

II. Steuerschuldrecht

1. Steuerpflicht-/Steuerschuldverhältnis

1.1 Steuerpflichtverhältnis

1.1.1 Steuerpflichtiger (§ 33 AO)

Steuerpflichtiger im Sinne von § 33 AO ist, wer in einem **Steuerpflichtverhältnis** einem **Steuerberechtigten** (Bund, Länder, Gemeinden, in der Regel vertreten durch das Finanzamt) gegenübersteht. Das **Steuerpflichtverhältnis** stellt alle steuerlichen Rechte und Pflichten zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Steuerberechtigten dar.

Voraussetzung für die Stellung als Steuerpflichtiger ist die **steuerliche Rechtsfähigkeit**. Steuerlich rechtsfähig ist, wer in einem Pflichtenverhältnis zur Finanzbehörde stehen kann, wem also in den Steuergesetzen steuerliche Pflichten auferlegt werden. Dies können handlungsfähige und nicht handlungsfähige natürliche Personen, juristische Personen, Personengesellschaften und Gemeinschaften sein.

Positiv geht es bei der Frage nach dem Steuerpflichtigen nach § 33 Abs. 1 AO darum, wer Pflichten zu erfüllen hat. **Negativ** grenzt § 33 Abs. 2 AO insofern ab, als derjenige nicht Steuerpflichtiger ist, der für die dort genannten Aufgaben verantwortlich ist. Dies sind Personen, die **in fremden Steuersachen** Auskunft zu erteilen haben (§ 93 AO), Urkunden vorzulegen (§ 97 AO), ein Sachverständigengutachten zu erstatten (§ 96 AO) oder das Betreten von Grundstücken, Geschäfts- und Betriebsräumen zu gestatten haben (§ 99 AO). AEAO Nr. 2 zu § 33 ergänzt dahingehend, dass diejenigen, die Wertsachen vorzulegen haben (§ 100 AO) oder Steuern aufgrund **vertraglicher Verpflichtung** zu entrichten haben (§ 192 AO), ebenfalls keine Steuerpflichtigen sind.

Achtung! Wer dagegen aufgrund **gesetzlicher Verpflichtung** Steuern zu entrichten hat (z.B. die Lohnsteuer nach § 38 EStG) ist Steuerpflichtiger.

Ebenfalls **nicht Steuerpflichtige** sind **Bevollmächtigte und Beistände** (§ 80 AO). Diese werden in fremden Steuerangelegenheiten tätig.

1.1.2 Pflichtenverhältnis nach §§ 34, 35 AO

Gesetzliche Vertreter und Verfügungsberechtigte werden in fremden Steuersachen tätig und wären damit nach der Negativdefinition des § 33 Abs. 2 AO keine Steuerpflichtigen. Dass diese Personen gleichwohl in einem besonderen Pflichtenverhältnis zur Finanzbehörde stehen, ist Regelungsgegenstand der §§ 34-36 AO.

1.1.2.1 Pflichtenverhältnis nach § 34 AO

Nicht alle in 1.1.1 aufgezählten steuerpflichtigen Rechtssubjekte sind auch steuerlich handlungsfähig.

1.1.2.1.1 Verpflichtete Personen

§ 34 AO regelt, dass in diesem Fall bei **natürlichen Personen** und bei **juristischen Personen** die **gesetzlichen Vertreter** und bei **nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen** und **Vermögensmassen** die **Geschäftsführer** die steuerlichen Pflichten wahrzunehmen haben (für Verfahrenshandlungen s. auch die spezielle Vorschrift § 79 AO). Für den Fall, dass **nicht rechtsfähige Personenvereinigungen ohne Geschäftsführer** sind, haben nach § 34 Abs. 2 S. 1 AO alle Mitglieder die Pflichten der Vereinigung zu erfüllen. Die Finanzbehörde kann sich nach § 34 Abs. 2 S. 2 AO im Rahmen einer pflichtgemäßen Ermessensausübung an jeden Einzelnen oder auch an mehrere gleichzeitig wenden, ohne vorher aufzufordern, einen Bevollmächtigten zu bestellen.

Bei **Vermögensmassen** ist nach § 34 Abs. 2 S. 3 AO derjenige verpflichtet, dem das Vermögen zusteht. Der Begriff der Vermögensmasse findet sich in vielen Einzelnormen (z.B. § 1 KStG, § 15 Abs. 4 AStG) und wird verwendet, wenn ein zusammengefasstes Vermögen Besteuerungsgegenstand ist. Da nach § 34 Abs. 2 S. 3

AO die Sätze 1 und 2 anwendbar sind, ist es auch hier der Finanzbehörde im Rahmen ihres Ermessens überlassen, wen sie hinsichtlich der Erfüllung der steuerlichen Pflichten in Anspruch nimmt.

§ 34 Abs. 3 AO nimmt für den Fall einer **Vermögensverwaltung** den Vermögensverwalter anstelle des Eigentümers oder des gesetzlichen Vertreters für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten in Anspruch.

Würde sich § 34 Abs. 3 AO auf Fälle der privatrechtlichen Vermögensverwaltung beziehen, bliebe bei Vermögensverwaltungen kein Anwendungsbereich für § 35 AO, denn die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs stellt hinsichtlich der Verpflichtung nach § 35 AO auf die bürgerlich-rechtliche Verfügungsmacht ab (BFH vom 08.12.2010, BFH/NV 2011, 740 Nr. 5). § 34 Abs. 3 AO erfasst deshalb nur die Fälle einer **aufgrund gesetzlicher Vorschrift** oder **behördlicher/gerichtlicher Anordnung** bestehenden Vermögensverwaltung, wie z.B. beim Insolvenzverwalter nach § 80 Abs. 1 InsO. Eine weitere gesetzliche Verpflichtung zur Vermögensverwaltung begründet z.B. § 1626 BGB. Insofern haben die gesetzlichen Vertreter eines Kindes neben der Verpflichtung aus § 34 Abs. 1 AO auch nach § 34 Abs. 3 AO dessen steuerliche Pflichten zu erfüllen.

1.1.2.1.2 Zu erfüllende Pflichten, Art des Pflichtenverhältnisses

Nach AEO Nr. 1 zu § 34 obliegen der nach § 34 AO verpflichteten Person grundsätzlich alle Pflichten, die von der vertretenen Person zu erfüllen sind (s. dazu 1.1.3). Dieses **unmittelbare Pflichtenverhältnis** gegenüber der Finanzbehörde begründet eine **eigene Pflicht** der gesetzlichen Vertreter, Geschäftsführer und sonst verpflichteten Person **öffentlich-rechtlicher Natur**. Die Personen, die auf diese Weise verpflichtet sind, stehen selbst wegen **eigener steuerlicher Pflichten** in einem besonderen Pflichtverhältnis und nicht etwa weil sie ihre Pflichten von der vertretenen Person ableiten (s. BFH vom 27.06.1989, BStBl II 1989, 955 m.w.N.). Das Pflichtenverhältnis kann nicht durch vertragliche Vereinbarungen abgedungen werden (BFH vom 13.09.1988, BFH/NV 1989, 139). Überträgt die nach § 34 AO verpflichtete Person Aufgaben aus ihrem Pflichtenkreis auf Mitarbeiter, hat sie durch Überwachung sicherzustellen, dass die steuerlichen Pflichten ordnungsgemäß erfüllt werden (BFH vom 27.11.1990, BStBl II 1991, 284) s. dazu auch 3.4.5.

