

## Vorblatt

### Abgabenordnung (Gesetzentwurf der Bundesregierung)

#### A. Problem

Die Reichsabgabenordnung ist inzwischen mehr als 50 Jahre alt. Neben ihr ist eine Reihe ergänzender Gesetze und Verordnungen ergangen.

Die Zahl der steuerrechtlichen Verwaltungsakte erhöht sich von Jahr zu Jahr. Es müssen rationellere und automationsgerechte Verfahrensabläufe geschaffen werden.

Die Besteuerungsgrundsätze und das Besteuerungsverfahren sind daraufhin zu überprüfen, ob sie im Geiste des Grundgesetzes einen gerechten Ausgleich zwischen den Grundsätzen der Rechtssicherheit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verwirklichen.

#### B. Lösung

Die Abgabenordnung soll wieder ein Mantelgesetz werden, das das allgemeine Steuerrecht und das Steuerverwaltungsverfahren zusammenfaßt.

Durch eine Steuerfestsetzung unter Vorbehalt soll eine zügige Durchführung der Veranlagung mit Datenverarbeitungsanlagen ermöglicht werden, an die sich in einem vertretbaren Rahmen Prüfungen vom Schreibtisch oder im Wege der Außenprüfung anschließen können. Die verfahrensmäßigen Voraussetzungen für eine Selbstveranlagung werden geschaffen; über den Umfang der Verwirklichung wird im Rahmen der Reform der Einzelsteuergesetze zu befinden sein.

Die Festsetzungsverjährung soll auf drei Jahre verkürzt werden. Das Vertrauen auf die Konstanz von Rechtsprechung und Verwaltungserlassen soll stärker geschützt werden. Die Erteilung verbindlicher Auskünfte im Anschluß an eine Außenprüfung wird gesetzlich geregelt.

**C. Alternativen**

Der Bundesrat hält nur eine Verkürzung der regelmäßigen Verjährungsfrist auf vier Jahre für vertretbar.

Im Schrifttum werden unter anderem eine ausführliche Regelung zur Zulässigkeit vertraglicher Steuerklauseln sowie eine Vollverzinsung des Zahlungsverkehrs mit den Finanzämtern gefordert.

**D. Kosten**

Das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren soll kostenfrei werden; hierin liegt ein begrenzter Einnahmeausfall (unter 100 000 DM jährlich) bei den Ländern. Die sonstigen Auswirkungen auf das Steueraufkommen sind nicht zu quantifizieren; das Ziel geht dahin, das Steueraufkommen per Saldo im bisherigen Umfang zu sichern.

**Bundesrepublik Deutschland**  
**Der Bundeskanzler**  
I/4 (IV/5) — 52104 — Ab 2/71

Bonn, den 19. März 1971

An den Herrn  
Präsidenten des Deutschen Bundestages

Hiermit übersende ich den von der Bundesregierung beschlossenen

**Entwurf einer Abgabenordnung (AO 1974)**

mit Begründung (Anlage 1). Ich bitte, die Beschlußfassung des Deutschen Bundestages herbeizuführen.

Federführend ist der Bundesminister der Finanzen.

Der Bundesrat hat in seiner 362. Sitzung am 19. Februar 1971 gemäß Artikel 76 Abs. 2 des Grundgesetzes beschlossen, zu dem Gesetzentwurf wie aus der Anlage 2 ersichtlich Stellung zu nehmen. Im übrigen erhebt der Bundesrat gegen den Entwurf keine Einwendungen.

Die Auffassung der Bundesregierung zu dem Beschluß des Bundesrates ist in der Anlage 3 dargelegt.

**Brandt**

Anlage 1

**Entwurf einer Abgabenordnung  
(AO 1974)**

Inhaltsübersicht

**Einleitende Vorschriften**

ERSTER ABSCHNITT

Anwendungsbereich, Steuerbegriff

- § 1 Anwendungsbereich
- § 2 Steuern

ZWEITER ABSCHNITT

Allgemeine Grundsätze, Steuerliche Begriffsbestimmungen

1. UNTERABSCHNITT

**Gesetz, Gesetzesauslegung, Ermessen**

- § 3 Gesetz, Gesetzesauslegung
- § 4 Ermessen

2. UNTERABSCHNITT

**Steuergeheimnis**

- § 5 Steuergeheimnis
- § 6 Mitteilung von Besteuerungsgrundlagen

3. UNTERABSCHNITT

**Steuerliche Begriffsbestimmungen**

- § 7 Wohnsitz
- § 8 Gewöhnlicher Aufenthalt
- § 9 Geschäftsleitung
- § 10 Sitz
- § 11 Betriebstätte
- § 12 Ständiger Vertreter
- § 13 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
- § 14 Angehörige

4. UNTERABSCHNITT

**Fristen**

- § 15 Fristen
- § 16 Verlängerung von Fristen
- § 17 Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

**ERSTER TEIL****Finanzbehörden**

## ERSTER ABSCHNITT

## Zuständigkeit

- § 18 Sachliche Zuständigkeit, Finanzbehörden
- § 19 Örtliche Zuständigkeit
- § 20 Gesonderte Feststellungen
- § 21 Steuern vom Einkommen und Vermögen natürlicher Personen
- § 22 Steuern vom Einkommen und Vermögen der Körperschaften, Personenvereinigungen, Vermögensmassen
- § 23 Umsatzsteuer
- § 24 Realsteuern
- § 25 Zölle und Verbrauchsteuern
- § 26 Ersatzzuständigkeit
- § 27 Mehrfache örtliche Zuständigkeit
- § 28 Zuständigkeitswechsel
- § 29 Zuständigkeitsvereinbarung
- § 30 Zuständigkeitsstreit
- § 31 Gefahr im Verzug

## ZWEITER ABSCHNITT

## Ausschließung, Ablehnung und Haftung von Amtsträgern

- § 32 Ausgeschlossene Personen
- § 33 Absehen von Amtsausübung wegen Besorgnis der Befangenheit
- § 34 Ablehnung von Mitgliedern eines Ausschusses
- § 35 Haftungsbeschränkung für Amtsträger

**ZWEITER TEIL****Steuerpflichtiger, Steuerschuld, Haftung**

## ERSTER ABSCHNITT

## Steuerpflichtiger

- § 36 Steuerpflichtiger
- § 37 Pflichten der gesetzlichen Vertreter und der Vermögensverwalter
- § 38 Pflichten des Verfügungsberechtigten
- § 39 Erlöschen der Vertretungsmacht
- § 40 Hilfeleistung in Steuersachen

## ZWEITER ABSCHNITT

## Steuerschuld

## 1. UNTERABSCHNITT

**Allgemeine Vorschriften**

- § 41 Entstehung des Steueranspruchs
- § 42 Zurechnung
- § 43 Scheingeschäfte
- § 44 Fehlerhafte Rechtsgeschäfte, gesetzwidriges und sittenwidriges Handeln
- § 45 Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten
- § 46 Steuerschuldner
- § 47 Gesamtschuldner

- § 48 Gesamtrechtsnachfolge
- § 49 Verschollenheit
- § 50 Wegfall, Übergang und Unbedingtwerden  
der Verbrauchsteuerschuld

## 2. UNTERABSCHNITT

### **Steuerbegünstigte Zwecke**

- § 51 Allgemeines
- § 52 Gemeinnützige Zwecke
- § 53 Mildtätige Zwecke
- § 54 Kirchliche Zwecke
- § 55 Selbstlosigkeit
- § 56 Ausschließlichkeit
- § 57 Unmittelbarkeit
- § 58 Steuerlich unschädliche Betätigungen
- § 59 Voraussetzung der steuerlichen Begünstigung
- § 60 Anforderung an die Satzung
- § 61 Satzungsmäßige Vermögensbindung
- § 62 Ausnahmen von der satzungsmäßigen Vermögensbindung
- § 63 Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung
- § 64 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
- § 65 Zweckbetrieb
- § 66 Wohlfahrtspflege
- § 67 Krankenanstalten
- § 68 Einzelne Zweckbetriebe

## DRITTER ABSCHNITT

### **Haftung**

- § 69 Haftung der Vertreter
- § 70 Haftung des Vertretenen
- § 71 Haftung des Steuerhinterziehers und des Steuerhehlers
- § 72 Haftung bei Verletzung der Pflicht zur Kontenwahrheit
- § 73 Haftung bei Organschaft
- § 74 Haftung des Eigentümers von Gegenständen
- § 75 Haftung des Betriebsübernehmers
- § 76 Sachhaftung
- § 77 Duldungspflicht

## DRITTER TEIL

### **Steuerliche Pflichten**

#### ERSTER ABSCHNITT

#### **Personenstands- und Betriebsaufnahme, Anzeigepflichten, Pflicht zur Kontenwahrheit**

##### 1. UNTERABSCHNITT

#### **Personenstands- und Betriebsaufnahme**

- § 78 Personenstands- und Betriebsaufnahme
- § 79 Mitwirkungspflicht bei der Personenstands-  
und Betriebsaufnahme
- § 80 Änderungsmitteilungen für die Personenstandsaufnahme

##### 2. UNTERABSCHNITT

#### **Anzeigepflichten**

- § 81 Steuerliche Erfassung von Körperschaften, Vereinigungen  
und Vermögensmassen

- § 82 Anzeigen über die Erwerbstätigkeit
- § 83 Anmeldung von Betrieben in besonderen Fällen

### 3. UNTERABSCHNITT

#### **Pflicht zu Kontenwahrheit**

- § 84 Pflicht zur Kontenwahrheit

### ZWEITER ABSCHNITT

#### **Führung von Büchern und Aufzeichnungen**

- § 85 Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach anderen Gesetzen
- § 86 Buchführungspflicht bestimmter Steuerpflichtiger
- § 87 Ergänzende Vorschriften für Land- und Forstwirte
- § 88 Aufzeichnung des Wareneingangs
- § 89 Aufzeichnung des Warenausgangs
- § 90 Allgemeine Anforderungen an Buchführung und Aufzeichnungen
- § 91 Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen
- § 92 Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen
- § 93 Bewilligung von Erleichterungen

### DRITTER ABSCHNITT

#### **Steuererklärungen**

- § 94 Erklärungspflichtige Personen
- § 95 Form und Inhalt der Steuererklärungen
- § 96 Aufnahme der Steuererklärung an Amtsstelle
- § 97 Verspätungszuschlag
- § 98 Berichtigung von Erklärungen

### VIERTER TEIL

#### **Allgemeine Verfahrensvorschriften**

### ERSTER ABSCHNITT

#### **Verfahrensgrundsätze**

#### 1. UNTERABSCHNITT

##### **Beteiligung am Verfahren**

- § 99 Beteiligte
- § 100 Handlungsfähigkeit
- § 101 Bevollmächtigte und Beistände

#### 2. UNTERABSCHNITT

##### **Besteuerungsgrundsätze, Beweismittel**

— Allgemeines —

- § 102 Besteuerungsgrundsätze
- § 102 a Beginn des Verfahrens
- § 103 Untersuchungsgrundsatz
- § 104 Mitwirkungspflichten der Beteiligten
- § 105 Anhörung Beteiligter
- § 106 Beweismittel

— Beweis durch Auskünfte und Sachverständigengutachten —

- § 107 Auskunftspflicht der Beteiligten und anderer Personen
- § 108 Eidliche Vernehmung
- § 109 Versicherung an Eides Statt
- § 110 Hinzuziehung von Sachverständigen

— Beiweis durch Urkunden und Augenschein —

- § 111 Vorlage von Urkunden
- § 112 Einnahme des Augenscheins
- § 113 Betreten von Grundstücken und Räumen
- § 114 Vorlage von Wertsachen

— Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrecht —

- § 115 Auskunfts- und Eidesverweigerungsrecht der Angehörigen
- § 116 Auskunftsverweigerungsrecht zum Schutz bestimmter Berufsheimnisse
- § 117 Auskunftsverweigerungsrecht bei Gefahr der Verfolgung wegen einer Straftat oder einer Ordnungswidrigkeit
- § 118 Verweigerung der Erstattung eines Gutachtens und der Vorlage von Urkunden
- § 119 Verhältnis der Auskunftspflicht zur Schweigepflicht öffentlicher Stellen
- § 120 Auskunftsbeschränkung bei Beeinträchtigung des staatlichen Wohls

— Entschädigung der Auskunftspflichtigen und der Sachverständigen —

- § 121 Entschädigung der Auskunftspflichtigen und der Sachverständigen

### 3. UNTERABSCHNITT

#### **Rechts- und Amtshilfe**

- § 122 Pflicht zur Rechts- und Amtshilfe
- § 123 Anzeige von Steuerstraftaten
- § 124 Rechts- und Amtshilfe auf Grund völkerrechtlicher Vereinbarungen

### ZWEITER ABSCHNITT

#### **Verwaltungsakte, Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten**

- § 125 Bestimmtheit und Form des Verwaltungsaktes
- § 126 Nebenbestimmungen zum Verwaltungsakt
- § 127 Begründung des Verwaltungsaktes
- § 128 Bekanntgabe des Verwaltungsaktes
- § 129 Bestellung eines Empfangsbevollmächtigten
- § 130 Wirksamkeit des Verwaltungsaktes
- § 131 Heilung bestimmter Verfahrens- und Formfehler
- § 132 Folgen von Verfahrens- und Formfehlern
- § 133 Offenbare Unrichtigkeiten beim Erlaß eines Verwaltungsaktes
- § 134 Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten
- § 135 Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten während eines Rechtsbehelfsverfahrens

**FUNFTER TEIL****Besondere Verfahrensvorschriften**

## ERSTER ABSCHNITT

## Steuerfestsetzungsverfahren

## 1. UNTERABSCHNITT

**Steuerfestsetzung**

- § 136 Steuerfestsetzung
- § 137 Absehen von Steuerfestsetzung, Abrundung
- § 138 Form und Inhalt der Steuerbescheide
- § 139 Beweiskraft der Buchführung
- § 140 Nachweis der Treuhänderschaft
- § 141 Benennung von Gläubigern und Zahlungsempfängern
- § 142 Fehlmengen bei Bestandsaufnahmen
- § 143 Schätzung von Besteuerungsgrundlagen
- § 144 Abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen
- § 145 Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung
- § 146 Aussetzung der Steuerfestsetzung, vorläufige Steuerfestsetzung
- § 147 Drittwirkung der Steuerfestsetzung
- § 148 Steueranmeldung, Verwendung von Steuerzeichen und Steuerstemplern
- § 149 Wirkung einer Steueranmeldung

## — Festsetzungsverjährung —

- § 150 Festsetzungsfrist
- § 151 Beginn der Festsetzungsfrist
- § 152 Ablaufhemmung

## — Bestandskraft von Steuerbescheiden —

- § 153 Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden
- § 154 Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel
- § 155 Widerstreitende Steuerfestsetzungen
- § 156 Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden in sonstigen Fällen
- § 157 Vertrauensschutz bei der Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden
- § 158 Berichtigung von Rechtsfehlern

## — Kosten —

- § 159 Kosten bei besonderer Inanspruchnahme der Zollbehörden

## 2. UNTERABSCHNITT

**Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, Festsetzung von Steuermeßbeträgen**

## — Gesonderte Feststellungen —

- § 160 Feststellung von Besteuerungsgrundlagen
- § 161 Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen
- § 162 Anwendung der Vorschriften über die Steuerfestsetzung
- § 163 Wirkungen der gesonderten Feststellung
- § 164 Empfangsbevollmächtigte bei der einheitlichen Feststellung

## — Festsetzung von Steuermeßbeträgen —

- § 165 Festsetzung von Steuermeßbeträgen

## ZWEITER ABSCHNITT

## Zerlegungs- und Zuteilungsverfahren

## 1. UNTERABSCHNITT

**Zerlegungsverfahren**

- § 166 Geltung der allgemeinen Vorschriften
- § 167 Beteiligte
- § 168 Akteneinsicht
- § 169 Zerlegungsbescheid
- § 170 Änderung der Zerlegung

## 2. UNTERABSCHNITT

**Zuteilungsverfahren**

- § 171 Zuteilungsverfahren

## DRITTER ABSCHNITT

## Haftungsverfahren

- § 172 Haftungsbescheide, Duldungsbescheide
- § 173 Vertragliche Haftung

## VIERTER ABSCHNITT

## Außenprüfung

- § 174 Zulässigkeit einer Außenprüfung
- § 175 Sachlicher Umfang einer Außenprüfung
- § 176 Zuständigkeit
- § 177 Prüfungsanordnung
- § 178 Bekanntgabe der Prüfungsanordnung
- § 179 Ausweispflicht, Beginn der Außenprüfung
- § 180 Prüfungsgrundsätze
- § 181 Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen
- § 182 Schlußbesprechung
- § 183 Inhalt und Bekanntgabe des Prüfungsberichts
- § 184 Abgekürzte Außenprüfung

## — Verbindliche Zusagen auf Grund einer Außenprüfung —

- § 185 Voraussetzung der verbindlichen Zusage
- § 186 Form der verbindlichen Zusage
- § 187 Bindungswirkung
- § 188 Außerkrafttreten, Aufhebung und Änderung der verbindlichen Zusage

## FÜNFTER ABSCHNITT

## Steueraufsicht in besonderen Fällen

- § 189 Gegenstand der Steueraufsicht
- § 190 Befugnisse der Finanzbehörde
- § 191 Pflichten des Betroffenen
- § 192 Durchführungsvorschriften
- § 193 Besondere Aufsichtsmaßnahmen
- § 194 Beauftragte
- § 195 Sicherstellung im Aufsichtsweg
- § 196 Überführung in das Eigentum des Bundes
- § 197 — frei
- § 198 Steuerhilfspersonen

**SECHSTER TEIL****Erhebungsverfahren**

## ERSTER ABSCHNITT

Geltendmachung, Fälligkeit und Erlöschen  
von Zahlungsansprüchen

## 1. UNTERABSCHNITT

**Geltendmachung von Zahlungsansprüchen**

- § 199 Geltendmachung von Zahlungsansprüchen
- § 200 Voraussetzung für die Inanspruchnahme  
des Haftungsschuldners

## 2. UNTERABSCHNITT

**Fälligkeit**

- § 201 Fälligkeit
- § 202 Abweichende Fälligkeitsbestimmung
- § 203 Stundung
- § 204 Zahlungsaufschub

## 3. UNTERABSCHNITT

**Erlöschen**

## — Tilgung —

- § 205 Leistungsort, Tag der Zahlung
- § 206 Reihenfolge der Tilgung

## — Aufrechnung —

- § 207 Aufrechnung

## — Erlaß —

- § 208 Erlaß

## — Erfüllung durch einen Gesamtschuldner —

- § 209 Erfüllung durch einen Gesamtschuldner

## — Erhebungsverjährung —

- § 210 Gegenstand der Verjährung, Verjährungsfrist
- § 211 Beginn der Verjährung
- § 212 Hemmung der Verjährung
- § 213 Unterbrechung der Verjährung
- § 214 Wirkung der Verjährung

## 4. UNTERABSCHNITT

**Abtretung und Verpfändung**

- § 215 Abtretung und Verpfändung

## ZWEITER ABSCHNITT

## Verzinsung, Säumniszuschläge

## 1. UNTERABSCHNITT

**Verzinsung**

- § 216 Grundsatz
- § 217 Verzinsung von hinterzogenen Steuern
- § 218 Prozeßzinsen auf Erstattungsbeträge

- § 219 Prozeßzinsen bei Aussetzung der Vollziehung
- § 220 Stundungszinsen
- § 221 Höhe und Berechnung der Zinsen
- § 222 Festsetzung der Zinsen

## 2. UNTERABSCHNITT

### **Säumniszuschläge**

- § 223 Säumniszuschläge

## DRITTER ABSCHNITT

### **Sicherheitsleistung**

- § 224 Art der Sicherheitsleistung
- § 225 Wirkung der Hinterlegung von Zahlungsmitteln
- § 226 Verpfändung von Wertpapieren
- § 227 Taugliche Steuerbürgen
- § 228 Sicherheitsleistung durch andere Werte
- § 229 Annahmewerte
- § 230 Austausch von Sicherheiten
- § 231 Nachschußpflicht

## SIEBENTER TEIL

### **Vollstreckung**

#### ERSTER ABSCHNITT

##### Allgemeine Vorschriften

- § 232 Vollstreckungsbehörden
- § 233 Vollstreckbare Verwaltungsakte
- § 234 Vollstreckungsgläubiger
- § 235 Vollstreckungsschuldner
- § 236 Voraussetzungen für den Beginn der Vollstreckung
- § 237 Vollstreckung gegen juristische Personen  
des öffentlichen Rechts
- § 238 Einwendungen gegen die Vollstreckung
- § 239 Einstellung und Beschränkung der Vollstreckung

#### ZWEITER ABSCHNITT

##### Vollstreckung wegen Geldforderungen

###### 1. UNTERABSCHNITT

###### **Allgemeine Vorschriften, Aufteilung einer Gesamtschuld**

— Allgemeine Vorschriften —

- § 240 Mahnung
- § 241 Vollstreckungsersuchen
- § 242 Angabe des Schuldgrundes
- § 243 Eidesstattliche Versicherung
- § 244 Einstweilige Einstellung oder Beschränkung der Vollstreckung
- § 245 Niederschlagung
- § 246 Rechte Dritter
- § 247 Vollstreckung gegen Ehegatten
- § 248 Vollstreckung gegen Nießbraucher
- § 249 Vollstreckung gegen Erben
- § 250 Sonstige Fälle beschränkter Haftung
- § 251 Vollstreckungsverfahren gegen nichtrechtsfähige  
Personenvereinigungen

— Beschränkung der Vollstreckung in den Fällen  
der Zusammenveranlagung —

- § 252 Grundsatz
- § 253 Antrag
- § 254 Allgemeiner Aufteilungsmaßstab
- § 255 Aufteilungsmaßstab für die Vermögensteuer
- § 256 Aufteilungsmaßstab für Vorauszahlungen
- § 257 Aufteilungsmaßstab für Steuernachforderungen
- § 258 Besonderer Aufteilungsmaßstab
- § 259 Abrundung
- § 260 Rückständige Steuerschuld, Einleitung der Vollstreckung
- § 261 Vollstreckung
- § 262 Beschränkung der Vollstreckung
- § 263 Form und Inhalt des Aufteilungsbescheides
- § 264 Änderung des Aufteilungsbescheides

2. UNTERABSCHNITT

**Vollstreckung in das bewegliche Vermögen**

— Allgemeines —

- § 265 Pfändung
- § 266 Wirkung der Pfändung
- § 267 Ausschluß von Gewährleistungsansprüchen

— Vollstreckung in Sachen —

- § 268 Vollziehungsbeamte
- § 269 Vollstreckung in Sachen
- § 270 Befugnisse des Vollziehungsbeamten
- § 271 Zuziehung von Zeugen
- § 272 Zeit der Vollstreckung
- § 273 Aufforderungen und Mitteilungen des Vollziehungsbeamten
- § 274 Niederschrift
- § 275 Abwendung der Pfändung
- § 276 Pfand- und Vorzugsrechte Dritter
- § 277 Ungetrennte Früchte
- § 278 Unpfändbarkeit von Sachen
- § 279 Verwertung
- § 280 Aussetzung der Verwertung
- § 281 Versteigerung
- § 282 Zuschlag
- § 283 Mindestgebot
- § 284 Einstellung der Versteigerung
- § 285 Wertpapiere
- § 286 Namenspapiere
- § 287 Versteigerung ungetrennter Früchte
- § 288 Besondere Verwertung
- § 289 Vollstreckung in Ersatzteile von Luftfahrzeugen
- § 290 Anschlußpfändung
- § 291 Mehrfache Pfändung

— Vollstreckung in Forderungen und andere Vermögensrechte —

- § 292 Pfändung einer Geldforderung
- § 293 Pfändung einer durch Hypothek gesicherten Forderung
- § 294 Pfändung einer durch Schiffshypothek oder Registerpfandrecht an einem Luftfahrzeug gesicherten Forderung
- § 295 Pfändung einer Forderung aus indossablen Papieren
- § 296 Pfändung fortlaufender Bezüge
- § 297 Einziehungsverfügung
- § 298 Wirkung der Einziehungsverfügung
- § 299 Erklärungspflicht des Drittschuldners
- § 300 Andere Art der Verwertung
- § 301 Ansprüche auf Herausgabe oder Leistung von Sachen
- § 302 Unpfändbarkeit von Forderungen

- § 303 Mehrfache Pfändung einer Forderung
- § 304 Vollstreckung in andere Vermögensrechte

### 3. UNTERABSCHNITT

#### **Vollstreckung in das unbewegliche Vermögen**

- § 305 Verfahren
- § 306 Vollstreckung gegen den Rechtsnachfolger

### 4. UNTERABSCHNITT

#### **Arrest**

- § 307 Dinglicher Arrest
- § 308 Aufhebung des dinglichen Arrestes
- § 309 Persönlicher Sicherheitsarrest

### 5. UNTERABSCHNITT

#### **Verwertung von Sicherheiten**

- § 310 Verwertung von Sicherheiten

## DRITTER ABSCHNITT

### Vollstreckung wegen anderer Leistungen als Geldforderungen

#### 1. UNTERABSCHNITT

##### **Vollstreckung wegen Handlungen, Duldungen oder Unterlassungen**

- § 311 Zwangsmittel
- § 312 Zwangsgeld
- § 313 Ersatzvornahme
- § 314 Unmittelbarer Zwang
- § 315 Androhung der Zwangsmittel
- § 316 Festsetzung der Zwangsmittel
- § 317 Ersatzzwangshaft
- § 318 Beendigung des Zwangsverfahrens

#### 2. UNTERABSCHNITT

##### **Erzwingung von Sicherheiten**

- § 319 Erzwingung von Sicherheiten

## VIERTER ABSCHNITT

### Kosten

#### 1. UNTERABSCHNITT

##### **Kostenpflicht**

- § 320 Kosten der Vollstreckung

#### 2. UNTERABSCHNITT

##### **Gebühren**

- § 321 Gebührenarten
- § 322 Pfändungsgebühr
- § 323 Wegnahmegebühr
- § 324 Vewertungsgebühr
- § 325 Mehrheit von Schuldnern
- § 326 Abrundung

**3. UNTERABSCHNITT****Auslagen, Reisekosten, Aufwandsentschädigungen**

§ 327 Auslagen

§ 328 Reisekosten und Aufwandsentschädigungen

**4. UNTERABSCHNITT****Unrichtige Sachbehandlung, Festsetzungsfrist**

§ 329 Unrichtige Sachbehandlung, Festsetzungsfrist

**ACHTER TEIL****Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren****ERSTER ABSCHNITT****Zulässigkeit und Arten der Rechtsbehelfe**

§ 330 Zulässigkeit der Rechtsbehelfe

§ 331 Einspruch

§ 332 Beschwerde

**ZWEITER ABSCHNITT****Rechtsbehelfsbefugnis, Rechtsbehelfsverzicht**

§ 333 Beschwer

§ 334 Bindungswirkung anderer Verwaltungsakte

§ 335 Rechtsbehelfsbefugnis  
bei einheitlichen Feststellungsbescheiden§ 336 Rechtsbehelfsbefugnis  
des Nachfolgers in besonderen Fällen

§ 337 Rechtsbehelfsverzicht

**DRITTER ABSCHNITT****Allgemeine Verfahrensvorschriften**

§ 338 Rechtsbehelfsfrist

§ 339 Rechtsbehelfsbelehrung

§ 340 Einlegung der Rechtsbehelfe

§ 341 Prüfung der Zulässigkeitsvoraussetzungen

§ 342 Beteiligte

§ 343 Zuziehung zum Verfahren

§ 344 Aussetzung der Vollziehung

§ 345 Rücknahme des Rechtsbehelfs

§ 346 Aussetzung des Verfahrens

§ 347 Mitteilung der Steuerungsunterlagen

§ 348 Sinngemäße Anwendung der Vorschriften  
über das Besteuerungsverfahren

§ 349 Zustellung der Rechtsbehelfsentscheidung

**VIERTER ABSCHNITT****Besondere Verfahrensvorschriften**

§ 350 Entscheidung über den Einspruch

§ 351 Entscheidung über die Beschwerde

**NEUNTER TEIL****Straf- und Bußgeldvorschriften  
Straf- und Bußgeldverfahren****ERSTER ABSCHNITT****Strafvorschriften**

- § 352 Steuerstraftaten
- § 353 Steuerhinterziehung
- § 354 Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung
- § 355 Bannbruch
- § 356 Gewerbsmäßiger, gewaltsamer und bandenmäßiger Schmuggel
- § 357 Steuerhehlerei
- § 358 Begünstigung
- § 359 Nebenfolgen
- § 360 Unterbrechung der Verfolgungsverjährung

**ZWEITER ABSCHNITT****Bußgeldvorschriften**

- § 361 Steuerordnungswidrigkeiten
- § 362 Leichtfertige Steuerverkürzung
- § 363 Steuergefährdung
- § 364 Gefährdung der Abzugsteuern
- § 365 Verbrauchsteuergefährdung
- § 366 Gefährdung der Eingangsabgaben
- § 367 Unbefugte Hilfeleistung in Steuersachen
- § 368 Verfolgungsverjährung

**DRITTER ABSCHNITT****Strafverfahren****1. UNTERABSCHNITT****Allgemeine Vorschriften**

- § 369 Geltung der allgemeinen Verfahrensvorschriften
- § 370 Zuständigkeit der Finanzbehörde bei Steuerstraftaten
- § 371 Sachlich zuständige Finanzbehörde
- § 372 Ortlich zuständige Finanzbehörde
- § 373 Zusammenhängende Strafsachen
- § 374 Mehrfache Zuständigkeit
- § 375 Zuständiges Gericht
- § 376 Verteidigung
- § 377 Verhältnis des Strafverfahrens zum Besteuerungsverfahren
- § 378 Rückgabe sichergestellter oder beschlagnahmter Sachen
- § 379 Verfall
- § 380 Akteneinsicht der Finanzbehörde
- § 381 Aussetzung des Verfahrens

**2. UNTERABSCHNITT****Ermittlungsverfahren**

— Einleitung des Strafverfahrens —

- § 382 Einleitung des Strafverfahrens

— Verfahren der Finanzbehörde bei Steuerstraftaten —

- § 383 Rechte und Pflichten der Finanzbehörde
- § 384 Antrag auf Erlaß eines Strafbefehls
- § 385 Antrag auf Anordnung von Nebenfolgen im selbständigen Verfahren

— Stellung der Finanzbehörde im Verfahren der Staatsanwaltschaft —

- § 386 Allgemeine Rechte und Pflichten der Finanzbehörde
- § 387 Beteiligung der Finanzbehörde

— Steuer- und Zollfahndung —

- § 388 Steuer- und Zollfahndung

### 3. UNTERABSCHNITT

#### **Gerichtliches Verfahren**

- § 389 Mitwirkung der Finanzbehörde im Strafbefehlsverfahren  
und im selbständigen Verfahren
- § 390 Beteiligung der Finanzbehörde in sonstigen Fällen
- § 391 Verfahren gegen Abwesende

### 4. UNTERABSCHNITT

#### **Kosten des Verfahrens**

- § 392 Kosten des Verfahrens

### VIERTER ABSCHNITT

#### **Bußgeldverfahren**

- § 393 Zuständige Verwaltungsbehörde
- § 394 Ergänzende Vorschriften für das Bußgeldverfahren
- § 395 Bußgeldverfahren gegen Rechtsanwälte, Steuerberater,  
Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte  
Buchprüfer
- § 396 Zustellung, Vollstreckung, Kosten

### ZEHNTER TEIL

#### **Schlußvorschriften**

- § 397 Einschränkung von Grundrechten
- § 398 Geltung im Land Berlin
- § 399 Inkrafttreten

### **Anlagen**

#### **Anlage 1**

Pfändungsgebühren für Pfändungen nach § 322 Abs. 1 Nr. 1

#### **Anlage 2**

Pfändungsgebühren für Pfändungen nach § 322 Abs. 1 Nr. 2

#### **Anlage 3**

Verwertungsgebühren für die Versteigerung und andere Verwertung  
von Gegenständen nach § 324 Abs. 1

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

## Einleitende Vorschriften

### ERSTER ABSCHNITT

#### Anwendungsbereich, Steuerbegriff

##### § 1

##### Anwendungsbereich

(1) Dieses Gesetz gilt für alle Steuern einschließlich der Steuervergütungen, die durch Bundesrecht oder Recht der Europäischen Gemeinschaften geregelt sind, soweit sie durch Bundesfinanzbehörden oder durch Landesfinanzbehörden verwaltet werden.

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

1. die Einleitenden Vorschriften,
2. die Vorschriften des Zweiten Teils (Steuerpflichtiger, Steuerschuld, Haftung),
3. die Vorschriften des Dritten Teils (Steuerliche Pflichten),
4. die Vorschriften des Vierten Teils (Allgemeine Verfahrensvorschriften),
5. die Vorschriften des Fünften Teils (Besondere Verfahrensvorschriften),
6. die Vorschriften des Sechsten Teils (Erhebungsverfahren),
7. die §§ 334, 344 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 4,
8. die Vorschriften des Neunten Teils (Straf- und Bußgeldvorschriften, Straf- und Bußgeldverfahren).

##### § 2

##### Steuern

(1) Steuern 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. Zölle einschließlich Abschöpfungen sind Steuern im Sinne dieses Gesetzes.

(2) Realsteuern sind die Grundsteuer und die Gewerbesteuer.

(3) Steuerliche Nebenleistungen sind Verspätungszuschläge (§ 97), Zinsen (§§ 216 bis 220), Säum-

niszuschläge (§ 223), Zwangsgelder (§ 312) und Kosten (§ 159, §§ 320 bis 328).

(4) Das Aufkommen der Verspätungszuschläge, der Zinsen und der Säumniszuschläge steht den jeweils steuerberechtigten Körperschaften zu. Die übrigen steuerlichen Nebenleistungen fließen den verwaltenden Körperschaften zu.

### ZWEITER ABSCHNITT

#### Allgemeine Grundsätze, Steuerliche Begriffsbestimmungen

##### 1. UNTERABSCHNITT

##### Gesetz, Gesetzesauslegung, Ermessen

##### § 3

##### Gesetz, Gesetzesauslegung

(1) Gesetz ist jede Rechtsnorm.

(2) Bei der Auslegung der Steuergesetze sind auch der wirtschaftliche Sinn und der Zweck der Gesetze sowie die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.

##### § 4

##### Ermessen

Soweit die Finanzbehörde ermächtigt ist, nach ihrem Ermessen zu entscheiden, hat sie die gesetzlichen Grenzen des Ermessens zu beachten und von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung entsprechenden Weise Gebrauch zu machen.

##### 2. UNTERABSCHNITT

##### Steuergeheimnis

##### § 5

##### Steuergeheimnis

(1) Amtsträger dürfen

1. Verhältnisse eines anderen nicht offenbaren, die ihnen
  - a) in einem Verfahren in Steuersachen,
  - b) in einem Strafverfahren wegen einer Straftat oder einem Bußgeldverfahren wegen einer Steuerordnungswidrigkeit,
  - c) aus anderem Anlaß durch Mitteilung einer Finanzbehörde oder durch die gesetzlich vorgeschriebene Vorlage eines Steuerbescheides

oder einer Bescheinigung über die bei der Besteuerung getroffenen Feststellungen bekanntgeworden sind,

2. den Inhalt von Verhandlungen in den in Nummer 1 Buchstaben a und b genannten Verfahren nicht offenbaren, an denen sie teilgenommen haben und
3. Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisse nicht bewerten, die ihnen in einem der in Nummer 1 genannten Verfahren bekanntgeworden sind.

(2) Die Offenbarung der in Absatz 1 genannten Verhältnisse und Kenntnisse ist zulässig, soweit

1. sie der Durchführung eines Verfahrens im Sinne des Absatzes 1 Nummer 1 Buchstaben a und b dient,
2. sie wegen einer Pflichtverletzung bei der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen durch eine der in § 40 Abs. 2, 3 Nr. 1 und 2 genannten Personen gegenüber der zuständigen Berufskammer oder den für das ehrengerichtliche oder berufsgerichtliche Verfahren oder das Disziplinarverfahren zuständigen Stellen erfolgt,
3. sie in anderen Gesetzen zugelassen ist,
4. der Betroffene zustimmt,
5. sie der Richtigstellung in der Öffentlichkeit verbreiteter unwahrer Angaben dient, die geeignet sind, das Vertrauen zur Verwaltung zu stören oder das Ansehen der Verwaltung erheblich herabzusetzen; vor der Richtigstellung soll die Finanzbehörde den Steuerpflichtigen hören,
6. für sie ein zwingendes öffentliches Interesse besteht oder
7. ihr ein Interesse des Betroffenen an der Geheimhaltung offensichtlich nicht entgegensteht.

(3) Amtsträger ist, wer nach deutschem Recht

1. Beamter oder Richter ist,
2. in einem sonstigen öffentlich-rechtlichen Amtsverhältnis steht oder
3. sonst dazu bestellt ist, bei einer Behörde oder sonstigen Stelle oder in deren Auftrag Aufgaben der öffentlichen Verwaltung oder der Rechtspflege wahrzunehmen.

(4) Den Amtsträgern stehen gleich

1. die für den öffentlichen Dienst besonders Verpflichteten (§ 11 Abs. 1 Nr. 4 des Strafgesetzbuches), \*)
2. amtlich zugezogene Sachverständige,
3. die Träger von Ämtern der Kirchen und anderen Religionsgemeinschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, und
4. andere Personen, die von Behörden oder Gerichten auf die Wahrung des Steuergeheimnisses besonders verpflichtet worden sind.

\*) i. d. F. des Referentenentwurfs eines Einführungsgesetzes zum Strafgesetzbuch

## § 6

### Mitteilung von Besteuerungsgrundlagen

(1) Die Finanzbehörden sind berechtigt, Besteuerungsgrundlagen, Steuermeßbeträge und Steuerbeträge an Körperschaften des öffentlichen Rechts einschließlich der Religionsgemeinschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, zur Festsetzung von solchen Abgaben mitzuteilen, die an diese Besteuerungsgrundlagen, Steuermeßbeträge oder Steuerbeträge anknüpfen.

(2) Die Finanzbehörden sind berechtigt, die nach § 5 geschützten Verhältnisse des Betroffenen den Trägern der gesetzlichen Sozialversicherung zum Zwecke der Festsetzung von Beiträgen mitzuteilen.

## 3. UNTERABSCHNITT

### Steuerliche Begriffsbestimmungen

## § 7

### Wohnsitz

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

## § 8

### Gewöhnlicher Aufenthalt

Den gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, daß er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt. Als gewöhnlicher Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes ist stets und von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer anzusehen; kurzfristige Unterbrechungen bleiben unberücksichtigt. Satz 2 gilt nicht, wenn der Aufenthalt ausschließlich zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken genommen wird und nicht länger als ein Jahr dauert.

## § 9

### Geschäftsleitung

Geschäftsleitung ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung.

## § 10

### Sitz

Den Sitz hat eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist.

## § 11

### Betriebstätte

Betriebstätte ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Betriebstätten sind insbesondere:

1. die Stätte der Geschäftsleitung,
2. Zweigniederlassungen,
3. Geschäftsstellen,
4. Fabrikations- oder Werkstätten,
5. Warenlager,
6. Ein- oder Verkaufsstellen,
7. Bergwerke, Steinbrüche oder andere stehende, örtlich fortschreitende oder schwimmende Stätten der Erkundung oder Gewinnung von Bodenschätzen,
8. Bauausführungen oder Montagen, auch örtlich fortschreitende oder schwimmende, wenn
  - a) die einzelne Bauausführung oder Montage oder
  - b) mehrere ohne Unterbrechung aufeinander folgende Bauausführungen oder Montagen oder
  - c) eine von mehreren zeitlich nebeneinander bestehenden Bauausführungen oder Montagen
 länger als sechs Monate dauert.

## § 12

**Ständiger Vertreter**

Ständiger Vertreter ist eine Person, die Geschäfte eines Unternehmens, dessen Sachweisungen sie unterliegt, nachhaltig besorgt. Ständiger Vertreter ist insbesondere eine Person, die für ein Unternehmen nachhaltig

1. Verträge abschließt oder vermittelt oder Aufträge einholt oder
2. einen Bestand von Gütern oder Waren unterhält und davon Auslieferungen vornimmt.

## § 13

**Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb**

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Eine Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird.

## § 14

**Angehörige**

(1) Angehörige sind:

1. Verwandte und Verschwägerter gerader Linie,
2. der Ehegatte,
3. der Verlobte,
4. Geschwister,

5. Kinder der Geschwister,
6. Ehegatten der Geschwister und Geschwister der Ehegatten,
7. Geschwister der Eltern,
8. Personen, die durch Annahme an Kindes Statt miteinander verbunden sind,
9. Pflegeeltern und Pflegekinder. Pflegekinder sind Personen, die außerhalb der Obhut und Pflege ihrer Eltern für längere Zeit in den Haushalt anderer Personen aufgenommen sind, zu denen ein dem Eltern-Kindes-Verhältnis ähnliches Band hergestellt ist.

(2) Die in Absatz 1 Nr. 1, 2 und 6 aufgeführten Personen sind Angehörige auch dann, wenn die die Beziehung begründende Ehe für nichtig erklärt oder aufgelöst worden ist.

**4. UNTERABSCHNITT****Fristen**

## § 15

**Fristen**

Für die Berechnung der Fristen gelten die §§ 187 bis 193 des Bürgerlichen Gesetzbuches entsprechend.

## § 16

**Verlängerung von Fristen**

Fristen zur Einreichung von Erklärungen und Fristen, die von einer Finanzbehörde gesetzt sind, können verlängert werden. Sind solche Fristen bereits abgelaufen, so können sie rückwirkend verlängert werden, wenn es unbillig wäre, die durch den Fristablauf eingetretenen Rechtsfolgen bestehen zu lassen. Die Finanzbehörde kann die Verlängerung von einer Sicherheitsleistung abhängig machen oder sonst nach § 126 mit einer Nebenbestimmung verbinden.

## § 17

**Wiedereinsetzung in den vorigen Stand**

(1) Wenn jemand ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten, so ist ihm auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren. Das Verschulden eines gesetzlichen Vertreters oder eines Bevollmächtigten steht dem eigenen Verschulden gleich.

(2) Der Antrag ist innerhalb von zwei Wochen nach Wegfall des Hindernisses unter Nachholung der versäumten Rechtshandlung zu stellen. Die Nachholung der versäumten Rechtshandlung gilt als Antrag. Die Tatsachen zur Begründung des Antrages sind bei der Antragstellung oder im Verfahren über den Antrag glaubhaft zu machen.

(3) Nach einem Jahr seit dem Ende der versäumten Frist kann Wiedereinsetzung nicht mehr bean-

tragt werden, außer wenn der Antrag vor Ablauf der Jahresfrist infolge höherer Gewalt unmöglich war.

(4) Über den Antrag auf Wiedereinsetzung entscheidet die Behörde, die über die versäumte Rechtshandlung zu befinden hat.

## ERSTER TEIL Finanzbehörden

### ERSTER ABSCHNITT Zuständigkeit

#### § 18

#### Sachliche Zuständigkeit, Finanzbehörden

(1) Die sachliche Zuständigkeit der Finanzbehörden richtet sich, soweit nichts anderes bestimmt ist, nach dem Gesetz über die Finanzverwaltung \*).

(2) Finanzbehörden im Sinne dieses Gesetzes sind die folgenden im Gesetz über die Finanzverwaltung \*) genannten Bundes- und Landesfinanzbehörden:

1. der Bundesminister der Finanzen und die für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörden als oberste Behörden,
2. die Bundesmonopolverwaltung für Branntwein und das Bundesamt für Finanzen als Bundesoberbehörden,
3. die Oberfinanzdirektionen als Mittelbehörden und
4. die Hauptzollämter, die Zollfahndungsämter und die Finanzämter als örtliche Behörden.

#### § 19

#### Örtliche Zuständigkeit

Die örtliche Zuständigkeit richtet sich, soweit nichts anderes bestimmt ist, nach den folgenden Vorschriften.

#### § 20

#### Gesonderte Feststellungen

Für die gesonderten Feststellungen nach § 161 ist örtlich zuständig:

1. bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft, bei Grundstücken, Betriebsgrundstücken und Mineralgewinnungsrechten das Finanzamt, in dessen Bezirk der Betrieb, das Grundstück, das Betriebsgrundstück, das Mineralgewinnungsrecht oder, wenn sich der Betrieb, das Grundstück, das Be-

triebsgrundstück oder das Mineralgewinnungsrecht auf die Bezirke mehrerer Finanzämter erstreckt, der wertvollste Teil belegen ist (Belegenheitsfinanzamt),

2. bei gewerblichen Betrieben mit Geschäftsleitung im Geltungsbereich dieses Gesetzes das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung befindet, bei gewerblichen Betrieben ohne Geschäftsleitung im Geltungsbereich dieses Gesetzes das Finanzamt, in dessen Bezirk eine Betriebsstätte — bei mehreren Betriebsstätten die wirtschaftlich bedeutendste — unterhalten wird (Betriebsfinanzamt),
3. bei freiberuflicher Tätigkeit das Finanzamt, von dessen Bezirk aus die Berufstätigkeit vorwiegend ausgeübt wird,
4. bei einer Beteiligung mehrerer Personen an anderen Einkünften als Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbe oder aus einer in Nummer 3 genannten Tätigkeit, die nach § 161 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a gesondert festgestellt werden, das Finanzamt, von dessen Bezirk die Verwaltung dieser Einkünfte ausgeht, oder, wenn diese im Geltungsbereich dieses Gesetzes nicht feststellbar ist, das Finanzamt, in dessen Bezirk sich der wertvollste Teil des Vermögens, aus dem die gemeinsamen Einkünfte fließen, befindet. Dies gilt sinngemäß auch bei einer gesonderten Feststellung nach § 161 Abs. 1 Nr. 3.

#### § 21

#### Steuern vom Einkommen und Vermögen natürlicher Personen

(1) Für die Besteuerung natürlicher Personen nach dem Einkommen und Vermögen ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz oder in Ermangelung eines Wohnsitzes seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat (Wohnsitzfinanzamt). Bei mehrfachem Wohnsitz im Geltungsbereich des Gesetzes ist der Wohnsitz maßgebend, an dem sich der Steuerpflichtige vorwiegend aufhält; bei mehrfachem Wohnsitz eines verheirateten Steuerpflichtigen, der von seinem Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt, ist der Wohnsitz maßgebend, an dem sich die Familie vorwiegend aufhält.

(2) Liegen die Voraussetzungen des Absatzes 1 nicht vor, so ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk das Vermögen des Steuerpflichtigen belegen und, wenn dies für mehrere Finanzämter zutrifft, in dessen Bezirk der wertvollste Teil des Vermögens belegen ist. Hat der Steuerpflichtige kein Vermögen im Geltungsbereich des Gesetzes, so ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Geltungsbereich des Gesetzes vorwiegend ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist.

(3) Unterhält ein gewerblicher Einzelunternehmer innerhalb der Wohnsitzgemeinde, aber im Bezirk eines anderen Finanzamts als des Wohnsitzfinanzamts einen Betrieb oder mehrere Betriebe, so ist

\*) i. d. F. des Entwurfs eines Finanzanpassungsgesetzes — FAnpG — (Drucksache VI/1771)

das Betriebsfinanzamt (§ 20 Nr. 2) örtlich zuständig; dies gilt auch dann, wenn er weitere Betriebe außerhalb der Wohnsitzgemeinde unterhält. Satz 1 gilt sinngemäß, wenn eine natürliche Person Mitunternehmer eines oder mehrerer gewerblicher Unternehmen ist. Liegen sowohl die Voraussetzungen des Satzes 1 als auch die des Satzes 2 vor, so ist nur Satz 1 anzuwenden.

(4) Absatz 3 gilt sinngemäß für Land- und Forstwirte sowie für freiberuflich Tätige; an die Stelle des Betriebsfinanzamts tritt das nach § 20 Nr. 1 oder Nr. 3 zuständige Finanzamt. Dies gilt auch dann, wenn sowohl die Voraussetzungen dieses Absatzes als auch die Voraussetzungen des Absatzes 3 vorliegen.

(5) Die Absätze 3 und 4 gelten auch in den Fällen, in denen die Zusammenveranlagung vorzunehmen ist oder beantragt werden kann, gleichgültig, wem die Einkünfte oder das Vermögen zuzurechnen sind.

(6) Durch Rechtsverordnung der Landesregierung kann bestimmt werden, daß als Wohnsitzgemeinde im Sinne des Absatzes 3 ein Gebiet gilt, das mehrere Gemeinden umfaßt, soweit dies mit Rücksicht auf die Wirtschafts- oder Verkehrsverhältnisse, den Aufbau der Verwaltungsbehörden oder andere örtliche Bedürfnisse zweckmäßig erscheint. Die Landesregierung kann die Ermächtigung auf die für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde übertragen.

#### § 22

##### **Steuern vom Einkommen und Vermögen der Körperschaften, Personenvereinigungen, Vermögensmassen**

(1) Für die Besteuerung von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen nach dem Einkommen und Vermögen ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung befindet.

(2) Befindet sich die Geschäftsleitung nicht im Geltungsbereich des Gesetzes oder läßt sich der Ort der Geschäftsleitung nicht feststellen, so ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk die Steuerpflichtige ihren Sitz hat.

(3) Ist weder die Geschäftsleitung noch der Sitz im Geltungsbereich des Gesetzes, so ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk Vermögen der Steuerpflichtigen belegen ist und, wenn dies für mehrere Finanzämter zutrifft, das Finanzamt, in dessen Bezirk der wertvollste Teil des Vermögens belegen ist.

(4) Befindet sich weder die Geschäftsleitung noch der Sitz noch Vermögen der Steuerpflichtigen im Geltungsbereich des Gesetzes, so ist das Finanzamt örtlich zuständig, von dessen Bezirk aus die Steuerpflichtige ihre Tätigkeit im Geltungsbereich des Gesetzes vorwiegend ausübt oder ausgeübt hat.

#### § 23

##### **Umsatzsteuer**

Für die Umsatzsteuer mit Ausnahme der Einfuhrumsatzsteuer ist das Finanzamt zuständig, von dessen Bezirk aus der Unternehmer sein Unternehmen im Geltungsbereich des Gesetzes ganz oder vorwiegend betreibt. Wird das Unternehmen von einem nicht zum Geltungsbereich des Gesetzes gehörenden Ort aus betrieben, so ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Unternehmer seine Umsätze im Geltungsbereich des Gesetzes ganz oder vorwiegend bewirkt.

#### § 24

##### **Realsteuern**

(1) Für die Festsetzung und Zerlegung der Steuermeßbeträge ist bei der Grundsteuer das Belegheitsfinanzamt (§ 20 Nr. 1) und bei der Gewerbesteuer das Betriebsfinanzamt (§ 20 Nr. 2) örtlich zuständig.

(2) Soweit die Festsetzung, Erhebung und Betreibung von Realsteuern den Finanzämtern obliegt, ist dafür das Finanzamt örtlich zuständig, zu dessen Bezirk die heheberechtigte Gemeinde gehört. Gehört eine heheberechtigte Gemeinde zu den Bezirken mehrerer Finanzämter, so ist von diesen Finanzämtern das Finanzamt örtlich zuständig, das nach Absatz 1 zuständig ist oder zuständig wäre, wenn im Geltungsbereich dieses Gesetzes nur die in der heheberechtigten Gemeinde belegenen Teile des Betriebes, des Grundstückes oder des Betriebsgrundstückes vorhanden wären.

(3) Absatz 2 gilt sinngemäß, soweit einem Land nach Artikel 106 Abs. 6 Satz 3 des Grundgesetzes das Aufkommen der Realsteuern zusteht.

#### § 25

##### **Zölle und Verbrauchsteuern**

(1) Für die Zölle und Verbrauchsteuern ist das Hauptzollamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk der Tatbestand verwirklicht wird, an den das Gesetz die Steuer knüpft.

(2) Örtlich zuständig ist ferner das Hauptzollamt, von dessen Bezirk aus der Steuerpflichtige sein Unternehmen betreibt. § 23 gilt sinngemäß.

(3) Werden Zölle und Verbrauchsteuern im Zusammenhang mit einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit geschuldet, so ist auch das Hauptzollamt örtlich zuständig, das für die Strafsache oder die Bußgeldsache zuständig ist.

#### § 26

##### **Ersatzzuständigkeit**

Läßt sich die örtliche Zuständigkeit nicht bestimmen, ist die Finanzbehörde örtlich zuständig, die als erste mit der Besteuerung befaßt wird.

## § 27

**Mehrfache örtliche Zuständigkeit**

Solange eine von mehreren örtlich zuständigen Finanzbehörden mit der Besteuerung befaßt ist, ruht die örtliche Zuständigkeit der übrigen Finanzbehörden.

## § 28

**Zuständigkeitswechsel**

Für die Besteuerung nach dem Einkommen, dem Ertrag und dem Vermögen sowie für die Umsatzsteuer mit Ausnahme der Einfuhrumsatzsteuer ist das Finanzamt von dem Zeitpunkt an örtlich zuständig, in dem es oder das bisherige örtlich zuständige Finanzamt von den Tatsachen erfährt, die den Zuständigkeitswechsel begründen. Die Zuständigkeit endet mit dem Zeitpunkt, in dem ein anderes Finanzamt örtlich zuständig wird.

## § 29

**Zuständigkeitsvereinbarung**

Im Einvernehmen mit der Finanzbehörde, die nach den Vorschriften der Steuergesetze örtlich zuständig ist, kann eine andere Finanzbehörde die Besteuerung übernehmen, wenn der Betroffene zustimmt oder wenn dies unter Wahrung der Interessen der Betroffenen der Verwaltungsvereinbarung dient.

## § 30

**Zuständigkeitsstreit**

(1) Die gemeinsame Aufsichtsbehörde entscheidet über die örtliche Zuständigkeit, wenn sich mehrere Finanzbehörden für örtlich zuständig oder für örtlich unzuständig halten oder wenn sonst Zweifel über die örtliche Zuständigkeit bestehen.

(2) Fehlt eine gemeinsame Aufsichtsbehörde, so treffen die beteiligten obersten Landesfinanzbehörden eine Entscheidung im gegenseitigen Einvernehmen.

(3) § 5 Abs. 1 Nr. 7 des Gesetzes über die Finanzverwaltung \*) bleibt unberührt.

## § 31

**Gefahr im Verzug**

Bei Gefahr im Verzug ist für unaufschiebbare Maßnahmen jede Finanzbehörde örtlich zuständig, in deren Bezirk der Anlaß für die Amtshandlung hervortritt. Die sonst örtlich zuständige Behörde ist unverzüglich zu unterrichten.

\*) i. d. F. des Entwurfs eines FAnpG (Drucksache VI/1771)

## ZWEITER ABSCHNITT

**Ausschließung, Ablehnung und Haftung von Amtsträgern**

## § 32

**Ausgeschlossene Personen**

(1) In einem Verwaltungsverfahren darf für eine Finanzbehörde nicht tätig sein,

1. wer selbst Beteiligter ist,
2. wer Angehöriger eines Beteiligten im Sinne des § 14 Abs. 1 Nr. 1, 2, 4 bis 8, Abs. 2 ist,
3. wer einen Beteiligten kraft Gesetzes oder Vollmacht allgemein oder in dem Verfahren vertritt,
4. wer bei einem Beteiligten gegen Entgelt beschäftigt ist oder bei ihm als Mitglied des Vorstandes, des Aufsichtsrates oder eines gleichartigen Organs tätig ist; dies gilt nicht, wenn die Anstellungskörperschaft des Amtsträgers Beteiligte ist,
5. wer außerhalb seiner amtlichen Eigenschaft in dem Verwaltungsverfahren der Finanzbehörde ein Gutachten abgegeben hat oder sonst tätig geworden ist.

Dem Beteiligten steht gleich, wer durch die Tätigkeit oder durch die Entscheidung einen unmittelbaren Vorteil oder Nachteil erlangt. Dies gilt nicht, wenn der Vor- oder Nachteil nur darauf beruht, daß jemand einer Berufs- oder Bevölkerungsgruppe angehört, deren gemeinsame Interessen durch die Angelegenheit berührt werden.

(2) Wer nach Absatz 1 ausgeschlossen ist, darf bei Gefahr im Verzuge unaufschiebbare Maßnahmen treffen.

(3) Hält sich ein Mitglied eines Ausschusses für ausgeschlossen oder bestehen Zweifel, ob die Voraussetzungen des Absatzes 1 gegeben sind, so entscheidet der Ausschuß über den Ausschluß. Der Betroffene darf an dieser Entscheidung nicht mitwirken. Das ausgeschlossene Mitglied darf bei der weiteren Beratung und Beschlußfassung nicht zugegen sein.

## § 33

**Absehen von Amtsausübung wegen Besorgnis der Befangenheit**

Liegen Gründe vor, die geeignet sind, Mißtrauen gegen die Unparteilichkeit des Amtsträgers zu rechtfertigen, so hat dieser den Leiter seiner Behörde zu unterrichten. Der Leiter der Behörde entscheidet darüber, ob sich der Amtsträger der Ausübung seines Amtes wegen Besorgnis der Befangenheit zu enthalten hat. Bei dem Leiter der Behörde entscheidet die vorgesetzte Behörde. Bei Mitgliedern eines Ausschusses gilt § 32 Abs. 3 entsprechend.

## § 34

**Ablehnung von Mitgliedern eines Ausschusses**

(1) Jeder Beteiligte kann ein Mitglied eines Ausschusses ablehnen, das nach § 32 nicht mitwirken darf oder bei dem die Besorgnis der Befangenheit besteht.

(2) Über das Ablehnungsgesuch entscheidet der Ausschuß. § 32 Abs. 3 gilt entsprechend. Die Entscheidung über das Ablehnungsgesuch kann nur zusammen mit der Entscheidung angefochten werden, die das Verfahren vor dem Ausschuß abschließt.

## § 35

**Haftungsbeschränkung für Amtsträger**

Wird infolge der Amts- oder Dienstpflichtverletzung eines Amtsträgers

1. eine Steuer oder eine steuerliche Nebenleistung nicht, zu niedrig oder zu spät festgesetzt, erhoben oder beigetrieben oder
2. eine Steuererstattung oder Steuervergütung zu Unrecht gewährt oder
3. eine Besteuerungsgrundlage oder eine Steuerbeteiligung nicht, zu niedrig oder zu spät festgesetzt,

so kann er nur in Anspruch genommen werden, wenn die Amts- oder Dienstpflichtverletzung als Verbrechen oder Vergehen mit einer Strafe bedroht ist.

**ZWEITER TEIL****Steuerpflichtiger, Steuerschuld, Haftung****ERSTER ABSCHNITT****Steuerpflichtiger**

## § 36

**Steuerpflichtiger**

(1) Steuerpflichtiger ist, wer eine Steuer schuldet, für eine Steuer haftet, eine Steuer für Rechnung eines Dritten einzubehalten und abzuführen hat, wer eine Steuererklärung abzugeben, Sicherheit zu leisten, Bücher und Aufzeichnungen zu führen oder andere ihm durch die Steuergesetze auferlegte Verpflichtungen zu erfüllen hat.

(2) Steuerpflichtiger ist nicht, wer in einer fremden Steuersache Auskunft zu erteilen, Urkunden vorzulegen, ein Sachverständigengutachten zu erstatten oder das Betreten von Grundstücken, Geschäfts- und Betriebsräumen zu gestatten hat.

## § 37

**Pflichten der gesetzlichen Vertreter und der Vermögensverwalter**

(1) Die gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen und die Geschäftsführer von nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen haben deren steuerliche Pflichten zu erfüllen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, daß die Steuern aus den Mitteln entrichtet werden, die sie verwalten.

(2) Soweit nichtrechtsfähige Personenvereinigungen ohne Geschäftsführer sind, haben die Mitglieder oder Gesellschafter die Pflichten im Sinne des Absatzes 1 zu erfüllen. Die Finanzbehörde kann sich an jedes Mitglied oder jeden Gesellschafter halten. Für nichtrechtsfähige Vermögensmassen gelten die Sätze 1 und 2 mit der Maßgabe, daß diejenigen, denen das Vermögen zusteht, die steuerlichen Pflichten zu erfüllen haben.

(3) Steht eine Vermögensverwaltung anderen Personen als den Eigentümern des Vermögens oder deren gesetzlichen Vertretern zu, so haben die Vermögensverwalter die in Absatz 1 bezeichneten Pflichten, soweit ihre Verwaltung reicht.

## § 38

**Pflichten des Verfügungsberechtigten**

Wer als Verfügungsberechtigter im eigenen oder fremden Namen auftritt, hat die Pflichten eines gesetzlichen Vertreters (§ 37 Abs. 1), soweit er sie erfüllen kann.

## § 39

**Erlöschen der Vertretungsmacht**

Das Erlöschen der Vertretungsmacht oder der Verfügungsmacht läßt die nach den §§ 37 und 38 entstandenen Pflichten unberührt, soweit diese den Zeitraum betreffen, in dem die Vertretungsmacht oder Verfügungsmacht bestanden hat und soweit der Verpflichtete sie erfüllen kann.

## § 40

**Hilfeleistung in Steuersachen**

(1) Die Steuerpflichtigen und die in §§ 37 und 38 bezeichneten Personen können bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten die Hilfe dritter Personen in Anspruch nehmen. Die Hilfeleistung in Steuersachen umfaßt auch die Hilfeleistung in Steuerstrafsachen und in Bußgeldsachen wegen einer Steuerordnungswidrigkeit sowie die Hilfeleistung bei der Erfüllung der Buchführungspflichten, die auf Grund von Steuergesetzen bestehen. Die in diesem Gesetz und in anderen Gesetzen getroffenen verfahrensrechtlichen Vorschriften über Bevollmächtigte und Beistände bleiben unberührt.

(2) Zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen sind befugt:

1. Steuerberater, Steuerberatungsgesellschaften und Steuerbevollmächtigte,
2. Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften.

(3) Zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen sind ferner befugt:

1. Notare im Rahmen ihrer Befugnisse nach der Bundesnotarordnung,
2. Patentanwälte im Rahmen ihrer Befugnisse nach der Patentanwaltsordnung,
3. Behörden und Körperschaften des öffentlichen Rechts sowie die überörtlichen Prüfungseinrichtungen für Körperschaften des öffentlichen Rechts im Rahmen ihrer Zuständigkeit,
4. Verwahrer und Verwalter fremden oder zu treuen Händen oder zu Sicherungszwecken übereigneten Vermögens, soweit sie hinsichtlich dieses Vermögens Hilfe in Steuersachen leisten,
5. Unternehmer, die ein Handelsgewerbe betreiben, soweit sie in unmittelbarem Zusammenhang mit einem Geschäft, das zu ihrem Handelsgewerbe gehört, ihren Kunden Hilfe in Steuersachen leisten,
6. genossenschaftliche Prüfungs- und Spitzenverbände und genossenschaftliche Treuhandstellen, soweit sie im Rahmen ihres Aufgabenbereichs den Mitgliedern der Prüfungs- und Spitzenverbände Hilfe in Steuersachen leisten,
7. als Berufsvertretung oder auf ähnlicher Grundlage gebildete Vereinigungen, soweit sie im Rahmen ihres Aufgabenbereichs ihren Mitgliedern Hilfe in Steuersachen leisten; § 95 des Bundesvertriebenengesetzes bleibt unberührt,
8. Vereinigungen, deren satzungsmäßige Aufgabe die Hilfeleistung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe im Sinne des Bewertungsgesetzes ist, soweit sie die Hilfe im Rahmen dieses Aufgabenbereichs durch gesetzliche Vertreter oder leitende Angestellte leisten, die unter Absatz 2 fallen,
9. a) Speditionsunternehmen, soweit sie Hilfe in Eingangsabgabensachen leisten,  
b) sonstige gewerbliche Unternehmen, soweit sie im Zusammenhang mit der Zollbehandlung Hilfe in Eingangsabgabensachen leisten,
10. a) Arbeitgeber, soweit sie für ihre Arbeitnehmer Hilfe in Lohnsteuersachen leisten,  
b) Vereinigungen, deren satzungsmäßige Aufgabe ausschließlich die Hilfeleistung in Lohnsteuersachen ist, wenn  
aa) die Mitglieder ausschließlich Arbeitnehmer sind, die zur Zahlung von Mitgliedsbeiträgen verpflichtet werden können,  
bb) ein besonderes Entgelt für Hilfeleistung in Lohnsteuersachen nicht erhoben wird,

- cc) die Hilfe in Lohnsteuersachen nur an Mitglieder geleistet wird und
- dd) die Aufnahme der Tätigkeit dem Finanzamt angezeigt worden ist, das nach § 22 für die Vereinigung zuständig ist.

Die Hilfeleistung in Lohnsteuersachen umfaßt auch die Hilfeleistung in den Veranlagungsfällen des § 46 Abs. 2 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes und in den übrigen Veranlagungsfällen des § 46 des Einkommensteuergesetzes, soweit es sich dabei ausschließlich um Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit handelt.

(4) Andere Personen und Vereinigungen dürfen nicht geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten, insbesondere nicht geschäftsmäßig Rat in Steuersachen erteilen.

(5) Das Verbot des Absatzes 4 gilt nicht für

1. die Erstattung wissenschaftlich begründeter Gutachten,
2. die unentgeltliche Hilfeleistung in Steuersachen für Angehörige (§ 14),
3. die Durchführung mechanischer Arbeitsgänge bei der Erfüllung von Buchführungspflichten.

(6) Den nach Absatz 3 Nr. 3 bis 10 zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugten Personen und Vereinigungen ist es untersagt, unaufgefordert Dritten ihre Dienste zur Hilfeleistung in Steuersachen anzubieten. Die in Absatz 3 Nr. 7 und 10 Buchstabe b bezeichneten Vereinigungen dürfen jedoch im Rahmen des sachlich Gebotenen zur Mitgliederwerbung auf ihre Existenz und ihre satzungsmäßigen Aufgaben hinweisen.

(7) Sofern eine Tätigkeit nach Absatz 3 Nr. 4, 7, 8 und 10 sowie Absatz 5 Nr. 1 und 3 zur Umgehung des Verbots nach Absatz 4 mißbraucht wird, kann das Finanzamt die Hilfeleistung in Steuersachen untersagen.

(8) Die für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde kann den in Absatz 3 Nr. 7 und 10 bezeichneten Vereinigungen und Stellen, in den Fällen des Absatzes 3 Nr. 7 im Einvernehmen mit den fachlich beteiligten obersten Landesbehörden, die Hilfeleistung in Steuersachen ganz oder teilweise untersagen, wenn eine sachgemäße Tätigkeit nicht gewährleistet ist. Dies gilt nicht, wenn eine der in Absatz 2 aufgeführten Personen die Hilfeleistung in Steuersachen leitet.

(9) In den Fällen der Absätze 7 und 8 ist die Finanzbehörde örtlich zuständig, in deren Bezirk die Person oder Vereinigung, deren Tätigkeit untersagt werden soll, ihre Geschäftsleitung hat, hilfsweise, in deren Bezirk die Tätigkeit vorwiegend ausgeübt wird.

(10) Eine Vereinbarung, durch die als Entgelt für eine Hilfeleistung in Steuersachen ein Teil der zu erzielenden Steuerermäßigung oder Steuerersparnis ausbedungen wird, ist nichtig.

## ZWEITER ABSCHNITT

## Steuerschuld

## 1. UNTERABSCHNITT

## Allgemeine Vorschriften

## § 41

## Entstehung des Steueranspruchs

(1) Der Steueranspruch und der Anspruch auf steuerliche Nebenleistungen entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.

(2) Absatz 1 gilt sinngemäß für die Ansprüche auf Steuervergütung, Steuererstattung und deren Rückforderung.

## § 42

## Zurechnung

Für die Zurechnung gelten die folgenden Vorschriften, soweit nichts anderes bestimmt ist:

1. Wirtschaftsgüter, die zum Zweck der Sicherung übereignet worden sind, werden dem Sicherungsgeber zugerechnet.
2. Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen übereignet worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.
3. Wirtschaftsgüter, die durch einen Treuhänder zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.
4. Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden jenem zugerechnet.
5. Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, werden den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist.

## § 43

## Scheingeschäfte

Scheingeschäfte und Scheinhandlungen sind für die Besteuerung ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Besteuerung maßgebend.

## § 44

Fehlerhafte Rechtsgeschäfte,  
gesetzwidriges und sittenwidriges Handeln

Für die Besteuerung ist es ohne Bedeutung, daß

1. ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes erfüllt oder einen Teil eines solchen Tatbestandes bildet, gegen ein gesetzliches Ge-

bot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt,

2. ein Rechtsgeschäft unwirksam ist oder wird, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen.

Dies gilt nicht, soweit sich aus den Steuergesetzen etwas anderes ergibt.

## § 45

## Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten

Durch Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Liegt ein Mißbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

## § 46

## Steuerschuldner

Die Steuergesetze bestimmen, wer eine Steuer schuldet (Steuerschuldner). Sie bestimmen auch, ob ein Dritter die Steuer für Rechnung des Steuerschuldners zu entrichten hat.

## § 47

## Gesamtschuldner

(1) Personen, die nebeneinander dieselbe Steuer schulden oder für dieselbe Steuer haften oder die zusammen zu einer Steuer zu veranlagten sind, sind Gesamtschuldner.

(2) Soweit nichts Abweichendes bestimmt ist, kann die Steuerschuld oder Haftungsschuld nach pflichtgemäßem Ermessen gegenüber jedem Gesamtschuldner geltend gemacht werden.

## § 48

## Gesamtrechtsnachfolge

(1) Bei Gesamtrechtsnachfolge geht die Steuerschuld des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über.

(2) Erben haben für die aus dem Nachlaß zu entrichtenden Steuern nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Naßlaßverbindlichkeiten einzustehen. Vorschriften, durch die eine steuerrechtliche Haftung der Erben begründet wird, bleiben unberührt.

## § 49

## Verschollenheit

Bei Verschollenen gilt, soweit es sich um Entstehung, Umfang und Beendigung einer Steuerschuld handelt, der Tag als Todestag, mit dessen Ablauf der Beschluß rechtskräftig wird, durch den der Verschollene für tot erklärt wird.

## § 50

**Wegfall, Übergang und Unbedingtwerden der Verbrauchsteuerschuld**

(1) Sind für verbrauchsteuerpflichtige Waren Steuervergünstigungen unter der Bedingung vorgesehen, daß sie einer besonderen Bestimmung zugeführt werden, so fällt eine für sie entstandene Steuerschuld ganz oder teilweise weg, wenn die Bedingung eintritt oder wenn die Waren untergehen, bevor es sich entschieden hat, ob die Bedingung eintritt.

(2) Die bedingte Steuerschuld geht jeweils auf den folgenden Erwerber über, wenn derartige Waren vom Steuerschuldner vor Eintritt der Bedingung bestimmungsgemäß an einen Berechtigten weitergegeben werden.

(3) Die Steuerschuld wird unbedingt,

1. wenn die Waren nicht der vorgeschriebenen Bestimmung zugeführt werden oder ihr nicht mehr zugeführt werden können. Die Waren gelten als nicht der vorgeschriebenen Bestimmung zugeführt, wenn der Steuerpflichtige den Überwachungsbestimmungen zuwiderhandelt und nicht binnen eines Monats nach Feststellung der Zuwiderhandlung nachweist, daß die Waren ihrer Bestimmung zugeführt worden oder untergegangen sind,
2. in sonst gesetzlich bestimmten Fällen.

**2. UNTERABSCHNITT****Steuerbegünstigte Zwecke**

## § 51

**Allgemeines**

Gewährt das Gesetz eine steuerliche Begünstigung, weil eine Körperschaft ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (steuerbegünstigte Zwecke) verfolgt, so gelten die folgenden Vorschriften. Unter Körperschaften sind die Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes zu verstehen.

## § 52

**Gemeinnützige Zwecke**

(1) Eine Körperschaft verfolgt gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Eine Förderung der Allgemeinheit ist nicht gegeben, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugute kommt, fest abgeschlossen ist, zum Beispiel Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens, oder infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann.

Eine Förderung der Allgemeinheit liegt nicht allein deswegen vor, weil eine Körperschaft ihre Mittel einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zuführt.

(2) Unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 sind als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen insbesondere:

1. die Förderung von Wissenschaft und Forschung, Bildung und Erziehung, Kunst und Kultur, der Religion, der Völkerverständigung, der Entwicklungshilfe, des Umwelt-, Landschafts- und Denkmalschutzes, des Heimatgedankens,
2. die Förderung der Jugendbetreuung und -arbeit, des öffentlichen Gesundheitswesens, des Wohlfahrtswesens und der körperlichen Ertüchtigung durch Sport einschließlich des Motorsports.

## § 53

**Mildtätige Zwecke**

Eine Körperschaft verfolgt mildtätige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, Personen selbstlos zu unterstützen,

1. die infolge ihres körperlichen oder geistigen Zustandes nicht nur vorübergehend auf die Hilfe anderer angewiesen sind oder
2. deren Einkünfte nicht höher sind als das Dreifache des Regelsatzes der Sozialhilfe im Sinne des § 22 des Bundessozialhilfegesetzes und des Einfachen der laufenden Leistungen für Unterkunft im Sinne des § 3 der Regelsatzverordnung, es sei denn, daß ihnen nach den Umständen zugemutet werden kann, ihr Vermögen zum Lebensunterhalt zu verwenden, und dieses Vermögen ausreicht, um ihre Lebenshaltung nachhaltig zu bessern. Dazu gehören auch Personen, deren Einkünfte oder Vermögen zwar die genannten Grenzen übersteigen, deren wirtschaftliche Lage aber aus besonderen Gründen zu einer Notlage geworden ist. Einkünfte in diesem Sinne sind alle Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind. Unterhaltsbezüge und -ansprüche sind zu berücksichtigen.

## § 54

**Kirchliche Zwecke**

(1) Eine Körperschaft verfolgt kirchliche Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, eine Religionsgemeinschaft, die Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, selbstlos zu fördern.

(2) Zu diesen Zwecken gehören insbesondere die Errichtung, Ausschmückung und Unterhaltung von Gotteshäusern und kirchlichen Gemeindehäusern, die Abhaltung von Gottesdiensten, die Ausbildung von Geistlichen, die Erteilung von Religionsunterricht, die Beerdigung und die Pflege des Andenkens der Toten, ferner die Verwaltung des Kirchenvermögens, die Besoldung der Geistlichen, Kirchenbeamten und Kirchendiener, die Alters- und Behindertenversorgung für diese Personen und die Versorgung ihrer Witwen und Waisen.

## § 55

**Selbstlosigkeit**

(1) Eine Förderung oder Unterstützung geschieht selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke — zum Beispiel gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke — verfolgt werden und wenn die folgenden Voraussetzungen gegeben sind:

1. Etwaige Einkünfte der Körperschaft dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Die Mitglieder oder Gesellschafter (Mitglieder im Sinne dieser Vorschriften) dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten.
2. Die Mitglieder dürfen bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer geleisteten Sacheinlagen zurückerhalten.
3. Die Körperschaft darf keine Person durch Verwaltungsausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen.
4. Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden (Grundsatz der Vermögensbindung). Diese Voraussetzung ist auch erfüllt, wenn das Vermögen einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke übertragen werden soll.

(2) Bei der Ermittlung des gemeinen Werts (Absatz 1 Nr. 2 und 4) kommt es auf die Verhältnisse zu dem Zeitpunkt an, in dem die Sacheinlagen geleistet worden sind.

(3) Die Vorschriften, die die Mitglieder der Körperschaft betreffen (Absatz 1 Nr. 1, 2 und 4), gelten bei Stiftungen für die Stifter und ihre Erben, bei Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts für die Körperschaft sinngemäß, jedoch mit der Maßgabe, daß bei Wirtschaftsgütern, die nach § 6 Abs. 1 Ziff. 4 Sätze 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes aus einem Betriebsvermögen zum Buchwert entnommen worden sind, an die Stelle des gemeinen Werts der Buchwert der Entnahme tritt.

## § 56

**Ausschließlichkeit**

Ausschließlichkeit liegt vor, wenn eine Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt.

## § 57

**Unmittelbarkeit**

(1) Eine Körperschaft verfolgt unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, wenn sie selbst diese Zwecke verwirklicht. Das kann auch durch Hilfspersonen geschehen, wenn nach den Umständen des Falles, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.

(2) Eine Körperschaft, in der lediglich steuerbegünstigte Zwecke fördernde Körperschaften zusammengefaßt sind, wird einer Körperschaft, die unmittelbar diese Zwecke verfolgt, gleichgestellt.

## § 58

**Steuerlich unschädliche Betätigungen**

Die steuerliche Begünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß

1. eine Körperschaft Mittel für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft oder für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts beschafft,
2. eine Körperschaft ihre Mittel teilweise einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken zuwendet,
3. eine Körperschaft ihre Arbeitskräfte anderen Personen, Unternehmen oder Einrichtungen für steuerbegünstigte Zwecke zur Verfügung stellt,
4. eine Körperschaft ihr gehörende Räume einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft zur Benutzung für deren steuerbegünstigte Zwecke überläßt,
5. eine Stiftung einen Teil, jedoch höchstens ein Viertel ihres Einkommens dazu verwendet, um die Gräber des Stifters und seiner nächsten Angehörigen zu pflegen und deren Andenken zu ehren,
6. eine Körperschaft ihre Erträge ganz oder teilweise einer Rücklage zuführt, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu können,
7. eine Körperschaft gesellige Zusammenkünfte veranstaltet, die im Vergleich zu ihrer steuerbegünstigten Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung sind.

## § 59

**Voraussetzung der steuerlichen Begünstigung**

Die steuerliche Begünstigung wird gewährt, wenn sich aus der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung (Satzung im Sinne dieser Vorschriften) ergibt, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, daß dieser Zweck den Anforderun-

gen der §§ 52 bis 55 entspricht und daß er ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird; die tatsächliche Geschäftsführung muß diesen Satzungsbestimmungen entsprechen.

#### § 60

##### Anforderungen an die Satzung

(1) Die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung müssen so genau bestimmt sein, daß auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für steuerliche Begünstigungen gegeben sind.

(2) Die Satzung muß den vorgeschriebenen Erfordernissen bei der Körperschaftsteuer und bei der Gewerbesteuer während des ganzen Veranlagungs- oder Bemessungszeitraums, bei den anderen Steuern im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld entsprechen.

#### § 61

##### Satzungsmäßige Vermögensbindung

(1) Eine steuerlich ausreichende Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4) liegt vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes verwendet werden soll, in der Satzung so genau bestimmt ist, daß auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck steuerbegünstigt ist.

(2) Kann aus zwingenden Gründen der künftige Verwendungszweck des Vermögens bei der Aufstellung der Satzung nach Absatz 1 noch nicht genau angegeben werden, so genügt es, wenn in der Satzung bestimmt wird, daß das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes zu steuerbegünstigten Zwecken zu verwenden ist und daß der künftige Beschluß der Körperschaft über die Verwendung erst nach Einwilligung des Finanzamts ausgeführt werden darf. Das Finanzamt hat die Einwilligung zu erteilen, wenn der beschlossene Verwendungszweck steuerbegünstigt ist.

(3) Wird die Bestimmung über die Vermögensbindung nachträglich so geändert, daß sie den Anforderungen des § 55 Abs. 1 Nr. 4 nicht mehr entspricht, so gilt sie von Anfang an als steuerlich nicht ausreichend. § 156 Satz 2 ist nicht anwendbar.

#### § 62

##### Ausnahmen von der satzungsmäßigen Vermögensbindung

Bei Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, bei staatlich beaufsichtigten Stiftungen, bei den von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts verwalteten unselbständigen Stiftungen und bei geistlichen Genossenschaften (Orden, Kongregationen) braucht die Vermögensbindung in der Satzung nicht festgelegt zu werden.

#### § 63

##### Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung

(1) Die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft muß auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen für steuerliche Begünstigungen enthält.

(2) Für die tatsächliche Geschäftsführung gilt sinngemäß § 60 Abs. 2, für eine Verletzung der Vorschrift über die Vermögensbindung § 61 Abs. 3.

(3) Die Körperschaft hat den Nachweis, daß ihre tatsächliche Geschäftsführung den Erfordernissen des Absatzes 1 entspricht, durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben zu führen.

#### § 64

##### Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Schließt das Gesetz die steuerliche Begünstigung insoweit aus, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 13) unterhalten wird, so verliert die Körperschaft für die Werte (Vermögen, Einkünfte, Umsätze), die zu diesem Betrieb gehören, die steuerliche Begünstigung, soweit sich nicht aus den §§ 65 bis 68 etwas anderes ergibt.

#### § 65

##### Zweckbetrieb

Die steuerliche Begünstigung ist nicht ausgeschlossen, wenn

1. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen,
2. die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und
3. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

#### § 66

##### Wohlfahrtspflege

(1) Die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung eines Zweckbetriebes (§ 65) sind bei Einrichtungen der Wohlfahrtspflege gegeben, die in besonderem Maße den in § 53 genannten Personen dienen.

(2) Wohlfahrtspflege ist die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbes wegen ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen. Die Sorge kann sich auf das gesundheitliche, sittliche, erzieherische oder wirtschaftliche Wohl erstrecken und Vorbeugung oder Abhilfe bezwecken.

(3) Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege dient in besonderem Maße den in § 53 genannten Personen, wenn diesen mindestens zwei Drittel ihrer Leistungen zugute kommen. Für Krankenanstalten gilt § 67.

### § 67

#### Krankenanstalten

Unterhält eine Körperschaft, bei der die Voraussetzungen für die steuerliche Begünstigung im übrigen gegeben sind, eine Krankenanstalt, so ist ein Zweckbetrieb gegeben,

1. wenn
  - a) die Pflegesätze in allen Verpflegungsklassen die Beträge nicht überschreiten, die von vergleichbaren Kreis- oder Gemeindekrankenanstalten erhoben werden, falls nicht nachgewiesen wird, daß die angemessenen durchschnittlichen Selbstkosten höher sind,
  - b) mindestens vierzig vom Hundert der jährlichen Verpflegungstage auf Kranke der Sozialversicherung, der Kriegsopferversorgung und der Sozialhilfe oder auf solche Selbstzahler entfallen, die nur den niedrigsten Pflegesatz entrichten und bei denen die ärztlichen und zahnärztlichen Gebühren nachweislich die einfachen Sätze zu den Gebührenordnungen des Bundes nicht überschreiten,
 oder
2. die Krankenanstalt nachweist, daß mindestens achtzig vom Hundert der jährlichen Verpflegungstage auf Kranke der Sozialversicherung, der Kriegsopferversorgung oder der Sozialhilfe entfallen.

### § 68

#### Einzelne Zweckbetriebe

Als Zweckbetriebe kommen insbesondere in Betracht:

1. a) Alten- und Pflegeheime, Erholungsheime, Mahlzeitendienste, wenn sie in besonderem Maße den in § 53 genannten Personen dienen (§ 66 Abs. 3),
  - b) Kindergärten, Jugend- und Studentenheime,
  2. a) landwirtschaftliche Betriebe und Gärtnereien, die der Selbstversorgung von Körperschaften dienen und dadurch die sachgemäße Ernährung und ausreichende Versorgung von Anstaltsangehörigen sichern,
  - b) andere Einrichtungen, die für die Selbstversorgung von Körperschaften erforderlich sind, wie Tischlereien, Schlossereien,
- wenn die Lieferungen und sonstigen Leistungen dieser Einrichtungen an Außenstehende dem Wert nach 20 vom Hundert der gesamten Lieferungen und sonstigen Leistungen des Betriebes — einschließlich der an die Körperschaft selbst bewirkten — nicht übersteigen,
3. Werkstätten für Behinderte, die nach den Vorschriften des Arbeitsförderungsgesetzes förde-

rungsfähig sind und Personen Arbeitsplätze bieten, die wegen ihrer Behinderung nicht auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt tätig sein können sowie Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie, die der Eingliederung von Behinderten dienen,

4. Einrichtungen, die zur Durchführung der Blindenfürsorge und zur Durchführung der Fürsorge für Körperbehinderte unterhalten werden,
5. Einrichtungen der Fürsorgeerziehung und der freiwilligen Erziehungshilfe,
6. Einrichtungen zu anderen fürsorglichen Zwecken,
7. von den zuständigen Behörden genehmigte Lotterien und Ausspielungen, die eine steuerbegünstigte Körperschaft höchstens einmal im Jahr zu ausschließlich gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken veranstaltet,
8. a) kulturelle Einrichtungen, wie Museen, Theater, und kulturelle Veranstaltungen, wie Konzerte, Kunstausstellungen,
- b) sportliche Maßnahmen und sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins, der keine Fußballveranstaltungen unter Einsatz von Lizenzspielern nach dem Bundesligastatut des Deutschen Fußballbundes e. V. durchführt,
- c) gesellige Veranstaltungen einer steuerbegünstigten Körperschaft,

wenn der Überschuß der Einnahmen über die Unkosten nicht mehr als 50 vom Hundert der Einnahmen, höchstens jedoch 5000 Deutsche Mark im Jahr beträgt und nur für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft verwendet wird. Bei den unter Buchstabe b genannten sportlichen Veranstaltungen gilt dies mit der Maßgabe, daß bei der Ermittlung des Überschusses die gesamten Unkosten zu berücksichtigen sind, die dem Sportverein erwachsen.

## DRITTER ABSCHNITT

### Haftung

#### § 69

#### Haftung der Vertreter

(1) Die in den §§ 37 und 38 bezeichneten Personen haften insoweit, als Steuern und steuerliche Nebenleistungen infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig entrichtet oder Steuererstattungen oder Steuervergütungen zu Unrecht gewährt worden sind. Die Haftung umfaßt auch die infolge der Pflichtverletzung zu zahlenden Säumniszuschläge.

(2) Rechtsanwälte, Patentanwälte, Notare, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer haften wegen Handlung-

gen im Sinne des Absatzes 1, die sie in Ausübung ihres Berufes vorgenommen haben, nur dann, wenn bei Rechtsanwälten und Patentanwälten im ehrengerichtlichen Verfahren, bei Notaren im Disziplinarverfahren, bei Steuerberatern, Steuerbevollmächtigten, Wirtschaftsprüfern und vereidigten Buchprüfern im berufsgerichtlichen Verfahren festgestellt worden ist, daß durch diese Handlungen Berufspflichten verletzt worden sind. Dies gilt nicht, wenn das ehren- oder berufsgerichtliche Verfahren oder das Disziplinarverfahren gegen die in Satz 1 bezeichneten Personen einzustellen ist oder nicht durchgeführt werden kann, weil die Zulassung oder Bestellung erloschen oder zurückgenommen ist oder ein Verfahrenshindernis besteht oder wenn der Vorstand der Berufskammer bereits eine Rüge erteilt hat.

(3) In den Fällen des Absatzes 2 kann die Finanzbehörde die zuständige Berufskammer, bei Notaren die Aufsichtsbehörde verständigen oder bei der zuständigen Staatsanwaltschaft oder, soweit es sich um Notare handelt, bei der zuständigen Landesjustizverwaltung beantragen, das ehrengerichtliche oder berufsgerichtliche Verfahren oder das Disziplinarverfahren einzuleiten.

#### § 70

##### Haftung des Vertretenen

(1) Wenn die in den §§ 37 und 38 bezeichneten Personen eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung begehen oder an einer Steuerhinterziehung teilnehmen und hierdurch Steuerschuldner oder Haftende werden, so haften die Vertretenen, soweit sie nicht Steuerschuldner sind, für die durch die Tat verkürzten Steuern und die zu Unrecht gewährten Steuervorteile.

(2) Absatz 1 ist nicht anzuwenden bei Taten gesetzlicher Vertreter natürlicher Personen, wenn diese aus der Tat des Vertreters keinen Vermögensvorteil erlangt haben. Das gleiche gilt, wenn die Vertretenen denjenigen, der die Steuerhinterziehung oder die leichtfertige Steuerverkürzung begangen hat, sorgfältig ausgewählt oder beaufsichtigt haben.

#### § 71

##### Haftung des Steuerhinterziehers und des Steuerhehlers

Wer eine Steuerhinterziehung oder eine Steuerhehlerei begeht oder an einer solchen Tat teilnimmt, haftet für die verkürzten Steuern und die zu Unrecht gewährten Steuervorteile.

#### § 72

##### Haftung bei Verletzung der Pflicht zur Kontenwahrheit

Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig der Vorschrift des § 84 Abs. 3 zuwiderhandelt, haftet insoweit, als dadurch die Verwirklichung von Steueransprüchen beeinträchtigt wird.

#### § 73

##### Haftung bei Organschaft

Eine Organgesellschaft haftet für solche Steuern des Organträgers, für welche die Organschaft zwischen ihnen steuerlich von Bedeutung ist.

#### § 74

##### Haftung des Eigentümers von Gegenständen

(1) Gehören Gegenstände, die einem Unternehmen dienen, nicht dem Unternehmer, sondern einer an dem Unternehmen wesentlich beteiligten Person, so haftet der Eigentümer der Gegenstände mit diesen für diejenigen Steuern des Unternehmens, bei denen sich die Steuerpflicht auf den Betrieb des Unternehmens gründet. Die Haftung erstreckt sich jedoch nur auf die Steuern, die während des Bestehens der wesentlichen Beteiligung entstanden sind.

(2) Eine Person ist an dem Unternehmen wesentlich beteiligt, wenn sie unmittelbar oder mittelbar zu mehr als einem Viertel am Grund- oder Stammkapital oder am Vermögen des Unternehmens beteiligt ist. Als wesentlich beteiligt gilt auch, wer auf das Unternehmen einen beherrschenden Einfluß ausübt und durch sein Verhalten dazu beiträgt, daß fällige Steuern im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 nicht entrichtet werden.

#### § 75

##### Haftung des Betriebsübernehmers

(1) Wird ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im ganzen übereignet, so haftet der Erwerber für Steuern, bei denen sich die Steuerpflicht auf den Betrieb des Unternehmens gründet, und für Steuerabzugsbeträge, vorausgesetzt, daß die Steuerschuld seit dem Beginn des letzten, vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres entstanden ist und bis zum Ablauf von einem Jahr nach Anmeldung des Betriebes durch den Erwerber festgesetzt oder angemeldet wird. Die Haftung beschränkt sich auf den Bestand des übernommenen Vermögens.

(2) Absatz 1 gilt nicht für Erwerbe aus einer Konkursmasse, für Erwerbe aus dem Vermögen eines Vergleichsschuldners, das auf Grund eines Vergleichsvorschlages nach § 7 Abs. 4 der Vergleichsordnung verwertet wird, und für Erwerbe im Vollstreckungsverfahren.

#### § 76

##### Sachhaftung

(1) Verbrauchsteuerpflichtige und zollpflichtige Waren dienen ohne Rücksicht auf die Rechte Dritter als Sicherheit für die darauf ruhenden Steuern (Sachhaftung).

(2) Die Sachhaftung entsteht bei verbrauchsteuerpflichtigen Waren, wenn nichts anderes vorgeschrieben

ben ist, mit Beginn ihrer Herstellung oder mit ihrer Einfuhr, bei zollpflichtigen Waren, sobald die Waren Zollgut werden.

(3) Solange die Steuer nicht entrichtet ist, kann die Finanzbehörde die Waren mit Beschlag belegen. Als Beschlagnahme genügt das Verbot an den, der die Waren im Gewahrsam hat, über sie zu verfügen.

(4) Die Sachhaftung erlischt mit der Steuerschuld. Sie erlischt ferner mit der Aufhebung der Beschlagnahme oder dadurch, daß die Waren mit Zustimmung der Finanzbehörde in einen steuerlich nicht beschränkten Verkehr übergehen.

#### § 77

##### **Duldungspflicht**

(1) Wer kraft Gesetzes verpflichtet ist, eine Steuer aus Mitteln, die seiner Verwaltung unterliegen, zu entrichten, ist insoweit verpflichtet, die Vollstreckung in dieses Vermögen zu dulden.

(2) Wegen einer Steuer, die als öffentliche Last auf Grundbesitz ruht, hat der Eigentümer die Zwangsvollstreckung in den Grundbesitz zu dulden. Zugunsten der Finanzbehörde gilt als Eigentümer, wer als solcher im Grundbuch eingetragen ist.

### **DRITTER TEIL**

## **Steuerliche Pflichten**

#### ERSTER ABSCHNITT

### **Personenstands- und Betriebsaufnahme, Anzeigepflichten, Pflicht zur Kontenwahrheit**

#### 1. UNTERABSCHNITT

##### **Personenstands- und Betriebsaufnahme**

#### § 78

##### **Personenstands- und Betriebsaufnahme**

(1) Zur Erfassung von Personen und Unternehmen, die der Besteuerung unterliegen, können die Gemeinden für die Finanzbehörden eine Personenstands- und Betriebsaufnahme durchführen. Die Gemeinden haben hierbei die Befugnisse nach den §§ 311 bis 318.

(2) Die Personenstandsaufnahme erstreckt sich nicht auf diejenigen Angehörigen der Bundeswehr, des Bundesgrenzschutzes und der Polizei, die in Dienstunterkünften untergebracht sind und keine andere Wohnung haben.

(3) Die obersten Finanzbehörden der Länder bestimmen den Zeitpunkt der Erhebungen. Sie können den Umfang der Erhebungen (§ 79) auf bestimmte Gemeinden und bestimmte Angaben beschränken.

(4) Mit der Personenstands- und Betriebsaufnahme können die Gemeinden für ihre Zwecke besondere Erhebungen verbinden, soweit für diese Erhebungen eine Rechtsgrundlage besteht.

#### § 79

##### **Mitwirkungspflicht bei der Personenstands- und Betriebsaufnahme**

(1) Die Grundstückseigentümer sind verpflichtet, bei der Durchführung der Personenstands- und Betriebsaufnahme Hilfe zu leisten. Sie haben insbesondere die Personen anzugeben, die auf dem Grundstück eine Wohnung, Wohnräume, eine Betriebsstätte, Lagerräume oder sonstige Geschäftsräume haben.

(2) Die Wohnungsinhaber und die Untermieter haben über sich und über die zu ihrem Haushalt gehörenden Personen auf den amtlichen Vordrucken die Angaben zu machen, die für die Personenstands- und Betriebsaufnahme notwendig sind, insbesondere über Namen, Familienstand, Geburtstag und Geburtsort, Religionszugehörigkeit, Wohnsitz, Erwerbstätigkeit oder Beschäftigung, Betriebstätigkeit.

(3) Die Inhaber von Betriebstätten, Lagerräumen oder sonstigen Geschäftsräumen haben über den Betrieb, der in diesen Räumen ausgeübt wird, die Angaben zu machen, die für die Betriebsaufnahme notwendig sind und in den amtlichen Vordrucken verlangt werden, insbesondere über Art und Größe des Betriebes und über die Betriebsinhaber.

#### § 80

##### **Anderungsmittelungen für die Personenstandsaufnahme**

Die Meldebehörden haben die ihnen nach den Vorschriften über das Meldewesen der Länder bekanntgewordenen Änderungen in den Angaben nach § 79 dem zuständigen Finanzamt mitzuteilen.

#### 2. UNTERABSCHNITT

##### **Anzeigepflichten**

#### § 81

##### **Steuerliche Erfassung von Körperschaften, Vereinigungen und Vermögensmassen**

(1) Steuerpflichtige, die nicht natürliche Personen sind, haben dem nach § 22 zuständigen Finanzamt und den für die Erhebung der Realsteuern zuständigen Gemeinden die Umstände anzuzeigen, die für die steuerliche Erfassung von Bedeutung sind, ins-

besondere die Gründung, den Erwerb der Rechtsfähigkeit, die Änderung der Rechtsform, die Verlegung der Geschäftsleitung oder des Sitzes und die Auflösung.

(2) Die Mitteilungen sind binnen eines Monats seit dem meldepflichtigen Ereignis zu erstatten.

### § 82

#### Anzeigen über die Erwerbstätigkeit

(1) Wer einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, einen gewerblichen Betrieb oder eine Betriebsstätte eröffnet, hat dies dem nach § 24 Abs. 1 jeweils zuständigen Finanzamt und der Gemeinde mitzuteilen, in der der Betrieb oder die Betriebsstätte eröffnet wird. Ist die Festsetzung der Realsteuern den Gemeinden nicht übertragen worden, so tritt an die Stelle der Gemeinde das nach § 24 Abs. 2 zuständige Finanzamt. Wer eine freiberufliche Tätigkeit aufnimmt, hat dies dem nach § 21 zuständigen Finanzamt mitzuteilen. Das gleiche gilt für die Verlegung und die Aufgabe eines Betriebes, einer Betriebsstätte oder einer freiberuflichen Tätigkeit.

(2) Steuerpflichtige mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt, Geschäftsleitung oder Sitz im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben dem nach §§ 20 bis 22 zuständigen Finanzamt mitzuteilen:

1. die Gründung und den Erwerb von Betrieben und Betriebsstätten im Ausland,
2. die Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften,
3. den Erwerb von Anteilen ausländischer Kapitalgesellschaften, wenn damit unmittelbar oder mittelbar eine Beteiligung an der Gesellschaft von mehr als einem Viertel erreicht wird.

(3) Die Mitteilungen sind spätestens dann zu erstatten, wenn nach Eintritt des meldepflichtigen Ereignisses eine Einkommen- oder Körperschaftsteuererklärung oder eine Erklärung zur gesonderten Gewinnfeststellung einzureichen ist.

### § 83

#### Anmeldung von Betrieben in besonderen Fällen

(1) Wer Waren gewinnen oder herstellen will, an deren Gewinnung, Herstellung, Entfernung aus dem Herstellungsbetrieb oder Verbrauch innerhalb des Herstellungsbetriebes eine Verbrauchsteuerpflicht geknüpft ist, hat dies der zuständigen Finanzbehörde vor Eröffnung des Betriebes anzumelden. Das gleiche gilt für den, der ein Unternehmen betreiben will, bei dem besondere Verkehrsteuern anfallen.

(2) Durch Rechtsverordnung können Bestimmungen über den Zeitpunkt, die Form und den Inhalt der Anmeldung getroffen werden. Die Rechtsverordnung erläßt die Bundesregierung, soweit es sich um Verkehrsteuern handelt, im übrigen der Bundesminister der Finanzen. Die Rechtsverordnung des Bundesministers der Finanzen bedarf der Zustimmung des Bundesrates nur, soweit sie die Biersteuer betrifft.

### 3. UNTERABSCHNITT

#### Pflicht zur Kontenwahrheit

### § 84

(1) Niemand darf auf einen falschen oder erdichteten Namen für sich oder einen Dritten ein Konto errichten oder Buchungen vornehmen lassen, Wertsachen (Wertpapiere, Geld, Kostbarkeiten) in Verwahrung geben oder verpfänden oder sich ein Schließfach geben lassen.

(2) Wer ein Konto führt, Wertsachen verwahrt oder als Pfand nimmt oder ein Schließfach überläßt, hat sich zuvor Gewißheit über die Person und Anschrift des Verfügungsberechtigten zu verschaffen und die entsprechenden Angaben in geeigneter Form festzuhalten.

(3) Ist gegen Absatz 1 verstoßen worden, so dürfen Guthaben, Wertsachen und der Inhalt eines Schließfachs nur mit Zustimmung des für die Einkommen und Körperschaftsteuer des Verfügungsberechtigten zuständigen Finanzamts herausgegeben werden.

### ZWEITER ABSCHNITT

#### Führung von Büchern und Aufzeichnungen

### § 85

#### Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach anderen Gesetzen

Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, auch für die Besteuerung zu erfüllen.

### § 86

#### Buchführungspflicht bestimmter Steuerpflichtiger

(1) Gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte, die nach den Feststellungen der Finanzbehörde für den einzelnen Betrieb

1. Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8 und 9 des Umsatzsteuergesetzes (Mehrwertsteuer), von mehr als 360 000 Deutsche Mark im Kalenderjahr oder
2. ein Betriebsvermögen von mehr als 100 000 Deutsche Mark oder
3. ein land- und forstwirtschaftliches Vermögen von mehr als 100 000 Deutsche Mark oder
4. einen Gewinn aus Gewerbe von mehr als 24 000 Deutsche Mark im Wirtschaftsjahr oder

5. einen Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft von mehr als 12 000 Deutsche Mark im Wirtschaftsjahr

gehabt haben, sind auch dann verpflichtet, für diesen Betrieb Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen, wenn sich eine Buchführungspflicht nicht aus § 85 ergibt. §§ 38 bis 41 des Handelsgesetzbuches gelten entsprechend. Bei Land- und Forstwirten, die nach Nummern 1, 3 oder 5 zur Buchführung verpflichtet sind, braucht sich die Bestandsaufnahme nicht auf das stehende Holz zu erstrecken.

(2) Die Verpflichtung nach Absatz 1 ist vom Beginn des Wirtschaftsjahres an zu erfüllen, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung folgt, durch die die Finanzbehörde auf den Beginn dieser Verpflichtung hingewiesen hat. Die Verpflichtung endet mit dem Ablauf des Wirtschaftsjahres, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, in dem die Finanzbehörde feststellt, daß die Voraussetzungen nach Absatz 1 nicht mehr vorliegen.

(3) Die Buchführungspflicht geht auf denjenigen über, der den Betrieb im ganzen übernimmt.

#### § 87

##### Ergänzende Vorschriften für Land- und Forstwirte

Land- und Forstwirte, die nach § 86 Abs. 1 Nr. 1, 3 oder 5 zur Buchführung verpflichtet sind, haben neben den jährlichen Bestandsaufnahmen und den jährlichen Abschlüssen ein Anbauverzeichnis zu führen. In dem Anbauverzeichnis ist nachzuweisen, mit welchen Fruchtarten die selbstbewirtschafteten Flächen im abgelaufenen Wirtschaftsjahr bestellt waren.

#### § 88

##### Aufzeichnung des Wareneingangs

(1) Gewerbliche Unternehmer müssen den Wareneingang gesondert aufzeichnen.

(2) Aufzuzeichnen sind alle Waren einschließlich der Rohstoffe, unfertigen Erzeugnisse, Hilfsstoffe und Zutaten, die der Unternehmer im Rahmen seines Gewerbebetriebes zur Weiterveräußerung oder zum Verbrauch entgeltlich oder unentgeltlich, für eigene oder für fremde Rechnung, erwirbt; dies gilt auch dann, wenn die Waren vor der Weiterveräußerung oder dem Verbrauch be- oder verarbeitet werden sollen. Waren, die nach Art des Betriebes üblicherweise für den Betrieb zur Weiterveräußerung oder zum Verbrauch erworben werden, sind auch dann aufzuzeichnen, wenn sie für betriebsfremde Zwecke verwendet werden.

(3) Die Aufzeichnungen müssen die folgenden Angaben enthalten:

1. den Tag des Wareneingangs oder das Datum der Rechnung,

2. den Namen oder die Firma und die Anschrift des Lieferers,
3. die handelsübliche Bezeichnung der Ware,
4. den Preis der Ware,
5. einen Hinweis auf den Beleg.

(4) Die Verpflichtung nach den Absätzen 1 bis 3 kann durch die geordnete Ablage von Belegen in einem den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden Verfahren erfüllt werden.

#### § 89

##### Aufzeichnung des Warenausgangs

(1) Gewerbliche Unternehmer, die nach der Art ihres Geschäftsbetriebes Waren regelmäßig an andere gewerbliche Unternehmer zur Weiterveräußerung oder zum Verbrauch als Hilfsstoffe liefern, müssen den erkennbar für diese Zwecke bestimmten Warenausgang gesondert aufzeichnen.

(2) Aufzuzeichnen sind auch alle Waren, die der Unternehmer

1. auf Rechnung (auf Ziel, Kredit, Abrechnung oder Gegenrechnung), durch Tausch oder unentgeltlich liefert, oder
2. gegen Barzahlung liefert, wenn die Ware wegen der abgenommenen Menge zu einem Preis veräußert wird, der niedriger ist als der übliche Preis für Verbraucher.

Dies gilt nicht, wenn die Ware erkennbar nicht zur gewerblichen Weiterverwendung bestimmt ist.

(3) Die Aufzeichnungen müssen die folgenden Angaben enthalten:

1. den Tag des Warenausgangs oder das Datum der Rechnung,
2. den Namen oder die Firma und die Anschrift des Abnehmers,
3. die handelsübliche Bezeichnung der Ware,
4. den Preis der Ware,
5. einen Hinweis auf den Beleg.

(4) Die Verpflichtung nach den Absätzen 1 bis 3 kann durch die geordnete Ablage von Belegen in einem den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden Verfahren erfüllt werden.

(5) Die Unternehmer müssen über jeden Ausgang der in den Absätzen 1 und 2 genannten Waren einen Beleg erteilen, der die in Absatz 3 bezeichneten Angaben sowie seinen Namen oder die Firma und seine Anschrift enthält. Dies gilt insoweit nicht, als auf Grund des § 14 Abs. 4 des Umsatzsteuergesetzes (Mehrwertsteuer) für Umsatzsteuerzwecke Erleichterungen gewährt werden.

(6) Absätze 1 bis 5 gelten auch für Land- und Forstwirte, die nach § 86 buchführungspflichtig sind.

#### § 90

##### Allgemeine Anforderungen an Buchführung und Aufzeichnungen

(1) Die Buchführung muß so beschaffen sein, daß sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Vermögenslage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

(2) Aufzeichnungen sind so vorzunehmen, daß der Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen, erreicht wird.

#### § 91

##### Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen

(1) Die Buchungen und die Aufzeichnungen sind vollständig, richtig, zeitgerecht und der Zeitfolge nach geordnet vorzunehmen. Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sind täglich aufzuzeichnen.

(2) Bücher und Aufzeichnungen sind im Geltungsbereich dieses Gesetzes zu führen und aufzubewahren. Dies gilt nicht, soweit für Betriebstätten außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes nach dortigem Recht eine Verpflichtung besteht, Bücher und Aufzeichnungen zu führen, und diese Verpflichtung erfüllt wird. In diesem Falle sowie bei Organisationsgesellschaften außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes müssen die Ergebnisse der dortigen Buchführung in die Buchführung des hiesigen Unternehmens übernommen werden, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind. Dabei sind die erforderlichen Anpassungen an die steuerrechtlichen Vorschriften im Geltungsbereich dieses Gesetzes vorzunehmen und kenntlich zu machen.

(3) Die Buchungen und die Aufzeichnungen sind in einer lebenden Sprache und mit deren Schriftzeichen vorzunehmen. Wird in Büchern, Aufzeichnungen oder sonstigen Unterlagen eine andere als die deutsche Sprache verwendet, so kann die Finanzbehörde Übersetzungen verlangen. Werden Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbole verwendet, so muß deren Bedeutung eindeutig festliegen. Werden Buchungen oder Aufzeichnungen auf Datenträgern gespeichert, so muß sichergestellt sein, daß sie jederzeit in Klarschrift ausgedruckt oder auf sonstige Weise lesbar gemacht werden können. Auf Verlangen der Finanzbehörde sind sie unverzüglich ganz oder teilweise auszudrucken oder auf sonstige Weise lesbar zu machen, soweit dies nicht schon vorher nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erforderlich ist.

(4) Die Ordnungsvorschriften gelten auch dann, wenn der Unternehmer Bücher und Aufzeichnungen führt, ohne hierzu verpflichtet zu sein.

#### § 92

##### Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen

(1) Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Bilanzen, empfangene Handelsbriefe, Wiedergaben der abgesandten Handelsbriefe, Buchungsbelege und, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind, auch sonstige Unterlagen, sind geordnet aufzubewahren, und zwar

1. Bücher, Inventare, Bilanzen sowie Arbeitsanweisungen und Organisationsunterlagen, die zum Verständnis der Buchführung erforderlich sind, zehn Jahre,
2. Aufzeichnungen, empfangene Handelsbriefe, Wiedergaben der abgesandten Handelsbriefe, Buchungsbelege und sonstige Unterlagen sechs Jahre, sofern nicht in anderen Steuergesetzen kürzere Aufbewahrungsfristen zugelassen sind.

Die Aufbewahrungsfrist läuft jedoch nicht ab, soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist; § 150 Abs. 2 Satz 2 gilt nicht.

(2) Die nach Absatz 1 aufzubewahrenden Unterlagen können auch in Form einer verkleinerten Wiedergabe auf einem Bildträger aufbewahrt werden, wenn das Verfahren bei der Herstellung der Wiedergabe ordnungsmäßigen Grundsätzen entspricht und dabei gesichert ist, daß die Wiedergabe mit der Urschrift übereinstimmt.

(3) Können Unterlagen nur in einer ohne Hilfsmittel nicht lesbaren Form vorgelegt werden, so hat der Betroffene auf Verlangen der Finanzbehörden oder der Gerichte auf seine Kosten die erforderliche Anzahl ohne Hilfsmittel lesbarer Reproduktionen vorzulegen; bei Ermittlungen oder Prüfungen in den Geschäftsräumen sind für verkleinerte Wiedergaben die erforderlichen Lesegeräte bereitzustellen.

(4) Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Schluß des Kalenderjahres, in dem die letzte Eintragung in das Buch gemacht, das Inventar aufgestellt, die Bilanz festgestellt, der Handelsbrief empfangen oder abgesandt oder der Buchungsbeleg entstanden ist, ferner die Aufzeichnungen vorgenommen oder die sonstigen Unterlagen entstanden sind.

#### § 93

##### Bewilligung von Erleichterungen

Die Finanzbehörden können für einzelne Fälle oder für bestimmte Gruppen von Fällen Erleichterungen bewilligen, wenn die Einhaltung der durch die Steuergesetze begründeten Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten Härten mit sich bringt und die Besteuerung durch die Erleichterung nicht beeinträchtigt wird. Die Bewilligung kann widerrufen werden.

## DRITTER ABSCHNITT

## Steuererklärungen

## § 94

**Erklärungspflichtige Personen**

Die Steuergesetze bestimmen, wer zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet ist und wann die Steuererklärung abzugeben ist. Zur Abgabe einer Steuererklärung ist auch verpflichtet, wer hierzu von der Finanzbehörde aufgefordert wird. Die Aufforderung kann durch öffentliche Bekanntmachung erfolgen. Die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung bleibt auch dann bestehen, wenn die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen geschätzt hat (§ 143).

## § 95

**Form und Inhalt der Steuererklärungen**

(1) Die Steuererklärungen sind nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben, soweit nicht eine mündliche Steuererklärung zugelassen ist. Der Steuerpflichtige hat in der Steuererklärung die Steuer selbst zu berechnen, soweit dies gesetzlich vorgeschrieben ist (Steueranmeldung).

(2) Die Angaben in den Steuererklärungen sind wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu machen. Dies ist, wenn der Vordruck dies vorsieht, schriftlich zu versichern.

(3) Den Steuererklärungen müssen die Unterlagen beigelegt werden, die nach den Steuergesetzen vorzulegen sind. Dritte Personen sind verpflichtet, hierfür erforderliche Bescheinigungen auszustellen.

(4) In die Vordrucke der Steuererklärungen können auch Fragen aufgenommen werden, die zur Ergänzung der Besteuerungsunterlagen für Zwecke einer Statistik nach dem Gesetz über Steuerstatistiken erforderlich sind.

## § 96

**Aufnahme der Steuererklärung an Amtsstelle**

Steuererklärungen, die schriftlich abzugeben sind, können bei der zuständigen Finanzbehörde zur Niederschrift erklärt werden, wenn die Schriftform dem Steuerpflichtigen nach seinen persönlichen Verhältnissen nicht zugemutet werden kann, insbesondere, wenn er nicht in der Lage ist, eine gesetzlich vorgeschriebene Selbstberechnung der Steuer vorzunehmen oder durch einen Dritten vornehmen zu lassen.

## § 97

**Verspätungszuschlag**

(1) Gegen denjenigen, der seiner Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nicht oder nicht

fristgemäß nachkommt, kann ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden. Von der Festsetzung eines Verspätungszuschlages ist abzusehen, wenn die Versäumnis entschuldbar erscheint. Das Verschulden eines gesetzlichen Vertreters oder eines Erfüllungsgehilfen steht dem eigenen Verschulden gleich.

(2) Der Verspätungszuschlag darf zehn vom Hundert der festgesetzten Steuer oder des festgesetzten Meßbetrages nicht übersteigen und höchstens zehntausend Deutsche Mark betragen. Bei der Bemessung des Verspätungszuschlages sind neben seinem Zweck, den Steuerpflichtigen zur rechtzeitigen Abgabe der Steuererklärung anzuhalten, die Dauer der Fristüberschreitung, die Höhe des sich aus der Steuerfestsetzung ergebenden Zahlungsanspruches, die aus der verspäteten Abgabe der Steuererklärung gezogenen Vorteile, sowie das Verschulden und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.

(3) Der Verspätungszuschlag ist regelmäßig mit der Steuer oder dem Steuermeßbetrag festzusetzen.

(4) Bei Steuererklärungen für gesondert festzustellende Besteuerungsgrundlagen gelten die Absätze 1 bis 3 mit der Maßgabe, daß bei Anwendung des Absatzes 2 Satz 1 die steuerlichen Auswirkungen zu schätzen sind.

## § 98

**Berichtigung von Erklärungen**

(1) Erkennt ein steuerpflichtiger nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist,

1. daß eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist und daß es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist oder
2. daß eine durch Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern zu entrichtende Steuer nicht in der richtigen Höhe entrichtet worden ist,

so ist er verpflichtet, dies unverzüglich anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen. Die Verpflichtung trifft auch den Gesamtrechtsnachfolger eines Steuerpflichtigen und die nach den §§ 37 und 38 für den Gesamtrechtsnachfolger oder den Steuerpflichtigen handelnden Personen.

(2) Die Anzeigepflicht besteht ferner, wenn die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung, Steuerermäßigung oder sonstige Steuervergünstigung nachträglich ganz oder teilweise wegfallen.

(3) Wer Waren, für die eine Steuervergünstigung unter einer Bedingung gewährt worden ist, in einer Weise verwenden will, die der Bedingung nicht entspricht, hat dies vorher der Finanzbehörde anzuzeigen.

**VIERTER TEIL****Allgemeine Verfahrensvorschriften****ERSTER ABSCHNITT****Verfahrensgrundsätze****1. UNTERABSCHNITT****Beteiligung am Verfahren****§ 99****Beteiligte**

Beteiligte am Besteuerungsverfahren sind die Personen, Vereinigungen oder Vermögensmassen, auf die sich das jeweilige Verfahren bezieht, insbesondere die Steuerpflichtigen.

**§ 100****Handlungsfähigkeit**

(1) Fähig zur Vornahme von Verfahrenshandlungen sind:

1. die nach dem bürgerlichen Recht Geschäftsfähigen,
2. die nach dem bürgerlichen Recht in der Geschäftsfähigkeit Beschränkten, soweit sie für den Gegenstand des Verfahrens durch Vorschriften des bürgerlichen Rechts als geschäftsfähig anerkannt sind,
3. juristische Personen und Vereinigungen durch ihre gesetzlichen Vertreter oder durch besonders Beauftragte,
4. Behörden durch ihre Leiter, deren Vertreter oder Beauftragte.

(2) Die §§ 53 und 55 der Zivilprozeßordnung gelten sinngemäß.

**§ 101****Bevollmächtigte und Beistände**

(1) Ein Beteiligter kann sich durch einen Bevollmächtigten vertreten lassen. Die Vollmacht ermächtigt zu allen das Verwaltungsverfahren betreffenden Verfahrenshandlungen, sofern sich aus ihrem Inhalt nicht etwas anderes ergibt. Der Bevollmächtigte hat auf Verlangen seine Vollmacht nachzuweisen. Ein Widerruf der Vollmacht wird der Behörde gegenüber erst wirksam, wenn er ihr zugeht. Die Finanzbehörde kann sich auch an den Beteiligten selbst wenden, insbesondere insoweit, als er zur Mitwirkung, namentlich zur Auskunftserteilung verpflichtet ist.

(2) Ein Beteiligter kann zu Verhandlungen und Besprechungen mit einem Beistand erscheinen. Das

von dem Beistand Vorgetragene gilt als von dem Beteiligten vorgebracht, soweit dieser nicht sofort widerspricht.

(3) Bevollmächtigte und Beistände sind zurückzuweisen, wenn sie geschäftsmäßig Hilfe in Steuer-sachen leisten, ohne dazu befugt zu sein; dies gilt nicht für Notare und Patentanwälte.

(4) Bevollmächtigte und Beistände können vom schriftlichen Vortrag zurückgewiesen werden, wenn sie hierzu ungeeignet sind; vom mündlichen Vortrag können sie zurückgewiesen werden, wenn sie zum sachgemäßen Vortrag nicht fähig sind. Nicht zurückgewiesen werden können:

1. Rechtsanwälte und Notare,
2. Rechtslehrer an deutschen Hochschulen,
3. Steuerberater und Steuerbevollmächtigte,
4. Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer,
5. Patentanwälte.

(5) Die Zurückweisung nach den Absätzen 3 und 4 ist auch dem Beteiligten, dessen Bevollmächtigter oder Beistand zurückgewiesen wird, mitzuteilen. Verfahrenshandlungen des zurückgewiesenen Bevollmächtigten oder Beistandes, die dieser nach der Zurückweisung vornimmt, sind unwirksam.

(6) Für die Bestellung eines Vertreters von Amts wegen gilt § 14 des Verwaltungsverfahrensgesetzes \*).

**2. UNTERABSCHNITT****Besteuerungsgrundsätze, Beweismittel****— Allgemeines —****§ 102****Besteuerungsgrundsätze**

Die Finanzbehörden haben darauf zu achten, daß die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festgesetzt und erhoben werden. Insbesondere haben die Finanzbehörden sicherzustellen, daß Steuern nicht verkürzt, zu Unrecht erhoben oder Steuererstattungen und Steuervergütungen nicht zu Unrecht gewährt oder versagt werden. Soweit nichts anderes bestimmt ist, werden sie tätig, wenn sie hierzu Anlaß haben.

**§ 102 a****Beginn des Verfahrens**

Die Finanzbehörde entscheidet nach pflichtgemäßem Ermessen, ob und wann sie ein Verwaltungsverfahren durchführt. Dies gilt nicht, wenn die Finanzbehörde auf Grund von Rechtsvorschriften

\*) vgl. Drucksache VI/1173

1. von Amts wegen oder auf Antrag tätig werden muß,
2. nur auf Antrag tätig werden darf und ein Antrag nicht vorliegt.

## § 103

**Untersuchungsgrundsatz**

Die Finanzbehörden ermitteln den Sachverhalt von Amts wegen. An das Vorbringen und an die Beweisangebote der Beteiligten sind sie nicht gebunden. Sie haben auch die für die Beteiligten günstigen Umstände zu berücksichtigen und sollen die Stellung von Anträgen anregen, die offensichtlich nur versehentlich oder aus Unkenntnis nicht gestellt worden sind. Der Umfang dieser Pflichten richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles.

## § 104

**Mitwirkungspflichten der Beteiligten**

(1) Die Beteiligten sind zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhaltes verpflichtet. Sie kommen der Mitwirkungspflicht insbesondere dadurch nach, daß sie die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen und die ihnen bekannten Beweismittel angeben. Der Umfang dieser Pflichten richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles.

(2) Ist ein Sachverhalt zu ermitteln und steuerrechtlich zu beurteilen, der sich auf Vorgänge außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes bezieht, so haben die Beteiligten diesen Sachverhalt aufzuklären und die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen. Sie haben dabei alle für sie bestehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten aususchöpfen. Ein Beteiligter kann sich nicht darauf berufen, daß er Sachverhalte nicht aufklären oder Beweismittel nicht beschaffen kann, wenn er sich nach Lage des Falles bei der Gestaltung seiner Verhältnisse die Möglichkeit dazu hätte beschaffen oder einräumen lassen können.

## § 105

**Anhörung Beteiligter**

(1) Bevor ein Verwaltungsakt erlassen wird, der in Rechte eines Beteiligten eingreift, soll dem Beteiligten Gelegenheit gegeben werden, sich zu den für die Entscheidung erheblichen Tatsachen zu äußern.

(2) Von der Anhörung kann abgesehen werden, wenn sie nach den Umständen des Einzelfalles nicht geboten ist. Dies ist insbesondere der Fall, wenn

1. eine sofortige Entscheidung wegen Gefahr im Verzug oder im öffentlichen Interesse notwendig erscheint,
2. durch die Anhörung die Einhaltung einer für die Entscheidung maßgeblichen Frist in Frage gestellt würde,

3. die Finanzbehörde eine Allgemeinverfügung oder gleichartige Verwaltungsakte in großer Zahl erlassen will.

(3) Eine Anhörung unterbleibt, wenn ihr ein zwingendes öffentliches Interesse entgegensteht.

## § 106

**Beweismittel**

Die Finanzbehörde bedient sich der Beweismittel, die sie zur Ermittlung des Sachverhaltes für erforderlich hält. Sie kann insbesondere

1. schriftliche oder mündliche Auskünfte von den Beteiligten und anderen Personen einholen,
2. Sachverständige zuziehen,
3. Urkunden und Akten beiziehen,
4. den Augenschein einnehmen.

— Beweis durch Auskünfte und Sachverständigengutachten —

## § 107

**Auskunftspflicht der Beteiligten und anderer Personen**

(1) Die Beteiligten und andere Personen haben der Finanzbehörde die zur Feststellung eines für die Besteuerung erheblichen Sachverhaltes erforderlichen Auskünfte zu erteilen. Dies gilt auch für nicht rechtsfähige Vereinigungen, Vermögensmassen, Behörden und Betriebe gewerblicher Art der Körperschaften des öffentlichen Rechts. Andere Personen als die Beteiligten sollen erst dann zur Auskunft angehalten werden, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch die Beteiligten nicht zum Ziele führt oder keinen Erfolg verspricht.

(2) In dem Auskunftersuchen ist anzugeben, worüber Auskünfte erteilt werden sollen und ob die Auskunft für die Besteuerung des Auskunftspflichtigen oder für die Besteuerung anderer Personen angefordert wird. Auskunftersuchen haben auf Verlangen des Auskunftspflichtigen schriftlich zu ergehen.

(3) Die Auskünfte sind wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu erteilen. Auskunftspflichtige, die nicht aus dem Gedächtnis Auskunft geben können, haben Schriftstücke, Geschäftsbücher und sonstige Unterlagen, die ihnen zur Verfügung stehen, einzusehen und, soweit nötig, Aufzeichnungen daraus zu entnehmen.

(4) Der Auskunftspflichtige kann die Auskünfte schriftlich, mündlich oder fernmündlich erteilen. Die Finanzbehörde kann verlangen, daß der Auskunftspflichtige schriftlich Auskunft erteilt, wenn dies sachdienlich ist.

(5) Die Finanzbehörde kann anordnen, daß der Auskunftspflichtige eine mündliche Auskunft an

Amtsstelle erteilt. Hierzu ist sie insbesondere dann befugt, wenn trotz Aufforderung eine schriftliche Auskunft nicht erteilt worden ist oder eine schriftliche Auskunft nicht zu einer Klärung des Sachverhaltes geführt hat. Absatz 2 Satz 1 gilt entsprechend.

(6) Auf Antrag des Auskunftspflichtigen ist über die mündliche Auskunft an Amtsstelle eine Niederschrift aufzunehmen. Die Niederschrift soll den Namen der anwesenden Personen, den Ort, den Tag und den wesentlichen Inhalt der Auskunft enthalten. Sie soll von dem Amtsträger, dem die mündliche Auskunft erteilt wird, und dem Auskunftspflichtigen unterschrieben werden. Den Beteiligten ist eine Abschrift der Niederschrift zu überlassen.

### § 108

#### Eidliche Vernehmung

(1) Hält die Finanzbehörde mit Rücksicht auf die Bedeutung der Auskunft oder zur Herbeiführung einer wahrheitsgemäßen Auskunft die Beeidigung einer anderen Person als eines Beteiligten für geboten, so kann sie das für den Wohnsitz oder den Aufenthaltsort der zu beeidigenden Person zuständige Finanzgericht um die eidliche Vernehmung ersuchen. Befindet sich der Wohnsitz oder der Aufenthaltsort der zu beeidigenden Person nicht am Sitz eines Finanzgerichts oder eines besonders errichteten Senates, so kann auch das zuständige Amtsgericht um die eidliche Vernehmung ersucht werden.

(2) In dem Ersuchen hat die Finanzbehörde den Gegenstand der Vernehmung sowie die Namen und Anschriften der Beteiligten anzugeben. Das Gericht hat die Beteiligten und die ersuchende Finanzbehörde von den Terminen zu benachrichtigen. Die Beteiligten und die ersuchende Finanzbehörde sind berechtigt, während der Vernehmung Fragen zu stellen.

(3) Das Gericht entscheidet über die Rechtmäßigkeit der Verweigerung des Zeugnisses oder der Eidesleistung.

### § 109

#### Versicherung an Eides Statt

(1) Die Finanzbehörde kann den Beteiligten aufordern, daß er die Richtigkeit von Tatsachen, die er behauptet, an Eides Statt versichert. Eine Versicherung an Eides Statt soll nur gefordert werden, wenn andere Mittel zur Erforschung der Wahrheit nicht vorhanden sind, zu keinem Ergebnis geführt haben oder einen unverhältnismäßigen Aufwand erfordern. Von eidesunfähigen Personen im Sinne des § 393 der Zivilprozeßordnung darf eine eidesstattliche Versicherung nicht verlangt werden.

(2) Die Versicherung an Eides Statt wird von der Finanzbehörde zur Niederschrift aufgenommen. Zur Aufnahme sind der Behördenleiter, sein ständiger Vertreter sowie Angehörige des öffentlichen Dienstes befugt, welche die Befähigung zum Richteramt

haben oder die Voraussetzungen des § 110 Satz 1 des Deutschen Richtergesetzes erfüllen. Andere Angehörige des öffentlichen Dienstes kann der Behördenleiter oder sein ständiger Vertreter hierzu allgemein oder im Einzelfall schriftlich ermächtigen.

(3) Die Angaben, deren Richtigkeit versichert werden soll, sind schriftlich festzustellen und dem Beteiligten mindestens eine Woche vor Aufnahme der Versicherung mitzuteilen. Die Versicherung besteht darin, daß der Beteiligte unter Wiederholung der behaupteten Tatsachen erklärt: „Ich versichere an Eides Statt, daß ich nach bestem Wissen die reine Wahrheit gesagt habe“. Hierüber ist eine Niederschrift aufzunehmen. Bevollmächtigte und Beistände des Beteiligten sind berechtigt, an der Aufnahme der Versicherung an Eides Statt teilzunehmen.

(4) Vor der Aufnahme der Versicherung an Eides Statt ist der Beteiligte über die Bedeutung der eidesstattlichen Versicherung und die strafrechtlichen Folgen einer unrichtigen eidesstattlichen Versicherung zu belehren. Die Belehrung ist in der Niederschrift zu vermerken.

(5) Die Niederschrift hat ferner die Namen der anwesenden Personen sowie den Ort und den Tag der Niederschrift zu enthalten. Die Niederschrift ist dem Beteiligten, der die eidesstattliche Versicherung abgibt, zur Genehmigung vorzulesen oder zur eigenen Durchsicht vorzulegen. Die erteilte Genehmigung ist zu vermerken und von dem Beteiligten zu unterschreiben. Die Niederschrift ist sodann von dem Amtsträger, der die Versicherung an Eides Statt aufgenommen hat, sowie von dem Schriftführer zu unterschreiben.

(6) Die Versicherung an Eides Statt kann nicht nach § 311 erzwungen werden.

### § 110

#### Hinzuziehung von Sachverständigen

(1) Die Finanzbehörde bestimmt, ob ein Sachverständiger zuzuziehen ist. Soweit nicht Gefahr im Verzug vorliegt, hat sie die Person, die sie zum Sachverständigen ernennen will, den Beteiligten vorher bekanntzugeben.

(2) Die Beteiligten können einen Sachverständigen wegen Besorgnis der Befangenheit ablehnen, wenn ein Grund vorliegt, der geeignet ist, Zweifel an seiner Unparteilichkeit zu rechtfertigen oder wenn von seiner Tätigkeit die Verletzung eines Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisses oder Schaden für die geschäftliche Tätigkeit eines Beteiligten zu befürchten ist. Die Ablehnung ist der Finanzbehörde gegenüber unverzüglich nach Bekanntgabe der Person des Sachverständigen, jedoch spätestens innerhalb von zwei Wochen unter Glaubhaftmachung der Ablehnungsgründe geltend zu machen. Nach diesem Zeitpunkt ist die Ablehnung nur zulässig, wenn glaubhaft gemacht wird, daß der Ablehnungsgrund vorher nicht geltend gemacht werden konnte. Über die Ablehnung entscheidet die Finanzbehörde, die den Sachverständigen ernannt hat oder ernennen

nen will. Das Ablehnungsgesuch hat keine auf-schiebende Wirkung.

(3) Der zum Sachverständigen Ernannte hat der Ernennung Folge zu leisten, wenn er zur Erstattung von Gutachten der erforderlichen Art öffentlich bestellt ist oder wenn er die Wissenschaft, die Kunst oder das Gewerbe, deren Kenntnis Voraussetzung der Begutachtung ist, öffentlich zum Erwerb ausübt oder wenn er zur Ausübung derselben öffentlich bestellt oder ermächtigt ist. Zur Erstattung des Gutachtens ist auch derjenige verpflichtet, der sich hierzu der Finanzbehörde gegenüber bereit erklärt hat.

(4) Der Sachverständige kann die Erstattung des Gutachtens unter Angabe der Gründe wegen Befangenheit ablehnen.

(5) Angehörige des öffentlichen Dienstes sind als Sachverständige nur dann zuzuziehen, wenn sie die nach dem Dienstrecht erforderliche Genehmigung erhalten.

(6) Die Sachverständigen sind auf die Vorschriften über die Wahrung des Steuergeheimnisses hinzuweisen.

(7) Das Gutachten ist regelmäßig schriftlich zu erstatten. Die mündliche Erstattung des Gutachtens kann zugelassen werden. Die Beeidigung des Gutachtens darf nur gefordert werden, wenn die Finanzbehörde dies mit Rücksicht auf die Bedeutung des Gutachtens für geboten hält. Ist der Sachverständige für die Erstattung von Gutachten der betreffenden Art im allgemeinen beeidigt, so genügt die Berufung auf den geleisteten Eid; sie kann auch in einem schriftlichen Gutachten erklärt werden. Anderenfalls gilt für die Beeidigung § 108 sinngemäß.

— Beweis durch Urkunden und Augenschein —

#### § 111

##### Vorlage von Urkunden

(1) Die Finanzbehörde kann von den Beteiligten und anderen Personen die Vorlage von Aufzeichnungen, Büchern, Geschäftspapieren und anderen Urkunden zur Einsicht und Prüfung verlangen. Dabei ist anzugeben, ob die Urkunden für die Besteuerung des zur Vorlage Aufgeforderten oder für die Besteuerung anderer Personen benötigt werden. § 107 Abs. 1 Satz 2 gilt entsprechend.

(2) Die Vorlage von Aufzeichnungen, Büchern und Geschäftspapieren soll in der Regel erst dann verlangt werden, wenn der Vorlagepflichtige eine Auskunft nicht erteilt hat, wenn die Auskunft unzureichend ist oder Bedenken gegen ihre Richtigkeit bestehen. Diese Einschränkungen gelten nicht gegenüber dem Beteiligten, soweit dieser eine steuerliche Vergünstigung geltend macht, oder wenn die Finanzbehörde eine Außenprüfung nicht durchführen will oder wegen der erheblichen steuerlichen Auswirkungen eine baldige Klärung für geboten hält.

(3) Die Finanzbehörde kann die Vorlage der in Absatz 1 genannten Urkunden an Amtsstelle verlangen, oder sie bei dem Vorlagepflichtigen einsehen, wenn dieser einverstanden ist, oder die Urkunden für eine Vorlage an Amtsstelle ungeeignet sind.

(4) Ist eine von einem Beteiligten vorzulegende Urkunde in fremder Sprache abgefaßt, so kann die Beifügung einer beglaubigten Übersetzung verlangt werden.

#### § 112

##### Einnahme des Augenscheins

(1) Führt die Finanzbehörde einen Augenschein durch, so ist ihr Ergebnis aktenkundig zu machen.

(2) Bei der Einnahme des Augenscheins können Sachverständige zugezogen werden.

#### § 113

##### Betreten von Grundstücken und Räumen

(1) Die von der Finanzbehörde mit der Einnahme des Augenscheins betrauten Amtsträger und die nach §§ 110 und 112 zugezogenen Sachverständigen sind berechtigt, Grundstücke, Räume, Schiffe, umschlossene Betriebsvorrichtungen und ähnliche Einrichtungen während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten zu betreten, soweit dies erforderlich ist, um im Besteuerungsinteresse Feststellungen zu treffen. Die von der Einnahme des Augenscheins betroffenen Personen sollen angemessene Zeit vorher benachrichtigt werden.

(2) Maßnahmen nach Absatz 1 dürfen nicht zu dem Zweck angeordnet werden, nach unbekanntem Gegenständen zu forschen.

#### § 114

##### Vorlage von Wertsachen

(1) Der Beteiligte und andere Personen haben der Finanzbehörde auf Verlangen Wertsachen (Geld, Wertpapiere, Kostbarkeiten) vorzulegen, soweit dies erforderlich ist, um im Besteuerungsinteresse Feststellungen über ihre Beschaffenheit und ihren Wert zu treffen. § 112 Abs. 2 ist anzuwenden.

(2) Die Vorlage von Wertsachen darf nicht angeordnet werden, um nach unbekanntem Gegenständen zu forschen.

— Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrecht —

#### § 115

##### Auskunfts- und Eidesverweigerungsrecht der Angehörigen

(1) Die Angehörigen (§ 14) eines Beteiligten können die Auskunft verweigern, soweit sie nicht selbst als Beteiligte über ihre eigenen steuerlichen

Verhältnisse auskunftspflichtig sind oder die Auskunftspflicht für einen Beteiligten zu erfüllen haben. Die Angehörigen sind über das Auskunftsverweigerungsrecht zu belehren. Die Belehrung ist aktenkundig zu machen.

(2) Die in Absatz 1 genannten Personen haben ferner das Recht, die Beeidigung ihrer Auskunft zu verweigern. Absatz 1 Sätze 2 und 3 gelten entsprechend.

#### § 116

##### **Auskunftsverweigerungsrecht zum Schutz bestimmter Berufsgeheimnisse**

(1) Die Auskunft können ferner verweigern:

1. Geistliche über das, was ihnen in ihrer Eigenschaft als Seelsorger anvertraut worden oder bekanntgeworden ist,
2. Mitglieder des Bundestages, eines Landtages oder einer zweiten Kammer über Personen, die ihnen in ihrer Eigenschaft als Mitglieder dieser Organe oder denen sie in dieser Eigenschaft Tatsachen anvertraut haben, sowie über diese Tatsachen selbst,
3. a) Verteidiger,  
b) Rechtsanwälte, Patentanwälte, Notare, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Steuerbevollmächtigte, vereidigte Buchprüfer,  
c) Ärzte, Zahnärzte, Apotheker und Hebammen über das, was ihnen in dieser Eigenschaft anvertraut worden oder bekanntgeworden ist.

(2) Den im Absatz 1 genannten Personen stehen ihre Gehilfen und die Personen gleich, die zur Vorbereitung auf den Beruf an der berufsmäßigen Tätigkeit teilnehmen. Über die Ausübung des Rechts dieser Hilfspersonen, die Auskunft zu verweigern, entscheiden die im Absatz 1 genannten Personen, es sei denn, daß diese Entscheidung in absehbarer Zeit nicht herbeigeführt werden kann.

(3) Die in Absatz 1 Nr. 3 genannten Personen dürfen die Auskunft nicht verweigern, wenn sie von der Verpflichtung zur Verschwiegenheit entbunden sind. Die Entbindung von der Verpflichtung zur Verschwiegenheit gilt auch für die Hilfspersonen.

(4) Die gesetzlichen Anzeigepflichten der Notare bleiben unberührt. Soweit die Anzeigepflichten bestehen, sind die Notare auch zur Vorlage von Urkunden und zur Erteilung weiterer Auskünfte verpflichtet.

#### § 117

##### **Auskunftsverweigerungsrecht bei Gefahr der Verfolgung wegen einer Straftat oder einer Ordnungswidrigkeit**

Personen, die nicht Beteiligte und nicht für einen Beteiligten auskunftspflichtig sind, können die Auskunft auf solche Fragen verweigern, deren Beantwortung sie selbst oder einen ihrer Angehörigen (§ 14) der Gefahr strafgerichtlicher Verfolgung oder

eines Verfahrens nach dem Gesetz über Ordnungswidrigkeiten aussetzen würde. Über das Recht, die Auskunft zu verweigern, sind sie zu belehren. Die Belehrung ist aktenkundig zu machen.

#### § 118

##### **Verweigerung der Erstattung eines Gutachtens und der Vorlage von Urkunden**

(1) Soweit die Auskunft verweigert werden darf, kann auch die Erstattung eines Gutachtens und die Vorlage von Urkunden oder Wertsachen verweigert werden. § 116 Abs. 4 Satz 2 bleibt unberührt.

(2) Nicht verweigert werden kann die Vorlage von Urkunden und Wertsachen, die für den Beteiligten aufbewahrt werden, soweit der Beteiligte bei eigenem Gewahrsam zur Vorlage verpflichtet wäre. Für den Beteiligten aufbewahrt werden auch die für ihn geführten Geschäftsbücher und sonstigen Aufzeichnungen.

#### § 119

##### **Verhältnis der Auskunftspflicht zur Schweigepflicht öffentlicher Stellen**

(1) Die Verpflichtung der Behörden oder sonstiger öffentlicher Stellen einschließlich der Deutschen Bundesbank, der Staatsbanken, der Schuldenverwaltungen, der Postscheckämter und der Postsparkassenämter sowie der Organe und Bediensteten dieser Stellen zur Verschwiegenheit gilt nicht für ihre Auskunftspflicht gegenüber den Finanzbehörden.

(2) Absatz 1 gilt nicht, soweit die Behörden und die mit postdienstlichen Verrichtungen betrauten Personen gesetzlich verpflichtet sind, das Brief-, Post- und Fernmeldegeheimnis zu wahren.

#### § 120

##### **Auskunftsbeschränkung bei Beeinträchtigung des staatlichen Wohls**

Eine Auskunft darf nicht gefordert werden, wenn die zuständige oberste Bundes- oder Landesbehörde erklärt, daß die Auskunft dem Wohle des Bundes oder eines Landes erhebliche Nachteile bereiten würde.

— Entschädigung der Auskunftspflichtigen und der Sachverständigen —

#### § 121

Auskunftspflichtige und Sachverständige, die die Finanzbehörde zu Beweis Zwecken herangezogen hat, werden auf Antrag in entsprechender Anwendung des Gesetzes über die Entschädigung von Zeugen und Sachverständigen entschädigt. Dies gilt nicht für die Beteiligten und für die Personen, die für die Beteiligten die Auskunftspflicht zu erfüllen haben.

**3. UNTERABSCHNITT****Rechts- und Amtshilfe**

## § 122

**Pflicht zur Rechts- und Amtshilfe**

(1) Alle Gerichte und Behörden haben die zur Durchführung der Besteuerung dienliche Hilfe zu leisten.

(2) Schuldenverwaltungen, Postscheckämter, Postsparkassenämter, Sparkassen und Banken sowie Betriebe gewerblicher Art der Körperschaften des öffentlichen Rechts fallen nicht unter diese Vorschrift.

(3) Auf dem Gebiet der Zollverwaltung erstreckt sich die Amtshilfepflicht auch auf diejenigen dem öffentlichen Verkehr oder dem öffentlichen Warenumschlag dienenden Unternehmen, die der Bundesminister der Finanzen als Zollhilfsorgane besonders bestellt hat, und auf die Bediensteten dieser Unternehmen.

(4) Die §§ 119 und 120 sind entsprechend anzuwenden.

(5) Ergänzend gelten § 4 Abs. 2, § 5 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 Nr. 1 und 2, Abs. 4, 5, §§ 6 und 7 des Verwaltungsverfahrensgesetzes \*).

## § 123

**Anzeige von Steuerstraftaten**

(1) Gerichte und die Behörden von Bund, Ländern und kommunalen Trägern der öffentlichen Verwaltung haben Tatsachen, die sie dienstlich erfahren und die den Verdacht einer Steuerstraftat begründen, dem Finanzamt mitzuteilen.

(2) Absatz 1 gilt nicht, soweit die Behörden und die mit postdienstlichen Verrichtungen betrauten Personen gesetzlich verpflichtet sind, das Brief-, Post- und Fernmeldegeheimnis zu wahren.

## § 124

**Rechts- und Amtshilfe auf Grund völkerrechtlicher Vereinbarungen**

(1) Für die Durchführung der Rechts- und Amtshilfe in Steuersachen auf Grund völkerrechtlicher Vereinbarungen gelten die Vorschriften sinngemäß, die bei der Unterstützung einer Finanzbehörde im Sinne des § 18 Abs. 2 anzuwenden wäre.

(2) Der Bundesminister der Finanzen wird ermächtigt, zur Förderung der zwischenstaatlichen Zusammenarbeit in Steuersachen völkerrechtliche Vereinbarungen über die gegenseitige Rechts- und Amtshilfe in Steuersachen durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates in Kraft zu setzen, wenn die in diesen Vereinbarungen übernommenen Verpflichtungen auf der Grundlage der Gegenseitig-

keit getroffen werden und sich im Rahmen der nach diesem Gesetz zulässigen innerstaatlichen Rechts- und Amtshilfe halten.

**ZWEITER ABSCHNITT****Verwaltungsakte, Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten**

## § 125

**Bestimmtheit und Form des Verwaltungsaktes**

(1) Ein Verwaltungsakt muß inhaltlich hinreichend bestimmt sein.

(2) Der Verwaltungsakt kann schriftlich, mündlich oder in anderer Weise erlassen werden, soweit nicht eine bestimmte Form vorgeschrieben ist. Ein mündlicher Verwaltungsakt ist schriftlich zu bestätigen, wenn hieran ein berechtigtes Interesse besteht und der Betroffene dies unverzüglich verlangt.

(3) Ein schriftlicher Verwaltungsakt muß die erlassende Behörde erkennen lassen.

## § 126

**Nebenbestimmungen zum Verwaltungsakt**

(1) Nach pflichtgemäßem Ermessen darf ein Verwaltungsakt erlassen werden mit

1. einer Bestimmung, nach der eine Begünstigung oder Belastung zu einem bestimmten Zeitpunkt beginnt, endet oder für einen bestimmten Zeitraum gilt (Befristung),
2. einer Bestimmung, nach der der Eintritt oder der Wegfall einer Begünstigung oder einer Belastung von dem ungewissen Eintritt eines zukünftigen Ereignisses abhängt (Bedingung),
3. einem Vorbehalt des Widerrufs oder verbunden werden mit
4. einer Bestimmung, durch die dem Begünstigten ein Tun, Dulden oder Unterlassen vorgeschrieben wird (Auflage),
5. einem Vorbehalt der nachträglichen Aufnahme, Änderung oder Ergänzung einer Auflage.

