

Tipke/Kruse

Abgabenordnung

Finanzgerichtsordnung

Kommentar

begründet von

Dr. Klaus Tipke

em.o. Professor an der
Universität zu Köln

Dr. Heinrich Wilhelm Kruse

em.o. Professor an der
Ruhr-Universität Bochum

fortgeführt von

Dr. Roman Seer

Universitätsprofessor an der
Ruhr-Universität Bochum,
Steuerberater

Dr. Peter Brandis

Richter am Bundesfinanzhof

Dr. Klaus-Dieter Drüen

Universitätsprofessor an der
Ludwig-Maximilians-Universität München
Richter am Finanzgericht Düsseldorf

Dr. Matthias Loose

Richter am Bundesfinanzhof
Honorarprofessor an der
Ruhr-Universität Bochum

Dr. Marcel Krumm

Universitätsprofessor an der
Westfälischen Wilhelms-Universität Münster
Richter am Finanzgericht Münster

ottoschmidt

IV. Betriebsstättenbegriff der DBA

Literatur: *Mittermüller*, Schwimmende Arbeitsgeräte als ausländische Betriebsstätten, RiW 82, 812; *Scherer*, Doppelbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 1995, 112 ff., 126; *Kumpf*, Betriebsstättenfragen nach Steuersenkungsgesetz und Betriebsstätten-erlass, FR 01, 448; *Pinkernell/Ditz*, Betriebsstättenbegriff, Einkünftequalifikation und Gewinnabgrenzung beim Online-Vertrieb elektronischer Produkte, FR 01, 1193 u. 1271; *Kroppen*, Betriebsstätte – Quo vadis?, IWB 05, 727; *Findeis/Eickmann*, Internet-Server als ertragsteuerliche Betriebsstätte nach dem Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-USA, DStZ 08, 139; *Eckel*, Die Definition der Betriebsstätte, IStR 09, 510; *Wassermeyer*, DBA, Art. 5 MA, 2010; *Ditz/Quilitzsch*, Aktuelle Entwicklungen im Hinblick auf die Definition der Betriebsstätte, FR 12, 493; *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen⁴, 2012, Tz. 2.136 ff.; *Bürkle/Ullmann*, Die Betriebsstättendefinition des Art. 5 OECD-Musterabkommen, DStR 13, 944; *Esterer*, Der Betriebsstättenbegriff im DBA und seine schleichende Auflösung, FG Wassermeyer, 2015, Nr. 20; *Girlich/Müller*, Betriebsstätte und Authorised OECD Approach ISR 15, 169; *Hilbert/Wittenstein*, Einwirkung abkommensrechtlicher Begriffsbestimmungen auf das innerstaatliche Steuerrecht IWB 16, 882; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁸, 2016, 293 ff.; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht⁴, 2017, 853 ff.

1. Definitionen und Unterschiede zu § 12

Vom nationalen Anknüpfungsmerkmal der Betriebsstätte i.S. des § 12 zu unterscheiden ist das namensgleiche internationale Zuweisungsmerkmal der DBA, durch das die innerstaatliche Besteuerungskompetenz völkervertraglich eingeschränkt wird (allg. s. § 2 Tz. 33). Der Begriff der Betriebsstätte im Abkommensrecht ist entspr. Art. 5 OECD-MA eigenständig definiert (sog. autonome DBA-Definition; s. Vor § 8 Tz. 5; Lehner, FG Wassermeyer, Nr. 3 Tz. 4). Abkommensrechtlich definierte Begriffe sind abkommensautonom auszulegen (BFH GmbHR 16, 1230 [1231] = BStBl. 17, 230; Gosch ISR 13, 87; Vogel/Lehner, DBA⁶, Grundlagen Tz. 113b ff.). Nur noch wenige DBA definieren die Betriebsstätte in Anlehnung an § 12 (z.B. DBA Italien, Hruschka in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 5 Tz. 238), während die meisten deutschen DBA den Betriebsstättenbegriff in enger Anlehnung an Art. 5 OECD-MA bestimmen (Übersicht bei Görl in Vogel/Lehner, DBA⁶, Art. 5 Tz. 129).

Art. 5 OECD-MA 2010 (ohne Änderung 2014), dem die deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA (BMF IStR-Beih. 13, 46) nahezu wortgleich entspricht (Abweichung allein in Abs. 2f: „natürliche Ressourcen“ statt „Bodenschätze“), lautet:

Betriebsstätte

(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

(2) Der Ausdruck „Betriebsstätte“ umfasst insbesondere:

- a) einen Ort der Leitung,
- b) eine Zweigniederlassung,
- c) eine Geschäftsstelle,
- d) eine Fabrikationsstätte,
- e) eine Werkstätte und

f) ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.

(3) Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet.

(4) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebsstätten:

- a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;
- b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;
- c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;
- d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;
- e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;
- f) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter den Buchstaben a bis e genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.

(5) Ist eine Person – mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 6 – für ein Unternehmen tätig und besitzt sie in einem Vertragsstaat die Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und übt sie die Vollmacht dort gewöhnlich aus, so wird das Unternehmen ungeachtet der Absätze 1 und 2 so behandelt, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränken sich auf die in Absatz 4 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebsstätte machen.

(6) Ein Unternehmen wird nicht schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebsstätte in einem Vertragsstaat, weil es dort seine Geschäftstätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln.

(7) Allein dadurch, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort (entweder durch eine Betriebsstätte oder auf andere Weise) ihre Geschäftstätigkeit ausübt, wird keine der beiden Gesellschaften zur Betriebsstätte der anderen.

- 41 Trotz bestehender Parallelen (vgl. FG Thür. DStRE 16, 858 [860] rkr.: „in weiten Teilen identisch“) bestehen **Unterschiede zwischen Art. 5 OECD-MA und § 12**: Insgesamt ist die abkommensrechtliche Definition enger als der nationale Betriebsstättenbegriff des § 12 (Kahle/Ziegler DStZ 09, 841; Hruschka in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 5 Tz. 26; Wassermeyer, DBA, Art. 5 MA Tz. 9). Die wichtigsten Unterschiede zu § 12 ergeben sich aus Folgendem (vgl. Übersicht bei Heinsen in Löwenstein/Looks/Heinsen, Betriebsstättenbesteuerung², Tz. 192): Anders als § 12 Satz 1, der verlangt, dass die feste Geschäftseinrichtung „der Tätigkeit eines Unternehmens dient“, setzt Art. 5

Abs. 1 OECD-MA eine feste Geschäftseinrichtung voraus, „durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird“ (FG Thür. DStRE 16, 858 [860]). Während bei § 12 bereits Einrichtungen oder Anlagen, mit denen Hilfstätigkeiten oder unwesentliche Tätigkeiten des Unternehmens ausgeübt werden (s. Tz. 19), eine Betriebsstätte begründen, erfordert Art. 5 OECD-MA die Ausübung der Geschäftstätigkeit i.S. einer **Haupttätigkeit** (Hruschka, a.a.O., Tz. 33, 61; näher zur Ausgrenzung von Hilfstätigkeiten Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung⁸, 2016, 309 ff.; Ditz, FG Wassermeyer, Nr. 23 Tz. 3 ff.; FG Münster EFG 16, 1919 – Rz. 119; zur Ausgrenzung vollautomatischer Einrichtungen Buciek DStZ 03, 142). Wegen der negativen **Aufzählung und Ausgrenzung sog. Hilfsbetriebsstätten in Art. 5 IV OECD-MA** sind anders als nach § 12 Zentren der Verkaufsförderung, Dienstleistungszentren (soweit die Aufsichts- und Koordinationstätigkeit nur Hilfstätigkeit ist), Verarbeitungslager, Einkaufs- und Dokumentationsbüros keine Betriebsstätten. **Bauausführungen und Montagen** werden je für sich behandelt (Art. 5 III OECD-MA; zu abkommensrechtlichen Bau- und Montagebetriebsstätten Mende, FG Wassermeyer, Nr. 21). § 12 II Nr. 8 Buchst. b und c (s. Tz. 36) gelten nicht (Hruschka, a.a.O., Tz. 100; Bürkle/Ullmann DStR 13, 946 f.). Folglich können mehrere gleichartige Arbeiten abkommensrechtlich nur dann zusammengefasst werden, wenn zwischen ihnen ein technischer und organisatorischer Zusammenhang besteht (BFH BStBl. 02, 845; 04, 932 [934]; FG München EFG 98, 1491; 00, 814; ausf. Wassermeyer, DBA, Art. 5 MA Tz. 118 ff.; weitergehend Hruschka, a.a.O., Tz. 98). Ein solcher Zusammenhang besteht nach FG München DStRE 02, 520 beim Aufbau eines (verzweigten) Kabelnetzes. Hinsichtlich der Zwölf-Monatsfrist weichen viele DBA von Art. 5 III OECD-MA ab (Übersicht bei Görl in Vogel/Lehner, DBA⁶, Art. 5 Tz. 74). Schließlich fällt *Land- und Forstwirtschaft* nicht unter den Begriff des Unternehmens i.S. von Art. 5 OECD-MA und begründet darum im Gegensatz zu § 12 (s. Tz. 17) keine Betriebsstätte (BFH BStBl. 12, 457; a.A. FG Köln EFG 11, 1322 [Vorinstanz]).

Für **Vertreter** gilt abw. von § 13 (FG Rh.-Pf. IStR 16, 818 – Rz. 40) Folgendes (s. § 13 Tz. 9): **Art. 5 V** fingiert bei abhängigen Agenten eine Betriebsstätte des ausländischen Unternehmens (Görl in Vogel/Lehner, DBA⁶, Art. 5 Tz. 111). Unabhängige Agenten begründen nach **Art. 5 VI** OECD-MA und den entspr. Bestimmungen in der Mehrzahl der von Deutschland abgeschlossenen DBA (FG Bremen EFG 73, 478) keine Betriebsstätte (Görl in Vogel/Lehner, DBA⁶, Art. 5 Tz. 144, 155). Zur Abgrenzung zwischen abhängigen und unabhängigen Agenten vgl. BFH BStBl. 95, 238 für das DBA Großbritannien m. abl. Anm. Kempermann FR 95, 240; FG Köln EFG 94, 138 (Vorinstanz).

Hinsichtlich der Einkünfte aus Schifffahrt und Luftverkehr bestimmt **Art. 8 OECD-MA** (übereinstimmend: Deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA, BMF IStR-Beih. 13, 46) zur Verhinderung einer internationalen „Zersplitterung“ der Besteuerung, dass allein der Staat der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens das Besteuerungsrecht hat (Kreutziger, FG Wassermeyer, Nr. 33 Tz. 8 f.). Damit ist sowohl das Betriebsstättenprinzip als auch das Wohnsitzprinzip ausgeschlossen. Eine Reihe von Abkommen stellen allerdings abweichend von dem MA auf das Wohnsitzprinzip – zum Teil mit Ein-

schränkungen – ab (Übersicht bei Hemmelrath in Vogel/Lehner, DBA⁶, Art. 8 Tz. 35).

2. Geltungsbereich der Abkommensdefinitionen

- 44 Da die abkommensrechtlichen Definitionen der Beschränkung des Besteuerungsrechts in einem Vertragsstaat dienen (s. Tz. 40), können sie im Einzelfall inhaltlich von dem Betriebstättenbegriff des § 12 abweichen (BFH BStBl. 92, 937 zu Art. 5 DBA-Schweiz; OFD Karlsruhe IStR 15, 887 [888]; s.a. § 8 Tz. 19a). Die funktionalen Unterschiede zwischen dem abkommensrechtlichen Betriebstättenbegriff und dem des § 12 werden deutlich, wenn nach innerstaatlichem Recht zwar eine beschränkte Steuerpflicht begründet ist, diese aber auf Ebene des DBA mangels Erfüllung der Tatbestandsmerkmale der Abkommensdefinition eingeschränkt ist (BFH BStBl. 75, 626). Bei **Divergenz der Betriebstättenbegriffe** stellt sich die nach dem – inzwischen durch BFH GmbHR 16, 1230 = BStBl. 17, 230 aufgehoben – Urteil des FG Köln EFG 15, 1558 zu § 9 Nr. 3 GewStG (ohne Stellungnahme zitiert in der Voraufl. Lfg. 143) intensiv diskutierte (gegen FG Köln Lüdicke IStR 15, 770; Kahlenberg IWB 15, 940) Frage, welche Betriebstättendefinition in welchem Normkontext anzuwenden ist (verwandte Frage bei FG Bremen DStRE 16, 394 [Rev. anh. I R 58/15]; dazu Kahlenberg ISR 16, 424 [426]). BMF AEAO zu § 12 Nr. 4 führt dazu aus „§ 12 ist nicht anzuwenden, soweit andere Rechtsvorschriften (z.B. DBA, OECD-Musterabkommen, EStG) abweichende Regelungen zum Begriff „Betriebstätte“ enthalten.“. Das ist hinsichtlich von DBA-Begriffen zumindest missverständlich (abl. als nicht bindende Verwaltungsanweisung BFH GmbHR 16, 1230 [1232]) und erschwert eine **norm- und funktionsgerechte Abgrenzung** der Betriebstättenbegriffe. BFH GmbHR 16, 1230 (1231) hat unter Aufhebung von FG Köln EFG 15, 1558 zu Recht entschieden, dass sich der **Begriff der Betriebstätte des § 9 Nr. 3 GewStG nur nach innerstaatlichem Recht** (§ 12; so bereits BFH BStBl. 15, 1049 – Rz. 8 in Anschluss an Blümich/Gosch, § 9 GewStG Tz. 218) und nicht nach dem jeweils einschlägigen DBA bestimmt (zust. Hilbert/Wittenstein IWB 16, 882 [884]; Levedag GmbHR 16, 1232; ebenso zuvor Glanegger/Güroff, GewStG⁸, § 9 Tz. 2a; FG Münster EFG 16, 1919 – Rz. 141). Insoweit ist der nationale Betriebstättenbegriff nicht über § 2 I verdrängt (so aber noch FG Köln EFG 15, 1558; dagegen zu Recht Kollruss IStR 16, 419 [420 ff.]). Ein **allg. Vorrang der abkommensrechtlichen Begriffsdefinition vor der nationalen besteht** – entgegen BMF AEAO zu § 12 Nr. 4 – **nicht**. Die verschiedenen „Funktionen und Begriffswelten“ des Betriebstättenbegriffs stehen nebeneinander (Kahlenberg ISR 16, 424 [426]). Ein Verweis auf den anderen „Rechtskreis“ und dessen Begrifflichkeit ist möglich (s. Tz. 45).
- 44a Allgemein gilt für die **Begriffskonkurrenz** (keine „Normenkonkurrenz“! BFH GmbHR 16, 1230 [1231] = BStBl. 17, 230) Folgendes: Die **Abkommensdefinitionen** gelten nur in Bezug auf die **Auslegung der im jeweiligen DBA enthaltenen Begriffe** und nur im Verhältnis zu dem jeweiligen Vertragsstaat. Die DBA sind infolge ihrer Transformation nach Art. 59 II 1 GG innerstaatliches Recht (BFH BStBl. 72, 760 [762]; s. § 2 Tz. 28 ff.). § 2 I ordnet für DBA und die darin enthaltenen Begriffe einen (durchbrechbaren) **Anwen-**

dungsvorrang an (s. § 2 Tz. 6a). Die einschränkende Auswirkung der engeren abkommensrechtlichen Betriebstättendefinition (s. Tz. 41) im Rahmen der Abkommensauslegung ist **von Amts wegen** zu berücksichtigen (RFH RStBl. 35, 1399 [1401]), und zwar auch dann, wenn der Stpfl. sich nicht auf das DBA beruft oder gar seine Nichtanwendung wünscht.

Ein **Rückgriff auf § 12 zur Auslegung des Abkommens** ist wegen der abkommensrechtlichen Eigendefinition nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA eigentlich versperrt (gegen einen Rückgriff Hruschka in Schönfeld/Ditz, DBA, a.a.O., Art. 5 Tz. 1; Pohl, a.a.O., Art. 3 Tz. 68). Lediglich dann, wenn die im Abkommen zur Betriebstättendefinition verwandten (**Hilfs-**)**Begriffe** ihrerseits aus den Abkommen heraus nicht erklärt werden können, kann für die Auslegung dieser Begriffe auf innerstaatliches Recht zurückgegriffen werden (Görl in Vogel/Lehner, DBA⁶, Art. 5 Tz. 8). Allerdings besteht in der **Auslegungspraxis zur Abkommensdefinition der Betriebstätte** (dazu Görl in Vogel/Lehner, DBA⁶, Art. 5 Tz. 8; OFD Karlsruhe IStR 15, 887 [888] und allg. § 2 Tz. 39 ff.) trotz der autonomen DBA-Definition der Betriebstätte (s. Tz. 40) weitgehend inhaltliche Übereinstimmung mit der nationalen Definition des § 12 (Kahle/Ziegler DStZ 09, 841) mit – den aufgezeigten (s. Tz. 41) – punktuellen Divergenzen (Bürkle/Ullmann DStR 13, 945; jew. Gegenüberstellung der Abweichungen bei Hruschka in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 5 Tz. 33, 36, 38, 44, 48, 57, 61, 74, 78, 80, 82, 84, 86, 88, 91, 93, 100, 110). Die Rspr. überträgt bei ungeklärten Fragen den nationalen Betriebstättenbegriff bzw. einzelne Tatbestandsmerkmale des § 12 z.T. (z.B. BFH BStBl. 06, 220 [222]) auf die jeweilige abkommensrechtliche Definition (Kahle/Ziegler DStZ 09, 841). Durch diese Anleihen bei der Interpretation (Eckl IStR 09, 510; Haase, AStG/DBA³, Art. 5 MA Tz. 18) übereinstimmender oder vergleichbarer Begriffe (Schaumburg/Häck, Internationales Steuerrecht⁴, Tz. 19.241) dürfen indes nicht strukturelle Unterschiede der eigenständigen Abkommensdefinition (s. Tz. 41) eingeebnet werden. Bei Heranziehung des § 12 zur Auslegung von Art. 5 OECD-MA ist zu berücksichtigen, dass der nationale Betriebstättenbegriff strukturell weiter ist (ähnl. Wassermeyer, DBA, Art. 5 MA Tz. 9).

Umgekehrt können die **Abkommensdefinitionen** – auch bei gegebenem Auslandsbezug – **nicht zur Auslegung nationaler Gesetze herangezogen werden** (BFH BStBl. 86, 659; BFH/NV 88, 82; BFH GmbHR 16, 1230 [1231] = BStBl. 17, 230; FG Köln EFG 12, 2288; Stobbe DStZ 90, 419). Allerdings ist der Gesetzgeber nicht gehindert, innerstaatliche Normen mit dem abkommensrechtlichen Betriebstättenbegriff zu verknüpfen und damit insoweit das Nebeneinander von nationalem und Abkommensrecht zu durchbrechen (BFH GmbHR 16, 1230 [1231]). Bei **Verweis** des nationalen Gesetzes auf einen abkommensrechtlichen Begriff ist dieser maßgeblich. Ohne einen gesetzlich angeordneten Verweis verbleibt es dagegen bei der rein innerstaatlichen Begriffsauslegung.