Sind **mehrere Vertreter** vorhanden, so hat jeder von ihnen die steuerlichen Pflichten zu erfüllen und das Finanzamt kann sich an jeden wenden. Eine erforderliche Zustimmung der anderen Vertreter zur Erfüllung der gesetzlichen Pflichten hat die vom Finanzamt in Anspruch genommene Person selbst einzuholen (s. BFH vom 12.05.1992, BFH/NV 1992, 785).

Das Pflichtenverhältnis nach § 34 AO hat keine unmittelbare **Auswirkung auf das Steuerschuldverhältnis**, denn dies besteht nach § 37 AO zwischen dem Steuergläubiger und dem Steuerpflichtigen. Allerdings haben die verpflichteten Personen nach § 34 Abs. 1 S. 2 AO dafür zu sorgen, dass die Steuern **aus den verwalteten Mitteln** (und nicht etwa aus eigenen Mitteln) entrichtet werden, bzw. wenn die Mittel nicht ausreichen, anteilig zu tilgen (s. dazu 3.4.6). Ein Steuerschuldverhältnis zur verpflichteten Person entsteht aber, wenn diese ihre Pflichten verletzt und deshalb nach § 69 AO im Rahmen der Haftung in Anspruch genommen werden kann (s. dazu 3.4).

1.1.2.1.3 Einzelfälle

Handlungsunfähiges Rechtssubjekt	Verpflichtete Person
Handlungsunfähige natürliche Personen (§ 79 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO)	Gesetzlicher Vertreter nach § 1629 BGB
Beschränkt geschäftsfähige Personen, die nach den Vorschriften des Bürgerlichen Rechts als handlungsfähig anerkannt sind (z.B. § 112 Abs. 1 BGB für den selbständigen Betrieb eines Erwerbsgeschäfts)	Gesetzlicher Vertreter nur für alle Rechtsgeschäfte, die der selbständige Betrieb des Erwerbsgeschäfts nicht mit sich bringt (z.B. die Einkommensteuererklärung, weil diese auch Erklärungen außerhalb des Gewerbebetriebs enthält, die Umsatzsteuererklärung dagegen macht der Minderjährige selbst)

Handlungsunfähiges Rechtssubjekt	Verpflichtete Person
Juristische Personen: <ol style="list-style-type: none"> 1. GmbH, Unternehmergeellschaft 2. Aktiengesellschaft 3. KGaA 4. Eingetragener Verein 5. Eingetragene Genossenschaft 6. Rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts 7. Limited 8. Juristische Person des öffentlichen Rechts 	Gesetzlicher Vertreter: <ol style="list-style-type: none"> 1. Geschäftsführer (§ 35 GmbHG) 2. Vorstand (§ 78 AktG) 3. Komplementär (nicht Vorstand) § 278 Abs. 2 AktG i.V.m. §§ 161 Abs. 2, 125 HGB 4. Vorstand (§ 26 BGB) 5. Vorstand (§ 25 GenG) 6. Vorstand (§ 86 i.V.m. § 26 BGB) 7. Director 8. Berufene Vertreter
Nicht rechtsfähige Personen-Vereinigungen: <ol style="list-style-type: none"> 1. BGB-Gesellschaft 2. Nichtrechtsfähiger Verein 3. OHG 4. KG 5. Partnerschaftsgesellschaft 6. Erbengemeinschaft 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Geschäftsführer (§ 715 BGB) 2. Geschäftsführer, wenn Vorschriften der §§ 705 ff. nach § 715 BGB anwendbar, sonst nach den Regeln über eingetragene Vereine (Vorstand) 3. alle Gesellschafter (§ 124 HGB) 4. Komplementär (§ 161 i.V.m. § 124 HGB), nach § 170 HGB nicht der Kommanditist 5. grundsätzlich alle Partner 6. grundsätzlich alle Mitglieder

1.1.2.2 Pflichtverhältnis nach § 35 AO

Sollen jemandem als Verfügungsberechtigtem ebenso wie dem gesetzlichen Vertreter nach § 34 AO im Sinne von **§ 35 AO** steuerliche Pflichten auferlegt werden, so ist entscheidend, ob diese Person nach außen **als Verfügungsberechtigter auftritt** (s. BFH vom 27.11.1990, BStBl II 1991, 284). Da § 35 AO außerdem darauf abstellt, dass die auftretende Person die steuerlichen Pflichten ebenso wie ein gesetzlicher Vertreter nach § 34 AO rechtlich und tatsächlich erfüllen kann, reicht eine ausschließlich tatsächliche Verfügungsmacht, also die Fähigkeit, über einem anderen zuzurechnende Mittel **verfügen zu können**, nicht aus. Das Wort „**rechtlich**“ macht deutlich, dass die Fähigkeit hinzukommen muss, die Person, für die der Verfügungsberechtigte auftritt, **bürgerlich-rechtlich bindend zu verpflichten** (BFH vom 08.12.2010, BFH/NV 2011, 740 Nr. 5). Einschränkungen der Verfügungsmacht im Innenverhältnis haben keinen Einfluss auf die Verpflichtung nach § 35 AO (BFH vom 08.12.2010, a.a.O.). Auch wenn § 35 AO auf § 34 AO verweist, zählt zu den **Pflichten** des Verfügungsberechtigten vor allem **die Zahlung der festgesetzten Steuern** (BFH vom 16.03.1995, BStBl II 1995, 859) und weniger die sonstigen Pflichten.

Liegen bereits die Voraussetzungen des § 34 AO vor, so tritt § 35 AO zurück.

Insofern kommen als Personen im Sinne von § 35 AO unter anderem in Betracht:

- Der Prokurist nach §§ 48 ff. HGB, da dieser nach § 49 HGB zu allen Arten von gerichtlichen und außgerichtlichen Geschäften und Rechtshandlungen, die der Betrieb eines Handelsgewerbes mit sich bringt, ermächtigt ist,
- ein Treuhänder, der einen Betrieb leitet und tatsächlich und rechtlich verfügen kann (s. 1.3.2),
- der faktische Geschäftsführer.

Keine Person i.S.v. § 35 AO ist dagegen der Sicherungsnehmer (s. 1.3.3), dem – wie üblich – keine weitergehenden Rechte eingeräumt werden. Dieser wird zwar mit der Sicherungsübereignung sogar Eigentümer,

erwirbt aber tatsächlich nur die Befugnis, das Sicherungsgut zum Zweck seiner eigenen Befriedigung zu verwerten, was nicht zu einer Verpflichtung nach § 35 AO führt (BFH vom 16.03.1995, BStBl II 1995, 859).

1.1.2.3 Dauer des Pflichtverhältnisses aus §§ 34, 35 AO

Die Verpflichtung aus §§ 34, 35 AO gilt nach § 36 AO **solange wie die Vertretungsmacht oder Verfügungsmacht besteht** und soweit der Verpflichtete sie erfüllen kann. Erlischt die Vertretungsmacht, so hat der aus §§ 34, 35 AO Verpflichtete gleichwohl für die Zeit zuvor, als die Voraussetzungen der §§ 34, 35 AO noch vorlagen, seine Verpflichtungen zu erfüllen.

