

[AO-Handbuch 2017](#)

Handbuch des steuerlichen Verwaltungs- und Verfahrensrechts

Bearbeitet von
Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater e.V.

1. Auflage 2017. Buch. XXXIV, 1249 S. In Leinen
ISBN 978 3 406 70197 9
Format (B x L): 16,0 x 24,0 cm

[Steuern > Steuerverfahrensrecht](#)

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei


DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](#) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

der Abgabenordnung

Anlage AO

Der Satzungszweck wird verwirklicht insbesondere durch ... (z.B. Durchführung wissenschaftlicher Veranstaltungen und Forschungsvorhaben, Vergabe von Forschungsaufträgen, Unterhaltung einer Schule, einer Erziehungsberatungsstelle, Pflege von Kunstsammlungen, Pflege des Liedgutes und des Chorgesanges, Errichtung von Naturschutzgebieten, Unterhaltung eines Kindergartens, Kinder-, Jugendheimes, Unterhaltung eines Altenheimes, eines Erholungsheimes, Bekämpfung des Drogenmissbrauchs, des Lärms, Förderung sportlicher Übungen und Leistungen).

§ 2

Die Körperschaft ist selbstlos tätig; sie verfolgt nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke.

§ 3

Mittel der Körperschaft dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Die Mitglieder erhalten keine Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft.

§ 4

Es darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden.

§ 5

Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke fällt das Vermögen der Körperschaft

1. an – den – die – das – ... (Bezeichnung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft), – der – die – das – es unmittelbar und ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu verwenden hat.
oder
2. an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine andere steuerbegünstigte Körperschaft zwecks Verwendung für ... (Angabe eines bestimmten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecks, z. B. Förderung von Wissenschaft und Forschung, Erziehung, Volks- und Berufsbildung, der Unterstützung von Personen, die im Sinne von § 53 der Abgabenordnung wegen ... bedürftig sind, Unterhaltung des Gotteshauses in ...).

Weitere Hinweise

Bei Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, bei den von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts verwalteten unselbstständigen Stiftungen und bei geistlichen Genossenschaften (Orden, Kongregationen) ist folgende Bestimmung aufzunehmen:

§ 3 Abs. 2:

„Der – die – das ... erhält bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke nicht mehr als – seine – ihre – eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinsamen Wert seiner – ihrer – geleisteten Sacheinlagen zurück.“

Bei Stiftungen ist diese Bestimmung nur erforderlich, wenn die Satzung dem Stifter einen Anspruch auf Rückgewähr von Vermögen einräumt. Fehlt die Regelung, wird das eingebrachte Vermögen wie das übrige Vermögen behandelt.

Bei Kapitalgesellschaften sind folgende ergänzende Bestimmungen in die Satzung aufzunehmen:

1. § 3 Abs. 1 Satz 2:

„Die Gesellschafter dürfen keine Gewinnanteile und auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten.“

2. § 3 Abs. 2:

„Sie erhalten bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer geleisteten Sacheinlagen zurück.“

3. § 5:

„Bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke fällt das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Gesellschafter und den gemeinen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, ...“.

§ 3 Abs. 2 und der Satzteil „soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Gesellschafter und den gemeinen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten Sacheinlagen übersteigt,“ in § 5 sind nur erforderlich, wenn die Satzung einen Anspruch auf Rückgewähr von Vermögen einräumt.“



beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Hauptteil

Abgabenordnung (AO)¹ Anwendungserlass²

Erster Teil. Einleitende Vorschriften

Erster Abschnitt. Anwendungsbereich

§ 1 Anwendungsbereich

§ 3 RAO; § 12 AOVKG³

AO

(1) ¹ Dieses Gesetz gilt für alle Steuern einschließlich der Steuervergütungen, die durch Bundesrecht oder Recht der Europäischen Union geregelt sind, soweit sie durch Bundesfinanzbehörden oder durch Landesfinanzbehörden verwaltet⁴ werden.⁵ ² Es ist nur vorbehaltlich des Rechts der Europäischen Union anwendbar.

(2) Für die Realsteuern gelten, soweit ihre Verwaltung den Gemeinden übertragen worden ist, die folgenden Vorschriften dieses Gesetzes entsprechend: ²

1. die Vorschriften des Ersten, Zweiten und Vierten Abschnitts des Ersten Teils (Anwendungsbereich, Steuerliche Begriffsbestimmungen, Steuergeheimnis),
2. die Vorschriften des Zweiten Teils (Steuerschuldrecht),
3. die Vorschriften des Dritten Teils mit Ausnahme der §§ 82 bis 84 (Allgemeine Verfahrensvorschriften),
4. die Vorschriften des Vierten Teils (Durchführung der Besteuerung),
5. die Vorschriften des Fünftens Teils (Erhebungsverfahren),
6. die §§ 351 und 361 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3,
7. die Vorschriften des Achten Teils (Straf- und Bußgeldvorschriften, Straf- und Bußgeldverfahren).