3. Internationale Entwicklungen bei der Betriebstättenbesteuerung

International zeichnen sich bei der Besteuerung von Betriebstätten seit einiger Zeit zwei gegenläufige Tendenzen ab. Auf der einen Seite ist eine Ausdehnung des Begriffs der Betriebstätte unter **Absenkung von Substanzanforderungen**

gen mit der Folge einer Multiplikation von Betriebsstätten auszumachen (Hruschka in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 5 Tz. 19; Wichmann FR 11, 1084; Baldamus IStR 12, 317, 324). Das zeigt sich insb. bei der sog. Dienstleistungsbetriebstätte (Reimer IStR 09, 378; Stuffer, FG Wassermeyer, Nr. 22 Tz. 5 ff.; näher Ernst, a.a.O., 60 ff., 71 ff.) mit dem legendären Anstreicher-Bsp. (Ditz/Quilitzsch FR 12, 494; Bürkle/Ullmann DStR 13, 947; zur Kritik Wichmann IStR 12, 711). Zu Recht ist von „**Auflösungserscheinungen**“ **des abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriffs** die Rede (Esterer, FG Wassermeyer, Nr. 20 Tz. 3 ff.). Die aktuelle internationale Diskussion über die *Absenkung der Schwellenkriterien für Betriebsstätten* wird auch Rückwirkungen auf das innerstaatliche Recht, z.B. das Kriterium der Verfügungsmacht (s. Tz. 11 ff.) des Stpfl. (Reimer IStR 09, 382; Bürkle/Ullmann DStR 13, 948 f.) haben (Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen⁴, Tz. 2.101). Im Rahmen des Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-Projekts gegen Gewinnverlagerungsstrategien multinationaler Konzerne steht die Überarbeitung des Betriebsstättenbegriffs des OECD-MA an (BDI/EY/VDA, OECD-/G20-Projekt BEPS, 2015, 80 ff.), mittels dessen der beschriebene Trend fortangetrieben wird (van der Ham/Retzer IStR 16, 749 [757]). Der Aktionspunkt 7 greift das Problem der künstlichen Vermeidung von Betriebsstätten auf und macht Vorschläge zur Änderung des Art. 5 OECD-MA (Bendlinger SWI 16, 188) und des MK (van der Ham/Retzer IStR 16, 749). Verfahrensmäßiges Vehikel für Vertragsanpassungen soll das Multilaterale Instrument (MLI) nach Aktionspunkt 15 (Reimer IStR 17, 1) sein. Auf der anderen Seite führt der seit einigen Jahren verfolgte neue Ansatz der OECD (Authorized OECD Approach, AOA) zur Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte zu einer konzeptionellen Verselbständigung der Betriebsstätte vom Stammhaus (vgl. § 1 V 2 AStG) und ihrer Anerkennung als eigenständiges Gewinnzuordnungsobjekt ohne Rücksicht auf die rechtliche Unselbständigkeit (Ditz/Bärsch/Quilitzsch ISR 13, 156; Girlich/Müller ISR 15, 169 m. Bsp.; näher Berner, Betriebsstättenbesteuerung nach dem AOA, 2016, 38 ff.). Mit der **Annahme der uneingeschränkten Selbständigkeit der Betriebsstätte** (sog. Functionally Separate Entity Approach) und der Anerkennung interner quasi schuldrechtlicher Verträge (sog. Dealings) zwischen Betriebsstätte und Stammhaus soll die Betriebsstattengewinnabgrenzung vom Stammhaus den Verrechnungspreisen unter rechtlich selbständigen Unternehmen angenähert werden (Hruschka, a.a.O., Tz. 117; Kußmaul/Delarber/Müller IStR 14, 467; krit. Buchholz, Grenzüberschreitendes Kreditgeschäft durch Bankbetriebsstätten, 2014, 28 ff., 113 ff., 245 ff.). Allerdings beruht dieser Ansatz auf wirklichkeitsfremden Fiktionen (krit. Wassermeyer IStR 12, 282; Wassermeyer in Wassermeyer/Baumhoff, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, 2014, Tz. 1.35 f.). Gerade das Zusammentreffen beider Entwicklungen wird kaum zur Planungssicherheit der Unternehmen beitragen (Bürkle/Ullmann DStR 13, 949), sondern zu einem wachsenden Bedürfnis internationaler Verständigungsverfahren (s. § 2 Tz. 42a) führen (ebenso Esterer, FG Wassermeyer, Nr. 20 Tz. 17). Auch die teilweise inkongruente Umsetzung des AOA in nationales Recht (vgl. § 1 V AStG; näher Schaumburg, Internationales Steuerrecht⁴, Tz. 21.66 ff.) wird zu Problemen führen (Kunde IWB 15, 87).

§ 122a

Bekanntgabe von Verwaltungsakten durch
Bereitstellung zum Datenabruf

(1) Verwaltungsakte können mit Einwilligung des Beteiligten oder der von ihm bevollmächtigten Person bekannt gegeben werden, indem sie zum Datenabruf durch Datenfernübertragung bereitgestellt werden.

(2) ¹Die Einwilligung kann jederzeit mit Wirkung für die Zukunft widerrufen werden. ²Der Widerruf wird der Finanzbehörde gegenüber erst wirksam, wenn er ihr zugeht.

(3) Für den Datenabruf hat sich die abrufberechtigte Person nach Maßgabe des § 87a Absatz 8 zu authentisieren.

(4) ¹Ein zum Abruf bereitgestellter Verwaltungsakt gilt am dritten Tag nach Absendung der elektronischen Benachrichtigung über die Bereitstellung der Daten an die abrufberechtigte Person als bekannt gegeben. ²Im Zweifel hat die Behörde den Zugang der Benachrichtigung nachzuweisen. ³Kann die Finanzbehörde den von der abrufberechtigten Person bestrittenen Zugang der Benachrichtigung nicht nachweisen, gilt der Verwaltungsakt an dem Tag als bekannt gegeben, an dem die abrufberechtigte Person den Datenabruf durchgeführt hat. ⁴Das Gleiche gilt, wenn die abrufberechtigte Person unwiderlegbar vorträgt, die Benachrichtigung nicht innerhalb von drei Tagen nach der Absendung erhalten zu haben.

Eingefügt durch Ges. v. 18.7.2016, BGBl. I 2016, 1679 (1686 f.) mit Wirkung v. 1.1.2017.

Verwaltungsanweisung: Änderung des AEAO v. 12.1.2017 – IV A 3 - S 0062/16/10005, 2016/1129935, BStBl. I 2017, 51 (55).

Literatur: *Braun-Binder*, Ausschließlich automationsgestützt erlassene Steuerbescheide und Bekanntgabe durch Bereitstellung zum Datenabruf, DStZ 2016, 526; *Braun-Binder*, Vollautomatisierte Verwaltungsakte im allgemeinen Verwaltungsrecht?, NVwZ 2016, 960; *Braun-Binder*, Elektronische Bekanntgabe von Verwaltungsakten über Behördenportale, NVwZ 2016, 342.

Inhalt		
	Rz.	Rz.
A. Zweck und systematischer Zusammenhang	1	I. Benachrichtigung nach § 87a I 5 und Bekanntgabevermutung (Abs. 4 Satz 1)
B. Einwilligung in den Datenabruf, Widerruf der Einwilligung (Abs. 1, 2)	4	II. Beweislast nach Abs. 4 Satz 2 ..
C. Datensicherheit und Authentisierungspflicht (Abs. 3)	7	III. Fälle der Bekanntgabe mit tatsächlichem Datenabruf (Abs. 4 Sätze 3, 4)
D. Bekanntgabeverfahren nach § 122a IV	8	14

A. Zweck und systematischer Zusammenhang

§ 122a dient der Verwirklichung eines **vollelektronischen Besteuerungsverfahrens** und soll vor allem **Medienbrüche vermeiden** (s. BT-Drucks. 18/

7457, 75). Zeitgleich mit der Vorschrift des § 122a sind durch Art. 19, 20 BestVModG entsprechende Regelungen in §§ 41 IIa VwVfG, 37 IIa SGB X eingeführt worden (BGBl. I 2016, 1679 [1708]). Mit Wirkung v. 1.1.2017 (s. § 28 EGAO, BGBl. I 2016, 1679 [1694 f.]) existieren damit für die Bekanntgabe schriftlicher oder elektronischer VA **drei unterschiedliche Bekanntgabetypen**: die postalische Bekanntgabe i.S. des § 122 II (s. § 122 Rz. 48 ff.), die elektronische Übermittlung durch E-Mail i.S. des § 122 IIa (s. § 122 Rz. 63 ff.) sowie der elektronische Datenabruf i.S. des § 122a (zu den Besonderheiten der Übermittlung eines schriftlichen VA durch eigenen Boten sowie durch Telefax s. § 122 Rz. 63b). Allerdings hinkt die technische Umsetzung seitens der föderalen Finanzverwaltungen der bundeseinheitlich gesetzlichen Regelung zeitlich deutlich hinterher. Der Ministerialbeamte im BMF *Baum*, NWB 2016, 2778 (2784), geht davon aus, dass die technischen Voraussetzungen für das neue Bekanntgabeverfahren erst im Jahre 2019 (!) abgeschlossen sein werden.

- 2 Die Besonderheit der Bekanntgabeform des § 122a besteht darin, dass der VA nicht mehr versendet, sondern von der FinBeh. nur noch zum elektronischen Abruf bereitgestellt wird. Der Adressat ist über die Bereitstellung des VA aber elektronisch zu benachrichtigen (zur Form s. § 87a I 5 n.F., s. Rz. 9). Im Unterschied zur Neuregelung der § 41 IIa VwVfG, § 37 IIa SGB X wird der Zeitpunkt der Bekanntgabe grds. nicht an den Zeitpunkt des tatsächlichen Abrufs geknüpft, sondern an die Bekanntgabe der elektronischen Benachrichtigung (§ 122a IV: mit einer Drei-Tage-Bekanntgabevermutung, s. Rz. 8). Der Zweck dieser an die Absendung der Benachrichtigung anknüpfenden Drei-Tagesfrist besteht darin, bereits im Bescheid eine eindeutige Fälligkeit für die Abschlusszahlung und für die Festsetzung von Nachzahlungs- oder Erstattungszinsen vorzunehmen (so BT-Drucks. 18/8434, 110).
- 3 § 122a gilt nicht nur für Steuerbescheide, sondern allg. für **alle Verwaltungsakte**. Die Teilnahme an dem Bereitstellungsverfahren ist für den Beteiligten **freiwillig**; er oder in seinem Namen ein Bevollmächtigter muss in das neue Bekanntgabeverfahren gem. § 122a I eingewilligt haben (s. Rz. 4 ff.).

B. Einwilligung in den Datenabruf, Widerruf der Einwilligung (Abs. 1, 2)

- 4 § 122a I erfordert die Einwilligung des Beteiligten (s. § 78). Bei der Einwilligung handelt es sich um eine **empfangsbedürftige öffentlich-rechtliche Willenserklärung** (§ 133 BGB findet entspr. Anwendung). Die Einwilligung bezieht sich gleich auf mehrere Inhalte: Der Beteiligte erklärt sich zunächst damit einverstanden, dass für seine Person unter seiner Identifikationsnummer auf dem Server Steuerdaten bereitgestellt werden. Des Weiteren willigt er in die Bekanntgaberegeln des § 122a IV ein (dazu s. Rz. 8 ff.). Dies umfasst auch das Einverständnis damit, dass die FinBeh. ihm nach § 87a I 5 n.F. auf unverschlüsseltem elektronischen Weg über die Bereitstellung des VA informieren darf. Sieht man in der unverschlüsselten Benachrichtigung eine das Steuergeheimnis berührende Handlung, ist diese nach § 30 IV Nr. 3 jedenfalls aufgrund der Einwilligung gerechtfertigt (s. *Braun Binder*, NVwZ 2016, 342 [343]).

§ 122a I sieht **keine besondere Form** für die Einwilligung vor. Daher könnte 5
die Einwilligung sogar mündlich erklärt werden. Die Einwilligung darf aber
nicht ohne weiteres unterstellt werden. Vor allem liegt sie noch nicht darin,
dass ein Beteiligter einen Zugang für die elektronische Kommunikation mit
den FinBeh. nach § 87a I 1 eröffnet hat (dazu s. § 87a Rz. 4 ff.). Die Zugangs-
eröffnung ist Voraussetzung für eine wirksame Bekanntgabe eines elektro-
nischen VA i.S. des § 122 IIa, bedeutet aber noch keine weitergehende Einwil-
ligung in die Bekanntgabe durch bloßes Bereitstellen zum Datenabruf. Zu-
dem hat sich die abrufberechtigte Person nach § 122a III i.V. mit § 87a VIII
n.F. zu authentisieren (s. Rz. 7). Damit sie dies überhaupt tun kann, hat sie
sich für das Datenabrufverfahren elektronisch auf „ELSTER-Online“ **beson-**
ders registrieren zu lassen.

Die einmal wirksam erteilte Einwilligung besitzt **Dauerwirkung**, bis sie durch 6
den Beteiligten selbst oder durch seinen Bevollmächtigten widerrufen wird (s.
§ 122a II). Der **Widerruf** wird als ebenfalls empfangsbedürftige öffentlich-
rechtliche Willenserklärung gegenüber der FinBeh. erst wirksam, wenn er der
FinBeh. zugeht. Er wirkt damit **ex nunc** (ab dem Eingang bei der FinBeh. für
die Zukunft).

C. Datensicherheit und Authentisierungspflicht (Abs. 3)

§ 87a VIII 1 bestimmt, dass die FinBeh. ein sicheres Verfahren verwenden 7
müssen, das die für die Datenbereitstellung verantwortliche Stelle oder Ein-
richtung authentifiziert und die Vertraulichkeit und Integrität des Datensat-
zes gewährleistet (s. § 87a Rz. 3). Letzteres Erfordernis folgt aus dem Daten-
schutz und dem Steuergeheimnis (s. § 30 Rz. 146c f.). Deshalb bedarf es beson-
derer technischer Vorkehrungen, dass **nur eine berechnete Person** den
Datenabruf vornehmen kann (s. § 87a VIII 2 i.V. mit § 122a III). Diese muss
sich beim elektronischen Portal („ELSTER-Online“) jeweils **besonders au-**
thentisieren, um den VA abzurufen. Die Authentisierung kann durch Nut-
zung einer elektronischen Signatur i.S. des SignG, aber auch durch Verwen-
dung eines elektronischen Identifikationsnachweises i.S. des §§ 18 PAuswG,
78 V AufenthG geschehen. Die von „ELSTER-Online“ derzeit angenommenen
und unterstützten Signaturkarten finden sich unter [www.elsteronline.de/](http://www.elsteronline.de/eportal/UnterstuetzteSignaturkarten.tax)
eportal/UnterstuetzteSignaturkarten.tax. Die FinBeh. können aber auch kar-
tenlose (andere sichere) Authentifizierungsverfahren einführen.

D. Bekanntgabeverfahren nach § 122a IV

I. Benachrichtigung nach § 87a I 5 und Bekanntgabevermutung (Abs. 4 Satz 1)

Der zum Datenabruf bereitgestellte VA gilt **am dritten Tag nach Absendung** 8
der elektronischen Benachrichtigung über die Bereitstellung der Daten an
die abrufberechtigte Person (s. § 87a I 5: per einfacher E-Mail) als bekannt ge-
geben. Die Regelung folgt damit der Struktur des § 122 II Nr. 1, IIa (dazu s.
§ 122 Rz. 48 ff.). Ebenso wenig wie im Falle des § 122 IIa ist die Drei-Tages-
Vermutung als eine echte Frist zu behandeln, so dass die Wochenend- und
Feiertagsregel des § 108 III keine Anwendung findet (s. § 122 Rz. 63a). Im

Unterschied zu § 122 II, IIa handelt es sich aber nicht um die Absendung des (schriftlichen oder elektronischen) VA selbst, sondern nur um eine Mitteilung über dessen Hinterlegung auf dem Server der Finanzverwaltung, zu dem die abrufberechtigte Person einen registrierten Zugang besitzt (s. Rz. 5, 7). Aufgrund dieses Zugangs ist der hinterlegte VA an sich schon in den Machtbereich des Empfängers gelangt. Jedoch kann nach den Gepflogenheiten des Rechtsverkehrs (zum allg. Zugangsmerkmal s. § 122 Rz. 11) nicht davon ausgegangen werden, dass der Adressat regelmäßig oder gar täglich auf sein „Steuerkonto“ elektronisch zugreift. Vielmehr wird er es regelmäßig nur dann tun, wenn er dazu einen Anlass hat. Deshalb bedarf es eines besonderen behördlichen Hinweises, dass ein elektronischer VA auf dem Server hinterlegt worden ist. Erst nach Erhalt dieser Mitteilung kann erwartet werden, dass der abrufberechtigte Adressat auf seine Daten zugreift. Dazu stellt § 122a IV 1 die **widerlegbare Vermutung** auf, dass er dies innerhalb von drei Tagen nach Absendung der elektronischen Benachrichtigung über die Datenbereitstellung tut.

9 Die in § 122a IV 1 formulierte Bekanntgabevermutung unterscheidet sich deutlich von der Regelung des § 122 IIa für elektronisch übermittelte VA. Während § 122 IIa eine großzügige „Laufzeit“ von 3 Tagen für die Übermittlung des VA selbst vorsieht (s. § 122 Rz. 63), geht § 122a IV 1 davon aus, dass der Empfänger in dieser Zeit die Daten abrufen oder zumindest auf zumutbare Weise abrufen kann. Von dem Stpfl. erwartet damit § 122a IV 1 nicht nur die passive Entgegennahme des VA, sondern eine **aktive Mitwirkung beim Bekanntgabevorgang**. *Braun Binder*, NVwZ 2016, 342 (344), macht zutr. darauf aufmerksam, dass sich bisher noch keine Verkehrsanschauung darüber gebildet hat, wann eine Person typischerweise nach Erhalt einer E-Mail auf ein Portal zugreift. Hier wird man zwischen steuerberatenden Berufsträgern als Bevollmächtigte (s. § 122 Rz. 41 ff.) und nichtprofessionellen Adressaten unterscheiden können, zumal der Datenabruf wegen der erforderlichen Authentisierung anders als der schlichte E-Mail-Abruf mit gewissen technischen Hürden verbunden ist. Wer das ELSTER-Portal selten betritt, seine Karten und Zugangsidentifikation verlegt hat oder den technischen Vorgang nicht versteht, wird ggf. insgesamt länger brauchen, ggf. beim Datenabruf sogar scheitern (s. Rz. 10). Diese Situation ist auch nicht dieselbe wie ein häufig benutztes Online-Banking und kann jedenfalls bei nichtprofessionellen Laien nicht einfach mit dem Gang zum postalischen Briefkasten verglichen werden.

10 § 122a IV nimmt auf individuelle Schwierigkeiten im Umgang mit der „ELSTER-Technik“ allerdings keine Rücksicht. Die bloße **Datenabrufmöglichkeit reicht** bereits für die Bekanntgabe nach § 122a IV 1 aus. Ob und wann der Empfänger der E-Mail-Mitteilung i.S. des § 87a I 5 den VA durch Zugriff auf das „ELSTER-Portal“ tatsächlich abgerufen hat, spielt für die Bekanntgabe grds. keine Rolle (zu den Ausnahmen des § 122a IV 3, 4 s. Rz. 14 f.). Deshalb ist es für die Bekanntgabewirkung auch irrelevant, ob der Adressat die finanzbehördliche E-Mail (was leicht vorkommen kann) übersehen oder aufgrund eines sog. SPAM-Filters nicht zur Kenntnis genommen hat. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, wer das **Risiko technischer Störung** trägt. Dazu schweigt das Gesetz. Mit *Braun Binder*, DStZ 2016, 526 (534 f.) wird

man eine **sphärenorientierte Risikozuordnung** vernehmen müssen. Liegt der Grund für den technischen Mangel im Risikobereich der Verwaltung (z.B. Fehler des ELSTER-Portals), fehlt es schlicht an der Möglichkeit des Datenabrufs, so dass die Bekanntgabevermutung des § 122a IV 1 unanwendbar ist. Dasselbe gilt für den Fall, dass die Finanzverwaltung etwa das Authentifizierungsverfahren plötzlich ändert und die Signaturkarte des Stpfl. nicht mehr akzeptiert. Liegt der Grund der technischen Störung dagegen in der Sphäre des Adressaten (z.B. technische Störung seines Server oder Fehler seiner EDV-Programme), bleiben die Daten für ihn (ggf. über einen Server eines Dritten) abrufbar, so dass die Bekanntgabevermutung weiterhin Anwendung findet. Im Einzelfall ist dann aber ggf. Wiedereinsetzung nach § 110 zu gewähren.

II. Beweislast nach Abs. 4 Satz 2

Die FinBeh. tragen nach § 122a IV 2 die Beweislast für den **Zugang der E-Mail-Benachrichtigung** i.S. des § 87a I 5. Die Beweislastregel entspricht § 122 II 2, IIa Halbs. 2. Das bloße Bestreiten des Zugangs seitens des Adressaten reicht damit aus, um die Bekanntgabevermutung des § 122a IV 1 auszuschließen (s. § 122 Rz. 58). Gelingt der FinBeh. der Nachweis des vom Adressaten bestrittenen Zugangs der Benachrichtigung nicht und werden die Daten auch von keiner dazu berechtigten Person abgerufen, ist die Bekanntgabe gescheitert und ggf. zu wiederholen (s. BT-Drucks. 18/8434, 111). Der AEAO zu § 122a empfiehlt in diesem Fall eine postalische Bekanntgabe im schriftlichen Verfahren.

Bestreitet der Adressat nicht den Zugang der Benachrichtigungs-E-Mail, sondern trägt er vor, diese E-Mail erst **nach Ablauf des Drei-Tages-Zeitraums erhalten zu haben**, liegt die Beweislast nicht ohne weiteres bei der FinBeh. (zu § 122 II, IIa s. § 122 Rz. 59 ff.). Vielmehr hat der Adressat die spätere Bekanntgabe **substantiiert** vorzutragen, um Zweifel an der Drei-Tages-Vermutung hervorzurufen (s. BT-Drucks. 18/8434, 111; AEAO zu § 122a). Der Nachweis eines späteren Empfangs der E-Mail ist ihm regelmäßig auch ohne weiteres möglich, weil auf seinem Server Datum und Uhrzeit des E-Mail-Eingangs gespeichert sind. Da diese Daten auf der jeweiligen E-Mail beim Eingang vermerkt werden, ist ihm (anders als bei der postalischen Zusendung von Briefen) regelmäßig sogar der volle Nachweis eines späteren Eingangs der E-Mail möglich. Bei einem unwiderlegbar substantiiert dargelegten späteren Zugang der Benachrichtigungs-E-Mail richtet sich der Bekanntgabezeitpunkt gem. § 122a IV 4 nach dem tatsächlichen Datenabruf (s. Rz. 15).