Beispiel:

K war vom 01.01.01 bis 30.07.03 Geschäftsführer der K-GmbH. Nach seinem Ausscheiden kann das Finanzamt hinsichtlich eines Geschäftsvorfalles aus dem Jahr 02 nach § 93 i.V.m. § 34 AO noch ein Auskunftersuchen an ihn richten. Verlangt das Finanzamt aber für den fraglichen Zeitraum Zahlung aus den Mitteln der GmbH nach § 34 Abs. 1 S. 2 AO, so kann K dieser Pflicht nicht mehr entsprechen, weil er die Mittel nicht mehr verwaltet.

1.1.2.4 Folgen des Pflichtverhältnisses aus §§ 34, 35 AO

Dass zwischen der Person nach §§ 34, 35 AO und der Finanzbehörde ein besonderes Pflichtverhältnis besteht, führt unter anderem dazu, dass:

- nach §§ 101 Abs. 1 S. 1 AO, 103 S. 1 AO kein Auskunftsverweigerungsrecht besteht,
- der Haftungstatbestand des § 69 AO erfüllt sein könnte (s. 3.4).

1.1.3 Pflichten aus dem Steuerpflichtverhältnis

Pflichten aus dem Steuerpflichtverhältnis sind unter anderem:

- Erfüllung der Pflichten aus dem Steuerschuldverhältnis §§ 37 ff. AO (Zahlung der angemeldeten und festgesetzten Steuern),
- Mitwirkungspflichten, z.B. §§ 90, 93, 97, 99, 100, 200 AO,
- Buchführungspflichten, § 140 AO,
- Steuererklärungspflichten, §§ 149–151 AO i.V.m. den Einzelsteuergesetzen.

1.1.4 Rechte aus dem Steuerpflichtverhältnis

Rechte des Steuerpflichtigen gegenüber dem Steuerberechtigten aus dem Steuerpflichtverhältnis sind z.B.:

- Recht auf Wahrung des Steuergeheimnisses, § 30 AO,
- Recht auf Anhörung (§ 91 AO),
- Recht auf Stundung oder Erlass von Steuern,
- Recht auf Rechtsschutz (§§ 347 ff. AO, FGO),
- Recht auf Rückzahlung zu viel vorausbezahlter Steuern, z.B. § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG,
- Recht auf Zahlung von Steuervergütungen.

2. Fristen und Termine (§§ 108–110 AO)

Eine Vielzahl von Vorschriften in der Abgabenordnung und auch in den Einzelsteuergesetzen beinhalten Zeiträume, in denen **rechtserhebliche Handlungen** vorzunehmen sind. Insbesondere dann, wenn bei Nichtvornahme von Handlungen innerhalb dieses Zeitraums ein **Rechtsverlust** oder nachteilige Folgen eintreten, haben Fristen und Termine eine sehr große Bedeutung. So mag z.B. der Steuerpflichtige mit seiner materiellen Argumentation noch so sehr Recht haben. Hat er die einmonatige Einspruchsfrist des § 355 AO versäumt, wird er nicht mehr gehört. Damit erreicht der Gesetzgeber, dass ab einem gewissen Zeitpunkt Rechtsklarheit und Rechtsfriede auf beiden Seiten eintritt, indem Regelungen endgültig verbindlich werden.

2.1 Definitionen

Während eine Frist einen ganz bestimmten **Zeitraum** umfasst, ist ein Termin ein nach dem Datum bestimmter **Zeitpunkt**.

Termine sind z.B. der Vernehmungstermin in Steuerstrafsachen nach §§ 385 Abs. 1 AO, 133 StPO und der Termin für den Beginn einer Außenprüfung nach § 197 AO. Grundsätzlich kann nur an diesem bestimmten Tag die maßgebliche Handlung vorgenommen werden.

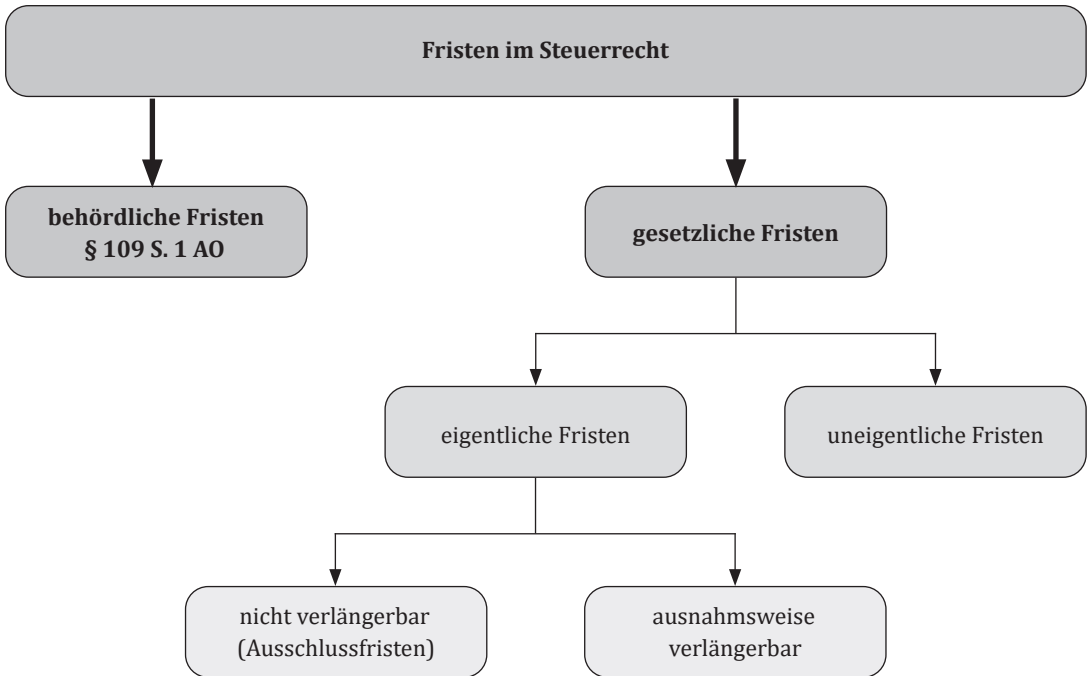
Beispiel:

Der Einkommensteuerbescheid an A geht am 03.11.00 zur Post und enthält den Satz: „Bitte zahlen Sie spätestens am 06.12.00 1.000 €.“

Lösung:

Ab Zugang bis zum 06.12.00 kann der Steuerpflichtige die Zahlung veranlassen. Es handelt sich um einen Zeitraum, also eine Frist. Der 06.12.00 ist das Ende der Frist und kein Termin (s. auch AEAO Nr. 1 zu § 108).

2.2 Fristen im Steuerrecht – Überblick



Bei **gesetzlichen** Fristen ergibt sich die Fristdauer unmittelbar aus dem Gesetz. **Behördliche** Fristen setzt die Behörde. Diese Fristen sind nach § 109 Abs. 1 S. 1 AO ausnahmslos verlängerbar. Der Vorbehalt in § 109 Abs. 1 S. 1 AO bezieht sich nur auf die Steuererklärungsfristen.

