die förmliche Zustellung eines VA auf der einen und seine schlichte Bekanntgabe auf der anderen Seite sind artverschieden. Die **unwirksame Zustellung** eines VA kann deshalb **nicht** in eine wirksame (schlichte) Bekanntgabe **umge-**

1 Werth in Kühn/v. Wedelstädt²¹, Rz. 7; Förster in Koch/Scholtz⁵, Rz. 35; Frotscher in Schwarz/Pahlke, Rz. 36 f.

2 FG Köln v. 20.8.2002 – 3 K 4644/02, EFG 2003, 425 (426) (Entscheidung aufgrund anderen Verständnisses des Sachverhalts korrigiert, Rechtsgedanke aber obiter bestätigt in BFH v. 7.7.2004 – X R 33/02, BFH/NV 2005, 66 [67]).

3 FG Hamburg v. 25.5.2010 – 3 K 188/08, EFG 2010, 1658 (1659), rkr. (unbeanstandet in BFH v. 4.4.2011 – VIII B 112/10, BFH/NV 2011, 1106 [1107]); Seer in Tipke/Kruse, Rz. 19.

4 Fritsch in Koenig³, Rz. 22; vgl. auch AEAO zu § 122 Nr. 4.3, s. Textteil in Bd. I dieses Komm.

5 Fritsch in Koenig³, Rz. 23; zur Kategorie: Fritsch in Koenig³, § 118 Rz. 50.

6 Fritsch in Koenig³, Rz. 23.

7 BFH v. 25.11.1987 – II R 227/84, BStBl. II 1988, 410 (411) = BFHE 152, 10; v. 6.9.1989 – II R 33/87, BFH/NV 1990, 484 (485).

8 BFH v. 6.5.1977 – III R 19/75, BStBl. II 1977, 783 (784 Ls. 1) = BFHE 122, 389; v. 30.3.1978 – IV R 72/74, BStBl. II 1978, 503 (504 f.) = BFHE 125, 116; v. 19.5.1983 – IV R 125/82, BStBl. II 1984, 15 (17) = BFHE 139, 1; v. 25.11.1987 – II R 227/84, BStBl. II 1988, 410 (411) = BFHE 152, 10; Fritsch in Koenig³, Rz. 23; vgl. auch AEAO zu § 122 Nr. 4.4.5, s. Textteil in Bd. I dieses Komm.

deutet werden¹. Dies gilt unabhängig davon, ob die Zustellung kraft Gesetzes vorgeschrieben ist, § 122 Abs. 5 Satz 1 1. Alt., oder von der Behörde angeordnet wird, § 122 Abs. 5 Satz 1 2. Alt.².

Bei Fehlern im Kontext der Bekanntgabe, die zu ihrer **Unwirksamkeit** führen, 117 liegt – wie bei der unterlassenen Bekanntgabe – **schon kein VA** vor. Er ist rechtlich nicht existent, nicht etwa nur rechtswidrig³. Die Unwirksamkeit eines fehlerhaft bekannt gegebenen VA kann auf verschiedene Weise geltend gemacht werden. In Betracht kommen

- ein Antrag des Betroffenen auf Feststellung der Nichtigkeit durch die Finanzbehörde nach § 125 Abs. 5 Halbs. 2 (s. dazu § 125 Rz. 104–110),
- eine Feststellungsklage zum Finanzgericht, § 41 Abs. 1 2. Alt. FGO („VA-Nichtigkeitsfeststellungsklage“)⁴
- sowie, zur Beseitigung des Rechtsscheins eines wirksamen VA, ein Einspruch sowie ggf. eine anschließende Anfechtungsklage, § 40 Abs. 1 1. Alt. FGO⁵.

Wird der Inhaltsadressat des VA dagegen lediglich **sachlich-rechtlich** (materiell) 118 **falsch**, dafür aber unzweideutig im Bescheid bezeichnet und der VA infolgedessen an die falsche Person bekannt gegeben, so ist der VA nicht nichtig, sondern **lediglich rechtswidrig** und anfechtbar (zweite Fehlergruppe)⁶. Ebenfalls ohne Einfluss auf die Wirksamkeit des VA sind Fehler, die bei der Bekanntgabe selbst vorkommen, wie die Missachtung von Formvorschriften der Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Deutschen Post AG (vormals der PostO) oder eine mündliche statt einer schriftlichen Bekanntgabe⁷. Wird der VA inhaltlich an den sachlich-rechtlich zutreffenden Empfänger gerichtet, jedoch unter einer falschen Anschrift zur Post gegeben, so wird er lediglich zunächst nicht wirksam (s. dazu Rz. 59); hier kommt eine Heilung in Betracht, wenn er an den richtigen Empfänger weitergeleitet wird⁸ (s. dazu Rz. 122).

Zu weiteren Fehlern der Bekanntgabe s. ferner Rz. 202, 524 und 584 ff.

Einstweilen frei.

119–120

1 BFH v. 19.6.1991 – I R 77/89, BStBl. II 1991, 826 (828) = BFHE 165, 5; v. 25.1.1994 – VIII R 45/92, BStBl. II 1994, 603 (605 f.) = BFHE 173, 213; v. 8.6.1995 – IV R 104/94, BStBl. II 1995, 681 (683) = BFHE 178, 105; FG Hamburg v. 22.6.1989 – II 97/88, EFG 1989, 550, rkr.; OVG Koblenz v. 31.1.1983 – 11 B 215/82, DVBl. 1983, 955; OVG Münster v. 16.6.1971 – III A 600/70, DStZ/B 1971, 453; Förster in Koch/Scholtz⁵, Rz. 26; Fritsch in Koenig³, Rz. 22, 97; Drüen in Tipke/Kruse, § 8 VwZG Rz. 7; vgl. auch AEAO zu § 122 Nr. 4.5.3, s. Textteil in Bd. I dieses Komm.; a.A. FG München v. 10.4.1991 – 9 K 217/89, EFG 1991, 635 f., rkr.

2 BFH v. 25.1.1994 – VIII R 45/92, BStBl. II 1994, 603 (606) = BFHE 173, 213; Seer in Tipke/Kruse, Rz. 66a, m.w.N.

3 Fritsch in Koenig³, Rz. 22; Stelkens in Stelkens/Bonk/Sachs⁸, § 41 VwVfG Rz. 222.

4 BFH v. 25.5.1976 – VIII R 66/74, BStBl. II 1976, 606 = BFHE 119, 36 (39 f.); v. 18.2.1986 – VIII R 257/83, BFH/NV 1986, 711 (712); v. 1.12.1988 – V R 125/83, BFH/NV 1989, 523 (524); v. 9.9.1994 – III B 29/94, BFH/NV 1995, 276 (277).

5 BFH v. 17.9.1992 – V R 17/86, BFH/NV 1993, 279 (280 f.); v. 25.2.1999 – IV R 36/98, BFH/NV 1999, 1117 (1118); Fritsch in Koenig³, Rz. 22.