¹ AO – in der Fassung der Bek. vom 1. 10. 2002 (BGBl. I S. 3866, ber. 2003 I S. 61), geändert durch Gesetz vom 23. 12. 2002 (BGBl. I S. 4621), vom 16. 5. 2003 (BGBl. I S. 660), vom 31. 7. 2003 (BGBl. I S. 1550), vom 15. 12. 2003 (BGBl. I S. 2645), vom 23. 12. 2003 (BGBl. I S. 2848), vom 23. 12. 2003 (BGBl. I S. 2928), vom 24. 12. 2003 (BGBl. I S. 2954), vom 27. 12. 2003 (BGBl. I S. 3022), vom 23. 4. 2004 (BGBl. I S. 606), vom 5. 5. 2004 (BGBl. I S. 718), vom 21. 7. 2004 (BGBl. I S. 1753), vom 24. 8. 2004 (BGBl. I S. 2198), vom 9. 12. 2004 (BGBl. I S. 3242), vom 9. 12. 2004 (BGBl. I S. 3310), vom 22. 3. 2005 (BGBl. I S. 837), vom 21. 6. 2005 (BGBl. I S. 1818), vom 12. 8. 2005 (BGBl. I S. 2354), vom 22. 9. 2005 (BGBl. I S. 2809), vom 28. 4. 2006 (BGBl. I S. 1095), vom 19. 7. 2006 (BGBl. I S. 1652), vom 22. 8. 2006 (BGBl. I S. 1970), vom 5. 9. 2006 (BGBl. I S. 2098), vom 13. 12. 2006 (BGBl. I S. 2878), vom 20. 7. 2007 (BGBl. I S. 1566), vom 14. 8. 2007 (BGBl. I S. 1912), vom 7. 9. 2007 (BGBl. I S. 2246), vom 10. 10. 2007 (BGBl. I S. 2332), vom 13. 12. 2007 (BGBl. I S. 2897), vom 20. 12. 2007 (BGBl. I S. 3150), vom 21. 12. 2007 (BGBl. I S. 3198), vom 8. 4. 2008 (BGBl. I S. 666), vom 13. 8. 2008 (BGBl. I S. 1690), vom 23. 10. 2008 (BGBl. I S. 2026), vom 17. 12. 2008 (BGBl. I S. 2586), vom 19. 12. 2008 (BGBl. I S. 2794), vom 20. 12. 2008 (BGBl. I S. 2850), vom 20. 4. 2009 (BGBl. I S. 774), vom 25. 5. 2009 (BGBl. I S. 1102), vom 7. 7. 2009 (BGBl. I S. 1707), vom 29. 7. 2009 (BGBl. I S. 2258), vom 29. 7. 2009 (BGBl. I S. 2302), vom 30. 7. 2009 (BGBl. I S. 2474), vom 8. 12. 2010 (BGBl. I S. 1768), vom 12. 4. 2011 (BGBl. I S. 615), vom 28. 4. 2011 (BGBl. I S. 676), vom 1. 11. 2011 (BGBl. I S. 2131), vom 7. 12. 2011 (BGBl. I S. 2592), vom 22. 12. 2011 (BGBl. I S. 2959), vom 22. 12. 2011 (BGBl. I S. 3044), vom 21. 7. 2012 (BGBl. I S. 1566), vom 21. 3. 2013 (BGBl. I S. 556), vom 8. 5. 2013 (BGBl. I S. 1084), vom 26. 6. 2013 (BGBl. I S. 1809), vom 25. 7. 2013 (BGBl. I S. 2799), vom 7. 8. 2013 (BGBl. I S. 3154), vom 18. 12. 2013 (BGBl. I S. 4318), vom 18. 7. 2014 (BGBl. I S. 1042), vom 25. 7. 2014 (BGBl. I S. 1266), vom 22. 12. 2014 (BGBl. I S. 2415), vom 22. 12. 2014 (BGBl. I S. 2417), vom 28. 7. 2015 (BGBl. I S. 1400), vom 2. 11. 2015 (BGBl. I S. 1834), vom 20. 11. 2015 (BGBl. I S. 2025), vom 3. 12. 2015 (BGBl. I S. 2178), vom 18. 7. 2016 (BGBl. I S. 1679), vom 26. 7. 2016 (BGBl. I S. 1824), vom 20. 12. 2016 (BGBl. I S. 3000), vom 22. 12. 2016 (BGBl. I S. 3152) und vom 23. 12. 2016 (BGBl. I S. 3234).

² Zum Anwendungsbereich vgl. Art. 97 § 1 EGAO sowie die in Art. 97 EGAO enthaltenen Übergangsvorschriften; abgedruckt im Anhang I Nr. 1.

³ Zur Anwendung in den neuen Bundesländern vgl. auch Art. 97 a EGAO.

⁴ Anwendungserlass zur AO (AEAO) – i. d. F. der Bek. vom 31. 1. 2014 (BStBl. I S. 290), geändert durch BMF-Schreiben vom 1. 8. 2014 (BStBl. I S. 1067), vom 3. 11. 2014 (BStBl. I S. 1393), vom 14. 1. 2015 (BStBl. I S. 76), vom 22. 7. 2015 (BStBl. I S. 571), vom 10. 12. 2015 (BStBl. I S. 1018), vom 26. 1. 2016 (BStBl. I S. 155), vom 23. 5. 2016 (BStBl. I S. 490), vom 5. 9. 2016 (BStBl. I S. 974) und vom 12. 1. 2017 (BStBl. I S. 51).

⁵ Die *kursiv* gesetzten Vorschriften bezeichnen die entsprechenden Bestimmungen der (Reichs-)Abgabenordnung bzw. deren Nebenvorschriften, die bis einschl. 1976 galten.

⁶ Zur Verwaltungshoheit vgl. Art. 108 GG.