Während **uneigentliche** Frist laufen, ohne dass Behörde oder Steuerpflichtiger handeln können (z.B. die Bekanntgabefiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO; die Bekanntgabe gilt nach Fristablauf als bewirkt), sind während des Laufes von **eigentlichen** Fristen rechtserhebliche Handlungen vorzunehmen.

Verlängerbar sind gesetzliche Fristen nur dann, wenn dies gesetzlich ausdrücklich vorgesehen ist (Umkehrschluss aus § 109 Abs. 1 S. 1 AO).

Beispiel 1:

A aus dem obigen Beispiel kann die Einkommensteuer nicht bis zum 06.12.00 zahlen und stellt einen Stundungsantrag, aufgrund dessen die Steuerschuld bis zum 17.02.01 gestundet wird.

Lösung:

Die Zahlungsfrist im Steuerbescheid gibt wieder, was §§ 220 Abs. 1 AO, 36 Abs. 4 S. 1 EStG regeln. Es handelt sich also um eine gesetzliche Frist. Diese ist ausnahmsweise verlängerbar, weil § 222 AO dies über das Institut der Stundung ausdrücklich vorsieht. Die Frist bis zum 17.02.01 dagegen ist eine behördliche Frist, weil die Stundungsstelle diese gesetzt hat. Diese Frist ist deshalb nach § 109 Abs. 1 S. 1 AO verlängerbar.

Beispiel 2:

Der steuerlich nicht beratene A beantragt beim Finanzamt, seine Steuererklärung für das Jahr 00 erst Ende November 01 abgeben zu dürfen.

Lösung:

Die Frist zur Abgabe einer Steuererklärung ergibt sich aus § 149 Abs. 2 AO, ist dort ausdrücklich auf 7 Monate festgesetzt und ist damit eine **gesetzliche** Frist. Da § 109 Abs. 1 S. 1 AO dies vorsieht, ist diese Frist verlängerbar. Das Finanzamt könnte also im Fall von A die Frist verlängern.

2.3 Berechnung von Fristen

Über die Verweisungsnorm des **§ 108 Abs. 1 AO** sind die Vorschriften des **BGB** für die Fristberechnung anwendbar.

§ 187 BGB unterscheidet für die Frage nach dem Beginn einer Frist zwischen Ereignis- und Tagesbeginnfrieten.

2.3.1 Fristbeginn bei Ereignisfristen

Eine Ereignisfrist liegt nach § 187 Abs. 1 BGB vor, wenn der Tag, an dem der die Frist auslösende Lebenssachverhalt passiert, bei der Berechnung der Frist nicht mitgerechnet wird, die Frist also erst mit **Ablauf dieses Tages** (24 Uhr) bzw. mit Beginn des nächsten Tages (0 Uhr) beginnt. Dass eine solche Frist vorliegt, ist an Worten wie „nach“ oder „danach“ erkennbar, z.B. § 355 AO „nach Bekanntgabe“, § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO „nach der Aufgabe zur Post“ oder § 149 Abs. 2 AO „spätestens sieben Monate nach“.

Den die Frist auslösenden Lebenssachverhalt nennt § 187 Abs. 1 BGB **Ereignis**, in den genannten Beispielen die Bekanntgabe, die Aufgabe zur Post und den Ablauf des Kalenderjahres.

Beispiel:

Der Steuerbescheid 00 geht am 17.02.01 zur Post. Der Steuerpflichtige möchte wissen, bis wann er Einspruch einlegen muss.

Lösung:

Es sind zwei Ereignisfristen zu prüfen. Das die 3-Tages-Fiktion nach § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO auslösende Ereignis ist die Aufgabe zur Post, also der 17.02.01, die Frist beginnt also mit Ablauf dem 17.02.01. Tag der Bekanntgabe ist damit der 20.02.01 (s. 2.3.3.1). Das den Lauf der Einspruchsfrist auslösende Ereignis, die Bekanntgabe am 20.02.01, führt dazu, dass die Einspruchsfrist mit Ablauf des 20.02.01 oder auch am 21.02.01 um 0.00 Uhr beginnt, also am nächsten Tag.

Für behördliche Fristen regelt § 108 Abs. 2 AO ebenfalls, dass die Frist am Tag nach der Bekanntgabe beginnt.

2.3.2 Fristbeginn bei Tagesbeginnfrieten

Bei **Tagesbeginnfrieten** dagegen zählt nach § 187 Abs. 2 BGB der Tag, der den Lauf der Frist auslöst, mit. Die Berechnung des Lebensalters ist eine solche Tagesbeginnfrieten. Hier beginnt die Frist, **bevor das auslösende Ereignis stattfindet** (Geburt am 02.01.00 um 14.00 Uhr, Beginn des ersten Lebensjahres am 02.01.00 um 0 Uhr).

Beispiel:

T hat Steuern hinterzogen. Der Bescheid, der eine zu niedrige Steuer ausweist, wird am 29.03.02 bekannt gegeben. Der Zinslauf nach § 235 AO beginnt „**mit** dem Eintritt der Verkürzung“. Dieser Wortlaut besagt, dass es sich um eine Tagesbeginnfrieten handelt. Die Steuerverkürzung tritt mit Bekanntgabe des Bescheids ein. Der Zinslauf beginnt also am Tag der Bekanntgabe, am 29.03.02 um 0 Uhr.

2.3.3 Fristende bei Ereignisfristen

2.3.3.1 Nach Tagen bestimmte Frist

Das Fristende errechnet sich nach § 188 BGB. Wird die Frist nach Tagen bestimmt, endet sie nach § 188 Abs. 1 BGB am letzten Tag der Frist.

Beispiel:

Geht am 17.02.01 ein Steuerbescheid zur Post und beginnt damit die 3-Tages-Ereignisfrist des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO mit Ablauf des 17.02.01 bzw. am 18.02.01 um 0 Uhr, ist Tag 1 der Frist der 18.02., Tag 2 der 19.02. und Tag 3 der 20.02. und damit der letzte Tag der Frist.

2.3.3.2 Monatsfristen

Alle übrigen Fristenden regelt § 188 Abs. 2 BGB. Allerdings führt der Versuch alle Fälle in einem Satz zusammenzufassen dazu, dass dieser schwer verständlich ist.

Reduziert auf eine Monatsfrist würde § 188 Abs. 2 1. Halbs. BGB wie folgt lauten:

„Eine Frist, die nach Monaten bestimmt ist, endet, wenn sie eine Ereignisfrist ist, mit dem Ablauf desjenigen Tages des letzten Monats, welcher durch seine Zahl dem Tag entspricht, in den das Ereignis fällt.“

Beispiel:

Ein Steuerbescheid wird am 22.03.00 bekannt gegeben. Fristbeginn der Einspruchsfrist nach § 355 AO ist der Ablauf des 22.03.00 bzw. der 23.02.00 0 Uhr. Da die Frist einen Monat beträgt, endet sie einen Monat später, also im April, an einem Tag, der hinsichtlich seiner Zahl dem 22. (der Tag des Ereignisses) entspricht, also auch 22. „heißt“. Dies ist der 22.04.00.

Da bis auf eine Ausnahme (Juli/August) alle folgenden Monate unterschiedlich enden, stellt sich die Frage, wann die Frist endet, wenn sie an einem Monatsletzten beginnt. Dies regelt § 188 Abs. 3 BGB.