6 Fritsch in Koenig³, Rz. 32; vgl. auch AEAO zu § 122 Nr. 4.3, s. Textteil in Bd. I dieses Komm.

7 Förster in Koch/Scholtz⁵, Rz. 38.

8 Werth in Kühn/v. Wedelstädt²¹, Rz. 7; Förster in Koch/Scholtz⁵, Rz. 5, 37; Seer in Tipke/Kruse, Rz. 9; Sadler⁹, § 8 VwZG Rz. 8 ff.

fordert noch im gleichen Jahr eine Steuererklärung beim Erwerber an, ist die Fristhemmung nach Absatz 2 Satz 1 Nr. 1 gleichwohl bereits „verbraucht“; der Beginn der Festsetzungsfrist bestimmt sich dann allein nach Absatz 5 Nr. 2¹.

Die Finanzbehörde muss **positive Kenntnis** von der vollzogenen Schenkung haben; die Kenntnis von Umständen, die nur Anlass zu der Prüfung geben, ob ein steuerpflichtiger Vorgang vorliegt, reicht nicht aus². Für die positive Kenntnis ist es allerdings nicht erforderlich, dass der Stpfl. selbst eine Anzeige erstattet oder eine Steuererklärung abgegeben hat. Ausreichend ist vielmehr, wenn die Finanzbehörde anderweitig in dem erforderlichen Umfang (Name und Anschrift des Schenkers und des Bedachten; Rechtsgrund des Erwerbs) Kenntnis erlangt hat³. Maßgeblich ist – ebenso wie in den Fällen des § 173 (s. § 173 Rz. 183) – die Kenntnis der für die Festsetzung der Schenkungsteuer **organisatorisch zuständigen Stelle innerhalb der zuständigen Finanzbehörde**⁴.

Hängt die Wirksamkeit einer Schenkung von einer (z.B. vormundschaftsgerichtlichen) **Genehmigung** ab, ist die Schenkung erst mit der Erteilung der Genehmigung wirksam vollzogen. Dementsprechend beginnt auch die Festsetzungsfrist erst mit positiver Kenntnis der Finanzbehörde von der Erteilung der Genehmigung⁵.

Bei einer **Schenkungen durch eine juristische Person** kann nur Absatz 5 Nr. 2 69 2. Alt. (Kenntnis der Behörde) zur Anwendung kommen⁶.

Bei **Zweckzuwendungen** entsteht die Steuer zwar schon mit dem Zeitpunkt des Eintritts der Verpflichtung des Beschwerten (§ 9 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG). Häufig stellt sich aber erst bei Erfüllung der Verpflichtung heraus, ob der Erwerber tatsächlich steuerpflichtig ist. Absatz 5 Nr. 3 bestimmt deshalb, dass bei Zweckzuwendungen unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 8 ErbStG) die Festsetzungsfrist frühestens mit Ablauf des Kalenderjahrs beginnt, in dem die Verpflichtung zur Zweckschenkung unter Lebenden erfüllt worden ist.

Einstweilen frei.

71–74

VII. Steuer auf Kapitalerträge aus Drittstaaten ohne Informationsaustausch (Absatz 6)

Absatz 6 enthält eine Anlaufhemmung für die **Steuer auf bestimmte ausländische Kapitalerträge**. Es geht um die Steuer, die auf Kapitalerträge entfällt, die aus Staaten oder Territorien stammen, die nicht Mitglieder der Europäischen Union oder der Europäischen Freihandelsassoziation sind und nicht nach Ver-

1 BFH v. 6.6.2007 – II R 54/05, BStBl. II 2007, 954 = BFHE 217, 393; v. 6.6.2007 – II R 21/06, HFR 2007, 113; Frotscher in Schwarz/Pahlke, Rz. 63.

2 BFH v. 28.5.1998 – II R 54/95, BStBl. II 1998, 647 = BFHE 186, 128; v. 29.11.2005 – II B 151/04, BFH/NV 2006, 700.

3 BFH v. 6.6.2007 – II R 54/05, BStBl. II 2007, 954 = BFHE 217, 393.

4 BFH v. 5.2.2003 – II R 22/01, BStBl. II 2003, 502 = BFHE 201, 403; v. 29.1.2004 – II B 99/02, BFH/NV 2004, 609; Rüsen in Klein¹², Rz. 38; Frotscher in Schwarz/Pahlke, Rz. 73; Cöster in Koenig³, Rz. 54; Paetsch in Beermann/Gosch, Rz. 59; a.A. Kruse in Tipke/Kruse, Rz. 25a: Ausreichend ist Kenntnis der (zuständigen) Finanzbehörde.

5 BFH v. 28.5.1998 – II R 54/95, BStBl. II 1998, 647 = BFHE 186, 128; Rüsen in Klein¹², Rz. 38; Frotscher in Schwarz/Pahlke, Rz. 72.

6 Kruse in Tipke/Kruse, Rz. 26; Rüsen in Klein¹², Rz. 39.

trägen i.S. des § 2 Abs. 1 oder hierauf beruhenden Vereinbarungen automatisch mitgeteilt werden. Für diese Steuer beginnt die Festsetzungsfrist nach Absatz 6 frühestens mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Kapitalerträge der Finanzbehörde durch Erklärung des Stpfl. oder in sonstiger Weise bekannt geworden sind, spätestens jedoch zehn Jahre nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist.

- 76 **Zweck** der Anlaufhemmung in Absatz 6 ist es zu gewährleisten, dass die ausländischen Kapitalerträge, die der Finanzbehörde häufig verschwiegen werden und mangels Kenntnis der Finanzbehörde vor Ablauf der Festsetzungsfrist dann steuerlich nicht erfasst werden können, zutreffend besteuert werden können. Zu diesem Zweck knüpft Absatz 6 die Anlaufhemmung grds. an die Kenntnis der Finanzbehörde von den ausländischen Kapitalerträgen an und sieht darüber hinaus eine Anlaufhemmung von bis zu zehn Jahren vor. Absatz 6 ermöglicht damit für einen deutlich längeren Zeitraum als bisher die Durchsetzung des Steueranspruchs auf die von dieser Vorschrift erfassten Kapitalerträge¹. Absatz 6 geht als **lex specialis** der Anlaufhemmung nach Absatz 2 vor² (s. aber Rz. 82).
- 77 Absatz 6 wurde durch Art. 1 Nr. 2 des Ges. v. 22.12.2014³ eingefügt und **gilt** nach Art. 97 § 10 Abs. 13 EGAO für alle nach dem 31.12.2014 beginnenden Festsetzungsfristen, d.h. **erstmalig für im Veranlagungszeitraum 2015 entstandene Steuern**.
- 78 Die Regelung gilt für die **Steuer, die auf Kapitalerträge entfällt**, d.h. für Ertragsteuern wie insbesondere die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer, nicht aber auch für die Erbschaft- und Schenkungsteuer⁴.
- 79 Erfasst werden nur Kapitalerträge aus Staaten oder Territorien, die nicht Mitglieder der Europäischen Union oder der Europäischen Freihandelsassoziation⁵ sind (**Drittstaaten**). Auch aus derartigen Drittstaaten stammende Kapitalerträge werden jedoch nur erfasst, wenn sie **nicht** im Wege des **automatischen Informationsaustauschs mitgeteilt** werden⁶. Im Hinblick auf den Zweck der Norm, die Besteuerung ausländischer Kapitalerträge sicherzustellen, kommt es nicht darauf an, ob der Drittstaat zu einer entsprechenden Übermittlung verpflichtet ist, sondern darauf, dass die Kapitalerträge entsprechend der Vereinbarung auch **tatsächlich** mitgeteilt werden⁷.
- 80 Zwar definiert Absatz 6 den Begriff der **Kapitalerträge** nicht näher. Aus dem Wortlaut ergibt sich allerdings, dass nicht allein Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 EStG erfasst werden sollen, sondern alle Kapitalerträge **i.S. des § 43 Abs. 1 EStG**, unabhängig davon, welcher Einkunftsart sie im Einzelfall zuzuord-

1 BT-Drucks. 18/3018, 10.

2 BT-Drucks. 18/3018, 10.

3 Ges. zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsges. zu Abgabenordnung (BGBl. I 2014, 2415).

4 AEAO zu § 170 Nr. 4, s. Textteil in Bd. I dieses Komm.; Paetsch in Beermann/Gosch, Rz. 64; Frotscher in Schwarz/Pahlke, Rz. 76.