(2) Ein Verwaltungsakt, auf dessen Erlaß ein Anspruch besteht, darf mit einer Nebenbestimmung nur versehen werden, wenn sie durch Rechtsvorschrift zugelassen ist oder wenn sie sicherstellen soll, daß die gesetzlichen Voraussetzungen des Verwaltungsaktes erfüllt werden.

(3) Eine Nebenbestimmung darf dem Zweck des Verwaltungsaktes nicht zuwiderlaufen.

## § 127

**Begründung des Verwaltungsaktes**

(1) Ein schriftlicher oder schriftlich bestätigter Verwaltungsakt ist schriftlich zu begründen. Die

\*) vgl. Drucksache VI/1173

Begründung von Ermessensentscheidungen soll erkennen lassen, daß die Finanzbehörde ihr Ermessen ausgeübt hat.

(2) Einer Begründung bedarf es nicht,

1. wenn die Finanzbehörde einem Antrag in vollem Umfang entspricht und der Verwaltungsakt nicht in Rechte eines anderen eingreift,
2. soweit demjenigen, für den der Verwaltungsakt bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird, die Auffassung der Finanzbehörde über die Sach- und Rechtslage bereits bekannt oder auch ohne schriftliche Begründung für ihn ohne weiteres erkennbar ist,
3. wenn die Finanzbehörde gleichartige Verwaltungsakte in großer Zahl erläßt und die Begründung nach den Umständen des Einzelfalles nicht geboten ist,
4. wenn sich dies aus einer Rechtsvorschrift ergibt,
5. wenn eine Allgemeinverfügung öffentlich bekanntgegeben wird.

#### § 128

##### **Bekanntgabe des Verwaltungsaktes**

(1) Ein Verwaltungsakt ist demjenigen Beteiligten bekanntzugeben, für den er seinem Inhalt nach bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird. § 37 Abs. 2 Satz 2 und 3 ist entsprechend anzuwenden.

(2) Ein schriftlicher Verwaltungsakt wird zugestellt, wenn dies gesetzlich vorgeschrieben ist oder behördlich angeordnet wird. Die Zustellung richtet sich nach den Vorschriften des Verwaltungszustellungsgesetzes.

(3) Ein schriftlicher Verwaltungsakt, der durch die Post im Geltungsbereich dieses Gesetzes übermittelt wird, gilt mit dem dritten Tag nach der Aufgabe zur Post als bekanntgegeben, außer wenn er nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist; im Zweifel hat die Behörde den Zugang des Verwaltungsaktes und den Zeitpunkt des Zugangs nachzuweisen.

#### § 129

##### **Bestellung eines Empfangsbevollmächtigten**

Steuerpflichtige ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz oder Geschäftsleitung im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben der Finanzbehörde auf Verlangen einen Vertreter im Geltungsbereich dieses Gesetzes zu bestellen, der bevollmächtigt ist, Schriftstücke in Empfang zu nehmen. Unterlassen sie dies, so gilt ein an sie gerichtetes Schriftstück am siebenten Tage nach der Aufgabe zur Post als zugegangen, es sei denn, daß feststeht, daß das Schriftstück den Empfänger nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt erreicht hat.

#### § 130

##### **Wirksamkeit des Verwaltungsaktes**

Ein Verwaltungsakt wird gegenüber demjenigen, für den er seinem Inhalt nach bestimmt ist oder der von ihm betroffen ist, in dem Zeitpunkt wirksam, in dem er ihm bekanntgegeben wird. Der Verwaltungsakt wird mit dem Inhalt wirksam, mit dem er bekanntgegeben wird.

#### § 131

##### **Heilung bestimmter Verfahrens- und Formfehler**

(1) Sind beim Erlaß eines Verwaltungsaktes Verfahrens- oder Formvorschriften verletzt worden, so ist dies unbeachtlich, wenn

1. der für den Verwaltungsakt erforderliche Antrag nachträglich gestellt wird,
2. die erforderliche Begründung nachträglich gegeben wird,
3. die erforderliche Anhörung eines Beteiligten nachgeholt wird,
4. der Verwaltungsakt nachträglich inhaltlich hinreichend bestimmt wird,
5. der Beschluß eines Ausschusses, dessen Mitwirkung für den Erlaß eines Verwaltungsaktes erforderlich ist, nachträglich gefaßt wird,
6. die erforderliche Mitwirkung einer anderen Behörde nachgeholt wird.

(2) Handlungen des Absatzes 1 Nr. 3 bis 5 dürfen nur bis zum Abschluß eines außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens oder, falls ein außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren nicht stattfindet, bis zur Erhebung der finanzgerichtlichen Klage nachgeholt werden.

#### § 132

##### **Folgen von Verfahrens- und Formfehlern**

Ein Verwaltungsakt kann nicht allein deshalb aufgehoben werden, weil er unter Verletzung von Verfahrens- oder Formvorschriften oder von Regelungen über die örtliche Zuständigkeit zustande gekommen ist, wenn keine andere Entscheidung in der Sache hätte getroffen werden können oder wenn anzunehmen ist, daß die Verletzung die Entscheidung in der Sache nicht beeinflußt hat. Dies gilt nicht für nichtige Verwaltungsakte. § 134 Abs. 3 Nr. 1 bleibt unberührt.

#### § 133

##### **Offenbare Unrichtigkeiten beim Erlaß eines Verwaltungsaktes**

Die Finanzbehörde kann Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlaß eines Verwaltungsaktes unterlaufen sind, jederzeit berichtigen. Sie ist berechtigt, die Vorlage des Schriftstücks zu verlangen, das berichtigt werden soll.

## § 134

**Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten**

(1) Ein rechtswidriger Verwaltungsakt kann, auch nachdem er unanfechtbar geworden ist, mit Wirkung für die Zukunft oder für die Vergangenheit aufgehoben oder geändert (ganz oder teilweise zurückgenommen) werden, außer wenn er nach § 132 nicht aufgehoben werden darf.

(2) Ein rechtmäßiger Verwaltungsakt kann, auch nachdem er unanfechtbar geworden ist, mit Wirkung für die Zukunft aufgehoben oder geändert (ganz oder teilweise widerrufen) werden, falls nicht ein Verwaltungsakt gleichen Inhalts erneut erlassen werden müßte oder aus anderen Gründen die Aufhebung unzulässig ist. Wenn die Finanzbehörde keinen späteren Zeitpunkt bestimmt, tritt die Wirkung der Aufhebung oder der Änderung mit dem Wirksamwerden des aufhebenden oder ändernden Verwaltungsaktes ein.

(3) Ein Verwaltungsakt, der ein Recht oder einen rechtlich erheblichen Vorteil begründet oder bestätigt hat, kann nur dann nach den Absätzen 1 oder 2 aufgehoben oder geändert werden, wenn

1. der Verwaltungsakt von einer sachlich unzuständigen Behörde erlassen worden ist,
2. der Verwaltungsakt durch unlautere Mittel, wie arglistige Täuschung, Drohung oder Bestechung, erwirkt worden ist,
3. der Begünstigte den Verwaltungsakt durch Angaben erwirkt hat, die in wesentlicher Beziehung unrichtig oder unvollständig waren,
4. der Begünstigte die Rechtswidrigkeit des Verwaltungsaktes kannte oder infolge von grober Fahrlässigkeit nicht kannte,
5. der Begünstigte Auflagen, die dem Verwaltungsakt beigelegt worden sind, nicht erfüllt,
6. der Widerruf gesetzlich zugelassen oder im Verwaltungsakt vorbehalten ist,
7. nachträglich Tatsachen eintreten, die die Finanzbehörden berechtigt haben würden, den Verwaltungsakt nicht zu erlassen, es sei denn, daß der Verwaltungsakt sich bereits vorher erledigt hat,
8. einem gegen den Verwaltungsakt eingelegten Rechtsbehelf ganz oder teilweise abgeholfen werden soll,
9. der Begünstigte zustimmt.

(4) Verwaltungsakte, die Zwangsgelder oder Verspätungszuschläge festsetzen, dürfen nur zugunsten des Betroffenen aufgehoben oder geändert werden.

## § 135

**Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten während eines Rechtsbehelfsverfahrens**

Die Vorschriften über die Aufhebung oder Änderung eines Verwaltungsaktes gelten auch während eines außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens und während eines finanzgerichtlichen Verfahrens.

**FUNFTER TEIL****Besondere Verfahrensvorschriften****ERSTER ABSCHNITT****Steuerfestsetzungsverfahren****1. UNTERABSCHNITT****Steuerfestsetzung**

## § 136

**Steuerfestsetzung**

(1) Die Steuern werden, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, von der Finanzbehörde durch Steuerbescheid festgesetzt. Steuerbescheid ist der nach § 128 Abs. 1 bekanntgegebene Verwaltungsakt. Dies gilt auch für die volle oder teilweise Freistellung von einer Steuer und für die Ablehnung eines Antrages auf Steuerfestsetzung.

(2) Schulden mehrere Steuerpflichtige eine Steuer als Gesamtschuldner, so können gegen sie zusammengefaßte Steuerbescheide ergehen. Das gilt auch dann, wenn die Steuer nach dem zwischen ihnen bestehenden Rechtsverhältnis nicht von allen Gesamtschuldnern zu tragen ist.

(3) Die für die Steuerfestsetzung geltenden Vorschriften sind auf die Festsetzung einer Steuervergütung sinngemäß anzuwenden.

## § 137

**Absehen von Steuerfestsetzung, Abrundung**

(1) Der Bundesminister der Finanzen kann zur Vereinfachung der Verwaltung durch Rechtsverordnung bestimmen, daß

1. Steuern und steuerliche Nebenleistungen nicht festgesetzt werden, wenn der Betrag, der festzusetzen ist, einen durch diese Rechtsverordnung zu bestimmenden Betrag voraussichtlich nicht übersteigt; der zu bestimmende Betrag darf 20 Deutsche Mark nicht überschreiten,
2. Steuern und steuerliche Nebenleistungen abgerundet werden, es ist mindestens auf zehn Deutsche Pfennige abzurunden, der Abrundungsbetrag darf 5 Deutsche Mark nicht überschreiten.

Die Rechtsverordnungen bedürfen nicht der Zustimmung des Bundesrates, soweit sie Zölle und Verbrauchsteuern mit Ausnahme der Biersteuer betreffen.

(2) Die Festsetzung von Steuern und steuerlichen Nebenleistungen kann unterbleiben, wenn feststeht, daß die Einziehung keinen Erfolg haben wird oder wenn die Kosten der Einziehung einschließlich der Festsetzung außer Verhältnis zu dem Betrag stehen.

## § 138

**Form und Inhalt der Steuerbescheide**

(1) Steuerbescheide sind schriftlich zu erteilen, soweit nichts anderes bestimmt ist. Schriftliche Steuerbescheide müssen die festgesetzte Steuer nach Art und Betrag bezeichnen und angeben, wer die Steuer schuldet. Ihnen ist außerdem eine Belehrung darüber beizufügen, welcher Rechtsbehelf zulässig ist und binnen welcher Frist und bei welcher Behörde er einzulegen ist.

(2) Die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bildet einen mit Rechtsbehelfen nicht selbständig anfechtbaren Teil des Steuerbescheides, soweit die Besteuerungsgrundlagen nicht gesondert festgestellt werden.

## § 139

**Beweiskraft der Buchführung**

Die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen, die den Vorschriften der §§ 85 bis 93 entsprechen, sind der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalles kein Anlaß ist, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden.

## § 140

**Nachweis der Treuhänderschaft**

Wer behauptet, daß er Rechte, die auf seinen Namen lauten, oder Sachen, die er besitzt, nur als Treuhänder, Vertreter eines anderen oder Pfandgläubiger innehat oder besitzt, hat auf Verlangen nachzuweisen, wem die Rechte oder Sachen gehören; anderenfalls sind sie ihm regelmäßig zuzurechnen. Das Recht der Finanzbehörde, den Sachverhalt zu ermitteln, bleibt unberührt.

## § 141

**Benennung von Gläubigern und Zahlungsempfängern**

Schulden und andere Lasten, Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind steuerlich regelmäßig nicht zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige dem Verlangen der Finanzbehörde nicht nachkommt, die Gläubiger oder die Empfänger genau zu benennen. Das Recht der Finanzbehörde, den Sachverhalt zu ermitteln, bleibt unberührt.

## § 142

**Fehlmengen bei Bestandsaufnahmen**

Ergeben sich bei einer vorgeschriebenen oder amtlich durchgeführten Bestandsaufnahme Fehlmengen an verbrauchsteuerpflichtigen Waren, so wird vermutet, daß hinsichtlich der Fehlmengen eine Verbrauchsteuerschuld entstanden ist, soweit nicht glaubhaft gemacht wird, daß die Fehlmengen auf Umstände zurückzuführen sind, die eine Steuer-

schuld nicht begründen. Die Steuerschuld gilt im Zweifel im Zeitpunkt der Bestandsaufnahme als entstanden.

## § 143

**Schätzung von Besteuerungsgrundlagen**

(1) Soweit die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert oder seine Mitwirkungspflicht nach § 104 Abs. 2 verletzt. Das gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Buchführung oder die Aufzeichnungen der Besteuerung nicht nach § 139 zugrunde gelegt werden.

## § 144

**Abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen**

(1) Steuern können niedriger festgesetzt werden, und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, können bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, wenn die Festsetzung oder Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. Mit 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. Die Entscheidung über die abweichende Festsetzung kann mit der Steuerfestsetzung verbunden werden.

(2) Die Befugnisse nach Absatz 1 stehen der obersten Finanzbehörde der Körperschaft, die die Steuer verwaltet, oder den von ihr bestimmten Finanzbehörden zu. § 203 Abs. 5 des Lastenausgleichsgesetzes bleibt unberührt.

(3) Für bestimmte Gruppen von gleichgelagerten Fällen können für die entsprechende Anwendung des Absatzes 1 Richtlinien aufgestellt werden.

## § 145

**Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung**

(1) Die Steuern können, solange der Steuerfall nicht abschließend geprüft ist, allgemein oder im Einzelfall unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt werden, ohne daß dies einer Begründung bedarf. Die Festsetzung einer Vorauszahlung ist stets eine Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung.

(2) Solange der Vorbehalt wirksam ist, kann die Steuerfestsetzung jederzeit aufgehoben oder geändert werden. Eine vom Steuerpflichtigen begehrte Aufhebung oder Änderung kann bis zur abschließenden Prüfung des Steuerfalles hinausgeschoben werden.

(3) Der Vorbehalt der Nachprüfung kann jederzeit aufgehoben werden. Die Aufhebung steht einer Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung gleich; § 138 Abs. 1 Satz 1 und 3 gilt sinngemäß. Nach einer Außenprüfung ist der Vorbehalt aufzuheben, wenn sich Änderungen gegenüber der Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung nicht ergeben.

(4) Der Vorbehalt der Nachprüfung entfällt, wenn die Festsetzungsfrist abläuft. § 150 Abs. 2 Satz 2, § 152 Abs. 4 bis 6 sind nicht anzuwenden.

#### § 146

##### **Aussetzung der Steuerfestsetzung, vorläufige Steuerfestsetzung**

Solange ungewiß ist, ob und inwieweit die Voraussetzungen für die Entstehung einer Steuerschuld eingetreten sind, kann die Steuer vorläufig festgesetzt oder die Festsetzung gegen oder ohne Sicherheitsleistung ausgesetzt werden. Eine vorläufige Steuerfestsetzung kann mit einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung verbunden werden. Soweit die Finanzbehörde eine Steuer vorläufig festgesetzt hat, kann sie die Festsetzung jederzeit aufheben oder ändern. Wenn die Ungewißheit beseitigt ist, ist eine vorläufige Steuerfestsetzung aufzuheben, zu ändern oder für endgültig zu erklären; eine ausgesetzte Steuerfestsetzung ist nachzuholen.

#### § 147

##### **Drittwirkung der Steuerfestsetzung**

Ist die Steuerschuld dem Steuerpflichtigen gegenüber unanfechtbar festgestellt, so hat dies neben einem Gesamtrechtsnachfolger auch gegen sich gelten zu lassen, wer in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anzufechten.

#### § 148

##### **Steueranmeldung, Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern**

Wir eine Steuer auf Grund gesetzlicher Verpflichtung angemeldet (§ 95 Abs. 1 Satz 2), so ist eine Festsetzung der Steuer nach § 136 nur erforderlich, wenn die Festsetzung zu einer abweichenden Steuer führt. Satz 1 gilt sinngemäß, wenn die Steuer auf Grund gesetzlicher Verpflichtung durch Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern entrichtet wird.

#### § 149

##### **Wirkung einer Steueranmeldung**

Eine Steueranmeldung steht einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Führt die Steueranmeldung zu einer Herabsetzung der bisher zu entrichtenden Steuer oder zu einer Steuervergütung, so gilt Satz 1 erst, wenn die Finanzbehörde zustimmt. Die Zustimmung bedarf keiner Form.

##### — Festsetzungsverjährung —

#### § 150

##### **Festsetzungsfrist**

(1) Eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung sind nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Die Frist ist gewahrt, wenn vor Ablauf der Festsetzungsfrist

1. der Steuerbescheid den Bereich der für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzbehörde verlassen hat oder
2. bei öffentlicher Zustellung der Steuerbescheid oder eine Benachrichtigung nach § 15 Abs. 2 des Verwaltungszustellungsgesetzes ausgehängt wird.

(2) Die Festsetzungsfrist beträgt:

1. ein Jahr  
für Zölle, Verbrauchsteuern, Zollvergütungen und Verbrauchsteuervergütungen,
2. drei Jahre  
für die nicht in Nummer 1 genannten Steuern und Steuervergütungen.

Die Festsetzungsfrist beträgt 10 Jahre, soweit eine Steuer hinterzogen, und fünf Jahre, soweit sie leichtfertig verkürzt worden ist; dies gilt auch dann, wenn die Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung nicht durch den Steuerschuldner begangen worden ist.

#### § 151

##### **Beginn der Festsetzungsfrist**

(1) Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Steueranspruch oder der Vergütungsanspruch entstanden ist.

(2) Abweichend von Absatz 1 beginnt die Festsetzungsfrist, wenn

1. auf Grund gesetzlicher Vorschrift eine Steuererklärung oder eine Steueranmeldung einzureichen oder eine Anzeige zu erstatten ist, mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung, die Steueranmeldung oder die Anzeige eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem der Steueranspruch entstanden ist, es sei denn, daß die Festsetzungsfrist nach Absatz 1 später beginnt,

2. eine Steuer durch Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern zu zahlen ist, mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem für den Steuerfall Steuerzeichen oder Steuerstemplern verwendet worden sind, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuerzeichen oder Steuerstemplern hätten verwendet werden müssen.

(3) Wird eine Steuer oder eine Steuervergütung nur auf Antrag festgesetzt, so beginnt die Frist für die Aufhebung oder Änderung dieser Festsetzung nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Antrag gestellt wird.

(4) Wird durch Anwendung des Absatzes 2 Nr. 1 auf die Vermögensteuer oder die Grundsteuer der Beginn der Festsetzungsfrist für das erste Kalenderjahr des Hauptveranlagungszeitraumes oder für das erste Kalenderjahr, auf das sich eine gesetzlich vorgeschriebene Anzeige auswirkt, hinausgeschoben, so wird der Beginn der Festsetzungsfrist für die weiteren Kalenderjahre des Hauptveranlagungszeitraumes jeweils um die gleiche Zeit hinausgeschoben.

(5) Für die Erbschaftsteuer beginnt die Festsetzungsfrist nach den Absätzen 1 oder 2

1. bei einem Erwerb von Todes wegen nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Erwerber Kenntnis von dem Erwerb erlangt hat,
2. bei einer Schenkung nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Schenker gestorben ist,
3. bei einer Zweckzuwendung unter Lebenden nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Verpflichtung erfüllt worden ist.

(6) Für die Wechselsteuer beginnt die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Wechsel fällig geworden ist.

#### § 152

##### Ablaufhemmung

(1) Die Festsetzungsfrist läuft nicht ab, solange die Steuerfestsetzung wegen höherer Gewalt innerhalb der letzten sechs Monate des Fristlaufes nicht erfolgen kann.

(2) Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist ein Antrag auf Steuerfestsetzung oder auf Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung gestellt, so läuft die Festsetzungsfrist insoweit nicht ab, bevor über den Antrag unanfechtbar entschieden worden ist. Dem Antrag nach Satz 1 steht die Anfechtung eines vor Ablauf der Festsetzungsfrist erlassenen Steuerbescheides (§ 150 Abs. 1) auch dann gleich, wenn der Rechtsbehelf nach Ablauf der Festsetzungsfrist eingelegt wird. In den Fällen der § 100 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 2, § 101 der Finanzgerichtsordnung ist über den Antrag erst dann unanfechtbar entschieden, wenn ein auf Grund der genannten Vorschriften erlassener Steuerbescheid unanfechtbar geworden ist.

(3) Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen oder wird deren Beginn auf Antrag des Steuerpflichtigen hinausgeschoben, so läuft die Festsetzungsfrist für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt oder im Falle der Hinausschiebung der Außenprüfung erstrecken sollte, nicht ab, bevor die auf Grund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind oder nach Bekanntgabe der Mitteilung nach § 183 Abs. 1 Satz 3 drei Monate verstrichen sind.

(4) In den Fällen des § 150 Abs. 2 Satz 2 endet die Festsetzungsfrist nicht, bevor die Verfolgung des Steuervergehens oder der Steuerordnungswidrigkeit verjährt ist.

(5) Ist die Festsetzung einer Steuer nach § 146 ausgesetzt oder die Steuer vorläufig festgesetzt worden, so endet die Festsetzungsfrist nicht vor dem Ablauf eines Jahres, nachdem die Ungewißheit beseitigt ist und die Finanzbehörde hiervon Kenntnis erhalten hat.

(6) Soweit für die Festsetzung einer Steuer ein Feststellungsbescheid, ein Steuermeßbescheid oder ein anderer Verwaltungsakt (Grundlagenbescheid) bindend ist, endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheides.

(7) Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist eine noch nicht festgesetzte Steuer im Konkursverfahren angemeldet, so läuft die Festsetzungsfrist insoweit nicht vor Ablauf von drei Monaten nach Beendigung des Konkursverfahrens ab.

#### — Bestandskraft von Steuerbescheiden —

#### § 153

##### Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden

(1) Ein Steuerbescheid darf nur aufgehoben oder geändert werden,

1. wenn er Zölle oder Verbrauchsteuern betrifft,
2. wenn er andere Steuern betrifft,
  - a) falls der Steuerpflichtige zustimmt, oder soweit einem Antrag des Steuerpflichtigen der Sache nach entsprochen wird; ist jedoch der Steuerbescheid bereits unanfechtbar geworden, so gilt dies nur zuungunsten des Steuerpflichtigen,
  - b) soweit er von einer sachlich unzuständigen Behörde erlassen worden ist,
  - c) soweit er durch unlautere Mittel, wie arglistige Täuschung, Drohung oder Bestechung erwirkt worden ist,
  - d) soweit dies sonst gesetzlich zugelassen ist; § 134 Abs. 1 bis 3 gilt nicht.

Dies gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid durch Einspruchsentscheidung bestätigt oder geändert worden ist.

(2) Absatz 1 gilt auch für einen Verwaltungsakt, durch den ein Antrag auf Erlaß, Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides ganz oder teilweise abgelehnt wird.

#### § 154

##### **Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel**

(1) Steuerbescheide sind, soweit sie nicht vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen sind, aufzuheben oder zu ändern,

1. soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekanntwerden, die zu einer höheren Steuer führen,
2. soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekanntwerden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, daß die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekanntwerden. Das Verschulden ist unbeachtlich, wenn die Tatsachen oder Beweismittel in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit Tatsachen oder Beweismitteln im Sinne der Nummer 1 stehen.

(2) Abweichend von Absatz 1 können Steuerbescheide, die auf Grund einer Außenprüfung ergangen sind, nur aufgehoben oder geändert werden, wenn eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung vorliegt. Dies gilt auch in den Fällen, in denen eine Mitteilung nach § 183 Abs. 1 Satz 3 ergangen ist.

#### § 155

##### **Widerstreitende Steuerfestsetzungen**

(1) Ist ein bestimmter Sachverhalt in mehreren Steuerbescheiden zuungunsten eines oder mehrerer Steuerpflichtiger berücksichtigt worden, obwohl er nur einmal hätte berücksichtigt werden dürfen, so ist der fehlerhafte Steuerbescheid auf Antrag aufzuheben oder zu ändern. Ist die Festsetzungsfrist für diese Steuerfestsetzung bereits abgelaufen, so kann der Antrag noch bis zum Ablauf eines Jahres gestellt werden, nachdem der letzte der betroffenen Steuerbescheide unanfechtbar geworden ist.

(2) Absatz 1 gilt sinngemäß, wenn ein bestimmter Sachverhalt in unvereinbarer Weise mehrfach zugunsten eines oder mehrerer Steuerpflichtiger berücksichtigt worden ist; ein Antrag ist nicht erforderlich. Der fehlerhafte Steuerbescheid darf jedoch nur dann geändert werden, wenn die Berücksichtigung des Sachverhaltes auf einen Antrag oder eine Erklärung des Steuerpflichtigen zurückzuführen ist.

(3) Ist ein bestimmter Sachverhalt in einem Steuerbescheid erkennbar in der Annahme nicht berücksichtigt worden, daß er in einem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen sei, und stellt sich diese Annahme als unrichtig heraus, so kann die Steuerfestsetzung bei der die Berücksichtigung des Sachverhaltes unterblieben ist, insoweit nachgeholt,

aufgehoben oder geändert werden. Die Nachholung, Aufhebung oder Änderung ist nur zulässig bis zum Ablauf der für die andere Steuerfestsetzung geltenden Festsetzungsfrist.

(4) Ist auf Grund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhaltes ein Steuerbescheid ergangen, der auf Grund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird, so können aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlaß oder Änderung eines Steuerbescheides die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid durch das Gericht aufgehoben oder geändert wird. Der Ablauf der Festsetzungsfrist ist unbeachtlich, wenn die steuerlichen Folgerungen innerhalb eines Jahres nach Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheides gezogen werden. War die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen, als der später aufgehobene oder geänderte Steuerbescheid erlassen wurde, gilt dies nur unter den Voraussetzungen des Absatzes 3 Satz 1.

(5) Gegenüber Dritten gilt Absatz 4, wenn sie an dem Verfahren, das zur Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheides geführt hat, beteiligt waren. Ihre Hinzuziehung oder Beiladung zu diesem Verfahren ist zulässig.

#### § 156

##### **Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden in sonstigen Fällen**

Ein Steuerbescheid ist zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern,

1. soweit ein Grundlagenbescheid (§ 152 Abs. 6), dem Bindungswirkung für diesen Steuerbescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird,
2. soweit sich der dem Steuerbescheid zugrunde liegende Sachverhalt mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit ändert.

In den Fällen der Nummer 2 beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Ereignis eintritt, das die Änderung des Sachverhaltes auslöst.

#### § 157

##### **Vertrauensschutz bei der Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden**

(1) Bei der Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides darf nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, daß

1. das Bundesverfassungsgericht die Nichtigkeit eines Gesetzes feststellt, auf der die bisherige Steuerfestsetzung beruht,
2. ein oberster Gerichtshof des Bundes eine Norm, auf der die bisherige Steuerfestsetzung beruht, nicht anwendet, weil er sie für verfassungswidrig hält,

3. sich die gefestigte Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofes des Bundes geändert hat, auf der die bisherige Steuerfestsetzung beruht.

(2) Absatz 1 ist entsprechend anzuwenden, wenn eine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung, einer obersten Bundes- oder Landesbehörde von einem obersten Gerichtshof des Bundes als nicht mit dem geltenden Recht in Einklang stehend bezeichnet worden ist.

#### § 158

##### Berichtigung von Rechtsfehlern

(1) Liegen die Voraussetzungen für die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides zuungunsten des Steuerpflichtigen vor, so sind, soweit die Änderung reicht, zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen solche Rechtsfehler zu berichtigen, die nicht Anlaß der Aufhebung oder Änderung sind.

(2) Liegen die Voraussetzungen für die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides zuungunsten des Steuerpflichtigen vor, so sind, soweit die Änderung reicht, zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen solche Rechtsfehler zu berichtigen, die nicht Anlaß der Aufhebung oder Änderung sind.

(3) § 145 Abs. 2, § 146 Satz 3 und § 157 bleiben unberührt.

#### — Kosten —

#### § 159

##### Kosten bei besonderer Inanspruchnahme der Zollbehörden

(1) Die Behörden der Bundeszollverwaltung sowie die Behörden, denen die Wahrnehmung von Aufgaben der Bundeszollverwaltung übertragen worden ist, können für eine besondere Inanspruchnahme oder Leistung (kostenpflichtige Amtshandlung) Gebühren erheben und die Erstattung von Auslagen verlangen.

(2) Eine besondere Inanspruchnahme oder Leistung im Sinne des Absatzes 1 liegt insbesondere vor bei

1. Amtshandlungen außerhalb des Arbeitsplatzes und außerhalb der Öffnungszeiten, soweit es sich nicht um Maßnahmen der Steueraufsicht handelt,
2. Amtshandlungen, die zu einer Diensterschwernis führen, weil sie antragsgemäß zu einer bestimmten Zeit vorgenommen werden sollen,
3. Untersuchungen von Waren, wenn
  - a) sie durch einen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft, Gewährung einer Steuervergütung oder sonstigen Vergünstigungen veranlaßt sind, oder

- b) bei Untersuchungen von Amts wegen Angaben oder Einwendungen des Verfügungsberechtigten sich als unrichtig oder unbegründet erweisen oder
  - c) die untersuchten Waren den an sie gestellten Anforderungen nicht entsprechen.
4. Überwachungsmaßnahmen in Betrieben und bei Betriebsvorgängen, wenn sie durch Zuwiderhandlungen gegen die zur Sicherung des Steueraufkommens erlassenen Rechtsvorschriften veranlaßt sind,
  5. amtlichen Bewachungen und Begleitungen von Beförderungsmitteln oder Waren,
  6. Verwahrung von Zollgut, die von Amts wegen oder auf Antrag vorgenommen wird,
  7. Schreibebeiten (Fertigung von Schriftstücken, Abschriften und Ablichtungen), die auf Antrag ausgeführt werden.

(3) Der Bundesminister der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung, die der Zustimmung des Bundesrates nicht bedarf, die kostenpflichtigen Amtshandlungen näher festzulegen, die für sie zu erhebenden Kosten nach dem auf sie entfallenden durchschnittlichen Verwaltungsaufwand zu bemessen und zu pauschalieren sowie die Voraussetzungen zu bestimmen, unter denen von ihrer Erhebung wegen Geringfügigkeit, zur Vermeidung von Härten oder aus ähnlichen Gründen ganz oder teilweise abgesehen werden kann.

#### 2. UNTERABSCHNITT

##### Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, Festsetzung von Steuermeßbeträgen

#### — Gesonderte Feststellungen —

#### § 160

##### Feststellung von Besteuerungsgrundlagen

(1) Abweichend von § 138 Abs. 2 werden die Besteuerungsgrundlagen durch Feststellungsbescheid gesondert festgestellt, soweit dies in diesem Gesetz oder sonst in den Steuergesetzen bestimmt ist.

(2) Ein Feststellungsbescheid richtet sich gegen den Steuerpflichtigen, dem der Gegenstand der Feststellung bei der Besteuerung zuzurechnen ist. Sind dies mehrere Personen, so wird die gesonderte Feststellung ihnen gegenüber einheitlich vorgenommen. Ist eine dieser Personen an dem Gegenstand der Feststellung nur über eine andere Person beteiligt, so kann insoweit eine besondere gesonderte Feststellung vorgenommen werden.

(3) Soweit in einem Feststellungsbescheid eine notwendige Feststellung unterblieben ist, ist sie in einem Ergänzungsbescheid nachzuholen.

## § 161

**Gesonderte Feststellung  
von Besteuerungsgrundlagen**

- (1) Gesondert festgestellt werden insbesondere:
1. die Einheitswerte nach Maßgabe des Bewertungsgesetzes,
  2. a) die einkommensteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind,
  - b) in anderen als den in Buchstabe a genannten Fällen die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbe oder einer freiberuflichen Tätigkeit, wenn das für die gesonderte Feststellung zuständige Finanzamt nicht auch für die Steuern vom Einkommen zuständig ist,
  3. für Zwecke der Vermögensteuer das sonstige Vermögen im Sinne der §§ 110 und 111 des Bewertungsgesetzes sowie die Schulden und sonstigen Abzüge im Sinne des § 118 des Bewertungsgesetzes, wenn das sonstige Vermögen oder die Schulden und sonstigen Abzüge mehreren Personen steuerlich zuzurechnen sind.

(2) Absatz 1 Nr. 2 Buchstabe a gilt nicht, wenn nur eine der an den Einkünften beteiligten Personen mit ihren Einkünften im Geltungsbereich dieses Gesetzes einkommensteuerpflichtig oder körperschaftsteuerpflichtig ist oder wenn es sich um Fälle von geringerer Bedeutung handelt. Dies gilt sinngemäß auch für die Fälle des Absatzes 1 Nr. 3.

(3) Absatz 1 Nr. 2 Buchstabe a gilt ferner nicht für Arbeitsgemeinschaften, deren alleiniger Zweck sich auf die Erfüllung eines einzigen Werkvertrages oder Werklieferungsvertrages beschränkt, es sei denn, daß bei Abschluß des Vertrages anzunehmen ist, daß er nicht innerhalb von drei Jahren erfüllt wird.

## § 162

**Anwendung der Vorschriften  
über die Steuerfestsetzung**

(1) Auf die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen finden die Vorschriften über die Steuerfestsetzungen sinngemäß Anwendung. Steuererklärung im Sinne des § 151 Abs. 2 Nr. 1 ist die Erklärung zur gesonderten Feststellung.

(2) Die Frist für die gesonderte Feststellung von Einheitswerten (Feststellungsfrist) beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, auf dessen Beginn die Hauptfeststellung, Fortschreibung oder Nachfeststellung vorzunehmen ist. Wird eine für den Hauptfeststellungszeitpunkt einzureichende Erklärung zur gesonderten Feststellung des Einheitswertes nicht im ersten Kalenderjahr des Hauptfeststellungszeitraums abgegeben, so beginnt die Frist für die gesonderte Feststellung auf den Hauptfeststellungszeitpunkt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die

Erklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, auf dessen Beginn die Hauptfeststellung vorgenommen wird. In diesem Falle wird der Beginn der Feststellungsfrist für die gesonderte Feststellung auf einen Fortschreibungszeitpunkt jeweils um die gleiche Zeit hinausgeschoben.

(3) Abweichend von Absatz 2 beginnt die Feststellungsfrist nicht, solange die Einheitswerte steuerlich noch nicht angewendet werden.

(4) Eine gesonderte Feststellung kann auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist insoweit erfolgen, als die gesonderte Feststellung für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist; hierbei bleibt § 152 Abs. 6 außer Betracht. Hierauf ist im Feststellungsbescheid hinzuweisen. § 150 Abs. 1 Satz 2 gilt sinngemäß.

## § 163

**Wirkungen der gesonderten Feststellung**

(1) Feststellungsbescheide sind, auch wenn sie noch nicht unanfechtbar sind, für andere Feststellungsbescheide, für Steuermaßbescheide, für Steuerbescheide und für Steueranmeldungen (Folgebescheide) bindend, soweit die in den Feststellungsbescheiden getroffenen Feststellungen für diese Folgebescheide von Bedeutung sind.

(2) Ein Feststellungsbescheid über einen Einheitswert (§ 161 Abs. 1 Nr. 1) wirkt auch gegenüber dem Rechtsnachfolger, auf den der Gegenstand der Feststellung nach dem Feststellungszeitpunkt mit steuerlicher Wirkung übergeht. Tritt die Rechtsnachfolge jedoch ein, bevor der Feststellungsbescheid ergangen ist, so wirkt er gegen den Rechtsnachfolger nur dann, wenn er ihm bekanntgegeben wird.

## § 164

**Empfangsbevollmächtigte bei der einheitlichen  
Feststellung**

(1) Richtet sich ein Feststellungsbescheid gegen mehrere Personen, die an dem Gegenstand der Feststellung als Gesellschafter oder Gemeinschaftler beteiligt sind (Feststellungsbeteiligte), so sollen sie einen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellen, der ermächtigt ist, für sie alle Verwaltungsakte und Mitteilungen in Empfang zu nehmen, die mit dem Feststellungsverfahren und dem anschließenden Verfahren über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf zusammenhängen. Ist ein gemeinsamer Empfangsbevollmächtigter nicht vorhanden, so gilt ein zur Vertretung der Gesellschaft oder der Feststellungsbeteiligten oder ein zur Verwaltung des Gegenstandes der Feststellung Berechtigter als Empfangsbevollmächtigter. Anderenfalls kann die Finanzbehörde die Beteiligten auffordern, innerhalb einer bestimmten angemessenen Frist einen Empfangsbevollmächtigten zu benennen. Hierbei ist ein

Beteiligter vorzuschlagen und darauf hinzuweisen, daß diesem die in Satz 1 genannten Verwaltungsakte und Mitteilungen mit Wirkung für und gegen alle Beteiligten bekanntgegeben werden, soweit nicht ein anderer Empfangsbevollmächtigter benannt wird. Bei der Bekanntgabe an den Empfangsbevollmächtigten ist darauf hinzuweisen, daß die Bekanntgabe mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten erfolgt.

(2) Absatz 1 ist insoweit nicht anzuwenden, als der Finanzbehörde bekannt ist, daß die Gesellschaft oder Gemeinschaft nicht mehr besteht, daß ein Beteiligter aus der Gesellschaft oder der Gemeinschaft ausgeschieden ist oder daß zwischen den Beteiligten ernstliche Meinungsverschiedenheiten bestehen.

### — Festsetzung von Steuermeßbeträgen —

#### § 165

(1) Steuermeßbeträge, die nach den Steuergesetzen zu ermitteln sind, werden durch Steuermeßbescheid festgesetzt. Mit der Festsetzung der Steuermeßbeträge wird auch über die persönliche und sachliche Steuerpflicht entschieden. Die Vorschriften über die Steuerfestsetzung sind sinngemäß anzuwenden. Ferner ist § 163 sinngemäß mit der Maßgabe anzuwenden, daß sein Absatz 2 nur für Grundsteuermeßbescheide gilt.

(2) Die Befugnis, Realsteuermeßbeträge festzusetzen, schließt auch die Befugnis zu Maßnahmen nach § 144 Abs. 1 Satz 1 ein, soweit für solche Maßnahmen in einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung oder einer obersten Landesfinanzbehörde Richtlinien im Sinne des § 144 Abs. 3 aufgestellt worden sind. Eine Maßnahme nach § 144 Abs. 1 Satz 2 wirkt, soweit sie die gewerblichen Einkünfte als Grundlage für die Festsetzung der Steuer vom Einkommen beeinflusst, auch für den Gewerbeertrag als Grundlage für die Festsetzung des Gewerbesteuermeßbetrages.

## ZWEITER ABSCHNITT

### Zerlegungs- und Zuteilungsverfahren

#### 1. UNTERABSCHNITT

##### Zerlegungsverfahren

#### § 166

##### Geltung der allgemeinen Vorschriften

Auf die in den Steuergesetzen vorgesehene Zerlegung von Steuermeßbeträgen sind die für die Ermittlung und Festsetzung der Steuermeßbeträge geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden, soweit im folgenden nichts anderes bestimmt ist.

#### § 167

##### Beteiligte

Am Zerlegungsverfahren sind beteiligt:

1. der Steuerpflichtige,
2. die Steuerberechtigten, denen ein Anteil an dem Steuermeßbetrag zugeteilt worden ist oder die einen Anteil beanspruchen. Soweit die Festsetzung der Steuer dem Steuerberechtigten nicht obliegt, tritt an seine Stelle die für die Festsetzung der Steuer zuständige Behörde.

#### § 168

##### Akteneinsicht

Die beteiligten Steuerberechtigten können von der zuständigen Finanzbehörde Auskunft über die Zerlegungsgrundlagen verlangen und durch ihre Amtsträger Einsicht in die Zerlegungsunterlagen nehmen.

#### § 169

##### Zerlegungsbescheid

(1) Über die Zerlegung ergeht ein schriftlicher Bescheid (Zerlegungsbescheid), der den Beteiligten bekanntzugeben ist.

(2) Der Zerlegungsbescheid muß die Höhe des zu zerlegenden Steuermeßbetrages angeben und bestimmen, welche Anteile den beteiligten Steuerberechtigten zugeteilt werden. Er muß ferner die Zerlegungsgrundlagen angeben.

#### § 170

##### Anderung der Zerlegung

Ist der Anspruch eines Steuerberechtigten auf einen Anteil am Steuermeßbetrag nicht berücksichtigt und auch nicht zurückgewiesen worden, so wird die Zerlegung von Amts wegen oder auf Antrag geändert oder nachgeholt. Ist der bisherige Zerlegungsbescheid gegenüber denjenigen Steuerberechtigten, die an dem Zerlegungsverfahren bereits beteiligt waren, unanfechtbar geworden, so dürfen bei der Änderung der Zerlegung nur solche Änderungen vorgenommen werden, die sich aus der nachträglichen Berücksichtigung der bisher übergangenen Steuerberechtigten ergeben. Eine Änderung oder Nachholung der Zerlegung unterbleibt, wenn ein Jahr vergangen ist, seitdem der Steuermeßbescheid unanfechtbar geworden ist, es sei denn, daß der übergangene Steuerberechtigte die Änderung oder Nachholung der Zerlegung vor Ablauf des Jahres beantragt hatte.

#### 2. UNTERABSCHNITT

##### Zuteilungsverfahren

#### § 171

Ist ein Steuermeßbetrag in voller Höhe einem Steuerberechtigten zuzuteilen, besteht aber Streit

darüber, welchem Steuerberechtigten der Steuermeßbetrag zusteht, so entscheidet die Finanzbehörde auf Antrag eines Beteiligten durch Zuteilungsbescheid. Die für das Zerlegungsverfahren geltenden Vorschriften sind entsprechend anzuwenden.

### DRITTER ABSCHNITT

#### Haftungsverfahren

##### § 172

##### Haftungsbescheide, Duldungsbescheide

(1) Wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner), kann durch Haftungsbescheid, wer kraft Gesetzes verpflichtet ist, die Vollstreckung zu dulden, kann durch Duldungsbescheid in Anspruch genommen werden. Die Bescheide sind schriftlich zu erteilen.

(2) Die Vorschriften über die Festsetzungsfrist sind auf den Erlaß von Haftungsbescheiden entsprechend anzuwenden. Die Festsetzungsfrist beträgt drei Jahre, in den Fällen des § 70 bei vorsätzlicher Steuerverkürzung zehn Jahre, bei leichtfertiger Steuerverkürzung fünf Jahre, in den Fällen des § 71 zehn Jahre. Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Tatbestand verwirklicht worden ist, an den das Gesetz die Haftungsfolge knüpft. Ist die Haftung von einem fortdauernden Tatbestand abhängig, so beginnt die Festsetzungsfrist erst mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Tatbestand entfällt. Wird in den Fällen des § 69 Abs. 2, 3 vor Ablauf der Festsetzungsfrist ein Antrag auf Durchführung des ehrengerichtlichen oder berufsgerichtlichen Verfahrens oder des Disziplinarverfahrens gestellt, so endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf eines Jahres nach rechtskräftigem Abschluß des jeweiligen Verfahrens. Satz 5 gilt sinngemäß, wenn die zuständige Berufskammer oder bei Notaren die Aufsichtsbehörde verständigt worden ist.

(3) Ergibt sich die Haftung nicht aus den Steuergesetzen, so kann ein Haftungsbescheid ergehen, solange die Haftungsansprüche nach dem für sie maßgebenden Recht noch nicht verjährt sind.

(4) Ein Haftungsbescheid kann nicht mehr ergehen,

1. soweit die Steuer gegen den Steuerschuldner nicht festgesetzt worden ist und wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist auch nicht mehr festgesetzt werden kann,
2. soweit die gegen den Steuerschuldner festgesetzte Steuer verjährt ist (§ 210) oder die Steuerschuld erlassen worden ist.

Dies gilt nicht, wenn die Haftung darauf beruht, daß der Haftende Steuerhinterziehung oder Steuerhellei begangen hat.

##### § 173

##### Vertragliche Haftung

Wer sich auf Grund eines Vertrages verpflichtet hat, für die Steuerschuld eines anderen einzustehen, ist nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts in Anspruch zu nehmen.

### VIERTER ABSCHNITT

#### Außenprüfung

##### § 174

##### Zulässigkeit einer Außenprüfung

(1) Eine Außenprüfung ist zulässig bei Steuerpflichtigen, die einen gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten oder die freiberuflich tätig sind.

(2) Bei anderen als den in Absatz 1 bezeichneten Steuerpflichtigen ist eine Außenprüfung zulässig, wenn die für die Besteuerung erheblichen Verhältnisse der Aufklärung bedürfen und eine Prüfung an Amtsstelle nach Art oder Umfang des zu prüfenden Sachverhaltes nicht zweckmäßig ist.

##### § 175

##### Sachlicher Umfang einer Außenprüfung

(1) Die Außenprüfung dient der Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen. Sie kann eine oder mehrere Steuerarten, einen oder mehrere Besteuerungszeiträume umfassen oder sich auf bestimmte Sachverhalte beschränken. Die Außenprüfung bei einer Personengesellschaft umfaßt die steuerlichen Verhältnisse der Gesellschafter insoweit, als diese Verhältnisse für die zu überprüfenden einheitlichen Feststellungen von Bedeutung sind. Die steuerlichen Verhältnisse anderer Personen können insoweit geprüft werden, als der Steuerpflichtige verpflichtet war oder verpflichtet ist, für Rechnung dieser Personen Steuern einzubehalten und abzuführen; dies gilt auch dann, wenn etwaige Steuernachforderungen den anderen Personen gegenüber geltend zu machen sind.

(2) Die steuerlichen Verhältnisse von Gesellschaftern und Mitgliedern sowie von Mitgliedern der Überwachungsorgane können über die in Absatz 1 geregelten Fälle hinaus in die bei einer Gesellschaft durchzuführende Außenprüfung einbezogen werden, wenn dies im Einzelfall zweckmäßig ist.

(3) Werden anläßlich einer Außenprüfung Verhältnisse anderer als der in Absatz 1 genannten Personen festgestellt, so ist die Auswertung der Feststellungen insoweit zulässig, als ihre Kenntnis für die Besteuerung dieser anderen Personen von Bedeutung ist oder die Feststellungen eine unerlaubte Hilfeleistung in Steuersachen betreffen.

## § 176

**Zuständigkeit**

Außenprüfungen werden von den für die Besteuerung zuständigen Finanzbehörden durchgeführt. Sie können andere Finanzbehörden mit der Außenprüfung beauftragen.

## § 177

**Prüfungsanordnung**

Die Finanzbehörde bestimmt den Umfang der Außenprüfung in der Prüfungsanordnung.

## § 178

**Bekanntgabe der Prüfungsanordnung**

(1) Die Prüfungsanordnung sowie der voraussichtliche Prüfungsbeginn und die Namen der Prüfer sind dem Steuerpflichtigen, bei dem die Außenprüfung durchgeführt werden soll, angemessene Zeit vor Beginn der Prüfung bekanntzugeben, wenn der Prüfungszweck dadurch nicht gefährdet wird. Der Steuerpflichtige kann auf die Einhaltung der Frist verzichten. Soll die Prüfung nach § 175 Abs. 2 auf die steuerlichen Verhältnisse von Gesellschaftern und Mitgliedern sowie von Mitgliedern der Überwachungsorgane erstreckt werden, so ist die Prüfungsanordnung insoweit auch diesen Personen bekanntzugeben.

(2) Auf Antrag der Steuerpflichtigen soll der Beginn der Außenprüfung auf einen anderen Zeitpunkt verlegt werden, wenn dafür wichtige Gründe glaubhaft gemacht werden.

## § 179

**Ausweispflicht, Beginn der Außenprüfung**

Die Prüfer haben sich bei Erscheinen unverzüglich auszuweisen. Der Beginn der Außenprüfung ist unter Angabe von Datum und Uhrzeit aktenkundig zu machen.

## § 180

**Prüfungsgrundsätze**

(1) Der Prüfer hat die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und für die Bemessung der Steuer maßgebend sind (Besteuerungsgrundlagen), zugunsten wie zuungunsten des Steuerpflichtigen zu prüfen.

(2) Der Steuerpflichtige soll während der Außenprüfung über die festgestellten Sachverhalte und die mögliche steuerliche Auswirkung unterrichtet werden, wenn dadurch Zweck und Ablauf der Prüfung nicht beeinträchtigt werden.

## § 181

**Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen**

(1) Der Steuerpflichtige hat bei der Feststellung der Sachverhalte, die für die Besteuerung erheblich

sein können, mitzuwirken. Er hat insbesondere Auskünfte zu erteilen, Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorzulegen und die zum Verständnis der Aufzeichnungen erforderlichen Erläuterungen zu geben. Sind der Steuerpflichtige oder die von ihm benannten Personen nicht in der Lage, Auskünfte zu erteilen, oder sind die Auskünfte zur Klärung des Sachverhaltes unzureichend oder versprechen Auskünfte des Steuerpflichtigen keinen Erfolg, so kann der Außenprüfer auch andere Betriebsangehörige um Auskunft ersuchen. § 107 Abs. 2 Satz 2 und § 111 Abs. 2 gelten nicht.

(2) Die in Absatz 1 genannten Unterlagen hat der Steuerpflichtige in seinen Geschäftsräumen oder, soweit ein zur Durchführung der Außenprüfung geeigneter Geschäftsraum nicht vorhanden ist, in seinen Wohnräumen oder an Amtsstelle vorzulegen. Ein zur Durchführung der Außenprüfung geeigneter Raum oder Arbeitsplatz sowie die erforderlichen Hilfsmittel sind unentgeltlich zur Verfügung zu stellen.

(3) Die Außenprüfung findet während der üblichen Geschäfts- oder Arbeitszeiten statt. Die Prüfer sind berechtigt, Grundstücke und Betriebsräume zu betreten und zu besichtigen. Bei der Betriebsbesichtigung soll der Betriebsinhaber oder sein Beauftragter hinzugezogen werden. Wohnräume dürfen betreten werden, soweit der Steuerpflichtige seine Unterlagen nach Absatz 2 dort vorzulegen hat.

## § 182

**Schlußbesprechung**

(1) Über das Ergebnis der Außenprüfung ist eine Besprechung abzuhalten (Schlußbesprechung), es sei denn, daß sich nach dem Ergebnis der Außenprüfung keine Änderung der Besteuerungsgrundlagen ergibt oder daß der Steuerpflichtige auf die Besprechung verzichtet. Bei der Schlußbesprechung sind insbesondere strittige Sachverhalte sowie die rechtliche Beurteilung der Prüfungsfeststellungen und ihre steuerlichen Auswirkungen zu erörtern.

(2) Besteht die Möglichkeit, daß auf Grund der Prüfungsfeststellungen ein Straf- oder Bußgeldverfahren durchgeführt werden muß, soll der Steuerpflichtige darauf hingewiesen werden, daß die straf- oder bußgeldrechtliche Würdigung einem besonderen Verfahren vorbehalten bleibt.

## § 183

**Inhalt und Bekanntgabe des Prüfungsberichts**

(1) Über das Ergebnis der Außenprüfung ergeht ein schriftlicher Bericht (Prüfungsbericht). Im Prüfungsbericht sind die für die Besteuerung erheblichen Prüfungsfeststellungen in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht sowie die Änderung der Besteuerungsgrundlagen darzustellen. Führt die Außenprüfung zu keiner Änderung der Besteuerungsgrundlagen, so genügt es, wenn dies dem Steuerpflichtigen schriftlich mitgeteilt wird.

(2) Die Finanzbehörde hat dem Steuerpflichtigen auf Antrag den Prüfungsbericht vor seiner Auswertung zu übersenden und ihm Gelegenheit zu geben, in angemessener Zeit dazu Stellung zu nehmen.

## § 184

**Abgekürzte Außenprüfung**

(1) Bei Steuerpflichtigen, bei denen die Finanzbehörde eine Außenprüfung in regelmäßigen Zeitabständen nach den Umständen des Falles nicht für erforderlich hält, kann sie eine abgekürzte Außenprüfung durchführen. Die Prüfung hat sich auf die wesentlichen Besteuerungsgrundlagen zu beschränken.

(2) Der Steuerpflichtige ist vor Abschluß der Prüfung darauf hinzuweisen, inwieweit von den Steuererklärungen oder den Steuerfestsetzungen abgewichen werden soll. Die steuerlich erheblichen Prüfungsfeststellungen sind dem Steuerpflichtigen spätestens mit den Steuerbescheiden schriftlich mitzuteilen. § 182 Abs. 1 und § 183 Abs. 2 gelten nicht.

## — Verbindliche Zusagen auf Grund einer Außenprüfung —

## § 185

**Voraussetzung der verbindlichen Zusage**

Im Anschluß an eine Außenprüfung kann die Finanzbehörde dem Steuerpflichtigen auf Antrag verbindlich zusagen, wie ein für die Vergangenheit geprüfter und im Prüfungsbericht dargestellter Sachverhalt in Zukunft steuerrechtlich behandelt wird, wenn die Kenntnis der künftigen steuerrechtlichen Behandlung für die geschäftlichen Maßnahmen des Steuerpflichtigen von Bedeutung ist.

## § 186

**Form der verbindlichen Zusage**

(1) Die verbindliche Zusage wird schriftlich erteilt und als verbindlich gekennzeichnet.

(2) Die verbindliche Zusage muß enthalten:

1. den ihr zugrunde gelegten Sachverhalt; dabei kann auf den im Prüfungsbericht dargestellten Sachverhalt Bezug genommen werden,
2. die Entscheidung über den Antrag und die dafür maßgebenden Gründe,
3. eine Angabe darüber, für welche Steuern und für welchen Zeitraum die verbindliche Zusage gilt.

## § 187

**Bindungswirkung**

(1) Die verbindliche Zusage ist für die Besteuerung bindend, wenn sich der später verwirklichte Sachverhalt mit dem der verbindlichen Zusage zugrunde gelegten Sachverhalt deckt.

(2) Absatz 1 gilt nicht, wenn die verbindliche Zusage zuungunsten des Antragstellers dem geltenden Recht widerspricht.

## § 188

**Außerkräfttreten, Aufhebung und Änderung der verbindlichen Zusage**

(1) Die verbindliche Zusage tritt außer Kraft, wenn die Rechtsvorschriften, auf denen die Entscheidung beruht, geändert werden.

(2) Die Finanzbehörde kann die verbindliche Zusage mit Wirkung für die Zukunft aufheben oder ändern.

(3) Eine rückwirkende Aufhebung oder Änderung der verbindlichen Zusage ist nur zulässig, wenn die Voraussetzungen des § 134 Abs. 3 Nr. 1, 2 oder 9 vorliegen.

## FUNFTER ABSCHNITT

## Steueraufsicht in besonderen Fällen

## § 189

**Gegenstand der Steueraufsicht**

(1) Der Warenverkehr über die Grenze und in den Zollfreigebietern sowie die Gewinnung und Herstellung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unterliegen der zollamtlichen Überwachung (Steueraufsicht).

(2) Der Steueraufsicht unterliegen ferner:

1. der Versand, die Lagerung, Verwendung, Veredelung, Umwandlung und sonstige Bearbeitung oder Verarbeitung von Waren in einem Zoll- oder Verbrauchsteuerverfahren,
2. die Herstellung und Ausfuhr von Waren, für die eine Erstattung oder Vergütung von Zoll oder Verbrauchsteuer beansprucht wird.

(3) Andere Sachverhalte unterliegen der Steueraufsicht, wenn es gesetzlich bestimmt ist.

## § 190

**Befugnisse der Finanzbehörde**

(1) Die von der Finanzbehörde mit der Steueraufsicht betrauten Amtsträger sind berechtigt, Grundstücke und Räume sowie Schiffe und andere Fahrzeuge von Personen, denen ein der Steueraufsicht unterliegender Sachverhalt zuzurechnen ist, während der Geschäfts- und Arbeitszeiten zu betreten, um Prüfungen vorzunehmen oder sonst Feststellungen zu treffen, die für die Besteuerung erheblich sein können (Nachschau).

(2) Der Nachschau unterliegen ferner Grundstücke und Räume sowie Schiffe und andere Fahr-

zeuge ohne zeitliche Einschränkung, wenn Tatsachen die Annahme rechtfertigen, daß sich dort Schmuggelwaren oder nicht ordnungsgemäß versteuerte verbrauchsteuerpflichtige Waren befinden oder dort sonst gegen Vorschriften oder Anordnungen verstoßen wird, deren Einhaltung durch die Steueraufsicht gesichert werden soll. Bei Gefahr im Verzuge ist auch die Durchsuchung von Wohnräumen ohne richterliche Anordnung zulässig.

(3) Die Amtsträger sind berechtigt, die der Nachschau unterliegenden Schiffe und anderen Fahrzeuge anzuhalten.

(4) Wenn Feststellungen bei Ausübung der Steueraufsicht hierzu Anlaß geben, kann ohne vorherige Prüfungsanordnung (§ 177) zu einer Außenprüfung nach § 174 übergegangen werden. Auf den Übergang zur Außenprüfung wird schriftlich hingewiesen.

(5) Wird eine Nachschau in einem Dienstgebäude oder einer nicht allgemein zugänglichen Einrichtung oder Anlage der Bundeswehr erforderlich, so wird die vorgesetzte Dienststelle der Bundeswehr um ihre Durchführung ersucht. Die Finanzbehörde ist zur Mitwirkung berechtigt. Ein Ersuchen ist nicht erforderlich, wenn die Nachschau in Räumen vorzunehmen ist, die ausschließlich von anderen Personen als Soldaten bewohnt werden.

#### § 191

##### **Pflichten des Betroffenen**

(1) Wer von einer Maßnahme der Steueraufsicht betroffen wird, hat den Amtsträgern auf Verlangen Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden über die der Steueraufsicht unterliegenden Sachverhalte und über den Bezug und den Absatz zoll- oder verbrauchsteuerpflichtiger Waren vorzulegen, Auskünfte zu erteilen und die zur Durchführung der Steueraufsicht sonst erforderlichen Hilfsdienste zu leisten. § 181 Abs. 2 Satz 2 gilt sinngemäß.

(2) Die Pflichten nach Absatz 1 gelten auch dann, wenn bei einer gesetzlich vorgeschriebenen Nachversteuerung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in einem der Steueraufsicht unterliegenden Betrieb oder Unternehmen festgestellt werden soll, an welche Empfänger und in welcher Menge nachsteuerpflichtige Waren geliefert worden sind.

(3) Vorkehrungen, die die Ausübung der Steueraufsicht hindern oder erschweren, sind unzulässig.

#### § 192

##### **Durchführungsvorschriften**

Der Bundesminister der Finanzen kann durch Rechtsverordnung, die — außer wenn sie die Biersteuer betrifft — nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf, die im Rahmen der Steueraufsicht zu erfüllenden Pflichten näher bestimmen. Er kann anordnen, daß

1. bestimmte Handlungen nur in Räumen vorgenommen werden dürfen, die der Finanzbehörde angemeldet sind oder deren Benutzung für diesen Zweck von der Finanzbehörde besonders genehmigt ist,
2. Räume, Fahrzeuge, Geräte, Gefäße und Leitungen, die der Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung, Lagerung, Beförderung oder Messung steuerpflichtiger Waren dienen oder dienen können, auf Kosten des Betriebsinhabers zu kennzeichnen, verschlußsicher herzurichten oder amtlich zu verschließen sind,
3. der Überwachung unterliegende Waren in bestimmter Weise bezeichnet, gelagert, verpackt, versandt oder verwendet werden müssen,
4. der Handel mit steuerpflichtigen Waren besonders überwacht wird, wenn der Händler zugleich Hersteller der Waren ist,
5. über die Betriebsvorgänge und über die eingeführten, gewonnenen, hergestellten oder in den Verkehr gebrachten steuerpflichtigen Waren Buch zu führen ist und die Bestände festzustellen sind,
6. Vorgänge und Maßnahmen in Betrieben oder Unternehmen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, der Finanzbehörde anzumelden sind,
7. die mit Steueraufsicht betrauten Amtsträger Proben von steuerpflichtigen Waren oder von Stoffen, die zur Herstellung solcher Waren bestimmt sind, für steuerliche Zwecke unentgeltlich entnehmen dürfen.

#### § 193

##### **Besondere Aufsichtsmaßnahmen**

Betriebe oder Unternehmen, deren Inhaber oder deren leitende Angehörige wegen Steuerhinterziehung, versuchter Steuerhinterziehung oder wegen der Teilnahme an einer solchen Tat rechtskräftig bestraft worden sind, dürfen auf ihre Kosten besonderen Aufsichtsmaßnahmen unterworfen werden, wenn dies zur Gewährleistung einer wirksamen Steueraufsicht erforderlich ist. Insbesondere dürfen zusätzliche Anschreibungen und Meldepflichten, der sichere Verschluß von Räumen, Behältnissen und Geräten sowie ähnliche Maßnahmen vorgeschrieben werden.

#### § 194

##### **Beauftragte**

Wer sich zur Erfüllung steuerlicher Pflichten, die ihm auf Grund eines der Steueraufsicht unterliegenden Sachverhaltes obliegen, durch einen mit der Wahrnehmung dieser Pflichten beauftragten Angehörigen seines Betriebes oder Unternehmens vertreten läßt, bedarf der Zustimmung der Finanzbehörde. Dies gilt nicht für die Vertretung in Eingangsabgabensachen im Zusammenhang mit der Zollbehandlung.

## § 195

**Sicherstellung im Aufsichtsweg**

(1) Die Finanzbehörde kann durch Wegnahme, Anbringen von Siegeln oder durch Verfügungsverbot sicherstellen:

1. verbrauchssteuerpflichtige Waren, die ein Amtsträger vorfindet
  - a) in Herstellungsbetrieben oder anderen anmeldepflichtigen Räumen, die der Finanzbehörde nicht angemeldet sind,
  - b) im Handel ohne eine den Steuergesetzen entsprechende Verpackung, Bezeichnung, Kennzeichnung oder ohne vorschriftsmäßige Steuerzeichen,
2. Waren, die im Zollgrenzbezirk oder in Gebieten, die der Grenzaufsicht unterworfen sind, aufgefunden werden, wenn sie weder abgabefrei noch nach den Umständen offenbar Freigut sind,
3. Waren, die in Gewässern oder Watten, die Zollfreigebiete sind, aufgefunden werden, wenn sie weder abgabefrei sind noch nach den Umständen offenbar nach § 67 Abs. 2 des Zollgesetzes ausgesetzt werden durften,
4. Umschließungen der in den Nummern 1 bis 3 genannten Waren,
5. Geräte, die zur Herstellung von verbrauchssteuerpflichtigen Waren bestimmt sind und die sich in einem der Finanzbehörde nicht angemeldeten Herstellungsbetrieb befinden.

Die Sicherstellung ist auch zulässig, wenn die Sachen zunächst in einem Strafverfahren beschlagnahmt und dann der Finanzbehörde zur Verfügung gestellt worden sind.

(2) Über die Sicherstellung ist eine Niederschrift aufzunehmen. Die Sicherstellung ist den betroffenen Personen (Eigentümer, Besitzer) mitzuteilen, soweit sie bekannt sind. Zugunsten der Finanzbehörde wird vermutet, daß der Besitzer Eigentümer der Sachen ist.

## § 196

**Überführung in das Eigentum des Bundes**

(1) Nach § 195 sichergestellte Sachen sind in das Eigentum des Bundes überzuführen, sofern sie nicht nach § 359 Abs. 2 eingezogen werden. Für Fundgut gilt dies nur, wenn kein Eigentumsanspruch geltend gemacht wird.

(2) Die Überführung sichergestellter Sachen in das Eigentum des Bundes ist den betroffenen Personen bekanntzugeben. Ist eine betroffene Person nicht bekannt, so gilt § 15 Abs. 2 und 3 des Verwaltungszustellungsgesetzes sinngemäß.

(3) Der Eigentumsübergang wird wirksam, sobald der von der Finanzbehörde erlassene Verwaltungsakt unanfechtbar ist. Bei Geräten, die mit dem Grund und Boden verbunden sind, geht das Eigentum unter der Voraussetzung des Satzes 1 mit der Trennung über. Mit dem Übergang des Eigentums erlöschen Rechte Dritter.

(4) Die Finanzbehörde darf sichergestellte Sachen, bei denen die Gefahr einer beträchtlichen Wertminderung besteht oder deren Aufbewahrung unverhältnismäßige Kosten verursacht, schon vor dem Eigentumsübergang veräußern lassen; Geräte, die mit dem Grund und Boden verbunden sind, dürfen zu diesem Zweck getrennt werden. Die Veräußerung geschieht nach den Bestimmungen dieses Gesetzes über die Verwertung gepfändeter Sachen. Der Erlös tritt an die Stelle der Sachen. Zeit und Ort der Veräußerung sind den betroffenen Personen möglichst vorher mitzuteilen.

(5) Sichergestellte oder bereits in das Eigentum des Bundes überführte Sachen werden zurückgegeben, wenn keine Steuerhinterziehung vorliegt und die Überführung in das Eigentum des Bundes nach Lage des Falles für die betroffenen Personen eine unbillige Härte darstellt oder wenn der Eigentümer nachweist, daß ihm die Umstände, die die Sicherstellung veranlaßt haben, ohne sein Verschulden nicht bekannt waren. Sind die Sachen bereits veräußert, so wird der Erlös ausgezahlt. Dritte, deren Rechte nach Absatz 3 durch den Übergang des Eigentums auf den Bund erlöschen, werden unter den Voraussetzungen des Satzes 1 aus dem Erlös der Sachen entschädigt.

## § 197

— frei —

## § 198

**Steuerhilfspersonen**

Zur Feststellung von Tatsachen, die zoll- oder verbrauchsteuerrechtlich erheblich sind, kann die Finanzbehörde Personen, die vom Ergebnis der Feststellung nicht selbst betroffen werden, als Steuerhilfspersonen zulassen.

**SECHSTER TEIL****Erhebungsverfahren****ERSTER ABSCHNITT****Geltendmachung, Fälligkeit und Erlöschen von Zahlungsansprüchen****1. UNTERABSCHNITT****Geltendmachung von Zahlungsansprüchen**

## § 199

**Geltendmachung von Zahlungsansprüchen**

(1) Grundlage für die Geltendmachung von Steuern und Steuervergütungen sind die Steuerbescheide, die Steuervergütungsbescheide und die Haftungsbescheide. Die Steueranmeldung (§ 149) steht den Steuerbescheiden gleich. Umstände, die

zu einer Veränderung des festgesetzten Zahlungsanspruches führen, sind zu berücksichtigen.

(2) Ist eine Steuer oder eine Steuervergütung ohne rechtlichen Grund gezahlt oder zurückgezahlt worden, so hat derjenige, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist, an den Leistungsempfänger einen Anspruch auf Erstattung des gezahlten oder zurückgezählten Betrages. Diese Verpflichtung besteht auch dann, wenn der rechtliche Grund für die Zahlung oder Rückzahlung später wegfällt.

(3) Über Streitigkeiten nach den Absätzen 1 und 2 entscheidet die Finanzbehörde durch Verwaltungsakt.

(4) Die Absätze 1 bis 3 gelten auch für steuerliche Nebenleistungen.

#### § 200

##### Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Haftungsschuldners

Wenn nichts anderes bestimmt ist, darf ein Haftungsschuldner auf Grund eines Haftungsbescheides nur in Anspruch genommen werden, soweit die Vollstreckung in das bewegliche Vermögen des Steuerschuldners ohne Erfolg geblieben oder anzunehmen ist, daß die Vollstreckung aussichtslos sein würde. Diese Einschränkung gilt nicht, wenn die Haftung auf § 6 Abs. 1, 3 und 5, § 8 Abs. 3 oder auf § 41 Abs. 2 und 7 des Zollgesetzes beruht oder darauf, daß der Haftende Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei begangen hat oder gesetzlich verpflichtet war, Steuern einzubehalten und abzuführen oder zu Lasten eines anderen zu entrichten.

## 2. UNTERABSCHNITT

### Fälligkeit

#### § 201

##### Fälligkeit

(1) Die Fälligkeit von Steuern, Steuervergütungen und steuerlichen Nebenleistungen richtet sich nach den Vorschriften der Steuergesetze.

(2) Fehlt es an einer besonderen gesetzlichen Regelung über die Fälligkeit, so wird der Zahlungsanspruch mit seiner Entstehung fällig, es sei denn, daß in einem nach § 236 erforderlichen Leistungsgebot eine Zahlungsfrist eingeräumt worden ist. Ergibt sich der Zahlungsanspruch in den Fällen des Satzes 1 aus der Festsetzung einer Steuer, einer Steuervergütung oder einer steuerlichen Nebenleistung, so tritt die Fälligkeit nicht vor Bekanntgabe der Festsetzung ein.

#### § 202

##### Abweichende Fälligkeitsbestimmung

Hat ein Steuerpflichtiger eine Verbrauchsteuer oder die Umsatzsteuer mehrfach nicht rechtzeitig

entrichtet oder liegen Gründe vor, aus denen der Eingang einer Verbrauchsteuer oder der Umsatzsteuer gefährdet erscheint, so kann die Finanzbehörde verlangen, daß die auf die Steuer zu leistenden Zahlungen jeweils zu einem von der Finanzbehörde zu bestimmenden, vor der gesetzlichen Fälligkeit aber nach der Entstehung der Steuerschuld liegenden Zeitpunkt entrichtet werden oder daß Sicherheit geleistet wird.

#### § 203

##### Stundung

Die Finanzbehörden können Steuern, Ansprüche auf Rückforderung einer Steuervergütung und steuerliche Nebenleistungen ganz oder teilweise stunden, wenn ihre Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Schuldner bedeuten würde und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet erscheint. Die Stundung soll in der Regel nur auf Antrag und gegen Sicherheitsleistung gewährt werden.

#### § 204

##### Zahlungsaufschub

Bei Zöllen und Verbrauchsteuern kann die Zahlung fälliger Beträge auf Antrag des Steuerschuldners gegen Sicherheitsleistung hinausgeschoben werden, soweit die Steuergesetze dies bestimmen.

## 3. UNTERABSCHNITT

### Erlöschen

#### — Tilgung —

#### § 205

##### Leistungsort, Tag der Zahlung

(1) Zahlungen an Finanzbehörden sind an die zuständige Kasse zu entrichten. Außerhalb des Kassenraumes können Zahlungsmittel nur einem Beamten übergeben werden, der zur Annahme von Zahlungsmitteln außerhalb des Kassenraumes besonders ermächtigt worden ist und sich hierüber ausweisen kann.

(2) Eine wirksam geleistete Zahlung gilt als entrichtet:

1. bei Übergabe oder Übersendung von Zahlungsmitteln an eine Finanzbehörde  
am Tag des Eingangs,
2. bei Überweisung oder Einzahlung auf ein Konto der Finanzbehörde und bei Einzahlung mit Zahlschein, Zahlkarte oder Postanweisung  
an dem Tag, an dem der Betrag der Finanzbehörde gutgeschrieben wird.

(3) Als Tag, an dem ein Betrag durch die Finanzbehörde ausbezahlt worden ist, gilt

1. bei Übergabe oder Übersendung von Zahlungsmitteln der Tag der Übergabe oder der dritte Tag nach der Absendung,
2. bei Auszahlung durch Überweisung oder durch Postscheck der dritte Tag nach der Hingabe oder Absendung des Auftrages an die Bundespost oder an das Kreditinstitut oder, wenn der Betrag nicht sofort abgebucht werden soll, der dritte Tag nach der Abbuchung.

(4) Die nach Absatz 1 zuständige Kasse kann für die Übergabe von Zahlungsmitteln gegen Quittung geschlossen werden, wenn ein oder mehrere Kreditinstitute am Ort der Kasse ermächtigt werden, für die Kasse Zahlungsmittel gegen Quittung anzunehmen. Absatz 2 Nr. 1 gilt entsprechend.

#### § 206

##### Reihenfolge der Tilgung

(1) Schuldet ein Steuerpflichtiger mehrere Beträge und reicht bei freiwilliger Zahlung der gezahlte Betrag nicht zur Tilgung sämtlicher Schulden aus, so wird die Schuld getilgt, die der Steuerpflichtige bei der Zahlung bestimmt.

(2) Trifft der Steuerpflichtige keine Bestimmung, so werden mit einer freiwilligen Zahlung, die nicht sämtliche Schulden deckt, zunächst die Geldbußen, sodann nacheinander die Zwangsgelder, die Steuerabzugsbeträge, die übrigen Steuern, die Kosten, die Verspätungszuschläge, die Zinsen und die Säumniszuschläge getilgt. Innerhalb dieser Reihenfolge sind die einzelnen Schulden nach ihrer Fälligkeit zu ordnen; bei gleichzeitig fällig gewordenen Beträgen und bei den Säumniszuschlägen bestimmt die Finanzbehörde die Reihenfolge der Tilgung.

(3) Wird die Zahlung im Verwaltungswege erzwungen (§ 232) und reicht der verfügbare Betrag nicht zur Tilgung aller Schulden aus, derentwegen die Vollstreckung oder die Verwertung der Sicherheiten erfolgt ist, so bestimmt die Finanzbehörde die Reihenfolge der Tilgung.

#### — Aufrechnung —

#### § 207

(1) Für die Aufrechnung mit steuerrechtlichen Ansprüchen sowie für die Aufrechnung gegen diese Ansprüche gelten sinngemäß die Vorschriften des bürgerlichen Rechts, soweit nichts anderes bestimmt ist.

(2) Mit steuerrechtlichen Ansprüchen kann nicht aufgerechnet werden, wenn sie durch Verjährung oder Ablauf einer Ausschlussfrist erloschen sind.

(3) Die Steuerpflichtigen können gegen steuerrechtliche Ansprüche nur mit unbestrittenen oder rechtskräftig festgestellten Gegenansprüchen aufrechnen.

(4) Für die Aufrechnung gilt als Gläubiger oder Schuldner eines steuerrechtlichen Anspruches die Körperschaft, die die Steuer verwaltet.

#### — Erlaß —

#### § 208

(1) Steuern, Ansprüche auf Rückforderung einer Steuervergütung und steuerliche Nebenleistungen können ganz oder zum Teil erlassen werden, wenn ihre Einziehung nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre; unter den gleichen Voraussetzungen können bereits entrichtete Beträge erstattet oder angerechnet werden.

(2) Die Befugnisse nach Absatz 1 stehen der obersten Finanzbehörde der Körperschaft, die die Steuer verwaltet, oder den von ihr bestimmten Finanzbehörden zu. § 203 Abs. 5 des Lastenausgleichsgesetzes bleibt unberührt.

(3) Für bestimmte Gruppen von gleichgelagerten Fällen können für die entsprechende Anwendung des Absatzes 1 Richtlinien aufgestellt werden.

#### — Erfüllung durch einen Gesamtschuldner —

#### § 209

Die Erfüllung durch einen Gesamtschuldner wirkt auch für die übrigen Schuldner. Das gleiche gilt von der Aufrechnung und für eine geleistete Sicherheit. Andere Tatsachen wirken nur für und gegen den Gesamtschuldner, in dessen Person sie eintreten. Die Vorschriften der §§ 252 bis 264 über die Beschränkung der Vollstreckung in den Fällen der Zusammenveranlagung bleiben unberührt.

#### — Erhebungsverjährung —

#### § 210

##### Gegenstand der Verjährung, Verjährungsfrist

Auf Zahlung von Geld gerichtete Ansprüche aus den Steuergesetzen unterliegen der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt fünf Jahre.

#### § 211

##### Beginn der Verjährung

Die Verjährung beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Zahlungsanspruch erstmals fällig geworden ist. Sie beginnt jedoch nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Festsetzung oder die Aufhebung oder Änderung der Festsetzung einer Steuer, Steuervergütung oder steuerlichen Nebenleistung wirksam geworden ist, aus der sich der Zahlungsanspruch ergibt; eine Steueranmeldung steht einer Steuerfestsetzung gleich.

#### § 212

##### Hemmung der Verjährung

Die Verjährung ist gehemmt, solange der Anspruch wegen höherer Gewalt innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist nicht verfolgt werden kann.

## § 213

**Unterbrechung der Verjährung**

(1) Die Verjährung wird unterbrochen durch schriftliche Geltendmachung des Zahlungsanspruches, durch Zahlungsaufschub, durch Stundung, durch Aussetzung der Vollziehung, durch Sicherheitsleistung, durch Vollstreckungsaufschub, durch eine Vollstreckungsmaßnahme, durch Anmeldung im Konkurs und durch Ermittlungen der Finanzbehörde nach dem Wohnsitz oder dem Aufenthaltsort des Zahlungspflichtigen.

(2) Die Unterbrechung der Verjährung durch Zahlungsaufschub, durch Stundung, durch Aussetzung der Vollziehung, durch Sicherheitsleistung, durch Vollstreckungsaufschub, durch eine Vollstreckungsmaßnahme, die zu einem Pfändungspfandrecht, einer Zwangshypothek oder einem sonstigen Vorzugsrecht auf Befriedigung führt, oder durch Anmeldung im Konkurs dauert fort, bis der Zahlungsaufschub, die Stundung, die Aussetzung der Vollziehung oder der Vollstreckungsaufschub abgelaufen, die Sicherheit, das Pfändungspfandrecht, die Zwangshypothek oder ein sonstiges Vorzugsrecht auf Befriedigung erloschen oder das Konkursverfahren beendet worden ist. Wird gegen die Finanzbehörde ein Zahlungsanspruch geltend gemacht, so endet die hierdurch eingetretene Unterbrechung der Verjährung nicht, bevor über den Zahlungsanspruch rechtskräftig entschieden worden ist.

(3) Mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Unterbrechung geendet hat, beginnt eine neue Verjährungsfrist.

(4) Die Verjährung wird nur in Höhe des Betrages unterbrochen, auf den sich die Unterbrechungshandlung bezieht.

## § 214

**Wirkung der Verjährung**

Durch die Verjährung erlöschen der Zahlungsanspruch und die von ihm abhängenden Zinsen.

## 4. UNTERABSCHNITT

**Abtretung und Verpfändung**

## § 215

Ansprüche auf Erstattung von Steuern und steuerlichen Nebenleistungen sowie auf Steuervergütungen können abgetreten, verpfändet und gepfändet werden. Die Abtretung oder Verpfändung wird jedoch erst wirksam, wenn sie der Gläubiger der zuständigen Finanzbehörde nach Entstehung des Anspruchs anzeigt. Eine Pfändung ist erst zulässig, wenn der Anspruch entstanden ist; die zuständige Finanzbehörde gilt als Drittschuldner im Sinne der §§ 829 und 845 der Zivilprozeßordnung.

## ZWEITER ABSCHNITT

**Verzinsung, Säumniszuschläge**

## 1. UNTERABSCHNITT

**Verzinsung**

## § 216

**Grundsatz**

Auf Zahlung von Geld gerichtete Ansprüche aus den Steuergesetzen werden nur verzinst, soweit dies gesetzlich vorgeschrieben ist.

## § 217

**Verzinsung von hinterzogenen Steuern**

(1) Hinterzogene Steuern sind zu verzinsen. Zinsschuldner ist derjenige, zu dessen Vorteil die Steuern hinterzogen worden sind. Wird die Steuerhinterziehung dadurch begangen, daß ein anderer als der Steuerschuldner seine Verpflichtung, einbehaltene Steuern an die Finanzbehörde abzuführen oder Steuern zu Lasten eines anderen zu entrichten, nicht erfüllt, so ist dieser Zinsschuldner.

(2) Der Zinslauf beginnt mit dem Eintritt der Verkürzung oder der Erlangung des Steuervorteils, es sei denn, daß die hinterzogenen Beträge ohne die Steuerhinterziehung erst später fällig geworden wären. In diesem Fall ist der spätere Zeitpunkt maßgebend.

(3) Der Zinslauf endet mit der Zahlung der hinterzogenen Steuern. Für eine Zeit, für die ein Säumniszuschlag verwirkt, die Zahlung gestundet oder die Vollziehung ausgesetzt ist, werden Zinsen nach dieser Vorschrift nicht erhoben.

## § 218

**Prozeßzinsen auf Erstattungsbeträge**

(1) Wird durch eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung oder auf Grund einer solchen Entscheidung eine Steuer herabgesetzt oder eine Steuervergütung gewährt, so ist der zu erstattende oder zu vergütende Betrag vorbehaltlich des Absatzes 3 vom Tag der Rechtshängigkeit beim Gericht an bis zum Auszahlungstag zu verzinsen. Ist der zu erstattende Betrag erst nach Eintritt der Rechtshängigkeit beim Gericht entrichtet worden, so beginnt die Verzinsung mit dem Tag der Zahlung.

(2) Hat sich der Rechtsstreit durch Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Verwaltungsaktes oder durch Erlaß des beantragten Verwaltungsaktes erledigt, so steht dies im Sinne des Absatzes 1 einer rechtskräftigen gerichtlichen Entscheidung gleich.

(3) Ein zu erstattender oder zu vergütender Betrag wird nicht verzinst, soweit einem Beteiligten die Kosten des Verfahrens nach § 137 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung auferlegt worden sind.

## § 219

**Prozeßzinsen bei Aussetzung der Vollziehung**

(1) Soweit eine Anfechtungsklage gegen einen Steuerbescheid, eine Steueranmeldung oder einen Verwaltungsakt, durch den ein Steuervergütungsbescheid aufgehoben oder geändert wird, endgültig keinen Erfolg gehabt hat, ist die Steuer oder die zurückgeforderte Steuervergütung, die von einer Aussetzung der Vollziehung nach § 69 der Finanzgerichtsordnung betroffen worden ist, zu verzinsen.

(2) Zinsen werden erhoben vom Tag der Rechtshängigkeit beim Gericht an bis zum Tag, an dem die Aussetzung der Vollziehung endet. Ist die Vollziehung erst nach der Rechtshängigkeit ausgesetzt worden, so beginnt die Verzinsung mit dem Tag der Aussetzung der Vollziehung.

## § 220

**Stundungszinsen**

Für die Dauer der Stundung einer Steuer oder einer zurückgeforderten Steuervergütung werden Zinsen erhoben. Im Einzelfall kann ganz oder teilweise auf die Verzinsung verzichtet werden.

## § 221

**Höhe und Berechnung der Zinsen**

(1) Die Zinsen betragen für jeden Monat einhalb vom Hundert. Sie sind von dem Tag an, an dem der Zinslauf beginnt, nur für volle Monate zu zahlen; angefangene Monate bleiben außer Ansatz.

(2) Für die Berechnung der Zinsen wird der zu verzinsende Betrag jeder Steuerart auf volle hundert Deutsche Mark nach unten abgerundet.

## § 222

**Festsetzung der Zinsen**

(1) Auf die Zinsen sind die für die Steuern geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden, jedoch beträgt die Festsetzungsfrist ein Jahr. Die Festsetzungsfrist beginnt:

1. in den Fällen des § 217 mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Festsetzung der hinterzogenen Steuern unanfechtbar geworden ist, jedoch nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem ein eingeleitetes Strafverfahren rechtskräftig abgeschlossen wird,
2. in den Fällen des § 218 mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer erstattet oder die Steuervergütung ausgezahlt worden ist,
3. in den Fällen des § 219 mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Anfechtungsklage endgültig erfolglos geblieben ist,
4. in den Fällen des § 220 mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Stundung geendet hat.

(2) Zinsen werden nicht verzinst. Sie werden nur dann festgesetzt, wenn sie mindestens zehn Deutsche Mark betragen.

**2. UNTERABSCHNITT****Säumniszuschläge**

## § 223

(1) Wird eine Steuer nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages entrichtet, so ist für jeden angefangenen Monat der Säumnis ein Säumniszuschlag von eins vom Hundert des rückständigen auf hundert Deutsche Mark nach unten abgerundeten Steuerbetrages zu entrichten. Das gleiche gilt für zurückzuzahlende Steuervergütungen. Die Säumnis nach Satz 1 tritt nicht ein, bevor die Steuer festgesetzt oder angemeldet worden ist.

(2) Säumniszuschläge entstehen nicht bei steuerlichen Nebenleistungen.

(3) Ein Säumniszuschlag wird bei einer Säumnis bis zu fünf Tagen nicht erhoben.

(4) In den Fällen der Gesamtschuld entstehen Säumniszuschläge gegenüber jedem säumigen Gesamtschuldner. Insgesamt ist jedoch kein höherer Säumniszuschlag zu entrichten als verwirkt worden wäre, wenn die Säumnis nur bei einem Gesamtschuldner eingetreten wäre.

**DRITTER ABSCHNITT****Sicherheitsleistung**

## § 224

**Art der Sicherheitsleistung**

(1) Wer nach den Steuergesetzen Sicherheit zu leisten hat, kann diese erbringen

1. durch Hinterlegung von im Geltungsbereich dieses Gesetzes umlaufenden Zahlungsmitteln bei der zuständigen Finanzbehörde,
2. durch Verpfändung der in Absatz 2 genannten Wertpapiere, die von dem zur Sicherheitsleistung Verpflichteten der Deutschen Bundesbank oder einem Kreditinstitut zur Verwahrung anvertraut worden sind, das zum Depotgeschäft zugelassen ist, wenn dem Pfandrecht keine anderen Rechte vorgehen. Die Haftung der Wertpapiere für Forderungen des Verwahrers für ihre Verwahrung und Verwaltung bleibt unberührt. Der Verpfändung von Wertpapieren steht die Verpfändung von Anteilen an einem Sammelbestand nach § 6 des Gesetzes über die Verwahrung und Anschaffung von Wertpapieren vom 4. Februar 1937 (Reichsgesetzbl. I S. 171) gleich,

3. durch eine mit der Übergabe des Sparbuches verbundene Verpfändung von Spareinlagen bei einem Kreditinstitut, das im Geltungsbereich dieses Gesetzes zum Einlagengeschäft zugelassen ist, wenn dem Pfandrecht keine anderen Rechte vorgehen,
4. durch Verpfändung von Forderungen, die in einem Schuldbuch des Bundes, eines Sondervermögens des Bundes oder eines Landes eingetragen sind, wenn dem Pfandrecht keine anderen Rechte vorgehen,
5. durch Bestellung von
  - a) erstrangigen Hypotheken, Grund- oder Rentenschulden an Grundstücken oder Erbbaurechten, die im Geltungsbereich dieses Gesetzes belegen sind,
  - b) erstrangigen Schiffshypotheken an Schiffen, Schiffsbauwerken oder Schwimmdocks, die in einem im Geltungsbereich dieses Gesetzes geführten Schiffsregister oder Schiffsbauregister eingetragen sind,
6. durch Verpfändung von Forderungen, für die eine erstrangige Verkehrshypothek an einem im Geltungsbereich dieses Gesetzes belegenen Grundstück oder Erbbaurecht besteht, oder durch Verpfändung von erstrangigen Grundschulden oder Rentenschulden an im Geltungsbereich dieses Gesetzes belegenen Grundstücken oder Erbbaurechten, wenn an den Forderungen, Grundschulden oder Rentenschulden keine vorgehenden Rechte bestehen,
7. durch Schuldversprechen, Bürgschaft oder Wechselverpflichtungen eines tauglichen Steuerbürgen (§ 227).

(2) Wertpapiere im Sinne von Absatz 1 Nr. 2 sind

1. Schuldverschreibungen des Bundes, eines Sondervermögens des Bundes, eines Landes, einer Gemeinde oder eines Gemeindeverbandes,
2. Schuldverschreibungen zwischenstaatlicher Einrichtungen, denen der Bund Hoheitsrechte übertragen hat, wenn sie im Geltungsbereich dieses Gesetzes zum amtlichen Börsenhandel zugelassen sind,
3. Schuldverschreibungen der Deutschen Genossenschaftskasse, der Deutschen Siedlungs- und Landesrentenbank, der Lastenausgleichsbank, der Kreditanstalt für Wiederaufbau und der Landwirtschaftlichen Rentenbank,
4. Pfandbriefe, Kommunalobligationen und verwandte Schuldverschreibungen,
5. Schuldverschreibungen, deren Verzinsung und Rückzahlung vom Bund oder von einem Land gewährleistet werden.

(3) Ein unter Steuerverschluß befindliches Lager steuerpflichtiger Waren gilt als ausreichende Sicherheit für die darauf lastende Steuer.

## § 225

### Wirkung der Hinterlegung von Zahlungsmitteln

Zahlungsmittel, die nach § 224 Abs. 1 Nr. 1 hinterlegt werden, gehen in das Eigentum der Körperschaft über, der die Finanzbehörde angehört, bei der sie hinterlegt worden sind. Die Forderung auf Rückzahlung ist nicht zu verzinsen. Mit der Hinterlegung erwirbt die Körperschaft, deren Forderung durch die Hinterlegung gesichert werden soll, ein Pfandrecht an der Forderung auf Rückerstattung der hinterlegten Zahlungsmittel.

## § 226

### Verpfändung von Wertpapieren

Die Sicherheitsleistung durch Verpfändung von Wertpapieren nach § 224 Abs. 1 Nr. 2 ist nur zulässig, wenn der Verwahrer die Gewähr für die Umlauffähigkeit übernimmt. Die Übernahme dieser Gewähr umfaßt die Haftung dafür,

1. daß das Rückforderungsrecht des Hinterlegers durch gerichtliche Sperre und Beschlagnahme nicht beschränkt ist,
2. daß die anvertrauten Wertpapiere in den Sammellisten aufgerufener Wertpapiere nicht als gestohlen oder als verloren gemeldet und weder mit Zahlungssperre belegt noch zur Kraftloserklärung aufgeboden oder für kraftlos erklärt worden sind,
3. daß die Wertpapiere auf den Inhaber lauten, oder, falls sie auf den Namen ausgestellt sind, mit Blankoindossament versehen und auch sonst nicht gesperrt sind, und daß die Zinsscheine und die Erneuerungsscheine bei den Stücken sind.

## § 227

### Taugliche Steuerbürgen

(1) Schuldversprechen, Bürgschaften und Wechselverpflichtungen aus Artikel 28 oder 78 des Wechselgesetzes sind als Sicherheit nur geeignet, wenn sie

1. von Personen abgegeben oder eingegangen sind, die ein der Höhe der zu leistenden Sicherheit angemessenes Vermögen besitzen und ihren allgemeinen Gerichtsstand im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben,
2. im Falle der Bürgschaft den Verzicht auf die Einrede der Vorausklage enthalten.

Sicherungsgeber und Sicherungsnehmer dürfen nicht wechselseitig füreinander Sicherheit leisten und auch nicht wirtschaftlich miteinander verflochten sein.

(2) Kreditinstitute, die im Geltungsbereich dieses Gesetzes zum Geschäftsbetrieb zugelassen sind, und Versicherungsunternehmungen, die geschäftsmäßig Sicherheit für andere leisten und eine Niederlassung im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, kann die Finanzbehörde allgemein als Steuerbürge zulassen. Bei der Zulassung ist ein Höchstbetrag festzusetzen (Bürgschaftssumme). Die gesamten Verbindlichkeiten aus Schuldversprechen, Bürgschaften und Wechsel-

versprechen, die der Steuerbürge gegenüber der Finanzverwaltung übernommen hat, dürfen nicht über die Bürgschaftssumme hinausgehen.

#### § 228

##### Sicherheitsleistung durch andere Werte

Andere als die in § 224 bezeichneten Sicherheiten kann die Finanzbehörde nach ihrem Ermessen annehmen. Vorzuziehen sind Vermögensgegenstände, die größere Sicherheit bieten oder bei Eintritt auch außerordentlicher Verhältnisse ohne erhebliche Schwierigkeit und innerhalb angemessener Frist verwertet werden können.

#### § 229

##### Annahmewerte

Die Finanzbehörde bestimmt nach ihrem Ermessen, zu welchen Werten Gegenstände als Sicherheit anzunehmen sind. Der Annahmewert darf jedoch den bei einer Verwertung zu erwartenden Erlös abzüglich der Kosten der Verwertung nicht übersteigen. Er darf bei den im § 224 Abs. 1 Nr. 2 und 4 aufgeführten Gegenständen und bei beweglichen Sachen, die nach § 228 als Sicherheit angenommen werden, nicht unter den in § 234 Abs. 3, § 236 und § 237 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches genannten Werten liegen.

#### § 230

##### Austausch von Sicherheiten

Wer nach den §§ 224 bis 228 Sicherheit geleistet hat, ist berechtigt, die Sicherheit oder einen Teil davon durch eine andere nach den §§ 224 bis 227 geeignete Sicherheit zu ersetzen.

#### § 231

##### Nachschußpflicht

Wird eine Sicherheit unzureichend, so ist sie zu ergänzen oder es ist anderweitige Sicherheit zu leisten.

## SIEBENTER TEIL

### Vollstreckung

#### ERSTER ABSCHNITT

#### Allgemeine Vorschriften

#### § 232

##### Vollstreckungsbehörden

(1) Die Finanzbehörden können Verwaltungsakte, mit denen eine Geldleistung, eine sonstige Handlung oder eine Duldung oder Unterlassung gefordert

wird, im Verwaltungsweg vollstrecken. Dies gilt auch für Steueranmeldungen (§ 149).

(2) Zur Vorbereitung der Vollstreckung können sie die Vermögens- und Einkommensverhältnisse des Vollstreckungsschuldners ermitteln. Vollstreckungsbehörden sind die Finanzämter und die Hauptzollämter; § 311 Abs. 1 Satz 3 bleibt unberührt.

#### § 233

##### Vollstreckbare Verwaltungsakte

(1) Verwaltungsakte können vollstreckt werden, soweit nicht ihre Vollziehung ausgesetzt oder die Vollziehung durch Einlegung eines Rechtsbehelfs gehemmt ist (§ 344; § 69 der Finanzgerichtsordnung).

(2) Unberührt bleiben die Vorschriften der Konkursordnung und der Vergleichsordnung sowie § 79 Abs. 2 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht. § 164 Abs. 2 der Konkursordnung gilt mit der Maßgabe, daß die Finanzbehörde berechtigt ist, aus der Eintragung in die Konkurstabelle im Verwaltungswege zu vollstrecken.

(3) Wird eine Steuerforderung im Konkursverfahren geltend gemacht, so hat die Finanzbehörde erforderlichenfalls das Bestehen der Steuerforderung und den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit durch schriftlichen Bescheid festzustellen.

#### § 234

##### Vollstreckungsgläubiger

Im Vollstreckungsverfahren gilt die Körperschaft als Gläubigerin der zu vollstreckenden Ansprüche, der die Vollstreckungsbehörde angehört.

#### § 235

##### Vollstreckungsschuldner

Vollstreckungsschuldner ist derjenige, gegen den sich ein Vollstreckungsverfahren nach § 232 richtet.

#### § 236

##### Voraussetzungen für den Beginn der Vollstreckung

(1) Soweit nichts anderes bestimmt ist, darf die Vollstreckung erst beginnen, wenn die Leistung fällig ist und der Vollstreckungsschuldner zur Leistung oder Duldung oder Unterlassung aufgefordert worden ist (Leistungsgebot) und seit der Aufforderung mindestens eine Woche verstrichen ist. Das Leistungsgebot kann mit dem zu vollstreckenden Verwaltungsakt verbunden werden. Ein Leistungsgebot ist auch dann erforderlich, wenn der Verwaltungsakt gegen den Vollstreckungsschuldner wirkt, ohne ihm bekanntgegeben zu sein. Soweit der Vollstreckungsschuldner eine von ihm auf

Grund einer Steueranmeldung geschuldete Leistung nicht erbracht hat, bedarf es eines Leistungsgebotes nicht.

(2) Eines Leistungsgebotes wegen der Säumniszuschläge und Zinsen bedarf es nicht, wenn sie zusammen mit der Steuer beigetrieben werden. Dies gilt sinngemäß für die Vollstreckungskosten, wenn sie zusammen mit dem Hauptanspruch beigetrieben werden.

#### § 237

#### **Vollstreckung gegen juristische Personen des öffentlichen Rechts**

(1) Gegen den Bund oder ein Land ist die Vollstreckung nicht zulässig. Im übrigen ist die Vollstreckung gegen juristische Personen des öffentlichen Rechts, die der Staatsaufsicht unterliegen, nur mit Zustimmung der Aufsichtsbehörde zulässig. Die Aufsichtsbehörde bestimmt den Zeitpunkt der Vollstreckung und die Vermögensgegenstände, in die vollstreckt werden kann.

(2) Gegenüber öffentlich-rechtlichen Kreditinstituten gelten die Beschränkungen des Absatzes 1 nicht.

#### § 238

#### **Einwendungen gegen die Vollstreckung**

Einwendungen gegen den zu vollstreckenden Verwaltungsakt sind außerhalb des Vollstreckungsverfahrens mit den hierfür zugelassenen Rechtsbehelfen zu verfolgen.

#### § 239

#### **Einstellung und Beschränkung der Vollstreckung**

(1) Die Vollstreckung ist einzustellen oder zu beschränken, sobald

1. die Vollstreckbarkeitsvoraussetzungen des § 233 Abs. 1 weggefallen sind,
2. der Verwaltungsakt, aus dem vollstreckt wird, aufgehoben wird,
3. der Anspruch auf die Leistung erloschen ist,
4. die Leistung gestundet worden ist.

(2) In den Fällen des Absatzes 1 Nr. 2 und 3 sind bereits getroffene Vollstreckungsmaßnahmen aufzuheben. Ist der Verwaltungsakt durch eine gerichtliche Entscheidung aufgehoben worden, so gilt dies nur, soweit die Entscheidung unanfechtbar geworden ist und nicht auf Grund der Entscheidung ein neuer Verwaltungsakt zu erlassen ist. Im übrigen bleiben die Vollstreckungsmaßnahmen bestehen, soweit nicht ihre Aufhebung ausdrücklich angeordnet worden ist.

## ZWEITER ABSCHNITT

### Vollstreckung wegen Geldforderungen

#### 1. UNTERABSCHNITT

#### **Allgemeine Vorschriften, Aufteilung einer Gesamtschuld**

— Allgemeine Vorschriften —

#### § 240

#### **Mahnung**

Der Vollstreckungsschuldner soll in der Regel vor Beginn der Vollstreckung mit einer Zahlungsfrist von einer Woche gemahnt werden. Als Mahnung gilt auch ein Postnachnahmeauftrag. Einer Mahnung bedarf es nicht, wenn der Vollstreckungsschuldner vor Eintritt der Fälligkeit an die Zahlung erinnert wird. An die Zahlung kann auch durch öffentliche Bekanntmachung allgemein erinnert werden.

#### § 241

#### **Vollstreckungersuchen**

(1) Soweit eine Vollstreckungsbehörde auf Ersuchen einer anderen Vollstreckungsbehörde die Pfändung und Versteigerung von Sachen oder die Vollstreckung in Forderungen und andere Vermögensrechte ausführt, tritt sie an die Stelle der anderen Vollstreckungsbehörde. Für die Vollstreckbarkeit des Anspruchs bleibt die ersuchende Vollstreckungsbehörde verantwortlich.

(2) Hält sich die ersuchte Vollstreckungsbehörde für unzuständig oder hält sie die Handlung, um die sie ersucht worden ist, für unzulässig, so teilt sie ihre Bedenken der ersuchenden Vollstreckungsbehörde mit. Besteht diese auf der Ausführung des Ersuchens und lehnt die ersuchte Vollstreckungsbehörde die Ausführung ab, so entscheidet die Aufsichtsbehörde der ersuchten Vollstreckungsbehörde.

#### § 242

#### **Angabe des Schuldgrundes**

Im Vollstreckungsauftrag oder in der Pfändungsverfügung ist für die beizutreibenden Geldbeträge der Schuldgrund anzugeben. Hat die Vollstreckungsbehörde den Vollstreckungsschuldner durch Kontoauszüge über Entstehung, Fälligkeit und Tilgung seiner Schulden fortlaufend unterrichtet, so genügt es, wenn die Vollstreckungsbehörde die Art der Abgabe und die Höhe des beizutreibenden Betrages angibt und auf den Kontoauszug Bezug nimmt, der den Rückstand ausweist.

## § 243

**Eidesstattliche Versicherung**

(1) Hat die Vollstreckung in das bewegliche Vermögen des Vollstreckungsschuldners zu einer vollständigen Befriedigung nicht geführt oder ist anzunehmen, daß eine vollständige Befriedigung nicht zu erlangen sein wird, so hat der Vollstreckungsschuldner der Vollstreckungsbehörde auf Verlangen ein Verzeichnis seines Vermögens vorzulegen und für seine Forderungen den Grund und die Beweismittel zu bezeichnen. Aus dem Vermögensverzeichnis müssen auch ersichtlich sein:

1. die im letzten Jahre vor dem ersten zur Abgabe der eidesstattlichen Versicherung anberaumten Termin vorgenommenen entgeltlichen Veräußerungen des Vollstreckungsschuldners an seinen Ehegatten, vor oder während der Ehe, an seine oder seines Ehegatten Verwandte in auf- oder absteigender Linie, an seine oder seines Ehegatten voll- und halbblütigen Geschwister oder an den Ehegatten einer dieser Personen,
2. die im letzten Jahre vor dem ersten zur Abgabe der eidesstattlichen Versicherung anberaumten Termin von dem Vollstreckungsschuldner vorgenommenen unentgeltlichen Verfügungen, sofern sie nicht gebräuchliche Gelegenheitsgeschenke zum Gegenstand hatten,
3. die in den letzten zwei Jahren vor dem ersten zur Abgabe der eidesstattlichen Versicherung anberaumten Termin von dem Vollstreckungsschuldner vorgenommenen unentgeltlichen Verfügungen zugunsten seines Ehegatten.

(2) Der Vollstreckungsschuldner hat zu Protokoll an Eides Statt zu versichern, daß er die von ihm verlangten Angaben nach bestem Wissen und Gewissen richtig und vollständig gemacht habe. Die Vollstreckungsbehörde kann von der Abnahme der eidesstattlichen Versicherung absehen.

(3) Ein Vollstreckungsschuldner, der die in dieser Vorschrift oder die in § 807 der Zivilprozeßordnung bezeichnete eidesstattliche Versicherung abgegeben hat, ist, wenn die Abgabe der eidesstattlichen Versicherung in dem Schuldnerverzeichnis (§ 915 der Zivilprozeßordnung) noch nicht gelöscht ist, in den ersten drei Jahren nach ihrer Abgabe zur nochmaligen eidesstattlichen Versicherung nur verpflichtet, wenn anzunehmen ist, daß er später Vermögen erworben hat oder daß ein bisher bestehendes Arbeitsverhältnis mit ihm aufgelöst worden ist. Die Vollstreckungsbehörde hat von Amts wegen festzustellen, ob im Schuldnerverzeichnis eine Eintragung darüber besteht, daß der Vollstreckungsschuldner innerhalb der letzten drei Jahre eine eidesstattliche Versicherung abgegeben hat oder daß gegen ihn die Haft zur Erzwingung der Abgabe der eidesstattlichen Versicherung angeordnet ist.

(4) Die Vollstreckungsbehörde nimmt die eidesstattliche Versicherung selbst ab, wenn der Vollstreckungsschuldner zu ihrer Abgabe bereit ist. Sie kann eine andere Vollstreckungsbehörde um Abnahme der eidesstattlichen Versicherung ersuchen,

in deren Bezirk sich der Wohnsitz oder Aufenthaltsort des Vollstreckungsschuldners befindet. Nach der Abgabe der eidesstattlichen Versicherung hat die Vollstreckungsbehörde dem Amtsgericht Namen, Vornamen, Geburtstag, Beruf und Anschrift des Vollstreckungsschuldners sowie den Tag der Abgabe der eidesstattlichen Versicherung zur Aufnahme in das Schuldnerverzeichnis mitzuteilen und eine beglaubigte Abschrift des Vermögensverzeichnisses zu übersenden. § 915 Abs. 2 bis 4 der Zivilprozeßordnung ist anzuwenden.

(5) Ist der Vollstreckungsschuldner ohne ausreichende Entschuldigung in dem zur Abgabe der eidesstattlichen Versicherung anberaumten Termin vor der Vollstreckungsbehörde nicht erschienen oder verweigert er die Vorlegung des Vermögensverzeichnisses oder die Abgabe der eidesstattlichen Versicherung, so kann die Vollstreckungsbehörde das zuständige Amtsgericht um die Abnahme der eidesstattlichen Versicherung ersuchen. Die §§ 899, 900 Abs. 1 und 3, §§ 901 und 902, 904 bis 910, 913 bis 915 der Zivilprozeßordnung sind sinngemäß anzuwenden. Das Amtsgericht hat nicht zu prüfen, ob der Vollstreckungsschuldner zur Abgabe der eidesstattlichen Versicherung verpflichtet ist. Es kann jedoch die Anordnung der Haft aussetzen, bis über eine Beschwerde des Vollstreckungsschuldners gegen die Verfügung, mit der die Vollstreckungsbehörde die Abgabe der eidesstattlichen Versicherung angeordnet hat, rechtskräftig entschieden worden ist.

(6) Lehnt das Amtsgericht das Ersuchen der Vollstreckungsbehörde ab, die eidesstattliche Versicherung abzunehmen oder die Haft anzuordnen, so ist die sofortige Beschwerde nach der Zivilprozeßordnung gegeben.

## § 244

**Einstweilige Einstellung oder Beschränkung der Vollstreckung**

Soweit im Einzelfall die Vollstreckung unbillig ist, kann die Vollstreckungsbehörde sie einstweilen einstellen oder beschränken oder eine Vollstreckungsmaßnahme aufheben.

## § 245

**Niederschlagung**

Steuern und steuerliche Nebenleistungen dürfen niedergeschlagen werden, wenn feststeht, daß die Einziehung keinen Erfolg haben wird, oder wenn die Kosten der Einziehung außer Verhältnis zu dem Betrag stehen.

## § 246

**Rechte Dritter**

(1) Behauptet ein Dritter, daß ihm am Gegenstand der Vollstreckung ein die Veräußerung hinderndes Recht zustehe oder werden Einwendungen nach §§ 772 bis 774 der Zivilprozeßordnung erhoben, so ist der Widerspruch gegen die Vollstreckung er-

forderlichenfalls durch Klage vor den ordentlichen Gerichten geltend zu machen. Als Dritter gilt auch, wer zur Duldung der Vollstreckung in ein Vermögen, das von ihm verwaltet wird, verpflichtet ist, wenn er geltend macht, daß ihm gehörende Gegenstände von der Vollstreckung betroffen seien. Welche Rechte die Veräußerung hindern, bestimmt sich nach bürgerlichem Recht.

(2) Für die Einstellung der Vollstreckung und die Aufhebung von Vollstreckungsmaßnahmen gelten die §§ 769 und 770 der Zivilprozeßordnung.

(3) Die Klage ist ausschließlich bei dem Gericht zu erheben, in dessen Bezirk die Vollstreckung erfolgt. Wird die Klage gegen die Körperschaft, der die Vollstreckungsbehörde angehört, und gegen den Vollstreckungsschuldner gerichtet, so sind sie Streitgenossen.

#### § 247

##### Vollstreckung gegen Ehegatten

Für die Vollstreckung gegen Ehegatten sind die Vorschriften der §§ 739, 740, 741, 743 und 745 der Zivilprozeßordnung entsprechend anzuwenden.

#### § 248

##### Vollstreckung gegen Nießbraucher

Für die Vollstreckung in Gegenstände, die dem Nießbrauch an einem Vermögen unterliegen, ist die Vorschrift des § 737 der Zivilprozeßordnung entsprechend anzuwenden.

#### § 249

##### Vollstreckung gegen Erben

Für die Vollstreckung gegen Erben sind die Vorschriften der §§ 1958, 1960 Abs. 3, § 1961 des Bürgerlichen Gesetzbuches sowie der §§ 747, 748, 778, 779, 781 bis 784 und 786 der Zivilprozeßordnung entsprechend anzuwenden.

#### § 250

##### Sonstige Fälle beschränkter Haftung

Die Vorschriften der §§ 781 bis 784 der Zivilprozeßordnung sind auf die nach § 1489 des Bürgerlichen Gesetzbuches eintretende beschränkte Haftung, die Vorschrift des § 781 der Zivilprozeßordnung ist auf die nach den §§ 419, 1480, 1504 und 2187 des Bürgerlichen Gesetzbuches eintretende beschränkte Haftung entsprechend anzuwenden.

#### § 251

##### Vollstreckungsverfahren gegen nichtrechtsfähige Personenvereinigungen

Bei nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen, die als solche steuerpflichtig sind, genügt für die Vollstreckung in deren Vermögen ein vollstreckbarer Verwaltungsakt gegen die Personenvereini-

gung. Dies gilt entsprechend für Zweckvermögen und sonstige einer juristischen Person ähnliche steuerpflichtige Gebilde.

#### — Beschränkung der Vollstreckung in den Fällen der Zusammenveranlagung —

#### § 252

##### Grundsatz

Sind Personen Gesamtschuldner, weil sie zusammen zu einer Steuer vom Einkommen oder zur Vermögensteuer veranlagt worden sind, so kann jeder von ihnen beantragen, daß die Vollstreckung wegen dieser Steuern jeweils auf den Betrag beschränkt wird, der sich nach Maßgabe der §§ 253 bis 262 bei einer Aufteilung der Steuerschuld ergibt.

#### § 253

##### Antrag

(1) Der Antrag ist bei dem im Zeitpunkt der Antragstellung für die Besteuerung nach dem Einkommen oder dem Vermögen zuständigen Finanzamt schriftlich zu stellen oder zur Niederschrift zu erklären.

(2) Der Antrag kann frühestens nach Bekanntgabe des Leistungsgebots gestellt werden. Nach vollständiger Tilgung der rückständigen Steuerschuld ist der Antrag nicht mehr zulässig. Der Antrag muß alle Angaben enthalten, die zur Aufteilung der Steuerschuld erforderlich sind, soweit sich diese Angaben nicht aus der Steuererklärung ergeben.

#### § 254

##### Allgemeiner Aufteilungsmaßstab

Die rückständige Steuerschuld ist nach dem Verhältnis der Beträge aufzuteilen, die sich bei getrennter Veranlagung nach Maßgabe des § 26 a des Einkommensteuergesetzes und der §§ 255 bis 260 ergeben würden. Dabei sind die tatsächlichen und rechtlichen Feststellungen maßgebend, die der Steuerfestsetzung bei der Zusammenveranlagung zugrunde gelegt worden sind, soweit nicht die Anwendung der Vorschriften über die getrennte Veranlagung zu Abweichungen führt.

#### § 255

##### Aufteilungsmaßstab für die Vermögensteuer

Die Vermögensteuer ist wie folgt aufzuteilen:

1. Für die Berechnung des Vermögens und der Vermögensteuer der einzelnen Gesamtschuldner ist vorbehaltlich der Abweichungen in den Nummern 2 und 3 von den Vorschriften des Bewertungsgesetzes und des Vermögensteuergesetzes in der Fassung auszugehen, die der Zusammenveranlagung zugrunde gelegen hat.

2. Wirtschaftsgüter eines Ehegatten, die bei der Zusammenveranlagung als land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder als Betriebsvermögen dem anderen Ehegatten zugerechnet worden sind, werden als eigenes land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder als eigenes Betriebsvermögen behandelt.
3. Schulden, die nicht mit bestimmten, einem Gesamtschuldner zugerechneten Wirtschaftsgütern in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, werden bei den einzelnen Gesamtschuldnern nach gleichen Teilen abgesetzt, soweit sich ein bestimmter Schuldner nicht feststellen läßt.

## § 256

**Aufteilungsmaßstab für Vorauszahlungen**

(1) Die rückständigen Vorauszahlungen sind im Verhältnis der Beträge aufzuteilen, die sich bei einer getrennten Festsetzung der Vorauszahlungen ergeben würden. Ein Antrag auf Aufteilung von Vorauszahlungen gilt zugleich als Antrag auf Aufteilung der weiteren im gleichen Veranlagungszeitraum fällig werdenden Vorauszahlungen und einer etwaigen Abschlußzahlung. Nach Durchführung der Veranlagung ist eine abschließende Aufteilung vorzunehmen. Aufzuteilen ist die gesamte Steuerschuld abzüglich der Beträge, die nicht in die Aufteilung der Vorauszahlungen einbezogen worden sind. Dabei sind jedem Gesamtschuldner die von ihm auf die aufgeteilten Vorauszahlungen entrichteten Beträge anzurechnen. Ergibt sich eine Überzahlung gegenüber dem Aufteilungsbetrag, so ist der überzahlte Betrag zu erstatten.

(2) Werden die Vorauszahlungen erst nach der Veranlagung aufgeteilt, so wird der für die veranlagte Steuer geltende Aufteilungsmaßstab angewendet.

## § 257

**Aufteilungsmaßstab für Steuernachforderungen**

(1) Werden Steuern auf Grund einer Änderung einer Steuerfestsetzung nachgefordert, so ist die aus der Nachforderung herrührende rückständige Steuerschuld im Verhältnis der Mehrbeträge aufzuteilen, die sich bei einem Vergleich der berichtigten getrennten Veranlagungen mit den früheren getrennten Veranlagungen ergeben.

(2) Der in Absatz 1 genannte Aufteilungsmaßstab ist nicht anzuwenden, wenn die bisher festgesetzte Steuerschuld noch nicht getilgt ist.

## § 258

**Besonderer Aufteilungsmaßstab**

Abweichend von den §§ 254 bis 257 kann die rückständige Steuerschuld nach einem von den Gesamtschuldnern gemeinschaftlich vorgeschlagenen Maßstab aufgeteilt werden, wenn die Tilgung der Schuld sichergestellt ist. Der gemeinschaftliche Vorschlag ist schriftlich einzureichen oder zur Niederschrift

zu erklären; er ist von allen Gesamtschuldnern zu unterschreiben.

## § 259

**Abrundung**

Der aufzuteilende Betrag ist auf volle Deutsche Mark nach unten abzurunden. Die errechneten aufgeteilten Beträge sind so auf den nächsten durch zehn Deutsche Pfennige teilbaren Betrag auf- oder abzurunden, daß ihre Summe mit dem der Aufteilung zugrunde liegenden Betrag übereinstimmt.

## § 260

**Rückständige Steuerschuld, Einleitung der Vollstreckung**

(1) Wird der Antrag vor Einleitung der Vollstreckung bei der Finanzbehörde gestellt, so ist die im Zeitpunkt des Eingangs des Aufteilungsantrages geschuldete Steuer aufzuteilen.

(2) Wird der Antrag nach Einleitung der Vollstreckung gestellt, so ist die im Zeitpunkt der Einleitung der Vollstreckung geschuldete Steuer, derentwegen vollstreckt wird, aufzuteilen.

(3) Zur rückständigen Steuerschuld gehören auch Säumniszuschläge, Zinsen und Verspätungszuschläge.

(4) Die Vollstreckung gilt mit der Ausfertigung der Rückstandsanzeige als eingeleitet.

(5) Zahlungen, die in den Fällen des Absatzes 1 nach Antragstellung, in den Fällen des Absatzes 2 nach Einleitung der Vollstreckung von einem Gesamtschuldner geleistet worden sind, sind diesem anzurechnen. Ergibt sich dabei eine Überzahlung gegenüber dem Aufteilungsbetrag, so ist der überzahlte Betrag zu erstatten.

## § 261

**Vollstreckung**

Solange nicht über den Antrag auf Beschränkung der Vollstreckung unanfechtbar entschieden ist, dürfen Vollstreckungsmaßnahmen nur soweit durchgeführt werden, als dies zur Sicherung des Anspruchs erforderlich ist.

## § 262

**Beschränkung der Vollstreckung**

(1) Nach der Aufteilung darf die Vollstreckung nur nach Maßgabe der auf die einzelnen Schuldner entfallenden Beträge durchgeführt werden.

(2) Werden einem Steuerschuldner von einer mit ihm zusammen veranlagten Person in oder nach dem Veranlagungszeitraum, für den noch Steuerrückstände bestehen, unentgeltlich Vermögensgegenstände zugewendet, so kann der Empfänger über den sich nach Absatz 1 ergebenden Betrag hinaus bis zur Höhe des gemeinen Werts dieser Zuwendung für die Steuer in Anspruch genommen werden.

## § 263

**Form und Inhalt des Aufteilungsbescheides**

(1) Über den Antrag auf Beschränkung der Vollstreckung ist nach Einleitung der Vollstreckung durch schriftlichen Bescheid (Aufteilungsbescheid) gegenüber den Beteiligten einheitlich zu entscheiden. Eine Entscheidung ist jedoch nicht erforderlich, wenn keine Vollstreckungsmaßnahmen ergriffen oder bereits ergriffene Vollstreckungsmaßnahmen wieder aufgehoben werden.

(2) Der Aufteilungsbescheid hat die Höhe der auf jeden Gesamtschuldner entfallenden anteiligen Steuerschuld zu enthalten; ihm ist eine Belehrung beizufügen, welcher Rechtsbehelf zulässig ist und binnen welcher Frist und bei welcher Behörde er einzulegen ist. Er soll ferner enthalten:

1. die Höhe der aufzuteilenden Gesamtschuld,
2. den für die Berechnung der rückständigen Steuerschuld maßgebenden Zeitpunkt,
3. die Höhe der Besteuerungsgrundlagen, die den einzelnen Gesamtschuldnern zugerechnet worden sind, wenn von den Angaben der Gesamtschuldner abgewichen ist,
4. die Höhe der bei getrennter Veranlagung (§ 254) auf den einzelnen Gesamtschuldner entfallenden Steuer,
5. die Beträge, die auf die aufgeteilte Steuerschuld des Gesamtschuldners anzurechnen sind.

## § 264

**Änderung des Aufteilungsbescheides**

(1) Der Aufteilungsbescheid kann außer in den Fällen des § 133 nur geändert werden, wenn

1. nachträglich bekannt wird, daß die Aufteilung auf unrichtigen Angaben beruht und die rückständige Steuerschuld infolge falscher Aufteilung ganz oder teilweise nicht beigetrieben werden konnte,
2. sich die rückständige Steuerschuld durch Änderung der Steuerfestsetzung erhöht oder vermindert.

(2) Nach Beendigung der Vollstreckung ist eine Änderung des Aufteilungsbescheides nicht mehr zulässig.

**2. UNTERABSCHNITT****Vollstreckung in das bewegliche Vermögen****— Allgemeines —**

## § 265

**Pfändung**

(1) Die Vollstreckung in das bewegliche Vermögen erfolgt durch Pfändung.

(2) Die Pfändung darf nicht weiter ausgedehnt werden, als es zur Deckung der beizutreibenden

Geldbeträge und der Kosten der Vollstreckung erforderlich ist.

(3) Die Pfändung unterbleibt, wenn die Verwertung der pfändbaren Gegenstände einen Überschuß über die Kosten der Vollstreckung nicht erwarten läßt.

## § 266

**Wirkung der Pfändung**

(1) Durch die Pfändung erwirbt die Körperschaft, der die Vollstreckungsbehörde angehört, ein Pfandrecht an dem gepfändeten Gegenstand.

(2) Das Pfandrecht gewährt ihr im Verhältnis zu anderen Gläubigern dieselben Rechte wie ein Pfandrecht im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuches, es geht Pfand- und Vorzugsrechten vor, die im Konkurs diesem Pfandrecht nicht gleichgestellt sind.

(3) Das durch eine frühere Pfändung begründete Pfandrecht geht demjenigen vor, das durch eine spätere Pfändung begründet wird.

## § 267

**Ausschluß von Gewährleistungsansprüchen**

Wird ein Gegenstand auf Grund der Pfändung veräußert, so steht dem Erwerber wegen eines Mangels im Recht oder wegen eines Mangels der veräußerten Sache ein Anspruch auf Gewährleistung nicht zu.

**— Vollstreckung in Sachen —**

## § 268

**Vollziehungsbeamte**

(1) Die Vollstreckungsbehörde führt die Vollstreckung in beweglichen Sachen durch Vollziehungsbeamte aus.

(2) Dem Vollstreckungsschuldner und Dritten gegenüber wird der Vollziehungsbeamte zur Vollstreckung durch schriftlichen Auftrag der Vollstreckungsbehörde ermächtigt; der Auftrag ist vorzuzeigen.

## § 269

**Vollstreckung in Sachen**

(1) Sachen, die im Gewahrsam des Vollstreckungsschuldners sind, pfändet der Vollziehungsbeamte dadurch, daß er sie in Besitz nimmt.

(2) Andere Sachen als Geld, Kostbarkeiten und Wertpapiere sind im Gewahrsam des Vollstreckungsschuldners zu lassen, wenn die Befriedigung hierdurch nicht gefährdet wird. Bleiben die Sachen im Gewahrsam des Vollstreckungsschuldners, so ist die Pfändung nur wirksam, wenn sie durch Anlegung von Siegeln oder in sonstiger Weise ersichtlich gemacht ist.

(3) Der Vollziehungsbeamte hat dem Vollstreckungsschuldner die Pfändung mitzuteilen.

(4) Diese Vorschriften gelten auch für die Pfändung von Sachen im Gewahrsam eines Dritten, der zu ihrer Herausgabe bereit ist.

#### § 270

##### Befugnisse des Vollziehungsbeamten

(1) Der Vollziehungsbeamte ist befugt, die Wohnung, die Geschäftsräume und die Behältnisse des Vollstreckungsschuldners zu durchsuchen, soweit dies der Zweck der Vollstreckung erfordert.

(2) Er ist befugt, verschlossene Türen und Behältnisse öffnen zu lassen.

(3) Wenn er Widerstand findet, kann er Gewalt anwenden und hierzu um Unterstützung durch Polizeibeamte nachsuchen.

#### § 271

##### Zuziehung von Zeugen

Wird bei einer Vollstreckungshandlung Widerstand geleistet oder ist bei einer Vollstreckungshandlung in der Wohnung oder in den Geschäftsräumen des Vollstreckungsschuldners weder der Vollstreckungsschuldner noch eine Person, die zu seiner Familie gehört oder bei ihm beschäftigt ist, gegenwärtig, so hat der Vollziehungsbeamte zwei Erwachsene oder einen Gemeinde- oder Polizeibeamten als Zeugen zuzuziehen.

#### § 272

##### Zeit der Vollstreckung

(1) Zur Nachtzeit (§ 188 Abs. 1 der Zivilprozeßordnung) sowie an Sonntagen und staatlich anerkannten allgemeinen Feiertagen darf eine Vollstreckungshandlung nur mit schriftlicher Erlaubnis der Vollstreckungsbehörde vorgenommen werden.

(2) Die Erlaubnis ist bei der Vollstreckungshandlung vorzuzeigen.

#### § 273

##### Aufforderungen und Mitteilungen des Vollziehungsbeamten

Die Aufforderungen und die sonstigen Mitteilungen, die zu den Vollstreckungshandlungen gehören, sind vom Vollziehungsbeamten mündlich zu erlassen und vollständig in die Niederschrift aufzunehmen; können sie mündlich nicht erlassen werden, so hat die Vollstreckungsbehörde demjenigen, an den die Aufforderung oder Mitteilung zu richten ist, eine Abschrift der Niederschrift zu senden.

#### § 274

##### Niederschrift

(1) Der Vollziehungsbeamte hat über jede Vollstreckungshandlung eine Niederschrift aufzunehmen.

(2) Die Niederschrift muß enthalten:

1. Ort und Zeit der Aufnahme,
2. den Gegenstand der Vollstreckungshandlung unter kurzer Erwähnung der Vorgänge,
3. die Namen der Personen, mit denen verhandelt worden ist,
4. die Unterschriften der Personen und die Bemerkung, daß nach Vorlesung oder Vorlegung zur Durchsicht und nach Genehmigung unterzeichnet sei,
5. die Unterschrift des Vollziehungsbeamten.

(3) Hat einem der Erfordernisse unter Absatz 2 Nr. 4 nicht genügt werden können, so ist der Grund anzugeben.

#### § 275

##### Abwendung der Pfändung

(1) Der Vollstreckungsschuldner kann die Pfändung nur abwenden, wenn er den geschuldeten Betrag an den Vollziehungsbeamten zahlt oder nachweist, daß ihm eine Zahlungsfrist bewilligt worden ist oder daß die Schuld erloschen ist.

(2) Absatz 1 gilt entsprechend, wenn der Vollstreckungsschuldner eine Entscheidung vorlegt, aus der sich die Unzulässigkeit der vorzunehmenden Pfändung ergibt oder wenn er eine Post- oder Bankquittung vorlegt, aus der sich ergibt, daß er den geschuldeten Betrag eingezahlt hat.

#### § 276

##### Pfand- und Vorzugsrechte Dritter

(1) Der Pfändung einer Sache kann ein Dritter, der sich nicht im Besitz der Sache befindet, auf Grund eines Pfand- oder Vorzugsrechtes nicht widersprechen. Er kann jedoch vorzugsweise Befriedigung aus dem Erlös verlangen ohne Rücksicht darauf, ob seine Forderung fällig ist oder nicht.

(2) Für eine Klage auf vorzugsweise Befriedigung ist ausschließlich zuständig das ordentliche Gericht, in dessen Bezirk gepfändet worden ist. Wird die Klage gegen die Körperschaft, der die Vollstreckungsbehörde angehört, und gegen den Vollstreckungsschuldner gerichtet, so sind sie Streitgenossen.

#### § 277

##### Ungetrennte Früchte

(1) Früchte, die vom Boden noch nicht getrennt sind, können gepfändet werden, solange sie nicht durch Vollstreckung in das unbewegliche Vermögen in Beschlag genommen worden sind. Sie dürfen nicht früher als einen Monat vor der gewöhnlichen Zeit der Reife gepfändet werden.

(2) Ein Gläubiger, der ein Recht auf Befriedigung aus dem Grundstück hat, kann der Pfändung nach § 246 widersprechen, wenn nicht für einen Anspruch gepfändet ist, der bei der Vollstreckung in das Grundstück vorgeht.

## § 278

**Unpfändbarkeit von Sachen**

Die §§ 811 bis 812 und 813 Abs. 1 bis 3 der Zivilprozeßordnung sowie die Beschränkungen und Verbote, die nach anderen gesetzlichen Vorschriften für die Pfändung von Sachen bestehen, gelten entsprechend. An die Stelle des Vollstreckungsgerichts tritt die Vollstreckungsbehörde.

## § 279

**Verwertung**

(1) Die gepfändeten Sachen sind auf schriftliche Anordnung der Vollstreckungsbehörde öffentlich zu versteigern, und zwar in der Regel durch den Vollziehungsbeamten; § 275 gilt entsprechend.

(2) Bei Pfändung von Geld gilt die Wegnahme als Zahlung des Vollstreckungsschuldners.

## § 280

**Aussetzung der Verwertung**

Die Vollstreckungsbehörde kann die Verwertung gepfändeter Sachen unter Anordnung von Zahlungsfristen zeitweilig aussetzen, wenn die alsbaldige Verwertung unbillig wäre.

## § 281

**Versteigerung**

(1) Die gepfändeten Sachen dürfen nicht vor Ablauf einer Woche seit dem Tag der Pfändung versteigert werden, sofern sich nicht der Vollstreckungsschuldner mit einer früheren Versteigerung einverstanden erklärt oder diese erforderlich ist, um die Gefahr einer beträchtlichen Wertverringerung abzuwenden oder unverhältnismäßige Kosten längerer Aufbewahrung zu vermeiden.

(2) Zeit und Ort der Versteigerung sind öffentlich bekanntzumachen; dabei sind die Sachen, die versteigert werden sollen, im allgemeinen zu bezeichnen. Auf Ersuchen der Vollstreckungsbehörde hat ein Gemeindebediensteter oder ein Polizeibeamter der Versteigerung beizuwohnen.

(3) Bei der Versteigerung gilt § 1239 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuches entsprechend.

## § 282

**Zuschlag**

(1) Dem Zuschlag an den Meistbietenden soll ein dreimaliger Aufruf vorausgehen; die Vorschriften des § 156 des Bürgerlichen Gesetzbuches sind anzuwenden.

(2) Die Aushändigung einer zugeschlagenen Sache darf nur gegen bare Zahlung geschehen.

(3) Hat der Meistbietende nicht zu der in den Versteigerungsbedingungen bestimmten Zeit oder

in Ermangelung einer solchen Bestimmung nicht vor dem Schluß des Versteigerungstermins die Aushändigung gegen Zahlung des Kaufgeldes verlangt, so wird die Sache anderweitig versteigert. Der Meistbietende wird zu einem weiteren Gebot nicht zugelassen; er haftet für den Ausfall, auf den Mehrerlös hat er keinen Anspruch.

(4) Wird der Zuschlag dem Gläubiger erteilt, so ist dieser von der Verpflichtung zur baren Zahlung so weit befreit, als der Erlös nach Abzug der Kosten der Vollstreckung zu seiner Befriedigung zu verwenden ist. Soweit der Gläubiger von der Verpflichtung zur baren Zahlung befreit ist, gilt der Betrag als von dem Schuldner an den Gläubiger gezahlt.

## § 283

**Mindestgebot**

(1) Der Zuschlag darf nur auf ein Gebot erteilt werden, das mindestens die Hälfte des gewöhnlichen Verkaufswertes der Sache erreicht (Mindestgebot). Der gewöhnliche Verkaufswert und das Mindestgebot sollen bei dem Ausbieten bekanntgegeben werden.

(2) Wird der Zuschlag nicht erteilt, weil ein das Mindestgebot erreichendes Gebot nicht abgegeben worden ist, so bleibt das Pfandrecht bestehen. Die Vollstreckungsbehörde kann jederzeit einen neuen Versteigerungstermin bestimmen oder eine anderweitige Verwertung der gepfändeten Sachen nach § 288 anordnen. Wird die anderweitige Verwertung angeordnet, so gilt Absatz 1 entsprechend.

(3) Gold- und Silbersachen dürfen auch nicht unter ihrem Gold- oder Silberwert zugeschlagen werden. Wird ein den Zuschlag gestattendes Gebot nicht abgegeben, so können die Sachen auf Anordnung der Vollstreckungsbehörde aus freier Hand verkauft werden. Der Verkaufspreis darf den Gold- oder Silberwert und die Hälfte des gewöhnlichen Verkaufswertes nicht unterschreiten.

## § 284

**Einstellung der Versteigerung**

(1) Die Versteigerung wird eingestellt, sobald der Erlös zur Deckung der beizutreibenden Beträge einschließlich der Kosten der Vollstreckung ausreicht.

(2) Die Empfangnahme des Erlöses durch den versteigernden Beamten gilt als Zahlung des Vollstreckungsschuldners, es sei denn, daß der Erlös hinterlegt wird (§ 291 Abs. 4).

## § 285

**Wertpapiere**

Gepfändete Wertpapiere, die einen Börsen- oder Marktpreis haben, sind aus freier Hand zum Tageskurs zu verkaufen; andere Wertpapiere sind nach den allgemeinen Vorschriften zu versteigern.

## § 286

**Namenspapiere**

Lautet ein gepfändetes Wertpapier auf einen Namen, so ist die Vollstreckungsbehörde berechtigt, die Umschreibung auf den Namen des Käufers oder, wenn es sich um ein auf einen Namen umgeschriebenes Inhaberpapier handelt, die Rückverwandlung in ein Inhaberpapier zu erwirken und die hierzu erforderlichen Erklärungen anstelle des Vollstreckungsschuldners abzugeben.

## § 287

**Versteigerung ungetrennter Früchte**

Gepfändete Früchte, die vom Boden noch nicht getrennt sind, dürfen erst nach der Reife versteigert werden. Der Vollziehungsbeamte hat sie abernten zu lassen, wenn er sie nicht vor der Trennung versteigert.

## § 288

**Besondere Verwertung**

Auf Antrag des Vollstreckungsschuldners oder aus besonderen Zweckmäßigkeitsgründen kann die Vollstreckungsbehörde anordnen, daß eine gepfändete Sache in anderer Weise oder an einem anderen Ort, als in den vorstehenden Paragraphen bestimmt ist, zu verwerten oder durch eine andere Person als den Vollziehungsbeamten zu versteigern sei.

## § 289

**Vollstreckung in Ersatzteile von Luftfahrzeugen**

(1) Für die Vollstreckung in Ersatzteile, auf die sich ein Registerpfandrecht an einem Luftfahrzeug nach § 71 des Gesetzes über Rechte an Luftfahrzeugen erstreckt, gilt § 100 des Gesetzes über Rechte an Luftfahrzeugen; an die Stelle des Gerichtsvollziehers tritt der Vollziehungsbeamte.

(2) Absatz 1 gilt für die Vollstreckung in Ersatzteile, auf die sich das Recht an einem ausländischen Luftfahrzeug erstreckt, mit der Maßgabe, daß die Vorschriften des § 106 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 4 des Gesetzes über Rechte an Luftfahrzeugen zu berücksichtigen sind.

## § 290

**Anschlußpfändung**

(1) Zur Pfändung bereits gepfändeter Sachen genügt die in die Niederschrift aufzunehmende Erklärung des Vollziehungsbeamten, daß er die Sache für die zu bezeichnende Forderung pfändet. Dem Vollstreckungsschuldner ist die weitere Pfändung mitzuteilen.

(2) Ist die erste Pfändung für eine andere Vollstreckungsbehörde oder durch einen Gerichtsvollzieher erfolgt, so ist dieser Vollstreckungsbehörde oder dem Gerichtsvollzieher eine Abschrift der Niederschrift zu übersenden. Die gleiche Pflicht hat ein

Gerichtsvollzieher, der eine Sache pfändet, die bereits im Auftrag einer Vollstreckungsbehörde gepfändet ist.

## § 291

**Mehrfache Pfändung**

(1) Wird dieselbe Sache mehrfach durch Vollziehungsbeamte oder durch Vollziehungsbeamte und Gerichtsvollzieher gepfändet, so begründet ausschließlich die erste Pfändung die Zuständigkeit zur Versteigerung.

(2) Betreibt ein Gläubiger die Versteigerung, so wird für alle beteiligten Gläubiger versteigert.

(3) Der Erlös wird nach der Reihenfolge der Pfändungen oder nach abweichender Vereinbarung der beteiligten Gläubiger verteilt.

(4) Reicht der Erlös zur Deckung der Forderungen nicht aus und verlangt ein Gläubiger, für den die zweite oder eine spätere Pfändung erfolgt ist, ohne Zustimmung der übrigen beteiligten Gläubiger eine andere Verteilung als nach der Reihenfolge der Pfändungen, so ist die Sachlage unter Hinterlegung des Erlöses dem Amtsgericht, in dessen Bezirk gepfändet ist, anzuzeigen. Der Anzeige sind die Schriftstücke, die sich auf das Verfahren beziehen, beizufügen. Für das Verteilungsverfahren gelten die §§ 873 bis 882 der Zivilprozeßordnung.

(5) Wird für verschiedene Gläubiger gleichzeitig gepfändet, so finden die Vorschriften der Absätze 2 bis 4 mit der Maßgabe Anwendung, daß der Erlös nach dem Verhältnis der Forderungen verteilt wird.

— Vollstreckung in Forderungen und andere Vermögensrechte —

## § 292

**Pfändung einer Geldforderung**

(1) Soll eine Geldforderung gepfändet werden, so hat die Vollstreckungsbehörde dem Drittschuldner schriftlich zu verbieten, an den Vollstreckungsschuldner zu zahlen, und dem Vollstreckungsschuldner schriftlich zu gebieten, sich jeder Verfügung über die Forderung, insbesondere ihrer Einziehung, zu enthalten (Pfändungsverfügung).

(2) Die Pfändung ist bewirkt, wenn die Pfändungsverfügung dem Drittschuldner zugestellt ist. Die Zustellung ist dem Vollstreckungsschuldner mitzuteilen.

## § 293

**Pfändung einer durch Hypothek gesicherten Forderung**

(1) Zur Pfändung einer Forderung, für die eine Hypothek besteht, ist außer der Pfändungsverfügung die Aushändigung des Hypothekenbriefes an die Vollstreckungsbehörde erforderlich. Die Übergabe gilt als erfolgt, wenn der Vollziehungsbeamte

den Brief wegnimmt. Ist die Erteilung des Hypothekenbriefes ausgeschlossen, so muß die Pfändung in das Grundbuch eingetragen werden; die Eintragung erfolgt auf Grund der Pfändungsverfügung auf Ersuchen der Vollstreckungsbehörde.

(2) Wird die Pfändungsverfügung vor der Übergabe des Hypothekenbriefes oder der Eintragung der Pfändung dem Drittschuldner zugestellt, so gilt die Pfändung diesem gegenüber mit der Zustellung als bewirkt.

(3) Diese Vorschriften gelten nicht, soweit Ansprüche auf die in § 1159 des Bürgerlichen Gesetzbuches bezeichneten Leistungen gepfändet werden. Das gleiche gilt bei einer Sicherungshypothek im Fall des § 1187 des Bürgerlichen Gesetzbuches von der Pfändung der Hauptforderung.

#### § 294

#### **Pfändung einer durch Schiffshypothek oder Registerpfandrecht an einem Luftfahrzeug gesicherten Forderung**

(1) Die Pfändung einer Forderung, für die eine Schiffshypothek besteht, bedarf der Eintragung in das Schiffsregister oder das Schiffsbauregister.

(2) Die Pfändung einer Forderung, für die ein Registerpfandrecht an einem Luftfahrzeug besteht, bedarf der Eintragung in das Register für Pfandrechte an Luftfahrzeugen.

(3) Die Pfändung nach den Absätzen 1 und 2 wird auf Grund der Pfändungsverfügung auf Ersuchen der Vollstreckungsbehörde eingetragen. § 293 Abs. 2 gilt entsprechend.

(4) Die Absätze 1 bis 3 sind nicht anzuwenden, soweit es sich um die Pfändung der Ansprüche auf die in § 53 des Gesetzes über Rechte an eingetragenen Schiffen und Schiffsbauwerken und auf die in § 53 des Gesetzes über Rechte an Luftfahrzeugen bezeichneten Leistungen handelt. Das gleiche gilt, wenn bei einer Schiffshypothek für eine Forderung aus einer Schuldverschreibung auf den Inhaber, aus einem Wechsel oder aus einem anderen durch Indossament übertragbaren Papier die Hauptforderung gepfändet ist.

(5) Für die Pfändung von Forderungen, für die ein Recht an einem ausländischen Luftfahrzeug besteht, gilt § 106 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 5 des Gesetzes über Rechte an Luftfahrzeugen.

#### § 295

#### **Pfändung einer Forderung aus indossablen Papieren**

Forderungen aus Wechseln und anderen Papieren, die durch Indossament übertragen werden können, werden dadurch gepfändet, daß der Vollziehungsbeamte die Papiere in Besitz nimmt. Dies gilt entsprechend für die Pfändung des Postsparguthabens oder eines Teils dieses Guthabens.

#### § 296

#### **Pfändung fortlaufender Bezüge**

(1) Das Pfandrecht, das durch die Pfändung einer Gehaltsforderung oder einer ähnlichen in fortlaufenden Bezügen bestehenden Forderung erworben wird, erstreckt sich auch auf die Beträge, die später fällig werden.

(2) Die Pfändung eines Dienst Einkommens trifft auch das Einkommen, das der Vollstreckungsschuldner bei Versetzung in ein anderes Amt, Übertragung eines neuen Amtes oder einer Gehaltserhöhung zu beziehen hat. Dies gilt nicht bei Wechsel des Dienstherrn.

#### § 297

#### **Einziehungsverfügung**

(1) Die Vollstreckungsbehörde ordnet die Einziehung der gepfändeten Forderung an. § 292 Abs. 2 gilt entsprechend.

(2) Die Einziehungsverfügung kann mit der Pfändungsverfügung verbunden werden.

#### § 298

#### **Wirkung der Einziehungsverfügung**

(1) Die Einziehungsverfügung ersetzt die förmlichen Erklärungen des Vollstreckungsschuldners, von denen nach bürgerlichem Recht die Berechtigung zur Einziehung abhängt. Sie genügt auch bei einer Forderung, für die eine Hypothek, Schiffshypothek oder ein Registerpfandrecht an einem Luftfahrzeug besteht. Zugunsten des Drittschuldners gilt eine zu Unrecht ergangene Einziehungsverfügung dem Vollstreckungsschuldner gegenüber solange als rechtmäßig, bis sie aufgehoben ist und der Drittschuldner hiervon erfährt.

(2) Der Vollstreckungsschuldner ist verpflichtet, die zur Geltendmachung der Forderung nötige Auskunft zu erteilen und die über die Forderung vorhandenen Urkunden herauszugeben. Die Vollstreckungsbehörde kann die Urkunden durch den Vollziehungsbeamten wegnehmen lassen oder ihre Herausgabe nach §§ 311 bis 318 erzwingen.

(3) Werden die Urkunden nicht vorgefunden, so hat der Vollstreckungsschuldner auf Verlangen der Vollstreckungsbehörde zu Protokoll an Eides Statt zu versichern, daß er die Urkunden nicht besitze, auch nicht wisse, wo sie sich befinden.

(4) Die Vollstreckungsbehörde nimmt die eidesstattliche Versicherung selbst ab, wenn der Vollstreckungsschuldner zu ihrer Abgabe bereit ist; § 243 Abs. 4 Satz 2 gilt sinngemäß. Die Vollstreckungsbehörde kann die eidesstattliche Versicherung der Lage der Sache entsprechend ändern. Ist der Vollstreckungsschuldner ohne ausreichende Entschuldigung in dem zur Abgabe der eidesstattlichen Versicherung anberaumten Termin vor der Vollstreckungsbehörde nicht erschienen oder verweigert er die Abgabe der eidesstattlichen Versicherung, so kann die Vollstreckungsbehörde das zuständige

Amtsgericht um die Abnahme der eidesstattlichen Versicherung ersuchen. §§ 899, 900 Abs. 1 und 3, §§ 901 und 902, 904 bis 910 und 913 der Zivilprozeßordnung sowie § 243 Abs. 5 Sätze 3 und 4 und Abs. 6 sind sinngemäß anzuwenden.

(5) Hat ein Dritter die Urkunde, so kann die Vollstreckungsbehörde auch den Anspruch des Vollstreckungsschuldners auf Herausgabe geltend machen.

#### § 299

##### Erklärungspflicht des Drittschuldners

(1) Auf Verlangen der Vollstreckungsbehörde hat ihr der Drittschuldner binnen zwei Wochen, von der Zustellung der Pfändungsverfügung an gerechnet, zu erklären:

1. ob und inwieweit er die Forderung als begründet anerkenne und bereit sei, zu zahlen,
2. ob und welche Ansprüche andere Personen an die Forderung erheben,
3. ob und wegen welcher Ansprüche die Forderung bereits für andere Gläubiger gepfändet sei.