Beispiel:

Der Steuerbescheid wird am 31.01.10 bekannt gegeben. Die Einspruchsfrist beginnt also mit Ablauf des 31.01.10 bzw. am 01.02.10 um 0 Uhr und endet nach § 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 188 Abs. 3 BGB mit Ablauf des 28.02.10 (10 ist kein Schaltjahr, Schaltjahre sind durch 4 teilbar).

2.3.3.3 Wochenfristen

Insofern fragt § 188 Abs. 2 BGB für das Fristende nach dem Tag der letzten Woche, der hinsichtlich seiner Benennung dem Tag des Ereignisses entspricht.

Beispiel:

Steuerpflichtiger X erhält ein Schreiben, in dem er aufgefordert wird, innerhalb von 2 Wochen nach Bekanntgabe des Schreibens Stellung zu einem Sachverhalt zu nehmen. Das Schreiben wird am Mittwoch in Kalenderwoche 5 bekanntgegeben.

Lösung:

Es handelt sich um eine behördliche Frist und eine Ereignisfrist. Das den Lauf der Frist auslösende Ereignis ist die Bekanntgabe am Mittwoch. Die Frist beginnt n. § 108 Abs. 2 AO am Donnerstag in KW 5 bzw. mit Ablauf des Mittwoch. Fristende ist zwei Wochen später, also in Kalenderwoche 7, der Tag der ebenfalls Mittwoch „heißt“.

Bekanntgabe von einheitlichen und gesonderten Feststellungen gem. § 183 AO	
Regelung	Inhalt
Rechtsfähige Personenvereinigungen	
§ 183 Abs. 1 Satz 1 AO	Alle Verwaltungsakte und Mitteilungen sind der Personenvereinigung in Vertretung der Feststellungsbeteiligten bekannt zu geben.
§ 183 Abs. 1 Satz 2 AO	Im Feststellungsbescheid ist darauf hinzuweisen, dass die Bekanntgabe für und gegen alle Beteiligte wirkt.
§ 183 Abs. 2 Satz 1 AO	Ist die Personenvereinigung vollbeendet oder nach Kenntnis des Finanzamts nicht mehr rechtsfähig oder soweit ein Beteiligter ausgeschieden ist oder ernstliche Meinungsverschiedenheiten zwischen Beteiligten bestehen, hat insoweit eine Einzelbekanntgabe zu erfolgen.
§ 183 Abs. 2 Satz 2 und 3 AO	In den in Satz 1 genannten Fällen kann trotzdem eine Bekanntgabe wie in Absatz 1 geregelt erfolgen, soweit und solange der betroffene Beteiligte nicht widersprochen hat.
§ 183 Abs. 3 AO	Falls eine Einzelbekanntgabe nach Absatz 2 erforderlich ist, bestimmt Absatz 3, was dem Beteiligten bekannt zu geben ist; es ist also nicht zwingend eine Bekanntgabe des gesamten Feststellungsbescheides erforderlich.
Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen	
§ 183a Abs. 1 Satz 1 AO	Die Feststellungsbeteiligten benennen einen Empfangsbevollmächtigten, an den Bescheide bekannt gegeben werden.
wenn nicht: § 183a Abs. 1 Satz 2 und 3 AO	Das Finanzamt fordert zur Benennung eines Empfangsbevollmächtigten auf und schlägt selbst eine Person vor, die im Fall der Nichtbenennung als Empfangsbevollmächtigter gilt.
§ 183a Abs. 1 Satz 4 AO	Im Feststellungsbescheid ist darauf hinzuweisen, dass die Bekanntgabe an den Empfangsbevollmächtigten für und gegen alle Beteiligte wirkt.
§ 183a Abs. 2 und 3 AO	Es gelten die entsprechenden Regelungen wie in § 183 Abs. 2 und 3 AO.
§ 183a Abs. 4 AO	Für Feststellungsbescheide über den Einheitswert bzw. den Grundsteuerwert (ab 01.01.2025) ist § 122 Abs. 7 AO anzuwenden, wenn die wirtschaftliche Einheit Ehegatten bzw. Lebenspartnern oder selbigen mit Kindern oder Alleinstehenden mit Kindern zugerechnet wird und kein Empfangsbevollmächtigter benannt wurde.

5.5.2 Wirkung

Feststellungsbescheide schließen das Verfahren über die Ermittlung und Bestimmung bestimmter Besteuerungsgrundlagen ab und stellen diese verbindlich fest. Sie haben gem. **§ 182 Abs. 1 AO** somit **Bindungswirkung** für andere Bescheide, die damit Folgebescheide sind, soweit die in ihm getroffenen Feststellungen für diese Bescheide von Bedeutung sind. Man nennt den Feststellungsbescheid darum auch **Grundlagenbescheid** (**§ 171 Abs. 10 Satz 1 AO**).

Wenn klar ist, dass bestimmte Besteuerungsgrundlagen in einem Steuerbescheid durch ein gesondertes Feststellungsverfahren ermittelt und festgesetzt werden müssen, kann gleichwohl gem. § 155 Abs. 2 AO schon vor Abschluss dieses ausgelagerten Verfahrens ein Steuerbescheid ergehen. Folgt anschließend der Erlass des Feststellungsbescheids, ermöglicht § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO die Anpassung des Steuerbescheids an die neu festgestellten Werte (s. Kap. V. 2.3.7.2). Bei jeder weiteren Änderung des Feststellungsbescheides folgt das gleiche Anpassungsverfahren.

Verfahrenstechnisch erfolgt zunächst die Bekanntgabe des Feststellungsbescheides an die Beteiligten, dies geschieht in Fällen des § 180 Abs. 1 Nr. 2b AO an den Betroffenen, bei mehreren Beteiligten in Fällen des § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO in der Regel gem. §§ 183, 183a AO an die rechtsfähige Personenvereinigung bzw. den Empfangsbevollmächtigten (s. 5.5.1). Das für den Folgebescheid zuständige Finanzamt erhält eine Mitteilung über den Inhalt des Feststellungsbescheides, man nennt diese Mitteilung auch **Est-4-B-Mitteilung**. Sie wird im Folgebescheid ohne weitere Prüfung ausgewertet, die Besteuerungsgrundlagen werden übernommen. Zeitliche Grenze für diese Anpassung ist der Ablauf der Festsetzungsfrist, allerdings greift für die Auswertung eine **Ablaufhemmung** gem. § 171 Abs. 10 Satz 1 AO bis zum Ablauf von 2 Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheides (s. 7.1.3.11).

5.5.3 Ergänzungsbescheide

Gem. § 179 Abs. 3 AO können notwendige Feststellungen, die in einem Feststellungsbescheid unterblieben sind, in einem Ergänzungsbescheid nachgeholt werden.

Die Ergänzbarkeit des Feststellungsbescheides setzt voraus, dass dieser zunächst trotz des Fehlens einer Feststellung wirksam, insbesondere hinreichend bestimmt war. Daher kommen für Ergänzungsbescheide nicht alle Inhalte des Feststellungsbescheids in Betracht. Anerkannt sind die Ergänzungen:

- der Verteilung der Einkünfte,
- der Feststellung der Begünstigung der Einkünfte,
- der Feststellung des Vorliegens ausländischer Einkünfte.