5 Mitglieder der EFTA sind derzeit noch die Schweiz, Liechtenstein, Island und Norwegen.

6 Paetsch in Beermann/Gosch, Rz. 65.

7 Ebenso Frotscher in Schwarz/Pahlke, Rz. 81.

nen sind¹. Erfasst werden danach auch Kapitalerträge, die von einer juristischen Person erzielt werden².

Die Anlaufhemmung nach Absatz 6 tritt nur ein, wenn die Kapitalerträge aus einem Drittstaat **stammen**. Im Hinblick auf den Zweck der Regelung kommt es darauf an, ob die Gutschrift der Kapitalerträge auf einem Konto oder Depot im Ausland erfolgt. Denn nur dann ist die Durchsetzung des Steueranspruchs erschwert. Wo der Schuldner der Kapitalerträge seinen Sitz oder seine Geschäftsleitung hat, ist unerheblich³. 81

Zum **Verhältnis des Absatzes 6 zu Absatz 2 Satz 1 Nr. 1** gilt Folgendes: Nach Absatz 6 beginnt die Festsetzungsfrist frühestens mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die ausländischen Kapitalerträge der Finanzbehörde durch Erklärung des Stpfl. oder in sonstiger Weise bekannt geworden sind. Hat der Stpfl. eine Erklärung abgegeben, ohne darin diese Kapitalerträge anzugeben, oder ist er seiner Steuererklärungspflicht überhaupt nicht nachgekommen, richtet sich die Anlaufhemmung für die Festsetzungsfrist für die Steuer auf diese Kapitalerträge allein nach Absatz 6. Die Festsetzungsfrist beginnt insoweit (**punktuell**) nicht bereits (spätestens) drei Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres der Steuerentstehung, sondern (spätestens) zehn Jahre nach dessen Ablauf. Ist allerdings die Anlaufhemmung nach Absatz 2 Satz 1 Nr. 1 länger, so wird sie nach dem Zweck des Absatzes 6 durch diese Norm nicht verdrängt. Hat der Stpfl. eine Steuererklärung abgegeben, so bleibt es daher auch für die Steuer auf die ausländischen Kapitalerträge bei der Anlaufhemmung nach Absatz 2 Satz 1 Nr. 1, wenn der Finanzbehörde diese Kapitalerträge schon vor Abgabe der Steuererklärung bekannt geworden sind. 82

Die Anlaufhemmung nach Absatz 6 endet mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Finanzbehörde die ausländischen Kapitalerträge **bekannt** geworden sind. Das ist der Fall, wenn sie vom Stpfl. in der Steuererklärung ordnungsgemäß erklärt wurden, oder wenn die Finanzbehörde in sonstiger Weise **positive Kenntnis** von den Erträgen erhalten hat. Entscheidend ist auch insoweit die Kenntnis der zuständigen Stelle innerhalb der Finanzbehörde⁴. 83

Unabhängig von einer Kenntnis der Finanzbehörde von den ausländischen Kapitalerträgen **endet** die Anlaufhemmung nach Absatz 6 jedoch **spätestens zehn Jahre nach Ablauf des Kalenderjahrs der Steuerentstehung**. Da hinsichtlich nicht mitgeteilter ausländischer Kapitalerträge häufig die Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung gegeben sind, kann sich der **Eintritt der Festsetzungsverjährung** im Einzelfall auf **bis zu 20 Jahre** nach Steuerentstehung verlängern, beim Eingreifen von Ablaufhemmungen noch darüber hinaus. Dass derart lange Zeiträume zu Nachweisproblemen des Stpfl. führen können und die Finanzbehörde die Kapitalerträge in einem solchen Fall häufig nur noch schätzen kann, 84

1 Ebenso Paetsch in Beermann/Gosch, Rz. 64; Frotscher in Schwarz/Pahlke, Rz. 76; jedenfalls missverständlich AEAO zu § 170 Nr. 4, s. Textteil in Bd. I dieses Komm.: Erträge i.S. des § 20 EStG, unabhängig davon, ob sie nach § 20 Abs. 8 EStG zu einer anderen Einkunftsart gehören.

2 BT-Drucks. 18/3439, 6.

3 A.A. Frotscher in Schwarz/Pahlke, Rz. 79: Entsprechende Anwendung des § 43 Abs. 3 EStG.

4 Ebenso Frotscher in Schwarz/Pahlke, Rz. 84.

muss der Stpfl. angesichts der Möglichkeit, seiner Verpflichtung zur wahrheitsgemäßen Erklärung der Kapitalerträge rechtzeitig nachzukommen, hinnehmen¹.

VIII. Wechselsteuer (Absatz 6 a.F.)

- 85 Nach Absatz 6 a.F. begann die Festsetzungsfrist für die Wechselsteuer nicht vor Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Wechsel fällig geworden war. Damit sollte sichergestellt werden, dass der Steueranspruch nicht schon zu einer Zeit verjährte, zu der sich der Wechsel noch in Umlauf befand. Da das WechselsteuerG und die dazu ergangene VO durch Gesetz v. 22.2.1990² mit Wirkung v. 1.1.1992 aufgehoben wurden, war die Regelung seither gegenstandslos und ist durch die Neufassung des Absatzes 6 (dazu Rz. 75 ff.) ersatzlos entfallen.

1 Ebenso Frotscher in Schwarz/Pahlke, Rz. 85; a.A. Paetsch in Beermann/Gosch, Rz. 68, die derart lange Festsetzungsfristen für unvereinbar mit dem Zweck der Festsetzungsverjährung halten, Rechtsfrieden und Rechtssicherheit zu schaffen.

