

## § 37

## Einkommensteuer-Vorauszahlungen

idF des EStG v. 19. 10. 2002 (BGBl. I, 4210; BStBl. I, 1209)

(1) <sup>1</sup>Der Steuerpflichtige hat am 10. März, 10. Juni, 10. September und 10. Dezember Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer zu entrichten, die er für den laufenden Veranlagungszeitraum voraussichtlich schulden wird. <sup>2</sup>Die Einkommensteuer-Vorauszahlung entsteht jeweils mit Beginn des Kalendervierteljahres, in dem die Vorauszahlungen zu entrichten sind, oder, wenn die Steuerpflicht erst im Laufe des Kalendervierteljahres begründet wird, mit Begründung der Steuerpflicht.

(2) <sup>1</sup>Die Oberfinanzdirektionen können für Steuerpflichtige, die überwiegend Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielen, von Absatz 1 Satz 1 abweichende Vorauszahlungszeitpunkte bestimmen. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt für Steuerpflichtige, die überwiegend Einkünfte oder Einkunftsteile aus nichtselbständiger Arbeit erzielen, die der Lohnsteuer nicht unterliegen.

(3) <sup>1</sup>Das Finanzamt setzt die Vorauszahlungen durch Vorauszahlungsbescheid fest. <sup>2</sup>Die Vorauszahlungen bemessen sich grundsätzlich nach der Einkommensteuer, die sich nach Anrechnung der Steuerabzugsbeträge und der Körperschaftsteuer (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 und 3) bei der letzten Veranlagung ergeben hat. <sup>3</sup>Das Finanzamt kann bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden 15. Kalendermonats die Vorauszahlungen an die Einkommensteuer anpassen, die sich für den Veranlagungszeitraum voraussichtlich ergeben wird; dieser Zeitraum verlängert sich auf 21 Monate, wenn die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bei der erstmaligen Steuerfestsetzung die anderen Einkünfte voraussichtlich überwiegen werden. <sup>4</sup>Wird der Gewinn durch Bestandsvergleich ermittelt, kommt eine Herabsetzung der Vorauszahlungen wegen der Änderungen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) nur dann in Betracht, wenn der Steuerpflichtige die Herabsetzung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beantragt. <sup>5</sup>Bei der Anwendung der Sätze 2 und 3 bleiben Aufwendungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 1, 1 a, 4, 6, 7 und 9, der §§ 10 b, 33 und 33 c sowie die abziehbaren Beträge nach § 33 a, wenn die Aufwendungen und abziehbaren Beträge insgesamt 600 Euro nicht übersteigen, außer Ansatz. <sup>6</sup>Bei der Anwendung der Sätze 2 und 3 bleibt der Sonderausgabenabzug nach § 10 a Abs. 1 außer Ansatz. <sup>7</sup>Außer Ansatz bleiben bis zur Anschaffung oder Fertigstellung der Objekte im Sinne des § 10 e Abs. 1 und 2 und § 10 h auch die Aufwendungen, die nach § 10 e Abs. 6 und § 10 h Satz 3 wie Sonderausgaben abgezogen werden; Entsprechendes gilt auch für Aufwendungen, die nach § 10 i für nach dem Eigenheimzulagengesetz begünstigte Objekte wie Sonderausgaben abgezogen werden. <sup>8</sup>Negative Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung eines Gebäudes im Sinne des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 werden bei der Festsetzung der Vorauszahlungen nur für Kalenderjahre berücksichtigt, die nach der Anschaffung oder Fertigstellung dieses Gebäudes beginnen. <sup>9</sup>Wird ein Gebäude vor dem Kalenderjahr seiner Fertigstellung angeschafft, tritt an die Stelle der Anschaffung die Fertigstellung. <sup>10</sup>Satz 8 gilt nicht für negative Ein-

künfte aus der Vermietung oder Verpachtung eines Gebäudes, für das erhöhte Absetzungen nach den §§ 14 a, 14 c oder 14 d des Berlinförderungsgesetzes oder Sonderabschreibungen nach § 4 des Fördergebietgesetzes in Anspruch genommen werden. <sup>1</sup>Satz 8 gilt für negative Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung eines anderen Vermögensgegenstandes im Sinne des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 entsprechend mit der Maßgabe, dass an die Stelle der Anschaffung oder Fertigstellung die Aufnahme der Nutzung durch den Steuerpflichtigen tritt. <sup>12</sup>In den Fällen des § 31, in denen die gebotene steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes durch das Kindergeld nicht in vollem Umfang bewirkt wird, bleiben bei der Anwendung der Sätze 2 und 3 Freibeträge nach § 32 Abs. 6 und zu verrechnendes Kindergeld außer Ansatz.