Die Erklärungen des Drittschuldners zu Nummer 1 gelten nicht als Anerkenntniserklärung im Sinne des § 781 des Bürgerlichen Gesetzbuches.

(2) Die Aufforderung zur Abgabe dieser Erklärung kann in die Pfändungsverfügung aufgenommen werden. Der Drittschuldner haftet der Vollstreckungsbehörde für den Schaden, der aus der Nichterfüllung seiner Verpflichtung entsteht. Er kann zur Abgabe der Erklärung durch ein Zwangsgeld angehalten werden; § 317 ist nicht anzuwenden.

(3) Die §§ 841 bis 843 der Zivilprozeßordnung sind anzuwenden.

#### § 300

##### Andere Art der Verwertung

Ist die gepfändete Forderung bedingt oder betagt oder ihre Einziehung schwierig, so kann die Vollstreckungsbehörde anordnen, daß sie in anderer Weise zu verwerten ist. § 298 Abs. 1 gilt entsprechend.

#### § 301

##### Ansprüche auf Herausgabe oder Leistung von Sachen

(1) Für die Vollstreckung in Ansprüche auf Herausgabe oder Leistung von Sachen gelten außer den §§ 292 bis 300 folgende Vorschriften.

(2) Bei der Pfändung eines Anspruchs, der eine bewegliche Sache betrifft, ordnet die Vollstreckungsbehörde an, daß die Sache an den Vollziehungsbeamten herauszugeben sei. Die Sache wird wie eine gepfändete Sache verwertet.

(3) Bei Pfändung eines Anspruchs, der eine unbewegliche Sache betrifft, ordnet die Vollstreckungsbehörde an, daß die Sache an einen Treuhänder herauszugeben sei, den das Amtsgericht der bele-

genen Sache auf Antrag der Vollstreckungsbehörde bestellt. Ist der Anspruch auf Übertragung des Eigentums gerichtet, so ist dem Treuhänder als Vertreter des Vollstreckungsschuldners aufzulassen. Mit dem Übergang des Eigentums auf den Vollstreckungsschuldner erlangt die Vollstreckungsbehörde eine Sicherungshypothek für die Forderung. Der Treuhänder hat die Eintragung der Sicherungshypothek zu bewilligen. Die Vollstreckung in die herausgegebene Sache wird nach den Vorschriften über die Vollstreckung in unbewegliche Sachen bewirkt.

(4) Absatz 3 gilt entsprechend, wenn der Anspruch ein im Schiffsregister eingetragenes Schiff, ein Schiffsbauwerk oder Schwimmdock, das im Schiffsbauregister eingetragen ist oder in dieses Register eingetragen werden kann oder ein Luftfahrzeug betrifft, das in der Luftfahrzeugrolle eingetragen ist oder nach Löschung in der Luftfahrzeugrolle noch in dem Register für Pfandrechte an Luftfahrzeugen eingetragen ist.

(5) Dem Treuhänder ist auf Antrag eine Entschädigung zu gewähren. Die Entschädigung darf die Vergütung nicht übersteigen, die durch die Verordnung über die Geschäftsführung und die Vergütung des Zwangsverwalters vom 16. Februar 1970 (Bundesgesetzbl. I S. 185) festgesetzt worden ist

#### § 302

##### Unpfändbarkeit von Forderungen

Beschränkungen und Verbote, die nach §§ 850 bis 852 der Zivilprozeßordnung und anderen gesetzlichen Bestimmungen für die Pfändung von Forderungen und Ansprüchen bestehen, gelten sinngemäß.

#### § 303

##### Mehrfache Pfändung einer Forderung

(1) Ist eine Forderung durch mehrere Vollstreckungsbehörden oder durch eine Vollstreckungsbehörde und ein Gericht gepfändet, so sind die §§ 853 bis 856 der Zivilprozeßordnung und § 99 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes über Rechte an Luftfahrzeugen entsprechend anzuwenden.

(2) Fehlt es an einem Amtsgericht, das nach den §§ 853 und 854 der Zivilprozeßordnung zuständig wäre, so ist bei dem Amtsgericht zu hinterlegen, in dessen Bezirk die Vollstreckungsbehörde ihren Sitz hat, deren Pfändungsverfügung dem Drittschuldner zuerst zugestellt worden ist.

#### § 304

##### Vollstreckung in andere Vermögensrechte

(1) Für die Vollstreckung in andere Vermögensrechte, die nicht Gegenstand der Vollstreckung in das unbewegliche Vermögen sind, gelten die vorstehenden Vorschriften entsprechend.

(2) Ist kein Drittschuldner vorhanden, so ist die Pfändung bewirkt, wenn dem Vollstreckungsschuld-

ner das Gebot, sich jeder Verfügung über das Recht zu enthalten, zugestellt ist.

(3) Ein unveräußerliches Recht ist, wenn nichts anderes bestimmt ist, insoweit pfändbar, als die Ausübung einem anderen überlassen werden kann.

(4) Die Vollstreckungsbehörde kann bei der Vollstreckung in unveräußerliche Rechte, deren Ausübung einem anderen überlassen werden kann, besondere Anordnungen erlassen, insbesondere bei der Vollstreckung in Nutzungsrechte eine Verwaltung anordnen; in diesem Fall wird die Pfändung durch Übergabe der zu benutzenden Sache an den Verwalter bewirkt, sofern sie nicht durch Zustellung der Pfändungsverfügung schon vorher bewirkt ist.

(5) Ist die Veräußerung des Rechts zulässig, so kann die Vollstreckungsbehörde die Veräußerung anordnen.

(6) Für die Vollstreckung in eine Reallast, eine Grundschuld oder eine Rentenschuld gelten die Vorschriften über die Vollstreckung in eine Forderung, für die eine Hypothek besteht.

(7) Die §§ 858 bis 863 der Zivilprozeßordnung gelten sinngemäß.

### 3. UNTERABSCHNITT

#### Vollstreckung in das unbewegliche Vermögen

##### § 305

##### Verfahren

(1) Der Vollstreckung in das unbewegliche Vermögen unterliegen außer den Grundstücken die Berechtigungen, für welche die sich auf Grundstücke beziehenden Vorschriften gelten, die im Schiffsregister eingetragenen Schiffe, die Schiffsbauwerke und Schwimmdocks, die im Schiffsbauregister eingetragen sind oder in dieses Register eingetragen werden können, sowie die Luftfahrzeuge, die in der Luftfahrzeugrolle eingetragen sind oder nach Löschung in der Luftfahrzeugrolle noch in dem Register für Pfandrechte an Luftfahrzeugen eingetragen sind. Auf die Vollstreckung sind die §§ 864 bis 871 der Zivilprozeßordnung, § 99 Abs. 1 des Gesetzes über Rechte an Luftfahrzeugen sowie das Gesetz über die Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung anzuwenden. Bei Stundung und Aussetzung der Vollziehung geht eine im Wege der Vollstreckung eingetragene Sicherheitshypothek jedoch nur dann nach § 868 der Zivilprozeßordnung auf den Eigentümer über und erlischt eine Schiffshypothek oder ein Registerpfandrecht an einem Luftfahrzeug jedoch nur dann nach § 870 a Abs. 3 der Zivilprozeßordnung sowie § 99 Abs. 1 des Gesetzes über Rechte an Luftfahrzeugen, wenn zugleich die Aufhebung der Vollstreckungsmaßnahme angeordnet wird.

(2) Für die Vollstreckung in ausländische Schiffe gilt § 171 des Gesetzes über die Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung, für die Vollstrek-

kung in ausländische Luftfahrzeuge § 106 Abs. 1, 2 des Gesetzes über Rechte an Luftfahrzeugen sowie die §§ 171 h bis 171 n des Gesetzes über Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung.

(3) Die für die Vollstreckung in das unbewegliche Vermögen erforderlichen Anträge des Gläubigers stellt die Vollstreckungsbehörde. Sie hat hierbei zu bestätigen, daß die gesetzlichen Voraussetzungen für die Vollstreckung vorliegen. Diese Fragen unterliegen nicht der Beurteilung des Vollstreckungsgerichts oder des Grundbuchamts. Anträge auf Eintragung einer Sicherheitshypothek, einer Schiffshypothek oder eines Registerpfandrechts an einem Luftfahrzeug sind Ersuchen im Sinne des § 38 der Grundbuchordnung und des § 45 der Schiffsregisterordnung.

(4) Zwangsversteigerung und Zwangsverwaltung soll die Vollstreckungsbehörde nur beantragen, wenn festgestellt ist, daß der Geldbetrag durch Vollstreckung in das bewegliche Vermögen nicht begetrieben werden kann.

(5) Die Zwangsversteigerung oder Zwangsverwaltung einer Ackernahrung, Kleinsiedlung oder Kleinwohnung, die der Vollstreckungsschuldner bewohnt, ist nur mit seiner Zustimmung zulässig.

(6) Soweit der zu vollstreckende Anspruch gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 3 des Gesetzes über die Zwangsversteigerung und Zwangsverwaltung den Rechten am Grundstück im Rang vorgeht, kann eine Sicherheitshypothek unter der aufschiebenden Bedingung in das Grundbuch eingetragen werden, daß das Vorrecht wegfällt.

##### § 306

##### Vollstreckung gegen den Rechtsnachfolger

Ist nach § 305 eine Sicherheitshypothek, eine Schiffshypothek oder ein Registerpfandrecht an einem Luftfahrzeug eingetragen worden, so bedarf es zur Zwangsversteigerung aus diesem Recht nur dann eines Duldungsbescheides, wenn nach der Eintragung dieses Rechts ein Eigentumswechsel eingetreten ist. Satz 1 gilt sinngemäß für die Zwangsverwaltung aus einer nach § 305 eingetragenen Sicherheitshypothek.

### 4. UNTERABSCHNITT

#### Arrest

##### § 307

##### Dinglicher Arrest

(1) Zur Sicherung der Vollstreckung von Geldforderungen nach den §§ 232 bis 306 kann die für die Steuerfestsetzung zuständige Finanzbehörde den Arrest in das bewegliche oder unbewegliche Vermögen anordnen, wenn zu befürchten ist, daß sonst die Beitreibung vereitelt oder wesentlich erschwert

wird. Sie kann den Arrest auch dann anordnen, wenn die Forderung noch nicht zahlenmäßig feststeht oder wenn sie bedingt oder betagt ist. In der Arrestanordnung ist ein Geldbetrag zu bestimmen, bei dessen Hinterlegung die Vollziehung des Arrestes gehemmt und der vollzogene Arrest aufzuheben ist.

(2) Die Arrestanordnung ist zuzustellen. Sie muß begründet und von dem anordnenden Bediensteten unterschrieben sein.

(3) Die Vollziehung der Arrestanordnung ist unzulässig, wenn seit dem Tag, an dem die Anordnung unterzeichnet worden ist, ein Monat verstrichen ist. Die Vollziehung ist auch schon vor der Zustellung an den Arrestschuldner zulässig, sie ist jedoch ohne Wirkung, wenn die Zustellung nicht innerhalb einer Woche nach der Vollziehung und innerhalb eines Monats seit der Unterzeichnung erfolgt. Auf die Vollziehung des Arrestes finden die §§ 930 bis 932 der Zivilprozeßordnung sowie § 99 Abs. 2 und § 106 Abs. 1, 3 und 5 des Gesetzes über Rechte an Luftfahrzeugen entsprechende Anwendung; an die Stelle des Arrestgerichts und des Vollstreckungsgerichts tritt die Vollstreckungsbehörde, an die Stelle des Gerichtsvollziehers der Vollziehungsbeamte. Soweit auf die Vorschriften über die Pfändung verwiesen wird, sind die entsprechenden Vorschriften dieses Gesetzes anzuwenden.

#### § 308

##### **Aufhebung des dinglichen Arrestes**

Die Arrestanordnung ist aufzuheben, wenn nach ihrem Erlaß Umstände bekanntwerden, die die Arrestanordnung nicht mehr gerechtfertigt erscheinen lassen.

#### § 309

##### **Persönlicher Sicherheitsarrest**

(1) Auf Antrag der für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzbehörde kann das Amtsgericht einen persönlichen Sicherheitsarrest anordnen, wenn er erforderlich ist, um die gefährdete Vollstreckung in das Vermögen des Pflichtigen zu sichern. Zuständig ist das Amtsgericht, in dessen Bezirk die Finanzbehörde ihren Sitz hat oder sich der Pflichtige befindet.

(2) In dem Antrag hat die für die Steuerfestsetzung zuständige Finanzbehörde den Anspruch nach Art und Höhe sowie die Tatsachen anzugeben, die den Arrestgrund ergeben.

(3) Für die Anordnung, Vollziehung und Aufhebung des persönlichen Sicherheitsarrestes gelten § 921 Abs. 1, §§ 922 bis 925, 927, 929, 933, 934 Abs. 1, 3 und 4 der Zivilprozeßordnung sinngemäß. § 911 der Zivilprozeßordnung ist nicht anzuwenden.

(4) Für Zustellungen gelten die Vorschriften der Zivilprozeßordnung.

#### 5. UNTERABSCHNITT

##### **Verwertung von Sicherheiten**

#### § 310

Werden Geldforderungen, die im Verwaltungsverfahren vollstreckbar sind (§ 233), bei Fälligkeit nicht erfüllt, kann sich die Vollstreckungsbehörde aus den Sicherheiten befriedigen, die sie zur Sicherung dieser Ansprüche erlangt hat. Die Sicherheiten werden nach den Vorschriften dieses Abschnitts verwertet. Die Verwertung darf erst erfolgen, wenn dem Vollstreckungsschuldner die Verwertungsabsicht bekanntgegeben und seit der Bekanntgabe mindestens eine Woche verstrichen ist.

#### DRITTER ABSCHNITT

##### **Vollstreckung wegen anderer Leistungen als Geldforderungen**

#### 1. UNTERABSCHNITT

##### **Vollstreckung wegen Handlungen, Duldungen oder Unterlassungen**

#### § 311

##### **Zwangsmittel**

(1) Ein Verwaltungsakt, der auf Vornahme einer Handlung oder auf Duldung oder Unterlassung gerichtet ist, kann mit Zwangsmitteln (Zwangsgeld, Ersatzvornahme, unmittelbarer Zwang) durchgesetzt werden. Für die Erzwingung von Sicherheiten gilt § 319. Vollstreckungsbehörde ist die Behörde, die den Verwaltungsakt erlassen hat.

(2) Es ist dasjenige Zwangsmittel zu bestimmen, durch das der Pflichtige am wenigsten beeinträchtigt wird. Das Zwangsmittel muß in einem angemessenen Verhältnis zu seinem Zweck stehen.

#### § 312

##### **Zwangsgeld**

Das einzelne Zwangsgeld darf fünftausend Deutsche Mark nicht übersteigen.

#### § 313

##### **Ersatzvornahme**

Wird die Verpflichtung, eine Handlung vorzunehmen, deren Vornahme durch einen anderen möglich ist (vertretbare Handlung), nicht erfüllt, so kann die Vollstreckungsbehörde einen anderen mit der Vornahme der Handlung auf Kosten des Pflichtigen beauftragen.

## § 314

**Unmittelbarer Zwang**

Führen das Zwangsgeld oder die Ersatzvornahme nicht zum Ziele oder sind sie untunlich, so kann die Finanzbehörde den Pflichtigen zur Handlung, Duldung oder Unterlassung zwingen oder die Handlung selbst vornehmen.

## § 315

**Androhung der Zwangsmittel**

(1) Die Zwangsmittel müssen schriftlich angedroht werden. Wenn zu besorgen ist, daß dadurch der Vollzug des durchzusetzenden Verwaltungsaktes vereitelt wird, genügt die mündliche Androhung. Zur Erfüllung der Verpflichtung ist eine angemessene Frist zu bestimmen.

(2) Die Androhung kann mit dem Verwaltungsakt verbunden werden, durch den die Handlung, Duldung oder Unterlassung aufgegeben wird. Sie muß sich auf ein bestimmtes Zwangsmittel beziehen und für jede einzelne Verpflichtung getrennt ergehen. Zwangsgeld ist in bestimmter Höhe anzudrohen.

(3) Eine neue Androhung wegen derselben Verpflichtung ist erst dann zulässig, wenn das zunächst angedrohte Zwangsmittel erfolglos ist. Wird vom Pflichtigen ein Dulden oder Unterlassen gefordert, so kann das Zwangsmittel für jeden Fall der Zuwiderhandlung angedroht werden.

(4) Soll die Handlung durch Ersatzvornahme ausgeführt werden, so ist in der Androhung der Kostenbetrag vorläufig zu veranschlagen.

## § 316

**Festsetzung der Zwangsmittel**

Wird die Verpflichtung innerhalb der Frist, die in der Androhung bestimmt ist, nicht erfüllt oder handelt der Pflichtige der Verpflichtung zuwider, so setzt die Finanzbehörde das Zwangsmittel fest.

## § 317

**Ersatzzwangshaft**

(1) Ist ein gegen eine natürliche Person festgesetztes Zwangsgeld uneinbringlich, so kann das Amtsgericht auf Antrag der Finanzbehörde nach Anhörung des Pflichtigen Ersatzzwangshaft anordnen, wenn bei Androhung des Zwangsgeldes hierauf hingewiesen worden ist. Ordnet das Amtsgericht Ersatzzwangshaft an, so hat es einen Haftbefehl auszufertigen, in dem die antragstellende Behörde, der Pflichtige und der Grund der Verhaftung zu bezeichnen sind.

(2) Das Amtsgericht entscheidet nach pflichtgemäßem Ermessen durch Beschluß. Örtlich zuständig

ist das Amtsgericht, in dessen Bezirk der Pflichtige seinen Wohnsitz oder in Ermangelung eines Wohnsitzes seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Gegen den Beschluß des Amtsgerichts ist die sofortige Beschwerde gegeben.

(3) Die Ersatzzwangshaft beträgt mindestens einen Tag, höchstens zwei Wochen. Die Vollziehung der Ersatzzwangshaft richtet sich nach den §§ 904 bis 907, 909 und 910 der Zivilprozeßordnung.

(4) Ist der Anspruch auf das Zwangsgeld verjährt, so darf die Haft nicht mehr vollstreckt werden.

## § 318

**Beendigung des Zwangsverfahrens**

Wird die Verpflichtung nach Festsetzung des Zwangsmittels erfüllt, so ist der Vollzug einzustellen.

## 2. UNTERABSCHNITT

**Erzwingung von Sicherheiten**

## § 319

(1) Wird die Verpflichtung zur Leistung von Sicherheiten nicht erfüllt, so kann die Finanzbehörde geeignete Sicherheiten pfänden.

(2) Der Erzwingung der Sicherheit muß eine schriftliche Androhung vorausgehen. Die §§ 265 bis 306 finden entsprechende Anwendung.

## VIERTER ABSCHNITT

**Kosten**

## 1. UNTERABSCHNITT

**Kostenpflicht**

## § 320

**Kosten der Vollstreckung**

(1) Die Kosten der Vollstreckung (Gebühren und Auslagen) fallen dem Vollstreckungsschuldner zur Last. Eines Leistungsgebots oder der Einhaltung einer Frist bedarf es nicht, wenn sie zusammen mit dem Hauptanspruch beigetrieben werden.

(2) Für das Mahnverfahren werden keine Kosten erhoben. Jedoch hat der Vollstreckungsschuldner die Kosten zu tragen, die durch einen Postnachnahmeauftrag (§ 240 Satz 2) entstehen.

## 2. UNTERABSCHNITT

**Gebühren**

## § 321

**Gebührenarten**

Im Vollstreckungsverfahren werden Pfändungsgebühren (§ 322), Wegnahmegebühren (§ 323) und Verwertungsgebühren (§ 324) erhoben.

## § 322

**Pfändungsgebühr**

(1) Die Pfändungsgebühr wird erhoben:

1. für die Pfändung von beweglichen Sachen, von Früchten, die vom Boden noch nicht getrennt sind, von Forderungen aus Wechseln oder anderen Papieren, die durch Indossament übertragen werden können, und von Postsparanlagen,
2. für die Pfändung von Forderungen, die nicht unter Nummer 1 fallen, und von anderen Vermögensrechten.

(2) Die Gebührenschuld entsteht:

1. sobald der Vollziehungsbeamte Schritte zur Ausführung des Vollstreckungsauftrages unternommen hat,
2. mit der Zustellung der Verfügung, durch die eine Forderung oder ein anderes Vermögensrecht gepfändet werden soll.

(3) Die Gebühr bemißt sich nach der Summe der zu vollstreckenden Beträge. Die durch die Pfändung entstehenden Kosten sind nicht mitzurechnen. Bei der Vollziehung eines Arrestes bemißt sich die Pfändungsgebühr nach der Hinterlegungssumme (§ 307 Abs. 1 Satz 3).

(4) Die Höhe der Gebühr ergibt sich in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 1 und 2 aus den diesem Gesetz als Anlagen 1 und 2 beigefügten Tabellen.

(5) Die halbe Gebühr wird erhoben, wenn

1. ein Pfändungsversuch erfolglos geblieben ist, weil pfändbare Gegenstände nicht vorgefunden wurden,
2. die Pfändung in den Fällen des § 265 Abs. 3 dieses Gesetzes, der §§ 812 und 851 b Abs. 1 der Zivilprozeßordnung unterbleibt.

(6) Wird die Pfändung abgewendet (§ 275), so wird die volle Gebühr erhoben, wenn an den Vollziehungsbeamten gezahlt wird, nachdem dieser sich an Ort und Stelle begeben hat. Die Hälfte der Gebühr wird erhoben, wenn nach diesem Zeitpunkt auf andere Weise Zahlung geleistet wird. Wird die Pfändung auf andere Weise abgewendet, so wird keine Gebühr erhoben.

(7) Werden wegen desselben Anspruchs mehrere Forderungen, die nicht unter Absatz 1 Nr. 1 fallen, oder andere Vermögensrechte gepfändet, so wird die Gebühr nur einmal erhoben.

## § 323

**Wegnahmegebühr**

(1) Die Wegnahmegebühr wird für die Wegnahme beweglicher Sachen einschließlich Urkunden in den Fällen der §§ 293, 298 Abs. 2 Satz 2, §§ 301, 304, 314 und 319 erhoben. Dies gilt auch dann, wenn der Vollstreckungsschuldner an den zur Vollstreckung erschienenen Vollziehungsbeamten freiwillig leistet.

(2) § 322 Abs. 2 Nr. 1 ist entsprechend anzuwenden.

(3) Die Gebühr beträgt sechs Deutsche Mark.

(4) Sind die in Absatz 1 bezeichneten Sachen nicht aufzufinden, so wird für den Wegnahmeversuch nur die halbe Gebühr erhoben.

## § 324

**Verwertungsgebühr**

(1) Die Verwertungsgebühr wird für die Versteigerung und andere Verwertung von Gegenständen erhoben.

(2) Die Gebührenschuld entsteht, sobald der Vollziehungsbeamte oder ein anderer Beauftragter Schritte zur Ausführung des Verwertungsauftrages unternommen hat.

(3) Die Gebühr bemißt sich nach dem Erlös. Übersteigt der Erlös die Summe der zu vollstreckenden Beträge, so ist diese maßgebend. Die Höhe der Gebühr ergibt sich aus der diesem Gesetz als Anlage 3 beigefügten Tabelle.

(4) Wird die Verwertung abgewendet (§ 279 Abs. 1 zweiter Halbsatz), so ist § 322 Abs. 6 Satz 1 mit der Maßgabe anzuwenden, daß ein Viertel der vollen Gebühr, höchstens sechzig Deutsche Mark erhoben wird; im übrigen wird keine Gebühr erhoben. Die Gebühr bemißt sich nach dem Betrag, der bei einer Verwertung der Gegenstände voraussichtlich als Erlös zu erzielen wäre (Schätzwert). Absatz 3 Satz 2 gilt sinngemäß.

## § 325

**Mehrheit von Schuldern**

(1) Wird gegen mehrere Schuldner vollstreckt, so sind die Gebühren, auch wenn der Vollziehungsbeamte bei derselben Gelegenheit mehrere Vollstreckungshandlungen vornimmt, von jedem Vollstreckungsschuldner zu erheben.

(2) Wird gegen Gesamtschuldner wegen der Gesamtschuld bei derselben Gelegenheit vollstreckt, so werden Pfändungs-, Wegnahme- und Verwertungsgebühren nur einmal erhoben. Die in Satz 1

bezeichneten Personen schulden die Gebühren als Gesamtschuldner. Wird die Vollstreckung einer Gesamtschuld nach §§ 252 bis 262 beschränkt, so ermäßigen sich die bis dahin entstandenen Gebühren entsprechend.

### § 326

#### Abrundung

Ergeben sich bei der Berechnung der Gebühr Pfenningbeträge, so sind sie auf einen durch zehn teilbaren Betrag abzurunden.

### 3. UNTERABSCHNITT

#### Auslagen, Reisekosten, Aufwandsentschädigungen

### § 327

#### Auslagen

(1) Als Auslagen werden erhoben:

1. Schreibgebühren für nicht von Amts wegen zu erteilende Abschriften. Die Schreibgebühr beträgt für jede angefangene Seite eine Deutsche Mark,
2. Fernsprechgebühren im Fernverkehr, Telegraf- und Fernschreibgebühren,
3. Postgebühren für Zustellungen und Nachnahmen,
4. Kosten, die durch öffentliche Bekanntmachung entstehen,
5. Entschädigungen der zum Öffnen von Türen oder Behältnissen sowie zur Durchsuchung von Vollstreckungsschuldnern zugezogenen Personen,
6. Kosten der Beförderung, Verwahrung und Beaufsichtigung gepfändeter Sachen, Kosten der Aberntung gepfändeter Früchte und Kosten der Verwahrung, Fütterung und Pflege gepfändeter Tiere,
7. Beträge, die als Entschädigung an Zeugen, Auskunftspersonen und Sachverständige (§ 121) sowie an Treuhänder (§ 301 Abs. 5) zu zahlen sind,
8. andere Beträge, die auf Grund von Vollstreckungsmaßnahmen an Dritte zu zahlen sind, insbesondere Beträge, die bei der Ersatzvornahme oder beim unmittelbaren Zwang an Beauftragte und an Hilfspersonen gezahlt werden und sonstige durch Ausführung des unmittelbaren Zwanges oder Anwendung der Ersatzzwangshaft entstandene Kosten.

(2) Werden Sachen, die bei mehreren Vollstreckungsschuldnern gepfändet worden sind, in einem einheitlichen Verfahren abgeholt und verwertet, so werden die Auslagen, die in diesem Verfahren entstehen, auf die beteiligten Vollstreckungsschuldner verteilt. Dabei sind die besonderen Umstände des einzelnen Falles, vor allem Wert, Umfang und Gewicht der Gegenstände, zu berücksichtigen.

### § 328

#### Reisekosten und Aufwandsentschädigungen

Im Vollstreckungsverfahren sind die Reisekosten des Vollziehungsbeamten und Auslagen, die durch Aufwandsentschädigungen abgegolten werden, von dem Vollstreckungsschuldner nicht zu erstatten.

### 4. UNTERABSCHNITT

#### Unrichtige Sachbehandlung, Festsetzungsfrist

### § 329

(1) Kosten, die bei richtiger Behandlung der Sache nicht entstanden wären, sind nicht zu erheben.

(2) Die Frist für den Ansatz der Kosten und für die Aufhebung und Änderung des Kostenansatzes beträgt ein Jahr. Sie beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Kosten entstanden sind. Einem vor Ablauf der Frist gestellten Antrag auf Aufhebung oder Änderung kann auch nach Ablauf der Frist entsprochen werden.

## ACHTER TEIL

### Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

#### ERSTER ABSCHNITT

#### Zulässigkeit und Arten der Rechtsbehelfe

### § 330

#### Zulässigkeit der Rechtsbehelfe

(1) Die Rechtsbehelfe dieses Teils sind gegeben:

1. in Abgabenangelegenheiten, auf die dieses Gesetz Anwendung findet,
2. in Verfahren zur Vollstreckung von Verwaltungsakten in anderen als den in Nummer 1 bezeichneten Angelegenheiten, soweit die Verwaltungsakte durch Bundesfinanzbehörden oder Landesfinanzbehörden nach den Vorschriften dieses Gesetzes zu vollstrecken sind,
3. in öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten über die Zulässigkeit der Hilfeleistung in Steuersachen,
4. in anderen durch die Finanzbehörden verwalteten Angelegenheiten, soweit die Vorschriften über die außergerichtlichen Rechtsbehelfe durch Gesetz für anwendbar erklärt worden sind oder erklärt werden.

(2) Abgabenangelegenheiten sind alle mit der Verwaltung der Abgaben oder sonst mit der Anwendung der abgabenrechtlichen Vorschriften durch die Finanzbehörden zusammenhängenden Angelegenheiten einschließlich der Maßnahmen der Bundesfinanzbehörden und der Finanzbehörden des Landes Berlin zur Beachtung der Verbote und Beschränkungen für den Warenverkehr über die Grenze; den Abgabenangelegenheiten stehen die Angelegenheiten der Verwaltung der Finanzmonopole gleich. Die Vorschriften des Absatzes 1 finden auf das Straf- und Bußgeldverfahren keine Anwendung.

### § 331

#### Einspruch

(1) Gegen die folgenden Verwaltungsakte ist, auch soweit sie für Zwecke der Vorauszahlungen erteilt werden, als Rechtsbehelf der Einspruch gegeben:

1. Steuerbescheide und Steuervergütungsbescheide (§ 136) sowie Steueranmeldungen (§ 149),
2. Feststellungsbescheide (§ 160), Steuermeßbescheide (§ 165), Zerlegungsbescheide (§ 169) und Zuteilungsbescheide (§ 171) sowie alle anderen Verwaltungsakte, die für die Festsetzung von Steuern verbindlich sind, ausgenommen die Billigkeitsmaßnahmen nach § 144,
3. Verwaltungsakte über Steuervergünstigungen, auf deren Gewährung oder Belassung ein Rechtsanspruch besteht,
4. Haftungsbescheide und Duldungsbescheide (§ 172),
5. verbindliche Zollarifaukünfte,
6. verbindliche Zusagen nach § 185,
7. Verwaltungsakte, durch die auf Grund des Gesetzes über das Branntweinmonopol ein Kontingent festgesetzt wird (Kontingentbescheide),
8. Aufteilungsbescheide (§ 263),
9. Verwaltungsakte nach § 199 Abs. 3,
10. Verwaltungsakte über Zinsen und Kosten,
11. Verwaltungsakte, durch die das Bestehen einer Steuerforderung und der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit zur Geltendmachung im Konkursverfahren festgestellt wird (§ 233 Abs. 3).

(2) In den Fällen des Absatzes 1 ist der Einspruch auch gegeben, wenn ein Verwaltungsakt aufgehoben oder geändert oder ein Antrag auf Erlass, Aufhebung oder Änderung eines Verwaltungsaktes abgelehnt wird.

### § 332

#### Beschwerde

(1) Gegen andere als die in § 331 aufgeführten Verwaltungsakte ist als Rechtsbehelf die Beschwerde gegeben. Dies gilt nicht für Entscheidungen über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf.

(2) Die Beschwerde ist außerdem gegeben, wenn jemand geltend macht, daß über einen von ihm gestellten Antrag auf Erlass eines Verwaltungsaktes ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes binnen angemessener Frist sachlich nicht entschieden worden ist. Entscheidungen über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf gelten nicht als Verwaltungsakte in diesem Sinne.

(3) Die Beschwerde ist nicht gegeben gegen Verwaltungsakte der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder sowie der Bundesmonopolverwaltung für Branntwein und der Monopolverwaltung für Branntwein bei der Oberfinanzdirektion Berlin.

## ZWEITER ABSCHNITT

### Rechtsbehelfsbefugnis, Rechtsbehelfsverzicht

#### § 333

##### Beschwer

Befugt, Rechtsbehelfe einzulegen, ist nur wer geltend macht, durch einen Verwaltungsakt oder dessen Unterlassung beschwert zu sein.

#### § 334

##### Bindungswirkung anderer Verwaltungsakte

(1) Verwaltungsakte, die unanfechtbare Verwaltungsakte ändern, können nur insoweit angegriffen werden, als die Änderung reicht.

(2) Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid (§ 152 Abs. 6) können nur durch Anfechtung dieses Bescheides, nicht auch durch Anfechtung des Folgebescheides (§ 163 Abs. 1), angegriffen werden.

#### § 335

##### Rechtsbehelfsbefugnis bei einheitlichen Feststellungsbescheiden

(1) Einen Einspruch in Angelegenheiten, die einen einheitlichen Feststellungsbescheid über Einkünfte aus Gewerbebetrieb, über den Einheitswert eines gewerblichen Betriebes oder über wirtschaftliche Untereinheiten von gewerblichen Betrieben betreffen, können die folgenden Personen einlegen:

1. soweit es sich darum handelt, wer an dem festgestellten Betrag beteiligt ist und wie dieser sich auf die einzelnen Beteiligten verteilt: jeder Gesellschafter oder Gemeinschaftler, der durch die Feststellungen hierzu berührt wird,
2. soweit es sich um eine Frage handelt, die einen Gesellschafter oder Gemeinschaftler persönlich angeht: der Gesellschafter oder Gemeinschaftler, der durch die Feststellungen über die Frage berührt wird,

## 3. im übrigen:

nur die zur Geschäftsführung berufenen Gesellschafter oder Gemeinschaftler.

(2) Sind in anderen als den Fällen des Absatzes 1 einheitliche Feststellungsbescheide gegen Mitberechtigte ergangen, so ist jeder Mitberechtigter befugt, Einspruch einzulegen.

## § 336

**Rechtsbehelfsbefugnis  
des Nachfolgers in besonderen Fällen**

Wirkt ein Feststellungsbescheid über einen Einheitswert, ein Grundsteuermeßbescheid oder ein Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid über einen Grundsteuermeßbetrag gegenüber dem Rechtsnachfolger (§ 163 Abs. 2, § 165 Abs. 1 Satz 4, §§ 166 und 171), so ist auch dieser zur Einlegung eines Einspruchs befugt. Die für den Rechtsvorgänger wirksame Rechtsbehelfsfrist gilt auch für den Rechtsnachfolger, wenn die Rechtsnachfolge eintritt, nachdem ein in Satz 1 genannter Bescheid ergangen ist.

## § 337

**Rechtsbehelfsverzicht**

(1) Auf Einlegung eines Rechtsbehelfs kann nach Erlaß des Verwaltungsaktes verzichtet werden. Der Verzicht kann auch bei Abgabe einer Steueranmeldung unter der Voraussetzung ausgesprochen werden, daß die Steuer nicht abweichend von der Steueranmeldung festgesetzt wird. Durch den Verzicht wird der Rechtsbehelf unzulässig.

(2) Der Verzicht ist gegenüber der zuständigen Finanzbehörde schriftlich oder zur Niederschrift zu erklären; er darf keine weiteren Erklärungen enthalten. Wird nachträglich die Unwirksamkeit des Verzichts geltend gemacht, so gilt § 17 Abs. 3 sinngemäß.

DRITTER ABSCHNITT

Allgemeine Verfahrensvorschriften

## § 338

**Rechtsbehelfsfrist**

(1) Die Rechtsbehelfe gegen einen Verwaltungsakt sind innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Verwaltungsaktes einzulegen. Ein Rechtsbehelf gegen eine Steueranmeldung ist innerhalb eines Monats nach Eingang der Steueranmeldung bei der Finanzbehörde, in den Fällen des § 149 Satz 2 innerhalb eines Monats nach Bekanntwerden der Zustimmung, einzulegen.

(2) Die Beschwerde nach § 332 Abs. 2 ist unbestritten.

## § 339

**Rechtsbehelfsbelehrung**

(1) Ergeht ein Verwaltungsakt schriftlich, so beginnt die Frist für die Einlegung des Rechtsbehelfs nur, wenn der Beteiligte über den Rechtsbehelf und die Finanzbehörde, bei der er einzulegen ist, deren Sitz und die einzuhaltende Frist schriftlich belehrt worden ist.

(2) Ist die Belehrung unterblieben oder unrichtig erteilt, so ist die Einlegung des Rechtsbehelfs nur binnen eines Jahres seit Bekanntgabe des Verwaltungsaktes zulässig, es sei denn, daß die Einlegung vor Ablauf der Jahresfrist infolge höherer Gewalt unmöglich war oder eine schriftliche Belehrung dahin erfolgt ist, daß ein Rechtsbehelf nicht gegeben sei. § 17 Abs. 2 gilt für den Fall höherer Gewalt sinngemäß.

## § 340

**Einlegung der Rechtsbehelfe**

(1) Die Rechtsbehelfe sind schriftlich einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären. Es genügt, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer den Rechtsbehelf eingelegt hat. Einlegung durch Telegramm ist zulässig. Unrichtige Bezeichnung des Rechtsbehelfs schadet nicht.

(2) Der Einspruch oder die Beschwerde ist bei der Finanzbehörde anzubringen, deren Verwaltungsakt angefochten oder bei der ein Antrag auf Erlaß eines Verwaltungsaktes gestellt worden ist. Die Beschwerde kann auch bei der zur Entscheidung berufenen Finanzbehörde eingelegt werden. Ferner genügt es, wenn ein Rechtsbehelf, der sich gegen die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen oder gegen die Festsetzung eines Steuermeßbetrages richtet, bei der zur Erteilung des Steuerbescheides zuständigen Finanzbehörde angebracht wird. Der Rechtsbehelf ist in den Fällen der Sätze 2 und 3 der zuständigen Finanzbehörde zu übermitteln. Die schriftliche Anbringung bei einer anderen Behörde ist unschädlich, wenn der Rechtsbehelf vor Ablauf der Rechtsbehelfsfrist einer der Finanzbehörden übermittelt wird, bei der er nach den Sätzen 1 bis 3 angebracht werden kann.

(3) Bei der Einlegung soll der Verwaltungsakt bezeichnet werden, gegen den der Rechtsbehelf gerichtet ist. Es soll angegeben werden, inwieweit der Verwaltungsakt angefochten und seine Aufhebung beantragt wird. Ferner sollen die Tatsachen, die zur Begründung dienen, und die Beweismittel angeführt werden.

## § 341

**Prüfung der Zulässigkeitsvoraussetzungen**

Die zur Entscheidung über den Rechtsbehelf berufene Finanzbehörde hat zu prüfen, ob der Rechtsbehelf zulässig, insbesondere in der vorgeschrieb-

nen Form und Frist eingelegt ist. Mangelt es an einem dieser Erfordernisse, so ist der Rechtsbehelf als unzulässig zu verwerfen.

#### § 342

##### Beteiligte

Beteiligte am Verfahren sind:

1. wer den Rechtsbehelf eingelegt hat,
2. wer zum Verfahren hinzugezogen ist.

#### § 343

##### Zuziehung zum Verfahren

(1) Die zur Entscheidung über den Rechtsbehelf berufene Finanzbehörde kann von Amts wegen oder auf Antrag andere zuziehen, deren rechtliche Interessen nach den Steuergesetzen durch die Entscheidung berührt werden, insbesondere solche, die nach den Steuergesetzen neben dem Steuerpflichtigen haften. Vor der Zuziehung ist derjenige zu hören, der den Rechtsbehelf eingelegt hat.

(2) Wird eine Abgabe für einen anderen Abgabeberechtigten verwaltet, so kann dieser nicht deshalb zugezogen werden, weil seine Interessen als Abgabeberechtigter durch die Entscheidung berührt werden.

(3) Sind an dem streitigen Rechtsverhältnis Dritte derart beteiligt, daß die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann, so sind sie zuzuziehen. Dies gilt nicht für Mitberechtigte, die nach § 335 nicht befugt sind, Einspruch einzulegen.

(4) Wer zum Verfahren hinzugezogen ist, kann dieselben Rechte geltend machen, wie derjenige, der den Rechtsbehelf eingelegt hat.

#### § 344

##### Aussetzung der Vollziehung

(1) Durch Einlegung des Rechtsbehelfs wird die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsaktes vorbehaltlich des Absatzes 3 nicht gehemmt, insbesondere die Erhebung einer Abgabe nicht aufgehoben. Entsprechendes gilt für die Vollziehung von Steuerbescheiden, die auf einem Grundlagenbescheid beruhen.

(2) Die Finanzbehörde, die den angefochtenen Verwaltungsakt erlassen hat, kann die Vollziehung ganz oder teilweise aussetzen; § 350 Abs. 1 Halbsatz 2 gilt sinngemäß. Beantragt der beteiligte Steuerpflichtige die Aussetzung, so soll diese erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen. Die Aussetzung kann von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden. Wird die Vollziehung eines angefochtenen Grundlagenbescheides ausgesetzt, so ist auch die Vollziehung eines auf Grund dieses Bescheides etwa ergangenen Verwaltungs-

aktes auszusetzen; Satz 3 gilt sinngemäß, es sei denn, daß bei der Aussetzung der Vollziehung des Grundlagenbescheides die Sicherheitsleistung ausdrücklich ausgeschlossen worden ist.

(3) Durch Einlegung eines außergerichtlichen Rechtsbehelfs gegen die Untersagung des Gewerbebetriebes oder der Berufsausübung wird die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsaktes gehemmt; § 45 Abs. 3 des Zündwarenmonopolgesetzes bleibt unberührt. Die Finanzbehörde, die den Verwaltungsakt erlassen hat, kann die hemmende Wirkung durch besondere Anordnung ganz oder zum Teil beseitigen, wenn sie es im öffentlichen Interesse für geboten hält; sie hat das öffentliche Interesse schriftlich zu begründen.

#### § 345

##### Rücknahme des Rechtsbehelfs

(1) Der Rechtsbehelf kann bis zur Bekanntgabe der Entscheidung über den Rechtsbehelf zurückgenommen werden. § 340 Abs. 1 und 2 gilt sinngemäß.

(2) Die Rücknahme hat den Verlust des eingelegten Rechtsbehelfs zur Folge. Wird nachträglich die Unwirksamkeit der Rücknahme geltend gemacht, so gilt § 17 Abs. 3 sinngemäß.

#### § 346

##### Aussetzung des Verfahrens

(1) Die zur Entscheidung berufene Finanzbehörde kann, wenn die Entscheidung des Rechtsbehelfs ganz oder zum Teil von dem Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abhängt, das den Gegenstand eines anhängigen Rechtsstreits bildet oder von einem Gericht oder einer Verwaltungsbehörde festzustellen ist, anordnen, daß die Entscheidung bis zur Erledigung des anderen Rechtsstreits oder bis zur Entscheidung des Gerichts oder der Verwaltungsbehörde auszusetzen sei.

(2) Die zur Entscheidung berufene Finanzbehörde kann das Verfahren mit Zustimmung des Beteiligten, der den Rechtsbehelf eingelegt hat, ruhen lassen, wenn das aus wichtigen Gründen zweckmäßig erscheint.

#### § 347

##### Mitteilung der Besteuerungsunterlagen

Den Beteiligten sind, soweit es noch nicht geschehen ist, die Unterlagen der Besteuerung auf Antrag oder, wenn die Begründung des Rechtsbehelfs dazu Anlaß gibt, von Amts wegen mitzuteilen.

#### § 348

##### Sinngemäße Anwendung der Vorschriften über das Besteuerungsverfahren

Für das Verfahren gelten im übrigen die Vorschriften über das Besteuerungsverfahren sinngemäß.

## § 349

**Zustellung der Rechtsbehelfsentscheidung**

Die Entscheidung über den Rechtsbehelf ist schriftlich abzufassen und verschlossen zuzustellen. Sie ist zu begründen und mit einer Rechtsbehelfsbelehrung zu versehen.

## VIERTER ABSCHNITT

**Besondere Verfahrensvorschriften**

## § 350

**Entscheidung über den Einspruch**

(1) Über den Einspruch entscheidet die Finanzbehörde, die den Verwaltungsakt erlassen hat, durch Einspruchsentscheidung; ist für den Steuerfall nachträglich eine andere Finanzbehörde zuständig geworden, so entscheidet diese Finanzbehörde.

(2) Die Finanzbehörde, die über den Einspruch entscheidet, hat die Sache in vollem Umfang erneut zu prüfen. Der Verwaltungsakt kann auch zum Nachteil dessen, der den Einspruch eingelegt hat, geändert werden. Einer Einspruchsentscheidung bedarf es nur insoweit, als die Finanzbehörde nicht durch Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Verwaltungsaktes dem Einspruchsantrag entspricht.

(3) Richtet sich der Einspruch gegen den Verwaltungsakt einer Hilfsstelle, so kann diese ihn aufheben oder ändern; tut sie dies nicht, so legt sie, soweit sie nicht selbst für die Entscheidung zuständig ist, die Sache der zuständigen Finanzbehörde zur Entscheidung vor. Über Einsprüche gegen Verwaltungsakte, die eine Hilfsstelle einer Finanzbehörde erlassen hat, entscheidet die Finanzbehörde.

(4) Handelt eine Zollstelle oder Grenzkontrollstelle für ein Finanzamt, so gilt Absatz 3 sinngemäß.

## § 351

**Entscheidung über die Beschwerde**

(1) Die Finanzbehörde, deren Verwaltungsakt mit der Beschwerde angefochten ist oder von der mit der Beschwerde der Erlaß eines Verwaltungsaktes begehrt wird, kann der Beschwerde abhelfen; § 350 Abs. 1 Halbsatz 2 gilt sinngemäß. Diese Befugnis steht auch der Hilfsstelle einer Finanzbehörde und der Finanzbehörde zu, deren Hilfsstelle einer Beschwerde nicht abhelfen will.

(2) Wird der Beschwerde nicht abgeholfen, so ist sie der zur Entscheidung berufenen Behörde vorzulegen. Über die Beschwerde entscheidet die nächsthöhere Behörde durch Beschwerdeentscheidung; über Beschwerden gegen Verwaltungsakte, die eine Hilfsstelle einer Finanzbehörde erlassen hat, entscheidet deren vorgesetzte Behörde.

(3) Handelt eine Zollstelle oder Grenzkontrollstelle für ein Finanzamt, so gelten Absatz 1 Satz 2 und Absatz 2 Satz 2 sinngemäß.

## NEUNTER TEIL

**Straf- und Bußgeldvorschriften  
Straf- und Bußgeldverfahren**

## ERSTER ABSCHNITT

**Strafvorschriften**

## § 352

**Steuerstraftaten**

(1) Steuerstraftaten (Zollstraftaten) sind:

1. Taten, die nach den Steuergesetzen strafbar sind,
2. der Bannbruch,
3. die Wertzeichenfälschung und deren Vorbereitung, soweit die Tat Steuerzeichen betrifft,
4. die Begünstigung einer Person, die eine Tat nach den Nummern 1 bis 3 begangen hat.

(2) Für Steuerstraftaten gelten die allgemeinen Gesetze über das Strafrecht, soweit die Strafvorschriften der Steuergesetze nichts anderes bestimmen.

## § 353

**Steuerhinterziehung**

(1) Wer zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen

1. den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht oder
2. die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis läßt

und dadurch Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt, wird mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe bis zu 720 Tagessätzen bestraft. Der Höchstbetrag eines Tagessatzes beträgt fünftausend Deutsche Mark.

(2) Der Versuch ist strafbar.

(3) In besonders schweren Fällen ist die Strafe Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren. Ein besonders schwerer Fall liegt in der Regel vor, wenn der Täter

1. aus grobem Eigennutz in großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt,
2. seine Befugnisse oder seine Stellung als Amtsträger mißbraucht,
3. die Mithilfe eines Amtsträgers ausnutzt, der seine Befugnisse oder seine Stellung mißbraucht, oder
4. unter Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege fortgesetzt Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.

(4) Steuern sind namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden; dies gilt auch dann, wenn die Steuer vorläufig oder unter Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt wird oder eine Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht. Steuervorteile sind auch Steuervergütungen; nicht gerechtfertigte Steuervorteile sind erlangt, soweit sie zu Unrecht gewährt oder belassen werden. Die Voraussetzungen der Sätze 1 und 2 sind auch dann erfüllt, wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können.

(5) Die Tat kann auch hinsichtlich solcher Waren begangen werden, deren Einfuhr, Ausfuhr oder Durchfuhr verboten ist.

(6) Die Absätze 1 und 2 gelten auch dann, wenn sich die Tat auf Eingangsabgaben bezieht, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft verwaltet werden und wenn

1. die Verkürzung von Eingangsabgaben, die von der Bundesrepublik Deutschland verwaltet werden, unter den übrigen Voraussetzungen des Satzes 1 auch nach dem Recht des anderen Mitgliedstaates mit Strafe oder Geldbuße bedroht ist und
  2. nach dem Recht des anderen Mitgliedstaates
    - a) eine spätere Verurteilung wegen derselben Tat nicht mehr zulässig oder
    - b) die Strafe, soweit sie vollstreckt wird, auf eine spätere Verurteilung wegen derselben Tat anzurechnen
- ist.

#### § 354

##### **Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung**

(1) Wer in den Fällen des § 353 unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Finanzbehörde berichtigt oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, wird insoweit straffrei.

(2) Straffreiheit tritt nicht ein, wenn

1. vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung
  - a) ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstrafat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist oder
  - b) dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekanntgegeben worden ist oder
2. der Täter im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung wußte oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen mußte, daß die Tat ganz oder zum Teil bereits entdeckt war.

(3) Sind Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt, so tritt für einen an der Tat Beteiligten Straffreiheit nur ein, soweit er die zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern innerhalb der ihm bestimmten Frist entrichtet.

(4) Wird die in § 98 vorgesehene Anzeige rechtzeitig und ordnungsmäßig erstattet, so wird ein Dritter, der die in § 98 bezeichneten Erklärungen abzugeben unterlassen oder unrichtig oder unvollständig abgegeben hat, strafrechtlich nicht verfolgt, es sei denn, daß ihm oder seinem Vertreter vorher die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekanntgegeben worden ist. Hat der Dritte zum eigenen Vorteil gehandelt, so gilt Absatz 3 entsprechend.

#### § 355

##### **Bannbruch**

(1) Bannbruch begeht, wer Gegenstände entgegen einem Verbot einführt, ausführt oder durchführt, ohne sie der zuständigen Zollstelle ordnungsmäßig zu stellen.

(2) Der Täter wird nach § 353 Abs. 1, 2 bestraft, wenn die Tat nicht in anderen Vorschriften als Zuwiderhandlung gegen ein Einfuhr-, Ausfuhr- oder Durchfuhrverbot mit Strafe oder mit Geldbuße bedroht ist.

#### § 356

##### **Gewerbsmäßiger, gewaltsamer und bandenmäßiger Schmuggel**

(1) Wer gewerbsmäßig Eingangsabgaben hinterzieht oder gewerbsmäßig durch Zuwiderhandlungen gegen Monopolvorschriften Bannbruch begeht, wird mit Freiheitsstrafe von drei Monaten bis zu fünf Jahren bestraft.

(2) Ebenso wird bestraft, wer

1. eine Hinterziehung von Eingangsabgaben oder einen Bannbruch begeht, bei denen er oder ein anderer Beteiligter eine Schußwaffe bei sich führt,
2. eine Hinterziehung von Eingangsabgaben oder einen Bannbruch begeht, bei denen er oder ein anderer Beteiligter eine Waffe oder sonst ein Werkzeug oder Mittel bei sich führt, um den Widerstand eines anderen durch Gewalt oder Drohung mit Gewalt zu verhindern oder zu überwinden, oder
3. als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung der Hinterziehung von Eingangsabgaben oder des Bannbruchs verbunden hat, unter Mitwirkung eines anderen Bandenmitglieds die Tat ausführt.

#### § 357

##### **Steuerhehlerei**

(1) Wer seines Vorteils wegen Erzeugnisse oder Waren, hinsichtlich deren Verbrauchsteuer oder Zoll hinterzogen oder Bannbruch nach § 355 Abs. 2,

§ 356 begangen worden ist, verheimlicht, ankauft, zum Pfande nimmt oder sonst an sich bringt oder zu deren Absatz bei anderen mitwirkt, wird nach § 353 Abs. 1, 2, wenn er gewerbsmäßig handelt, nach § 356 bestraft.

(2) Die Absätze 1 und 2 gelten auch dann, wenn Eingangsabgaben hinterzogen worden sind, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft verwaltet werden. § 353 Abs. 6 Nr. 1 und 2 ist anzuwenden.

### § 358

#### Begünstigung

Die Strafdrohung des § 353 Abs. 1 gilt auch für eine Begünstigung, die jemand seines Vorteils wegen dem Täter oder Teilnehmer einer Steuerhinterziehung, eines Bannbruchs nach § 355 Abs. 2, § 356 oder einer Steuerhehlerei gewährt.

### § 359

#### Nebenfolgen

(1) Neben einer Freiheitsstrafe von mindestens einem Jahr wegen

Steuerhinterziehung,

Bannbruchs nach § 355 Abs. 2, § 356,

Steuerhehlerei oder

Begünstigung nach § 358,

kann das Gericht die Fähigkeit, öffentliche Ämter zu bekleiden, und die Fähigkeit, Rechte aus öffentlichen Wahlen zu erlangen, aberkennen.

(2) Ist eine Steuerhinterziehung, ein Bannbruch nach § 355 Abs. 2, § 356 oder eine Steuerhehlerei begangen worden, so können

1. die Erzeugnisse, Waren und anderen Sachen, auf die sich die Hinterziehung von Verbrauchsteuer oder Zoll, der Bannbruch oder die Steuerhehlerei bezieht, und
2. die Beförderungsmittel, die zur Tat benutzt worden sind,

eingezogen werden. § 74 a des Strafgesetzbuches \*) ist anzuwenden.

### § 360

#### Unterbrechung der Verfolgungsverjährung

Die Verjährung der Verfolgung von Steuerstraftaten wird auch dadurch unterbrochen, daß dem Beschuldigten die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekanntgegeben wird.

\*) i. d. F. des Zweiten Gesetzes zur Reform des Strafrechts (2. StrRG)

## ZWEITER ABSCHNITT

### Bußgeldvorschriften

#### § 361

##### Steuerordnungswidrigkeiten

(1) Steuerordnungswidrigkeiten (Zollordnungswidrigkeiten) sind Zuwiderhandlungen, die nach den Steuergesetzen mit Geldbuße geahndet werden können.

(2) Für Steuerordnungswidrigkeiten gelten die Vorschriften des Ersten Teils des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten, soweit die Bußgeldvorschriften der Steuergesetze nichts anderes bestimmen.

#### § 362

##### Leichtfertige Steuerverkürzung

(1) Ordnungswidrig handelt, wer als Steuerpflichtiger oder bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen eine der in § 353 Abs. 1 bezeichneten Taten leichtfertig begeht. § 353 Abs. 4 bis 6 gilt entsprechend.

(2) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu hunderttausend Deutsche Mark geahndet werden.

(3) Eine Geldbuße wird nicht festgesetzt, soweit der Täter unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Finanzbehörde berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, bevor ihm oder seinem Vertreter die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekanntgegeben worden ist. § 354 Abs. 3 und 4 gilt entsprechend.

#### § 363

##### Steuergefährdung

(1) Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig

1. Belege ausstellt, die in tatsächlicher Hinsicht unrichtig sind, oder
2. nach Gesetz buchungs- oder aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder Betriebsvorgänge nicht oder in tatsächlicher Hinsicht unrichtig verbucht oder verbuchen läßt

und dadurch ermöglicht, Steuern zu verkürzen oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile zu erlangen. Satz 1 Nr. 1 gilt auch dann, wenn Eingangsabgaben verkürzt werden können, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft verwaltet werden; § 353 Abs. 6 Nr. 1 und 2 gilt entsprechend.

(2) Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig

1. der Mitteilungspflicht nach § 82 Abs. 2 nicht oder nicht rechtzeitig nachkommt,

2. die Pflicht zur Kontenwahrheit nach § 84 Abs. 1 verletzt.

(3) Ordnungswidrig handelt auch, wer vorsätzlich oder fahrlässig einer Auflage nach § 126 zuwiderhandelt, die einem Verwaltungsakt für Zwecke der besonderen Steueraufsicht (§§ 189 bis 198) beigefügt worden ist.

(4) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu zehntausend Deutsche Mark geahndet werden, wenn die Tat nicht nach § 362 geahndet werden kann.

#### § 364

##### Gefährdung der Abzugsteuern

(1) Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig seiner Verpflichtung, Steuerabzugsbeträge einzubehalten und abzuführen, nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig nachkommt.

(2) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu zehntausend Deutsche Mark geahndet werden, wenn die Tat nicht nach § 362 geahndet werden kann.

#### § 365

##### Verbrauchsteuergefährdung

(1) Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig Vorschriften der Verbrauchsteuergesetze oder der dazu erlassenen Rechtsverordnungen

1. über die zur Vorbereitung, Sicherung oder Nachprüfung der Besteuerung auferlegten Erklärungs- oder Anzeigepflichten,
2. über Verpackung und Kennzeichnung verbrauchsteuerpflichtiger Erzeugnisse oder Waren, die solche Erzeugnisse enthalten, oder über Verkehrs- oder Verwendungsbeschränkungen für solche Erzeugnisse oder Waren oder
3. über den Verbrauch unverteuerter Waren in den Freihäfen

zuwiderhandelt, soweit die Verbrauchsteuergesetze oder die dazu erlassenen Rechtsverordnungen für einen bestimmten Tatbestand auf diese Bußgeldvorschrift verweisen.

(2) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu zehntausend Deutsche Mark geahndet werden, wenn die Tat nicht nach § 362 geahndet werden kann.

#### § 366

##### Gefährdung der Eingangsabgaben

(1) Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder fahrlässig Vorschriften der Zollgesetze, der dazu erlassenen Rechtsverordnungen oder der Verordnungen des Rates oder der Kommission der Europäischen Gemeinschaften zuwiderhandelt, die

1. für die Erfassung des Warenverkehrs oder in einem Zollverfahren,

2. für die Zollfreigebiete, für den Zollgrenzbezirk oder für die der Grenzaufsicht unterworfenen Gebiete

gelten, soweit die Zollgesetze oder die dazu erlassenen Rechtsverordnungen für einen bestimmten Tatbestand auf diese Bußgeldvorschrift verweisen.

(2) Absatz 1 ist auch anzuwenden, soweit die Zollgesetze und die dazu erlassenen Rechtsverordnungen für Verbrauchsteuern sinngemäß gelten.

(3) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu zehntausend Deutsche Mark geahndet werden, wenn die Tat nicht nach § 362 geahndet werden kann.

#### § 367

##### Unbefugte Hilfeleistung in Steuersachen

(1) Ordnungswidrig handelt, wer entgegen der Vorschrift des § 40 geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leistet oder seine Dienste zur Hilfeleistung in Steuersachen anbietet.

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

#### § 368

##### Verfolgungsverjährung

Die Verfolgung von Steuerordnungswidrigkeiten nach den §§ 362 bis 364 verjährt in fünf Jahren.

### DRITTER ABSCHNITT

#### Strafverfahren

##### 1. UNTERABSCHNITT

##### Allgemeine Vorschriften

#### § 369

##### Geltung der allgemeinen Verfahrensvorschriften

Für das Strafverfahren wegen Steuerstraftaten gelten, soweit die folgenden Vorschriften nichts anderes bestimmen, die allgemeinen Gesetze über das Strafverfahren, namentlich die Strafprozeßordnung, das Gerichtsverfassungsgesetz und das Jugendgerichtsgesetz.

#### § 370

##### Zuständigkeit der Finanzbehörde bei Steuerstraftaten

(1) Bei dem Verdacht einer Steuerstraftat ermittelt die Finanzbehörde den Sachverhalt. Finanzbehörde im Sinne dieses Abschnitts ist das Hauptzollamt, das Finanzamt und das Bundesamt für Finanzen.

(2) Die Finanzbehörde führt das Ermittlungsverfahren in den Grenzen des § 383 Abs. 1 und der §§ 384, 385 selbständig durch, wenn die Tat

1. ausschließlich Steuerstrafgesetze verletzt oder
2. zugleich andere Strafgesetze verletzt und deren Verletzung Kirchensteuern oder andere öffentlich-rechtliche Abgaben betrifft, die an Besteuerungsgrundlagen, Steuermeßbeträge oder Steuerbeträge anknüpfen.

(3) Absatz 2 gilt nicht, sobald gegen einen Beschuldigten wegen der Tat ein Haftbefehl oder ein Unterbringungsbefehl erlassen ist.

(4) Die Finanzbehörde kann die Strafsache jederzeit an die Staatsanwaltschaft abgeben. Die Staatsanwaltschaft kann die Strafsache jederzeit an sich ziehen. In beiden Fällen kann die Staatsanwaltschaft im Einvernehmen mit der Finanzbehörde die Strafsache wieder an die Finanzbehörde abgeben.

#### § 371

##### Sachlich zuständige Finanzbehörde

(1) Sachlich zuständig ist die Finanzbehörde, welche die betroffene Steuer verwaltet.

(2) Die Zuständigkeit nach Absatz 1 kann durch Rechtsverordnung einer Finanzbehörde für den Bereich mehrerer Finanzbehörden übertragen werden, soweit dies mit Rücksicht auf die Wirtschafts- oder Verkehrsverhältnisse, den Aufbau der Verwaltungsbehörden oder andere örtliche Bedürfnisse zweckmäßig erscheint. Die Rechtsverordnung erläßt, soweit die Finanzbehörde eine Landesbehörde ist, die Landesregierung, im übrigen der Bundesminister der Finanzen. Die Rechtsverordnung des Bundesministers der Finanzen bedarf nicht der Zustimmung des Bundesrates. Die Landesregierung kann die Ermächtigung auf die für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde übertragen.

#### § 372

##### Örtlich zuständige Finanzbehörde

(1) Örtlich zuständig ist die Finanzbehörde,

1. in deren Bezirk die Steuerstraftat begangen oder entdeckt worden ist,
2. die zur Zeit der Einleitung des Strafverfahrens für die Abgabenangelegenheiten zuständig ist oder
3. in deren Bezirk der Beschuldigte zur Zeit der Einleitung des Strafverfahrens seinen Wohnsitz hat.

(2) Ändert sich der Wohnsitz des Beschuldigten nach Einleitung des Strafverfahrens, so ist auch die Finanzbehörde örtlich zuständig, in deren Bezirk der neue Wohnsitz liegt. Entsprechendes gilt, wenn sich die Zuständigkeit der Finanzbehörde für die Abgabenangelegenheit ändert.

(3) Hat der Beschuldigte im räumlichen Geltungsbereich dieses Gesetzes keinen Wohnsitz, so wird die Zuständigkeit auch durch den gewöhnlichen Aufenthaltsort bestimmt.

#### § 373

##### Zusammenhängende Strafsachen

Für zusammenhängende Strafsachen, die einzeln nach § 372 zur Zuständigkeit verschiedener Finanzbehörden gehören würden, ist jede dieser Finanzbehörden zuständig. § 3 der Strafprozeßordnung gilt entsprechend.

#### § 374

##### Mehrfache Zuständigkeit

(1) Sind nach den §§ 371 bis 373 mehrere Finanzbehörden zuständig, so gebührt der Vorzug der Finanzbehörde, die wegen der Tat zuerst ein Strafverfahren eingeleitet hat.

(2) Auf Ersuchen dieser Finanzbehörde hat eine andere zuständige Finanzbehörde die Strafsache zu übernehmen, wenn dies für die Ermittlungen sachdienlich erscheint. In Zweifelsfällen entscheidet die Behörde, der die ersuchte Finanzbehörde untersteht.

#### § 375

##### Zuständiges Gericht

(1) Ist das Amtsgericht sachlich zuständig, so ist örtlich zuständig das Amtsgericht, in dessen Bezirk das Landgericht seinen Sitz hat. Im vorbereitenden Verfahren gilt dies, unbeschadet einer weitergehenden Regelung nach § 58 Abs. 1 des Gerichtsverfassungsgesetzes, nur für die Zustimmung des Gerichts nach § 153 Abs. 2 der Strafprozeßordnung.

(2) Die Landesregierung kann durch Rechtsverordnung die Zuständigkeit abweichend von Absatz 1 Satz 1 regeln, soweit dies mit Rücksicht auf die Wirtschafts- oder Verkehrsverhältnisse, den Aufbau der Verwaltungsbehörden oder andere örtliche Bedürfnisse zweckmäßig erscheint. Die Landesregierung kann diese Ermächtigung auf die Landesjustizverwaltung übertragen.

(3) Strafsachen wegen Steuerstraftaten sollen beim Landgericht einer bestimmten Strafkammer, beim Amtsgericht einer bestimmten Abteilung zugewiesen werden.

(4) Die Absätze 1 bis 3 gelten auch, wenn das Verfahren nicht nur Steuerstraftaten zum Gegenstand hat; sie gelten jedoch nicht für Steuerstraftaten, welche die Kraftfahrzeugsteuer betreffen.

#### § 376

##### Verteidigung

(1) Abweichend von § 138 Abs. 1 der Strafprozeßordnung können auch Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer zu Verteidigern gewählt werden, soweit

die Finanzbehörde das Strafverfahren selbständig durchführt; im übrigen können sie die Verteidigung nur in Gemeinschaft mit einem Rechtsanwalt oder einem Rechtslehrer an einer deutschen Hochschule führen.

(2) § 138 Abs. 2 der Strafprozeßordnung bleibt unberührt.

#### § 377

##### Verhältnis des Strafverfahrens zum Besteuerungsverfahren

(1) Die Befugnisse der Finanzbehörden im Besteuerungsverfahren werden durch ein Strafverfahren nicht berührt. Gegen den Steuerpflichtigen sind jedoch Zwangsmittel (§ 311) unzulässig, wenn er hierdurch gezwungen würde, sich selbst wegen einer von ihm begangenen Steuerstraftat zu belasten. Dies gilt stets, soweit gegen ihn wegen einer solchen Tat das Strafverfahren eingeleitet worden ist.

(2) Soweit der Staatsanwaltschaft oder dem Gericht in einem Strafverfahren aus den Steuerakten Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die der Steuerpflichtige der Finanzbehörde vor Einleitung des Strafverfahrens oder in Unkenntnis der Einleitung des Strafverfahrens in Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten offenbart hat, dürfen diese Kenntnisse gegen ihn nicht für die Verfolgung einer Tat verwandt werden, die kein Steuerstrafgesetz verletzt. Dies gilt nicht für Straftaten, an deren Verfolgung ein zwingendes öffentliches Interesse besteht. Ein zwingendes öffentliches Interesse an der Verfolgung ist namentlich gegeben bei Verbrechen und vorsätzlichen schweren Vergehen gegen Leib und Leben oder gegen den Staat und seine Einrichtungen.

#### § 378

##### Rückgabe sichergestellter oder beschlagnahmter Sachen

(1) Sichergestellte oder beschlagnahmte Sachen, die eingezogen werden können, dürfen dem Betroffenen

1. gegen sofortige Erlegung des Werts zurückgeben oder
2. unter dem Vorbehalt jederzeitigen Widerrufs zur vorläufigen weiteren Benutzung bis zum Abschluß des Verfahrens überlassen

werden.

(2) Der nach Absatz 1 Nr. 1 erlegte Betrag tritt an die Stelle der Sachen.

(3) Die Maßnahme nach Absatz 1 Nr. 2 kann davon abhängig gemacht werden, daß der Betroffene Sicherheit leistet oder bestimmte Auflagen erfüllt.

#### § 379

##### Verfall

Hat ein Unbekannter, der bei einer Steuerstraftat auf frischer Tat betroffen wurde, aber entkommen ist, Sachen zurückgelassen und sind diese

Sachen sichergestellt oder beschlagnahmt worden, weil sie eingezogen werden können, so verfallen sie nach Ablauf eines Jahres dem Staat, wenn der Eigentümer der Sachen unbekannt ist und die Finanzbehörde durch eine öffentliche Bekanntmachung auf den drohenden Verfall hingewiesen hat. § 15 Abs. 2 Satz 1 des Verwaltungszustellungsgesetzes gilt entsprechend. Die Frist beginnt mit dem Ausgang der Bekanntmachung.

#### § 380

##### Akteneinsicht der Finanzbehörde

Die Finanzbehörde ist befugt, die Akten, die dem Gericht vorliegen oder im Falle der Erhebung der Anklage vorzulegen wären, einzusehen sowie sichergestellte und beschlagnahmte Gegenstände zu besichtigen. Die Akten werden der Finanzbehörde auf Antrag zur Einsichtnahme übersandt.

#### § 381

##### Aussetzung des Verfahrens

(1) Hängt die Beurteilung der Tat unter dem rechtlichen Gesichtspunkt einer Steuerhinterziehung davon ab, ob ein Steueranspruch besteht, ob Steuern verkürzt oder ob nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt sind, so kann das Strafverfahren ausgesetzt werden, bis das Besteuerungsverfahren rechtskräftig abgeschlossen ist.

(2) Über die Aussetzung entscheidet im Ermittlungsverfahren die Staatsanwaltschaft, im Verfahren nach Erhebung der öffentlichen Klage das Gericht, das mit der Sache befaßt ist.

(3) Während der Aussetzung des Verfahrens ruht die Verjährung.

## 2. UNTERABSCHNITT

### Ermittlungsverfahren

— Einleitung des Strafverfahrens —

#### § 382

(1) Das Strafverfahren ist eingeleitet, sobald die Finanzbehörde, die Polizei, die Staatsanwaltschaft, einer ihrer Hilfsbeamten oder der Strafrichter eine Maßnahme trifft, die erkennbar darauf abzielt, gegen jemanden wegen einer Steuerstraftat strafrechtlich vorzugehen.

(2) Die Maßnahme ist unter Angabe des Zeitpunktes unverzüglich in den Akten zu vermerken.

(3) Die Einleitung des Strafverfahrens ist dem Beschuldigten spätestens mitzuteilen, wenn er dazu aufgefordert wird, Tatsachen darzulegen oder Unterlagen vorzulegen, die im Zusammenhang mit der Straftat stehen, der er verdächtig ist.

— Verfahren der Finanzbehörde  
bei Steuerstraftaten —

§ 383

**Rechte und Pflichten der Finanzbehörde**

(1) Führt die Finanzbehörde das Ermittlungsverfahren auf Grund des § 370 Abs. 2 selbständig durch, so nimmt sie die Rechte und Pflichten wahr, die der Staatsanwaltschaft im Ermittlungsverfahren zustehen.

(2) Ist einer Finanzbehörde nach § 371 Abs. 2 die Zuständigkeit für den Bereich mehrerer Finanzbehörden übertragen, so bleiben das Recht und die Pflicht dieser Finanzbehörden unberührt, bei dem Verdacht einer Steuerstraftat den Sachverhalt zu erforschen und alle unaufschiebbaren Anordnungen zu treffen, um die Verdunkelung der Sache zu verhüten. Sie können Beschlagnahmen, Notveräußerungen, Durchsuchungen und Untersuchungen nach den für Hilfsbeamte der Staatsanwaltschaft geltenden Vorschriften der Strafprozeßordnung anordnen.

§ 384

**Antrag auf Erlaß eines Strafbefehls**

Bieten die Ermittlungen genügenden Anlaß zur Erhebung der öffentlichen Klage, so beantragt die Finanzbehörde beim Amtsgericht den Erlaß eines Strafbefehls, wenn die Strafsache zur Behandlung im Strafbefehlsverfahren geeignet erscheint; ist dies nicht der Fall, so legt die Finanzbehörde die Akten der Staatsanwaltschaft vor.

§ 385

**Antrag auf Anordnung von Nebenfolgen  
im selbständigen Verfahren**

Die Finanzbehörde kann den Antrag stellen, die Einziehung oder den Verfall eines Gegenstandes oder des Wertersatzes selbständig anzuordnen oder eine Geldbuße gegen eine juristische Person oder eine Personenvereinigung selbständig festzusetzen (§§ 440, 442, 444 Abs. 3 der Strafprozeßordnung).

— Stellung der Finanzbehörde im Verfahren  
der Staatsanwaltschaft —

§ 386

**Allgemeine Rechte und Pflichten der Finanzbehörde**

(1) Führt die Staatsanwaltschaft das Ermittlungsverfahren durch, so hat die sonst zuständige Finanzbehörde dieselben Rechte und Pflichten wie die Behörden des Polizeidienstes nach der Strafprozeßordnung sowie die Befugnisse nach § 383 Abs. 2 Satz 2.

(2) Ist einer Finanzbehörde nach § 371 Abs. 2 die Zuständigkeit für den Bereich mehrerer Finanzbehörden übertragen, so gilt Absatz 1 für jede dieser Finanzbehörden.

§ 387

**Beteiligung der Finanzbehörde**

(1) Führt die Staatsanwaltschaft oder die Polizei Ermittlungen durch, die Steuerstraftaten betreffen, so ist die sonst zuständige Finanzbehörde befugt, daran teilzunehmen. Ort und Zeit der Ermittlungshandlungen sollen ihr rechtzeitig mitgeteilt werden. Dem Vertreter der Finanzbehörde ist zu gestatten, Fragen an Beschuldigte, Zeugen und Sachverständige zu stellen.

(2) Absatz 1 gilt sinngemäß für das Schlußgehör und für solche richterlichen Verhandlungen, bei denen auch der Staatsanwaltschaft die Anwesenheit gestattet ist.

(3) Der sonst zuständigen Finanzbehörde sind die Anklageschrift und der Antrag auf Erlaß eines Strafbefehls mitzuteilen.

(4) Erwägt die Staatsanwaltschaft, das Verfahren einzustellen, so hat sie die sonst zuständige Finanzbehörde zu hören.

— Steuer- und Zollfahndung —

§ 388

Die Zollfahndungsämter und die mit der Steuerfahndung betrauten Dienststellen der Landesfinanzbehörden sowie ihre Beamten haben im Strafverfahren wegen Steuerstraftaten dieselben Rechte und Pflichten wie die Behörden und Beamten des Polizeidienstes nach den Vorschriften der Strafprozeßordnung. Die in Satz 1 bezeichneten Stellen haben die Befugnisse nach § 383 Abs. 2 Satz 2 sowie die Befugnis zur Durchsicht der nach Gesetz aufzubewahrenden Geschäftspapiere (§ 110 Abs. 1 der Strafprozeßordnung); ihre Beamten sind Hilfsbeamte der Staatsanwaltschaft.

**3. UNTERABSCHNITT**

**Gerichtliches Verfahren**

§ 389

**Mitwirkung der Finanzbehörde im Strafbefehlsverfahren und im selbständigen Verfahren**

(1) Hat die Finanzbehörde den Erlaß eines Strafbefehls beantragt, so nimmt sie die Rechte und Pflichten der Staatsanwaltschaft wahr, solange nicht nach § 408 Abs. 2 der Strafprozeßordnung Hauptverhandlung anberaumt oder Einspruch gegen den Strafbefehl erhoben wird.

(2) Hat die Finanzbehörde den Antrag gestellt, die Einziehung oder den Verfall eines Gegenstandes oder des Wertersatzes selbständig anzuordnen oder eine Geldbuße gegen eine juristische Person oder eine Personenvereinigung selbständig festzusetzen, so nimmt sie die Rechte und Pflichten der

Staatsanwaltschaft wahr, solange nicht mündliche Verhandlung beantragt oder vom Gericht angeordnet wird.

#### § 390

#### Beteiligung der Finanzbehörde in sonstigen Fällen

(1) Das Gericht gibt der Finanzbehörde Gelegenheit, die Gesichtspunkte vorzubringen, die von ihrem Standpunkt für die Entscheidung von Bedeutung sind. Dies gilt auch, wenn das Gericht erwägt, das Verfahren einzustellen. Der Termin zur Hauptverhandlung und der Termin zur Vernehmung durch einen beauftragten oder ersuchten Richter (§§ 223, 233 der Strafprozeßordnung) werden der Finanzbehörde mitgeteilt. Ihr Vertreter erhält in der Hauptverhandlung auf Verlangen das Wort. Ihm ist zu gestatten, Fragen an Angeklagte, Zeugen und Sachverständige zu richten.

(2) Das Urteil und andere das Verfahren abschließende Entscheidungen sind der Finanzbehörde mitzuteilen.

#### § 391

#### Verfahren gegen Abwesende

Gegen einen Abwesenden (§ 276 Abs. 1 der Strafprozeßordnung) kann die Staatsanwaltschaft die Hauptverhandlung dann beantragen, wenn Hinterziehung von Eingangsabgaben oder Bannbruch den Gegenstand der Untersuchung bildet und keine andere Strafe als Freiheitsstrafe von höchstens drei Monaten, Geldstrafe, Verfall oder Einziehung, allein oder in Verbindung miteinander, zu erwarten ist. Durch ein Abwesenheitsurteil dürfen andere Strafen nicht verhängt und Maßregeln der Besserung und Sicherung nicht angeordnet werden.

#### 4. UNTERABSCHNITT

#### Kosten des Verfahrens

#### § 392

Notwendige Auslagen eines Beteiligten im Sinne des § 464 a Abs. 2 Nr. 2 der Strafprozeßordnung sind im Strafverfahren wegen einer Steuerstraftat auch die gesetzlichen Gebühren und Auslagen eines Steuerberaters, Steuerbevollmächtigten, Wirtschaftsprüfers oder vereidigten Buchprüfers. Sind Gebühren und Auslagen gesetzlich nicht geregelt, so können sie bis zur Höhe der gesetzlichen Gebühren und Auslagen eines Rechtsanwalts erstattet werden.

#### VIERTER ABSCHNITT

#### Bußgeldverfahren

#### § 393

#### Zuständige Verwaltungsbehörde

Bei Steuerordnungswidrigkeiten ist zuständige Verwaltungsbehörde im Sinne des § 36 Abs. 1 Nr. 1

des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten die nach § 371 Abs. 1 sachlich zuständige Finanzbehörde. § 371 Abs. 2 gilt entsprechend.

#### § 394

#### Ergänzende Vorschriften für das Bußgeldverfahren

(1) Für das Bußgeldverfahren gelten außer den verfahrensrechtlichen Vorschriften des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten entsprechend:

1. §§ 372 bis 374 über die Zuständigkeit der Finanzbehörde,
2. § 375 über die Zuständigkeit des Gerichts,
3. § 376 über die Verteidigung,
4. § 377 über das Verhältnis des Strafverfahrens zum Besteuerungsverfahren,
5. § 381 über die Aussetzung des Verfahrens,
6. § 382 über die Einleitung des Strafverfahrens,
7. § 383 Abs. 2 über die Rechte und Pflichten der Finanzbehörde,
8. §§ 386, 387 Abs. 1, 3, 4 über die Stellung der Finanzbehörde im Verfahren der Staatsanwaltschaft,
9. § 388 Satz 1, Satz 2 Halbsatz 1 über die Steuer- und Zollfahndung,
10. § 390 über die Beteiligung der Finanzbehörde und
11. § 392 über die Kosten des Verfahrens.

(2) Verfolgt die Finanzbehörde eine Steuerstraftat, die mit einer Steuerordnungswidrigkeit zusammenhängt (§ 42 Abs. 1 Satz 2 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten), so kann sie in den Fällen des § 384 beantragen, den Strafbefehl auf die Steuerordnungswidrigkeit zu erstrecken.

#### § 395

#### Bußgeldverfahren gegen Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer

(1) Gegen einen Rechtsanwalt, Steuerberater, Steuerbevollmächtigten, Wirtschaftsprüfer oder vereidigten Buchprüfer darf ein Bußgeldbescheid wegen einer Steuerordnungswidrigkeit, die er in Ausübung seines Berufs bei der Beratung in Steuersachen begangen hat, nur erlassen werden, wenn zuvor wegen dieser Handlung

1. gegen ihn eine ehrengerichtliche oder berufsgerichtliche Maßnahme verhängt oder
2. ihm durch den Vorstand der Berufskammer eine Rüge erteilt worden ist.

(2) Absatz 1 ist nicht anzuwenden, wenn

1. von der Einleitung eines ehrengerichtlichen oder berufsgerichtlichen Verfahrens wegen eines Verfahrenshindernisses abgesehen wird, oder
2. ein solches Verfahren wegen eines Verfahrenshindernisses oder nach einer Vorschrift eingestellt wird, die dies nach dem Ermessen der Staatsanwaltschaft oder des Gerichts zuläßt.

(3) Die Finanzbehörde kann die zuständige Berufskammer verständigen oder bei der zuständigen Staatsanwaltschaft beantragen, das ehrengerichtliche oder berufsgerichtliche Verfahren einzuleiten, wenn es erwägt, einen Bußgeldbescheid nach Absatz 1 zu erlassen.

#### § 396

##### **Zustellung, Vollstreckung, Kosten**

(1) Für das Zustellungsverfahren gelten abweichend von § 51 Abs. 1 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten die Vorschriften des Verwaltungszustellungsgesetzes auch dann, wenn eine Landesfinanzbehörde den Bescheid erlassen hat. § 51 Abs. 2 bis 5 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten bleibt unberührt.

(2) Für die Vollstreckung von Bescheiden der Finanzbehörden in Bußgeldverfahren gelten abweichend von § 90 Abs. 1 und 4, § 108 Abs. 2 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten die Vorschriften des Siebenten Teils dieses Gesetzes. Die übrigen Vorschriften des Neunten Abschnitts des Zweiten Teils des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten bleiben unberührt.

(3) Für die Kosten des Bußgeldverfahrens gilt § 107 Abs. 4 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten auch dann, wenn eine Landesfinanzbehörde den Bußgeldbescheid erlassen hat; an Stelle des § 19 des Verwaltungskostengesetzes gelten § 203, § 208 Abs. 1 und § 245 dieses Gesetzes.

## ZEHENTER TEIL

### Schlußvorschriften

#### § 397

##### **Einschränkung von Grundrechten**

Die Grundrechte auf körperliche Unversehrtheit und Freiheit der Person (Artikel 2 Abs. 2 des Grundgesetzes), des Briefgeheimnisses sowie des Post- und Fernmeldegeheimnisses (Artikel 10 des Grundgesetzes) und der Unverletzlichkeit der Wohnung (Artikel 13 des Grundgesetzes) werden nach Maßgabe dieses Gesetzes eingeschränkt.

#### § 398

##### **Geltung im Land Berlin**

Dieses Gesetz gilt nach Maßgabe des § 12 Abs. 1 und § 13 Abs. 1 des Dritten Überleitungsgesetzes vom 4. Januar 1952 (Bundesgesetzbl. I S. 1) auch im Land Berlin. Rechtsverordnungen, die auf Grund dieses Gesetzes erlassen werden, gelten im Land Berlin nach § 14 des Dritten Überleitungsgesetzes.

#### § 399

##### **Inkrafttreten**

Dieses Gesetz tritt am 1. Januar 1974 in Kraft.

**Anlage 1**

(zu § 322 Abs. 4)

**Pfändungsgebühren für Pfändungen nach § 322 Abs. 1 Nr. 1**

bis zu 100 Deutsche Mark einschließlich	2 Deutsche Mark
bis zu 150 Deutsche Mark einschließlich	3 Deutsche Mark
bis zu 200 Deutsche Mark einschließlich	4 Deutsche Mark
bis zu 300 Deutsche Mark einschließlich	5 Deutsche Mark
bis zu 400 Deutsche Mark einschließlich	6 Deutsche Mark
bis zu 500 Deutsche Mark einschließlich	7 Deutsche Mark
bis zu 600 Deutsche Mark einschließlich	8 Deutsche Mark
bis zu 900 Deutsche Mark einschließlich	10 Deutsche Mark
bis zu 1 200 Deutsche Mark einschließlich	12 Deutsche Mark
bis zu 1 500 Deutsche Mark einschließlich	14 Deutsche Mark
bis zu 2 000 Deutsche Mark einschließlich	17 Deutsche Mark
bis zu 2 500 Deutsche Mark einschließlich	20 Deutsche Mark
bis zu 3 000 Deutsche Mark einschließlich	23 Deutsche Mark
bis zu 3 500 Deutsche Mark einschließlich	26 Deutsche Mark
bis zu 4 000 Deutsche Mark einschließlich	29 Deutsche Mark
bis zu 4 500 Deutsche Mark einschließlich	32 Deutsche Mark
bis zu 5 000 Deutsche Mark einschließlich	35 Deutsche Mark
bis zu 6 000 Deutsche Mark einschließlich	40 Deutsche Mark
bis zu 7 000 Deutsche Mark einschließlich	45 Deutsche Mark
bis zu 8 000 Deutsche Mark einschließlich	50 Deutsche Mark
bis zu 9 000 Deutsche Mark einschließlich	55 Deutsche Mark
bis zu 10 000 Deutsche Mark einschließlich	60 Deutsche Mark
bis zu 11 000 Deutsche Mark einschließlich	65 Deutsche Mark
bis zu 12 000 Deutsche Mark einschließlich	70 Deutsche Mark
bis zu 13 000 Deutsche Mark einschließlich	75 Deutsche Mark
bis zu 14 000 Deutsche Mark einschließlich	80 Deutsche Mark
bis zu 15 000 Deutsche Mark einschließlich	85 Deutsche Mark
bis zu 16 000 Deutsche Mark einschließlich	90 Deutsche Mark
bis zu 17 000 Deutsche Mark einschließlich	95 Deutsche Mark
bis zu 18 000 Deutsche Mark einschließlich	100 Deutsche Mark
bis zu 19 000 Deutsche Mark einschließlich	105 Deutsche Mark
bis zu 20 000 Deutsche Mark einschließlich	110 Deutsche Mark

von dem Mehrbetrag für je 1 000 Deutsche Mark 5 Deutsche Mark.  
Werte über 20 000 Deutsche Mark sind auf volle 1 000 Deutsche Mark aufzurunden.

## Anlage 2

(zu § 322 Abs. 4)

**Pfändungsgebühren für Pfändungen nach § 322 Abs. 1 Nr. 2**

bis zu 100 Deutsche Mark einschließlich	1,— Deutsche Mark
bis zu 150 Deutsche Mark einschließlich	1,50 Deutsche Mark
bis zu 200 Deutsche Mark einschließlich	2,— Deutsche Mark
bis zu 300 Deutsche Mark einschließlich	3,— Deutsche Mark
bis zu 400 Deutsche Mark einschließlich	4,— Deutsche Mark
bis zu 500 Deutsche Mark einschließlich	5,— Deutsche Mark
bis zu 600 Deutsche Mark einschließlich	6,— Deutsche Mark
bis zu 700 Deutsche Mark einschließlich	6,75 Deutsche Mark
bis zu 800 Deutsche Mark einschließlich	7,50 Deutsche Mark
bis zu 900 Deutsche Mark einschließlich	8,25 Deutsche Mark
bis zu 1 000 Deutsche Mark einschließlich	9,— Deutsche Mark
bis zu 1 100 Deutsche Mark einschließlich	9,75 Deutsche Mark
bis zu 1 200 Deutsche Mark einschließlich	10,50 Deutsche Mark
bis zu 1 300 Deutsche Mark einschließlich	11,25 Deutsche Mark
bis zu 1 400 Deutsche Mark einschließlich	12,— Deutsche Mark
bis zu 1 500 Deutsche Mark einschließlich	12,75 Deutsche Mark
bis zu 1 600 Deutsche Mark einschließlich	13,50 Deutsche Mark
bis zu 1 700 Deutsche Mark einschließlich	14,25 Deutsche Mark
bis zu 1 800 Deutsche Mark einschließlich	14,75 Deutsche Mark
bis zu 1 900 Deutsche Mark einschließlich	15,25 Deutsche Mark
bis zu 2 000 Deutsche Mark einschließlich	15,75 Deutsche Mark
bis zu 2 300 Deutsche Mark einschließlich	16,75 Deutsche Mark
bis zu 2 600 Deutsche Mark einschließlich	17,75 Deutsche Mark
bis zu 2 900 Deutsche Mark einschließlich	18,75 Deutsche Mark
bis zu 3 200 Deutsche Mark einschließlich	19,75 Deutsche Mark
bis zu 3 500 Deutsche Mark einschließlich	20,75 Deutsche Mark
bis zu 3 800 Deutsche Mark einschließlich	21,75 Deutsche Mark
bis zu 4 100 Deutsche Mark einschließlich	22,75 Deutsche Mark
bis zu 4 400 Deutsche Mark einschließlich	23,75 Deutsche Mark
bis zu 4 700 Deutsche Mark einschließlich	24,75 Deutsche Mark
bis zu 5 000 Deutsche Mark einschließlich	25,75 Deutsche Mark
bis zu 5 400 Deutsche Mark einschließlich	27,— Deutsche Mark
bis zu 5 800 Deutsche Mark einschließlich	28,25 Deutsche Mark
bis zu 6 200 Deutsche Mark einschließlich	29,50 Deutsche Mark
bis zu 6 600 Deutsche Mark einschließlich	30,75 Deutsche Mark
bis zu 7 000 Deutsche Mark einschließlich	32,— Deutsche Mark
bis zu 7 400 Deutsche Mark einschließlich	33,25 Deutsche Mark
bis zu 7 800 Deutsche Mark einschließlich	34,50 Deutsche Mark
bis zu 8 200 Deutsche Mark einschließlich	35,75 Deutsche Mark
bis zu 8 600 Deutsche Mark einschließlich	37,— Deutsche Mark
bis zu 9 000 Deutsche Mark einschließlich	38,25 Deutsche Mark
bis zu 9 500 Deutsche Mark einschließlich	39,50 Deutsche Mark
bis zu 10 000 Deutsche Mark einschließlich	40,75 Deutsche Mark
bis zu 10 800 Deutsche Mark einschließlich	42,— Deutsche Mark
bis zu 11 600 Deutsche Mark einschließlich	43,25 Deutsche Mark
bis zu 12 400 Deutsche Mark einschließlich	44,50 Deutsche Mark
bis zu 13 200 Deutsche Mark einschließlich	45,75 Deutsche Mark
bis zu 14 000 Deutsche Mark einschließlich	47,— Deutsche Mark

bis zu 14 800 Deutsche Mark einschließlich	48,25 Deutsche Mark
bis zu 15 600 Deutsche Mark einschließlich	49,50 Deutsche Mark
bis zu 16 400 Deutsche Mark einschließlich	50,75 Deutsche Mark
bis zu 17 200 Deutsche Mark einschließlich	52,— Deutsche Mark
bis zu 18 000 Deutsche Mark einschließlich	53,25 Deutsche Mark
bis zu 18 800 Deutsche Mark einschließlich	54,50 Deutsche Mark
bis zu 19 600 Deutsche Mark einschließlich	55,75 Deutsche Mark
bis zu 20 400 Deutsche Mark einschließlich	57,— Deutsche Mark
bis zu 21 200 Deutsche Mark einschließlich	58,25 Deutsche Mark
bis zu 22 000 Deutsche Mark einschließlich	59,50 Deutsche Mark
bis zu 22 800 Deutsche Mark einschließlich	60,75 Deutsche Mark
bis zu 23 600 Deutsche Mark einschließlich	62,— Deutsche Mark
bis zu 24 400 Deutsche Mark einschließlich	63,25 Deutsche Mark
bis zu 25 200 Deutsche Mark einschließlich	64,50 Deutsche Mark
bis zu 26 000 Deutsche Mark einschließlich	65,75 Deutsche Mark
bis zu 26 800 Deutsche Mark einschließlich	67,— Deutsche Mark
bis zu 27 600 Deutsche Mark einschließlich	68,25 Deutsche Mark
bis zu 28 400 Deutsche Mark einschließlich	69,50 Deutsche Mark
bis zu 29 200 Deutsche Mark einschließlich	70,75 Deutsche Mark
bis zu 30 000 Deutsche Mark einschließlich	72,— Deutsche Mark
bis zu 30 800 Deutsche Mark einschließlich	73,25 Deutsche Mark
bis zu 31 600 Deutsche Mark einschließlich	74,50 Deutsche Mark
bis zu 32 400 Deutsche Mark einschließlich	75,75 Deutsche Mark
bis zu 33 200 Deutsche Mark einschließlich	77,— Deutsche Mark
bis zu 34 000 Deutsche Mark einschließlich	78,25 Deutsche Mark
bis zu 34 800 Deutsche Mark einschließlich	79,50 Deutsche Mark
bis zu 35 600 Deutsche Mark einschließlich	80,75 Deutsche Mark
bis zu 36 400 Deutsche Mark einschließlich	82,— Deutsche Mark
bis zu 37 200 Deutsche Mark einschließlich	83,25 Deutsche Mark
bis zu 38 000 Deutsche Mark einschließlich	84,50 Deutsche Mark
bis zu 38 800 Deutsche Mark einschließlich	85,75 Deutsche Mark
bis zu 39 600 Deutsche Mark einschließlich	87,— Deutsche Mark
bis zu 40 400 Deutsche Mark einschließlich	88,25 Deutsche Mark
bis zu 41 200 Deutsche Mark einschließlich	89,50 Deutsche Mark
bis zu 42 000 Deutsche Mark einschließlich	90,75 Deutsche Mark
bis zu 42 800 Deutsche Mark einschließlich	92,— Deutsche Mark
bis zu 43 600 Deutsche Mark einschließlich	93,25 Deutsche Mark
bis zu 44 400 Deutsche Mark einschließlich	94,50 Deutsche Mark
bis zu 45 200 Deutsche Mark einschließlich	95,75 Deutsche Mark
bis zu 46 000 Deutsche Mark einschließlich	97,— Deutsche Mark
bis zu 46 800 Deutsche Mark einschließlich	98,25 Deutsche Mark
bis zu 47 600 Deutsche Mark einschließlich	99,50 Deutsche Mark
bis zu 48 400 Deutsche Mark einschließlich	100,75 Deutsche Mark
bis zu 49 200 Deutsche Mark einschließlich	102,— Deutsche Mark
bis zu 50 000 Deutsche Mark einschließlich	103,25 Deutsche Mark

von dem Mehrbetrag für je 1 000 Deutsche Mark 1,50 Deutsche Mark.  
Werte über 50 000 Deutsche Mark sind auf volle 1 000 Deutsche Mark aufzurunden.

## Anlage 3

(zu § 324 Abs. 3)

**Verwertungsgebühren für die Versteigerung  
und andere Verwertung von Gegenständen nach § 324 Abs. 1**

bis zu 100 Deutsche Mark einschließlich	5,— Deutsche Mark
bis zu 150 Deutsche Mark einschließlich	7,50 Deutsche Mark
bis zu 200 Deutsche Mark einschließlich	10,— Deutsche Mark
bis zu 300 Deutsche Mark einschließlich	12,50 Deutsche Mark
bis zu 400 Deutsche Mark einschließlich	15,— Deutsche Mark
bis zu 500 Deutsche Mark einschließlich	17,50 Deutsche Mark
bis zu 600 Deutsche Mark einschließlich	20,— Deutsche Mark
bis zu 900 Deutsche Mark einschließlich	25,— Deutsche Mark
bis zu 1 200 Deutsche Mark einschließlich	30,— Deutsche Mark
bis zu 1 500 Deutsche Mark einschließlich	35,— Deutsche Mark
bis zu 2 000 Deutsche Mark einschließlich	42,50 Deutsche Mark
bis zu 2 500 Deutsche Mark einschließlich	50,— Deutsche Mark
bis zu 3 000 Deutsche Mark einschließlich	57,50 Deutsche Mark
bis zu 3 500 Deutsche Mark einschließlich	65,— Deutsche Mark
bis zu 4 000 Deutsche Mark einschließlich	72,50 Deutsche Mark
bis zu 4 500 Deutsche Mark einschließlich	80,— Deutsche Mark
bis zu 5 000 Deutsche Mark einschließlich	87,50 Deutsche Mark
bis zu 6 000 Deutsche Mark einschließlich	100,— Deutsche Mark
bis zu 7 000 Deutsche Mark einschließlich	112,50 Deutsche Mark
bis zu 8 000 Deutsche Mark einschließlich	125,— Deutsche Mark
bis zu 9 000 Deutsche Mark einschließlich	137,50 Deutsche Mark
bis zu 10 000 Deutsche Mark einschließlich	150,— Deutsche Mark
bis zu 11 000 Deutsche Mark einschließlich	162,50 Deutsche Mark
bis zu 12 000 Deutsche Mark einschließlich	175,— Deutsche Mark
bis zu 13 000 Deutsche Mark einschließlich	187,50 Deutsche Mark
bis zu 14 000 Deutsche Mark einschließlich	200,— Deutsche Mark
bis zu 15 000 Deutsche Mark einschließlich	212,50 Deutsche Mark
bis zu 16 000 Deutsche Mark einschließlich	225,— Deutsche Mark
bis zu 17 000 Deutsche Mark einschließlich	237,50 Deutsche Mark
bis zu 18 000 Deutsche Mark einschließlich	250,— Deutsche Mark
bis zu 19 000 Deutsche Mark einschließlich	262,50 Deutsche Mark
bis zu 20 000 Deutsche Mark einschließlich	275,— Deutsche Mark

von dem Mehrbetrag für je 1 000 Deutsche Mark 12,50 Deutsche Mark.  
Werte über 20 000 Deutsche Mark sind auf volle 1 000 Deutsche Mark aufzurunden.

## Begründung

### A. Einleitung

#### I. Die Entwicklung der Reichsabgabenordnung

Die geltende Reichsabgabenordnung geht auf einen im Sommer 1918 gefaßten Beschluß des Reichsschatzamtes zurück, ein Mantelgesetz für das Steuerrecht zu schaffen, in dem die allgemeinen und sich zum Teil widersprechenden Vorschriften der Einzelsteuergesetze zusammengefaßt werden sollten. Die Arbeiten hieran wurden noch im Herbst des gleichen Jahres aufgenommen. Bereits ein gutes Jahr später, am 23. Dezember 1919, trat die Reichsabgabenordnung in Kraft.

Die große Eile, in der die Reichsabgabenordnung erstellt und vom Parlament verabschiedet wurde, erklärt sich aus der damaligen besonderen finanzpolitischen Situation nach dem Ende des verlorenen Krieges. Der Staat benötigte für seine Aufgaben Finanzmittel in einem vorher nicht gekannten Ausmaß. Neben dem vorweg verabschiedeten und bereits am 1. Oktober 1919 in Kraft getretenen Gesetz über die Reichsfinanzverwaltung sollte die Reichsabgabenordnung, die auch die Vorschriften des Gesetzes über die Reichsfinanzverwaltung in sich aufnahm, die gleichmäßige und möglichst vollständige Erhebung der Steuern sichern, deren der Staat mehr denn je bedurfte.

Es hat nicht an Stimmen gefehlt, die den Zeitpunkt für die Schaffung der Reichsabgabenordnung für verfrüht gehalten haben. Insbesondere wurde darauf hingewiesen, daß das Steuerrecht noch zu wenig wissenschaftlich durchdacht sei, als daß eine Kodifikation des Steuerverfahrensrechts Erfolg verspreche. Die seit 1919 verstrichene Zeit hat demgegenüber gezeigt, daß die Schaffung der Reichsabgabenordnung eine Tat ersten Ranges war, die der Praxis das notwendige Handwerkszeug für eine gleichmäßige Erhebung der Steuern unter Wahrung rechtsstaatlicher Grundsätze gab, die aber auch belebend und befruchtend auf die weitere Entwicklung der Steuerrechtswissenschaft einwirkte.

In den ihrem Inkrafttreten folgenden Jahrzehnten hat die Reichsabgabenordnung sich voll bewährt. Zweifellos vorhandene Schwächen in der begrifflichen Klarheit und in der Systematik, die durch spätere Novellen zum Teil noch verstärkt wurden, haben sich nicht als so hinderlich erwiesen, daß der Erfolg der Reichsabgabenordnung hätte beeinträchtigt werden können.

Die Reichsabgabenordnung hat zahlreiche Novellierungen erlebt, die allerdings überwiegend nur in geringerem Umfang auf ihre Grundkonzeption einwirkten. Von besonderer Bedeutung für die weitere Entwicklung der Verwaltungspraxis ist die Einführung der turnusmäßigen Betriebsprüfung bei

Großbetrieben durch das Gesetz zur Änderung der Verbrauchsteuern und des Verfahrens vom 10. August 1925 (Reichsgesetzbl. I S. 241). Erst hierdurch erlangten die bis dahin nur ein Schattendasein führenden Vorschriften über die Berichtigung bereits rechtskräftiger Steuerbescheide ihre eigentliche Bedeutung. Zu größeren Änderungen führte auch die Notverordnung des Reichspräsidenten vom 1. Dezember 1930 (Reichsgesetzbl. I S. 517), die die Neubekanntmachung der Reichsabgabenordnung zur Folge hatte. Hier brachte der neue § 201 AO erweiterte Vorschriften für die sogenannte allgemeine Steueraufsicht, deren extensive Auslegung durch die Verwaltung und Gerichte während der nationalsozialistischen Gewaltherrschaft alle rechtsstaatlichen Grenzen sprengte.

Die Zeit des nationalsozialistischen Unrechtsstaates führte zu einem tiefen Einbruch in die rechtsstaatlichen Grundgedanken der Reichsabgabenordnung. Die sogenannte nationalsozialistische Weltanschauung wurde zur Grundlage des Handelns der Verwaltung und der Finanzgerichte gemacht (§ 1 Abs. 1, 3, § 2 Abs. 3 StAnpG).

Außerdem verlor die Reichsabgabenordnung in dieser Zeit immer mehr ihren Charakter als Mantelgesetz für das allgemeine Steuerrecht. In zunehmendem Maße wurde allgemeines Steuerrecht in besonderen Gesetzen geregelt. Zu erwähnen sind das Steueranpassungsgesetz, das Steuersäumnisgesetz, die Wareneingangsverordnung, die Warenausgangsverordnung und die Gemeinnützigkeitsverordnung.

Die Jahre nach 1945 bis zum Inkrafttreten des Grundgesetzes waren gekennzeichnet durch die Auflösung der einheitlichen Reichsfinanzverwaltung und ihre Ersetzung durch Länderfinanzverwaltungen, ferner durch die Wiedererrichtung der 1939 beseitigten erstinstanzlichen Finanzgerichte. Das Verfahrensrecht der Reichsabgabenordnung blieb von Eingriffen der Besatzungsmächte nahezu unberührt, sieht man von der Aufhebung typischer NS-Vorschriften, wie § 1 Abs. 1, § 2 Abs. 3 StAnpG ab.

Mit dem Inkrafttreten des Grundgesetzes wurden jedoch die Änderungen der Reichsabgabenordnung zahlreicher. Das Gesetz über die Finanzverwaltung vom 6. September 1950 (Bundesgesetzbl. S. 448) regelte den Aufbau der Finanzbehörden außerhalb der Reichsabgabenordnung. Auch die Vorschriften über den Bundesfinanzhof wurden nicht in die Reichsabgabenordnung aufgenommen (Gesetz vom 29. Juni 1950, Bundesgesetzbl. S. 257). An größeren Reformen wurden zunächst die Reform der Finanzgerichtsbarkeit und die Reform des Steuerstrafrechts in Angriff genommen. Die Reform der Finanzgerichtsbarkeit, die mit der Vorlage eines entsprechenden Entwurfs im Jahre 1955 eingeleitet wurde (Drucksache II/1716), konnte 1965 mit der Verabschiedung der Finanzgerichtsordnung (Bundesgesetzbl. I

S. 1477) abgeschlossen werden. Entsprechend der besonderen Bedeutung der Finanzgerichtsbarkeit wurden die Vorschriften über die Organisation und das Verfahren der Finanzgerichte aus der Reichsabgabenordnung herausgelöst und in der Finanzgerichtsordnung verselbständigt. Die Reform des Steuerstrafrechts, 1956 vom Bundestag gefordert, wurde durch die beiden Gesetze zur Änderung strafrechtlicher Vorschriften der Reichsabgabenordnung und anderer Gesetze vom 10. August 1967 (Bundesgesetzbl. I S. 877) und vom 12. August 1968 (Bundesgesetzbl. I S. 953) durchgeführt.

## II. Gesamtreform der Reichsabgabenordnung

Die Gesamtreform der Reichsabgabenordnung nahm 1963 ihren Anfang mit der Entschließung des Deutschen Bundestages vom 13. März 1963 (Stenographischer Bericht der 64. Sitzung — 4. Wahlperiode — S. 2973 unter C; Drucksache IV/1005 unter B. 2.), durch die er die Bundesregierung aufforderte, eine Reform des allgemeinen Abgabenrechts vorzubereiten, deren Ziel es sein sollte,

- die Abgabenordnung wieder zu einem Mantelgesetz für das allgemeine Abgabenrecht zu machen,
- die Systematik der Reichsabgabenordnung zu verbessern,
- einen gerechten Ausgleich zwischen den Grundsätzen der Rechtssicherheit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu finden.

Die Reform wurde vorbereitet durch einen vom Bundesminister der Finanzen berufenen Arbeitskreis, der sich aus Vertretern der Wissenschaft, der Rechtsprechung, der steuerberatenden Berufe, der gewerblichen Wirtschaft, der Organisationen der Steuerzahler und der Steuer- und Zollbeamten sowie Vertretern der Finanzverwaltung zusammensetzte. Dieser hat Ende 1969 das Ergebnis seiner Arbeiten in Form eines Berichts vorgelegt, dem er den Entwurf einer neuen Abgabenordnung (ohne Steuerstraf- und Bußgeldrecht) nebst Begründung beifügte (Heft 13 der Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen).

Der Entwurf des Arbeitskreises bildet die Grundlage für den nunmehr vorgelegten Entwurf der neuen AO, die die für diese Wahlperiode geplante Steuerreform einleiten soll.

## III. Grundzüge des Entwurfs

1. Ziel des Entwurfs ist es, soweit wie möglich alle in Nebengesetzen geregelten Materien in die neue AO zu übernehmen und so wieder das allgemeine Steuerrecht und das Steuerverfahrensrecht in einem Gesetz zu regeln. Dieses Ziel wird in großem Umfang erreicht. Außerhalb der neuen AO bleiben im wesentlichen nur das Gesetz über die Finanzverwaltung als Organisationsgesetz auch der Teile der Finanzverwaltung, deren Aufgabe nicht die Steuererhebung ist, und die Finanzgerichtsordnung, die angesichts der

Bedeutung der rechtsprechenden Gewalt als selbständiges Gesetz beibehalten werden muß. Das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren allerdings wird als Verwaltungsverfahren weiterhin in der AO geregelt.

In dem Entwurf nicht geregelt werden ferner die Fragen der Steuerberechtigung und der Haftung zwischen den verwaltenden und den steuerberechtigten Körperschaften. Die Regelung dieser Fragen bleibt den Ausführungsgesetzen zu Artikel 104 a Abs. 5 und Artikel 107 Abs. 1 GG vorbehalten.

Der Entwurf geht im übrigen von dem Bestreben aus, Regelungen, die nur für einzelne Steuern gelten, im Interesse einer Entlassung des Gesetzes in die Einzelsteuergesetze zu verweisen. Dieser Grundsatz wird allerdings nicht immer eingehalten. In der neuen AO verbleiben z. B. entsprechend der bisherigen Regelung die Vorschriften über die örtliche Zuständigkeit für die großen Veranlagungssteuern. Aus historischen Gründen wird der Name „Abgabenordnung“ beibehalten, obwohl das Gesetz wie bisher die Reichsabgabenordnung vor allem das allgemeine Steuerrecht und das Steuerverfahrensrecht regelt.

2. Der Entwurf ist darum bemüht, eine gerechte, gleichmäßige und für alle Beteiligten möglichst unbürokratische und zeitnahe Durchführung der Besteuerung zu sichern und hierbei einen gerechten Ausgleich zwischen den Belangen der Allgemeinheit und denen des einzelnen Steuerpflichtigen zu finden. Die vom Arbeitskreis für eine Reform der Reichsabgabenordnung hierzu erarbeiteten Regelungen sind weitgehend übernommen worden. Das gilt vor allem für die Vorschriften, die der Verbesserung der Rechtsstellung des Steuerpflichtigen dienen (vgl. Abschnitt IV. 1. des Berichts des Arbeitskreises).

Zwei Maßnahmen dienen vor allem den soeben genannten Zielen: die Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung und die Verkürzung der Verjährungsfrist für die Festsetzung von Besitz- und Verkehrsteuern von bisher fünf auf drei Jahre.

Die erste Maßnahme (vgl. § 145) dient der raschen Steuerfestsetzung auf Grund der Angaben des Steuerzahlers möglichst unter Einsatz von Datenverarbeitungsanlagen. Dadurch soll eine gleichmäßige Fälligkeit von Abschlußzahlungen und Erstattungen erreicht werden. Die genaue Prüfung des Steuerfalles bleibt vorbehalten und kann entweder vom Schreibtisch aus oder aber im Wege der Außenprüfung nach den §§ 174 ff. erfolgen. Etwaige Berichtigungen der Vorbehaltsfestsetzungen sind innerhalb der Festsetzungsfrist zulässig. Die Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung dient deshalb in besonderem Maße der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Eine unangemessene Beeinträchtigung der Rechtssicherheit soll vor allem durch die Verkürzung der Verjährungsfrist für die Festsetzung der Besitz- und Verkehrsteuern von fünf auf drei Jahre (§ 150) verhindert werden. Es hat sich allerdings bereits gezeigt, daß der sofortige Übergang von der fünfjährigen

gen zur dreijährigen Frist angesichts der starken Arbeitsbelastung der Finanzbehörden nicht vertretbar ist. Deshalb wird es erforderlich sein, im Einführungsgesetz zur neuen AO für eine Übergangszeit eine vierjährige Festsetzungsfrist für Besitz- und Verkehrsteuern vorzusehen. Für die Zölle und Verbrauchsteuern wird es bei der einjährigen Festsetzungsfrist bleiben. Außerdem wird im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die zehnjährige Verjährungsfrist für die Festsetzung hinterzogener Steuern beibehalten und eine Festsetzungsfrist von fünf Jahren für leichtfertig verkürzte Steuern neu eingeführt.

Angesichts des neuen Rechtsinstituts der Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachpüfung wird die bisherige Betriebsprüfung, im Entwurf Außenprüfung genannt, erhöhte Bedeutung erlangen. Dieser Bedeutung entspricht es, daß die Außenprüfung in einem besonderen Abschnitt des Fünften Teils im Zusammenhang behandelt wird, wobei die Betriebsprüfungsordnung (Steuer) als Vorbild dient.

3. Besondere Beachtung bei der Erstellung des Entwurfs hat auch die Frage der Vereinheitlichung des allgemeinen Verwaltungsrechts gefunden, die durch den Entwurf eines Verwaltungsverfahrensgesetzes\*) eingeleitet worden ist. Bereits der Arbeitskreis für eine Reform der Reichsabgabenordnung hat sich hierum bemüht. Der nunmehr vorgelegte Regierungsentwurf hat weitere Schritte in diese Richtung getan. Zahlreiche Vorschriften — insbesondere des Vierten Teils, der die allgemeinen Verfahrensvorschriften enthält — stimmen sachlich, in großem Umfang auch wörtlich, mit den entsprechenden Vorschriften des Entwurfs eines Verwaltungsverfahrensgesetzes\*) überein. Soweit Abweichungen vorliegen, sind sie auf die Besonderheiten des Steuerrechts und auf seine bisherige eigenständige Entwicklung zurückzuführen. Es soll vermieden werden, ohne Not in eine durch Rechtsprechung gesicherte langjährige Verwaltungspraxis einzugreifen. Das gilt vor allem für die Vorschriften über die Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten, die in Anlehnung an das geltende Recht der Reichsabgabenordnung (vgl. §§ 92 bis 96 AO) entwickelt worden sind.

4. Vielfach war die Frage zu entscheiden, ob Vorschriften, die der Sache nach beizubehalten sind, völlig umgestaltet werden sollten. Der Entwurf hat hier einen mittleren Weg eingeschlagen. Er hat sich einerseits der Fortentwicklung dieser Vorschriften nicht verschlossen, andererseits aber den übernommenen Wortlaut nur mit Zurückhaltung geändert. Dadurch sollen die mit jeder Rechtsänderung verbundenen neuen Auslegungsschwierigkeiten im Interesse der Verwaltung und der Steuerzahler möglichst gering gehalten werden. Als Beispiele mögen die Vorschriften über die Zurechnung (§ 42), über fehlerhafte Rechtsgeschäfte (§ 44) und über den Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten (§ 45) dienen.

\*) vgl. Drucksache VI/1173

5. Der Entwurf geht, soweit er Berührungspunkte zu anderen Gesetzen hat, von dem heutigen Rechtszustand aus. Das gilt vor allem für das materielle Steuerrecht, dessen Reform bevorsteht. Es ist nicht auszuschließen, daß sich aus dieser Reform Folgeänderungen für die neue AO ergeben können.

Im Neunten Teil des Entwurfs, der das Steuerstraf- und Bußgeldrecht behandelt, sind jedoch bereits einige Rechtsänderungen berücksichtigt worden, die durch das in Vorbereitung befindliche Einführungsgesetz zum Strafgesetzbuch vorgenommen werden sollen. Dies gilt für die Übernahme des Straftatbestandes des Bruchs des Steuergeheimnisses in das Strafgesetzbuch und für die allgemeine Regelung der Wertzeichenfälschung im Strafgesetzbuch.

6. Das Inkrafttreten der neuen AO ist für den 1. Januar 1974 vorgesehen. Dadurch ist gewährleistet, daß sie zusammen mit den übrigen Gesetzen über die Steuerreform in Kraft tritt. Die neue AO macht noch zahlreiche Änderungen anderer Gesetze erforderlich. Diese Folgeänderungen sollen zusammen mit den zur Rechtsüberleitung erforderlichen Vorschriften in den in Vorbereitung befindlichen Entwurf eines Einführungsgesetzes zur neuen AO aufgenommen werden.

#### IV. Einzelfragen der Neugestaltung der Abgabenordnung

##### 1. Steueraufsicht

Der in der Reichsabgabenordnung verwendete Begriff der Steueraufsicht ist in dem vorliegenden Entwurf nur insoweit übernommen worden, als er die besondere Steueraufsicht betrifft (vgl. §§ 189 bis 196). Er wird nicht mehr verwendet im Bereich der Außenprüfung und der Erforschung noch unbekannter Steuerfälle. Die Außenprüfung ist ein besonderer Verfahrensabschnitt innerhalb des Besteuerungsverfahrens und von der besonderen Steueraufsicht zu unterscheiden (vgl. § 190 Abs. 4). Erforscht eine Finanzbehörde aus bestimmtem Anlaß einen noch weitgehend unbekanntem Steuerfall, so unterscheidet sich ihr Handeln grundsätzlich nicht von der Ermittlung in einem bekannten Steuerfall, wenn man davon absieht, daß im ersten Falle der Verfahrensbeteiligte noch unbekannt sein kann. Derartige Besonderheiten gibt es z. B. auch im strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, solange der Täter noch unbekannt ist. Wann die Finanzbehörde im einzelnen tätig wird, richtet sich nach § 102 Satz 3. Damit ist eindeutig klargestellt, daß es keine schrankenlose allgemeine Steueraufsicht gibt.

##### 2. Selbstveranlagung

Der Entwurf enthält grundlegende Vorschriften über die Steueranmeldung, die sogenannte Selbstveranlagung, überläßt es jedoch wie bisher der Bestimmung der Einzelsteuergesetze, inwieweit von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht wird. Durch die Selbstveranlagung kann eine Beschleunigung der

Steuerfestsetzung und damit zugleich eine schnellere Steuererhebung erreicht werden. Der Steuerpflichtige hat in diesem Falle die Steuer selbst zu errechnen und gleichzeitig den von ihm errechneten Steuerbetrag zu entrichten. Ob und inwieweit die Selbstveranlagung auf die großen Veranlagungssteuern, insbesondere auf die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer ausgedehnt werden kann, wird im Rahmen der Reform des materiellen Steuerrechts zu entscheiden sein.

### 3. Widerstreitende Steuerfestsetzungen

Erstmals wird das Problem der widerstreitenden Steuerfestsetzungen einer Lösung zugeführt (§ 155). Es geht hier um die Fälle, in denen wegen unterschiedlicher Auffassungen bei der Beurteilung steuerlicher Sachverhalte durch die Finanzbehörden ein Sachverhalt entweder gar nicht oder aber doppelt berücksichtigt wird. Daß sich diese Problematik im Steuerrecht stellt, ist vor allem eine Folge des vom Zivilprozeß abweichenden Streitgegenstandes im Steuerrecht. Wird im Zivilprozeß der geltend gemachte Anspruch grundsätzlich unter allen rechtlichen Gesichtspunkten geprüft, so begrenzt ein Steuerbescheid den Streitgegenstand nicht nur nach der Steuerart, sondern auch nach dem Veranlagungszeitraum. Entsprechend eng sind die Grenzen der Bestandskraft.

### 4. Verbindliche Auskunft

Der Frage einer gesetzlichen Regelung der verbindlichen Auskunft wird in der Öffentlichkeit starkes Interesse entgegengebracht. Dem Deutschen Bundestag lagen bereits in der 4. und 5. Wahlperiode entsprechende Gesetzentwürfe vor, die jedoch nicht verabschiedet wurden.

Auch der Arbeitskreis für eine Reform der Reichsabgabenordnung hat sich ausführlich mit den Fragen der gesetzlichen Regelung einer verbindlichen Auskunft befaßt. Es fand sich jedoch keine Mehrheit für eine allgemeine gesetzliche Regelung der verbindlichen Auskunft. Der Arbeitskreis für eine Reform der Reichsabgabenordnung hat lediglich vorgeschlagen, die verbindliche Zusage nach einer Außenprüfung zu regeln. Der Entwurf übernimmt diesen Vorschlag. Er geht im übrigen davon aus, daß es zu den wichtigsten Aufgaben der Verwaltung gehört, Zweifelsfragen im Erlaßwege zu klären und dadurch die Rechtssicherheit zu fördern. Darüber hinaus wird die Verwaltung im Rahmen ihrer Möglichkeiten auch im Einzelfall Auskünfte erteilen, wie dies bisher schon geschieht. Da durch § 157 und seit langem auch durch Übergangsregelungen nach § 131 AO das Vertrauen der Bürger in die Rechtmäßigkeit von Verwaltungserlassen geschützt wird, da ferner auch die Einzelauskunft nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs in bestimmten Grenzen Verbindlichkeit besitzt, ist eine allgemeine gesetzliche Regelung der verbindlichen Auskunft nicht zwingend erforderlich. Angesichts der Arbeitsüberlastung der Finanzverwaltung könnte im übrigen nur angeordnet werden, daß die Finanzbehörden

nach pflichtgemäßem Ermessen über die verbindliche Auskunft entscheiden. Dadurch wäre gegenüber dem jetzigen Zustand nichts gewonnen, abgesehen davon, daß bei einer eingehenden gesetzlichen Regelung die Auskunftserteilung in starre Grenzen gezwängt würde und nicht wie heute flexibel erfolgen könnte. Unter diesen Umständen begnügt sich der Entwurf damit, die verbindliche Zusage nach einer Außenprüfung zu regeln, die weitere Entwicklung der verbindlichen Auskunft darüber hinaus aber der Verwaltungspraxis und der Rechtsprechung zu überlassen. Die Bundesregierung geht dabei davon aus, daß die Verwaltung die verbindliche Auskunft im Interesse der Bürger nicht kleinlich praktiziert.

### 5. Auskunftserteilung durch Kreditinstitute

Im Rahmen der geltenden Reichsabgabenordnung haben die Kreditinstitute im Besteuerungsverfahren den Finanzbehörden gegenüber kein Auskunftsverweigerungsrecht. Es gilt danach für die Kreditinstitute nichts anderes wie sonst für Dritte, die als Auskunftspersonen in Betracht kommen. Durch den sogenannten Bankenerlaß vom 2. August 1949 sind lediglich gewisse Richtlinien aufgestellt worden, die dem Schutz des Vertrauensverhältnisses zwischen Kreditinstitut und Kunden dienen, die Einzelauskunftspflicht der Kreditinstitute nach §§ 175, 201, 209 AO jedoch unberührt lassen. Es hat sich in der Vergangenheit keine Notwendigkeit gezeigt, hieran etwas zu ändern. Der Entwurf sieht deshalb davon ab, für die Kreditinstitute abweichende Bestimmungen über ihre Auskunftspflicht in die neue AO aufzunehmen. Insbesondere besteht angesichts der zufriedenstellenden Praktizierung des Bankenerlasses keine Notwendigkeit, seine Regelungen in das Gesetz zu überführen.

### 6. Steuerklauseln

In der steuerrechtlichen Literatur werden seit längerer Zeit die Rechtsfragen der sogenannten Steuerklauseln erörtert, Klauseln, nach denen die zivilrechtlichen Wirkungen eines Rechtsgeschäfts letztlich von der steuerlichen Behandlung dieses Rechtsgeschäfts abhängig sind. Der Bundesfinanzhof hat derartige Klauseln steuerlich bereits 1961 in dem sogenannten Schiffsverkaufsfall anerkannt (Bundessteuerl. 1962 III S. 112), bisher aber noch nicht alle mit den Steuerklauseln zusammenhängenden Rechtsfragen klären können. Das hat den Ruf laut werden lassen, diese Fragen im Rahmen der neuen AO zu klären.

Der Entwurf nimmt diesen Vorschlag jedoch nicht auf. Er geht vielmehr davon aus, daß die Vorschriften über die Behandlung unwirksamer Rechtsgeschäfte (§ 44) der Rechtsprechung ermöglichen, die Probleme der Steuerklauseln, die in der Literatur als Bedingungen im Sinne der §§ 158, 159 BGB, aber auch als unechte Gegenwartsbedingungen angesehen werden, einer angemessenen Lösung zuzuführen. Angesichts der noch vielfach unterschiedlichen Auffassungen jedenfalls wäre es verfrüht, diese in der Entwicklung befindliche Frage durch eine ge-

setzliche Lösung festzuschreiben, zumal eine wirklich zwingende Notwendigkeit für eine derartige Regelung nicht erkennbar ist. Es sollte im übrigen abgewartet werden, wie die verdeckten Gewinnausschüttungen zukünftig zu behandeln sein werden, für die die Steuerklauseln besondere Bedeutung erlangt haben.

### 7. Verzinsung

Ein außerordentlich schwieriges Problem ist die Neuregelung des Zinsrechts. Es ist anzuerkennen, daß die Einführung einer Vollverzinsung, die möglichst bald nach der Entstehung der jeweiligen Ansprüche einsetzt, die wohl gerechteste Lösung des Zinsproblems ist. Indessen erfordert die Einführung einer Vollverzinsung einen derartigen Arbeitsaufwand, daß er ohne Automation der Kassenbuchführung von den stark überlasteten Finanzbehörden nicht zu bewältigen sein wird, vor allem, wenn man an die zahlreichen Fälle denkt, in denen nur verhältnismäßig geringe Zinsbeträge in Frage stehen. Wann diese Voraussetzungen in allen Ländern gegeben sein werden, läßt sich noch nicht absehen. Der Entwurf sieht unter diesen Umständen von einer endgültigen Lösung des Zinsproblems ab. Um diese endgültige Lösung offen zu halten, hält der Entwurf weitgehend am geltenden Zinsrecht fest. Die Frage einer umfassenden Neuregelung der Verzinsung wird jedoch weiter geprüft und nach Abschluß dieser Prüfung entschieden werden. Zu diesem Zwecke wird eine Bund-Länderarbeitsgruppe gebildet werden, die die rechtlichen und technischen Probleme einer Vollverzinsung prüfen und Lösungen erarbeiten soll. Vgl. im übrigen auch die Begründung vor § 216.

### 8. Rechtsbehelfsfrist

Der Arbeitskreis für eine Reform der Reichsabgabenordnung hat für außergerichtliche Rechtsbehelfe eine Rechtsbehelfsfrist von drei Monaten vorgeschlagen. Dieser Vorschlag konnte nicht übernommen werden. Seit einiger Zeit arbeitet ein interministerieller Ausschuß an der Vereinheitlichung der Verwaltungsgerichtsordnungen. In diese Arbeiten würde störend eingegriffen werden, wenn die hinsichtlich der Rechtsbehelfsfrist bisher bestehende Übereinstimmung zwischen den verschiedenen außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren nunmehr aufgegeben würde. Die Frage, welche Frist für außergerichtliche Rechtsbehelfe angemessen ist, wird im Rahmen der Vereinheitlichung der Verwaltungsgerichtsordnungen zu entscheiden sein.

## V. Aufbau des Entwurfs

Die Vorschriften des Entwurfs sind in zehn Teile gegliedert, denen die Einleitenden Vorschriften vorangestellt sind.

In den *Einleitenden Vorschriften* wird u. a. der Anwendungsbereich der neuen AO bestimmt sowie der

Steuerbegriff definiert. Es folgen Vorschriften über die Auslegung von Steuergesetzen, über das Steuergeheimnis und über weitere wichtige allgemeine Grundsätze und Begriffe, wie Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt, Geschäftsleitung, Angehörige und Fristen.

Der *Erste Teil* regelt die örtliche Zuständigkeit der Finanzbehörden, die Ausschließung und Ablehnung von Amtsträgern sowie die Haftungsbeschränkung für Amtsträger. Die sachliche Zuständigkeit der Finanzbehörden bleibt im wesentlichen im Gesetz über die Finanzverwaltung \*) geregelt. Die neue AO enthält nur einige ergänzende Vorschriften (vgl. z. B. § 144 Abs. 2, § 176, § 208 Abs. 2, § 232 Abs. 2, § 311 Abs. 1, § 350 Abs. 1, § 351 Abs. 2). In der neuen AO werden nur die wichtigsten Fälle der örtlichen Zuständigkeit geregelt. Im übrigen bleibt die Regelung den einzelnen Steuergesetzen vorbehalten.

Der *Zweite Teil* behandelt ausschließlich Vorschriften des materiellen Rechts, die in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Problemkreis Steuerpflichtiger — Steueranspruch stehen. Einleitend wird der Begriff des Steuerpflichtigen definiert und der Kreis der Personen umschrieben, die für den Steuerpflichtigen steuerliche Pflichten zu erfüllen haben. In diesem Zusammenhang wird auch die geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen geregelt. Es folgen Vorschriften über die Entstehung des Steueranspruchs, über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, die steuerliche Behandlung von unwirksamen Rechtsgeschäften und den Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten. In den Zweiten Teil sind auch Vorschriften über steuerbegünstigte (gemeinnützige, mildtätige und kirchliche) Zwecke aufgenommen worden. Dieser Teil schließt mit den materiell-rechtlichen Vorschriften über die Haftung für die Steuerschuld eines anderen. Die Vorschriften über Fälligkeit, Erlöschen, Abtretung und Verpfändung von Zahlungsansprüchen werden wegen ihres engen Zusammenhangs mit dem Erhebungsverfahren erst im Sechsten Teil geregelt.

Der *Dritte Teil* behandelt verschiedene steuerliche Pflichten, die neben der Pflicht zur Zahlung der Steuer besondere Bedeutung haben. Hierzu zählen vor allem die Buchführungs- und die Steuererklärungsspflicht.

Der *Vierte Teil* enthält die für alle Verfahren, mit Ausnahme des Strafverfahrens und des Bußgeldverfahrens geltenden allgemeinen Verfahrensvorschriften. Diese gelten, soweit die folgenden Teile keine abweichenden Vorschriften enthalten. Geregelt werden nicht nur die das Verwaltungsverfahren betreffenden Verfahrensgrundsätze, sondern auch der Erlaß von Verwaltungsakten einschließlich ihrer Aufhebung und Änderung. Für die wichtigsten Verwaltungsakte allerdings, die Steuerbescheide, die Feststellungsbescheide, die Steuermeßbescheide, die Zerlegungs- und Zuteilungsbescheide, enthält der Fünfte Teil besondere Vorschriften. Der Vierte Teil lehnt sich in vielen Vorschriften an den Entwurf eines

\*) i. d. F. des Entwurfs eines FAnpG (Drucksache VI/1771)

Verwaltungsverfahrensgesetzes \*) an. Vor allem bei den Vorschriften über die Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten jedoch wird die eigenständige Entwicklung des Steuerverfahrensrechts berücksichtigt.

Der *Fünfte Teil* enthält besondere Verfahrensvorschriften über die Steuerfestsetzung, die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, die Festsetzung von Steuermaßbeträgen, das Zerlegungs- und Zuteilungsverfahren, den Erlaß von Haftungsbescheiden, die Außenprüfung einschließlich der verbindlichen Zusage auf Grund einer Außenprüfung und die Steueraufsicht in besonderen Fällen, die für die Zollverwaltung bedeutsam ist. In diesem Teil wird auch die Festsetzungsverjährung, die Frist für die Festsetzung von Steuern, geregelt.

Der *Sechste Teil* behandelt das Erhebungsverfahren mit Vorschriften über die Geltendmachung, die Fälligkeit und das Erlöschen von Steuerzahlungsansprüchen, über die Verzinsung, die Säumniszuschläge sowie die Sicherheitsleistung. Während im *Fünften Teil* die Festsetzungsverjährung ihre Regelung findet, wird im *Sechsten Teil* die Erhebungsverjährung, die Verjährung des Zahlungsanspruchs, geregelt.

Der *Siebente Teil* regelt die Vollstreckung der Ansprüche des Staates einschließlich der Vollstreckung wegen anderer Leistungen als Geldforderungen.

Der *Achte Teil* enthält Vorschriften über das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren.

Der *Neunte Teil* behandelt die Vorschriften über das Steuerstrafrecht und das Steuerordnungswidrigkeitenrecht.

Der *Zehnte Teil* enthält die Schlußvorschriften.

Eine vergleichende Übersicht der Vorschriften des Entwurfs und der geltenden Reichsabgabenordnung ist als Anhang zur Begründung beigelegt.

## VI. Auswirkungen des Entwurfs auf den Bundeshaushalt und die Länderhaushalte

Die Verkürzung der Verjährungsfrist für nicht festgesetzte Besitz- und Verkehrsteuern von bisher fünf Jahren auf künftig drei Jahre, während einer Übergangszeit auf vier Jahre, erfordert von den Landesfinanzbehörden große Anstrengungen, um größere Steuerausfälle infolge Verjährung zu vermeiden. Neben notwendigen organisatorischen Maßnahmen wird die für das Einführungsgesetz vorgesehene Übergangsregelung, wonach für eine Übergangszeit die Festsetzungsverjährungsfrist für Besitz- und Verkehrsteuern vier Jahre betragen soll, zur Vermeidung größerer Steuerausfälle beitragen. Die neu vorgesehene Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung wird in Verbindung mit einer Straffung der Außenprüfung ebenfalls dazu beitragen, Steuerausfälle zu vermeiden.

Durch die Beseitigung der Kostenpflicht für das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren werden beim

\*) vgl. Drucksache VI/1173

Bund und bei den Ländern gewisse Einnahmeausfälle eintreten, die jedoch unter 100 000 Deutsche Mark betragen werden. Andererseits ist jedoch zu beachten, daß der Arbeitsaufwand für die Kostenfestsetzung entfällt, der oft in einem Mißverhältnis zur Höhe der festgesetzten Kosten steht.

Durch die Anpassung der Strafvorschriften an das im Zweiten Gesetz zur Reform des Strafrechts vorgesehene Tagessatzsystem ändert sich die Strafdrohung für Steuerhinterziehung. An die Stelle der bisherigen Höchststrafe von 5 Millionen Deutsche Mark tritt nunmehr eine Geldstrafe bis zu 720 Tagessätzen bei einem Tageshöchstsatz von 5000 Deutsche Mark. Dies entspricht einer Höchstgeldstrafe von 3,6 Millionen Deutsche Mark. Andererseits werden jedoch gleichzeitig die Vorschriften über den Verfall eines durch die Tat erlangten Vermögensvorteils (§§ 73 bis 73 d StGB \*) in Kraft treten. Im Endergebnis ist deshalb nicht mit Einnahmeausfällen für die Länderhaushalte zu rechnen.

## B. Einzelbegründung Einleitende Vorschriften

### ERSTER ABSCHNITT

#### Anwendungsbereich, Steuerbegriff

##### Zu § 1 — Anwendungsbereich

Die Vorschrift regelt den Anwendungsbereich der neuen AO. Nach ihrem *Absatz 1* wird die neue AO für alle Steuern einschließlich der Steuervergütungen gelten, die durch Bundesrecht oder Recht der Europäischen Gemeinschaften geregelt sind und durch Bundes- und Landesfinanzbehörden verwaltet werden. Ein großer Teil der Vorschriften der neuen AO wird auf Grund des *Absatzes 2* für die Realsteuern auch insoweit gelten, als ihre Verwaltung von den Ländern den Gemeinden übertragen worden ist.

Entgegen § 3 Abs. 1 AO wird der Anwendungsbereich für die Steuern und nicht wie bisher für die öffentlich-rechtlichen Abgaben geregelt. Hierbei ist vor allem berücksichtigt worden, daß die Hauptaufgabe der Bundes- und Landesfinanzbehörden die Verwaltung von Steuern ist (vgl. Artikel 108 GG). Überdies wird durch § 2 Abs. 1 ausdrücklich klargestellt, daß Zölle einschließlich Abschöpfungen Steuern im Sinne der neuen AO sind. Darüber hinaus gestattet das Abstellen auf die Steuern die weitere Anwendung bewährter Begriffe wie z. B. „Steuerheimnis“, „Steuerpflichtiger“, „Steuerschuld“, „Steuerbescheid“. Soweit die neue AO für Abgaben gelten soll, die keine Steuern sind, wird dies besonders zu regeln sein. Dies gilt allerdings nicht für die in

\*) i. d. F. des 2. StrRG

der neuen AO selbst geregelten steuerlichen Nebenleistungen. Hier geht der Entwurf davon aus, daß er — insbesondere seine allgemeinen Verfahrensvorschriften — auch für diese Nebenleistungen gilt, ohne daß dies ausdrücklicher Erwähnung bedarf. Zum Teil allerdings werden die steuerlichen Nebenleistungen ausdrücklich erwähnt, (vgl. z. B. § 2 Abs. 3, 4, § 41 Abs. 1, § 199 Abs. 4, § 201, § 203, § 208).

Die Erwähnung der Steuervergütungen neben den Steuern dient lediglich der Klarstellung. Auch bisher schon wurde die AO auf Steuervergütungen angewendet. Die Steuererstattungen allerdings bedürfen keiner besonderen Erwähnung. Hier ist der Zusammenhang mit der Steuer nicht zweifelhaft.

Im Gegensatz zu § 3 Abs. 1 AO, der auf die Gesetzkompetenz des Bundes abstellt, stellt *Absatz 1* für die Anwendung der neuen AO darauf ab, ob die jeweiligen Steuern durch Recht der Europäischen Gemeinschaften oder durch Bundesrecht geregelt sind. Damit werden Auslegungszweifel vermieden, die angesichts der Neufassung des Artikels 105 Abs. 2 GG durch das Finanzreformgesetz bei Beibehaltung der Fassung der AO entstehen könnten. Sollten die Grunderwerbsteuer und die Feuerschutzsteuer, für die dem Bund auf Grund der Neufassung des Artikels 105 Abs. 2 GG die Gesetzgebungskompetenz zusteht, bis zum Ende der 6. Wahlperiode nicht mehr bundesrechtlich geregelt werden, wird die Frage der Anwendbarkeit der neuen AO im Rahmen des noch vorzubereitenden Einführungsgesetzes zu klären sein.

Der Anwendungsbereich der neuen AO erfaßt nicht die landesrechtlich geregelten Steuern. Hinsichtlich der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, die der Gesetzgebungskompetenz der Länder unterstehen (Artikel 105 Abs. 2 a GG), könnte der Bund nach der Verfassung nur verfahrensrechtliche Vorschriften erlassen (Artikel 108 Abs. 5 GG). Die neue AO enthält aber nicht nur Verfahrensrecht sondern in erheblichem Umfang auch materielles Recht, dessen Trennung vom Verfahrensrecht nicht immer einfach ist. Im übrigen haben die Länder sich gegen eine Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Verfahrensvorschriften auf die kleinen Gemeindesteuern ausgesprochen. Sie halten es für zweckmäßig, wenn es wie bisher den Kommunalabgabengesetzen vorbehalten bleibt, die Anwendung der neuen AO auf die kleinen Gemeindesteuern und auf die übrigen Kommunalabgaben zu regeln. Für letztere hat der Bund ohnehin keinerlei Gesetzgebungskompetenz. Aus den genannten Gründen nimmt deshalb der Entwurf davon Abstand, die Verfahrensvorschriften der neuen AO für die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern für anwendbar zu erklären.

Diese Erwägungen gelten allerdings nicht hinsichtlich der Realsteuern, soweit sie von den Gemeinden verwaltet werden. Hier hat der Bund die volle Gesetzgebungskompetenz auf Grund der Artikel 105 Abs. 2 und 108 Abs. 5 Satz 2 GG. Hiervon sollte im Interesse der Rechtseinheit auch insoweit weitestgehend Gebrauch gemacht werden, als die Länder die Verwaltung der Realsteuern nach Artikel 108 Abs. 4 Satz 2 GG den Gemeinden übertragen haben.

*Absatz 2* bestimmt im einzelnen inwieweit die neue AO auf die Realsteuern anwendbar ist, soweit ihre Verwaltung den Gemeinden übertragen worden ist. Die neue AO wird danach grundsätzlich anwendbar sein. Ausgenommen sind dabei im wesentlichen nur die Vorschriften über die Vollstreckung und das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren. Es ist zweckmäßig, daß die Gemeinden die Vollstreckung nach den Landesvorschriften durchführen, die sie auch sonst anzuwenden haben. Da der Rechtsweg in Realsteuersachen, soweit die Gemeinden zuständig sind, zu den Verwaltungsgerichten führt, sollten auch die Vorschriften der Verwaltungsgerichtsordnung über das Widerspruchsverfahren angewendet werden. Insoweit tritt auch § 70 Abs. 2 VwGO in Verbindung mit § 60 VwGO an die Stelle des § 17 der neuen AO. Ergänzend wird durch *Absatz 2* Nr. 7 angeordnet, daß im übrigen auch § 334 und § 334 Abs. 1 Satz 2, *Absatz 2* Satz 4 der neuen AO anzuwenden sind. Hierbei handelt es sich um notwendige Ergänzungen der Vorschriften der Verwaltungsgerichtsordnung über das Widerspruchsverfahren. Inwieweit darüber hinaus vergleichbare Vorschriften der Finanzgerichtsordnung (§ 42 Abs. 1 und 2, § 69 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 3) im verwaltungsgerichtlichen Verfahren anwendbar sein sollten, ist nicht in diesem Gesetz zu klären.

Die Frage, inwieweit der Anwendungsbereich der neuen AO auf die bundesrechtlich geregelten Prämien und Zulagen (Sparprämien, Wohnungsbauprämien usw.) ausgedehnt werden soll, soll erst im Rahmen des Zweiten Steuerreformgesetzes entschieden werden, durch das die Prämien und Zulagen reformiert werden sollen.

Die Anwendung der neuen AO auf die Subventionen nach den EWG-Marktordnungen ist in § 1 nicht vorgesehen. Eine entsprechende Vorschrift bleibt den Marktordnungsgesetzen vorbehalten.

## Zu § 2 — Steuern

Die Vorschrift definiert in ihrem *Absatz 1* nach dem Vorbild des § 1 Abs. 1 AO den Steuerbegriff. Die Abweichungen gegenüber § 1 Abs. 1 AO sind überwiegend redaktioneller Art. Soweit sachliche Änderungen vorgenommen wurden, dienen sie der Anpassung der Begriffsbestimmung an die Entwicklung der Verfassungsrechtsprechung zum Steuerbegriff.

Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die vorgesehenen Änderungen der überkommenen Begriffsbestimmung des § 1 Abs. 1 AO, die auch das Bundesverfassungsgericht der Auslegung des Artikels 105 GG zugrunde legt, bestehen nicht, da die Änderungen die durch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts gezogenen Grenzen nicht überschreiten. Aus diesem Grunde sind auch Anregungen nicht weiter verfolgt worden, die darauf hinausliefen, das Begriffsmerkmal „zur Erzielung von Einnahmen“ durch das Begriffsmerkmal „zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben“ zu ersetzen. Die Formulierung des Absatzes 1 verbleibt innerhalb der bisher durch die Verfassungsrechtsprechung für den Steuerbegriff gezogenen Grenzen. In Übereinstim-

mung mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts wird ausdrücklich klargestellt, daß die Einnahmeerzielung Nebenzweck sein kann. Werden z. B. die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer aus konjunkturpolitischen Gründen nach § 51 Abs. 3 Nr. 2 EStG und § 19 c KStG erhöht, so sind auch die Erhöhungsbeträge Steuern, obwohl entsprechende Beträge nach § 15 Abs. 4 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft der Konjunkturausgleichsrücklage zuzuführen sind.

Für die Einordnung einer Geldleistung als Steuer ist es unbeachtlich, ob sie einmalig oder fortlaufend zu erbringen ist. Der entsprechende in § 1 Abs. 1 Satz 1 AO enthaltene Zusatz ist daher als überflüssig gestrichen worden. Anstelle des Begriffs „Einkünfte“ verwendet die Neufassung die Bezeichnung „Einnahmen“, weil der Begriff „Einkünfte“ durch das Einkommensteuergesetz eine bestimmte eingeschränkte Bedeutung erlangt hat.

*Absatz 1 Satz 2* bestimmt, daß Zölle einschließlich der Abschöpfungen Steuern im Sinne der neuen AO sind. Damit wird jegliche Diskussion darüber ausgeschlossen, ob diese Abgaben auch ohne den Satz 2 als Steuern anzusehen sind. Auch in den Streit, ob Abschöpfungen Zölle sind, soll nicht eingegriffen werden. Unter „Abschöpfungen“ sind solche des Abschöpfungserhebungsgesetzes vom 25. Juli 1962 (Bundesgesetzbl. I S. 453) gemeint. Es ist darauf hinzuweisen, daß der Berichterstatter des Finanzausschusses anlässlich der 2. und 3. Lesung des Abschöpfungserhebungsgesetzes (vgl. stenographischer Bericht über die 36. Sitzung des Bundestages am 27. Juni 1962 S. 1498 A/B) davon ausging, daß es sich bei den Abschöpfungen um Abgaben handele, die verfassungsrechtlich zu den Zöllen im Sinne des Grundgesetzes gehörten.

Die bisherige Vorschrift, daß Gebühren für die besondere Inanspruchnahme der Verwaltung und Beiträge nicht zu den Steuern zählen, ist als entbehrlich gestrichen worden.

Der *Absatz 2* entspricht dem § 1 Abs. 3 AO. Er bestimmt, daß unter Realsteuern die Grundsteuer und die Gewerbesteuer zu verstehen sind.

*Absatz 3* faßt die in der neuen AO geregelten Nebenleistungen unter den Begriff „steuerliche Nebenleistungen“ zusammen. Darunter fallen Verspätungszuschläge, Zinsen, Säumniszuschläge, Zwangsgelder und Kosten. Für die Reihenfolge der Aufzählung ist der Standort der jeweiligen Bestimmungen innerhalb des Gesetzestextes maßgebend. Die Einführung des Begriffs der steuerlichen Nebenleistungen ist zweckmäßig. Sie vereinfacht die Gesetzesprache dadurch, daß dieser Begriff an den verschiedenen Stellen der neuen AO verwandt werden kann.