Durch einen Ergänzungsbescheid kann jedoch nicht ein unrichtiger Feststellungsbescheid richtiggestellt werden.

Der Ergänzungsbescheid ist ein eigener Verwaltungsakt und kann mit dem Einspruch angefochten werden.

5.5.4 Rechtsbehelfe

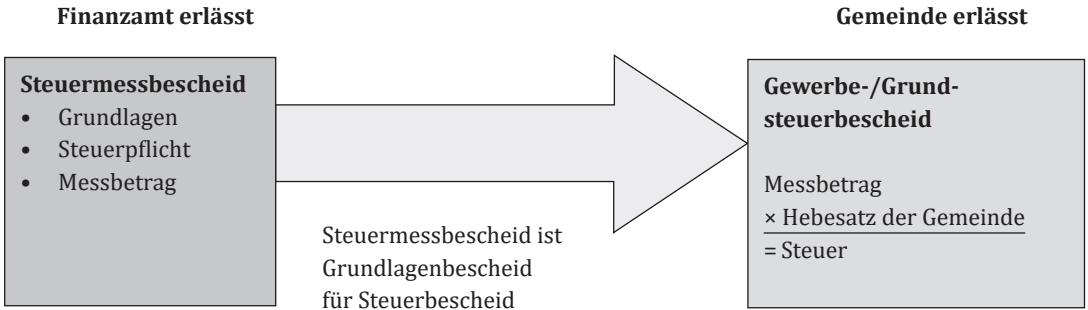
Feststellungsbescheide sind Verwaltungsakte, gegen sie ist der Einspruch gem. § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO statthaft. Gem. § 352 AO ist allerdings bei einheitlichen und gesonderten Feststellungen nicht jeder Beteiligte zwingend zum Einspruch befugt. Hier gelten besondere Regelungen, die verhindern sollen, dass gerade bei Gesellschaften mit vielen Beteiligten das Einspruchsverfahren ausufert (vgl. Kap. VIII. 2.2.2). Hier wird regelmäßig abgestellt auf das Recht zur Vertretung der Gesellschaft.

Ist ein Beteiligter mit dem Inhalt eines Feststellungsbescheides nicht einverstanden, muss er allerdings verfahrensrechtlich zwingend gegen diesen Bescheid vorgehen. Es ist ihm nicht möglich, erst den Erlass oder die Änderung des nur ihn betreffenden Folgebescheides abzuwarten und dann im Einspruchsverfahren gegen diesen Bescheid gegen die Rechtmäßigkeit des Grundlagenbescheides zu argumentieren. Dies folgt aus der Bindungswirkung des Feststellungsbescheides und ist in § 351 Abs. 2 AO manifestiert (vgl. Kap. VIII. 3.3).

6. Steuermessbescheide

6.1 Anwendungsbereich, Wirkung

Wenn in Einzelsteuergesetzen die Ermittlung von **Steuermessbeträgen** angeordnet ist, geschieht das gem. § 184 Abs. 1 Satz 1 AO durch **Steuermessbescheide**. Dies erfolgt derzeit für die Gewerbesteuer und die Grundsteuer.



Das zuständige Finanzamt ermittelt die aufgrund des GewStG bzw. GrStG erforderlichen steuerlichen Tatbestände und stellt damit den Gewerbe- bzw. Grundsteuermessbetrag fest. Dieser sog. Steuermessbescheid wird sowohl dem Betroffenen bekannt gegeben als auch der jeweiligen Gemeinde zugeleitet (Bereitstellung zum elektronischen Abruf, § 184 Abs. 3 S. 2 AO). Diese zieht den Messbescheid als Grundlage für die letztendliche Steuerfestsetzung heran: Der Messbetrag wird mit dem **Hebesatz** der Gemeinde multipliziert und ergibt so die zu zahlende Gewerbe- bzw. Grundsteuer, die die Gemeinden dann gem. § 184 Abs. 3 S. 1 AO festsetzen.

Steuermessbescheide sind gem. § 184 Abs. 1 Satz 3 AO den Steuerbescheiden gleichgestellt. Damit sind die wesentlichen Vorschriften auf sie anzuwenden, so z.B. über Form und Inhalt, Nebenbestimmungen, Festsetzungsverjährung oder über die Korrektur. Die Zuständigkeit für den Erlass von Steuermessbescheiden richtet sich nach § 22 Abs. 1 AO (i.V.m. § 18 Abs. 1 Nr. 1 bzw. 2 AO).

Der Steuermessbescheid ist Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) für den auf ihm beruhenden Steuerbescheid, der somit den Charakter eines Folgebescheides hat. Daraus folgt, dass die Gemeinden an den vom Finanzamt festgesetzten Messbetrag gebunden sind. Weiterhin ist eine Änderung des Messbescheides gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO im Steuerbescheid nachzuvollziehen.

Beispiel:

Dem Gewerbetreibenden U aus Kaiserslautern wird im Juli 02 vom zuständigen Finanzamt ein Gewerbesteuermessbescheid für 01 bekannt gegeben. Im September 02 ergeht darauf basierend der Gewerbesteuerbescheid der Stadt Kaiserslautern. In 04 erfolgt eine Betriebsprüfung, bei der sich herausstellt, dass der Messbetrag zu niedrig festgesetzt worden ist. Es kommt zu einer Änderung des Gewerbesteuermessbescheides gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Lösung:

Auch der Gewerbesteuerbescheid muss von der Stadt geändert werden. Hierzu berechtigt § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, da mit dem Gewerbesteuermessbescheid ein Grundlagenbescheid, der für den Gewerbesteuerbescheid Bindungswirkung hat, geändert worden ist.

Der Charakter des Messbescheides als Grundlagenbescheid hat auch zur Folge, dass sich der Adressat, wenn er der Auffassung ist, das Finanzamt habe den Messbetrag zu hoch festgesetzt, bereits gegen den Messbescheid wehren muss. Argumente gegen diesen kann er nämlich im Rechtsbehelfsverfahren gegen den späteren Steuerbescheid gem. § 351 Abs. 2 AO nicht mehr geltend machen (vgl. Kap. VIII. 3.3).

Äußert der Steuerpflichtige bei seinem „Antrag“ wie im obigen Beispiel nicht eindeutig, ob er die Behandlung als Einspruch oder als Antrag auf schlichte Änderung wünscht, muss das Finanzamt seinen Antrag auslegen. Im Zweifel wahrt das Einspruchsverfahren die Rechte des Steuerpflichtigen aufgrund der vollumfänglichen Prüfung des Bescheides umfassender. Ist der Antrag ausdrücklich als solcher „auf schlichte Änderung“ bezeichnet oder wird § 172 AO sogar erwähnt, bleibt für eine anderweitige Auslegung in der Regel kein Raum mehr. Im Zweifel ist der wahre Wille des Steuerpflichtigen durch eine Nachfrage zu klären. Für die Finanzämter besteht ein Interesse, den Antrag als schlichten Änderungsantrag zu werten, da er, insbesondere, wenn ihm problemlos stattgegeben werden kann, schnell und einfach durch einen entsprechenden Änderungsbescheid abzarbeiten ist.