(4) <sup>1</sup>Bei einer nachträglichen Erhöhung der Vorauszahlungen ist die letzte Vorauszahlung für den Veranlagungszeitraum anzupassen. <sup>2</sup>Der Erhöhungsbetrag ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Vorauszahlungsbescheids zu entrichten.

(5) <sup>1</sup>Vorauszahlungen sind nur festzusetzen, wenn sie mindestens 200 Euro im Kalenderjahr und mindestens 50 Euro für einen Vorauszahlungszeitpunkt betragen. <sup>2</sup>Festgesetzte Vorauszahlungen sind nur zu erhöhen, wenn sich der Erhöhungsbetrag im Fall des Absatzes 3 Satz 2 bis 5 für einen Vorauszahlungszeitpunkt auf mindestens 50 Euro, im Fall des Absatzes 4 auf mindestens 2500 Euro beläuft.

Autor: Dr. Axel Diebold, Ltd. Regierungsdirektor, Augsburg

Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim Kanzler, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 37

	Anm.		Anm.
<b>A. Überblick zu § 37 . . . . .</b>	1	<b>II. Wirtschaftliche Bedeutung des § 37</b>	
<b>B. Rechtsentwicklung des § 37</b>		1. Zeitnahe Steuererhebung	12
I. Rechtsentwicklung der Vorläufer des § 37 . . . . .	2	2. Sicherstellung des Anspruchs des Steuergläubigers . . . . .	13
II. Rechtsentwicklung seit Einführung des § 37 mit EStRG	3	<b>III. Verfassungsmäßigkeit des § 37 . . . . .</b>	14
III. Rechtsentwicklung der Annexe und Zuschlagsteuern zu den Einkommensteuervorauszahlungen . . . . .	7	<b>D. Geltungsbereich des § 37 . . . . .</b>	18
<b>C. Bedeutung des § 37</b>		<b>E. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>	
I. Steuersystematische Bedeutung des § 37 . . . . .	11	I. Verhältnis zu § 36 . . . . .	20
		II. Verhältnis zum Recht der Abzugssteuern . . . . .	21

	Anm.		Anm.
III. Verhältnis zum Lohnsteuerrecht .....	22	IV. Verhältnis zum Körperschaftsteuerrecht .....	23
		V. Verhältnis zur AO .....	24

**Erläuterungen zu Abs. 1:  
Entstehung und Fälligkeit von Vorauszahlungen**

	Anm.		Anm.
<b>A. Überblick .....</b>	<b>25</b>	2. Stundungsfragen im Vorauszahlungsverfahren	
<b>B. Die Entrichtung der Vorauszahlungen (Abs. 1 Satz 1)</b>		a) Grundsätze zur Stundung von Einkommensteuervorauszahlungen .....	31
I. Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer .....	26	b) Stundung „offener“ Vorauszahlungen und anderer Steuern .....	32
II. Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Entrichtung .....	27	<b>C. Die Entstehung der Vorauszahlungsschuld (Abs. 1 Satz 2)</b>	
III. Vorauszahlungen in Höhe der voraussichtlich geschuldeten Einkommensteuer für den laufenden Veranlagungszeitraum .....	28	I. Begriffsbestimmungen .....	37
IV. Fälligkeit der Einkommensteuervorauszahlungen (Vorauszahlungszeitpunkte)		II. Bedeutung des Entstehungszeitpunkts .....	38
1. Fälligkeit der Vorauszahlungen und Rechtsfolgen .....	29	III. Die gesetzlichen Entstehungszeitpunkte .....	39
		IV. Nicht geregelte Fälle der Entstehung und des Wegfalls der Vorauszahlungsschuld .....	41