⁷ Daneben regeln verschiedene andere Gesetze die Anwendbarkeit der AO, z. B. die Kommunalabgabengesetze der Länder und § 8 Abs. 2 Marktorganisationsgesetz die Anwendung der AO auch auf die Milch-Garantiemengenabgabe (BFH-Beschluss vom 16. 7. 1985 VII B 53/85, BStBl. II S. 553). Auch das EGAO (Anh. I Nr. 1) erweitert den Anwendungsbereich auf bestimmte Steuervergütungen, z. B. Prämien und Zulagen.

Die Übernahme des Kindergeldrechts in das Einkommensteuerrecht zum 1. Januar 1996 hat zur Folge, dass im Verwaltungsverfahren die Abgabenordnung (AO) anstelle des Sozialgesetzbuches (SGB) X anzuwenden ist (BFH-Beschluss vom 14. 7. 1999 VI B 89/99, BFH/NV 1999 S. 1597).

AO § 2

Einleitende Vorschriften

AO

3

(3) ^① Auf steuerliche Nebenleistungen sind die Vorschriften dieses Gesetzes vorbehaltlich des Rechts der Europäischen Union sinngemäß anwendbar. ^② Der Dritte bis Sechste Abschnitt des Vierten Teils gilt jedoch nur, soweit dies besonders bestimmt wird.

AEAO

Zu § 1 – Anwendungsbereich:

4

1. Der Anwendungsbereich beschränkt sich auf die Steuern einschließlich der Steuervergütungen. Die AO gilt auch für Steuererstattungen; diese sind als Umkehr der Steuerentrichtung bereits durch den Begriff der Steuer in den Anwendungsbereich mit einbezogen (§ 37 Abs. 1 AO).

5

2. Für die von den Finanzbehörden verwalteten, durch Bundesrecht geregelten übrigen öffentlich-rechtlichen Abgaben, Prämien und Zulagen wird die Geltung der AO durch die jeweiligen Rechtsvorschriften bestimmt. Dies gilt insbesondere für die Wohnungsbauprämien, Eigenheimzulagen, Arbeitnehmer-Sparzulagen und die Investitionszulagen.

6

3. Die Vorschriften der AO sind grundsätzlich sinngemäß auch auf die steuerlichen Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO) anzuwenden. Ausgenommen sind die Bestimmungen über die Festsetzung, Außenprüfung, Steuerfahndung und Steueraufsicht in besonderen Fällen (§§ 155 bis 217 AO), soweit sie nicht ausdrücklich für anwendbar erklärt worden sind (§ 155 Abs. 3 Satz 2, § 156 Abs. 2 AO).

7

4. Die AO ist auch für die Angelegenheiten anzuwenden, die nicht unmittelbar der Besteuerung dienen, aber aufgrund der Verwaltungskompetenz für diese Steuern in den Zuständigkeitsbereich der Finanzbehörden fallen (z. B. Erteilung von Bescheinigungen in Steuersachen, Ausstellung von Einkommensbescheinigungen für nichtsteuerliche Zwecke).

8

5. Wegen der Anwendung der AO bei der Leistung von Rechts- oder Amtshilfe wird auf die §§ 111 ff. AO hingewiesen.

AO

§ 2¹ Vorrang völkerrechtlicher Vereinbarungen

§ 9 StAnpG

1

(1) Verträge mit anderen Staaten im Sinne des Artikels 59 Abs. 2 Satz 1 des Grundgesetzes über die Besteuerung² gehen, soweit sie unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht³ geworden sind, den Steuergesetzen vor.

2

(2) ^① Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung mit Zustimmung des Bundesrates Rechtsverordnungen zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zu erlassen. ^② Konsultationsvereinbarungen nach Satz 1 sind einvernehmliche Vereinbarungen der zuständigen Behörden der Vertragsstaaten eines Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Ziel, Einzelheiten der Durchführung eines solchen Abkommens zu regeln, insbesondere Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des jeweiligen Abkommens bestehen, zu beseitigen.

3

(3) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates Vorschriften zu erlassen, die

1. Einkünfte oder Vermögen oder Teile davon bestimmen, für die die Bundesrepublik Deutschland in Anwendung der Bestimmung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf Grund einer auf diplomatischem Weg erfolgten Notifizierung eine Steueranrechnung vornimmt, und
2. in den Anwendungsbereich der Bestimmungen über den öffentlichen Dienst eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung diejenigen Körperschaften und Einrichtungen einbeziehen, die auf Grund einer in diesem Abkommen vorgesehenen Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden bestimmt worden sind.

¹ Zur internationalen Einkunftsabgrenzung vgl. BMF-Schreiben vom 23. 2. 1983, BStBl. I S. 218 (Verwaltungsgrundsätze), abgedruckt in Loseblatt-Textausgabe „Steuererlasse“ Nr. 725 § 1/1.

² Übersicht über Stand der Doppelbesteuerungsabkommen wird zu Beginn eines jeden Jahres vom BMF neu herausgegeben und im BStBl. Teil I veröffentlicht. Das Zustimmungsgesetz zu einem DBA ist ein einseitiger Akt des deutschen Gesetzgebers, der mit Vorbehalten versehen, aufgehoben oder geändert werden kann (BFH-Urteil vom 13. 7. 1994 I R 120/93, BStBl. 1995 II S. 129). Eine Zusammenstellung der Fundstellen aller zwischenstaatlichen Vereinbarungen, Zustimmungsgesetze und Rechtsverordnungen, aufgrund derer Personen, Personenvereinigungen, Körperschaften, internationalen Organisationen oder ausländischen Staaten Befreiungen von deutschen Steuern vom Einkommen und vom Vermögen gewährt werden (ausgenommen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung) (Stand: 1. Januar 2013) enthält das BMF-Schreiben vom 18. 3. 2013, BStBl. I S. 404.