2 BGBl. I 1990, 266 (281).

Soll eine Mehrheit von Vollstreckungsschuldnern, wie z.B. **Gesellschafter als Gesamtschuldner**, zusammen veranlagte **Eheleute** oder **Erben in einer Erbengemeinschaft**, in Anspruch genommen werden, ist es nicht ausreichend, das Leistungsgebot nur gegenüber der Personengesellschaft oder den Eheleuten als Sammelbezeichnung zu erlassen. Erforderlich ist vielmehr eine **Bekanntgabe** des Leistungsgebots **an sämtliche – namentlich benannte – Vollstreckungsschuldner** (Gesellschafter, Ehepartner), gegen die sich die Vollstreckung richten soll¹. Etwas anderes gilt nur dann, wenn nur gegenüber einem einzelnen Gesamtschuldner Vollstreckungsmaßnahmen ergriffen werden sollen. Es liegt auf der Hand, dass in diesem Fall nur gegen den von der Vollstreckung tatsächlich Betroffenen ein Leistungsgebot erlassen werden muss. Unbenommen bleibt jedoch der **Erlass späterer Leistungsgebote**, mit denen nachträglich weitere Gesamtschuldner in die Vollstreckung einbezogen werden².

7. Wirkung des Leistungsgebots

Das Leistungsgebot entfaltet nach seiner Bekanntgabe gegenüber dem Vollstreckungsschuldner die Wirkung, dass die Vollstreckungsbehörde nach dem Verstreichen der Wochenfrist **mit der eigentlichen Vollstreckung beginnen** und konkrete Vollstreckungsmaßnahmen ergreifen kann. Dadurch wird der Vollstreckungsschuldner in rechtmäßiger Weise den in der AO vorgesehenen Zwangsmaßnahmen ausgesetzt. Gegenüber anderen Personen als dem Vollstreckungsschuldner kann das an ihn gerichtete Leistungsgebot indes keine Wirkung haben. Dies gilt insb. bei mehreren Gesamtschuldnern und in den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge.

8. Keine Drittwirkung des Leistungsgebots (Absatz 1 Satz 3)

Eine **Drittwirkung des Leistungsgebots besteht nicht**. Eine solche würde dem Sinn und Zweck des Leistungsgebots widersprechen. Denn mit diesem soll der Vollstreckungsschuldner höchstpersönlich zur Leistung, Duldung oder Unterlassung aufgefordert werden. Dies setzt eine Bekanntgabe des behördlichen Verlangens an ihn selbst voraus, die nicht durch die Bekanntgabe eines Leistungsgebots an eine andere Person ersetzt werden kann. Im Falle der Rechtsnachfolge kann deshalb die Vollstreckung ohne ein erneutes Leistungsgebot nicht auf § 779 Abs. 1 ZPO gestützt werden³. Zwar muss ein Gesamtrechtsnachfolger eine unanfechtbare Steuerfestsetzung und damit einen vollziehbaren Steuerbescheid nach § 166 gegen sich gelten lassen, jedoch gilt die damit verbundene **Drittwirkung unanfechtbarer Steuerfestsetzungen** nicht für das Leistungsgebot nach § 254 Abs. 1 Satz 1, das gegenüber einem Rechtsvorgänger erlassen worden ist. Diese Rechtsfolge ergibt sich aus der Bestimmung des § 254 Abs. 1 Satz 3, nach der ein Leistungsgebot auch dann erforderlich ist, wenn der VA gegen den Vollstreckungsschuldner wirkt, ohne ihm bekannt gegeben zu sein. Das gegen den Rechtsvorgänger erlassene Leistungsgebot kann gegenüber dem Rechtsnachfolger keine Bindungswirkung entfalten. Die in § 254 Abs. 1 Satz 3 getroffene Regelung dient insb. dem **Schutz des Vollstreckungsschuldners**. Durch das Erfordernis eines neuen Leistungsgebots wird vermieden, dass der Vollstreckungs-

¹ Neumann in Beermann/Gosch, Rz. 20; Werth in Klein¹², Rz. 5; Loose in Tipke/Kruse, Rz. 15; App/Wettlaufer⁵, § 10 Rz. 4; BdF, DStR 1976, 158.

² Loose in Tipke/Kruse, Rz. 15, unter Hinweis auf Becker, § 299 RAO Anm. 15.

³ Dißars in Schwarz/Pahlke, Rz. 10; Loose in Tipke/Kruse, Rz. 17.

schuldner, der nach § 166 mit Einwendungen gegen den Leistungsbescheid ausgeschlossen ist, unvorbereitet der Vollstreckung ausgesetzt wird. Ihm soll Gelegenheit gegeben werden, binnen Wochenfrist die Vollstreckung durch eine Leistungserbringung abzuwenden.

- 46 Die in § 254 Abs. 1 Satz 3 getroffene Regelung ist auch dann zu beachten, wenn gegen den Rechtsvorgänger bereits **Vollstreckungsmaßnahmen ergriffen worden** sind¹. Dies gilt auch im **Erbfall**. Insoweit widerspricht **Abschn. 30 Abs. 2 VollstrA**, nach dem eine Vollstreckung, die vor dem Tode des Schuldners bereits begonnen hatte, in dessen Nachlass fortgesetzt werden darf, ohne dass es eines weiteren Leistungsgebots oder dessen erneuter Bekanntgabe gegen den Erben, Nachlasspfleger oder ähnliche Personen bedarf, den gesetzlichen Vorgaben. Denn die **persönliche Aufforderung** an den von der bevorstehenden Vollstreckungsmaßnahme Betroffenen ist grds. **unabdingbar**.
- 47 Im Falle der Verbundenheit verschiedener juristischer Personen, wie etwa innerhalb eines **Organkreises**, reicht es zur Statthaftigkeit der Vollstreckung gegenüber einer Person der Gruppe nicht aus, wenn ein Leistungsgebot lediglich an eine andere juristische Person gerichtet ist². Sollen Vollstreckungsmaßnahmen gegenüber allen juristischen Personen ergriffen werden, sind Leistungsgebote gegenüber allen Personen zu erlassen. Eine wirtschaftliche, organisatorische oder finanzielle Eingliederung kann das Leistungsgebot nicht entbehrlich machen. Ein Leistungsgebot gegen den Organträger wirkt somit nicht gegen die Organgesellschaft, die nach § 73 für die betrieblich veranlassten Steuerschulden des Organträgers haftet. In den Fällen der **Umwandlung durch Verschmelzung** von Gesellschaften nach § 2 Abs. 1 UmwG wirkt das Leistungsgebot, das gegenüber dem übertragenden Rechtsträger erlassen worden ist, nicht gegenüber dem aufnehmenden Rechtsträger als Gesamtrechtsnachfolger fort³.
- 48 Ein Leistungsgebot, das an eine juristische Person ergangen ist, reicht nicht aus, um die Vollstreckung gegenüber einem einzelnen Gesellschafter einzuleiten⁴. Ebenso wenig entfaltet ein an eine nichtrechtsfähige Personengesellschaft gerichtetes Leistungsgebot Rechtswirkungen gegenüber den **gesetzlichen Vertretern** (z.B. Gesellschafter einer OHG oder GbR, Geschäftsführer von nichtrechtsfähigen Stiftungen und anderen Zweckvermögen), die nach § 69 i.V.m. § 34 haften. Umgekehrt reicht ein Leistungsgebot, das gegenüber einem gesetzlichen Vertreter erlassen worden ist, nicht aus, um mit der Vollstreckung gegenüber der von ihm vertretenen Gesellschaft oder Personenvereinigung zu beginnen. Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn derjenige, dem das Leistungsgebot bekannt gegeben wird, nicht eigentlicher Adressat des Leistungsgebots ist, sondern lediglich Bevollmächtigter (§ 122 Abs. 1 Satz 3) oder Empfangsbevollmächtigter (§§ 123, 183).