**Erläuterungen zu Abs. 2:  
Bestimmung abweichender Vorauszahlungszeitpunkte durch die Oberfinanzdirektionen**

	Anm.		Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2</b>		<b>B. Abweichende Vorauszahlungszeitpunkte für Land- und Forstwirte und Steuerpflichtige mit Einkünften, die nicht der Lohnsteuer unterliegen (Abs. 2)</b>	
I. Rechtsentwicklung des Abs. 2		I. Abweichende (spätere) Vorauszahlungszeitpunkte für Land- und Forstwirte (Abs. 2 Satz 1) .....	53
1. Rechtsentwicklung der Vorläufer zu Abs. 2 .....	47	II. Abweichende (frühere) Vorauszahlungszeitpunkte bei Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit (Abs. 2 Satz 2) .....	54
2. Rechtsentwicklung mit Einführung des § 37 Abs. 2 .....	48		
II. Bedeutung des Abs. 2 .....	49		
III. Geltungsbereich des Abs. 2 .....	50		
IV. Verfahrensfragen zu Abs. 2 .....	51		

**Erläuterungen zu Abs. 3:  
Festsetzung und Bemessung von Vorauszahlungen**

	Anm.		Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3</b>			
I. Überblick zu Abs. 3 . . . . .	65		
II. Rechtsentwicklung des Abs. 3 . . . . .	66		
<b>B. Das Finanzamt setzt die Vorauszahlungen durch Vorauszahlungsbescheid fest (Abs. 3 Satz 1)</b>			
I. Vorbemerkung zu Satz 1 . . . . .	69		
<b>II. Zuständigkeit des Finanzamts</b>			
1. Örtliche und sachliche Zuständigkeit des Wohnsitzfinanzamts . . . . .	70		
2. Verhältnis der Zuständigkeiten von Wohnsitz- und Betriebsfinanzamt bei gesonderter Feststellung von Besteuerungsgrundlagen			
a) Zuständigkeit des Wohnsitzfinanzamts nach herrschender Meinung . . . . .	71		
b) Zulässigkeit einer gesonderten Feststellung allein zu Vorauszahlungszwecken . . . . .	72		
c) Verhältnis der Zuständigkeiten zwischen Wohnsitz- und Betriebsfinanzamt . . . . .	73		
<b>III. Festsetzung der Vorauszahlungen</b>			
1. Gegenstand und Arten der Festsetzung von Vorauszahlungen . . . . .	76		
2. Mitwirkung des Steuerpflichtigen und Festsetzung von Amts wegen im Vorauszahlungsverfahren . . . . .	79		
<b>IV. Festsetzung durch Vorauszahlungsbescheid</b>			
1. Rechtsnatur des Vorauszahlungsbescheids . . . . .	80		
2. „Vorläufigkeit“ und Befristung der Vorauszahlungsfestsetzung . . . . .	81		
		<b>V. Verhältnis des Vorauszahlungsbescheids zur nachfolgenden Veranlagung</b>	
		1. Vorauszahlungsverfahren als selbständiges, vorläufiges Verfahren . . . . .	85
		2. Verhältnis von durchgeführtem Veranlagungsverfahren zum Vorauszahlungsverfahren	
		a) Verhältnis eigener Art . . . . .	86
		b) Umfang der Aussetzung der Vollziehung der nachfolgenden Steuerfestsetzung . . . . .	87
		<b>VI. Rechtsschutz gegen den Vorauszahlungsbescheid</b>	
		1. Anfechtung von Vorauszahlungsbescheiden	
		a) Einspruchsverfahren gegen Vorauszahlungsbescheide . . . . .	90
		b) Klageverfahren gegen Vorauszahlungsbescheide . . . . .	91
		2. Vorläufiger Rechtsschutz gegen Vorauszahlungsbescheide . . . . .	92
		<b>VII. Die erstmalige Festsetzung von Vorauszahlungen</b>	
		1. Grundlagen der erstmaligen Festsetzung von Vorauszahlungen . . . . .	94
		2. Einzelheiten zur erstmaligen Festsetzung von Vorauszahlungen . . . . .	95
<b>C. Bemessungsgrundlage für Vorauszahlungen (Sätze 2 und 3)</b>			
		<b>I. Grundsatz: Einkommensteuer der letzten Veranlagung (Satz 2)</b>	
		1. Bedeutung des Satzes 2 . . . . .	96
		2. Bemessungsgrundlage und vorgängige Veranlagung . . . . .	97
		<b>II. Ausnahme: Bemessung von Vorauszahlungen zur Freistellung des Existenzminimums bei niedrigem Erwerbseinkommen (Satz 3 aF) . . . . .</b>	
			98

Anm.