*Absatz 4* regelt die Frage, welchen Körperschaften das Aufkommen der steuerlichen Nebenleistungen zufließt. Wegen der engen Verknüpfung mit den Steuern werden der Verspätungszuschlag, die Zinsen und die Säumniszuschläge den jeweils steuerberechtigten Körperschaften zugewiesen. Die übrigen

steuerlichen Nebenleistungen fließen der verwaltenden Körperschaft zu. Die vorgesehene Regelung weicht teilweise vom geltenden Recht ab. Nach § 6 Abs. 1 Satz 1 StSäumG stehen die Säumniszuschläge der verwaltenden Körperschaft zu. Diese Frage war allerdings bei Verabschiedung des Steuersäumnisgesetzes zwischen Bund und Ländern strittig. Die Frage, welcher Körperschaft die Verspätungszuschläge zustehen, ist im geltenden Recht nicht eindeutig geklärt.

## ZWEITER ABSCHNITT

### Allgemeine Grundsätze, Steuerliche Begriffsbestimmungen

#### 1. UNTERABSCHNITT

#### Gesetz, Gesetzesauslegung, Ermessen

##### Zu § 3 — Gesetz, Gesetzesauslegung

Die Vorschrift stellt in ihrem *Absatz 1* entsprechend § 2 Abs. 1 AO klar, daß unter dem Begriff „Gesetz“ jede Rechtsnorm zu verstehen ist. Sie entspricht damit Artikel 2 EGBGB, § 12 EGZPO und § 7 EGStPO.

*Absatz 2* enthält wie bisher auch § 1 Abs. 1 und 2 StAnpG einige ergänzende Regeln über die Auslegung von Steuergesetzen. Diese Frage war im Arbeitskreis für eine Reform der Reichsabgabenordnung besonders umstritten. Die Gegner einer Auslegungsvorschrift sind der Auffassung, daß es wie im übrigen Recht allein Aufgabe von Wissenschaft und Rechtsprechung sei, die maßgebenden Auslegungsregeln zu entwickeln. Im übrigen gebe § 1 Abs. 2 StAnpG nur das wieder, was auch ohne diese Vorschrift auf allen Rechtsgebieten zu beachten sei. Dies folge u. a. auch daraus, daß der Regierungsvertreter bei der Beratung der Abgabenordnung im Jahre 1919 zu dem damaligen § 4 AO 1919 erklärt habe, daß es sich bei dieser Vorschrift um den knappen Ausdruck des Ergebnisses der Rechtsprechung handele, wie solche insbesondere in der Rechtsprechung des Reichsgerichts ihren Niederschlag gefunden habe.

Wenn gleichwohl einige wichtige Auslegungsregeln in die neue AO aufgenommen werden, so soll damit die besondere Bedeutung dieser Auslegungsregeln für das Steuerrecht hervorgehoben und zugleich verhindert werden, daß die Auffassung Platz greifen kann, durch die Nichtaufnahme dieser Auslegungsregeln habe der Gesetzgeber der vom Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung vom 24. Januar 1962 (BVerfGE Bd. 13 S. 318) geäußerten Ansicht entgegengetreten wollen, wonach die wirtschaftliche Betrachtungsweise dort ihren Platz habe, wo ein Steuergesetz bestimmte rechtliche Sachverhalte nenne, dabei aber nicht deren spezielle rechtstechnische Einkleidung, sondern ihre rechtliche Wirkung meine.

Die Fassung des *Absatzes 2* stellt ausdrücklich klar, daß er nur einige ergänzende Auslegungsregeln enthält, die neben den Auslegungsregeln des ungeschriebenen Rechts gelten. Die Bedeutung dieser Vorschrift liegt nicht in der Ausschaltung anderer anerkannter Auslegungsgrundsätze, sondern in der Erwähnung der für das Steuerrecht besonders wichtigen Auslegungsregeln. Behörden und Gerichte haben bei der Auslegung von Gesetzen alle Auslegungsregeln, die geschrieben und die ungeschriebenen, zu beachten.

Als Auslegungsregeln besonders erwähnt werden der wirtschaftliche Sinn und der Zweck der Gesetze sowie die Entwicklung der Verhältnisse. Damit soll auch weiterhin die besondere Bedeutung der sogenannten „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ für das Steuerrecht hervorgehoben und die teleologische Auslegung gesichert werden.

§ 1 Abs. 3 StAnpG, der anordnet, daß die Auslegungsregeln auch für die Beurteilung von Tatbeständen (richtig: von Sachverhalten) gelten, ist nicht übernommen worden. Rechtliche Beurteilung des Sachverhalts ist nach der juristischen Methodenlehre Subsumtion unter das Gesetz. Über die mögliche Subsumtion entscheidet letztlich die Gesetzesauslegung. Die hierfür geltenden Regeln sichern die Berücksichtigung der sogenannten wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Insoweit bedarf es des § 1 Abs. 3 StAnpG nicht. Eine andere Frage ist es, wie die Nachfolgevorschrift des § 6 StAnpG, der die „Steuerumgehung“ verhindern will, zu formulieren ist. Vgl. hierzu die Begründung zu § 45.

#### Zu § 4 — Ermessen

Die Vorschrift bestimmt nach dem Vorbild des § 2 StAnpG, welche Grundsätze die Finanzbehörde bei der Ausübung ihres Ermessens zu beachten hat. Im Wortlaut lehnt sie sich eng an § 102 FGO an. Danach hat die Finanzbehörde bei ihrer Entscheidung die gesetzlichen Ermessensgrenzen zu beachten und von dem Ermessen einen dem Zweck der Ermächtigung entsprechenden Gebrauch zu machen. Es ist davon abgesehen worden, darüber hinaus das sogenannte Übermaßverbot und den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Mittel auszuformulieren. Diese Grundsätze sind allgemein anerkannt. Gleichwohl sind sie im Gegensatz zum Landesverwaltungsgesetz für Schleswig-Holstein (vgl. dort § 73 Abs. 2, 3), nicht im Entwurf eines Verwaltungsverfahrensgesetzes \*) enthalten. Die neue AO sollte hiervon insoweit nicht abweichen. Vgl. aber § 311 Abs. 2.

## 2. UNTERABSCHNITT

### Steuergeheimnis

#### Zu § 5 — Steuergeheimnis

Die Vorschrift regelt die Fragen des Steuergeheimnisses wie bisher § 22 AO. Ihr kommt besondere Bedeutung zu. Durch die Aufnahme dieser Vorschrift

wird deutlich gemacht, daß die Vorschriften über das Amtsgeheimnis und die für das neue Strafgesetzbuch vorgesehenen Strafvorschriften über den Bruch von Privatgeheimnissen durch einen Amtsträger (Drucksache V/32, § 186) nicht als ausreichend angesehen werden. Die Bedeutung der Vorschrift über das Steuergeheimnis zeigt sich vor allem daran, daß Verhältnisse eines anderen vor Offenbarungen geschützt werden, ohne daß ein Geheimnis in materiellem Sinne vorzuliegen braucht. Der Schutz des Steuergeheimnisses ist deshalb schon immer besonders wirksam gewesen. Daran soll sich nichts ändern. Die Vorschrift ist das Gegenstück zu den weitgehenden Offenbarungspflichten des Steuerrechts.

Die Vorschrift ist gegenüber dem § 22 AO in verschiedener Hinsicht umgestaltet worden. Dies gilt insbesondere von dem einleitenden Satz des Absatzes 1. § 22 Abs. 1 AO bestimmt zunächst: „Das Steuergeheimnis ist unverletzlich“, schließt dann aber sofort den Satz an: „Einer Verletzung des Steuergeheimnisses macht sich schuldig“. In der Neufassung wird diese sprachlich nicht befriedigende Formulierung vermieden, ohne daß dadurch die besondere Bedeutung des Steuergeheimnisses gemindert wird.

*Absatz 1* bestimmt, daß Amtsträger zur Wahrung des Steuergeheimnisses verpflichtet sind, welche Verhältnisse und Kenntnisse dem Schutz des Steuergeheimnisses unterliegen und welcher Personenkreis durch das Steuergeheimnis geschützt wird. *Absatz 2* regelt die Frage, in welchen Fällen eine Offenbarung der in Absatz 1 genannten Verhältnisse und Kenntnisse zulässig ist, während *Absätze 3 und 4* den Amtsträgerbegriff definieren und die Personen aufführen, die den Amtsträgern gleichstehen.

Nach *Absatz 1* haben die Amtsträger die dort in sachlicher Übereinstimmung mit § 22 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 AO definierten Verhältnisse und Kenntnisse geheim zu halten. Sie dürfen nach *Nummer 1* Verhältnisse eines anderen nicht offenbaren, die ihnen in einem der dort genannten Verfahren bekanntgeworden sind.

Zum geschützten Personenkreis sollen nicht nur die Steuerpflichtigen, sondern auch andere Personen gehören, deren Verhältnisse dem Amtsträger in einem der in Absatz 1 Nr. 1 Buchstaben a bis c genannten Verfahren bekanntgeworden sind. Dadurch werden nunmehr eindeutig auch auskunftspflichtige Dritte geschützt. Zu „einem Verfahren in Steuersachen“ nach *Buchstabe a* zählt auch ein gerichtliches Verfahren in Steuersachen z. B. vor dem Finanzgericht, aber auch vor dem Bundesverfassungsgericht. Auch die in *Buchstabe b* genannten Strafverfahren und Bußgeldverfahren wegen Steuerordnungswidrigkeiten schließen die gerichtlichen Verfahren ein. *Buchstabe c* führt zu einem „verlängerten Schutz des Steuergeheimnisses“, wenn Amtsträger außerhalb eines steuerlichen Verfahrens durch Mitteilung einer Finanzbehörde oder die gesetzlich vorgeschriebene Vorlage von Steuerbescheiden oder steuerlichen Bescheinigungen Kenntnis von den Verhältnissen eines anderen erlangen.

\*) vgl. Drucksache VI/1173

Die *Nummer 2* hat vorwiegend Bedeutung für den Schutz des Beratungsgeheimnisses. Während der Steuerpflichtige und dritte Personen bereits durch die *Nummer 1* geschützt werden, greift *Nummer 2* z. B. dann ein, wenn es um den Schutz eines Amts-trägers vor der Weitergabe einer von ihm in einem der in *Nummer 1* genannten Verfahren geäußerten Meinung oder Rechtsansicht geht. Die Bedeutung dieser Vorschrift ist zurückgegangen, seit es keine Steuerausschüsse mehr gibt.

*Absatz 2* zählt entgegen der bisherigen Handhabung im einzelnen die Gründe auf, die eine Offenbarung entgegen der Regelung des Absatzes 1 gestatten. Er entspricht weitgehend dem bisherigen ungeschriebenen Recht. Damit wird aber keine Verpflichtung zur Offenbarung begründet.

Nach *Nummer 1* ist die Offenbarung zulässig, wenn sie der Durchführung eines steuerlichen Verfahrens dient. Die Berechtigung dieser Vorschrift ergibt sich aus der Überlegung, daß das Steuergeheimnis nicht allein dem Schutz des Steuerpflichtigen dient, sondern nicht zuletzt dazu dienen soll, die richtige Besteuerung sicherzustellen. Das Steuergeheimnis darf der Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen nicht entgegenstehen.

Die neu eingefügte *Nummer 2* soll insbesondere sicherstellen, daß die erwähnten Berufskammern ihrer Aufsichtsfunktion gegenüber ihren Mitgliedern nachkommen können. Häufig erfahren nur die Finanzbehörden von Berufspflichtverletzungen der Angehörigen der steuerberatenden Berufe im Zusammenhang mit deren Hilfeleistung in Steuersachen, sehen sich jedoch durch das Steuergeheimnis gehindert, diese Kenntnisse an die zuständigen Berufskammern oder an die für das berufsgerichtliche oder ehrengerichtliche Verfahren oder das Disziplinarverfahren zuständigen Stellen weiterzugeben. Da die Finanzbehörden selbst keine Berufsaufsicht ausüben, würde ohne die *Nummer 2* die Möglichkeit bestehen, daß Berufspflichtverletzungen ungeahndet bleiben, sofern nicht ein zwingendes öffentliches Interesse an der Weitergabe der Kenntnisse besteht.

In den Fällen der *Nummer 3* ist eine Offenbarung nur dann zulässig, wenn aus den betreffenden Gesetzen eindeutig zu entnehmen ist, daß das Offenbarungsrecht dem Steuergeheimnis vorgeht. Es handelt sich im wesentlichen um folgende Vorschriften: § 23 Abs. 3 des Zündwarenmonopolgesetzes vom 29. Januar 1930 (Reichsgesetzbl. I S. 11),

§ 9 a des Ersten Wohnungsbaugesetzes vom 24. April 1950 (Bundesgesetzbl. I S. 83),

§ 7 des Gesetzes über das Paßwesen vom 4. März 1952 (Bundesgesetzbl. I S. 290),

§ 78 Abs. 3 des Güterkraftverkehrsgesetzes vom 17. Oktober 1952 (Bundesgesetzbl. I S. 697),

§ 17 des Gesetzes über das gerichtliche Verfahren in Landwirtschaftssachen vom 21. Juli 1953 (Bundesgesetzbl. I S. 667),

§ 94 a des Zweiten Wohnungsbaugesetzes vom 27. Juni 1956 (Bundesgesetzbl. I S. 523),

§ 3 des Gesetzes zur vorläufigen Regelung des Rechts der Industrie- und Handelskammern vom 18. Dezember 1956 (Bundesgesetzbl. I S. 920),

§ 7 Abs. 2 des Gesetzes über die Preisstatistik vom 9. August 1958 (Bundesgesetzbl. I S. 605),

§ 5 des Handelszählungsgesetzes 1960 vom 27. Mai 1960 (Bundesgesetzbl. I S. 313),

§ 25 Abs. 3 des Personenbeförderungsgesetzes vom 21. März 1961 (Bundesgesetzbl. I S. 241),

§ 21 Abs. 3 des Unterhaltssicherungsgesetzes vom 31. Mai 1961 (Bundesgesetzbl. I S. 661),

§ 8 Abs. 2 des Gesetzes über das Kreditwesen vom 10. Juli 1961 (Bundesgesetzbl. I S. 881),

§ 23 Abs. 2 des Kindergeldkassengesetzes vom 18. Juli 1961 (Bundesgesetzbl. I S. 1001),

§ 8 des Abschöpfungserhebungsgesetzes vom 25. Juli 1962 (Bundesgesetzbl. I S. 453),

§ 19 Abs. 2 des Bundeskindergeldgesetzes vom 14. April 1964 (Bundesgesetzbl. I S. 265),

§ 32 Abs. 1 des Wohngeldgesetzes vom 1. April 1965 (Bundesgesetzbl. I S. 177),

§ 10 Abs. 2 des Ausländergesetzes vom 28. April 1965 (Bundesgesetzbl. I S. 665),

Gesetz über Steuerstatistiken vom 6. Dezember 1966 (Bundesgesetzbl. I S. 665),

§ 6 des Handelszählungsgesetzes 1968 vom 1. April 1968 (Bundesgesetzbl. I S. 241)

§ 9 des Handelsklassengesetzes vom 5. Dezember 1968 (Bundesgesetzbl. I S. 1303),

§ 144 Abs. 2 des Arbeitsförderungsgesetzes vom 25. Juni 1969 (Bundesgesetzbl. I S. 582),

§ 117 des Bundessozialhilfegesetzes i. d. F. vom 18. September 1969 (Bundesgesetzbl. I S. 1688),

§ 32 Abs. 3 des Ausbildungsförderungsgesetzes vom 19. September 1969 (Bundesgesetzbl. I S. 1719).

*Nummer 4* gestattet die Offenbarung, wenn der Betroffene zustimmt. Da das Steuergeheimnis aber nicht nur dem Schutz des einzelnen, sondern auch dem Schutz öffentlicher Interessen dient, ist eine Offenbarung trotz Zustimmung des Betroffenen nicht in allen Fällen geboten (anders BFH in Bundessteuerbl. 1967 III S. 572).

*Nummer 5* dient dem Schutz der Verwaltung vor ungerechtfertigten Angriffen in der Öffentlichkeit. Die Verwaltung ist hiernach zur Richtigstellung von in der Öffentlichkeit verbreiteter unwahrer Angaben befugt, wenn diese geeignet sind, das Vertrauen zur Verwaltung zu stören oder das Ansehen der Verwaltung erheblich herabzusetzen. Dabei darf das Steuergeheimnis aber nicht weiter preisgegeben werden, als dies unabdingbar ist. Die Vorschrift, daß vor einer Richtigstellung der Steuerpflichtige gehört werden soll, gibt dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, vor einer Entscheidung sein Interesse

an einer weiteren Wahrung des Steuergeheimnisses darzulegen. Dies gilt vor allem dann, wenn der Steuerpflichtige an der Veröffentlichung nicht mitgewirkt hat. Andererseits kann es auch Fälle geben, in denen die Anhörung nicht möglich oder nicht zumutbar ist. Deshalb ist davon abgesehen worden, die Anhörung zwingend vorzuschreiben.

*Nummer 6* ermöglicht in Übereinstimmung mit dem geltenden ungeschriebenen Recht die Offenbarung von steuerlichen Verhältnissen auf Grund eines zwingenden öffentlichen Interesses. Im einzelnen wird eine Interessenabwägung vorzunehmen sein, für die z. B. § 377 Abs. 2 letzter Satz einen gewissen Anhalt gibt.

*Nummer 7* soll dazu beitragen, eine Überspitzung des Steuergeheimnisses zu verhindern. Eine Offenbarung ist danach zulässig, wenn ein Geheimhaltungsinteresse des Betroffenen offensichtlich nicht vorhanden ist. Gedacht ist an die immer wieder auftauchenden Fälle, in denen einer anderen Behörde die Hilfe verweigert werden muß, obwohl ein Geheimhaltungsinteresse des Betroffenen nicht erkennbar ist. Diese andere Behörde benötigt z. B. das Eigentümerverzeichnis der Bewertungsstelle für außersteuerliche öffentliche Aufgaben (z. B. Umlenungsverfahren). Es ist nicht erkennbar, daß hierdurch Geheimhaltungsinteressen der Grundstückseigentümer verletzt werden würden.

Im *Absatz 3* wird der Begriff des Amtsträgers definiert. Es wird angestrebt, diesen Begriff in gleicher Weise zu definieren, wie er in dem noch in Vorbereitung befindlichen Einführungsgesetz zum Strafgesetzbuch für das Strafrecht definiert werden wird. Die vorgeschlagene Formulierung berücksichtigt dies bereits.

Im *Absatz 4* sind die den Amtsträgern gleichgestellten Personen aufgeführt. Es sind dies neben den für den öffentlichen Dienst besonders Verpflichteten — Regelung soll im Strafgesetzbuch erfolgen —, den amtlich zugezogenen Sachverständigen und den Trägern von kirchlichen Ämtern die zur Wahrung des Steuergeheimnisses besonders verpflichteten Personen. Die letztere Regelung, die auf § 174 Abs. 2 GVG zurückgeht, ermöglicht es, über den Kreis der in Absatz 3 und sonst in Absatz 4 genannten Personen hinaus andere zur Wahrung des Steuergeheimnisses zu verpflichten.

Die strafrechtlichen Folgen einer Verletzung des Steuergeheimnisses werden künftig nicht mehr in der AO (bisher § 400 AO), sondern im Strafgesetzbuch geregelt werden, und zwar durch das in Vorbereitung befindliche Einführungsgesetz zum Strafgesetzbuch.

#### **Zu § 6 — Mitteilung von Besteuerungsgrundlagen**

Die Vorschrift enthält weitere Fälle einer zulässigen Offenbarung von Tatsachen, die dem Steuergeheimnis unterliegen.

*Absatz 1* entspricht dem § 18 AO. Häufig machen Körperschaften des öffentlichen Rechts die Höhe der von ihnen erhobenen Beiträge von den von den

Finanzbehörden festgesetzten Besteuerungsgrundlagen abhängig (z. B. von den Gewerbesteuermeßbeträgen, Steuerbeträgen oder Einheitswerten). *Absatz 1* schafft für die Finanzbehörde einen besonderen Rechtfertigungsgrund für die Offenbarung dieser Tatsachen. Die Befugnis beschränkt sich auf die bloße Mitteilung, sie berechtigt nicht zur Gewährung von Akteneinsicht.

*Absatz 2* soll es den Finanzbehörden ermöglichen, den Trägern der gesetzlichen Sozialversicherung Mitteilungen für die Festsetzung von Beiträgen zu machen. Hierfür besteht ein dringendes Bedürfnis, weil der Arbeitslohn sowohl für die Festsetzung der Lohnsteuer als auch für die Sozialversicherungsbeiträge Bemessungsgrundlage ist. Es wäre mit den an eine moderne Verwaltung anzulegenden Maßstäben nicht vereinbar, wenn Sozialversicherungsträger und Finanzbehörden, die beide auf sehr verwandten Gebieten mit den gleichen Mitteln bei den gleichen Betroffenen die gleichen Grundlagen für die von ihnen zu erhebenden Abgaben festzustellen haben, gezwungen wären, voneinander völlig getrennt zu arbeiten. Auch umgekehrt leisten die Sozialversicherungsträger Hilfe.

### **3. UNTERABSCHNITT**

#### **Steuerliche Begriffsbestimmungen**

##### **Zu § 7 — Wohnsitz**

Die Vorschrift definiert den Wohnsitzbegriff. Sie entspricht dem § 13 StAnpG.

An den Wohnsitz im Geltungsbereich des Gesetzes knüpfen eine Reihe von Steuergesetzen an. Außerdem hat der Wohnsitz Bedeutung für die örtliche Zuständigkeit im Besteuerungsverfahren (§ 21). Abweichend von der Regelung im bürgerlichen Recht (§§ 7, 8 BGB) ist für den steuerlichen Wohnsitzbegriff die tatsächliche Gestaltung der Verhältnisse und nicht eine Willenserklärung maßgebend. Ein Wohnsitz besteht nur dann, wenn zum Wohnen geeignete Räume vorhanden sind, über die der Betroffene tatsächlich verfügen kann, die er innehat. Aus den gesamten Umständen muß zu entnehmen sein, daß die Wohnung beibehalten und benutzt wird.

##### **Zu § 8 — Gewöhnlicher Aufenthalt**

Die Vorschrift entspricht dem § 14 Abs. 1 StAnpG. Ist kein Wohnsitz im Geltungsbereich des Gesetzes vorhanden, so kann die unbeschränkte Steuerpflicht nach dem Einkommensteuergesetz und dem Vermögensteuergesetz sowie die Steuerpflicht nach dem Erbschaftsteuergesetz auch dadurch begründet werden, daß der Steuerpflichtige im Geltungsbereich des Gesetzes seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Der Begriff des gewöhnlichen Aufenthalts setzt voraus, daß die äußeren Umstände erkennen lassen, daß der Steuerpflichtige in dem Aufenthaltsgebiet oder an dem Aufenthaltsort nicht nur vorüberge-

hend verweilt. Absichten, die im Widerspruch zur äußeren Gestaltung stehen, sind ohne Bedeutung. Die Neufassung übernimmt im wesentlichen die Legaldefinition des § 14 Abs. 1 Satz 1 StAnpG.

Bei einem zeitlich zusammenhängenden Aufenthalt von mehr als 6 Monaten wird nach Satz 2 unwiderlegbar das Vorhandensein eines gewöhnlichen Aufenthalts vermutet, sofern nicht die besonderen Voraussetzungen des Satzes 3 vorliegen. Um klarzustellen, daß bei der Berechnung der Sechsmonatsfrist mehrere kurze Aufenthalte nicht zusammengezählt werden dürfen, bestimmt Satz 2 ausdrücklich, daß die Vermutung nur dann gilt, wenn sich der Aufenthalt über einen zusammenhängenden Zeitraum erstreckt. Kurzfristige Unterbrechungen bleiben dabei unberücksichtigt. Auch wenn die Sechsmonatsfrist überschritten wird, gilt die Vermutung nicht, wenn der Aufenthalt lediglich nichtgeschäftlichen Zwecken der in Satz 3 genannten Art dient und nicht länger als ein Jahr dauert. Dies entspricht der bisherigen Regelung im RdF-Erlaß vom 10. Juli 1939 (Reichssteuerbl. 1939 S. 826).

§ 14 Abs. 2 StAnpG, der die unbeschränkte Steuerpflicht der Auslandsbeamten für die Einkommensteuer und die Vermögensteuer begründet, ist nicht in den § 8 aufgenommen worden. Diese Vorschrift soll vielmehr ihrem materiellen Inhalt nach in das Einkommensteuergesetz und das Vermögensteuergesetz übernommen werden.

#### Zu § 9 — Geschäftsleitung

Die Vorschrift enthält die Definition der Geschäftsleitung. Sie entspricht dem bisherigen § 15 Abs. 1 StAnpG.

Nach dem Ort der Geschäftsleitung einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse bestimmt sich deren unbeschränkte Körperschafts- und Vermögensteuerpflicht und die Vermögensabgabepflicht. Der Ort der Geschäftsleitung hat ferner Bedeutung für die Frage, welches Finanzamt für die Besteuerung der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zuständig ist. Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet sich dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebende Wille gebildet wird.

Die Neufassung hat auf eine Regelung, die dem § 15 Abs. 2 StAnpG entspricht, verzichtet. Nach § 15 Abs. 2 StAnpG werden ausländische Organgesellschaften inländischer Organträger so behandelt, als befänden sich ihre Geschäftsleitungen an dem Ort, an dem die beherrschende natürliche Person ihren Wohnsitz oder die beherrschende Körperschaft ihre Geschäftsleitung hat. Ausländische Organgesellschaften von inländischen Organträgern können danach im Inland besteuert werden.

Eine Lösung der mit § 15 Abs. 2 StAnpG zusammenhängenden Fragen kann im Rahmen der AO-Reform nicht erzielt werden. Die hiermit verbundenen Probleme berühren nur am Rande die eigentliche Reform des allgemeinen Abgabenrechts und sollen

im Zusammenhang mit einer grundlegenden Prüfung der Abgrenzung des deutschen Besteuerungsrechts gegenüber dem Ausland behandelt werden.

#### Zu § 10 — Sitz

Die Vorschrift definiert den Begriff des Sitzes entsprechend § 15 Abs. 3 Satz 1 StAnpG. Der Sitz ist u. a. alternativer Anknüpfungspunkt für die Körperschaftsteuer und die Vermögensteuer von Körperschaften (vgl. auch zu § 9). Aus § 15 Abs. 3 StAnpG ist der Satz 2 nicht übernommen worden, wonach hilfsweise der Ort der Geschäftsleitung oder Verwaltung als Sitz gilt. Diese Vorschrift ist entbehrlich.

#### Zu § 11 — Betriebstätte

Diese Vorschrift übernimmt nach dem Vorbild des § 16 StAnpG die Begriffsbestimmung der Betriebstätte, paßt sie jedoch an die neuere Rechtsentwicklung an. Der Begriff der Betriebstätte hat seine hauptsächliche Bedeutung für die im Rahmen der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht zu treffende Abgrenzung der inländischen Besteuerung gegenüber dem Ausland sowie für bestimmte steuerliche Investitionsmaßnahmen (Auslandsinvestitionsgesetz, Entwicklungshilfe- Steuergesetz, Berlinhilfegesetz).

Der Betriebstättenbegriff ist in § 11 jetzt so definiert, daß er den Bedürfnissen aller in Betracht kommenden Steuern Rechnung trägt. Soweit für einzelne Steuerarten ergänzende Vorschriften benötigt werden, müssen diese in dem betreffenden Einzelsteuergesetz geregelt werden. Das gilt vor allem für die Zerlegung der Gewerbesteuer, auf die sich die Absätze 3 und 4 des § 16 StAnpG beziehen.

Betriebstätte ist nach Satz 1 jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. In Satz 2 werden in den Nummern 1 bis 8 Beispielsfälle für Betriebstätten aufgezählt.

Satz 1 stellt in Anlehnung an die neuere Abkommenspraxis zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht mehr auf einen Gewerbebetrieb ab, sondern auf das Unternehmen.

Betriebstätten sind nach Satz 2 insbesondere die Stätte der Geschäftsleitung, Zweigniederlassungen, Fabrikations- oder Werkstätten, Warenlager sowie Ein- und Verkaufsstellen.

Als weitere wichtige Beispiele nennt die Nummer 7 Bergwerke, Steinbrüche und andere — auch schwimmende oder örtlich fortschreitende — Stätten der Ausbeutung von Bodenschätzen, denen Stätten der Erkundung von Bodenschätzen gleichgestellt werden. Soweit das Gewerbebesteuerrecht hier eine ergänzende Regelung erfordert, wird sie im Gewerbe-steuergesetz zu treffen sein.

Auch die Bestimmung über die Bauausführungen in Nummer 8 berücksichtigt neuere Rechtserkenntnisse.

Im übrigen vermeidet die Vorschrift jede Bezugnahme auf ein bestimmtes Gebiet. Von welchem Gebiet bei Anwendung dieser Vorschrift auszugehen ist, hängt von dem jeweiligen Zusammenhang ab. Für die beschränkte Steuerpflicht kommt es z. B. auf Bauausführungen an, die im Geltungsbereich dieses Gesetzes durchgeführt werden. Bei der Anrechnung ausländischer Steuern im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht ist auf die Bauausführungen in dem jeweiligen ausländischen Staat abzustellen.

#### Zu § 12 — Ständiger Vertreter

Das bisherige Fehlen einer gesetzlichen Begriffsbestimmung für den „ständigen Vertreter“ hat sich störend bemerkbar gemacht. Der Begriff wird in einigen Einzelsteuergesetzen verwandt. Er steht in enger Parallele zu dem Konzept der in § 11 behandelten Betriebstätte, das er in subsidiärer Zuordnung ergänzt. Seine gesetzliche Definition dient der Rechtssicherheit, den Interessen der unbeschränkt Steuerpflichtigen und der Sicherung des deutschen Steueranspruchs bei beschränkter Steuerpflicht.

Die Fassung lehnt sich unter Berücksichtigung der neueren internationalen Rechtsentwicklung an Abschnitt 222 der Einkommensteuerrichtlinien 1969 an. Ständiger Vertreter ist nach *Satz 1*, wer die Geschäfte eines Unternehmens, dessen Sachweisungen er unterliegt, nachhaltig besorgt. Den Sachweisungen eines Unternehmens kann auch jemand unterliegen, der selbständig und personell unabhängig ist. *Satz 2* nennt zwei Beispiele, die in der Praxis besonders häufig anzutreffen sind.

#### Zu § 13 — Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Die Definition des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes steuerbegünstigter Körperschaften war bisher in § 6 der Gemeinnützigkeitsverordnung vom 24. Dezember 1953 (Bundesgesetzbl. I S. 1592) enthalten. Der Arbeitskreis für eine Reform der Reichsabgabenordnung hatte die Vorschrift in § 61 seines Entwurfs eingeordnet. Der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes hat jedoch eine weitreichende Bedeutung, z. B. für die Befreiung der Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter (§ 4 Abs. 1 Nr. 8 KStG, § 3 Abs. 1 Nr. 8 VStG). Durch § 2 Abs. 3 GewStG werden ganz allgemein die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe der sonstigen juristischen Personen des Privatrechts und der nichtrechtsfähigen Vereine in die Gewerbesteuerpflicht einbezogen. Die Definition des § 6 der GemV, der § 13 entspricht, findet sich außerdem in § 14 KStDV und § 8 GewStDV. Es bot sich daher an, den Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes bereits an dieser Stelle zu definieren.

Für das Vorhandensein eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes kommt es darauf an, daß eine selbständige nachhaltige Tätigkeit ausgeübt wird, durch die Einnahmen erzielt werden und die über eine Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Definition entspricht dem § 6 der GemV.

#### Zu § 14 — Angehörige

Der Angehörigenbegriff wird in einer Reihe von steuerlichen Vorschriften verfahrensrechtlichen und materiellen Inhalts verwandt, so daß es zweckmäßig erscheint, ihn wie im § 10 StAnpG auch in der neuen AO zu definieren. Nach dem Vorbild des § 11 Abs. 1 Nr. 1 StGB \*) ist eine verständlichere Formulierung gewählt worden.

Darüber hinaus wird der Pflegekinderbegriff definiert. Die Frage der Unterhaltsgewährung wird hierbei nicht angesprochen. Diese Frage muß gegebenenfalls bei der Regelung der Kinderfreibeträge ihre Lösung finden.

Da vom 1. Juli 1970 an nichteheliche Kinder mit ihren Vätern verwandt sind, werden diese Fälle im *Absatz 2* nicht mehr besonders erwähnt.

### 4. UNTERABSCHNITT

#### Fristen

#### Zu § 15 — Fristen

Die Vorschrift verweist für die Berechnung von Fristen wie § 82 AO auf die entsprechenden Vorschriften des bürgerlichen Rechts. Diese Verweisung hat sich schon im bisherigen Recht als ausreichend erwiesen. Ergänzungen, wie sie z. B. § 23 des Entwurfs eines VwVfG \*\*) vorsieht, sind deshalb nicht erforderlich.

Da die Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuches ihrem Wortlaut nach zum Teil nur für Willenserklärungen und Leistungen gelten, sieht der Entwurf nur ihre entsprechende Anwendung vor. Danach beginnt eine Frist grundsätzlich mit Ablauf des Tages, an dem das sie auslösende Ereignis eingetreten ist (§ 187 BGB). Fällt der letzte Tag der Frist auf einen Sonn- oder Feiertag oder einen Sonnabend, so endet die Frist am nächsten Werktag (§ 193 BGB).

#### Zu § 16 — Verlängerung von Fristen

Die Vorschrift regelt die Verlängerung von Fristen in Anlehnung an § 83 AO. Nach *Satz 1* können Fristen zur Einreichung von Erklärungen und Fristen, die von einer Finanzbehörde gesetzt sind, verlängert werden. Die Verlängerung von Zahlungsfristen ist besonders geregelt (§§ 203, 204). Unter den Voraussetzungen des *Satzes 2* können Fristen auch rückwirkend verlängert werden. Diese Regelung sanktioniert eine bisher in der Praxis weit verbreitete Handhabung. Die rückwirkende Verlängerung der Frist hat zur Folge, daß die durch den Fristablauf zunächst eingetretenen Wirkungen wieder beseitigt werden.

Der letzte Satz ist gegenüber § 83 Abs. 1 Satz 2 AO dahin erweitert worden, daß die Verlängerung einer

\*) i. d. F. des 2. StrRG

\*\*) vgl. Drucksache VI/1173

Frist auch mit einer anderen Nebenbestimmung als einer Sicherheitsleistung verbunden werden kann. Dies bedeutet gegenüber § 126 Abs. 1 nur eine Klarstellung.

#### Zu § 17 — Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

Diese dem § 86 AO entsprechende Vorschrift räumt die Möglichkeit ein, bei Versäumung gesetzlicher Fristen Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, wenn dem Betroffenen an der Fristversäumung kein Verschulden trifft. Gegenüber dem geltenden Recht und dem Entwurf des Arbeitskreises für eine Reform der Reichsabgabenordnung tritt danach insoweit eine Erweiterung der Wiedereinsetzungsmöglichkeit ein, als nunmehr Wiedereinsetzung generell bei der Versäumung gesetzlicher Fristen gewährt werden soll. Mit der Verwendung des Begriffs der gesetzlichen Frist erfolgt eine Anpassung an § 56 FGO und an § 24 des Entwurfs eines VwVfG \*). Aus dem gleichen Grunde ist der Begriff der Nachsicht durch den Begriff der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ersetzt worden.

Der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist nach Absatz 2 Satz 1 innerhalb von zwei Wochen nach Wegfall des Hindernisses zu stellen. Die vom Arbeitskreis für eine Reform der Reichsabgabenordnung vorgeschlagene Verlängerung der Wiedereinsetzungsfrist auf einen Monat konnte im Interesse der Rechtseinheit nicht übernommen werden (vgl. § 24 Abs. 2 des Entwurfs eines VwVfG \*), § 56 Abs. 2 FGO, § 60 Abs. 2 VwGO). Durch Absatz 2 Satz 2 wird klargestellt, daß es nicht eines ausdrücklichen Antrages bedarf, falls die versäumte Rechtshandlung nachgeholt wird.

Nach Absatz 3 kann nach Ablauf eines Jahres seit Ende der versäumten Frist eine Wiedereinsetzung nicht mehr beantragt werden, sofern nicht ein Fall von höherer Gewalt vorliegt.

Nach Absatz 4 entscheidet über den Antrag auf Wiedereinsetzung die Behörde, die über die versäumte Rechtshandlung zu befinden hätte. Bei Gewährung der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wird die Entscheidung durchweg mit der Entscheidung über die versäumte Rechtshandlung verbunden werden.

Der bisherige § 84 AO ist nicht übernommen worden. § 84 AO sieht für Steuerpflichtige mit inländischem Aufenthalt, die sich beim Fristbeginn im Ausland aufhalten, ein Hinausschieben des Beginns der Frist vor. Die Möglichkeit einer Fristverlängerung bei der Einreichung von Erklärungen und die Möglichkeit der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand tragen den Belangen der Steuerpflichtigen, die sich vorübergehend im Ausland befinden, ausreichend Rechnung. Vergleichbare Bestimmungen fehlen sowohl in der Österreichischen Bundesabgabenordnung als auch im Entwurf eines Verwaltungsverfahrensgesetzes \*).

\*) vgl. Drucksache VI/1173

## ERSTER TEIL

### Finanzbehörden

Der den Einleitenden Vorschriften folgende Erste Teil der neuen AO enthält Zuständigkeitsvorschriften sowie Vorschriften über die Ausschließung und Ablehnung von Amtsträgern und über die Haftung von Amtsträgern.

Das Gesetz über die Finanzverwaltung \*) wird weiterhin bestehen bleiben. Es regelt vor allem die Organisation der Finanzbehörden, zu denen auch Behörden gehören, für welche die AO ohne Bedeutung ist, z. B. die Vermögens- und Baubehörden. Ein besonderes Organisationsgesetz ist unter diesen Umständen zweckmäßig.

## ERSTER ABSCHNITT

### Zuständigkeit

#### Zu § 18 — Sachliche Zuständigkeit, Finanzbehörden

Die sachliche Zuständigkeit betrifft den den Behörden zugewiesenen Aufgabenkreis. Sie ist für die Finanzbehörden zum Teil im Gesetz über die Finanzverwaltung \*) (vgl. z. B. §§ 12, 17) geregelt, auf das Absatz 1 verweist; zum Teil ergibt sie sich aus der neuen AO (vgl. z. B. § 144 Abs. 2, § 208 Abs. 2, § 232 Abs. 2 Satz 2, § 370 Abs. 1 Satz 2). Fehler in der sachlichen Zuständigkeit führen zur Anfechtbarkeit oder in schweren Fällen (z. B. bei Ressortverwechslung) auch zur Nichtigkeit des Verwaltungsaktes. Eine Heilung dieses Verfahrensfehlers ist nach § 131 nicht vorgesehen.

Die neue AO verwendet durchgängig den Begriff der Finanzbehörde. Absatz 2 stellt klar, daß damit die im Gesetz über die Finanzverwaltung \*) genannten Bundes- und Landesfinanzbehörden gemeint sind, die mit der Verwaltung der Steuern einschließlich der Zölle und Abschöpfungen befaßt sind. Der Klarstellung dient die Einzelaufzählung der Behörden, die Finanzbehörden im Sinne der neuen AO sind.

#### Zu § 19 — Örtliche Zuständigkeit

Die Vorschriften über die örtliche Zuständigkeit regeln die Frage, welche von mehreren gleichgeordneten Behörden, deren Aufgabenbereiche untereinander nach regionalen Gesichtspunkten abgegrenzt sind, innerhalb ihrer sachlichen Zuständigkeit zur Entscheidung berufen ist. Die Verfehlung der örtlichen Zuständigkeit zieht zwar die Fehlerhaftigkeit eines Verwaltungsaktes nach sich. Dieser Mangel allein führt aber nach § 132 Satz 1 nicht zur Aufhebung des Verwaltungsaktes, wenn keine andere Entscheidung in der Sache hätte getroffen werden können oder wenn anzunehmen ist, daß die Ver-

\*) i. d. F. des Entwurfs eines FAnpG (Drucksache VI/1771)

letzung der Zuständigkeitsbestimmungen die Entscheidung in der Sache nicht beeinflußt hat. Die Regelung der örtlichen Zuständigkeit hat für die Steuern der Länder heute eine über ihren ursprünglichen Sinn hinausgehende wesentliche Bedeutung erlangt, da sie sich auch auf die Steuerberechtigung auswirkt (vgl. Artikel 107 Abs. 1 GG).

Der Entwurf enthält keine besondere Regelung der verbandsmäßigen Zuständigkeit der Finanzbehörden der einzelnen Bundesländer (vgl. BFH in Bundessteuerbl. 1968 II S. 317). Dem liegt die Auffassung zugrunde, daß es bei der Anwendung von Bundesrecht durch Landesbehörden neben der sachlichen und der örtlichen Zuständigkeit nicht noch eine besondere verbandsmäßige Zuständigkeit gibt.

Bei der Formulierung der Vorschriften über die örtliche Zuständigkeit ist die bisherige Regelung soweit wie möglich aufrechterhalten worden, um das Steueraufkommen der einzelnen Bundesländer möglichst wenig zu verändern.

Die Absicht, die neue AO weitgehend von Einzelregelungen, denen eine allgemeine Bedeutung nicht zukommt, freizuhalten, macht es notwendig, auch hinsichtlich der örtlichen Zuständigkeit weitgehend auf die Einzelsteuergesetze zu verweisen. Dadurch wird ein dem § 76 Nr. 1 bis 7 AO entsprechender Katalog entbehrlich. Die örtliche Zuständigkeit soll grundsätzlich nur noch insoweit innerhalb der AO geregelt werden, als die Regelung mehrere oder besonders wichtige Steuern betrifft.

#### Zu § 20 — Gesonderte Feststellungen

Die Vorschrift entspricht dem § 72 AO. Sie steht in engem Zusammenhang mit § 161. § 161 bestimmt, in welchen Fällen gesonderte Feststellungen zu treffen sind; § 20 bestimmt, welche Behörde hierfür örtlich zuständig ist.

*Nummer 1* knüpft bei gesonderten Feststellungen, die sich auf Grundbesitz oder Mineralölgewinnungsrechte beziehen, an die Belegenheit des Grundstücks oder des Mineralölgewinnungsrechtes an. Diese Vorschrift hat vor allem für die Feststellung von Einheitswerten Bedeutung.

Nach *Nummer 2* ist bei gewerblichen Betrieben grundsätzlich das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung befindet. Fehlt es an einer Geschäftsleitung im Geltungsbereich des Gesetzes, so kommt es auf die Belegenheit der Betriebsstätte, gegebenenfalls der wichtigsten Betriebsstätte an. Die Vorschrift ist von Bedeutung für die Feststellung von Einheitswerten gewerblicher Betriebe sowie für die Gewinnfeststellung bei diesen Betrieben.

*Nummer 3* stellt bei freiberuflicher Tätigkeit auf den Ort der Ausübung der Berufstätigkeit ab. Sie hat vor allem für die Gewinnfeststellung Bedeutung.

*Nummer 4* greift ein, wenn mehrere Personen an den Einkünften beteiligt sind, die nach § 161 Nr. 2 Buchstabe a gesondert festgestellt werden. Sie gilt aber nicht für die gesonderte Feststellung von Ein-

künften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbe und freiberuflicher Tätigkeit. Die Vorschrift ist insbesondere auf die großen Grundstücksgemeinschaften und Grundstücksfonds mit einer Vielzahl von Beteiligten zugeschnitten. Sie soll vermeiden, daß für jedes einzelne Grundstück durch das nach Nummer 1 jeweils zuständige Finanzamt eine gesonderte Feststellung getroffen wird. Die Vorschrift entspricht einem dringenden Bedürfnis der Praxis und dient der Verwaltungsökonomie. Die gesonderten Feststellungen werden dort getroffen, wo die Einkünfte aus dem gemeinsamen Vermögen verwaltet werden. Nur dann, wenn kein Verwaltungsort im Geltungsbereich des Gesetzes besteht, wird an die Belegenheit des wertvollsten Teils des gemeinsamen Vermögens angeknüpft. Nummer 4 gilt sinngemäß auch für die gesonderte Feststellung von sonstigem Vermögen und von Schulden und Abzügen nach § 161 Abs. 1 Nr. 3.

#### Zu § 21 — Steuern vom Einkommen und Vermögen natürlicher Personen

Die Vorschrift regelt nach dem Vorbild des § 73 a Abs. 2 bis 5 AO die örtliche Zuständigkeit für die Steuern vom Einkommen und Vermögen natürlicher Personen. Unberührt bleibt die besondere Regelung für gesonderte Feststellungen in § 20. Örtlich zuständig ist nach *Absatz 1* grundsätzlich das Wohnsitzfinanzamt (über die Begriffe Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt siehe §§ 7 und 8). Hat ein Steuerpflichtiger weder seinen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich des Gesetzes, so richtet sich die Zuständigkeit auf Grund des *Absatzes 2* nach der Belegenheit des Vermögens oder nach dem Bezirk, in dem der Steuerpflichtige seine Tätigkeit ausübt.

Bei mehrfachem Wohnsitz im Geltungsbereich des Gesetzes kommt es nach *Absatz 1 Satz 2 erster Halbsatz* auf den Wohnsitz an, an dem sich der Steuerpflichtige vorwiegend aufhält. Bei verheirateten Steuerpflichtigen, die von ihren Ehegatten nicht dauernd getrennt leben, räumt *Satz 2 zweiter Halbsatz* dagegen dem Familienwohnsitz den Vorrang ein, und zwar auch dann, wenn die Ehegatten die getrennte Veranlagung wählen. Hierdurch werden schwierige Ermittlungen vermieden.

Die *Absätze 3 bis 5* bringen Ausnahmeregelungen, die bisher in den §§ 1 bis 4 der Verordnung über die Zuständigkeit im Besteuerungsverfahren vom 3. Januar 1944 (Reichsgesetzbl. I S. 11) enthalten waren. Nach *Absatz 3* tritt an die Stelle des Wohnsitzfinanzamts das Betriebsfinanzamt, wenn ein gewerblicher Einzelunternehmer innerhalb der Wohnsitzgemeinde aber im Bezirk eines anderen Finanzamts als des Wohnsitzfinanzamts einen oder mehrere Betriebe unterhält. Diese Bestimmung dient der Verwaltungsvereinfachung. Innerhalb der Großstädte mit mehreren Finanzämtern werden dadurch gesonderte Gewinnfeststellungen vermieden. Das Betriebsfinanzamt ist nicht nur für die betrieblichen Steuern zuständig, sondern auch für die persönlichen Steuern vom Einkommen und Vermögen. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige zwar nicht

Einzelunternehmer aber Mitunternehmer eines oder mehrerer in einem anderen Finanzamtsbezirk belegener gewerblicher Betriebe ist.

Durch *Absatz 4* werden die Grundsätze des Absatzes 3 auf die Land- und Forstwirte und auf die freiberuflich Tätigen übertragen. Dies ist eine Erweiterung gegenüber dem geltenden Recht.

*Absatz 5* stellt klar, daß die Absätze 3 und 4 auch in den Fällen gelten, in denen eine Zusammenveranlagung zulässig ist, gleichgültig, ob etwa getrennte Veranlagung beantragt wird. Damit wird vermieden, daß in den Jahren, in denen eine Zusammenveranlagung nicht beantragt wird, nur aus diesem Grunde ein Zuständigkeitswechsel eintritt.

*Absatz 6* trägt den besonderen Verhältnissen in städtischen Ballungszentren Rechnung.

#### **Zu § 22 — Steuern vom Einkommen und Vermögen der Körperschaften, Personenvereinigungen, Vermögensmassen**

Bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die selbständig steuerpflichtig sind, bestimmt sich die örtliche Zuständigkeit für die Steuern vom Einkommen und Vermögen nach dem Ort der Geschäftsleitung; hilfsweise entscheidet der Ort, wo die Steuerpflichtige ihren Sitz hat. Liegen diese Orte nicht im Geltungsbereich des Gesetzes, ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk das Vermögen der Steuerpflichtigen belegen ist oder von dessen Bezirk aus die Steuerpflichtige ihre Tätigkeit ausübt. Die bisherige Regelung des § 73 a Abs. 6 AO, die den Sitz erst an letzter Stelle nennt, ist nicht sachgerecht, da der Sitz wie die Geschäftsleitung Anknüpfungspunkt für die unbeschränkte Steuerpflicht ist.

#### **Zu § 23 — Umsatzsteuer**

Die Vorschrift regelt die örtliche Zuständigkeit für die Umsatzsteuer mit Ausnahme der Einfuhrumsatzsteuer. Vom Grundsatz, daß nur für einzelne Steuerarten geltende Regelungen nicht in die neue AO zu übernehmen sind, wird bei dieser Bestimmung abgewichen. Maßgebend ist dafür die Überlegung, daß die Zuständigkeit für die sogenannten Veranlagungssteuern möglichst an einer Stelle geregelt werden sollte. Die Vorschrift entspricht weitgehend dem § 73 Abs. 4 AO. Von einer abweichenden Zuständigkeitsregelung für freiberuflich Tätige, wie sie § 73 Abs. 4 Satz 3 AO vorsieht, ist abgesehen worden, weil auch für diesen Personenkreis in Zukunft der Gewinn durch gesonderte Gewinnfeststellung (vgl. § 161 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b) seitens des Tätigkeitsfinanzamts festgestellt wird, soweit nicht dieses Finanzamt ohnehin nach § 21 Abs. 4 auch für die Einkommensteuerveranlagung zuständig ist.

Eine besondere Zuständigkeitsbestimmung für die Umsatzsteuer, die bei der Beförderung von Personen durch ausländische Beförderer anfällt, befindet sich in § 16 Abs. 5 Satz 3 UStG 1967. Diese Vorschrift bleibt unberührt.

#### **Zu § 24 — Realsteuern**

Bei den Realsteuern (Grundsteuer und Gewerbesteuer) beschränkt sich die Tätigkeit der Finanzämter weitgehend auf die Festsetzung und Zerlegung der Steuermeßbeträge. Die Festsetzung, Erhebung und Beitreibung dieser Steuern ist in den meisten Ländern den steuerberechtigten Gemeinden übertragen worden (vgl. Artikel 108 Abs. 4 Satz 2 GG). Nach der dem § 73 Abs. 2 AO entsprechenden Regelung des Absatzes 1 werden die Steuermeßbeträge bei der Grundsteuer durch das auch für die Festsetzung der Einheitswerte zuständige Belegene Finanzamt (vgl. § 20 Nr. 1) festgesetzt; für die Festsetzung der Steuermeßbeträge bei der Gewerbesteuer ist das Betriebsfinanzamt (vgl. § 20 Nr. 2) zuständig, das ggf. auch die gesonderte Feststellung des Gewinns vornimmt.

*Absatz 2* regelt die Zuständigkeit der Finanzämter in den Fällen, in denen die Festsetzung, Erhebung und Beitreibung der Realsteuern nicht den Gemeindefinanzämtern übertragen worden ist. Sein Satz 2 regelt den Fall, daß eine heheberechtigte Gemeinde zu den Bezirken verschiedener Finanzämter gehört.

*Absatz 3* ordnet die sinngemäße Anwendung des Absatzes 2 an, soweit ein Land nach Artikel 106 Abs. 6 Satz 3 GG realsteuerhebeberechtigt ist, weil in dem betreffenden Land keine Gemeinden bestehen.

#### **Zu § 25 — Zölle und Verbrauchsteuern**

Die Vorschrift regelt die örtliche Zuständigkeit für die Zölle und Verbrauchsteuern. Sie gilt auch für die Abschöpfungen (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 2) und die Einfuhrumsatzsteuer (vgl. § 21 Abs. 1 UStG 1967). *Absatz 1* entspricht § 76 Nr. 8 Satz 1 AO. Die in § 76 Nr. 8 Satz 2 AO angeordnete Hilfszuständigkeit des Finanzamts, das zuerst mit der Sache befaßt worden ist, folgt jetzt aus § 26, der für alle Steuern gilt.

*Absatz 2* räumt die Zuständigkeit neben dem Hauptzollamt der Tatbestandsverwirklichung auch dem Hauptzollamt ein, von dessen Bezirk aus das Unternehmen betrieben wird. Diese Zuständigkeit hat insbesondere Bedeutung für die Durchführung von Außenprüfungen, wenn z. B. der Steuerpflichtige im Rahmen seines Unternehmens Waren über verschiedene Zollstellen einführt. Für solche Außenprüfungen wird durch sie eine einheitliche Zuständigkeit erreicht.

*Absatz 3* ermöglicht, daß bei zentralisierter Straf- und Bußgeldsachenbearbeitung das mit der Straf- oder Bußgeldsache ohnehin befaßte Hauptzollamt den einzelnen Fall zugleich auch in steuerlicher Hinsicht erledigen kann.

#### **Zu § 26 — Ersatzzuständigkeit**

Nach dem geltenden § 77 AO bestimmt der Finanzminister, welches Finanzamt zuständig sein soll, wenn sich aus den Vorschriften der Steuergesetze die Zuständigkeit eines bestimmten Finanzamts

für einen einzelnen Fall oder für gewisse Arten von Fällen nicht herleiten läßt. Diese Regelung ist nicht übernommen worden, weil sie nicht der heutigen verfassungsrechtlichen Lage entspricht und im übrigen nicht unbedenklich ist. Statt dessen soll die als erste mit der Sache befaßte Finanzbehörde zuständig sein. In etwa entspricht dies der Regelung in § 3 Abs. 1 Nr. 4 des Entwurfs eines VwVfG\*), wo auf die Behörde abgestellt wird, in deren Bezirk der Anlaß für die Amtshandlung hervortritt.

#### Zu § 27 — Mehrfache örtliche Zuständigkeit

Die mehrfache örtliche Zuständigkeit wird dahin geregelt, daß die zuerst mit der Sache befaßte Finanzbehörde zuständig ist, während die Zuständigkeit der übrigen zuständigen Finanzbehörden ruht, solange die erste Finanzbehörde mit der Sache befaßt ist.

#### Zu § 28 — Zuständigkeitswechsel

Der Zuständigkeitswechsel wird ähnlich wie in § 75 AO geregelt. Die Vorschrift gilt für alle laufend veranlagten Steuern. Hierbei wird nicht auf die objektiven Umstände (Wohnsitzwechsel, Verlegung der Geschäftsleitung), sondern auf die Kenntnis der beteiligten Finanzbehörden von dem Vorliegen dieser Umstände abgestellt. Da von der Zuständigkeit oft auch die Steuerberechtigung der Länder abhängt und das bisher zuständige Finanzamt im allgemeinen zuerst von den Tatsachen erfährt, die den Zuständigkeitswechsel begründen, soll es abweichend von der bisherigen Regelung nicht immer auf die Kenntnis des künftig zuständig werdenden Finanzamts ankommen. Der Zuständigkeitswechsel tritt bereits ein, wenn das bisher zuständig gewesene Finanzamt vorher Kenntnis von den entsprechenden Tatsachen erhält.

#### Zu § 29 — Zuständigkeitsvereinbarung

Nach § 29 ist zulässig, daß durch Vereinbarung zwischen den Finanzbehörden die Zuständigkeit einer an sich nicht zuständigen Finanzbehörde begründet wird. In der Praxis zeigt sich immer wieder, daß für derartige Vereinbarungen ein Bedürfnis besteht, insbesondere, wenn die zunächst bestehende Zuständigkeit des einen Finanzamts nicht mehr gegeben ist, weil der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz verlegt hat, aber die Bearbeitung eines Steuerfalles aus vorangegangenen Jahren noch nicht abgeschlossen ist. Es könnte in diesen Fällen zu einer nicht unerheblichen Verzögerung der Bearbeitung führen, wenn nunmehr das mit der Sache nicht vertraute Finanzamt den Fall übernehmen müßte. Oft wird die Zuständigkeitsvereinbarung durch den Steuerpflichtigen angeregt. In diesem Falle können keine Bedenken gegen eine derartige Vereinbarung geltend gemacht werden. Das gilt auch, wenn der Betroffene einer derartigen Vereinbarung zustimmt. Aber auch, wenn dies nicht der Fall ist, besteht ein dringendes Bedürfnis für eine

\*) vgl. Drucksache VI/1173

Zuständigkeitsvereinbarung. Im Interesse des Schutzes des Steuerpflichtigen vor willkürlichen Vereinbarungen, ist eine Zuständigkeitsvereinbarung ohne seine Zustimmung jedoch nur dann zulässig, wenn sie unter Wahrung seiner Interessen der Verwaltungsvereinfachung dient.

Eine Zuständigkeitsvereinbarung kann ggf. auch durch die vorgesetzten Finanzbehörden getroffen oder angeordnet werden.

#### Zu § 30 — Zuständigkeitsstreit

Diese Vorschrift regelt die Fälle des Kompetenzkonflikts und der Zuständigkeitszweifel in Anlehnung an § 3 Abs. 2 Satz 3 des Entwurfs eines VwVfG\*). Vgl. bisher § 78 Abs. 2 Satz 1 AO. Streitigkeiten und Zweifel werden durch die gemeinsame Aufsichtsbehörde geklärt. Bei den Steuern, die im Auftrage des Bundes verwaltet werden, ist auch der Bundesminister der Finanzen Aufsichtsbehörde (Artikel 85 Abs. 4 in Verbindung mit Artikel 108 Abs. 3 Satz 2 GG).

*Absatz 2* ist neu eingefügt worden. Er ergibt sich daraus, daß die an einem Zuständigkeitsstreit beteiligten Landesfinanzbehörden in den Fällen, in denen sie nicht im Auftrage des Bundes tätig werden, nicht immer eine gemeinsame Aufsichtsbehörde haben. Die Bundesregierung dürfte nicht etwa auf Grund des Artikels 84 Abs. 3 Satz 1 GG gemeinsame Aufsichtsbehörde sein. In diesen Fällen haben die obersten Landesfinanzbehörden die Pflicht, eine einvernehmliche Entscheidung zu treffen.

Nach *Absatz 3* bleibt die Zuständigkeit des Bundesamtes für Finanzen nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 des Gesetzes über die Finanzverwaltung\*\*) unberührt.

#### Zu § 31 — Gefahr im Verzug

Diese Vorschrift ist dem § 3 Abs. 3 des Entwurfs eines VwVfG\*) nachgebildet. Die Zuständigkeitsbestimmungen der §§ 20 bis 30 beziehen sich auf den Normalfall. Daneben sind jedoch Fälle denkbar, die unaufschiebbare Maßnahmen erfordern, in denen aber über die Zuständigkeit einer Behörde Unklarheit besteht oder die an sich zuständige Behörde am Eingreifen gehindert ist.

## ZWEITER ABSCHNITT

### Ausschließung, Ablehnung und Haftung von Amtsträgern

#### Zu § 32 — Ausgeschlossene Personen

Personen, die selbst Beteiligte sind oder durch die Entscheidung unmittelbar begünstigt werden oder die in einer besonders engen Beziehung zu einem Be-

\*) vgl. Drucksache VI/1173

\*\*) i. d. F. des Entwurfs eines FAnpG (Drucksache VI/1771)

teiligten oder unmittelbar Begünstigten stehen, dürfen für eine Finanzbehörde nicht in einem Verwaltungsverfahren nach der AO tätig sein. Dadurch sollen Interessenkonflikte vermieden werden. Zugleich soll das Vertrauen in die Objektivität der Behörde geschützt werden. § 59 des Bundesbeamtengesetzes verfolgt das gleiche Ziel, läßt allerdings bestehende Sondervorschriften unberührt. Ohne Bedeutung ist es, ob im Einzelfall tatsächlich die Unparteilichkeit beeinträchtigt wird.

Die vorgeschlagene Fassung lehnt sich eng an § 15 des Entwurfs eines VwVfG \*) und § 67 AO an. Die Folgen einer Verletzung des § 32 ergeben sich aus § 132 (vgl. im geltenden Recht § 68 AO), falls der Verwaltungsakt nicht gar nichtig ist, was insbesondere in den Fällen des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 1 in Betracht kommen dürfte.

Nach Nummer 1 ist derjenige ausgeschlossen, der selbst Beteiligten ist.

Nummer 2 regelt den Ausschluß der Angehörigen von Beteiligten. Es gilt der in § 14 definierte Angehörigenbegriff. Wie in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Entwurfs eines VwVfG \*) fallen allerdings Verlobte, Pflegeeltern und Pflegekinder nicht unter diese Vorschrift.

Nummer 3 schließt die Vertreter und Bevollmächtigten eines Beteiligten aus. Da Beteiligter ggf. auch eine nicht rechtsfähige Vereinigung sein kann, gilt diese Vorschrift auch für die Vertreter und Bevollmächtigten dieser Vereinigungen.

Ausgeschlossen sind nach Nummer 4 die bei einem Beteiligten gegen Entgelt Beschäftigten sowie die den Organen eines Beteiligten angehörenden Personen. Diese Bestimmung mußte jedoch eingeschränkt werden, damit Amtsträger nicht in Fällen ausgeschlossen werden, in denen z. B. die Anstellungskörperschaft als Steuerpflichtige beteiligt ist.

Der Ausschluß derjenigen Personen auf Grund der Nummer 5, die bereits außerhalb ihrer amtlichen Eigenschaft in der Sache tätig waren, beruht auf der Überlegung, daß diese Personen ihrer amtlichen Aufgabe nicht mehr unbefangen gegenüberstehen. Dies gilt insbesondere für die privaten Gutachter.

Absatz 1 Satz 2 stellt klar, daß bei Anwendung des Absatzes 1 Satz 1 Nummern 1 bis 5 einem Beteiligten derjenige gleichsteht, der durch die Tätigkeit oder die Entscheidung einen unmittelbaren Voroder Nachteil erlangt. Diese Regelung entspricht voll der Regelung in § 15 des Entwurfs eines VwVfG \*).

Im Gegensatz zu § 67 Abs. 1 Nr. 5 AO ist nicht mehr ausgeschlossen, wer an einer angefochtenen Entscheidung mitgewirkt hat, weil dieser Grundsatz für die Masse der Rechtsbehelfe — die Einsprüche — ohnehin nicht gilt und es nicht zweckmäßig erscheint, nur wegen des Beschwerdeverfahrens daran festzuhalten. Auch § 15 des Entwurfs eines VwVfG \*) enthält keine entsprechende Vorschrift.

\*) vgl. Drucksache VI/1173

Absatz 2 sichert die Ausführung von unaufschiebbaren Maßnahmen durch die ausgeschlossenen Personen bei Gefahr im Verzug.

Absatz 3 regelt das besondere Verfahren beim Ausschluß des Mitgliedes eines Ausschusses. Diese Vorschrift wird nach Wegfall der Steuerausschüsse durch das Gesetz zur Änderung strafrechtlicher Vorschriften der Reichsabgabenordnung und anderer Gesetze vom 10. August 1967 (Bundesgesetzbl. I S. 877) nur geringe Bedeutung erlangen.

#### Zu § 33 — Absehen von Amtsausübung wegen Besorgnis der Befangenheit

Die Vorschrift regelt das Absehen von der Amtsausübung durch den Amtsträger wegen der Besorgnis der Befangenheit nach dem Vorbild des § 69 AO. Sie verpflichtet den Amtsträger, der sich für befangen hält, seinen Behördenleiter hiervon zu unterrichten. Dieser entscheidet darüber, ob sich der Amtsträger wegen Befangenheit der Ausübung seines Amtes zu enthalten hat. Bei Ausschlußmitgliedern entscheidet der Ausschuß.

Befangenheit eines Amtsträgers liegt vor, wenn ein Grund vorhanden ist, der geeignet ist, Mißtrauen gegen die Unparteilichkeit des Amtsträgers zu rechtfertigen (vgl. § 42 Abs. 2 ZPO).

Die Vorschrift gibt den Verfahrensbeteiligten kein selbständiges Recht zur Ablehnung eines Amtsträgers, weil andernfalls zu befürchten ist, daß durch Ablehnungsstreitigkeiten die zügige Durchführung des Verfahrens gefährdet werden könnte. Auch der Entwurf eines Verwaltungsverfahrensgesetzes \*) kennt grundsätzlich keine Ablehnung durch die Verfahrensbeteiligten. Wegen der Ausnahme bei der Ablehnung von Ausschlußmitgliedern vgl. die folgende Vorschrift und § 58 Abs. 3 des Entwurfs eines VwVfG \*).

#### Zu § 34 — Ablehnung von Mitgliedern eines Ausschusses

Die Vorschrift regelt die Ablehnung von Mitgliedern eines Ausschusses durch die Beteiligten. Vgl. auch § 58 Abs. 3 des Entwurfs eines VwVfG \*). Die Ablehnung eines Ausschlußmitgliedes kann auf einen Ausschlußgrund nach § 32 und auf die Besorgnis der Befangenheit gestützt werden.

Über das Ablehnungsgesuch entscheidet nach Absatz 2 Satz 1 der Ausschuß ohne Mitwirkung des abgelehnten Amtsträgers (Absatz 2 Satz 2 in Verbindung mit § 32 Abs. 3 Satz 2). Durch Absatz 2 Satz 2 soll vermieden werden, daß durch einen Rechtsbehelf gegen die Zurückweisung des Ablehnungsgesuches die Entscheidung des Ausschusses in der Hauptsache behindert wird.

Nach dem Wegfall der Steuerausschüsse ist die Bedeutung der Vorschrift gering.

\*) vgl. Drucksache VI/1173

**Zu § 35 — Haftungsbeschränkung für Amtsträger**

Die Vorschrift enthält keine selbständige Haftungs-vorschrift. Sie schränkt vielmehr die nach anderen Vorschriften bestehende Haftung des Amtsträgers bei der Bearbeitung von Steuersachen ein. Er kann für Steuerausfälle, die infolge einer Amts- oder Dienstpflichtverletzung eintreten nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die Amts- oder Dienstpflichtverletzung als Verbrechen oder Vergehen mit einer Strafe bedroht ist. Die Vorschrift entspricht § 23 AO insoweit, als diese die Haftungsbeschränkung der Amtsträger betrifft. Für die Beibehaltung der seit 1930 bestehenden Haftungsbeschränkung der in Steuersachen tätigen Amtsträger sprechen gewichtige Gründe: Die Tätigkeit der Finanzbehörden in Steuersachen greift in besonderem Maße in die Verhältnisse der Bürger ein. Kaum ein Bürger ist von diesen Maßnahmen ausgenommen. Angesichts der Schwere der Eingriffe ist das Verhältnis zwischen der Finanzverwaltung und den Bürgern ständigen Belastungen ausgesetzt, die vor allem dadurch gemindert werden, daß die Bediensteten der Finanzverwaltungen entscheidungsfreudig und frei sind von einer engherzigen fiskalischen Einstellung. Die Haftungsbeschränkung des § 23 AO hat dabei entscheidend zu der Verbesserung des Steuerklimas beigetragen.

Wenn in der beamtenrechtlichen Literatur zum Teil die Auffassung vertreten wird, daß die Haftungsbeschränkung für die Bediensteten der Finanzverwaltungen seit dem Ergehen des Deutschen Beamtengesetzes im Jahre 1937 entfallen sei, so steht dem die einhellige Meinung der steuerrechtlichen Literatur gegenüber, daß die Haftungsbeschränkung als *lex specialis* bis heute geltendes Recht sei. Eine Verwaltungspraxis, die die Vorschrift als nicht mehr bestehend ansieht, ist nicht feststellbar. Unter diesen Umständen ist jedenfalls die Reform der Reichs-abgabenordnung kein Anlaß, zum Nachteil der Bediensteten der Finanzverwaltungen und letztlich auch der Steuerzahler ändernd in einen Zustand einzugreifen, der seit mehr als 40 Jahren besteht. Einer späteren Überprüfung dieser Vorschrift im Rahmen einer umfassenden Reform des Dienstrechts für den öffentlichen Dienst wird damit nicht vorgegriffen.

Die bisher ebenfalls in § 23 AO geregelte Frage der Haftung der steuerverwaltenden Körperschaft gegenüber der steuerberechtigten Körperschaft wird nicht in der neuen AO geregelt. Diese Frage wird durch das Ausführungsgesetz zu Artikel 104 a Abs. 5 GG zu lösen sein.

**ZWEITER TEIL****Steuerpflichtiger, Steuerschuld, Haftung**

Der Zweite Teil faßt Vorschriften überwiegend materiellen Inhalts zusammen. Der *Erste Abschnitt* behandelt den Steuerpflichtigen und seine Vertretung sowie die sich aus dem Vertretungsverhältnis für den Vertreter ergebenden steuerlichen Pflichten.

Außerdem wird geregelt, welche Personen zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt sind.

Der *Zweite Abschnitt* behandelt wichtige Fragen aus dem Gebiet des Steuerschuldrechts.

Hierzu gehören auch die Vorschriften über steuerbegünstigte (gemeinnützige, mildtätige und kirchliche) Zwecke, die aus der Gemeinnützigkeitsverordnung in die neue AO übernommen werden.

Der *Dritte Abschnitt* behandelt die steuerrechtliche Haftung einschließlich der Verpflichtung zur Duldung der Vollstreckung. Die verfahrensrechtlichen Vorschriften zur Haftung und Duldung befinden sich in den §§ 172, 173 und 200.

**ERSTER ABSCHNITT****Steuerpflichtiger****Zu § 36 — Steuerpflichtiger**

Die Vorschrift enthält in ihrem *Absatz 1* eine gegenüber § 97 Abs. 1 und 2 AO erweiterte Fassung des Begriffs des Steuerpflichtigen. Steuerpflichtiger ist danach derjenige, dem durch die Steuergesetze steuerliche Pflichten auferlegt werden. Neben der Pflicht, eine Steuer als Steuerschuldner oder Haf-tender zu entrichten, kommen hierbei insbesondere Pflichten zur Abgabe von Steuererklärungen und zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen in Betracht. Steuerpflichtiger ist auch derjenige, der eine Steuer für Rechnung eines Dritten einzubehalten und abzuführen hat.

*Absatz 2* enthält eine Einschränkung dahin, daß Steuerpflichtiger nicht derjenige ist, der lediglich in einer fremden Steuersache Auskünfte zu erteilen oder bestimmte andere Verpflichtungen zu erfüllen hat. Auch derjenige, der nur als Amtsträger zur Festsetzung der Steuer verpflichtet ist, ist deswegen — ohne daß dies besonders erwähnt ist — nicht schon Steuerpflichtiger. Ebenso wenig fallen Angehörige der steuerberatenden Berufe unter *Absatz 1*, die in einer fremden Steuersache tätig werden.

Es ist erwogen worden, den Begriff des Steuerpflichtigen durch einen anderen Begriff, etwa den des Steuerbürgers oder Steuerzahlers zu ersetzen. Es hat sich aber gezeigt, daß diese Begriffe zwar in der Umgangssprache ihre Berechtigung haben, daß sie aber in der Gesetzessprache nicht exakt genug sind.

**Zu § 37 — Pflichten der gesetzlichen Vertreter und der Vermögensverwalter**

Die Vorschrift zieht die Regelungen des § 103 Satz 1 sowie der §§ 104, 105 Abs. 1 und 2 AO zusammen. Die gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen, die Geschäftsführer — ggf. Mitglieder oder Eigentümer — nicht rechtsfähiger Personenvereinigungen und Vermögensmassen sowie die

Vermögensverwalter treten auf Grund dieser Vorschrift in ein unmittelbares Pflichtenverhältnis zur Finanzbehörde. Sie haben die Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen auferlegt sind. Dazu gehören z. B. Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sowie Auskunftspflichten. Sie haben ferner aus den von ihnen verwalteten Mitteln die Steuern zu zahlen und die Vollstreckung in dieses Vermögen zu dulden (vgl. § 77). Gegen sie können auch Zwangsgelder festgesetzt werden. Sie haften ggf. nach § 69 Abs. 1, wenn durch vorsätzliche oder grob fahrlässige Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten Steuern nicht oder nicht rechtzeitig entrichtet werden.

§ 105 Abs. 3 AO ist nicht übernommen worden. Nach dieser Vorschrift konnten die Beteiligten unter bestimmten Bedingungen verpflichtet werden, für eine steuerpflichtige, nicht rechtsfähige Personenvereinigung, auch für ein steuerpflichtiges nicht rechtsfähiges Zweckvermögen, einen oder mehrere Bevollmächtigte im Inland zu bestellen. Kamen sie dieser Verpflichtung nicht nach, so war das Finanzamt berechtigt, einen oder mehrere Beteiligte als Bevollmächtigte mit Wirkung für die Gesamtheit zu behandeln. Es wird für ausreichend gehalten, daß die Finanzbehörde sich nach Absatz 2 bei Fehlen von Geschäftsführern an jedes Mitglied oder jeden Gesellschafter halten kann. Einer besonderen Verpflichtung zur Bestellung von Bevollmächtigten bedarf es daneben nicht.

Absatz 3 erlegt den Vermögensverwaltern im Rahmen ihrer Verwaltungsbefugnis die gleichen Pflichten wie den gesetzlichen Vertretern auf.

#### Zu § 38 — Pflichten der Verfügungsberechtigten

Den in § 37 genannten gesetzlichen Vertretern wird gleichgestellt, wer als Verfügungsberechtigter im eigenen oder fremden Namen auftritt, soweit er die den gesetzlichen Vertreter treffenden steuerlichen Pflichten erfüllen kann. Die Neufassung bringt insofern eine Einschränkung gegenüber dem bisherigen § 108 AO und dem Entwurf des Arbeitskreises für eine Reform der Reichsabgabenordnung, als sie für die Bevollmächtigten die Begründung eines unmittelbaren Pflichtverhältnisses nicht mehr vorsieht. Nur diejenigen Bevollmächtigten, die gleichzeitig Verfügungsberechtigter sind, werden von dieser Bestimmung erfaßt. Die Einschränkung hat insbesondere Bedeutung für die Angehörigen der steuerberatenden Berufe.

Die Vorschrift wird durch ihre einschränkende Fassung der Rechtsprechung zu den §§ 108, 109 AO gerecht, wonach der Haftungsgrund entsprechend dem Sinn der Haftungs Vorschrift für Bevollmächtigte allein in der Verfügungsberechtigung und nicht in seiner Bevollmächtigung zu suchen ist.

Verfügungsberechtigter im Sinne des § 38 ist jeder, der wirtschaftlich über Mittel, die einem anderen gehören, verfügen kann und als Verfügungsberechtigter auftritt.

#### Zu § 39 — Erlöschen der Vertretungsmacht

Die Vorschrift entspricht dem § 110 AO. Die nach den §§ 37 und 38 bereits entstandenen steuerlichen Pflichten bleiben danach durch das Erlöschen der Vertretungsmacht oder der Verfügungsmacht unberührt. Dadurch wird u. a. sichergestellt, daß der Vertreter sich auch nach Erlöschen der Vertretungsmacht nicht auf ein eventuelles Auskunftsverweigerungsrecht nach § 115 berufen kann. Ausdrücklich wird klargestellt, daß dies nur gilt, soweit der Verpflichtete zur Erfüllung der steuerlichen Pflichten noch in der Lage ist.

In der Vorschrift wird — abweichend von § 110 AO — die Vollmacht nicht mehr erwähnt, weil sie nur einen Unterfall der Vertretungsmacht darstellt.

#### Zu § 40 — Hilfeleistung in Steuersachen

Die Vorschrift regelt die Rechtsfragen der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen. Im Grundsatz wird an der bewährten Regelung des § 107 a AO festgehalten. Einige Verbesserungen sind jedoch vorgesehen. Wie bisher ist die nicht geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen frei. Zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen sind dagegen nur bestimmte Personen und Vereinigungen befugt, die im einzelnen aufgeführt werden. Ein Verstoß hiergegen begründet die Verpflichtung der Finanzbehörden und der Finanzgerichte, diese Personen als Bevollmächtigte und Beistände zurückzuweisen (§ 101 Abs. 3 des Entwurfs; § 61 Abs. 2 Satz 2 FGO).

An die Spitze des Absatzes 1 wird der Grundsatz gestellt, daß der Steuerpflichtige und die nach §§ 37 und 38 für ihn handelnden Personen bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten die Hilfe dritter Personen in Anspruch nehmen können. Wie bisher wird sodann klargestellt, daß der Begriff der Hilfeleistung in Steuersachen auch die Hilfeleistung in Steuerstrafsachen und in Bußgeldsachen wegen einer Steuerordnungswidrigkeit sowie die Hilfeleistung bei der Erfüllung steuerrechtlicher Buchführungspflichten (Ausnahme vgl. Absatz 5 Nr. 3) umfaßt. Unberührt bleiben die in der neuen AO und in anderen Gesetzen getroffenen verfahrensrechtlichen Vorschriften über Bevollmächtigte und Beistände. Vgl. §§ 101, 376.

Absatz 2 enthält eine Aufzählung der Personen und Gesellschaften, die in vollem Umfang geschäftsmäßige Hilfe in Steuersachen leisten dürfen. Es sind dies neben den Steuerberatern, Steuerberatungsgesellschaften und Steuerbevollmächtigten die Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, vereidigten Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften (vgl. bisher § 107 a Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Nr. 2 und 3 AO).

Nicht mehr aufgenommen worden sind die Verwaltungsrechtsräte und die Prozeßagenten. Den Berufsstand der Verwaltungsrechtsräte gibt es nicht mehr (vgl. § 232 Abs. 2 der BRAO). Die Prozeßagenten werden nicht mehr aufgeführt, weil hierfür sachliche Gründe nicht erkennbar sind. Prozeßagenten sind

Rechtsbeistände im Sinne des § 4 der Zweiten Verordnung zur Ausführung des Rechtsberatungsgesetzes vom 3. April 1936 (Reichsgesetzbl. I S. 359), denen nach § 157 Abs. 3 ZPO das mündliche Verhandeln vor den Zivilgerichten gestattet ist. Daraus kann nicht entnommen werden, daß die als Prozeßagenten tätigen Rechtsbeistände gegenüber den übrigen Rechtsbeiständen über besondere steuerrechtliche Kenntnisse verfügen, die ihre weitere Zulassung zur Hilfeleistung in Steuersachen rechtfertigen könnte. Die Erwähnung der Prozeßagenten in § 107 a AO dürfte, wie auch das Bundesverfassungsgericht zu Artikel 1 § 3 Nr. 3 des Rechtsberatungsgesetzes vom 13. Dezember 1935 (Reichsgesetzbl. I S. 1478) festgestellt hat (BVerfGE Bd. 10 S. 185, 195, 196), als Übergangsregelung für die bei Inkrafttreten dieses Gesetzes tätigen Prozeßagenten gedacht gewesen sein, die angesichts der bis zu diesem Zeitpunkt herrschenden Gewerbefreiheit die einzigen Rechtskonsulenten mit einer behördlichen Zulassung waren. Wenn auch aus der damaligen Regelung inzwischen eine Dauerregelung geworden ist, die ohne nähere Prüfung in die Neufassung des § 107 a AO durch § 119 Abs. 2 StBerG übernommen worden ist, so ist es gleichwohl erforderlich, diese nicht mehr vertretbare Regelung, die nur für einen Teil der Rechtsbeistände gilt, zu beseitigen.

Eine Ausdehnung der Regelung auf alle Rechtsbeistände kommt nicht in Betracht. Für die Zulassung als Rechtsbeistand ist zwar ein Sachkundenachweis gegenüber dem zuständigen Landgerichtspräsidenten vorgeschrieben. Dieser Sachkundenachweis ist aber hinsichtlich etwaiger steuerrechtlicher Kenntnisse nicht mit dem Sachkundenachweis zu vergleichen, dem sich angehende Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte durch Ablegung der vorgeschriebenen Prüfungen unterziehen müssen. Im übrigen ist für den Rechtsbeistand nicht vorgeschrieben, daß er steuerrechtliche Kenntnisse nachweisen muß. Besitzt er entsprechende steuerrechtliche Kenntnisse, so kann er diese dadurch nachweisen, daß er die Voraussetzungen zur Zulassung als Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter erfüllt.

Für die Prozeßagenten, die bei Inkrafttreten der neuen AO zugelassen sind, wird im Einführungsgesetz zur neuen AO durch eine Übergangsvorschrift der Besitzstand gewahrt werden.

In Absatz 3 werden die Personen und Vereinigungen aufgezählt, die neben den in Absatz 2 aufgezählten Angehörigen der steuerberatenden Berufe in bestimmtem eingeschränktem Umfang geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten dürfen. Hierzu gehören nach Nummern 1 und 2 Notare und Patentanwälte, soweit sie im Rahmen ihrer Berufsordnungen tätig werden. Die ihnen nach den Berufsordnungen erlaubte Tätigkeit wird durch die Nummern 1 und 2 weder erweitert noch eingeschränkt.

Nach Nummer 3 sind neben den Behörden und Körperschaften des öffentlichen Rechts auch die überörtlichen Prüfungseinrichtungen für Körperschaften des öffentlichen Rechts im Rahmen ihrer Zuständigkeit zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt.

Die Nummern 4 bis 8 entsprechen sachlich in vollem Umfang den entsprechenden Nummern des § 107 a Abs. 2 AO. Das Werbeverbot wird nunmehr jedoch einheitlich in Absatz 6 geregelt.

Nummer 9 entspricht dem § 107 a Abs. 3 Nr. 3 AO. Sie erlaubt den Speditionsunternehmen die Hilfe in Eingangsabgabensachen und übernimmt auch die für sogenannte Zolldeklaranten geltende Regelung.

Nummer 10 regelt die Lohnsteuerberatung durch Arbeitgeber und Lohnsteuerberatungsvereine entsprechend § 107 a Abs. 3 Nr. 4 AO. Von verschiedenen Seiten ist vorgeschlagen worden, die Zulassung der Lohnsteuerberatungsvereine von dem Nachweis sachkundiger Leitung, gegebenenfalls auch von der Leitung durch Angehörige der steuerberatenden Berufe abhängig zu machen. Dieser Gedanke ist nicht aufgegriffen worden. Seine Verwirklichung hätte vorausgesetzt, daß eine vergleichbare Regelung auch für die in Nummer 7 genannten Berufsvereinigungen getroffen worden wäre. Damit aber würde für die steuerliche Hilfe durch die Berufsvereinigungen eine andere Regelung gelten als sie für ihre Rechtsberatung auf anderen Gebieten auf Grund des Artikels 1 § 7 des Rechtsberatungsgesetzes gilt. Dort ist nur die Untersagung der Tätigkeit vorgesehen, eine Regelung, die auch dem geltenden § 107 a Abs. 5 AO und dem Absatz 8 des § 40 entspricht. Für eine unterschiedliche Regelung sind gegenwärtig zwingende Gründe nicht erkennbar. Die Möglichkeit, die Hilfeleistung in Steuersachen zu untersagen, wird für ausreichend gehalten. Der Tätigkeitsbereich der Lohnsteuerberatungsvereine ist entsprechend dem geltenden Recht umschrieben. Eine Anpassung an die Ergebnisse der Einkommensteuerreform muß vorbehalten bleiben.

Die bisher in § 107 a Abs. 3 Nr. 2 AO geregelte Tätigkeit der Buchführungshilfe durch bestimmte vor dem 1. November 1961 zugelassene Personen soll auch weiterhin zugelassen bleiben. Eine entsprechende Übergangsregelung soll im Einführungsgesetz zur neuen AO getroffen werden.

In anderen als in den Absätzen 2 und 3 geregelten Fällen ist die geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen grundsätzlich verboten. Dies wird durch Absatz 4 klargestellt. Hierunter fällt jedoch nicht die Tätigkeit der Angestellten. Diese sind nicht selbständig und damit auch nicht geschäftsmäßig tätig. Deshalb braucht § 107 a Abs. 2 Nr. 9 und 10 AO nicht übernommen zu werden.

Das Verbot der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen gilt jedoch nicht für verschiedene Tätigkeiten, die im Absatz 5 genannt sind. Es sind dies die Erstattung von Gutachten, die unentgeltliche Hilfeleistung in Steuersachen für Angehörige sowie die Durchführung mechanischer Arbeitsgänge bei der Erfüllung der Buchführungspflichten. Die zuletzt genannte Vorschrift ist neu. Sie soll der inzwischen eingetretenen technischen Entwicklung auf dem Gebiet der elektronischen Datenverarbeitung Rechnung tragen.

Absatz 6 verbietet den in Absatz 3 Nr. 3 bis 10 genannten Personen und Vereinigungen, ihre Dienste unaufgefordert Dritten anzubieten. Damit wird

der Tatsache Rechnung getragen, daß auch die in den Absätzen 2, 3 Nr. 1 und 2 genannten Personen berufsrechtlich einem Werbeverbot unterliegen. Den Berufsvereinigungen und den Lohnsteuerberatungsvereinen muß es jedoch erlaubt sein, zur Mitgliederwerbung auf ihre Existenz und ihre satzungsmäßigen Aufgaben hinzuweisen.

Nach Absatz 7 kann das Finanzamt die Hilfeleistung in Steuersachen in Fällen des Absatzes 3 Nr. 4, 7, 8 und 10 sowie des Absatzes 5 Nr. 1 und 3 untersagen, wenn die Hilfeleistung zur Umgehung des in Absatz 4 enthaltenen Verbots mißbraucht wird.

Nach Absatz 8 ist eine Untersagung auch möglich, wenn eine der in Absatz 3 Nr. 7 oder 10 bezeichneten Vereinigungen oder Stellen keine Gewähr für eine sachgerechte Tätigkeit bietet, es sei denn, daß die Tätigkeit durch die in Absatz 2 genannten Personen geleitet wird.

Absatz 9 regelt die Zuständigkeit für Maßnahmen nach den Absätzen 7 und 8.

Absatz 10 enthält das Verbot der Vereinbarung eines Erfolgshonorars.

## ZWEITER ABSCHNITT

### Steuerschuld

#### 1. UNTERABSCHNITT

#### Allgemeine Vorschriften

##### Zu § 41 — Entstehung des Steueranspruchs

Die Vorschrift regelt nach dem Vorbild des § 3 Abs. 1 StAnpG die Frage, in welchem Zeitpunkt der Steueranspruch entsteht. Der Begriff des Steueranspruchs bezeichnet den abstrakten Anspruch, der noch nicht durch Steuerfestsetzung konkretisiert zu sein braucht. Die Formulierung stellt klar, daß der Steueranspruch, vom Schuldner aus gesehen: die Steuerschuld, kraft Gesetzes mit der Verwirklichung des Steuertatbestandes entsteht. Das gleiche gilt für die steuerlichen Nebenleistungen und für Ansprüche auf Steuervergütungen, Steuererstattungen und deren Rückforderung. Realisierbar wird der Steueranspruch jedoch erst durch die durch die Steuerfestsetzung oder die Steueranmeldung eintretende Konkretisierung. Von Ausnahmen abgesehen (vgl. die Veranlagung für mehrere Jahre bei der Vermögensteuer), ist die Entstehung der Steuerschuld Voraussetzung für ihre Festsetzung oder Anmeldung. Wird die richtige Steuerschuld bei der Konkretisierung verfehlt, so kann nach Maßgabe der gesetzlichen Vorschriften auf dem Rechtsbehelfsweg oder durch Berichtigung eine Anpassung an die entstandene Steuerschuld erreicht werden. Bei einigen steuerlichen Nebenleistungen entsteht abstrakt nur ein An-

spruch, die steuerliche Nebenleistung innerhalb bestimmter Grenzen festzusetzen, wie z. B. beim Verpätungszuschlag.

Die vorgeschlagene Fassung entspricht im wesentlichen dem § 3 Abs. 1 und 3 StAnpG. § 3 Abs. 1 StAnpG stellte allerdings auf den Schuldner ab und regelte dementsprechend die Entstehung der Steuerschuld. Die nunmehr vorgesehene Änderung ist ohne sachliche Bedeutung. Die Begriffe Steuerschuld und Steueranspruch sind inhaltlich gleich. Der Absatz 2 des § 3 StAnpG, der bestimmt, daß es auf die Entstehung der Steuerschuld ohne Einfluß ist, ob und wann die Steuer festgesetzt und wann sie fällig wird, besagt nur etwas Selbstverständliches und ist daher nicht übernommen worden. § 3 Abs. 5 StAnpG, der lediglich Beispiele für die Entstehung der Steuerschuld enthielt, ist nicht aufgenommen worden. Nach der dem Entwurf zu Grunde liegenden Konzeption sollen besondere Vorschriften über die Entstehung der verschiedenen Steueransprüche in die Einzelsteuergesetze übernommen werden.

Wegen des § 3 Abs. 4 StAnpG vgl. nunmehr § 49.

##### Zu § 42 — Zurechnung

Die Vorschrift behandelt die Frage, in welchen Fällen Wirtschaftsgüter einem anderen als deren rechtl. Eigentümer steuerrechtlich zugerechnet werden können (vgl. bisher § 11 StAnpG). Sie ist ein Anwendungsfall des das Steuerrecht beherrschenden Grundsatzes, daß für die Besteuerung nicht die äußere Rechtsform, sondern die tatsächlichen Verhältnisse, wie sie sich bei wirtschaftlicher Betrachtung darstellen, maßgebend sind.

Fragen der Zurechnung von Wirtschaftsgütern haben insbesondere für die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögensteuer, Erbschaftsteuer, Grundsteuer und Gewerbesteuer Bedeutung. Dagegen ist im Vollstreckungsverfahren nach der AO das zivilrechtliche Eigentum entscheidend.

Die Neufassung lehnt sich im wesentlichen an die bisherige Formulierung des § 11 StAnpG an. Lediglich die Nummern 4 und 5 enthalten geringfügige Änderungen.

Nach Nummer 1 werden sicherungsübereignete Wirtschaftsgüter dem Sicherungsgeber zugerechnet. Das Gesetz geht dabei davon aus, daß das Sicherungseigentum nur ein Ersatz für das im Bürgerlichen Gesetzbuch nicht anerkannte besitzlose Pfandrecht ist. Wirtschaftlich ist der Sicherungsgeber Eigentümer, der Sicherungsnehmer Pfandgläubiger.

Diese Grundsätze gelten nach Nummer 2 und 3 auch für die sogenannte uneigennützige Treuhand (verwaltende Treuhand), die durch überschießende Außenzuständigkeit des Treuhänders (z. B. Eigentum) gekennzeichnet sind. Die Wirtschaftsgüter werden hier dem Treugeber zugerechnet.

In Nummer 4 wird im Gegensatz zu § 11 Nr. 4 StAnpG auf die Verwendung des zivilrechtlichen Begriffs „Eigenbesitzer“ verzichtet und nach dem

Vorbild des § 24 Abs. 1 Buchstabe d der Österreichischen Bundesabgabenordnung eine Formulierung gewählt, die darauf abstellt, ob jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt.

Aus dem Zusammenhang der Nummern 1 bis 4 ist wie bisher der Rechtsgedanke zu entnehmen, daß es für die Zurechnung eines Wirtschaftsgutes darauf ankommt, ob jemand im Regelfall den rechtlichen Eigentümer für dauernd von einer Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen kann.

Nummer 5 regelt die Frage, nach welchen Grundsätzen bei Gesamthandseigentum eine getrennte Zurechnung an die an der Gesamthand Beteiligten durchzuführen ist. Es wird allerdings lediglich bestimmt, daß die Zurechnung anteilig zu erfolgen hat. Die Frage, wie die Aufteilung im einzelnen zu erfolgen hat, beantwortet sich im übrigen nach den jeweiligen Steuergesetzen sowie nach den gesetzlichen und vertraglichen Regelungen der Gesamthand.

#### Zu § 43 — Scheingeschäfte

Die dem § 5 Abs. 1 StAnpG entsprechende Vorschrift besagt, daß Scheingeschäfte und Scheinhandlungen für die Besteuerung ohne Bedeutung sind.

Der Inhalt dieser Vorschrift würde, soweit es um Rechtsgeschäfte geht, bereits nach § 44 Abs. 1 Nr. 2 gelten. Ihre Bedeutung liegt darin, daß sie nicht nur Scheinrechtsgeschäfte, sondern auch andere Scheinhandlungen als für das Steuerrecht unverbindlich erklärt. So ist z. B. auch die Begründung eines Scheinwohnsitzes steuerlich unbeachtlich.

#### Zu § 44 — Fehlerhafte Rechtsgeschäfte, gesetzwidriges und sittenwidriges Handeln

Die Vorschrift entspricht § 5 Abs. 2 und 3 StAnpG, enthält jedoch in *Satz 1 Nr. 2* eine gegenüber dem bisherigen Recht weiter verallgemeinerte Regelung. Sie stellt klar, daß das Steuerrecht regelmäßig auf das wirtschaftliche Ergebnis abstellt, auch wenn das zugrunde liegende Rechtsgeschäft unwirksam oder das Verhalten des Steuerpflichtigen gesetz- oder sittenwidrig ist. Die Unwirksamkeit eines Rechtsgeschäfts ist steuerlich solange ohne Bedeutung, wie die Beteiligten das Rechtsgeschäft tatsächlich durchführen und es bestehen lassen. Nach *Satz 2* gilt dies nicht, wenn sich aus den Steuergesetzen etwas anderes ergibt.

Anfechtbare Rechtsgeschäfte (vgl. § 5 Abs. 4 StAnpG) werden nicht besonders erwähnt, weil diese Geschäfte bis zur Anfechtung wirksam sind und danach als von Anfang an nichtig anzusehen sind (§ 142 Abs. 1 BGB).

Wegen der verfahrensmäßigen Abwicklung der Rückgängigmachung eines wirtschaftlich vollzogenen Rechtsgeschäfts vgl. § 156 Nr. 2 sowie die für verschiedene Steuergesetze geltenden — zum Teil ausdrücklich geregelten — Besonderheiten (vgl. z. B. § 17 UStG 1967, § 9 VersStG, § 11 EStG).

#### Zu § 45 — Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten

Die Vorschrift ersetzt § 6 StAnpG. Sie dient der Verhinderung der Steuerumgehung, der mißbräuchlichen Steuervermeidung. Bei mißbräuchlicher Verwendung von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts entsteht die Steuerpflicht so, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht. Gegenüber dem geltenden Recht soll eine Änderung nicht eintreten. Aus diesem Grund ist § 6 Abs. 1 und 2 StAnpG nahezu unverändert übernommen worden. Jede größere Änderung, wie sie z. B. der Arbeitskreis für eine Reform der Reichsabgabenordnung vorgeschlagen hat, würde die Gefahr einer Änderung der Rechtsprechung hervorrufen. Dies wird durch die Beibehaltung der jahrzehntealten Fassung vermieden.

Die Vorschrift kann nicht entbehrt werden. Es ist zwar Aufgabe des Gesetzgebers, die Einzeltatbestände, bei deren Vorliegen eine Steuerpflicht entsteht, so zu fassen, daß Steuerumgehungen nach Möglichkeit ausgeschlossen werden. Das wird aber, wie die Praxis zeigt, häufig nicht möglich sein. Auch die Gesetzesauslegung führt nicht immer zum Ziele. Vielfach kann die Steuerumgehung durch Spezialvorschriften verhindert werden. Angesichts der vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten, die das Recht zur Verfolgung wirtschaftlicher Ziele bietet, können aber auch durch Spezialvorschriften nicht alle Umgehungsmöglichkeiten erfaßt werden. Eine Generalklausel, wie sie § 6 StAnpG enthält, ist deshalb dringend erforderlich.

§ 6 StAnpG behandelt nur den Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts. Das ist zu eng. Auch Gestaltungsmöglichkeiten des öffentlichen Rechts können mißbräuchlich verwendet werden. In der Neufassung wird deshalb nur noch von Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts gesprochen. Die Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts umfassen auch die Formen des Rechts. Es bedarf deshalb nicht ihrer besonderen Erwähnung. Nicht jede Verwendung von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts, die zu einer Steuervermeidung führt, erfüllt den Tatbestand des § 45. Jedermann darf seine Verhältnisse so einrichten, wie dies für ihn steuerlich am günstigsten ist, solange er dies auf angemessenem Wege erreicht. Nur die mißbräuchliche, die unangemessene Verwendung von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts, wird von § 45 erfaßt. Wann im einzelnen ein Mißbrauch vorliegt, wird die Rechtsprechung klären müssen. Jede weitere Umschreibung durch den Gesetzgeber würde die Bedeutung und die Wirksamkeit der Generalklausel mindern.

Die Fälle, in denen Steuern doppelt festgesetzt werden, weil bei Anwendung des § 45 bereits Steuern ohne Berücksichtigung dieser Vorschrift festgesetzt worden sind, sind zukünftig nach § 155 Abs. 1 zu erledigen.

#### Zu § 46 — Steuerschuldner

Die Frage, wer im Einzelfall Steuerschuldner ist, läßt sich nur im Zusammenhang mit den einzelnen Steuergesetzen beantworten. In der Regel ist Steuer-

schuldner derjenige, der die Steuer zu entrichten, der für sie mit seinem Vermögen einzustehen hat und an den die Verwaltungsbehörde sich im Beitreibungsverfahren halten kann. Bei durch Steuerabzug zu entrichtenden Steuern ist Steuerschuldner derjenige, für dessen Rechnung der Steuerabzug erfolgt.

Der Entwurf verzichtet darauf, eine allgemein geltende Definition des Begriffs „Schauldner“ aufzunehmen. Er verweist vielmehr auf die Einzelsteuergesetze.

#### Zu § 47 — Gesamtschuldner

Die Vorschrift entspricht dem geltenden Recht (vgl. § 7 Abs. 1, 2, 3 Sätze 1 und 2 StAnpG). Absatz 1 faßt die Absätze 1 und 2 des § 7 StAnpG zusammen. Durch die Fassung wird nicht ausgeschlossen, daß auch zwischen Steuerschuldern und Haftenden Gesamtschuldnerschaft bestehen kann. Diese Frage soll jedoch der Auslegung durch die Rechtsprechung überlassen werden, zumal der Bundesfinanzhof das Verhältnis zwischen Steuerschuldner und Haftenden als unechte Gesamtschuld bezeichnet hat (Bundessteuerbl. 1968 II S. 376, 377 r. Sp. unter c).

Absatz 2 ermächtigt die Finanzbehörden, die Steuerschuld (Haftungsschuld) nach pflichtgemäßem Ermessen gegen jeden Gesamtschuldner geltend zu machen, soweit nichts anderes bestimmt ist. Unter den Worten „geltend machen“ ist sowohl die Konkretisierung der Steuerschuld in Form des Erlasses eines Steuerbescheides oder Haftungsbescheides zu verstehen, wie auch die Realisierung durch Zahlungsaufforderung oder Vollstreckungshandlungen. Die Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners in Form eines Leistungsgebotes, d. h. in der Form der Aufforderung zur Zahlung ist nach Erlaß eines Haftungsbescheides gemäß § 200 grundsätzlich erst zulässig, soweit die Vollstreckung in das bewegliche Vermögen des Steuerschuldners ohne Erfolg geblieben oder anzunehmen ist, daß die Vollstreckung aussichtslos sein würde.

Wegen der Wirkung von Erfüllungshandlungen eines Gesamtschuldners und anderer Tatsachen vgl. § 209.

§ 47 läßt im übrigen die Frage des internen Ausgleichs zwischen den Gesamtschuldnern unberührt. Der Ausgleich erfolgt nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über die Gesamtschuld (§§ 421 ff. BGB).

Wegen der Beschränkung der Vollstreckung in Fällen der Zusammenveranlagung vgl. §§ 252 ff.

#### Zu § 48 — Gesamtrechtsnachfolge

Nach dieser Vorschrift geht die Steuerschuld im Falle der Gesamtrechtsnachfolge vom Rechtsvorgänger auf den Rechtsnachfolger über. Damit wird entsprechend § 8 Abs. 1 StAnpG klargestellt, daß die zivilrechtlichen Grundsätze (vgl. z. B. § 1922 BGB) auch im Steuerrecht gelten. Gesamtrechtsnachfolger

sind insbesondere die Erben, bei Verschmelzung von Kapitalgesellschaften die übernehmende Gesellschaft.

Die Steuerschuld geht in der Ausgestaltung auf den Gesamtrechtsnachfolger über, der sie vor Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge erhalten hat. Das bedeutet, ohne daß dies an dieser Stelle besonders angeordnet wird, daß die Unanfechtbarkeit einer Steuerfestsetzung auch gegenüber dem Gesamtrechtsnachfolger wirkt. Dieser Grundsatz wird in § 147 nochmals hervorgehoben.

Die Erben haben für die aus dem Nachlaß zu entrichtenden Verbindlichkeiten wie bisher nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts einzustehen, wobei besondere steuerliche Haftungsvorschriften unberührt bleiben (Absatz 2). Nach § 236 Abs. 1 Satz 3 muß dem Erben ein dem Erblasser gegenüber erlassenes Leistungsgebot erneut bekanntgegeben werden. Im übrigen gelten für die Vollstreckung gegen Erben (§ 249) eine Reihe von Vorschriften des bürgerlichen Gesetzbuches und der Zivilprozeßordnung.

#### Zu § 49 — Verschollenheit

Während nach bürgerlichem Recht für den Zeitpunkt des Todes eines Verschollenen der in der Todeserklärung als solcher bestimmte Tag maßgebend ist, behandelt das Steuerrecht den Verschollenen bis zur Rechtskraft der Todeserklärung als lebend. Das bedeutet, daß bis dahin das Einkommen und Vermögen des Verschollenen diesem und nicht seinen Erben zugerechnet wird. Infolgedessen entfällt die Notwendigkeit, die aus dem Vermögen des Verschollenen vom festgestellten Todeszeitpunkt bis zur rechtskräftigen Todeserklärung gezahlten Steuern zu erstatten und eine entsprechende Veranlagung der Erben vorzunehmen.

Die vorgeschlagene Fassung enthält gegenüber dem § 3 Abs. 4 StAnpG lediglich eine durch das Verschollenheitsgesetz notwendig gewordene redaktionelle Änderung. Die Vorschrift gilt nicht, soweit ein Verfahren nach dem Verschollenheitsgesetz lediglich zur Feststellung der Todeszeit einer Person durchgeführt wird (vgl. § 39 VerschG).

§ 203 Abs. 4 LAG bleibt durch die neue gegenüber § 3 Abs. 4 StAnpG aber inhaltsgleiche Vorschrift unberührt.

#### Zu § 50 — Wegfall, Übergang und Unbedingtwerden der Verbrauchsteuerschuld

Nach den Verbrauchsteuergesetzen entsteht eine Steuerschuld in der Regel dann, wenn die verbrauchsteuerpflichtigen Waren aus dem Herstellungsbetrieb entfernt oder zum Verbrauch in ihm entnommen werden. Für bestimmte Fälle, in denen eine Steuererhebung nicht oder nicht in voller Höhe angebracht erscheint, sind in den Verbrauchsteuergesetzen Regelungen vorgesehen, die im Ergebnis zu einer vollständigen oder teilweisen Befreiung von

der Steuer führen. Es sind dies insbesondere die Fälle der Ausfuhr, der Versendung in einen anderen Herstellungsbetrieb oder der Verwendung zu bestimmten begünstigten Zwecken (z. B. der Verwendung verbrauchsteuerpflichtiger Waren als Grundstoff in der chemischen Industrie). Werden in diesen Fällen die verbrauchsteuerpflichtigen Waren aus dem Herstellungsbetrieb entfernt, so entsteht die Steuerschuld zwar, sie fällt aber mit Erfüllung des begünstigten Zwecks (z. B. mit der ordnungsmäßigen Ausfuhr oder der ordnungsmäßigen Versendung in einen anderen Herstellungsbetrieb) wieder weg. Die Steuerschuld ist hier nur unter der auflösenden Bedingung ihres späteren Wegfalls durch Zweckerfüllung entstanden.

Der Wegfall der Steuerschuld tritt auch ein, wenn die verbrauchsteuerpflichtigen Waren ihrer Zweckbestimmung nicht mehr zugeführt werden können, weil sie vorher — z. B. auf dem Versand in einen anderen Herstellungsbetrieb — untergehen.

Da es sich um allgemeine Grundsätze des Verbrauchsteuerrechts handelt, ist es geboten, diese Regelungen in die neue AO zu übernehmen und das einzelne Verbrauchsteuergesetz dadurch zu entlasten.

Der Übergang der bedingten Steuerschuld auf jeden folgenden Erwerber nach Absatz 2 dient dem Zweck, den Verkehr mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren zu erleichtern und denjenigen von einer Steuerverpflichtung freizustellen, der die verbrauchsteuerpflichtige Ware dem Erwerber ordnungsmäßig übergeben hat. Auch diese Regelung entspricht geltendem Recht (§ 8 Abs. 4 StAnpG).

Absatz 3 sieht vor, daß in bestimmten Fällen die bedingte Steuerschuld unbedingt wird mit der Folge, daß die Steuer nunmehr festzusetzen und zu erheben ist. Das gilt u. a. für den Fall (Nummer 1), daß die verbrauchsteuerpflichtigen Waren nicht ihrer vorgeschriebenen Bestimmung zugeführt werden (z. B. die zur Ausfuhr bestimmten Waren werden nicht ausgeführt) oder ihr nicht mehr zugeführt werden können (z. B. weil sie auf dem Versand gestohlen werden).

Um zu sichern, daß die verbrauchsteuerpflichtigen Waren der vorgeschriebenen Bestimmung zugeführt werden, hat der Steuerpflichtige bestimmte Überwachungsbestimmungen zu beachten. Wird hiergegen verstoßen und wird damit die Prüfung der ordnungsmäßigen Verwendung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren erschwert, so wird die bedingte Steuerschuld ebenfalls unbedingt, wenn von der Zollbehörde nicht festgestellt und vom Steuerpflichtigen auch nicht binnen einen Monats nachgewiesen werden kann, daß die Waren gleichwohl ihrer Bestimmung zugeführt worden sind.

Nummer 2 berücksichtigt, daß nach den einzelnen Verbrauchsteuergesetzen auch in anderen Fällen die bedingte Steuerschuld unbedingt wird (z. B. wenn die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung wegfallen, weil die Gültigkeit eines zur Ausnutzung der Steuervergünstigung erforderlichen Erlaubnisscheins erlischt).

## 2. UNTERABSCHNITT

### Steuerbegünstigte Zwecke

Das Gemeinnützigkeitsrecht hat für mehrere Steuerarten Bedeutung. Es erscheint deshalb zweckmäßig, die Grundsatzfragen des Gemeinnützigkeitsrechts im Rahmen der AO, dem Mantelgesetz für das allgemeine Abgabenrecht, zu regeln. Aus rechtsstaatlichen Gründen wurden die bisher in der Gemeinnützigkeitsverordnung enthaltenen Vorschriften in das Gesetz übernommen.

#### Zu § 51 — Allgemeines

Die Vorschrift stellt klar, daß der 2. Unterabschnitt gilt, wenn einer Körperschaft wegen Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke kraft Gesetzes eine steuerliche Begünstigung gewährt wird. Die Begünstigung (Befreiung oder Ermäßigung) wird in den einzelnen Steuergesetzen ausgesprochen (z. B. im Körperschaftsteuergesetz, im Umsatzsteuergesetz). Die Gemeinnützigkeit von Wohnungsunternehmen und Organen der staatlichen Wohnungspolitik richtet sich weiterhin nach den Vorschriften des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes.

#### Zu § 52 — Gemeinnützige Zwecke

Diese Vorschrift erläutert den Begriff der gemeinnützigen Zwecke. Sachlich enthält sie keine Abweichungen gegenüber dem bisherigen Recht (vgl. § 17 StAnpG). Der Beispielskatalog für gemeinnützige Zwecke ist neuzeitlicher Entwicklung und neuzeitlichem Sprachgebrauch angepaßt. Ausdrücklich wird klargestellt, daß die Tätigkeit für die Allgemeinheit selbstlos sein muß, um als gemeinnützig gelten zu können. Bisher war dies nicht so deutlich herausgestellt (vgl. § 17 Abs. 5 StAnpG; § 4 Abs. 2 GemV). Das Erfordernis der Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit findet sich in der Vorschrift über die satzungsmäßigen Voraussetzungen der steuerlichen Begünstigung (vgl. § 59). Die Begriffe „Ausschließlichkeit“ und „Unmittelbarkeit“ werden in den §§ 56 und 57 definiert.

#### Zu § 53 — Mildtätige Zwecke

Die Vorschrift erläutert den Begriff der mildtätigen Zwecke. Auch hier wird nunmehr ausdrücklich Selbstlosigkeit gefordert.

Ohne Verlust der steuerlichen Begünstigung können von der Körperschaft Personen unterstützt werden,

1. die infolge ihres körperlichen oder geistigen Zustandes nicht nur vorübergehend auf die Hilfe anderer angewiesen sind oder
2. deren Einkünfte nicht höher sind als das Dreifache des Regelsatzes der Sozialhilfe im Sinne des § 22 des Bundessozialhilfegesetzes und des Einfachen der laufenden Leistungen für Unterkunft im Sinne des § 3 der Regelsatzverordnung vom 20. Juli 1962 (Bundesgesetzbl. I S. 515).

Nach der Gemeinnützigkeitsverordnung können wegen wirtschaftlicher Hilfsbedürftigkeit Personen unterstützt werden, deren Einkünfte nicht höher sind als das Zweifache des Richtsatzes der allgemeinen öffentlichen Fürsorge einschließlich der Mietbeihilfe (§ 3 GemV). Daneben kennt die Gemeinnützigkeitsverordnung den Begriff der „Minderbemittelten“ (§ 8 GemV). Hierunter versteht die Gemeinnützigkeitsverordnung Personen, deren Einkünfte nicht höher sind als das Dreifache des Richtsatzes der allgemeinen öffentlichen Fürsorge einschließlich der Mietbeihilfe.

Die laufenden Leistungen für Unterkunft im Sinne des § 3 der Regelsatzverordnung vom 20. Juli 1962 (Bundesgesetzbl. I S. 515) werden nach den tatsächlichen Aufwendungen bemessen. Unter diesen Umständen erscheint es nicht notwendig, aber auch nicht angemessen, die laufenden Leistungen für Unterkunft in die Bemessungsgrundlage für den Vielfacher einzubeziehen. Die laufenden Leistungen für Unterkunft sollen nach dem Entwurf daher mit dem Einfachen angesetzt werden. Damit ist der tatsächliche Aufwand für Unterkunft der Personen, die aus wirtschaftlichen Gründen von steuerbegünstigten Körperschaften unterstützt werden können, in vollem Umfang berücksichtigt.

Als Vielfacher sieht der Entwurf das Dreifache des Regelsatzes der Sozialhilfe im Sinne des § 22 des Bundessozialhilfegesetzes vor. Die Erhöhung des Vielfachers ist eine nicht unerhebliche Verbesserung gegenüber der Gemeinnützigkeitsverordnung. Unter diesen Umständen erschien es gerechtfertigt, das Begriffsmerkmal der „Minderbemittelten“ fallenzulassen.

Für die Feststellung, welche Personen aus wirtschaftlichen Gründen ohne Verlust der steuerlichen Begünstigung unterstützt werden können, kann nicht auf die Einkünfte im Sinne des § 2 EStG abgestellt werden. Der neue Satz 3 stellt deshalb klar, daß zu den Einkünften im Sinne dieser Vorschrift alle Bezüge gehören, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt und geeignet sind. Das entspricht der Vorschrift des § 33 a Abs. 1 EStG.

Es ist nicht erforderlich, daß die mildtätige Zuwendung völlig unentgeltlich gewährt wird. Sie darf nur nicht wegen des Entgelts erfolgen. Wegen des Erfordernisses der unmittelbaren und ausschließlichen Verfolgung der steuerbegünstigten Zwecke vgl. §§ 56 bis 59.

#### Zu § 54 — Kirchliche Zwecke

Diese Vorschrift erläutert den Begriff der kirchlichen Zwecke. Auch hier wird nunmehr ausdrücklich Selbstlosigkeit gefordert. Wegen des Erfordernisses der ausschließlichen und unmittelbaren Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke vgl. §§ 56 bis 59.

#### Zu § 55 — Selbstlosigkeit

Der Begriff der Selbstlosigkeit, der bisher schon von der Rechtsprechung gefordert wurde, ist neu in die Bestimmungen über die steuerbegünstigten Zwecke eingeführt worden. Die Vorschrift faßt § 17 Abs. 5

StAnpG und § 4 Abs. 2 bis 4 GemV zusammen. Selbstlosigkeit liegt vor, wenn die Gewinne der Körperschaft ausschließlich für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden, die Mitglieder der Körperschaft bei ihrem Ausscheiden nicht mehr als die eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert der Sacheinlagen zurückerhalten und die Körperschaft keine Personen durch zweckfremde Ausgaben oder unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt. Bei Auflösung der Körperschaft darf das Vermögen nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden.

#### Zu § 56 — Ausschließlichkeit

Die Vorschrift erläutert in Anlehnung an § 4 Abs. 1 GemV den Begriff „Ausschließlichkeit“. Dies Merkmal ist gegeben, wenn eine Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt.

#### Zu § 57 — Unmittelbarkeit

Die Bestimmung bringt in Anlehnung an § 11 GemV die Definition für den Begriff „Unmittelbarkeit“. Dieses Merkmal ist gegeben, wenn eine Körperschaft die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke selbst verwirklicht oder sie durch Hilfspersonen verwirklichen läßt und aufgrund der rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.

#### Zu § 58 — Steuerlich unschädliche Betätigungen

In dieser Vorschrift sind die steuerlich unschädlichen Betätigungen zusammengefaßt, die bisher an verschiedenen Stellen (§§ 5, 11 Abs. 4 GemV) geregelt waren. Nach dem Entwurf soll nicht mehr unterschieden werden, ob eine Ausnahme vom Grundsatz der „Ausschließlichkeit“ oder „Unmittelbarkeit“ vorliegt. Die steuerliche Begünstigung soll in Zukunft — teilweise in Erweiterung des bisherigen Rechtszustandes — nicht dadurch ausgeschlossen werden, daß eine Körperschaft einer anderen Körperschaft Mittel für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke beschafft oder ihr gehörende Räume einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft für steuerbegünstigte Zwecke überläßt. Die Nummer 7 — gesellige Zusammenkünfte — bringt gegenüber dem bisher in der Praxis geübten Verfahren nichts Neues, sondern dient der Klarstellung.

#### Zu § 59 — Voraussetzung der steuerlichen Begünstigung

Die Vorschrift legt fest, daß die steuerliche Begünstigung nur gewährt wird, wenn aus der Satzung hervorgeht, daß der Zweck der Körperschaft ein steuerbegünstigter ist und daß dieser Zweck ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird. Den Satzungsbestimmungen muß die tatsächliche Geschäftsführung entsprechen.

**Zu § 60** — Anforderungen an die Satzung

Während § 59 den materiellen Inhalt der Satzung festlegt, fordert § 60, daß die Satzung so präzise gefaßt wird, daß aus ihr unmittelbar entnommen werden kann, ob die Voraussetzungen für eine Steuerbegünstigung vorliegen. Die vorgeschlagene Fassung entspricht dem § 12 GemV.

**Zu § 61** — Satzungsmäßige Vermögensbindung

Die Vorschrift entspricht in etwas vereinfachter Form dem § 13 GemV. Sie stellt klar, daß die zu den Voraussetzungen der Selbstlosigkeit zählende Vermögensbindung im Falle der Auflösung der Körperschaft aus der Satzung genau hervorgehen muß. Eine Ausnahme läßt Absatz 2 bei Vorliegen zwingender Gründe zu und stellt im übrigen klar, daß die Entscheidung der Finanzbehörde über die erforderliche Einwilligung eine Rechtsentscheidung darstellt. Der neu angefügte Absatz 3 gibt die bisherige Rechtslage wieder und dient der Klarstellung. Wird die satzungsmäßige Vermögensbindung, bevor sie praktisch wird, aufgehoben, so gilt sie von Anfang an als steuerlich nicht ausreichend. Die Regelung greift auch ein, wenn die Bestimmung über die Vermögensbindung erst zu einem Zeitpunkt geändert wird, in dem die Körperschaft nicht mehr als gemeinnützig tätig anerkannt ist. Die entsprechenden steuerlichen Folgerungen sind durch Steuerfestsetzung, Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung rückwirkend zu ziehen (Hinweis auf § 156 Nr. 2). Der Beginn der Festsetzungsfrist wird jedoch nicht hinausgeschoben. § 156 Satz 2 ist ausdrücklich für nicht anwendbar erklärt worden.

**Zu § 62** — Ausnahmen von der satzungsmäßigen Vermögensbindung

Die Vorschrift übernimmt die bisher in § 14 GemV enthaltene Befreiung von der satzungsmäßigen Vermögensbindung. Bei den in der Vorschrift erwähnten Körperschaften erscheint auch ohne ausdrückliche Festlegung in der Satzung sichergestellt, daß das Restvermögen für steuerbegünstigte Zwecke verwendet wird.

**Zu § 63** — Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung

Die in der Satzung bestimmten Zwecke müssen auch tatsächlich verfolgt werden. Um die Möglichkeit einer Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung sicherzustellen, wird die Körperschaft zur ordnungsgemäßen Aufzeichnung ihrer Einnahmen und Ausgaben verpflichtet. Eine kaufmännische Buchführung ist jedoch nur erforderlich, wenn sich eine solche Verpflichtung aus der Rechtsform ergibt, in der die Körperschaft betrieben wird.

Durch die Verweisung in Absatz 2 auch auf § 61 Abs. 3 wird bestimmt, daß bei einem Verstoß gegen den Grundsatz der Vermögensbindung die Steuerbegünstigung rückwirkend entfällt.

**Zu § 64** — Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

§§ 64 bis 68 behandeln die Besteuerung der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe. Während die vorangegangenen Vorschriften die Voraussetzungen festlegen, unter denen die steuerliche Begünstigung überhaupt zu gewähren ist, geht es hier um Inhalt und Umfang der Begünstigung in Fällen, in denen die Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält. Im Grundsatz ist davon auszugehen, daß bei Vorhandensein eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes das diesem Betrieb dienende Vermögen und die aus ihm fließenden Einkünfte und Umsätze zu besteuern sind.

**Zu § 65** — Zweckbetrieb

Auch bei Vorhandensein eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ist die Steuerbegünstigung zu gewähren, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zur Verwirklichung der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft als „Zweckbetrieb“ unentbehrlich ist. Die Bezeichnung „Zweckbetrieb“, die neu ist, umfaßt die bisher als „steuerlich unschädliche Geschäftsbetriebe“ in § 7 GemV bezeichneten Unternehmungen. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb darf wie bisher zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist. Sind die Voraussetzungen für einen Zweckbetrieb nicht erfüllt, wird der Körperschaft die Anerkennung als gemeinnützig nicht im ganzen versagt, der Geschäftsbetrieb muß dann aber besteuert werden. Anhaltspunkte für die Abgrenzung geben die folgenden Vorschriften.

**Zu § 66** — Wohlfahrtspflege

Diese Vorschrift entspricht dem § 8 GemV. Bei Einrichtungen der Wohlfahrtspflege wird das Vorhandensein eines Zweckbetriebes unterstellt.

**Zu § 67** — Krankenanstalten

Diese Bestimmung entspricht im wesentlichen dem § 10 GemV, jedoch ist für die steuerliche Begünstigung nicht mehr Voraussetzung, daß die von der Körperschaft betriebene Privatkrankenanstalt eine Konzession besitzt. Maßgebend sind die tatsächlichen Gegebenheiten.

**Zu § 68** — Einzelne Zweckbetriebe

Die Aufzählung von einzelnen Zweckbetrieben enthält gegenüber dem bisherigen § 9 GemV keine wesentlichen Abweichungen. Der Beispielskatalog ist neuzeitlichem Sprachgebrauch angepaßt.

Die Nummer 1 wurde untergliedert. Kindergärten sowie Jugend- und Studentenheime werden nach dem Entwurf ohne weitere Voraussetzungen als Zweckbetriebe angesehen. Neu wurden in den Bei-

spielskatalog „Erholungsheime“ aufgenommen, weil sie einen Zweckbetrieb darstellen, wenn die Voraussetzungen des § 66 Abs. 3 gegeben sind.

Die in Nummer 2 erwähnten Selbstversorgungsbetriebe gelten wie bisher als Zweckbetriebe. Lieferungen und sonstige Leistungen dieser Einrichtungen an Außenstehende schließen die Anerkennung als Zweckbetrieb nicht aus, wenn sie dem Wert nach 20 v. H. der gesamten Lieferungen und sonstigen Leistungen des Betriebes — einschließlich der an die Körperschaften selbst bewirkten — nicht übersteigen.

In Nummer 3 werden Werkstätten für Behinderte im Sinne des Arbeitsförderungsgesetzes sowie Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie als Beispiele für Zweckbetriebe erwähnt.

Die Nummern 4, 5 und 6 entsprechen den Nummern 4, 5 und 7 des § 9 GemV.

In Nummer 7 des Entwurfs werden genehmigte Lotterien, die nur einmal im Jahr zu ausschließlich steuerbegünstigten Zwecken veranstaltet werden, als Zweckbetriebe erwähnt. Eine Befreiung von der Lotteriesteuer ist damit nicht verbunden.

Die bisherigen Nummern 8 bis 11 des § 9 GemV sind in der Nummer 8 des Entwurfs zusammengezogen worden. Eine materielle Änderung ist damit nicht verbunden.

### DRITTER ABSCHNITT

#### Haftung

##### Zu § 69 — Haftung der Vertreter

Die Vorschrift begründet entsprechend § 109 AO die Haftung für die in den §§ 37 und 38 genannten Personen (gesetzliche Vertreter, Vermögensverwalter, Verfügungsberechtigte), wenn durch vorsätzliche oder grob fahrlässige Verletzung ihrer Pflichten Steuern nicht oder nicht rechtzeitig entrichtet werden. Entgegen § 109 AO tritt jedoch bei leicht fahrlässiger Pflichtverletzung keine Haftung mehr ein. Der Entwurf folgt hier der Auffassung des Arbeitskreises für eine Reform der Reichsabgabenordnung, der die Fassung des § 109 AO für zu weit hielt.

Die Haftung betrifft die in §§ 37 und 38 genannten Personen. Das sind die gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen, die geschäftsführenden Personen von nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen, Vermögensverwalter und Verfügungsberechtigte. Ihnen ist gemeinsam, daß sie kraft Gesetzes in ein unmittelbares Pflichtverhältnis zur Finanzbehörde treten.

Die Neufassung stellt klar, daß sich die Haftung auch auf die infolge der Pflichtverletzung entstandenen Säumniszuschläge erstreckt.

Anders als § 109 Abs. 1 AO spricht die Vorschrift nicht mehr davon, daß Steueransprüche verkürzt werden, sondern fordert als Voraussetzung der Haf-

tung, daß Steuern infolge der Pflichtverletzung nicht oder nicht rechtzeitig entrichtet worden sind. Hierdurch soll die Auffassung vermieden werden, daß etwa die Voraussetzungen der §§ 353 oder 362 (bisher §§ 392 oder 404 AO) gegeben sein müßten, um eine Haftung zu begründen. Eine solche Auslegung wurde schon bisher abgelehnt.

Absatz 2 enthält zusätzliche Haftungsvoraussetzungen für Rechtsanwälte, Patenanwälte, Notare, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer wegen Handlungen, die sie in Ausübung ihres Berufes vorgenommen haben. Sie haften nur dann, wenn im ehrengerichtlichen Verfahren, im Disziplinarverfahren oder im berufsgerichtlichen Verfahren festgestellt worden ist, daß durch diese Handlungen Berufspflichten verletzt worden sind, es sei denn, daß ein solches Verfahren wegen eines Verfahrenshindernisses oder wegen Erlöschens der Bestellung nicht durchgeführt werden kann. Diese Einschränkung entspricht dem Absatz 2 des § 109 AO.

Absatz 3 gibt der Finanzbehörde das Recht, in den Fällen des Absatzes 2 die zuständige Berufskammer, bei Notaren die Aufsichtsbehörde zu verständigen, damit diese die erforderlichen Schritte unternimmt. Die Finanzbehörde kann aber auch unmittelbar bei der zuständigen Staatsanwaltschaft oder, soweit es sich um Notare handelt, bei der zuständigen Landesjustizverwaltung die Einleitung des ehrengerichtlichen oder berufsgerichtlichen Verfahrens oder des Disziplinarverfahrens beantragen.

##### Zu § 70 — Haftung des Vertretenen

Die Vorschrift regelt nach dem Vorbild des § 111 Abs. 1 AO die Haftung der Vertretenen in den Fällen, in denen Vertreter im Sinne der §§ 37 und 38 dadurch Steuerschuldner oder Haftende werden, daß sie vorsätzlich oder leichtfertig Steuern verkürzen. Die Vorschrift hat insbesondere Bedeutung auf dem Gebiet des Zoll- und Verbrauchsteuerrechts. Hier kann bei Nichtbeachtung der steuerrechtlichen Bestimmungen die oft hohe Steuerschuld in der Person des Vertreters entstehen, der jedoch nicht immer in der Lage ist, die Schuld zu begleichen. Deshalb wird der Zugriff auf den Vertretenen eröffnet, dessen Interessen der Vertreter wahrgenommen hat. Bedeutung hat diese Vorschrift allerdings nur, wenn der Vertretene nicht schon ohnehin Steuerschuldner ist (vgl. BFH in Bundessteuerbl. 1970 II S. 606).

Die Neufassung enthält gegenüber § 111 AO einige Änderungen. Eine Haftung für Familien- oder Haushaltsangehörige ist nicht mehr vorgesehen. Ebenso entfällt die Haftung des Arbeitgebers für Handlungen seines Arbeitnehmers, wenn dieser nicht zu den Personen im Sinne der §§ 37 und 38 gehört.

Natürliche Personen sollen auch nicht mehr für ihren gesetzlichen Vertreter haften, wenn sie aus der Tat des gesetzlichen Vertreters keinen Vermögensvorteil erlangt haben (Absatz 2 Satz 1). Hierdurch wird berücksichtigt, daß die natürlichen Personen insoweit kein Auswahlverschulden treffen kann. Darüber hinaus soll die Möglichkeit einer Exkulpation

tion allen Vertretenen offen stehen, wenn sie kein Verschulden bei der Auswahl oder Beaufsichtigung des Vertreters trifft (*Absatz 2 Satz 2*). Dies gilt allerdings ebenfalls nur, wenn der Vertretene aus der Tat keinen Vermögensvorteil erlangt hat.

#### Zu § 71 — Haftung des Steuerhinterziehers und des Steuerhehlers

Die Vorschrift entspricht dem bisherigen § 112 AO. Sie begründet eine Haftung der Steuerhinterzieher und der Steuerhehler sowie der an deren Taten teilnehmenden Personen für die durch die Tat verkürzten Steuern. Wie im geltenden Recht umfaßt die Haftung nicht die Hinterziehungszinsen nach § 217.

Soweit sich aus der Steuerhinterziehung oder der Steuerhehlerei Schadensersatzansprüche des Steuergläubigers — etwa auf Grund der Vorschriften über unerlaubte Handlungen ergeben — werden sie durch § 71 nicht ausgeschlossen. § 71 führt nur eine steuerrechtliche Haftung ein, die durch Verwaltungsakt geltend gemacht werden kann. Die Vorschriften über die unerlaubte Handlung sichern dagegen den vollen Ausgleich des eingetretenen Schadens. Zwar werden Ansprüche aus unerlaubter Handlung im allgemeinen nicht praktisch werden. Es sind aber durchaus Fälle denkbar, in denen es zweckmäßig ist, den Anspruch aus unerlaubter Handlung zu verfolgen.

#### Zu § 72 — Haftung bei Verletzung der Pflicht zur Kontenwahrheit

Die Vorschrift entspricht dem § 163 Abs. 3 Satz 2 AO, schränkt allerdings die Haftung in Übereinstimmung mit § 69 auf vorsätzliche oder grob fahrlässige Zuwiderhandlung gegen § 84 Abs. 3 ein.

Nach § 84 Abs. 1 darf niemand auf einen falschen oder erdichteten Namen für sich oder einen Dritten ein Konto errichten oder Buchungen vornehmen lassen, Wertsachen in Verwahrung geben oder verpfänden oder sich ein Schließfach geben lassen. Ist hiergegen verstoßen worden, so dürfen Guthaben, Wertsachen und der Inhalt eines Schließfaches nach § 84 Abs. 3 nur mit Zustimmung des zuständigen Finanzamts herausgegeben werden. Wird hiergegen vorsätzlich oder grob fahrlässig verstoßen, so tritt die Haftung nach § 72 insoweit ein, als durch den Verstoß die Verwirklichung von Steueransprüchen beeinträchtigt wird.

#### Zu § 73 — Haftung bei Organschaft

Die Vorschrift regelt die Haftung der Organgesellschaften für Steuern des Organträgers. Sie verzichtet im Gegensatz zum geltenden Recht (§ 114 AO) darauf, den Organschaftsbegriff im einzelnen zu umschreiben. Sie geht vielmehr davon aus, daß die einzelnen Steuergesetze entsprechende Begriffsbestimmungen enthalten, soweit die Organschaft für die einzelnen Steuern von Bedeutung ist (vgl. vor allem § 7 a KStG). Die Haftungsvorschrift findet ihre Rechtfertigung darin, daß bei steuerlicher Anerken-

nung einer Organschaft die vom Organträger zu zahlende Steuer auch die Beträge umfaßt, die ohne diese Organschaft von der Organgesellschaft geschuldet worden wären. Aus diesem Grunde soll die Haftung nur für die Steuern eintreten, für welche die Organschaft steuerlich von Bedeutung ist. Das geltende Recht ist — jedenfalls dem Wortlaut nach — in dieser Beziehung weiter.

Aufgegeben wird die Begrenzung der Haftung auf die Betriebssteuern. Dies ist deshalb gerechtfertigt, weil der gesetzgeberische Grund für die Haftung der Organgesellschaften nicht nur hinsichtlich der sogenannten Betriebssteuern, sondern auch bei anderen Steuern besteht, bei denen die Organschaft steuerlich anerkannt wird.

Der österreichischen Regelung (vgl. § 13 der Österreichischen Bundesabgabenordnung), wonach die Haftung auf solche Steuern beschränkt wird, die auf den Betrieb des *beherrschten* Unternehmens entfallen, schließt sich der Entwurf nicht an. Ein solches Verfahren würde in der Praxis zu unüberwindbaren Schwierigkeiten führen, weil sich derartige Feststellungen entweder gar nicht oder nur unter unverhältnismäßig großen Schwierigkeiten treffen lassen. Es müßten z. B. Feststellungen darüber getroffen werden, wie die Steuer auf den Organkreis aufzuteilen ist und welcher Gesellschaft des Organkreises die geleisteten Zahlungen zuzurechnen sind. Im übrigen kann es durchaus als sachgerecht angesehen werden, den Organkreis als einheitliches Ganzes zu betrachten. Inwieweit im Einzelfall die Haftung geltend gemacht werden soll, wird jeweils nach pflichtgemäßen Ermessen zu entscheiden sein.

#### Zu § 74 — Haftung des Eigentümers von Gegenständen

Die dem § 115 AO nachgebildete, diesem gegenüber jedoch erheblich gemilderte Vorschrift begründet eine gegenständlich beschränkte Haftung der Eigentümer von Gegenständen, die einem Unternehmen dienen, wenn deren Eigentümer an dem Unternehmen wesentlich beteiligt ist. Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen nicht (vgl. BVerfGE Bd. 21 S. 6). Der in der Neufassung vorgesehene haftungsrechtliche Durchgriff auf die am Unternehmen wesentlich Beteiligten ist mit dem Zweck der Vorschrift, die Beitreibung der sich auf den Betrieb des Unternehmens gründenden Steuern zu sichern, hinreichend gerechtfertigt. Den eigentlichen Grund der Haftung bildet nicht die rechtliche Beteiligung am Unternehmen, sondern der objektive Beitrag, den der Gesellschafter durch die Bereitstellung von Gegenständen, die dem Unternehmen dienen, für die Weiterführung des Unternehmens leistet.

Die Haftung ist in zweifacher Hinsicht eingeschränkt. Der Eigentümer der Gegenstände haftet persönlich aber gegenständlich beschränkt mit den dem Unternehmen zur Verfügung gestellten Gegenständen. Er haftet außerdem nur für die Steuern, bei denen sich die Steuerpflicht auf den Betrieb des Unternehmens richtet. In Betracht kommen hierbei namentlich die Umsatzsteuer und die Gewerbesteuer. Die Haftung

erstreckt sich im übrigen nur auf die Steuern, die während des Bestehens der wesentlichen Beteiligung entstanden sind.

Wie bisher liegt eine wesentliche Beteiligung vor, wenn jemand zu mehr als einem Viertel beteiligt ist (*Absatz 2 Satz 1*). Abzustellen ist darauf, inwieweit er am Grund- oder Stammkapital oder am Vermögen beteiligt ist. Eine mittelbare Beteiligung, z. B. über einen Treuhänder reicht aus.

Neu ist die Vorschrift, wonach es der wesentlichen Beteiligung gleichsteht, wenn jemand auf das Unternehmen einen beherrschenden Einfluß ausübt und durch sein Verhalten dazu beiträgt, daß fällige Steuern nicht entrichtet werden. Hierdurch sollen Herrschaftsverhältnisse erfaßt werden, die ohne entsprechende Vermögensbeteiligung zustande kommen, aber gleichwohl geeignet sind, dem hierdurch Begünstigten an Stelle des Unternehmers den entscheidenden Einfluß auf das Unternehmen einzuräumen. Es darf sich aber nicht nur um die Möglichkeit zur Herrschaft handeln. Die Herrschaft muß tatsächlich in einer Weise ausgeübt werden, die dazu beiträgt, daß fällige Betriebssteuern nicht entrichtet werden.

§ 115 AO sieht unabhängig von dem Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung eine Haftung auch dann vor, wenn der Eigentümer der Gegenstände Angehöriger des Unternehmers ist. Nach § 115 Abs. 2 AO kommt es im übrigen für die Frage des Bestehens einer wesentlichen Beteiligung nicht nur auf die Anteile des Eigentümers, sondern auch auf die Anteile seiner Angehörigen an. Beide Vorschriften sind wegen der bestehenden verfassungsrechtlichen Zweifel nicht übernommen worden.

#### Zu § 75 — Haftung des Betriebsübernehmers

Die Vorschrift entspricht § 116 Abs. 1 und 3 AO. Für die Haftung wird nunmehr einheitlich, d. h. auch soweit die Vorschrift sich auf Steuerabzugsbeträge bezieht, darauf abgestellt, ob die Steuerschuld seit dem Beginn des letzten vor der Ubereignung liegenden Kalenderjahres entstanden ist. Dem Bedürfnis des Erwerbers eines Unternehmens, möglichst schnell über die Beträge Klarheit zu bekommen, für die er gegebenenfalls als Haftender in Anspruch genommen werden kann, wird dadurch Rechnung getragen, daß nur für die Beträge haftet, die innerhalb von einem Jahr nach Anmeldung des Betriebes durch den Erwerber festgesetzt oder angemeldet werden. Gegenüber dem geltenden Recht, das diese Bestimmung nicht kennt, bedeutet die Änderung eine starke Einschränkung der Haftungsvorschrift. Angesichts der Tatsache jedoch, daß der Erwerber sich vor den Folgen der Haftung nur dadurch schützen kann, daß er einen Teil des Kaufpreises für eine gewisse Zeit zurückbehält, ist die Einschränkung gerechtfertigt. Aus diesem Grunde sieht der Entwurf auch davon ab, den Forderungen der Verwaltungspraxis auf Verlängerung dieser Frist auf zwei Jahre zu folgen, obgleich diesen Forderungen eine gewisse Berechtigung nicht abzuspochen ist.

Eine weitere Neuerung gegenüber der bisherigen Rechtslage stellt auch die Beschränkung der Haftung auf den Bestand des übernommenen Vermögens entsprechend § 419 Abs. 2 Satz 1 BGB dar.

Die Haftung entfällt zukünftig nicht nur für Erwerbe aus einer Konkursmasse, sondern auch für Erwerbe aus der Liquidationsmasse beim Liquidationsvergleich in gerichtlichen Vergleichsverfahren und für Erwerbe im Vollstreckungsverfahren.

Der bisherige § 116 Abs. 2 AO, der eine Haftung für die Grundsteuer beim Erwerb eines Grundstücks begründet, soll in das Grundsteuergesetz übernommen werden.

#### Zu § 76 — Sachhaftung

Die Bestimmung entspricht fast wörtlich § 121 AO. Sie geht davon aus, daß Waren, die Zöllen oder Verbrauchsteuern unterliegen, für die auf ihnen ruhenden Abgaben mit Rücksicht auf deren besondere rechtliche Gestaltung vorrangig gegenüber allen sonstigen Forderungen sachlich haften. Die Sachhaftung kann nach *Absatz 2* bereits vor Entstehung der Steuerschuld gegeben sein.

Dem Steuergläubiger steht auf Grund der Sachhaftung das Recht zu, ohne Rücksicht auf privatrechtliche Rechtsverhältnisse wegen Zoll- und Verbrauchsteuerschulden die Waren zurückzubehalten oder sich durch deren Verwertung zu befriedigen. Dieses Recht kann der Steuergläubiger durch Beschlagnahme sichern.

#### Zu § 77 — Duldungspflicht

Die Vorschrift regelt nach dem Vorbild des § 326 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 AO zwei unterschiedliche Fälle der Duldung der Zwangsvollstreckung. Wegen der Duldungsbescheide vgl. § 172 Abs. 1.

*Absatz 1* ordnet an, daß derjenige, der kraft Gesetzes verpflichtet ist, eine Steuer mit von ihm verwalteten Mitteln zu bezahlen, die Vollstreckung in dieses Vermögen zu dulden hat. Diese Personen sind in erster Linie zur Zahlung aus dem von ihnen verwalteten Vermögen verpflichtet. Es liegt deshalb nur eine sogenannte unechte Duldungspflicht vor.

Die Vorschrift hat vor allem Bedeutung für die in den §§ 37 und 38 genannten Personen, soweit sie den Gewahrsam über die von ihnen verwalteten Mittel innehaben. Üben sie den Gewahrsam für den Vertretenen aus oder sind sie nur Besitzdiener, so bedarf es nicht erst dieser Vorschrift, um in das Vermögen des Vertretenen zu vollstrecken.

*Absatz 2* ordnet entsprechend § 326 Abs. 2 AO an, daß der Eigentümer von Grundbesitz im Sinne des Bewertungsgesetzes die Vollstreckung in den Grundbesitz zu dulden hat, wenn wegen einer Steuer vollstreckt werden soll, die als öffentliche Last auf dem Grundbesitz ruht. Daß der jeweilige Eigentümer die Zwangsvollstreckung zu dulden hat und daß es nicht darauf ankommt, ob er auch persönlicher Schuldner ist, ist selbstverständlich. § 120 a AO ist deshalb nicht übernommen worden.

Wegen weiterer Vorschriften über die Duldung der Zwangsvollstreckung vgl. z. B. § 248 dieses Entwurfs in Verbindung mit § 737 ZPO, § 246 dieses Entwurfs in Verbindung mit § 743 ZPO und § 249 dieses Entwurfs in Verbindung mit § 748 Abs. 2 ZPO.

### DRITTER TEIL

## Steuerliche Pflichten

### ERSTER ABSCHNITT

## Personenstands- und Betriebsaufnahme, Anzeigepflichten, Pflicht zur Kontenwahrheit

### 1. UNTERABSCHNITT

#### Personenstands- und Betriebsaufnahme

#### Zu § 78 — Personenstands- und Betriebsaufnahme

Die Vorschrift entspricht den §§ 165, 165 a AO. Um den Finanzbehörden die Erfüllung ihrer Aufgaben, insbesondere die vollständige und gleichmäßige Erfassung aller Steuerpflichtigen zu ermöglichen, können durch die Gemeinden Personenstands- und Betriebsaufnahmen durchgeführt werden (*Absatz 1 Satz 1*). Ob und wann eine Personenstands- und Betriebsaufnahme erforderlich ist, bestimmen die obersten Finanzbehörden der Länder (*Absatz 3*). Personenstands- und Betriebsaufnahmen werden gegenwärtig nur selten durchgeführt, und zwar im allgemeinen nur dann, wenn ausreichende Unterlagen für die Ausschreibung der Lohnsteuerkarten nicht vorhanden sind. Die Bestimmungen über die Personenstands- und Betriebsaufnahme werden durch die Vorschriften über die Meldepflicht nach den §§ 81 bis 83 ergänzt.

Eine Personenstands- und Betriebsaufnahme wird durch die Gemeinden für die Finanzbehörden durchgeführt. Den Gemeinden stehen hierbei die Zwangsmittel nach den §§ 311 bis 318 zu Gebote (*Absatz 1 Satz 2*).

*Absatz 2*, durch den die Angehörigen der Bundeswehr, des Bundesgrenzschutzes und der Polizei, die in Dienstunterkünften untergebracht sind, von der Personenstands- und Betriebsaufnahme ausgenommen werden, entspricht dem § 165 Abs. 3 AO.

*Absatz 4* dient der Verwaltungsvereinfachung und der Ersparnis von Verwaltungsaufwand. Die Gemeinden können im Zusammenhang mit der Personenstands- und Betriebsaufnahme für ihre eigenen Zwecke besondere Erhebungen durchführen, falls für derartige Erhebungen eine Rechtsgrundlage besteht. Absatz 4 jedenfalls enthält keine derartige Rechtsgrundlage.

#### Zu § 79 — Mitwirkungspflicht bei der Personenstands- und Betriebsaufnahme

Die Vorschrift entspricht — von wenigen redaktionellen Änderungen abgesehen — dem § 165 b AO. Sie begründet für Grundstückseigentümer, Wohnungsinhaber, Untermieter und Betriebsinhaber bestimmte Pflichten zur Mitwirkung bei der Durchführung der Personenstands- und Betriebsaufnahme. Entsprechend dem Zweck der Personenstands- und Betriebsaufnahme, Personen und Unternehmen, die der Besteuerung unterliegen, zu erfassen, werden die Grundstückseigentümer verpflichtet, diejenigen Personen anzugeben, die auf dem Grundstück eine Wohnung, Wohnräume, eine Betriebsstätte, Lagerräume oder sonstige Geschäftsräume unterhalten (*Absatz 1*).

Die *Absätze 2 und 3* regeln die Mitwirkungspflichten der Wohnungsinhaber und der Untermieter sowie der Inhaber von Betriebsstätten, Lagerräumen oder sonstigen Geschäftsräumen.