2. Zulässigkeit des Einspruchs

Gem. § 358 S. 1 AO hat die zur Entscheidung berufene Finanzbehörde zu prüfen, ob der Einspruch zulässig ist; insoweit besteht kein Ermessen. Ein unzulässiger Einspruch ist – wenn der Einspruchsführer ihn nicht zurücknimmt – stets durch Einspruchsentscheidung als unzulässig zu verwerfen, § 358 S. 2 AO. Eine Entscheidung in der Sache kann dann nicht erfolgen, der Verwaltungsakt ist bestandskräftig geworden. Eine Änderung ist in diesem Fall nur noch möglich, wenn eine Korrekturvorschrift dies erlaubt.

Beispiel:
Der Steuerpflichtige K legt gegen seinen Einkommensteuerbescheid 01 verspätet Einspruch ein. Er macht zutreffend geltend, es sei ein Rechenfehler im Bescheid enthalten, der dem Finanzamt bei der Berechnung der Einkünfte unterlaufen sei.

Lösung:
Der Einkommensteuerbescheid ist bestandskräftig geworden, da er nicht innerhalb der Einspruchsfrist angefochten worden ist. Die Beseitigung des Rechenfehlers ist aber trotzdem möglich, da § 129 AO dies zulässt.

Die **Zulässigkeitsprüfung** lässt sich wie folgt zusammenfassen. Beachten Sie dabei, dass die Punkte Handlungsfähigkeit und Rechtsschutzbedürfnis nur dann genauer zu prüfen sind, wenn der konkrete Fall hierzu Anlass gibt.

Checkliste: Prüfung der Zulässigkeit eines Einspruchs	Ja	Nein
Statthaftigkeit, § 347 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 AO: Einspruch gegen Verwaltungsakt (§ 118 AO) in Abgabenangelegenheiten?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Form, § 357 Abs. 1 Satz 1 AO: Schriftlich oder zur Niederschrift?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Frist, § 355 Abs. 1 Satz 1 AO: Innerhalb 1 Monat ab Bekanntgabe des Verwaltungsakts?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Beschwer, § 350 AO: Macht der Einspruchsführer glaubhaft eine Verletzung eigener Rechte geltend und ist diese möglich?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Handlungsfähigkeit, § 79 Abs. 1 (i.V.m. § 365 Abs. 1 AO): Einspruchsführer fähig zur Vornahme wirksamer Verfahrenshandlungen?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Rechtsschutzbedürfnis: Begehren erledigt/Rechtsschutz auf einfachere Art zu erreichen o.ä.	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>
--	---

2.1 Statthaftigkeit

Nicht gegen alle Maßnahmen, die das Finanzamt trifft, kann der Betroffene Einspruch einlegen.

Beispiel:
Der Steuerpflichtige U ärgert sich darüber, dass der Sachbearbeiter von ihm einen Nachweis für erhöhte Fahrtkosten zu seiner Arbeitsstätte verlangt. Er legt gegen die Nachfrage Einspruch ein.

Lösung:
Der Einspruch ist nur gegen Verwaltungsakte statthaft, § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO. Die Nachfrage des Sachbearbeiters ist kein Verwaltungsakt, es werden lediglich im Besteuerungsverfahren die steuerlichen Tatbestände ermittelt. Der Einspruch ist nicht statthaft und damit nicht zulässig. U kann lediglich die Vorlage verweigern und anschließend, wenn ihm die Werbungskosten gestrichen werden, mittels Einspruchs gegen den Steuerbescheid vorgehen.

Der Einspruch ist gem. § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO statthaft gegen **Verwaltungsakte in Abgabenangelegenheiten**. Abgabenangelegenheiten sind gem. § 347 Abs. 2 AO alle mit der Verwaltung der Abgaben einschließlich der Abgabenvergütungen oder sonst mit der Anwendung abgabenrechtlicher Vorschriften durch die Finanzbehörden zusammenhängende Angelegenheiten, z.B. die Ermittlung, Festsetzung, Erhebung und Vollstreckung von Steuerforderungen und steuerlichen Nebenleistungen.

Der Begriff des Verwaltungsakts ist in § 118 AO näher erläutert. In Betracht kommen typischerweise z.B. folgende Maßnahmen:

- Steuerbescheide oder gleichgestellte Bescheide,
- Ablehnungsbescheide (z.B. Ablehnung einer Stundung),
- Festsetzung eines Zwangsgeldes,
- Festsetzung eines Verspätungszuschlags,
- Pfändung eines Gegenstands.

Erfüllt eine Maßnahme nicht die Tatbestandsmerkmale eines Verwaltungsakts (s. Kap. III. 3.2), so ist der Einspruch dagegen nicht statthaft und daher unzulässig.

Einen Sonderfall stellen **nichtige Verwaltungsakte** dar (s. Kap. III. 3.10). Sie entfalten aufgrund ihrer Nichtigkeit keinerlei Wirksamkeit und müssten daher auch nicht durch einen Einspruch angefochten werden. Der Einspruch ist gegen sie trotzdem möglich, da dem betroffenen Adressaten nicht zugemutet werden kann, genau festzustellen, ob der Verwaltungsakt, den er bekämpfen will, „nur rechtswidrig“ und damit anfechtbar oder sogar nichtig und damit unwirksam ist. Es soll bereits gegen den Rechtsschein eines wirklichen Verwaltungsakts vorgegangen werden dürfen. Gleiches gilt für Verwaltungsakte, die aufgrund einer fehlerhaften Bekanntgabe nicht wirksam geworden sind. Auch gegen sie ist der Einspruch statthaft.

Norm	Inhalt: Einspruch gegen Verwaltungsakte in
§ 347 Abs. 1 Nr. 2 AO	Vollstreckungsverfahren, die nicht Abgabenangelegenheiten i.S.d. § 347 Abs. 2 AO betreffen: Beispiel: Vollstreckungsstelle nimmt im Auftrag einer anderen Behörde, z.B. Sozialversicherungsträger Pfändungen vor.

Norm	Inhalt: Einspruch gegen Verwaltungsakte in
§ 347 Abs. 1 Nr. 3 AO	öffentlich-rechtlichen und berufsrechtlichen Angelegenheiten, auf die die AO nach § 164a Steuerberatungsgesetz Anwendung findet: Beispiel: Streitigkeiten über die Zulässigkeit der Ausübung der Hilfe in Steuersachen.
§ 347 Abs. 1 Nr. 4 AO	anderen Angelegenheiten, soweit diese Vorschrift anwendbar sind: Beispiel: Landessteuern, die der Landesgesetzgebung unterliegen, die von Landesfinanzbehörden verwaltet werden und für die das Einspruchsverfahren für anwendbar erklärt worden ist.

Wenn ein Betroffener geltend macht, die Finanzbehörde habe auf einen von ihm gestellten Antrag auf Erlass eines Verwaltungsakts in angemessener Zeit sachlich nicht entschieden, liegt an sich kein anfechtbarer Verwaltungsakt vor. Dennoch muss es dem Betroffenen möglich sein, ein Handeln der Behörde zu erzwingen. Für diese Fälle steht ihm der **Untätigkeitseinspruch** gem. **§ 347 Abs. 1 Satz 2 AO** zur Verfügung. Er dient als Druckmittel für den Betroffenen, um Verzögerungen in den Arbeitsabläufen der Finanzbehörde zu begegnen.