³ Zum Anwendungsbereich zwischenstaatlicher Rechts- und Amtshilfe s. § 117 AO.
Siehe auch EU-Amtshilfegesetz vom 26. 6. 2013 (BGBl. I S. 1809) sowie die vom BMF herausgegebenen Merkblätter zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Auskunftsaustausch in Steuersachen vom 23. 11. 2015 (BStBl. I S. 928), bei der Steuererhebung (Beitreibung) vom 23. 1. 2014 (BStBl. I S. 188), abgedruckt in Loseblatt-Textausgabe „Steuererlasse“ Nr. 800 § 117/1 und § 117/2; sowie zum Internationalen Verständigungsverfahren in Steuersachen vom 13. 7. 2006 (BStBl. I S. 461), abgedruckt in Loseblatt-Textausgabe „DBA“ DBA-Allg. 25.1.

Zweiter Abschnitt. Steuerliche Begriffsbestimmungen

AO

§ 3 Steuern, steuerliche Nebenleistungen

§ 1 RAO; § 6 Abs. 1 und 2 StSäumG

(1) **Steuern¹ sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.**

(2) **Realsteuern sind die Grundsteuer und die Gewerbesteuer.**

(3) **① Einfuhr- und Ausfuhrabgaben nach Artikel 5 Nummer 20 und 21 des Zollkodex der Union sind Steuern im Sinne dieses Gesetzes. ② Zollkodex der Union bezeichnet die Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (ABl. L 269 vom 10. 10. 2013, S. 1, L 287, S. 90) in der jeweils geltenden Fassung.**

(4) **Steuerliche Nebenleistungen sind**

1. **Verzögerungsgelder nach § 146 Absatz 2 b,**
2. **Verspätungszuschläge nach § 152,**
3. **Zuschläge nach § 162 Absatz 4,**
4. **Zinsen nach den §§ 233 bis 237 sowie Zinsen nach den Steuergesetzen, auf die die §§ 238 und 239 anzuwenden sind,**
5. **Säumniszuschläge nach § 240,**
6. **Zwangsgelder nach § 329,**
7. **Kosten nach den §§ 89, 178, 178 a und 337 bis 345,**
8. **Zinsen auf Einfuhr- und Ausfuhrabgaben nach Artikel 5 Nummer 20 und 21 des Zollkodex der Union und**
9. **Verspätungsgelder nach § 22 a Absatz 5 des Einkommensteuergesetzes.**

(5) **① Das Aufkommen der Zinsen auf Einfuhr- und Ausfuhrabgaben nach Artikel 5 Nummer 20 und 21 des Zollkodex der Union steht dem Bund zu. ② Das Aufkommen der übrigen Zinsen steht den jeweils steuerberechtigten Körperschaften zu. ③ Das Aufkommen der Kosten im Sinne des § 89 steht jeweils der Körperschaft zu, deren Behörde für die Erteilung der verbindlichen Auskunft zuständig ist. ④ Das Aufkommen der Kosten im Sinne des § 178 a steht dem Bund und den jeweils verwaltenden Körperschaften je zur Hälfte zu. ⑤ Die übrigen steuerlichen Nebenleistungen fließen den verwaltenden Körperschaften zu.**

Zu § 3 – Steuern, steuerliche Nebenleistungen:

AEAO

Steuerliche Nebenleistungen sind keine Steuern. Sie sind in § 3 Abs. 4 AO abschließend aufgezählt. Wegen der Anwendung der AO auf steuerliche Nebenleistungen wird auf § 1 AO hingewiesen.

§ 4 Gesetz

§ 2 Abs. 1 RAO

Gesetz ist jede Rechtsnorm.²

AO

Zu § 4 – Gesetz:

AEAO

Bei der Auslegung von Steuergesetzen gelten die allgemeinen Auslegungsregeln und damit auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise, so wie sie ihren Niederschlag in der

¹ Auf die **Spielbankabgabe** und die höhere (zusätzliche) Spielbankabgabe nach dem NSpielbG 2004 ist die AO anwendbar. Für ihre Verwaltung sind die FA sachlich zuständig (BFH-Urteil vom 8. 3. 1995 II R 10/93, BStBl. II S. 432). Die Troncabgabe nach dem Niedersächsischen Gesetz über die Zulassung öffentlicher Spielbanken vom 25. 7. 1973 (NSpielbG 1973) ist eine Steuer i. S. von § 3 Abs. 1 AO (BFH-Urteil vom 8. 3. 1995 II R 58/93, BStBl. II S. 438).

Das Hamburgische **Zweitwohnungsteuergesetz** ist revisibel und verfassungsgemäß (BFH-Urteile vom 31. 5. 1995 II B 126/94 und 107/94, BStBl. II S. 570, 572; s. auch BFH-Urteile vom 5. 3. 1997 II R 28/95 und 41/95, BStBl. II S. 469).

² Als Rechtsnorm wirkt auch der **Grundsatz von Treu und Glauben**.