Kein Fall des § 122a IV 2 liegt vor, wenn der Stpfl. den rechtzeitigen Zugang der E-Mail nicht bestreitet, sondern vorträgt, dass ihm der **Datenabruf unmöglich** war. In diesem gesetzlich nicht geregelten Fall scheitert die Bekanntgabe nur dann, wenn die Ursache für den fehlgeschlagenen Datenabruf auf einer behördenseitigen technischen Störung beruht (s. Rz. 10). Aufgrund der Bekanntgabevermutung des § 122a IV 1 trägt der Stpfl. hierfür grds. die Beweislast. Der Nachweis der behördenseitigen Störung wird ihm i.d.R. schwerfallen. Deshalb bedarf er einer Beweiserleichterung. Zuzumuten ist ihm, dass er der FinBeh. einen fehlgeschlagenen Datenabrufversuch unverzüglich mitteilt, den Datenabruf zumindest einmal wiederholt und die diesbezüglich mit

der FinBeh. geführte Korrespondenz später vorlegt. Auf dieser Basis wird sich die FinBeh. erklären können müssen, ob es technische Probleme beim Datenabruf gab. Die bloße Behauptung, der Datenabruf habe nicht funktioniert, reicht jedenfalls zur Widerlegung der Bekanntgabevermutung (s. Rz. 8) nicht aus. Liegt der Fehler in der Sphäre des Stpfl., bleibt es bei der Bekanntgabevermutung; allerdings besitzt der Stpfl. ggf. die Möglichkeit der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (s. Rz. 10).

III. Fälle der Bekanntgabe mit tatsächlichem Datenabruf (Abs. 4 Sätze 3, 4)

- 14 Hat der Adressat den **Zugang der Benachrichtigungs-E-Mail kategorisch bestritten** (s. Rz. 11), so findet die Bekanntgabevermutung (s. Rz. 8) keine Anwendung. Dies bedeutet aber noch nicht, dass die Bekanntgabe gescheitert ist. Vielmehr kann der zugangsberechtigte Adressat den VA auch ohne eine entsprechende Mitteilung abgerufen haben. Für diesen Fall ordnet § 122a IV 3 an, dass der VA – unabhängig von dem Drei-Tages-Zeitraum – als im Zeitpunkt des tatsächlichen Datenabrufs bekannt gegeben gilt. Dies bedeutet, dass die Bekanntgabe des VA mit den Folgen des Beginns einer Rechtsbehelfsfrist im Einzelfall sogar bereits innerhalb des Drei-Tages-Zeitraums des § 122a IV 1 liegen kann, wenn der Zugangsberechtigte den VA früher abgerufen hat, ohne eine entsprechende Mitteilung erhalten zu haben. Der Zeitpunkt des Datenabrufs wird sich regelmäßig verifizieren lassen, weil der Datenabruf elektronisch protokolliert wird (s. BT-Drucks. 18/8434, 111).
- 15 Hat der Adressat unwiderlegbar nur den **verspäteten Zugang** der Benachrichtigungs-E-Mail substantiiert, gilt nach § 122a IV 4 dieselbe Regelung. Die Bekanntgabe wird dann nicht etwa auf den verspäteten Zugang der E-Mail, sondern erst auf den tatsächlichen Zeitpunkt des Datenabrufs gelegt. Damit beginnt die an die Bekanntgabe des VA geknüpfte Rechtsbehelfsfrist erst am Folgetag des tatsächlichen Datenabrufs unabhängig davon zu laufen, ob der Stpfl. unverzüglich nach Eingang der E-Mail reagiert oder sich eine gewisse Zeit gelassen hat. Ruft der verspätet informierte Adressat die Daten überhaupt nicht ab, bleibt die Bekanntgabe nach der Regelung des § 122a IV 4 sogar gänzlich aus. Darin liegt ein gewisser Wertungswiderspruch zu § 122a IV 1, die beim Eingang der E-Mail innerhalb des Drei-Tages-Zeitraums generell die Bekanntgabewirkung unterstellt.

C. Erklärungsfristen (Abs. 2 und 3 n.F.)

I. Gesetzliche Grundregel (Abs. 2 Satz 1 n.F.)

Steuererklärungen sind spätestens **fünf** (für Besteuerungszeiträume/-zeitpunkte, die **nach dem 31.12.2017** beginnen/liegen: **sieben**) **Monate** „danach“ (soll heißen: nach Ablauf des Kalenderjahres, für das die periodische Steuer erhoben wird, oder nach Ablauf des Stichtags [Bewertungsstichtag, Veranlagungszeitpunkt]) abzugeben, soweit Steuergesetze nichts anderes bestimmen. Die Frist ist durch das BestVModG v. 18.7.2016 (BGBl. I 2016, 1679 [1687]) um zwei Monate verlängert worden (zum Hintergrund und Anwendungszeitraum s. Rz. 3). § 149 II schließt durch das „spätestens“ die behördliche **Fristverlängerung nach § 109 I** nicht aus (s. Rz. 39 ff.; auf der Basis des § 109 sind für VZ 2016 erneut gleich lautende Ländererlasse v. 2.1.2017 – S 0320/54, BStBl. I 2017, 46 ergangen). Durch das Wort „spätestens“ wird ausgedrückt, dass die Stpfl. die Erklärung auch früher abgeben können. Dem Wort „spätestens“ kann – so zutr. *Schick*, StuW 1988, 301 (323); *Heuermann* in HHSp., § 149 Rz. 24 – aber nicht entnommen werden, dass die FinBeh. die Erklärung auch vor Ablauf der Frist verlangen könnte (z.B. bei Geschäftsaufgabe, Wegzug ins Ausland). Die Steuererklärung muss auch dann innerhalb der Frist abgegeben werden, wenn „vorgreifliche steuerliche Verhältnisse“ aus früheren Jahren noch nicht abschließend geklärt sind (BFH v. 30.4.2001 – VII B 325/00, Rz. 9); der Stpfl. kann aber auf einen **Vorbehaltsbescheid** oder **vorläufigen Bescheid** (§§ 164, 165) hinwirken (s. § 150 Rz. 52).

Soweit die **EinzelsteuerG** (s. Rz. 5) **speziellere Fristen** vorsehen, genießen diese Vorrang (§ 149 II gilt nur subsidiär, zutr. *Schindler* in BG, § 149 Rz. 27). Sonderregeln gelten insb. für **Steueranmeldungen** (z.B. USt., LSt., KapEst.: bis zum zehnten Tag nach Ablauf des Anmeldezeitraums). Subsidiär gilt § 149 II aber für die USt.-Jahreserklärung i.S. des § 18 III UStG.

II. Sonderregel für Land- und Forstwirte (Abs. 2 Satz 2)

Für Land- und Forstwirte mit vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr gilt eine Sonderregel (§ 149 II 2). Die Vorschrift will dem Umstand Rechnung tragen, dass Land- und Forstwirte ihren Gewinn nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermitteln (s. § 4a I 1 Nr. 1 EStG: 1.7.–30.6.; zu Ausnahmen s. § 8c EStDV). Die Besonderheit besteht nicht nur in dem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr, sondern vor allem darin, dass der Gewinn gem. § 4a II Nr. 1 EStG auf die involvierten Kalenderjahre zeitanteilig aufzuteilen ist (anders gem. § 4a II Nr. 2 EStG bei Gewerbetreibenden, auf die die Sonderregel auch bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr keine Anwendung findet, s. BFH v. 1.6.2016 – X R 66/14, Rz. 24). Daraus zieht § 149 II 2 i.d.F. des StVereinfG v. 1.11.2011, BGBl. I 2011, 2131 (2139), die Konsequenz, dass die Steuererklärung für den Besteuerungszeitraum, in dem das Wirtschaftsjahr beginnt, nicht vor Ablauf des **fünften Monats** nach Ablauf des abweichenden Wirtschaftsjahres abzugeben ist (bis zum VZ 2009: sogar schon nach Ablauf des dritten Monats; zum Motiv der Gleichstellung mit der Grundregel des § 149 II 1 s. BT-Drucks. 17/5125, 50 f.). Die Sonderregelung bezieht sich aber nur auf solche Steuererklärungen,

denen unmittelbar eine Gewinnermittlung für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Stpfl. zugrunde liegt (BFH v. 15.7.2005 – IV B 219/03). Mit der Verlängerung der Steuerklärungsfrist des § 149 II 1 hat das BestVModG v. 18.7.2016 auch für Land- und Forstwirte den Abgabetermin um zwei Monate erweitert. Es gelten damit folgende Regelungen: **Wj. 1.7.2017–30.6.2018:** Abgabefrist für **VZ 2017** endet am 30.11.2018; **Wj. 1.7.2018–30.6.2019:** Abgabefrist für **VZ 2018** endet am 31.1.2020.

III. Sonderregel für sog. Berater-Erklärungen (Abs. 3, 5 n.F.)

- 25 Das BestVModG v. 18.7.2016 sieht ab **VZ 2018** (s. Rz. 4) eine **Sonderfrist** für Stpfl., deren Steuererklärungen durch **Angehörige der steuerberatenen Berufe i.S. der §§ 3, 4 StBerG** erstellt werden, vor. Das sog. **Beraterprivileg** betrifft damit Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer, Berufsträger-Partnerschafts-, Steuerberatungs-, Rechtsanwalts-, Wirtschaftsprüfungs- und Buchprüfungsgesellschaften (s. § 3 StBerG). § 4 StBerG erweitert diesen Kreis auf bestimmte weitere Personen und Einrichtungen (z.B. Lohnsteuerhilfvereine) im Zusammenhang mit einem sachlich beschränkten Aufgabengebiet. Vorbehaltlich des § 149 IV n.F. (s. Rz. 30 ff.) gilt gem. **§ 149 III n.F. eine Steuerklärungsfrist von 14 Monaten** (statt der sieben Monate nach § 149 II n.F.) bis Ende Februar des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres (d.h. für VZ 2018 gilt eine Steuerklärungsfrist bis zum 29.2.2020), wenn die in §§ 3, 4 genannten Personen, Gesellschaften oder Einrichtungen in ihrem jeweils zugelassten Betätigungsfeld mit der Erstellung der Steuererklärung vom Stpfl. beauftragt worden sind. Bei Stpfl., die einen Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermitteln (s. Rz. 24), verlängert sich die Frist bis zum 31. Juli des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres (d.h. für steuerlich beratene Land- und Forstwirte gilt eine Steuerklärungsfrist für den VZ 2018 bis zum 31.7.2020). Die Sonderregelung für steuerlich beratene Stpfl. knüpft an die regelmäßigen Fristverlängerungen durch die gleich lautenden Ländererlasse (s. Rz. 29) an, verlängert diese allerdings um zwei Monate (zu dem Motiv s. Rz. 3).
- 26 Die Regelung versucht einen Interessenausgleich zwischen den steuerberatenden Berufen und den FinBeh. herzustellen (s. FG Nds. v. 24.4.2012 – 15 K 365/11, EFG 2012, 1320 [1321] m. Anm. *Matthes*; FG Münster v. 18.7.2012 – 12 K 553/12 Kg, EFG 2013, 94 m. Anm. *Matthes*). Dass Laien sich eines steuerlichen Beraters bedienen, liegt auch im Interesse der Allgemeinheit; denn Steuererklärungen von Laien sind vermutungsweise falsch (*Tipke*, BB 2009, 636 [638 ff.]). Ebenso wenig wie die steuerlichen Berater sind die FÄ in der Lage, alle Steuererklärungen im Bruchteil eines Jahres zu bearbeiten (anders wäre dies aber bei einem stichtagsbezogenen vollautomatischen elektronischen Veranlagungsverfahren, s. *Seer*, StuW 2003, 40 [45 ff.]; *Seer*, DStJG 31 [2008], 7 [32 ff.]). Niemandem wäre gedient, wenn auch die steuerlichen Berater die Erklärungen ihrer Mandanten bis zum 31.7. des Folgejahres (s. Rz. 22) abgeben müssten, diese dann aber über mehr oder weniger lange Zeit unbearbeitet im FA herumlägen. Weder die Arbeit der steuerlichen Berater an den

Steuererklärungen noch die Veranlagungsarbeit kann als „Stoßgeschäft“ erledigt werden. Die RegBegr. (BT-Drucks.18/7457, 76) rechtfertigt die nicht unerhebliche Ungleichbehandlung von steuerlich beratenen und steuerlich nicht beratenen Erklärungspflichtigen mit dem regelmäßig größeren Umfang der Einkünfte und der regelmäßig höheren Komplexität der Einkommens- und Vermögensverhältnisse der steuerlich beratenen Erklärungspflichtigen sowie mit deren fehlendem steuerrechtlichen Fachwissen. Hier würde es eine längere Zeit erfordern, um die Steuererklärungen sorgfältig zu erstellen. Der entscheidende Grund des bemerkenswerten Entgegenkommens gegenüber den steuerberatenden Berufen liegt aber weniger in der besonderen Komplexität der betreuten Steuerfälle, sondern mehr im Interesse an einer möglichst kontinuierlichen Auslastung der Steuerberatungsbüros einschließlich der dort beschäftigten Angestellten. Letztlich soll der Arbeitsanfall geglättet und die Auswirkungen eines „Saisongeschäfts“ für beide Seiten vermieden werden (s. *Seer*, StuW 2015, 315 [327 f.]). **Im internationalen Vergleich** erweist sich die verlängerte Steuererklärungsfrist des § 149 III n.F. als **großzügig**. Durchaus nicht alle Länder nehmen Rücksicht darauf, ob der Stpfl. beraten ist oder nicht. Die Fristen sind regelmäßig deutlich kürzer (für die USA s. etwa *Seer*, LitV, 38 f.). Die sich zugunsten steuerlich beratener Steuererklärungspflichtiger auswirkende Fristenregelung relativiert sich allerdings durch die Vorabankforderungsgründe des § 149 IV n.F. (s. Rz. 30 ff.).

Die verlängerte Steuererklärungsfrist beschränkt sich auf die **jährlich wiederkehrenden typischen Veranlagungssteuern** und auf die in § 149 III Nr. 1–7 n.F. abschließend aufgezählten Erklärungspflichten: **Est.-Erklärung**, **KSt.-Erklärung** (einschl. damit zusammenhängender Feststellungs- und Zerlegungserklärungen), **GewSt.-Erklärung** (einschl. damit zusammenhängender Zerlegungserklärung), **USt.-Jahreserklärung** (i.S. des § 18 III UStG), **Feststellungserklärungen** (einschl. gesonderter Feststellungen nach § 18 AStG). **Nicht erfasst** sind – von der USt.-Jahreserklärung abgesehen – Steueranmeldungen (s. Aufzählung in Rz. 5). Dasselbe gilt für aperiodisch eintretende Steuererklärungspflichten (s. Vor 149 Rz. 11). **§ 149 V** nimmt darüber hinausgehend auch die USt.-Jahreserklärung aus der verlängerten Fristregelung heraus, wenn der Stpfl. seine unternehmerische Tätigkeit vor oder mit Ablauf des Besteuerungszeitraums eingestellt hat. Diese Rückausnahme nimmt auf die kurze Abgabefrist des **§ 18 III 2 UStG** (lex specialis) Rücksicht (so auch bereits die gleich lautenden Ländererlasse v. 2.1.2017 – S 0320/54 u.a., BStBl. I 2017, 46 unter II. [4]).

Die Sonderregelung des § 149 III findet **nicht auf die Steuererklärungspflichten in eigenen Angelegenheiten der Angehörigen der steuerberatenden Berufe** Anwendung. Insoweit müssen sie sich so behandeln lassen wie Stpfl., die nicht beraten sind, sich vielmehr auf ihr eigenes Wissen verlassen (so bereits bisher zu den gleich lautenden Ländererlassen BFH v. 29.1.2003 – XI R 82/00, BStBl. II 2003, 550; FG Münster v. 22.9.1999 – 8 K 635/96 E, EFG 2000, 103; *Heuermann* in HHSp., § 149 Rz. 24). Um in den Genuss der verlängerten Erklärungsfrist zu gelangen, muss daher auch ein Angehöriger der steuerberatenden Berufe einen Berufskollegen mit der Erstellung seiner Steuererklärungen beauftragen. Dazu reicht es jedoch nicht aus, eine Partner-

schaftsgesellschaft/Sozietät bzw. Steuerberatungs-GmbH, an welcher der Stpfl. beteiligt ist, zu beauftragen (FG Nds. v. 14.4.2009 – 13 K 218/08, EFG 2009, 1266 [1267]; ausf. *Noack*, Stbg. 2012, 410 [412 ff.], m. Hinweis auf FG Hess. v. 28.6.2012 – 4 K 2736/11, n.v.).

- 29 Bis zum **VZ 2017 einschließlich** (zur Übergangsregelung s. Rz. 4) basieren Fristverlängerungen für steuerlich beratende Erklärungspflichtige nach wie vor noch auf § 109 und den gleich lautenden Länderlassen v. 2.1.2017 – S 0320/54 u.a., BStBl. I 2017, 46 (s. § 109 Rz. 4). Nach II. (1) der Ländererlasse gilt für die in Rz. 27 genannten Erklärungspflichten bezogen auf den **VZ 2016** eine **allgemeine Fristverlängerung** bis zum **31.12.2017** (bei Land- und Forstwirten bis zum 31.5.2018). Durch diese ermessenslenkende Verwaltungsvorschrift binden sich die FinBeh. gegenüber den Stpfl. selbst (s. § 4 Rz. 93), so dass sie bei einer nach Ablauf der gesetzlichen Frist des § 149 II (s. Rz. 22), aber innerhalb der allgemein verlängerten Frist keinen Verspätungszuschlag nach § 152 festsetzen dürfen. Die allgemein verlängerten Fristen können nach II. (3) der Ländererlasse in **zwingenden Ausnahmefällen** auf der Grundlage von **begründeten Einzelanträgen** noch bis zum 28./29.2. des Zweitfolgejahres, bei Land- und Forstwirten mit abweichendem Wirtschaftsjahr bis zum 31.7. des Zweitfolgejahres verlängert werden (bloß ermessensgesteuerte Einzelfallentscheidung bis VZ 2017, ab VZ 2018 dagegen Rechtsanspruch nach § 149 III, s. Rz. 25 ff.). Nach BFH v. 21.2.2006 – IX R 78/99, BStBl. II 2006, 399 (400) enthalten diese gleichlautenden Verwaltungsvorschriften der Länder grds. nur **Ermessensrichtlinien** (s.a. BFH v. 11.4.2006 – VI R 64/02, BStBl. II 2006, 642 [643 f.], m. Ausführungen zur richterlichen Überprüfung nach § 102 FGO; FG Hamburg v. 27.4.2012 – 6 K 95/11, EFG 2012, 2256 [2258 f.] m. Anm. *Siegers*). Dementsprechend sehen auch die gleich lautenden Ländererlasse unter II. (2) in bestimmten Fällen die **Möglichkeit einer Vorabanforderung** von Steuererklärungen vor (s. Rz. 30 ff.).

IV. Vorabanforderung von sog. Berater-Erklärungen (Abs. 4 n.F.)

- 30 § 149 IV n.F. versucht die fiskalischen Interessen des Staates durch die Möglichkeit von Vorabanforderungen von Steuer- und Feststellungserklärungen zu wahren und enthält damit Ausnahmefälle zur verlängerten Frist bei steuerlich beratenen Erklärungspflichtigen. Die Möglichkeit der Vorabanforderung beschränkt sich damit auf die **Fälle des § 149 III n.F.** und ist bei steuerlich nicht beratenen Erklärungspflichtigen, die der regulären Frist des § 149 II unterfallen, ausgeschlossen. Allgemein ist eine Vorabanforderung ohne weiteres unzulässig, wenn sie die Frist des § 149 II (s. Rz. 22) unterschreitet (s. **§ 149 IV 6 n.F.**; so noch im Fall des FG Sachs. v. 20.5.2009 – 4 K 1352/08 geschehen). Die Vorabanforderung liegt nach **§ 149 IV 1 n.F.** im pflichtgemäßen Ermessen (§ 5) der FinBeh. Allerdings wird das Ermessen der FinBeh. nur eröffnet, wenn einer der in **§ 149 IV 1 Nr. 1–3 n.F.** genannten **Anordnungsgründe** verwirklicht ist. Diese Anordnungsgründe bilden den **Vorbehalt der Vorabanforderung aus wichtigem Grund**. Ergänzend nennt **§ 149 IV 3 n.F.** die Möglichkeit der Vorabanforderung auf der Grundlage einer **automationsgestützten Zufallsauswahl** (s. Rz. 31, 34). Die nach **§ 149 III n.F.** verlängerte Erklärungsfrist verkürzt sich gem. **§ 149 IV 2 n.F.** auf eine **Frist von vier Mo-**

naten nach Bekanntgabe der Anordnung. Diese Frist darf nicht unterschritten werden. Dies bedeutet, dass Vorabanforderungen regelmäßig nur im Zeitraum vom 1.4.–31.10. des Folgejahres angeordnet werden können (Anforderungen nicht früher als sieben Monate, aber naturgemäß auch nicht später als 14 Monate nach Ablauf des VZ). Der BT-FinAussch. geht davon aus, dass Vorabanforderungen jeweils nicht ergehen, bevor die amtlichen Steuererklärungsdrucke veröffentlicht und die Schnittstellen für die elektronische Übermittlung von Steuererklärungen freigegeben werden (BT-Drucks. 18/8434, 112).