Anm.

**D. Die Anpassung von Vorauszahlungen (Abs. 3 Satz 3)**

**I. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 3**

- 1. Bedeutung der Anpassungsregelung des Satzes 3 . . . . . 100
- 2. Verfahrensfragen: Rechtsschutz bei Anpassung von Vorauszahlungen . . . 101

**II. Überblick zur Anpassungsregelung des Satzes 3 . . . . . 103**

**III. Der Anpassungsmaßstab des Satzes 3: Die voraussichtlich sich ergebende Einkommensteuer**

- 1. Begriff und Ermittlung der „voraussichtlich sich ergebenden Einkommensteuer“ . . . . . 105
- 2. Glaubhaftmachung der voraussichtlich sich ergebenden Einkommensteuer durch den Steuerpflichtigen
  - a) Grundsätze der Beweisführung durch Glaubhaftmachung . . 106
  - b) Einzelfälle der Glaubhaftmachung zu Anpassungszwecken . . . 107
- 3. Maßgebliche Sach- und Rechtslage: Die sich für den Vorauszahlungszeitraum ergebende Einkommensteuer
  - a) Für den Vorauszahlungszeitraum maßgebliche Rechtslage . . 110
  - b) Für den Vorauszahlungszeitraum maßgebliche Sachlage . . . 111

**IV. Rechtsfolge des Satzes 3: Das FA kann die Einkommensteuer innerhalb einer Frist anpassen**

- 1. Anpassung als Ermessensentscheidung . . . . . 116
- 2. Einzelfälle der Ausübung des Anpassungsermessens (ABC) . . . . . 117
- 3. Anpassungsfristen nach Satz 3

- a) Anpassungszeitraum von 15 Monaten als Grundsatz (Satz 3 Halbs. 1) . . . . 118
- b) Verlängerter Anpassungszeitraum bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (Satz 3 Halbs. 2) . . . . 119

**V. Einzelne Anpassungsalternativen nach Satz 3**

- 1. Die Erhöhung laufender Vorauszahlungen
  - a) Fälligkeit der Erhöhungsbeträge laufender Vorauszahlungen . 124
  - b) Verteilung der Erhöhungsbeträge auf die Vorauszahlungstermine . . . . . 125
- 2. Die Herabsetzung laufender Vorauszahlungen . . . 126
- 3. Die nachträgliche Anpassung von Vorauszahlungen . . . . . 127
- 4. Beteiligung an Kapitalanlagegesellschaften mit Steuervorteilen im Vorauszahlungsverfahren
  - a) Begriff und Bedeutung der Beteiligung an Kapitalanlagegesellschaften mit Steuervorteilen für das Vorauszahlungsverfahren . . . . . 128
  - b) Überblick über das bisherige Verfahren der Festsetzung von Vorauszahlungen bei Beteiligung an Kapitalanlagegesellschaften . . . . . 129
  - c) Vorschläge zur Neuordnung der Festsetzung von Vorauszahlungen bei Beteiligung an Kapitalanlagegesellschaften . . . . . 130
- 5. Anpassungsbedingte Erstattung von Vorauszahlungen . . . . . 131

**VI. Formelle Antragsvoraussetzungen für die Anpassung von Vorauszahlungen (Abs. 3 Satz 4)**

	Anm.
1. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 4 . . . . .	133
2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 4 . . . . .	135
<b>E. Nichtberücksichtigung bestimmter persönlicher Abzüge bei der Bemessung der Vorauszahlungen (Abs. 3 Satz 5)</b>	
<b>I. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Satzes 5 . . . . .</b>	136
<b>II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 5</b>	
1. Die einzelnen Begrenzungen des Satzes 5 . . . . .	139
2. Rechtsfolge des Satzes 5: Die Beträge bleiben bei der Anwendung der Sätze 2 und 3 außer Ansatz . . . . .	140
<b>III. ABC der uneingeschränkt und bedingt berücksichtigungsfähigen Abzugsträger . . . . .</b>	142
<b>F. Nichtberücksichtigung von Beiträgen für eine zusätzliche Altersvorsorge pflichtversicherter Arbeitnehmer und gleichgestellter Personen nach § 10 a (Abs. 3 Satz 6)</b>	
I. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 6 . . . . .	146
II. Tatbestandsvoraussetzung und Rechtsfolge des Satzes 6 . . . . .	147
<b>G. Nichtberücksichtigung von Vorkosten bei Bemessung der Vorauszahlungen nach § 10 e Abs. 6 (Abs. 3 Satz 7)</b>	
<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 7 . . . . .</b>	150
<b>II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 7</b>	
1. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 7	
a) Aufwendungen, die nach § 10 e Abs. 6 und § 10 h Satz 3 wie Sonderausgaben abgezogen werden können (Satz 7 Halbs. 1) . . . . .	151