#### Zu § 80 — Änderungsmitteilungen für die Personenstandsaufnahme

Die Vorschrift gibt die gegenwärtige Praxis wieder. § 165 c AO bestimmte bisher nur, daß Meldepflichten auf Grund der Vorschriften über das polizeiliche Meldewesen auch im Interesse der Besteuerung zu erfüllen seien. Nunmehr wird ausdrücklich klargestellt, daß die Meldebehörden den zuständigen Finanzämtern Änderungsmitteilungen zu übersenden haben.

### 2. UNTERABSCHNITT

#### Anzeigepflichten

#### Zu § 81 — Steuerliche Erfassung von Körperschaften, Vereinigungen und Vermögensmassen

Die Anzeigepflicht nach § 81 dient der steuerlichen Erfassung von Körperschaften, Vereinigungen und Vermögensmassen (vgl. § 165 d Abs. 1 AO). Die Anzeigepflicht betrifft Umstände, die für die Besteuerung von Bedeutung sind. Hierzu gehören insbesondere die Tatsachen der Gründung, des Erwerbs der Rechtsfähigkeit, der Änderung der Rechtsform, der Verlegung der Geschäftsleitung oder des Sitzes und der Auflösung.

Auch den für die Erhebung der Realsteuern zuständigen Gemeinden sind die für sie bedeutsamen Tatsachen mitzuteilen.

#### Zu § 82 — Anzeigen über die Erwerbstätigkeit

Die in *Absatz 1* dieser Vorschrift geregelten Anzeigepflichten dienen der steuerlichen Erfassung der Gewerbetreibenden, der Land- und Forstwirte und der freiberuflich Tätigen (vgl. § 165 d Abs. 2 AO).

Die Meldungen sind sowohl gegenüber dem Finanzamt als auch gegenüber der Gemeinde zu erstatten;

dies gilt allerdings nicht für die Meldungen der freiberuflich Tätigen, die nur gegenüber dem Finanzamt zu erfolgen haben. Es wird Sache der praktischen Durchführung dieser Bestimmung sein, dadurch Vereinfachungen zu erreichen, daß die Anzeigen mit den nach § 14 GewO erforderlichen Anzeigen verbunden werden und zugelassen wird, daß die Anzeigen zusammen bei einer Stelle eingereicht werden, die dann deren Weiterleitung übernimmt.

Neu ist Absatz 2. Er sieht eine besondere Anzeigepflicht vor für die Fälle der Gründung und des Erwerbs von Betrieben im Ausland sowie der Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften und des Erwerbs einer wesentlichen Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft. Der Arbeitskreis für eine Reform der Reichsabgabenordnung hat eine derartige Anzeigepflicht seinerzeit nicht befürwortet. Er war der Auffassung, daß die hier erwähnten Vorgänge keine unmittelbaren steuerlichen Auswirkungen hätten und eine entsprechende Anzeigepflicht eine nicht vertretbare Ausweitung der Meldepflichten darstellen würde. Die in Absatz 2 vorgesehene Anzeigepflicht ist jedoch geeignet, die steuerliche Überwachung bei Auslandsbeziehungen zu erleichtern. Durch diese Meldungen werden die Finanzämter rechtzeitig auf diese Sachverhalte hingewiesen und sind dadurch in der Lage, frühzeitig die steuerlichen Auswirkungen, insbesondere bei Basisgesellschaften in Steueroasenländern, zu prüfen. Eine unzumutbare Belastung der Steuerpflichtigen entsteht nicht, da die Meldefrist mit dem Termin für die nächste Einkommen- oder Körperschaftsteuererklärung gekoppelt ist. Die Verletzung der Meldepflicht kann als Ordnungswidrigkeit geahndet werden (§ 363 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3).

#### Zu § 83 — Anmeldung von Betrieben in besonderen Fällen

Die Vorschrift entspricht § 191 AO. Die Hersteller von verbrauchsteuerpflichtigen Waren sind hiernach verpflichtet, ihren Betrieb vor Eröffnung anzumelden. Diese Bestimmung soll die besondere Überwachung dieser Betriebe sicherstellen. Die Vorschrift gilt auch für Unternehmen, in denen besondere Verkehrsteuern anfallen. Hierzu gehört nicht die Umsatzsteuer.

Absatz 2 bestimmt, wer die vorgesehenen Rechtsverordnungen zu erlassen hat (vgl. Artikel 80 GG).

### 3. UNTERABSCHNITT

#### Pflicht zur Kontenwahrheit

##### Zu § 84 — Pflicht zur Kontenwahrheit

Diese Vorschrift ist die Nachfolgevorschrift des § 163 AO. Sie verbietet die Errichtung von Konten sowie die Wertsachenverwahrung, die Wertsachenverpfändung und die Verschaffung eines Schließfaches unter unrichtigem Namen (Absatz 1) und gebietet den Kontenführern usw., sich Gewißheit über die Person

des Verfügungsberechtigten zu verschaffen (Absatz 2). Die Vorschrift soll die Kontenwahrheit sichern und verhindern, daß die Nachprüfung der steuerlichen Verhältnisse durch die Verwendung falscher oder erdichteter Namen erschwert wird. Verfügungsberechtigt im Sinne des Absatzes 2 wird regelmäßig die Person sein, welche die vertraglichen Abmachungen mit dem Kontoführer usw. trifft. Sie wird Gläubigerin der sich aus dem Vertragsverhältnis ergebenden Forderungen und damit auch Verfügungsberechtigte sein. Schwieriger wird die Bestimmung der Person des Verfügungsberechtigten in den Fällen sein, in denen ein Vertrag zugunsten eines Dritten geschlossen wird (z. B. Eröffnung eines Sparkontos auf den Namen eines Dritten). Hier wird mit besonderer Sorgfalt zu ermitteln sein, ob und inwieweit sich z. B. derjenige, der das Sparkonto eröffnet, der Verfügungsbefugnis begibt.

Bei Verstoß gegen das Verbot der Kontenerrichtung, Wertsachenverwahrung, Wertsachenverpfändung und Verschaffung eines Schließfaches unter unrichtigem Namen dürfen Guthaben, Wertsachen und Schließfachinhalt nur mit Zustimmung des zuständigen Finanzamts herausgegeben werden. Anderenfalls treten bei vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Zuwiderhandlung Haftungsfolgen ein (vgl. § 72).

### ZWEITER ABSCHNITT

#### Führung von Büchern und Aufzeichnungen

##### Zu § 85 — Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach anderen Gesetzen

Durch diese dem § 160 Abs. 1 AO entsprechende Vorschrift wird die in anderen Gesetzen als den Steuergesetzen begründete Buchführungs- oder Aufzeichnungspflicht zu einer steuerlichen Pflicht, soweit die Bücher und Aufzeichnungen für die Besteuerung von Bedeutung sind. Bei Verletzung dieser Pflicht können die Rechtsfolgen eintreten, die sich z. B. aus § 143 Abs. 2, § 311 oder § 363 Abs. 1 ergeben. In Betracht kommen hier insbesondere die Buchführungsvorschriften des Handelsgesetzbuchs, des Aktiengesetzes, des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung und des Genossenschaftsgesetzes. Außerdem sind für eine Reihe von Gewerbebranchen besondere Bücher vorgeschrieben, z. B. Betriebsbücher nach der Apothekenbetriebsordnung, Einkaufsbücher der Metallhändler, Fremdenbücher für das Hotel- und Gaststättengewerbe, Tagebücher der Handelsmakler.

Es handelt sich in diesen Fällen um eine abgeleitete Buchführungs- oder Aufzeichnungspflicht. Die nach anderen als den Steuergesetzen originär bestehenden Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten werden für das Steuerrecht nutzbar gemacht. Das Steuerrecht ist insoweit der Notwendigkeit enthoben, für steuerliche Zwecke eigene Vorschriften zu schaffen.

Wie bisher werden die Begriffe Bücher und Aufzeichnungen nicht besonders definiert. Für den Begriff der Buchführung ist insbesondere die in § 38 Abs. 1 HGB enthaltene Definition von Bedeutung.

**Zu § 86 — Buchführungspflicht bestimmter Steuerpflichtiger**

Diese Vorschrift hat gegenüber dem § 85 nur subsidiäre Bedeutung. Sie erfaßt einen über § 85 hinausgehenden Kreis von Buchführungspflichtigen. Entgegen dem § 161 Abs. 1 Nr. 1 AO (vgl. aber Abschnitt 142 der Einkommensteuerrichtlinien 1969) sollen nach dieser Vorschrift nur noch Gewerbetreibende sowie Land- und Forstwirte buchführungspflichtig sein. Für freie Berufe besteht hiernach keine Buchführungspflicht, sie bleiben aber aufzeichnungspflichtig für Zwecke der Umsatzsteuer (vgl. § 22 UStG 1967). Inwieweit darüber hinaus noch für Zwecke der Einkommensteuer der Kreis der aufzeichnungspflichtigen Personen erweitert werden soll, wird noch im Rahmen der Reform des Einkommensteuerrechts geprüft werden.

Die Entscheidung darüber, ob die in Absatz 1 Nr. 1 bis 5 festgelegten Buchführungsgrenzen im Einzelfall überschritten sind, steht der Finanzbehörde zu. Die Finanzbehörde kann eine entsprechende Feststellung nicht nur bei Erlaß eines Steuerbescheides treffen, sondern auch außerhalb des Steuerbescheides durch eine besondere Mitteilung an den Steuerpflichtigen.

Die Buchführungsgrenzen sind entsprechend den Empfehlungen des Arbeitskreises für eine Reform der Reichsabgabenordnung gegenüber dem bisherigen Rechtszustand zum Teil erheblich angehoben worden. Ausdrücklich wird klargestellt, daß es für die Frage, ob die Buchführungsgrenzen überschritten sind, auf die Verhältnisse des einzelnen Betriebes ankommt und daß die Buchführungspflicht jeweils den einzelnen Betrieb betrifft. Gegenüber der Auslegung des geltenden Rechts tritt hierdurch eine Änderung ein.

Im einzelnen ist auf die Erhöhung der Umsatzgrenze von 250 000 auf 360 000 Deutsche Mark, der Betriebsvermögensgrenze von 50 000 auf 100 000 Deutsche Mark und der Gewinngrenze bei Gewerbebetrieben von 12 000 auf 24 000 Deutsche Mark hinzuweisen. Dagegen ist eine Erhöhung der Gewinngrenze bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, die gegenwärtig 12 000 Deutsche Mark beträgt, in dem Entwurf nicht vorgesehen. Hierdurch sollen jedoch keine dauernden Unterschiede zwischen Gewerbetreibenden und Land- und Forstwirten geschaffen werden. Die niedrigere Grenze für Land- und Forstwirte ist letzten Endes die Folge der Ermittlung des Gewinns aus Landwirtschaft nicht buchführungspflichtiger Landwirte auf Grund des Gesetzes über die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen (GDL) vom 15. September 1965 (Bundesgesetzbl. I S. 1350). Im Rahmen der Überprüfung des Gesetzes über die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen — seine Geltungsdauer ist bis zum Ende des Wirtschaftsjahres 1972/73 befri-

stet — wird auch die Gewinngrenze für Land- und Forstwirte zu überprüfen sein. Gegenwärtig kann eine Änderung noch nicht vorgesehen werden. Sie würde die geringe Zahl der buchführungspflichtigen Landwirte weiter verringern.

In diesem Zusammenhang ist auch die Frage geprüft worden, ob bei Land- und Forstwirten statt auf den Gewinn allein auf den Wirtschaftswertanteil des neuen Einheitswerts des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens abgestellt werden könnte, wobei die Wirtschaftswertgrenze so angesetzt werden müßte, daß sie in etwa hinsichtlich des tatsächlich erwirtschafteten Gewinns einer Gewinngrenze von 24 000 Deutsche Mark entspräche. Die Prüfung hat ergeben, daß nur sehr bedingt Beziehungen zwischen Wirtschaftswerten und tatsächlich erzielten Gewinnen bestehen, weil der Ermittlung der Wirtschaftswerte nicht die Gewinne, sondern nachhaltig erzielbare Reinerträge zugrunde liegen.

Ein Überschreiten der in Absatz 1 Nr. 1 bis 5 genannten Grenzen hat zur Folge, daß der Steuerpflichtige verpflichtet ist, Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen. Die §§ 38 bis 41 HGB gelten dabei entsprechend. Danach besteht auch für die nach § 86 buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen die Verpflichtung, in den Büchern die Geschäftsvorfälle und die Vermögenslage nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Ferner ist der Unternehmer gehalten, eine mit der Urschrift übereinstimmende Wiedergabe der abgesandten Geschäftsbriefe zurückzubehalten. Er muß darüber hinaus eine Anfangsbilanz beim Beginn des Betriebes aufstellen und für den Schluß jedes Geschäftsjahres ein Inventar und eine Bilanz erstellen. Die Aufstellung des Inventars erfordert grundsätzlich eine körperliche Bestandsaufnahme, soweit nicht zulässigerweise eine sogenannte permanente Inventur stattfindet. Inventar und Bilanz sind vom Unternehmer zu unterzeichnen.

Bei Land- und Forstwirten, die wegen Überschreitens der Umsatz-, der Einheitswert- oder der Gewinngrenze buchführungspflichtig sind, bestimmt Absatz 1 Satz 3 entsprechend § 2 der Verordnung über landwirtschaftliche Buchführung vom 5. Juli 1935 (Reichsgesetzbl. I S. 908), daß sich die Bestandsaufnahmen nicht auf das stehende Holz zu erstrecken brauchen.

Absatz 2 regelt den Beginn und das Ende der Buchführungspflicht. Sie setzt ein mit dem Beginn des Wirtschaftsjahres, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung der Finanzbehörde folgt, die in Absatz 1 genannten Grenzen seien überschritten worden. Die Mitteilung kann im Steuerbescheid oder außerhalb des Steuerbescheides gesondert ergehen. Ist strittig, ob die Grenze überschritten ist und wird die Aufforderung zur Buchführung angefochten, so kann ggf. nach § 344 der neuen AO oder nach § 69 FGO die Vollziehung der Aufforderung zur Buchführung ausgesetzt werden. Die Verpflichtung zur Buchführung endet nach Ablauf eines vollen Wirtschaftsjahres, nachdem die Finanzbehörde festgestellt hat, daß die Voraussetzungen des Absatzes 1 nicht mehr vorliegen. Handelte es sich um ein einmaliges Unterschrei-

ten der Grenze, so wird der Wegfall der Buchführungspflicht dann nicht wirksam, wenn im Laufe des auf die Feststellung des Wegfalls der Buchführungspflicht folgenden Wirtschaftsjahres wiederum das Bestehen der Buchführungspflicht festgestellt wird. Damit sollen allzu häufige Veränderungen in der Buchführungspflicht vermieden werden. Wird die Buchführungsgrenze nur einmalig überschritten, so besteht die Möglichkeit, auf Grund des § 93 von der Buchführungspflicht Befreiung zu bewilligen.

#### Zu § 87 — Ergänzende Vorschriften für Land- und Forstwirte

Diese Vorschrift faßt einige der in der Verordnung über die landwirtschaftliche Buchführung vom 5. Juli 1935 (Reichsgesetzbl. I S. 908) enthaltenen ergänzenden Bestimmungen über die Buchführung der Land- und Forstwirte zusammen. Buchführungspflichtige Land- und Forstwirte haben danach neben der jährlichen Bestandsaufnahme und den jährlichen Abschlüssen ein Anbauverzeichnis zu führen. Die Neufassung enthält gegenüber dem bisherigen Recht wesentliche Erleichterungen, wie sie bereits im Schreiben des BdF an die obersten Finanzbehörden der Länder vom 22. Januar 1970 (Bundessteuerbl. 1970 I S. 184) zugelassen sind.

Nach Satz 2 ist im Anbauverzeichnis nachzuweisen, mit welchen Fruchtarten die selbstbewirtschafteten Flächen bestellt waren. Die Anbauverzeichnisse geben Aufschlüsse über die wichtigsten Produktionsgrundlagen des Betriebes, woraus wiederum Rückschlüsse auf die Betriebsergebnisse gezogen werden können.

Die Führung eines Ernteverzeichnisses, eines Viehregisters und eines Naturalregisters ist nicht mehr vorgesehen. Die besondere Erwähnung des Lohnregisters in der neuen AO erübrigt sich, weil die Bar- und Sachlöhne bereits in dem nach § 31 LStDV zu führenden Lohnkonto nachzuweisen sind.

Auch für Land- und Forstwirte besteht nach § 86 Abs. 1 Satz 2 in Verbindung mit § 39 Abs. 2 HGB die Möglichkeit, eine körperliche Bestandsaufnahme durch eine permanente Inventur zu ersetzen.

#### Zu § 88 — Aufzeichnung des Wareneingangs

Die Vorschrift faßt den Inhalt der Wareneingangsverordnung zusammen. Sie verpflichtet alle gewerblichen Unternehmer, den Wareneingang gesondert aufzuzeichnen (*Absatz 1*). Hierbei ist es nicht erforderlich, daß ein besonderes Wareneingangsbuch geführt wird. Bei buchführenden Gewerbetreibenden genügt es, wenn der Wareneingang innerhalb der Buchführung gesondert aufgezeichnet wird. Die Aufzeichnungspflichten können auch durch die gesonderte Ablage der Belege in einem den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden Verfahren erfüllt werden (*Absatz 4*).

Nach *Absatz 2* sind alle Waren einschließlich der Rohstoffe, unfertigen Erzeugnisse, Hilfsstoffe und Zutaten aufzuzeichnen, die der Unternehmer im Rah-

men seines Gewerbebetriebes zur gewerblichen Weiterveräußerung oder zum Verbrauch erwirbt. Waren, die üblicherweise für den Betrieb zur gewerblichen Weiterveräußerung oder zum Verbrauch erworben werden, sind auch dann aufzuzeichnen, wenn sie im Einzelfall für betriebsfremde Zwecke verwendet werden. Die Aufzeichnungspflicht bezieht sich auf alle erworbenen Waren, gleichgültig, ob sie entgeltlich oder unentgeltlich, für eigene oder fremde Rechnung erworben worden sind.

Die neben § 88 bestehenden besonderen Aufzeichnungspflichten nach § 22 Abs. 3 UStG 1967 bleiben unberührt. Beide Vorschriften verfolgen verschiedene Zwecke und sind verschieden weit. Die Aufzeichnung des Wareneingangs dient insbesondere der Überprüfung des Buchführungsergebnisses durch Nachkalkulation. Die Aufzeichnung nach dem Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer) dagegen dient dem Nachweis der Vorsteuerabzugsbeträge. Es ist nicht zu beanstanden, wenn beide Aufzeichnungen zusammengefaßt werden, sofern damit den nach § 88 und nach dem Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer) gestellten Anforderungen genügt wird.

Nach *Absatz 3* müssen die Aufzeichnungen des Wareneingangs folgende Angaben enthalten: den Tag der Lieferung, Namen oder Firma und Anschrift des Lieferanten, die Bezeichnung der Ware, ihren Preis und einen Hinweis auf den entsprechenden Beleg.

#### Zu § 89 — Aufzeichnung des Warenausgangs

Diese Vorschrift faßt den Inhalt der Warenausgangsverordnung zusammen. Sie dient — ebenso wie die Vorschrift des § 88 — einer wirksamen Kontrolle der Betriebsvorgänge beim aufzeichnungspflichtigen Unternehmer, im besonderen Maße aber auch der Kontrolle der vollständigen Erfassung des Wareneingangs beim Abnehmer des Unternehmers. Dem dienen insbesondere der Belegzwang (*Absatz 5*) und die Verpflichtung, Namen und Anschrift des Abnehmers aufzuzeichnen. Insoweit ist die Verpflichtung weiter als die nach den §§ 14 und 22 UStG 1967.

Aufzeichnungspflichtig sind nach *Absatz 1* alle gewerblichen Unternehmer, die nach Art ihres Geschäftsbetriebes Waren regelmäßig an andere gewerbliche Unternehmer zur Weiterveräußerung oder zum Verbrauch als Hilfsstoffe liefern. Aufzuzeichnen ist der erkennbar zur Weiterveräußerung oder zum Verbrauch als Hilfsstoff bestimmte an gewerbliche Unternehmer gerichtete Warenausgang.

Im allgemeinen wird bekannt sein, wann diese Voraussetzungen erfüllt sind. Es können aber auch Zweifel entstehen. Deshalb ordnet *Absatz 2* an, daß bestimmte Lieferungen in jedem Fall aufzuzeichnen sind, es sei denn, daß die Ware erkennbar nicht zur gewerblichen Weiterverwendung bestimmt ist. Es sind dies Lieferungen auf Rechnung und Barverkäufe, bei denen wegen der abgenommenen Menge ein unter dem üblichen Preis für Verbraucher liegender Preis vereinbart worden ist.

*Absatz 3* bestimmt, welche Angaben die Aufzeichnungen enthalten müssen. Diese Bestimmung ent-

spricht dem § 88 Abs. 3. Bei buchführenden Unternehmen können die Aufzeichnungspflichten im Rahmen der Buchführung erfüllt werden.

Nach Absatz 4 kann entsprechend dem § 88 Abs. 4 die Aufzeichnung durch die geordnete Ablage von Belegen ersetzt werden. Wegen des Verhältnisses zur Aufzeichnungspflicht nach § 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG 1967 gelten die Ausführungen in der Begründung zu § 88 Abs. 3.

Nach Absatz 5 ist der Unternehmer verpflichtet, über den aufzeichnungspflichtigen Wareneingang einen Beleg zu erteilen, der die in Absatz 3 genannten Angaben sowie seinen Namen oder die Firma und seine Anschrift enthält. Soweit das Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer) auf Grund des § 14 Abs. 4 UStG 1967 für Umsatzsteuerzwecke Erleichterungen zuläßt, gelten diese nach Absatz 5 Satz 2 auch im Rahmen des § 89. Nach § 4 der Verordnung zur Durchführung des Umsatzsteuergesetzes (Mehrwertsteuer) vom 26. Juli 1967 (Bundesgesetzbl. I S. 801) kann z. B. bei Rechnungen bis zu 50 Deutsche Mark auf die Angabe des Namens und der Anschrift des Abnehmers verzichtet werden.

Absatz 6 dehnt die Anwendung der Absätze 1 bis 5 abweichend vom geltenden Recht auf die Land- und Forstwirte aus, die nach § 86 buchführungspflichtig sind. Diese Regelung ist im Interesse der Gleichbehandlung der gewerbliche Unternehmer beliefernden Unternehmer gerechtfertigt und notwendig. Eine Ausdehnung allerdings auch auf die Land- und Forstwirte, die nicht buchführungspflichtig sind, ist angesichts der besonderen Umstände, unter denen diese große Zahl kleiner und kleinster Land- und Forstwirte wirtschaftet, nicht zu vertreten. Die Verhältnisse liegen hier anders als bei den gewerblichen Unternehmern, die unter § 89 fallen. Diese werden ohnehin regelmäßig buchführungspflichtig sein oder Bücher freiwillig führen.

#### Zu § 90 — Allgemeine Anforderungen an Buchführung und Aufzeichnungen

Die Vorschrift bestimmt, welche allgemeinen Anforderungen an eine Buchführung und an steuerliche Aufzeichnungen zu stellen sind. Besondere Vorschriften enthält § 91.

Absatz 1 gibt die von der Rechtsprechung entwickelten allgemeinen Grundsätze über die an die Buchführung zu stellenden Anforderungen wieder. Ein sachverständiger Dritter muß danach ohne fremde Hilfe in der Lage sein, sich an Hand der Buchführung in angemessener Zeit ohne Schwierigkeiten einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Vermögenslage des Unternehmens zu verschaffen. Sachverständiger Dritter ist z. B. ein Angehöriger der steuerberatenden Berufe oder ein Betriebsprüfer. Die Buchführung muß so beschaffen sein, daß der Dritte, ausgehend von der Bilanz, einen Geschäftsvorfall bis zu seinem Entstehen, d. h. bis zum dazugehörigen Beleg, verfolgen kann und umgekehrt.

Nach Absatz 2 sind Aufzeichnungen so vorzunehmen, daß der Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen, erreicht wird.

#### Zu § 91 — Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen

Die Vorschrift regelt die an die Buchführung und an Aufzeichnungen zu stellenden formellen Anforderungen. Gegenüber § 162 Abs. 1 bis 7 AO wurde dabei vor allem die technische Entwicklung berücksichtigt. Überflüssiges ist nicht mehr aufgenommen worden. Das gilt vor allem für § 162 Abs. 4 bis 6 AO, wonach Bücher grundsätzlich gebunden und mit Seitenzahlen versehen sein müssen, Zwischenräume und Durchstreichungen in der Buchführung nicht zulässig sind und die Verwendung von Tinte bei den Eintragungen vorgeschrieben wird.

Absatz 1 enthält in Satz 1 den Grundsatz, daß alle Eintragungen vollständig, richtig, zeitgerecht und der Zeitfolge nach geordnet vorgenommen werden müssen. Das Erfordernis der zeitgerechten Eintragung besagt, daß die Eintragung im Anschluß an den einzutragenden Vorgang innerhalb einer Zeit zu machen ist, die sich nach den Verhältnissen des Unternehmens und nach der Art des Geschäftsvorfalles richtet. Die Frist im einzelnen hängt deshalb von den Umständen des Einzelfalles ab. Hierbei ist insbesondere auch zu berücksichtigen, daß der rationelle Einsatz moderner Datenverarbeitungsanlagen bei der Erstellung der Buchführung wegen der großen Leistungsfähigkeit dieser Anlagen eine periodenweise Verbuchung in bestimmten Zeitabständen, in denen sich ein den Einsatz der Datenverarbeitungsanlagen lohnender Buchungsstoff angesammelt hat, bedingt. Es muß aber sichergestellt sein, daß Buchungsunterlagen bis zur Buchung nicht verloren gehen. Durch das Erfordernis der zeitgerechten Eintragung wird verhindert, daß der Unternehmer bestimmte Geschäftsvorfälle durch Verzögerung der Eintragung in der Schwebe hält oder daß Buchungsunterlagen verlorengehen, wenn sie längere Zeit unverbucht bleiben.

Für Kasseneinnahmen und Kassenausgaben allerdings reicht die zeitgerechte Verbuchung nicht aus. Die erforderliche tägliche Abstimmung des Kassenbestandes ist nur möglich, wenn Kasseneinnahmen und Kassenausgaben täglich aufgezeichnet werden. Eine entsprechende Anordnung enthält Absatz 1 Satz 2.

Eine zeitgerechte Buchung ist auch anzunehmen, wenn die Speicherung einzelner Daten in Speichermedien zeitgerecht erfolgt, sofern die Daten auf Verlangen der Verwaltung jederzeit optisch lesbar gemacht werden können, und eine Prüfung des einzelnen Geschäftsvorfalles von seiner Entstehung bis zur Abwicklung möglich ist.

Absatz 2 bestimmt grundsätzlich, daß Bücher und Aufzeichnungen im Geltungsbereich der neuen AO zu führen sind. Damit soll sichergestellt werden, daß die Bücher und Aufzeichnungen für die Finanzbehörden jederzeit erreichbar sind. Ausnahmen sind für Betriebsstätten außerhalb des Geltungsbereichs der neuen AO zugelassen. Die dortigen Betriebsergebnisse müssen jedoch in jedem Fall in die Buchführung im Geltungsbereich der neuen AO übernommen werden. Das gilt auch für Betriebsergebnisse von Organgesellschaften außerhalb des Geltungsbe-

reichs der neuen AO. Hierbei sind gegebenenfalls Korrekturen zur Anpassung an die deutschen Buchführungsvorschriften vorzunehmen und kenntlich zu machen.

Nach *Absatz 3* ist für die Eintragung in Bücher und Aufzeichnungen eine lebende Sprache mit deren Schriftzeichen zu verwenden. Gegebenenfalls kann die Finanzbehörde Übersetzungen verlangen, wenn dies notwendig ist. Das wird vor allem bei Verwendung wenig bekannter Sprachen der Fall sein. Verwendet der Steuerpflichtige Abkürzungen, so muß deren Bedeutung eindeutig festliegen. Dem Prüfer werden die Symbole erläutert werden müssen.

*Absatz 3* enthält darüber hinaus Bestimmungen über den Ausdruck von Buchungen und Aufzeichnungen, die auf Datenträgern gespeichert sind. Der Entwurf verzichtet darauf, ausdrücklich vorzuschreiben, daß der im Laufe eines Jahres gespeicherte Buchungsstoff regelmäßig zum Schluß des Jahres vollständig in Klarschrift ausgedruckt werden muß. Ob und inwieweit ein derartiger Ausdruck erforderlich ist, bestimmt sich nach den ungeschriebenen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Es muß aber auf jeden Fall sichergestellt sein, daß der Ausdruck in Klarschrift oder das sonstige Lesbarmachen jederzeit möglich ist. Unter dem sonstigen Lesbarmachen ist gegenwärtig vor allem die unmittelbare Ausgabe der Daten auf Mikrofilm zu verstehen.

Die ständige Ausdruckbereitschaft sichert vor allem die Durchführung der Außenprüfung. Demgemäß wird ausdrücklich angeordnet, daß die Daten auf Verlangen der Finanzbehörde unverzüglich — d. h. ohne schuldhaftes Zögern — ganz oder teilweise auszudrucken oder sonst beständig darzustellen sind. Die Entscheidung, ob und inwieweit ein Ausdruck verlangt wird, trifft die Finanzbehörde nach pflichtgemäßem Ermessen.

Gegenüber den Vorschlägen des Arbeitskreises für eine Reform der Reichsabgabenordnung sind die Vorschriften über den Datenausdruck weiter entwickelt worden. Dies entspricht einem Wunsch des Arbeitskreises. Durch die vorgesehene Fassung wird vermieden, daß das Gesetz dem technischen Fortschritt hemmend im Wege steht.

Die Ordnungsvorschriften gelten nach *Absatz 4* auch bei freiwillig geführten Büchern oder Aufzeichnungen.

#### Zu § 92 — Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen

Die Vorschrift enthält entsprechend § 162 Abs. 8 AO die Ordnungsvorschriften über die Aufbewahrung von Unterlagen. Die Aufbewahrungspflicht ist Bestandteil der Buchführungspflicht, weil erst an Hand der aufzubewahrenden Unterlagen die Buchführung auf Richtigkeit und Vollständigkeit überprüft werden kann. Verstöße gegen die Aufbewahrungspflicht sind zugleich Verstöße gegen die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten. Für Vollkaufleute ergibt sich die Aufbewahrungspflicht bereits aus § 44 b HGB.

Die Aufbewahrungsfrist beträgt für Bücher, Inventare, Bilanzen sowie Arbeitsanweisungen und Organisationsunterlagen zehn Jahre, für andere Aufzeichnungen und Unterlagen sechs Jahre. Die Vorschrift entspricht weitgehend dem § 162 Abs. 8 und 9 AO, jedoch ist die Aufbewahrungsfrist für die in *Absatz 1 Satz 1 Nr. 2* genannten Unterlagen von bisher sieben auf sechs Jahre verkürzt worden. Um allerdings zu verhindern, daß die Aufbewahrungspflicht entfällt, solange die Aufbewahrung noch steuerlich bedeutsam ist, wird in *Absatz 1 Satz 2* ausdrücklich bestimmt, daß die Aufbewahrungsfrist nicht abläuft, soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für die die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist.

Unter die in *Absatz 1 Nr. 1* erwähnten Arbeitsanweisungen und Organisationsunterlagen fallen bei der Verwendung von Datenverarbeitungsanlagen auch die Programm- und Systemdokumentationen. Hierzu gehören z. B. Ablaufdiagramme, Blockdiagramme und ähnliche Organisationsbeschreibungen. Die Kenntnis dieser Unterlagen ist Voraussetzung für eine Überprüfung der Buchführung.

Die Verkürzung der Aufbewahrungsfrist in den Fällen des *Absatzes 1 Satz 1 Nr. 2* macht eine Angleichung der handelsrechtlichen Aufbewahrungsfrist nach § 44 b Abs. 1 HGB erforderlich.

*Absatz 2* läßt für alle aufzubewahrenden Unterlagen zu, daß sie auch in Form einer verkleinerten Wiedergabe auf einem Bildträger aufbewahrt werden können, sofern die Übereinstimmung mit der Urschrift gesichert ist. Hierin liegt eine gegenüber dem geltenden Recht und gegenüber dem Entwurf des Arbeitskreises für eine Reform der Reichsabgabenordnung beachtliche Ausdehnung der Vorschrift. Es können praktisch alle Unterlagen mikroverfilmt aufbewahrt werden.

*Absatz 3 Satz 1* legt dem Steuerpflichtigen wie schon § 162 Abs. 9 Satz 3 AO bestimmte Hilfspflichten auf, wenn er seine Unterlagen nicht in ohne Hilfsmittel lesbarer Form aufbewahrt. Er hat auf Verlangen lesbare Reproduktionen vorzulegen oder bei Ermittlungen und Prüfungen in den Geschäftsräumen die zum Lesbarmachen der Bildträger erforderlichen Geräte zur Verfügung zu stellen.

Nach *Absatz 4* beginnt die Aufbewahrungsfrist mit dem Schluß des Kalenderjahres, in dem die letzte Eintragung in den Büchern und Aufzeichnungen gemacht worden, das Inventar oder die Bilanz aufgestellt oder die sonstigen Unterlagen entstanden sind. Diese Vorschrift entspricht dem geltenden Recht.

#### Zu § 93 — Bewilligung von Erleichterungen

Diese Vorschrift ermächtigt die Finanzbehörden unter bestimmten Voraussetzungen zur Bewilligung von Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungserleichterungen. Vgl. bisher vor allem § 160 Abs. 2 Satz 2, § 161 Abs. 2 AO, § 1 Abs. 9 WEV, § 1 Abs. 9 WAV. Die Erleichterungen sind auf die durch die Steuergesetze begründeten Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten beschränkt. Der vom Arbeitskreis für eine Reform der

Reichsabgabenordnung vorgeschlagene Satz, wonach eine Erleichterung auch bewilligt werden kann, wenn die in § 86 Abs. 1 genannten Buchführungsgrenzen überschritten sind und der entsprechende Steuerbescheid, in dem das Überschreiten der Grenzen festgestellt worden ist, noch nicht unanfechtbar geworden ist, wird nicht übernommen. In diesem Falle kann die Feststellung der Finanzbehörde, daß Buchführungspflicht besteht, angefochten und nach § 344 der neuen AO oder § 69 FGO Vollziehungsaussetzung beantragt werden.

Auf Grund des *Satzes 2* stehen die Erleichterungen kraft Gesetzes unter Widerrufsvorbehalt.

### DRITTER ABSCHNITT

## Steuererklärungen

#### Zu § 94 — Erklärungspflichtige Personen

Regelmäßig bestimmen die einzelnen Steuergesetze, wer zur Abgabe von Steuererklärungen verpflichtet ist (z. B. §§ 56 ff. EStDV, § 4 ErbStDV, § 6 KapStDV, § 25 GewStDV). Darüber hinaus kann die Finanzbehörde nach pflichtgemäßem Ermessen aber auch jede andere Person zur Abgabe einer Steuererklärung auffordern, wenn die Möglichkeit der Steuerpflicht besteht.

Eine Definition des Begriffs der Steuererklärungen enthält der Entwurf nicht. Es ist allgemein anerkannt, daß es sich hier um — regelmäßig vordruckmäßige — Erklärungen über den für eine Steuerfestsetzung erheblichen Sachverhalt handelt.

Der Klarstellung dient der letzte Satz der Vorschrift, wonach die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nicht dadurch berührt wird, daß die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen geschätzt hat. Wenn die Finanzbehörde wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen von ihrem in § 143 vorgesehenen Recht zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen Gebrauch macht, besteht das Interesse der Finanzbehörde an der Abgabe der Steuererklärung fort, weil sich die Möglichkeit einer zu niedrigen Schätzung nicht ausschließen läßt.

#### Zu § 95 — Form und Inhalt der Steuererklärungen

Steuererklärungen sind nach *Absatz 1* dieser Vorschrift nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben, soweit nicht eine mündliche Steuererklärung zugelassen ist. Diese Formulierung läßt die Möglichkeit offen, daß der Steuerpflichtige seine Erklärung auf privat gedruckten Formularen abgibt, wenn diese dem amtlichen Vordruck voll entsprechen. Dazu gehört neben der übereinstimmenden drucktechnischen Ausgestaltung auch die volle Übereinstimmung in den Abmessungen. Dadurch wird für die Zukunft auch die maschinelle Belegung gewährleistet.

Daß die Vordrucke so zu gestalten sind, daß die Besteuerungserheblichen Tatsachen möglichst vollständig erfaßt werden, ist selbstverständlich und wird deshalb, abweichend vom Entwurf des Arbeitskreises für eine Reform der Reichsabgabenordnung, nicht besonders erwähnt. Inwieweit der Steuerpflichtige die Steuern selbst zu berechnen hat, ergibt sich aus den Einzelsteuergesetzen. Steuererklärungen, in denen der Steuerpflichtige die Steuer selbst zu errechnen hat, werden als Steueranmeldungen bezeichnet.

Die *Absätze 2 und 3*, die die Ausfüllung der Steuererklärungen und die Beifügung von Unterlagen behandeln, entsprechen sachlich dem geltenden Recht. Alle Angaben in den Steuererklärungen sind wahrheitsgemäß zu machen. Dies ist schriftlich zu versichern, wenn der Vordruck es vorsieht. In den Einzelsteuergesetzen wird vielfach die eigenhändige Unterschrift durch den Steuerpflichtigen vorgesehen (vgl. z. B. § 60 Abs. 1 EStDV). Welche Unterlagen beizufügen sind, bestimmen die Einzelsteuergesetze. Dritte Personen sind nach *Absatz 3 Satz 2* auch steuerrechtlich verpflichtet, die erforderlichen Bescheinigungen auszustellen.

*Absatz 4* läßt in der Steuererklärung auch Fragen zu, die der Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen für Zwecke einer Statistik nach dem Gesetz über Steuerstatistiken dienen. Für Zwecke dieser Statistiken werden vor allem Angaben aus den Steuerakten und den Steuererklärungen erfaßt. Die Vorschrift stellt sicher, daß die Steuererklärungen entsprechend gestaltet werden können, um die für statistische Zwecke erforderlichen steuerlichen Angaben zu erlangen. Diese Angaben sind in jedem Falle auch steuerlich bedeutsam. Es liegt deshalb keine Zweckentfremdung der Steuererklärungen für rein statistische Zwecke vor. Aus dem Entwurf des Arbeitskreises für eine Reform der Reichsabgabenordnung wurde der Vorschlag nicht übernommen, wonach in den Steuererklärungen ggf. auch Fragen aufzunehmen sind, die einer Statistik im Sinne des § 6 des Gesetzes über die Statistik für Bundeszwecke dienen. Hier besteht kein innerer Zusammenhang mit der Steuererklärung, der eine solche Vorschrift sinnvoll erscheinen lassen könnte.

#### Zu § 96 — Aufnahme der Steuererklärung an Amtsstelle

Bereits in § 168 Abs. 1 AO ist vorgesehen, daß die Steuerpflichtigen die Steuererklärungen auch mündlich vor dem Finanzamt abgeben können. Die Neufassung gibt die zu § 168 Abs. 1 AO allgemein vertretene Ansicht wieder, daß eine Aufnahme der Steuererklärung an Amtsstelle in der Regel nur bei geschäftlich unerfahrenen Steuerpflichtigen, die zur schriftlichen Abgabe der Steuererklärung nicht in der Lage sind und denen auch nicht zuzumuten ist, die Anfertigung der Steuererklärung durch einen Dritten vornehmen zu lassen. Letzteres kann z. B. dann der Fall sein, wenn der geschäftlich unerfahrene Steuerpflichtige finanziell nicht in der Lage ist, die Hilfe eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe in Anspruch zu nehmen.

**Zu § 97 — Verspätungszuschlag**

Die Vorschrift sieht entsprechend § 168 Abs. 2 AO bei Nichtabgabe oder verspäteter Abgabe der Steuererklärungen die Möglichkeit vor, einen Verspätungszuschlag zu verhängen. Der Verspätungszuschlag dient dazu, den rechtzeitigen Eingang der Steuererklärungen und damit auch die rechtzeitige Festsetzung und Entrichtung der Steuer sicherzustellen. Er hat insoweit zugleich repressiven und präventiven Charakter und ist ein Druckmittel eigener Art, das auf die besonderen Bedürfnisse des Steuerrechts zugeschnitten ist.

Der Verspätungszuschlag kann gegen denjenigen festgesetzt werden, der seine Steuererklärung nicht oder verspätet abgibt. Er ist nicht zu erheben, wenn die Versäumnis entschuldbar erscheint. Das Verschulden eines gesetzlichen Vertreters oder eines erfüllungsgehilfen steht dem eigenen Verschulden gleich.

*Absatz 2* regelt im einzelnen, welche Umstände bei der Bemessung des Verspätungszuschlags zu berücksichtigen sind. Der Verspätungszuschlag darf 10 v. H. der festgesetzten Steuer oder des festgesetzten Meßbetrages nicht übersteigen und höchstens 10 000 Deutsche Mark betragen. Diese Begrenzung ist im geltenden Recht noch nicht enthalten. Sie soll Verspätungszuschläge in unangemessener Höhe verhindern. Ob und in welcher Höhe der Verspätungszuschlag im Einzelfall festgesetzt wird, steht im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde. Sie hat hierbei den Zweck des Verspätungszuschlags, die Dauer der Fristüberschreitung, die aus der verspäteten Abgabe vom Steuerpflichtigen gezogenen Vorteile, die Höhe der sich aus der Steuerfestsetzung ergebenden Zahlungsansprüche sowie den Grad des Verschuldens und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.

Nach *Absatz 3* ist der Verspätungszuschlag regelmäßig zugleich mit der Steuer oder mit dem Steuermeßbetrag festzusetzen. Dies ist z. B. nicht möglich bei verspäteter Abgabe einer Steueranmeldung.

*Absatz 4* enthält eine besondere Regelung für Fälle der verspäteten Abgabe von Erklärungen für gesondert festzustellende Besteuerungsgrundlagen. Er hat z. B. Bedeutung für einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellungen. Diese Feststellungen sind für die von ihnen abhängigen Einzelsteuern verbindlich und diesen zugrunde zu legen. In den Feststellungsbescheiden werden nur bestimmte Besteuerungsgrundlagen festgestellt; es wird aber keine Steuer festgesetzt. Deswegen bestimmt *Absatz 4*, daß bei der Bemessung des Verspätungszuschlags im Falle der verspäteten Abgabe von Erklärungen zu gesonderten Feststellungen die steuerlichen Auswirkungen zu schätzen sind.

**Zu § 98 — Berichtigung von Erklärungen**

Die Vorschrift regelt die Verpflichtung zur Berichtigung fehlerhafter Erklärungen nach dem Vorbild des § 117 Abs. 1 und 3 sowie § 165 e AO. *Absatz 1* verpflichtet den Steuerpflichtigen zur Berichtigung feh-

lerhafter Erklärungen, insbesondere fehlerhafter Steuererklärungen, wenn er nachträglich ihre Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit erkennt. Ausdrücklich wird nunmehr klargestellt, daß diese Verpflichtung nicht nur dann besteht, wenn die Gefahr einer Steuerverkürzung gegeben ist, sondern auch dann, wenn es bereits zu einer Verkürzung von Steuern gekommen ist. Eine Berichtigungspflicht besteht aber nur dann, wenn der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit nachträglich, also nach Abgabe der Erklärung erkennt. Ist die Festsetzungsfrist zu diesem Zeitpunkt jedoch bereits abgelaufen, besteht keine Berichtigungspflicht, weil die Berichtigung keine steuerlichen Auswirkungen mehr haben kann.

Für das Entstehen der Berichtigungspflicht ist es ohne Bedeutung, ob der Steuerpflichtige die unrichtige Erklärung selbst abgegeben hat oder ob sie für ihn abgegeben worden ist. Auch die in den §§ 37 und 38 genannten für den Steuerpflichtigen oder seinen Gesamtrechtsnachfolger handelnden Personen sowie seine Gesamtrechtsnachfolger sind zur Berichtigung verpflichtet (vgl. hierzu im geltenden Recht § 117 Abs. 1 und 3 AO). Dem Erwerber eines Unternehmens wird diese Verpflichtung entgegen § 117 Abs. 2 AO nicht mehr auferlegt.

Nicht besonders erwähnt sind die Fälle, in denen eine Steuererklärung überhaupt nicht abgegeben worden ist, weil dann die Erklärungspflicht ohnehin fortbesteht und auch den Gesamtrechtsnachfolger sowie alle übrigen Personen trifft, die Pflichten des Steuerpflichtigen zu erfüllen haben. Dies gilt auch dann, wenn die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 143 bereits geschätzt hat (vgl. § 94 letzter Satz).

*Absatz 2* ordnet die Anzeigepflicht auch für die Fälle an, daß nachträglich die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung, Steuerermäßigung oder sonstige Steuervergünstigung ganz oder teilweise wegfallen. Damit wird § 165 e Abs. 3 und 4 AO verallgemeinert. Soweit im Einzelfall für eine derartige umfassende Anzeigepflicht kein Bedürfnis bestehen sollte, müßte ggf. in den Einzelsteuergesetzen eine entsprechende Einschränkung vorgesehen werden.

§ 165 e Abs. 2 AO wird als *Absatz 3* sachlich unverändert übernommen. Danach besteht eine Anzeigepflicht für den Fall, daß Waren, für die eine Steuervergünstigung unter einer Bedingung gewährt worden ist, in einer dieser Bedingung nicht entsprechenden Weise verwendet werden sollen.

**VIERTER TEIL****Allgemeine Verfahrensvorschriften**

Der Vierte Teil befaßt sich mit den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Hierzu gehören auch die allgemeinen Vorschriften über Verwaltungsakte. Diese Vorschriften gelten, soweit nichts anderes bestimmt ist, nicht nur für das eigentliche Steuerfestsetzungs-

verfahren, sondern auch für das Verfahren, das der Steuerfestsetzung vorausgeht sowie für das sich an die Steuerfestsetzung anschließende Erhebungs- und Beitreibungsverfahren und das Rechtsbehelfsverfahren. Sie gelten dagegen nicht für das Strafverfahren wegen Steuerstraftaten und das Bußgeldverfahren wegen Steuerordnungswidrigkeiten. Soweit die besonderen Verfahrensvorschriften der anderen Teile des Gesetzes von den allgemeinen Verfahrensvorschriften abweichen, treten die Vorschriften des Vierten Teils zurück.

Der *Erste Abschnitt* behandelt in den §§ 99 bis 123 die Verfahrensgrundsätze, der *Zweite Abschnitt* in den §§ 125 bis 135 die Verwaltungsakte. Soweit dies angesichts der Besonderheiten des Steuerrechts und seiner langjährigen eigenständigen Entwicklung vertretbar und zweckmäßig ist, sind die Vorschriften des Vierten Teils den Vorschriften des Entwurfs eines *Verwaltungsverfahrensgesetzes* \*) angepaßt bzw. angenähert worden. Dabei ist vermieden worden, abrupt mit langjährigen Traditionen des Steuerrechts zu brechen. Im Gesamtergebnis ist jedoch eine starke Annäherung an den Entwurf eines *Verwaltungsverfahrensgesetzes* \*) unverkennbar.

Gegenüber dem Entwurf des Arbeitskreises für eine Reform der Reichsabgabenordnung ist insofern eine Änderung eingetreten, als die Vorschriften über Steuerfestsetzung, Zerlegung, Haftung, Außenprüfung und Steueraufsicht in einen besonderen Fünften Teil verwiesen wurden. Damit soll der allgemeine Charakter der Vorschriften des Vierten Teils und deren allgemeine Geltung für alle Verfahrensarten der neuen AO herausgestellt werden.

## ERSTER ABSCHNITT

### Verfahrensgrundsätze

#### 1. UNTERABSCHNITT

#### Beteiligung am Verfahren

##### Zu § 99 — Beteiligte

Der Vierte Teil des Entwurfs wird mit einer Definition des in zahlreichen Verfahrensvorschriften verwendeten Begriffs des Beteiligten eingeleitet. Dabei ist jedoch nicht die Regelung des § 12 des Entwurfs eines *VwVfG* \*) übernommen worden, obwohl sich praktisch kaum unterschiedliche Auswirkungen ergeben dürften.

Nach § 99 sind Beteiligte die Personen, Vereinigungen und Vermögensmassen, auf die sich das jeweilige Verfahren bezieht. Das sind im Besteuerungsverfahren vor allem die Steuerpflichtigen (vgl. § 36). Das jeweilige Verfahren bezieht sich regelmäßig, ohne daß dies besonders zum Ausdruck gebracht

werden müßte, auf die Antragsteller, sowie auf diejenigen, an die ohne Antrag ein Verwaltungsakt gerichtet werden soll oder gerichtet worden ist. Durch das Wort „betroffen“ wird aber darüber hinaus zum Ausdruck gebracht, daß die Finanzbehörde bei der Bestimmung der Beteiligten nicht frei ist, sondern diejenigen als Beteiligte in das Verfahren zu ziehen hat, die nach den jeweiligen Vorschriften in das Verfahren gehören. Sind z. B. Ehegatten zusammen zu veranlagern, so sind beide Beteiligte des Verfahrens. Nach § 57 a EStDV haben sie, wenn sie nicht die getrennte Veranlagung wählen, eine gemeinsame Steuererklärung abzugeben.

Nicht erforderlich ist es, allgemein zwischen Beteiligten und Hinzugezogenen zu unterscheiden. Diese Unterscheidung wird erst für das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren insofern für notwendig gehalten, als dort zwischen demjenigen, der den Rechtsbehelf eingelegt hat, und dem Hinzugezogenen zu unterscheiden ist (vgl. § 342).

##### Zu § 100 — Handlungsfähigkeit

Durch diese Vorschrift wird die Frage geklärt, wer in einem Verwaltungsverfahren wirksam Verfahrenshandlungen vornehmen kann. Geregelt wird nicht nur die aktive sondern auch die passive Handlungsfähigkeit.

*Absatz 1* lehnt sich eng an § 11 des Entwurfs eines *VwVfG* \*) an.

Die *Nummern 1 und 2* beziehen sich auf natürliche Personen. Wer nach bürgerlichem Recht geschäftsfähig ist, kann auch in einem Verwaltungsverfahren Verfahrenshandlungen vornehmen (*Nummer 1*). Wer nach bürgerlichem Recht in der Geschäftsfähigkeit beschränkt ist, ist ebenfalls handlungsfähig, soweit er für den Gegenstand des Verfahrens durch Vorschriften des bürgerlichen Rechts als geschäftsfähig anerkannt wird (*Nummer 2*). Hierunter fallen z. B. die Minderjährigen, die zum selbständigen Betrieb eines Erwerbsgeschäftes ermächtigt sind, für alle Geschäfte, die der Betrieb mit sich bringt (vgl. § 112 BGB). Abweichend von § 11 Nr. 2 des Entwurfs eines *VwVfG* \*) werden die natürlichen Personen nicht genannt, die durch Vorschriften des öffentlichen Rechts als handlungsfähig anerkannt sind. Derartige Vorschriften (vgl. z. B. § 19 Abs. 5 des Wehrpflichtgesetzes) sind bei Anwendung der neuen AO ohne Bedeutung.

Nach *Nummer 3* handeln juristische Personen und Vereinigungen durch ihre gesetzlichen Vertreter oder durch besondere Beauftragte. Hierunter fallen auch alle nicht rechtsfähigen Vereinigungen, die Träger steuerlicher Rechte und Pflichten sein können oder als solche in ein Verfahren hineingezogen worden sind.

Nach *Nummer 4* handeln für Behörden ihre Leiter, deren Vertreter oder Beauftragte. Der Behördenleiter und seine Vertreter sind kraft ihrer dienstlichen Stellung die zum Handeln für ihre Behörde berufenen Vertreter. Darüber hinaus sollen aber auch an-

\*) vgl. Drucksache VI/1173

\*) vgl. Drucksache VI/1173

dere Bedienstete im Rahmen ihres dienstlichen Auftrages, der sich aus Geschäftsverteilungsplänen und Geschäftsordnungen der Behörden ergibt, für die Behörde handeln können, ohne daß es einer besonderen Auftragserteilung bedarf. Es handelt sich hier wie auch bei den Beauftragten in Nummer 4 nicht um eine Frage der Vollmacht im Sinne des § 101, sondern um die Frage der Handlungsfähigkeit.

Die in Absatz 2 erwähnten §§ 53 und 55 ZPO regeln die Prozeßfähigkeit einer durch einen Pfleger vertretenen Person und eines Ausländers, der nach dem Recht seines Landes nicht prozeßfähig ist.

Auf eine besondere Regelung der Beteiligungsfähigkeit (vgl. § 10 des Entwurfs eines VwVfG \*) wird verzichtet. Es ist selbstverständlich, daß alle nach bürgerlichem Recht Rechtsfähigen auch die Beteiligungsfähigkeit besitzen. Daneben sind alle sonstigen Gebilde beteiligungsfähig, die nach dem Steuerrecht Träger von Rechten und Pflichten sein können oder die als solche in ein Verfahren gezogen werden. Einer besonderen Vorschrift hierüber bedarf es nicht.

#### Zu § 101 — Bevollmächtigte und Beistände

Die Vorschrift regelt in Anlehnung an § 107 AO die Fragen der Vertretung durch Bevollmächtigte und Beistände. Bei ihrer Formulierung ist so weit wie möglich auch § 13 des Entwurfs eines VwVfG \*) berücksichtigt worden.

*Absatz 1 Satz 1* stellt klar, daß sich der Beteiligte durch einen Bevollmächtigten vertreten lassen kann. Die bisherige Einschränkung in § 107 Abs. 1 AO, nach dieser Vorschrift das Finanzamt auch in ankonnte, wenn er verhindert war, seine steuerlichen Angelegenheiten selbst zu regeln, ist nicht übernommen worden. Sie hatte wegen des § 107 Abs. 4 Satz 1 AO ohnehin nur geringe Bedeutung, weil wonach sich der Steuerpflichtige vertreten lassen deren Fällen Bevollmächtigte zulassen konnte.

*Satz 2* regelt den Umfang der Vollmacht. Sie ermächtigt grundsätzlich zu allen Verfahrenshandlungen. Auf Verlangen ist die Vollmacht nachzuweisen (*Satz 3*), eine besondere Form des Nachweises wird nicht verlangt. *Satz 4*, wonach der Widerruf der Vollmacht der Behörde gegenüber erst mit Zugang wirksam wird, dient der Rechtssicherheit. Der letzte Satz des Absatzes 1 stellt in Übereinstimmung mit § 107 Abs. 4 Satz 2 AO klar, daß sich die Behörde auch an den Beteiligten selbst wenden kann, und zwar insbesondere dann, wenn er als Mitwirkungspflichtiger, vor allem als Auskunftspflichtiger, in Anspruch genommen wird. Die Bestellung eines Bevollmächtigten entbindet den Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht von seiner eigenen Mitwirkungspflicht im Besteuerungsverfahren. Diese Vorschrift hat auch Bedeutung für die Bekanntgabe von Verwaltungsakten. Für Zustellungen vgl. auch § 8 VwZG.

*Absatz 2* entspricht dem § 13 Abs. 3 des Entwurfs eines VwVfG \*). Der Beteiligte kann zu Verhand-

lungen mit einem Beistand erscheinen. Das von diesem Vorgetragene gilt grundsätzlich als Vorbringen des Beteiligten selbst, sofern dieser nicht widerspricht.

Die Pflicht zur Zurückweisung von Bevollmächtigten, die ohne Befugnis geschäftsmäßige Hilfe in Steuersachen leisten, ist im Absatz 3 wie im geltenden Recht (§ 107 Abs. 2 Satz 2 AO) geregelt. Notare und Patentanwälte dürfen allerdings auch dann nicht zurückgewiesen werden, wenn sie die ihnen in den Berufsordnungen eingeräumten Befugnisse überschreiten. Zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen sind nur die in § 40 genannten Personen befugt. Der Begriff der geschäftsmäßigen Hilfe in Steuersachen setzt nicht voraus, daß die Hilfe gegen Entgelt geleistet wird. Auch die unentgeltliche Hilfeleistung in Steuersachen ist im Sinne des § 40 geschäftsmäßig, wenn sie selbständig und mit einer gewissen Häufigkeit, zumindest jedoch mit dieser Absicht geleistet wird. Unter diese Vorschrift fallen auch die Rechtslehrer an deutschen Hochschulen, wenn sie geschäftsmäßig handeln. Sie sind nicht nach § 40 zu geschäftsmäßigen Hilfeleistungen in Steuersachen befugt. Steuerrechtslehrer haben allerdings die Möglichkeit, ohne Prüfung Steuerberater zu werden (§ 8 Abs. 1 Nr. 1, § 22 Abs. 3 Nr. 4 StBerG). Handeln Rechtslehrer nicht geschäftsmäßig, gilt Absatz 4 Satz 2 Nr. 2.

In anderen als den in Absatz 3 geregelten Fällen können Bevollmächtigte und Beistände vom schriftlichen und mündlichen Vortrag zurückgewiesen werden, wenn sie hierzu ungeeignet sind (*Absatz 4*). Eine Zurückweisung ist jedoch nicht zulässig bei den in Absatz 4 Satz 2 genannten Personen. Entsprechend dem geltenden Recht und abweichend von § 13 Abs. 4 des Entwurfs eines VwVfG \*) fallen hierunter nicht alle zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugten Personen, sondern nur die einer Berufsordnung unterliegenden Angehörigen der rechtsberatenden Berufe, darüber hinaus auch die Rechtslehrer an deutschen Hochschulen.

Nach Absatz 5 sind Verfahrenshandlungen des zurückgewiesenen Bevollmächtigten oder Beistandes unwirksam, die nach der Zurückweisung vorgenommen werden. Dies entspricht § 107 Abs. 6 AO.

Soweit es erforderlich ist, einen Vertreter von Amts wegen zu bestellen, soll § 14 VwVfG \*) gelten.

## 2. UNTERABSCHNITT

### Besteuerungsgrundsätze, Beweismittel

#### — Allgemeines —

#### Zu § 102 — Besteuerungsgrundsätze

Die Vorschrift geht von dem den Finanzbehörden durch Artikel 108 GG erteilten Auftrag zur Verwal-

\*) vgl. Drucksache VI/1173

\*) vgl. Drucksache VI/1173

tung der Steuern aus. Sie stellt die gleichmäßige Erhebung der Steuern als Aufgabe der Finanzbehörden besonders heraus. Steuern sollen weder zu hoch noch zu niedrig festgesetzt werden. In den folgenden Paragraphen werden sodann die Rechte und Pflichten der Finanzbehörden und der Steuerpflichtigen im einzelnen festgelegt. Es ist selbstverständlich, daß die Finanzbehörden nicht nach Belieben ohne jeden Anlaß von ihren Befugnissen Gebrauch machen dürfen. Ihr Handeln steht immer unter dem Gebot der Ausübung des pflichtgemäßen Ermessens. Gleichwohl wird es für erforderlich gehalten, dies nochmals gesondert zum Ausdruck zu bringen. Deshalb bestimmt *Satz 3*, daß die Finanzbehörden, soweit nichts anderes bestimmt ist, tätig werden, wenn hierzu Anlaß besteht. Diese Vorschrift ist in etwa dem im Strafverfahren geltenden § 152 Abs. 2 und § 160 Abs. 1 StPO vergleichbar.

#### Zu § 102 a — Beginn des Verfahrens

Die Vorschrift regelt den Beginn des Verfahrens entsprechend § 16 des Entwurfs eines VwVfG \*)

#### Zu § 103 — Untersuchungsgrundsatz

Wie bisher (vgl. § 204 Abs. 1 AO) gilt der Untersuchungsgrundsatz, der im Verwaltungsverfahren den rechtsstaatlichen Erfordernissen am besten entspricht. Durch § 104 und andere Vorschriften werden den Beteiligten umfassende Mitwirkungspflichten auferlegt, die der vollständigen und zutreffenden Aufklärung des Sachverhalts dienen.

Zum Untersuchungsgrundsatz gehört es, daß die Finanzbehörden auch die für die Beteiligten günstigen Umstände zu berücksichtigen haben. Bei ihren Ermittlungen sind die Finanzbehörden nicht an das Vorbringen und die Beweisanträge der Beteiligten gebunden. Dies entspricht § 17 des Entwurfs eines VwVfG \*) und § 76 Abs. 1 letzter Satz FGO.

Der Fürsorgepflicht der Finanzbehörden entspricht es, daß sie die Stellung von Anträgen anregen sollen, die der Steuerpflichtige offensichtlich aus Versehen oder aus Unkenntnis zu stellen unterlassen hat. Eine darüber hinaus gehende Verpflichtung der Finanzbehörden ist nicht vertretbar. Sie würde die Verwaltung zu sehr in die Rolle eines Beraters drängen und dadurch die Erfüllung der eigentlichen Verwaltungsaufgaben beeinträchtigen.

*Satz 4* bestimmt, daß sich der Umfang der Pflichten (Untersuchungspflicht, Anregungspflicht) nach den Umständen des Einzelfalles richtet. Besteht z. B. kein Anlaß, die Richtigkeit der Steuererklärung zu bezweifeln, ist das Finanzamt zu weiteren Ermittlungen nicht verpflichtet. Die genannte Vorschrift hat auch dort ihre besondere Bedeutung, wo der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht (vgl. § 104) nicht nachkommt.

\*) vgl. Drucksache VI/1173.

#### Zu § 104 — Mitwirkungspflichten der Beteiligten

Die Pflicht der Finanzbehörde, den Sachverhalt von Amts wegen aufzuklären, wird ergänzt durch die in § 104 geregelte Mitwirkungspflicht der Beteiligten. Auf die Mitwirkung der Steuerpflichtigen bei der Aufklärung des steuerlich erheblichen Sachverhalts kann nicht verzichtet werden. Der Steuerpflichtige ist am ehesten in der Lage, die erforderlichen Auskünfte über die in Betracht kommenden Tatsachen zu geben. Dazu gehört in erster Linie, daß er seine Angaben vollständig und wahrheitsgemäß macht. Auch seine Mitwirkungspflicht richtet sich nach den Umständen im Einzelfall.

*Absatz 2* ist neu eingefügt worden. Er enthält eine gesteigerte Mitwirkungspflicht für Sachverhalte, die sich auf Vorgänge im Ausland beziehen. In diesen Fällen sind die Möglichkeiten der Finanzbehörde, den Sachverhalt von Amts wegen aufzuklären, beschränkt. Die Rechtsprechung hat unter diesen Gesichtspunkten den Grundsatz entwickelt, der Steuerpflichtige müsse durch eigene Nachforschungen im Ausland die inländische Ermittlungstätigkeit der Finanzbehörde ergänzen und unterstützen. Die Pflicht zur Offenlegung seiner Verhältnisse wird für den Steuerpflichtigen hier zu einer Aufklärungspflicht erweitert. Die Angabe von Beweismitteln allein genügt in diesen Fällen nicht, weil diese für die Finanzbehörde in der Regel nicht erreichbar sind. *Satz 1* legt daher dem Steuerpflichtigen eine Beweismittelbeschaffungspflicht auf. Er hat hierbei alle rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten auszuschöpfen. Er kann sich nicht darauf berufen, hierzu nicht in der Lage zu sein, wenn er die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit gehabt hätte, hierfür durch entsprechende vertragliche Vereinbarungen Vorsorge zu treffen.

#### Zu § 105 — Anhörung Beteiligter

Die Vorschrift enthält den Grundsatz des rechtlichen Gehörs, der in verkürzter Form bereits in § 102 Satz 3 des Entwurfs des Arbeitskreises für eine Reform der Reichsabgabenordnung enthalten war. Sie entspricht wörtlich dem § 21 des Entwurfs eines VwVfG \*).

Obwohl der Grundsatz des rechtlichen Gehörs durch Artikel 103 Abs. 1 GG nur für Verfahren vor Gerichten vorgeschrieben ist, hat er auch im Verwaltungsverfahren — wenn auch nur mit Einschränkungen — Bedeutung. Wegen gesetzlicher Regelungen vgl. z. B. § 205 Abs. 3, § 206 Abs. 2, § 209 Abs. 1 AO. Unter diesen Umständen ist die Regelung dieser Materie in der neuen AO angebracht.

Die Vorschrift über die Anhörung Beteiligter sichert dem Beteiligten einerseits eine ausreichende Anhörung durch die Behörde, ist andererseits aber flexibel genug, um die Tätigkeit der Behörden nicht unangemessen zu erschweren.

*Absatz 1* verpflichtet die Finanzbehörde, den Beteiligten Gelegenheit zu geben, sich zu den entscheidungserheblichen Tatsachen zu äußern, bevor ein

\*) vgl. Drucksache VI/1173

belastender Verwaltungsakt erlassen wird. Durch das Wort „soll“ wird zum Ausdruck gebracht, daß in atypischen Ausnahmefällen ein Absehen von der Anhörung gestattet ist. Das Anhörungsrecht besteht im übrigen nur hinsichtlich der für die Entscheidung erheblichen Tatsachen. Eine Verpflichtung der Finanzbehörde, mit dem Beteiligten ein Rechtsgespräch zu führen, ergibt sich hieraus nicht. Es ist der Finanzbehörde jedoch nicht verwehrt, von dieser Möglichkeit Gebrauch zu machen, wenn dies zweckmäßig erscheint.

Im Besteuerungsverfahren äußert sich der Steuerpflichtige zu den für die Entscheidung erheblichen Tatsachen regelmäßig in der Steuererklärung. Ergeben sich weitere entscheidungserhebliche Tatsachen, zu denen der Steuerpflichtige sich noch nicht äußern konnte, so muß er sich auch hierzu äußern können. Reicht der Steuerpflichtige eine Steuererklärung verspätet ein, so hat er bei Einreichung der Steuererklärung Gelegenheit, sich im Hinblick auf die mögliche Festsetzung eines Verspätungszuschlages zu den Umständen, die zu der verspäteten Einreichung geführt haben, zu äußern.

*Absatz 2* schränkt den *Absatz 1* ein. Von der Anhörung kann danach abgesehen werden, wenn sie nach den Umständen des Einzelfalles nicht geboten ist. Dieser Grundsatz wird in *Satz 2* durch Beispiele erläutert. Eine Anhörung ist nach *Nummer 1* nicht geboten, wenn eine sofortige Entscheidung wegen Gefahr im Verzuge oder im öffentlichen Interesse notwendig erscheint. Hierbei handelt es sich um besondere Ausnahmefälle.

*Nummer 2* erwähnt den Fall, daß durch die Anhörung die Einhaltung einer für die Entscheidung maßgeblichen Frist in Frage gestellt wird. In Betracht kommt hierbei insbesondere die Festsetzungsfrist nach § 150. Wenn bei Anhörung des Beteiligten die Gefahr besteht, daß die Steuerfestsetzung nicht innerhalb der Festsetzungsfrist vorgenommen werden kann, darf von der Anhörung abgesehen werden.

In *Nummer 3* sind die Fälle genannt, in denen die Behörde eine Allgemeinverfügung oder gleichartige Verwaltungsakte in großer Zahl erlassen will. Hier hätte die vorherige Anhörung der Betroffenen eine erhebliche Verwaltungsschwerung zur Folge, die den rechtzeitigen Erlaß der Verwaltungsakte praktisch nicht mehr gewährleisten würde. Zu nennen sind die öffentliche und die gesonderte Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärungen.

Nach *Absatz 3* muß eine Anhörung unterbleiben, wenn ihr ein zwingendes öffentliches Interesse (wie z. B. die Sicherheit der Bundesrepublik Deutschland) entgegensteht.

Wegen der Heilung eines Verstoßes gegen § 105 vgl. § 131 Abs. 1 Nr. 3, wegen der rechtlichen Folgen eines nicht geheilten Verstoßes vgl. § 132.

#### Zu § 106 — Beweismittel

Nach dem Vorbild des § 18 Abs. 1 des Entwurfs eines VwVfG \*) regelt § 106 die Frage, welcher Beweismittel sich die Finanzbehörde bedienen kann. Danach kann sie sich der Beweismittel bedienen, die

\*) vgl. Drucksache VI/1173

sie zur Ermittlung des Sachverhalts für erforderlich hält (*Satz 1*). Demgegenüber hatte sich der Arbeitskreis für eine Reform der Reichsabgabenordnung mit Mehrheit für eine gewisse Objektivierung dieser Vorschrift ausgesprochen. Er hatte deshalb die Formulierung gewählt, daß die Finanzbehörde sich eines Beweismittels nur dann bedienen dürfe, wenn Gründe für die Annahme vorliegen, daß das Beweismittel für die Ermittlung eines steuerlich erheblichen Sachverhalts erforderlich ist. Für die Wahl der jetzigen Fassung war die Überlegung ausschlaggebend, daß es nicht vertretbar sei, daß eine derartige zentrale Verfahrensvorschrift von der entsprechenden Bestimmung des Verwaltungsverfahrensgesetzes \*) entscheidend abweicht. Im Ergebnis wird sich kaum ein Unterschied feststellen lassen, wenn man berücksichtigt, daß die Finanzbehörde nach pflichtgemäßem Ermessen zu handeln hat und daß § 102 Satz 3 vorschreibt, daß die Finanzbehörde tätig wird, wenn sie hierzu Anlaß hat. Ob die Behörde Anlaß zum Tätigwerden hat, kann gegebenenfalls gerichtlich überprüft werden.

In *Satz 2* werden beispielsweise einige der sogenannten klassischen Beweismittel des Zivil- und Strafprozessrechts genannt. Die Aufzählung ist nicht erschöpfend.

#### — Beweis durch Auskünfte und Sachverständigengutachten —

#### Zu § 107 — Auskunftspflicht der Beteiligten und anderer Personen

Die Vorschrift behandelt die Auskunftspflichten der Beteiligten und dritter Personen (vgl. bisher die §§ 170, 171 Abs. 1, § 175 AO). Auskunftspflichtig sind nicht nur natürliche und juristische Personen, sondern auch nicht rechtsfähige Vereinigungen, Vermögensmassen, Behörden und Betriebe gewerblicher Art der Körperschaften des öffentlichen Rechts. Die Finanzbehörde soll sich in erster Linie an die Beteiligten selbst wenden. Dritte sollen regelmäßig nicht in das Besteuerungsverfahren hineingezogen werden. Erst wenn die Sachverhaltsaufklärung durch den Beteiligten nicht zum Ziele führt oder keinen Erfolg verspricht, soll die Finanzbehörde an andere herantreten. Dies setzt allerdings voraus, daß die Person des Beteiligten bekannt ist. Ist dies nicht der Fall, bleibt oft nur der Weg der Auskunft durch Dritte. Dies berücksichtigt auch schon § 209 Abs. 1 Satz 1 AO.

Der zur Auskunft Verpflichtete ist nach *Absatz 2* über das Beweisthema zu unterrichten. Dabei muß angegeben werden, ob er in eigener oder fremder Steuersache Auskunft geben soll. Dies kann möglicherweise Bedeutung für eventuell bestehende Auskunftsverweigerungsrechte haben.

Wenn der Beteiligte nicht aus dem Gedächtnis Auskunft erteilen kann, ist er nach *Absatz 3* verpflichtet, vor der Auskunftserteilung ihm zur Verfügung ste-

\*) vgl. Drucksache VI/1173

hende Unterlagen einzusehen. Dies entspricht dem geltenden Recht und ist auch ohne ausdrückliche Regelung im Prozeßrecht für die Zeugenaussage anerkannt.

Grundsätzlich steht es dem Auskunftspflichtigen nach *Absatz 4* frei, in welcher Form er die Auskunft geben will. Die Finanzbehörde kann jedoch schriftliche Auskunft verlangen, wenn dies sachdienlich ist.

*Absatz 5* eröffnet für die Finanzbehörde die Möglichkeit, gegebenenfalls anzuordnen, daß der Auskunftspflichtige eine mündliche Auskunft an Amtsstelle erteilt, insbesondere wenn er trotz Aufforderung keine schriftliche Auskunft erteilt oder die schriftliche Auskunft zu keiner Klärung geführt hat. Auf Antrag ist nach *Absatz 6* über die an Amtsstelle erteilte mündliche Auskunft eine Niederschrift aufzunehmen.

#### Zu § 108 — Eidliche Vernehmung

Nach geltendem Recht nimmt das Finanzamt den Eid ab, falls dies zur Bekräftigung der Aussage eines Dritten erforderlich ist (vgl. § 182 AO). Hieran wird nicht festgehalten. Hierbei befindet sich der Entwurf in Übereinstimmung mit § 52 Abs. 3 des Entwurfs eines VwVfG \*) und der Mehrheitsauffassung des Arbeitskreises für eine Reform der Reichsabgabenordnung.

Die vorgeschlagene Regelung geht von dem Gedanken aus, daß der Eid als die höchste Beteuerungsform im deutschen Recht grundsätzlich von den Gerichten abgenommen werden sollte. Dies wird auch im Entwurf eines Verwaltungsverfahrensgesetzes \*) ausdrücklich anerkannt (vgl. Begründung zu § 19 Abs. 1). Zwingende Gründe, hiervon abzuweichen, bestehen nicht. Im übrigen wird von der Möglichkeit der Vereidigung so selten Gebrauch gemacht, daß auch aus diesem Grunde kein dringendes Bedürfnis besteht, die Möglichkeit der eidlichen Vernehmung durch den Vorsteher des Finanzamts beizubehalten.

*Absatz 1* sieht eine eidliche Vernehmung vor, wenn die Finanzbehörde diese mit Rücksicht auf die Bedeutung der Auskunft oder zur Herbeiführung einer wahrheitsgemäßen Auskunft für geboten hält. Eidlich vernommen werden können aber nur Dritte, nicht die Beteiligten selbst. Um die eidliche Vernehmung kann das für den Wohnsitz oder den Aufenthaltsort der zu beeidigenden Person zuständige Finanzgericht ersucht werden. Die Bestimmung entspricht § 52 Abs. 2 des Entwurfs eines VwVfG \*), wonach das zuständige Verwaltungsgericht um Vernehmung zu ersuchen ist. Bedenken gegen die Einschaltung der Finanzgerichte, die obere Landesgerichte sind, sind nicht durchgreifend. Einmal sind die Finanzgerichte wie die Verwaltungsgerichte erstinstanzlich zuständige Gerichte. Zum anderen ist es nicht vertretbar, auf ihre Sachkunde bei einer eidlichen Vernehmung zu verzichten. Das zuständige Amtsgericht soll deshalb nur dann um eidliche Vernehmung ersucht werden können, wenn die zu be-

\*) vgl. Drucksache VI/1173

eidigende Person nicht am Sitz eines Finanzgerichts oder des auswärtigen Senats eines Finanzgerichts wohnt oder sich aufhält.

*Absatz 2* regelt den Inhalt des Ersuchens der Finanzbehörde. Das Gericht hat die Beteiligten und die Finanzbehörde von dem Beweistermin zu unterrichten. Beteiligte und die ersuchende Finanzbehörde haben das Recht, im Beweistermin Fragen zu stellen.

Nach *Absatz 3* entscheidet gegebenenfalls das Gericht darüber, ob ein Zeugnis- oder Eidesverweigerungsrecht besteht. Das Gericht ist im übrigen an das Ersuchen der Finanzbehörde gebunden. In die Finanzgerichtsordnung wird eine § 83 Nr. 4 des Entwurfs eines VwVfG \*) entsprechende Regelung aufzunehmen sein.

#### Zu § 109 — Versicherung an Eides Statt

Die Versicherung der Richtigkeit von behaupteten Tatsachen an Eides Statt durch einen Beteiligten ist ein letztes Mittel zur Erforschung des Sachverhaltes. Es ist deshalb nur unter besonderen Voraussetzungen zulässig und kommt nach *Absatz 1* erst dann in Betracht, wenn andere Mittel zur Erforschung der Wahrheit nicht vorhanden sind, etwa weil dem Beteiligten die entsprechenden Unterlagen verloren gegangen sind oder andere Beweismittel zu keinem Ergebnis geführt haben oder ihre Verwendung einen unverhältnismäßigen Aufwand erfordert.

Nur von einem Beteiligten kann die Versicherung an Eides Statt verlangt werden. Andere Personen als die Beteiligten können gegebenenfalls nach § 108 vereidigt werden. Von einem Eidesunfähigen (vgl. § 393 ZPO) kann eine eidesstattliche Versicherung nicht gefordert werden (*Absatz 1 Satz 3*).

Die Versicherung an Eides Statt kann nur vom Behördenleiter, seinem ständigen Vertreter oder einem Angehörigen des öffentlichen Dienstes aufgenommen werden, der die Befähigung zum Richteramt besitzt (*Absatz 2*). Darüber hinaus können nach dem Vorbild des § 20 Abs. 2 des Entwurfs eines VwVfG \*) der Behördenleiter und sein ständiger Vertreter auch andere Angehörige des öffentlichen Dienstes allgemein oder im Einzelfall schriftlich ermächtigen, eidesstattliche Versicherungen aufzunehmen.

Die *Absätze 3 bis 5* regeln die Einzelheiten der Abnahme der Versicherung an Eides Statt. Die Angaben, deren Richtigkeit versichert werden soll, sind nach *Absatz 3* schriftlich festzulegen und den Beteiligten mindestens eine Woche vor Aufnahme der Versicherung mitzuteilen. *Satz 2* enthält die Formel der eidesstattlichen Versicherung. Nach *Satz 4* können Bevollmächtigte und Beistände des Beteiligten an der Vernehmung und der Aufnahme der Versicherung an Eides Statt teilnehmen.

Nach *Absatz 4* ist der Beteiligte über die Bedeutung der eidesstattlichen Versicherung und über strafrechtliche Folgen einer falschen eidesstattlichen Versicherung zu belehren.

*Absatz 5* regelt Inhalt und Form der Niederschrift über die eidesstattliche Versicherung.

\*) vgl. Drucksache VI/1173

Die eidesstattliche Versicherung kann nicht durch die Finanzbehörde erzwungen werden (*Absatz 6*). Aus der Verweigerung, eine Tatsachenbehauptung durch eidesstattliche Versicherung zu bekräftigen, können aber bei Würdigung dieser Behauptung durchaus nachteilige Folgerungen gezogen werden. Die Regelung des § 201 Abs. 3 Nr. 5 AO, wonach in diesem Falle grundsätzlich davon auszugehen ist, daß die Behauptung, deren Richtigkeit eidesstattlich versichert werden soll, nicht zutrifft, ist jedoch nicht ausdrücklich übernommen worden.

#### Zu § 110 — Hinzuziehung von Sachverständigen

Im Besteuerungsverfahren wird es sich nicht in jedem Fall vermeiden lassen, daß die Finanzbehörde bei ihren Ermittlungen einen Sachverständigen einschalten muß. Der Entwurf enthält daher entsprechend dem § 186 AO eine Vorschrift über die Hinzuziehung von Sachverständigen. Nach *Absatz 1 Satz 1* ist es Sache der Finanzbehörde, über die Zuziehung eines Sachverständigen zu bestimmen. Soweit nicht Gefahr im Verzuge ist, hat sie aber den Beteiligten den von ihr in Aussicht genommenen Sachverständigen zu benennen. Auf diese Weise können sich die Beteiligten frühzeitig klar darüber werden, ob nach ihrer Ansicht in der Person des Sachverständigen Gründe vorliegen, die seine Ablehnung rechtfertigen.

*Absatz 2* regelt die Ablehnung von Sachverständigen wegen Besorgnis der Befangenheit nach dem Vorbild des § 406 ZPO. Die Beteiligten können einen Sachverständigen danach ablehnen, wenn ein Grund vorliegt, der Zweifel an seiner Unparteilichkeit rechtfertigen kann oder wenn zu befürchten ist, daß durch die Tätigkeit des Sachverständigen ein Geschäfts- oder Betriebsgeheimnis verletzt wird oder sonst Schaden für die geschäftliche Tätigkeit eines Beteiligten besteht. Um zu verhindern, daß durch Ablehnungsgesuche das Verfahren über Gebühr verzögert wird, ist der Ablehnung keine aufschiebende Wirkung beigelegt worden. Dies entspricht allgemeinen Grundsätzen (vgl. Baumbach-Lauterbach, Kommentar zur ZPO, 30. Auflage, Anm. 5 zu § 406). Ist das Ablehnungsgesuch nicht offensichtlich aussichtslos, so kann es sich allerdings empfehlen, zunächst die Erstattung des Gutachtens zurückzustellen.

Der Beteiligte muß eventuelle Ablehnungsgründe unverzüglich geltend machen. Nach Ablauf von zwei Wochen seit Bekanntgabe des Sachverständigen ist eine Ablehnung nur noch zulässig, wenn der Ablehnungsgrund vorher nicht geltend gemacht werden konnte. Damit soll verhindert werden, daß die Beteiligten erst nach Bekanntwerden des Gutachtens Ablehnungsgründe vorbringen, wenn das Gutachten ungünstig ausgefallen ist. Über die Ablehnung entscheidet die Finanzbehörde, die den Sachverständigen hinzugezogen hat.

Sachverständige, die die besonderen Voraussetzungen des *Absatzes 3* erfüllen, haben der Ernennung Folge zu leisten. Diese Vorschrift entspricht dem § 407 ZPO.

Alle Sachverständigen können nach *Absatz 4* die Erstattung des Gutachtens wegen Befangenheit ablehnen. Sie müssen die Ablehnung jedoch begründen. Der Sachverständige soll nicht gezwungen werden, unter Umständen ein Gutachten abzugeben, das einer ihm nahestehenden Person nachteilig sein könnte.

Angehörige des öffentlichen Dienstes können nur mit dienstlicher Genehmigung zum Sachverständigen bestellt werden (*Absatz 5*).

Nach § 5 Abs. 4 Nr. 2 unterliegt auch der in einem Besteuerungsverfahren hinzugezogene Sachverständige dem Steuergeheimnis. Hierauf ist der Sachverständige besonders hinzuweisen (*Absatz 6*).

Nach *Absatz 7* ist das Gutachten regelmäßig schriftlich zu erstatten. Eine Beeidigung des Gutachtens findet nur bei besonderer Tragweite des Gutachtens statt.

#### — Beweis durch Urkunden und Augenschein —

#### Zu § 111 — Vorlage von Urkunden

Die Vorschrift regelt die Vorlage der beweis erheblichen Urkunden durch Beteiligte und Dritte. Der Urkundenbeweis ist einer der im § 106 besonders genannten Beweise, deren sich die Finanzbehörde bedienen kann, wenn sie dies für die Ermittlung eines für die Besteuerung erheblichen Sachverhaltes erforderlich hält.

Nach *Absatz 2* soll die Vorlage von Aufzeichnungen, Büchern und Geschäftspapieren außerhalb der Außenprüfung in der Regel erst dann verlangt werden, wenn der Vorlagepflichtige eine Auskunft nicht erteilt hat, wenn eine Auskunft unzureichend ist oder Bedenken gegen ihre Richtigkeit bestehen.

*Absatz 2 Satz 2* enthält Ausnahmen von dieser Regel gegenüber den Beteiligten u. a. für den Fall, daß der Steuerpflichtige steuerliche Vergünstigungen geltend macht oder die Finanzbehörde wegen erheblicher steuerlicher Auswirkung eine baldige Klärung für wünschenswert hält. Falls die Finanzbehörde eine Außenprüfung beim Beteiligten nicht durchführen will, gilt diese Einschränkung ebenfalls nicht. Die Finanzbehörde ist jedoch in diesem Fall nicht gehindert, entgegen ihrer zunächst bestehenden Absicht trotzdem noch eine Außenprüfung durchzuführen. Besondere Vorschriften (vgl. z. B. § 60 Abs. 2 EStDV) gehen dem *Absatz 2* vor.

Da für die Auskunftspflicht nach § 107 Abs. 1 das Recht der Erstbefragung des Beteiligten gilt, wird die Vorlage von Büchern usw. durch Dritte nur ausnahmsweise in Betracht kommen. Dritte werden durchweg auch nicht sämtliche Bücher vorzulegen haben, da hierfür regelmäßig kein Anlaß besteht (vgl. § 102 Satz 3) und eine Beweiserhebung ins Blaue hinein nicht zulässig ist.

Nach *Absatz 3* kann die Finanzbehörde verlangen, daß die Urkunden an Amtsstelle vorgelegt werden, oder sie bei dem Vorlagepflichtigen einsehen, wenn dieser einverstanden ist oder die Urkunden für eine Vorlage an Amtsstelle ungeeignet sind.

Bei fremdsprachigen Urkunden kann im Rahmen pflichtgemäßen Ermessens die Beifügung einer glaubigsten Übersetzung verlangt werden (*Absatz 4*).

#### Zu § 112 — Einnahme des Augenscheins

Nach dieser Vorschrift ist das Ergebnis einer durchgeführten Augenscheinseinnahme aktenkundig zu machen. Nach *Absatz 2* können Sachverständige zur Einnahme des Augenscheins hinzugezogen werden. Für die wichtigsten Fälle der Augenscheinseinnahme sind weitere Vorschriften in den §§ 113 und 114 enthalten. Die Augenscheinseinnahme kommt vornehmlich in Betracht, wenn es um die Ermittlung des Werts eines Wirtschaftsgutes, z. B. eines Gebäudes geht.

#### Zu § 113 — Betreten von Grundstücken und Räumen

Diese Vorschrift regelt nach dem Vorbild des § 173 Abs. 1 AO das Betreten von Grundstücken und Räumen im Besteuerungsinteresse. Im Gegensatz zu § 173 Abs. 1 AO gilt die Vorschrift jedoch nicht nur für Grundstücke und Räume des Steuerpflichtigen. Im Besteuerungsinteresse können Grundstücke und Räume betreten werden, ohne daß es darauf ankommt, wer Eigentümer oder unmittelbarer Besitzer ist. Zum Betreten von Grundstücken und Räumen sind die mit der Augenscheinseinnahme betrauten Amtsträger und die zugezogenen Sachverständigen befugt, soweit dies erforderlich ist, um im Besteuerungsinteresse Feststellungen zu treffen. Regelmäßig wird es sich hierbei um Feststellungen über die Beschaffenheit und den Wert von Grundstücken und beweglichen Sachen handeln. Zur Beseitigung von eventuell bestehenden Zweifeln werden neben den Grundstücken und Räumen noch Schiffe, umschlossene Betriebsvorrichtungen und ähnliche Einrichtungen erwähnt. Hierunter fallen z. B. Maschinenräume, die an sich nicht zum Betreten durch Menschen bestimmt und geeignet sind. Ausdrücklich ist vorgeschrieben, daß die Finanzbehörde die von der Augenscheinseinnahme betroffenen Personen angemessene Zeit vorher zu benachrichtigen hat. Betroffene Personen werden regelmäßig die Eigentümer sowie die unmittelbaren Besitzer sein. Der unmittelbare Besitzer kann allerdings auch allein betroffen sein, wenn z. B. ein gepachtetes Grundstück betreten werden soll, um Feststellungen über Sachen zu treffen, die dem Pächter des Grundstücks gehören.

Es ist davon abgesehen worden, ausdrücklich zu bestimmen, daß die Augenscheinseinnahme nur im Beisein des Eigentümers oder des Besitzers durchgeführt werden darf. Eine solche Regelung würde geeignet sein, daß Besteuerungsverfahren unangemessen zu verzögern.

*Absatz 2* stellt ausdrücklich klar, daß das Betreten von Grundstücken und Räumen nicht zu dem Zweck angeordnet werden darf, um nach unbekanntem Gegenständen zu forschen.

Die Befugnis der Finanzbehörde, im Rahmen der besonderen Steueraufsicht Gebäude nach nicht ordnungsgemäß versteuerten oder verzollten Waren zu durchsuchen, ergibt sich aus § 190 Abs. 1 und 2.

#### Zu § 114 — Vorlage von Wertsachen

Die Vorschrift regelt die Vorlage von Wertsachen im Besteuerungsinteresse nach dem Vorbild des § 173 Abs. 2 AO. Wie im geltenden Recht (vgl. § 183 AO) können auch Dritte vorlagepflichtig sein. Die Vorlage von Wertsachen darf nicht angeordnet werden, um nach unbekanntem Gegenständen zu forschen (*Absatz 2*).

#### — Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrecht —

#### Zu § 115 — Auskunfts- und Eidesverweigerungsrecht der Angehörigen

Die Vorschrift regelt das Auskunfts- und Eidesverweigerungsrecht der Angehörigen eines Beteiligten. Dieses Recht steht den Angehörigen nicht zu, soweit sie selbst als Beteiligte über ihre eigenen steuerlichen Verhältnisse auskunftspflichtig sind oder die Auskunftspflicht für einen Beteiligten zu erfüllen haben (vgl. §§ 37, 38). In Zusammenveranlagungsfällen besteht danach ein Auskunftsverweigerungsrecht eines Ehegatten, soweit die steuerlichen Verhältnisse des anderen Ehegatten in Betracht kommen. Die Angehörigen sind aktenkundig über ihr Auskunfts- und Eidesverweigerungsrecht zu belehren. Zu den Angehörigen zählen auch Pflegeeltern und Pflegekinder. Angesichts der engen Beziehungen zwischen diesen Personen ist diese dem geltenden Recht entsprechende Regelung gerechtfertigt, obwohl sie von den vergleichbaren Vorschriften der Zivilprozeßordnung und der Strafprozeßordnung abweicht.

#### Zu § 116 — Auskunftsverweigerungsrecht zum Schutz bestimmter Berufsgeheimnisse

Die Vorschrift regelt die Auskunftsverweigerungsrechte zum Schutz bestimmter Berufsgeheimnisse in Anlehnung an § 177 AO. Sie ist weiter an §§ 53, 53a StPO angepaßt worden, wobei allerdings § 53 Abs. 1 Nr. 5 und 6 StPO nicht übernommen wurden, weil sie nur für das Strafverfahren passen. Eine Erweiterung der Auskunftsverweigerungsrechte in Richtung auf die in § 383 Abs. 1 Nr. 5 ZPO getroffene Regelung ist nicht vertretbar. Die Zivilprozeßordnung kann insoweit kein Vorbild sein, da sie den Interessenausgleich im Wege des Prozesses zwischen zwei gleich geordneten Parteien ermöglichen soll. In Besteuerungsverfahren sind jedoch wie in Strafverfahren öffentliche Interessen im Spiel, die ein weitgehendes Zurücktreten privater Geheimhaltungsinteressen gebieten. Berufsgeheimnisse sollten deshalb im Besteuerungsverfahren grundsätzlich nicht weiter geschützt werden als dies im geltenden Recht der Fall ist.

Diesem Anliegen trägt *Absatz 1* Rechnung. Eine gesetzliche Fixierung des sogenannten Bankenerlasses aus dem Jahre 1949 ist nicht vorgesehen. Der Entwurf geht davon aus, daß in der Verwaltungspraxis keine Schwierigkeiten bestehen, die eine solche Maßnahme erforderlich machen.

*Absatz 1* umschreibt den auskunftsverweigerungsberechtigten Personenkreis. Dieser ist gegenüber § 177 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 und § 178 AO um die Parlamentsmitglieder erweitert worden.

*Absatz 2* regelt das Auskunftsverweigerungsrecht der Gehilfen. Über deren Auskunftsverweigerung entscheiden grundsätzlich die Personen, deren Gehilfen sie sind. Andere Personen als Geistliche und Parlamentsmitglieder dürfen das Auskunftsverweigerungsrecht dann nicht in Anspruch nehmen, wenn sie von der Verpflichtung zur Verschwiegenheit entbunden worden sind (*Absatz 3*). Die Anzeigepflichten der Notare werden durch § 116 nicht berührt (*Absatz 4*).

Nach dem bisherigen § 177 Abs. 2 AO haben die Angehörigen der steuerberatenden Berufe insoweit kein Auskunftsverweigerungsrecht, als es sich um Tatsachen handelt, die bei der Beratung oder Vertretung in Steuerangelegenheiten zu ihrer Kenntnis gekommen sind, es sei denn, daß sie ihre Auftraggeber durch eine Auskunft der Gefahr einer Strafverfolgung oder einer Verfolgung wegen einer Ordnungswidrigkeit aussetzen würden. Diese Vorschrift ist entsprechend dem Vorschlag des Arbeitskreises für eine Reform der Reichsabgabenordnung nicht übernommen worden. Dem liegt die Auffassung zugrunde, daß nur das uneingeschränkte Auskunftsverweigerungsrecht dem besonderen Vertrauensverhältnis zwischen den Angehörigen der steuerberatenden Berufe und ihren Mandanten entspricht. Die berechtigten Belange der Verwaltung werden durch die Einschränkung des Rechts auf Verweigerung der Vorlage von Urkunden berücksichtigt (vgl. § 118 Abs. 2).

Es ist erwogen worden, darüber hinaus das Auskunftsverweigerungsrecht der Angehörigen der steuerberatenden Berufe für den Fall einzuschränken, daß sie die eigentlichen Wissensträger sind, weil sie die Unterlagen, auf die sich die Auskunft bezieht, im Rahmen ihrer Hilfeleistung in Steuer-sachen gefertigt oder an deren Fertigung mitgewirkt haben. Nach näherer Prüfung ist hiervon jedoch Abstand genommen worden. In diesen Fällen kann damit gerechnet werden, daß der Steuerpflichtige entweder selbst Auskunft gibt oder den Berater von der Verschwiegenheitspflicht entbindet. Andernfalls kommt der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht nicht nach und setzt sich gegebenenfalls den Folgen der Verletzung der Mitwirkungspflicht aus.

**Zu § 117** — Auskunftsverweigerungsrecht bei Gefahr der Verfolgung wegen einer Straftat oder einer Ordnungswidrigkeit

Die Vorschrift regelt das Auskunftsverweigerungsrecht bei Gefahr der Verfolgung wegen einer Straf-

tat oder einer Ordnungswidrigkeit nach dem Vorbild des § 176 AO. Voraussetzung ist allerdings, daß die Auskunftspflichtigen weder Beteiligte noch nach den §§ 37 und 38 für einen Beteiligten auskunfts-pflichtig sind.

Den Beteiligten und den für diese auskunfts-pflichtigen Personen steht das Recht auf Auskunftsverweigerung dagegen nicht zu. Sie sind und bleiben mitwirkungspflichtig. Darauf kann im Interesse der richtigen Besteuerung nicht verzichtet werden. Räumt man den Beteiligten das Auskunftsverweigerungsrecht ein, so ergäben sich für die Beweiserhebung und -würdigung unannehmbare Folgen. Würde der Beteiligte von einem eingeräumten Auskunftsverweigerungsrecht Gebrauch machen, so wäre er insoweit seiner Mitwirkungspflicht entbunden. Es wäre im allgemeinen nicht möglich, diesen Umstand, das Gebrauchmachen von einem Recht, bei der Beweiswürdigung zum Nachteil des Beteiligten zu bewerten. Bleibt die Mitwirkungspflicht dagegen bestehen, so können aus einem Verstoß gegen diese Pflicht die entsprechenden Folgerungen gezogen werden. Der Beteiligte trägt die Folgen seiner Entscheidung, an der Aufklärung des Sachverhaltes nicht mitzuwirken.

Eine andere Frage ist es, ob der Beteiligte durch staatliche Zwangsmaßnahmen, z. B. durch Auferlegung von Zwangsgeld, gezwungen werden kann, zu seiner Überführung wegen einer Straftat oder einer Ordnungswidrigkeit beizutragen. Diesen Konflikt lösen für Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten § 377 Abs. 1 und § 394 Abs. 1 Nr. 4 dahin, daß ein derartiger Zwang nicht ausgeübt werden kann. Die Mitwirkungspflicht ist insoweit eine nicht erzwingbare Verpflichtung. Der Beteiligte hat letzten Endes die Wahl zwischen der Erfüllung der Verpflichtung, die als Selbstanzeige zur Straffreiheit führen kann und der Verletzung der Verpflichtung mit den daraus sich ergebenden Folgen. Diesem Interessenkonflikt kann er sich nicht entziehen. Er hat ihn durch das von ihm begangene Delikt selbst hervorgerufen.

Liegen Nichtsteuerdelikte vor, so ist der Beteiligte durch das Steuergeheimnis weitgehend vor den strafrechtlichen Folgen seiner Mitwirkung geschützt. Soweit dieses bei schweren Straftaten keinen Schutz bietet, bleibt die Frage, ob es der Ausübung pflichtgemäßen Ermessens entspricht, eine Mitwirkung zu erzwingen. An der Mitwirkungspflicht des Beteiligten ändert sich aber nichts. Sonst stände § 44 Nr. 1, der bestimmt, daß verbotenes und sittenwidriges Verhalten steuerlich nicht irrelevant ist, weitgehend auf dem Papier.

**Zu § 118** — Verweigerung der Erstattung eines Gutachtens und der Vorlage von Urkunden

Wer ein Auskunftsverweigerungsrecht hat, kann auch die Erstattung eines Gutachtens und die Vorlage von Urkunden oder Wertsachen ablehnen. Die besonderen Anzeige- und Vorlagepflichten der Notare bleiben unberührt.

*Absatz 2* macht eine Ausnahme hinsichtlich solcher Urkunden und Wertsachen, die für den Beteiligten aufbewahrt werden. Es soll verhindert werden, daß der Finanzbehörde die Einsichtnahme in Urkunden dadurch unmöglich gemacht wird, daß der Beteiligte die vorzulegenden Sachen bei dritten Personen, die ein Auskunft- und damit ein Vorlageverweigerungsrecht haben, in Verwahrung gibt. Für einen Beteiligten aufbewahrt werden auch die für den Beteiligten geführten Geschäftsbücher und sonstigen Aufzeichnungen.

**Zu § 119** — Verhältnis der Auskunftspflicht zur Schweigepflicht öffentlicher Stellen

Nach dieser dem § 179 AO entsprechenden Vorschrift treten die für andere Behörden bestehenden Geheimhaltungspflichten gegenüber den Auskunftsrechten der Finanzbehörden grundsätzlich zurück. Der Gesetzgeber hat durch die Schaffung des § 179 AO zu erkennen gegeben, daß er den Auskunftsrechten der Finanzbehörden den Vorrang vor den Geheimhaltungspflichten anderer Behörden einräumt. Ausnahmen ergeben sich aus *Absatz 2* für das Brief-, Post- und Fernmeldegeheimnis. In zahlreichen weiteren Gesetzen, die in der Begründung des Arbeitskreises für eine Reform der Reichsabgabenordnung zu § 117 aufgezählt sind, sind weitere Ausnahmen enthalten. Diese Vorschriften werden im Rahmen des Einführungsgesetzes zur neuen AO überprüft werden.

**Zu § 120** — Auskunftsbeschränkung bei Beeinträchtigung des staatlichen Wohls

Die Vorschrift entspricht inhaltlich dem § 180 AO. Sie enthält über den Fall des § 119 hinaus die allgemein geltende Einschränkung, daß das Auskunftsrecht der Finanzbehörde zurücktritt, wenn die zuständige oberste Bundes- oder Landesbehörde erklärt, daß die Auskunft dem Wohle des Bundes oder eines Landes nachteilig sein werde. Dabei ist es gleichgültig, wer im einzelnen für eine Auskunft in Betracht käme.

— Entschädigung der Auskunftspflichtigen und der Sachverständigen —

**Zu § 121** — Entschädigung der Auskunftspflichtigen und der Sachverständigen

Auskunftspflichtige und Sachverständige, die zu Beweiszwecken herangezogen werden, erhalten auf Antrag eine Entschädigung in entsprechender Anwendung des Gesetzes über die Entschädigung von Zeugen und Sachverständigen. Im geltenden Recht ist dies zwingend nur in § 342 a AO für das Vollstreckungsverfahren vorgesehen (vgl. im übrigen § 181 und § 186 Abs. 3 AO). Beteiligte und die Personen, die für die Beteiligten die Auskunftspflicht zu erfüllen haben, erhalten jedoch keine Entschädigung.

**3. UNTERABSCHNITT**  
**Rechts- und Amtshilfe**

**Zu § 122** — Pflicht zur Rechts- und Amtshilfe

Diese Vorschrift regelt die Verpflichtung aller Gerichte und Behörden zur Rechts- und Amtshilfe gegenüber den Finanzbehörden. Die Fassung entspricht weitgehend dem § 188 AO, nimmt jedoch die Verbände und berufsständischen Vertretungen von der Verpflichtung zur Amtshilfe aus, soweit diese nicht Behörden sind. Der Behördenbegriff wird dabei im Sinne des in § 1 Abs. 4 des Entwurfs eines VwVfG \*) dahin verstanden, daß jede Stelle Behörde ist, die Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrnimmt. Nicht besonders aufgeführt werden die Behörden der Sozialversicherungsträger, die durch § 189 e AO zur Mithilfe bei der Durchführung der Lohnsteuer verpflichtet sind, weil sich die Amtshilfpflicht der Sozialversicherungsträger bereits unmittelbar aus § 122 ergibt. Die Geheimhaltungsvorschriften der Sozialversicherungsgesetze treten auf Grund des § 122 Abs. 4 in Verbindung mit § 119 des Entwurfs gegenüber der Amtshilfpflicht zurück.

*Absatz 2* stellt nach dem Vorbild des § 188 Abs. 2 AO klar, daß Schuldbuchverwaltungen, Postscheckämter, Postsparkassenämter, Sparkassen und Betriebe gewerblicher Art der Körperschaften des öffentlichen Rechts von der Amtshilfpflicht des § 122 nicht betroffen werden. Der Sinn dieser Vorschrift liegt darin, daß die genannten Institutionen, selbst wenn sie als Behörden anzusehen sein sollten, keine anderen Pflichten haben als die privat-rechtlich organisierten Banken usw. Sie können deshalb nur wie diese zu Auskünften herangezogen werden.

*Absatz 3*, der die Amtshilfpflicht der sogenannten Zollhilfsorgane regelt, entspricht § 188 Abs. 3 AO.

*Absatz 4* stellt klar, daß die §§ 119 und 120 auch im Bereich der Amtshilfe gelten.

*Absatz 5* erklärt ergänzend eine Reihe von Vorschriften des Entwurfs eines Verwaltungsverfahrensgesetzes \*) über die Amtshilfpflicht für anwendbar. Es sind dies mit gewissen Einschränkungen die §§ 4 bis 7. § 5 Abs. 2 Nr. 2, der die Hilfe verbietet, wenn durch die Hilfeleistung dem Wohl des Bundes oder eines Landes Nachteile bereitet würden, gilt deshalb nicht, weil bereits § 122 Abs. 4 in Verbindung mit § 120 eine entsprechende Regelung enthält. § 5 Abs. 3 Nr. 3, der der ersuchten Behörde das Recht gibt, die Hilfe zu verweigern, wenn sie durch die Hilfeleistung die Erfüllung eigener Aufgaben ernstlich gefährden würde, wird in *Absatz 5* nicht genannt, weil diese Vorschrift zu einer nicht gerechtfertigten Zurückhaltung anderer Behörden gegenüber den Finanzbehörden führen könnte, obwohl § 119, der auch für die Amtshilfe gilt, der Amtshilfpflicht eindeutig den Vorrang auch gegenüber Geheimhaltungspflichten einräumt.

Hatte der Arbeitskreis für eine Reform der Reichsabgabenordnung die Frage der Kostenerstattung bei

\*) vgl. Drucksache VI/1173

der Amtshilfe in dem von ihm vorgeschlagenen Absatz 5 geregelt, so ergibt sich diese Regelung nunmehr aus § 7 des Entwurfs eines VwVfG \*). Dabei wird auch § 4 Abs. 2 Nr. 2 des Entwurfs eines VwVfG \*) bedeutsam, wonach eine Amtshilfe nicht vorliegt, wenn die Hilfeleistung in Handlungen besteht, die der ersuchten Behörde als eigene Aufgabe obliegen. Der in § 7 des Entwurfs eines VwVfG \*) enthaltene Verzicht auf Gebührenentrichtung gilt in diesem Falle nicht. Das kann vor allem bei der Bundesbahn und der Bundespost bedeutsam werden.

#### Zu § 123 — Anzeige von Steuerstraftaten

Die Vorschrift ist gegenüber dem § 189 AO eingeschränkt worden. Die Pflicht, den Verdacht einer Steuerstraftat anzuzeigen, soll nur den Gerichten und Behörden von Bund, Ländern und kommunalen Trägern der öffentlichen Verwaltung auferlegt werden. Insbesondere die berufsständischen Selbstverwaltungskörperschaften sind nicht mehr anzeige-pflichtig.

Wegen der Ausnahmen der Anzeigepflicht aus Geheimhaltungsgründen gelten die Ausführungen zu § 119.

#### Zu § 124 — Rechts- und Amtshilfe auf Grund völkerrechtlicher Vereinbarungen

In völkerrechtlichen Vereinbarungen über Rechts- und Amtshilfe in Steuersachen wird in der Regel vorgesehen, daß für deren Erledigung das Recht des ersuchten Staates gilt. Nach der internationalen Übung werden ausländische Rechts- und Amtshilfeersuchen in Steuersachen so erledigt, als ob es inländische Rechts- und Amtshilfeersuchen wären. Hier-nach wird verfahren. Durch den Absatz 1 soll dieser Grundsatz auch im geschriebenen Recht seinen Niederschlag finden. Damit wird sichergestellt, daß für die Erledigung von ausländischen Rechts- und Amtshilfeersuchen das innerstaatliche Recht über Rechts- und Amtshilfe genauso gilt, wie bei innerstaatlichen Rechts- und Amtshilfeersuchen. Absatz 1 gilt auch für völkerrechtliche Vereinbarungen, die der Bundesminister der Finanzen auf Grund der Ermächtigung nach Absatz 2 in Kraft setzt.

Nach § 15 der Reichsabgabenordnung 1931 konnte der frühere Reichsminister der Finanzen Vorschriften über die Gewährung von Rechtshilfe an ausländische Steuerbehörden erlassen, in der gegenwärtig geltenden Fassung der Reichsabgabenordnung fehlt eine solche Ermächtigung. Ohne die in Absatz 2 vorgesehene Ermächtigung des Bundesministers der Finanzen, völkerrechtliche Vereinbarungen der in Rede stehenden Art durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates innerstaatlich in Kraft zu setzen, müßten die gesetzgebenden Körperschaften auch dann für die erforderliche Transformation tätig werden, wenn sich die zwischenstaatliche Vereinbarung im Rahmen der für den innerstaatlichen Rechts- und Amtshilfeverkehr geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften hält. Dies ist in der

\*) vgl. Drucksache VI/1173

überwiegenden Mehrzahl der internationalen Rechts- und Amtshilfevereinbarungen der Fall. Es erscheint deshalb angezeigt, den Gesetzgeber nicht mehr mit den Dingen zu belasten, die er dem Grundsatz nach bereits gebilligt hat. Die vorgeschlagene Ermächtigung nach Absatz 2 erstreckt sich nur auf völkerrechtliche Vereinbarungen, in denen die Gegenseitigkeit verbürgt ist.

### ZWEITER ABSCHNITT

#### Verwaltungsakte, Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten

Der Entwurf verzichtet im Gegensatz zu dem Entwurf eines Verwaltungsverfahrensgesetzes \*) darauf, den Vorschriften über Verwaltungsakte eine Begriffsdefinition voranzustellen. Er folgt darin dem Vorbild der Verwaltungsgerichtsordnung und der Finanzgerichtsordnung, die ebenfalls keine Definition des Verwaltungsaktes enthalten. Auch die geltende AO definiert nicht den von ihr verwendeten Begriff der Verfügung. In der Praxis haben sich besondere Schwierigkeiten, die zwingend die gesetzliche Definition des Verwaltungsaktes erforderlich machen, nicht ergeben. Rechtsprechung und Lehre haben im wesentlichen übereinstimmende Abgrenzungsmerkmale für den Verwaltungsakt gefunden, die für den Bereich des Steuerverfahrensrechts ausreichend sind. Unter einem Verwaltungsakt versteht man hiernach jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalles auf dem Gebiete des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist. Mehr vermag auch eine gesetzliche Definition nicht zu leisten. Davon abgesehen, wird die im Entwurf eines Verwaltungsverfahrensgesetzes \*) enthaltene Definition, ohne daß sie unmittelbar gilt, ggf. auch für das Steuerrecht ihre Bedeutung erlangen.

Der Entwurf verzichtet auch auf Bestimmungen über die Nichtigkeit von Verwaltungsakten (anders § 34 des Entwurfs eines VwVfG \*). Auch hier haben sich bisher in der Praxis keine unüberwindlichen Schwierigkeiten gezeigt, obwohl keine gesetzlichen Vorschriften vorhanden sind. Andererseits bringt auch § 34 des Entwurfs eines VwVfG \*) keine so umfassende Lösung, daß alle Schwierigkeiten beseitigt werden. Unter diesen Umständen soll es wie bisher der Rechtsprechung überlassen bleiben, die im Steuerrecht zahlenmäßig sicherlich wenigen Fällen der Nichtigkeit im einzelnen zu bestimmen.

#### Zu § 125 — Bestimmtheit und Form des Verwaltungsaktes

Die Vorschrift entspricht im wesentlichen dem § 29 Abs. 1 und 2 des Entwurfs eines VwVfG \*).

\*) vgl. Drucksache VI/1173

Nach *Absatz 1* muß der Verwaltungsakt so eindeutig und klar gefaßt sein, daß einerseits der Betroffene weiß, was von ihm verlangt oder was ihm zugewilligt wird, und daß andererseits auch für die Behörde klar genug bestimmt ist, was sie ggf. gegenüber dem Betroffenen mit Zwangsmitteln durchsetzen kann. Es erscheint nicht erforderlich, im einzelnen festzulegen, welche Anforderungen an die Bestimmtheit eines Verwaltungsaktes zu stellen sind, weil sich dafür kaum allgemeine Regeln aufstellen lassen. Maßgebend sind die jeweiligen Umstände des Einzelfalles.

*Absatz 2* schreibt für den Verwaltungsakt keine bestimmte Form vor. Abweichende Vorschriften (vgl. § 138) bleiben unberührt. Der Betroffene kann verlangen — sofern er unverzüglich einen entsprechenden Antrag stellt und hieran ein berechtigtes Interesse besteht —, daß ein mündlicher Verwaltungsakt schriftlich bestätigt wird. Damit wird den Forderungen nach Rechtssicherheit und Rechtsschutz in angemessenem Umfang entsprochen. Das berechtigte Interesse des Betroffenen kann darin bestehen, daß er den Erlaß des Verwaltungsaktes gegenüber Dritten oder gegenüber einer anderen Behörde nachweisen oder sich über Möglichkeiten der Anfechtung des Verwaltungsaktes rechtlich beraten lassen will. Im Interesse der erlassenden Behörde ist dagegen zu fordern, daß der Betroffene die schriftliche Bestätigung unverzüglich, d. h. ohne schuldhaftes Zögern verlangt. Verlangt der Betroffene die Bestätigung erst nach geraumer Zeit, so ist es oft schwierig, wenn nicht gar unmöglich, den mündlichen Verwaltungsakt noch im einzelnen festzulegen. Die schriftliche Bestätigung ändert nichts daran, daß die eigentliche Rechtswirkung bereits mit Erlaß des mündlichen Verwaltungsaktes eingetreten ist.

Nach *Absatz 3* muß der schriftliche Verwaltungsakt die erlassende Behörde erkennen lassen. Dies ist zwar selbstverständlich, soll aber als Mindestanforderung deutlich herausgestellt werden. Wegen weiterer Anforderungen an schriftliche Verwaltungsakte vgl. z. B. § 127 und § 138. Im Gegensatz zu § 29 Abs. 3 des Entwurfs eines VwVfG \*) wird jedoch weder eine Unterschrift noch eine Namenswiedergabe gefordert. Hier soll die gegenwärtige Praxis nicht geändert werden, die bei formularmäßigen Verwaltungsakten den hoheitlichen Charakter durch Abdruck des Siegels deutlich macht, und zwar auch dann, wenn die Verwaltungsakte per Hand ausgefertigt werden. Nicht formularmäßig ergehende Verwaltungsakte werden allerdings in der Praxis weitgehend unterschrieben oder mit Namenswiedergabe versehen. Wenn der Entwurf über diese Dinge schweigt, so bedeutet das aber keineswegs, daß etwa die eigenhändige Unterschrift aus § 126 BGB abgeleitet werden könnte (vgl. auch BFH in Bundessteuerbl. 1967 III S. 682, 683 r. Sp.).

#### Zu § 126 — Nebenbestimmungen zum Verwaltungsakt

Die Vorschrift regelt die Frage der Nebenbestimmungen zu einem Verwaltungsakt (Bedingung, Be-

fristung, Auflage, Widerrufsvorbehalt). Sie stimmt wörtlich mit § 28 des Entwurfs eines VwVfG \*) überein. Nebenbestimmungen zum Verwaltungsakt sind grundsätzlich nur zulässig bei Verwaltungsakten, die auf einer Ermessensentscheidung der Behörde beruhen. Einem Verwaltungsakt im Rahmen der gebundenen Verwaltung dürfen sie nur beigelegt werden, wenn sie durch Rechtsvorschrift zugelassen sind oder wenn sie sicherstellen sollen, daß die gesetzlichen Voraussetzungen des Verwaltungsaktes erfüllt werden (*Absatz 2*).

#### Zu § 127 — Begründung des Verwaltungsaktes

Die Vorschrift übernimmt die Regelung des § 30 des Entwurfs eines VwVfG \*). Nach *Absatz 1 Satz 1* ist ein schriftlicher oder schriftlich bestätigter Verwaltungsakt schriftlich zu begründen.

Generelle Vorschriften über den Inhalt und Umfang der Begründung sind nicht aufgenommen worden, da der Begründungszwang von Fall zu Fall eine unterschiedliche Tragweite haben kann. Bedenken, daß der Begründungszwang die Verwaltung zu stark belasten werde, schlagen deshalb nicht durch. Ausdrücklich geregelt wird nur, daß die Begründung bei Ermessensentscheidungen erkennen lassen soll, daß die Behörde ihr Ermessen ausgeübt hat (*Absatz 1 Satz 2*).

Ein Begründungszwang besteht nicht für mündliche Verwaltungsakte. Dem Rechtsschutzbedürfnis des Steuerpflichtigen wird dadurch Rechnung getragen, daß er die schriftliche Bestätigung eines mündlich erlassenen Verwaltungsaktes erlangen kann (§ 125 Abs. 2 Satz 2) und die schriftliche Bestätigung eine Begründung enthalten muß.

Das Unterlassen einer Begründung macht den Verwaltungsakt grundsätzlich fehlerhaft. Dieser Mangel kann aber nach § 131 Abs. 1 Nr. 2 geheilt werden. Wegen der Folgen des nicht geheilten Begründungsmangels vgl. § 132.

Eine unangemessene Belastung der Behörden durch den Begründungszwang wird durch die im *Absatz 2* vorgesehenen Ausnahmen vermieden. Nach dessen *Nummer 1* bedarf es keiner Begründung, wenn einem Antrag in vollem Umfang entsprochen wird und der Verwaltungsakt auch nicht in die Rechte eines anderen eingreift. Dem Antrag wird eine Steuererklärung gleichzustellen sein. Auch in diesen Fällen erfordert es das Rechtsschutzbedürfnis des Steuerpflichtigen nicht, dem Verwaltungsakt noch eine Begründung beizufügen. In diesem Falle dürfte allerdings auch *Nummer 2* einschlägig sein.

Nach *Nummer 2* ist insoweit eine Begründung nicht erforderlich, als dem Betroffenen die Auffassung der Behörde bereits bekannt oder auch ohne Begründung ohne weiteres erkennbar ist. Dies gilt z. B. dann, wenn die Finanzbehörde die Angaben des Steuerpflichtigen übernimmt oder wenn die Auffassung der Finanzbehörde bereits auf Grund vorangegangener Erörterungen bekannt ist.

\*) vgl. Drucksache VI/1173

\*) vgl. Drucksache VI/1173

Die Nummer 3 hat insbesondere für sogenannte Formularbescheide Bedeutung, die ohne weiteres aus sich heraus verständlich sind. Es soll verhindert werden, daß die Finanzbehörde in diesen Fällen mit unnötigen Förmlichkeiten belastet wird.

Einer Begründung bedarf es nach Nummer 4 nicht, wenn sich dies aus einer Rechtsvorschrift ergibt.

Ähnliche Gründe wie bei den Formularbescheiden sprechen auch bei den öffentlich bekanntgegebenen Allgemeinverfügungen dafür, von einem Begründungszwang abzusehen (Nummer 5).

#### Zu § 128 — Bekanntgabe des Verwaltungsaktes

Die Vorschrift regelt die Bekanntgabe eines Verwaltungsaktes. Die Bekanntgabe ist Wirksamkeitsvoraussetzung (vgl. § 130). Die Vorschrift entspricht im wesentlichen § 31 des Entwurfs eines VwVfG \*). Adressat des Verwaltungsaktes ist derjenige, für den er nach seinem Inhalt bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird (*Absatz 1 Satz 1*).

Gegenüber § 91 Abs. 1 AO liegt eine Erweiterung um die Fälle des Betroffenseins des Empfängers vor. Durch diese Erweiterung dürften auch die Fälle erfaßt sein, in denen ein auf den Rechtsvorgänger abstellender Verwaltungsakt dem Gesamtrechtsnachfolger bekanntgegeben wird.

Eine bestimmte Form der Bekanntgabe ist hier nicht vorgeschrieben. Im Besteuerungsverfahren wird jedoch die schriftliche Bekanntgabe von Verwaltungsakten überwiegen (vgl. z. B. § 138 für die Steuerbescheide).

Die entsprechende Anwendung des § 37 Abs. 2 auf Grund des Absatzes 1 Satz 2 bedeutet, daß ein an eine nichtrechtsfähige Personenvereinigung oder eine nichtrechtsfähige Vermögensmasse gerichteter Verwaltungsakt einem Mitglied (Gesellschafter) oder Vermögensinhaber mit Wirkung für und gegen die nichtrechtsfähige Personenvereinigung oder die nichtrechtsfähige Vermögensmasse bekanntgegeben werden kann, falls die Personenvereinigung oder die Vermögensmasse keinen Geschäftsführer besitzt. Diese Vorschrift erlangt Bedeutung, wenn privatrechtlich nichtrechtsfähige Gebilde auf Grund der Steuergesetze steuerliche Rechtsfähigkeit besitzen.

Nach Absatz 2 sind schriftliche Verwaltungsakte nur zuzustellen, wenn dies gesetzlich vorgeschrieben ist (vgl. § 292 Abs. 2, § 349) oder durch die Finanzbehörde angeordnet wird. Die Zustellung von Steuerbescheiden wird gesetzlich nicht mehr vorgeschrieben (vgl. § 138). In einzelnen Fällen kann es sich jedoch empfehlen, den Weg der förmlichen Zustellung zu wählen, insbesondere wenn es der Finanzbehörde darum geht, den eindeutigen Nachweis der Bekanntgabe eines Verwaltungsaktes zu erbringen.

Absatz 3 übernimmt im wesentlichen die nach § 17 Abs. 2 VwZG für die Zustellung von Steuerbescheiden getroffene Regelung über die Bekanntgabe von schriftlichen Verwaltungsakten durch die Post. Danach gilt ein durch die Post übermittelter Verwal-

tungsakt als am dritten Tag nach der Aufgabe zur Post als bekanntgegeben. Im Zweifel hat die Behörde den Zugang nachzuweisen. Diese Regelung gilt jedoch nur für die Bekanntgabe im Geltungsbereich der neuen AO. In anderen Fällen greift gegebenenfalls § 129 Satz 2 ein.

Eine Vorschrift über die öffentliche Bekanntgabe (vgl. § 31 Abs. 3 und 4 des Entwurfs eines VwVfG \*) ist nicht erforderlich. Hierfür fehlt es an einem Bedürfnis. Soweit in § 94 die Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung und in § 240 die Zahlungserinnerung durch öffentliche Bekanntmachung geregelt ist, bedarf es keiner weiterer Vorschriften.

#### Zu § 129 — Bestellung eines Empfangsbevollmächtigten

Die Vorschrift soll die Bekanntgabe von Verwaltungsakten an Steuerpflichtige erleichtern, die im Geltungsbereich des Gesetzes weder ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt noch ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben. Da in diesen Fällen die in § 128 Abs. 3 aufgestellte Regel nicht anwendbar ist, daß ein schriftlicher Verwaltungsakt am dritten Tage nach der Aufgabe zur Post als bekanntgegeben gilt, bestimmt Satz 1, daß die betreffenden Steuerpflichtigen auf Verlangen der Behörde einen zum Empfang von Schriftstücken bevollmächtigten Vertreter im Geltungsbereich des Gesetzes zu bestellen haben, damit diesem die Verwaltungsakte bekanntgegeben werden können. Aus Beweisgründen wird die Aufforderung regelmäßig zuzustellen sein. Kommen die Steuerpflichtigen der Aufforderung durch die Finanzbehörde nicht nach, so gilt ein zur Post gegebenes Schriftstück am siebten Tage nach der Aufgabe zur Post als bekanntgegeben. Mit dieser gegenüber § 128 Abs. 3 verlängerten Frist wird der längere Postlauf außerhalb des Geltungsbereichs des Gesetzes berücksichtigt. Die Vermutung des Zugangs soll dann nicht gelten, wenn eindeutig feststeht, daß das Schriftstück den Empfänger nicht oder erst zu einem späteren Zeitpunkt erreicht hat.

#### Zu § 130 — Wirksamkeit des Verwaltungsaktes

Die Bestimmung entspricht dem § 33 Abs. 1 des Entwurfs eines VwVfG \*). Maßgebend für das Wirksamwerden eines Verwaltungsaktes ist danach der Zeitpunkt seiner Bekanntgabe nach § 128 Abs. 1.

Für die Wirksamkeit des Verwaltungsaktes ist es ohne Bedeutung, ob der Verwaltungsakt bereits unanfechtbar ist oder ob er unter einem Fehler leidet. Grundsätzlich ist davon auszugehen, daß ein Verwaltungsakt vom Zeitpunkt der Bekanntgabe bis zu seiner Aufhebung wirksam ist. Dies gilt allerdings nicht — ohne daß dies im Gesetz besonders hervorgehoben wird — für nichtige Verwaltungsakte.

Der Verwaltungsakt wird nach Satz 2 mit dem Inhalt wirksam, mit dem er bekanntgegeben wird. Damit wird die im Zivilrecht geltende Erklärungstheorie

\*) vgl. Drucksache VI/1173

\*) vgl. Drucksache VI/1173

übernommen. Weicht der ausgefertigte und bekanntgegebene Verwaltungsakt von der getroffenen Aktenverfügung ab, so liegt eine offenbare Unrichtigkeit im Sinne des § 133 vor. Durch Satz 2 dürften auch die Fälle gelöst sein, in denen ein an sich nicht zeichnungsberechtigter Beamter den Verwaltungsakt erlassen hat, ohne daß es darüber hinaus einer besonderen gesetzlichen Regelung bedarf. Dieses Problem wird im übrigen auch im Entwurf eines Verwaltungsverfahrensgesetzes\*) nicht angesprochen. Seine weitere Klärung sollte der Rechtsprechung überlassen werden (vgl. z. B. Urteil des BFH vom 11. November 1964, Bundessteuerbl. 1965 III S. 70).

#### Zu § 131 — Heilung bestimmter Verfahrens- und Formfehler

Bestimmte Verfahrens- und Formfehler können nach § 131 nachträglich geheilt werden. Die in dieser Vorschrift genannten Fehler sind meist nicht so schwerwiegend, daß es das Rechtsschutzinteresse des Betroffenen verlangen würde, in derartigen Fällen den Verwaltungsakt aufzuheben oder zu ändern. Die vorgeschlagene Fassung entspricht inhaltlich dem § 35 des Entwurfs eines VwVfG\*). Nachgeholt werden können danach die Stellung eines Antrages, die erforderliche Begründung eines Verwaltungsaktes, die Anhörung eines Beteiligten, die inhaltliche Bestimmung eines Verwaltungsaktes, die Mitwirkung eines Ausschusses oder einer anderen Behörde.

Die Nachholung eines Antrages, der Begründung oder der erforderlichen Mitwirkung einer anderen Behörde heilt immer, auch wenn dies erst nach Klageerhebung geschieht. Die Anhörung eines Beteiligten, die inhaltliche Bestimmung eines Verwaltungsaktes oder die Mitwirkung eines Ausschusses muß jedoch nach Absatz 2 spätestens im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren nachgeholt werden. Findet ein außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren nicht statt, ist die Verfahrenshandlung spätestens bis zur Erhebung der finanzgerichtlichen Klage nachzuholen.

#### Zu § 132 — Folgen von Verfahrens- und Formfehlern

Die dem § 36 des Entwurfs eines VwVfG\*) nachgebildete Bestimmung dient der Verfahrensökonomie und soll verhindern, daß ein Verwaltungsakt allein wegen formaler Mängel aufgehoben wird, wenn ein Verwaltungsakt gleichen Inhalts erneut erlassen werden müßte oder wenn auszuschließen ist, daß die Verletzung von Verfahrens- und Formbestimmungen die Entscheidung beeinträchtigt hat. Die Bestimmung ist auf nichtige Verwaltungsakte nicht anwendbar.

Die erste Alternative bezieht sich auf sogenannte gebundene Verwaltungsakte, die zweite Alternative auf Ermessentsentscheidungen. Ist der Verfahrens- oder Formfehler bereits nach § 131 geheilt worden, kommt § 132 nicht mehr zur Anwendung.

\*) vgl. Drucksache VI/1173

#### Zu § 133 — Offenbare Unrichtigkeit beim Erlaß eines Verwaltungsaktes

Ein Verwaltungsakt, der an einem Schreibfehler, einem Rechenfehler oder einer ähnlichen offenbaren Unrichtigkeit leidet, kann wie bisher (vgl. § 92 Abs. 2 AO) jederzeit berichtigt werden. Die vorgeschlagene Fassung entspricht weitgehend § 32 des Entwurfs eines VwVfG\*).

Die weite Fassung der Vorschrift („... Unrichtigkeiten, die beim Erlaß eines Verwaltungsaktes unterlaufen sind“) soll eindeutig klarstellen, daß alle offenbaren Unrichtigkeiten, die von der Bildung des Entscheidungswillens bis zur Bekanntgabe des Verwaltungsaktes unterlaufen, berichtigt werden können. Dies ist insbesondere von Bedeutung für die mittels elektronischer Datenverarbeitungsanlagen durchgeführten Steuerfestsetzungen. Hier können in den verschiedensten Stationen von der Ausfüllung des Eingabewertbogens bis zum Ausdrucken der Steuerbescheide offenbare Unrichtigkeiten vorkommen.

#### Zu § 134 — Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten

Die Vorschrift behandelt die Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten. Sie schließt an §§ 93, 95, 96 AO an. Da für die Steuerbescheide, die Steuermaßbescheide, die Feststellungsbescheide und die Zerlegungsbescheide besondere Vorschriften über die Aufhebung und Änderung dieser Bescheide gelten (vgl. §§ 145, 146, 153, 154, 156), hat § 134 nur beschränkte Bedeutung.

Für das allgemeine Verwaltungsrecht enthalten die §§ 37 bis 39 des Entwurfs eines VwVfG\*) erstmalig eine umfassende Regelung der Aufhebung rechtswidriger und rechtmäßiger Verwaltungsakte. Diese Regelung weicht in entscheidenden Punkten von den seit langem geltenden Vorschriften der AO ab. Das gilt vor allem insoweit, als für die Rückerstattung gewährter Leistungen die Grundsätze des bürgerlichen Rechts über die Herausgabe einer ungerechtfertigten Bereicherung gelten sollen und im übrigen bei der Rücknahme rechtswidriger begünstigender Verwaltungsakte gegebenenfalls auch die Ausgleichung des hierdurch eintretenden Vermögensnachteils durch die Verwaltung vorgesehen ist, soweit der Betroffene auf den Bestand des Verwaltungsaktes vertrauen durfte und sein Vertrauen schutzwürdig ist (vgl. § 37 Abs. 2 Satz 6, Abs. 3 des Entwurfs eines VwVfG\*). Es handelt sich bei den genannten Vorschriften um außerordentlich komplizierte, schwierig zu handhabende Vorschriften, die schon deshalb nicht für die Finanzverwaltung, die eine Massenverwaltung ist, die jährlich Millionen von Verwaltungsakten setzt, übernommen werden sollten. Im übrigen muß noch abgewartet werden, ob und wie die genannten Vorschriften sich in der Praxis bewähren werden. Die §§ 37 bis 39 des Entwurfs eines VwVfG\*) können deshalb nur mit Ein-

\*) vgl. Drucksache VI/1173

schränkungen Vorbild für § 134 sein. Gleichwohl bemüht sich der Entwurf, eine gewisse Übereinstimmung zu erreichen.

Für die Terminologie gilt dies allerdings nur mit Einschränkungen. Durchgängig werden die Begriffe der Aufhebung und Änderung für die volle und teilweise Aufhebung von Verwaltungsakten verwendet, ohne daß im allgemeinen noch zwischen der Rücknahme (bei rechtswidrigen Verwaltungsakten) und dem Widerruf (bei rechtmäßigen Verwaltungsakten) unterschieden wird. Die Verbindung zur Terminologie des Entwurfs eines Verwaltungsverfahrensgesetzes\*) wird allerdings dadurch hergestellt, daß im § 134 Abs. 1 und 2 die Begriffe „zurückgenommen“ und „widerrufen“ in der Klammererläuterung verwendet werden. In den übrigen Teilen der AO wird dann einheitlich nur von „aufheben“ und „ändern“ gesprochen. Insofern stimmt die neue AO auch überein mit der Finanzgerichtsordnung, wo beide Begriffe verwandt werden (vgl. § 40 Abs. 1, § 100 FGO). Im übrigen kann auf den Begriff der Änderung für die teilweise Aufhebung schon deshalb nicht verzichtet werden, weil dieser Begriff seit Jahrzehnten in der Gesetzesprache verwendet wird (vgl. z. B. §§ 92 bis 94, 222 AO).

§ 134 regelt im *Absatz 1* die Aufhebung (die Rücknahme) rechtswidriger Verwaltungsakte, im *Absatz 2* die Aufhebung (den Widerruf) rechtmäßiger Verwaltungsakte und enthält im *Absatz 3* Einschränkungen der Absätze 1 und 2 für sogenannte begünstigende Verwaltungsakte. Es ist erwogen worden, die Aufhebung rechtswidriger und rechtmäßiger begünstigender Verwaltungsakte in getrennten Vorschriften zu regeln. Hierbei hat sich jedoch ergeben, daß es praktischer ist, diese Vorschriften im *Absatz 3* zusammenzufassen. Aus den einzelnen Nummern ergibt sich jeweils durch Auslegung, ob sie nur für die rechtswidrigen oder nur für die rechtmäßigen Verwaltungsakte oder für beide Fälle gelten.

*Absatz 1* entspricht dem § 37 Abs. 1 Satz 1 des Entwurfs eines VwVfG \*). Danach können rechtswidrige Verwaltungsakte auch nachdem sie unanfechtbar geworden sind, mit Wirkung für die Zukunft oder für die Vergangenheit aufgehoben oder geändert werden. Dies gilt selbstverständlich nicht, wenn der Verwaltungsakt nach § 132 nicht aufgehoben werden darf. Für begünstigende Verwaltungsakte gilt *Absatz 3*.

Nach *Absatz 2*, der mit § 38 Abs. 1 Satz 1 des Entwurfs eines VwVfG \*) übereinstimmt, können rechtmäßige Verwaltungsakte, auch nachdem sie unanfechtbar geworden sind, mit Wirkung für die Zukunft aufgehoben oder geändert werden, sofern nicht ein Verwaltungsakt gleichen Inhalts erneut erlassen werden müßte oder die Aufhebung aus anderen Gründen unzulässig ist. Danach ist die Aufhebung rechtmäßiger Verwaltungsakte nur bei Ermessensentscheidungen zulässig. Die Wirkung der Aufhebung tritt mit Wirksamwerden des aufhebenden oder ändernden Verwaltungsaktes ein. Ein späterer Zeitpunkt kann bestimmt werden. Rück-

wirkung ist jedoch ausgeschlossen. Bei begünstigenden Verwaltungsakten sind die besonderen Vorschriften des Absatzes 3 zu beachten.

Die in *Absatz 3* enthaltenen Einschränkungen für die Aufhebung und Änderung von begünstigenden Verwaltungsakten entsprechen im wesentlichen denen des § 37 Abs. 2 Satz 3 Nr. 1 bis 3, § 38 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bis 3 und § 39 des Entwurfs eines VwVfG \*). Vgl. auch § 96 AO. Rechtsprechung und Lehre haben seit langem anerkannt, daß rechtswidrige aber auch rechtmäßige begünstigende Verwaltungsakte nicht uneingeschränkt aufgehoben werden können. *Absatz 3* versucht einen gerechten Ausgleich dadurch herbeizuführen, daß er das Interesse der Verwaltung gegenüber dem Schutzbedürfnis des Betroffenen abwägt und im einzelnen bestimmt, wann dem Interesse der Verwaltung der Vorrang eingeräumt werden kann. In diesen Fällen ist sodann nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, ob und inwieweit von dem Recht der Aufhebung oder Änderung eines Verwaltungsaktes Gebrauch gemacht werden soll.

Ist der begünstigende Verwaltungsakt von einer sachlich unzuständigen Behörde erlassen worden, so kann er, soweit er nicht ohnehin nichtig ist, nach *Nummer 1* aufgehoben werden (vgl. § 96 Abs. 1 Nr. 1 AO). Der Arbeitskreis für eine Reform der Reichsabgabenordnung hatte in § 129 Nr. 1 seines Entwurfs die Pflicht zur Aufhebung vorgesehen. Indes mag es Fälle geben, in denen der Verwaltungsakt bestehen bleiben kann, etwa, weil die sachlich zuständige Behörde sich einverstanden erklärt und der Verwaltungsakt materiell nicht fehlerhaft ist.

Nach *Nummer 2* kann der begünstigende Verwaltungsakt aufgehoben werden, wenn er durch unlautere Mittel erwirkt worden ist. Das muß auch dann gelten, wenn der erwirkte Verwaltungsakt materiell rechtmäßig ist, aber die Behörde wegen der unlauteren Handlungen ihr Ermessen anders ausüben möchte. Ob und inwieweit die Behörde von ihrem Recht, den Verwaltungsakt aufzuheben, Gebrauch macht, steht in ihrem pflichtgemäßen Ermessen. Es ist durchaus denkbar, daß der Verwaltungsakt trotz des unlauteren Verhaltens des Betroffenen bestehen bleibt, wenn er inhaltlich dem geltenden Recht entspricht.

*Nummer 3* beruht auf der Überlegung, daß in diesen Fällen der Begünstigte die Ursache für die Rechtswidrigkeit des Verwaltungsaktes dadurch selbst gesetzt hat, daß er unrichtige oder unvollständige Angaben machte (vgl. § 96 Abs. 1 Nr. 2 zweite Alternative AO). Die Fehlerhaftigkeit fällt daher in seine Sphäre. Die Anwendung der *Nummer 3* ist im übrigen aber auch denkbar bei rechtmäßigen Verwaltungsakten, die auf Grund einer Ermessensentscheidung ergangen sind. Hier wird von Bedeutung sein, ob bei Kenntnis der Unrichtigkeit der gemachten Angaben die Ermessensentscheidung anders ausgefallen wäre.

Die Regelung der *Nummer 4* ist eine notwendige Konsequenz des dem § 134 Abs. 3 zu Grunde liegenden Gedankens des Vertrauensschutzes. Das Ver-

\*) vgl. Drucksache VI/1173

\*) vgl. Drucksache VI/1173

trauen des Betroffenen in den Bestand des Verwaltungsaktes erscheint dann nicht schutzwürdig, wenn er die Rechtswidrigkeit des Verwaltungsaktes kannte oder infolge von grober Fahrlässigkeit nicht kannte.

Der Vertrauensschutz für den Betroffenen greift auch dann nicht ein, wenn er Auflagen, die dem Verwaltungsakt beigefügt worden sind, nicht erfüllt (*Nummer 5*). Soweit statt einer Auflage eine Bedingung beigefügt wird, bedarf es keiner besonderen Regelung. Hier ergibt sich bereits aus deren Wesen, daß bei einer aufschiebenden Bedingung die Wirkung des Verwaltungsaktes nicht eintritt, bevor die Bedingung erfüllt ist, und daß bei einer auflösenden Bedingung die Wirkung des Verwaltungsaktes wieder entfällt, wenn die Bedingung eintritt. Anders bisher § 96 Abs. 1 Nr. 3 AO.

Wird einem Verwaltungsakt nach § 123 ein Widerrufsvorbehalt beigefügt oder ist der Widerruf gesetzlich zugelassen, so können auch begünstigende Verwaltungsakte aufgehoben werden (*Nummer 6*).

Nach *Nummer 7* kann ein begünstigender Verwaltungsakt aufgehoben werden, wenn nachträglich Tatsachen eintreten, die die Versagung des Verwaltungsaktes gerechtfertigt hätten (vgl. § 96 Abs. 1 Nr. 2 erste Alternative AO). Dies folgt aus den auch für das öffentliche Recht geltenden Grundsätzen über die Folgen des Wegfalls der Geschäftsgrundlage. In diesen Fällen ist allerdings der Widerruf für den Betroffenen weder voraussehbar noch von ihm verursacht worden. Gleichwohl wird hier im öffentlichen Interesse die Möglichkeit eröffnet werden müssen, den Verwaltungsakt zu widerrufen. Diese Vorschrift wird insbesondere bei Verwaltungsakten mit Dauerwirkung Anwendung finden, z. B. bei Stundungen. Dem Schutz des Betroffenen dient die Vorschrift, daß ein Widerruf nicht möglich ist, soweit sich ein Verwaltungsakt bereits vorher erledigt hat. Das gilt z. B. bei Stundungen für die bereits verstrichene Zeit, aber auch für den Erlaß einer Steuer.

Der Fall der *Nummer 8* kann praktisch werden, wenn ein begünstigender Verwaltungsakt von einem Dritten, der sich durch diesen beschwert fühlt, angefochten wird. Bis zum Abschluß des Rechtsbehelfsverfahrens muß der Begünstigte damit rechnen, daß die Behörde dem Antrag des Rechtsbehelfsführers entspricht und den Verwaltungsakt aufhebt. Gleichzeitig erfordert es auch der Rechtsschutz des Dritten, daß der den Betroffenen begünstigende, den Dritten aber belastende Verwaltungsakt nicht nur unter den erschwerten Voraussetzungen des § 134 Abs. 3 Nr. 1 bis 5 aufgehoben werden kann. Eine ähnliche Regelung sieht § 39 des Entwurfs eines VwVfG \*) vor.

Der Vertrauensschutz greift auch dann nicht durch, wenn der Betroffene selbst der Aufhebung des Verwaltungsaktes zustimmt (*Nummer 9*).

*Absatz 4*, wonach Verwaltungsakte, die Zwangsgelder oder Verspätungszuschläge festsetzen, nur zu Gunsten des Betroffenen aufgehoben oder geändert

werden dürfen, entspricht dem bisherigen § 95 AO. Ist einmal eine Ungehorsamsfolge verhängt worden, so soll keine verbösernde Entscheidung mehr möglich sein. Die Säumniszuschläge werden nicht erwähnt. Sie entstehen kraft Gesetzes.

#### Zu § 135 — Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten während eines Rechtsbehelfsverfahrens

Die Vorschrift stellt nach dem Vorbild des § 93 Abs. 2 AO klar, daß alle Bestimmungen über die Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten auch während eines außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens und während eines finanzgerichtlichen Verfahrens gelten. Sie gilt auch für das Revisionsverfahren. Die prozessualen Auswirkungen einer solchen Maßnahme während des finanzgerichtlichen Verfahrens ergeben sich aus §§ 68, 127 FGO.

## FUNFTER TEIL

### Besondere Verfahrensvorschriften

Der Fünfte Teil enthält Verfahrensvorschriften für die Steuerfestsetzung einschließlich der gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und der Festsetzung von Steuermeßbeträgen, die Zerlegung und Zuteilung von Steuermeßbeträgen, die Haftung, die Außenprüfung und die Steueraufsicht. Soweit sich nichts anderes ergibt, gelten für diese Verfahren auch die Vorschriften des Vierten Teils.

#### ERSTER ABSCHNITT

### Steuerfestsetzungsverfahren

#### 1. UNTERABSCHNITT

#### Steuerfestsetzung

#### Zu § 136 — Steuerfestsetzung

Der Grundsatz des § 210 AO, daß die Steuern durch Steuerbescheid festgesetzt werden, wird durch *Absatz 1 Satz 1* übernommen. Dies gilt allerdings nur, wenn nichts anderes bestimmt ist. Eine andere Bestimmung enthält § 148 für die Fälle der Steueranmeldung und der Entrichtung der Steuer durch Verwendung von Steuerzeichen und Steuerstemplern.

*Absatz 1 Satz 2* stellt eindeutig klar, daß als Steuerbescheid der dem Steuerpflichtigen nach § 128 Abs. 1 bekanntzugebende Verwaltungsakt anzusehen ist.

\*) vgl. Drucksache VI/1173

Dies gilt auch für maschinell erstellte Steuerbescheide. Besondere Vorschriften für diese Bescheide sind nicht erforderlich. Hierfür sind folgende Überlegungen maßgebend: Bei dem Entstehen und dem Wirksamwerden eines Verwaltungsaktes sind verschiedene Stadien zu unterscheiden. Auf die Willensbildung folgt die Äußerung und Bekanntgabe des Entscheidungswillens. Die ordnungsmäßige Bildung und Äußerung des Entscheidungswillens wird im herkömmlichen Verfahren durch den Berechnungsbogen dokumentiert, der in diesem Stadium des Verfahrens Träger des Entscheidungswillens ist. Bei der Bekanntgabe ist der schriftliche Steuerbescheid oder — bei mündlichen Verwaltungsakten — das gesprochene Wort Träger des Entscheidungswillens. Daß der Steuerbescheid mit dem Berechnungsbogen nicht wörtlich übereinzustimmen braucht, ist anerkannt (vgl. BFH-Urteil vom 6. Juli 1967, Bundessteuerbl. 1967 III S. 682). Entscheidend ist, daß der Steuerbescheid den im Berechnungsbogen dokumentierten Entscheidungswillen der entscheidenden Bediensteten richtig und vollständig wiedergibt, ohne daß es im Gegensatz zum Urteil eines Gerichts unbedingt darauf ankommt, daß sich bei den Akten ein mit dem Steuerbescheid in allen Punkten übereinstimmendes „Original“ befindet.