Die Vorabanforderung ist ein **Ermessens-VA** i.S. des § 118 Satz 1 (FG Hamburg v. 27.4.2012 – 6 K 95/11, EFG 2012, 2256 [2258] m. Anm. Siegers; s.a. BFH v. 16.11.2011 – X R 18/09, BStBl. II 2012, 129 – Rz. 16 ff., für die Anforderung einer Anlage EÜR). Kraft gesetzlicher Fiktion (s. § 149 IV 7 n.F.) erstreckt er sich auf alle Erklärungen i.S. des § 149 III n.F., die der steuerlich beratene Stpfl. für den jeweiligen Besteuerungszeitraum/-zeitpunkt abzugeben hat (*Schindler* in BG, § 149 Rz. 47). Die Vorabanforderung ist nach § 121 I über die bloße Benennung des Anordnungsgrundes hinaus für den jeweiligen Einzelfall zu begründen (s.a. FG Hamburg, a.a.O.). Floskelhafte (abstrakte) Begründungen reichen zur Rechtfertigung einer Vorabanforderung nicht aus (zutr. FG Sachs. v. 20.5.2009 – 4 K 1352/08, Rz. 21). Für das Ermessen kann es auch relevant sein, bis wann der Stpfl. eine Handelsbilanz, aus der die Steuerbilanz abgeleitet wird, zu erstellen hat (s. BT-Drucks. 18/8434, 112; *Schindler* in BG, § 149 Rz. 47). Keine besondere zusätzliche Begründung bedarf allerdings die Anforderung, wenn sie nach § 149 IV 3 n.F. auf einer automatisierten Zufallsauswahl beruht (s. § 149 IV 4 n.F.: Hinweis darauf, dass die Anforderung auf einer automationsgestützten Zufallsauswahl beruht, reicht aus). Auf Verlangen des betroffenen Stpfl. muss die FinBeh. allerdings erläutern, warum (etwa zur Gewährleistung eines kontinuierlichen Arbeitsanfalls in den FÄ, s. BT-Drucks. 18/7457, 77) und wie sie die Zufallsauswahl getroffen hat (s. *Schindler* in BG, § 149 Rz. 55, der eine entsprechende finanzbehördliche Dokumentation verlangt).

Eine Vorabanforderung ist insb. dann zulässig, wenn das **Vorverhalten des Stpfl.** – wie im Falle des § 149 IV 1 Nr. 1a n.F. – auf dessen **Unzuverlässigkeit** (unterlassene oder verspätete Abgabe von Steuererklärungen für den vorangegangenen Besteuerungszeitraum) hindeutet (s.a. FG Berlin-Bdb. v. 11.8.2015 – 9 K 9187/14, EFG 2015, 2143 [2144], rkr.). Der Fall einer **nachträglichen Festsetzung von Vorauszahlungen** für den vorangegangenen Besteuerungszeitraum innerhalb von drei Monaten vor Abgabe der Steuererklärung bzw. Beginn des Zinslaufs i.S. des § 233a II 1 (Vorabanforderungsgrund nach § 149 IV 1 Nr. 1b n.F.) deutet dagegen ebenso wenig wie der bloße Umstand einer **Abschlusszahlung** (Vorabanforderungsgrund nach § 149 IV 1 Nr. 1d n.F.) auf ein pflichtwidriges Vorverhalten des Stpfl. hin, da der Stpfl. nicht verpflichtet ist, von selbst für eine möglichst hinreichende Vorauszahlung zu sorgen. Hier geht es allein um die Sicherung eines fiskalischen Interesses der FinBeh., das besonders zu begründen ist. Dazu gibt § 149 IV 1 Nr. 1d n.F. mit einer Betragsschwelle von 25 % der festgesetzten Steuer oder mehr als 10.000 Euro einen gewissen Anhalt. Geht es allerdings steuerlich um

Millionenbeträge, reicht es zur Begründung der Vorabanforderung (s. Rz. 31) nicht aus, dass es im vorausgegangenen VZ eine Nachzahlung von etwas mehr als 10.000 Euro gegeben hat. Vielmehr müssen noch weitere Erwägungen hinzukommen. Für die Ermessenerwägung ist es sachgerecht, auf die relative Bedeutung der Nachzahlung (25% der festgesetzten Steuer) abzustellen und den absoluten Betrag von 10.000 Euro als eine zu übersteigende Mindestschwelle zu verstehen. Dagegen stellt der den jeweils zu erklärenden Besteuerungszeitraum betreffende (**parallele**) **Vorabanforderungsgrund des § 149 IV 1 Nr. 1e n.F.** allein auf die absolute Schwelle von 10.000 Euro ab. Auch in diesem Fall besteht aber kein Vorabanforderungszwang. Vielmehr ist die Höhe der zu erwartenden Abschlusszahlung auch hier in einen größenordnungsmäßigen Gesamtzusammenhang zu stellen. Die Erwartung einer wesentlichen Nachzahlung bedarf zudem der finanzbehördlichen Substantiierung durch darauf hindeutendes Kontrollmaterial (zum Ermessens-Begründungszwang s. Rz. 31). Schließlich leuchtet dieser Vorabanforderungsgrund nicht ohne weiteres ein, weil die FinBeh. eine für den abgelaufenen VZ erwartete hohe Abschlusszahlung bereits durch die nachträgliche Anpassung der Vorauszahlungen (s. § 37 III 3 EStG) verhindern kann (m. Recht krit. *Brete*, StuW 2009, 362 [370]; *Eichhorn*, DStR 2009, 1887 [1890]). Dagegen wird der Vorabanforderungsgrund des **§ 149 IV 1 Nr. 1c n.F.** sich auf ein bestimmtes Vorverhalten des Stpfl. zurückführen lassen, weil eine Herabsetzung von Vorauszahlungen außerhalb einer Veranlagung i.d.R. auf einem Herabsetzungsantrag des Stpfl. beruht (zutr. *Schindler* in BG, § 149 Rz. 49). Aber auch dieser Vorabanforderungsgrund leuchtet nicht ohne Weiteres ein. Für die Herabsetzung von Vorauszahlungen wird es i.d.R. nachvollziehbare, von der FinBeh. bereits im Vorauszahlungsverfahren zu prüfende Gründe geben. Dass daraus ein gesteigertes staatliches Interesse an möglichst umgehender Prüfung der Verhältnisse im Veranlagungsverfahren folgen soll, drängt sich nicht auf.

- 33 Dagegen besitzt der Anforderungsgrund des **§ 149 IV 1 Nr. 1f** ein prüfungs-technisches Motiv. Hat die FinBeh. den Fall des steuerlich beratenen Stpfl. verwaltungsintern bereits auf den Prüfungsplan gesetzt, entspricht es einem finanzbehördlichen Bedürfnis nach einer verbesserten Prüfungsgrundlage, wenn für den zu prüfenden VZ auch entsprechende Steuererklärungen vorliegen. Damit deckt sich auch die § 4a BpO (St) vorgesehene Konzeption einer zeitnahen Ap. (s. Vor § 193 Rz. 16; krit. s. § 193 Rz. 4). Der Gedanke einer **zeitnahen Prüfung** steht schließlich auch Pate für die beiden Anordnungsgründe des **§ 149 IV 1 Nr. 2, 3**. Wird innerhalb eines VZ ein **Betrieb eröffnet oder geschlossen**, soll die Prüfung auf dem Fuße erfolgen. Dasselbe gilt für **Verlustzuweisungsgesellschaften**. Bei der letztgenannten Fallgruppe sollten die steuererheblichen Verluste aber auch ein gewisses quantitatives Gewicht besitzen, um eine Vorabanforderung zu rechtfertigen (s.a. *Schindler* in BG, § 149 Rz. 52).
- 34 Die **gleich lautenden Ländererlasse** kannten schon bisher Vorabanforderungsgründe, die teilweise mit den in Rz. 32 f. genannten Gründen deckungsgleich sind (s. Ländererlasse v. 2.1.2017 – S 0320/54 u.a., BStBl. I 2017, 46, unter II.2.). Die Ländererlasse sind **bis zum VZ 2017** einschließlich anwendbar und kennen – anders als § 149 IV (s. Rz. 30) – **keinen abschließenden Kata-**

log. Vielmehr bedienen sie sich einer Regelbeispielmethode („insb.“) und beziffern die Schwellen relevanter Abschlusszahlungen nicht („hohe Abschlusszahlung“). Auch nennen sie die Fälle der Herabsetzung von Vorauszahlungen (s. § 149 IV 1 Nr. 1c) und der bevorstehenden Ap. (s. § 149 IV 1 Nr. 1f) nicht ausdrücklich. Stattdessen wollen die Ländererlasse Vorabanforderungen von der durch den Stpfl. gar nicht verursachten Arbeitslage der FÄ abhängig machen. Das überzeugt nicht. Deshalb ist es zu begrüßen, dass § 149 IV 2 n.F. diesen vagen Vorabanforderungsgrund durch eine automationsgestützte Zufallsauswahl ersetzt hat (s. BT-Drucks. 18/7457, 77). Sachgerechterweise sollte auch schon für VZ vor 2018 eine mit der Arbeitslage der FÄ begründete Vorabanforderung an ein entsprechendes systematisches Vorabanforderungsauswahlverfahren geknüpft sein.

Die FinBeh. kann die Vorabanforderung **widerrufen** (s.a. § 131 I). Darauf kann der Stpfl. bzw. sein steuerlicher Berater durch einen entsprechenden Antrag hinwirken. Ist die Vorabanforderung sogar von vornherein rechtswidrig, hat die FinBeh. sie nach § 130 I zurückzunehmen (zur Abwehr von Vorabanforderungen s. *Kohlhaas*, Stbg. 2014, 349). Der BT-FinAussch. (BT-Drucks. 18/8434, 112) nennt als Widerrufsfälle den Nachweis des steuerlichen Beraters, dass es für ihn unmöglich bzw. unzumutbar ist, der Vorabanforderung der Erklärung(en) und insb. durch Erstellung einer vorzeitigen Handelsbilanz innerhalb der gesetzlichen Frist von vier Monaten (s. Rz. 30) nachzukommen.

V. Optionale Kontingentierungsverfahren für sog. Berater-Erklärungen (Abs. 6 n.F.)

Um Anreize für eine kontinuierliche Arbeitsauslastung im Interesse sowohl der steuerberatenden Berufe als auch der FinBeh. zu setzen, wenden Bayern (seit 2009) und NRW (seit 2011) ein sog. **Kontingentierungsverfahren** nach österreichischem Vorbild an, das für die (freiwillig) teilnehmenden Steuerberater bestimmte Abgabequoten festlegt (bis zum 30.9. des Folgejahres 40%, bis zum 31.12. des Folgejahres 75% und bis zum 28.2. des Zweitfolgejahres 100% der in der Steuerberatungspraxis gefertigten Erklärungen). Diese Verwaltungspraxis koppelt die verlängerte Frist für beratene Stpfl. an das Abgabeverhalten Dritter, nämlich des kollektiven Mandantenstamms des beauftragten Steuerberaters. Den von *Eichhorn*, Stbg. 2010, 55 (56) deshalb geäußerten Bedenken (Verstoß gegen das Verbot einer sachfremden Koppelung) ist die Rspr. gleichwohl nicht gefolgt und hat die an die Teilnahme an den Kontingentierungsverfahren geknüpften Fristverlängerungen bisher für ermessensfehlerfrei gehalten (s. FG Düsseldorf v. 15.3.2012 – 12 K 509/12 AO, EFG 2012, 890 m. Anm. *Korte*; FG Münster v. 18.7.2012 – 12 K 553/12 Kg, EFG 2013, 94 [95] m. Anm. *Matthes*).

§ 149 VI n.F. stellt klar, dass auch nach der gesetzlichen Einführung einer generell verlängerten Frist in § 149 III n.F. für sog. Berater-Erklärungen die einzelnen Bundesländer (insb. Bayern, NRW) an dem von der Praxis in diesen Ländern angenommenen Kontingentierungsverfahren festhalten und andere Bundesländer entsprechende Verfahren ebenfalls einführen können. Dies liegt nach § 149 VI 3 n.F. im **Ermessen der jeweiligen obersten LandesFinBeh.**; der einzelne Stpfl. bzw. sein steuerlicher Berater besitzen aber keinen einklag-

baren Anspruch auf Implementierung eines derartigen Verfahrens (s. für 2016 www.finanzverwaltung.nrw.de). Der Antrag auf Teilnahme am Kontingentierungsverfahren ist in NRW an die OFD zu stellen, die sich allerdings vorbehalten hat, die Teilnehmerzahl ggf. zu begrenzen. Da es sich bei der Zulassung eines Steuerberaters zum Kontingentierungsverfahren um einen Ermessens-VA handelt, ist eine Ablehnung (Negativ-VA) aber nach § 121 wenigstens unter Darlegung der Ermessenserwägungen zu begründen. Angesichts der ab dem VZ 2018 allgemein bis Ende Februar des Zweitfolgejahres verlängerten Erklärungsfristen (s. Rz. 25) ist aber die Frage aufzuwerfen, warum sich Angehörige der steuerberatenden Berufe zukünftig noch an von einzelnen Bundesländern angebotenen Kontingentierungsverfahren beteiligen und sich dabei auch noch selbst verpflichten sollen. § 149 VI 2 n.F. nennt als einzig verbliebenen Anreiz, dass für Beteiligte am Kontingentierungsverfahren eine Vorabanforderung **auf der Basis einer automationsgesteuerten Zufallsauswahl** (§ 149 IV 3 n.F., s. Rz. 31) **unzulässig** ist. Ferner schließt § 149 VI n.F. nicht aus, darüber hinaus die Teilnahme am Kontingentierungsverfahren als ein **sachliches Kriterium** bei der behördlichen **Ermessensentscheidung über die Vorabanforderung i.S. des § 149 IV 1** zu werten. Dies könnte dazu führen, dass die am Kontingentierungsverfahren teilnehmenden Angehörigen der steuerberatenden Berufe dadurch in einem gesteigerten Umfang vor Vorabanforderungen i.S. des § 149 IV 1 geschützt werden. Das Kontingentierungsverfahren kann für Steuerberater schließlich der Anlass sein, den Arbeitsanfall seiner Kanzlei sinnvoll zu steuern. Allerdings muss sich die Mandantschaft auch darauf einlassen wollen, so dass die Teilnahme am Kontingentierungsverfahren innerhalb der Mandantschaft kommuniziert werden muss (nach *Schindler* in BG, § 149 Rz. 60, sollte die freiwillige Beteiligung an dem Verfahren gut überlegt sein).

- 38 Hält der an dem Kontingentierungsverfahren beteiligte steuerliche Berater die vereinbarte Erledigungsquote nicht ein, besteht für den von ihm vertretenen Stpfl. bisher das Risiko einer verspäteten Abgabe der Steuererklärung mit der **Sanktion eines Verspätungszuschlages i.S. des § 152**. Hier wird im Einzelfall zu prüfen sein, ob den Stpfl. oder seinen steuerlichen Berater ein Verschulden trifft. Für den VZ 2016 ordnet die Kontingentierungsverfahrens-Anweisung in NRW (www.finanzverwaltung.nrw.de) an, dass bei Nichterfüllung der Quoten keine Fristverlängerung über den 31.12. des Folgejahres (d.h. 31.12.2017) hinaus gewährt wird. Daraus darf gefolgert werden, dass das Risiko von Verspätungszuschlägen für später eingehende Steuererklärungen des jeweiligen Steuerberaters besteht. Unter der **ab VZ 2018** geltenden Regelung des § 149 III besteht dieses Risiko grds. dann nicht mehr, wenn die Erklärung jedenfalls noch bis Ende Februar des Zweitfolgejahres bei der FinBeh. eingeht (zur Sonderregelung bei Land- und Forstwirten s. Rz. 25). Dies mag die Teilnahme am Kontingentierungsverfahren zukünftig ggf. sogar erleichtern.

VI. Fristverlängerungen im Einzelfall nach § 109

- 39 Nach § 109 I 1 können FinBeh. Steuererklärungsfristen über die „reguläre“ gesetzliche Frist des § 149 II hinaus auch zukünftig verlängern. Die Verlängerung der Frist liegt in ihrem Ermessen (BFH v. 11.4.2006 – VI R 64/02,

III. Verbindung mit anderen Verwaltungsakten

Nach § 155 III 2 können zusammengefasste Bescheide mit VA über steuerliche Nebenleistungen (s. § 3 IV) oder über sonstige Ansprüche, auf die die AO anzuwenden ist, verbunden werden. Diese Neben-VA können sich gegen dieselben Personen richten wie die zusammengefassten Bescheide, aber auch nur gegen eine oder einige dieser Personen. § 155 III 2 spricht von „gegen einen oder mehrere der Steuerpflichtigen“, d.h. der von den zusammengefassten Bescheiden erfassten Stpfl. Dritte Personen können durch die Verbindung nicht erfasst werden. Wie sich aus § 155 III 3 ergibt, müssen die Inhaltsadressaten der VA i.S. des § 155 III 2 keine Gesamtschuldner sein.

§ 155 III 2 hat vor allem Bedeutung für **Verspätungszuschläge** (s. Rz. 35). § 155 III 2 lässt es zu, dass auch dann nach § 152 XI (= § 152 III a.F.) verfahren wird, wenn der Verspätungszuschlag sich z.B. nur gegen einen der Eheleute richtet. Die Verbindung ist auch zulässig, wenn ein sonstiger Anspruch (auf den die AO anwendbar ist) gegen einen oder gegen mehrere der von den zusammengefassten Bescheiden erfassten Stpfl. festgesetzt werden soll. In Betracht kommen z.B. **Prämienbescheide** und **KiSt.-Bescheide**. Die Verbindung ist z.B. auch zulässig, wenn der KiSt.-Bescheid sich nur gegen einen der Ehegatten richtet, etwa weil der **andere** Ehegatte keiner kirchensteuerberechtigten Kirche angehört. Insoweit lässt § 155 III 2 zugleich auch die Durchbrechung des Steuergeheimnisses zu.

Die „verbundenen“ VA bleiben **selbständige VA**. Sie können und müssen getrennt angefochten werden. Die „Verbindung“ bewirkt nicht, dass die für Steuerbescheide geltenden Regeln (§§ 172 ff.) insgesamt für alle erfassten VA gelten; die für die „verbundenen“ (Neben-)VA geltenden Regeln (§§ 130 ff. oder §§ 172 ff.) werden nicht berührt.

E. Vollautomatische Steuerveranlagung (Abs. 4 n.F.)

I. Regelungszweck und systematischer Zusammenhang

Der mit Wirkung zum 1.1.2017 durch das BestVModG v. 18.7.2016, BGBl. I 2016, 1679 (1690) eingefügte § 155 IV soll eine ausschließlich automationsgestützte (vollautomatische) Steuerveranlagung (Steuerfestsetzung durch Steuerbescheid und Begleit-VA) ermöglichen. In der Zusammenschau mit den **elektronischen Steuerklärungspflichten** (§ 87a I, VI; § 150 I i.V. mit EinzelsteuerG; s. § 150 Rz. 36 ff.), den **Risikomanagementsystemen (RMS)** in § 88 V (dazu s. § 88 Rz. 63 ff.) und der Ausweitung elektronischer Mitteilungspflichten Dritter (sog. **E-Daten**) in § 93c i.V. mit EinzelsteuerG (dazu s. § 93c Rz. 3 ff.) bildet die Vorschrift das gesetzgeberische Herzstück zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens. Es soll die FinBeh. in allen ab dem 1.1.2017 anhängigen Steuerverfahren dazu berechtigen, auf der Grundlage der im EDV-System der Finanzverwaltung vorhandenen Daten – ohne weitere personelle Bearbeitung – einen vollautomatischen Steuerbescheid zu erlassen (s. Rz. 1). Diese grundlegende Veränderung des Besteuerungsverfahrens soll einem sowohl wirtschaftlich-zweckmäßigeren als auch risikoorientierteren Einsatz der knappen Personalressourcen der Finanzverwaltung dienen (s. BT-Drucks. 18/

7457, 48). Die intensivierte Nutzung der Möglichkeiten der EDV, gepaart mit einem risikoorientierten Einsatz des Personals gefährdet nicht, sondern dient der verbesserten Verwirklichung der in § 85 verankerten Fundamentalmaximen der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung (dazu s. § 85 Rz. 24 ff.; § 88 Rz. 68 ff.; befürwortend auch *Frotscher* in SP, Erstkomm. BestVModG, § 155 Rz. 3). Mit dieser Maßnahme folgt der Gesetzgeber einer seit geraumer Zeit erhobenen Forderung (*Seer*, StuW 2003, 40 [45 ff.]) nach einem Wandel des hoheitlichen Veranlagungsverfahrens hin zu einer kontrollierten Selbstregulierung durch Stpfl. und Unternehmen (*Seer*, DStJG 31 [2008], 7 [31 ff.]).