Voraussetzung ist, daß durch das Verhalten des Berechtigten ein Vertrauenstatbestand entstanden ist und der andere Teil im Hinblick darauf bestimmte Dispositionen getroffen hat (Grundsatz des venire contra factum proprium). Dieser Grundsatz gilt nach dem BFH-Urteil vom 13. 7. 1994 I R 38/93, BStBl. 1995 II S. 37, auch zugunsten des FA.

Die Finanzverwaltung verstößt gegen Treu und Glauben, wenn sie sich nach Jahren auf die von ihr selbst verursachte Nichtigkeit beruft (Erlass FM Mecklenburg-Vorpommern vom 3. 7. 1995 IV 300 – S 0065 – 1/92, DStR S. 1272).

Ist Festsetzungsverjährung eingetreten, kann die Geltung von Treu und Glauben einerseits nicht dazu führen, daß zu Lasten des Steuerpflichtigen ein erloschener Anspruch des FA aus dem Steuerschuldverhältnis wieder auflebt. Andererseits kann nach diesem Grundsatz ein Verschulden des FA in der Regel nicht zur Folge haben, daß nach Eintritt der Festsetzungsverjährung ein Steuerbescheid zugunsten des Steuerpflichtigen zu ändern ist (BFH-Urteil vom 19. 8. 1999 III R 57/98, BStBl. 2000 II S. 330).

AO §§ 5, 6

Einleitende Vorschriften

Rechtsprechung¹ gefunden hat (vgl. BVerfG vom 24. 1. 1962, 1 BvR 232/60, BStBl. 1962 I S. 506).

AO

§ 5 Ermessen²

§ 2 StAnpG

- 1 Ist die Finanzbehörde ermächtigt, nach ihrem Ermessen zu handeln, hat sie ihr Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten.³

AEAO

Zu § 5 – Ermessen:

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

AO

§ 6 Behörden, Finanzbehörden

- 1 (1) Behörde ist jede Stelle, die Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrnimmt.
- 2 (2) Finanzbehörden⁴ im Sinne dieses Gesetzes sind die folgenden im Gesetz über die Finanzverwaltung genannten Bundes- und Landesfinanzbehörden:
1. das Bundesministerium der Finanzen und die für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörden als oberste Behörden,
 2. die Bundesmonopolverwaltung für Branntwein, das Bundeszentralamt für Steuern und die Generalzolldirektion als Bundesoberbehörden,
 3. Rechenzentren sowie Landesfinanzbehörden, denen durch eine Rechtsverordnung nach § 17 Absatz 2 Satz 3 Nummer 3 des Finanzverwaltungsgesetzes die landesweite Zuständigkeit für Kassengeschäfte und das Erhebungsverfahren einschließlich der Vollstreckung übertragen worden ist, als Landesoberbehörden,
 4. die Oberfinanzdirektionen als Mittelbehörden,
 - 4a. die nach dem Finanzverwaltungsgesetz oder nach Landesrecht an Stelle einer Oberfinanzdirektion eingerichteten Landesfinanzbehörden,
 5. die Hauptzollämter einschließlich ihrer Dienststellen, die Zollfahndungsämter, die Finanzämter⁵ und die besonderen Landesfinanzbehörden als örtliche Behörden,
 6. Familienkassen,⁶
 7. die zentrale Stelle im Sinne des § 81 des Einkommensteuergesetzes und
 8. die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft – Bahn – See (§ 40 a Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes).

¹ Zur Anwendung von Entscheidungen des BFH über den entschiedenen Einzelfall hinaus wird von der Finanzverwaltung die Auffassung vertreten, daß eine allgemeine **Bindung der Verwaltung** an die durch die Rechtsprechung gewonnenen Erkenntnisse nur bei den Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (§ 31 BVerfGG) besteht; so auch *BFH-Urteil vom 29. 7. 1965 V 71/61 S.* BStBl. III S. 545. Dagegen haben die Entscheidungen des BFH – wie die Entscheidungen anderer oberster Gerichtshöfe des Bundes – grundsätzlich nur Bindungswirkung im Einzelfall und nur gegenüber den Prozessbeteiligten (vgl. § 110 FGO).

Zur Anwendung von BFH-Entscheidungen durch die Finanzverwaltung vgl. auch *VfG OFD Hannover vom 26. 10. 2007*, abgedruckt als Anl. zu § 85 AO.

² Es stellt keinen Ermessensfehler dar, wenn eine Behörde ihre Entscheidung auf mehrere Ermessenserwägungen stützt, von denen zwar eine oder einzelne fehlerhaft sind, die Behörde aber eindeutig zum Ausdruck gebracht hat, dass jede einzelne der Ermessenserwägungen bereits allein tragend ist (*BFH-Urteil vom 18. 2. 2016 V R 62/14*, BStBl. II S. 589).

³ Vgl. *BFH-Urteil vom 23. 7. 1985 VII R 197/84* (BStBl. 1986 II S. 36): Allgemeine Verwaltungsvorschriften eines Landes können keine Selbstbindung des Ermessens der Verwaltung eines anderen Landes bewirken.