Die Aufgabe des Berechnungsbogens übernimmt bei der elektronischen Steuerfestsetzung der Eingabewertbogen zusammen mit dem entsprechenden Programm. Die zu den Akten gelangende Abschrift des Steuerbescheides dokumentiert die Ausführung der durch Eingabewertbogen und Programm gegebenen Befehle. Die auf Grund des Eingabewertbogens und des Programms vorgenommene Steuerfestsetzung entspricht der Willensbildung der für das Programm und den Eingabewertbogen verantwortlichen Bediensteten. Daß bei Zeichnung des Eingabewertbogens der Steuerbetrag noch nicht bekannt ist, kann demgegenüber nicht entscheidend sein. Durch das Programm und den ausgefüllten Eingabewertbogen steht der genaue Steuerbetrag eindeutig fest. Soweit bei der maschinellen Steuerfestsetzung offenbare Unrichtigkeiten auftreten, gilt § 133. Daraus ergibt sich, daß Versehen beim Ausfüllen des Eingabewertbogens und bei der Kodierung zu den offenbaren Unrichtigkeiten gehören. Dies gilt auch für Fehler, die auf ein Versagen der Maschine zurückzuführen sind.

*Absatz 1 Satz 3* stellt klar, daß unter den Begriff der Steuerfestsetzung auch die volle oder teilweise Freistellung von einer Steuer sowie die Ablehnung eines Antrages auf Steuerfestsetzung fällt. Dabei ist vor allem an die Fälle des Lohnsteuer-Jahresausgleichs und der Kapitalertragsteuererstattung gedacht. Hierdurch wird eindeutig zwischen der Freistellung von einer Steuer und der nachfolgenden Erstattung der bisher entrichteten Steuer unterschieden. Bisher war dies nicht immer der Fall (vgl. z. B. § 152 AO).

Die Ablehnung einer Steuerfestsetzung muß von der Freistellung unterschieden werden. Wird z. B. ein Antrag auf Lohnsteuer-Jahresausgleich abgelehnt, so bedeutet dies keine Freistellung von der Lohnsteuer, sondern das Festhalten an der einbehaltenen und abgeführten Lohnsteuer.

Die sogenannten reinen Erstattungsansprüche, d. h. solche Ansprüche des Steuerpflichtigen, die allein auf Rückzahlung einer überzahlten Steuer gerichtet sind, ohne daß es zuvor noch der Festsetzung einer Steuer oder der Freistellung von einer Steuer bedarf, fallen nicht unter § 136. Für diese Ansprüche gilt der Fünfte Teil nicht. Die Geltendmachung des Rückzahlungsanspruchs gehört in das Erhebungsverfahren (vgl. § 199 Abs. 2).

*Absatz 2* entspricht inhaltlich dem § 210 Abs. 2 AO. Die Neufassung vermeidet allerdings die mißverständliche und irreführende Bezeichnung „einheitlicher Steuerbescheid“ und verwendet statt dessen den Ausdruck „zusammengefaßter Steuerbescheid“. Es handelt sich hierbei um eine reine Zweckmäßigkeitsregelung. Sie ermöglicht es, alle Betroffenen in einem Bescheid aufzuführen. Hierbei kommt es nicht darauf an, von welchem der Gesamtschuldner die Steuerschuld im Innenverhältnis zu tragen ist.

Nach *Absatz 3* gelten die Vorschriften über die Steuerfestsetzung auch für die Festsetzung einer Steuervergütung. Dieser Begriff wird in der neuen AO ebenso wie im geltenden Recht nicht ausdrücklich definiert. Durch die Steuervergütung wird regelmäßig die Entlastung eines Steuerpflichtigen von einer Steuer bewirkt, die er zwar nicht als Steuerschuldner entrichtet, die er aber wirtschaftlich getragen hat. Im Sinne dieser Definition ist z. B. auch der Vorsteuerabzug bei der Umsatzsteuer eine Steuervergütung, die allerdings verfahrensmäßig nicht selbständig behandelt wird.

#### **Zu § 137 — Absehen von Steuerfestsetzung, Abrundung**

*Absatz 1* ermächtigt den Bundesminister der Finanzen, durch Rechtsverordnung Regelungen über Kleinbeträge bei der Steuerfestsetzung (*Satz 1 Nr. 1*) und über die Abrundung von Steuern und steuerlichen Nebenleistungen (*Satz 1 Nr. 2*) zu treffen. Er entspricht § 14 AO. Aus § 136 Abs. 1 Satz 3, Abs. 3 in Verbindung mit § 137 Abs. 1 Satz ergibt sich, daß die Ermächtigung auch für die Freistellung von einer Steuer und für die Festsetzung einer Steuervergütung gilt. Nach *Satz 2* ist bei Rechtsverordnungen, die Zölle und Verbrauchsteuern betreffen, die Zustimmung des Bundesrates nur bei der Biersteuer erforderlich.

*Absatz 2* schafft in Anlehnung an den geltenden § 130 AO die Möglichkeit, in den Fällen, in denen eine Einziehung keinen Erfolg haben würde oder die Kosten der Einziehung außer Verhältnis zu dem Betrag stehen, bereits von der Festsetzung der Steuer oder der steuerlichen Nebenleistungen abzusehen. Die Vorschrift dient der Verwaltungsvereinfachung. Vgl. auch § 245.

#### **Zu § 138 — Form und Inhalt der Steuerbescheide**

Diese Vorschrift enthält Bestimmungen über Form und Inhalt von Steuerbescheiden. Im übrigen gelten ergänzend §§ 125 ff. Die Vorschrift entspricht im wesentlichen dem § 211 AO. Wegen ihrer besonderen Bedeutung ist für Steuerbescheide nach *Absatz 1*

*Satz 1* grundsätzlich Schriftform vorgeschrieben, soweit nichts Abweichendes bestimmt ist. Schriftliche Steuerbescheide müssen die festgesetzte Steuer nach Art und Betrag bezeichnen (*Absatz 1 Satz 2*). Für mündliche Steuerbescheide gilt allein § 125 Abs. 1. Eine besondere Vorschrift über die Begründung von Steuerbescheiden ist nicht vorgesehen. Hier gelten uneingeschränkt die in § 127 niedergelegten Grundsätze über die Begründung von schriftlichen und schriftlich bestätigten Verwaltungsakten. Regelmäßig wird es genügen, wenn die Besteuerungsgrundlagen im Steuerbescheid genannt werden. Stimmen diese mit den in der Steuererklärung enthaltenen Angaben überein, dürfte auch die Erwähnung der Besteuerungsgrundlagen entfallen können (vgl. § 125 Abs. 2 Nr. 2). Entsprechendes gilt, wenn dem Steuerpflichtigen die Auffassung der Behörde über die Sach- und Rechtslage bereits auf Grund von vorausgegangen Erörterungen bekanntgeworden ist. Wegen des rechtlichen Gehörs vgl. § 105. Ist eine erforderliche Begründung unterblieben, so kann dieser Mangel noch nach § 131 Abs. 1 Nr. 2 geheilt werden. In *Absatz 1 Satz 3* ist entsprechend dem geltenden Recht die Beifügung einer Rechtsbehelfsbelehrung vorgesehen. Ihr Fehlen hat lediglich zur Folge, daß nach § 339 Abs. 2 die Frist für die Einlegung eines Rechtsbehelfs nicht zu laufen beginnt und der Steuerbescheid noch binnen eines Jahres nach seinem Erlass angefochten werden kann.

*Absatz 2* entspricht dem § 213 Abs. 1 AO. Er dient der Klarstellung. Danach können grundsätzlich die einzelnen Grundlagen des Steuerbescheides, wie z. B. der Gewinn, die Höhe der Sonderausgaben, nicht selbständig angefochten werden. Der Rechtsbehelf muß sich gegen die im Steuerbescheid festgesetzte Steuer selbst richten. Etwas anderes gilt in den Fällen, in denen Besteuerungsgrundlagen auf Grund besonderer gesetzlicher Bestimmung gesondert festzustellen sind (vgl. § 160 Abs. 1). Aus § 211 AO nicht übernommen worden ist die Vorschrift, daß Steuerbescheide zuzustellen sind. Es gilt § 128 über die Bekanntgabe von Verwaltungsakten.

#### Zu § 139 — Beweiskraft der Buchführung

Die Vorschrift entspricht dem § 208 Abs. 1 AO. Sie bestimmt, daß die Buchführung und die Aufzeichnungen, die den Vorschriften der §§ 85 bis 93 entsprechen, der Besteuerung zugrunde zu legen sind, soweit nach den Umständen des Falles kein Anlaß besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden. Formell ordnungsmäßig geführte Bücher haben danach die Vermutung ihrer sachlichen Richtigkeit für sich, solange keine Umstände vorliegen, die diese Vermutung erschüttern.

Die Finanzbehörde kann sich, um die Vermutung zu entkräften, z. B. des inneren und äußeren Betriebsvergleiches bedienen. Kommt sie dabei zu der Überzeugung, daß das in der Buchführung ausgewiesene Ergebnis unmöglich den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen kann, wird sie grundsätzlich berechtigt sein, die Buchführung zu verwerfen und die Besteuerungsgrundlagen im Wege der Schätzung zu ermitteln. Auch Verstöße gegen formelle Buchführungsbestimmungen können die Beweiskraft der

Buchführung beeinträchtigen, wenn sich daraus Zweifel an ihrer sachlichen Richtigkeit ergeben. Wird die Vermutung des § 139 entkräftet, so führt dies nicht zu einer Verwerfung des gesamten Buchführungsergebnisses. Dies kommt durch die Verwendung des Wortes „soweit“ zum Ausdruck.

#### Zu § 140 — Nachweis der Treuhänderschaft

Die Vorschrift regelt die Beweislast bei fiduziarischen Verhältnissen usw. Sie entspricht dem § 164 Abs. 1 AO. Ihre Berechtigung folgt aus dem allgemeinen Grundsatz, daß derjenige, der sich auf einen vom äußeren Anschein abweichenden Sachverhalt beruft, diesen Sachverhalt zu beweisen hat, will er keinen Rechtsnachteil erleiden. Die Vorschrift weicht insofern von dem Amtsermittlungsgrundsatz ab. Die Finanzbehörde bleibt jedoch trotz dieser Vorschrift weiter berechtigt, auch insoweit den Sachverhalt von Amts wegen aufzuklären.

Die Vorschrift ist abweichend von § 164 Abs. 1 AO nicht nur bei Treuhandverhältnissen über Wertsachen, sondern generell bei fiduziarischen Verhältnissen über Sachen anzuwenden. Der Treuhänder hat nachzuweisen, wem die Sachen gehören. Der Nachweis, daß die Sachen nicht ihm gehören, ist entgegen dem geltenden Recht grundsätzlich nicht ausreichend. Einem Treuhänder wird regelmäßig zugemutet werden können, den Treugeber nachzuweisen. Eine elastische Handhabung der Bestimmung wird dadurch ermöglicht, daß die Sachen den Treuhändern anderenfalls „regelmäßig“ zuzurechnen sind. Insofern liegt gegenüber dem geltenden Recht eine Erleichterung vor.

#### Zu § 141 — Benennung von Gläubigern und Zahlungsempfängern

Die Vorschrift entspricht dem § 205 a AO. Sie versagt regelmäßig die steuerliche Berücksichtigung von Schulden und Ausgaben, wenn der Gläubiger bzw. Empfänger auf Aufforderung der Finanzbehörde nicht benannt wird. Die Bedeutung dieser Vorschrift liegt vor allem in der Verhinderung von Steuerausfällen. Selbst wenn die Finanzbehörde davon überzeugt ist, daß der Steuerpflichtige Aufwendungen in der geltend gemachten Höhe gehabt hat, ist regelmäßig deren steuerliche Berücksichtigung zu versagen, wenn der Steuerpflichtige die Empfänger dieser Leistungen auf Verlangen nicht benennt. Hierbei hat die Finanzbehörde jedoch nach pflichtgemäßem Ermessen zu verfahren und insbesondere den Zweck dieser Vorschrift im Auge zu behalten. Besteht kein Anlaß zu bezweifeln, daß der Empfänger der Leistung diese ordnungsgemäß versteuert oder daß er nicht steuerpflichtig ist, wird Anlaß sein, § 141 nicht anzuwenden. Wie bei § 140 bleibt auch hier das Recht der Finanzbehörde auf Ermittlung des richtigen Sachverhaltes unberührt.

#### Zu § 142 — Fehlmengen bei Bestandsaufnahmen

Nach den Verbrauchsteuergesetzen entsteht die Steuerschuld regelmäßig mit der Entfernung der

steuerpflichtigen Waren aus dem Herstellungsbetrieb oder mit der Entnahme zum Verbrauch innerhalb des Betriebes. Zur Überwachung dieser Vorgänge schreiben die Durchführungsverordnungen zu den Verbrauchsteuergesetzen u. a. vor, daß von Zeit zu Zeit der Bestand der steuerpflichtigen Waren aufzunehmen ist (z. B. § 66 BierStDB, § 114 TabStDB, § 25 ZuckStDB, § 21 SalzStDB). Ergeben sich bei einer solchen Bestandsaufnahme Fehlmengen, so hat regelmäßig der Steuerpflichtige glaubhaft zu machen, daß insoweit eine Verbrauchsteuerschuld nicht entstanden ist, etwa indem er geltend macht, die Fehlmengen seien auf Umstände zurückzuführen, die eine Steuerschuld nicht begründen (wie z. B. auf Schwund oder Verderb). Die Pflicht der Finanzbehörde, den Sachverhalt von Amts wegen aufzuklären, bleibt durch diese Regelung unberührt, jedoch wird die Beweisführung der Finanzbehörden abweichend vom sonstigen Ermittlungsverfahren dadurch erleichtert, daß verbleibende Zweifel zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen.

#### Zu § 143 — Schätzung von Besteuerungsgrundlagen

Die Vorschrift entspricht mit geringen Abweichungen dem § 217 AO. Es ist davon abgesehen worden, grundlegende Änderungen gegenüber dem bisherigen Gesetzestext vorzuschlagen, um zu vermeiden, daß von der Rechtsprechung entwickelte und anerkannte Schätzungsgrundsätze in Frage gestellt werden könnten und dadurch Unruhe in die langjährige Rechtsprechung gebracht würde.

*Absatz 1* enthält den Grundsatz, daß die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen hat, wenn sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. *Absatz 2* zählt einige wichtige Schätzungsfälle auf.

Die Schätzung ist das äußerste Mittel der Finanzbehörde, um die Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitserwägungen — dem Grunde und der Höhe nach — möglichst zutreffend festzustellen. Geschätzt wird, wenn eine sichere Feststellung trotz aller entsprechender Bemühungen nicht möglich ist. Um eine möglichst zutreffende Schätzung zu erreichen, bestimmt *Absatz 1 Satz 2*, daß die Finanzbehörde alle Umstände zu berücksichtigen hat, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Nach *Absatz 2* ist wie bisher insbesondere dann zu schätzen, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine Aufklärung geben kann oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Neu aufgenommen ist der Fall der Verletzung der gesteigerten Mitwirkungspflicht nach § 104 Abs. 2 bei Auslandssachverhalten. In diesen Fällen hat bisher schon die Rechtsprechung die Möglichkeit einer Schätzung anerkannt.

Nach *Absatz 2 Satz 2* ist auch zu schätzen, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen nicht vorlegen kann oder wenn seine Buchführung oder seine Aufzeichnungen der Besteuerung nicht nach § 139 zugrunde gelegt werden, d. h. wenn Anlaß besteht, die sachliche Richtigkeit der Buchführung des Steuerpflichtigen zu beanstanden.

#### Zu § 144 — Abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen

Die Erhebung der Steuer kann unbillig sein. Für diese Fälle sieht § 131 AO den Steuererlaß vor, der bereits bei der Steuerfestsetzung, aber auch nach der Steuerfestsetzung gewährt werden kann. Diese Regelung wird in die neue AO übernommen. Die Vorschrift wird jedoch geteilt. § 144 regelt die abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen, § 208 den Erlaß der festgesetzten Steuer. Nach welcher Vorschrift im einzelnen vorzugehen ist, richtet sich nach den Umständen des jeweiligen Falles. Bei Sachunbilligkeit wird vornehmlich die Anwendung des § 144 in Betracht kommen.

Voraussetzung für eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen ist, daß die Festsetzung oder Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. Damit wird die Formulierung des geltenden Rechts übernommen. Der Ausdruck „unbillig“ bringt besser als der in § 31 Abs. 2 Nr. 3 HGrG und § 59 Abs. 1 Nr. 3 BHO verwendete Begriff der besonderen Härte zum Ausdruck, daß nicht nur bei persönlicher Unbilligkeit, sondern auch bei Sachunbilligkeit von einer Steuerfestsetzung abgesehen werden kann.

Eine Billigkeitsmaßnahme nach § 144 ist nicht zwingend von einem entsprechenden Antrag des Betroffenen abhängig, wenn auch ein Antrag regelmäßig vorliegen wird. Liegen Billigkeitsgründe vor, so kommt in erster Linie die niedrigere Festsetzung der Steuer und das Außerachtlassen steuererhöhender Besteuerungsgrundlagen in Betracht (*Absatz 1 Satz 1*).

Nach *Absatz 1 Satz 2* kann aus Billigkeitsgründen mit Zustimmung des Steuerpflichtigen zugelassen werden, daß bei den Steuern vom Einkommen einzelne Besteuerungsgrundlagen zu einem späteren oder früheren Zeitpunkt berücksichtigt werden. Es handelt sich hierbei nicht um einen endgültigen Erlaß der Steuer, sondern um eine Verlagerung des Steueranspruchs auf spätere Veranlagungszeiträume, wobei allerdings auch eine echte Steuerersparnis eintreten kann. Da nicht immer voraussehbar ist, ob sich diese Billigkeitsmaßnahme im Ergebnis für den Steuerpflichtigen günstig auswirkt, ist zwingend dessen Zustimmung vorgeschrieben.

Die Entscheidung über die abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen kann mit der Steuerfestsetzung verbunden werden. Das wird oft die Regel sein.

*Absatz 2* bestimmt entsprechend § 131 Abs. 3 AO, daß die Befugnisse nach *Absatz 1* der obersten Finanzbehörde der Körperschaft zusteht, die die Steuer verwaltet. Diese kann ihre Befugnisse wie bisher delegieren.

Nach *Absatz 3* können für bestimmte Gruppen gleichgelagerter Fälle wie bisher Richtlinien für die entsprechende Anwendung des Absatzes 1 aufgestellt werden. Die Richtlinien müssen sich im Rahmen des Absatzes 1 halten und mit Sinn und Zweck der Vorschrift vereinbar sein. Diese Richtlinien können durch die weisungsbefugten Behörden, gegebenenfalls auch durch die Bundesregierung erlassen werden.

**Zu § 145** — Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung

Diese Vorschrift ist eine der zentralen Vorschriften der neuen AO. Sie dient der Beschleunigung der ersten Steuerfestsetzung. Sie soll eine rasche erste Steuerfestsetzung dadurch ermöglichen, daß die Steuer ohne besondere Prüfung allein auf Grund der Angaben des Steuerpflichtigen festgesetzt wird, wobei die spätere Überprüfung vorbehalten bleibt (*Absatz 1 Satz 1*). Die Vorschrift verallgemeinert die bisher in § 100 Abs. 2 AO enthaltene Regelung über die vorläufige Steuerfestsetzung und dehnt diese insofern aus, als die Berechtigung zur Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung von keiner anderen Voraussetzung als der noch nicht abgeschlossenen Überprüfung abhängig ist. Nach § 100 Abs. 2 AO ist eine vorläufige Steuerfestsetzung nur zugelassen, wenn der Steuerpflichtige der Betriebsprüfung unterliegt oder wenn das Finanzamt den Inhalt einer abgegebenen Steuererklärung der vorläufigen Festsetzung unverändert zugrunde legt. Absatz 1 Satz 1 des § 145 stellt demgegenüber ausdrücklich klar, daß die Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung keiner Begründung bedarf.

Ein weiterer wichtiger Unterschied zwischen der vorläufigen Steuerfestsetzung nach § 100 Abs. 2 AO und der Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung besteht darin, daß der vorläufigen Steuerfestsetzung die endgültige Steuerfestsetzung oder die Endgültigkeitserklärung zu folgen hat, während bei der Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung weder eine endgültige Steuerfestsetzung noch eine Endgültigkeitserklärung erforderlich ist. Der Vorbehalt der Nachprüfung gibt jederzeit das Recht, die Steuerfestsetzung zu berichtigen. Die Finanzbehörde ist jedoch nicht verpflichtet, alle Steuerfälle zum Zwecke der endgültigen Erledigung nachzuprüfen. Sie erhält die Möglichkeit, die Überprüfung entsprechend der zur Verfügung stehenden Zeit und der zur Verfügung stehenden Arbeitskräfte mit dem Ziele möglichst großer Effektivität zu organisieren.

Durch die Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung wird die materielle Bestandskraft in großem Umfang eingeschränkt. Dieser Umstand wirkt sich jedoch nicht nur einseitig zum Nachteil des Steuerpflichtigen aus. Auch der Steuerpflichtige kann jederzeit innerhalb der Festsetzungsfrist die Berichtigung der Vorbehaltsfestsetzung zu seinen Gunsten beantragen, auch wenn die Rechtsbehelfsfrist längst abgelaufen ist.

Die gegenüber dem geltenden Recht kürzere Frist für die Festsetzung von Steuern (vgl. § 150) steht in engem Zusammenhang mit der Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung. Hinzuweisen ist auch auf den in § 157 vorgenommenen Ausbau des Vertrauensschutzes.

Der Klarstellung dient der *Satz 2* des Absatzes 1, wonach die Festsetzung von Vorauszahlungen stets eine Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung ist. Diese Festsetzungen haben schon ihrer Natur nach vorläufigen Charakter.

Ist die Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung unrichtig, so kann sie nach *Absatz 2* solange jederzeit aufgehoben oder geändert werden, als der Vorbehalt wirksam ist.

Auch der Steuerpflichtige kann die Aufhebung oder Änderung begehren. Er hat jedoch keinen Anspruch auf unverzügliche Entscheidung über seinen Antrag. Die Entscheidung kann bis zur abschließenden Prüfung des Steuerfalles — an Amtsstelle oder im Wege einer Außenprüfung — hinausgeschoben werden. Damit soll eine rationelle Arbeit der Finanzbehörden gesichert werden. Für den Steuerpflichtigen ist diese Regelung vertretbar, da er die Möglichkeit hat, innerhalb der Rechtsbehelfsfrist gegen den Steuerbescheid unter Vorbehalt der Nachprüfung einen Rechtsbehelf einzulegen und so eine baldige Entscheidung zu erreichen.

Der Vorbehalt der Nachprüfung kann jederzeit aufgehoben werden (*Absatz 3 Satz 1*). Nach einer Außenprüfung ist der Vorbehalt aufzuheben, soweit sich Änderungen gegenüber der bisherigen Festsetzung nicht ergeben. Die Aufhebung des Vorbehalts steht einer Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt gleich. Die Aufhebung hat deshalb schriftlich zu erfolgen. Ihr ist eine Rechtsbehelfsbelehrung beizufügen. Der Steuerpflichtige kann gegen die nunmehr als Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt wirkende Steuerfestsetzung die zulässigen Rechtsbehelfe einlegen. Dies ist deshalb wichtig, weil der Steuerpflichtige möglicherweise von der Anfechtung der Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung wegen ihres vorläufigen Charakters abgesehen hat.

Wird der Vorbehalt der Nachprüfung nicht aufgehoben, so wird er mit Ablauf der Festsetzungsfrist wirkungslos, wobei § 150 Abs. 2 Satz 2 und § 152 Abs. 4 bis 6 nicht anzuwenden sind. Der Steuerpflichtige kann nach Ablauf der Festsetzungsfrist keinen Antrag auf Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung mehr stellen.

**Zu § 146** — Aussetzung der Steuerfestsetzung, vorläufige Steuerfestsetzung

Die Vorschrift entspricht im wesentlichen § 100 Abs. 1 und § 225 AO. Es besteht durchaus ein Bedürfnis, auch neben der Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung die Aussetzung der Steuerfestsetzung oder eine vorläufige Steuerfestsetzung für den Fall zuzulassen, daß ungewiß ist, ob und inwieweit die Voraussetzungen für die Entstehung einer Steuerschuld eingetreten sind. Die Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung kann in diesen Fällen die Aussetzung der Steuerfestsetzung oder die vorläufige Steuerfestsetzung nicht voll ersetzen. Die vorläufige Steuerfestsetzung ermöglicht es zum Beispiel, die Steuerfestsetzung wegen nur eines Punktes, hinsichtlich dessen Ungewißheit besteht, offenzuhalten. Bei der Vorbehaltsfestsetzung wirkt dagegen der Vorbehalt stets in vollem Umfang der Steuerfestsetzung. Bei Aussetzung oder vorläufiger Veranlagung gilt die Ablaufhemmung des § 152 Abs. 5, die auf die besondere

Situation abstellt, die bei der Ungewißheit über die Besteuerungsgrundlagen besteht. Es muß unter diesen Umständen auch die Möglichkeit vorgesehen werden, eine vorläufige Steuerfestsetzung mit einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung zu verbinden.

Der bisherige § 100 Abs. 3 AO ist nicht übernommen worden. Danach ist die Steuer auf Antrag der Gemeinde bei Meinungsverschiedenheiten zwischen ihr und dem Finanzamt über die Höhe der Gewerbesteuer bis zur Entscheidung der Oberfinanzdirektion über den Streit vorläufig festzusetzen. Ein Bedürfnis für diese Regelung ist nicht mehr anzuerkennen. Meinungsverschiedenheiten zwischen Finanzamt und Gemeinde dürfen nicht auf dem Rücken des Steuerpflichtigen ausgetragen werden.

#### Zu § 147 — Drittwirkung der Steuerfestsetzung

Die Vorschrift regelt die Drittwirkung unanfechtbarer Steuerfestsetzungen nach dem Vorbild des § 119 AO. Danach haben eine unanfechtbare Steuerfestsetzung diejenigen gegen sich gelten zu lassen, die Gesamtrechtsnachfolger des Steuerpflichtigen sind, dem gegenüber der Steuerbescheid unanfechtbar geworden ist, ferner diejenigen, die in der Lage waren, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Steuerbescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anzufechten. Die letztere Vorschrift hat vor allem Bedeutung für die Inanspruchnahme von Haftungsschuldern. Sie enthält eine Ausnahme von dem sonst geltenden Grundsatz, daß der Haftungsschuldner nicht nur die Berechtigung seiner Inanspruchnahme als Haftender bestreiten, sondern auch die Haftungsgrundlage, d. h. den gegen den Steuerschuldner ergangenen Steuerbescheid angreifen kann. Daher kann sich z. B. ein gesetzlicher Vertreter, der nach § 69 in Anspruch genommen wird, nicht darauf berufen, daß der gegen den Steuerpflichtigen ergangene unanfechtbare Steuerbescheid fehlerhaft gewesen ist.

Der Entwurf enthält darüber hinaus keine Regelungen, die den §§ 326 und 327 ZPO entsprechen, weil hierfür ein Bedürfnis nicht zu erkennen ist.

#### Zu § 148 — Steueranmeldung, Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern

Die Vorschrift regelt die Frage einer Steuerfestsetzung in den Fällen, in denen eine Steuer auf Grund gesetzlicher Verpflichtung angemeldet oder durch Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern entrichtet wird. Eine Steuerfestsetzung ist in diesen Fällen nur dann erforderlich, wenn die Finanzbehörde von der angemeldeten Steuer abweichen oder eine andere Steuer festsetzen will, als sie durch Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern entrichtet worden ist.

Durch die Verpflichtung der Steuerpflichtigen, in den Steuererklärungen die Steuer selbst zu berechnen, soll eine Beschleunigung der Steuererhebung erreicht werden. Die Finanzbehörde kann sich zunächst darauf beschränken, die vom Steuerpflichtigen an-

gemeldete Steuer zum Soll zu stellen. Die Steueranmeldung erlaubt auch bereits die Durchführung von Vollstreckungsmaßnahmen, weil sie nach § 149 einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht und es nach § 236 Abs. 1 Satz 4 darüber hinaus eines besonderen Leistungsgebotes nicht mehr bedarf.

Ebenso wie § 95 bestimmt die Vorschrift nicht selbst, in welchen Fällen eine Steueranmeldung abzugeben ist. Sie überläßt dies den Einzelsteuergesetzen.

#### Zu § 149 — Wirkung einer Steueranmeldung

Nach dieser Vorschrift steht die Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich (*Satz 1*). Für diese Regelung ist die Überlegung maßgebend, daß eine Steueranmeldung regelmäßig zu einer finanziellen Belastung des Steuerpflichtigen führt. Erklärt dieser sich durch die Steueranmeldung mit der Belastung einverstanden, so kann unterstellt werden, daß die Finanzbehörde diese Selbstverpflichtung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung anerkennt. Der Eingang der Steueranmeldung bei der Finanzbehörde kann deshalb bereits die Wirkungen einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung herbeiführen. Es bedarf in Zukunft nicht mehr der Konstruktion, daß in der widerspruchslosen Annahme einer Steueranmeldung ein Verwaltungsakt zu sehen ist (vgl. BVerwGE Bd. 19 S. 68, 69).

Etwas anderes muß allerdings dann gelten, wenn eine Steueranmeldung zu einer Herabsetzung der bisher zu entrichtenden Steuer oder zu einer Steuervergütung führt. Hier kann die Zustimmung der Finanzbehörde nicht unterstellt werden. Deshalb ordnet *Satz 2* an, daß in diesen Fällen die Steueranmeldung erst dann wie eine Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung wirkt, wenn die Finanzbehörde zustimmt. Die Zustimmung bedarf keiner Form (*Satz 3*). Erst mit der Zustimmung entsteht ein fälliger Zahlungsanspruch des Steuerpflichtigen.

In diesem Zusammenhang ist die Frage geprüft worden, ob für die Zustimmung eine bestimmte Frist vorgesehen werden sollte. Die Prüfung hat ergeben, daß eine derartige Frist nicht vorgeschlagen werden sollte. Eine solche Regelung wäre nur dann vertretbar, wenn sie dahin lautete, daß die Zustimmung mit Ablauf der Frist als erteilt gilt, es sei denn, die Finanzbehörde hätte vorher widersprochen. Nur dann hätte die Finanzbehörde die Möglichkeit, sich in gravierenden Fällen, in denen etwa noch umfangreiche Ermittlungen erforderlich sind, eine ausreichende Prüfungsfrist offen zu halten. Praktisch ergäbe sich jedoch, abgesehen von der größeren Arbeitsbelastung der Finanzbehörde durch die ausdrückliche Verweigerung der Zustimmung, keine Änderung gegenüber der im Entwurf vorgesehenen Vorschrift. Die Fälle, in denen bis zum Ablauf einer etwaigen Zustimmungsfrist die Zustimmung verweigert würde, wären identisch mit den Fällen, in denen in dieser Zeit nach der Entwurfsfassung die Zustimmung nicht erteilt wird. Nicht übersehen werden darf auch, daß gerade dieser Bereich besonders an-

fällig für betrügerische Machenschaften ist, wie die Erfahrungen mit den früheren Umsatzsteuervergütungen zeigen. An deren Stelle sind heute die die geschuldete Umsatzsteuer übersteigenden Vorsteuerabzüge getreten, die durch Steueranmeldung geltend gemacht werden.

Im übrigen kann damit gerechnet werden, daß die Finanzbehörden die Steueranmeldungen mit Erstattungen wie bisher auch beschleunigt bearbeiten werden. Gegebenenfalls bleiben wie bei einer verzögerten Steuerfestsetzung die Möglichkeiten der Dienstaufsichtsbeschwerde oder der formellen Untätigkeitsbeschwerde.

Daß die Steueranmeldung wie eine Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung wirkt, hat zur Folge, daß sie nach § 145 Abs. 2 jederzeit geändert werden kann, wenn sie unrichtig ist, und zwar durch eine geänderte Steueranmeldung oder durch Steuerbescheid. Darüber hinaus kann der Steuerpflichtige die Steueranmeldung auch anfechten. Dies wird in § 331 Abs. 1 Nr. 1 ausdrücklich klargestellt. Für den Beginn der Anfechtungsfrist enthält § 338 Abs. 1 Satz 2 eine besondere Regelung.

#### — Festsetzungsverjährung —

Der Entwurf unterscheidet zwischen der Verjährung der noch nicht festgesetzten Steuer einerseits und der Verjährung des Zahlungsanspruchs andererseits. Er folgt hierbei dem Vorbild der Österreichischen Bundesabgabenordnung.

Die Festsetzungsverjährung gilt nicht nur für die den Steuerpflichtigen belastenden Steuerfestsetzungen, sondern auch für Steuerfreistellungen und für Steuervergütungen (§ 136 Abs. 1 Satz 3, Abs. 3). § 152 Abs. 2, 3, §§ 153 und 158 AO, die besondere Ausschlußfristen für die Geltendmachung von Steuerfreistellungs- und Steuervergütungsansprüchen vorschreiben, werden deshalb entbehrlich. Praktisch führt dies dazu, daß den Steuerpflichtigen längere Fristen für die Geltendmachung dieser Ansprüche eingeräumt werden.

Der Eintritt der Festsetzungsverjährung hat zur Folge, daß eine Steuerfestsetzung sowie die Aufhebung und Änderung einer Steuerfestsetzung nicht mehr möglich sind (§ 150 Abs. 1 Satz 1). Die Verjährung des Zahlungsanspruchs führt zu seinem Erlöschen (§ 214).

#### Zu § 150 — Festsetzungsfrist

Die Vorschrift regelt die Festsetzungsfrist im *Absatz 1 Satz 1* dahin, daß eine Steuerfestsetzung sowie die Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung nicht mehr zulässig sind, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Der Steuerpflichtige kann innerhalb der Festsetzungsfrist zulässige Anträge auf Steuerfestsetzung, Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung, Freistellung von einer Steuer oder auf Steuervergütung stellen, soweit nicht in den Einzelsteuergesetzen besondere Antragsfristen bestimmt sind (gegenwärtig z. B. § 71

Abs. 2 EStDV, § 4 Abs. 5 JAV). Es wird noch zu prüfen sein, inwieweit diese Bestimmungen beizubehalten sind.

*Absatz 1 Satz 2* stellt klar, daß die Festsetzungsfrist eingehalten ist, wenn der Steuerbescheid vor Ablauf der Festsetzungsfrist den Bereich der zuständigen Finanzbehörde verlassen hat oder wenn bei öffentlicher Zustellung vor Ablauf der Festsetzungsfrist der Aushang erfolgt. Diese Vorschrift ist erforderlich, um die Einhaltung der Festsetzungsfrist von den Zufälligkeiten des Bekanntgabevorganges unabhängig zu machen. Besonders bei Auslandszustellungen kann sich das Zustellungsverfahren längere Zeit hinziehen. Es muß deshalb ausreichen, wenn das zuständige Finanzamt z. B. den Steuerbescheid an die Oberfinanzdirektion mit der Bitte um Veranlassung der Auslandszustellung leitet. Bei der Bekanntgabe im Geltungsbereich des Gesetzes wird darüber hinaus der sonst mögliche Streit vermieden, wann der Steuerbescheid zugegangen ist. Die getroffene Regelung hat ein vergleichbares Vorbild im § 261 b Abs. 3 ZPO.

*Absatz 2* regelt die Dauer der Festsetzungsfrist. Sie beträgt bei Zöllen und Verbrauchsteuern sowie den entsprechenden Vergütungen wie bisher ein Jahr, bei den übrigen Steuern und Steuervergütungen drei Jahre. Damit tritt für diese Steuern gegenüber dem geltenden Recht eine Verkürzung um zwei Jahre ein. Dies entspricht dem Vorschlag des Arbeitskreises für eine Reform der Reichsabgabenordnung. Angesichts der äußerst angespannten Arbeitslage bei den Finanzämtern ist es jedoch nicht vertretbar, bereits am 1. Januar 1974 auf die dreijährige Festsetzungsfrist überzugehen. Das Risiko größerer Steuerausfälle könnte nicht ausgeschlossen werden. Der Verwaltung muß ausreichend Zeit gegeben werden, ihre Organisation — insbesondere im Betriebsprüfungsdienst — den Gegebenheiten einer kürzeren Festsetzungsfrist anzupassen. Die Anpassung wird erleichtert, wenn zunächst eine vierjährige, später dann eine dreijährige Festsetzungsfrist gewählt wird. Aus diesem Grunde hält es die Bundesregierung für unabdingbar, in das Einführungsgesetz zur neuen AO eine Vorschrift aufzunehmen, durch die für eine Übergangszeit eine vierjährige Festsetzungsfrist vorgeschrieben wird.

Wie im geltenden Recht beträgt nach *Absatz 2 Satz 2* die Festsetzungsfrist zehn Jahre, soweit eine Steuer hinterzogen worden ist. Bei leichtfertiger Steuerverkürzung ist eine fünfjährige Festsetzungsfrist vorgesehen. Die verlängerte Festsetzungsfrist gilt auch, wenn die Tat nicht durch den Steuerschuldner begangen worden ist. Wird eine Steuer vorsätzlich oder leichtfertig verkürzt, so wird die Festsetzung der richtigen Steuer erschwert. Diese Erschweris, die durch die längere Festsetzungsfrist zum Teil ausgeglichen wird, ist unabhängig davon, wer jeweils der Täter ist.

#### Zu § 151 — Beginn der Festsetzungsfrist

Die Festsetzungsfrist beginnt nach *Absatz 1* mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Steueranspruch oder der Steuervergütungsanspruch entstanden ist

(vgl. § 145 Abs. 1 AO). Hierbei kommt es, ohne daß dies im Gesetz besonders hervorgehoben wird, darauf an, wann der Steueranspruch nach dem Gesetz entstanden ist. Wird eine höhere als die nach dem Gesetz entstandene Steuer festgesetzt, so wirkt die Festsetzung zwar insoweit für das Entstehen des zusätzlichen Zahlungsanspruchs konstitutiv. Für den Beginn der Festsetzungsfrist ändert sich dadurch jedoch nichts.

Vom Grundsatz des Absatzes 1 enthalten die folgenden Absätze wichtige Ausnahmen, die in der Mehrzahl der Steuerfälle gelten.

Immer dann, wenn auf Grund gesetzlicher Vorschrift eine Steuererklärung oder eine Steueranmeldung einzureichen ist, tritt nach *Absatz 2 Nr. 1* nach dem Vorbild des § 145 Abs. 2 Nr. 1 AO eine Anlaufhemmung ein. Dadurch soll verhindert werden, daß durch späte Einreichung der Steuererklärung die der Finanzbehörde zur Verfügung stehende Bearbeitungszeit verkürzt wird. Das gleiche gilt für die Fälle, in denen auf Grund gesetzlicher Vorschrift eine Anzeigepflicht besteht, wie z. B. nach § 14 a VStG. Damit wird der Tatsache Rechnung getragen, daß es Steuern gibt, bei denen die Finanzbehörde nicht durch die Steuererklärung, sondern durch eine Anzeige von der Entstehung des Steueranspruchs Kenntnis bekommt. Die Anlaufhemmung dauert jedoch im Höchsthalle drei Jahre. Sie kommt im übrigen nicht zum Zuge, wenn die Festsetzungsfrist nach Absatz 1 später beginnt.

Eine entsprechende Anlaufhemmung ist bei Verwendung von Steuerzeichen und Steuerstemplern vorgesehen (*Absatz 2 Nr. 2*).

*Absatz 3* enthält eine Sonderregelung für die Fälle, in denen eine Steuer oder eine Steuervergütung nur auf Antrag des Steuerpflichtigen festgesetzt wird. Für die Festsetzung selbst bleibt es für den Beginn der Festsetzungsfrist regelmäßig beim Grundsatz des Absatzes 1, daß die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres beginnt, in dem der Anspruch entstanden ist. Die Anlaufhemmung nach Absatz 3 bezieht sich nur auf die Aufhebung oder Änderung der auf Grund des Antrages ergehenden Festsetzung. Vorbild für diese Regelung ist § 145 Abs. 2 Nr. 5 AO. Ohne eine solche Regelung bliebe der Finanzbehörde bei später Stellung des Antrages nur wenig oder keine Zeit für die Änderung einer fehlerhaften Festsetzung.

*Absatz 4* trägt der Tatsache Rechnung, daß die Vermögensteuer und die Grundsteuer regelmäßig für mehrere Kalenderjahre festgesetzt werden. Nach Absatz 1 beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Steueranspruch entstanden ist. Tritt durch Abgabe einer Steuererklärung oder durch Erfüllung einer Anzeigepflicht für das erste, gegebenenfalls für ein späteres Jahr des Hauptveranlagungszeitraums nach Absatz 2 Nr. 1 eine Hinausschiebung des Beginns der Festsetzungsfrist ein, so wird der Beginn der Festsetzungsfrist für die folgenden Kalenderjahre jeweils um die gleiche Zeit hinausgeschoben. Dadurch wird ein kontinuierlicher Ablauf der Festsetzungsfrist für die einzelnen Kalenderjahre des Hauptveranlagungszeitraums erreicht.

*Absätze 5 und 6* enthalten entsprechend dem § 145 Abs. 2 Nr. 2 und 3 AO Sonderregelungen für die Erbschaftsteuer und die Wechselsteuer.

*Absatz 5 Nr. 1* soll vermeiden, daß die Festsetzungsfrist für die Erbschaftsteuer ablaufen kann, bevor der Erbfall dem Erben bekanntgeworden ist. *Nummer 2* trägt der Tatsache Rechnung, daß die Finanzbehörde häufig erst nach dem Tode des Schenkers anlässlich der Festsetzung der Erbschaftsteuer von einer vorgenommenen Schenkung erfährt. *Nummer 3* macht den Beginn der Festsetzungsfrist bei Zweckwendungen unter Lebenden von der Erfüllung der Verpflichtung abhängig.

*Absatz 6* soll bei lange laufenden Wechseln verhindern, daß die Festsetzungsfrist für die Wechselsteuer vor Fälligkeit des Wechsels abläuft.

Die Frage, ob auch für die Grunderwerbsteuer eine besondere Vorschrift über den Verjährungsbeginn erforderlich ist, wird im Rahmen der Reform der Grunderwerbsteuer zu klären sein. Gegenwärtig sind diese Fragen landesrechtlich geregelt.

#### Zu § 152 — Ablaufhemmung

Es ist anerkannt, daß es eine Reihe von Fällen gibt, in denen es erforderlich ist, den Ablauf der Festsetzungsfrist durch eine Ablaufhemmung hinauszuschieben. Vgl. im geltenden Recht §§ 146 und 146 a AO. § 152 regelt diese Fragen für die neue AO.

*Absatz 1* regelt die Ablaufhemmung bei höherer Gewalt entsprechend § 146 AO.

Nach *Absatz 2 Satz 1* führt ein Antrag des Steuerpflichtigen auf Steuerfestsetzung, Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung, der vor Ablauf der Festsetzungsfrist gestellt wird, zur Ablaufhemmung bis zur unanfechtbaren Entscheidung über den Antrag. Diese Bestimmung soll dem Antragsteller die Verwirklichung seines Anspruchs sichern und zugleich der Behörde die Möglichkeit geben, den gestellten Antrag zu prüfen. In vielen Fällen wird der in Satz 1 genannte Antrag innerhalb eines Rechtsbehelfsverfahrens gestellt. Durch *Satz 2* wird klargestellt, daß der Antrag als innerhalb der Festsetzungsfrist gestellt auch dann gilt, wenn ein vor Ablauf der Festsetzungsfrist ergangener Steuerbescheid nach Ablauf der Festsetzungsfrist angefochten wird. Dieser Fall tritt vor allem ein, wenn ein Steuerbescheid kurz vor Ablauf der Festsetzungsfrist ergeht und die Rechtsbehelfsfrist in die Zeit nach Ablauf der Festsetzungsfrist hineinreicht.

*Satz 3* erläutert den Begriff der unanfechtbaren Entscheidung dahin, daß diese Voraussetzung bei kasatorischen Urteilen auf Grund des § 100 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 FGO und bei Verpflichtungsurteilen nach § 101 FGO erst mit Beendigung des anschließenden Verwaltungsverfahrens eintritt.

Nach *Absatz 3* wird der Ablauf der Festsetzungsfrist entsprechend § 146 a Abs. 3 AO auch dadurch hinausgeschoben, daß die Finanzbehörde innerhalb der Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung beginnt

oder deren Beginn auf Antrag des Steuerpflichtigen hinausschiebt, wenn die Prüfung vor Ablauf der Festsetzungsfrist nicht bis zum eventuellen Erlaß von Änderungsbescheiden zu Ende geführt werden kann. Die Ablaufhemmung dauert an, bis die auf Grund der Außenprüfung ergehenden Bescheide unanfechtbar geworden sind. Führt die Außenprüfung zu keiner Änderung der bisherigen Steuerfestsetzungen, so ergeht darüber nach § 183 Abs. 1 Satz 3 eine besondere Mitteilung. In diesem Falle endet die Ablaufhemmung drei Monate nach dieser Mitteilung. Hierdurch soll dem Steuerpflichtigen ausreichend Gelegenheit gegeben werden, gegebenenfalls noch innerhalb der Festsetzungsfrist einen Antrag auf Änderung der Steuerfestsetzungen zu seinen Gunsten zu stellen.

*Absatz 4* will im Anschluß an § 146 a Abs. 4 AO verhindern, daß bei Steuerhinterziehung oder leichtfertiger Steuerverkürzung eine Steuerfestsetzung nicht mehr vorgenommen werden kann, obwohl die Tat noch verfolgt werden kann. Diese Vorschrift wird insbesondere bei Steuerhinterziehung im Fortsetzungszusammenhang praktisch werden.

Wird unter den Voraussetzungen des § 146 von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, wegen Ungewißheit die Steuer zunächst vorläufig festzusetzen oder die Steuerfestsetzung auszusetzen, so braucht die Finanzbehörde nach Beseitigung der Ungewißheit eine ausreichende Frist, um die steuerlichen Konsequenzen zu ziehen. *Absatz 5* bestimmt deshalb, daß die Festsetzungsfrist nicht vor dem Ablauf eines Jahres endet, nachdem die Finanzbehörde von der Beseitigung der Ungewißheit Kenntnis erhalten hat. Im bisherigen Recht sah § 145 Abs. 2 Nr. 4 AO eine Anlaufhemmung vor.

*Absatz 6* regelt die Fälle, in denen für die Steuerfestsetzung ein Grundlagenbescheid von Bedeutung ist dahin, daß die für die Steuerfestsetzung geltende Festsetzungsfrist insoweit bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheides gehemmt wird. Dadurch wird eine ausreichende Frist für die Auswertung des Grundlagenbescheides eingeräumt. An dieser Stelle wird erstmals der Begriff des Grundlagenbescheides verwendet. Dadurch soll eine Vereinfachung des gesetzlichen Sprachgebrauches erreicht werden. Es handelt sich hierbei um solche Verwaltungsakte, die für Steuerbescheide bindend sind.

*Absatz 7* sieht eine Ablaufhemmung vor für den Fall, daß eine nicht festgesetzte Steuer im Konkurs vor Ablauf der Festsetzungsfrist angemeldet worden ist. In diesem Falle muß es möglich sein, die Feststellung einer im Konkursverfahren strittig gebliebenen Anmeldung auf Grund des § 146 KO zu betreiben, auch wenn zwischenzeitlich die nicht gehemmte Festsetzungsfrist abgelaufen sein sollte. Die Verlängerung der Ablaufhemmung über die Beendigung des Konkursverfahrens hinaus ist erforderlich, um gegebenenfalls nach Beendigung des Konkursverfahrens noch einen Steuerbescheid gegen den bestreitenden Gemeinschuldner erteilen zu können, wenn die Finanzbehörde im Konkurs ausgefallen ist. Hat der Gemeinschuldner die Forderung im Konkurs

bestritten, so gilt gegen ihn nicht § 164 Abs. 2 KO, wonach die Eintragung in die Tabelle nach Beendigung des Konkursverfahrens Vollstreckungstitel gegen den Gemeinschuldner ist.

#### — Bestandskraft von Steuerbescheiden —

#### Zu § 153 — Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden

Diese Vorschrift bestimmt, inwieweit Steuerbescheide bestandskräftig sind. Sie übernimmt im großen Umfang die Grundsätze des § 94 AO und weicht aus diesem Grunde in vieler Hinsicht von den sonst für Verwaltungsakte geltenden Vorschriften ab.

*Absatz 1 Satz 1 Nr. 1* läßt entsprechend § 94 Abs. 1 Nr. 1 AO die Aufhebung und Änderung von fehlerhaften Steuerbescheiden zu, die Zölle und Verbrauchsteuern betreffen. An dieser Regelung wird im Hinblick auf die nur einjährige Festsetzungsfrist bei diesen Steuern (vgl. § 150 Abs. 2 Nr. 1) festgehalten. Ob die Finanzbehörde von ihrem Recht der Aufhebung oder Änderung Gebrauch macht, entscheidet sie nach pflichtgemäßem Ermessen. Bei einer Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen dürfte regelmäßig von Bedeutung sein, ob der Steuerpflichtige in der Lage war, den Bescheid innerhalb der Rechtsbehelfsfrist anzufechten. Der Ermessensspielraum der Behörde wird eingengt in den Fällen, in denen die tatsächlichen Umstände, die die Fehlerhaftigkeit des Bescheides begründen, vom Steuerpflichtigen bei Anwendung der im Verkehr erforderlichen Sorgfalt nicht früher entdeckt werden konnten und der Steuerpflichtige den Berichtigungsanspruch ohne schuldhaftes Zögern geltend macht. Dieser Fall ist z. B. denkbar, wenn der Steuerpflichtige nachträglich Mängel an einer importierten Ware entdeckt, die deren Zollwert mindern.

Für andere Steuern als Zölle und Verbrauchsteuern gilt *Absatz 1 Satz 1 Nr. 2*. Nach *Buchstabe a* der *Nummer 2* ist eine Aufhebung oder Änderung dieser Steuerbescheide zulässig, wenn der Steuerpflichtige zustimmt oder seinem Antrag der Sache nach entsprochen wird; ist der Bescheid jedoch bereits unanfechtbar geworden, gilt dies nur zuungunsten des Steuerpflichtigen. Diese Vorschrift entspricht dem § 94 Abs. 1 Nr. 2 AO. Sie hat Bedeutung für die Aufhebung und Änderung im Rechtsbehelfsverfahren (vgl. auch § 135), aber auch für die sogenannte schlichte Änderung außerhalb des Rechtsbehelfsverfahrens.

Nach *Buchstabe b* der *Nummer 2* darf ein Steuerbescheid aufgehoben oder geändert werden, wenn er von einer sachlich unzuständigen Behörde erlassen worden ist. Hier besteht Übereinstimmung mit § 134 Abs. 3 Nr. 1.

*Buchstabe c* der *Nummer 2* bestimmt, daß Verwaltungsakte, die durch unlautere Mittel erwirkt worden sind, aufgehoben oder geändert werden können. Die gleiche Bestimmung findet sich in § 134 Abs. 3 Nr. 2.

*Buchstabe d* der Nummer 2 enthält einen Hinweis auf sonst im Gesetz enthaltene Vorschriften über Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten. § 134 Abs. 1 bis 3 wird hierbei ausdrücklich aufgenommen. Als anwendbare Vorschriften kommen z. B. folgende Bestimmungen in Betracht: § 133 bei offenbarer Unrichtigkeit, § 135 in Fällen der Aufhebung und Änderung während eines Rechtsbehelfsverfahrens, § 145 Abs. 2 in Fällen der Vorbehaltsfestsetzung, § 146 Satz 3 in Fällen der vorläufigen Festsetzung, § 154 bei Vorliegen neuer Tatsachen oder Beweismittel, § 155 bei widerstreitenden Steuerfestsetzungen, § 156 bei Erlaß, Änderung oder Aufhebung eines Grundlagenbescheides oder bei Sachverhaltswandlung.

*Absatz 1 Satz 2* stellt klar, daß die Änderungsvorschriften auch dann anwendbar sind, wenn der Steuerbescheid durch Einspruchsentscheidung bestätigt oder geändert worden ist. Die Einspruchsentscheidung ist ihrem materiellen Inhalt nach eine Bestätigung oder Änderung des Steuerbescheides. Daher bestimmt auch § 44 Abs. 2 FGO, daß Gegenstand der Anfechtungsklage der ursprüngliche Verwaltungsakt in der Gestalt ist, die er durch die Einspruchsentscheidung erhalten hat.

Nach *Absatz 2* gelten die vorstehenden Grundsätze auch für Verwaltungsakte, durch die ein Antrag auf Erlaß, Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides ganz oder teilweise abgelehnt wird.

#### **Zu § 154** — Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel

Diese Vorschrift enthält nach dem Vorbild des § 222 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO die wichtigste Änderungsmöglichkeit für Steuerbescheide, die weder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung noch vorläufig ergangen sind. Sie sind unter bestimmten Voraussetzungen bei Bekanntwerden neuer Tatsachen oder Beweismittel aufzuheben oder zu ändern.

Nach *Absatz 1 Nr. 1* sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit neue Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekanntwerden, die zu einer höheren Steuer führen. Die gegenüber § 222 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderte Formulierung soll klarstellen, daß nicht mehr am Grundsatz der Gesamtaufrollung festgehalten werden soll.

*Absatz 1 Nr. 2* trifft eine entsprechende Regelung, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel, die zu einer niedrigeren Steuer führen, bekanntwerden. Allerdings darf den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden (Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit) daran treffen, daß die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden. Dies ist damit zu rechtfertigen, daß die steuerlich relevanten Tatsachen oder Beweismittel zum Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen gehören und von ihm rechtzeitig vorgebracht werden müssen. Das Vorliegen groben Verschuldens ist dann unbeachtlich, wenn die dem Steuerpflichtigen günstigen Tatsachen oder Beweismittel in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit Tatsachen oder Beweismitteln stehen, die zu einer höheren Steuer führen.

Die besondere Bedeutung der Außenprüfung wird durch *Absatz 2* dadurch hervorgehoben, daß Steuerbescheide, die nach einer Außenprüfung ergangen sind, nur noch dann wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel aufgehoben oder geändert werden können, wenn eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung vorliegt. Auch eine abgekürzte Prüfung nach § 184 ist eine Außenprüfung im Sinne dieser Vorschrift. Die Vorschrift dient dem Rechtsfrieden nach einer Außenprüfung. Sie ist auch dann anwendbar, wenn die Außenprüfung ohne Ergebnis geblieben ist und deshalb eine Mitteilung nach § 183 Abs. 1 Satz 3 ergangen ist.

#### **Zu § 155** — Widerstreitende Steuerfestsetzungen

Mit dieser Vorschrift wird der erste gesetzgeberische Versuch gemacht, das Problem der sogenannten widerstreitenden Steuerfestsetzung zu lösen.

Im Steuerrecht können Fälle auftreten, bei denen aus einem Sachverhalt steuerlich unterschiedliche Schlußfolgerungen gezogen werden, die sich denkgesetzlich gegenseitig ausschließen. Steuerpflichtige können z. B. wegen desselben Sachverhaltes sowohl zur Schenkungsteuer als auch zur Einkommensteuer herangezogen werden, etwa weil das für die eine Steuer zuständige Finanzamt von der Steuerfestsetzung des anderen Finanzamts keine Kenntnis erlangt oder eine andere Rechtsansicht vertritt. Ebenso ist der umgekehrte Fall denkbar, daß ein steuerpflichtiger Vorgang weder bei der einen noch bei der anderen Steuerfestsetzung berücksichtigt wird, weil jedes der zuständigen Finanzämter für seinen Bereich die Steuerpflicht verneint, obwohl feststeht, daß der Sachverhalt unter eine der in Betracht kommenden Steuerarten fällt. Ähnliche Fragen tauchen auf, wenn die Zuordnung eines Sachverhaltes zu einem bestimmten Veranlagungszeitraum zweifelhaft ist. Diese Fragen sind deshalb so schwierig zu lösen, weil die Finanzbehörde anders als das Zivilgericht, das grundsätzlich einen Klaganspruch unter allen rechtlichen Gesichtspunkten prüft, im Einzelfalle jeweils nur über einen bestimmten Steueranspruch entscheidet.

Das geltende Recht bietet keine generelle Lösung an. In § 78 Abs. 2 AO wird lediglich bestimmt, daß bei mehrfacher Heranziehung des Steuerpflichtigen zu derselben Steuer durch verschiedene Finanzämter, von denen sich jedes für örtlich zuständig hält, die nächste gemeinschaftliche Oberbehörde darüber entscheidet, welche Steuerfestsetzung außer Kraft zu setzen ist. Durch § 155 soll nunmehr eine befriedigende Lösung der widerstreitenden Steuerfestsetzungen erreicht werden. Die Vorschrift kommt erst dann zur Anwendung, wenn widerstreitende Steuerfestsetzungen vermieden werden können.

*Absatz 1* behandelt den Fall, daß ein bestimmter Sachverhalt mehrfach zuungunsten eines oder mehrerer Steuerpflichtiger berücksichtigt worden ist, obwohl er nur einmal hätte berücksichtigt werden dürfen. Hierbei wird es sich um Fälle handeln, in denen z. B. eine Einnahme irrtümlich verschiedenen Steuerpflichtigen, verschiedenen Steuern, oder verschiedenen Besteuerungszeiträumen zugeordnet wor-

den ist. Hierunter fallen aber auch die Fälle des § 78 Abs. 2 Satz 2 AO, in denen mehrfach gegen denselben Steuerpflichtigen für dieselbe Steuer und denselben Besteuerungszeitraum eine Steuer festgesetzt wird. Auch in den Fällen des § 45 kann Absatz 1 anwendbar sein.

In allen diesen Fällen ist die fehlerhafte Steuerfestsetzung aufzuheben oder zu ändern. Diese Vorschrift hat vor allem dann Bedeutung, wenn beide Steuerfestsetzungen unanfechtbar sind. Die besondere Antragsfrist des *Satzes 2* soll sicherstellen, daß bei doppelter Berücksichtigung belastender Tatsachen ggf. auch eine Steuerfestsetzung aufgehoben werden kann, für die die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen ist.

Bestehen Zweifel, welche der widerstreitenden Steuerfestsetzungen fehlerhaft ist, so wird dem Antrag auf Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheides ein Hilfsantrag beigelegt werden müssen.

*Absatz 2* regelt die Fälle, daß ein bestimmter Sachverhalt mehrfach zugunsten eines oder mehrerer Steuerpflichtiger berücksichtigt worden ist, in entsprechender Anwendung des Absatzes 1. Ein Antrag ist aus naheliegenden Gründen nicht erforderlich. Ein fehlerhafter Steuerbescheid darf allerdings nur dann zum Nachteil des Steuerpflichtigen geändert werden, wenn die Berücksichtigung des günstigen Sachverhaltes auf einen Antrag oder eine Erklärung des Steuerpflichtigen zurückzuführen ist. Hat der Steuerpflichtige dagegen nicht zur Berücksichtigung der ihm günstigen Tatsachen beigetragen, ist es nicht gerechtfertigt, eine sonst nicht mehr änderbare Steuerfestsetzung gleichwohl zu seinem Nachteil zu ändern.

*Absatz 3* regelt den Fall, daß bei einer Steuerfestsetzung ein bestimmter — zu einer Steuerbelastung oder einer Steuerbegünstigung führender — Sachverhalt nicht berücksichtigt worden ist, in der erkennbaren Annahme, daß der Sachverhalt nur Bedeutung für eine andere Steuer, einen anderen Besteuerungszeitraum oder einen anderen Steuerpflichtigen habe. Stellt sich diese Annahme, die in dem Steuerbescheid deutlich gemacht werden muß, später als unrichtig heraus, etwa bei Vorbereitung der anderen Steuerfestsetzung, so kann die Finanzbehörde die Steuerfestsetzung, bei der die Berücksichtigung des Sachverhaltes unterblieben ist, insoweit trotz etwa eingetretener Bestandskraft noch ändern, allerdings nur bis zum Ablauf der für die andere Steuerfestsetzung laufenden Festsetzungsfrist. Die Durchbrechung der Bestandskraft der ersten Steuerfestsetzung ist hier deshalb gerechtfertigt, weil sie gerade unter der Voraussetzung ergangen ist, daß die Berücksichtigung des Sachverhaltes in dem anderen Steuerbescheid möglich ist. Läßt sich diese steuerliche Behandlung nicht realisieren, so widerspricht es nicht Treu und Glauben, diesen Sachverhalt trotz Bestandskraft der ersten Steuerfestsetzung nunmehr anders zu beurteilen. Die Regelung kann sich auch zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken. Hat die Finanzbehörde z. B. Sonderausgaben des Steuerpflichtigen im *Veranlagungszeitraum 1* nicht berücksichtigt, weil sie der Meinung war, sie seien dem

*Veranlagungszeitraum 2* zuzurechnen, und stellt sich bei der *Veranlagung 2* heraus, daß die Sonderausgaben doch im *Veranlagungszeitraum 1* hätten berücksichtigt werden müssen, so kann die Finanzbehörde dem Steuerpflichtigen nicht entgegenhalten, er hätte sich gegen die *Veranlagung 1* zur Wehr setzen müssen. Der Steuerpflichtige hat einen Anspruch darauf, daß die *Veranlagung 1* entsprechend berichtigt wird. Andernfalls würde sich die Finanzbehörde in Widerspruch zu ihrem eigenen vorangegangenen Verhalten setzen.

Die Regelung des *Absatzes 4* ergänzt den Absatz 3. Sie regelt den Fall, daß die Finanzbehörde oder das Gericht auf Grund eines Rechtsbehelfs oder aus anderen Gründen eine Steuerfestsetzung zugunsten des Steuerpflichtigen ändert. In diesem Fall läßt Absatz 4 zu, daß aus dem Sachverhalt nunmehr ohne Rücksicht auf die etwaige Bestandskraft einer anderen Steuerfestsetzung nachträglich die richtigen steuerlichen Folgen gezogen werden. Diese Voraussetzungen können auch in den Fällen des Absatzes 3 vorliegen. Andererseits erfaßt Absatz 4 jedoch auch Fälle, die nicht unter die Regelung des Absatzes 3 fallen. Liegen gleichzeitig die Voraussetzungen der Absätze 3 und 4 vor, so können die steuerlichen Folgerungen ohne Rücksicht auf die jeweils in Betracht kommende Festsetzungsfrist noch innerhalb eines Jahres vorgenommen werden. Liegen jedoch nur die Voraussetzungen des Absatzes 4 vor, so gilt die Jahresfrist nur dann, wenn in dem Zeitpunkt, in dem die später aufgehobene oder geänderte Steuerfestsetzung vorgenommen wurde, die Festsetzungsfrist für die Steuerfestsetzung noch nicht abgelaufen war, die in Ausführung des Absatzes 4 nachgeholt oder geändert werden soll.

Ist in den Fällen des Absatzes 4 die richtige steuerliche Folgerung einem Dritten gegenüber zu ziehen, so gilt Absatz 4 nach *Absatz 5 Satz 1* nur dann, wenn der Dritte schon bisher am Verfahren beteiligt war, mit anderen Worten, wenn die Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Bescheides auch ihm gegenüber wirksam ist. *Satz 2* bestimmt ausdrücklich, daß seine Zuziehung oder Beiladung zum Verfahren zulässig ist. Es bedarf deshalb in diesen Fällen keiner besonderen Prüfung, ob die Voraussetzungen des § 60 FGO oder des § 343 vorliegen.

Nicht ausdrücklich geregelt wird die Frage, wie zu verfahren ist, wenn der nach § 155 an sich zulässigen Änderung eines Steuerbescheides die Rechtskraft einer gerichtlichen Entscheidung deshalb entgegensteht, weil das Gericht in seiner Entscheidung eine abweichende Rechtsauffassung vertreten hat. Diese Frage soll der Rechtsprechung überlassen bleiben.

#### **Zu § 156 — Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden in sonstigen Fällen**

Die *Nummer 1* dieser Vorschrift entspricht dem § 218 Abs. 4 AO in einer verallgemeinerten Fassung. Die Finanzbehörde ist beim Erlass von Steuerbescheiden an bindende in anderen Bescheiden getroffenen Feststellungen gebunden. Ändert sich ein sogenannter Grundlagenbescheid, so muß der Steuerbescheid

entsprechend angepaßt werden. Dies gilt auch für die Fälle, in denen der Grundlagenbescheid erst nach Erlaß des Steuerbescheides ergeht.

Die Nummer 2 verallgemeinert die Grundsätze des § 4 Abs. 2 und 3 StAnpG und soll im übrigen auch die Änderungsfälle des § 5 StAnpG (vgl. hierzu § 44) erfassen. Auch in den Fällen steuerlich wirksamer Steuerklauseln (vgl. BFH in Bundessteuerbl. 1962 III S. 112) wird Nummer 2 anwendbar sein.

In welchen Fällen sich eine Änderung des Sachverhalts auf die Vergangenheit auswirkt, richtet sich nach den einzelnen Steuergesetzen. Bei den laufend veranlagten Steuern werden die erforderlichen Anpassungen vielfach nicht durch Änderung eines Steuerbescheides für einen früheren Besteuerungszeitraum, sondern in dem Besteuerungszeitraum vorgenommen, in dem die Sachverhaltsänderung eintritt (vgl. z. B. § 17 UStG 1967, § 11 EStG, § 5 Abs. 2, § 7 Abs. 2 BewG).

#### Zu § 157 — Vertrauensschutz bei der Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden

Die Vorschrift soll das Vertrauen des Steuerpflichtigen in eine ihm günstige Gesetzgebung, Rechtsprechung oder Verwaltungsvorschrift schützen, wenn eine Steuerfestsetzung auf diesen Faktoren beruht. Die Vorschrift ist besonders wichtig für die Fälle der Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung. Sie schränkt die Möglichkeit der Änderung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung ein. Die Vorschrift hat darüber hinaus aber für alle Steuerfestsetzungen Bedeutung. Die Steuerpflichtigen werden praktisch so gestellt, als sei die frühere Steuerfestsetzung unabänderlich, soweit sie auf der früheren Rechtsauffassung beruht. Soweit eine Änderung der bisherigen Steuerfestsetzung zulässig ist, hat der Steuerpflichtige unter den Voraussetzungen des § 157 einen Anspruch darauf, daß hierbei keine ungünstigere Rechtsauffassung vertreten wird als bei der bisherigen Steuerfestsetzung. Geschützt wird das Vertrauen in die Gültigkeit einer Rechtsnorm, in die Richtigkeit der Rechtsprechung eines Obersten Gerichtshofes des Bundes und in die Übereinstimmung einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung, einer obersten Bundes- oder Landesbehörde mit der Rechtslage. Ist z. B. eine Steuer nach § 145 unter Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt worden, so muß eine dem Steuerpflichtigen günstige gefestigte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs auch dann weiter angewendet werden, wenn der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung nach der Vorbehaltfestsetzung zum Nachteil des Steuerpflichtigen geändert hat.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob § 157 auch dann eingreift, wenn der Finanzbehörde bei der ersten Steuerfestsetzung Tatsachen nicht bekannt waren, die nach damaliger Auffassung nicht zu einer Steuerbelastung geführt hätten, aber beispielsweise bei Anwendung der inzwischen geänderten Rechtsprechung zu einer Steuerbelastung führen würden. Das Nichtbekanntsein kann in diesen Fällen auf bewußtes Nichterklären der Tatsachen in Kenntnis der günstigen Rechtsprechung oder auf be-

wußtes Nichtermitteln der Tatsachen aus den gleichen Gründen zurückzuführen sein. Es kann aber auch einfache Untätigkeit vorliegen. Hier wird allgemein darauf abgestellt werden müssen, wie diese Tatsachen bei der ersten Steuerfestsetzung behandelt worden wären, wären sie bekannt gewesen. Gegebenenfalls ist dann bei Bekanntwerden der Tatsachen der Schutz des § 157 zu gewähren.

Der durch § 157 gewährte Vertrauensschutz wird nicht in allen Fällen ausreichend sein. Es wird auch weiterhin in geeigneten Fällen der zusätzlichen Übergangsregelung aus Billigkeitsgründen bedürfen, wenn sich beispielsweise die Rechtsprechung zum Nachteil des Steuerpflichtigen ändert.

Nach Absatz 1 Nr. 1 darf bei der Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, daß das Bundesverfassungsgericht die Nichtigkeit eines Gesetzes festgestellt hat, auf der die bisherige Steuerfestsetzung beruht. Diese Vorschrift geht aus von § 79 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG, wonach nicht mehr anfechtbare Entscheidungen von dem Spruch des Bundesverfassungsgerichts unberührt bleiben. Sie legt den Begriff der nicht mehr anfechtbaren Entscheidung dahin aus, daß im Sinne des § 79 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG alle Steuerbescheide insoweit unanfechtbar sind, als ein dem Steuerpflichtigen günstiges Gesetz angewendet wird, das später für nichtig erklärt wird.

Absatz 1 Nr. 2 enthält einer der Nummer 1 entsprechende Regelung für den Fall, daß ein Oberster Gerichtshof des Bundes eine Norm wegen Verfassungswidrigkeit nicht anwendet.

Absatz 1 Nr. 3 enthält eine vergleichbare Regelung für den Fall, daß sich die gefestigte Rechtsprechung eines Obersten Gerichtshofes des Bundes geändert hat. Der Steuerpflichtige soll durch diese Änderung der Rechtsprechung keinen Nachteil erfahren. Auf die Änderung einer gefestigten Rechtsprechung muß deshalb abgestellt werden, weil eine Rechtsprechung, die noch keine allgemeine Anerkennung gefunden hat, keinen Vertrauenstatbestand setzt. Die Änderung der Rechtsprechung kann durchaus von der Verwaltung veranlaßt worden sein, die ein dem Steuerpflichtigen günstiges Urteil nochmals überprüfen läßt.

Absatz 2 hat Bedeutung für die allgemeine Verwaltungsvorschriften. Wird z. B. in den Einkommensteuerrichtlinien eine für den Steuerpflichtigen günstige Auffassung vertreten und wird diese von einem Obersten Gerichtshof des Bundes als nicht mit dem geltenden Recht im Einklang stehend bezeichnet, so darf dies bei der Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden.

#### Zu § 158 — Berichtigung von Rechtsfehlern

Bei der Steuerfestsetzung können Rechtsfehler, die nicht Anlaß zur Berichtigung sind, berichtigt werden, soweit dadurch der Berichtigungsrahmen nicht überschritten wird. Innerhalb dieses Rahmens sind Rechtsfehler zugunsten wie zuungunsten des Steuer-

pflichtigen zu saldieren. Diese Regelung ist die logische Konsequenz aus dem Grundsatz, daß die Bestandskraft eines Steuerbescheides nicht auch die Gründe des Bescheides erfaßt.

Die Vorschrift gilt nicht, soweit es sich um die Änderung eines Steuerbescheides nach § 145 Abs. 2 oder § 146 Satz 3 handelt. Sie kommt auch nicht zur Anwendung, soweit ein Rechtsfehler wegen des Vertrauensschutzes nach § 157 nicht korrigiert werden darf.

*Absatz 1* regelt den Fall der Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides zuungunsten des Steuerpflichtigen, *Absatz 2* den umgekehrten Fall.

#### — Kosten —

**Zu § 159** — Kosten bei besonderer Inanspruchnahme der Zollbehörden

Die Vorschrift entspricht inhaltlich dem § 227 AO. Sie ermächtigt die Zollbehörden, für besondere Inanspruchnahmen oder Leistungen Gebühren nach Maßgabe einer Rechtsverordnung zu erheben und die Erstattung von Auslagen zu verlangen. *Absatz 2* zählt beispielhaft die Hauptanwendungsfälle des Absatzes 1 auf.

Nach *Absatz 3* werden die Rechtsverordnungen durch den Bundesminister der Finanzen erlassen.

## 2. UNTERABSCHNITT

### Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, Festsetzung von Steuermeßbeträgen

#### — Gesonderte Feststellungen —

**Zu § 160** — Feststellung von Besteuerungsgrundlagen

Die Besteuerungsgrundlagen bilden grundsätzlich einen unselbständigen Teil des Steuerbescheides (§ 138 Abs. 2). Sie werden nur in den Fällen des § 161 und in den sonst in den Steuergesetzen bestimmten Fällen gesondert festgestellt (*Absatz 1*).

Die gesonderte Feststellung ist selbständig anfechtbar und kann bestandskräftig werden. Der Steuerpflichtige kann die in ihr getroffenen Feststellungen nur mit Rechtsbehelfen gegen die gesonderte Feststellung selbst, nicht aber gegen den Steuerbescheid, dem die gesonderte Feststellung zugrunde gelegt wird, angreifen (§ 334 Abs. 2). Die Finanzbehörde ist andererseits an die gesonderte Feststellung bei der Steuerfestsetzung gebunden (§ 163).

Nach *Absatz 2 Satz 1* richtet sich der Feststellungsbescheid gegen denjenigen, dem der Gegenstand der Feststellung bei der Besteuerung zuzurechnen ist.

Sind dies mehrere, so ist nach *Satz 2* die gesonderte Feststellung ihnen gegenüber wie bisher (vgl. § 219 Abs. 1 Satz 1 AO) einheitlich vorzunehmen. Damit sollen unterschiedliche Entscheidungen gegenüber den verschiedenen Beteiligten verhindert werden. Durch den letzten Satz im Absatz 2 wird klargestellt, daß bei mittelbaren Beteiligungen, insbesondere bei geheim gehaltenen Unterbeteiligungen, eine besondere gesonderte Feststellung vorgenommen werden kann. Diese Frage ist gegenwärtig strittig (vgl. BFH in Bundessteuerbl. 1968 II S. 669 und Literaturäußerungen zum Urteil des BFH). Es ist danach also nicht erforderlich, daß die Unterbeteiligung bereits bei der einheitlichen Feststellung gegenüber den Hauptbeteiligten berücksichtigt wird.

*Absatz 3* entspricht dem § 216 Abs. 2 AO.

**Zu § 161** — Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen

Die Vorschrift erwähnt in ihrem *Absatz 1* nach dem Vorbild der §§ 213, 214, 215 AO einige wichtige Fälle, in denen Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt werden.

Hierzu gehört nach *Nummer 1* die Feststellung der Einheitswerte. Sie hat vor allem Bedeutung für die Vermögensteuer, die Grundsteuer, die Gewerbesteuer, die Erbschaftsteuer und die Grunderwerbsteuer. Nähere Vorschriften enthält das Bewertungsgesetz.

*Nummer 2 Buchstabe a* entspricht dem § 215 Abs. 2 AO. Danach werden einkommensteuerpflichtige und körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte gesondert festgestellt, an denen mehrere Personen beteiligt sind, denen die Einkünfte steuerlich zuzurechnen sind. Im Gegensatz zum bisherigen Recht ist die gesonderte Feststellung nicht auf bestimmte Einkunftsarten beschränkt. Inwieweit darüber hinaus auch Sonderausgaben, z. B. Spenden oder Entnahmen gesondert festzustellen sind, wird im neuen Einkommensteuerrecht zu klären sein.

Die Beteiligung mehrerer Personen führt nur dann zu einer gesonderten Feststellung, wenn diesen Personen die Einkünfte steuerlich zuzurechnen sind. Eine mittelbare Beteiligung, etwa als Gesellschafter einer GmbH reicht nicht aus, da die von der GmbH erzielten Einkünfte auch von dieser zu versteuern sind.

*Nummer 2 Buchstabe b* ist aus § 6 Abs. 1 der Verordnung über die Zuständigkeit im Besteuerungsverfahren vom 3. Januar 1944 (Reichsgesetzbl. I S. 11) entwickelt worden. Die Vorschrift wird allerdings um die Fälle der gesonderten Feststellung bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft sowie aus freiberuflicher Tätigkeit erweitert.

Sinn der Vorschrift ist es, bei den Einkünften aus Gewerbe, Land- und Forstwirtschaft sowie freiberuflicher Tätigkeit, an denen nicht mehrere Personen beteiligt sind, dann eine gesonderte Feststellung vorzunehmen, wenn Wohnsitz und Betriebsort bzw. Tätigkeitsort auseinanderfallen. Dem Betriebsfinanzamt, dem Belegenheitsfinanzamt oder dem Tätigkeitsfinanzamt ist es in diesen Fällen besser

möglich als dem Wohnsitzfinanzamt, den Gewinn zu ermitteln. In den in § 21 Abs. 3 bis 5 geregelten Fällen ist für die Einkommensteuer nicht das Wohnsitzfinanzamt, sondern das Betriebsfinanzamt, das Belegenheitsfinanzamt oder das Tätigkeitsfinanzamt zuständig. In diesem Fall bedarf es deshalb keiner gesonderten Feststellung der Einkünfte. Daher schreibt § 161 die gesonderte Feststellung auch nur dann vor, wenn das nach § 20 für die gesonderte Feststellung zuständige Finanzamt nicht auch für die Besteuerung nach dem Einkommen zuständig ist.

*Nummer 3* regelt erstmalig die gesonderte Feststellung des sonstigen Vermögens, der Schulden und sonstigen Abzüge, wenn diese mehreren Personen steuerlich zuzurechnen sind. Wie in den Fällen der Nummer 2 Buchstabe a besteht hierfür durchaus ein Bedürfnis.

*Absatz 2*, der aus § 215 Abs. 4 AO entwickelt worden ist, soll verhindern, daß gesonderte Feststellungen vorgenommen werden, für die in der Praxis kein Bedürfnis besteht. Von der gesonderten Feststellung nach Absatz 1 Nr. 2 Buchstabe a wird danach abgesehen, wenn nur eine der beteiligten Personen im Geltungsbereich des Gesetzes steuerpflichtig ist. Das gleiche gilt, wenn es sich um Fälle von geringerer Bedeutung handelt.

*Absatz 3* entspricht dem bisherigen § 215 Abs. 5 AO. Eine gesonderte Feststellung ist nicht vorzunehmen bei Arbeitsgemeinschaften, die nur zum Zwecke der Erfüllung eines einzigen Werkvertrages oder Werklieferungsvertrages geschlossen werden, es sei denn, daß es sich um einen langfristigen Vertrag handelt.

Die Frage der Geltendmachung von Betriebsausgaben und Werbungskosten bei der Einkommensteueranlagung, die nur einem der Beteiligten entstanden sind, wird im Rahmen der Einkommensteuerreform zu klären sein.

#### **Zu § 162** — Anwendung der Vorschriften über die Steuerfestsetzung

Auf die gesonderten Feststellungen finden grundsätzlich die Vorschriften über die Steuerfestsetzung sinngemäß Anwendung (*Absatz 1 Satz 1*). Es gelten danach auch die Vorschriften über die Änderung von Steuerbescheiden und die Vorschriften über die Festsetzungsfrist. Ist für den Beginn der Festsetzungsfrist die Abgabe der Steuererklärung maßgebend, so kommt es auf die Abgabe der Erklärung zur gesonderten Feststellung an. Dies stellt *Satz 2 des Absatzes 1* ausdrücklich klar. Daraus folgt, daß für die gesonderten Feststellungen eine besondere Festsetzungsfrist (Feststellungsfrist) läuft, die von der Festsetzungsfrist für die von der gesonderten Feststellung abhängigen Steuern unabhängig ist. Diese Regelung ist sachgerecht, weil z. B. für die Feststellung der Einkünfte die Erklärung zur gesonderten Feststellung der Einkünfte und nicht die Einkommensteuererklärung maßgebend ist. Die Einkommensteuererklärung kann durchaus sehr viel früher abgegeben werden als die Erklärung für die gesonderte Feststellung. Ohne die besondere Festsetzungsfrist für die gesonderte Feststellung könnte

die Bearbeitungszeit für die Finanzbehörden in unvertretbarer Weise gekürzt werden. Der Zeitpunkt der Abgabe der Einkommensteuererklärung ist im übrigen dem für die gesonderte Feststellung zuständigen Finanzamt häufig nicht bekannt.

*Absatz 2* enthält besondere Regelungen für die Feststellungsfrist bei der gesonderten Feststellung von Einheitswerten. Diese werden regelmäßig für mehrere Kalenderjahre festgestellt. Für den Beginn der Feststellungsfrist ist grundsätzlich der Hauptfeststellungs-, Fortschreibungs- oder Nachfeststellungszeitpunkt maßgebend. *Satz 2* enthält eine dem § 151 Abs. 2 Nr. 1 entsprechende Regelung über die Anlaufhemmung, wenn die Erklärung über die gesonderte Feststellung des Einheitswerts auf den Hauptfeststellungszeitpunkt nicht im ersten Kalenderjahr des Hauptfeststellungszeitraumes abgegeben wird. Durch *Satz 3* wird klargestellt, daß sich die Anlaufhemmung für die Feststellungsfrist, die für die Hauptfeststellung gilt, auch für die Festsetzungsfrist für die Fortschreibungen im gleichen Hauptfeststellungszeitraum auswirkt. Die Regelung entspricht derjenigen, die für die Vermögensteuer in § 151 Abs. 4 getroffen worden ist.

*Absatz 3* sieht eine besondere Anlaufhemmung vor für die Fälle, in denen die Einheitswerte erst zu einem späteren Zeitpunkt angewendet werden, als dem Zeitpunkt, der sich nach Absatz 2 für den Beginn der Feststellungsfrist ergibt. Hierbei ist an Fälle gedacht, wie sie sich bei der gegenwärtigen Hauptfeststellung auf den 1. Januar 1964 ergeben.

Nach *Absatz 4* kann trotz Ablaufs der Festsetzungsfrist für die gesonderte Feststellung noch eine gesonderte Feststellung ergehen, wenn diese für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, deren Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist. In dieser Regelung zeigt sich, daß die gesonderte Feststellung nicht Selbstzweck ist. Sie hat gegenüber der Steuerfestsetzung nur dienende Funktion.

Stellt sich z. B. nach Jahren heraus, daß eine Hauptfeststellung für einen Einheitswert unterblieben ist, so kann diese Hauptfeststellung noch für die Steuern durchgeführt werden, deren Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Die Wirkung der gesonderten Feststellung nach Absatz 4 beschränkt sich auf die bei Ergehen des Festsetzungsbescheides noch festsetzbaren Steuern. Entsprechend der Regelung nach § 150 Abs. 1 Satz 2 wird hierbei auf den Zeitpunkt abgestellt, in dem die Finanzbehörde alles zur Bekanntgabe des Bescheides an den Betroffenen erforderliche getan hat. Auf die eingeschränkte Wirkung einer solchen gesonderten Feststellung muß in dem Feststellungsbescheid besonders hingewiesen werden.

#### **Zu § 163** — Wirkungen der gesonderten Feststellung

Die Vorschrift entspricht § 218 Abs. 2, 3 und § 219 Abs. 2 AO.

*Absatz 1* regelt die Bindungswirkung der Feststellungsbescheide. Die Finanzbehörde darf bei den von diesen abhängigen Bescheiden nicht von den in den

gesonderten Feststellungsbescheiden getroffenen Feststellungen abweichen. Neu eingeführt wird hierbei im Interesse der Vereinfachung des gesetzlichen Sprachgebrauchs der Begriff der Folgebescheide.

*Absatz 2* regelt die sogenannte dingliche Wirkung der Einheitswertbescheide. Danach wirken diese Bescheide auch gegenüber dem Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen, dem der Feststellungsgegenstand zuzurechnen ist, wenn die Rechtsnachfolge nach dem Feststellungszeitpunkt eintritt. Einer Bekanntgabe an den Rechtsnachfolger bedarf es in diesem Falle nur, wenn die Rechtsnachfolge eintritt, bevor der Einheitswertbescheid dem Rechtsvorgänger bekanntgegeben worden ist.

War der Einheitswertbescheid im Zeitpunkt der Rechtsnachfolge bereits bekanntgegeben, so muß der Rechtsnachfolger die etwa eingetretene Unanfechtbarkeit dieses Bescheides hinnehmen. Läuft die Rechtsbehelfsfrist im Zeitpunkt der Rechtsnachfolge noch, so kann der Rechtsnachfolger selbständig einen Rechtsbehelf einlegen (§ 336). Die dingliche Wirkung des Einheitswertbescheides wird dadurch gemildert, daß nach § 22 Abs. 3 BewG gegebenenfalls eine berichtigende Wertfortschreibung stattfinden kann.

Eine Bindung des Haftungsschuldners an den Einheitswert nach dem Vorbild des § 219 Abs. 3 AO ist nicht mehr vorgesehen.

#### Zu § 164 — Empfangsbevollmächtigte bei der einheitlichen Feststellung

Die Vorschrift regelt die Bekanntgabe bei Feststellungsbescheiden, die sich gegen mehrere Personen richten, die an dem Gegenstand der gesonderten Feststellung beteiligt sind. Sie knüpft an § 219 Abs. 1 AO an. Die gegen § 219 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 AO erhobenen verfassungsrechtlichen Einwendungen sind durch Zurückweisung einer diesbezüglichen Verfassungsbeschwerde erledigt worden (vgl. BFH in Bundessteuerbl. 1970 II S. 170). Rechtspolitisch ist eine an § 219 Abs. 1 AO anknüpfende Regelung erwünscht. Müßte sich die Finanzbehörde bei einheitlichen Feststellungen mit möglicherweise zahlreichen Beteiligten an alle Beteiligten wenden, so würde dadurch eine außerordentliche Komplizierung des Verfahrens eintreten. Diese Komplizierung wird seit Jahrzehnten durch § 219 Abs. 1 AO vermieden. Diese Regelung hat sich in der Praxis bewährt.

Im einzelnen sieht § 164 folgendes vor:

Die Feststellungsbeteiligten sollen nach *Absatz 1 Satz 1* einen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellen, der ermächtigt ist, für sie alle Verwaltungsakte und Mitteilungen in Empfang zu nehmen, die mit dem Feststellungsverfahren und dem anschließenden Verfahren über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf zusammenhängen.

Ist ein gemeinsamer Empfangsbevollmächtigter nicht bestellt, so gilt nach *Absatz 1 Satz 2* ein zur Vertretung der Gesellschaft oder der Feststellungsbeteiligten oder ein zur Verwaltung des Feststellungsgegenstandes Berechtigter als Empfangsbevollmächtigter.

Hierbei wird davon ausgegangen, daß dieser das Vertrauen der Beteiligten auch insoweit genießt, als es um die Belange der einzelnen Beteiligten in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter oder Gemeinschaftler geht. Ist eine solche Person nicht vorhanden, kann die Finanzbehörde die Beteiligten zur Benennung eines Empfangsbevollmächtigten auffordern und gleichzeitig einen Beteiligten als Empfangsbevollmächtigten vorschlagen mit dem Hinweis, daß dieser bei Nichtbenennung eines anderen Empfangsbevollmächtigten als Empfangsbevollmächtigter mit Wirkung für und gegen alle Beteiligten behandelt werde. Soweit die Beteiligten keinen anderen benennen, können dem von der Finanzbehörde Vorgeschlagenen die Feststellungsbescheide mit Wirkung für und gegen alle Beteiligten bekannt gegeben werden. Die Finanzbehörde hat hierbei nach pflichtgemäßem Ermessen zu handeln (vgl. BFH in Bundessteuerbl. 1970 II S. 169).

Die vorstehenden Grundsätze gelten nach *Absatz 2* insoweit nicht, als der Finanzbehörde bekannt ist, daß die Gesellschaft oder Gemeinschaft nicht mehr besteht, ein Beteiligter ausgeschieden ist oder daß unter den Beteiligten ernsthafte Meinungsverschiedenheiten bestehen.

#### — Festsetzung von Steuermeßbeträgen —

##### Zu § 165 — Festsetzung von Steuermeßbeträgen

*Absatz 1* der Vorschrift überläßt es den einzelnen Steuergesetzen, die Fälle zu bestimmen, in denen Steuermeßbeträge zu ermitteln sind. Gegenwärtig gilt dies für die Grundsteuer und die Gewerbesteuer. In diesen Fällen werden die Steuermeßbeträge durch Steuermeßbescheid festgesetzt (*Satz 1*). Zugleich wird auch über die persönliche und sachliche Steuerpflicht entschieden (*Satz 2*). Die Vorschriften über die Steuerfestsetzung sind im übrigen sinngemäß anwendbar (*Satz 3*). Dies gilt auch für § 163 (*Satz 4*). Die dingliche Wirkung nach § 163 Abs. 2 wird jedoch auf Grundsteuermeßbescheide beschränkt. Soweit die Verwaltung der Realsteuern den Gemeinden übertragen worden ist, werden ihnen die festgesetzten Meßbeträge von den Finanzbehörden mitgeteilt. Dies bedarf keiner besonderen gesetzlichen Erwähnung.

Durch *Absatz 2 Satz 1* wird der Bundesregierung und den obersten Landesfinanzbehörden im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die Befugnis eingeräumt, Ermessensrichtlinien nach § 144 Abs. 3 für Maßnahmen nach § 144 Abs. 1 Satz 1, die bei der Festsetzung von Realsteuermeßbeträgen anzuwenden sind, zu erlassen. Hierfür besteht durchaus ein Bedürfnis, wie sich in der Praxis gezeigt hat. Vgl. z. B. die Behandlung der Versicherungsgeneralagenten nach der Änderung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs durch das Urteil vom 3. Oktober 1967 (Bundessteuerbl. 1961 III S. 567), die auf dem Gebiete der Gewerbesteuer zu Schwierigkeiten geführt hat (Vorlagebeschluß des BVerwG vom 13. Februar 1970, Deutsches Verwaltungsbl. 1970 S. 543).

Die Ermessensrichtlinien der Bundesregierung ergeben nach Artikel 108 Abs. 7 GG in Form einer all-

gemeinen Verwaltungsvorschrift mit Zustimmung des Bundesrates. Nach Satz 2 wirkt eine Maßnahme, die nach Absatz 1 Satz 2 (Berücksichtigung von Besteuerungsgrundlagen) in einem anderen Besteuerungszeitraum getroffen wird, auch für den Gewerbeertrag als Grundlage für die Festsetzung des Gewerbesteuermeßbetrages. Diese Bestimmung entspricht dem § 131 Abs. 4 AO.

## ZWEITER ABSCHNITT

### Zerlegungs- und Zuteilungsverfahren

#### 1. UNTERABSCHNITT

##### Zerlegungsverfahren

Die §§ 166 ff. regeln die Zerlegung von Steuermeßbeträgen auf mehrere steuerberechtigte Gemeinden (vgl. bisher §§ 382 bis 389 AO). Sie haben Bedeutung für die Gewerbesteuer und die Grundsteuer. Die Zerlegung von Einheitswerten braucht verfahrensrechtlich nicht vorgesehen zu werden, da gegenwärtig derartige Zerlegungen bundesrechtlich nicht vorgesehen sind. Die Zerlegung der Körperschaftsteuer und der Lohnsteuer wird im neu gefaßten Zerlegungsgesetz geregelt.

#### Zu § 166 — Geltung der allgemeinen Vorschriften

Die Vorschrift verweist für das Zerlegungsverfahren auf die für die Ermittlung und Festsetzung der Steuermeßbeträge geltenden Vorschriften.

#### Zu § 167 — Beteiligte

Die Vorschrift regelt die Verfahrensbeteiligung nach dem Vorbild des § 384 AO. Beteiligte sind der Steuerpflichtige und die Steuerberechtigten. Die Beteiligung des Steuerpflichtigen hat für diesen insofern eine nicht unerhebliche Bedeutung, als die Hebesätze der Realsteuern in den einzelnen Gemeinden unterschiedlich hoch sind und sich durch die Änderung des Beteiligungsverhältnisses für ihn auch steuerliche Auswirkungen ergeben können.

#### Zu § 168 — Akteneinsicht

Die Vorschrift entspricht dem § 385 Abs. 1 AO. Danach können die am Zerlegungsverfahren beteiligten Steuerberechtigten von der zuständigen Finanzbehörde Auskunft über die Zerlegungsgrundlagen verlangen und durch ihre Amtsträger Einsicht in die Zerlegungsunterlagen nehmen.

#### Zu § 169 — Zerlegungsbescheid

Die vorgeschlagene Fassung bringt sachlich keine Änderungen gegenüber dem bisherigen § 386 AO.

Infolge der in § 166 enthaltenen Verweisung auf die für die Ermittlung und Festsetzung von Steuermeßbeträgen geltenden Vorschriften konnte die Vorschrift jedoch kürzer gehalten werden. Absatz 1 stellt klar, daß der Zerlegungsbescheid allen Beteiligten bekannt zu geben ist.

#### Zu § 170 — Änderung der Zerlegung

Die Vorschrift sieht entsprechend § 387 Abs. 3 AO eine Änderung oder Nachholung der Zerlegung für den Fall vor, daß der Anteil eines Steuerberechtigten am Steuermeßbetrag nicht berücksichtigt worden ist. Eine Änderung oder Nachholung ist jedoch nur bis zum Ablauf eines Jahres nach Rechtskraft des Steuermeßbescheides möglich, falls nicht der übergangene Steuerberechtigte vorher einen entsprechenden Antrag gestellt hat. Für die Anhörung der Beteiligten gilt § 105. § 385 Abs. 2 AO ist deshalb nicht übernommen worden. Dies gilt jedoch nur, wenn sich das Beteiligungsverhältnis als solches ändert, nicht aber, wenn sich nur der Meßbetrag ändert.

#### 2. UNTERABSCHNITT

##### Zuteilungsverfahren

#### Zu § 171 — Zuteilungsverfahren

Die Bestimmung entspricht dem § 390 AO, soweit dieser heute noch von Bedeutung ist. Besteht Streit darüber, welchem Steuerberechtigten ein Steuermeßbetrag zuzuteilen ist, so ergeht darüber ein Zuteilungsbescheid.

## DRITTER ABSCHNITT

### Haftungsverfahren

#### Zu § 172 — Haftungsbescheide, Duldungsbescheide

Die Vorschrift regelt den Erlaß von Haftungsbescheiden und Duldungsbescheiden gegen diejenigen, die kraft Gesetzes für eine Steuer haften oder die Vollstreckung zu dulden haben. Sie setzen das Bestehen materiell-rechtlicher Haftungs- und Duldungsvorschriften voraus. Vgl. §§ 69 bis 77, aber auch die Haftungsvorschriften des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts, soweit sie auch auf Steuerschulden anwendbar sind, wie z. B. § 128 HGB. Aus diesem Grunde ist davon abgesehen worden, § 113 AO zu übernehmen. Es wird hierbei vorausgesetzt, daß sich bei BGB-Gesellschaften eine Haftung der Gesellschafter über §§ 714, 427 BGB ergibt (vgl. RFH Bd. 5 S. 48).

Durch den Haftungsbescheid wird festgestellt, wer und in welcher Höhe jemand für die Steuerschulden eines Dritten haftet. Die Frage, unter welchen Vor-

aussetzungen der Haftungsschuldner in Anspruch genommen, d. h. wann er zur Zahlung der Haftungsschuld aufgefordert werden kann, beantwortet § 200. Die Zahlungsaufforderung kann mit dem Haftungsbescheid verbunden werden, muß es aber nicht. Ein Haftungsbescheid ohne Zahlungsaufforderung wird vor allem dann in Betracht kommen, wenn der Haftungsbescheid wegen drohenden Ablaufs der Festsetzungsfrist ergehen muß, die Voraussetzungen für die Zahlungsaufforderung nach § 200 aber noch nicht vorliegen.

*Absatz 1* faßt die Bestimmungen der §§ 118, 120 Abs. 1, § 326 Abs. 1 Satz 2 und § 330 AO zusammen. Jeder, der für eine Steuer auf Grund Gesetzes haftet, kann durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden. Die kraft Gesetzes zur Duldung der Zwangsvollstreckung Verpflichteten können durch Duldungsbescheid in Anspruch genommen werden, soweit überhaupt ein Duldungsbescheid erforderlich ist (vgl. Begründung zu § 77). Haftungsbescheide und Duldungsbescheide sind schriftlich zu erteilen. Im übrigen gelten die Vorschriften des Vierten Teils. Das bedeutet, daß sich die Aufhebung oder Änderung eines Haftungs- oder Duldungsbescheides nach den §§ 133 bis 135 richtet.

*Absatz 2* erklärt die Vorschriften über die Festsetzungsfrist auf den Erlaß von Haftungsbescheiden für entsprechend anwendbar (*Satz 1*). Die Festsetzungsfrist beträgt drei Jahre, soweit nicht in den Fällen der §§ 70 und 71 die fünf- oder zehnjährige Festsetzungsfrist in Betracht kommt (*Satz 2*). Nach *Satz 3* beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Haftungstatbestand verwirklicht worden ist. Ist aber die Haftung von einem fortdauernden Tatbestand abhängig, wie bei der Haftung der Organgesellschaft, so ist der Wegfall dieses fortdauernden Tatbestandes für den Beginn der Festsetzungsfrist maßgebend (*Satz 4*).

In den Fällen des § 69 Abs. 2 tritt eine Haftung nur dann ein, wenn zuvor in den dafür vorgesehenen besonderen Verfahren festgestellt worden ist, daß der Haftende Berufspflichten verletzt hat. Hier muß ein vor Ablauf der Festsetzungsfrist bei der zuständigen Behörde gestellter Antrag, die Berufspflichtverletzung festzustellen, zur Hemmung der Festsetzungsfrist führen. Dies sieht *Absatz 2 Sätze 5 und 6* vor.

*Absatz 3* betrifft eine Besonderheit für die Fälle, in denen sich die Haftung nicht aus den Steuergesetzen herleitet. Für diese Haftungsansprüche können auf Grund des bürgerlichen Rechts oder des Handelsrechts Verjährungsfristen gelten, die die in Absatz 2 geregelte Festsetzungsfrist überschreiten. Vgl. z. B. § 159 HGB. Hier muß gewährleistet werden, daß ein Haftungsbescheid so lange ergehen kann, als der Haftungsanspruch noch auf Grund der für ihn geltenden Verjährungsfristen nicht verjährt ist.

Die Subsidiarität der Haftung gegenüber der Steuerschuld hat zur Folge, daß ein Haftungsbescheid nicht mehr ergehen kann, soweit die Steuer gegen den Steuerschuldner nicht festgesetzt worden ist und wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist auch nicht mehr festgesetzt werden kann (*Absatz 4 Satz 1 Nr. 1*). Ist eine Steuerfestsetzung jedoch aus anderen Gründen

unzulässig, etwa weil auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens die Durchsetzbarkeit des Steueranspruchs auf die Vornahme des Steuerabzuges beschränkt ist, so greift diese Bestimmung nicht ein.

Ein Haftungsbescheid kann ferner nicht mehr ergehen, soweit die gegen den Steuerschuldner festgesetzte Steuer verjährt ist (§ 210) oder die Steuerschuld erlassen worden ist (*Absatz 4 Satz 1 Nr. 2*). Absatz 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 gilt jedoch nicht, wenn die Haftung darauf beruht, daß der Haftende Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei begangen hat (*Absatz 4 Satz 2*). Diese Haftungsfälle sind so schwerwiegend, daß eine Ausnahmenvorschrift gerechtfertigt ist.

#### Zu § 173 — Vertragliche Haftung

Die Vorschrift entspricht § 120 Abs. 2 AO. Sie stellt klar, daß eine vertragliche Haftung nicht zu einer Inanspruchnahme mittels Haftungsbescheid führt, sondern daß der auf Grund Vertrages Verpflichtete nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts in Anspruch zu nehmen ist.

## VIERTER ABSCHNITT

### Außenprüfung

Der Vierte Abschnitt regelt das Institut der Außenprüfung, das bisher als Betriebsprüfung bezeichnet wurde (vgl. § 162 Abs. 11, § 222 Abs. 1 Nr. 2 AO). Die Außenprüfung ist eine außerordentlich wichtige Maßnahme der Finanzbehörde zur Erfassung des steuerlich erheblichen Sachverhaltes. Oft kann der Steuerfall nur im Wege der Außenprüfung abschließend geprüft werden, weil insbesondere bei Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen erst eine Einsichtnahme in die Bücher und die Belege eine abschließende Beurteilung des steuerlichen Sachverhaltes ermöglicht. Obwohl bereits in der Vergangenheit das Schwergewicht der steuerlichen Ermittlungen sich immer mehr auf die Betriebsprüfung, jetzt Außenprüfung, verlagert hat, ist die Betriebsprüfung in der AO nur unvollständig und unzusammenhängend geregelt; vgl. § 162 Abs. 10, 11, §§ 193 bis 195 AO. Lediglich die Betriebsprüfungsordnung (Steuer) vom 23. Dezember 1965 (Bundesanzeiger Nr. 245 vom 30. Dezember 1965), eine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung, enthält eine eingehendere Regelung. Dieser Zustand steht im krassen Gegensatz zu der Bedeutung der Außenprüfung. Diese Bedeutung wird sich weiter verstärken. Deshalb sieht der Entwurf eine ausführliche gesetzliche Regelung der Außenprüfung vor, die in vielem dem Vorbild der Betriebsprüfungsordnung (Steuer) folgt. Der Entwurf befindet sich dabei im Einklang mit der Entschließung des Deutschen Bundestages vom 13. März 1963 über die Reform des allgemeinen Abgabenrechts.

Für die Ersetzung des überkommenen Begriffs „Betriebsprüfung“ durch die neutralere Bezeichnung „Außenprüfung“ ist die Überlegung maßgebend, daß Außenprüfungen bei allen Steuerpflichtigen möglich sein sollen und daß die Außenprüfung sich anschaulich von der Prüfung an Arbeitsstelle unterscheiden muß.

Eine Entscheidung darüber, ob Steuerfestsetzung und Außenprüfung organisatorisch zu trennende Aufgaben der Finanzbehörden sind oder nicht, trifft der Entwurf nicht. Dies ist eine rein organisatorische Frage, die nicht durch den Gesetzgeber zu treffen ist.

#### Zu § 174 — Zulässigkeit einer Außenprüfung

Die Vorschrift regelt die Zulässigkeit der Außenprüfung. Sie unterscheidet dabei zwischen Steuerpflichtigen, die einen gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten oder freiberuflich tätig sind (*Absatz 1*) und den übrigen Steuerpflichtigen (*Absatz 2*).

Nach *Absatz 1* ist eine Außenprüfung bei solchen Steuerpflichtigen zulässig, die als Gewerbetreibende, Land- und Forstwirte oder freiberuflich tätig sind. Bei diesen Steuerpflichtigen ist eine genaue Überprüfung der Steuererklärungen durchweg nur an Hand der vom Steuerpflichtigen geführten Bücher und Aufzeichnungen möglich. Ob im Einzelfall eine Außenprüfung vorgenommen wird, unterliegt dem pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde. Das gilt auch in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige einen Antrag auf Außenprüfung stellt.

Bei anderen Steuerpflichtigen ist nach *Absatz 2* eine Außenprüfung zulässig, wenn der steuerliche Sachverhalt der Aufklärung bedarf und eine Prüfung an Arbeitsstelle nach Art und Umfang des zu prüfenden Sachverhaltes nicht zweckmäßig ist. Das wird vor allem bei Steuerpflichtigen mit umfangreichen und vielgestaltigen Einkünften in Betracht kommen.

Es ist davon abgesehen worden, in diesem Zusammenhang die Möglichkeit der Durchführung einer Liquiditätsprüfung vorzusehen, weil diese Prüfungen nur Bedeutung für vom Steuerpflichtigen beantragte Billigkeitsmaßnahmen oder steuerliche Vergünstigungen haben dürften. Es kann davon ausgegangen werden, daß der Steuerpflichtige im Einzelfall derartigen Prüfungen seine Zustimmung nicht versagen wird. Anderenfalls werden aus seinem Verhalten entsprechende Folgerungen zu ziehen sein.

Ob die Finanzbehörde im Einzelfall eine Außenprüfung durchführt, steht in ihrem pflichtgemäßen Ermessen. Es ist nicht vertretbar, darüber hinaus dem Steuerpflichtigen ein Recht auf Durchführung einer Außenprüfung einzuräumen. Nur dann, wenn die Verwaltung über die Anordnung einer Außenprüfung entscheidet, wird dieses Instrument zur richtigen Erhebung der Steuern sinnvoll eingesetzt werden können. Da es von der Arbeitsbelastung der Verwaltung her unmöglich ist, alle Steuerpflichtigen, die der Außenprüfung unterliegen, auch tat-

sächlich zu prüfen, bleibt nur die Lösung, daß die Verwaltung nach pflichtgemäßem Ermessen über die Vornahme einer Prüfung entscheidet. Stellt der Steuerpflichtige einen entsprechenden Antrag, so werden die von ihm vorgetragenen Gründe bei der Ermessensentscheidung zu berücksichtigen sein. Soweit wirtschaftliche Dispositionen des Steuerpflichtigen durch eine Außenprüfung berührt werden (z. B. bei Betriebsveräußerungen oder Auseinandersetzungen), müssen gegebenenfalls entsprechende vertragliche Vereinbarungen, nach denen eine Anpassung der Verträge an die sich durch die Außenprüfung eventuell geänderten Vertragsgrundlagen möglich ist, getroffen werden. Dies dürfte auch zumutbar sein. Im übrigen besteht durchaus die Möglichkeit, daß in diesen Fällen einem Antrag auf Außenprüfung stattgegeben wird.

#### Zu § 175 — Sachlicher Umfang einer Außenprüfung

Die Vorschrift regelt in den *Absätzen 1 und 2* den sachlichen Umfang der Außenprüfung und gestattet im *Absatz 3* die Auswertung der bei der Außenprüfung gewonnenen Kenntnisse gegenüber Dritten.

Nach *Absatz 1 Satz 1* dient die Außenprüfung der Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des zu prüfenden Steuerpflichtigen. Sie kann eine oder mehrere Steuerarten, einen oder mehrere Besteuerungszeiträume umfassen oder sich auf bestimmte Sachverhalte beschränken. Im einzelnen entscheidet die Finanzbehörde hierüber nach pflichtgemäßem Ermessen.

Die *Sätze 3 und 4* des Absatzes 1 dehnen den sachlichen Umfang entsprechend den praktischen Notwendigkeiten aus. Bei einer Personengesellschaft umfaßt die Außenprüfung die steuerlichen Verhältnisse der Gesellschafter, soweit diese Verhältnisse für die zu überprüfenden einheitlichen Feststellungen von Bedeutung sind (*Satz 3*). Die steuerlichen Verhältnisse anderer Personen können geprüft werden, soweit der Steuerpflichtige für deren Rechnung Steuern einzubehalten und abzuführen hat. Diese Bestimmung hat z. B. Bedeutung für die Lohnsteuerprüfung und die Prüfung anderer Steuerabzüge, z. B. der Kapitalertragsteuer, womit auch die Probleme der verdeckten Gewinnausschüttung einbezogen sind (*Satz 4*). Ausdrücklich wird klargestellt, daß dies auch dann gilt, wenn etwaige Nachforderungen den anderen Personen gegenüber geltend zu machen sind.

*Absatz 2* ermöglicht eine Ausdehnung der Prüfung aus Zweckmäßigkeitsgründen. Die Vorschrift gestattet es, die steuerlichen Verhältnisse von Gesellschaftern und Mitgliedern sowie von Mitgliedern der Überwachungsorgane über die in Absatz 1 geregelten Fälle hinaus in die bei einer Gesellschaft durchzuführende Außenprüfung einzubeziehen, wenn dies im Einzelfall zweckmäßig ist. Hierfür ist eine gesonderte Prüfungsanordnung gegenüber den anderen Personen erforderlich (§ 178), die allerdings auch mit der Prüfungsanordnung gegen die zu prüfende Gesellschaft verbunden werden kann.

Werden anlässlich der Außenprüfung steuerliche Verhältnisse anderer Personen festgestellt, so kann die Finanzbehörde diese Feststellungen nach Absatz 3 als Kontrollmaterial für die Überprüfung dieser Personen verwenden. Die Zulässigkeit und die Wirksamkeit derartiger Kontrollmaßnahmen sind seit langem anerkannt. Entgegen der Mehrheitsmeinung des Arbeitskreises für eine Reform der Reichsabgabenordnung ist keine Einschränkung der Verwertung der Unterlagen bei der Besteuerung anderer Personen in den Fällen vorgesehen, in denen der geprüfte Steuerpflichtige, wäre er Dritter, ein Auskunftsverweigerungsrecht hätte. Hierfür waren folgende Überlegungen maßgebend: Der Steuerpflichtige ist — nicht nur bei der Außenprüfung — verpflichtet, bei der Ermittlung des steuerlichen Sachverhaltes mitzuwirken, insbesondere die steuerlich relevanten Tatsachen einschließlich der Beweismittel offenzulegen. Insoweit ist er nicht Dritter und hat kein Auskunftsverweigerungsrecht. Soweit die Finanzbehörde hierbei Kenntnisse von den steuerlichen Verhältnissen Dritter erlangt, muß ihre Auswertung zulässig sein. Anderenfalls könnte der Steuerpflichtige durch Vorlage eines entsprechenden Beleges gegebenenfalls den Abzug eines gezahlten Betrages erreichen, ohne daß geprüft werden könnte, ob der Empfänger den Betrag versteuert hat. § 141 wäre damit umgangen.

Will der Steuerpflichtige verhindern, daß gewisse Unterlagen gegenüber Dritten ausgewertet werden, in deren Steuerverfahren er ein Auskunftsverweigerungsrecht hätte, so muß er das volle Risiko einer Verletzung seiner Mitwirkungspflicht durch Nichtvorlage der in Betracht kommenden Unterlagen tragen. Angesichts der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen und der §§ 140 und 141 ist eine andere rechtliche Lösung nicht denkbar.

#### Zu § 176 — Zuständigkeit

Die Vorschrift dient lediglich der Klarstellung. Sie versteht sich von selbst, weil die Außenprüfung ein Teil der im Rahmen des Besteuerungsverfahrens durchzuführenden Ermittlungen ist und daher für die Zuständigkeit bei Außenprüfungen die Zuständigkeitsvorschriften des Gesetzes über die Finanzverwaltung \*) und dieses Gesetzes anzuwenden sind. Hiernach kann auch ein mit Sonderaufgaben betrautes Finanzamt, z. B. ein Finanzamt für Außenprüfung zuständig sein. Satz 2 läßt ausdrücklich die Beauftragung einer anderen Finanzbehörde mit der Außenprüfung zu.

Inwieweit die Gemeinden Außenprüfungen bei den Realsteuern durchführen dürfen, bestimmt sich danach, inwieweit ihnen die Länder auf Grund des Artikels 108 Abs. 4 Satz 2 GG Verwaltungsaufgaben übertragen. Ist dies für die Außenprüfung der Fall, so sind auf die Gemeinden auch die Vorschriften über die Außenprüfung anwendbar (§ 1 Abs. 2 Nr. 5).

\*) i. d. F. des Entwurfs eines FAnpG (Drucksache VI/1771)

#### Zu § 177 — Prüfungsanordnung

Die Formalisierung der Außenprüfung durch das Erfordernis einer Prüfungsanordnung dient neben dem Schutz des Steuerpflichtigen auch der Vermeidung von Unklarheiten hinsichtlich der Art und Auswirkung der durchzuführenden Maßnahmen. Dies ist vor allem wichtig wegen des § 145 Abs. 3 und des § 152 Abs. 3.

#### Zu § 178 — Bekanntgabe der Prüfungsanordnung

Im Interesse des Steuerpflichtigen und der Finanzbehörden wird im Absatz 1 angeordnet, daß der Steuerpflichtige von dem Bestehen einer Außenprüfung rechtzeitig Kenntnis erlangt. Damit soll ein möglichst reibungsloser Ablauf der Prüfung unter weitgehender Vermeidung von Störungen des Geschäftsbetriebes des Unternehmens erreicht werden. Die Finanzbehörden verfahren bereits jetzt nach diesen Grundsätzen. Die Angemessenheit der Ankündigungsfrist richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles. Dabei wird insbesondere zu berücksichtigen sein, welche Vorbereitungen der Steuerpflichtige für die bevorstehende Prüfung treffen kann. Die vorherige Bekanntgabe der Prüfungsanordnung ist nicht erforderlich, wenn sonst der Prüfungszweck gefährdet würde. Das gleiche gilt bei Verzicht des Steuerpflichtigen auf die Einhaltung der Frist.

Auch in den Fällen des § 175 Abs. 1 Sätze 3 und 4 genügt es, wenn die Prüfungsanordnung gegenüber dem Steuerpflichtigen ergeht, bei dem die Prüfung durchgeführt wird. In den Fällen des § 175 Abs. 2 allerdings muß die Prüfungsanordnung insoweit auch den dort genannten Personen bekanntgegeben werden (Absatz 1 Satz 3). Es ist eine Frage der Zweckmäßigkeit, ob in diesem Falle gesonderte Prüfungsanordnungen ergehen oder ob eine einheitliche Prüfungsanordnung ergeht, die den jeweils Betroffenen bekanntgegeben wird.

Nach Absatz 2 soll der Beginn der Prüfung auf einen anderen Zeitpunkt verlegt werden, wenn dafür wichtige Gründe glaubhaft gemacht werden. Allerdings können im Einzelfall überwiegend öffentliche Belange einer solchen Verlegung entgegenstehen.

#### Zu § 179 — Ausweispflicht, Beginn der Außenprüfung

Die Vorschrift bestimmt, daß die Prüfer sich bei ihrem Erscheinen unverzüglich auszuweisen haben und daß der Beginn der Außenprüfung unter Angabe von Datum und Uhrzeit aktenkundig zu machen ist. Die Beurkundung des Beginns der Außenprüfung ist deshalb wichtig, weil der Beginn der Außenprüfung nach § 152 Abs. 3 zur Hemmung der Festsetzungsfrist führt. Es ist davon abgesehen worden, auch die Beurkundung des Zeitpunkts vorzuschreiben, in dem der Prüfer zur Prüfung erscheint. Im allgemeinen wird dieser Zeitpunkt nicht von dem Zeitpunkt des Beginns der Prüfung abweichen. Darüber hinaus hat dieser Zeitpunkt nur in

den Fällen Bedeutung, in denen eine Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung in Betracht kommt (vgl. § 354 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a).

#### Zu § 180 — Prüfungsgrundsätze

In dieser Vorschrift werden die für das Besteuerungsverfahren geltenden Grundsätze im Hinblick auf die besonderen Erfordernisse der Außenprüfung verdeutlicht. Sie dienen dem Schutz des Steuerpflichtigen und einem reibungslosen Prüfungsablauf. Nach *Absatz 1* hat der Prüfer die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu prüfen und dabei auch die Tatsachen zugunsten des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Dies entspricht der in § 103 getroffenen Regelung. Der Arbeitskreis für eine Reform der Reichsabgabenordnung hatte in seinem § 141 Abs. 2 noch eine Vorschrift vorgeschlagen, wonach die Außenprüfung auf das Wesentliche abzustellen, ihre Dauer auf das notwendige Maß zu beschränken und vornehmlich auf Sachverhalte zu erstrecken ist, die zu endgültigen Steuerausfällen oder nicht unbedeutenden Gewinnverlagerungen führen können. Diese Grundsätze werden anerkannt. Sie gehören jedoch nicht in ein Gesetz, sondern in eine Dienstanweisung für den Prüfer (vgl. § 10 BpO [St]).

*Absatz 2* sichert dem Steuerpflichtigen ausreichendes rechtliches Gehör während der Außenprüfung. Vgl. auch § 105.

#### Zu § 181 — Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen

Die Vorschrift regelt in Anlehnung an die allgemeinen Verfahrensvorschriften die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen während der Außenprüfung. Der Prüfer ist auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen angewiesen. Dazu gehört nach *Absatz 1*, daß der Steuerpflichtige Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorlegt und gegebenenfalls die zum Verständnis erforderlichen Erläuterungen gibt. Der Steuerpflichtige braucht diese Pflicht nicht persönlich zu erfüllen. Er kann sich dabei anderer geeigneter Personen bedienen. Auskünfte von anderen Betriebsangehörigen dürfen eingeholt werden, wenn der Steuerpflichtige oder die von ihm benannten Personen nicht in der Lage sind, die erforderlichen Auskünfte zu erteilen, oder wenn die gegebenen Auskünfte unzureichend sind oder Auskünfte des Steuerpflichtigen keinen Erfolg versprechen. Dieser Fall liegt vor, wenn die in Frage kommenden Personen durch Abwesenheit verhindert sind, die erbetenen Auskünfte selbst zu erteilen.

Durch den letzten Satz des Absatzes 1 wird klargestellt, daß gewisse nach den allgemeinen Verfahrensvorschriften bestehende Einschränkungen der Ermittlungsbefugnisse der Finanzbehörden bei der Durchführung von Außenprüfungen nicht gelten. Das gilt z. B. für das Gebot der Schriftform von Auskunftersuchen (§ 107 Abs. 2 Satz 2) und für die Bestimmung des § 111 Abs. 2, wonach die Vorlage

von Büchern und Aufzeichnungen erst dann verlangt werden soll, wenn die Auskunft des Steuerpflichtigen unzureichend ist. Beide Einschränkungen sind mit der Eigenart der steuerlichen Außenprüfung nicht vereinbar. Die Außenprüfung ist gerade darauf gerichtet, eine umfassende Prüfung der steuerlichen Verhältnisse an Hand der Bücher und Aufzeichnungen sowie der sonstigen Unterlagen durchzuführen.

Grundsätzlich hat der Steuerpflichtige die in *Absatz 1* genannten Unterlagen nach *Absatz 2* in seinen Geschäftsräumen vorzulegen. Ist ein für die Durchführung der Außenprüfung geeigneter Geschäftsraum nicht vorhanden, so sind die Unterlagen in der Wohnung des Steuerpflichtigen oder an Amtsstelle vorzulegen. Es wird davon ausgegangen, daß es immer möglich sein wird, in diesen Fällen eine einvernehmliche Lösung zu finden. Läßt sich ein Einvernehmen nicht erzielen, so hat die Finanzbehörde nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, wo die Außenprüfung stattfinden soll.

Nach *Absatz 3* findet die Außenprüfung während der üblichen Geschäfts- oder Arbeitszeit statt. Die Prüfer können hierbei Grundstücke und Betriebsräume, gegebenenfalls nach *Satz 3* auch Wohnräume betreten, wobei regelmäßig der Betriebsinhaber oder ein Beauftragter hinzugezogen werden soll.

#### Zu § 182 — Schlußbesprechung

Durch die Schlußbesprechung soll dem Steuerpflichtigen noch vor Erstellung des Prüfungsberichtes ausreichendes rechtliches Gehör gewährt werden. Gleichzeitig dient die Schlußbesprechung dazu, rechtzeitig Mißverständnisse und Meinungsverschiedenheiten auszuräumen. Eine Schlußbesprechung erübrigt sich, wenn sich durch die Prüfung keine Änderungen ergeben haben oder wenn der Steuerpflichtige auf die Durchführung einer Schlußbesprechung verzichtet.

Der Steuerpflichtige hat regelmäßig ein besonderes Interesse daran zu erfahren, wie die Prüfungsfeststellungen rechtlich zu beurteilen sind und wie sie sich steuerlich auswirken. *Absatz 1 Satz 2* schreibt daher vor, daß diese Punkte, ferner aber auch strittige Sachverhalte, in der Schlußbesprechung zu erörtern sind.

Die Besprechungspunkte und der Besprechungstermin werden dem Steuerpflichtigen — ohne daß dies im Gesetz besonders hervorgehoben wird — angemessene Zeit vor der Besprechung mitzuteilen sein, wobei es jeweils auf die Umstände des Falles ankommt. Hierbei ist zu berücksichtigen, daß der Steuerpflichtige nach § 180 Abs. 2 während der Prüfung laufend unterrichtet werden soll. Manche Außenprüfungen dauern nur wenige Tage oder gar nur einen Tag. Hier wird auch die Schlußbesprechung kurzfristig anberaumt werden können. Es müssen hier auch die Belange der Verwaltung berücksichtigt werden, die eine möglichst rationelle Tätigkeit der Prüfer erfordern.

Die straf- oder bußgeldrechtliche Würdigung der festgestellten Tatsachen ist nach *Absatz 2* nicht Gegenstand der Schlußbesprechung. Gegebenenfalls muß der Steuerpflichtige darauf hingewiesen werden, daß diese Würdigung dem Strafverfahren oder dem Bußgeldverfahren vorbehalten bleibt, wenn auf Grund der Prüfungsfeststellungen die Möglichkeit besteht, daß ein Strafverfahren oder ein Bußgeldverfahren durchgeführt werden muß.

In diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, daß eine dem § 13 BpO (St) entsprechende Vorschrift entgegen entsprechenden Anträgen nicht in den Entwurf übernommen worden ist. § 13 BpO (St) bestimmt, daß der Betriebsprüfer bei Verdacht eines Steuervergehens den Steuerpflichtigen unverzüglich darauf hinzuweisen hat, daß der Sachverhalt insoweit auch steuerstrafrechtlich erforscht werde, daß der Steuerpflichtige von diesem Zeitpunkt ab die Stellung eines Beschuldigten im Strafverfahren habe und daß es ihm frei stehe, sich zu der Beschuldigung zu äußern oder nicht zur Sache auszusagen. Hierzu ist folgendes festzustellen:

Für das Strafverfahren gelten die Vorschriften der Strafprozeßordnung und die §§ 369 ff. dieses Entwurfs. Die für die Strafverfolgung zuständigen Bediensteten der Finanzbehörden haben danach bei der ersten Vernehmung des Beschuldigten die Belehrungspflichten des § 163 a Abs. 4 StPO zu beachten. Darüber hinaus bestimmt § 382 Abs. 3, daß die Einleitung eines Strafverfahrens dem Beschuldigten mitzuteilen ist, wenn er dazu aufgefordert wird, Tatsachen darzulegen oder Unterlagen vorzulegen, die im Zusammenhang mit der Straftat stehen, der er verdächtigt wird. Wann ein Strafverfahren eingeleitet ist, bestimmt § 382 Abs. 1. Wegen des Verhältnisses des Strafverfahrens zum Besteuerungsverfahren vgl. § 377. Eine darüber hinaus gehende gesetzliche Regelung für die Außenprüfung ist weder notwendig noch angebracht. Eine andere Frage ist es, inwieweit dem Prüfer durch Verwaltungsvorschrift konkrete Anweisungen für sein Verhalten bei Auftauchen des Verdachts einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit gegeben werden. Diese Frage berührt jedoch nicht das Gesetz.

#### Zu § 183 — Inhalt und Bekanntgabe des Prüfungsberichts

Die Vorschrift ordnet in *Absatz 1* an, daß über das Ergebnis der Außenprüfung ein schriftlicher Bericht ergeht. Dieser ermöglicht es dem Steuerpflichtigen, die darin enthaltenen Feststellungen nachzuprüfen. Diese Bestimmung gewährt dem Steuerpflichtigen, der nach § 180 Abs. 2 schon während der Prüfung und nach § 182 Abs. 1 Satz 2 bei der Schlußbesprechung mit den steuerlichen Auswirkungen dieser Prüfungsfeststellungen vertraut gemacht wird, nochmals rechtliches Gehör. Der Prüfungsbericht braucht nicht den nach dem Ergebnis der Prüfung zu zahlenden Steuerbetrag, sondern nur die für die Besteuerung erheblichen Prüfungsfeststellungen sowie die Änderung der Besteuerungsgrundlagen zu enthalten.

Ergeben sich keine Änderungen der Besteuerungsgrundlagen, so genügt es nach *Absatz 1 Satz 3*, dies dem Steuerpflichtigen schriftlich mitzuteilen. Die Mitteilung dient der Klarstellung und hat im übrigen Bedeutung für den Ablauf der Festsetzungsfrist nach § 152 Abs. 3.

Nach *Absatz 2* besteht eine Verpflichtung zur Übersendung des Prüfungsberichts vor dessen Auswertung nur, wenn ein entsprechender Antrag gestellt wird. Damit werden die Interessen des Steuerpflichtigen ausreichend berücksichtigt. Ein Antrag wird vornehmlich dann gestellt werden, wenn die Schlußbesprechung zu keiner vollen Einigung geführt hat.

#### Zu § 184 — Abgekürzte Außenprüfung

Die Vorschrift soll bei Steuerpflichtigen, die nicht turnusmäßig durch die Finanzbehörde geprüft werden, eine abgekürzte Außenprüfung ermöglichen. Sie ist für die Außenprüfung von kleineren Betrieben und für Steuerpflichtige gedacht, die keine betrieblichen Einkünfte haben.

In diesen Fällen sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, aus denen steuerliche Folgerungen zu ziehen sind, nach Art und Umfang leichter überschaubar als bei größeren Betrieben. Es ist deshalb sachgerecht, in diesen Fällen einerseits die Prüfung nach *Absatz 1 Satz 2* auf die wesentlichen Besteuerungsgrundlagen zu beschränken, andererseits aber eine Schlußbesprechung nach § 182 Abs. 1 und die antragsgebundene Zusendung des Prüfungsberichts vor seiner Auswertung nach § 183 Abs. 2 nicht zwingend vorzuschreiben (*Absatz 2 Satz 3*).

Für die Steuerpflichtigen entsteht keine unzumutbare Beeinträchtigung ihrer Rechtsstellung. Der obligatorische Hinweis auf die von den Steuerfestsetzungen und den Steuererklärungen abweichenden Prüfungsfeststellungen (*Absatz 2 Satz 1*) kommt praktisch den Wirkungen der Schlußbesprechung nahe. Die in *Absatz 2 Satz 2* enthaltene Verpflichtung, die Prüfungsfeststellung spätestens mit den Steuerbescheiden zu übersenden, sichern dem Steuerpflichtigen auch im Rahmen der abgekürzten Außenprüfung die für eine zweckentsprechende Rechtsverfolgung erforderliche Sach- und Rechtsaufklärung. Die Vorschrift gestattet es darüber hinaus, die Prüfungsfeststellungen gegebenenfalls schon vor ihrer Auswertung zu übersenden. Sie ermöglicht damit eine flexible Handhabung durch die Finanzbehörden unter Wahrung der berechtigten Belange beider Seiten. Die Vorschrift stellt einen wichtigen Beitrag zu einer Neuordnung der Organisation und des Besteuerungsverfahrens der Finanzämter dar, weil sie in einfach gelagerten Fällen eine — häufig auch im Interesse des Steuerpflichtigen liegende — verhältnismäßig rasche Durchführung der Außenprüfung ermöglicht. Abgesehen von den genannten geringen Einschränkungen ist die abgekürzte Außenprüfung eine Prüfung, die alle Rechtsfolgen einer Außenprüfung herbeiführt, vgl. z. B. § 145 Abs. 3 Satz 2, § 152 Abs. 3, § 154 Abs. 2.

— Verbindliche Zusagen auf Grund einer Außenprüfung —

**Zu § 185** — Voraussetzung der verbindlichen Zusage

In der Praxis kommt es immer wieder zu Auseinandersetzungen zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Finanzamt, wenn bei einer späteren Prüfung der Prüfer von einem vorhergehenden Prüfungsbericht abweicht. Diesen — insbesondere für den Steuerpflichtigen unerquicklichen — Zustand soll die Einführung einer verbindlichen Zusage im Rahmen einer Außenprüfung beseitigen.

Vielfach — auch im Arbeitskreis für eine Reform der Reichsabgabenordnung — ist gefordert worden, eine allgemein gesetzliche Regelung der verbindlichen Auskunft einzuführen. Diesen Vorschlägen folgt der Entwurf nicht. Wegen der Gründe vgl. die allgemeine Begründung unter IV. 4. Es wird gleichwohl weiterhin neben der gesetzlich geregelten verbindlichen Zusage auf Grund einer Außenprüfung die nicht gesetzlich geregelte verbindliche Auskunft der Finanzbehörden geben, die auch heute schon eine nicht geringe Bedeutung in der Verwaltungspraxis hat.

Nach § 185 wird eine verbindliche Zusage nur auf Antrag und nur im Anschluß an eine Außenprüfung erteilt. Dadurch ist sichergestellt, daß der zeitliche Zusammenhang mit der Außenprüfung gewahrt bleibt. Anderenfalls könnten erhebliche Schwierigkeiten auftreten. Die verbindliche Zusage bezieht sich nur auf einen für die Vergangenheit geprüften und im Prüfungsbericht dargestellten Sachverhalt. Voraussetzung ist weiter, daß die Kenntnis der künftigen steuerrechtlichen Behandlung dieses Sachverhaltes für die geschäftlichen Maßnahmen des Steuerpflichtigen von Bedeutung ist.

Ob eine verbindliche Zusage erteilt wird, steht im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde. Es sind durchaus Fälle denkbar, in denen sich der zu beurteilende Sachverhalt für eine verbindliche Zusage nicht eignet, etwa weil noch entsprechende Verwaltungsvorschriften erlassen werden sollen oder eine Grundsatzentscheidung des Bundesfinanzhofs bevorsteht. Lehnt die Finanzbehörde die Erteilung der verbindlichen Zusage ab, so hat sie ihre Entscheidung nach § 127 Abs. 1 Satz 2 zu begründen.

Die besonderen Vorschriften über die verbindliche Zolltarifauskunft nach § 23 ZG und die Auskunft im Lohnsteuerverfahren nach § 56 LStDV bleiben unberührt.

**Zu § 186** — Form der verbindlichen Zusage

Aus Beweisgründen wird in *Absatz 1* dieser Vorschrift bestimmt, daß verbindliche Zusagen schriftlich erteilt werden müssen. Mündlich erteilte Zusagen haben danach nicht die Bindungswirkung des § 187.

*Absatz 2* enthält weitere formelle Voraussetzungen für die verbindliche Zusage. Aus Gründen der Klar-

heit wird gefordert, daß in der Auskunft der zugrunde gelegte Sachverhalt genannt wird. Die Bezugnahme auf den im Prüfungsbericht dargestellten Sachverhalt genügt. Weiter müssen neben der getroffenen Entscheidung die Entscheidungsgründe angegeben werden. Schließlich müssen auch die Steuern und der Zeitraum genannt werden, für die die Zusage gilt. Enthält die Zusage keine zeitliche Einschränkung, so bleibt sie bis zu ihrer Aufhebung oder Änderung wirksam.

**Zu § 187** — Bindungswirkung

Deckt sich der später verwirklichte Sachverhalt mit dem der verbindlichen Zusage zugrunde gelegten Sachverhalt, so ist die verbindliche Zusage für die Besteuerung bindend (*Absatz 1*). Geringfügige Abweichungen, die den Kern der Sache selbst nicht betreffen, sind unschädlich.

Eine Bindungswirkung entsteht nach *Absatz 2* jedoch nicht, wenn die Zusage zuungunsten des Steuerpflichtigen dem geltenden Recht widerspricht. Die verbindliche Zusage dient dem Vertrauensschutz des Betroffenen. Sie hat nicht den Zweck, den Steuerpflichtigen in seinen Rechten zu beschneiden.

**Zu § 188** — Außerkrafttreten, Aufhebung und Änderung der verbindlichen Zusage

Das Vertrauen des Steuerpflichtigen in den Fortbestand einer gesetzlichen Regelung kann über eine verbindliche Zusage nicht geschützt werden. Bei Änderung der Gesetzeslage tritt die verbindliche Zusage deshalb außer Kraft, wenn sie von dieser Änderung berührt wird (*Absatz 1*).

Nach *Absatz 2* kann die Verwaltung die Bindungswirkung für die Zukunft wieder beseitigen. Eine solche Maßnahme kann notwendig sein, wenn sich die Rechtsauffassung der Verwaltung oder die Rechtsprechung geändert hat. Die Entscheidung über den Widerruf liegt im Ermessen der Verwaltung. Sie hat dabei die Interessen des Betroffenen gebührend zu berücksichtigen. Insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige bereits mit der Verwirklichung des der verbindlichen Zusage zugrunde gelegten Sachverhaltes begonnen hat oder bereits entsprechende vertragliche Verpflichtungen eingegangen ist, von denen er sich nicht ohne weiteres wieder lösen kann, kann es geboten sein, von einem Widerruf der verbindlichen Zusage abzusehen oder die Wirkung des Widerrufs zu einem späteren Zeitpunkt eintreten zu lassen.

Eine rückwirkende Aufhebung der verbindlichen Zusage ist nach *Absatz 3* nur zulässig, wenn die Zusage unter einem besonders schwerwiegenden Mangel leidet oder der Betroffene zustimmt. Ein schwerwiegender Mangel in diesem Sinne ist gegeben, wenn die Zusage von einer sachlich unzuständigen Stelle erteilt worden ist oder wenn sie durch unlautere Mittel wie Täuschung, Zwang oder Bestechung, erwirkt worden ist.

## FÜNFTER ABSCHNITT

## Steueraufsicht in besonderen Fällen

Anders als die Außenprüfung dient die besondere Steueraufsicht bei Zöllen und Verbrauchsteuern nicht der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im einzelnen Steuerfall, sondern der laufenden Kontrolle der in Betracht kommenden Betriebe oder Unternehmen.

Für die Zölle und Verbrauchsteuern ist kennzeichnend, daß sie

1. im Gegensatz zu anderen Steuern bestimmte Waren belasten. Die Waren haften dinglich für die Abgaben und es bestehen enge rechtliche Beziehungen zwischen den Waren und den auf ihnen ruhenden Abgaben,
2. im Verhältnis zum Nettopreis der Waren — besonders bei den Verbrauchsteuern — meist sehr hoch sind und daher ein starker Anreiz zu ihrer Hinterziehung besteht.

Diese Eigenart der Zölle und Verbrauchsteuern erfordert es, die abgabepflichtigen Waren einer weitgehenden amtlichen Aufsicht zu unterwerfen. Bei der Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder steuerbegünstigten Verwendung zoll- oder verbrauchsteuerpflichtigen Waren ist vor allem die Überwachung des technischen Herstellungsprozesses geboten. Daneben wird das kaufmännische Rechnungswesen soweit wie möglich für die Kontrolle benutzt. Beim Warenverkehr über die Grenze dient die Steueraufsicht, außer der Sicherung der Eingangsabgaben, auch der Sicherung der Ein-, Aus- und Durchführverbote und -beschränkungen, die teils wirtschaftspolitischer (z. B. bei mengenmäßigen Beschränkungen), teils ordnungsrechtlicher Art sind (z. B. bei den Vorschriften zum Schutz der menschlichen oder tierischen Gesundheit).

**Zu § 189** — Gegenstand der Steueraufsicht

Die Vorschrift entspricht im wesentlichen der jetzigen Rechtslage.

*Absatz 1* enthält eine Aufzählung der wichtigsten Vorgänge, die der Steueraufsicht unterliegen.

*Absatz 2* erstreckt die Bestimmungen über die Steueraufsicht auf sonstige Sachverhalte, die nach besonderen Vorschriften der Einzelsteuergesetze ebenfalls der zollamtlichen Überwachung unterstellt sind (z. B. stillgelegte Brennereien).

**Zu § 190** — Befugnisse der Finanzbehörde

Zur Durchführung der Steueraufsicht müssen die Finanzbehörden auch außerhalb eines Besteuerungsverfahrens befugt sein, bei den in Betracht kommenden Betrieben oder Unternehmen sowie bei den betroffenen Personen zu überprüfen, ob die steuerlichen Vorschriften eingehalten werden.

Die Vorschrift enthält eine Aufzählung der zu diesem Zweck notwendigen allgemein geltenden Befug-

nisse. Darüber hinaus ergeben sich aus den Einzelsteuergesetzen weitere Befugnisse, die der jeweiligen Steuerart besonders angepaßt sind. Entsprechende Bestimmungen enthalten z. B. das Zollgesetz in den §§ 69 ff. (Grenzaufsicht) und das Branntweinmonopolgesetz in den §§ 43 ff. (Amtliche Aufsicht). *Absatz 2* regelt die sogenannte Verdachtsnachschau. Er entspricht im wesentlichen § 193 Abs. 2 AO. Durch die geänderte Fassung „wenn zureichende tatsächliche Anhaltspunkte dafür vorliegen“ wird sichergestellt, daß über den Rahmen des Absatzes 1 hinaus eine Nachschau nur in einem konkreten Verdachtsfall zulässig ist.

*Absatz 4* berücksichtigt den Fall, daß Feststellungen in Ausübung der Steueraufsicht Anlaß zu einer Außenprüfung im Sinne der §§ 173 ff. geben. Da es sich oft um Eilfälle handelt (z. B. wegen drohenden Ablaufs der Festsetzungsfrist), muß die Außenprüfung im Bedarfsfall ohne die sonst vorgeschriebene Prüfungsanordnung durchgeführt werden können.

**Zu § 191** — Pflichten des Betroffenen

Den Befugnissen der Finanzbehörde stehen Duldungs- und Hilfspflichten der von der Steueraufsicht betroffenen Personen gegenüber. Ihre Regelung entspricht im wesentlichen den Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei der Durchführung von Außenprüfungen.

*Absatz 2* betrifft den besonderen Fall, daß bei der Einführung einer neuen Verbrauchsteuer oder bei der Erhöhung von Verbrauchsteuersätzen zu diesem Zeitpunkt bereits vorhandene verbrauchsteuerpflichtige Waren einer Nachversteuerung unterworfen werden. Die Bestimmung stellt klar, daß die Finanzbehörden sich bei den Herstellern nachsteuerpflichtiger Waren sowie bei Steuerlagerinhabern Anschluß darüber verschaffen können, an welche Abnehmer (Händler) nachsteuerpflichtige Waren geliefert worden sind. Die Regelung gewährleistet, daß die zur Nachversteuerung Verpflichteten dort festgestellt werden können, wo ihre Feststellung überhaupt sinnvoll möglich ist.

**Zu § 192** — Durchführungsvorschriften

Die Vorschrift entspricht im wesentlichen § 192 AO. Die zusätzlich eingefügte *Nummer 2* berücksichtigt insbesondere Überwachungserfordernisse bei der Herstellung, Verwendung usw. von Branntwein.

**Zu § 193** — Besondere Aufsichtsmaßnahmen

Die Vorschrift entspricht § 197 AO. Sie ist vornehmlich für die Verbrauchsteuer von Bedeutung. Zur Sicherung der Steuerbelange ist es notwendig, Betriebe oder Unternehmen beim Vorliegen einer einschlägigen Steuerhinterziehung besonderen Aufsichtsmaßnahmen zu unterwerfen, wenn auf Grund dieser Taten die Annahme gerechtfertigt ist, daß die Einhaltung der steuerlichen Vorschriften sonst nicht gewährleistet wäre. Zur Sicherung der Steuerbelange ist es gerechtfertigt, die besonderen Aufsichtsmaßnahmen auch dann zuzulassen, wenn die in

Betracht kommenden Personen wegen versuchter Steuerhinterziehung oder wegen Teilnahme an einer vollendeten oder versuchten Steuerhinterziehung bestraft worden sind.

#### Zu § 194 — Beauftragte

Der mißverständliche Begriff „Betriebsleiter“ des § 190 AO, dem die Vorschrift weitgehend entspricht, wird durch die Neufassung vermieden.

Die Einschränkung des § 190 AO, wonach die Bestellung eines Beauftragten (Betriebsleiters) grundsätzlich nur zulässig ist, soweit der Inhaber den Betrieb oder das Unternehmen nicht selbst leitet, entfällt, weil sie bei der modernen Entwicklung der Betriebe nicht mehr sachgerecht ist. Um sicherzustellen, daß die Wahrnehmung der steuerlichen Pflichten nur solchen Personen übertragen wird, die auf Grund ihrer betrieblichen Stellung zu ihrer ordnungsmäßigen Erfüllung tatsächlich in der Lage sind, wird die Bestellung von der Zustimmung der Finanzbehörde abhängig gemacht. Wegen der besonderen Verhältnisse bei der Zollbehandlung ist für die Hilfeleistung in Eingangsabgabensachen allerdings eine Ausnahme erforderlich.

#### Zu § 195 — Sicherstellung im Aufsichtswege und

#### zu § 196 — Überführung in das Eigentum des Bundes

Beide Vorschriften entsprechen im wesentlichen geltendem Recht (§§ 200 und 200 a AO). Die Besonderheiten der Zölle und Verbrauchsteuern erfordern es, die Sicherstellung und Einziehung im Aufsichtsweg neben der im strafrechtlichen Bereich möglichen Beschlagnahme und Einziehung beizubehalten.

Die Verbrauchsteuergesetze sehen teilweise vor, daß verbrauchsteuerpflichtige Waren sowie auch Geräte, die zur Herstellung solcher Waren dienen (z. B. Brenngeräte) im Interesse der Steueraufsicht nur in besonders angemeldeten Räumen aufbewahrt und verbrauchsteuerpflichtige Waren (z. B. Tabakwaren) im Handel nur unter bestimmter Kennzeichnung etc. vertrieben werden dürfen. Um zu verhindern, daß Waren entgegen solchen Vorschriften aufbewahrt oder in den Handel gebracht werden, unterliegen sie ggf. der Sicherstellung und Einziehung. Weitere Fälle der Einziehung betreffen herrenlose Waren, die z. B. im Zollgrenzbezirk oder in den Watten aufgefunden werden und bei denen es sich offenbar um Zollgut handelt.

Das Eigentum an zoll- und verbrauchsteuerpflichtigen Waren unterliegt insoweit einer herkömmlichen inhaltlichen Beschränkung i. S. des Artikels 14 Abs. 1 GG. Die Einziehung trifft die Rechtsinhaber in zumutbarer Weise. Wer Rechte an Zollgut oder verbrauchsteuerpflichtigen Waren sowie den Geräten zu deren Herstellung hat, erwirbt oder anderen einräumt, muß sich auf die im Interesse der Steueraufsicht erforderlichen strengen Steuervorschriften einrichten. Verfehlt er dies, so erleidet er den Rechtsverlust nicht ohne eigene Verantwortung. Die Interessen der Rechtsinhaber werden

zudem in angemessener Weise durch eine Härteklausel sowie dadurch gewahrt, daß der gutgläubige Eigentümer vor einer Einziehung grundsätzlich geschützt bleibt und sonstige gutgläubige Rechtsinhaber aus dem Erlös der zugunsten des Bundes eingezogenen Waren angemessen entschädigt werden (§ 196 Abs. 5).

#### Zu § 197 — frei

#### Zu § 198 — Steuerhilfspersonen

Die nach dem Zollrecht und einzelnen Verbrauchsteuergesetzen bereits bestehende Regelung soll allgemein für Zölle und Verbrauchsteuern in die AO übernommen werden.

## SECHSTER TEIL

### Erhebungsverfahren

Der Sechste Teil des Entwurfs behandelt das Erhebungsverfahren. Hierzu gehört nicht das Vollstreckungsverfahren. Dieses Verfahren wird im Siebenten Teil geregelt.

Der *Erste Abschnitt* befaßt sich mit der Geltendmachung, der Fälligkeit und dem Erlöschen von Zahlungsansprüchen des Steuerberechtigten und des Steuerpflichtigen.

Der *Zweite Abschnitt* regelt die Fragen der Verzinsung und der Säumniszuschläge.

Der *Dritte Abschnitt* enthält Vorschriften über die Sicherheitsleistung.

Soweit die Vorschriften dieses Teils materiellrechtlichen Charakter haben, stehen sie doch in so engem Zusammenhang mit dem Verfahrensabschnitt „Erhebung der Steuer“, daß es nicht zweckmäßig ist, sie bereits in den Zweiten Teil einzustellen.