- 44 Die vollautomatische Steuerfestsetzung ist dadurch geprägt, dass eine **manuelle Prüfung** des Einzelfalls zugunsten einer datentechnischen Prüfung **aufgegeben** wird. Der ausschließlich automationsgestützte Steuerbescheid beruht im Wesentlichen auf den Angaben in der Steuererklärung und den auf dem Datenserver der FinBeh. zu dem Steuerfall bereits gespeicherten Daten (insb. der von dritter Seite übermittelten sog. E-Daten). Der automatische Steuerbescheid unterscheidet sich damit von der **Steueranmeldung** i.S. der § 150 I 3, §§ 167, 168 als Rechtsform der Selbstveranlagung. Während bei der Steueranmeldung ein Steuerbescheid fingiert wird, ist der vollautomatische Steuerbescheid rechtlich ein Steuerbescheid (s. § 155 IV 4, s. Rz. 59). Anders als die fingierte Steuerfestsetzung nach § 168 Satz 1 steht ein vollautomatischer Steuerbescheid **nicht per se** unter dem **Vorbehalt der Nachprüfung** (VdN – § 164). Vielmehr trifft dies nach § 155 IV 2 Nr. 2 nur zu, wenn eine Verwaltungsanweisung des BMF oder der LMF/LSen. die automatische Beifügung dieser Nebenbestimmung i.S. des § 120 (zum Charakter des VdN s. § 164 Rz. 24) angeordnet hat (s. Rz. 53). Im Übrigen wird auch ein automatischer Steuerbescheid nicht ausdrücklich als solcher benannt (s.a. BT-Drucks. 18/7457, 83) und unterliegt den üblichen – auch für personell erlassene Steuerbescheide – geltenden Regelungen der §§ 172 ff.
- 45 Der vollautomatische Steuerbescheid i.S. des § 155 IV setzt keine elektronische Steuererklärung (s. § 150 Rz. 35 ff.) voraus. Der zur Erzeugung des Steuerbescheides erforderliche Datensatz kann auch durch Mitarbeiter des FA – z.B. durch Scannen einer traditionellen, schriftlichen Steuererklärung – eingegeben werden. Die Möglichkeit eines vollautomatischen VA beschränkt § 155 IV 1 sachgerechter Weise auch nicht auf den eigentlichen Steuerbescheid im rechtlichen Sinne, sondern erstreckt sie auf die mit dem jeweiligen Steuerbescheid zusammenhängenden **Anrechnungsverfügungen**, die Steuerabzugsbeträge (LSt., KapEst. u.a.) und Vorauszahlungen betreffen (s. Rz. 49).
- 46 Der aus Art. 3 I, 20 III GG, § 85 folgende strukturelle Vollzugssicherungsauftrag würde verfehlt, wenn § 155 IV n.F. generell vollautomatische Steuerbescheide (mit vollautomatischen Begleit-VA) ohne jegliche zusätzliche personelle Prüfung vorschreiben würde. Ein bloßer EDV-systematischer Abgleich der Steuerklärungsdaten mit den bereits vorhandenen Daten sowie eine elektronische Plausibilitätsprüfung reichen allein nicht aus, um die Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu sichern. Auch in einem elektronischen, vollautomatischen Veranlagungsverfahren wird die Einzelfallprüfung nicht obsolet. Deshalb gebietet § 155 IV 1 die manuelle Prüfung des Steuer-

falls, wenn dazu ein Anlass besteht. Anlässe der sog. **Aussteuerung** zur manuellen Prüfung von Steuerfällen geben vor allem die von der Finanzverwaltung zur Prüfungsauswahl entwickelten und eingesetzten **RMS** (s. BT-Drucks. 18/7457, 82 f.; zu den Mindestanforderungen des § 88 V 3 s. § 88 Rz. 73 ff.). Zudem sichert eine **Zufallsauswahl** der auszusteuernenden Fälle das vollautomatische Veranlagungsverfahren ab (s. § 88 V 3 Nr. 1).

Einen wichtigen Anlass zur Aussteuerung des Steuerfalls formuliert schließlich § 155 IV 3. Danach ist eine Steuererklärung personell zu bearbeiten, wenn der Stpfl. ein sog. **Freitextfeld** i.S. des § 150 VII ausgefüllt hat (zum Hintergrund und zur Funktion des Freitextfeldes s. § 150 Rz. 49 ff.). Diese Anordnung dient dem Schutz des Steuererklärungsspflichtigen (dazu näher s. Rz. 56).

II. Kreis möglicher vollautomatischer VA (Abs. 4 Satz 1 und 2)

1. Steuerbescheide und Anrechnungsverfügungen (Satz 1)

Als Gegenstand eines vollautomatischen VA nennt § 155 IV 1 zunächst die Steuerfestsetzungen, d.h. **Steuerbescheide** i.S. des § 155 I 1. Zu den Steuerbescheiden zählen dabei auch Bescheide über sog. **Zuschlagsteuern** i.S. des § 51a EStG (**Annexsteuern**: SolZ, KiSt.). Da die Verfahrensvorschriften über Steuerbescheide gem. §§ 181 I 1, 184 I 3, 185 auf **Feststellungs-, Steuermessbetrags- und Zerlegungs-/Zuteilungsbescheide** sinngemäß Anwendung finden, können auch diese Bescheide ausschließlich automationsgesteuert ergehen.

Im Zuge der Steuerfestsetzung werden regelmäßig weitere Entscheidungen durch VA getroffen, die ebenfalls in das automatische Veranlagungssystem untergebracht werden müssen, wenn dieses funktionieren soll. Daher erstreckt § 155 IV 1 die Möglichkeit eines automatischen VA auch auf die insb. in § 36 II EStG enthaltenen Entscheidungen über die **Anrechnung von Vorauszahlungen und Steuerabzugsbeträgen**. Da diese Daten der FinBeh. i.d.R. bereits vorliegen bzw. in der (elektronischen) Steuererklärung genannt werden, ist die Entscheidung technisch auch ohne weiteres erzeugbar.

§ 155 IV 1 beschränkt sich nicht auf den Ersterlass eines Steuerbescheides bzw. einer Anrechnungsverfügung, sondern erfasst auch **sämtliche Korrektur-VA**: Berichtigungen (§ 129), Aufhebungen/Änderungen (§§ 172 ff., 164 II, 165 II), Rücknahmen/Widerrufe (§§ 130, 131). Die letztgenannte Korrekturgruppe musste ebenfalls aufgeführt werden, weil die Anrechnungsverfügungen keine Steuerbescheide, sondern **sonstige VA** (s. § 118 Rz. 26; § 130 Rz. 16) sind, für welche die Vorschriften über Steuerbescheide keine Anwendung finden (es gelten nicht §§ 172 ff., sondern §§ 130, 131). Faktische Voraussetzung für einen automatischen Korrektur-VA ist aber, dass das EDV-System eine geänderte Datenlage erfahren hat, auf der ein Korrektur-VA überhaupt beruhen kann.

2. Ausdehnung auf weitere VA (Satz 2)

§ 155 IV 2 Nr. 1 dehnt den Anwendungsbereich auf weitere VA aus, die mit einem Steuerbescheid bzw. mit einer Anrechnungsverfügung technisch ver-

bunden werden können. Hierunter fällt vor allem der **Zinsbescheid** über die Zinsen i.S. des § 233a, der gem. § 233a IV mit der Steuerfestsetzung verbunden werden soll. Da die sog. Vollverzinsung von elektronisch verfügbaren Daten (Entstehung, Festsetzung, Fälligkeit, Zinssatz) abhängt, lässt sich der Zinsbetrag automatisch festsetzen. Als weitere Entscheidung soll der **Verspätungszuschlag** gem. § 152 XI n.F. (entspricht § 152 III bish.F.) mit dem Steuerbescheid verbunden werden. Dieser Automatismus wird allerdings erst in Zukunft unter der Neufassung § 152, die auf die **nach dem 31.12.2018** einzureichenden Steuererklärungen gem. Art. 97 § 8 IV 1 EGAO anwendbar ist, möglich werden. Denn nach der bisherigen Konzeption des Gesetzes handelt es sich bei der Festsetzung eines Verspätungszuschlages um einen auf den jeweiligen Einzelfall bezogenen Ermessens-VA, der ermessensfehlerfrei kaum automatisierungsfähig ist. Dies wird sich unter der (allerdings durchaus komplexen) Neuregelung, die für weite Bereiche eine gesetzlich gebundene (determinierte) Festsetzung von Verspätungszuschlägen vorsieht, ändern.

- 52 Mit dem Steuerbescheid nicht verbunden ist dagegen ein **Abrechnungsbescheid** i.S. des § 218 II. Es handelt sich hier um einen besonderen VA, der Streitigkeiten im Erhebungsverfahren beseitigen will (s. § 218 Rz. 16 ff.) und Zahlungen, Aufrechnungen u.a. der Steuerfestsetzung nachgelagerte Vorgänge berücksichtigt. Er fällt daher nicht unter die Regelung des § 155 IV 2 Nr. 1 (zutr. *Frotscher* in SP, Erstkomm. BestVModG, § 155 Rz. 10).
- 53 § 155 IV 2 Nr. 2 nennt außerdem die automatische Verbindung der Steuerfestsetzung bzw. Anrechnungsverfügung mit **Nebenbestimmungen i.S. des § 120**. An sich passen Nebenbestimmungen nicht zu automatisierten (gebundenen) VA; diese sind nebenbestimmungsfeindlich (s. § 120 Rz. 4). Jedoch gehören zu den Nebenbestimmungen auch der **Vorbehalt der Nachprüfung** (§ 164) und der **Vorläufigkeitsvermerk** (§ 165), die für gebundene Steuerbescheide (und gleichgestellten Bescheide, z.B. Feststellungsbescheide) gelten. Im Zusammenhang mit Anrechnungsverfügungen könnte darüber hinaus ein Widerrufsvorbehalt i.S. des § 120 II Nr. 3 maschinell beigelegt werden. Da das automatisierte Verfahren in den Massenverfahren Anwendung finden soll, legt die Norm aber auf eine zumindest im jeweiligen Bundesland einheitliche Verfahrensweise Wert und bindet die Automatisierung insoweit an eine Anordnung des/der LMF/LSen. oder ggf. gar des BMF.

III. Anlässe der Fallaussteuerung zur personellen Bearbeitung (Satz 3)

- 54 Nach § 155 IV 1 ist ein automatischer VA nur zulässig, wenn und soweit kein Anlass für eine personelle Bearbeitung durch einen Amtsträger besteht. Die Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 18/7457, 82) erkennt einen entsprechenden Anlass insb. dann, wenn ein nach Maßgabe des § 88 V eingerichtetes **RMS** den Steuerfall als prüfungsbedürftig ausgesteuert hat (s. § 88 V 3 Nr. 2). Dabei muss das RMS gem. § 88 V 3 Nr. 3 gewährleisten, dass neben einer Zufallsauswahl (s. § 88 V 3 Nr. 1) auch einzelne Amtsträger Fälle zur umfassenden Prüfung auswählen dürfen (s. § 88 Rz. 79). Dies bedeutet, dass auch einzelne Finanzbeamte in den FÄ nach ihrer Verwaltungserfahrung oder aufgrund der

jeweiligen Umstände des Einzelfalls Steuerfälle für eine (zukünftige) Intensivprüfung vorsehen können.

Frotscher in SP, Erstkomm. BestVModG, § 155 Rz. 12, weist darauf hin, dass 55 der Begriff „Anlass“ nicht auslegungsfähig ist und **nicht** als justiziabler **unbestimmter Rechtsbegriff** verstanden werden kann. Letztlich liegt es in der Tat im **Verfahrensermessen der FinBeh.** (s. § 88 II 1) zu entscheiden, welche Fälle sie als risikobehaftet und manuell prüfungsbedürftig aussteuern wollen. Das gilt auch für die Festlegung der RMS-Parameter. Soweit keine ernsthafte Gefahr für die Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung besteht (s. § 88 V 4: konditionierter Geheimnisvorbehalt), hat die FinBeh. den Stpfl. aber wenigstens über die Art der verwendeten Parameter zu informieren (zum Problem der Intransparenz des RMS krit. § 88 Rz. 82). Es ist ein Mindestmaß an rechtsstaatlicher, willkürfreier Verwaltungspraxis zu fordern, die eine Ermessensüberprüfung (§ 5) ermöglicht.

Als besonderen Anlass für eine Aussteuerung nennt § 155 IV 3, wenn der 56 Stpfl. das nach § 150 VII ab dem 1.1.2017 obligatorische sog. **Freitextfeld** ausgefüllt hat. Damit hat der Stpfl. es mit der Erstellung der Steuererklärung praktisch in der Hand, eine personelle (manuelle) Bearbeitung seines Steuerfalls herbeizuführen. Zugleich verwirklicht sich durch dieses Instrument sein **Recht auf Gehör i.S. des § 91** (s. *Frotscher* in SP, Erstkomm. BestVModG, § 155 Rz. 13). Um der Gefahr einer Strafbarkeit vorzubeugen, wird er dies vor allem dann tun (s. § 150 Rz. 51), wenn er in seiner Steuererklärung aufgrund einer von der Verwaltungsauffassung abweichenden Rechtsauffassung ansonsten Besteuerungsgrundlagen verschweigen oder niedrigere quantitative Ansätze tätigen würde. Sicherheitshalber ist das Ausfüllen des Freitextfeldes auch dann zu empfehlen, wenn sich der Stpfl. im Unklaren über die steuerliche Behandlung eines Sachverhalts ist. Es hängt von der Ausgestaltung des (elektronischen) Steuerklärungsformulars ab, ob ein hinreichend umfangreiches Datenfeld existiert, in dem der Stpfl. Eintragungen vornehmen kann. Ist der Platz begrenzt, reicht es aus, dass der Stpfl. nur ein Schlagwort eingibt und etwa ergänzt „siehe postalisch versandte schriftliche Anlage“. Sieht ein Steuerklärungsformular überhaupt keinen Text, sondern nur ein anzukreuzendes („anzuklickendes“) Merkmal („Check-the-Box“-Verfahren) vor, reicht das Kreuz bzw. der „Klick“ aus, um den Anlass für eine Aussteuerung zu begründen. Aber auch in diesem Fall sollte der Stpfl. dann auf separatem Weg elektronisch oder postalisch seine ergänzenden Erläuterungen geben. Als weiteren Aussteuerungsanlass wertet es § 150 VII 2, wenn der Stpfl. gegenüber den von dritter Seite übermittelten E-Daten i.S. des § 93c abweichende Angaben macht (s. § 150 Rz. 50).

Auch wenn § 155 IV vollautomatische Korrektur-VA für möglich und zulässig 57 hält, werden Änderungen des Steuerbescheides nach §§ 172 ff. oder §§ 164 II, 165 II zumeist das Ergebnis einer personellen Prüfung des Steuerfalls sein. Ist dem so, wird auch der Korrektur-VA durch eine personelle Erarbeitung zu erzeugen sein (*Frotscher* in SP, Erstkomm. BestVModG, § 155 Rz. 14: „Anlass“ zur personellen Bearbeitung).

- 58 § 155 IV macht keine Angaben darüber, wie die **personelle (manuelle) Bearbeitung** des ausgesteuerten Steuerfalls zu erfolgen hat. Dies hängt vom Einzelfall ab und liegt gem. § 88 II 1 ebenfalls im Verfahrensermessen der FinBeh. Liegt der Anlass etwa in einer abweichenden Eintragung zu den sog. E-Daten, braucht der Amtsträger auch nur die bezeichneten E-Daten zu verifizieren. Ebenso kann er sich bei anderen Eintragungen des Freitextfeldes auf die Prüfung der damit geltend gemachten Umstände beschränken. Da der Stpfl. aber umgekehrt keinen Anspruch auf eine vollautomatische Veranlagung besitzt, kann die FinBeh. auch andere Besteuerungsgrundlagen prüfen. Handelt es sich um eine RMS-Aussteuerung hängt die Prüfungs- und Ermittlungsinintensität davon ab, ob es sich nur um ein bestimmtes Prüffeld (z.B. der Sonderabschreibung nach § 7g EStG) oder einem umfänglich zu prüfenden Steuerfall (Intensivprüfung nach Art einer Außenprüfung) handelt.

IV. Fiktion eines Regelungs- und Bekanntgabewillens (Satz 4)

- 59 Ein VA ist eine qualifizierte Willenserklärung (s. § 118 Rz. 1). Er bedarf daher eines **Regelungswillens**, den der Amtsträger als Behördenvertreter (Organwahrer) bildet (s. § 118 Rz. 10 ff.). Nach außen hin wird ein VA gegenüber dem Adressaten gem. § 124 I 1 erst mit seiner Bekanntgabe und mit dem bekanntgegebenen Inhalt wirksam. Die Bekanntgabe ist ebenfalls ein willentlicher (finaler) Akt, der einen **Bekanntgabewillen** voraussetzt (s. § 122 Rz. 3 f.). Da bei einem vollautomatischen VA kein Amtsträger in den Erzeugungsprozess des VA mehr eingebunden ist, könnte mangels Existenz eines Regelungs- und Bekanntgabewillens an der Rechtsqualität eines VA gezweifelt werden. Um hier keine Zweifel aufkommen zu lassen, unterstellt § 155 IV 4 ausdrücklich sowohl den Regelungs- als auch den Bekanntgabewillen.
- 60 Gleichzeitig fingiert § 155 IV 4 auch den Abschluss des „Willensbildungsprozesses“ mit dem **Abschluss der maschinellen Verarbeitung**. Dieser Zeitpunkt ist nicht gleichbedeutend mit der Bekanntgabe (s. §§ 122 II, IIa, 124 I 1). Er ist auch nicht gleichbedeutend mit der Aufgabe zur Post (§ 122 II) oder dem Abschieben eines elektronischen Dokuments (§ 122 IIa). Vielmehr besitzt er Bedeutung für die Frage des nachträglichen Bekanntwerdens von Tatsachen und/oder Beweismittel i.S. des § 173 I (s. § 173 Rz. 43 ff.). Der Zeitpunkt ist vom EDV-System der Finanzverwaltung zu dokumentieren.

F. Sinngemäße Anwendung auf andere Bescheide, insb. Steuervergütungsbescheide (Abs. 5)

- 61 Die für die **Steuerfestsetzung** geltenden Vorschriften sind auf die Festsetzung einer **Steuervergütung** sinngemäß anzuwenden; s. i.Ü. §§ 46, 383. Steuervergütungen, für sie gilt die AO ebenfalls (§ 1 I 1), sind keine Steuern i.S. des § 3; sie sind zwar Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37), aber nicht Ansprüche des steuerberechtigten öff.-rechtlichen Gemeinwesens, sondern Ansprüche von privaten Subjekten gegen das öff.-rechtliche Gemeinwesen; diese privaten Subjekte heißen nicht Stpfl. (s. § 33), sondern Vergütungsberechtigter oder Gläubiger einer Steuervergütung (so § 43 Satz 1).

§ 163

Abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen

(1) ¹Steuern können niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, können bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. ²Mit Zustimmung des Steuerpflichtigen kann bei Steuern vom Einkommen zugelassen werden, dass einzelne Besteuerungsgrundlagen, soweit sie die Steuer erhöhen, bei der Steuerfestsetzung erst zu einer späteren Zeit und, soweit sie die Steuer mindern, schon zu einer früheren Zeit berücksichtigt werden.

(2) Eine Billigkeitsmaßnahme nach Absatz 1 kann mit der Steuerfestsetzung verbunden werden, für die sie von Bedeutung ist.

(3) ¹Eine Billigkeitsmaßnahme nach Absatz 1 steht in den Fällen des Absatzes 2 stets unter Vorbehalt des Widerrufs, wenn sie

1. von der Finanzbehörde nicht ausdrücklich als eigenständige Billigkeitsentscheidung ausgesprochen worden ist,
2. mit einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 verbunden ist oder
3. mit einer vorläufigen Steuerfestsetzung nach § 165 verbunden ist und der Grund der Vorläufigkeit auch für die Entscheidung nach Absatz 1 von Bedeutung ist.