	Anm.
b) Aufwendungen, die nach § 10 i für nach dem EigZulG begünstigte Objekte wie Sonderausgaben abgezogen werden können (Satz 7 Halbs. 2) . . . . .	152
2. Rechtsfolge des Satzes 7: Vorkosten bleiben bei Festsetzung der Vorauszahlungen außer Ansatz . . . . .	153
<b>H. Nichtberücksichtigung bestimmter Verluste aus Vermietung und Verpachtung bei Bemessung der Vorauszahlungen (Abs. 3 Sätze 8–11)</b>	
<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu den Sätzen 8–11</b>	
1. Überblick . . . . .	155
2. Rechtsentwicklung des Ausgleichsverbots für Verluste aus Vermietung und Verpachtung . . . . .	156
3. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Ausgleichsverbots für Verluste aus Vermietung und Verpachtung	
a) Bedeutung der Sätze 8–11 . . . . .	157
b) Verfassungsmäßigkeit der Sätze 8–11 . . . . .	158
4. Geltungsbereich der Sätze 8–11 . . . . .	159
5. Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .	160
6. Verfahrensfragen . . . . .	161
<b>II. Ausgleichsverbot für Verluste vor Anschaffung oder Fertigstellung bei Bemessung der Vorauszahlungen (Satz 8)</b>	
1. Vorbemerkung . . . . .	164
2. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 8: Verluste aus Vermietung oder Verpachtung eines Gebäudes nach Anschaffung oder Fertigstellung	
a) Negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eines Gebäudes . . . . .	165

Anm.

Anm.

- b) Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung ... im Sinne des § 21 Abs. 1 Nr. 1 . 166
- c) Vermietung und Verpachtung eines Gebäudes . . . . . 167
- d) Einzelfragen zum Begriff des Gebäudes in Satz 8 . . . . . 168
- e) Anschaffung oder Fertigstellung des Gebäudes . . . . . 169
- 3. Rechtsfolge des Satzes 8: Eingeschränkte Berücksichtigung der Verluste bei Festsetzung der Vorauszahlungen . . . . . 170
- III. Ausgleichsverbot für Verluste bei Anschaffung vor Fertigstellung (Satz 9) . . . . 173**
- IV. Ausnahme vom Ausgleichsverbot für Verluste bei Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach BerlinFG und Sonderabschreibungen nach dem FördG (Satz 10)**
  - 1. Voraussetzungen der Ausnahmeregelung des Satzes 10 . . . . . 176

- 2. Rechtsfolge des Satzes 10: Verlustberücksichtigung vor Anschaffung oder Fertigstellung des Gebäudes . . . . . 177
- V. Entsprechende Anwendung des Ausgleichsverbots auf Verluste aus Vermietung oder Verpachtung anderer Vermögensgegenstände (Satz 11)**
  - 1. Vorbemerkung . . . . . 180
  - 2. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 11: Negative Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung anderer Vermögensgegenstände . . . . . 181
  - 3. Rechtsfolge des Satzes 11: Satz 8 gilt mit der Maßgabe, daß an die Stelle der Anschaffung oder Fertigstellung die Aufnahme der Nutzung tritt . . . . . 182

**I. Berücksichtigung des Familienleistungsausgleichs (Abs. 3 Satz 12)**

- I. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 12 . . . . . 190
- II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 3 Satz 12 . . . . . 191

**Erläuterungen zu Abs. 4:  
Nachträgliche Erhöhung von Vorauszahlungen**

Anm.

Anm.