9. Anfechtung des Leistungsgebots

- 49 Gegen das Leistungsgebot ist als außergerichtlicher Rechtsbehelf i.S. des § 44 Abs. 1 FGO der **Einspruch** gegeben (§ 347 Abs. 1 Nr. 1). Dies ergibt sich aus

1 Loose in Tipke/Kruse, Rz. 17; Werth in Klein¹², Rz. 7.

2 Loose in Tipke/Kruse, Rz. 18.

3 RFH v. 21.12.1932 – I A 311/32, RStBl. 1933, 8; vgl. zur vergleichbaren Problematik bei einer nach § 9 Abs. 4 StromStG erteilten Erlaubnis BFH v. 22.11.2011 – VII R 22/11, BFHE 235, 95.

4 BVerwG v. 15.7.1975 – VII C 33.73, StRK RAO § 326 R. 14; Carl, BB 1985, 1783.

der Verwaltungsakteigenschaft des Leistungsgebots¹. Ein Einspruch ist auch dann statthaft, wenn die Finanzbehörde von der in § 254 Abs. 1 Satz 2 eröffneten Möglichkeit Gebrauch gemacht und das Leistungsgebot mit dem zu vollstreckenden VA verbunden hat². Auch in einem solchen Fall verliert das Leistungsgebot nicht seine Eigenständigkeit; insb. wird es nicht zum Bestandteil des zu vollstreckenden VA³.

Da es sich beim **Leistungsbescheid** und **Leistungsgebot** um zwei verschiedene VA handelt (§ 157 Abs. 1), können auch beide **unabhängig voneinander angefochten** werden. Sind beide VA nach § 254 Abs. 1 Satz 2 miteinander verbunden, muss der Vollstreckungsschuldner im Einspruch angeben, ob er sich gegen beide behördlichen Maßnahmen wendet, oder nur gegen das Leistungsgebot oder nur gegen den Leistungsbescheid. Ein nur gegen den vollstreckbaren VA gerichteter Einspruch erfasst nicht ohne weiteres das Leistungsgebot. Allerdings kann sich aus der Begründung des Rechtsbehelfs und aufgrund dessen Auslegung ergeben, dass beide VA angefochten werden sollen.

Nach § 256 sind Einwendungen gegen den zu vollstreckenden VA außerhalb des Vollstreckungsverfahrens zu verfolgen. Durch diese Regelung wird die Eigenständigkeit des Vollstreckungsverfahrens gegenüber dem Erhebungsverfahren hervorgehoben. Gleichzeitig wird das Vollstreckungsverfahren von Rechtsbehelfen, die den Vollstreckungsbescheid als Vollstreckungsgrundlage und die Rechtmäßigkeit des geltend gemachten Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis betreffen, entlastet. Daraus folgt, dass der Einspruch gegen das Leistungsgebot nicht damit begründet werden kann, die im Steuerbescheid festgesetzte Steuer werde z.B. infolge eingetretener Verjährung tatsächlich nicht geschuldet⁴. Das **Leistungsgebot kann nicht erfolgreich mit Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit des Leistungsbescheids angegriffen werden**. Ebenso wenig können gegen den Erlass des Leistungsgebots Gründe eingewendet werden, die nach den gesetzlichen Vorgaben (§§ 257, 258, 262) zur Einstellung und Beschränkung der Vollstreckung oder zur Aufhebung von Vollstreckungsmaßnahmen führen. Wird ein Erbe in Anspruch genommen, muss er die beschränkte Erbenhaftung (z.B. Erschöpfungseinrede nach § 1990 BGB oder Ausschließungseinrede nach § 1973 BGB) im Vollstreckungsverfahren geltend machen. Auf die Rechtmäßigkeit des Leistungsgebots haben die Beschränkungen keinen Einfluss, weshalb sie von der Vollstreckungsbehörde beim Erlass des Leistungsgebots auch nicht berücksichtigt werden müssen⁵.

Gegen das Leistungsgebot können jedoch **Einwendungen** erhoben werden, die sich auf dessen Voraussetzungen beziehen. Unabdingbare Zulässigkeitsvoraussetzung ist die Existenz eines vollstreckbaren Leistungsbescheids nach § 249 Abs. 1⁶. Deshalb kann gegen das Leistungsgebot eingewendet werden, **es fehle an einem vollstreckbaren VA**. Auch die **Fälligkeit** des Anspruchs ist als Voraussetzung für die Vollstreckung und damit auch als Voraussetzung für das

1 Diffsars in Schwarz/Pahlke, Rz. 7.

2 BFH v. 16.3.1995 – VII S 39/92, BFH/NV 1995, 950; FG Rh.-Pf. v. 9.3.1990 – 3 K 188/88, EFG 1990, 613.

3 FG Bremen v. 21.11.1986 – I 170 - 171/86 K, EFG 1987, 56.

4 BFH v. 24.4.1990 – VII R 55/89, BFH/NV 1991, 350; FG Rh.-Pf. v. 9.3.1990 – 3 K 188/88, EFG 1990, 613; FG Düsseldorf v. 23.6.2000 – 18 V 524/00 A (AO), DStRE 2000, 1103.

5 BFH v. 24.6.1981 – I B 18/81, BStBl. II 1981, 792 = BFHE 133, 494.

6 BFH v. 16.3.1995 – VII S 39/92, BFH/NV 1995, 950 (952).

Leistungsgebot anzusehen¹. Daher kann sich der Vollstreckungsschuldner im Einspruchsverfahren gegen das Leistungsgebot darauf berufen, die Finanzbehörde habe noch kein Recht, die Leistung zu fordern.

- 53 Aufgrund des Verwaltungsaktcharakters des Leistungsgebots kann gegen dieses vorläufiger Rechtsschutz in Anspruch genommen werden. In Betracht kommt eine **Aussetzung der Vollziehung nach § 361 oder § 69 FGO**². Wird diesem Begehren stattgegeben, kann die Finanzbehörde vom Leistungsgebot keinen Gebrauch mehr machen, so dass eine Statthaftigkeitsvoraussetzung für den Beginn der Vollstreckung nicht mehr gegeben ist. Vollstreckungsmaßnahmen haben deshalb zu unterbleiben³. Fehlt das Leistungsgebot, kann der Vollstreckungsschuldner eine einstweilige Anordnung nach § 114 FGO auf Einstellung der Vollstreckung beantragen, sofern er in der Hauptsache keine Anfechtungsklage erhoben hat.⁴ Das **Fehlen des Leistungsgebots führt nicht zur Nichtigkeit**, sondern nur zur Anfechtbarkeit der Vollstreckungsmaßnahme⁵.