²In den Fällen von Satz 1 Nummer 1 entfällt der Vorbehalt des Widerrufs, wenn die Festsetzungsfrist für die Steuerfestsetzung abläuft, für die die Billigkeitsmaßnahme Grundlagenbescheid ist. ³In den Fällen von Satz 1 Nummer 2 entfällt der Vorbehalt des Widerrufs mit Aufhebung oder Entfallen des Vorbehalts der Nachprüfung der Steuerfestsetzung, für die die Billigkeitsmaßnahme Grundlagenbescheid ist. ⁴In den Fällen von Satz 1 Nummer 3 entfällt der Vorbehalt des Widerrufs mit Eintritt der Endgültigkeit der Steuerfestsetzung, für die die Billigkeitsmaßnahme Grundlagenbescheid ist.

(4) ¹Ist eine Billigkeitsmaßnahme nach Absatz 1, die nach Absatz 3 unter Vorbehalt des Widerrufs steht, rechtswidrig, ist sie mit Wirkung für die Vergangenheit zurückzunehmen. ²§ 130 Absatz 3 Satz 1 gilt in diesem Fall nicht.

Neu gefasst durch Ges. v. 18.7.2016, BGBl. I 2016, 1679 = BStBl. I 2016, 694, mit Wirkung v. 1.1.2017 (s. Art. 23 I 1).

Literatur: *Brühl/Süß*, Die neuen §§ 163 und 89 AO: Alte Probleme beseitigt – neue geschaffen?, DStR 2016, 2617; *Bodden*, Steuergerechtigkeit im Billigkeitsverfahren nach § 163 AO, DStR 2016, 1714. S. auch die Literatur zu § 227.

Inhalt		
	Rz.	Rz.
A. Allgemeines	1	II. Gegenstand des Erlasses
I. Bedeutung	1	2

	Rz.		Rz.
B. Tatbestand: Unbilligkeit der Erhebung	7	IV. Entscheidung über Billigkeitsmaßnahmen	20
C. Rechtsfolge: Billigkeitsmaßnahmen	11	1. Verhältnis zur Steuerfestsetzung	20
I. Niedrigere Festsetzung	11	2. Realsteuern	23
II. Nichtberücksichtigung steuererhöhender Besteuerungsgrundlagen	13	3. Äußere Verbindung mit der Steuerfestsetzung (Abs. 2) ..	25
III. Frühere oder spätere Berücksichtigung von Besteuerungsgrundlagen	16	4. Widerrufsvorbehalt (Abs. 3 und 4)	25b
		V. Erlöschen der Steuerschuld	26
		VI. Rechtsbehelfsverfahren	27
		D. Zuständigkeit	31

A. Allgemeines

I. Bedeutung

- 1 § 163 regelt den Billigkeitserlass im Festsetzungsverfahren, § 227 den Billigkeitserlass im Erhebungsverfahren. Trotz unterschiedlicher Rechtsfolgen sind die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen dieser beiden Vorschriften dieselben (BFH v. 26.10.1994 – X R 104/92, BStBl. II 1995, 297; BFH v. 24.8.2011 – I R 87/10, BFH/NV 2012, 161; BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15; *Fritsche* DStR 2000, 2172; s. Rz. 8). Beide Fälle regelte bis zum Inkrafttreten der AO 1977 § 131 RAO; diese Vorschrift musste aufgespalten werden, weil die AO 1977 im Gegensatz zur RAO zwischen Festsetzungs- und Erhebungsverfahren unterscheidet. § 163 bezweckt, den persönlichen und sachlichen Besonderheiten des Einzelfalls, die das Gesetz nicht berücksichtigt und die die Steuerfestsetzung als unbillig erscheinen lassen, durch eine geänderte Steuerfestsetzung Rechnung zu tragen (BFH v. 16.3.2000 – IV R 3/99, BStBl. II 2000, 372 [374]; s. § 227 Rz. 3 und 41). Der Begriff der Unbilligkeit ist in § 163 und § 227 identisch (FG Berlin-Bdb. v. 15.6.2010 – 6 K 6216/06 B, EFG 2010, 1576; s. Rz. 8). Aufgrund des vorrangigen Festsetzungsverfahrens ist § 163 vorrangig zu prüfen.
- 1a § 163 ist durch das StModernisierungsG (v. 18.7.2016, BGBl. I 2016, 1679, BStBl. I 2016, 694) mit Wirkung ab dem 1.7.2017 neu gefasst worden. Die Vorschrift ist um drei weitere Absätze erweitert worden. Die bislang in Satz 3 geregelte Möglichkeit, die Entscheidung über die Billigkeit mit der Steuerfestsetzung zu verbinden, wurde nun ausdrücklich in Abs. 2 geregelt (s. Rz. 25). Die neuen Abs. 3 und 4 regeln den Widerruf der Billigkeitsmaßnahme wenn sie mit der Steuerfestsetzung verbunden wurde (s. Rz. 25c). Die Neuregelung soll der Verfahrenserleichterung und Rechtsklarheit dienen (BT-Drucks. 18/7457, 84). Die FinBeh. konnte die Entscheidung über die Billigkeitsmaßnahme nach § 163 bislang nur ändern, wenn sie die Entscheidung ausdrücklich unter Widerrufsvorbehalt getroffen hatte. Dies war insb. in den Fällen, in denen die Billigkeitsmaßnahme mit der Steuerfestsetzung verbunden wurde, problematisch. Die Aufhebung oder der Widerruf der Billigkeitsmaßnahmen richten sich nämlich allein nach §§ 130, 131 (BFH v. 12.7.2012 – I R 32/11, BStBl. II 2015, 175). Die Neuregelung ordnet nun kraft Gesetzes einen **Widerrufsvorbehalt** an (Abs. 3) und ermöglicht selbst dann eine Rücknahme

der Billigkeitsmaßnahme mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn sie rechtswidrig ist (Abs. 4). Die Neuregelung gilt für alle Billigkeitsmaßnahmen, die nach dem 31.12.2016 ergehen (Art. 97 § 29 EGAO). Sie ermöglicht der FinBeh. den Widerruf der Billigkeitsmaßnahme für einen langen Zeitraum und ohne weitere Voraussetzungen. Der Stpfl. kann dem nur dadurch entgehen, dass er beantragt, die Billigkeitsmaßnahme ausdrücklich zu erteilen und nicht mit der Steuerfestsetzung zu verbinden (vgl. *Brühl/Süß*, DStR 2016, 2617 [2919]).

II. Gegenstand des Erlasses

§ 163 unterscheidet sich von § 227 dadurch, dass er nur Steuern und nicht alle Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis zum Gegenstand hat. Der Wortlaut des § 47 ist insofern so weit, als dort auch der Erlass nach § 163 uneingeschränkt als Grund des Erlöschens von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis angegeben ist. 2

Steuern sind nur die Geldleistungen i.S. § 3 I. Darum ist § 163 nur anwendbar, soweit Steueransprüche und solche Ansprüche festgesetzt werden, für deren Festsetzung die Vorschriften des 1. Unterabschnitts (§§ 155–178) sinngemäß gelten (BVerwG v. 17.10.1997 – 8 C 1/96, DStRE 1998, 187 [191]). Folglich gilt § 163 auch für **Steuervergütungen** (§ 155 VI; FG BW v. 26.3.2003 – 2 K 359/01, EFG 2003, 908 zu dem nach § 31 Satz 3 EStG als Steuervergütung auszuzahlenden Kindergeld, für die **gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen** (§ 181 I 1; BFH v. 20.12.1995 – I R 166/94, BStBl. II 1996, 308; FG Hamburg v. 19.7.2000 – VI 303/97, EFG 2001, 217 [219]; FG Sa.-Anh. v. 24.6.2009 – 2 K 535/07, EFG 2010, 767), für die **Festsetzung von Steuermessbeträgen** (§ 184 I 3; s. Rz. 23). Auf **Nachzahlungszinsen** (§ 233a; s. § 233a Rz. 76), **Hinterziehungszinsen** (§ 235) und **Prozesszinsen** (§ 236) ist § 163 entspr. anwendbar (§ 239 I 1; BFH v. 8.9.1993 – I R 30/93, BStBl. II 1994, 81; BFH v. 5.6.1996 – X R 234/93, BStBl. II 1996, 503; BVerwG v. 17.10.1997 – 8 C 1/96, DStRE 1998, 187 [191]; FG Bremen v. 30.7.1996 – 2 K 169/94, EFG 1996, 966; FG Hamburg v. 29.6.2000 – II 509/99, EFG 2000, 1156; *Rüsken* in Klein¹³, § 163 Rz. 15; s. § 239 Rz. 2). Demgegenüber regeln §§ 234 II, 237 IV als *leges speciales* den Erlass von **Stundungs- und Aussetzungszinsen** aus Billigkeitsgründen (s. § 234 Rz. 12). § 163 findet auch Anwendung auf **Abzugsteuern i.S. § 50a EStG**. In diesen Fällen ist der beschränkt Stpfl. als Steuerschuldner berechtigt, die abweichende Festsetzung der für seine Rechnung vorgenommenen Steueranmeldung gerichtlich durchzusetzen (FG Hamburg v. 4.3.1997 – II 95/94, EFG 1997, 971; *Grams*, FR 1994, 489). **SZ** entstehen kraft Gesetzes, ohne dass es einer Festsetzung bedarf. Folglich ist auf SZ nur § 227, nicht jedoch § 163 anwendbar (*Rüsken* in Klein¹³, § 163 Rz. 15; s. § 240 Rz. 54 ff.). 3

Der **Steuererstattungsanspruch** ist der umgekehrte Steueranspruch. Er wird daher verfahrensrechtlich als Anspruch auf Freistellung von der Steuer behandelt (s. § 155 Rz. 3). Folglich sind auch gegen den Stpfl. (§ 33) gerichtete Erstattungsansprüche Gegenstand von Billigkeitsmaßnahmen nach § 163. Dagegen findet § 163 keine Anwendung auf **Rückforderungsansprüche nach Maßgabe der Prämien- und Zulagegesetze**. Die einschlägigen Vorschriften 4

dieser Gesetze verweisen zwar durchweg auf die Vorschriften über die Festsetzung von Steuervergütungen, schließen aber die Anwendung des § 163 ausdrücklich aus (§ 96 I 2 EStG, § 14 II 2 5 VermBG, § 8 I 2 WoPG, § 56 I 2 SparPG, §§ 19 VI 2, 29 I 2 BerlinFG, § 15 I 2 EigZulG, § 14 Satz 1 InvZulG 2010). Zur **Altersvorsorgezulage** vgl. BFH v. 24.8.2016 – X R 11/15. Das schließt den Erlass der Ansprüche auf Rückzahlung dieser Prämien und Zulagen aus Billigkeitsgründen nach § 227 nicht aus (BFH v. 4.4.2000 – IX R 25/98, BStBl. II 2000, 652; BFH v. 26.6.2003 – III R 16/01, BStBl. II 2004, 22 [25]; *Hagemeier*, AO-StB 2007, 186; s. § 227 Rz. 5, 116). Bei **Zerlegung und Zuteilung von Steuermessbeträgen** ist § 163 zwar nach dem Wortlaut der §§ 185, 190 Satz 2 anwendbar, der Sache nach aber nicht einschlägig.

- 5 § 163 Satz 1 gilt für alle Steuern, § 163 Satz 2 nur für Steuern vom Einkommen. § 163 Satz 1 beschränkt die Billigkeitsmaßnahmen nicht auf Besitz- und Verkehrsteuern. Zur Anwendung von §§ 163, 227 bei **Zöllen und Verbrauchsteuern** s. § 227 Rz. 12.
- 6 **Steuern vom Einkommen**, auf die § 163 Satz 2 Anwendung findet, sind die ESt. und KSt., Solidaritätszuschlag (§§ 1, 3 SolZG; s. § 3 Rz. 64). Die LSt. ist eine Erhebungsform der ESt., so dass auch hier Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 Satz 2 zulässig sind, wenn die LSt. festgesetzt wird; das ist praktisch nur bei Festsetzung von Erstattungsansprüchen gegen den Stpfl. der Fall. Verluste aus anderen Einkunftsarten, die nach dem Wortlaut des EStG erst bei der ESt.-Veranlagung berücksichtigungsfähig sind, können nach § 163 Satz 2 schon in den LSt.-Freibetrag einbezogen werden (*Eggesiecker*, StbJb. 1981/82, 170).

B. Tatbestand: Unbilligkeit der Erhebung

- 7 Voraussetzung jeder Billigkeitsmaßnahme ist, dass **die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre** (§§ 163 Satz 1, 227 Satz 1; BFH v. 23.7.2013 – VIII R 17/10, BStBl. II 2013, 820).
- 8 § 163 Satz 1 ist im Vergleich zu § 227 irreführend formuliert. Der Begriff der Unbilligkeit ist derselbe wie in § 227 (BFH v. 26.10.1994 – X R 104/92, BStBl. II 1995, 297; BFH v. 24.8.2011 – I R 87/10, BFH/NV 2012, 161; BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15; s. § 227 Rz. 18). Die Unbilligkeit kann aus sachlichen und aus persönlichen Gründen gegeben sein (BFH v. 26.5.1994 – IV R 51/93, BStBl. II 1994, 833; BFH v. 16.3.2000 – IV R 3/99, BStBl. II 2000, 372; FG Bdb. v. 4.6.1996 – 1 K 1099/95 U, EFG 1996, 963; s. § 227 Rz. 39 und 86). § 163 erfasst beide Arten der Billigkeitsgründe, nicht nur die sachlichen Billigkeitsgründe (FG Berlin v. 28.5.1982 – III 739/81, EFG 1983, 259; FG Bdb. v. 23.10.1995 – 1 V 1112/95 U, EFG 1996, 79). Die Bemerkung der Regierungsvorlage BR-Drucks. 23/71, 147, bei Sachunbilligkeit werde vornehmlich die Anwendung des § 163 in Betracht kommen, drückt eine bestimmte Erwartung, aber keine Rechtsansicht aus. Billigkeitsmaßnahmen setzen Belastungen voraus, die im Einzelfall unbillig sind (s. Rz. 18). Darum sind Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 nicht ausgeschlossen, wenn die **Belastungen in zahlreichen Fällen** zwangsläufig eintreten (a.A. *Niemeyer*, BB 1989, 2454). Es können auch allg. **Verwaltungsvorschriften** ergehen (*Frotscher* in SP, § 163 Rz. 47; s. § 227 Rz. 126). Das gilt insb. für sog. **Übergangsregelungen** (zur

Selbstbindung der FinVerw. durch solche Verwaltungsvorschriften vgl. *Briezel*, StuB 2006, 454; s. Rz. 10). Diese stehen nicht im Belieben der FinVerw., sondern müssen durch § 163 als Rechtsgrundlage gedeckt sein (FG Köln v. 8.3.2001 – 15 K 8501/98, EFG 2001, 728; FG Münster v. 31.5.2001 – 6 K 5014/98 G, F, EFG 2001, 1342; s. § 227 Rz. 54). Die Ablehnung eines Antrags auf Billigkeitsmaßnahmen nach § 163, der auf Übergangsregelungen gestützt wird, ist nicht ermessensfehlerhaft, wenn das Begehren auch vor Änderung der Rspr. abschlägig beschieden worden wäre (BFH v. 7.2.2007 – I R 15/0, BStBl. II 2008, 340: phasengleiche Aktivierung von Dividendenansprüchen). Erlässt die FinVerw. keine allg. Übergangsregelungen zur Wahrung des Vertrauensschutzes, muss die FinBeh. den Vertrauensschutz durch Einzelmaßnahmen nach § 163 gewähren (BFH v. 26.9.2007 – V B 8/06, BStBl. II 2008, 405; BFH v. 24.1.2013 – V R 34/11, BStBl. II 2013, 460). Anders jedoch FG Köln v. 28.3.2012 – 7 K 199/09, EFG 2012, 1846, wonach das Fehlen von Übergangsregelungen regelmäßig auf den bewussten Verzicht des Gesetzgebers hindeute, der Billigkeitsmaßnahmen ausschließe.

Billigkeitsmaßnahmen dürfen nämlich nicht die einem gesetzlichen Steuertatbestand innewohnende Wertung des Gesetzgebers generell durchbrechen (BVerwG v. 19.2.2015 – 9 C 10/14, BVerwGE 151, 255). Sie stehen nicht im Belieben der FinVerw., sondern müssen durch §§ 163, 227 als Rechtsgrundlage gedeckt sein. Letzteres ist bei einer allgemeinen „Korrektur“ eines unzureichenden Gesetzeswortlauts durch Verwaltungsanweisungen nicht der Fall (s. § 227 Rz. 54a). Aus diesem Grund verstößt der sog. **Sanierungserlass** der FinVerw. (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240; ergänzt durch BMF v. 22.12.2009 – IV C 6 – S 2140/07/10001 – 01, BStBl. I 2010, 18) gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15). Dieser Erlass sieht keine Einzelfallprüfung vor, sondern enthält typisierende Regelungen, die die sachliche Unbilligkeit unter den dort beschriebenen Voraussetzungen unterstellen. Die FinVerw. darf jedoch solche abstrakte Regelungen nicht treffen; sie sind dem Gesetzgeber vorbehalten (BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15). Dies gilt in jedem Fall, in dem sich die FinVerw. dazu ermächtigt fühlt, im Wege allgemeiner Verwaltungsvorschriften das Gesetz zu korrigieren. Im speziellen Fall des Sanierungserlasses gilt dies vor allem auch deshalb, weil der Gesetzgeber die Rechtsproblematik zuvor ausdrücklich gesetzlich geregelt, die entsprechenden Vorschriften jedoch – offenbar zum Leidwesen der FinVerw. – aufgehoben hatte.

Die Billigkeitsprüfung verlangt eine **Gesamtbetrachtung** aller Normen, die für die Entstehung des Steueranspruchs im konkreten Fall maßgeblich sind. Erst durch sie kann festgestellt werden, ob das Ergebnis des allg. Gesetzesvollzugs mit der Einzelfallgerechtigkeit noch vereinbar ist (BFH v. 26.10.1994 – X R 104/92, BStBl. II 1995, 297 [299]; BFH v. 26.4.1995 – XI R 81/93, BStBl. II 1995, 754; FG Münster v. 29.4.1997 – 3 K 2656/95 VSt, EFG 1997, 1271). Das Ausmaß an steuerlicher Belastung darf nicht den grundlegenden Wertungen der Steuergesetze (z.B. Übermaßverbot) zuwiderlaufen (BFH v. 26.5.1994 – IV R 51/93, BStBl. II 1994, 833; BFH v. 26.10.1994 – X R 104/92, BStBl. II 1995, 297; BFH v. 28.9.2007 – III B 73/06, BFH/NV 2008, 22; FG BW v. 13.9.2006 – 7 K 71/02, EFG 2007, 1137: keine Durchbrechung des

Prinzips der Abschnittsbesteuerung durch Billigkeitsmaßnahmen nach § 163; s. § 227 Rz. 76). Sicht das Gesetz für bestimmte Handlungen Ausschlussfristen vor (z.B. § 55 V 2 EStG), so kann grds. auch aus Billigkeitsgründen nach Fristablauf eine versäumte Handlung nicht nachgeholt werden (BFH v. 26.5.1994 – IV R 51/93, BStBl. II 1994, 833).