BFH-Urteil vom 24. 11. 2005 V R 37/04, BStBl. 2006 II S. 466: 1. Hat die Verwaltung in Ausfüllung des ihr zustehenden Ermessensspielraums Richtlinien erlassen, so haben die Gerichte grundsätzlich nur zu prüfen, ob sich die Behörden an die Richtlinien gehalten haben und ob die Richtlinien selbst einer sachgerechten Ermessensausübung entsprechen. 2. Dabei ist für die Auslegung einer Verwaltungsvorschrift nicht maßgeblich, wie das FG eine solche Verwaltungsvorschrift versteht, sondern wie die Verwaltung sie verstanden hat und verstanden wissen wollte. Das FG darf daher Verwaltungsvorschriften nicht selbst auslegen, sondern nur darauf prüfen, ob die Auslegung durch die Behörde möglich ist.

Der Steuerpflichtige hat einen Anspruch auf die im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde stehende Gewährung einer Steuervergünstigung nach § 3 Abs. 1 ZRFG, wenn die Finanzverwaltung in einschlägigen Verwaltungsvorschriften eine dahingehende Selbstbindung eingegangen ist (*BFH-Urteil vom 14. 5. 2009 IV R 27/06*, BStBl. II S. 881).

⁴ Einschränkung für das Steuerstraßverfahren in § 386 Abs. 1 Satz 2 AO.

⁵ Das BZSt bietet im Internet unter www.bzst.bund.de die Ermittlung des zuständigen Finanzamts sowie ein Verzeichnis der Finanzamtsnummern an.

⁶ **Dienstanweisung** zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs (DA-FamESG) vgl. *BZSt-Schreiben vom 11. 7. 2013* (BStBl. I S. 882).

Steuerliche Begriffsbestimmungen

§§ 7, 8 AO

§ 7 Amtsträger

§ 22 Abs. 3 RAO

AO
1

Amtsträger ist, wer nach deutschem Recht

1. **Beamter oder Richter (§ 11 Abs. 1 Nr. 3 des Strafgesetzbuchs) ist,**
2. **in einem sonstigen öffentlich-rechtlichen Amtsverhältnis¹ steht oder**
3. **sonst dazu bestellt ist, bei einer Behörde oder bei einer sonstigen Stelle oder in deren Auftrag Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrzunehmen.**

Zu § 7 – Amtsträger:

AEAO
2

1. Der Begriff des Amtsträgers ist u. a. im Zusammenhang mit dem Steuergeheimnis (§ 30 AO), der Haftungsbeschränkung (§ 32 AO), der Ausschließung und Ablehnung von Personen in einem Verwaltungsverfahren (§§ 82 ff. AO) und bei der Selbstanzeige (§ 371 Abs. 2 AO) von Bedeutung. Die Bestimmung entspricht § 11 Abs. 1 Nrn. 2 und 3 StGB.

2. Die in § 7 Nrn. 1 und 2 AO genannten Personen sind ohne Rücksicht auf Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit Amtsträger.

3. Die in § 7 Nr. 3 AO aufgeführten Personen sind nur Amtsträger, soweit sie Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrnehmen. Das sind Aufgaben, bei deren Erledigung Angelegenheiten der Gemeinwesen und ihrer Mitglieder unmittelbar gebietend, verbietend, entscheidend oder sonstwie handelnd innerhalb der gesetzlichen Grenzen wahrgenommen werden. Unter § 7 Nr. 3 AO fallen insbesondere Verwaltungsangestellte (z. B. Angestellte im Außenprüfungsdienst), soweit sie nicht lediglich als Hilfskräfte bei öffentlichen Aufgaben mitwirken (z. B. Registratur- und Schreibkräfte).

Vor §§ 8, 9 – Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt:

1. Die Begriffe des Wohnsitzes (§ 8) bzw. des gewöhnlichen Aufenthaltes (§ 9 AO) haben insbesondere Bedeutung für die persönliche Steuerpflicht natürlicher Personen (vgl. zu § 1 EStG, § 2 ErbStG) oder für familienbezogene Entlastungen (z. B. Realsplitting nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Sie stellen allein auf die tatsächlichen Verhältnisse ab (BFH-Urteil vom 10. 11. 1978, VI R 127/76, BStBl. 1979 II S. 335).

Zwischenstaatliche Vereinbarungen enthalten dagegen z. T. Fiktionen, die den §§ 8 und 9 AO vorgehen (z. B. Art. 13 des Protokolls 7 über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Union vom 26. 10. 2012, Amtsblatt der Europäischen Union C 326 S. 266; Artikel X des NATO-Truppenstatuts i. V. m. Art. 68 Abs. 4, Art. 73 des Zusatzabkommens zum NATO-Truppenstatut). Andere Abkommen enthalten persönliche Steuerbefreiungen (z. B. Wiener Übereinkommen vom 18. 4. 1961 über diplomatische Beziehungen und vom 24. 4. 1963 über konsularische Beziehungen). Für Auslandsbedienstete gelten traditionell Sonderregelungen zur Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG). Teilweise ist auch die Höhe der Einkünfte Anknüpfungskriterium für den Umfang der Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG).

Der Begriff der Ansässigkeit i. S. d. DBA ist allein auf deren Anwendung (insbesondere hinsichtlich der Abkommensberechtigung und der Zuteilung der Besteuerungsrechte) beschränkt und hat keine Auswirkung auf die persönliche Steuerpflicht. Die deutsche unbeschränkte Steuerpflicht besteht daher auch dann, wenn der Steuerpflichtige je eine Wohnung bzw. einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland und im Ausland hat und nach dem anzuwendenden DBA im ausländischen Vertragsstaat ansässig ist (vgl. BFH-Urteil vom 4. 6. 1975, I R 250/73, BStBl. II S. 708).