- A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4 . . . . . 200**
- B. Nachträgliche Erhöhung durch Anpassung der letzten Vorauszahlung (Abs. 4 Satz 1)**
  - I. Begriff der nachträglichen Erhöhung von Vorauszahlungen . . . . . 201

- II. Anpassung der letzten Vorauszahlung für den Veranlagungszeitraum . . . . . 202
- III. Entstehung des Erhöhungsbetrags . . . . . 203
- C. Fälligkeit des Erhöhungsbetrags (Abs. 4 Satz 2) . . . 204**

**Erläuterungen zu Abs. 5:  
Mindestgrenzen bei der Festsetzung  
und Anpassung von Vorauszahlungen**

Anm.

Anm.

**A. Allgemeine Erläuterungen  
zu Abs. 5 . . . . . 208**
**B. Betragsmäßige Begrenzung  
von Vorauszahlungsfestset-  
zungen (Abs. 5 Satz 1) . . . 209**
**C. Grenzen für die Erhöhung  
von festgesetzten Voraus-  
zahlungen (Abs. 5 Satz 2) . 212**
**ABC der Vorauszahlungen . . . . . 220**

Abgabepolitik  
Abrundung  
Abweichendes Wirtschaftsjahr  
Anforderung von Steuererklärungen  
Anpassungstaktik  
Arrest  
Auf- und Abrundungen  
Aufrechnung  
Aufteilung von Einkommensteuer-  
schulden  
Ausländische Steuern  
Aussetzung der Vollziehung  
Aussetzungszinsen  
Baukindergeld  
Bausteuerabzug  
Beiladung, notwendige  
Beitrittsgebiet  
Bescheinigung  
Betriebsprüfung  
Duldungsbescheid aus Voraus-  
zahlungen  
Erklärungsabgabe  
Euro-Abgrenzung  
Euro-Einführung  
Euro-Glättung  
Gesellschafter einer Personen-  
gesellschaft  
Härtemilderung  
Insolvenz  
Kapitalertragsteuer

Kirchensteuervorauszahlungen  
KleinbetragsVO  
Körperschaftsteuer  
Lohnsteuerfreibetrag  
Mitteilungsverfahren  
Naturkatastrophen  
Negative Einkommensteuer-  
vorauszahlungen  
Nichtigkeit  
Progressionsvorbehalt  
Realsplitting  
Rechtsbehelf  
Saisonbetriebe  
Sittenwidrige Tätigkeit  
Steuerhinterziehung  
Steuerpflicht  
Steuerklassenwahl  
Streitwert  
Stundung  
Tilgungsabsicht  
Umdeutung eines Herabsetzungs-  
antrags  
Umsatzsteigerungen  
Veräußerungsgewinn  
Veranlagungsart  
Vertrauensschutz  
Vollverzinsung  
Vorauszahlung von Steuern  
Zinsabschlag

## Allgemeine Erläuterungen zu § 37

**Schrifttum:** SCHÖFER, Die Vorauszahlungen als Besteuerungsform im geltenden Reichssteuerrecht, Leipziger Diss. 1927; SAUR, Die Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer und Körperschaftsteuer. Ihre Entstehung und Fälligkeit, BB 1956, 1193; ZÄRBAN, Rechtsicherheit und Gleichbehandlung – Einkommensteuer-Vorauszahlungen und Lohnsteuerabzug, BB 1995, 12; APP, Einkommensteuer-Vorauszahlungen, StLex 1998, 36 und 67.

### A. Überblick zu § 37

1

Die Vorschrift regelt die Entstehung, Fälligkeit, Festsetzung, Anpassung und Bemessung der EStVorausZ.

**Abs. 1** bestimmt die regelmäßigen Fälligkeitstermine (Satz 1) und Zeitpunkte der Entstehung der VorausZSchuld (Satz 2).

**Abs. 2** läßt die Festlegung hiervon abweichender Fälligkeitszeitpunkte für bestimmte Gruppen von Stpfl. zu.

**Abs. 3** regelt das Festsetzungsverfahren (Satz 1) und die Bemessungsgrundlage für die VorausZ (Sätze 2–12). Satz 3 enthält eine zusätzliche verfahrensrechtliche Komponente für die Anpassung; formale Anforderungen an Anpassungsanträge stellt Satz 4.