- 10 Nach h.M. entscheidet die FinBeh. über die Voraussetzungen nach ihrem **Ermessen** (st.Rspr., GmSOGB BFH v. 21.1.2015 – X R 40/12, BStBl. II 1972, 603; BFH v. 26.10.1994 – X R 104/92, BStBl. II 1995, 297; BFH v. 16.3.2000 – IV R 3/99, BStBl. II 2000, 372 [374]; BFH v. 10.10.2001 – XI R 52/00, BStBl. II 2002, 201; BFH v. 23.7.2013 – VIII R 17/10, BStBl. II 2013, 820). Dies überzeugt nicht, denn das Merkmal der **Unbilligkeit ist Tatbestandsmerkmal** und als solches voll gerichtlich überprüfbar (grundlegend BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15; s. § 227 Rz. 20 ff.). Durch allg. Verwaltungsvorschriften geregelte Billigkeitsmaßnahmen können zur sog. Selbstbindung der Verwaltung führen (s. § 4 Rz. 93; BFH v. 26.4.1995 – XI R 81/93, BStBl. II 1995, 754; BFH v. 10.10.2001 – XI R 52/00, BStBl. II 2002, 201; FG Münster v. 21.10.1999 – 14 K 2868/96 F, EFG 2001, 1116 zur Berücksichtigung von Beiträgen an nicht KiSt. erhebende Religionsgemeinschaften als Sonderausgaben gem. Abschn. 101 I 3 EStR). Da die Verwaltungsvorschriften jedoch nur Richtlinien für die Ausübung des Ermessens geben, können sie nicht ohne Prüfung des konkreten Einzelfalls angewendet werden (FG BW v. 24.10.1994 – 5 K 128/94, EFG 1995, 570).
- 10a Die Rspr. behilft sich in der Praxis damit, das Ermessen der FinBeh. an weitere Voraussetzungen zu knüpfen. Damit wird es i.E. doch gerichtlich überprüfbar (BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15; *von Groll* in HHSp., § 227 Rz. 117; *Rüsken* in Klein¹³, § 163 Rz. 20). Inhalt und Grenzen der Ermessensentscheidung werden danach sowohl im Festsetzungs- als auch im Erhebungsverfahren durch den Begriff der Unbilligkeit bestimmt (BFH v. 22.10.2014 – II R 4/14, BStBl. II 2015, 237; BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15). Die FinBeh. muss den Rahmen ihres Ermessens voll ausschöpfen (anderenfalls Ermessensunterschreitung, s. § 5 Rz. 40) und ihre Entscheidung begründen (s. § 5 Rz. 66 ff.). Daher liegt ein Ermessensmangel auch dann vor, wenn die Behörde in Verkenntung ihrer Ermessensbefugnis angenommen hat, sie müsse den Antrag auf Erlass von Rechtsgründen ablehnen (BFH v. 16.3.2000 – IV R 3/99, BStBl. II 2000, 372 [374]; FG Düsseldorf v. 3.8.2000 – 11 K 6126/97 BG, EFG 2000, 1174). Zur **Ermessensreduzierung auf null** vgl. BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15; FG Bremen v. 1.2.2000 – 299283 K 2, EFG 2000, 524 (527); FG Düsseldorf v. 19.7.2000 – 7 K 237/97 AO, EFG 2000, 1410; FG Hess. v. 4.4.2001 – 6 K 3754/98, EFG 2001, 1250; FG BW v. 6.5.2010 – 3 K 3043/09, EFG 2010, 1980; vgl. dazu auch *Laub*, Die Ermessensreduzierung in der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung, Diss. München 2009; s. § 5 Rz. 76; § 227 Rz. 147.

C. Rechtsfolge: Billigkeitsmaßnahmen

I. Niedrigere Festsetzung

- 11 Die Steuer wird niedriger festgesetzt, wenn der Steueranspruch nicht in der Höhe festgesetzt wird, in der er durch Tatbestandsverwirklichung entstanden

C. Hinderungsgründe für die Aufhebung oder Änderung

I. Grundsätzliches

Werden nachträglich Tatsachen (oder Beweismittel) bekannt, die zu einer höheren oder niedrigeren Steuer führen, so ist damit noch nicht gesagt, dass der Steuerbescheid aufgehoben oder geändert werden darf. Der Aufhebung oder Änderung können **rechtliche Hindernisse** entgegenstehen. Im Fall der Aufhebung oder Änderung **zugunsten des Stpfl.** darf diesen **kein grobes Verschulden** daran treffen, dass die Tatsachen nachträglich bekannt geworden sind. Das bestimmt § 173 I Nr. 2 Satz 1 ausdrücklich (Ausnahmeregelung des § 173 I Nr. 2 Satz 2 s. Rz. 86 ff.). Für den Fall der Aufhebung oder Änderung **zuungunsten des Stpfl.** normiert § 173 I Nr. 1 zwar nicht ausdrücklich eine gleiche Regelung, doch kann sich hier das rechtliche Hindernis zum einen aus § 176 (BFH v. 23.11.1987 – GrS 1/86, BStBl. II 1988, 180; s. § 176 Rz. 6), zum anderen aus dem allg. **Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben** ergeben (i.Erg. ebenso BFH v. 11.11.1987 – I R 108/85, BStBl. II 1988, 115; *Balmes* in KvW²¹, § 173 Rz. 24; *Frotscher* in SP, § 173 Rz. 55 ff.; zweifelnd *Martens*, NJW 1976, 649 [652]; a.A. *Friedl*, DStR 1988, 98). Diese Rechtsgrundsätze gelten nicht bei einer Änderung zugunsten des Stpfl. (§ 173 I Nr. 2). Anderenfalls könnte sich die FinBeh. zum Nachteil des Stpfl. auf ihr eigenes pflichtwidriges Verhalten berufen (BFH v. 26.11.1996 – IX R 77/95, BStBl. II 1997, 422).

II. Treu und Glauben als Hinderungsgrund

Literatur: *Müller*, Treu und Glauben contra Änderungsrecht, AO-StB 2013, 114; *Müller*, Mitverschulden des Finanzamts?, AO-StB 2007, 19; *Breuer*, Treu und Glauben bei der Korrektur von Steuerbescheiden, AO-StB 2004, 14; *Nieland*, Umfang der Ermittlungspflicht des Finanzamtes, AO-StB 2001, 253; *von Groll*, Treu und Glauben im Steuerrecht, FR 1995, 814; *Friedl*, Die Verletzung der Ermittlungspflicht, DStR 1988, 98; *Günther*, Änderung nach § 173 AO: Treu und Glauben, INF 1988, 537; *Günther*, Verletzung der Ermittlungspflicht als Hinderungsgrund bei der Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden nach § 173 AO, FR 1983, 36.

1. Verletzung der Ermittlungspflicht und andere Verstöße gegen Treu und Glauben

Die FinBeh. verstößt gegen Treu und Glauben, wenn sie den Steuerbescheid aufhebt oder ändert, weil ihr nachträglich Tatsachen (oder Beweismittel) bekannt geworden sind, die sie bei gehöriger Erfüllung der ihr nach § 88 obliegenden Ermittlungspflicht schon vor der Steuerfestsetzung hätte feststellen können (st.Rspr., z.B. BFH v. 14.12.1994 – XI R 80/92, BStBl. II 1995, 293 [295]; BFH v. 14.5.1998 – VII R 139/97, BStBl. II 1998, 579; BFH v. 22.9.1999 – II R 33/97, BStBl. II 2000, 2; BFH v. 16.6.2004 – X R 56/01, BFH/NV 2004, 1502; FG BW v. 19.7.2013 – 9 K 2541/11, EFG 2014, 702) oder spätestens auf den vom Stpfl. gegen den Steuerbescheid eingelegten Einspruch hätte ermitteln müssen (BFH v. 2.8.1994 – VIII R 65/93, BStBl. II 1995, 264 [267]). Das beruht im Wesentlichen auf dem Grundgedanken der Vorschrift, demzufolge der Stpfl. nicht darunter leiden soll, dass die FinBeh. ihrer Pflicht zur Ermittlung des Sachverhalts nicht nachgekommen ist (*Kruse*, Lehrb. des Steuer-

rechts, 294). Deshalb kann eine Änderung zu Gunsten des Stpfl. nicht durch eine **Ermittlungspflichtverletzung der FinBeh.** ausgeschlossen sein (so aber FG Münster v. 10.8.2005 – 1 K 5419/02 E, EFG 2006, 7). Voraussetzung ist, dass der Stpfl. selbst seine Steuererklärungspflichten in vollem Umfang erfüllt hat (BFH v. 29.4.1997 – VII R 1/97, BStBl. II 1997, 627; BFH v. 6.8.1997 – II R 33/95, BFH/NV 1998, 12; BFH v. 26.2.2003 – IX B 221/02, BFH/NV 2003, 1029; BFH v. 16.6.2004 – X R 56/01, BFH/NV 2004, 1502; zur Abwägung der Pflichtverstöße s. Rz. 72). Einer Änderung steht nicht entgegen, dass die FinBeh. in Kenntnis der Tatsachen einen Antrag auf Änderung des Steuerbescheids ohne materiell-rechtliche Prüfung abgelehnt hat (BFH v. 18.12.1996 – XI R 36/96, BStBl. II 1997, 264). Es macht keinen Unterschied, ob die Veranlagungsstelle oder die Rechtsbehelfsstelle über den Einspruch entscheidet. Die Rechtsbehelfsstelle muss sich auch die nachträglich erlangten Kenntnisse der Veranlagungsstelle anrechnen lassen (BFH v. 23.3.1983 – I R 182/82, BStBl. II 1983, 548; FG Hamburg v. 23.4.1982 – II 171/79, EFG 1983, 5; s. Rz. 38).

- 63 Die **FinBeh. kann sich nicht auf ihre eigenen Ermittlungsfehler oder Organisationsmängel berufen**. Dadurch unterscheidet sich die Änderung nach § 173 von der Berichtigung nach § 129, die auch bei Pflichtverletzungen in der Sphäre der FinBeh. zulässig ist. Entschließt sich die FinBeh. zur vorbehaltlosen Steuerfestsetzung (s. Rz. 47), darf sie die Steuer nicht einfach nach den Angaben des Stpfl. festsetzen und die endgültige Klärung einer späteren Ap. vorbehalten, um so die Unterlassung der gebotenen Nachprüfung und Beanstandungen durch eine Änderung nach § 173 I Nr. 1 auszugleichen (BFH v. 13.11.1985 – II R 208/82, BStBl. II 1986, 241). Folglich muss die FinBeh. eingereichte **Bilanzen und Wirtschaftsprüfungsberichte** und **Fahrtenbücher** (FG Köln v. 21.4.2008 – 15 K 3899/07, EFG 2009, 120) auswerten. Ebenso muss die FinBeh. trotz bevorstehender Ap. die Angaben der USt.-Erklärung prüfen (BFH v. 17.4.1969 – V R 112/67, BStBl. III 1969, 447) oder nach durchgeführter USt.-Sonderprüfung die getroffenen tatsächlichen **Feststellungen bei der Prüfungsstelle erfragen** (FG BW v. 22.9.1989 – IX K 114/89, EFG 1990, 145; FG BW v. 26.5.1994 – 3 K 278/89, EFG 1995, 58). Die Pflicht zur Ermittlung des Sachverhalts ergibt sich aus dem Gesetz (§ 88). Sie kann durch eine bloße Verwaltungsvorschrift nicht aufgehoben werden (FG München v. 23.9.1983 – V 431/82 F, EFG 1984, 160; FG Berlin v. 27.5.1991 – VIII 433/90, EFG 1992, 58 [60]). Zur Hinderung einer **erneuten Änderung nach § 173** nach Treu und Glauben aufgrund einer Ermittlungspflichtverletzung der FinBeh. wenn der Bescheid bereits zuvor geändert worden war, vgl. BFH v. 18.12.2014 – VI R 21/13, BStBl. II 2017, 4 (s. Rz. 100).
- 64 Die Änderungen in § 88 durch das **StModernisierungsg** (v. 18.7.2016, BGBl. I 2016, 1679 (s. § 88 Rz. 45 ff.)) führen zwar dazu, dass die nun ausdrücklich vorgesehene automatische Veranlagung selbst keine Ermittlungspflichtverletzung begründet. Sie schließt eine Ermittlungspflichtverletzung der FinBeh. aber auch bei digitalen Steuererklärungen mit automatischer Veranlagung nicht generell aus. Danach verletzt die FinBeh. ihre Ermittlungspflichten z.B. dann, wenn sie die vom **Risikomanagementsystem** (§ 88 V) zur personellen Prüfung ausgesteuerte Fälle nicht prüft, wenn sie Hinweisen und Erklärungen

im qualifizierten Freitextfeld nicht nachgeht oder wenn sie keine weiteren Ermittlungen anstellt, obwohl sich aufgrund von Unschlüssigkeiten in der Erklärung konkrete Prüfungsanlässe aufdrängen. Werden aufgrund dieser Ermittlungspflichtverletzung steuerrelevante Tatsachen erst später bekannt und beruht dies nicht zugleich auf einer Mitwirkungspflichtverletzung des Stpfl. (s. Rz. 68), ist die FinBeh. nach Treu und Glauben gehindert, den (automatisch erlassenen) Steuerbescheid zu Lasten des Stpfl. zu ändern.

Die FinBeh. braucht eindeutigen **Steuererklärungen und vorgelegten Jahresabschlüssen** nicht mit Misstrauen zu begegnen; sie kann regelmäßig von deren **Richtigkeit und Vollständigkeit** ausgehen, ohne besondere Ermittlungen anstellen zu müssen (BFH v. 14.12.1994 – XI R 80/92, BStBl. II 1995, 293 [295]; BFH v. 7.7.2004 – XI R 10/03, BStBl. II 2004, 911; BFH v. 24.1.2002 – XI R 2/01, BFH/NV 2002, 715; BFH v. 3.7.2002 – XI R 27/01, BFH/NV 2003, 19; FG München v. 20.2.2013 – 9 K 3184/11, EFG 2013, 826). Sie muss nicht jeder denkbaren Möglichkeit nachgehen, sondern nur **sich aufdrängenden Zweifeln** (BFH v. 21.6.1968 – VI R 135/66, BStBl. III 1968, 698; BFH v. 22.11.1988 – VIII R 184/84, BFH/NV 1989, 726; BFH v. 20.12.1988 – VIII R 121/83, BStBl. II 1989, 585 [590]; BFH v. 10.12.1991 – VII R 10/90, BStBl. II 1992, 324; BFH v. 28.10.1998 – II R 32/97, BFH/NV 1999, 586; FG Rh.-Pf. v. 7.6.2000 – 1 K 1915/97, EFG 2001, 334; FG Düsseldorf v. 29.11.2000 – 17 K 2101/98 E, EFG 2001, 443; FG Rh.-Pf. v. 24.2.2010 – 2 K 2573/08, EFG 2011, 44; FG Münster v. 13.7.2010 – 8 K 2986/07 E, EFG 2011, 302; Günther, FR 1983, 36). Das gilt insb. bei einer unter **Mitwirkung eines Steuerberaters** angefertigten Steuererklärung (BFH v. 28.4.1987 – IX R 9/83, BFH/NV 1988, 151 [154]; FG BW v. 15.12.1978 – III 128/77, EFG 1979, 341).

Ermittlungen sind aber **erforderlich**, wenn z.B. der Stpfl. überhaupt keine Steuererklärung abgegeben oder nicht alle Fragen des Erklärungsvordrucks beantwortet hat (BFH v. 15.11.1974 – VI R 58/72, BStBl. II 1975, 369), Angaben in der Steuererklärung mit den dazu eingereichten Bescheinigungen nicht übereinstimmen, wenn der Stpfl. rechtsirrig seine Einkünfte nur zu 50 % ansetzt, aus den beigelegten Unterlagen aber die vollständigen Einkünfte ersichtlich sind (FG BW v. 19.7.2013 – 9 K 2541/11, EFG 2014, 702), wenn die FinBeh. **Unklarheiten oder Zweifelsfragen** nicht nachgeht, die sich bei Prüfung der Steuererklärung ohne weiteres aufdrängen müssen (FG Köln v. 17.12.2002 – 9 K 4254/99, EFG 2003, 668; FG Rh.-Pf. v. 22.2.2011 – 3 K 2208/08, DStRE 2011, 1150). **Verwickelte und schwierige Sachverhalte** muss die FinBeh. ermitteln, wenn sie die Steuer nicht unter Vorbehalt der Nachprüfung festsetzen (FG Berlin v. 25.5.1984 – III 551/82, EFG 1985, 99) oder einen bestehenden Vorbehalt aufheben will (FG Düsseldorf v. 24.2.1989 – 1 K 99/84 E, EFG 1989, 554, betr. Anerkennung von Verlusten bei Bauherrengemeinschaften). Hat der Stpfl. der FinBeh. z.B. im Rahmen eines Antrags auf Erteilung einer **verbindlichen Auskunft (§ 89)** mitgeteilt, dass er eine steuererhebliche Maßnahme durchzuführen beabsichtige, so muss die Behörde bei der Steuerfestsetzung prüfen, ob der Stpfl. diese Maßnahme durchgeführt hat. Ergibt sich z.B. aus der Gewinnermittlung mit genügender Deutlichkeit, dass eine **Investitionszulage** nicht im Jahr des Zuflusses als Ertrag gebucht wurde, kann die FinBeh. sich später nicht darauf berufen, sondern ist nach Treu und

Glauben gehindert, den Steuerbescheid zulasten des Stpfl. zu ändern (FG Münster v. 13.7.2010 – 8 K 2986/07 E, EFG 2011, 302). Ermittelt der Stpfl. den **Privatanteil der Fahrzeugkosten** in einer Anlage zur Gewinnermittlung nach der 1 v.H.-Methode und setzt er in der Gewinnermittlung dennoch einen höheren Betrag für die private Fahrzeugnutzung an, bestehen Zweifel hinsichtlich der Behandlung des Fahrzeugs. Geht die FinBeh. diesen Zweifeln nicht nach, verletzt sie ihre Ermittlungspflicht und ist nach den Grundsätzen von Treu und Glauben gehindert, den Bescheid in diesem Punkt nach § 173 I 1 Nr. 1 zu ändern (FG München v. 25.7.2007 – 9 K 1717/05, EFG 2007, 1569).

- 67 Die FinBeh. muss je nach Situation des Einzelfalls **Akten heranziehen**, die dem zuständigen Bearbeiter unbekannt sind (s. Rz. 37), um ihrer Ermittlungspflicht zu genügen (BFH v. 9.12.1998 – IV B 22/98, BFH/NV 1999, 900; bereits BFH v. 23.5.1958 – III 383/57 U, BStBl. III 1958, 326). Der Inhalt der eigenen Akten des zuständigen Bearbeiters gilt ohnehin als bekannt (BFH v. 9.12.1998 – II R 9/96, BFH/NV 1999, 899; s. Rz. 34). **Akten fremder Arbeitsgebiete** sind beizuziehen, wenn dazu ein begründeter Anlass besteht (BFH v. 6.4.1971 – VI R 161/67, BStBl. II 1971, 610; BFH v. 12.10.1983 – II R 56/81, BStBl. II 1984, 140 [143]; BFH v. 12.10.1983 – II R 55/81, BStBl. II 1984, 144), z.B. wenn der Stpfl. auf ihren Inhalt Bezug nimmt oder der Inhalt laufend geführter Akten ohne Kenntnis anderer Akten unklar bleibt. Unter diesen Voraussetzungen sind auch sog. Kellerakten beizuziehen (BFH v. 11.2.1998 – I R 82/97, BStBl. II 1998, 552; BFH v. 9.12.1998 – IV B 22/98, BFH/NV 1999, 900; *Rößler*, BB 1999, 2069). Der **Bericht über eine Ap.** muss sorgfältig gelesen werden (zur Zurechnung der Kenntnis des Außenprüfers s. Rz. 35).

2. Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen

- 68 Der Stpfl. kann sich nur auf Treu und Glauben berufen, wenn er seinerseits seiner Mitwirkungspflicht (§ 90) in einem **zumutbaren Umfang** nachgekommen ist (BFH v. 14.12.1994 – XI R 80/92, BStBl. II 1995, 293 [295]; BFH v. 28.6.2006 – XI R 58/05, BStBl. II 2006, 835; BFH v. 19.2.2013 – IX R 24/12, BStBl. II 2013, 484; BFH v. 14.5.2013 – X B 33/13, BStBl. II 2013, 997; BFH v. 29.7.2009 – II R 58/07, BFH/NV 2010, 63; BFH v. 6.2.2013 – X B 164/12, BFH/NV 2013, 694; FG Münster v. 25.8.1999 – 8 K 1892/94 E, EFG 1999, 1264). Der Stpfl. muss daher den steuerlich relevanten Sachverhalt **richtig, vollständig und deutlich** darstellen (BFH v. 13.11.1985 – II R 208/82, BStBl. II 1986, 241; BFH v. 24.4.2002 – VI B 20/02, BFH/NV 2002, 901; BFH v. 25.2.2002 – X B 77/01, BFH/NV 2002, 1121; BFH v. 24.3.2004 – X B 110/03, BFH/NV 2004, 1070; FG Düsseldorf v. 26.6.2000 – 13 V 556/00 A [E], EFG 2000, 1168; FG Rh.-Pf. v. 22.6.2011 – 2 K 1441/10, EFG 2012, 218); macht er falsche oder unvollständige Angaben, verstößt die Änderung des Bescheids nicht gegen Treu und Glauben (BFH v. 11.11.1987 – I R 108/85, BStBl. II 1988, 115; BFH v. 20.12.1988 – VIII R 121/83, BStBl. II 1989, 585 [589]; BFH v. 4.3.1999 – II R 79/97, BFH/NV 1999, 1301; FG Köln v. 10.3.2010 – 5 K 99/09, EFG 2010, 1340). Dies gilt insb. dann, wenn der Stpfl. mit der in der Massenveranlagung unvermeidlichen Unachtsamkeit nachweislich kalkuliert (FG München v. 11.12.2002 – 1 K 1882/02, EFG 2003, 616)

oder Einkünfte zwar nicht verschweigt, aber im amtlich vorgeschriebenen Vordruck irreführend an falscher Stelle einträgt (BFH v. 24.3.2004 – X B 110/03, BFH/NV 2004, 1070). Dagegen braucht der Stpfl. den Sachverhalt nicht richtig zu subsumieren, denn das geht über die Aufklärung des Sachverhalts hinaus (FG Düsseldorf v. 4.5.1979 – II 329/78 E, EFG 1979, 530; FG Bdb. v. 5.2.1998 – 4 K 1659/96 AO, EFG 1998, 711; FG Nds. v. 24.7.2009 – 11 K 199/09, EFG 2009, 1715). . Der Stpfl. genügt seiner Mitwirkungspflicht, wenn er alle von dem Vordruck der Steuererklärung geforderten Angaben vollständig und richtig macht (BFH v. 13.11.1985 – II R 208/82, BStBl. II 1986, 241; FG Saarl. v. 2.7.1991 – 1 K 35/91, EFG 1992, 4; FG Köln v. 12.6.1996 – 10 K 1473/91, EFG 1996, 1073; FG Nds. v. 21.1.2003 – 13 K 389/99, EFG 2003, 749), nicht jedoch, wenn er z.B. die „Anlage FW“ unvollständig ausfüllt (BFH v. 16.6.2004 – X R 56/01, BFH/NV 2004, 1502 [1504]). Zu **ergänzenden Angaben** ist er nur verpflichtet, soweit dies nach dem Vordruck verlangt wird, z.B. die Beifügung von Anlagen. Jenseits der von dem Erklärungsformular geforderten Angaben ist es grds. Aufgabe der FinBeh., Art und Umfang der Ermittlungen nach Maßgabe der Umstände des Einzelfalls zu bestimmen (§ 88 I 2 und 3). Dass dem Stpfl. hierbei grds. eine lediglich passive Rolle zugewiesen ist, die Initiative bei ergänzenden Sachverhaltsfeststellungen also von der FinBeh. ausgehen soll, zeigt auch die Regelung der Mitwirkungspflicht bei der Sachverhaltsfeststellung durch § 90 I. Zu einer besonderen Darstellung ist der Stpfl. danach nur gehalten, wenn die FinBeh. ihn im Wege der Rückfragen o.Ä. dazu auffordert oder wenn besondere Umstände des Einzelfalls (z.B. vorläufige Erörterung des Sachverhalts) die Angaben auch ohne besondere Aufforderung zwingend erforderlich erscheinen lassen (FG Köln v. 12.6.1996 – 10 K 1473/91, EFG 1996, 1073). Eine besondere Mitwirkungspflicht des Stpfl. gilt für die Aufklärung von Auslandssachverhalten (§ 90 II; FG Bremen v. 17.6.2004 – 1 K 639/02 [3], EFG 2004, 1492).

Der Stpfl. muss sich (ebenso wie die FinBeh.) **an seinem früheren Verhalten festhalten lassen** (BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291); z.B. wenn er seine Buchführungspflicht verletzt hat (BFH v. 24.10.1985 – IV R 75/84, BStBl. II 1986, 233 [236]) oder die Nichtberücksichtigung der betr. Tatsachen selbst beabsichtigt oder herbeigeführt hat. Objektiv unklare und missverständliche Angaben des Stpfl. gehen zu seinen Lasten (BFH v. 11.11.1987 – I R 108/85, BStBl. II 1988, 115; BFH v. 20.12.2000 – III B 43/00, BFH/NV 2001, 744; BFH v. 16.6.2004 – X R 56/01, BFH/NV 2004, 1502; FG Münster v. 10.1.2008 – 1 K 4908/04 E, G, EFG 2009, 231). Ist der Stpfl. seiner Mitwirkungspflicht in vollem Maße nachgekommen, scheidet eine Änderung nach § 173 I Nr. 1 auch dann aus, wenn der Stpfl. die **Rechtswidrigkeit** des für ihn günstigen Bescheids **kannte oder kennen musste**. § 173 enthält keine mit § 130 II Nr. 4 vergleichbare Regelung. § 130 II Nr. 4 ist auf Steuerbescheide weder unmittelbar noch entspr. anwendbar (BFH v. 13.11.1985 – II R 208/82, BStBl. II 1986, 241).

Einstweilen frei.

70

§ 383a

Zweckwidrige Verwendung des Identifikationsmerkmals nach § 139a

(1) Ordnungswidrig handelt, wer als nicht öffentliche Stelle vorsätzlich oder leichtfertig entgegen § 139b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 und § 139c Abs. 2 Satz 2 die Identifikationsnummer nach § 139b oder die Wirtschaftsidentifikationsnummer nach § 139c Abs. 3 für andere als die zugelassenen Zwecke erhebt oder verwendet, oder entgegen § 139b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 seine Dateien nach der Identifikationsnummer für andere als die zugelassenen Zwecke ordnet oder für den Zugriff erschließt.

(2) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu zehntausend Euro geahndet werden.

Eingefügt durch Ges. v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158) mit Wirkung v. 16.12.2004.

Literatur: Heine in Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht², 2017, AO 900 § 383a; Bach in Esser/Rübenstahl/Saliger/Tsambikakis, Wirtschaftsstrafrecht, Steuerstrafrecht § 383a AO; s. auch die Nachw. zu § 139a vor Rz. 1.

A. Grundaussage der Norm, Konkurrenzen

Das Identifikationsmerkmal des § 139a dient der eindeutigen Identifizierung eines Stpfl. in einem Besteuerungsverfahren; für natürliche Personen gibt es eine Identifikationsnummer (§ 139b), für wirtschaftliche Tätigkeiten darüber hinaus (demnächst) eine Wirtschafts-Identifikationsnummer (§ 139c). Die **Erhebung und Verwendung des Identifikationsmerkmals** unterliegt engen **Grenzen**, die sich für „nicht öffentliche Stellen“ ausdrücklich aus § 139b II 2 bzw. aus § 139c II 2 ergeben. Ohne diese Grenzen könnte das Identifikationsmerkmal als allgemeines Personenkennzeichen für die Erstellung unzulässiger Persönlichkeitsprofile genutzt und damit das Recht auf informationelle Selbstbestimmung verletzt werden (*Matthes* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 383a Rz. 6; allg. zur Frage der Verfassungskonformität der Vergabe des Identifikationsmerkmals [wobei insoweit auch die Frage des Verwendungsschutzes zu gewichten war] s. § 139a Rz. 2 m.w.N.); dabei folgt auch aus § 139b II 3 (Unwirksamkeit von einwilligenden Vertragsbestimmungen oder Erklärungen), dass das **Schutzgut** jedenfalls im Bereich des § 139b **datenschutzrechtlich nicht disponibel** ist (allerdings für eine einwilligungsbezogene Möglichkeit der Verfahrenseinstellung eines Bußgeldverfahrens [§ 47 OWiG] *Bülte* in HHSp., § 383a Rz. 18).

§ 383a verleiht dem auf **natürliche Personen** (s. *Bülte* in HHSp., § 383a Rz. 10, 17; *Matthes* in Kohlmann, Steuerstrafrecht § 383a Rz. 6; *Webel* in SP, § 383a Rz. 2) bezogenen **Schutzbedürfnis** besonderes Gewicht: Eine **zweckwidrige Verwendung** des Identifikationsmerkmals durch eine nicht öffentliche Stelle erfüllt den Tatbestand einer Ordnungswidrigkeit. Dazu wird in Abs. 1 der objektive und der subjektive Tatbestand beschrieben, der Rahmen der Bußgeldhöhe ergibt sich aus Abs. 2.

- 3 **Spezialgesetzlich geregelte Parallelen** finden sich in § 39 IX EStG (pflichtwidrige [dazu § 39 VIII EStG] Verwendung von LSt.-Abzugsmerkmalen) – einschl. der Verweisungsnormen, z.B. § 39e IV 7, VI 6 Nr. 1 EStG – und auch in § 50f I Nr. 2 EStG (pflichtwidrige [dazu § 22a II 9 EStG] Verwendung der Identifikationsnummer) – einschl. der Verweisungsnormen, z.B. § 10 IIa Satz 5, § 10a V 2, § 32b III 1 Halbs. 2 EStG –, darüber hinaus für ein lohnsteuerliches sog. Ordnungsmerkmal in § 41b IIa EStG. **Vorrangige Konkurrenznorm:** Liegt zugleich eine **Datenschutzverletzung i.S. der Datenschutzgrundverordnung der EU** (mit Sanktionsmöglichkeit in Art. 83 EU-DSGVO [unmittelbare Geltung ab dem 25.5.2018, s. Art. 99 II der VO]) vor, **tritt § 383a zurück** (Anwendungsvorrang des Unionsrechts – s. *Bülte* in HHSp., § 383a Rz. 41). Ebenfalls besteht ein Anwendungsvorrang des **Straftatbestands des § 44 I BDSG** (s.a. § 21 I 1 OWiG), wohingegen § 383a im Verhältnis zu § 43 II BDSG die speziellere Norm ist (*Heine*, LitV, § 383a Rz. 17).

B. Tatbestand (Täter, Tathandlung, Verschulden, Versuch)

- 4 Tatbestandlich handeln können nur „**nicht öffentliche Stellen**“; dies sind nach § 2 IV BDSG „natürliche und juristische Personen, Gesellschaften und andere Personenvereinigungen des privaten Rechts ...“, z.B. Arbeitgeber, Versicherungsunternehmen, Bausparkassen, Kreditinstitute, Investmentgesellschaften, Finanzbehörden oder (andere) öffentliche Stellen (bzw. deren Bedienstete) sind nicht erfasst; dazu verweist die Begründung des Entwurfs (BT-Drucks. 15/3677, 15) darauf, dass zweckwidriges Verhalten dieser Stellen (bzw. dort beschäftigter Bediensteter) disziplinarrechtlich belangt werden könne, ebenfalls könne eine Strafbarkeit im Raum stehen (als Verletzung des Steuergeheimnisses [§ 355 StGB] oder von Dienstgeheimnissen [§ 353b StGB]).
- 5 Die **Tathandlung** umfasst **zwei Varianten**: Der Täter muss entgegen § 139b II 2 Nr. 1/§ 139c II 2 die Identifikationsnummer (§ 139b) oder die Wirtschaftsidentifikationsnummer (§ 139c III) für andere als die zugelassenen Zwecke erhoben oder verwendet haben (Variante 1) oder er muss entgegen § 139b II 2 Nr. 2 seine Dateien nach der Identifikationsnummer für andere als die zugelassenen Zwecke geordnet oder für den Zugriff erschlossen haben (Variante 2). I.d.S. „zugelassen“ ist etwa die Erhebung durch einen Steuerberater, um die zukünftige Datenübermittlung an die FinBeh. zu gewährleisten (*Bach*, LitV, § 383a Rz. 4). Da zu § 139c nur auf Abs. 3 (betr. natürliche Person) verwiesen wird, ist das Beschaffen der öffentlich zugänglichen Wirtschaftsidentifikationsnummer zu juristischen Personen und Personenvereinigungen nicht tatbestandlich (*Bülte* in HHSp., § 383a Rz. 17; *Wiese* in BG, § 383a Rz. 3). Unter „**Erheben**“ ist gem. § 3 III BDSG ein Beschaffen zu verstehen, also die Kenntnisnahme von der (Wirtschafts-)Identifikationsnummer und die darauf (also die Kenntniserlangung) abzielenden Maßnahmen (BFH v. 18.1.2012 – II R 49/10, BStBl. II 2012, 168); eine zufällige Kenntnisnahme sollte damit **nicht** erfasst sein (so wohl auch *Bülte* in HHSp., § 383a Rz. 20; *Heine*, LitV, § 383a Rz. 10). Ein „**Verwenden**“ ist jede Form der Verarbeitung oder Nutzung des Identifikationsmerkmals (z.B. Speichern, Verändern, Übermitteln – s. *Burmann* in Flore/Tsambikakis², § 383a Rz. 11; s.a. § 3 IV, V BDSG), so z.B. dann, wenn der Unterhaltsverpflichtete die Identifikations-

nummer des Berechtigten (s. insoweit § 10 Ia Nr. 1 Satz 7 ff. EStG) an Dritte weitergibt oder der Arbeitgeber die Identifikationsnummer seines Arbeitnehmers nicht nur zur Datenübermittlung an die FinBeh. nutzt. Dem Begriff „Verwenden“ unterfällt auch das in der 2. Variante angeführte Ordnen oder Zugriffserschließen von Dateien (*Bülte* in HHSp., § 383a Rz. 22, 28; *Jäger* in Klein¹³, § 383a Rz. 2; *Webel* in SP, § 383a Rz. 4; *Heine*, LitV, § 383a Rz. 10; *Bach*, LitV, § 383a Rz. 5).

Der Tatbestand kann auch durch ein **Unterlassen** (§ 377 II i.V. mit § 8 OWiG) 6 erfüllt werden (*Bülte* in HHSp., § 383a Rz. 24; *Webel* in SP, § 383a Rz. 4; *Heine*, LitV, § 383a Rz. 12) – dass eine Person rechtlich dafür einzustehen hat, dass der Erfolg (z.B. in der Form eines programmlückenbedingten Zugriffs auf Identifikationsmerkmale für Dritte) nicht eintritt (sog. Garantenstellung, s. § 370 Rz. 60), kann z.B. den zur Erhebung des Identifikationsmerkmals Berechtigten (etwa den Arbeitgeber) oder auch einen Hersteller von Datenverarbeitungsprogrammen (s. § 87c) betreffen.

Der **subjektive Tatbestand** erfordert Vorsatz (§ 377 II i.V. mit § 10 OWiG) 7 oder Leichtfertigkeit (dazu § 370 Rz. 124; § 378 Rz. 13 f.) – einfache Fahrlässigkeit reicht daher nicht. Erforderlich ist dabei die Kenntnis der gesetzlichen Zweckbindung des Identifikationsmerkmals (*Bülte* in HHSp., § 383a Rz. 26; *Jäger* in Klein¹³, § 383a Rz. 3; *Wiese* in BG, § 383a Rz. 10f.; *Lipsky* in JJR⁸, § 383a Rz. 9). Insoweit kann ein Irrtum über die Unzulässigkeit der Erhebung oder Verwendung des Merkmals (wenn unvermeidbar!) den Vorsatz entfallen lassen (sog. Tatbestandsirrtum [§ 16 I StGB] – s. allg. § 370 Rz. 137; *Bülte* in HHSp., § 383a Rz. 26; *Webel* in SP, § 383a Rz. 10; *Wiese* in BG, § 383a Rz. 10). Ist der Täter in Kenntnis der strengen Zweckbindung der Meinung, eine weitergehende Verwendung sei im Einzelfall nicht verboten, handelt er nicht vorwerfbar, wenn er diesen Irrtum nicht vermeiden konnte (§ 377 II i.V. mit § 11 II OWiG – sog. Erlaubnis- oder Verbotsirrtum; s. allg. § 370 Rz. 162; *Bülte* in HHSp., § 383a Rz. 27). Ein Täter, der das Identifikationsmerkmal unzulässigerweise verwendet, ohne sich zuvor über die Verwendungsgrenzen informiert zu haben, handelt i.a.R. leichtfertig; dabei sind die Anforderungen an die Erkundungspflicht daran zu messen, wie häufig der Täter mit den Identifikationsmerkmalen in Berührung kommt (so *Bülte* in HHSp., § 383a Rz. 11; *Webel* in SP, § 383a Rz. 11; *Wiese* in BG, § 383a Rz. 11; *Heine*, LitV, § 383a Rz. 11). Als Indizien sind (entspr. *Bülte* in HHSp., § 383a Rz. 37) heranzuziehen: Die Rechtsstellung des Täters, seine Erfahrungen mit Identifikationsmerkmalen und seine Büroorganisation zur Verhinderung von Sicherheitslücken in der Datenverarbeitung.

Da § 383a keine ausdrückliche Regelung enthält, ist der **Versuch** einer Zu- 8 derhandlung nicht bußgeldbewehrt (§ 377 II i.V. mit § 13 II OWiG).

C. Verjährung

§ 383a ist in § 384 nicht angeführt, so dass für die **Verjährung** die allgemeinen 9 OWiG-Grundsätze anzuwenden sind. Danach beträgt die Frist für die Verfolgungsverjährung zwei Jahre (§ 31 II Nr. 2 OWiG). Die Verjährung beginnt, sobald die Tathandlung beendet ist (§ 377 II i.V. mit § 31 III 1 OWiG; s.a.

Matthes in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 383a Rz. 13; *Bülte* in HHSp., § 383a Rz. 39); betr. Unterlassen (s. Rz. 6) wird es auf den Eintritt des tatbestandsmäßigen Erfolgs ankommen.

D. Geldbuße

- 10 Nach § 383a II kann die Ordnungswidrigkeit mit einer **Geldbuße** von mind. 5 Euro (§ 377 II i.V. mit § 17 I OWiG) bis zu 10.000 Euro geahndet werden (s. aber auch § 17 IV 2 i.V. mit 1 OWiG [Überschreiten des gesetzlichen Höchstmaßes bei höherem wirtschaftlichen Vorteil des Täters] – s. *Heine*, LitV, § 383a Rz. 14). Bei Leichtfertigkeit beträgt das Höchstmaß der Geldbuße 5.000 Euro (§ 377 II i.V. mit § 17 II OWiG). Zur Bemessung einer Geldbuße s. § 378 Rz. 35 ff. (und AStBV [St] 2017, BStBl. I 2016, 1338, Nr. 114). Zur Geldbuße gegen juristische Personen/Personenvereinigungen s. § 30 OWiG; liegt (auch) eine Verletzung der Aufsichtspflicht in Betrieben und Unternehmen vor, kann dies nach § 130 OWiG geahndet werden (s. AStBV [St] 2017, BStBl. I 2016, 1338, Nr. 107, dort Abs. 2; s. allg. *Haubner*, AO-StB 2017, 84).
- 11 Eine bußgeldbefreiende **Selbstanzeige** sieht die Regelung nicht vor; ein in einer „Selbstanzeige“ enthaltenes Geständnis kann aber bei der Bemessung der Geldbuße oder der Entscheidung über die Einstellung des Verfahrens (§ 377 II i.V. mit § 47 OWiG) zu berücksichtigen sein (*Bülte* in HHSp., § 383a Rz. 37; *Webel* in SP, § 383a Rz. 14).
- 12 Die Verfolgungszuständigkeit ist im Gesetz nicht klar geregelt. So wird zu dieser Rechtsfrage zum Einen vertreten, zuständig seien die für die Verwaltung der jeweiligen Steuer und damit für die Verfolgung sonstiger Steuerordnungswidrigkeiten zuständigen (örtlichen) FinBeh. (Hinweis auf § 409 Satz 1 i.V. mit § 387 I – z.B. *Jäger* in Klein¹³, § 383a Rz. 8 [dass die Nutzung von Steuernummern nur indirekt die Verwaltung von Steuern betrifft, stehe dem nicht entgegen]; *Webel* in SP, § 383a Rz. 18 [Sachnähe, Effektivität]; *Heine*, LitV, § 383a Rz. 18); auch die AStBV (St) 2017 (BStBl. I 2016, 1338) ordnen § 383a den Steuerordnungswidrigkeiten zu (s. Nummer 105, dort Nr. 4) und verweisen zur Zuständigkeit insoweit auf die örtlichen FinBeh. (Nummer 109, dort Abs. 1 Nr. 1). Andere beziehen sich auf dieser Grundlage auf § 5 I Nr. 22 FVG und sehen das BZSt als zuständig an (§ 36 I Nr. 1 OWiG – BZSt als die durch das Gesetz bestimmte Verwaltungsbehörde; für eine solche Lösung besteht wohl auch eine Parallele in § 50f III EStG, wenn dort [nach *Fischer* in Kirchhof¹⁶, § 50f EStG Rz. 1 „zur Nutzung von Synergieeffekten“] die Stelle des § 81 EStG als Verwaltungsbehörde angesehen wird). Wieder andere sprechen sich – was u.E. vorzuziehen ist – für eine Zuständigkeit des **BMF** aus (s. *Bülte* in HHSp., § 383a Rz. 42), da das Gesetz durch eine Bundesbehörde (das BZSt) ausgeführt wird (s. insoweit § 36 I Nr. 2 Buchst. b OWiG). Immerhin dürfte die Frage keine **praktische Bedeutung** haben – auch der von einer sachlich unzuständigen Behörde erlassene Bußgeldbescheid ist i.d.R. wirksam bzw. er wird auf eine Anfechtung hin (s. zum **Rechtsschutz** §§ 67 ff. OWiG und hier § 377 Rz. 2) durch eine richterliche Entscheidung ohne Bindung an den Bescheid ersetzt (*Bülte* in HHSp., § 383a Rz. 43; *Webel* in SP, § 383a Rz. 18 f.; s. § 410 I i.V. mit § 71 OWiG, § 411 IV StPO).