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

§ 8 Wohnsitz²

§ 13 StAnpG

AO

Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

¹ Vgl. z. B. § 1 BNotO vom 24. 2. 1961 (BGBl. I S. 97).

² Der steuerliche Wohnsitzbegriff knüpft an die tatsächliche Gestaltung der Verhältnisse und nicht an subjektive Momente an (BFH-Urteil vom 5. 11. 2001 IV B 219/00, BFH/NV 2002 S. 311).

BFH-Urteil vom 19. 3. 1997 I R 69/96, BStBl. II S. 447: 1. Ein Stpl. kann mehrere Wohnungen und mehrere Wohnsitze iSd. § 8 AO haben. Diese können im In- und/oder im Ausland gelegen sein. 2. Ein Wohnsitz iSd. § 8 AO setzt nicht voraus, dass der Stpl. von dort aus seiner täglichen Arbeit nachgeht. Ebensovienig ist es erforderlich, dass der Stpl. sich während einer Mindestzahl von Tagen oder Wochen im Jahr in der Wohnung aufhält. 3. Ein FG kann seine Beurteilung, dass objektiv erkennbare Umstände für die Beibehaltung der Wohnung für Zwecke des eigenen Wohnens sprechen, auf die Wohnungsausstattung und die tatsächliche Nutzung der Wohnung stützen. 4. Nach der Lebenserfahrung spricht es für die Beibehaltung eines Wohnsitzes iSd. § 8 AO, wenn jemand eine Wohnung, die er vor und nach einem Auslandsaufenthalt als einzige ständig nutzt, während desselben unverändert und in einem ständig nutzungsbereiten Zustand beibehält.

Bei einem auf mehr als ein Jahr angelegten Auslandsaufenthalt wird ein inländischer Wohnsitz durch kurzzeitige Besuche und sonstige kurzfristige Aufenthalte zu Urlaubszwecken, Berufszwecken oder familiären Zwecken, die nicht einem Aufenthalt mit Wohncharakter gleichkommen, nicht beibehalten oder begründet. Bei einem ins Ausland entsandten Arbeitnehmer gelten insoweit keine anderen Maßstäbe (BFH-Beschluss vom 17. 5. 2013 III B 121/12, BFH/NV S. 1381).

[Fortsetzung nächste Seite]

AO § 8

Einleitende Vorschriften

AEAO

Zu § 8 – Wohnsitz:

- 2 1. Die Frage des Wohnsitzes ist bei Ehegatten/Lebenspartnern und sonstigen Familienangehörigen für jede Person gesondert zu prüfen. Personen können aber über einen Familienangehörigen einen Wohnsitz beibehalten. Ein Ehegatte/Lebenspartner, der nicht dauernd getrennt lebt, hat seinen Wohnsitz grundsätzlich dort, wo seine Familie lebt (BFH-Urteil vom 6. 2. 1985, I R 23/82, BStBl. II S. 331). Ein ausländisches Kind, das im Heimatland bei Verwandten untergebracht ist und dort die Schule besucht, hat grundsätzlich keinen Wohnsitz im Inland. Dies gilt auch dann, wenn es sich in den Schulferien bei seinen Eltern im Inland aufhält (BFH-Urteil vom 22. 4. 1994, III R 22/92, BStBl. II S. 887).
- 3 2. Die bloße Absicht, einen Wohnsitz zu begründen oder aufzugeben, bzw. die An- und Abmeldung bei der Ordnungsbehörde entfalten allein keine unmittelbare steuerliche Wirkung (BFH-Urteil vom 14. 11. 1969, III R 95/68, BStBl. 1970 II S. 153). I. d. R. stimmen der bürgerlich-rechtliche, aufgrund einer Willenserklärung des Steuerpflichtigen von ihm selbst bestimmte Wohnsitz und der steuerlich maßgebende Wohnsitz überein. Deshalb können die An- und Abmeldung bei der Ordnungsbehörde im Allgemeinen als Indizien dafür angesehen werden, dass der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz unter der von ihm angegebenen Anschrift begründet bzw. aufgegeben hat.
- 4 3. Mit Wohnung sind die objektiv zum Wohnen geeigneten Wohnräume gemeint. Es genügt eine bescheidene Bleibe. Nicht erforderlich ist eine abgeschlossene Wohnung mit Küche und separater Waschgelegenheit i. S. d. Bewertungsrechts.
- 5 4. Der Steuerpflichtige muss die Wohnung innehaben, d. h. er muss tatsächlich über sie verfügen können und sie als Bleibe nicht nur vorübergehend benutzen (BFH-Urteile vom 24. 4. 1964, VI 236/62 U, BStBl. III S. 462, und vom 6. 3. 1968, I 38/65, BStBl. II S. 439). Es genügt, dass die Wohnung z. B. über Jahre hinweg jährlich regelmäßig zweimal zu bestimmten Zeiten über einige Wochen benutzt wird (BFH-Urteil vom 23. 11. 1988, II R 139/87, BStBl. 1989 II S. 182). Anhaltspunkte dafür können die Ausstattung und Einrichtung sein; nicht erforderlich ist, dass sich der Steuerpflichtige während einer Mindestanzahl von Tagen oder Wochen im Jahr in der Wohnung aufhält (BFH-Urteil vom 19. 3. 1997, I R 69/96, BStBl. II S. 447). Wer eine Wohnung von vornherein in der Absicht nimmt, sie nur vorübergehend (weniger als sechs Monate) beizubehalten und zu benutzen, begründet dort keinen Wohnsitz (BFH-Urteil vom 30. 8. 1989, I R 215/85, BStBl. II S. 956). Auch gelegentliches Übernachten auf einem inländischen Betriebsgelände, in einem Büro u. Ä. (sog. Schlafstelle) kann dort keinen Wohnsitz begründen (BFH-Urteil vom 6. 2. 1985, I R 23/82, BStBl. II S. 331). Wer sich – auch in regelmäßigen Abständen – in der Wohnung eines Angehörigen oder eines Bekannten aufhält, begründet dort ebenfalls keinen Wohnsitz (BFH-Urteil vom 24. 10. 1969, IV 290/64, BStBl. 1970 II S. 109), sofern es nicht wie im Fall einer Familienwohnung oder der Wohnung einer Wohngemeinschaft gleichzeitig die eigene Wohnung ist.
- 6 5. Wer einen Wohnsitz im Ausland begründet und seine Wohnung im Inland beibehält, hat auch im Inland einen Wohnsitz i. S. v. § 8 AO (BFH-Urteil vom 4. 6. 1975, I R 250/73, BStBl. II S. 708). Bei einem ins Ausland versetzten Arbeitnehmer ist ein inländischer Wohnsitz