### ERSTER ABSCHNITT

#### Geltendmachung, Fälligkeit und Erlöschen von Zahlungsansprüchen

##### 1. UNTERABSCHNITT

#### Geltendmachung von Zahlungsansprüchen

#### Zu § 199 — Geltendmachung von Zahlungsansprüchen

Die Vorschrift stellt in ihrem *Absatz 1* fest, daß Grundlage für die Geltendmachung von Steuern und Steuervergütungen, Steuerbescheide, Steuer-

vergütungsbescheide und Haftungsbescheide sind. Durch den Bescheid wird der zunächst abstrakte Anspruch konkretisiert und damit realisierbar. Zu zahlen ist der im Bescheid ausgewiesene Betrag unabhängig davon, in welcher Höhe nach den gesetzlichen Bestimmungen tatsächlich ein Anspruch entstanden ist. Der Steuerbescheid ist zwar seinem Wesen nach ein deklaratorischer Verwaltungsakt, er kann jedoch auch konstitutiv wirken, soweit die festgesetzte Steuer nicht der tatsächlich entstandenen Steuer entspricht. Eine Steueranmeldung steht einem Steuerbescheid gleich (*Satz 2*). Das bedeutet, daß auch die Steueranmeldung Grundlage für die Geltendmachung der darin ausgewiesenen Steuerschuld ist. Nach *Satz 3* sind Umstände, die zu einer Veränderung des Zahlungsanspruchs führen, zu berücksichtigen. Dazu gehört z. B. die Anrechnung geleisteter Vorauszahlungen, die Berücksichtigung von Stundung, Erlaß und Verjährung.

§ 199 kann mit Einschränkungen als Nachfolgevorschrift für die §§ 125, 150, 151, 152 Abs. 1, § 327 Abs. 2 Satz 1 AO angesehen werden.

*Absatz 2* enthält eine allgemeine Umschreibung des öffentlich-rechtlichen Erstattungsanspruchs. Ist eine Steuer oder Steuervergütung ohne rechtlichen Grund gezahlt oder zurückgezahlt worden, so ist der Zahlungsempfänger verpflichtet, den Betrag zu erstatten. Das gleiche gilt, wenn der rechtliche Grund der Zahlung später weggefallen ist. Ohne rechtlichen Grund gezahlt ist vor allem dann, wenn bei Zahlung kein Zahlungsanspruch nach *Absatz 1* bestand.

*Absatz 3* stellt schließlich klar, daß über Streitigkeiten, die das Bestehen oder Nichtbestehen von Zahlungsansprüchen betreffen, die Finanzbehörde durch Verwaltungsakt entscheidet. Diese Regelung verallgemeinert § 125 AO. Gegen den Verwaltungsakt der Finanzbehörde kann nach § 331 Abs. 1 Nr. 9 Einspruch eingelegt werden.

Nach *Absatz 4* gilt die Vorschrift auch für steuerliche Nebenleistungen.

#### Zu § 200 — Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Haftungsschuldners

Diese Vorschrift enthält einschränkende Bestimmungen für die Inanspruchnahme von Haftungsschuldern auf Grund eines Haftungsbescheides. Während in § 172 die Fragen des Erlasses eines Haftungsbescheides geregelt sind, bestimmt § 200, unter welchen Voraussetzungen auf Grund eines Haftungsbescheides Zahlung verlangt werden kann. Liegen die Voraussetzungen des § 200 bei Erlaß des Haftungsbescheides bereits vor, so kann die Zahlungsaufforderung mit dem Haftungsbescheid verbunden werden. Anderenfalls muß das Eintreten der Voraussetzungen des § 200 abgewartet werden, ehe eine Zahlungsaufforderung ergehen darf.

Nach *Satz 1* darf der Haftungsschuldner auf Grund eines Haftungsbescheides, soweit nichts anderes bestimmt ist, nur in Anspruch genommen werden, soweit die Vollstreckung in das bewegliche Vermögen des Steuerschuldners ohne Erfolg geblieben ist

oder aussichtslos erscheint. Diese Einschränkung ergibt sich aus dem Grundsatz, daß der Haftende grundsätzlich nur nach dem Steuerschuldner für die Steuerschuld einzustehen hat. Die Finanzbehörde muß sich grundsätzlich zunächst an den Steuerschuldner halten.

*Satz 2* enthält hiervon einige Ausnahmen, die sich aus der Besonderheit bestimmter Haftungstatbestände ergeben. Den in *Satz 2* genannten Fällen ist gemeinsam, daß hier der Haftende ausschließlich oder doch ganz überwiegend zur Entstehung der Steuerschuld beigetragen hat. Das gilt für die Fälle der Haftung nach § 6 Abs. 1 und 5, § 9 Abs. 3, § 41 Abs. 2 und 7 des ZG sowie der Haftung des Steuerhinterziehers, des Steuerhehlers und des Steuerabzugsverpflichteten. Personen, die auf Grund dieser Vorschriften haften, können sofort in Anspruch genommen werden, ohne daß sich die Finanzbehörde zunächst an den Steuerschuldner wenden muß. Gleichwohl kann es auch in diesen Fällen der Ausübung pflichtgemäßen Ermessens entsprechen, sich zunächst an den Steuerschuldner zu halten.

## 2. UNTERABSCHNITT

### Fälligkeit

#### Zu § 201 — Fälligkeit

Die Vorschrift verzichtet auf eine ins einzelne gehende Regelung der Fälligkeit. Sie verweist vielmehr auf die einzelnen Steuergesetze (*Absatz 1*). Für den Fall, daß diese Gesetze keine Fälligkeitsregelung enthalten, bestimmt *Absatz 2 Satz 1* entsprechend der Regelung des § 271 Abs. 1 BGB, daß der Zahlungsanspruch mit seiner Entstehung fällig wird, es sei denn, daß in dem Leistungsgebot — wie allgemein üblich — eine Zahlungsfrist bewilligt wird. Ergibt sich der Zahlungsanspruch in den Fällen des Satzes 1 — wie es meistens der Fall sein wird — aus einer Steuerfestsetzung, so tritt die Fälligkeit nicht vor Bekanntgabe der Festsetzung ein (*Absatz 2 Satz 2*).

#### Zu § 202 — Abweichende Fälligkeitsbestimmung

Die Vorschrift entspricht § 101 AO.

Hat ein Steuerpflichtiger mehrfach eine Verbrauchsteuer oder die Umsatzsteuer nicht rechtzeitig entrichtet oder erscheint der Eingang dieser Steuern als gefährdet, so kann die Finanzbehörde nach dieser Vorschrift einen abweichenden, vor der gesetzlichen Fälligkeit liegenden Fälligkeitszeitpunkt bestimmen oder Sicherheit verlangen.

#### Zu § 203 — Stundung

Die Vorschrift regelt die Stundung entsprechend § 127 AO. Voraussetzung für die Stundung ist eine in der Einziehung bei Fälligkeit liegende erhebliche Härte. Der Anspruch darf durch die Stundung nicht gefährdet erscheinen. Eine Stundung soll regel-

mäßig nur auf Antrag und gegen Sicherheitsleistung gewährt werden. Von der regelmäßigen Sicherheitsleistung wird vor allem abgesehen werden können, wenn kleinere Beträge gestundet werden oder die Stundung nur einen kurzen Zeitraum betrifft und keinerlei Gefährdung des Anspruchs zu besorgen ist.

Wegen der Stundungszinsen vgl. § 220.

#### Zu § 204 — Zahlungsaufschub

Der Zahlungsaufschub ist ein Rechtsinstitut des Zoll- und Verbrauchsteuerrechts. § 204 erwähnt dieses Rechtsinstitut, überläßt aber die Einzelregelung den Zoll- und Verbrauchsteuergesetzen. Vgl. auch § 129 AO. Die Einzelheiten des Zahlungsaufschubs bei Zöllen und Verbrauchsteuern sollen in den Einzelsteuergesetzen geregelt werden.

### 3. UNTERABSCHNITT

#### Erlöschten

##### — Tilgung —

#### Zu § 205 — Leistungsort, Tag der Zahlung

*Absatz 1* der Vorschrift ordnet an, daß alle Zahlungen an Finanzbehörden an die zuständige Kasse zu entrichten sind. Vgl. bisher § 122 Abs. 2 Satz 1 AO. Barzahlungen außerhalb des Kassenraumes dürfen nur an Beamte geleistet werden, die zur Annahme von Zahlungsmitteln außerhalb des Kassenraumes besonders ermächtigt worden sind und sich hierüber ausweisen können. Diese Vorschrift dient vorwiegend den besonderen Belangen der Zollbehörden.

Wegen des bisherigen § 122 Abs. 4 Satz 2 AO (Kosten eines Postnachnahmeauftrages) wird auf § 320 Abs. 2 verwiesen. Im übrigen enthält § 122 AO vor allem Vorschriften, die nicht in eine gesetzliche Regelung gehören.

*Absatz 2* entspricht dem § 3 StSäumG. Er bestimmt den Zeitpunkt einer wirksam geleisteten Zahlung an die Finanzbehörde. Diese Vorschrift ist vor allem bedeutsam für die Berechnung von Zinsen und Säumniszuschlägen. Maßgebend ist der Tag der Gutschrift oder der Tag des Eingangs von Zahlungsmitteln. Die darin liegende Abweichung vom Zivilrecht wird aus Praktikabilitätsgründen beibehalten, da der Zeitpunkt des Zahlungseinganges von der Finanzbehörde ohne Schwierigkeiten festgestellt werden kann, was nicht in gleicher Weise für den Zeitpunkt der Absendung oder Abbuchung gilt, dem im Zivilrecht besondere Bedeutung zukommt. Durch die in § 223 Abs. 3 vorgesehene Schonfrist wird der Steuerschuldner ausreichend geschützt, falls er die Zahlungsfrist wegen eines längeren Übermittlungsweges kurzfristig überschreitet. Die Vorschrift ändert im übrigen nichts daran, daß bei Zahlung durch Scheck der Zahlungsvorgang erst mit Ein-

lösung des Schecks durch die angewiesene Bank beendet ist. Der Tag des Eingangs des Schecks ist Zahlungstag nur bei Einlösung des Schecks.

*Absatz 3* trifft eine dem *Absatz 2* entsprechende Regelung für die Auszahlungen durch die Finanzbehörden. Da hier jedoch der Tag des Zahlungseinganges beim Zahlungsempfänger nur mit Schwierigkeiten feststellbar ist, ist ein fiktiver Tag des Zahlungseinganges beim Zahlungsempfänger angenommen worden, soweit keine Übergabe von Zahlungsmitteln stattfindet, und zwar regelmäßig der dritte Tag nach Absendung des Zahlungsauftrages. Die Regelung gilt nur, wenn die Auszahlung wirksam erfolgt ist. Sie stellt keine Fiktion dahingehend auf, daß die Schuld auch dann als erloschen gilt, wenn die Übersendung der Zahlungsmittel den Empfänger nicht erreicht hat oder eine Überweisung fehl gelaufen ist.

Nach *Absatz 4* kann die nach *Absatz 1* zuständige Kasse für die Übergabe von Zahlungsmitteln gegen Quittung geschlossen werden, wenn ein oder mehrere Kreditinstitute am Ort der Kasse ermächtigt werden, für die Kasse Zahlungsmittel gegen Quittung anzunehmen. Die Bestimmung dient der Rationalisierung des Kassenwesens. Bereits heute ist festzustellen, daß der Barzahlungsverkehr bei den Finanzkassen ständig zurückgeht und zum Teil unter 5 v. H. des gesamten Zahlungsverkehrs liegt. Dieser geringe Teil der Barabwicklungen der Zahlungen erfordert einen unverhältnismäßig hohen sachlichen und personellen Verwaltungsaufwand. Es müssen Kassenräume mit Schaltern unterhalten und bestimmte Sicherungsvorkehrungen getroffen werden. Deshalb wird die Möglichkeit vorgesehen, die Kassen für den Barzahlungsverkehr zu schließen.

#### Zu § 206 — Reihenfolge der Tilgung

Die Vorschrift entspricht dem § 123 AO. Nach *Absatz 1* bestimmt der Steuerpflichtige die zu tilgenden Schulden, wenn eine Zahlung nicht zur Tilgung aller Schulden ausreicht. An dieser dem § 366 Abs. 1 BGB entsprechenden Regelung wird festgehalten. Fehlt es an einer solchen Bestimmung, so werden bei freiwilliger Zahlung zunächst die Geldbußen, sodann die Zwangsgelder, die Steuerabzugsbeträge, die übrigen Steuern, die Kosten, die Verspätungszuschläge, die Zinsen und die Säumniszuschläge getilgt. Für die hier vorgesehene Reihenfolge war der Gesichtspunkt maßgebend, daß zunächst die den Steuerpflichtigen am stärksten belastenden Schulden getilgt werden sollten. In zweiter Linie ist die Fälligkeit der Schuld entscheidend.

Nach *Absatz 3* entscheidet im Vollstreckungsverfahren die Finanzbehörde, welche Schuld getilgt werden soll.

##### — Aufrechnung —

#### Zu § 207 — Aufrechnung

*Absatz 1* bestimmt, daß für die Aufrechnung mit steuerrechtlichen Ansprüchen und gegen steuerrechtliche Ansprüche grundsätzlich die Vorschriften

des bürgerlichen Rechts gelten. Abweichend von § 390 Satz 2 BGB kann jedoch nach Absatz 2 mit steuerrechtlichen Ansprüchen nicht aufgerechnet werden, wenn sie durch Verjährung oder Ablauf einer Ausschußfrist erloschen sind. Die Regelung des § 390 Satz 2 BGB wäre nicht sachgerecht, weil sie davon ausgeht, daß durch die Verjährung nur eine Einrede entsteht.

Absatz 3 entspricht dem bisherigen § 124 AO. Die Steuerpflichtigen können danach gegen steuerrechtliche Ansprüche nur mit unbestrittenen oder rechtskräftig festgestellten Gegenansprüchen aufrechnen. Absatz 4 klärt die Frage, ob jeweils die steuerberechtigte oder die verwaltende Körperschaft als Gläubiger oder Schuldner anzusehen ist, dahin, daß immer auf die Verwaltungshoheit abzustellen ist. Damit sollen die Schwierigkeiten beseitigt werden, die sich aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (vgl. Urteil vom 12. März 1963 — Bundessteuerbl. 1963 III S. 247 —) ergeben haben.

— Erlaß —

#### Zu § 208 — Erlaß

Während § 144 die Möglichkeit eröffnet, bereits im Festsetzungsverfahren aus Billigkeitsgründen die Steuer niedriger festzusetzen, kann nach § 208 eine bereits festgesetzte Steuer erlassen werden. Vgl. im übrigen die Begründung zu § 144.

— Erfüllung durch einen Gesamtschuldner —

#### Zu § 209 — Erfüllung durch einen Gesamtschuldner

Die Vorschrift ersetzt den § 7 Abs. 4 StAnpG. Sie ist dem § 422 Abs. 1 und dem § 425 Abs. 1 BGB nachgebildet. Danach wirkt die Erfüllung durch einen Gesamtschuldner auch für die übrigen Schuldner. Das gleiche gilt von der Aufrechnung und der Sicherheitsleistung. Wer Gesamtschuldner ist, bestimmt sich nach § 47. Zusammen veranlagte Personen können nach §§ 252 bis 264 Aufteilung der rückständigen Steuerschuld verlangen und dadurch die Wirkung der gesamtschuldnerischen Haftung ausschließen.

— Erhebungsverjährung —

#### Zu § 210 — Gegenstand der Verjährung, Verjährungsfrist

Die Ansprüche des Staates und des Steuerpflichtigen auf Festsetzung einer Steuer oder Steuervergütung unterliegen der Festsetzungsverjährung (§§ 150 bis 152). Die sich aus den Festsetzungen ergebenden Zahlungsansprüche und die sonstigen im Erhebungsverfahren entstehenden Zahlungsansprüche, z. B. die Erstattungsansprüche des Steuerpflichtigen bei Doppelzahlung, unterliegen der Erhebungsverjährung, die in den §§ 210 bis 214 geregelt

ist. Anders als die Verjährung im geltenden Recht unterliegen der Erhebungsverjährung auch die Zahlungsansprüche der Steuerpflichtigen.

Die Verjährungsfrist beträgt bei der Erhebungsverjährung einheitlich fünf Jahre. Angesichts der Tatsache, daß es sich hier regelmäßig um die Verjährung konkretisierter Zahlungsansprüche handelt, auf die sich die Schuldner einstellen können, ist es sachgerecht, eine nicht zu kurze Verjährungsfrist zu wählen. § 40 Abs. 2 des Entwurfs eines VwVfG \*) sieht sogar für Ansprüche aus unanfechtbaren Verwaltungsakten die dreißigjährige Verjährungsfrist des § 218 Abs. 1 BGB vor.

#### Zu § 211 — Beginn der Verjährung

Die Verjährung eines Zahlungsanspruchs beginnt nach Satz 1 grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem er erstmals fällig geworden ist. Da der Zahlungsanspruch bei den sogenannten Fälligkeitssteuern schon fällig wird, bevor die Steuer angemeldet oder festgesetzt worden ist (vgl. z. B. § 18 Abs. 2 Sätze 1 und 3, Abs. 3 Satz 4 UStG 1967, § 6 Abs. 1 BierStG), die Steueranmeldung oder Steuerfestsetzung aber erst die Voraussetzung für die Durchsetzung des Zahlungsanspruchs schafft, bestimmt Satz 2, daß die Verjährung auch bei früherer Fälligkeit des Zahlungsanspruchs nicht vor Ablauf des Kalenderjahres beginnt, in dem die Steuerfestsetzung, die Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung oder die Steueranmeldung wirksam geworden ist, aus der sich der Zahlungsanspruch ergibt.

Wird eine Steuerfestsetzung durch das Gericht aufgehoben oder geändert, so wird die Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung mit der Rechtskraft des Urteils wirksam. Erst mit Rechtskraft treten die rechtlichen Wirkungen von Gestaltungsurteilen ein, zu denen auch das auf Anfechtungsklage ergehende Urteil gehört. Ergibt sich aus der gerichtlichen Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides ein Erstattungsanspruch des Steuerpflichtigen, so beginnt die Verjährung dieses Zahlungsanspruchs mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Urteil rechtskräftig geworden ist.

#### Zu § 212 — Hemmung der Verjährung

Die Verjährung ist nach dieser dem § 146 AO entsprechenden Vorschrift gehemmt, solange der Anspruch wegen höherer Gewalt innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist nicht verfolgt werden konnte.

#### Zu § 213 — Unterbrechung der Verjährung

Die Vorschrift regelt die Unterbrechung der Erhebungsverjährung. Sie entspricht weitgehend dem bisherigen § 147 AO. Absatz 1 bestimmt die Unter-

\*) vgl. Drucksache VI/1173

brechungshandlungen; Absatz 2 legt die Dauer der Unterbrechung für wichtige Fälle fest.

Zu den Unterbrechungshandlungen nach Absatz 1 gehört auch die schriftliche Geltendmachung eines Zahlungsanspruches durch den Steuerpflichtigen. Die durch die schriftliche Geltendmachung des Zahlungsanspruches seitens des Steuerpflichtigen eingetretene Verjährungsunterbrechung dauert fort, bis über seinen Antrag rechtskräftig entschieden ist. Eine entsprechende Regelung für den Steuerfiskus ist nicht erforderlich. Macht dieser einen Zahlungsanspruch — z. B. durch Leistungsgebot — geltend, so ist er jederzeit in der Lage, die Vollstreckung zu betreiben. Die durch die Zahlungsaufforderung eintretende Unterbrechung der Verjährung braucht nicht länger anzudauern.

Sobald die Unterbrechung der Verjährung endet, beginnt mit Ablauf des laufenden Kalenderjahres eine neue Verjährung (Absatz 3).

Die Unterbrechung tritt nur hinsichtlich des jeweiligen Betrages ein, auf den sich die Unterbrechungshandlung bezogen hat (Absatz 4).

#### Zu § 214 — Wirkung der Verjährung

Durch die Verjährung erlischt der Zahlungsanspruch mit den von ihm abhängenden Zinsen. Dies entspricht dem geltenden Recht (§ 148 AO). Das bürgerliche Recht gibt nur eine Einrede (§ 222 BGB).

### 4. UNTERABSCHNITT

#### Abtretung und Verpfändung

#### Zu § 215 — Abtretung und Verpfändung

Die Vorschrift regelt die Abtretung und Verpfändung von Zahlungsansprüchen des Steuerpflichtigen entsprechend § 159 AO. Demnach können Zahlungsansprüche des Steuerpflichtigen gegen den Steuergläubiger abgetreten und verpfändet werden. Die Wirkung der Abtretung oder Verpfändung tritt jedoch erst mit einer entsprechenden Anzeige des abtretenden oder verpfändenden Gläubigers an die Finanzbehörde ein. Die Anzeige muß nach Entstehen des Anspruchs eingehen, soll sie wirksam sein. Dies ist neu gegenüber dem geltenden Recht. Es wird dadurch verhindert, daß die Finanzbehörde sich bereits zu einer Zeit mit Abtretungen und Verpfändungen befassen muß, zu der der Anspruch noch nicht entstanden, geschweige denn ein zur Auszahlung führendes Verfahren beantragt worden ist. Auch die Pfändung eines Anspruchs des Steuerpflichtigen ist erst nach seiner Entstehung zulässig. Nicht geregelt wird die Frage, wie der neue Gläubiger, der Pfandgläubiger oder der Pfändungspfandgläubiger, seine Rechte in den jeweiligen Besteuerungsverfahren wahrnehmen kann. Diese Frage sollte durch die Rechtsprechung im Rahmen der Auslegung des § 99 geklärt werden. Vgl. auch Tipke-Kruse, Kommentar zur AO, § 159 RdNr. 3.

### ZWEITER ABSCHNITT

#### Verzinsung, Säumniszuschläge

##### 1. UNTERABSCHNITT

#### Verzinsung

Das gegenwärtige Zinsrecht der Reichsabgabenordnung kennt Stundungszinsen für bestimmte Steuerarten, Hinterziehungszinsen für hinterzogene Steuern sowie Prozeßzinsen bei Gerichtshängigkeit. Bereits der Arbeitskreis für eine Reform der Reichsabgabenordnung hat sich eingehend mit der Frage befaßt, ob das Zinsrecht in Richtung auf eine Vollverzinsung ausgebaut werden soll. Aus den verschiedensten Gründen hat sich eine Mehrheit für die Vollverzinsung nicht ergeben. Hierfür waren sowohl dogmatische Gründe, Befürchtungen hinsichtlich der Zusammenarbeit zwischen den Finanzbehörden und den Steuerpflichtigen, den Steuerpflichtigen und ihren Beratern, als auch Befürchtungen wegen der verwaltungsmäßigen Undurchführbarkeit einer Vollverzinsung maßgebend.

Ungeachtet der Einwendungen des Arbeitskreises für eine Reform der Reichsabgabenordnung wird anerkannt werden müssen, daß die Einführung einer Vollverzinsung, die möglichst bald nach Entstehen der jeweiligen Ansprüche einsetzt, die gerechteste Lösung des Zinsproblems ist, da sie denjenigen nicht mehr bevorzugt, der seine Steuer erst sehr spät entrichtet, weil er seine Steuererklärung erst spät einreicht, und denjenigen nicht benachteiligt, der längere Zeit auf eine Erstattung warten muß, weil die Finanzbehörden seinen Fall infolge der starken Arbeitsbelastung erst verhältnismäßig spät bearbeiten können. Es ist jedoch nicht zu verkennen, daß die Einführung der Vollverzinsung mit einer derartigen Arbeitsbelastung für die Finanzbehörden verbunden ist, daß die ganz überwiegend noch im herkömmlichen Verfahren arbeitenden Finanzkassen gegenwärtig und in absehbarer Zeit nicht in der Lage sind, diese zusätzliche Arbeitsbelastung zu übernehmen. Erst wenn die Kassenbuchführung überall mittels elektronischer Datenverarbeitungsanlagen erfolgt, wird sich hieran etwas ändern, obwohl auch dann der Programmaufwand erheblich sein wird. Gegenwärtig jedenfalls ist diese Frage noch nicht entscheidungsreif. Sie wird aber weiter geprüft und zu gegebener Zeit entschieden werden.

Der Entwurf hält unter diesen Umständen weitgehend an den Grundsätzen des geltenden Zinsrechts fest, um einer späteren großen Lösung nicht vorzugreifen.

Auch hinsichtlich der Nichtverzinsung der Überzahlungen — mit Ausnahme der Prozeßzinsen — ist dies vertretbar, da es vielfältige verfahrensrechtliche Möglichkeiten gibt, eine Überzahlung zu vermeiden. Diese reichen von der rechtzeitigen Herabsetzung der Vorauszahlungen, über die Stundung anderer Steuern mit Rücksicht auf zu erwartende Erstattungen bis zur Eintragung eines Freibetrages auf der Lohnsteuerkarte und der beschleunigten Bearbeitung der Lohnsteuer-Jahresausgleichsfälle

und der Veranlagungen mit Erstattungsfolge. Darüber hinaus werden im Rahmen der Reform der Lohnsteuer weitere Möglichkeiten der Vermeidung von Überzahlungen zu prüfen sein. Im übrigen darf nicht übersehen werden, daß die Erstattungen im Lohnsteuer-Jahresausgleich im Einzelfall nicht außergewöhnlich hoch sind, so daß bei einer eventuellen Verzinsung, beginnend alsbald nach Einreichung des Antrages bis zur Erstattung, nur verhältnismäßig geringe Beträge zu zahlen wären, die in keinem angemessenen Verhältnis zu dem erforderlichen Arbeitsaufwand ständen. Nicht zuletzt dient auch der Arbeitnehmerfreibetrag dem Ausgleich des Zinsnachteils.

#### Zu § 216 — Grundsatz

Zahlungsansprüche aus den Steuergesetzen werden nur verzinst, wenn dies gesetzlich vorgeschrieben ist (vgl. zum geltenden Recht § 4 StSäumG). In Betracht kommen die Stundungszinsen (§ 220), die Hinterziehungszinsen (§ 217) und die Prozeßzinsen (§§ 218 und 219).

#### Zu § 217 — Verzinsung von hinterzogenen Steuern

Diese Vorschrift entspricht dem § 4 a StSäumG. Im Gegensatz zum Entwurf des Arbeitskreises für eine Reform der Reichsabgabenordnung ist davon abgesehen worden, eine Verzinsung auch für Fälle der leichtfertigen Steuerverkürzung einzuführen. Maßgebend waren hierbei die in der Vorbemerkung zum Zweiten Abschnitt angeführten Gründe, im gegenwärtigen Zeitpunkt am Zinssystem der AO möglichst nur geringe Änderungen vorzunehmen. Darüber hinaus würde sich bei einer Ausdehnung der Verzinsung auf leichtfertig verkürzte Steuern ein außerordentlicher Arbeitsaufwand ergeben, vor allem daraus, daß die Verfolgung leichtfertiger Steuerverkürzungen dem Opportunitätsprinzip unterliegt. In vielen Fällen wäre deshalb die Frage, ob leichtfertig oder nur leicht fahrlässig gehandelt worden ist, lediglich im Hinblick auf eine mögliche Verzinsung zu entscheiden. Im übrigen kann bei der Verhängung eines Bußgeldes der wirtschaftliche Vorteil der Steuerverkürzung nach § 13 Abs. 4 OWiG entzogen werden.

Anregungen, die Hinterziehungszinsen im Hinblick auf § 73 Abs. 2 StBG \*) abzuschaffen, der die Verfallklärung im Strafprozeß auf die gezogenen Nutzungen erstreckt, hat der Entwurf nicht entsprochen. Einmal werden nicht immer entsprechende Nutzungen gezogen. Zum anderen ist z. B. eine Verfallklärung nicht möglich, wenn ein Strafverfahren infolge Selbstanzeige nicht durchgeführt werden kann.

Der bisherige § 4 a StSäumG enthält keine ausdrückliche Regelung, wer Zinsschuldner ist. Der Entwurf bestimmt, daß derjenige Zinsschuldner ist, zu dessen Vorteilen die Steuern hinterzogen worden sind (*Absatz 1 Satz 2*). *Satz 3* enthält eine besondere Rege-

lung für die Fälle des Steuerabzugs und der Verpflichtung zur Entrichtung von Steuern zu Lasten eines Dritten.

*Absätze 2 und 3* entsprechen den Absätzen 2 und 3 des § 4 a StSäumG. Nach *Absatz 2* beginnt der Zinslauf mit dem Eintritt der Verkürzung, er endet nach *Absatz 3* mit der Zahlung der hinterzogenen Steuer, wobei Zeiten der Verwirkung eines Säumniszuschlages, einer Stundung oder der Vollziehungsaussetzung ausgenommen sind.

#### Zu § 218 — Prozeßzinsen auf Erstattungsbeträge

Die Vorschrift entspricht § 111 FGO. Es ist aus systematischen Gründen notwendig, die materiellen Vorschriften über die Prozeßzinsen aus der Gerichtsverfahrensordnung in die AO zu übernehmen. Die Vorschrift ist sprachlich überarbeitet worden. Sachliche Änderungen ergeben sich nicht; jedoch erfaßt die Vorschrift — wie vor Inkrafttreten der Finanzgerichtsordnung § 155 AO — nur Steuererstattungs- und Steuervergütungsansprüche.

#### Zu § 219 — Prozeßzinsen bei Aussetzung der Vollziehung

Die Vorschrift regelt die Prozeßzinsen bei Aussetzung der Vollziehung. Sie entspricht § 112 FGO, betrifft jedoch in Anpassung an § 218 nur Steuern und zurückgeforderte Steuervergütungen.

#### Zu § 220 — Stundungszinsen

Die Vorschrift sieht die Erhebung von Zinsen für Steuern und zurückgeforderte Steuervergütungen vor, die nach § 203 gestundet worden sind. Nach dem geltenden Recht werden für die sogenannten Veranlagungssteuern einschließlich der Grundsteuer Stundungszinsen nicht erhoben, während sie für andere Steuern vorgesehen sind. Diese unterschiedliche Behandlung ist sachlich nicht gerechtfertigt und wird deshalb nicht beibehalten. Es ist vielmehr generell die Erhebung von Stundungszinsen vorgesehen. *Satz 2* berücksichtigt aber, daß die Erhebung von Stundungszinsen im Einzelfall für den Steuerpflichtigen unangemessen sein kann. Es kann in diesen Fällen ganz oder teilweise auf eine Verzinsung verzichtet, d. h. zinslos gestundet werden.

#### Zu § 221 — Höhe und Berechnung der Zinsen

Die Vorschrift entspricht § 5 StSäumG.

Nach *Absatz 1* beträgt der Zins 0,5 v. H. für jeden vollen Monat des Zinslaufs. Für die Berechnung der Zinsen ist der zu verzinsende Betrag auf hundert Deutsche Mark nach unten abzurunden.

#### Zu § 222 — Festsetzung der Zinsen

Die Vorschrift stellt im *Absatz 1 Satz 1* klar, daß auf die Zinsen die für Steuern geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden sind. Die Festsetzungs-

\*) i. d. F. des 2. StrRG

frist beträgt jedoch nur ein Jahr. Satz 2 Nr. 1 bis 4 regelt den Beginn der Festsetzungsfrist nach den Besonderheiten der verschiedenen Zinsen. Die Festsetzungsfrist für die Hinterziehungszinsen beginnt nach Nummer 1 mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Festsetzung der hinterzogenen Steuern unanfechtbar geworden ist, jedoch nicht vor dem rechtskräftigen Abschluß eines eingeleiteten Strafverfahrens. Erst dann ist eine abschließende Beurteilung darüber möglich, ob und inwieweit Steuern hinterzogen worden sind. Nach Nummer 2 beginnt die Festsetzungsfrist für Prozeßzinsen auf Erstattungsbeträge mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Erstattungsbetrag oder die Steuervergütung ausgezahlt worden ist. Für die Aussetzungszinsen nach § 219 kommt es nach Nummer 3 auf den Ablauf des Kalenderjahres an, in dem die Anfechtungsklage endgültig erfolglos geblieben ist. Die Festsetzungsfrist für Stundungszinsen beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Stundung geendet hat.

Absatz 2 bestimmt, daß Zinsen nicht verzinst werden und daß Zinsen nur dann festgesetzt werden, wenn sie mindestens zehn Deutsche Mark betragen.

## 2. UNTERABSCHNITT

### Säumniszuschläge

#### Zu § 223 — Säumniszuschläge

Die Vorschrift regelt die Säumniszuschläge im wesentlichen entsprechend der Regelung des § 1 StSäumG. Der Säumniszuschlag wird bei nicht zeitiger Zahlung einer fälligen Steuer oder zurückzuzahlenden Steuervergütung erhoben. Er ist ein dem Steuerrecht eigenes Druckmittel zur Durchsetzung von titulierten Zahlungsansprüchen des Steuerfiskus. Ein Säumniszuschlag entsteht deshalb nicht, bevor die Steuer festgesetzt oder angemeldet worden ist (Absatz 1 Satz 3). Der Säumniszuschlag beträgt für jeden angefangenen Monat der Säumnis 1 v. H. des auf hundert Deutsche Mark nach unten abgerundeten rückständigen Betrages.

Absatz 2 stellt klar, daß Säumniszuschläge nicht bei steuerlichen Nebenleistungen entstehen.

Absatz 3 übernimmt die bisher in der Verordnung zum Steuersäumnisgesetz vom 15. August 1961 (Bundesgesetzbl. I S. 1299) enthaltene Regelung über Schonfristen in das Gesetz.

Absatz 4 bringt eine Sonderregelung für die Fälle der Gesamtschuldnerschaft. Dem Charakter der Säumniszuschläge als Druckmittel entspricht es, bei jedem säumigen Gesamtschuldner Säumniszuschläge entstehen zu lassen (Satz 1). Dies kann jedoch zu unverhältnismäßig hohen Säumniszuschlägen führen. Deshalb bestimmt Satz 2, daß insgesamt kein höherer Säumniszuschlag zu entrichten ist, als verwirkt worden wäre, wenn die Säumnis nur bei einem Gesamtschuldner eingetreten wäre.

## DRITTER ABSCHNITT

### Sicherheitsleistung

Die geltenden Vorschriften über die Sicherheitsleistung (§§ 132 bis 141 AO) sind gründlich überarbeitet worden. Im § 224 werden die Sicherheiten genannt, unter denen der zur Sicherheitsleistung Verpflichtete wählen kann. Nach § 228 kann die Finanzbehörde allerdings auch andere Sicherheiten annehmen. Die Annahmewerte bestimmen sich in allen Fällen nach § 229.

#### Zu § 224 — Art der Sicherheitsleistung

Die Vorschrift zählt die Sicherheiten auf, unter denen der zur Sicherheitsleistung Verpflichtete wählen kann. Hinterlegt werden können nach Absatz 1 Nr. 1 nur noch im Geltungsbereich der neuen AO umlaufende Zahlungsmittel.

An die Stelle der bisher möglichen Hinterlegung von Wertpapieren (§ 132 Abs. 1 Nr. 2 bis 6 AO) tritt allein die Verpfändung bankverwahrter Wertpapiere (Absatz 1 Nr. 2). Für diese Regelung war die Überlegung maßgebend, daß die Kreditinstitute am ehesten in der Lage sind, die verpfändeten Wertpapiere sachgemäß zu verwahren, die Zinsen einzuziehen und die aufgerufenen Wertpapiere zur Einlösung zu bringen. Da nach § 32 Abs. 2 Satz 2 des Gesetzes über das Kreditwesen die Erlaubnis zum Betreiben von Bankgeschäften auf einzelne Bankgeschäfte beschränkt werden kann und dementsprechend nicht alle Kreditinstitute Depotgeschäfte wahrnehmen, ist in Nummer 2 zur Klarstellung eine entsprechende Einschränkung eingefügt worden. Die Verpfändung von Wertpapieren ist als Sicherheit aber nur geeignet, wenn dem Pfandrecht keine anderen Rechte, d. h. auch nicht solche der verwahren den Bank aus den Geschäftsbeziehungen mit dem Sicherheitsleistenden, vorgehen. Eine Ausnahme gilt hinsichtlich der Haftung für Forderungen des Verwahrers für ihre Verwahrung und Verwaltung (vgl. hierzu insbesondere § 4 Abs. 1 Satz 2 des Depotgesetzes). Ausdrücklich wird klargestellt, daß die Verpfändung von Anteilen an einem Sammelbestand nach § 6 des Depotgesetzes der Verpfändung von Wertpapieren gleichsteht.

Absatz 1 Nr. 3 erklärt alle Spareinlagen als zur Sicherheitsleistung geeignet. Es ist nicht mehr gerechtfertigt, Unterscheidungen nach der Art des Kreditinstituts zu treffen, wie dies bisher § 132 Abs. 1 Nr. 8 AO tat. Es genügt, daß das Kreditinstitut im Geltungsbereich des Gesetzes zum Einlagengeschäft zugelassen ist.

Absatz 1 Nr. 4 betrifft die Verpfändung von Forderungen, die in ein Schuldbuch eingetragen sind (vgl. § 132 Abs. 1 Nr. 9 und 10 AO).

Absatz 1 Nr. 5 und 6 ersetzt § 132 Abs. 1 Nr. 11 und 12 sowie § 134 AO. In Betracht kommt die Bestellung erstrangiger Hypotheken, Schiffshypotheken, Grundschulden und Rentenschulden, ferner die Verpfändung von Forderungen, für die eine erstrangige Verkehrshypothek besteht, sowie von erst-

rangigen Grund- oder Rentenschulden. Nachrangige Sicherheiten können lediglich nach § 228 als Sicherheit angenommen werden.

*Absatz 1 Nr. 7* läßt die Sicherheitsleistung durch einen Steuerbürgen zu. Näheres bestimmt § 227.

Im *Absatz 2* werden im einzelnen die Wertpapiere genannt, die zur Verpfändung nach *Absatz 1 Nr. 2* geeignet sind. Soweit Wertpapiere nicht aufgeführt werden, z. B. die Industrieobligationen und Sparbriefe, können sie nach § 228 als Sicherheit angenommen werden.

*Absatz 3* entspricht dem § 132 Abs. 4 AO.

#### Zu § 225 — Wirkung der Hinterlegung von Zahlungsmitteln

Die nach § 224 Abs. 1 Nr. 1 hinterlegten Zahlungsmittel bei der Finanzbehörde gehen in das Eigentum der Körperschaft über, der die Finanzbehörde angehört. Der Rückforderungsanspruch ist unverzinslich (vgl. bisher § 4 StSäumG). Die Körperschaft, deren Forderung gesichert wird, erwirbt ein Pfandrecht am Rückforderungsanspruch.

#### Zu § 226 — Verpfändung von Wertpapieren

Die Vorschrift entspricht dem § 133 AO. Sie enthält Vorschriften, die die Verwertbarkeit der verpfändeten Wertpapiere sicherstellen sollen.

#### Zu § 227 — Taugliche Steuerbürgen

Die Vorschrift enthält die näheren Vorschriften über den sogenannten Steuerbürgen. Vgl. bisher die §§ 26 bis 29 der Stundungsordnung vom 29. Januar 1923 (Reichsgesetzbl. I S. 75). Die nunmehr ins Gesetz übernommene Regelung entspricht im wesentlichen dem bisher in der Praxis geübten Verfahren. Nach *Absatz 2* können Kreditinstitute allgemein als Steuerbürgen zugelassen werden.

#### Zu § 228 — Sicherheitsleistung durch andere Werte

Nicht immer ist der zur Sicherheitsleistung Verpflichtete in der Lage, entsprechend den Vorschriften des § 224 Sicherheit zu leisten. Deshalb kann die Finanzbehörde nach ihrem Ermessen auch andere Werte als Sicherheit annehmen. Vgl. bisher § 137 AO.

#### Zu § 229 — Annahmewerte

Die Vorschrift regelt, zu welchen Werten Gegenständen als Sicherheit angenommen werden dürfen. Danach bestimmt grundsätzlich die Finanzbehörde die Annahmewerte nach pflichtgemäßen Ermessen. Die Annahmewerte dürfen jedoch den bei einer Verwertung zu erwartenden Erlös abzüglich Verwertungskosten nicht überschreiten und in den Fällen des § 224 Abs. 1 Nr. 2 und 4 sowie bei beweglichen Sachen die in § 234 Abs. 3, §§ 236, 237 BGB genannten Werte nicht unterschreiten. Für

die Ausübung des Ermessens der Finanzbehörde werden Richtlinien aufzustellen sein. Vgl. bisher die §§ 20 bis 24 der Stundungsordnung vom 29. Januar 1923 (Reichsgesetzbl. I S. 75).

#### Zu § 230 — Austausch von Sicherheiten

Der Sicherheit Leistende kann gegebene Sicherheiten gegen andere geeignete Sicherheiten austauschen. Vgl. § 140 AO.

#### Zu § 231 — Nachschußpflicht

Reicht die geleistete Sicherheit nicht mehr zur Sicherung des Anspruchs aus, so ist sie zu ergänzen oder es ist eine anderweitige Sicherheit zu leisten. Vgl. § 141 AO.

## SIEBENTER TEIL

### Vollstreckung

Die Vorschriften über das Vollstreckungsverfahren enthalten sachlich nur verhältnismäßig wenige Änderungen gegenüber dem geltenden Recht. Dabei wurde vor allem Wert darauf gelegt, das Vollstreckungsrecht der zwischenzeitlichen Rechtsentwicklung anzupassen. Hierbei wurden auch die neueren Verwaltungsvollstreckungsgesetze der Länder berücksichtigt.

Der Siebente Teil gilt nur für die Vollstreckung von Ansprüchen des Steuerfiskus. Soweit die Steuerpflichtigen vollstreckbare Ansprüche gegen den Steuerfiskus haben, gelten die §§ 151 bis 154 FGO.

Der *Erste Abschnitt* des Siebenten Teils befaßt sich mit allgemeinen Vorschriften über das Vollstreckungsverfahren und bringt Definitionen über die Begriffe Vollstreckungsbehörde, Vollstreckungsgläubiger und Vollstreckungsschuldner.

Der *Zweite Abschnitt* behandelt die Vollstreckung wegen Geldforderungen. In diesen Abschnitt sind auch die bisher in der Aufteilungsverordnung vom 8. November 1963 (Bundesgesetzbl. I S. 785) enthaltenen Vorschriften über die Aufteilung einer Gesamtschuld im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten aufgenommen worden.

Der *Dritte Abschnitt* behandelt die Vollstreckung wegen anderer Leistungen als Geldforderungen. Diese Materie war bisher in § 202 AO geregelt.

Der *Vierte Abschnitt* behandelt die Kosten des Vollstreckungsverfahrens. Er entspricht weitgehend dem Gesetz über die Kosten der Zwangsvollstreckung nach der Reichsabgabenordnung vom 12. April 1961 (Bundesgesetzbl. I S. 429).

## ERSTER ABSCHNITT

## Allgemeine Vorschriften

**Zu § 232 — Vollstreckungsbehörden**

*Absatz 1* der Vorschrift regelt, daß die Finanzbehörden Verwaltungsakte, mit denen eine Geldleistung, ein Tun, Dulden oder Unterlassen gefordert wird, im Verwaltungswege vollstrecken können. Die wichtigsten hierunter fallenden Verwaltungsakte sind die Steuerbescheide. Es wird ausdrücklich klargestellt, daß auch aus einer Steueranmeldung, die nach § 149 einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht, vollstreckt werden kann.

*Absatz 2* bestimmt, daß die Finanzbehörden zur Vorbereitung der Vollstreckung die Vermögens- und Einkommensverhältnisse des Vollstreckungsschuldners ermitteln können. Dies entspricht dem geltenden Recht, vgl. § 325 Satz 2 AO. Die verschiedentlich gegen diese Vorschrift erhobenen Bedenken greifen nicht durch. Die Vorschrift ist geeignet, das Vollstreckungsverfahren zu erleichtern und die Zahl der eidesstattlichen Versicherungen zur Erhärtung des Vermögensverzeichnisses zu verringern. Damit liegt sie auch im Interesse der Steuerpflichtigen.

Vollstreckungsbehörden sind die Finanzämter und die Hauptzollämter. Für die Vollstreckung wegen anderer Leistungen als Geldforderungen enthält § 311 Abs. 1 Satz 3 eine abweichende Regelung, wonach Vollstreckungsbehörde die Behörde ist, die den zu vollstreckenden Verwaltungsakt erlassen hat.

**Zu § 233 — Vollstreckbare Verwaltungsakte**

Die in § 232 Abs. 1 erwähnten Verwaltungsakte sind nach Absatz 1 vollstreckbar, sofern nicht ihre Vollziehung ausgesetzt oder durch Einlegung eines Rechtsbehelfs gehemmt ist. Die Vollziehung eines Steuerverwaltungsaktes wird regelmäßig nicht durch die Einlegung eines außergerichtlichen Rechtsbehelfs oder die Erhebung einer Klage gehemmt (Ausnahme: § 344 Abs. 3; § 69 Abs. 4 FGO). Erst die Aussetzung der Vollziehung beseitigt die Vollstreckbarkeit.

*Absatz 2* stellt ausdrücklich klar, daß die Bestimmungen der Konkursordnung, der Vergleichsordnung sowie des § 79 Abs. 2 des BVerfGG vorgehen. Dieser Grundsatz galt auch bisher schon, war aber nicht ausdrücklich geregelt. Satz 2 behebt bisher bestehende Zweifel, ob die Vollstreckungsbehörde aus der Eintragung in die Konkurstabelle nach § 144 Abs. 2 KO im Verwaltungswege vollstrecken kann. Er bejaht diese Frage.

*Absatz 3* entspricht § 226 a AO. Wird eine im Konkursverfahren angemeldete Steuerforderung nicht betritten, so gilt sie als festgestellt (§ 144 KO). Nur wenn Widerspruch erhoben wird, hat die Finanzbehörde erforderlichenfalls das Bestehen der Forderung und den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit durch schriftlichen Bescheid festzustellen (vgl. auch § 146 Abs. 5 und 6 KO).

**Zu § 234 — Vollstreckungsgläubiger**

Diese Vorschrift bestimmt, daß die Körperschaft, der die Vollstreckungsbehörde angehört, als Gläubigerin der zu vollstreckenden Ansprüche gilt. Damit wird das Vollstreckungsverfahren vor allem in den Fällen erleichtert, in denen die Ansprüche mehreren Körperschaften zustehen. Die Rechtsverfolgung aus Pfändungspfandrechten wird erleichtert. Auch Dritten wird die Verfolgung ihrer Rechte erleichtert, z. B. in den Fällen der §§ 246, 276.

**Zu § 235 — Vollstreckungsschuldner**

Die Vorschrift definiert den Begriff des Vollstreckungsschuldners. Sie stellt dabei auf den formellen Begriff des Vollstreckungsschuldners ab. Es kommt somit nicht darauf an, ob die rechtlichen Voraussetzungen für ein Vorgehen im Verwaltungsvollstreckungsverfahren gegeben sind, sondern nur darauf, ob die Behörde in diesem Verfahren einen der in § 232 genannten Verwaltungsakte durchsetzen will. Vgl. bisher § 326 Abs. 1 Satz 1 AO.

**Zu § 236 — Voraussetzung für den Beginn der Vollstreckung**

Die Vorschrift trifft nähere Bestimmungen über die Voraussetzungen für den Beginn der Vollstreckung.

Nach *Absatz 1*, der sachlich dem § 326 Abs. 3 AO entspricht, darf die Vollstreckung erst beginnen, wenn die Leistung fällig ist, regelmäßig ein Leistungsgebot vorliegt und seit der Bekanntgabe des Leistungsgebotes mindestens eine Woche verstrichen ist. Ausdrücklich klargestellt wird, daß das Leistungsgebot mit dem zu vollstreckenden Verwaltungsakt verbunden werden kann, wie dies bei den Steuerbescheiden zumeist der Fall ist. Falls der vollstreckbare Verwaltungsakt gegenüber dem Vollstreckungsschuldner ohne Bekanntgabe an ihn wirkt, wie z. B. bei der Gesamtrechtsnachfolge, bedarf es für die Vollstreckung gleichwohl eines besonderen Leistungsgebotes. Eines Leistungsgebotes bedarf es nicht, wenn eine auf Grund einer Steueranmeldung geschuldete Leistung nicht erbracht worden ist.

*Absatz 2* enthält die bisher in § 7 StSäumG und § 342 Abs. 1 Satz 2 AO enthaltene Regelung über die Vollstreckung wegen Säumniszuschlägen, Zinsen und Vollstreckungskosten. Hier ist ein Leistungsgebot nicht erforderlich, wenn die genannten Leistungen zusammen mit dem Hauptanspruch beigetrieben werden.

**Zu § 237 — Vollstreckung gegen juristische Personen des öffentlichen Rechts**

Die Vorschrift regelt die Vollstreckung gegen juristische Personen des öffentlichen Rechts.

Nach *Absatz 1* ist die Vollstreckung gegen den Bund oder ein Land nicht zulässig. Zwangsmaßnahmen im

staatlichen Bereich wegen Steuerschulden sind nicht vertretbar. Soweit sich die Vollstreckung gegen juristische Personen des öffentlichen Rechts richtet, die der Staatsaufsicht unterliegen, ist die Vollstreckung nur mit Zustimmung der Aufsichtsbehörde zulässig. Es kann erwartet werden, daß die Aufsichtsbehörde gegebenenfalls ihren Einfluß zwecks Zahlung von rückständigen Steuern geltend machen, so daß nur in seltenen Ausnahmefällen die Zustimmung zur Vollstreckung erforderlich sein wird. Ähnliche Regelungen sind auch in den Verwaltungsvollstreckungsgesetzen der Länder Rheinland-Pfalz und Hessen enthalten.

*Absatz 2* bestimmt, daß die einschränkenden Vorschriften über die Vollstreckung gegen juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht gegenüber öffentlich-rechtlichen Kreditinstituten gelten. Diese Vorschrift ist dem § 882 a Abs. 3 Satz 2 ZPO nachgebildet.

#### Zu § 238 — Einwendungen gegen die Vollstreckung

Die Vorschrift entspricht dem § 327 Abs. 1 AO. Einwendungen gegen den zu vollstreckenden Verwaltungsakt sind außerhalb des Vollstreckungsverfahrens zu verfolgen.

#### Zu § 239 — Einstellung und Beschränkung der Vollstreckung

Die Vorschrift regelt die Einstellung und Beschränkung der Vollstreckung. In *Absatz 1* sind die Fälle genannt, die zur Einstellung oder Beschränkung der Vollstreckung führen. Diese Voraussetzungen liegen vor, wenn der vollstreckbare Verwaltungsakt aufgehoben wird, seine Vollstreckbarkeit entfällt, der Anspruch erlischt oder gestundet wird. Abweichend hiervon verlangt das geltende Recht in diesen Fällen nach § 327 Abs. 2 AO vorläufige Leistung.

Es entspricht den Besonderheiten der einzelnen Einstellungsgründe, daß nicht in jedem Fall bereits getroffene Vollstreckungsmaßnahmen aufgehoben werden müssen. Dies gilt nach *Absatz 2 Satz 3* für die Fälle der Vollziehungsaussetzung und der Stundung. Hier bleiben Vollstreckungsmaßnahmen bestehen, soweit sie nicht ausdrücklich aufgehoben werden. Wird der vollstreckbare Verwaltungsakt aufgehoben oder erlischt der Anspruch, so ist die Aufhebung von Vollstreckungsmaßnahmen allerdings selbstverständlich (*Absatz 2 Satz 1*). Wird ein Verwaltungsakt durch gerichtliche Entscheidung aufgehoben, so gilt dies erst dann, wenn die Entscheidung unanfechtbar geworden ist und nicht ein neuer Verwaltungsakt zu erlassen ist. Dies ist die Folge daraus, daß die Rechtswirkungen eines Anfechtungsurteils, das ein Gestaltungsurteil ist, erst mit seiner Rechtskraft eintreten. Darüber hinaus wird berücksichtigt, daß das Verfahren mit Rechtskraft der gerichtlichen Entscheidung dann noch nicht abgeschlossen ist, wenn die Finanzbehörde erneut einen Verwaltungsakt erlassen muß.

## ZWEITER ABSCHNITT

### Vollstreckung wegen Geldforderungen

#### 1. UNTERABSCHNITT

#### Allgemeine Vorschriften, Aufteilung einer Gesamtschuld

##### — Allgemeine Vorschriften —

#### Zu § 240 — Mahnung

Die Vorschrift regelt das Mahnverfahren. Sie entspricht im wesentlichen § 341 AO. Klargestellt wird, daß auch durch einen Postnachnahmeauftrag gemahnt werden kann (vgl. § 122 Abs. 4 Satz 2 AO). An der nach geltendem Recht bestehenden Möglichkeit, die Mahnung durch Erinnerung mittels öffentlicher Bekanntmachung zu ersetzen, wird im Verwaltungsinteresse festgehalten. Darüber hinaus wird die Möglichkeit geschaffen, statt der Mahnung vor Fälligkeit eine Zahlungserinnerung zu übersenden. Dies ist vor allem dann bedeutsam, wenn vorbereitete Einzahlungsunterlagen mit übersandt werden.

#### Zu § 241 — Vollstreckungersuchen

Die Vorschrift entspricht dem § 331 AO. Sie regelt die Fälle, daß die zuständige Vollstreckungsbehörde eine andere Vollstreckungsbehörde um Vollstreckungshilfe ersucht.

#### Zu § 242 — Angabe des Schuldgrundes

Die Vorschrift bestimmt, daß im Vollstreckungsauftrag oder in der Pfändungsverfügung der Schuldgrund für die beizutreibenden Geldbeträge anzugeben ist und gewährt für den Fall Erleichterungen, daß der Vollstreckungsschuldner durch Kontoauszüge über Entstehung, Fälligkeit und Tilgung seiner Schulden genau unterrichtet wird. Sie stimmt inhaltlich in vollem Umfang mit § 334 a AO überein.

#### Zu § 243 — Eidesstattliche Versicherung

Die Vorschrift, die das Verfahren zur Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung zur Bekräftigung eines Vermögensverzeichnisses behandelt, entspricht voll inhaltlich § 332 AO. Sie berücksichtigt, daß durch das Gesetz zur Änderung des Rechtspflegergesetzes, des Beurkundungsgesetzes und zur Umwandlung des Offenbarungseides in eine eidesstattliche Versicherung vom 27. Juni 1970 (Bundesgesetzbl. I S. 911) der Offenbarungseid durch eine eidesstattliche Versicherung ersetzt worden ist. Im Interesse der Verfahrensvereinfachung wird daran festgehalten, daß die Vollstreckungsbehörden zur Abnahme der eidesstattlichen Versicherung berechtigt sind, wenn der Vollstreckungsschuldner zu ihrer Abgabe bereit ist. Neu ist *Absatz 4 Satz 2*, wonach die zuständige Vollstreckungsbehörde auch eine andere Vollstreckungsbehörde, in deren Bezirk der

Vollstreckungsschuldner wohnt oder sich aufhält, um Abnahme der eidesstattlichen Versicherung er-suchen kann.

**Zu § 244** — Einstweilige Einstellung oder Be-schränkung der Vollstreckung

Die Vorschrift entspricht dem § 333 AO. Sie be-handelt die einstweilige Einstellung oder Beschrän-  
kung der Vollstreckung aus Billigkeitsgründen.

**Zu § 245** — Niederschlagung

Die Vorschrift regelt die Niederschlagung von Steuern und steuerlichen Nebenleistungen. Sie weicht von § 130 AO insoweit ab, als das Wort „Beitreibung“ jeweils durch das Wort „Einziehung“ ersetzt wurde. Damit wird die Vorschrift an den Wortlaut des § 59 Abs. 1 Nr. 2 BHO angepaßt.

**Zu § 246** — Rechte Dritter

Die Vorschrift, die dem § 328 AO entspricht, be-handelt die Fälle des Widerspruchs Dritter gegen die Vollstreckung. Es handelt sich um die Fälle der §§ 771 bis 774 ZPO. Zuständig für eine etwa erforderliche Widerspruchsklage sind wie bisher die ordentlichen Gerichte. Die Klage richtet sich gegen die Körperschaft, der die Vollstreckungsbehörde angehört (vgl. § 234).

**Zu § 247** — Vollstreckung gegen Ehegatten

Die Vorschrift regelt die Vollstreckung gegen Ehe-gatten. Sie erklärt die §§ 739, 740, 741, 743 und 745 ZPO für sinngemäß anwendbar. Ähnlich ver-fahren auch die Verwaltungsvollstreckungsgesetze der Länder Hessen und Hamburg.

**Zu § 248** — Vollstreckung gegen Nießbraucher

Die Vorschrift behandelt die Vollstreckung gegen Nießbraucher. Sie erklärt § 737 ZPO für sinngemäß anwendbar. Der Wortlaut der Fassung entspricht § 22 des Verwaltungsvollstreckungsgesetzes des Landes Hessen.

**Zu § 249** — Vollstreckung gegen Erben

Diese Vorschrift regelt die Besonderheiten der Voll-streckung im Falle der Erbfolge. Für die Voll-streckung gegen Erben sind eine Reihe von Vor-schriften des Bürgerlichen Gesetzbuches und der Zivilprozeßordnung sinngemäß anwendbar. Damit wird auch hier sichergestellt, daß bei der Verwal-tungsvollstreckung nicht anders verfahren wird als bei der Vollstreckung nach der Zivilprozeßordnung. Im einzelnen bedeutet dies z. B., daß vor Annahme der Erbschaft kein Verwaltungsakt gegen den Erben ergehen kann (§ 1958 BGB) — Ausnahme: Ver-waltungsakt gegen Nachlaßpfleger (§ 1960 Abs. 3 BGB) —, daß zur Zwangsvollstreckung in den Nach-

laß ein Verwaltungsakt gegen den Testamentvoll-strecker erforderlich und genügend ist, soweit der Nachlaß der Verwaltung eines Testamentvollstrek-  
kers unterliegt (§ 748 Abs. 1 ZPO), daß eine Zwangs-vollstreckung wegen eines Nachlaßanspruchs nur in den Nachlaß zulässig ist, solange der Erbe die Erbschaft nicht angenommen hat (§ 778 ZPO), daß die beschränkte Erbenhaftung solange bei der Voll-streckung unberücksichtigt bleibt, bis der Erbe Ein-wendungen erhebt (§ 781 ZPO).

Die Einreden nach §§ 2014, 2015 BGB werden nicht mehr wie bisher auf Grund des § 327 Abs. 2 Satz 2 AO eingeschränkt. Für die Beibehaltung dieser Vorschrift ist ein Grund nicht ersichtlich, zu-mal nach § 782 ZPO sichernde Maßnahmen zulässig sind.

**Zu § 250** — Sonstige Fälle beschränkter Haftung

Die Vorschrift erklärt die §§ 781 bis 784 der ZPO für entsprechend anwendbar bei der Vollstreckung gegen den überlebenden Ehegatten bei fortgesetzter Gütergemeinschaft (§ 1489 BGB), gegen den Über-nehmer eines Vermögens (§ 419 BGB), gegen die Ehegatten und Abkömmlinge wegen Gesamtguts-verbindlichkeiten nach Teilung des Gesamtguts (§§ 1480, 1504 BGB) und gegen Vermächtnisnehmer (§ 2187 BGB). Gemäß § 781 ZPO bleibt deren Haf-tungsbeschränkung solange unberücksichtigt, bis diese vom Vollstreckungsschuldner geltend gemacht wird. Vgl. hierzu auch § 786 ZPO.

**Zu § 251** — Vollstreckungsverfahren gegen nicht-rechtsfähige Personenvereinigungen

Die Vorschrift regelt das Vollstreckungsverfahren gegen nichtrechtsfähige Personenvereinigungen.

Die Neufassung des bisherigen § 329 AO lehnt sich an die Fassung des § 735 ZPO an, der die Voraus-setzungen der Zwangsvollstreckung in das Ver-mögen eines nichtrechtsfähigen Vereins regelt.

— Beschränkung der Vollstreckung in den Fällen der Zusammenveranlagung —

Die Vorschriften über die Beschränkung der Voll-streckung in den Fällen der Zusammenveranlagung zu einer Steuer vom Einkommen und zur Ver-mögensteuer entsprechen weitgehend der Auftei-lungsverordnung vom 8. November 1963 (Bundes-gesetzbl. I S. 785).

Der Arbeitskreis für eine Reform der Reichs-abgabenordnung hat sich im Rahmen seiner Beraten-  
gen zwar für die Beibehaltung des Aufteilungsver-fahrens ausgesprochen, jedoch eine nochmalige Prüfung anheimgestellt, ob auf das Aufteilungsver-fahren nicht wegen seiner komplizierten Regelung verzichtet werden kann. Der Arbeitskreis ging in seiner Begründung zu § 247 davon aus, daß durch das den Eheleuten bei der Einkommensteuer gege-bene Wahlrecht zwischen getrennter Veranlagung

und Zusammenveranlagung der Grund für eine Haftungsbeschränkung eigentlich entfallen sei und daß die Verwaltung bei gesamtschuldnerischer Haftung ohnehin nach pflichtgemäßem Ermessen abwägen müsse, ob und in welchem Umfang sie die einzelnen Ehegatten in Anspruch nehmen wolle. Hierbei würde auch zu beachten sein, inwieweit die Einkünfte oder das Vermögen auf den jeweiligen Ehegatten entfielen.

Nach Prüfung wird an der Regelung der Aufteilungsverordnung festgehalten. Folgte man den Vorstellungen des Arbeitskreises, so könnten die zusammen zu veranlagenden Personen die Zusammenveranlagung nur um den Preis der gesamtschuldnerischen Haftung wählen. Der Splittingtarif bei der Einkommensteuer käme ihnen nur zugute, wenn sie die gesamtschuldnerische Haftung in Kauf nehmen. Dies gälte vor allem für die Fälle, in denen nur ein Ehegatte Einkünfte erzielt. Dieses Ergebnis ist nicht vertretbar. Hinzu kommt, daß die Zusammenveranlagung bei der Vermögensteuer obligatorisch ist.

Im übrigen müßte bei Fortfall des Aufteilungsverfahrens auf Einwendungen von seiten der als Gesamtschuldner haftenden Ehegatten hin gleichwohl geprüft werden, ob und inwieweit die Inanspruchnahme der zusammen zu veranlagenden Personen gerechtfertigt ist. Hierbei würde auch berücksichtigt werden müssen, inwieweit die Einkünfte bzw. die Vermögensteile auf die Gesamtschuldner entfallen. Unter diesen Umständen sollte am geltenden Recht festgehalten werden, das trotz seiner Kompliziertheit nicht zu nennenswerten Schwierigkeiten geführt hat.

#### Zu § 252 — Grundsatz

Die Vorschrift enthält den bisher in § 7 Abs. 3 Satz 3 ff. StAnpG enthaltenen Grundsatz, daß Personen, die zu einer Steuer vom Einkommen oder zur Vermögensteuer zusammen veranlagt werden, die Möglichkeit haben, im Vollstreckungsverfahren so gestellt zu werden, als seien sie Teilschuldner.

Die Beschränkung der Vollstreckung erfolgt nur auf Antrag. Sie kann von jedem Gesamtschuldner beantragt werden.

#### Zu § 253 — Antrag

Die Vorschrift regelt Einzelheiten des Antragsverfahrens. Daß die Beschränkung der Vollstreckung nur auf Antrag erfolgt, ergibt sich bereits aus § 252.

Die Vorschrift entspricht § 1 Abs. 1 bis 3 AuftVO.

#### Zu § 254 — Allgemeiner Aufteilungsmaßstab

Die Vorschrift regelt die Aufteilung der rückständigen Steuer dahin, daß sie nach dem Verhältnis der Beträge zu erfolgen hat, die sich bei einer getrennten Heranziehung ergeben würden. Sie entspricht den §§ 3 und 4 Abs. 1 AuftVO.

#### Zu § 255 — Aufteilungsmaßstab für die Vermögensteuer

Die Vorschrift enthält besondere Vorschriften für die Aufteilung rückständiger Vermögensteuer. Sie entspricht § 5 Nr. 1 bis 3 AuftVO. § 5 Nr. 4 AuftVO ist nicht übernommen worden. Die Berechtigung dieser Bestimmung ist zweifelhaft. Nach dieser Vorschrift soll für die Aufteilung nicht das wirtschaftliche, sondern das zivilrechtliche Eigentum maßgebend sein. Dadurch würde der Gesamtschuldner, der lediglich zivilrechtlicher Eigentümer ist, ohne es auch wirtschaftlich zu sein, im Aufteilungsverfahren benachteiligt.

#### Zu § 256 — Aufteilungsmaßstab für Vorauszahlungen

Die Vorschrift regelt die Aufteilung rückständiger Vorauszahlungen. Sie entspricht voll inhaltlich § 6 AuftVO.

#### Zu § 257 — Aufteilungsmaßstab für Steuernachforderungen

Die Vorschrift regelt die Aufteilung von Steuernachforderungen. Sie entspricht § 7 AuftVO.

#### Zu § 258 — Besonderer Aufteilungsmaßstab

Nach dieser Vorschrift kann die rückständige Steuerschuld nach einem von den Gesamtschuldnern gemeinschaftlich vorgeschlagenen Maßstab aufgeteilt werden, wenn die Tilgung der Schuld sichergestellt ist. Sie entspricht § 8 AuftVO.

#### Zu § 259 — Abrundung

Die Vorschrift regelt sowohl die Abrundung des aufzuteilenden Betrages wie die Auf- oder Abrundung der aufgeteilten Beträge. Sie entspricht § 9 AuftVO.

#### Zu § 260 — Rückständige Steuerschuld, Einleitung der Vollstreckung

Die Vorschrift enthält nähere Bestimmungen darüber, welcher Stichtag für die Festlegung der aufzuteilenden rückständigen Steuerschuld maßgebend ist. Wird der Antrag vor Einleitung der Vollstreckung gestellt, so ist der Zeitpunkt des Antrages, sonst der Zeitpunkt der Einleitung der Vollstreckung maßgebend. Nach dem Stichtag geleistete Zahlungen werden dem Zahlenden gutgebracht. Die Vorschrift entspricht voll inhaltlich § 11 AuftVO.

#### Zu § 261 — Vollstreckung

Solange nicht über den Antrag auf Beschränkung der Vollstreckung unanfechtbar entschieden worden ist, dürfen Vollstreckungsmaßnahmen nach dieser Vorschrift nur durchgeführt werden, als dies zur Sicherung des Anspruchs erforderlich ist. Die Vorschrift entspricht § 12 AuftVO.

**Zu § 262 — Beschränkung der Vollstreckung**

*Absatz 1* bestimmt, daß nach der Aufteilung die Vollstreckung entsprechend der auf die einzelnen Schuldner entfallenden Beträge durchzuführen ist. Er entspricht § 14 AuftVO.

*Absatz 2* entspricht § 6 Abs. 4 StAnpG. Er soll Umgehungen durch unentgeltliche Übertragung von Vermögensgegenständen auf den anderen Gesamtschuldner entgegenwirken, auf den bei der Aufteilung nur ein geringer Steuerbetrag entfallen ist. Dieser kann bis zur Höhe des Werts der Zuwendung in Anspruch genommen werden.

**Zu § 263 — Form und Inhalt des Aufteilungsbescheides**

Die Vorschrift enthält Bestimmungen über Form und Inhalt des Aufteilungsbescheides. Sie entspricht § 13 AuftVO.

*Absatz 1* enthält gegenüber § 13 Abs. 1 AuftVO den an sich selbstverständlichen Zusatz, daß die Entscheidung über die Aufteilung der Steuerschuld einheitlich gegenüber den Beteiligten ergeht.

Um zu vermeiden, daß über vorsorglich gestellte Anträge auf Aufteilung der Steuerschuld entschieden wird, ohne daß es zu einer Vollstreckungsmaßnahme kommt, bestimmt *Satz 2*, daß eine Entscheidung über den Antrag nicht erforderlich ist, wenn keine Vollstreckungsmaßnahmen ergriffen oder ergriffene Vollstreckungsmaßnahmen wieder aufgehoben werden.

*Absatz 2* enthält nähere Bestimmungen über den Inhalt des Aufteilungsbescheides.

Abweichend von § 13 Abs. 3 AuftVO wird die Zustellung des Aufteilungsbescheides nicht mehr vorgeschrieben. Er ist nach § 128 bekanntzugeben.

**Zu § 264 — Änderung des Aufteilungsbescheides**

Die Vorschrift enthält nähere Bestimmungen über die Änderung des Aufteilungsbescheides. Sie entspricht § 15 AuftVO.

**2. UNTERABSCHNITT****Vollstreckung in das bewegliche Vermögen****— Allgemeines —****Zu § 265 — Pfändung**

Die Vorschrift entspricht § 343 AO.

*Absatz 1* bestimmt, daß die Vollstreckung in das bewegliche Vermögen durch Pfändung erfolgt.

*Absatz 2* verbietet die Überpfändung. Nach *Absatz 3* sind voraussichtlich ergebnislose Pfändungen zu unterlassen.

**Zu § 266 — Wirkung der Pfändung**

Die Vorschrift behandelt die Wirkung der Pfändung. Sie entspricht § 344 AO. Das Pfändungspfandrecht erwirbt jedoch entsprechend der Regelung des § 234 die Körperschaft, der die Vollstreckungsbehörde angehört.

**Zu § 267 — Ausschluß von Gewährleistungsansprüchen**

Die Vorschrift regelt den Ausschluß von Gewährleistungsansprüchen bei der Veräußerung gepfändeter Gegenstände. Sie entspricht in ihrem Wortlaut § 806 ZPO; die Abweichungen gegenüber § 347 AO sind nur redaktioneller Art.

**— Vollstreckung in Sachen —****Zu § 268 — Vollziehungsbeamte**

Die Vorschrift bestimmt entsprechend § 334 AO, daß die Vollstreckung in bewegliche Sachen durch Vollziehungsbeamte ausgeführt wird und daß sich diese durch einen schriftlichen Auftrag der Vollstreckungsbehörde legitimieren.

**Zu § 269 — Vollstreckung in Sachen**

Die Vorschrift regelt die Einzelheiten der Pfändung von Sachen durch den Vollziehungsbeamten. Sie entspricht voll inhaltlich § 348 AO.

**Zu § 270 — Befugnisse des Vollziehungsbeamten**

Die Vorschrift regelt die Durchsuchungsbefugnisse des Vollziehungsbeamten entsprechend § 335 AO und § 758 ZPO.

Nach Meinung der Bundesregierung steht die Vorschrift im Einklang mit Artikel 13 GG. Folgt man der Meinung, daß Artikel 13 Abs. 3 GG alle Verwaltungseingriffe in die Wohnung betrifft und zwar auch Durchsuchungen (vgl. u. a. Dagtoglou im Bonner Kommentar zum GG, Artikel 13 RdNr. 110), so wird man im § 270 eine Vorschrift zur Verhütung dringender Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung sehen müssen (vgl. Dagtoglou a. a. O. RdNr. 100, 125, 162). Die öffentliche Ordnung ist nur dann nicht gefährdet, wenn gesichert ist, daß titulierte Ansprüche auch durchgesetzt werden können.

Mißt man alle Durchsuchungen am Artikel 13 Abs. 2 GG, wie es das Bundesverwaltungsgericht tut (BVerwGE Bd. 28 S. 285), wird man in den Durchsuchungsbefugnissen der Gerichtsvollzieher und der Vollziehungsbeamten herkömmliche, rechtsstaatlich geregelte Durchsuchungen zum Zwecke der Durchsetzung vollstreckbarer Ansprüche sehen müssen, die der Grundgesetzgeber vorfand und an denen er nichts ändern wollte. Der Grundgesetzgeber wollte den privaten Lebensraum des einzelnen vor rechtlich unkontrollierten Eingriffen von seiten der staatlichen Gewalt schützen und sah deshalb die

richterliche Anordnung der Durchsuchung vor. Von derartigen unkontrollierten Eingriffen aber kann bei den Maßnahmen der Gerichtsvollzieher und der Vollziehungsbeamten nicht die Rede sein. Die zu vollstreckenden Titel sind unter Wahrung rechtsstaatlicher Grundsätze zustande gekommen. Dem Schuldner stehen alle Rechtsbehelfe zur Verfügung. Im übrigen könnte die vorherige Einschaltung des Richters keinerlei Schutzfunktionen zugunsten des Vollstreckungsschuldners erfüllen. Sie wäre eine bloße Formalität, da für den Richter kein Raum wäre für eine sachliche Entscheidung, und entspräche nicht der Bedeutung des Richterspruches.

#### Zu § 271 — Zuziehung von Zeugen

Die Vorschrift behandelt die Zuziehung von Zeugen bei Vollstreckungshandlungen durch den Vollziehungsbeamten. Sie deckt sich weitgehend mit § 336 AO und § 759 ZPO.

#### Zu § 272 — Zeit der Vollstreckung

Die Vorschrift regelt die Vollstreckung zur Nachtzeit sowie an Sonn- und Feiertagen entsprechend § 337 AO. Eine Vollstreckungshandlung darf in diesen Fällen nur mit schriftlicher Erlaubnis der Vollstreckungsbehörde vorgenommen werden.

#### Zu § 273 — Aufforderungen und Mitteilungen des Vollziehungsbeamten

Die Vorschrift bestimmt, daß Aufforderungen und Mitteilungen des Vollziehungsbeamten bei Vollstreckungshandlungen grundsätzlich mündlich zu erlassen und vollständig in die Niederschrift aufzunehmen sind. Können sie mündlich nicht erlassen werden, so hat die Vollstreckungsbehörde demjenigen, an den die Aufforderung oder Mitteilung zu richten ist, eine Abschrift der Niederschrift zu übersenden.

Die Vorschrift entspricht § 339 AO.

#### Zu § 274 — Niederschrift

Die Vorschrift entspricht § 338 AO.

Sie bestimmt in *Absatz 1*, daß der Vollziehungsbeamte über jede Vollstreckungshandlung eine Niederschrift aufzunehmen hat. *Absätze 2 und 3* führen die Punkte auf, die die Niederschrift enthalten muß.

#### Zu § 275 — Abwendung der Pfändung

Die Vorschrift behandelt die Abwendung der Pfändung durch den Vollstreckungsschuldner. Dies kann nach *Absatz 1* dadurch geschehen, daß der Vollstreckungsschuldner den geschuldeten Betrag an den Vollziehungsbeamten zahlt oder nachweist, daß ihm eine Zahlungsfrist bewilligt worden oder daß die Schuld erloschen ist. *Absatz 1* entspricht § 345 AO. *Absatz 2* bestimmt, daß der Vollziehungsbeamte von der Pfändung auch dann absehen muß, wenn der

Vollstreckungsschuldner eine Entscheidung vorlegt, aus der sich die Unzulässigkeit einer Pfändung ergibt. Das kann eine Entscheidung über Gewährung von Vollstreckungsschutz, die Aussetzung der Vollziehung u. ä. sein. Das gleiche gilt auch dann, wenn der Vollstreckungsschuldner durch Vorlage einer Post- oder Bankquittung nachweist, daß er den geschuldeten Betrag bereits gezahlt hat (vgl. § 775 Nr. 5 ZPO).

#### Zu § 276 — Pfand- und Vorzugsrechte Dritter

Die Vorschrift behandelt den Anspruch eines Dritten auf vorzugsweise Befriedigung auf Grund von Pfand- und Vorzugsrechten. Sie entspricht § 346 AO. Eine Klage auf vorzugsweise Befriedigung ist gegen die Körperschaft zu richten, der die Vollstreckungsbehörde angehört (vgl. § 234).

#### Zu § 277 — Ungetrennte Früchte

Die Vorschrift behandelt die Pfändung ungetrennter Früchte. Sie entspricht voll inhaltlich § 349 AO.

#### Zu § 278 — Unpfändbarkeit von Sachen

Die Vorschrift behandelt die Unpfändbarkeit von Sachen entsprechend § 350 AO. Sie verweist auf die in §§ 811 bis 812 und 813 Abs. 1 bis 3 ZPO.

#### Zu § 279 — Verwertung

Die Vorschrift bestimmt, daß gepfändete Sachen durch öffentliche Versteigerung zu verwerten sind. Sie entspricht weitgehend § 351 AO. Bei der Pfändung von Geld bedarf es keiner Verwertung. Hier gilt die Wegnahme des Geldes durch den Vollziehungsbeamten als Zahlung des Vollstreckungsschuldners. Daß das gepfändete Geld vom Vollziehungsbeamten an die Vollstreckungsbehörde abzuliefern ist, ist selbstverständlich und bedarf nicht mehr wie bisher einer besonderen gesetzlichen Regelung.

#### Zu § 280 — Aussetzung der Verwertung

Die Vorschrift behandelt die Aussetzung der Verwertung aus Billigkeitsgründen. Sie entspricht voll inhaltlich § 351 a AO.

#### Zu § 281 — Versteigerung

Die Vorschrift regelt Einzelheiten der Versteigerung gepfändeter Sachen entsprechend §§ 352 und 353 AO. Der Zuschlag wird allerdings erst in § 282 behandelt.

#### Zu § 282 — Zuschlag

§ 282 enthält Vorschriften über den Zuschlag. Gegenüber § 353 AO, der auf § 817 Abs. 1 bis 3 ZPO verweist, ist dadurch eine Änderung eingetreten, daß die Vorschrift nunmehr ausformuliert wird.

**Zu § 283 — Mindestgebot**

Die Vorschrift enthält Bestimmungen über das Mindestgebot bei der Versteigerung gepfändeter Sachen. Sie entspricht voll inhaltlich § 354 AO und § 817 a ZPO.

**Zu § 284 — Einstellung der Versteigerung**

Die Vorschrift regelt die Einstellung der Versteigerung nach Deckung der beizutreibenden Beträge und der Kosten. Sie entspricht § 354 a AO und den §§ 818 und 819 ZPO.

**Zu § 285 — Wertpapiere**

Die Vorschrift enthält Besonderheiten der Verwertung gepfändeter Wertpapiere, die einen Börsen- oder Marktpreis haben. Sie entspricht § 355 AO und § 821 ZPO.

**Zu § 286 — Namenspapiere**

Die Vorschrift ermächtigt die Vollstreckungsbehörde, die für die Übertragung gepfändeter Namenspapiere erforderlichen Handlungen vorzunehmen. Sie entspricht § 357 AO und den §§ 822 und 823 ZPO.

**Zu § 287 — Versteigerung ungetrennter Früchte**

Gepfändete und vom Boden noch nicht getrennte Früchte dürfen erst nach der Reife versteigert werden. Die Vorschrift entspricht § 356 AO und § 824 ZPO.

**Zu § 288 — Besondere Verwertung**

Gepfändete Sachen können unter Umständen in anderer Weise als nach den vorstehenden Vorschriften verwertet werden. Dies regelt § 288 entsprechend § 358 AO und § 825 ZPO. Des vom Arbeitskreis für eine Reform der Reichsabgabenordnung vorgeschlagenen Satzes, daß der Vollstreckungsschuldner von der bevorstehenden besonderen Verwertung rechtzeitig zu unterrichten ist, bedarf es nicht. Es gilt auch hier § 105, der die Anhörung regelt.

**Zu § 289 — Vollstreckung in Ersatzteile von Luftfahrzeugen**

Für die Vollstreckung in Ersatzteile, auf die sich ein Registerpfandrecht an einem Luftfahrzeug nach § 71 des Gesetzes über Rechte an Luftfahrzeugen erstreckt, gelten die Vorschriften über die Vollstreckung in körperlichen Sachen, soweit § 100 des Gesetzes über Rechte an Luftfahrzeugen nichts abweichendes bestimmt. Soll in Ersatzteile vollstreckt werden, auf die sich das Recht an einem ausländischen Luftfahrzeug erstreckt, so gilt dies auch, allerdings mit der Maßgabe, daß § 106 Abs. 1 Nr. 2,

Abs. 4 des Gesetzes über Rechte an Luftfahrzeugen zu berücksichtigen ist. Das geltende Recht enthält noch keine Vorschrift dieser Art.

**Zu § 290 — Anschlußpfändung**

Die Vorschrift behandelt die nochmalige Pfändung bereits gepfändeter Sachen entsprechend § 359 AO. Absatz 2 schreibt jedoch abweichend von § 359 Abs. 2 AO für die Übersendung von Abschriften der Pfändungsniederschrift an andere Vollstreckungsbehörden oder Gerichtsvollzieher, die frühere Pfändungen vorgenommen haben, eine förmliche Zustellung nicht mehr zwingend vor, weil es sich hierbei um eine Ordnungsvorschrift handelt. Es kann der jeweils angemessene Weg der Übersendung einer Abschrift der Niederschrift gewählt werden.

**Zu § 291 — Mehrfache Pfändung**

Die Vorschrift behandelt die Verwertung einer mehrfach durch Vollziehungsbeamte oder durch Vollziehungsbeamte und Gerichtsvollzieher gepfändeten Sache in weitgehender Übereinstimmung mit § 360 AO. Ausschließlich die erste Pfändung begründet die Zuständigkeit zur Versteigerung (Absatz 1). Es wird für alle beteiligten Gläubiger versteigert, wenn ein Gläubiger die Versteigerung betreibt (Absatz 2).

Die Absätze 3 und 4 regeln die Verteilung des Erlöses nach der Reihenfolge der Pfändungen oder abweichender Gläubigervereinbarung, gegebenenfalls unter Einschaltung des Amtsgerichts im gerichtlichen Verteilungsverfahren.

Absatz 5 bestimmt, daß im Falle der gleichzeitigen Pfändung für verschiedene Gläubiger die Vorschriften der Absätze 2 bis 4 mit der Maßgabe Anwendung finden, daß der Erlös nach dem Verhältnis der Forderungen verteilt wird.

— Vollstreckung in Forderungen  
und andere Vermögensrechte —

**Zu § 292 — Pfändung einer Geldforderung**

Die Vorschrift regelt die Pfändung einer Geldforderung entsprechend § 361 AO. Sie weicht jedoch insofern von § 361 AO ab, als sie nicht anordnet, daß in der Pfändungsverfügung auszusprechen ist, daß die Vollstreckungsbehörde die Forderung einzuziehen kann. Die Einziehung der Forderung wird in § 297 gesondert behandelt. Die Unterscheidung zwischen Pfändungsverfügung und Einziehungsverfügung entspricht der Regelung in der Zivilprozeßordnung (vgl. dort §§ 829 und 835). Regelmäßig aber werden beide Verfügungen miteinander verbunden werden (vgl. § 297 Abs. 2).

**Zu § 293 — Pfändung einer durch Hypothek gesicherten Forderung**

Die Vorschrift behandelt die Pfändung einer durch Hypothek gesicherten Forderung. Sie entspricht

§ 362 AO und § 830 ZPO. Zur Pfändung ist die Aushändigung des Hypothekenbriefes erforderlich. Ist die Erteilung eines Hypothekenbriefes abgeschlossen, so muß die Pfändung in das Grundbuch eingetragen werden. Ausnahmen enthält *Absatz 3*.

**Zu § 294** — Pfändung einer durch Schiffshypothek oder Registerpfandrecht an einem Luftfahrzeug gesicherten Forderung

Die Vorschrift behandelt die Pfändung von Forderungen, die durch eine Schiffshypothek oder ein Registerpfandrecht an einem Luftfahrzeug gesichert sind. Sie ist neu gegenüber der geltenden AO, entspricht aber der in § 830 a ZPO und § 99 Abs. 1, § 106 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 5 des Gesetzes über Rechte an Luftfahrzeugen getroffenen Regelung. Danach bedarf die Pfändung einer Forderung, für die eine Schiffshypothek oder ein Registerpfandrecht an einem Luftfahrzeug besteht, regelmäßig der Eintragung der Pfändung in das Schiffsregister, das Schiffsbauregister oder das Register für Pfandrechte an Luftfahrzeugen.

Ausnahmen enthält *Absatz 4*.

**Zu § 295** — Pfändung einer Forderung aus indossablen Papieren

Die Vorschrift regelt die Pfändung von Forderungen aus indossablen Papieren. Sie entspricht voll inhaltlich § 363 AO und § 831 ZPO. Diese Forderungen werden dadurch gepfändet, daß der Vollziehungsbeamte die indossablen Papiere in Besitz nimmt.

**Zu § 296** — Pfändung fortlaufender Bezüge

Die Vorschrift behandelt den Umfang der Pfändung von fortlaufenden Bezügen entsprechend § 364 AO und den §§ 832 und 833 ZPO. Das Pfändungspfandrecht erstreckt sich u. a. auch auf später fällige Beträge.

**Zu § 297** — Einziehungsverfügung

Die Vorschrift regelt die Einziehung einer gepfändeten Forderung. Die Anordnung der Einziehung entspricht der Überweisung zur Einziehung nach § 835 ZPO. Durch die getrennte Regelung der Pfändung und der Einziehung wird nunmehr die unterschiedliche Bedeutung beider Rechtsinstitute klar herausgestellt; vgl. auch § 292. Die Einziehungsverfügung kann jedoch nach *Absatz 2* mit der Pfändungsverfügung verbunden werden, was regelmäßig der Fall sein wird.

**Zu § 298** — Wirkung der Einziehungsverfügung

Die Vorschrift behandelt die rechtlichen Wirkungen der Einziehungsverfügung. Sie entspricht sachlich § 365 AO. Nach *Absatz 1* ersetzt die Einziehungsverfügung die förmlichen Erklärungen des Vollstreckungsschuldners, von denen nach bürgerlichem Recht die Berechtigung zur Einziehung abhängt. Wer

Vollstreckungsschuldner ist, hat nach *Absatz 2* die zur Geltendmachung der Forderung erforderlichen Auskünfte zu erteilen und etwaige Urkunden herauszugeben. *Absätze 3 und 4* behandeln die eidesstattliche Versicherung bei Nichtauffinden von Urkunden, *Absatz 5* die Herausgabe von Urkunden durch Dritte.

**Zu § 299** — Erklärungspflicht des Drittschuldners

Die Vorschrift regelt die Erklärungspflicht des Drittschuldners. Sie weicht insoweit von § 366 AO ab, als sie ausdrücklich bestimmt, daß der Drittschuldner zur Abgabe der Erklärungen durch ein Zwangsgeld angehalten werden kann. Gleichzeitig wird jedoch klargestellt, daß die Erklärungen des Drittschuldners auf die Frage, ob und inwieweit er die Forderung als begründet anerkenne und bereit sei, zu zahlen, nicht als Anerkenntnis im Sinne des § 781 BGB gelten. Damit kann der Drittschuldner auch diese Frage ohne jedes rechtliche Risiko beantworten.

Daß der Drittschuldner zur Beantwortung der drei Fragen durch ein Zwangsgeld angehalten werden kann, dient nicht nur der Verwaltungserleichterung, sondern auch den wohlverstandenen Interessen des Drittschuldners. Andernfalls könnten diese Fragen nur in einem u. U. kostspieligen Zivilprozeß geklärt werden, der für den nicht antwortenden Drittschuldner wegen seiner Schadenersatzpflicht nachteilig werden könnte.

Soweit § 299 im Wortlaut von § 840 ZPO abweicht, kann darin kein Präjudiz für die Auslegung des § 840 ZPO gesehen werden. Dies gilt sowohl für die Frage, ob die Antwort auf die in § 840 Abs. 1 Nr. 1 ZPO enthaltene Frage eine Anerkenntnis beinhalte, als auch für die Frage, ob der Gläubiger eine Klage auf Auskunft gegen den Drittschuldner erheben könne. Wie § 840 ZPO auszulegen ist, wird allein auf Grund seines Wortlautes zu entscheiden sein.

**Zu § 300** — Andere Art der Verwertung

Die Vorschrift ermächtigt die Vollstreckungsbehörden, gepfändete Forderungen auf andere Weise zu verwerten, wenn die Forderungen bedingt oder betagt sind oder ihre Einziehung schwierig ist. Sie entspricht § 367 AO. Der vom Arbeitskreis für eine Reform der Reichsabgabenordnung nach dem Vorbild des § 844 Abs. 2 ZPO vorgeschlagene Satz 3, wonach der Vollstreckungsschuldner vor der Anordnung der anderweitigen Verwertung gehört werden soll, ist im Hinblick auf die bereits nach § 105 vorgeschriebene Anhörung Beteiligter nicht aufgenommen worden.

**Zu § 301** — Ansprüche auf Herausgabe oder Leistung von Sachen

Die Vorschrift regelt die Vollstreckung in Ansprüche auf Herausgabe oder Leistung von Sachen (Fahrnis, Liegenschaften, Schiffen, Luftfahrzeugen). Die *Absätze 1 bis 3* entsprechen § 368 AO und den §§ 846,

847 und 848 ZPO. Neu ist *Absatz 4*, der auf § 847 a ZPO, Artikel 3 des Gesetzes zur Änderung des Gesetzes über Rechte an eingetragenen Schiffen und Schiffsbauwerken, der Schiffsregisterordnung und des Gesetzes über die Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung vom 4. Dezember 1968 (Bundesgesetzbl. I S. 1295) und § 99 Abs. 1 des Gesetzes über Rechte an Luftfahrzeugen zurückgeht. Unter Schwimmdocks sind im Bau befindliche und fertige Schwimmdocks zu verstehen (vgl. §§ 73 a und 73 b der Schiffsregisterordnung).

*Absatz 5* entspricht § 342 a Abs. 3 AO.

#### Zu § 302 — Unpfändbarkeit von Forderungen

Beschränkungen und Verbote, die nach den §§ 850 bis 852 ZPO und anderen gesetzlichen Bestimmungen für die Pfändung von Forderungen und Ansprüchen bestehen, gelten nach dieser Vorschrift, die § 369 AO entspricht, auch für die Vollstreckung nach der neuen AO sinngemäß. Besonders wichtig sind die §§ 850 bis 850 i ZPO, die die Pfändbarkeit von Arbeitseinkommen regeln.

#### Zu § 303 — Mehrfache Pfändung einer Forderung

Bei Pfändung einer Forderung durch mehrere Vollstreckungsbehörden oder durch eine Vollstreckungsbehörde und ein Gericht gelten die §§ 853 bis 856 ZPO und § 99 Abs. 1 des Gesetzes über Rechte an Luftfahrzeugen entsprechend. Die Vorschrift entspricht § 370 AO.

#### Zu § 304 — Vollstreckung in andere Vermögensrechte

Die Vorschrift behandelt die Vollstreckung in andere Vermögensrechte als die in den vorstehenden Vorschriften angesprochenen, die nicht Gegenstand der Vollstreckung in das unbewegliche Vermögen sind. Sie entspricht § 371 AO und den §§ 857 bis 863 ZPO.

### 3. UNTERABSCHNITT

#### Vollstreckung in das unbewegliche Vermögen

##### Zu § 305 — Verfahren

Die Vorschrift regelt in Anlehnung an § 372 AO die Vollstreckung in das unbewegliche Vermögen. Hierzu gehören außer den Grundstücken, die Berechtigungen, für welche die sich auf Grundstücke beziehenden Vorschriften gelten, die im Schiffsregister eingetragenen Schiffe, die Schiffsbauwerke und Schwimmdocks, die im Schiffsbauregister eingetragen sind oder in dieses Register eingetragen werden können, sowie die eingetragenen Luftfahrzeuge. Unter Schwimmdocks sind fertige und im Bau befindliche Schwimmdocks zu verstehen (vgl. §§ 73 a und 73 b der Schiffsregisterordnung).

Die Vorschrift enthält keine eigenständige Regelung der Vollstreckung. Sie verweist vielmehr in

ihrem *Absatz 1* auf die §§ 864 bis 871 ZPO, § 99 Abs. 1 des Gesetzes über Rechte an Luftfahrzeugen sowie auf das Gesetz über die Zwangsversteigerung und Zwangsverwaltung. *Satz 3* stellt klar, daß eine Stundung oder eine Aussetzung der Vollziehung nur dann zu einer Eigentümergrundschuld nach § 868 ZPO oder zum Erlöschen einer Schiffshypothek oder eines Registerpfandrechts an einem Luftfahrzeug führt, wenn zugleich die Aufhebung der Vollstreckungsmaßnahme angeordnet wird. Diese Vorschrift entspricht § 239 Abs. 2 Satz 3.

Durch *Absatz 2* wird klargestellt, daß für die Vollstreckung in ausländische Schiffe § 171 ZVG, für die Vollstreckung in ausländische Luftfahrzeuge § 106 Abs. 1, 2, 5 des Gesetzes über Rechte an Luftfahrzeugen sowie die §§ 171 h bis 171 n ZVG gelten.

Die für die Vollstreckung in das unbewegliche Vermögen erforderlichen Anträge des Gläubigers auf Zwangsversteigerung, Zwangsverwaltung oder Eintragung einer Sicherungshypothek oder Schiffshypothek oder eines Registerpfandrechts stellt die Vollstreckungsbehörde (*Absatz 3*). Sie hat dabei zu bestätigen, daß die gesetzlichen Voraussetzungen für die Vollstreckung vorliegen. Diese Bestätigung unterliegt nicht der Nachprüfung durch das Vollstreckungsgericht oder das Grundbuchamt. Dies entspricht der Aufteilung der Funktionen bei der Vollstreckung in das unbewegliche Vermögen zwischen Vollstreckungsbehörde und Vollstreckungsgericht bzw. Grundbuchamt (vgl. bisher § 372 Abs. 4 AO).

*Absatz 4* wird abweichend von § 372 Abs. 2 AO als Sollbestimmung gefaßt, weil Fälle denkbar sind, in denen die Vollstreckung in das bewegliche Vermögen den Vollstreckungsschuldner härter trifft als die Zwangsversteigerung. In diesen Fällen muß eine Vollstreckungsmaßnahme nach § 305 möglich sein, ohne daß erst festgestellt werden muß, daß die Vollstreckung in das bewegliche Vermögen erfolglos ist. Nach der Zivilprozeßordnung und dem Zwangsversteigerungsgesetz ist die Fruchtlosigkeit der Zwangsvollstreckung in das bewegliche Vermögen auch nicht Voraussetzung für eine Zwangsversteigerung oder Zwangsverwaltung.

*Absatz 5* entspricht § 372 Abs. 3 AO.

*Absatz 6* übernimmt die Regelung des § 51 a der Preußischen Verordnung über das Verwaltungszwangsverfahren i. d. F. der Novelle vom 12. Juli 1933 (Preuss. GS S. 252), die auch in die nach dem Kriege ergangenen Landesvollstreckungsgesetze übernommen worden ist. Soweit ein zu vollstreckender Anspruch auf Grund des § 10 Abs. 1 Nr. 3 ZVG als öffentliche Last Vorrang genießt, kann eine Sicherungshypothek unter der aufschiebenden Bedingung eingetragen werden, daß der Vorrang entfällt. Diese Vorschrift ist deshalb bedeutsam, weil im allgemeinen angenommen wird, daß für eine öffentliche Last eine Zwangshypothek nicht bestellt werden kann. Dies aber kann dann nicht gelten, wenn die Rangstelle des § 10 Abs. 1 Nr. 3 ZVG nicht mehr gegeben ist. Für diesen Fall muß ein Bedürfnis anerkannt werden, den dann nur noch in der 7. Rangklasse zu befriedigenden Anspruch

durch eine Zwangshypothek in der 4. Rangklasse zu sichern (vgl. hierzu auch Fischer in NJW 1955 S. 1583 ff., 1585 I. Sp.).

#### Zu § 306 — Vollstreckung gegen den Rechtsnachfolger

Mit der Eintragung einer Sicherungshypothek, einer Schiffshypothek oder eines Registerpfandrechts an Luftfahrzeugen nach § 305 ist die Vollstreckung nicht beendet. Die Eintragung führt nicht zur Befriedigung des Gläubigers. Befriedigung kann erst ein nachfolgendes Zwangsversteigerungs- oder Zwangsverwaltungsverfahren bringen. Soll eines dieser Verfahren aus einer Sicherungshypothek oder die Zwangsversteigerung aus einer Schiffshypothek oder einem Registerpfandrecht nach § 305 betrieben werden, so ist ein Duldungsbescheid nach § 172 Abs. 1 nur dann erforderlich, wenn nach der Rechteintragung ein Eigentumswechsel eingetreten ist. Die Vorschrift entspricht § 373 AO.

#### 4. UNTERABSCHNITT

##### Arrest

#### Zu § 307 — Dinglicher Arrest

Die Vorschrift bestimmt, daß zur Sicherung der Vollstreckung von Geldforderungen nach den §§ 232 bis 306 der Arrest in das bewegliche und unbewegliche Vermögen angeordnet werden kann, wenn zu befürchten ist, daß sonst die Beitreibung vereitelt oder erschwert wird.

In *Absatz 1* wird klargestellt, daß für die Anordnung des Arrestes ausschließlich die für die Steuerfestsetzung zuständige Finanzbehörde zuständig ist. Der *letzte Satz* ist in seiner Formulierung weiter an § 923 ZPO angepaßt worden. Die Zahlung der in der Arrestanordnung genannten Lösungssumme führt zur Hemmung der Arrestvollziehung oder zur Aufhebung des vollzogenen Arrestes.

Nach *Absatz 2* ist die Arrestanordnung zuzustellen. Sie muß begründet und von dem anordnenden Bediensteten unterschrieben sein.

*Absatz 3 Sätze 1 und 2* entspricht dem bereits im geltenden Recht entsprechend angewendeten § 929 Abs. 2 und 3 ZPO. In den *Sätzen 3 und 4* wird auf die für die Vollziehung des Arrestes entsprechenden Vorschriften der Zivilprozeßordnung und des Gesetzes über Rechte an Luftfahrzeugen verwiesen.

#### Zu § 308 — Aufhebung des dinglichen Arrestes

Die Vorschrift bestimmt nach dem Vorbild des § 927 ZPO, daß die Arrestanordnung aufzuheben ist, wenn nach ihrem Erlaß Umstände bekanntwerden, die die Arrestanordnung nicht mehr gerechtfertigt erscheinen lassen. Sie ist neu gegenüber dem geltenden Recht.

#### Zu § 309 — Persönlicher Sicherheitsarrest

Die Vorschrift behandelt den persönlichen Sicherheitsarrest entsprechend § 379 AO. Der persönliche Sicherheitsarrest führt zu einer Freiheitsentziehung. Deshalb kann seine Anordnung wegen Artikel 104 Abs. 2 GG nur durch den Richter erfolgen, während beim dinglichen Arrest aus Gründen der Sachnähe die Finanzbehörden zuständig sind. Zuständig für die Anordnung des persönlichen Sicherheitsarrestes sind die Amtsgerichte. Hierbei wird berücksichtigt, daß diese Gerichte über große Erfahrungen in Arrestsachen verfügen. Den Antrag auf Anordnung des persönlichen Sicherheitsarrestes hat die für die Besteuerung zuständige Finanzbehörde zu stellen.

#### Zu §§ 307 bis 309

Bei Vorbereitung des Gesetzentwurfs ist geprüft worden, ob für den Arrest ausdrücklich eine dem § 945 ZPO entsprechende Vorschrift über die Schadensersatzpflicht bei einem ungerechtfertigten Arrest aufgenommen werden sollte. Hiervon ist aus zwei Gründen Abstand genommen worden: Einmal ist die entsprechende Anwendung des § 945 ZPO durch die Rechtsprechung gesichert (vgl. BGHZ Bd. 30 S. 123), so daß eine Rechtsunsicherheit nicht zu befürchten ist. Zum anderen aber steht eine umfassende Regelung des Staatshaftungsrechts, zu der auch die Folgenbeseitigungs- und die Folgenersatzansprüche gehören, noch aus. Mit der Untersuchung dieser Probleme, in deren Bereich auch der analog § 945 ZPO entwickelte Folgenersatzanspruch gehört, hat die Bundesregierung am 22. Januar 1970 eine Staatshaftungsrechtskommission betraut, die einen entsprechenden Gesetzesvorschlag ausarbeiten soll. Den Arbeiten dieser Kommission sollte nicht — auch nicht auf einem Teilgebiet — vorgegriffen werden, zumal die Rechtsprechungspraxis eine den Bürger schützende Lösung auch ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung gefunden hat.

#### 5. UNTERABSCHNITT

##### Verwertung von Sicherheiten

#### Zu § 310 — Verwertung von Sicherheiten

Die Vorschrift behandelt die Verwertung von im Verwaltungszwangsverfahren erlangten Sicherheiten, aus denen sich die Vollstreckungsbehörde wegen im Verwaltungswege vollstreckbarer Geldforderungen befriedigen will. Sie weicht im Wortlaut nur geringfügig von dem des § 381 AO ab. Durch *Satz 1* wird klargestellt, daß die Sicherheiten nur zur Befriedigung derjenigen Forderungen verwertet werden dürfen, für die die Sicherheit bestellt oder sonst erlangt worden ist. Deutlicher als bisher wird zum Ausdruck gebracht, daß die Finanzbehörde befugt ist, die Sicherheiten im Verwaltungszwangsverfahren zu verwerten.

## DRITTER ABSCHNITT

Vollstreckung wegen anderer Leistungen  
als Geldforderungen

## 1. UNTERABSCHNITT

Vollstreckung wegen Handlungen,  
Duldungen oder Unterlassungen

Der 1. Unterabschnitt des Dritten Abschnitts behandelt die Vollstreckung wegen Handlungen, Duldungen oder Unterlassungen. Die bisher in § 202 AO geregelte Materie wird nunmehr in Anlehnung an die §§ 6 bis 16 VwVG innerhalb der vollstreckungsrechtlichen Vorschriften geregelt. Durch die Aufgliederung in mehrere Paragraphen wird eine übersichtlichere Gestaltung dieses Unterabschnitts erreicht.

**Zu § 311 — Zwangsmittel**

*Absatz 1* bestimmt, daß ein auf Vornahme einer Handlung oder auf Duldung oder Unterlassung gerichteter Verwaltungsakt mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden kann; vgl. § 202 Abs. 1 AO, § 6 Abs. 1 VwVG. Für die Erzwingung von Sicherheiten gilt nach § 319, daß die Finanzbehörde geeignete Sicherheiten pfänden kann. Ein Vorgehen nach § 311 wird dadurch aber nicht ausgeschlossen. Abweichend von § 232 Abs. 1 ist Vollstreckungsbehörde diejenige Behörde, die den Verwaltungsakt erlassen hat.

*Absatz 2* ist neu. Er entspricht § 9 Abs. 2 VwVG und bestimmt, daß von mehreren in Frage kommenden Zwangsmitteln dasjenige zu wählen ist, das den Betroffenen am wenigsten beeinträchtigt und daß das Zwangsmittel in einem angemessenen Verhältnis zu seinem Zweck stehen muß. Dies gilt auch schon heute auf Grund ungeschriebenen Rechts.

**Zu § 312 — Zwangsgeld**

Die Vorschrift bestimmt, daß das einzelne Zwangsgeld fünftausend Deutsche Mark nicht übersteigen darf. Sie entspricht § 202 Abs. 2 Satz 1 AO. Die Verwendung des Begriffes „Zwangsgeld“ dient der Anpassung an die Terminologie des Verwaltungsvollstreckungsgesetzes.

**Zu § 313 — Ersatzvornahme**

Die Vorschrift bestimmt, daß die Vollstreckungsbehörde im Falle der Nichterfüllung einer vertretbaren Handlung einen anderen mit der Vornahme der Handlung auf Kosten des Pflichtigen beauftragen kann. Sie entspricht wörtlich § 10 VwVG. Es wird davon abgesehen, wie bisher die Möglichkeit vorzusehen, daß die Kosten der Ausführung im voraus eingezogen werden können (vgl. § 202 Abs. 6 AO). Da diese Fälle selten sind, besteht deshalb auch kein praktisches Bedürfnis für eine solche Regelung. Grundsätzlich muß die Durchsetzung des Verwaltungsaktes im Vordergrund stehen.

**Zu § 314 — Unmittelbarer Zwang**

Nach dieser Vorschrift kann die Finanzbehörde den Pflichtigen zur Handlung, Duldung oder Unterlassung zwingen oder die Handlung selbst vornehmen, wenn das Zwangsgeld oder die Ersatzvornahme nicht zum Ziele führt oder nicht angebracht erscheint. Diese Vorschrift entspricht wörtlich § 12 VwVG. Durch die Formulierung wird zum Ausdruck gebracht, daß unmittelbarer Zwang stets das letzte Mittel zur Durchsetzung des Verwaltungsaktes sein soll.

**Zu § 315 — Androhung der Zwangsmittel**

Die Vorschrift enthält Bestimmungen über die Androhung der Zwangsmittel (vgl. § 13 VwVG).

*Absatz 1* entspricht inhaltlich § 202 Abs. 9 AO. Zwangsmittel müssen danach regelmäßig vorher angedroht werden.

*Absatz 2* bestimmt, daß die Androhung mit dem Verwaltungsakt verbunden werden kann, durch den die Handlung, Duldung oder Unterlassung aufgegeben wird, daß die Androhung sich auf ein bestimmtes Zwangsmittel beziehen und für jede einzelne Verpflichtung getrennt ergehen muß. Daß das Zwangsgeld in bestimmter Höhe angedroht werden muß, entspricht heutigen rechtsstaatlichen Grundsätzen.

Nach *Absatz 3* kann ein neues Zwangsmittel erst angedroht werden, wenn die vorhergehende Androhung erfolglos gewesen ist. Lediglich für Duldungs- oder Unterlassungspflichten können Zwangsmittel entsprechend dem § 890 Abs. 1 Satz 1 ZPO für jeden Fall der Zuwiderhandlung angedroht werden.

*Absatz 4* bestimmt, daß die voraussichtlichen Kosten in der Androhung anzugeben sind, wenn das Zwangsmittel in der Ersatzvornahme bestehen soll.

**Zu § 316 — Festsetzung der Zwangsmittel**

Die Vorschrift behandelt die Festsetzung der angeordneten Zwangsmittel. Sie entspricht wörtlich § 14 Satz 1 VwVG.

**Zu § 317 — Ersatzzwangshaft**

Die Vorschrift behandelt die Umwandlung eines gegen eine natürliche Person festgesetzten Zwangsgeldes in Ersatzzwangshaft im Falle seiner Uneinbringlichkeit.

Nach *Absatz 1* ist hierfür in Übereinstimmung mit § 202 Abs. 2 AO und abweichend von § 16 VwVG das Amtsgericht zuständig. Für die Zuständigkeit des Amtsgerichts spricht seine Erfahrung in Haftsachen. Die Anordnung der Ersatzzwangshaft darf nur dann beantragt werden, wenn bei Androhung des Zwangsgeldes hierauf hingewiesen worden ist. Abweichend von § 202 Abs. 3 AO wird die Dauer der Ersatzzwangshaft übereinstimmend mit § 16 Abs. 2 VwVG auf zwei Wochen begrenzt. Im übrigen entscheidet das Amtsgericht nach pflichtgemäßem Ermessen (*Absatz 2*). Nach Verjährung des Zwangsgeldes darf die Haft nicht mehr vollstreckt werden.

**Zu § 318 — Beendigung des Zwangsverfahrens**

Die Vorschrift bestimmt, daß das Zwangsverfahren einzustellen ist, wenn die Verpflichtung erfüllt wird. Sie enthält einen sich aus dem Charakter des Zwangsverfahrens als Beugemittel ergebenden Grundsatz, der bisher nach § 202 Abs. 4 Satz 2 AO für die Erzwingungshaft galt.

**2. UNTERABSCHNITT****Erzwingung von Sicherheiten****Zu § 319 — Erzwingung von Sicherheiten**

Die Vorschrift, die die Erzwingung von Sicherheiten regelt, setzt wie § 375 AO voraus, daß eine Verpflichtung zur Gestellung von Sicherheiten besteht. Hierunter fallen nicht die Fälle, in denen eine Sicherheitsleistung lediglich Bedingung für das Wirksamwerden eines Verwaltungsaktes ist. Bedeutung dürfte diese Vorschrift z. B. in den Fällen des § 202 erlangen. Die Erzwingung der Sicherheiten erfolgt durch Pfändung nach den §§ 265 bis 306. Es kann aber auch nach §§ 311 ff. vorgegangen werden. Nach Absatz 2 muß die Erzwingung der Sicherheit vorher schriftlich angedroht werden.

**VIERTER ABSCHNITT****Kosten**

Im Vierten Abschnitt finden die Kosten des Vollstreckungsverfahrens ihre Regelung. Die Vorschriften entsprechen nahezu unverändert § 342 AO und dem Gesetz über die Kosten der Zwangsvollstreckung nach der Reichsabgabenordnung.

**1. UNTERABSCHNITT****Kostenpflicht****Zu § 320 — Kosten der Vollstreckung**

Die Vorschrift bestimmt entsprechend § 342 AO, daß die Kosten der Vollstreckung dem Vollstreckungsschuldner zur Last fallen, daß ein Leistungsgebot und die Einhaltung einer Frist nicht erforderlich sind, wenn die Kosten zusammen mit dem Hauptanspruch beigetrieben werden, und daß das Mahnverfahren kostenfrei ist, ausgenommen die Kosten eines Postnachnahmeauftrages (vgl. bisher § 122 Abs. 4 Satz 2 AO).

**2. UNTERABSCHNITT****Gebühren****Zu § 321 — Gebührenarten**

Die Vorschrift führt im einzelnen die Gebühren auf, die im Vollstreckungsverfahren erhoben werden. Sie entspricht wörtlich § 2 AOVKG.

**Zu § 322 — Pfändungsgebühr**

Die Vorschrift behandelt die Pfändungsgebühr in Übereinstimmung mit § 3 AOVKG.

**Zu § 323 — Wegnahmegebühr**

Die Wegnahmegebühr ist in dieser Vorschrift entsprechend § 4 AOVKG geregelt.

**Zu § 324 — Verwertungsgebühr**

Die Vorschrift, die die Verwertungsgebühr behandelt, entspricht § 5 AOVKG.

**Zu § 325 — Mehrheit von Schuldnern**

Die Vorschrift regelt die Kostenerhebung bei der Vollstreckung gegen mehrere Schuldner.

*Absatz 1* enthält den Grundsatz, daß die Gebühren bei Vollstreckungsmaßnahmen gegen mehrere Schuldner auch dann von jedem Vollstreckungsschuldner zu erheben sind, wenn die Vollstreckungshandlungen bei derselben Gelegenheit vorgenommen werden. Er entspricht § 6 Abs. 2 AOVKG.

*Absatz 2* enthält eine von Absatz 1 abweichende Regelung für die Fälle der Gesamtschuld. Hier werden die Gebühren unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 nur einmal erhoben (*Satz 1*). Die Gesamtschuldner sind auch hinsichtlich der Gebühren Gesamtschuldner (*Satz 2*). In den Aufteilungsfällen der §§ 252 bis 262 tritt eine entsprechende Ermäßigung der von den Gesamtschuldnern geschuldeten Gebühren ein (*Satz 3*). Die getroffene Regelung entspricht § 6 Abs. 1 AOVKG, erweitert sie jedoch auf alle Fälle der Gesamtschuld.

**Zu § 326 — Abrundung**

Die Vorschrift weicht insoweit von § 7 AOVKG ab, als Pfennigbeträge nunmehr auf einen durch zehn teilbaren Betrag abzurunden sind.

**3. UNTERABSCHNITT****Auslagen, Reisekosten, Aufwandsentschädigungen****Zu § 327 — Auslagen**

Die Vorschrift regelt die Erhebung von Auslagen entsprechend § 8 AOVKG.

**Zu § 328 — Reisekosten und Aufwandsentschädigungen**

Die Vorschrift bestimmt, daß Reisekosten des Vollziehungsbeamten und Auslagen, die durch Aufwandsentschädigungen abgegolten werden, vom Vollstreckungsschuldner nicht zu erstatten sind. Sie stimmt mit § 9 AOVKG überein.

## 4. UNTERABSCHNITT

**Unrichtige Sachbehandlung,  
Festsetzungsfrist**

**Zu § 329** — Unrichtige Sachbehandlung, Festsetzungsfrist

Die Vorschrift regelt die Fälle der unrichtigen Sachbehandlung (*Absatz 1*) und die Festsetzungsfrist für die Vollstreckungskosten (*Absatz 2*).

*Absatz 1* entspricht § 11 Abs. 1 AOVKG. Die Festsetzungsfrist beträgt nach *Absatz 2* ein Jahr. Das entspricht dem geltenden Recht (§ 144 Abs. 1 Satz 2 AO). Für die Aufhebung und Änderung von Kostenansätzen gelten die §§ 133 bis 135.

## ACHTER TEIL

**Außergerichtliches  
Rechtsbehelfsverfahren**

Die im Achten Teil des Entwurfs enthaltenen Vorschriften über außergerichtliche Rechtsbehelfe lehnen sich weitgehend an die bisherigen Bestimmungen der AO an. Dies ist schon deshalb erforderlich, weil die Vorschriften über das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren in engem Zusammenhang mit der Finanzgerichtsordnung stehen und vielfach auch nur zusammen mit der Finanzgerichtsordnung geändert werden können. Größere Änderungen der Finanzgerichtsordnung aber sollten nicht im Rahmen der AO-Reform, sondern im Rahmen der angestrebten Vereinheitlichung der Verwaltungsgerichtsordnung vorgenommen werden.

Die Vorschriften über das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren sollen in der AO verbleiben, weil dieses Verfahren als Fortsetzung des Verwaltungsverfahrens anzusehen ist, seinem Wesen nach ein Verwaltungsverfahren ist und mit den vorhergehenden Verwaltungsverfahren aufs engste verbunden ist. Die Aufnahme in die neue AO entspricht der langjährigen Tradition des allgemeinen Abgaberechts.

Entsprechend der historischen Entwicklung des geltenden Rechts wird an der Zweiteilung der außergerichtlichen Rechtsbehelfe festgehalten. Sie hat sich in der Praxis außerordentlich bewährt. Der Einspruch ist nach § 331 vornehmlich in den reinen Rechtsangelegenheiten gegeben. Über ihn entscheidet die Ausgangsbehörde. Die Beschwerde (§ 332), die zur nächsthöheren Behörde führt, ist dagegen vor allem bei Ermessensentscheidungen gegeben. Dadurch wird erreicht, daß der angefochtene Verwaltungsakt in diesen Fällen von einer zweiten Behörde auf seine Zweckmäßigkeit nachgeprüft

wird. Hieran muß auch im Interesse einer einheitlichen Ermessensausübung festgehalten werden.

Dadurch, daß in der Mehrzahl der Fälle der Einspruch als außergerichtlicher Rechtsbehelf gegeben ist, wird die Verantwortungsfreude der örtlichen Finanzbehörden gestärkt, da sie auch im Einspruchsverfahren für den Fall zuständig bleiben und am anschließenden gerichtlichen Verfahren beteiligt sind. Zugleich werden die Mittelbehörden von umfangreicher Einzeltätigkeit freigehalten. Sie können sich vor allem ihren Führungsaufgaben widmen. Darüber hinaus entfallen die bei Zuständigkeit der höheren Behörden erforderlichen Berichte.

Das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren war bisher kostenpflichtig. Die Kostenpflicht soll künftig entfallen. Damit soll die Gleichbehandlung von Verwaltung und Steuerpflichtigen im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren erreicht werden. Beide Seiten haben ihre eigenen Kosten zu tragen, wobei für die Steuerpflichtigen nach § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG die Möglichkeit besteht, Steuerberatungskosten als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht ohnehin Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Damit wird ein Vorschlag wieder aufgenommen, der bereits in dem in der 3. Wahlperiode eingebrachten Entwurf einer Finanzgerichtsordnung\*) enthalten war (vgl. dort Artikel II Nr. 26, § 234 Abs. 3), seinerzeit aber vom Bundesrat abgelehnt wurde. Durch die Kostenfreiheit wird das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren praktisch als verlängertes Besteuerungsverfahren behandelt. Dies ist sachgerecht. Ist z. B. ein Steuerbescheid unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangen, so kann der Steuerpflichtige sofort Einspruch einlegen. Er kann aber auch ein eventuelles Änderungsbegehren zu einem späteren Zeitpunkt in Form eines Antrages auf Änderung oder Aufhebung des Vorbehaltbescheides geltend machen. In beiden Fällen geht es materiell um die gleiche Sache. Es ist nur folgerichtig, wenn beide Verfahren kostenmäßig gleich behandelt werden, d. h. kostenfrei sind. Die Nähe des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens zum vorangegangenen Verwaltungsverfahren zeigt sich auch darin, daß der angefochtene Verwaltungsakt in jedem Verfahren nicht nur auf seine Rechtmäßigkeit, sondern auch auf seine Zweckmäßigkeit überprüft wird, soweit ein Ermessensakt vorliegt. Schließlich ist noch zu erwähnen, daß die Bundesgebührenordnung für Rechtsanwälte das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren und das vorangegangene Verwaltungsverfahren als eine Angelegenheit ansieht (§ 119 BRAGebO).

Die bisher nach § 250 AO zu zahlende Gebühr war verhältnismäßig gering. Der Wegfall der Gebühr führt einmal eine merkbare Verwaltungserleichterung herbei, ohne zu einem bedeutenden Einnahmeausfall zu führen. Auf der anderen Seite fallen auch die Unzuträglichkeiten weg, die bisher immer dann eintraten, wenn vorsorglich eingelegte Rechtsbehelfe nach einer ungünstigen Entscheidung in einem Musterprozeß erfolglos blieben.

Befürchtungen, daß der Wegfall der Gebühr zu einem starken Anstieg der Zahl der Rechtsbehelfe

\*) vgl. Drucksache III/127

führen würde, sind nicht überzubewerten. Die Gebühr war bisher schon so niedrig, daß sie kein ernsthaftes Hindernis für den rechtsuchenden Bürger war. Wollte man aber gleichwohl die Gebühr beibehalten, so müßte man wohl den Weg des § 67 des Entwurfs eines VwVfG\*) gehen und eine Kostenersatzung für beide Seiten vorsehen (vgl. auch BVerfGE Bd. 27 S. 175, 391), eine Lösung, die bei der außerordentlich hohen Zahl außergerichtlicher Rechtsbehelfe (über 800 000 jährlich) eine außerordentliche Arbeitsbelastung herbeiführte, darüber hinaus aber das Kostenrisiko für den erfolglosen Rechtsbehelfsführer stark erhöhte.

Bei Beachtung aller Umstände wird es deshalb als vertretbarste Lösung angesehen, im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren weder eine Gebühr noch eine Kostenerstattung vorzusehen.

## ERSTER ABSCHNITT

### Zulässigkeit und Arten der Rechtsbehelfe

#### Zu § 330 — Zulässigkeit der Rechtsbehelfe

Die Vorschrift entspricht mit geringen Abweichungen § 228 AO. Sie regelt, in welchen Fällen die Rechtsbehelfe des Achten Teils gegeben sind. Dies sind neben den im *Absatz 1 Nr. 1 und 2* genannten Angaben- und Vollstreckungsangelegenheiten die öffentlich rechtlichen Streitigkeiten über die Hilfeleistung in Steuersachen (*Absatz 1 Nr. 3*). Wenn es sich hier auch nicht um eine reine Steuerfrage handelt, so ist es doch geboten, die Rechtsbehelfe der AO zu gewähren, da die Befugnis zur Hilfeleistung in Steuersachen ebenfalls innerhalb der AO geregelt ist (§ 40).

Gegenüber dem geltenden Recht tritt aber insofern eine Änderung ein, als der Achte Teil nicht gilt für die berufsrechtlichen Streitigkeiten aus dem Zweiten Teil des Steuerberatungsgesetzes. Dadurch wird erreicht, daß in diesen Fällen auf Grund § 33 Abs. 1 Nr. 3, §§ 40 und 44 Abs. 1 FGO unmittelbar beim Finanzgericht geklagt werden kann. Bisher war dies anders. Während über berufsrechtliche Fragen der Steuerberater die obersten Landesfinanzbehörden entscheiden und daher in diesen Fällen nach § 230 Abs. 3 Nr. 1 AO die Beschwerde ausgeschlossen wird, ist für berufsrechtliche Fragen der Steuerbevollmächtigten die Oberfinanzdirektion zuständig mit der Folge, daß hier vor Anrufung des Gerichts zunächst das Beschwerdeverfahren durchgeführt werden muß, sofern es sich nicht um eine Entscheidung des Zulassungsausschusses handelt (vgl. § 230 Abs. 3 Nr. 2 AO). Durch den Wegfall des § 228 Abs. 1 Nr. 3 AO werden nunmehr die außergerichtlichen Rechtsbehelfe für die Angelegenheiten des Zweiten Teils des Steuerberatungsgesetzes generell beseitigt.

\*) vgl. Drucksache VI/1173

*Absatz 1 Nr. 4* weist auf die Möglichkeit hin, durch Gesetz den Achten Teil der neuen AO auch in anderen Angelegenheiten für anwendbar zu erklären. Hiervon ist schon im geltenden Recht in einer Reihe von Fällen Gebrauch gemacht worden.

*Absatz 2* enthält eine mit § 228 Abs. 2 AO übereinstimmende Begriffsbestimmung der Abgabenangelegenheiten.

#### Zu § 331 — Einspruch

Die Vorschrift entspricht § 229 AO. Sie zählt im einzelnen die Fälle auf, in denen der Einspruch als außergerichtlicher Rechtsbehelf gegeben ist. Die Vorschrift weicht sachlich insbesondere insoweit vom geltenden Recht ab, als nach *Absatz 1* gegen Vorauszahlungsbescheide der Einspruch und nicht mehr wie bisher die Beschwerde vorgesehen ist. Es ist nicht zweckmäßig, hier einen anderen Rechtsbehelf vorzusehen als für den Steuerbescheid, der zu einem späteren Zeitpunkt an die Stelle des Vorauszahlungsbescheides tritt.

Besonders hinzuweisen ist noch darauf, daß der Einspruch auch in den Fällen der verbindlichen Zusagen nach einer Außenprüfung (*Absatz 1 Nr. 6*) und in den Fällen gegeben ist, in denen nach § 199 Abs. 3 über Streitigkeiten im Erhebungsverfahren entschieden wird (*Absatz 1 Nr. 9*), ferner bei allen Zins- und Kostenbescheiden, für die der Achte Teil gilt (*Absatz 1 Nr. 10*).

*Absatz 2* stellt klar, daß der Einspruch auch gegeben ist gegen Verwaltungsakte, durch die ein Verwaltungsakt der in Absatz 1 bezeichneten Art aufgehoben oder geändert oder ein Antrag auf Erlaß, Aufhebung oder Änderung eines solchen Verwaltungsaktes abgelehnt wird. Darüber, ob dem Steuerpflichtigen ein entsprechender Anspruch auf Erlaß, Aufhebung oder Änderung eines Verwaltungsaktes zusteht, wird dadurch allerdings nichts ausgesagt.

#### Zu § 332 — Beschwerde

Die Vorschrift regelt die Beschwerde. Sie entspricht im wesentlichen § 230 AO.

Nach *Absatz 1* ist die Beschwerde in anderen als den in § 331 aufgeführten Fällen gegeben. Als Beispiel sei hier erwähnt die Ablehnung von Stundungs- und Erlaßanträgen sowie die Festsetzung von Verspätungszuschlägen. Lediglich der Klarstellung dient die Vorschrift, daß Entscheidungen über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf nicht durch Beschwerde angefochten werden können.

*Absatz 2* regelt den Fall der Untätigkeitsbeschwerde. Sie ist zulässig, wenn über einen Antrag auf Erlaß eines Verwaltungsaktes ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes nicht in angemessener Zeit sachlich entschieden worden ist. Dies gilt auch, wenn sich der Antrag auf einen der in § 331 genannten Verwaltungsakte bezieht. Für Untätigkeit im außer-

gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren gilt § 46 FGO, wonach in diesen Fällen ggf. die sogenannte Untätigkeitsklage erhoben werden kann.

Nach Absatz 3 ist die Beschwerde nicht gegeben gegen Verwaltungsakte der obersten Finanzbehörden und der Monopolverwaltung. Die Entscheidungen des Zulassungsausschusses der Oberfinanzdirektionen in Angelegenheiten des Steuerberatungsgesetzes brauchen nicht mehr erwähnt zu werden, da der ganze Achte Teil für diese Angelegenheiten nicht mehr gilt.

## ZWEITER ABSCHNITT

### Rechtsbehelfsbefugnis, Rechtsbehelfsverzicht

#### Zu § 333 — Beschwer

Die Vorschrift entspricht § 231 AO. Von § 40 Abs. 2 FGO unterscheidet sich die Vorschrift dadurch, daß eine Klage nur zulässig ist, wenn Rechtsverletzung geltend gemacht wird, während es für die Einlegung eines außergerichtlichen Rechtsbehelfs genügt, Beschwer geltend zu machen. Beschwer ist jemand bei Ermessensentscheidungen der Behörden bereits dann, wenn zwar die Grenzen des Ermessens nicht überschritten worden sind, gleichwohl aber innerhalb der Ermessengrenzen eine dem Steuerpflichtigen günstigere Entscheidung möglich ist. Hier liegt keine Rechtsverletzung vor, die nach § 102 FGO Erfolg haben könnte. Ein außergerichtlicher Rechtsbehelf aber könnte erfolgreich sein, wenn die entscheidende Behörde zu einer anderen Ermessensausübung gelangt. Deshalb muß in § 333 auf die Geltendmachung einer Beschwer abgestellt werden.

#### Zu § 334 — Bindungswirkung anderer Verwaltungsakte

Die Vorschrift regelt zwei unterschiedliche Fälle. Absatz 1 läßt die formelle Bestandskraft eines unanfechtbaren Verwaltungsaktes entsprechend § 232 Abs. 1 AO auch dann bestehen, wenn der Verwaltungsakt geändert und sodann angefochten wird. Die Anfechtung ist nur noch möglich, soweit die Änderung reicht. Es handelt sich hier um eine Regelung, die seit vielen Jahrzehnten gilt. Vgl. auch die in gewisser Beziehung verwandte Regelung des § 158.

Absatz 2 zieht die notwendigen Folgerungen aus § 163 Abs. 1. Ist ein Bescheid für einen anderen Bescheid bindend, so kann diese Bindung nicht durch Anfechtung des Folgebescheides, sondern nur durch Anfechtung des Grundlagenbescheides beseitigt werden. Absatz 2 entspricht voll inhaltlich § 232 Abs. 2 bis 4 AO. Durch Verwendung der Begriffe „Grundlagenbescheid“ und „Folgebescheid“ konnten diese Vorschriften jedoch stark vereinfacht werden.

#### Zu § 335 — Rechtsbehelfsbefugnis bei einheitlichen Feststellungsbescheiden

Die Vorschrift entspricht § 233 AO. Sie regelt die Rechtsbehelfsbefugnis in den Fällen, in denen ein Feststellungsbescheid einheitlich gegen mehrere Personen ergeht (vgl. § 160 Abs. 2 Satz 2). Die Rechtsbehelfsbefugnis der Mitberechtigten wird durch Absatz 1 eingeschränkt, wenn der Feststellungsbescheid Einkünfte aus Gewerbe, den Einheitswert eines Gewerbebetriebes oder wirtschaftliche Untereinheiten von gewerblichen Betrieben betreffen. Nach Absatz 1 Nr. 3 sind nur die zur Geschäftsführung berufenen Gesellschafter oder Gemeinschaftler zum Einspruch befugt, es sei denn, daß der Rechtsbehelf nur die Beteiligung der Mitberechtigten an dem festgestellten Betrag betrifft (Absatz 1 Nr. 1) oder nur Fragen berührt, die lediglich einen Gesellschafter oder Gemeinschaftler angehen (Absatz 1 Nr. 2). In den beiden letzteren Fällen sind die jeweils betroffenen Gesellschafter oder Gemeinschaftler befugt, einen Rechtsbehelf einzulegen.

Die getroffene Regelung führt zu dem Ergebnis, daß die nicht geschäftsführenden Gesellschafter oder Gemeinschaftler den festzustellenden Gesamtbetrag nicht unmittelbar durch Rechtsbehelf beeinflussen können, soweit sie nicht persönlich betroffen sind wie etwa bei den sogenannten Sonderbetriebsaufgaben eines Gesellschafters. Diese Regelung ist sachgerecht. Wenn gegen die Feststellung des Gesamtbetrages nur die geschäftsführenden Gesellschafter oder Gemeinschaftler Einspruch einlegen können, so ist dies nicht anders zu bewerten als z. B. die Anfechtung eines Umsatzsteuerbescheides, der gegen die Gesellschaft ergangen ist, durch die geschäftsführenden Gesellschafter namens der Gesellschaft. Auch hier sind die anderen Gesellschafter von der Anfechtung ausgeschlossen, obwohl die finanziellen Folgen auch sie betreffen.

Die verfassungsrechtlichen Bedenken, die das Finanzgericht Hamburg in seinem Vorlagebeschluß vom 20. August 1970 (EFG 1969 S. 508) gegen den gleichlautenden § 48 FGO erhoben hat, werden nicht geteilt. Das Bundesverfassungsgericht hat anerkannt, daß sachgerechte prozeßrechtliche Vertretungsregelungen mit Artikel 19 Abs. 4 GG zu vereinbaren sind (BVerfGE Bd. 10 S. 268). Eine solche Regelung liegt hier vor. In den Fällen des Absatzes 1 werden die nicht geschäftsführenden Gesellschafter oder Gemeinschaftler durch die Geschäftsführer „vertreten“. Die Regelung beinhaltet eine Art Prozeßstandschaft. Sie ist auch sachgerecht. Wer unter Ausschluß der hierzu nicht berechtigten Gesellschafter oder Gemeinschaftler berechtigt ist, für eine Gesellschaft oder Gemeinschaft die Geschäfte zu führen, womit auch die Führung der Geschäftsbücher verbunden ist, der muß auch allein berechtigt sein, Rechtsbehelfe einzulegen, die der Feststellung des von ihm verwalteten Gesellschafts- oder Gemeinschaftsvermögens oder der von ihm erwirtschafteten Gewinne dienen. Der nicht geschäftsführende Gesellschafter oder Gemeinschaftler muß die dabei erzielten Ergebnisse genauso gegen sich gelten lassen wie er die von den Geschäftsführern erzielten Geschäftsergebnisse hinzunehmen hat. Ihm bleiben nur interne Ansprüche gegen die Geschäftsführer.

Bei einer anderen Regelung würden die nicht geschäftsführenden Gesellschafter in einer Weise z. B. auf die Gewinnermittlung einwirken können, die ihren Rechten nach dem Gesellschaftsvertrag nicht entspricht. Ist die Zahl der nicht geschäftsführenden Gesellschafter besonders groß, ergäben sich darüber hinaus unlösbare praktische Probleme.

In anderen als den in Absatz 1 genannten Fällen hat jeder Mitberechtigte das Recht, Einspruch einzulegen. Es sind dies z. B. die Fälle der einheitlichen Feststellung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, freiberuflicher Tätigkeit oder Vermietung und Verpachtung. Hier werden einzelne Mitberechtigte regelmäßig nicht unter Ausschluß der anderen Beteiligten zur Geschäftsführung berufen sein.

#### Zu § 336 — Rechtsbehelfsbefugnis des Nachfolgers in besonderen Fällen

Die Vorschrift zieht die für das Rechtsbehelfsverfahren notwendigen Folgerungen aus der Tatsache, daß Feststellungsbescheide über einen Einheitswert, Grundsteuermeßbescheide oder Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheide über Grundsteuermeßbeträge in bestimmten Fällen auch gegenüber dem Rechtsnachfolger wirken (§ 163 Abs. 2, § 165 Satz 4, §§ 166 und 171). Der Rechtsnachfolger ist zur Einlegung eines Einspruchs befugt. Dies würde sich auch schon aus § 333 ergeben, wird aber aus Gründen der Klarheit in *Satz 1* entsprechend § 234 AO nochmals ausdrücklich festgestellt.

Für den Rechtsnachfolger läuft eine besondere Rechtsbehelfsfrist, wenn ihm der Feststellungsbescheid nach § 163 Abs. 2 Satz 2 bekanntzugeben ist. Wirkt der Feststellungsbescheid gegen ihn ohne besondere Bekanntgabe, so muß er einen Einspruch innerhalb der für den Rechtsvorgänger geltenden Rechtsbehelfsfrist einlegen (*Satz 2*). Ist diese Frist bereits abgelaufen, so muß er die Unanfechtbarkeit hinnehmen. Darin zeigt sich die sogenannte dingliche Wirkung der Einheitswertbescheide.

#### Zu § 337 — Rechtsbehelfsverzicht

Die Vorschrift regelt den Rechtsbehelfsverzicht. Abweichend von § 235 AO ist er grundsätzlich nur nach Erlass des Verwaltungsaktes zulässig. Andererseits aber wird er zukünftig bei allen Verwaltungsakten zulässig sein. Diese neue Regelung berücksichtigt die schutzwürdigen Interessen des Steuerpflichtigen besser als bisher. Sie dient zugleich der Rechtsvereinheitlichung (vgl. § 514 ZPO).

Eine Ausnahme ist in *Absatz 1* nur vorgesehen für Steueranmeldungen. Hier kann der Rechtsbehelfsverzicht bereits bei Abgabe der Steueranmeldung unter der Voraussetzung ausgesprochen werden, daß die Steuer nicht abweichend von der Steueranmeldung festgesetzt wird. Dies entspricht dem geltenden Recht (§ 235 Abs. 1 Satz 3 AO).

*Absatz 2* regelt Einzelheiten des Rechtsbehelfsverzichts entsprechend § 235 Abs. 2 AO.

## DRITTER ABSCHNITT

### Allgemeine Verfahrensvorschriften

#### Zu § 338 — Rechtsbehelfsfrist

Die Vorschrift entspricht § 236 AO. Im Interesse der Rechtseinheit wird an der bisher schon geltenden Rechtsbehelfsfrist von einem Monat festgehalten (vgl. § 70 VwGO, § 84 SGG). Der Arbeitskreis für eine Reform der Reichsabgabenordnung hatte sich dagegen für eine Rechtsbehelfsfrist von drei Monaten ausgesprochen und in der Begründung zu § 334 seines Entwurfs ausgeführt, daß er darin eine Möglichkeit sehe, die Zahl der Fristüberschreitungen stark zu verringern und die Frage der Nachsichtgewährung zu entschärfen.

Die Frage, innerhalb welcher Frist ein außergerichtlicher Rechtsbehelf einzulegen ist, kann für das Steuerrecht nicht unabhängig von der Finanzgerichtsordnung und den übrigen Verwaltungsgerichtsordnungen gelöst werden. Es handelt sich hier um eine allgemeine Rechtsfrage, die für alle Verwaltungsbereiche in gleicher Weise gelöst werden sollte. Es kommt hinzu, daß nach der Finanzgerichtsordnung die Möglichkeit besteht, in gewissen Fällen ohne Vorverfahren sofort Klage zu erheben. Unterschiedliche Fristen für außergerichtliche und gerichtliche Rechtsbehelfe würden hier zu Schwierigkeiten führen. Unter diesen Umständen sollte die Frage, ob die Monatsfrist für außergerichtliche Rechtsbehelfe durch eine längere Frist ersetzt werden soll, im Rahmen der Arbeiten an der Vereinheitlichung der Verwaltungsgerichtsordnungen geprüft werden.

Die Rechtsbehelfsfrist beginnt mit der Bekanntgabe des Verwaltungsaktes. *Absatz 1 Satz 2* enthält die notwendige Sonderregelung für die Anfechtung von Steueranmeldungen. Diese wirken wie eine Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 149). Es kann aber für den Beginn der Rechtsbehelfsfrist nicht an eine Bekanntgabe angeknüpft werden. Maßgebend ist vielmehr der Tag des Eingangs der Steueranmeldung bei der Finanzbehörde. In den Fällen des § 149 Satz 2 kommt es allerdings auf den Tag des Bekanntwerdens der Zustimmung an.

Für die sogenannte Untätigkeitsbeschwerde (vgl. § 332 Abs. 2) ist im geltenden Recht (§ 237 Abs. 2 AO) eine Jahresfrist vorgesehen. Diese Regelung wird nicht beibehalten, da sie nicht zweckmäßig ist und die Rechte des Steuerpflichtigen verkürzt. Die Untätigkeitsbeschwerde wird nach *Absatz 2* unbefristet sein.

#### Zu § 339 — Rechtsbehelfsbelehrung

Die Vorschrift entspricht § 237 AO. Danach beginnt die Rechtsbehelfsfrist bei schriftlichen Verwaltungsakten nur, wenn der Betroffene über den Rechtsbehelf belehrt worden ist. Unterbleibt die Belehrung oder ist die erteilte Belehrung unrichtig, so kann der Verwaltungsakt grundsätzlich bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Verwaltungsaktes an-

gefochten werden. Entgegen dem bisherigen Recht soll diese Regelung auch dann gelten, wenn ein Verwaltungsakt schriftlich ergeht, ohne daß dies vorgeschrieben ist.

#### Zu § 340 — Einlegung der Rechtsbehelfe

Die Vorschrift entspricht § 238 AO. Danach sind die Rechtsbehelfe schriftlich einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären. Die Einlegung durch Telegramm ist zulässig.

*Absatz 2* regelt im einzelnen, bei welcher Finanzbehörde der Rechtsbehelf anzubringen ist und in welchen Fällen eine fehlerhafte Anbringung geheilt wird.

Nach *Absatz 3* soll der Verwaltungsakt bezeichnet werden, gegen den der Rechtsbehelf gerichtet ist.

#### Zu § 341 — Prüfung der Zulässigkeitsvoraussetzungen

Die Vorschrift entspricht § 239 AO, stellt jedoch in *Satz 1* durch Ersetzung des Wortes „und“ durch das Wort „insbesondere“ klar, daß die Einhaltung der vorgeschriebenen Form und Frist gleichfalls zu den Zulässigkeitsvoraussetzungen gehört. Stellt die zur Entscheidung über den Rechtsbehelf berufene Finanzbehörde fest, daß es an einem Zulässigkeitsfordernis fehlt, so wird der Rechtsbehelf als unzulässig verworfen.

#### Zu § 342 — Beteiligte

§ 342 Abs. 1 enthält eine — bisher in der AO fehlende — ausdrückliche Vorschrift über die Beteiligten im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren.

Daß sich die Beteiligten durch einen Bevollmächtigten vertreten lassen können, ergibt sich aus § 101 Abs. 1 Satz 1.

#### Zu § 343 — Zuziehung zum Verfahren

Die Vorschrift regelt die Zuziehung Dritter zum Verfahren, wenn deren rechtliche Interessen durch die Entscheidung berührt werden in Übereinstimmung mit § 241 AO. Entsprechend der Vorschrift des § 60 FGO für die Beiladung wird zwischen notwendiger und einfacher Zuziehung unterschieden. Dritte sind zuzuziehen, wenn die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann.

#### Zu § 344 — Aussetzung der Vollziehung

Die Vorschrift regelt die Aussetzung der Vollziehung durch die Finanzbehörde während des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens. Daneben gilt § 69 FGO.

Nach *Absatz 1* gilt wie bisher auf Grund des § 242 Abs. 1 AO, daß durch die Einlegung des Rechtsbehelfs die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsaktes nicht gehemmt wird, soweit nicht in *Absatz 3* geregelte Ausnahmen vorliegen.

Nach *Absatz 2* kann die Finanzbehörde die Vollziehung ganz oder teilweise aussetzen. Auf Antrag soll sie aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen. Abweichend von § 242 AO und § 69 FGO ist die Aussetzung der Vollziehung in Übereinstimmung mit dem Vorschlag des Arbeitskreises für eine Reform der Reichsabgabenordnung nicht mehr für den Fall vorgesehen, daß die Vollziehung für den Steuerpflichtigen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hat. In diesen Fällen besteht die Möglichkeit nach § 203 zu stunden oder nach § 244 Vollstreckungsschutz zu gewähren. Daneben bedarf es nicht der Aussetzung der Vollziehung.

Nach *Absatz 2 Satz 4* löst die Aussetzung der Vollziehung des Grundlagenbescheides die Aussetzung der Vollziehung der Folgebescheide aus. Durch den zweiten Halbsatz wird klargestellt, daß die für die Aussetzung der Vollziehung des Folgebescheides zuständige Behörde über die Frage einer etwaigen Sicherheitsleistung entscheidet, sofern diese bei der Aussetzung der Vollziehung des Grundlagenbescheides nicht ausdrücklich ausgeschlossen worden ist. Letzteres kann z. B. der Fall sein, wenn der Rechtsbehelf wahrscheinlich erfolgreich sein wird.

#### Zu § 345 — Rücknahme des Rechtsbehelfs

Die Vorschrift entspricht § 243 AO. Abweichend davon wird in *Absatz 1 Satz 2* bestimmt, daß die für die Einlegung eines Rechtsbehelfs geltenden Vorschriften sinngemäß auch für die Rücknahme eines Rechtsbehelfs gelten. Damit wird zum Schutz des Steuerpflichtigen vor übereilter Rücknahme des Rechtsbehelfs Schriftform vorgeschrieben.

Eine weitere Änderung enthält *Absatz 2 Satz 1*. Während nach § 243 Abs. 2 Satz 1 AO die Rücknahme den Verlust des Rechtsbehelfs zur Folge hat, tritt nunmehr in Anpassung an allgemeine prozeßrechtliche Grundsätze (vgl. § 515 Abs. 3 Satz 1 ZPO, § 126 Abs. 2 Satz 1 VwGO) lediglich der Verlust des „eingelegten“ Rechtsbehelfs ein. Der Steuerpflichtige kann daher innerhalb der Rechtsbehelfsfrist gegebenenfalls nochmals den gleichen Rechtsbehelf einlegen.

#### Zu § 346 — Aussetzung des Verfahrens

Die Vorschrift entspricht in ihrem *Absatz 1* dem § 244 AO. Danach kann die zur Entscheidung über den Rechtsbehelf zuständige Finanzbehörde das Verfahren ganz oder teilweise ruhen lassen, wenn der Ausgang des Verfahrens von einer noch zu treffenden Entscheidung eines Gerichts oder einer Verwaltungsbehörde abhängt.

Neu ist der *Absatz 2*, der einem in der Praxis bereits weitgehend üblichen Verfahren Rechnung trägt. Die Regelung entspricht dem § 251 ZPO. Danach kann die Finanzbehörde mit Zustimmung des Steuerpflichtigen das Verfahren ruhen lassen, wenn dies aus wichtigen Gründen zweckmäßig ist. *Absatz 2* wird

u. a. angewendet werden, wenn zunächst der Ausgang eines Musterprozesses oder eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts abgewartet werden soll.

**Zu § 347** — Mitteilung der Besteuerungsunterlagen

Die Vorschrift entspricht § 245 AO.

**Zu § 348** — Sinngemäße Anwendung der Vorschriften über das Besteuerungsverfahren

Die Vorschrift, die § 246 AO entspricht, dient lediglich der Klarstellung. Sie verweist ergänzend auf die Vorschriften über das Besteuerungsverfahren.

**Zu § 349** — Zustellung der Rechtsbehelfsentscheidung

Die Vorschrift entspricht § 247 AO. Die Rechtsbehelfsentscheidung ist schriftlich abzufassen, zu begründen, mit einer Rechtsbehelfsbelehrung zu versehen und verschlossen zuzustellen.