Wird über den Einspruch selbst nicht in angemessener Frist entschieden, muss der Einspruchsführer **Untätigkeitsklage** beim Finanzgericht einlegen, § 46 Abs. 1 FGO (s. Teil B Kap. V. 6.).

In verschiedenen Konstellationen ist der Einspruch gem. § 348 AO ausgeschlossen:

§ 348 Nr. 1 AO	Gegen Einspruchsentscheidungen: Hier ist der Betroffene auf die Einlegung einer Klage vor dem Finanzgericht beschränkt.
§ 348 Nr. 2 AO	Bei Nichtentscheidung über einen Einspruch: Bearbeitet die Finanzbehörde einen Einspruch nicht in angemessener Zeit, steht dem Betroffenen allein die Möglichkeit der Untätigkeitsklage gem. § 46 Abs. 1 FGO zur Verfügung.
§ 348 Nr. 3 AO	Gegen Verwaltungsakte der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder: Soweit das Einspruchsverfahren in derartigen Fällen nicht statthaft ist, ist sofortige Klage beim Finanzgericht möglich.
§ 348 Nr. 4 AO	Gegen Entscheidungen aus dem Bereich des Steuerberatungsgesetzes: Die Klage vor dem Finanzgericht ist auch hier i.d.R. ohne Vorverfahren möglich, (§ 44 Abs. 1 FGO).
§ 348 Nr. 6 AO	In Fällen des § 172 Abs. 3 AO: Allgemeinverfügungen, die aufgrund § 172 Abs. 3 AO erlassen werden, können nur durch unmittelbare Klage beim Finanzgericht angefochten werden.

den ein gleichartiger Verwaltungsakt ergehen wird (BFH vom 28.06.2000, BStBl II 2000, 514). Davon ist im Beispielsfall auszugehen. Auch im folgenden Beispielsfall geht es um eine Bedeutung der Feststellung für die Folgejahre.

Beispiel nach BFH vom 07.06.1989, BStBl II 1989, 976:

Im finanzgerichtlichen Verfahren war streitig, ob ein Lohnsteuerfreibetrag auf eine Lohnsteuerkarte einzutragen war. Da während des Revisionsverfahrens der Zeitraum, in dem sich der Freibetrag hätte auswirken können, ablief und sich damit die Anfechtungsklage erledigt hatte, wurde die Klage zu Recht auf eine Fortsetzungsfeststellungsklage umgestellt, weil das streitige Rechtsverhältnis auch für das Lohnsteuerermäßigungsverfahren der Folgejahre von Bedeutung war.

3. Entscheidungen des Gerichts

3.1 Urteile

Grundsätzlich sind mündliche Verhandlungen so gut vorbereitet, dass nach § 104 Abs. 1 FGO nach Schluss der mündlichen Verhandlung insgesamt, also nach Verhandlung aller an dem Sitzungstag zu verhandelnden Fälle, das Urteil durch Verlesen der Formel **verkündet** wird. Nur in Ausnahmefällen findet die Verkündung des Urteils nach § 104 Abs. 1 S. 1, 2. HS FGO maximal 2 Wochen später statt.

Findet keine mündliche Verhandlung statt, weil die Entscheidung im schriftlichen Verfahren ergeht, ersetzt die Zustellung des Urteils an die Beteiligten die Verkündung (§ 104 Abs. 3 FGO). Den Inhalt eines Urteils regelt § 105 FGO. Bei den kursiv und dünn gedruckten Angaben handelt es sich um Erläuterungen, die nicht im Urteil enthalten sind:

SCHLESWIG – HOLSTEINISCHES FINANZGERICHT Wappen	
IM NAMEN DES VOLKES (<i>§ 105 Abs. 1 S. 1 FGO</i>) URTEIL	
Aktenzeichen	
In dem Rechtsstreit des Herrn Max Schmidt, Z-Straße 7 in 11000 Z-Stadt	Kläger,
Proz.-Bev.: Steuerberater XY, XY-Straße, 10000 XY-Stadt	
g e g e n	
Finanzamt Q vertreten durch den Vorsteher, Q-Straße 3, 12000 Q-Stadt	Beklagter,
(<i>§ 105 Abs. 2 Nr. 1 FGO</i>)	
wegen Einkommensteuer für die Kalenderjahre 00 und 01,	
hat der 2. Senat des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts – mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung – am 13.06.04 durch	
den Richter am Finanzgericht Meier (<i>§ 105 Abs. 2 Nr. 2 FGO</i>)	

als Berichterstatter anstelle des Senats für Recht erkannt:

Die Klage wird abgewiesen. (§ 105 Abs. 2 Nr. 3 FGO)

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger. (§ 143 Abs. 1 FGO)

Die Revision wird nicht zugelassen. (§ 115 Abs. 1 FGO)

Tatbestand (§ 105 Abs. 2 Nr. 4, Abs. 3 S. 1 FGO)

Die Beteiligten streiten über, ... *(exakte Darstellung des Streitstandes)*

Mit Einspruchsentscheidung vom 12.12.03 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. ... *(Wiedergabe der Einspruchsgründe)*

Am 24.12.03 hat der Kläger Klage erhoben. ... *(Vortrag des Klägers im Klageverfahren)*

Der Kläger beantragt,

die Bescheide über die Festsetzung der Einkommensteuer 00 vom 25.03.01 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.12.03 zu ändern und die Einkommensteuer auf 10.000 € festzusetzen, *(dto. für ESt 01)*.

Der Beklagte beantragt,
die Klage abzuweisen.

Der Beklagte trägt vor, ...

Die Beteiligten haben sich mit einer Entscheidung des Berichterstatters anstelle des Senats ohne mündliche Verhandlung einverstanden erklärt.

Wegen des Vorbringens der Beteiligten wird auf die zwischen ihnen gewechselten Schriftsätze nebst Anlagen sowie zwei Hefter Einkommensteuer-Vorgänge Bezug genommen (§ 105 Abs. 3 S. 2 FGO).

Entscheidungsgründe (§ 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO)

Die zulässige Klage ist nicht begründet.

(umfassende Begründung)

Nach alledem war die Klage abzuweisen.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Gründe, die Revision gemäß § 115 Abs. 2 FGO zuzulassen, sind nicht ersichtlich.

Der Berichterstatter konnte gemäß § 79a Abs. 3 und 4 FGO anstelle des Senats und gemäß § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung entscheiden, weil sich die Beteiligten damit einverstanden erklärt haben.

Rechtsmittelbelehrung (§ 105 Abs. 2 Nr. 6 FGO)

Die Nichtzulassung der Revision in diesem Urteil kann durch Beschwerde angefochten werden.

Die Beschwerde ist innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof einzulegen. ... *(Hinweis auf Formvorschriften, Vertretungszwang, Postanschrift BFH, Fortgang des Verfahrens)*

Unterschrift des Richters

Siegel des Gerichts

In diesem Urteil wurde kein **Streitwert** festgesetzt. Dies ist nach § 63 Abs. 2 GKG nicht zwingend notwendig und wird gegebenenfalls nach § 149 Abs. 1 FGO bei der Berechnung von zu erstattenden Aufwendungen durch den Urkundsbeamten des Gerichts nachgeholt.