V. Wochenfrist

- 54 Seit der Bekanntgabe des Leistungsgebots muss mindestens eine Woche verstrichen sein, bevor die Vollstreckungsbehörde mit der Vollstreckung beginnen darf (§ 254 Abs. 1 Satz 1). Die Wochenfrist dient dem **Schutz des Vollstreckungsschuldners**. Diesem soll die Möglichkeit gegeben werden, in angemessener Zeit die Vollstreckung durch Erbringung der geforderten Leistung abwenden zu können oder sich auf die unmittelbar bevorstehenden Vollstreckungsmaßnahmen einzustellen. Aufgrund dieser Schutzfunktion ist es der Vollstreckungsbehörde verwehrt, die gesetzlich normierte Frist nach Belieben zu verkürzen. Eine **kürzere Frist** als eine Woche führt daher zur **Unzulässigkeit der Vollstreckung**⁶. Auch ist das Leistungsgebot fehlerhaft. Die kürzere Frist führt allerdings nicht zur Nichtigkeit des Leistungsgebots, sondern nur zu dessen Anfechtbarkeit⁷. Auf die Einhaltung der Wochenfrist kann auch dann nicht verzichtet werden, wenn die **Androhung von Zwangsgeld** nach § 332 Abs. 2 Satz 1 mit dem Leistungsbescheid verbunden wird⁸. Auch in diesem Fall gilt die einwöchige Vollstreckungsschutzfrist, wie auch in den anderen Fällen des § 154 Abs. 1 Satz 2.
- 55 Für die **Berechnung der Wochenfrist** gelten keine besonderen Bestimmungen. Sie richtet sich nach § 108 Abs. 1 und damit nach den in den §§ 187–193 BGB vorgesehenen Regelungen. Der erste Tag der Frist ist nach § 187 Abs. 1 BGB der Tag, der dem Tag der Bekanntgabe des Leistungsgebots folgt. Die Wochenfrist endet nach § 188 Abs. 2 BGB mit Ablauf des Tages der Woche, der durch seine Benennung dem Tag entspricht, an dem das Leistungsgebot dem Vollstreckungsschuldner bekannt gegeben worden ist. Bei einem Fristablauf an einem Sonntag, gesetzlichen Feiertag oder Sonnabend endet die Frist erst mit dem Ab-

1 BFH v. 22.10.2002 – VII R 56/00, BStBl. II 2003, 109 = BFHE 199, 511.

2 BFH v. 31.10.1975 – VIII B 14/74, BStBl. II 1976, 258 = BFHE 117, 215.

3 BFH v. 31.10.1975 – VIII B 14/74, BStBl. II 1976, 448 = BFHE 117, 215.

4 FG München v. 30.11.1988 – 10 V 57/88, EFG 1989, 194.

5 BFH v. 22.10.2002 – VII R 56/00, BStBl. II 2003, 109 (112) = BFHE 199, 511.

6 Loose in Tipke/Kruse, Rz. 29; Neumann in Beermann/Gosch, Rz. 34; Werth in Klein¹², Rz. 6.

7 Neumann in Beermann/Gosch, Rz. 33.

8 BFH v. 6.11.2003 – VII B 149/03, BFH/NV 2004, 159.

streckungsschuldner diese Naturalleistungen zu seinem oder seiner Familie Unterhalt bedarf. Naturalien sind nicht nur landwirtschaftliche Erzeugnisse aus dem Betrieb des Arbeitgeber-Landwirts, sondern auch jedwede betriebsfremden Erzeugnisse (z.B. Holz, Bekleidung, Viehfutter), die der Arbeitgeber-Landwirt naturaliter als Lohnersatz seinem Arbeitnehmer liefert. Erforderlich ist jedoch, dass der Arbeitnehmer in einem „landwirtschaftlichen Betrieb“ arbeitet; eine analoge Anwendung der Vorschrift auf Deputate an Arbeitnehmer in (technischen) Nebenbetrieben der Landwirtschaft (s. Rz. 40) ist abzulehnen¹. In diesen Fällen gilt § 811 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 ZPO.

Anstelle der bisherigen Nr. 4 sieht der **Entwurf des GNeuMoP** (s. Rz. 3b) hier eine abstrakt formulierte, der bisherigen Nr. 5 vergleichbare Schutzvorschrift vor, welche die zur Aufrechterhaltung der geistigen oder körperlichen Erwerbsarbeit des Schuldners erforderlichen Gegenstände von der Pfändung ausnimmt (bisher in den Nrn. 4, 5, 6, 7 und 9 erfasst). Gleiches gilt für den überlebenden Ehegatten oder Lebenspartner und für minderjährige Erben des Schuldners, wenn sie die Erwerbstätigkeit durch einen Stellvertreter für eigene Rechnung fortführen. Auf eine Entsprechung zu Nr. 4a wird gänzlich verzichtet, da Naturalvergütungen eine kaum mehr ins Gewicht fallende Ausnahme darstellten².

5. Arbeitsgegenstände (§ 811 Abs. 1 Nrn. 5 und 6 ZPO)

5. bei Personen, die aus ihrer körperlichen oder geistigen Arbeit oder sonstigen persönlichen Leistungen ihren Erwerb ziehen, die zur Fortsetzung dieser Erwerbstätigkeit erforderlichen Gegenstände; 43
6. bei den Witwen und minderjährigen Erben der unter Nr. 5 bezeichneten Personen, wenn sie die Erwerbstätigkeit für ihre Rechnung durch einen Stellvertreter fortführen, die zur Fortführung dieser Erwerbstätigkeit erforderlichen Gegenstände;

Neben Nr. 1 ist Nr. 5 (Abschn. 33 Abs. 1 Nr. 5 VollzA) der in der Praxis wichtigste Pfändungsschutztatbestand. Geschützt werden soll der **Erwerb durch persönliche Arbeit**, indem die für die Fortsetzung dieser Tätigkeit erforderlichen Gegenstände (**Arbeitsmittel**) pfändungsfrei gestellt werden. Die persönliche Arbeitsleistung muss den Einsatz von Kapital und der übrigen sächlichen Betriebsmittel überwiegen, was sich nach den tatsächlichen Umständen des Einzelfalls bestimmt. Die Verwendung auch größerer Maschinen und von hohem Wert ist nicht ausgeschlossen, denn heutzutage kommt kein Handwerksbetrieb und kein freier Beruf mehr ohne den Einsatz sächlicher Betriebsmittel aus. Entscheidend ist, ob bei natürlicher Betrachtungsweise die Arbeit des Vollstreckungsschuldners im Vordergrund steht – dann greift der Tatbestand ein – oder ob Kapital und Maschinen das Bild des Betriebs prägen und der Mensch dabei nur eine untergeordnete Rolle spielt³. Nach richtigem Verständnis ist nicht nur der Vollstreckungsschuldner, sondern auch seine Familie, deren wirtschaftliche Existenz von dem Arbeitsmittel abhängig ist, in den Schutzbereich der Vorschrift einzubeziehen. Ist z.B. ein Pkw auf einen erwerbsunfähigen Vollstreckungsschuldner zuge-

¹ Walker in Schuschke/Walker, Vollstreckung und Vorläufiger Rechtsschutz⁵, § 811 ZPO Rz. 25; a.A. Kruse in Tipke/Kruse, Rz. 21; Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann⁷⁴, § 811 ZPO Rz. 32.

² BT-Drucks. 17/2167, 16.