#### VIERTER ABSCHNITT

##### Besondere Verfahrensvorschriften

**Zu § 350** — Entscheidung über den Einspruch

Die Vorschrift entspricht § 248 AO. Über den Einspruch entscheidet nach *Absatz 1* die Finanzbehörde, die den Verwaltungsakt erlassen hat. Durch *Halbsatz 2* wird klargestellt, daß sich ein Zuständigkeitswechsel auch auf die Zuständigkeit für das Einspruchsverfahren auswirkt.

*Absatz 2* hält daran fest, daß das Einspruchsverfahren ein „verlängertes“ Veranlagungsverfahren darstellt; die Finanzbehörde hat den Verwaltungsakt im vollen Umfang erneut zu prüfen und kann diesen auch zum Nachteil des Steuerpflichtigen ändern. Nach *Satz 2* bedarf es einer Einspruchsentscheidung nur insoweit, als die Finanzbehörde nicht durch Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Verwaltungsaktes dem Einspruchsantrag entspricht. Die Finanzbehörde kann nach § 153 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a dem Einspruch ganz oder teilweise abhelfen. Bei teilweiser Abhilfe hat eine Einspruchsentscheidung zu ergehen, soweit nicht abgeholfen ist. Eines erneuten Einspruchs gegen den Änderungsbescheid bedarf es nicht.

*Absatz 4* ist neu gegenüber dem bisherigen Recht. Er betrifft die Fälle, in denen eine Zollstelle oder eine Grenzkontrollstelle auf Grund des § 18 FVG \*) für ein Finanzamt handelt.

\*) i. d. F. des Entwurfs eines FAnpG (Drucksache VI/1771)

**Zu § 351** — Entscheidung über die Beschwerde

Die Vorschrift entspricht § 249 AO. Es wurden jedoch in *Absatz 1 Satz 1* die Worte „oder von der mit der Beschwerde der Erlaß eines Verwaltungsaktes begehrt wird“ neu aufgenommen, um den in § 332 Abs. 2 geregelten Fall der „Untätigkeitsbeschwerde“ zu berücksichtigen.

Nach *Absatz 1* kann die Finanzbehörde, deren Verwaltungsakt mit der Beschwerde angegriffen wird, der Beschwerde abhelfen. Bei einem Zuständigkeitswechsel gilt dies für die zuständig gewordene Finanzbehörde (Verweisung in der zweiten Satzhälfte auf § 350 Abs. 2).

Wird der Beschwerde nicht abgeholfen, so entscheidet nach *Absatz 2* die nächst höhere Behörde durch Beschwerdeentscheidung, gegen die Klage vor dem Verwaltungsgericht zulässig ist.

#### NEUNTER TEIL

##### Straf- und Bußgeldvorschriften Straf- und Bußgeldverfahren

Der Neunte Teil enthält die Straf- und Bußgeldvorschriften und die Vorschriften über das Straf- und Bußgeldverfahren. Hierbei handelt es sich nicht um eine abschließende Regelung dieser Materie. Es gelten vielmehr das Strafgesetzbuch, die Strafprozeßordnung, das Gerichtsverfassungsgesetz und andere allgemeine Gesetze über das Strafrecht und das Strafverfahren, ferner das Gesetz über Ordnungswidrigkeiten, soweit im Neunten Teil und sonst in den Steuergesetzen nichts Abweichendes bestimmt ist.

Der Neunte Teil dieses Entwurfs stimmt weitgehend mit dem Dritten Teil der Reichsabgabenordnung überein. Eine grundlegende Erneuerung dieses Teils ist deswegen entbehrlich, weil das Steuerstrafrecht bereits durch die beiden Gesetze zur Änderung strafrechtlicher Vorschriften der Reichsabgabenordnung und anderer Gesetze vom 10. August 1967 (Bundesgesetzbl. I S. 877) und 12. August 1968 (Bundesgesetzbl. I S. 953) weitgehend reformiert worden ist. Die jetzt vorgesehenen Änderungen betreffen vornehmlich die Ausgestaltung der materiellrechtlichen Strafvorschriften, deren Überprüfung unter den Gesichtspunkten der Bestimmtheit und Klarheit des Tatbestandes und der Anpassung an neuere strafrechtliche Regelungen im Rahmen des Zweiten Gesetzes zur Änderung strafrechtlicher Vorschriften der Reichsabgabenordnung und anderer Gesetze aus Zeitgründen zurückgestellt werden mußten (vgl. die Einleitung der Begründung des Regierungsentwurfs — Drucksache V/1812 —) und die jetzt auch an das Zweite Gesetz zur Reform des Strafrechts

vom 4. Juli 1969 (Bundesgesetzbl. I S. 717), so z. B. an das dort vorgesehene Tagessatzsystem angepaßt werden müssen. Dabei sind teilweise auch bereits Änderungen berücksichtigt worden, die sich auf Grund des noch nicht fertiggestellten Entwurfs eines Einführungsgesetzes zum Strafgesetzbuch voraussichtlich ergeben werden. Deshalb sind z. B. die Vorschriften über die Steuerzeichenfälschung und den Bruch des Steuergeheimnisses gestrichen worden. Der Bruch des Steuergeheimnisses soll zukünftig im Strafgesetzbuch geregelt werden. An die Stelle der Vorschrift über die Steuerzeichenfälschung wird im Strafgesetzbuch eine allgemeine Vorschrift über die Wertzeichenfälschung treten.

## ERSTER ABSCHNITT

### Strafvorschriften

#### Zu § 352 — Steuerstraftaten

Die Vorschrift definiert in ihrem *Absatz 1* den Begriff der Steuerstraftat und erklärt im *Absatz 2* die allgemeinen Gesetze über das Strafrecht für anwendbar.

*Absatz 1* umschreibt den Begriff der Steuerstraftaten. Abweichend von § 391 Abs. 1 AO ist der Begriff der Steuervergehen durch den Begriff der Steuerstraftaten ersetzt worden. Mit dem bisherigen Begriff „Steuervergehen“ sollen die mit einer Kriminalstrafe bedrohten Steuerverfehlungen von solchen Steuerzuwiderhandlungen abgegrenzt werden, die nur mit Geldbuße bedroht sind. Für diese Art der Abgrenzung werden aber üblicherweise die Begriffe „Straftaten“ und „Ordnungswidrigkeiten“ verwendet.

*Nummer 1* des Absatzes 1 weicht von § 391 Abs. 1 Nr. 1 AO insofern ab, als sie nicht mehr von Zuwiderhandlungen gegen Steuergesetze, sondern von Taten spricht, die nach den Steuergesetzen strafbar sind. Es kommt als darauf an, ob die Strafvorschrift selbst in den Steuergesetzen, vornehmlich in der AO, aufgenommen worden ist. Durch die neue Fassung soll vor allem erreicht werden, daß der Bruch des Steuergeheimnisses, der künftig auf Grund des Strafgesetzbuches strafbar sein wird, keine Steuerstraftat mehr ist. Für den Bruch des Steuergeheimnisses sollen künftig nicht mehr die für Steuerstraftaten geltenden gesetzlichen Besonderheiten gelten. Das bedeutet vor allem, daß die Finanzbehörden nicht mehr für die Strafverfolgung zuständig sein werden. Würde man an der bisherigen Fassung festhalten, so würde der Bruch des Steuergeheimnisses als Zuwiderhandlung gegen § 5 dieses Entwurfs und damit als Zuwiderhandlung gegen ein Steuergesetz eine „Steuerstraftat“ bleiben, deren Verfolgung zur Zuständigkeit der Finanzbehörden gehört. Dies aber will der Entwurf vermeiden, weil insoweit kein hinreichender Grund für eine vom allgemeinen Strafverfahren abweichende Regelung besteht.

Die Erwähnung des Bannbruchs als Steuerstraftat im Absatz 1 Nr. 2 entspricht § 391 Abs. 1 Nr. 2 AO. *Nummer 3* des Absatzes 1 ist neu aufgenommen worden. Danach ist die Wertzeichenfälschung und ihre Vorbereitung Steuerstraftat, soweit die Tat Steuerzeichen betrifft. Dies entspricht dem geltenden Recht, muß aber zukünftig im Hinblick auf die Neufassung des Absatzes 1 Nr. 1 besonders bestimmt werden, da der Tatbestand über die Steuerzeichenfälschung (§ 399 AO) von der allgemeinen Vorschrift des Strafgesetzbuches über die Wertzeichenfälschung erfaßt werden soll (vgl. hierzu die Vorbemerkung vor § 352). Im Gegensatz zum Bruch des Steuergeheimnisses besteht für die Steuerzeichenfälschung auch weiterhin ein Bedürfnis, die Zuständigkeit der Finanzbehörden für die Strafverfolgung zu begründen, weil die Beurteilung solcher Sachverhalte eine besondere steuerliche Sachkunde erfordert.

*Absatz 1 Nr. 4* ist gegenüber § 391 Abs. 1 Nr. 3 AO nur geringfügig geändert und durch die Verwendung des Ausdrucks „Tat“ dem Sprachgebrauch des Zweiten Gesetzes zur Reform des Strafrechts angepaßt worden.

*Absatz 2* entspricht dem Absatz 2 des § 391 AO.

Der Entwurf geht davon aus, daß Steuergesetze, deren Verletzung mit Strafe bedroht ist, auch nach ihrem Außerkrafttreten auf Taten anzuwenden sind, die während ihrer Geltungsdauer begangen wurden. Dieses Ergebnis entspricht der bisherigen Rechtsauffassung. Angesichts des § 2 Abs. 4 StGB\*), der in der Fassung bewußt vom geltenden § 2 Abs. 3 StGB abweicht, wäre allerdings eine ausdrückliche Klarstellung notwendig [vgl. auch die Begründung zu § 2 Abs. 4 des Entwurfs eines Strafgesetzbuches\*\*)].

Doch ist bereits bei den weiteren Arbeiten am Einführungsgesetz zum Strafgesetzbuch erkannt worden, daß die Regelung des § 2 Abs. 4 StGB\*) ganz allgemein bei Blankettatbeständen, die im Nebenstrafrecht außerordentlich häufig sind, zu praktisch nicht vertretbaren Ergebnissen führen würde (vgl. hierzu auch BGH St. Bd. 20 S. 177 ff.). Deshalb soll der § 2 Abs. 4 StGB\*) im Einführungsgesetz zum Strafgesetzbuch wieder die Fassung des geltenden § 2 Abs. 3 StGB erhalten. Auf der Grundlage dieser Änderung ist eine besondere Regelung in der neuen AO entbehrlich.

#### Zu § 353 — Steuerhinterziehung

Die Vorschrift behandelt die Steuerhinterziehung. Sie weicht in verschiedener Hinsicht von § 392 AO ab.

*Absatz 1* weicht vom geltenden § 392 Abs. 1 AO in der Umschreibung des Tatbestandes der Steuerhinterziehung vor allem dadurch ab, daß er eindeutig festlegt, welche Handlung oder Unterlassung vorliegen muß, damit der Erfolg der Tat, die Verkürzung von Steuern oder die Erlangung von

\*) i. d. F. des 2. StrRG

\*\*) vgl. Drucksache IV/650

Steuervorteilen, tatbestandsmäßig verwirklicht wird. Die Tathandlung besteht darin, daß den zuständigen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht werden oder daß diese Behörden pflichtwidrig über derartige Tatsachen in Unkenntnis gelassen werden. Hierdurch wird dem Verfassungsgrundsatz des Artikels 103 Abs. 2 GG besser Genüge getan als bisher durch § 392 AO, für den die Rechtsprechung das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal der „Steuerunehrlichkeit“ entwickelt hat, um die in Betracht kommenden Tathandlungen hinreichend bestimmt einzugrenzen. Einbezogen werden auch unrichtige oder unvollständige Angaben gegenüber anderen Behörden als Finanzbehörden. Dies ist deshalb erforderlich, weil die anderen Behörden für eine steuerlich erhebliche Entscheidung zuständig sein können, die durch unrichtige oder unvollständige Angaben beeinflusst werden kann (vgl. z. B. §§ 82, 83, 92 bis 96 des Wohnungsbau- und Familienheimgesetzes).

Im geltenden Recht wird für die Steuerhinterziehung Geldstrafe allein oder Freiheitsstrafe und Geldstrafe angedroht. Hieran wird nicht festgehalten. Der Richter soll wahlweise Freiheitsstrafe oder Geldstrafe verhängen können. Er hat außerdem die Möglichkeit, nach § 41 StGB \*) eine Geldstrafe neben Freiheitsstrafe zu verhängen, wenn die dort genannten Voraussetzungen gegeben sind. Auf der Grundlage der bisher vorgesehenen Fassung des § 41 StGB \*) wird allerdings die kumulative Verhängung einer Geldstrafe unangemessen erschwert sein. Der Entwurf geht jedoch davon aus, daß der § 41 StGB \*) im Rahmen des Einführungsgesetzes zum Strafgesetzbuch erweitert werden wird, weil sich bei den Arbeiten zur Anpassung des Nebenstrafrechts gezeigt hat, daß es sonst nicht möglich wäre, auch in den Fällen, in denen dies kriminalpolitisch geboten erscheint, neben der Freiheitsstrafe eine Geldstrafe zu verhängen. Dies gilt namentlich dann, wenn sich der Täter durch die Tat bereichert hat, ohne daß eine Bereicherungsabsicht festgestellt werden kann. § 41 StGB \*) soll deshalb dahin erweitert werden, daß auf eine kumulative Geldstrafe erkannt werden kann, wenn sich der Täter durch die Tat bereichert hat oder bereichern wollte und die Verhängung der Geldstrafe auch unter Berücksichtigung der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Täters angebracht ist. Diese Voraussetzungen sind bei der Steuerhinterziehung in der Regel gegeben, da sie meist zum eigenen Vorteil begangen wird, also zu einer Bereicherung des Täters führt, und da nach den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Täters der Steuerhinterziehung eine Geldstrafe neben Freiheitsstrafe grundsätzlich angebracht sein wird. In den Fällen der Steuerhinterziehung wird es nämlich selten sein, daß die kumulative Geldstrafe die Resozialisierung des Täters gefährden kann. Für den Fall, daß § 41 StGB \*) nicht in dem oben beschriebenen Umfange erweitert werden sollte, ist zu prüfen, ob in § 353 des Entwurfs schlechthin die kumulative Geldstrafe anzudrohen ist.

\*) i. d. F. des 2. StrRG

Der Höchstsatz der Freiheitsstrafe beträgt wie bisher fünf Jahre, falls nicht nach Absatz 3 ein besonders schwerer Fall vorliegt.

Hinsichtlich der Bemessung der Geldstrafe wird die Strafdrohung dem neuen Tagessatzsystem [vgl. §§ 40 ff. StGB \*)] angepaßt. Angesichts der Tatsache, daß in der Strafpraxis immer wieder Fälle vorkommen, in denen Millionenbeträge hinterzogen worden sind, reichen jedoch der Höchstbetrag für Tagessätze und das Höchstmaß des Tagessatzes bei weitem nicht aus. Es ist deshalb vorgesehen, daß bei Steuerhinterziehung eine Geldstrafe bis zu 720 Tagessätzen verhängt werden kann und daß der Höchstbetrag des Tagessatzes 5000 Deutsche Mark beträgt. In absoluten Zahlen bedeutet dies eine Geldstrafdrohung bis zu 3,6 Millionen Deutsche Mark. Nach geltendem Recht kann eine Geldstrafe bis zu fünf Millionen Deutsche Mark verhängt werden.

*Absatz 2*, wonach der Versuch der Steuerhinterziehung strafbar ist, entspricht § 393 Abs. 1 AO. § 393 Abs. 2 AO ist nicht übernommen worden. Das Unternehmen der Irreführung der Bewertungsstellen anläßlich der Einheitsbewertung wird auch ohne diese Vorschrift als Versuch der Steuerhinterziehung anzusehen sein. Etwas anderes könnte nur dann gelten, wenn der Gesetzgeber noch nicht festgelegt hat, von welchem Zeitpunkt an sich die Einheitswerte auf die Besteuerung auswirken sollen; vgl. z. B. Artikel 3 Abs. 1 des Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes vom 13. August 1965 (Bundesgesetzbl. I S. 851). Bis zum Inkrafttreten dieses Gesetzes wird die Bestimmung über die Anwendung der Einheitswerte auf den 1. Januar 1964 jedoch getroffen sein, so daß es der Beibehaltung des § 393 Abs. 2 AO nicht bedarf.

*Absatz 3* führt erstmalig auch für die Steuerhinterziehung eine Strafverschärfung für besonders schwere Fälle ein, wie sie für den vergleichbaren Fall des Betruges bereits seit Jahrzehnten besteht. In besonders schweren Fällen ist die Strafe Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren. Mit dieser Strafverschärfung soll deutlich gemacht werden, daß die Steuerhinterziehung hinsichtlich ihrer Gefährlichkeit und ihrer Strafwürdigkeit nicht geringer zu bewerten ist als der Betrug.

Entsprechend der neueren Gesetzespraxis werden die besonders schweren Fälle durch Regelbeispiele gekennzeichnet. Dadurch wird dem Richter die Rechtsanwendung erleichtert. Die Aufzählung bedeutet aber nicht, daß ein besonders schwerer Fall nur bei Vorliegen eines Regelbeispiels angenommen werden darf. Andererseits liegt nicht immer ein besonders schwerer Fall vor, wenn die Voraussetzungen eines Regelbeispiels erfüllt sind.

Im einzelnen werden vier Beispiele aufgezählt, bei deren Vorliegen in der Regel ein besonders schwerer Fall angenommen wird. Die Nummer 2 (Mißbrauch der Befugnisse oder der Stellung als Amtsträger) entspricht § 253 Nr. 4 des Entwurfs eines Strafgesetzbuches \*\*), der einen besonders schweren Fall des Betruges regelt. Im übrigen sind die Beson-

\*) i. d. F. des 2. StrRG

\*\*) vgl. Drucksache IV/650

derheiten der Steuerhinterziehung berücksichtigt worden. Dazu gehören die Steuerhinterziehung aus grobem Eigennutz in großem Ausmaß (*Nummer 1*), die Ausnutzung der Mithilfe eines Amtsträgers, der seine Amtsstellung mißbraucht (*Nummer 3*), und die fortgesetzte Steuerverkürzung unter Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege (*Nummer 4*).

*Absatz 4* entspricht im wesentlichen § 392 Abs. 3 AO. *Satz 1* regelt den Eintritt der Steuerverkürzung für besonders wichtige Fälle. Klarer als im geltenden Recht wird herausgestellt, daß die Verkürzung in diesen Fällen bewirkt ist, wenn die Steuer infolge der Tat nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt wird. Eine Änderung gegenüber dem geltenden Recht tritt dadurch jedoch nicht ein. Ausdrücklich wird bestimmt, daß eine vorläufige Steuerfestsetzung, eine Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung oder eine der Steuerfestsetzung gleichstehende Steueranmeldung für den Eintritt der Steuerverkürzung genügt. Dies ist deshalb gerechtfertigt, als auch durch eine noch nicht endgültige Steuerfestsetzung zumindest eine vorübergehende Steuerverkürzung eintritt.

*Satz 2* stellt klar, daß zu den Steuervorteilen im Sinne der Vorschriften über die Steuerhinterziehung auch die Steuervergütungen gehören. Bisher bestanden hier unterschiedliche Auffassungen. *Satz 3* entspricht § 392 Abs. 3 Halbsatz 2 AO. Er bestimmt, daß eine Steuerverkürzung oder ein ungerechtfertigter Steuervorteil nicht dadurch ausgeglichen werden kann, daß die Steuer aus anderen Gründen hätte ermäßigt werden müssen oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können. Es handelt sich um eine der Vorschriften, die seinerzeit geschaffen worden sind, um die bestehende Rechtsprechung ausdrücklich in den Gesetzeswortlaut aufzunehmen (vgl. RGSt Bd. 46 S. 237).

*Absatz 5* entspricht wörtlich dem § 392 Abs. 4 AO.

*Absatz 6*, der die Verkürzung von Eingangsabgaben eines anderen Mitgliedstaates der EWG unter bestimmten Voraussetzungen unter Strafe stellt, wird gegenüber § 392 Abs. 5 AO geringfügig geändert. Einmal wird nicht mehr gefordert, daß sich die Hinterziehung von Eingangsabgaben auf unrichtige Belege beziehen muß. Zum anderen werden die Auswirkungen des Beschlusses des Rates der Europäischen Gemeinschaften vom 21. April 1970 über die Ersetzung der Finanzbeiträge der Mitgliedstaaten durch eigene Mittel der Gemeinschaften berücksichtigt (vgl. Drucksache VI/880). Da hiernach die Eingangsabgaben zunehmend der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft zustehen, kann im Absatz 6 nicht mehr darauf abgestellt werden, daß die Eingangsabgaben einem anderen EWG-Staat zustehen. Es wird vielmehr darauf abgestellt werden müssen, daß die Eingangsabgaben von einem anderen EWG-Staat verwaltet werden.

Nicht übernommen wird § 392 Abs. 2 AO. Diese Vorschrift behandelt die Steuerhinterziehung durch zweckwidrige Verwendung steuerbegünstigter Sachen. Angesichts der Anzeigepflichten nach § 98 Abs. 2 und 3 dieses Entwurfs wird die Vorschrift für entbehrlich gehalten. Wer diesen Anzeigepflich-

ten vorsätzlich zuwiderhandelt und dadurch Steuern verkürzt, begeht eine Steuerhinterziehung nach § 353 Abs. 1.

#### Zu § 354 — Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung

Die Vorschrift regelt die Straffreiheit durch freiwillige Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung entsprechen § 395 AO.

*Absatz 1* ermöglicht es dem Täter, auch noch nach Vollendung der Tat Straffreiheit zu erlangen, wenn dies nicht bereits nach *Absatz 2* ausgeschlossen ist. Beide Vorschriften entsprechen sachlich dem geltenden Recht (vgl. § 395 Abs. 1, 2 AO). Allerdings wird die Straffreiheit nach *Absatz 3* grundsätzlich davon abhängig gemacht, daß die hinterzogene Steuer innerhalb der dem Täter gesetzten Frist nachgezahlt wird.

Im geltenden § 395 Abs. 3 AO ist die Nachzahlung der hinterzogenen Steuer Straffreiheitsvoraussetzung in den Fällen, in denen der Täter Schuldner der hinterzogenen Steuer ist. Wer dagegen nicht Steuerschuldner ist, kann allein durch die Selbstanzeige Straffreiheit erlangen. Diese Regelung ist dann nicht sachgerecht, wenn der Täter zwar nicht der Steuerschuldner ist, aber gleichwohl zum eigenen Vorteil Steuern hinterzogen hat. In diesen Fällen erlangt der Täter Straffreiheit allein durch die Selbstanzeige, obwohl er aus seiner Tat den vollen finanziellen Vorteil gezogen hat. Dies ist z. B. der Fall bei der Verbrauchsteuerhinterziehung durch Diebstahl aus einem Herstellungsbetrieb. Hier ist nicht der Dieb, sondern der Hersteller Steuerschuldner. Um dieses nicht gerechtfertigte Ergebnis zu beseitigen, wird nunmehr in *Absatz 3* darauf abgestellt, ob der Täter, Anstifter oder Gehilfe die Steuern zu seinen Gunsten hinterzogen hat. Soweit diese Frage zu bejahen ist, ist die Straffreiheit von der fristgerechten Nachzahlung der hinterzogenen Steuern abhängig.

*Absatz 4* entspricht im wesentlichen dem § 395 Abs. 4 AO. Er soll verhindern, daß jemand, der auf Grund des § 98 eine Erklärung nachholt oder berichtigt, dadurch Dritte der Strafverfolgung aussetzt, die die Abgabe der Erklärung unterlassen oder eine unrichtige oder unvollständige Erklärung abgegeben haben. Blicke die strafrechtliche Verantwortung anderer Personen bestehen, so könnte dies jemanden, der nach § 98 verpflichtet ist, eine falsche Erklärung zu berichtigen, davon abhalten, dies zu tun. Deshalb sollen auch Dritte bei einer späteren Berichtigung strafrechtlich nicht verfolgt werden, es sei denn, daß ihnen oder ihren Vertretern vorher wegen der Tat die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens bekanntgegeben worden ist. Hat jedoch ein Dritter zum eigenen Vorteil gehandelt, so ist die Straffreiheit nach *Satz 2* davon abhängig, daß er entsprechend Absatz 3 die hinterzogenen Steuern innerhalb der ihm gesetzten Frist nachzahlt. Diese Regelung, die in § 395 Abs. 4 AO fehlt, erscheint sachlich berechtigt. Hat der Dritte den Vorteil aus der Tat gehabt, so ist es auch hier gerechtfertigt, von der Strafverfolgung nur dann abzusehen, wenn der Dritte die hinterzogenen Steuern nachzahlt.

**Zu § 355 — Bannbruch**

Die Vorschrift behandelt den Bannbruch, die verbotswidrige Einfuhr, Ausfuhr oder Durchfuhr von Gegenständen ohne ordnungsmäßige Gestellung. Sie entspricht § 396 AO. Der Täter des Bannbruchs wird nach den Vorschriften des § 353 Abs. 1, 2 über die Steuerhinterziehung bestraft, wenn die Tat nicht bereits nach anderen Vorschriften als Zuwiderhandlung gegen ein Einfuhr-, Ausfuhr- oder Durchfuhrverbot mit Strafe oder Geldbuße bedroht ist. Derartige Straf- oder Bußgeldandrohungen sind in zahlreichen Gesetzen enthalten.

**Zu § 356 — Gewerbsmäßiger, gewaltsamer und bandenmäßiger Schmuggel**

Die Vorschrift entspricht dem § 397 AO. Sie behandelt den gewerbsmäßigen, gewaltsamen und bandenmäßigen Schmuggel. Gegenüber dem § 353 ist in diesen Fällen eine Strafschärfung vorgesehen, nämlich Freiheitsstrafe von drei Monaten bis zu fünf Jahren.

Die in *Absatz 1* genannten Fälle des gewerbsmäßigen Schmuggels betreffen die gewerbsmäßige Hinterziehung von Eingangsabgaben und den gewerbsmäßigen Bannbruch, der durch eine Zuwiderhandlung gegen Monopolvorschriften begangen wird. Für die übrigen Fälle des werbsmäßigen Bannbruchs wird keine Strafschärfung vorgesehen, weil hierfür kein Bedürfnis besteht.

*Absatz 2* wird gegenüber § 397 Abs. 2 AO in verschiedenen Punkten geändert und dabei dem Wortlaut der Vorschrift des § 244 StGB über den Diebstahl mit Waffen und den Bandendiebstahl angepaßt. Nach *Nummer 1* fällt der Schmuggel, bei dem der Täter oder ein anderer Beteiligter eine Schußwaffe bei sich führt, ohne weitere Voraussetzung unter den § 356. Diese Regelung beruht auf der Erwägung, daß schon das bloße Mitführen einer Schußwaffe besonders gefährlich ist, ohne daß es auf die Absicht, von der Schußwaffe Gebrauch zu machen, noch ankommt. Das Mitführen sonstiger Waffen, Werkzeuge oder Mittel wirkt nach *Nummer 2* dagegen nur dann strafverschärfend, wenn die mitgeführten Gegenstände der Überwindung des Widerstandes eines anderen durch Gewalt oder Drohung mit Gewalt dienen sollen. Diese Einschränkung entspricht weitgehend der des § 397 Abs. 2 Nr. 2 AO. Die *Nummer 3* lehnt sich an § 244 Abs. 1 Nr. 3 StGB an, weil beide Fälle miteinander vergleichbar sind. Danach ist es zwar ausreichend, daß die Tat mit einem weiteren Bandenmitglied begangen wird, während nach geltendem Recht (§ 397 Abs. 2 Nr. 1 AO) drei Personen mitwirken müssen. Der Täter muß jedoch als Mitglied einer „Bande“ handeln.

**Zu § 357 — Steuerhinterziehung**

Die Vorschrift behandelt die Steuerhinterziehung entsprechend § 398 AO. Die Strafdrohung ist dem § 353 Abs. 1, 2, bei gewerbsmäßiger Begehung dem § 356 zu entnehmen. Die Vorschrift wird dadurch enger an den § 259 StGB angepaßt, daß an die Stelle

der Tathandlung des Absetzens von Erzeugnissen oder Waren, hinsichtlich deren Verbrauchsteuer oder Zoll hinterzogen oder Bannbruch begangen worden ist, die Tathandlung des Mitwirkens zu deren Absatz bei anderen tritt.

Nach *Absatz 2* liegt eine Steuerhinterziehung auch dann vor, wenn die Tat Erzeugnisse oder Waren betrifft, hinsichtlich deren Eingangsabgaben hinterzogen worden sind, die von einem anderen Mitgliedstaat der EWG verwaltet werden. Diese Vorschrift entspricht dem Grundgedanken des § 353 Abs. 6, in bestimmten Fällen auch solche Steuern durch Strafnormen zu schützen, die von anderen Mitgliedstaaten der EWG verwaltet werden. Zur näheren Abgrenzung dieser Fälle verweist der *Satz 2* auf § 353 Abs. 6 Nr. 1 und 2.

**Zu § 358 — Begünstigung**

Der Straftatbestand der Begünstigung wird im § 257 StGB behandelt. § 358 bestimmt jedoch entsprechend § 394 AO, daß die Strafdrohung des § 353 Abs. 1 auch für die eigennützige Begünstigung gilt, die dem Täter oder Teilnehmer einer Steuerhinterziehung, eines Bannbruchs nach § 355 Abs. 2 oder 356 oder einer Steuerhinterziehung gewährt wird.

**Zu § 359 — Nebenfolgen**

Die Vorschrift sieht als Nebenfolgen einer Steuerstraftat den Verlust der Amtsfähigkeit und der Wählbarkeit (*Absatz 1*) sowie außerdem die Einziehung von Erzeugnissen, Waren und anderen Sachen vor (*Absatz 2*). Die Vorschrift entspricht dem § 401 AO.

Der Verlust der Amtsfähigkeit und der Wählbarkeit ist in den §§ 45 bis 45 b StGB \*) geregelt. *Absatz 1* nennt wegen des § 45 Abs. 2 StGB \*) im einzelnen die Fälle, in denen das Gericht bei Steuerstraftaten, die zu einer Freiheitsstrafe von mindestens einem Jahr führen, den Verlust der Amtsfähigkeit und der Wählbarkeit anordnen kann. Gegenüber dem geltenden Recht tritt eine Änderung nur insofern ein, als der Bruch des Steuergeheimnisses nicht mehr genannt wird. Er ist keine Steuerstraftat mehr (vgl. zu § 352). Es bleibt dem Einführungsgesetz zum Strafgesetzbuch vorbehalten, in diesem Falle ebenso die Nebenfolge des Verlustes der Amtsfähigkeit anzuordnen. Ausdrücklich aufgenommen ist die eigennützige Begünstigung nach § 358. Dies bedeutet jedoch gegenüber dem geltenden Recht nur eine Klarstellung.

*Absatz 2*, der die Einziehung bei Steuerhinterziehung, Bannbruch nach § 355 Abs. 2, § 356 und Steuerhinterziehung regelt, entspricht voll inhaltlich dem § 401 Abs. 2 AO.

**Zu § 360 — Unterbrechung der Verfolgungsverjährung**

Die Vorschrift stimmt inhaltlich in vollem Umfang mit § 402 Abs. 2 AO überein. Sie enthält eine

\*) i. d. F. des 2. StrRG

§ 78 c StGB \*) ergänzende Vorschrift über die Unterbrechung der Verfolgungsverjährung. § 402 Abs. 1 AO, der die Dauer der Verfolgungsverjährung regelt, ist nicht übernommen worden. Diese Regelung ergibt sich für die in der neuen AO geregelten Steuerstraftaten bereits aus § 78 Abs. 2 Nr. 4 StGB \*). Es wird jedoch daran festgehalten, daß die Verfolgungsverjährung bei Steuerstraftaten auch durch die Mitteilung der Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens an den Beschuldigten unterbrochen wird. Die Vorschrift berücksichtigt damit die besonderen Umstände bei der Aufdeckung von Steuerstraftaten. Sie werden zumeist durch Außenprüfung aufgedeckt, häufig erst gegen Ende der Verfolgungsverjährungsfrist. Ohne den § 360 wäre es häufig erforderlich, eine richterliche Maßnahme, z. B. eine richterliche Vernehmung herbeizuführen, um die Verfolgungsverjährung zu unterbrechen, obwohl auch eine Vernehmung durch die Strafsachenstelle des Finanzamts zur Sachaufklärung ausreichend erscheint.

Die von einigen Gerichten gegen diese Vorschrift erhobenen verfassungrechtlichen Bedenken sind unbegründet. Vgl. den Beschluß des Bundesverfassungsgerichts 2 BvL 17/68 vom 6. Oktober 1970.

## ZWEITER ABSCHNITT

### Bußgeldvorschriften

#### Zu § 361 — Steuerordnungswidrigkeiten

Die Vorschrift, die § 403 AO entspricht, bestimmt in *Absatz 1* den Begriff der Steuerordnungswidrigkeiten in Anlehnung an § 403 Abs. 1 AO und unter Berücksichtigung der in § 352 dieses Entwurfs gewählten Formulierung und erklärt in *Absatz 2* die Vorschriften des Ersten Teils des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten für anwendbar.

#### Zu § 362 — Leichtfertige Steuerverkürzung

Die Vorschrift entspricht sachlich dem § 404 AO. Sie behandelt die leichtfertige Steuerverkürzung. Wegen der Verfolgungsverjährung vgl. zu § 368.

#### Zu § 363 — Steuergefährdung

Die Vorschrift behandelt die Fälle der Steuergefährdung, soweit sie nicht als Gefährdung der Abzugsteuern, der Verbrauchsteuern oder der Eingangsabgaben in den §§ 364 bis 366 geregelt werden.

*Absatz 1* stimmt sachlich mit § 405 Abs. 1 AO überein. Er behandelt die Tatbestände der Ausstellung unrichtiger Belege und der Verletzung von Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten.

\*) i. d. F. des 2. StrRG

Nach *Absatz 2* handelt ordnungswidrig, wer vorsätzlich oder leichtfertig gegen die Pflicht zur Mitteilung bestimmter Auslandsbeziehungen (*Nummer 1*) oder gegen die Pflicht zur Kontenwahrheit (*Nummer 2*) verstößt. Nummer 2 entspricht § 405 Abs. 2 AO. Nummer 1 wird neu aufgenommen. Diese Vorschrift soll die Erfüllung der Verpflichtung aus § 82 Abs. 2 sichern.

*Absatz 3* tritt an die Stelle des § 203 AO, soweit dort ein Sicherungsgeld angedroht wird. Aus Gründen der Rechtsvereinheitlichung wird die bisherige Regelung, nach der bei einem Verstoß gegen Auflagen im Rahmen der Steueraufsicht ein Sicherungsgeld als Ungehorsamsfolge verhängt werden kann, durch eine Bußgeldvorschrift ersetzt.

*Absatz 4* droht in den Fällen der Absätze 1 bis 3 entsprechend § 405 Abs. 3 AO eine Geldbuße bis zu 10 000 Deutsche Mark an.

#### Zu § 364 — Gefährdung der Abzugsteuern

Die Vorschrift behandelt die Gefährdung der Abzugsteuern. Sie entspricht dem § 406 AO. Die gegen § 406 AO erhobenen Einwendungen, daß diese Vorschrift ihrem Wortlaut nach nur dann anwendbar sei, wenn sowohl die Verpflichtung, Steuerabzugsbeträge einzubehalten, als auch die Verpflichtung, Steuerabzugsbeträge abzuführen, verletzt sei, sind nicht stichhaltig. Die Vorschrift behandelt die Verletzung einer Doppelverpflichtung. Eine derartige Doppelverpflichtung ist bereits dann verletzt, wenn eine der beiden Verpflichtungen nicht erfüllt wird. Es besteht deshalb keine Veranlassung, das Tatbestandsmerkmal „einzubehalten“ zu streichen, wie dies vorgeschlagen worden ist.

Wegen der Verfolgungsverjährung vgl. zu § 368.

#### Zu § 365 — Verbrauchsteuergefährdung

Die Vorschrift, die die Verbrauchsteuergefährdung behandelt, entspricht dem § 407 AO.

#### Zu § 366 — Gefährdung der Eingangsabgaben

Die Vorschrift, die die Gefährdung der Eingangsabgaben behandelt, erfaßt nicht nur wie der geltende § 408 AO die Verletzung von Vorschriften der Zollgesetze und der dazu erlassenen Rechtsverordnungen, sondern auch die Verletzung von Verordnungen des Rates oder der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die für die Zollbehörden eine immer größere Bedeutung erlangen.

Die Konkretisierung des Tatbestandes wird für die Verletzung solcher Vorschriften durch eine Rückverweisungsklausel in dem Zollgesetz vorzunehmen sein. *Absatz 1 Nr. 1* ist gegenüber § 408 Abs. 1 Nr. 1 AO knapper formuliert worden. Es wird nicht mehr ein genau umschriebener Täterkreis genannt, weil sich dieser bereits aus den zollrechtlichen Vorschriften ergibt. Eine sachliche Änderung tritt hierdurch nicht ein.

**Zu § 367** — Unbefugte Hilfeleistung in Steuersachen

Die Vorschrift, die die unbefugte Hilfeleistung in Steuersachen behandelt, entspricht dem § 409 AO. Neu ist, daß auch derjenige ordnungswidrig handelt, der entgegen § 40 seine Dienste zur Hilfeleistung in Steuersachen anbietet.

**Zu § 368** — Verfolgungsverjährung

Die Vorschrift faßt die bisherigen § 404 Abs. 4, § 405 Abs. 4 und § 406 Abs. 3 AO zusammen. Statt der bisher in diesen Vorschriften enthaltenen Verweisung auf § 402 AO wird nunmehr allgemein bestimmt, daß die Verfolgung von Steuerordnungswidrigkeiten nach den §§ 362 bis 364 in fünf Jahren verjährt.

## DRITTER ABSCHNITT

## Strafverfahren

## 1. UNTERABSCHNITT

## Allgemeine Vorschriften

**Zu § 369** — Geltung der allgemeinen Verfahrensvorschriften

Die Vorschrift bestimmt nach dem Vorbild des § 420 AO die Geltung der allgemeinen Gesetze über das Strafverfahren für die Strafverfahren wegen Steuerstraftaten, soweit in den nachfolgenden Vorschriften nichts anderes bestimmt ist.

**Zu § 370** — Zuständigkeit der Finanzbehörde bei Steuerstraftaten

Die Vorschrift regelt die Zuständigkeit der Finanzbehörde zur Verfolgung von Steuerstraftaten. Sie entspricht weitgehend dem geltenden § 421 AO.

*Absatz 1* enthält den Grundsatz, daß die Finanzbehörden zur Erforschung von Steuerstraftaten zuständig sind. Finanzbehörden im Sinne der Vorschriften über das Strafverfahren sind die Hauptzollämter, die Finanzämter und das Bundesamt für Finanzen. Das Bundesamt für Finanzen wird für die Strafverfolgung wegen Steuerstraftaten zuständig sein, soweit ihm durch § 5 Abs. 1 FVG \*) Aufgaben der Verwaltung einer Steuer übertragen werden, z. B. auf dem Gebiet der Kapitalertragsteuererstattung.

Die *Absätze 2 bis 4* grenzen die Zuständigkeit der Finanzbehörde von denen der Staatsanwaltschaft ab. Sie stimmen mit § 421 Abs. 2 bis 4 AO überein.

\*) i. d. F. des Entwurfs eines FAnpG (Drucksache VI/1771)

**Zu § 371** — Sachlich zuständige Finanzbehörde

Die Vorschrift, die mit § 422 AO übereinstimmt, regelt die sachliche Zuständigkeit der Finanzbehörde für die Strafverfolgung wegen Steuerstraftaten.

**Zu § 372** — Örtlich zuständige Finanzbehörde

Die Vorschrift regelt die örtliche Zuständigkeit der Finanzbehörde für die Verfolgung wegen einer Steuerstraftat entsprechend § 423 AO.

**Zu § 373** — Zusammenhängende Strafsachen

Die Vorschrift entspricht voll inhaltlich dem § 424 AO.

**Zu § 374** — Mehrfache Zuständigkeit

Die Vorschrift entspricht voll inhaltlich dem § 425 AO.

**Zu § 375** — Zuständiges Gericht

In dieser Vorschrift wird die gerichtliche Zuständigkeit in Steuerstrafsachen entsprechend § 426 AO geregelt.

**Zu § 376** — Verteidigung

Die Vorschrift, die Besonderheiten der Verteidigung in Steuerstrafsachen regelt, entspricht § 427 AO.

**Zu § 377** — Verhältnis des Strafverfahrens zum Besteuerungsverfahren

*Absatz 1* dient der Abgrenzung der Befugnisse der Finanzbehörden im Besteuerungsverfahren und im Strafverfahren. Die Regelung entspricht dem geltenden § 428 Abs. 1 AO. Grundsätzlich werden danach die Befugnisse der Finanzbehörden im Besteuerungsverfahren durch ein Strafverfahren nicht berührt. Gegen den Beschuldigten sind jedoch Zwangsmittel unzulässig, soweit gegen ihn wegen einer Steuerstraftat das Strafverfahren eingeleitet worden ist (*Satz 3*). Dadurch wird verhindert, daß auf den Beschuldigten im Besteuerungsverfahren ein Zwang zur Selbstbeichtigung ausgeübt wird. Die Rechtsstellung des Steuerpflichtigen wird nach dem Entwurf dadurch verbessert, daß das Verbot von Zwangsmitteln auf die Fälle erstreckt wird, in denen noch kein Strafverfahren eingeleitet worden ist, der Steuerpflichtige aber gezwungen würde, sich selbst wegen einer Steuerstraftat zu belasten.

*Absatz 2* dient dem Schutz des Steuergeheimnisses (§ 5) im Strafverfahren. Die Vorschrift entspricht dem § 428 Abs. 2 AO. Geschützt vor der Verwertung zur Verfolgung einer Tat, die kein Steuerstrafgesetz verletzt, werden künftig jedoch nicht nur die in den Steuerakten enthaltenen Tatsachen oder Beweismittel, die der Steuerpflichtige der Finanzbehörde in Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten vor Einlei-

tung des Strafverfahrens offenbart hat, sondern auch solche Tatsachen oder Beweismittel, die er in Unkenntnis der Einleitung des Strafverfahrens offenbart hat. Der Satz 3 des Absatzes 2, der die Ausnahmefälle des Verwertungsverbots enthält, ist gegen § 428 Abs. 3 Satz 3 AO etwas eingeschränkt. Bei Vergehen kommt es danach in allen Fällen darauf an, daß es vorsätzlich begangen sein muß und daß es als schweres zu beurteilen ist.

**Zu § 378** — Rückgabe sichergestellter oder beschlagnahmter Sachen

Die dem § 429 AO entsprechende Vorschrift regelt die Rückgabe sichergestellter oder beschlagnahmter Sachen, die der Einziehung unterliegen, bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen. Diese Vorschrift gilt nicht, wenn die der Einziehung unterliegenden Sachen als Beweismittel benötigt werden. Eine gesetzliche Klarstellung hält der Entwurf insoweit nicht für erforderlich.

**Zu § 379** — Verfall

Die Vorschrift, die dem § 430 AO entspricht, dient der Vereinfachung des Verfahrens in den vielen Fällen, in denen ein auf frischer Tat betroffener Schmuggler sich unter Zurücklassung des Schmuggelgutes dem Zugriff der Zollbeamten entzogen hat. Bleibt der Eigentümer der sichergestellten oder beschlagnahmten Sachen nach Ablauf eines Jahres trotz öffentlicher Bekanntmachung mit Hinweis auf den drohenden Verfall unbekannt, so verfallen die sichergestellten oder beschlagnahmten Sachen dem Staat.

**Zu § 380** — Akteneinsicht der Finanzbehörde

Die Vorschrift regelt entsprechend § 431 AO das Recht der Finanzbehörde zur Akteneinsicht und zur Besichtigung sichergestellter und beschlagnahmter Sachen. Die Vorschrift ist insbesondere dann von Bedeutung, wenn das Strafverfahren durch die Staatsanwaltschaft durchgeführt wird.

**Zu § 381** — Aussetzung des Verfahrens

Die Vorschrift regelt die Aussetzung des Verfahrens, wenn die Beurteilung der Tat unter dem rechtlichen Gesichtspunkt einer Steuerhinterziehung von der Entscheidung steuerlicher Vorfragen abhängt. In diesen Fällen kann das Strafverfahren ausgesetzt werden, bis das Besteuerungsverfahren rechtskräftig abgeschlossen ist. Entgegen dem geltenden § 442 AO kann die Aussetzung bereits im Ermittlungsverfahren angeordnet werden. Dadurch soll verhindert werden, daß das Strafverfahren auch bei einer unklaren Beurteilung der ihm zugrunde liegenden Besteuerungsgrundlagen fortgesetzt wird und diese erst im strafgerichtlichen Verfahren geklärt werden. Über die Aussetzung entscheidet nach Erhebung der öffentlichen Klage das Gericht, im Ermittlungsverfahren die Staatsanwaltschaft. Das bedeutet, daß die zuständige Finanzbehörde im Ermittlungsver-

fahren über die Aussetzung entscheidet, wenn sie das Ermittlungsverfahren selbständig durchführt (vgl. § 383). Während der Aussetzung des Verfahrens ruht die Verfolgungsverjährung.

## 2. UNTERABSCHNITT

### Ermittlungsverfahren

#### — Einleitung des Strafverfahrens —

**Zu § 382** — Einleitung des Strafverfahrens

Die Vorschrift entspricht dem § 432 AO. Sie bestimmt im Absatz 1, welche Maßnahmen der Finanzbehörde, der Polizei, der Staatsanwaltschaft, der Hilfsbeamten der Staatsanwaltschaft oder der Strafrichter die Einleitung des Strafverfahrens bewirken. Absatz 2 dient der Beweissicherung durch die Anordnung, daß die zur Einleitung der Strafverfolgung getroffenen Maßnahmen in den Akten zu vermerken ist. Absatz 3 bestimmt den spätesten Zeitpunkt, in dem die Einleitung des Strafverfahrens dem Beschuldigten mitzuteilen ist. Sie ergänzt die §§ 136 und 163 a StPO.

#### — Verfahren der Finanzbehörde bei Steuerstraftaten —

**Zu § 383** — Rechte und Pflichten der Finanzbehörde

Die Vorschrift entspricht voll inhaltlich dem § 433 AO. Danach nimmt die Finanzbehörde die Rechte und Pflichten der Staatsanwaltschaft im Ermittlungsverfahren wahr, wenn sie das Ermittlungsverfahren auf Grund des § 370 Abs. 2 selbständig durchführt. Das bedeutet, daß die zuständige Finanzbehörde dem Legalitätsprinzip unterliegt und wegen aller in ihren Zuständigkeitsbereich fallenden Steuerstraftaten einzuschreiten und den Sachverhalt zu erforschen hat, sobald sie von dem Verdacht einer Steuerstraftat Kenntnis erhält. Die Finanzbehörde kann während des Ermittlungsverfahrens die Maßnahmen vornehmen, zu denen auch die Staatsanwaltschaft nach der Strafprozeßordnung befugt ist. Bieten die Ermittlungen keinen genügenden Anlaß zur Erhebung der öffentlichen Klage, so kann die Finanzbehörde das Verfahren einstellen. Die Finanzbehörde kann bei Geringfügigkeit mit Zustimmung des Gerichts von der Strafverfolgung nach § 153 Abs. 2 StPO absehen. Besteht Anlaß zur Erhebung der öffentlichen Klage, so gilt § 384.

**Zu § 384** — Antrag auf Erlaß eines Strafbefehls

Die Vorschrift gibt der Finanzbehörde entsprechend § 435 AO das Recht, in geeigneten Fällen beim Amtsgericht einen Strafbefehl zu beantragen. Zur

Erhebung der öffentlichen Klage durch eine Anklageschrift ist die Finanzbehörde dagegen nicht zuständig. Sie muß in diesen Fällen die Akten der Staatsanwaltschaft vorlegen.

**Zu § 385** — Antrag auf Anordnung von Nebenfolgen im selbständigen Verfahren

Die Vorschrift regelt die Befugnis der Finanzbehörde zur Stellung eines Antrages auf Anordnung von Nebenfolgen im selbständigen Verfahren. Nebenfolgen im Sinne dieser Vorschrift sind die Einziehung, der Verfall eines Gegenstandes oder des Wertersatzes, sowie die Geldbuße gegen eine juristische Person oder eine Personenvereinigung (vgl. bisher § 436 AO).

— Stellung der Finanzbehörde im Verfahren der Staatsanwaltschaft —

**Zu § 386** — Allgemeine Rechte und Pflichten der Finanzbehörde

Die Vorschrift bestimmt nach dem Vorbild des § 437 AO, daß die zuständige Finanzbehörde in Steuerstrafsachen, in denen die Staatsanwaltschaft das Ermittlungsverfahren durchführt, dieselben Rechte und Pflichten wie die Behörden des Polizeidienstes nach der Strafprozeßordnung hat. Darüber hinaus kann die Finanzbehörde Beschlagnahmen, Notveräußerungen, Durchsuchungen und Untersuchungen nach den für Hilfsbeamte der Staatsanwaltschaft geltenden Vorschriften der Strafprozeßordnung anordnen.

**Zu § 387** — Beteiligung der Finanzbehörde

Die Vorschrift räumt der Finanzbehörde nach dem Vorbild des § 438 AO die Befugnis ein, bei Steuerstrafataten an Ermittlungshandlungen der Staatsanwaltschaft oder der Polizei teilzunehmen.

Im *Absatz 1* Satz 3 wird darüber hinaus bestimmt, daß dem Vertreter der Finanzbehörde zu gestatten ist, Fragen an Beschuldigte, Zeugen und Sachverständige zu stellen. Hierfür ist nicht zuletzt die Erwägung maßgebend, daß auf der Verteidigerseite neben dem Rechtsanwalt ein Angehöriger der steuerberatenden Berufe mitwirken kann, dem es vor allem obliegt, die steuerlichen Aspekte des Falles vorzutragen. Dem entspricht die Mitwirkung der Finanzbehörde auf der Seite der Staatsanwaltschaft.

Nach *Absatz 2* besteht das Teilnahmerecht der Finanzbehörde wie bisher auch für das Schlußgehör. Darüber hinaus wird nunmehr das Beteiligungerecht ausdrücklich eingeräumt für solche richterlichen Verhandlungen, bei denen auch der Staatsanwaltschaft die Anwesenheit gestattet ist.

Nach *Absatz 4* hat die Staatsanwaltschaft die sonst zuständige Finanzbehörde zu hören, wenn sie erwägt, das Verfahren einzustellen. Dies gilt, ohne

daß dies besonderer Erwähnung im Gesetz bedarf, auch für die Fälle des Absehens von der Strafverfolgung oder der Erhebung der öffentlichen Klage oder der Beschränkung der Strafverfolgung nach § 154 a StPO.

— Steuer- und Zollfahndung —

**Zu § 388** — Steuer- und Zollfahndung

Die Vorschrift entspricht § 439 AO. Sie regelt die Rechte und Pflichten der Zollfahndungsstellen und der mit der Steuerfahndung betrauten Dienststellen der Landesfinanzbehörden sowie ihrer Beamten. Diese haben dieselben Rechte und Pflichten wie die Behörden und Beamten des Polizeidienstes nach den Vorschriften der Strafprozeßordnung. Die Fahndungsstellen können Beschlagnahmen, Notveräußerungen, Durchsuchungen und Untersuchungen nach den für Hilfsbeamte der Staatsanwaltschaft geltenden Vorschriften der Strafprozeßordnung anordnen, ferner die nach Gesetz aufzubewahrenden Geschäftspapiere durchsehen.

Abweichend vom geltenden Recht wird den genannten Stellen die Durchsicht der nach Gesetz aufzubewahrenden Geschäftspapiere auch dann eingeräumt, wenn keine richterliche Anordnung der Durchsichtung vorliegt. Diese Änderung entspricht einem dringenden Bedürfnis der Praxis. Wird eine Durchsichtung bei Gefahr im Verzuge durch die Fahndungsstellen angeordnet, so ist die Durchsicht der Geschäftspapiere durch die Fahndungsstellen ebenso notwendig wie in den Fällen, in denen die Durchsichtung vom Richter angeordnet worden ist.

Die Beamten des Steuer- und Zollfahndungsdienstes sind kraft gesetzlicher Bestimmung Hilfsbeamte der Staatsanwaltschaft.

### 3. UNTERABSCHNITT

#### Gerichtliches Verfahren

**Zu § 389** — Mitwirkung der Finanzbehörde im Strafbefehlsverfahren und im selbständigen Verfahren

Während die §§ 384 und 385 den Finanzbehörden die Befugnis einräumen, Anträge auf Erlaß eines Strafbefehls und auf Anordnung von Nebenfolgen im selbständigen Verfahren zu stellen, regelt § 389 die Frage, wie lange die Finanzbehörde in diesen Verfahren die Rechte und Pflichten der Staatsanwaltschaft wahrnimmt.

Hat die Finanzbehörde den Erlaß eines Strafbefehls beantragt, so nimmt sie nach *Absatz 1* die Rechte und Pflichten der Staatsanwaltschaft wahr, solange nicht nach § 408 Abs. 2 StPO die Hauptverhandlung anberaumt oder Einspruch gegen die Strafbefehl eingelegt ist. Dies entspricht § 440 AO. Hat die

Finanzbehörde den Antrag gestellt, Nebenfolgen im selbständigen Verfahren anzuordnen, so nimmt sie nach *Absatz 2* die Rechte und Pflichten der Staatsanwaltschaft wahr, solange nicht mündliche Verhandlung beantragt oder vom Gericht angeordnet wird. Diese Frage ist bisher nicht ausdrücklich geregelt.

**Zu § 390** — Beteiligung der Finanzbehörde in sonstigen Fällen

Die Vorschrift regelt nach dem Vorbild des § 441 AO die Beteiligung der Finanzbehörde im gerichtlichen Verfahren in den Fällen, die nicht schon im § 389 genannt sind. Danach hat das Gericht der Finanzbehörde Gelegenheit zu geben, die Gesichtspunkte vorzutragen, die von ihrem Standpunkt für die Entscheidung bedeutungsvoll sind. Dies gilt auch dann, wenn das Gericht die Verfahrenseinstellung erwägt. Unter diese Vorschrift wird auch die vorläufige Einstellung des Verfahrens oder die Beschränkung der Strafverfolgung nach § 154 a StPO fallen, ohne daß dies ausdrücklich hervorzuheben ist.

Der Finanzbehörde ist abweichend von § 441 Abs. 1 Satz 3 AO nicht nur der Termin zur Hauptverhandlung, sondern auch der Termin zur Vernehmung von Zeugen, Sachverständigen und des Angeklagten durch einen beauftragten oder ersuchten Richter mitzuteilen. Diese Ergänzung bedeutet nur eine Klarstellung des geltenden Rechts, weil die zuletzt genannten Termine als vorweggenommene Teile der Hauptverhandlung anzusehen sind. Gegenüber dem geltenden § 441 AO wird außerdem ausdrücklich bestimmt, daß dem Vertreter der Finanzbehörde zu gestatten ist, Fragen an Angeklagte, Zeugen und Sachverständige zu richten (vgl. hierzu die Begründung zu § 387).

**Zu § 391** — Verfahren gegen Abwesende

Das Verfahren gegen Abwesende bei Eingangsabgabenhinterziehung und Bannbruch regelt § 391 in Übereinstimmung mit § 443 AO. Neu ist, daß das Abwesenheitsverfahren auch dann in Betracht kommt, wenn die Anordnung des Verfalls [vgl. § 73 StGB \*)] zu erwarten ist.

#### 4. UNTERABSCHNITT

##### Kosten des Verfahrens

**Zu § 392** — Kosten des Verfahrens

Die Vorschrift bestimmt übereinstimmend mit § 444 AO, daß zu den notwendigen Auslagen eines Beteiligten im Strafverfahren wegen einer Steuer-

\*) i. d. F. des 2. StrRG

strafat auch die gesetzlichen Gebühren und Auslagen eines Steuerberaters, Steuerbevollmächtigten, Wirtschaftsprüfers oder vereidigten Buchprüfers gehören.

#### VIERTER ABSCHNITT

##### Bußgeldverfahren

**Zu § 393** — Zuständige Verwaltungsbehörde

Nach dieser Vorschrift, die dem § 446 AO entspricht, ist die für die Strafverfolgung sachlich zuständige Finanzbehörde auch die für das Bußgeldverfahren wegen Steuerordnungswidrigkeiten zuständige Verwaltungsbehörde im Sinne des § 36 Abs. 1 Nr. 1 des OWiG.

**Zu § 394** — Ergänzende Vorschriften für das Bußgeldverfahren

Die Vorschrift regelt im einzelnen, welche der Vorschriften über das Steuerstrafverfahren neben den verfahrensrechtlichen Vorschriften des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten sinngemäß auf das Bußgeldverfahren wegen Steuerordnungswidrigkeiten anzuwenden sind. Sachlich stimmt diese Vorschrift mit § 447 AO überein. Neu ist lediglich, daß auch § 383 Abs. 2 im Bußgeldverfahren entsprechend anwendbar ist. Damit soll lediglich ein Redaktionsversehen des geltenden Rechts beseitigt werden.

**Zu § 395** — Bußgeldverfahren gegen Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer

*Absatz 1* der Vorschrift macht entsprechend § 448 Abs. 1 AO den Erlaß eines Bußgeldbescheides wegen einer Steuerordnungswidrigkeit gegen einen Rechtsanwalt, Steuerberater, Steuerbevollmächtigten, Wirtschaftsprüfer oder vereidigten Buchprüfer im Regelfall davon abhängig, daß gegen ihn zuvor wegen dieser Handlung eine ehrengerichtliche oder berufsgerichtliche Maßnahme verhängt oder ihm durch den Vorstand der Berufskammer eine Rüge erteilt worden ist. *Absatz 2* enthält in übersichtlicher Weise als § 448 Abs. 2 AO die Fälle, in denen diese Voraussetzungen nicht gegeben zu sein brauchen. *Absatz 3* entspricht dem § 448 Abs. 3 Satz 1 AO.

**Zu § 396** — Zustellung, Vollstreckung, Kosten

Die Vorschrift entspricht dem § 449 AO. Sie regelt Fragen der Zustellung, der Vollstreckung und der Kosten des Bußgeldverfahrens.

**ZEHNTER TEIL****Schlußvorschriften****Zu § 397 — Einschränkung von Grundrechten**

Im Hinblick auf Artikel 19 Abs. 1 Satz 2 GG werden die Grundrechte aufgeführt, die durch Vorschriften des Entwurfs berührt werden.

**Zu § 398 — Geltung im Land Berlin**

Die Vorschrift enthält die übliche Berlin-Klausel.

**Zu § 399 — Inkrafttreten**

Die Vorschrift regelt das Inkrafttreten des Gesetzes. Hierfür ist der 1. Januar 1974 gewählt worden, da zu diesem Zeitpunkt einheitlich alle Steuerreformgesetze in Kraft treten sollen. Das Außerkrafttreten der Reichsabgabenordnung und ihrer Nebengesetze wird im Einführungsgesetz zur neuen AO bestimmt, das auch die sonstigen Gesetzesänderungen, die durch die neue AO bedingt sind, und die notwendigen Übergangsvorschriften aufnehmen soll.

## Vergleichende Übersicht

über den Entwurf einer Abgabenordnung (AO 1974), den vom Arbeitskreis für eine Reform der Reichsabgabenordnung vorgelegten Entwurf einer Abgabenordnung und die geltende Reichsabgabenordnung einschließlich Nebengesetze

E AO 1974	E AO Arbeits- kreis	Reichsabgabenordnung bzw. besonders angegebene Nebengesetze usw.	E AO 1974	E AO Arbeits- kreis	Reichsabgabenordnung bzw. besonders angegebene Nebengesetze usw.
§	§	§	§	§	§
1	1	3	34	35	70
2	2	1	35	38	23
3	3	2 Abs. 1 AO; 1 Abs. 1, 2 StAnpG	36	74	97 Abs. 1, 2
4	—	2 StAnpG	37	76	103 Satz 1; 104; 105 Abs. 1, 2
5	4	22	38	77	108
6	5	18	39	78	110
7	6	13 StAnpG	40	79	107 a
8	7	14 Abs. 1 StAnpG	41	39	3 Abs. 1, 3 StAnpG
9	8	15 Abs. 1 StAnpG	42	40	11 StAnpG
10	9	15 Abs. 3 Satz 1 StAnpG	43	41	5 Abs. 1 StAnpG
11	10	16 StAnpG	44	42	5 Abs. 2, 3 StAnpG
12	—	—	45	43	6 StAnpG
13	61 Abs. 2, 3	6 Abs. 2, 3 GemV	46	44	—
14	11	10 StAnpG	47	45	7 Abs. 1, 2, 3, Satz 1 und 2 StAnpG
15	12	82	48	46	8 Abs. 1, 2 StAnpG
16	13	83	49	47	3 Abs. 4 StAnpG
17	14	86	50	48	8 Abs. 3, 4 StAnpG
18	16	—	51	49	—
19	20	71	52	50	17 StAnpG
20	21	72	53	51	18 StAnpG; 3 GemV
21	22	73 a Abs. 2—5 AO; ZustVO	54	52	19 StAnpG
22	23	73 a Abs. 6	55	53	17 Abs. 5 StAnpG; 4 Abs. 2—4 GemV
23	24	73 Abs. 4	56	55	4 Abs. 1 GemV
24	25	73 Abs. 2, 3	57	56	11 GemV
25	26	76 Nr. 8 Satz 1	58	—	5; 11 Abs. 4 GemV
26	27	76 Nr. 8 Satz 2; 77	59	54	2 GemV
27	28	—	60	57	12 GemV
28	29	75	61	58	13 GemV
29	30	78 Abs. 1	62	59	14 GemV
30	31	78 Abs. 2 Satz 1	63	60	15 GemV
31	32	—	64	61	6 Abs. 1 GemV
32	33	67	65	62	7 GemV
33	34	69	66	63	8 GemV
			67	65	10 GemV

E AO 1974	E AO Arbeits- kreis	Reichsabgabenordnung bzw. besonders angegebene Nebengesetze usw.	E AO 1974	E AO Arbeits- kreis	Reichsabgabenordnung bzw. besonders angegebene Nebengesetze usw.
§	§	§	§	§	§
68	64	9 GemV	106	104	171 Abs. 2; 173 Abs. 1; 205 Abs. 2; 206
69	66	109	107	105	170; 171 Abs. 1; 175
70	67	111	108	106	182
71	68	112	109	107	174; 201 Abs. 2, 3; 209
72	—	163 Abs. 3 Satz 2	110	108	186; 206
73	69	114	111	109	171 Abs. 2; 183; 207
74	70	115	112	110	173
75	71	116 Abs. 1, 3	113	111	173 Abs. 1
76	72	121	114	112	173 Abs. 2; 183; 209 Abs. 1
77	73	326 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2	115	113	175; 182 Abs. 1 Satz 3
78	131	165; 165 a	116	114	177; 178
79	132	165 b	117	115	176
80	133	165 c	118	116	183 Satz 3
81	80	165 d Abs. 1, 3	119	117	179
82	81	165 d Abs. 2, 3	120	118	180
83	82	191	121	119	181; 186 Abs. 3; 342 a
84	92	163	122	120	188
85	83	160 Abs. 1	123	121	189
86	84	161 Abs. 1	124	—	—
87	85	VO über landw. Buchführung	125	122	vgl. 91 Abs. 2
88	86	WEV	126	123	—
89	87	WAV	127	—	—
90	88	—	128	124	91 Abs. 1
91	89	162 Abs. 1, 2, 3, 7	129	75	89
92	90	162 Abs. 8, 9	130	125	91 Abs. 1
93	91	160 Abs. 2; 161 Abs. 2 AO; 1 Abs. 9 WEV; 1 Abs. 9 WAV	131	126	—
94	93	167	132	127	68; 79
95	94	166	133	128	92 Abs. 2
96	95	168 Abs. 1	134	129; 130	93; 95; 96
97	96	168 Abs. 2	135	—	93 Abs. 2
98	97	117 Abs. 1, 3; 165 e	136	160	210
99	98	—	137	—	14; 130
100	99	—	138	161	211; 213 Abs. 1
101	100	107	139	162	208 Abs. 1
102	101	201 Abs. 1 AO; 14 Abs. 2; 21 Abs. 3 FVG	140	163	164 Abs. 1
102 a	—	—	141	164	205 a
103	102	204 Abs. 1	142	165	196
104	103	171	143	166	217
105	—	205 Abs. 3; 206 Abs. 2; 209 Abs. 1	144	167	131
			145	168	100 Abs. 2
			146	169	100 Abs. 1; 225
			147	170	119

E AO 1974	E AO Arbeits- kreis	Reichsabgabenordnung bzw. besonders angegebene Nebengesetze usw.	E AO 1974	E AO Arbeits- kreis	Reichsabgabenordnung bzw. besonders angegebene Nebengesetze usw.
§	§	§	§	§	§
148	171	—	186	146	—
149	172	—	187	147	—
150	173	144	188	148	—
151	174	145	189	149	vgl. 190 ff.
152	175	145 Abs. 2 Nr. 4; 146; 146 a	190	150	193
153	176	94	191	151; 154	194; 195
154	178	222 Abs. 1 Nr. 1 u. 2	192	152	192
155	179	78 Abs. 2	193	153	197
156	180	218 Abs. 4 AO; 4 Abs. 2, 3; 5 StAnpG	194	155	190
157	177	222 Abs. 2	195	156	200
158	181	—	196	157	200 a
159	—	227	197	—	frei
160	183	213; 215 Abs. 1; 216 Abs. 2; 219 Abs. 1 Satz 1	198	159	—
161	184	213; 214; 215 AO; ZustVO	199	—	125; 150; 151; 152 Abs. 1; 327 Abs. 2 Satz 1
162	185	218 Abs. 1	200	196 Abs. 1	—
163	186	218 Abs. 2, 3; 219 Abs. 2	201	198	99
164	187	219 Abs. 1	202	199	101
165	188	131 Abs. 4; 212 a	203	200	127 Abs. 1
166	189	382; 383	204	201	129
167	190	384	205	202	122 Abs. 1, 2 AO; 3 StSäumG
168	191	385 Abs. 1	206	203	123
169	192	386	207	204	124
170	193	387 Abs. 3	208	205	131 Abs. 1, 2
171	194	390	209	206	7 Abs. 4 StAnpG
172	195; 196 Abs. 2, 3	118; 120 Abs. 1; 149; 326 Abs. 1 Satz 2; 330	210	207	143; 144
173	197	120 Abs. 2	211	208	145
174	134	162 Abs. 10, 11; 193 Abs. 1 AO; 2 BpO (St)	212	209	146
175	135	3; 8; 16; 18 BpO (St)	213	210	147
176	136	6 Abs. 1 BpO (St)	214	211	148
177	138	4; 6 BpO (St)	215	212	159
178	139	7; 8 BpO (St)	216	213	4 StSäumG
179	140	9 BpO (St)	217	214	4 a Abs. 1—3 StSäumG
180	141	1 Abs. 1; 10; 12 BpO (St)	218	—	111 FGO
181	142	171; 195; 204 Abs. 2 AO; 11 BpO (St)	219	—	112 FGO
182	143	14 BpO (St)	220	—	127 a
183	144	15 BpO (St)	221	216	5 StSäumG
184	—	—	222	217	6 Abs. 2 StSäumG
185	145	—	223	218	1, 2 StSäumG; 1 StSäumVO
			224	219	132; 134
			225	220	139 AO; 4 StSäumG
			226	221	133

E AO 1974	E AO Arbeits- kreis	Reichsabgabenordnung bzw. besonders angegebene Nebengesetze usw.	E AO 1974	E AO Arbeits- kreis	Reichsabgabenordnung bzw. besonders angegebene Nebengesetze usw.
§	§	§	§	§	§
227	222	136 AO; 26—29 StundO	268	265	334
228	223	137; 138	269	264	348
229	224	135	270	266	335
230	225	140	271	267	336
231	226	141	272	268	337
232	227	325	273	269	339
233	228	226 a	274	270	338
234	229	—	275	272	345
235	230	326 Abs. 1 Satz 1	276	273	346
236	231	326 Abs. 3; 342 Abs. 1 Satz 2 AO; 7 StSäumG	277	274	349
237	232	202 Abs. 8 AO; 35 Abs. 2 BeitrO	278	275	350
238	233 Abs. 1	327 Abs. 1	279	276	351
239	233 Abs. 2, 3	—	280	277	351 a
240	235	341	281	278	352; 353
241	236	331	282	279	353
242	237	334 a	283	280	354
243	238	332	284	281	354 a
244	239	333	285	282	355
245	240	130	286	283	357
246	241	328	287	284	356
247	242	37 Abs. 3—7 BeitrO	288	285	358
248	243	—	289	—	—
249	244	vgl. 327	290	286	359
250	245	—	291	287	360
251	246	329	292	288	361
252	247	7 Abs. 2, 3 Satz 4 StAnpG	293	289	362
253	248	1 Abs. 1—3 AuftVO	294	290	—
254	249	3; 4 Abs. 1 AuftVO	295	291	363
255	250	5 Nr. 1—3 AuftVO	296	292	364
256	251	6 AuftVO	297	293	361 Satz 2
257	252	7 AuftVO	298	294	365
258	253	8 AuftVO	299	295	366
259	254	9 AuftVO	300	296	367
260	256	11 AuftVO	301	297	368; 342 a Abs. 3
261	257	12 AuftVO	302	298	369
262	258	14 AuftVO; 6 Abs. 4 StAnpG	303	299	370
263	259	13 AuftVO	304	300	371
264	260	15 AuftVO	305	301	372
265	261	343	306	302	373
266	262	344	307	303	378
267	263	347	308	304	—
			309	305	379
			310	306	381

E AO 1974	E AO Arbeits- kreis	Reichsabgabenordnung bzw. besonders angegebene Nebengesetze usw.	E AO 1974	E AO Arbeits- kreis	Reichsabgabenordnung bzw. besonders angegebene Nebengesetze usw.
§	§	§	§	§	§
311	307	202 Abs. 1, 574	354	—	395
312	308	202 Abs. 2 Satz 1	355	—	396
313	309	—	356	—	397
314	310	202 Abs. 7	357	—	398
315	311	202 Abs. 9	358	—	394
316	312	—	359	—	401
317	313	202 Abs. 2—5 ohne Abs. 2 Satz 1	360	—	402 Abs. 2
318	314	202 Abs. 4 Satz 2	361	—	403
319	315	375	362	—	404
320	316	122 Abs. 4 Satz 2; 342	363	—	203; 405
321	317	2 AOVKG	364	—	406
322	318	3 AOVKG	365	—	407
323	319	4 AOVKG	366	—	408
324	320	5 AOVKG	367	—	409
325	321	6 AOVKG	368	—	404 Abs. 4; 405 Abs. 4; 406 Abs. 3
326	322	7 AOVKG	369	—	420
327	323	8 AOVKG	370	—	421
328	324	9 AOVKG	371	—	422
329	325	11 AOVKG	372	—	423
330	326	228	373	—	424
331	327	229	374	—	425
332	328	230	375	—	426
333	329	231	376	—	427
334	330	232	377	—	428
335	331	233	378	—	429
336	332	234	379	—	430
337	333	235	380	—	431
338	334	236	381	—	442
339	335	237	382	—	432
340	336	238	383	—	433
341	337	239	384	—	435
342	338	—	385	—	436
343	339	241	386	—	437
344	340	242	387	—	438
345	341	243	388	—	439
346	342	244	389	—	440
347	343	245	390	—	441
348	344	246	391	—	443
349	345	247	392	—	444
350	346	248	393	—	446
351	347	249	394	—	447
352	—	391	395	—	448
353	—	392; 393 Abs. 1	396	—	449

## Anlage 2

## Stellungnahme des Bundesrates

1. Der Bundesrat begrüßt den vorliegenden Gesetzentwurf einer Abgabenordnung als erstes Gesetz der von der Bundesregierung angekündigten Steuerreform.

Der Entwurf wird dem Ziel der Bundesregierung, eine unbürokratische und zeitnahe Durchführung der Besteuerung unter Wahrung der Interessen beider an der Besteuerung Beteiligten, der Steuerzahler und der Steuerverwaltungen der Länder, zu erreichen, grundsätzlich gerecht.

Die Rechtsstellung der Steuerzahler wird durch den vorliegenden Entwurf entscheidend verbessert. Diese Verbesserungen führen allerdings zu nicht unerheblichen Erschwernissen für die Steuerverwaltungen der Länder. Die Länder werden auf personellem und organisatorischem Gebiet äußerste Anstrengungen unternehmen müssen, um das Gesetz durchführen zu können. Der Bundesrat bittet deshalb den Bundestag, im Verlauf des weiteren Gesetzgebungsverfahrens zu prüfen, ob und inwieweit das allgemeine Steuerrecht, insbesondere das Besteuerungsverfahren, unter Wahrung der Rechtsstaatlichkeit vereinfacht werden kann.

Diese Bitte gilt auch für die weiteren Gesetzesvorlagen der Bundesregierung zur Steuerreform, als deren eines Ziel die Bundesregierung selbst die „Praktikabilität“ der Steuergesetze genannt hat.

2. Die Bundesregierung wird gebeten, bei der Beratung der Entwürfe der Abgabenordnung und des Verwaltungsverfahrensgesetzes darauf hinzuwirken, daß die verfahrensrechtlichen Vorschriften sowohl dem Inhalt als auch dem Wortlaut nach einander angepaßt werden, soweit nicht Besonderheiten der Finanzverwaltung eine abweichende Regelung rechtfertigen.

Außerdem wird angeregt, im Entwurf der Abgabenordnung anstelle von Verweisungen auf Vorschriften des Verwaltungsverfahrensgesetzes diese mit ihrem vollen Wortlaut zu übernehmen.

3. § 2 Abs. 4 ist wie folgt zu fassen:

„(4) Das Aufkommen der Zinsen steht den jeweils steuerberechtigten Körperschaften zu. Die übrigen steuerlichen Nebenleistungen fließen den verwaltenden Körperschaften zu.“

## Begründung

Die vom Entwurf über die Zinsen hinaus den jeweils steuerberechtigten Körperschaften zu-

gewiesenen Säumnis- und Verspätungszuschläge fließen nach geltendem Recht den verwaltenden Körperschaften zu. Durch diese Zuschläge werden zu einem erheblichen Teil Verwaltungsaufwendungen abgegolten, die bei den die Steuer verwaltenden Körperschaften dadurch entstehen, daß der Steuerpflichtige seine Steuererklärung nicht rechtzeitig abgibt oder eine fällige Steuer nicht oder nicht fristgemäß zahlt. Da der Entwurf an dem Inhalt der Verspätungs- und Säumniszuschläge und damit an ihrer Verknüpfung mit der Verwaltung nichts ändert, besteht kein Anlaß, ihr Aufkommen künftig den jeweils steuerberechtigten Körperschaften zufließen zu lassen.

## 4. Zu § 5

Absatz 2 Nr. 5 ist wie folgt zu fassen:

„5. dies unerlässlich ist zur Richtigstellung in der Öffentlichkeit verbreiteter unwahrer Angaben, die geeignet sind, das Ansehen der Verwaltung erheblich herabzusetzen; vor der Richtigstellung soll die Finanzbehörde den Steuerpflichtigen hören.“

## Begründung

Die vorgeschlagene Fassung dient dem Schutz des Betroffenen und der besseren Wahrung des Steuergeheimnisses.

5. In § 11 Satz 2 sind nach den Worten „Betriebsstätten sind“ die Worte „oder als Betriebsstätten gelten“ einzufügen.

## Begründung

§ 11 ist insoweit widersprüchlich formuliert, als einerseits in Satz 1 die Betriebsstätte als feste Geschäftseinrichtung definiert, andererseits aber in Satz 2 unter Nummern 7 und 8 auch schwimmende Erkundungs- und Gewinnungsstätten sowie schwimmende Bauausführungen und Montagen beispielhaft aufgeführt werden. Wenn die Definition in Satz 1 beibehalten werden soll, können in Satz 2 die schwimmenden Geschäftseinrichtungen nur fiktiv als Betriebsstätten gelten.

6. § 22 Abs. 4 ist am Ende folgender Satzteil anzufügen: „, oder in dessen Bezirk die Tätigkeit vorwiegend verwertet wird oder verwertet worden ist.“

**Begründung**

Die Vorschrift soll wie § 21 Abs. 2 des Entwurfs als Kriterium für die Bestimmung der örtlichen Zuständigkeit auch die Verwertung einer Tätigkeit nennen, da auch im Bereich dieser Vorschrift häufig allein eine Verwertung im Geltungsbereich des Gesetzes vorliegt (z. B. in sogenannten „know-how-Fällen“).

7. In § 32 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 sind die Worte „Nr. 1, 2, 4 bis 8,“ durch die Worte „Nr. 1 bis 8,“ zu ersetzen.

**Begründung**

In Übereinstimmung mit den Empfehlungen des Bundesrates zum Verwaltungsverfahrensgesetz sollte auch der Verlobte in die Ausschlußregelung einbezogen werden.

8. In § 38 sind nach den Worten „soweit er sie“ die Worte „rechtlich und tatsächlich“ einzufügen.

**Begründung**

Es sollte klargestellt werden, daß die tatsächliche Verfügungsmöglichkeit nicht genügen soll.

9. In § 40 Abs. 6 Satz 1 ist das Wort „Dritten“ zu streichen.

**Begründung**

Das Werbeverbot muß auch im Verhältnis zwischen den in § 40 Abs. 3 Nr. 3 bis 10 aufgeführten Vereinigungen und deren Mitgliedern gelten. Das Wort „Dritten“ könnte Zweifel aufkommen lassen, ob die Mitglieder dieser Vereinigungen (vgl. insbesondere § 40 Abs. 3 Nr. 7 und 10 b) als „Dritte“ i. S. dieser Bestimmung anzusehen sind. Diese Zweifel werden bei der vorgeschlagenen Streichung vermieden.

10. **Zu § 44**

Der Bundesrat weist darauf hin, daß die Differenzierung zwischen der Nummer 1 und der Nummer 2 insoweit unbegründet erscheint, als lediglich bei der zweiten Alternative darauf abgestellt wird, ob das wirtschaftliche Ergebnis des Rechtsgeschäfts gleichwohl eintritt und bestehen bleibt.

11. § 45 ist wie folgt zu fassen:

„§ 45

Unangemessene rechtliche Gestaltungen

Soweit ein Steuergesetz wirtschaftliche Vorgänge oder Verhältnisse durch Anknüpfung an die diesem angemessene rechtliche Gestaltung

erfaßt, sind nur solche rechtlichen Gestaltungen der Besteuerung zugrunde zu legen, die der wirtschaftlichen Gestaltung angemessen sind oder angemessen wären.“

**Begründung**

Diese objektive Fassung ist nach dem Sinn und zur Erreichung der Ziele der Vorschrift besser geeignet als die subjektive Fassung des Entwurfs. Die Entwurfsfassung fordert eine Steuerumgehung durch Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten. Das bedeutet nach der Rechtsprechung zum insoweit gleichlautenden § 6 des Steueranpassungsgesetzes vom 16. Oktober 1934 (StAnpG), daß die Finanzverwaltung eine Steuerumgehungsabsicht nachzuweisen hat. § 6 StAnpG kann wegen dieser Auslegung so gut wie nie angewendet werden. Hinzu kommt, daß der Entwurf § 1 Abs. 3 StAnpG ersatzlos fortfallen läßt, der bisher eine objektive Berücksichtigung der wirtschaftlichen Bedeutung der Steuergesetze bei der Beurteilung von Tatbeständen vorsieht. Soll daher die in § 45 beabsichtigte Regelung überhaupt eine praktische Bedeutung erlangen, so erscheint eine objektive Fassung erforderlich. Dies entspricht auch der Systematik des Steuerrechts, das stets auf objektive Sachverhalte abstellt und an objektive Tatbestandsmerkmale anknüpft. Dies muß auch für die in § 45 beabsichtigte Regelung gelten. Ihr Ziel ist nämlich nicht die strafähnliche Ahndung eines auch im Subjektiven des Steuerpflichtigen liegenden Fehlverhaltens, sondern die Durchsetzung einer angemessenen Besteuerung in Fällen mit ausgefallenen und dabei unangemessenen rechtlichen Gestaltungen.

12. In § 52 Abs. 2 Nr. 2 sind die Worte „einschließlich des Motorsports“ zu streichen.

**Begründung**

Der Motorsport soll nicht schlechter, aber auch nicht besser als die anderen Sportarten gestellt werden.

Die anderen Sportarten werden nur dann steuerlich begünstigt, wenn sie die körperliche Ertüchtigung fördern, z. B. durch Turnen, Schwimmen, Radfahren, Skilaufen. Es können deshalb auch beim Motorsport nur solche Sportarten begünstigt werden, die diese Voraussetzung erfüllen.

Es gibt Motorsportarten, bei denen eine Förderung der körperlichen Ertüchtigung ohne weiteres anerkannt werden kann (z. B. Wasserski, Geländefahrten mit Motorrädern). Es sind andererseits jedoch auch Motorsportarten denkbar, durch die eine körperliche Ertüchtigung nicht oder kaum gefördert wird (z. B. bei Vereinigungen, die Motorflugzeuge unterhalten).

Die von der Bundesregierung vorgeschlagene Fassung könnte dazu führen, daß auch die zuletzt genannten Vereinigungen, durch die eine

körperliche Ertüchtigung nur unwesentlich gefördert wird, als gemeinnützig anerkannt werden müßten. Durch die Streichung der Worte „einschließlich des Motorsports“ soll diese, dem Gesetzeszweck widersprechende Ausweitung vermieden werden. Es soll sichergestellt werden, daß auch beim Motorsport nur solche Sportarten steuerlich begünstigt werden, die die körperliche Ertüchtigung fördern.

13. In § 53 Nr. 1 sind die Worte „oder geistigen“ zu ersetzen durch die Worte „ , geistigen oder seelischen“.

#### Begründung

Eine Körperschaft verfolgt auch mildtätige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit auf die selbstlose Unterstützung seelisch kranker Personen gerichtet ist. Da seelische Krankheiten nicht mit geistigen Gebrechen identisch sind (vgl. § 39 Bundessozialhilfegesetz), ist die vorgeschlagene Ergänzung erforderlich.

14. In § 68 Nr. 8 Buchstabe b sind die Worte „sportliche Maßnahmen und“ zu streichen.

#### Begründung

Bisher waren lediglich „sportliche Veranstaltungen“ eines Sportvereins begünstigt (§ 9 Abs. 1 Nr. 10 GemVO). Eine materielle Änderung dieser Regelung ist nicht beabsichtigt (vgl. Begründung zu § 68 AO 1974). Die Hinzufügung der Worte „sportliche Maßnahmen“ ist unter diesen Umständen überflüssig und könnte zu Auslegungsschwierigkeiten führen.

15. § 69 Abs. 2 Satz 2 ist wie folgt zu fassen:

„Die in Satz 1 bezeichneten Personen haften auch dann, wenn sie ihre Berufspflichten verletzt haben, jedoch das gegen sie gerichtete ehren- oder berufsgerichtliche Verfahren oder Disziplinarverfahren einzustellen ist oder nicht durchgeführt werden kann, weil die Zulassung oder Bestellung erloschen oder zurückgenommen ist oder ein Verfahrenshindernis besteht oder wenn der Vorstand der Berufskammer bereits eine Rüge erteilt hat.“

#### Begründung

Es muß in den Fällen, in denen ein Verfahrenshindernis der Einleitung oder Durchführung der bezeichneten Verfahren entgegensteht, sichergestellt werden, daß die in Satz 1 genannten Personen nur dann haften, wenn ihnen eine Verletzung ihrer Berufspflichten vorzuwerfen ist. Dies wird durch die Neufassung klargestellt.

16. In § 75 Abs. 1 Satz 1 sind die Worte „einem Jahr“ durch die Worte „zwei Jahren“ zu ersetzen.

#### Begründung

Die Festsetzungsfrist von einem Jahr ist zu kurz bemessen. Innerhalb dieses Jahres sind u. U. noch nicht einmal die betreffenden Steuererklärungen eingegangen. Die Festsetzungsfrist muß unter diesen Umständen auf wenigstens zwei Jahre verlängert werden, wenn die Haftungs Vorschrift nicht völlig wirkungslos sein soll (für andere Haftungsfälle hält der Bundesrat sogar eine vierjährige Festsetzungsfrist für erforderlich, vgl. Stellungnahme zu § 172 Abs. 2 AO 1974).

Eine zweijährige Festsetzungsfrist kann dem Erwerber des Betriebs ohne weiteres zugemutet werden. Er hat die Möglichkeit, unter Mitwirkung des Veräußerers beim Finanzamt feststellen zu lassen, ob sich Steuernachforderungen ergeben werden. Erforderlichenfalls könnte er einen entsprechenden Teil des Kaufpreises zurückbehalten.

#### 17. Zu § 76

Die Regelung über die Sachhaftung in § 76 kann in Fällen, in denen dem Eigentümer die Sache entwendet wurde und nur durch die unrechtmäßige Verwendung (z. B. Verbringung über die Grenze) ein Steuertatbestand erfüllt wird, einer unzulässigen Eigentumsbeschränkung nahekommen.

Die Bundesregierung wird gebeten, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zu prüfen, ob in derartigen Fällen ein Rechtsanspruch auf Freistellung von der Sachhaftung eingeführt werden kann.

#### 18. In § 77 Abs. 2 ist folgender Satz anzufügen:

„Das Recht des nicht eingetragenen Eigentümers, die ihm gegen die öffentliche Last zustehenden Einwendungen geltend zu machen, bleibt unberührt.“

#### Begründung

Die Ergänzung erscheint im Interesse der Rechte des Eigentümers notwendig (vgl. auch § 1148 BGB).

#### 19. § 78 Abs. 3 ist wie folgt zu fassen:

„(3) Die Landesregierungen bestimmen durch Rechtsverordnung den Zeitpunkt der Erhebungen. Sie können den Umfang der Erhebungen (§ 79) auf bestimmte Gemeinden und bestimmte Angaben beschränken. Die Landesregierungen können diese Ermächtigung durch Rechtsverordnung auf die obersten Finanzbehörden übertragen.“

#### Begründung

Die Bestimmung des Zeitpunktes, zu dem die Personenstands- und Betriebsaufnahmen durch-

zuführen sind, sowie des Umfangs der Erhebungen bedarf des Rechtssatzes, da dadurch die Pflichten der Gemeinden und Steuerpflichtigen konkretisiert werden.

20. § 82 Abs. 3 ist wie folgt zu fassen:

„(3) Die Mitteilungen sind in den Fällen des Absatzes 1 binnen eines Monats nach Eintritt des meldepflichtigen Ereignisses in den Fällen des Absatzes 2 spätestens dann zu erstatten, wenn nach Eintritt des meldepflichtigen Ereignisses eine Einkommen- oder Körperschaftsteuererklärung oder eine Erklärung zur gesonderten Gewinnfeststellung einzureichen ist.“

Begründung

Die Eröffnung, die Verlegung und die Aufgabe eines Betriebs oder einer freiberuflichen Praxis müssen dem Finanzamt möglichst schnell bekannt werden. Die in Absatz 3 vorgesehene Frist für die Mitteilung der meldepflichtigen Ereignisse bis zur Einreichung der nächsten Einkommen- oder Körperschaftsteuererklärung oder der Erklärung zur gesonderten Gewinnfeststellung mag für die in Absatz 2 enthaltenen Meldepflichten ausreichen, ist für die Fälle des Absatzes 1 jedoch zu lang. Hierüber darf die Meldefrist höchstens einen Monat betragen (§ 165 d Abs. 3 AO: zwei Wochen).

21. Zu §§ 91 und 92

Die Bundesregierung wird gebeten, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob die Regelungen in § 91 Abs. 3 und § 92 Abs. 2 in gleicher Form in das Handelsgesetzbuch übernommen werden können. Erscheint dies nicht möglich, wäre es erforderlich, die Regelungen in § 91 Abs. 3 und § 92 Abs. 2 an die Erfordernisse des Handelsgesetzbuches anzupassen.

22. In § 92 Abs. 2 sind nach dem Wort „Unterlagen“ die Worte „— mit Ausnahme der Bilanzen —“ einzufügen.

Begründung

Die Bedeutung der Bilanzen für die steuerliche Gewinn- und Vermögensermittlung erfordert ihre Aufbewahrung im Original. Auch im Handelsrecht wird bei der vom Bundesjustizminister vorbereiteten Novellierung des Handelsgesetzbuches nicht auf die Aufbewahrung der Handelsbilanzen im Original verzichtet werden. Da die Aufbewahrung dieser Originalunterlagen keine raummäßigen Schwierigkeiten bereitet, ist kein Grund dafür ersichtlich, ihre Mikroverfilmung abweichend vom Handelsrecht für das Steuerrecht zuzulassen.

23. In § 113 Abs. 1 ist nach Satz 1 folgender neuer Satz 2 einzufügen:

„Wohnräume dürfen gegen den Willen des Inhabers nur zur Verhütung dringender Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung betreten werden.“

Der bisherige Satz 2 wird Satz 3.

Begründung

Das Grundgesetz gestattet das erzwungene Betreten von Wohnräumen nur aus den in Artikel 13 Abs. 3 GG genannten Gründen, von denen hier nur die Verhütung dringender Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung in Betracht kommt. Diese Rechtslage sollte im Gesetz eindeutig zum Ausdruck kommen.

24. In § 122 Abs. 1 ist das Wort „dienliche“ durch das Wort „erforderliche“ zu ersetzen.

Begründung

Die Rechts- und Amtshilfeverpflichtung bedarf einer Beschränkung auf die Fälle, in denen sie erforderlich ist.

25. In § 124 ist Absatz 2 zu streichen.

Begründung

Die Zustimmung der gesetzgebenden Körperschaften zu völkerrechtlichen Verträgen gemäß Artikel 59 Abs. 2 GG kann nur durch förmliches Gesetz und nicht durch eine Rechtsverordnung der Regierung vorgenommen werden (BVerfGE 1, 372 ff.). Grundsätzlich erscheint es zwar möglich, die Zustimmung zu völkerrechtlichen Verträgen zu antizipieren. Dies setzt jedoch voraus, daß Inhalt und Umfang der in einem völkerrechtlichen Vertrag zu treffenden Vereinbarungen in allen wesentlichen Einzelheiten vorhersehbar sind. Eine solche Vorhersehbarkeit ist hier nicht gegeben, weil als Rahmen lediglich die nach diesem Gesetz zulässige innerstaatliche Rechts- und Amtshilfe bezeichnet wird.

26. In § 127 Abs. 1 Satz 1 ist am Ende folgender Satzteil anzufügen:

„ , soweit dies zu seinem Verständnis erforderlich ist.“

Begründung

Die Vorschrift ist § 30 EVwVfG nachgebildet. Die Aufnahme des Nachsatzes „soweit . . .“ führt zwar zu einer insoweit unterschiedlichen Regelung der Frage des Begründungszwangs in den beiden Gesetzentwürfen.

Der Gedanke der Rechtseinheit muß jedoch hier gegenüber den praktischen Bedürfnissen der Steuerverwaltungen der Länder zurücktreten. Die Frage ist insbesondere deshalb von großer praktischer Bedeutung, weil der Begründungszwang von Steuerverwaltungsakten (§ 127 des

Entwurfs) auch im Steuerfestsetzungsverfahren gilt (§§ 136 ff.), der Entwurf also — im Gegensatz zum geltenden Recht — keine Sondervorschrift für Umfang und Inhalt der Begründung von Steuerbescheiden enthält.

Die in Absatz 2 der Bestimmung normierten Ausnahmen vom Begründungszwang reichen für den Bereich des Steuerrechts nicht aus. Absatz 2 Nr. 3 sieht zwar eine Ausnahme vor, wenn die Finanzbehörde „gleichartige Verwaltungsakte in großer Zahl erläßt“ und die Begründung im Einzelfall nicht geboten ist. Die erste Voraussetzung dürfte jedoch nicht einmal in allen Fällen, in denen Steuerbescheide erlassen werden, erfüllt sein, obwohl hier häufig eine weitere Begründung unter Berücksichtigung der Belange des Steuerpflichtigen nicht mehr erforderlich erscheint. Bei anderen Verwaltungsakten der Finanzbehörde, z. B. bei Stundungsverfügungen, gibt es ebenfalls häufig Fälle, in denen eine Begründung entbehrlich ist. Gleichwohl müßte in diesen Fällen, in denen keiner der Beteiligten das Fehlen der Begründung beanstandet, künftig eine Begründung erfolgen. Der Finanzbehörde entstünde hierdurch in erheblichem Umfang Mehrarbeit.

Aus diesen Gründen ist es erforderlich, schon in Absatz 1 Satz 1, der den für den Begründungszwang geltenden Grundsatz verankert, den vorgeschlagenen Satzteil aufzunehmen.

#### 27. Zu § 144

##### a) Absatz 2 ist wie folgt zu fassen:

„(2) Die Befugnisse nach Absatz 1 stehen der obersten Finanzbehörde der Körperschaft zu, die die Steuer verwaltet. Der Bundesminister der Finanzen und die Landesregierungen können diese Befugnisse auf nachgeordnete Stellen übertragen. § 203 Abs. 5 des Lastenausgleichsgesetzes bleibt unberührt.“

##### Begründung

Die Übertragung hoheitlicher Befugnisse bedarf zumindest in einigen Bundesländern eines Rechtssatzes. Durch die Neufassung soll diesen Ländern die Möglichkeit eröffnet werden, Rechtsverordnungen zu erlassen.

##### b) Absatz 3 ist wie folgt zu fassen:

„(3) Für bestimmte Gruppen von gleichgelagerten Fällen können für die entsprechende Anwendung des Absatzes 1 durch allgemeine Verwaltungsvorschriften Richtlinien aufgestellt werden. Richtlinien, die von der Bundesregierung oder dem Bundesminister der Finanzen erlassen werden, bedürfen der Zustimmung des Bundesrates, soweit die Verwaltung den Landesbehörden oder Gemeinden (Gemeindeverbänden) obliegt.“

##### Begründung

Durch die Neufassung wird klargestellt, daß es sich bei den Richtlinien um allgemeine Verwaltungsvorschriften handelt. Für ihren Erlaß gelten die Vorschriften des Artikels 108 Abs. 7 GG.

#### 28. In § 150 Abs. 2 Nr. 2 ist das Wort „drei“ durch das Wort „vier“ zu ersetzen.

##### Begründung

Die Frist, innerhalb deren eine Steuerfestsetzung grundsätzlich erfolgen muß (Festsetzungsfrist), beträgt nach geltendem Recht für die meisten Steuern fünf Jahre. Die in dem vorliegenden Entwurf statt dessen vorgesehene Frist von nur drei Jahren ist zu kurz bemessen. Sie würde die Möglichkeit zur Durchführung von Betriebsprüfungen, die schon für die Gleichmäßigkeit der Besteuerung wichtig sind und im Hinblick auf die künftige „Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung“ noch größere Bedeutung erlangen, in unvertretbarer Weise einschränken. Eine Betriebsprüfung, die vor Ablauf der Festsetzungsfrist begonnen wird, hemmt zwar deren Ablauf (§ 152 Abs. 3 des Entwurfs). Betriebsprüfungen können jedoch gegenwärtig nur in Ausnahmefällen im Abstand von drei bis fünf Jahren, in den weitaus meisten Fällen dagegen nur in wesentlich größeren Zeitabständen durchgeführt werden. Eine nachhaltige Verkürzung des Prüfungsturnus ist angesichts der äußerst angespannten Personal- und Arbeitslage in der Steuerverwaltung selbst bei Anstrengung aller Beteiligten auf dem Gebiet der Organisation des Besteuerungsverfahrens sowie in dem Bereich der EDV auch für die Zukunft mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht zu erreichen. Aus denselben Gründen ist auch die von der Bundesregierung in Aussicht genommene Übergangsregelung keine ausreichende Lösung.

Der Bundesrat verkennt nicht, daß aus der Sicht des Steuerpflichtigen mit Rücksicht auf die Möglichkeit der Vorbehaltsfestsetzung (§ 145 des Entwurfs) gewichtige Gründe für eine kurze Festsetzungsfrist und damit für den baldigen Eintritt der Bestandskraft der Steuerbescheide sprechen. Unter Zurückstellung von erheblichen Bedenken wird daher lediglich eine vierjährige Festsetzungsfrist vorgeschlagen, obwohl unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie eine mindestens fünfjährige Frist geboten wäre.

#### 29. In § 165 ist folgender Absatz 3 anzufügen:

„(3) Die Finanzbehörden teilen die festgesetzten Steuermeßbeträge sowie die nach Absatz 2 getroffenen Maßnahmen den Gemeinden mit, denen die Steuerfestsetzung (der Erlaß des Realsteuerbescheids) obliegt.“

**Begründung**

Eine Vorschrift dieses Inhalts, wie sie z. Z. ähnlich in § 212 b Abs. 1 AO enthalten ist, fehlt in dem Gesetzentwurf. Sie ist jedoch sachlich notwendig, um den Gemeinden einen Rechtsanspruch auf Mitteilung der Realsteuermeßbeträge zu geben.

30. In § 172 Abs. 2 Satz 2 ist das Wort „drei“ durch das Wort „vier“ zu ersetzen.

**Begründung**

Häufig werden Sachverhalte, die zum Erlaß eines Haftungsbescheids durch die Finanzbehörde führen, bei einer Betriebsprüfung festgestellt. Das gilt insbesondere für die Abzugsteuern (Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer). Im übrigen wird auf die Begründung der Empfehlung zu § 150 Abs. 2 Nr. 2 Bezug genommen.

31. In § 173 sind die Worte „ist ... zu nehmen“ durch die Worte „kann nur ... genommen werden“ zu ersetzen.

**Begründung**

Die Neufassung soll klarstellen, daß § 173 lediglich auf die Möglichkeiten der vertraglichen Haftung verweist, die das bürgerliche Recht eröffnet.

32. Zu § 181

- a) In Absatz 2 Satz 1 sind vor den Worten „in seinen Wohnräumen“ die Worte „nach seiner Wahl“ einzufügen.

**Begründung**

Klarstellung, daß der Steuerpflichtige nicht gezwungen werden kann, die Unterlagen in seinen Wohnräumen vorzulegen.

- b) In Absatz 3 ist Satz 4 zu streichen.

**Begründung**

Die Vorschrift ist zu streichen, da das Betreten von Wohnräumen zur Durchführung einer Außenprüfung nicht erzwungen werden sollte.

33. § 192 ist wie folgt zu fassen:

„§ 192

Durchführungsvorschriften

(1) Der Bundesminister der Finanzen kann durch Rechtsverordnung zur näheren Bestimmung der im Rahmen der Steueraufsicht zu erfüllenden Pflichten anordnen, daß 1. bis 7. ...

(2) Die Rechtsverordnung bedarf — außer wenn sie die Biersteuer betrifft — nicht der Zustimmung des Bundesrates.“

**Begründung**

Die Zusammenfassung der bisherigen Sätze 1 und 2 stellt klar, daß es sich bei der Enumeration im bisherigen Satz 2 nicht nur um Beispielfälle, sondern um eine abschließende Regelung handelt.

34. In § 195 Abs. 2 ist Satz 3 zu streichen.

**Begründung**

In der im Entwurf vorgesehenen Vermutung zugunsten der Finanzbehörde liegt ein zu weitgehender Eingriff in die Rechte des Eigentümers.

35. In § 196 Abs. 5 Satz 1 ist der letzte Halbsatz wie folgt zu fassen:

„oder wenn dem Eigentümer die Umstände, die die Sicherstellung veranlaßt haben, ohne sein Verschulden nicht bekannt waren.“

**Begründung**

Es ist sachlich nicht gerechtfertigt, dem Eigentümer, wie in der Regierungsvorlage vorgesehen, die Beweislast aufzubürden.

36. Zu §§ 195 und 196

Die Bundesregierung wird gebeten, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zu prüfen, ob und inwieweit die hier vorgesehenen Vorschriften über die Sicherstellung und die Überführung in das Eigentum des Bundes mit den Einziehungsbestimmungen des Straf- und Ordnungswidrigkeitenrechts übereinstimmen. Es bestehen Bedenken gegen die weite Fassung dieser Vorschriften; aus rechtsstaatlichen Gründen sollten sie an die Einziehungsbestimmungen des Straf- und Ordnungswidrigkeitenrechts soweit wie möglich angeglichen werden.

37. Zu § 208

- a) Absatz 2 ist wie folgt zu fassen:

„(2) Die Befugnisse nach Absatz 1 stehen der obersten Finanzbehörde der Körperschaft zu, die die Steuer verwaltet. Der Bundesminister der Finanzen und die Landesregierungen können diese Befugnisse auf nachgeordnete Stellen übertragen. § 203 Abs. 5 des Lastenausgleichsgesetzes bleibt unberührt.“

**Begründung**

Vergleiche die Begründung der Empfehlung zu § 144 Abs. 2.

b) Absatz 3 ist wie folgt zu fassen:

„(3) Für bestimmte Gruppen von gleichgelagerten Fällen können für die entsprechende Anwendung des Absatzes 1 durch allgemeine Verwaltungsvorschriften Richtlinien aufgestellt werden. Richtlinien, die von der Bundesregierung oder dem Bundesminister der Finanzen erlassen werden, bedürfen der Zustimmung des Bundesrates, soweit die Verwaltung den Landesbehörden oder Gemeinden (Gemeindeverbänden) obliegt.“

#### Begründung

Vergleiche die Begründung der Empfehlung zu § 144 Abs. 3.

38. § 220 Satz 2 ist zu streichen.

Satz 1 wird Absatz 1.

Anzufügen sind folgende Absätze 2 bis 4:

„(2) Auf die Zinsen kann ganz oder teilweise verzichtet werden, wenn ihre Erhebung nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre oder mit einer unverhältnismäßigen Erschwerung der Verwaltung verbunden ist.

(3) Die Befugnisse nach Absatz 2 stehen der obersten Finanzbehörde der Körperschaft, die die Steuer verwaltet, für die die Zinsen zu erheben sind, oder den von ihr bestimmten Finanzbehörden zu. § 203 Abs. 5 des Lastenausgleichsgesetzes bleibt unberührt.

(4) Für bestimmte Gruppen von gleichgelagerten Fällen können für die entsprechende Anwendung des Absatzes 2 Richtlinien aufgestellt werden.“

#### Begründung

Die in § 220 Satz 2 abschließend getroffene Regelung, wonach nur für den Einzelfall aus Billigkeitsgründen gegenüber dem Steuerpflichtigen ganz oder teilweise auf die Verzinsung verzichtet werden kann, trägt den Belangen der Verwaltungspraxis nicht hinreichend Rechnung.

Dem Grundgedanken nach entspricht die Regelung der des § 144, die im Einzelfall aus Billigkeitsgründen eine abweichende Festsetzung der Steuer zuläßt. Während aber dort nach Absatz 3 für bestimmte Gruppen gleichgelagerter Fälle zur Vereinfachung der Verwaltungsarbeit durch die weisungsbefugten Behörden Richtlinien aufgestellt werden können, ist eine solche für die Verwaltungspraxis dringend erforderliche Regelung in § 220 des Regierungsentwurfs nicht vorgesehen.

Darüber hinaus besteht für die Verwaltung aber auch ein zwingendes Bedürfnis für eine Regelung, die es ermöglicht, auf die Verzinsung ganz oder teilweise zu verzichten, wenn die mit der Erhebung der Zinsen durch die Finanzbehörde verbundene Verwaltungsarbeit besonders er-

schwert ist und der Arbeitsaufwand im Einzelfall in keinem Verhältnis zu der Höhe der zu erhebenden Zinsen steht. Ein solcher Fall liegt insbesondere dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen eingeräumt wird, die gestundete Steuer in Teilbeträgen zu entrichten. Hier würden komplizierte Zinsberechnungen erforderlich werden, die ohne die bisher für die Finanzverwaltung nicht allgemein bestehende Möglichkeit der Benutzung elektronischer Datenverarbeitungsanlagen nur mit erheblichem Arbeitsaufwand durchgeführt werden könnten.

Für derartige Fälle muß daher eine Regelung gefunden werden, die die Finanzbehörden berechtigt, im Interesse eines rationellen Arbeitsablaufes im Einzelfall entweder völlig oder — zum Beispiel durch die Anwendung von Pauschalierungen — teilweise auf die Verzinsung zu verzichten.

Hierfür ist ebenfalls beim Vorliegen bestimmter Gruppen gleichgelagerter Fälle das Aufstellen von Richtlinien durch die weisungsbefugten Behörden erforderlich.

Absatz 2 trägt den beiden zu regelnden Fällen des — gänzlichen oder teilweisen — Verzichts auf die Stundungszinsen Rechnung.

Die Erhebung der Zinsen gehört zu der Verwaltung der jeweiligen Steuer. Daher bestimmt Absatz 3 entsprechend § 144 Abs. 2, daß die Befugnisse nach Absatz 2 der obersten Finanzbehörde der Körperschaft zustehen, die die Steuer verwaltet. Diese kann ihre Befugnisse delegieren.

Absatz 4 regelt die Aufstellung von Richtlinien für bestimmte Gruppen gleichgelagerter Fälle durch die weisungsbefugten Behörden.

39. In § 222 Abs. 2 Satz 2 ist das Wort „zehn“ durch das Wort „zwanzig“ zu ersetzen.

#### Begründung

Die in § 137 Abs. 1 Nr. 1 für den Bundesminister der Finanzen enthaltene Ermächtigung, durch Rechtsverordnung Regelungen über Kleinbeträge bei der Festsetzung von Steuern und steuerlichen Nebenleistungen zu treffen, läßt die Bemessung der Kleinbeträge bis zur Höhe von 20 Deutsche Mark zu. Um die Finanzbehörden von unrationeller Verwaltungsarbeit zu entlasten, ist die Kleinbetragsgrenze in § 222 Abs. 2 Satz 2 von 10 Deutsche Mark auf 20 Deutsche Mark heraufzusetzen.

40. Zu § 243

a) In Absatz 5 sind in Satz 2 nach der Zahl „900“ die Worte „Abs. 1 und 3“ durch die Worte „Abs. 1, 3 und 5“ zu ersetzen, Satz 3 zu streichen und Satz 4 im Eingang wie folgt zu fassen:

„Das Amtsgericht kann jedoch ...“.

**Begründung**

Gegen die weitgehende Einschränkung des richterlichen Prüfungsrechts, die Satz 3 vorsieht, bestehen verfassungsrechtliche Bedenken aus Artikel 104 GG. Die Regelung sollte an § 900 Abs. 5 ZPO angeglichen werden.

- b) Die Bundesregierung wird gebeten, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob nicht bei der eidesstattlichen Versicherung und bei der Haft die Rechtsbehelfe verschieden zu bestimmen sind, weil die eidesstattliche Versicherung vom Rechtspfleger abgenommen wird.

## 41. § 260 ist wie folgt zu ändern:

- a) Nach Absatz 2 ist folgender Absatz 2 a einzufügen:

„(2 a) Steuerabzugsbeträge und getrennt festgesetzte Vorauszahlungen sind in die Aufteilung auch dann einzubeziehen, wenn sie vor der Stellung des Antrages entrichtet worden sind.“

- b) In Absatz 5 ist Satz 1 wie folgt zu fassen:

„Zahlungen, die in den Fällen des Absatzes 1 nach Antragstellung, in den Fällen des Absatzes 2 nach Einleitung der Vollstreckung von einem Gesamtschuldner geleistet worden sind oder die nach Absatz 2 a in die Aufteilung einzubeziehen sind, werden dem Schuldner angerechnet, der sie geleistet hat oder für den sie geleistet worden sind.“

**Begründung zu a) und b)**

Das im Regierungsentwurf vorgesehene Aufteilungsverfahren benachteiligt den Gesamtschuldner, dessen Einkünfte dem Steuerabzug unterlegen haben oder gegen den Vorauszahlungen getrennt festgesetzt worden sind, dadurch, daß diese Leistungen auch den übrigen Gesamtschuldnern zugute kommen. Um diese Nachteile zu vermeiden, müssen die Steuerabzugsbeträge und die getrennt festgesetzten Vorauszahlungen in die Aufteilung stets einbezogen werden.

## 42. Zu § 270

Es bestehen ernsthafte verfassungsrechtliche Zweifel, ob die Durchsuchung von Wohnräumen im Rahmen des Vollstreckungsverfahrens ohne richterliche Anordnung mit Artikel 13 Abs. 2 GG auch dann vereinbar ist, wenn keine Gefahr im Verzuge ist (vgl. BVerwG vom 12. Dezember 1967, NJW 1968 S. 563).

Bei Berücksichtigung der Entstehungsgeschichte der Vorschrift kann wohl noch die Auffassung vertreten werden, daß der Grundgesetzgeber

die vorkonstitutionellen Vollstreckungsregelungen, die eine richterliche Anordnung nicht vorsahen, durch Artikel 13 Abs. 2 GG nicht ausschließen wollte. Es ist auch zu berücksichtigen, daß der Vollstreckungsschuldner vor einer Durchsuchung im Vollstreckungsverfahren grundsätzlich gerichtlichen Rechtsschutz gegen den Verwaltungsakt in Anspruch nehmen kann, der gegen ihn vollstreckt wird, und sei es auch zunächst nur durch einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung nach § 69 Abs. 3 FGO.

Um jedoch eine sichere Rechtsgrundlage für die in § 270 vorgesehenen Maßnahmen zu schaffen, wird die Bundesregierung gebeten, einen Gesetzentwurf zur Änderung des Grundgesetzes vorzulegen, in welchem durch Ergänzung des Artikels 13 Abs. 2 GG klargestellt wird, daß Gerichtsvollzieher und andere Vollziehungsbeamte nach Maßgabe der Gesetze auch ohne richterliche Anordnung zu Durchsuchungen befugt sind.“

43. In § 301 Abs. 3 Satz 3 sind die Worte „die Vollstreckungsbehörde“ durch die Worte „die Körperschaft, der die Vollstreckungsbehörde angehört,“ zu ersetzen.

**Begründung**

Angleichung an den Wortlaut des § 266 Abs. 1.

44. In § 311 Abs. 2 ist Satz 1 wie folgt zu fassen:

„Es ist dasjenige Zwangsmittel zu bestimmen, durch das der Pflichtige und die Allgemeinheit am wenigsten beeinträchtigt werden.“

**Begründung**

Bei der Bestimmung des Zwangsmittels ist nach § 311 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzentwurfs nur auf die Beeinträchtigung des Pflichtigen zu achten. Es muß aber auch gesichert werden, daß die Allgemeinheit bei der Anwendung der Zwangsmittel so wenig wie möglich beeinträchtigt wird. § 9 Abs. 2 VwVG, dem § 311 Abs. 2 des Gesetzentwurfs nach dessen Begründung entsprechen soll, enthält eine derartige Bestimmung.

45. In § 317 Abs. 2 Satz 3 sind nach den Worten „sofortige Beschwerde“ die Worte „nach der Zivilprozeßordnung“ einzufügen.

**Begründung**

Angleichung an § 243 Abs. 6.

46. In § 320 Abs. 1 ist Satz 2 zu streichen.

**Begründung**

Die Regelung ist hier überflüssig, da sie bereits in § 236 Abs. 2 Satz 2 getroffen wird.

**47. Zum Neunten Teil (§§ 352 ff.)**

Die Bundesregierung wird gebeten, im Verlauf des weiteren Gesetzgebungsverfahrens zu prüfen, ob und inwieweit eine Einarbeitung der Vorschriften des Neunten Teils des Entwurfs in das StGB, die StPO und das OWiG möglich ist. Die sogenannten Wirtschaftstraftaten, zu denen auch die Steuerstraftaten zählen, stehen im Hinblick auf den Unrechtsgehalt und ihre Sozialschädlichkeit den Straftatbeständen des allgemeinen Strafrechts nicht nach. Sie sollten daher grundsätzlich in das Strafgesetzbuch aufgenommen werden. Die bestehenden Befugnisse der Finanzverwaltung bei der Ermittlung und Verfolgung von Steuervergehen und Steuerordnungswidrigkeiten dürfen hierbei nicht geschmälert werden.

**48. Zu § 353**

- a) In Absatz 1 Satz 1 sind in Nummer 1 das letzte Wort „oder“ durch ein Komma zu ersetzen, in Nummer 2 das Wort „oder“ und folgende Nummer 3 anzufügen:
- „3. als Amtsträger die ihm obliegenden, im Interesse der Besteuerung bestehenden Pflichten verletzt“.

**B e g r ü n d u n g**

Die Fassung des Entwurfs läßt Zweifel offen, ob unter den Tatbestand auch der Amtsträger fällt. Zumindest im Interesse der Klarstellung dürfte die vorgeschlagene Ergänzung zweckmäßig sein. Damit soll sichergestellt werden, daß auch ein Amtsträger wegen Steuerverkürzung verfolgt werden kann. Eine Bestrafung des Amtsträgers nur nach allgemeinen Vorschriften (z. B. § 266 StGB) erscheint nicht sachgemäß.

- b) In Absatz 1 Satz 2 ist das Wort „fünftausend“ durch das Wort „zehntausend“ zu ersetzen.

**B e g r ü n d u n g**

Die Höchstgeldstrafe für Steuerhinterziehung beträgt nach geltendem Recht 5 Millionen DM. Nach dem Entwurf beträgt sie 3,6 Millionen DM. Angesichts der allgemeinen Tendenz, die Wirtschaftskriminalität stärker zu bekämpfen, erscheint die Minderung der bisherigen Strafdrohung nicht sachgerecht.

- c) In Absatz 6 Nr. 1 sind die Worte „unter den übrigen Voraussetzungen des Satzes 1“ zu streichen.

**B e g r ü n d u n g**

Beseitigung eines Redaktionsversehens.

- d) Der Bundesrat teilt die Auffassung der Bundesregierung, daß die kumulative Verhängung einer Geldstrafe bei Steuerstraftaten kriminalpolitisch auch dann geboten sein kann, wenn sich der Täter durch die Tat bereichert hat, ohne daß eine Bereicherungsabsicht festgestellt werden kann. Falls § 41 StGB i. d. F. des 2. StrRG nicht in diesem Sinne erweitert werden sollte, sondern dort auch künftig das Bestehen einer Bereicherungsabsicht vorausgesetzt wird, sollte in § 353 des vorliegenden Gesetzentwurfs die kumulative Geldstrafe allgemein angedroht werden.

**49. Zu § 354**

Die Bundesregierung wird gebeten, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zu prüfen, ob in § 354 Abs. 3 nach dem Wort „bestimmten“ das Wort „angemessenen“ eingefügt werden sollte. Durch die Einfügung sollte klar gestellt werden, daß die Frist ähnlich wie in § 326 BGB angemessen sein muß.

**50. Zu § 363**

- a) In Absatz 2 Nr. 1 sind vor dem Wort „oder“ die Worte „ , nicht vollständig“ einzufügen.

**B e g r ü n d u n g**

Anpassung an die Fassung des § 364 Abs. 1.

- b) In Absatz 3 sind das Wort „auch“ zu streichen und nach den Worten „§ 126“ die Worte „Abs. 1 Nr. 4“ einzufügen.

**B e g r ü n d u n g**

Redaktionelle Anpassung an Absatz 2 und Konkretisierung.

**51. Zu §§ 363 bis 366**

In § 363 Abs. 4, § 364 Abs. 2, § 365 Abs. 2 und § 366 Abs. 3 ist jeweils das Wort „Tat“ durch das Wort „Handlung“ zu ersetzen.

**B e g r ü n d u n g**

Angleichung an den Sprachgebrauch des OWiG.

**52. § 367 Abs. 1 ist wie folgt zu fassen:**

„(1) Ordnungswidrig handelt, wer entgegen § 40

1. geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leistet oder
2. seine Dienste zur Hilfeleistung in Steuerstrafsachen anbietet.“

## Begründung

Die vorgeschlagene Fassung soll sicherstellen, daß Geschäftsmäßigkeit nur für die erste Alternative gefordert wird.

## 53. Zu §§ 378, 379, 380

- a) In der Überschrift des § 378 sind die Worte „sichergestellter oder beschlagnahmter“ durch die Worte „beschlagnahmter oder sonst sichergestellter“ zu ersetzen.
- b) In § 378 Abs. 1 sind die Worte „Sichergestellte oder beschlagnahmte“ durch die Worte „Beschlagnahmte oder sonst sichergestellte“ zu ersetzen.
- c) In § 379 Satz 1 sind die Worte „sichergestellt oder beschlagnahmt“ durch die Worte „beschlagnahmt oder sonst sichergestellt“ zu ersetzen.
- d) In § 380 Satz 1 sind die Worte „sichergestellt und beschlagnahmt“ durch die Worte „beschlagnahmt oder sonst sichergestellte“ zu ersetzen.

## Begründung zu a) bis d)

Der Begriff Sicherstellung ist der Oberbegriff zu dem Begriff Beschlagnahme.

54. In § 381 Abs. 1 sind die Worte „unter dem rechtlichen Gesichtspunkt einer“ durch das Wort „als“ zu ersetzen.

## Begründung

Redaktionelle Vereinfachung.

## 55. Zu § 391

- a) In Satz 1 sind die Worte „Freiheitsstrafe von höchstens drei Monaten,“ zu streichen.

## Begründung

Die Regelung widerspricht den Anliegen der Strafrechtsreformgesetze, kurze Freiheitsstrafen weitestgehend zurückzudrängen. Nach § 47 Abs. 1 StGB i. d. F. des 2. StrRG darf das Gericht nur dann eine Freiheitsstrafe unter 6 Monaten verhängen, wenn besondere Umstände die Verhängung der Freiheitsstrafe zur Einwirkung auf den Täter oder zur Verteidigung der Rechtsordnung unerlässlich machen. Die ausnahmsweise Verhängung einer kurzfristigen Freiheitsstrafe setzt eine besonders eingehende Würdigung der Tat und der Persönlichkeit des Täters voraus. Dies bedarf des persönlichen Eindrucks von dem Beschuldigten in der Hauptverhandlung, der im Verfahren gegen Abwesende nicht gewonnen werden kann.

- b) Die Bundesregierung wird gebeten, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zu berücksichtigen, daß bei einer Streichung der §§ 277 bis 284 StPO auch § 391 des Entwurfs gestrichen wird. Die rechtsstaatlichen Bedenken gegen ein Verfahren gegen Abwesende gelten auch hier. Zwingende Gründe für eine Sonderregelung sind nicht ersichtlich.

56. § 395 ist zu streichen.

## Begründung

Die Vorschrift ist systemwidrig. Eine entsprechende Regelung ist auch in ähnlichen Bereichen (z. B. im Disziplinarrecht) nicht vorgesehen. Für eine Ausnahme besteht kein zwingender Grund.

## Anlage 3

## Gegenäußerung der Bundesregierung zu der Stellungnahme des Bundesrates

**Zu 1. und 2.**

Die Bundesregierung ist der Auffassung, daß sie in dem Entwurf der neuen Abgabenordnung die Grundsätze der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, der Rechtssicherheit und der Verfahrensvereinfachung so verwirklicht hat, daß ein ausgewogenes Verhältnis erreicht worden ist. Auch die Frage der Rechtsvereinheitlichung zwischen dem Verwaltungsverfahrensgesetz und der neuen Abgabenordnung hat sie in ihre Überlegungen einbezogen. Die Bundesregierung ist gleichwohl bereit, diesen Fragen auch im weiteren Gesetzgebungsverfahren ihre besondere Aufmerksamkeit zu widmen. Sie möchte aber darauf aufmerksam machen, daß ihrer Auffassung nach einer weiteren Vereinheitlichung der Abgabenordnung und des Verwaltungsverfahrensgesetzes wegen der Besonderheiten des Steuerungsverfahrens als eines Massenverfahrens enge Grenzen gesetzt sind.

**Zu 3. (§ 2 Abs. 4)**

Die Bundesregierung stimmt dem Vorschlag des Bundesrates insoweit zu, als er die Verspätungszuschläge den verwaltenden Körperschaften zuweist. Hinsichtlich der Säumniszuschläge hält sie aber an ihrer Auffassung fest, daß diese Zuschläge wie die Zinsen den steuerberechtigten Körperschaften zustehen, da sie eng mit der Steuer verbunden sind. Die Säumniszuschläge werden nach der Höhe der Rückstände und der Dauer der Säumnis berechnet. Daß bei der Berechnung der Säumniszuschläge entgegen der Zinsberechnung bereits angefangene Monate voll berücksichtigt werden, macht keinen entscheidenden Unterschied. Wenn schließlich die Säumniszuschläge von der Rechtsprechung als ein Druckmittel besonderer Art bezeichnet werden, so löst auch dies nicht ihre enge Verbindung mit den Steuern.

§ 2 Abs. 4 Satz 1 sollte folgende Fassung erhalten:

„Das Aufkommen der Zinsen und der Säumniszuschläge steht den jeweils steuerberechtigten Körperschaften zu.“

**Zu 4. (§ 5)**

Die Bundesregierung erhebt gegen den Vorschlag keine Einwendungen.

**Zu 5. (§ 11 Satz 2)**

Die Bundesregierung wird den Vorschlag im Verlauf des weiteren Gesetzgebungsverfahrens prüfen.

**Zu 6. (§ 22 Abs. 4)**

Die Bundesregierung stimmt dem Vorschlag grundsätzlich zu. Sie hält jedoch aus redaktionellen Gründen eine Angleichung an die in § 21 Abs. 2 Satz 2 verwendete Formulierung für erforderlich und schlägt deshalb folgende Fassung des Absatzes 4 vor:

„(4) Befindet sich weder die Geschäftsleitung noch der Sitz noch Vermögen der Steuerpflichtigen im Geltungsbereich des Gesetzes, so ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk die Tätigkeit im Geltungsbereich des Gesetzes vorwiegend ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist.“

**Zu 7. (§ 32 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)**

Dem Vorschlag wird zugestimmt.

**Zu 8. (§ 38)**

Die Bundesregierung wird den Vorschlag im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens prüfen.

**Zu 9. (§ 40 Abs. 6 Satz 1)**

Der Vorschlag wird im weiteren Gesetzgebungsverfahren geprüft werden.

**Zu 10. (§ 44)**

Die Bundesregierung wird diese Frage im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens prüfen.

**Zu 11. (§ 45)**

Die Bundesregierung stimmt dem Vorschlag nicht zu. Sie ist der Auffassung, daß die von ihr vorgeschlagene Formulierung, die das Tatbestandsmerkmal des Mißbrauchs der Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts verwendet und damit an § 5 AO 1919 und § 6 StAnpG anknüpft, ein größeres Maß an Rechtssicherheit gewährleistet als der Vorschlag des Bundesrates, der allein davon ausgeht, ob eine Rechtsgestaltung der wirtschaftlichen Gestaltung angemessen ist oder nicht. Eine eindeutige Abgrenzung der unzulässigen Steuerumgehung von der erlaubten Steuervermeidung dürfte nach dem Vorschlag des Bundesrates außerordentlich erschwert werden.

Wenn der Bundesrat meint, daß der Anwendungsbereich des § 6 StAnpG außerordentlich klein sei, so beweist diese Aussage nach Meinung der Bundesregierung, daß es in weiten Bereichen durch ent-

sprechende wirtschaftliche Auslegung der Steuergesetze möglich gewesen ist, ein Zurückgreifen auf die Regeln des § 6 StAnpG zu vermeiden. Zu diesem Ergebnis dürfte auch die verbesserte Gesetzgebungstechnik beigetragen haben. Daraus folgt aber nicht, daß § 6 StAnpG zu eng formuliert sei und durch Ausschneiden der subjektiven Tatbestandsmerkmale verändert werden müsse.

**Zu 12.** (§ 52 Abs. 2 Nr. 2)

Die Bundesregierung kann dem Vorschlag nicht folgen. Sie hält den Motorsport insgesamt für förderungswürdig und ist der Auffassung, daß auch hierbei eine Tätigkeit entfaltet wird, die als körperliche Ertüchtigung zu werten ist.

**Zu 13.** (§ 53 Nr. 1)

Die Bundesregierung stimmt dem Vorschlag des Bundesrates zu.

**Zu 14.** (§ 68 Nr. 8 Buchstabe b)

Bei enger Auslegung des Begriffs „sportliche Veranstaltungen“ könnten hierunter nur Veranstaltungen mit Publikumsbesuch verstanden werden. Maßnahmen, wie z. B. die Erteilung von Schwimmunterricht gegen Erstattung der Unkosten, wären dann nicht als Zweckbetrieb anzusehen. Da ein derartiges Ergebnis nicht sachgerecht erscheint, ist die vorgenommene Hinzufügung der Worte „sportliche Maßnahmen und“ zur Klarstellung geboten.

**Zu 15.** (§ 69 Abs. 2 Satz 2)

Die Bundesregierung stimmt dem Vorschlag des Bundesrates zu. Sie schlägt jedoch eine redaktionelle Änderung vor. Absatz 2 Satz 2 sollte lauten:

„In den Fällen des Satzes 1 haften die dort bezeichneten Personen bei Verletzung ihrer Berufspflichten auch dann, wenn das gegen sie gerichtete ehren- oder berufsgerichtliche Verfahren oder Disziplinarverfahren einzustellen ist oder nicht durchgeführt werden kann, weil die Zulassung oder Bestellung erloschen oder zurückgenommen ist oder ein Verfahrenshindernis besteht, oder wenn der Vorstand der Berufskammer bereits eine Rüge erteilt hat.“

**Zu 16.** (§ 75 Abs. 1 Satz 1)

Die Bundesregierung widerspricht dem Vorschlag des Bundesrates. Sie hält daran fest, daß eine Haftung des Betriebsübernehmers für die Betriebssteuern zukünftig nur dann eintreten soll, wenn diese Steuern innerhalb eines Jahres nach Anmeldung der Betriebsübernahme festgesetzt oder angemeldet werden. Die einjährige Frist soll sicherstellen, daß der Betriebsübernehmer möglichst bald die Höhe der Steuern kennt, für die er als Haftender in Anspruch genommen werden kann. Gegen eine mögliche Inanspruchnahme als Haftender könnte sich der Betriebsübernehmer nur durch Zurückbehaltung

eines Teils des Kaufpreises schützen. Solange die Höhe der in Betracht kommenden Haftungsschuld nicht feststeht, würde die endgültige finanzielle Abwicklung der Betriebsübernahme verzögert werden. Dies sollte vor allem deshalb vermieden werden, weil die Vorschrift in der Praxis vornehmlich kleinere Gewerbetreibende trifft.

**Zu 17.** (§ 76)

Der Vorschlag wird im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens geprüft werden.

**Zu 18.** (§ 77 Abs. 2)

Die Bundesregierung erhebt gegen den Vorschlag des Bundesrates keine Einwendungen.

**Zu 19.** (§ 78 Abs. 3)

Gegen den Vorschlag werden keine Einwendungen erhoben.

**Zu 20.** (§ 82 Abs. 3)

Dem Vorschlag wird zugestimmt.

**Zu 21.** (§§ 91, 92)

Die Bundesregierung ist der Auffassung, daß die Buchführungsvorschriften des Handelsgesetzbuches und der Abgabenordnung so weit wie möglich sachlich übereinstimmen sollten. Sie erwägt deshalb, die handelsrechtlichen Buchführungsvorschriften, insbesondere § 44 a und § 44 b HGB, an die Vorschriften des Entwurfs anzupassen. Einer besonderen Prüfung bedürfen noch die in § 91 Abs. 3 des Entwurfs behandelten Fragen.

**Zu 22.** (§ 92 Abs. 2)

Dem Vorschlag wird zugestimmt.

**Zu 23.** (§ 113 Abs. 1)

Der Vorschlag wird im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens geprüft.

**Zu 24.** (§ 122 Abs. 1)

Der Vorschlag wird im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens geprüft.

**Zu 25.** (§ 124 Abs. 2)

Dem Vorschlag wird widersprochen. Auch nach Auffassung der Bundesregierung setzt eine antizipierte Zustimmung zu völkerrechtlichen Verträgen voraus, daß Inhalt und Umfang der zu treffenden Vereinbarungen in allen wesentlichen Einzelheiten vorhersehbar sind. Dies ist aber der Fall, wenn die Er-

mächtigung zum Erlaß von Rechtsverordnungen, durch die die entsprechenden völkerrechtlichen Vereinbarungen in Kraft gesetzt werden sollen, entsprechend Artikel 80 Abs. 1 Satz 2 GG hinreichend bestimmt ist. § 124 Abs. 2 des Entwurfs genügt diesen Voraussetzungen. Der Bundesrat hat bisher in zahlreichen Fällen entsprechende Verordnungsermächtigungen nicht beanstandet und Verordnungen, die auf derartigen Ermächtigungen beruhen, zugestimmt.

**Zu 26.** (§ 127 Abs. 1 Satz 1)

Der Vorschlag wird im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens geprüft werden.

**Zu 27. und 37.** (§§ 144, 208)

Die Bundesregierung widerspricht den Vorschlägen.

- a) Nach Auffassung der Bundesregierung ist bei der von ihr gewählten Fassung für die Delegation der Erlaßbefugnis auf nachgeordnete Behörden ein Rechtssatz nicht erforderlich.
- b) Ermessensrichtlinien können von den weisungsbefugten Behörden im Rahmen ihrer Zuständigkeit — ggf. auch von der Bundesregierung durch allgemeine Verwaltungsvorschrift nach Artikel 108 Abs. 7 GG — erlassen werden. Zur Sicherstellung dieser Befugnisse bedarf es nicht erst der vom Bundesrat vorgeschlagenen Ergänzung der Absätze 3 der §§ 144 und 208.

**Zu 28.** (§ 150 Abs. 2 Nr. 2)

Die Bundesregierung nimmt die Einwendungen des Bundesrates gegen die nur dreijährige Festsetzungsverjährungsfrist für Besitz- und Verkehrsteuern sehr ernst. Wenn sie gleichwohl an ihrem Vorschlag, für Besitz- und Verkehrsteuern die dreijährige Festsetzungsfrist einzuführen, festhält, so tut sie dies aus der Überlegung heraus, daß die Einführung der Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung, durch die der Steuerfall bis zum Eintritt der Verjährung offen gehalten wird, diese Abkürzung der Festsetzungsverjährungsfrist im Interesse der Rechtssicherheit erfordert. Sie wiederholt aber ihre bereits in der Begründung zum Regierungsentwurf vertretene Auffassung, daß es keinesfalls möglich sein wird, schon bei Inkrafttreten der neuen Abgabenordnung am 1. Januar 1974 auf die dreijährige Festsetzungsfrist überzugehen. Es ist unabdingbar, daß durch das Einführungsgesetz zur Abgabenordnung für eine mehrjährige Übergangszeit eine vierjährige Festsetzungsfrist eingeführt wird. Der Verwaltung muß unter allen Umständen die erforderliche Zeit eingeräumt werden, um ihre Organisation den Gegebenheiten einer kürzeren Festsetzungsverjährungsfrist anzupassen.

**Zu 29.** (§ 165)

Dem Vorschlag des Bundesrates wird nicht zugestimmt.

Der vom Bundesrat vorgeschlagene Absatz 3 ist entbehrlich. Es bedarf keiner besonderen gesetzlichen Regelung, daß die Finanzämter den Gemeinden, denen die Festsetzung der Realsteuern übertragen worden ist, die festgesetzten Steuermeßbeträge mitteilen. Dies ist selbstverständlich.

**Zu 30.** (§ 172 Abs. 2 Satz 2)

Die Bundesregierung widerspricht dem Vorschlag des Bundesrates. Sie verweist auf die Ausführungen zu Nummer 28 und auf die Tatsache, daß die für den Erlaß von Haftungsbescheiden maßgebende Festsetzungsfrist einheitlich gelten soll, gleichgültig, ob die Haftungsbescheide Besitz- und Verkehrsteuern oder Zölle und Verbrauchsteuern betreffen. Für die vom Bundesrat genannten Fälle der Haftung des zum Steuerabzug Verpflichteten wird im Einführungsgesetz zur Abgabenordnung für eine mehrjährige Übergangszeit eine vierjährige Festsetzungsfrist vorgesehen werden.

**Zu 31.** (§ 173)

Die Bundesregierung stimmt dem Vorschlag des Bundesrates zu.

**Zu 32.** (§ 181)

- a) Die Bundesregierung erhebt keine Einwendungen. Sie hält jedoch die vorgeschlagene Klarstellung angesichts der Streichung des Absatzes 3 Satz 4 nicht für erforderlich.

- b) Dem Vorschlag wird zugestimmt.

**Zu 33.** (§ 192)

Dem Vorschlag wird zugestimmt.

**Zu 34. und 35.** (§ 195 Abs. 2, § 196 Abs. 5)

Den Vorschlägen wird zugestimmt.

**Zu 36.** (§§ 195, 196)

Der Vorschlag wird im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens geprüft werden.

**Zu 38.** (§ 220 Satz 2)

Die Bundesregierung stimmt dem Vorschlag des Bundesrates zu.

**Zu 39.** (§ 222 Abs. 2 Satz 2)

Die Bundesregierung stimmt dem Vorschlag zu.

**Zu 40.** (§ 243)

Die Bundesregierung hat den Vorschlag des Bundesrates zum Anlaß genommen, die Frage der Einschal-

tung der Gerichte in das Verfahren zur Abnahme der eidesstattlichen Versicherung einer grundsätzlichen Überprüfung zu unterziehen. Angesichts der Tatsache, daß die Abnahme der eidesstattlichen Versicherung nach § 807 ZPO durch die Gerichte den Rechtspflegern und nicht mehr den Richtern obliegt, ist sie der Auffassung, daß es zukünftig nicht mehr erforderlich ist, in den Fällen des § 243 Abs. 5 die Gerichte um Abnahme der eidesstattlichen Versicherung zu ersuchen. Der Vollstreckungsschuldner sollte vielmehr verpflichtet werden, die eidesstattliche Versicherung gegenüber der Vollstreckungsbehörde abzugeben. Kommt der Vollstreckungsschuldner dieser Verpflichtung nicht nach, so sollte das Amtsgericht unmittelbar um Anordnung der Haft zur Erzwingung der eidesstattlichen Versicherung ersucht werden können. Ein nochmaliger Versuch der Abnahme der eidesstattlichen Versicherung durch den Rechtspfleger würde einen unangemessenen Verwaltungsaufwand darstellen. Demgemäß schlägt die Bundesregierung vor, an die Stelle des § 243 Abs. 4 bis 6 die folgenden Vorschriften zu setzen:

„(4) Für die Abnahme der eidesstattlichen Versicherung ist die Vollstreckungsbehörde zuständig, in deren Bezirk sich der Wohnsitz oder Aufenthaltsort des Vollstreckungsschuldners befindet. Liegen diese Voraussetzungen bei der Vollstreckungsbehörde, die die Vollstreckung betreibt, nicht vor, so kann sie die eidesstattliche Versicherung abnehmen, wenn der Vollstreckungsschuldner zu ihrer Abgabe bereit ist.

(5) Die Ladung zu dem Termin zur Abgabe der eidesstattlichen Versicherung ist dem Vollstreckungsschuldner selbst zuzustellen. Bestreitet der Vollstreckungsschuldner die Verpflichtung zur Abgabe der eidesstattlichen Versicherung, so entscheidet die Vollstreckungsbehörde über seine Einwendungen, die die Vollstreckung betreibt. Die Abgabe der eidesstattlichen Versicherung erfolgt erst nach Eintritt der Unanfechtbarkeit dieser Entscheidung. Die Vollstreckungsbehörde kann jedoch die Abgabe der eidesstattlichen Versicherung vor Eintritt der Unanfechtbarkeit anordnen, wenn bereits frühere Einwendungen unanfechtbar verworfen worden sind.

(6) Nach der Abgabe der eidesstattlichen Versicherung hat die Vollstreckungsbehörde dem nach § 899 der Zivilprozeßordnung zuständigen Amtsgericht Namen, Vornamen, Geburtstag, Beruf und Anschrift des Vollstreckungsschuldners sowie den Tag der Abgabe der eidesstattlichen Versicherung zur Aufnahme in das Schuldnerverzeichnis mitzuteilen und eine beglaubigte Abschrift des Vermögensverzeichnisses zu übersenden. § 915 Abs. 2 bis 4 der Zivilprozeßordnung ist anzuwenden.

(7) Ist der Vollstreckungsschuldner ohne ausreichende Entschuldigung in dem zur Abgabe der eidesstattlichen Versicherung anberaumten Termin vor der in Absatz 4 Satz 1 bezeichneten Vollstreckungsbehörde nicht erschienen oder verweigert er ohne Grund die Vorlage des Vermögensverzeichnisses oder die Abgabe der eidesstattlichen Versicherung, so kann die Vollstreckungsbehörde, die die Vollstreckung betreibt, das nach § 899 der Zivilprozeßordnung zuständige Amtsgericht um Anordnung der Haft zur Erzwingung der eidesstattlichen Versiche-

rung ersuchen. Die §§ 902, 904 bis 910, 913 bis 915 der Zivilprozeßordnung sind sinngemäß anzuwenden.

(8) Lehnt das Amtsgericht das Ersuchen der Vollstreckungsbehörde ab, die Haft anzuordnen, so ist die sofortige Beschwerde nach der Zivilprozeßordnung gegeben.“

§ 298 Abs. 4 wird entsprechend zu ändern sein.

#### Zu 41. (§ 260)

Den Vorschlägen wird zugestimmt.

#### Zu 42. (§ 270)

Die Bundesregierung teilt die verfassungsrechtlichen Zweifel des Bundesrates nicht. Durchsuchungen bei Durchführung der Zwangsvollstreckung wegen Geldforderungen auf Grund eines vollziehbaren Abgaben- oder Leistungsbescheides einer Verwaltungsbehörde können im Hinblick auf das Erfordernis vorheriger richterlicher Anordnung nicht anders behandelt werden, als Durchsuchungen durch den Gerichtsvollzieher nach § 758 ZPO. Hier ist aber bisher in der Rechtsprechung eine vorherige — gerade die Durchsuchung zulassende — richterliche Entscheidung nicht gefordert worden. Die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts vom 12. Dezember 1967 betraf eine polizeiliche Wohnungsdurchsuchung nach § 25 des Baden-Württembergischen Polizeigesetzes, nicht jedoch eine Durchsuchung im Rahmen der Zwangsvollstreckung wegen Geldforderungen; sie kann deshalb im vorliegenden Fall nicht herangezogen werden. Eine einschlägige Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts liegt nicht vor.

Aus Sinn und Zweck des Artikels 13 GG und aus der besonderen Eigenart der Zwangsvollstreckung wegen Geldforderungen, die stets einen vollstreckbaren Titel oder vollziehbaren Leistungsbescheid voraussetzt, ergibt sich, daß die Verfassung hier eine die Durchsuchung ausdrücklich für zulässig erklärende richterliche Anordnung nicht gebietet. Es kann nicht angenommen werden, daß der Grundgesetzgeber das grundsätzliche Erfordernis einer richterlichen Durchsuchungsanordnung (vgl. Artikel 13 Abs. 2 GG) auch für die Fälle vorsehen wollte, in denen herkömmliche, rechtsstaatlich geregelte Durchsuchungen lediglich zu dem Zweck durchgeführt werden, vollstreckbare Geldansprüche durchzusetzen. Eine derartige richterliche Anordnung wäre zudem in der Regel eine bloße Formalität; sie könnte keinerlei Schutzfunktion zugunsten des Vollstreckungsschuldners erfüllen. Die Bundesregierung sieht deshalb keine Veranlassung, die Initiative zu einer — klarstellenden — Änderung des Artikels 13 Abs. 2 GG zu ergreifen.

Die Entscheidung darüber, ob eine Klarstellung im Verfassungstext erwünscht wäre, sollte zurückgestellt werden, bis die Beratungsergebnisse der vom Deutschen Bundestag eingesetzten Enquête-Kommission zur Verfassungsreform vorliegen.

**Zu 43.** (§ 301 Abs. 3 Satz 3)

Dem Vorschlag wird zugestimmt.

**Zu 44.** (§ 311 Abs. 2)

Dem Vorschlag wird zugestimmt.

**Zu 45.** (§ 317 Abs. 2 Satz 3)

Dem Vorschlag wird zugestimmt.

**Zu 46.** (§ 320 Abs. 1)

Dem Vorschlag wird zugestimmt.

**Zu 47.** Zum Neunten Teil (§§ 352 ff.)

Die Bundesregierung wird diese Frage im weiteren Gesetzgebungsverfahren prüfen.

**Zu 48.** (§ 353)

a) Die Bundesregierung wird die Frage im weiteren Gesetzgebungsverfahren prüfen.

b) Die Bundesregierung stimmt dem Vorschlag nicht zu. Sie ist der Auffassung, daß eine weitergehende Abweichung von dem in § 40 Abs. 2 StGB \*) bestimmten auch für die Fälle der Wirtschaftskriminalität (z. B. des Subventionsbetruges) geltenden Höchstbetrag des Tagessatzes einer Geldstrafe, als sie in dem Regierungsentwurf vorgeschlagen wird, rechtspolitisch nicht vertretbar ist.

c) Dem Vorschlag wird zugestimmt.

d) Einwendungen werden nicht erhoben.

**Zu 49.** (§ 354)

Die Bundesregierung ist damit einverstanden, im Absatz 3 nach dem Wort „bestimmten“ das Wort „angemessenen“ einzufügen.

\*) i. d. F. des 2. StrRG

**Zu 50.** (§ 363)

Den Vorschlägen wird zugestimmt.

**Zu 51.** (§§ 363 bis 366)

Den Vorschlägen wird zugestimmt.

**Zu 52.** (§ 367 Abs. 1)

Die Bundesregierung stimmt dem Vorschlag des Bundesrates zu.

Nummer 2 sollte jedoch lauten:

„2. seine Dienste zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen anbietet“.

**Zu 53.** (§§ 378 bis 380)

Den Vorschlägen wird zugestimmt.

**Zu 54.** (§ 381 Abs. 1)

Dem Vorschlag wird zugestimmt.

**Zu 55.** (§ 391)

a) Dem Vorschlag wird zugestimmt.

b) Der Vorschlag wird im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens geprüft werden.

**Zu 56.** (§ 395)

Gegen den Vorschlag werden keine Einwendungen erhoben. Der Vorschlag deckt sich mit der Auffassung, die auch die Bundesregierung während der Beratungen des Zweiten Gesetzes zur Änderung strafrechtlicher Vorschriften der Reichsabgabenordnung und anderer Gesetze vom 12. August 1968 (Bundesgesetzbl. I S. 953) vertreten hat. Sie konnte mit ihrer Auffassung jedoch nicht durchdringen.