[Fortsetzung]

BFH-Urteil vom 10. 4. 2013 I R 50/12, BFH/NV S. 1909: 1. Kennzeichen einer Wohnung ist, dass es sich – im Sinne einer bescheidenen Bleibe – um Räume handelt, die zum Bewohnen geeignet sind. 2. Das für den Wohnsitz erforderliche Innehaben der Wohnung setzt voraus, dass dem Mieter die Möglichkeit zur jederzeitigen Wohnnutzung zusteht. Hieran kann es bei der einer Wohngemeinschaft fehlen, wenn die geringe Wohnungsgröße kein gemeinsames Wohnen, sondern nur ein gemeinsames Übernachten gestattet. 3. Das Merkmal des Innehabens einer Wohnung ist nicht allein deshalb zu verneinen, weil dem Vermieter die Nutzung der Wohnung nur in wenigen und in jeder Hinsicht vernachlässigbaren Ausnahmefällen verbleibt (Unschädlichkeitsgrenze).

Ein angemietetes Zimmer kann nur dann der Wohnsitz einer natürlichen Person i. S. des § 62 Abs. 1 Nr. 1 EStG i. V. m. § 8 AO sein, wenn es sich hierbei um eine auf Dauer zum Bewohnen geeignete Räumlichkeit handelt, die der Betreffende – wenn auch in größeren Zeitabständen – mit einer gewissen Regelmäßigkeit tatsächlich zu Wohnzwecken nutzt. Ob diese Voraussetzungen bei einem Gewerbetreibenden vorliegen, lässt sich im Allgemeinen nicht aus der Höhe der im Inland erzielten Einkünfte folgern (BFH-Urteil vom 8. 5. 2014 III R 21/12, BStBl. 2015 II S. 135).

BFH-Urteil vom 23. 6. 2015 III R 38/14, BFH/NV S. 1736: 1. Während eines mehrjährigen Auslandsaufenthalts zum Zwecke einer Berufsausbildung behält ein Kind seinen Wohnsitz in der Wohnung der Eltern im Inland im Regelfall nur dann bei, wenn es diese Wohnung zumindest überwiegend in den ausbildungsfreien Zeiten nutzt (Bestätigung des Senatsurteils vom 25. 9. 2014 III R 10/14, BStBl. 2015 II S. 655). Nicht erforderlich ist hingegen, dass das Kind den weit überwiegenden Teil der ausbildungsfreien Zeit im Inland verbringt. 2. Bei mehrjährigen Auslandsaufenthalten zum Zwecke einer Berufsausbildung unterscheiden sich die Anforderungen an das Innehaben der inländischen Wohnung nicht danach, ob es sich um die Anfangsphase der Berufsausbildung oder eine spätere Phase handelt. 3. Für die Frage, ob das Kind während des Auslandsaufenthalts einen inländischen Wohnsitz beibehalten oder begründet hat, können auch außerhalb des jeweiligen kindergeldrechtlichen Streitzeitraums liegende tatsächliche Umstände berücksichtigt werden.

Behält ein ins Ausland versetzter Arbeitnehmer eine Wohnung im Inland bei, deren Benutzung ihm jederzeit möglich ist und die so ausgestattet ist, dass diese ihm jederzeit als Bleibe dienen kann, so ist – widerlegbar – zu vermuten, dass er einen Wohnsitz im Inland hat (BFH-Urteil vom 17. 5. 1995 I R 8/94, BStBl. 1996 II S. 2; BFH-Beschluss vom 27. 9. 1999 I B 83/98, BFH/NV 2000 S. 673).

Ein Arbeitnehmer mit Wohnsitz im Inland und Arbeitsort in der Schweiz, der an mehr als 60 Arbeitstagen nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt, unterliegt dennoch als Grenzgänger gem. Art. 15 a DBA-Schweiz der deutschen Besteuerung, wenn die Nichtrückkehr auf die Wahrnehmung eines gelegentlichen Nachtbereitschaftsdienstes zurückzuführen ist (BFH-Urteil vom 16. 5. 2001 I R 100/00, BStBl. II S. 633).