³ FG München, EFG 2008, 1483; vgl. auch Walker in Schuschke/Walker, Vollstreckung und Vorläufiger Rechtsschutz⁵, § 811 ZPO Rz. 27 m. zahlreichen Bsp.; Kruse in Tipke/Kruse, Rz. 22.

lassen, so ist er auch dann pfändungsgeschützt, wenn dessen Ehegatte ihn für seine Erwerbstätigkeit benötigt und ihm ein Ausweichen auf öffentliche Verkehrsmittel nicht zumutbar ist¹.

- 45 **Juristische Personen** in der Form einer Kapitalgesellschaft und **Handelsgesellschaften** (OHG, KG) gehören mithin von vornherein nicht zum geschützten Personenkreis der Nr. 5. Eine Ausnahme gilt dann, wenn alle Gesellschafter einer Handelsgesellschaft oder alle Gesellschafter einer GmbH, ggf. auch der Geschäftsführer als alleiniger Gesellschafter der GmbH, ihren Unterhalt überwiegend aus persönlicher Arbeit für die Gesellschaft (kaufmännische Mitarbeit) ziehen², und sich der Betrieb äußerlich nicht von dem eines Minderkaufmanns unterscheidet, die Vollkaufmannseigenschaft also allein auf der Rechtsform beruht³.
- 46 Die persönlichen Leistungen können in **körperlicher** (Handwerker, Kellner, Gastwirt, Servicepersonal) oder in **geistiger Arbeit** (Gelehrter, Schriftsteller, Künstler) bestehen und selbständig oder in abhängiger Stellung (Reisender), hauptberuflich oder nebenberuflich (Romanschreiber, weiterhin tätiger Pensionist) ausgeübt werden. Die Ausübung eines nicht existenznotwendigen Nebengewerbes genügt⁴. Vorübergehende Arbeitslosigkeit schadet nicht, es sei denn, der Betrieb ist ohne sichere Aussicht auf Wiederinbetriebnahme geschlossen. So sind die Werkzeuge und Maschinen eines Orthopädiemeister, dem zum Zeitpunkt der Pfändung der selbständige Betrieb eines Handwerksgebietes unterstellt war, der aber im finanzgerichtlichen Verfahren (zum maßgeblichen Zeitpunkt s. Rz. 21) einen Arbeitsvertrag mit einer GmbH vorlegen konnte, wonach er nichtselbständig als fachlicher Leiter einer Betriebsstätte der GmbH unter Einsatz seiner Werkzeuge und Maschinen tätig werden sollte, pfändungsgeschützt gem. § 811 Abs. 1 Nr. 5 ZPO⁵. Zum geschützten Personenkreis gehören hauptsächlich, sofern sie persönlich und ohne oder mit wenig Hilfskräften ihre Kunden bedienen: Angehörige freier Berufe (für einige, z.B. für Ärzte und Rechtsanwälte, gilt jedoch die Spezialregelung der Nr. 7), Handwerker, Künstler, Gastwirte, Taxifahrer, Schausteller, Handelsvertreter usw. Hingegen steht der Einsatz von Kapital und sächlichen Betriebsmitteln typischerweise im Vordergrund bei Händlern (anders möglicherweise bei bestimmten Einzelhändlern), Fabrikanten, Hoteliers, Bauunternehmern sowie allen Unternehmern, die Dienstleistungen im Wesentlichen durch andere anbieten und persönlich nicht in Erscheinung treten (z.B. Großtaxiunternehmer⁶, Betreiber von münzbetriebenen Sonnenstudios⁷). Nicht geschützt durch Nr. 5 ist der Warenbestand eines Gewerbetreibenden⁸.

1 BGH v. 28.1.2010 – VII ZB 16/09, AO-StB 2010, 99, m. Bespr. Lindwurm.

2 Für die GmbH vgl. FG Berlin, EFG 1984, 217; App, DGVZ 1985, 97 (98). Die Beteiligung einer juristischen Person als Gesellschafter schließt den Pfändungsschutz nach Nr. 5 aus.

3 App, GmbHR 1987, 422; Wagner, StWa. 1987, 104 (105); strenger Seiler in Thomas/Putzo³⁶, § 811 ZPO Rz. 18 und 22.

4 FG Köln, DStRE 2000, 1340, m.w.N. (jedoch str.); OVG Sa.-Anh. v. 29.4.2009 – 3 M 175/09, juris (nebenberuflich betriebene „Mobile Diskothek“).

5 BFH v. 3.8.2012 – VII B 40/11, BFH/NV 2012, 1936 = JurBüro 2013, 103. Der BFH legt damit das Begriffsmerkmal „Fortsetzung dieser Erwerbstätigkeit“ nicht eng, sondern dem Gesetzeszweck entsprechend großzügig aus, ohne dies freilich zu problematisieren.

6 OLG Hamburg, DGVZ 1984, 57.

7 LG Oldenburg, DGVZ 1993, 12; OLG Köln, OLGReport 2000, 480.

8 FG Rh.-Pf. v. 26.5.2000 – 4 K 1809/97, juris (Warenbestand eines Friseurs).

Die bei den betreffenden Personen als pfändungsgeschützt in Frage kommenden Sachen müssen **zur Fortsetzung der Erwerbstätigkeit in der bisherigen Weise erforderlich** sein¹. Die neuere Rspr. des BFH sieht dies dem Gesetzeszweck entsprechend großzügiger (s. den Orthopädiemeister-Fall in Rz. 46), indem sie den Wechsel von selbständiger zu abhängiger Tätigkeit zulässt. Geschützt soll sogar auch die auf künftigen Erwerb gerichtete persönliche Tätigkeit wie die Berufsausbildung sein, wenn mit einer alsbaldigen Aufnahme der neuen Erwerbstätigkeit sicher gerechnet werden kann². Unentbehrlichkeit zur Fortsetzung des Betriebs wird nicht verlangt; wer auf gehobenem Niveau seine Leistungen erbringt, muss keine Einschränkung in Kauf nehmen, denn die Konkurrenzfähigkeit muss gewährleistet bleiben³. So darf dem Schriftsteller der PC oder der Laptop nicht gepfändet werden, selbst wenn er noch über eine Reiseschreibmaschine verfügt⁴. Auf im Haushalt zur Verfügung stehende Ersatzgegenstände muss sich der Vollstreckungsschuldner nicht unbedingt verweisen lassen, wobei es auf die Eigentumsverhältnisse hieran nicht ankommt⁵.

Nach diesen Kriterien sind gem. Nr. 5 in aller Regel unpfändbar⁶: **Pkw** bei Personen, die ortsübergreifend tätig werden und nicht ohne Verlust an Flexibilität auf öffentliche Verkehrsmittel ausweichen können, z.B. Pkw des Handelsvertreters⁷, des Immobilienmaklers⁸, eines ambulanten Textileinzelhändlers⁹, eines zur Reparatur ins Haus kommenden Handwerkers¹⁰, eines Arbeitnehmers, der auf die Benutzung des Wagens bei seinen täglichen Fahrten zur Arbeitsstelle angewiesen ist, weil keine zumutbare Möglichkeit der Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel besteht¹¹ (pfändbar aber: Pkw eines Metallgroßhändlers mit reinem sog. Telefonbetrieb¹²), eines Arbeitnehmers, der seinen privaten Pkw als Beförderungsmittel in einem nebenberuflich ausgeübten Dienstleistungsunternehmen benötigt¹³; **Kombi** eines Obst- und Gemüsehändlers¹⁴; **Moped** eines Bauarbei-

1 BFH v. 21.12.1960 – II 87/57, HFR 1961, 111.

2 Vgl. im Anschluss an Stöber in Zöller³¹, § 811 ZPO Rz. 26: BFH v. 13.4.2011 – II R 49/09, BStBl. II 2011, 994 = BFHE 234, 97.

3 Wagner, StWa. 1987, 104.

4 Nicht haltbar AG Kiel, JurBüro 2004, 334, das dem Jurastudenten den Pfändungsschutz hinsichtlich einer Computeranlage versagt, da Hausarbeiten auch mit Schreibmaschine geschrieben werden könnten; bedenklich auch VG Münster, DGVZ 2013, 183 (Notebook pfändbar, wenn Schuldner bei geringem Umfang seiner Erwerbstätigkeit die erforderlichen Arbeiten auch manuell erledigen könne); abl. auch Kindl in Kindl/Meller-Hannich/Wolf, Gesamtes Recht der Zwangsvollstreckung³, § 811 ZPO Rz. 23. Heutzutage ist dies lebensfremd.

5 FG Saarl. v. 3.11.1999 – I V 279/99, juris.

6 Für weitere Bsp. aus der kaum mehr überschaubaren Rspr. s. die gute Zusammenstellung bei Stöber in Zöller³¹, § 811 ZPO Rz. 28 (Unpfändbarkeit) und Rz. 29 (Pfändbarkeit).

7 KG, Rpfleger 1958, 225.

8 LG Koblenz, JurBüro 1989, 1470.

9 FG Hamburg, EFG 1957, 216.

10 OLG Celle, MDR 1969, 226.

11 BFH v. 13.4.2011 – II R 49/09, BStBl. II 2011, 994 = BFHE 234, 97; BGH v. 28.1.2010 – VII ZB 16/09, AO-StB 2010, 99, m. Bespr. Lindwurm; OLG Hamm, DGVZ 1984, 138. Es genügt, wenn der Ehegatte des Schuldners für seine Erwerbstätigkeit zur Sicherung der wirtschaftlichen Existenz der Familie auf den Pkw angewiesen ist (s. Rz. 44).

12 BFH v. 17.2.1954 – II 146/53 U, BStBl. III 1954, 178 = BFHE 58, 701.

13 FG Köln, DStRE 2000, 1340 (Rev. vom BFH als unzulässig verworfen).

14 BFH v. 21.12.1960 – II 87/57, HFR 1961, 111.

ters¹; **Kühlschrank** eines kleinen Lebensmittelhändlers², daneben auch **Tiefkühltruhe** in kleinem Lebensmittelgeschäft³; **Fernseh- und Musikgeräte** in Gaststätten zur Unterhaltung der Gäste, Ton- und Lichttechnik einer mobilen Diskothek⁴ sowie **moderne Büro- und Bürokommunikationstechnik** bei allen freien Berufen⁵.

- 49 Nach **Nr. 6** (Abschn. 33 Abs. 1 Nr. 6 VollzA) setzt sich der Schutz nach Nr. 5 über den Tod des Vollstreckungsschuldners hinaus fort, wenn seine **Witwe** oder seine **minderjährigen Erben**, gegen die sich nun die Vollstreckung richtet, die Erwerbstätigkeit des Erblassers durch einen Stellvertreter fortführen. Es darf keine neue Erwerbstätigkeit begründet werden; auch bei Übernahme des alten Betriebskapitals in einen neuen Betrieb geht der Pfändungsschutz verloren⁶; jedoch braucht die Tätigkeit des Erblassers nicht in dem bisherigen Ausmaß und Umfang fortgesetzt zu werden. Der Tatbestand verhindert, dass der Tod des Vollstreckungsschuldners zum Anlass einer volkswirtschaftlich unerwünschten Kahlpfändung genommen wird.
- 50 **Austauschpfändung** ist wie bei Nr. 1 auch bei Nrn. 5 und 6 möglich (§ 811a Abs. 1 ZPO)⁷.
- 50a Die bisherigen Nrn. 5 und 6 gehen im **Entwurf des GNeuMoP** (s. Rz. 3b) in der neuen Sammelvorschrift der Nr. 4 (s. Rz. 42a) ohne wesentliche inhaltliche Änderungen auf. Die ausdrückliche Erweiterung des Schutzes auf den überlebenden **Lebenspartner**, der die Erwerbstätigkeit des Vollstreckungsschuldners durch einen Stellvertreter fortführt, wird man in verfassungskonformer Auslegung bereits in die derzeitige Nr. 6 hineinlesen müssen.

6. Dienstkleidung, Dienstausrüstung, berufsspezifische Gegenstände (§ 811 Abs. 1 Nr. 7 ZPO)

- 51 7. **Dienstkleidungsstücke sowie Dienstausrüstungsgegenstände, soweit sie zum Gebrauch des Schuldners bestimmt sind, sowie bei Beamten, Geistlichen, Rechts-**

1 OLG Oldenburg, MDR 1962, 486.

2 BFH v. 17.7.1957 – II 166/56 U, BStBl. III 1957, 365 = BFHE 65, 351; FG Hamburg, EFG 1956, 268.

3 FG Düsseldorf, EFG 1954, 237.

4 OVG Sa.-Anh. v. 29.4.2009 – 3 M 175/09, juris.

5 Vgl. Walker in Schuschke/Walker, Vollstreckung und Vorläufiger Rechtsschutz⁵, § 811 ZPO Rz. 27 m.w.N.; FG Köln, EFG 1991, 301 (Schrank und Fotokopiergerät eines Steuerberaters); zweifelnd bei Telefaxgerät eines Versicherungsvertreters: FG Saarl., DGVZ 1995, 171. Zur Behandlung von Internet-Domains s. LG Mönchengladbach, NJW-RR 2005, 439.

6 Ein Haftungsbescheid gem. § 75 gegen den Betriebsübernehmer ist nicht unverhältnismäßig und ermessensfehlerhaft, selbst wenn er nur Gegenstände erfasst, die beim Betriebsübergeber unpfändbar waren, denn Gegenstände, die im früheren Unternehmen unpfändbar waren, müssen nicht auch im übernehmenden Betrieb zur Fortsetzung dieser Erwerbstätigkeit erforderlich sein. Ferner können zunächst unpfändbare Gegenstände im Falle ihrer Veräußerung zur Erfüllung des Haftungsanspruchs beitragen, weil die Haftung auch das Surrogat erfasst. Die Frage der Unpfändbarkeit wird erst relevant, wenn der Betriebsübernehmer die Haftungssumme nicht entrichtet und die Pfändung in die übertragene Gegenstände ansteht: BFH v. 14.5.2013 – VII R 36/12, HFR 2013, 1077.

7 Lemaire, AO-StB 2004, 193. Zur Austauschpfändung eines nach § 811 Abs. 1 Nr. 5 ZPO unpfändbaren Kraftfahrzeugs vgl. BGH v. 16.6.2011 – VII ZB 114/09, Rpfleger 2011, 620.