**Abs. 4** regelt das Verfahren bei nachträglicher Erhöhung von VorausZ (Satz 1) und deren Fälligkeit (Satz 2).

**Abs. 5** enthält Mindestbeträge für die Festsetzung (Satz 1) und Erhöhung (Satz 2) von VorausZ.

### B. Rechtsentwicklung des § 37

#### I. Rechtsentwicklung der Vorläufer des § 37

2

§ 67 **Preuß. EStG v. 24. 6. 1891** u. § 42 **EStG 1920 v. 29. 3. 1920** (RGBl. I, 859): System einer Veranlagung für ein Rechnungsjahr nach dem Einkommen des vorangegangenen Rechnungsjahres mit Zahlung der auf das Einkommen eines Jahres entfallenden ESt. während des folgenden bzw. übernächsten Jahres in vierteljährlichen Teilbeträgen (Mai, August, November und Februar).

**EStÄndG v. 24. 3. 1921** (RGBl. I, 313): Umstellung auf nachträgliche Veranlagung des Einkommens für das Steuerjahr mit Weiterzahlung bei späterer Anrechnung.

**EStÄndG v. 20. 12. 1921** (RGBl. I, 1580): Einführung vierteljährlicher VorausZ in Höhe von einem Viertel der im letzten Steuerbescheid festgesetzten Steuer.

**Ges. zur Erhöhung der VorausZ auf die ESt. und KSt. v. 9. 7. 1923** (RGBl. I, 556) und **Ges. v. 11. 8. 1923** (RGBl. I, 773): Vervielfachung der VorausZBeträge.

**Steuerüberleitungsg v. 29. 5. 1925** (RGBl. I, 75): Überleitung zum EStG 1925 unter Festschreibung geleisteter VorausZ 1924 als Veranlagungen.

**EStG 1925 v. 10. 8. 1925** (RGBl. I, 189): Erhebung von VorausZ auf die nachträglich für den VZ veranlagte ESt. unter Beibehaltung der bisherigen Termine und abweichender Regelung für Land- und Forstwirte.

**Ges. über Steuerermilderungen zur Erleichterung der Wirtschaftslage v. 31. 3. 1926** (RGBl. I, 185): Verschiebung der VorausZTermine.

**VO über die Fälligkeit der VorausZ bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer v. 5. 3. 1932** (RMBl., 98; RStBl., 257): Verlegung der VorausZTermine auf den 10. 6., 10. 12. usw. d. J.

**Ges. über die Einkommensbesteuerung für 1933 v. 21. 12. 1933** (RGBl. 1934 I, 1; RStBl. 1934, 1): Übergangsregelung zum EStG 1934 mit neuer Tabelle.

**EStG 1934 v. 16. 10. 1934** (RGBl. I, 1005; RStBl., 1261): Festschreibung der bisherigen Rechtslage unter Minderung der zu leistenden VorausZ durch Steueranrechnungsbeträge; Sonderregelungen für die Begründung der StPflcht, Erhöhung und Herabsetzung der VorausZ.

**Erste VO zur Durchführung des EStG v. 6. 2. 1935** (RGBl. I, 153; RStBl., 209): Abrundung nebst Mindestbeträgen.

**Ges. zur Änderung des EStG v. 1. 2. 1938** (RGBl. I, 99; RStBl., 97): Steuer, nicht Einkünfte als Bemessungsgrundlage bei der Anpassung der VorausZ.

**StÄndVO v. 20. 8. 1941** (RGBl. I, 510; RStBl., 593): §§ 36 f. wurden durch den erheblich abgeänderten § 35 ersetzt; Wegfall bestimmter Grenzen für die Anpassung von VorausZ.

**EStDV 1941 v. 7. 12. 1941** (RGBl. I, 751; RStBl., 913): Zusammenfassung der bisherigen Regelungen über VorausZ aus den DV.

**StVereinfachungsVO v. 14. 9. 1944** (RGBl. I, 202; RStBl., 577): Festschreibung der Veranlagungsergebnisse 1943 für 1944 u. 1945 bei kleineren Stpfl. und Ersetzung durch fortlaufende VorausZ mit Abgeltungswirkung und Anpassungsmöglichkeit bei Einkommens- und/oder Steuerklassenänderung (RdF v. 20. 11. 1944, RStBl., 705).

**KRG Nr. 12 v. 1. 2. 1946** (StuZBl., 2): Änderung des VorausZSystems durch Einführung von VjErklärungen, wobei eine 25 vH Unterzahlung (Straf-)Zuschläge in Höhe von 15 vH auslöste.

**Ges. zur Erhebung von Abschlagszahlungen auf die ESt. und KSt. v. 18. 2. 1949** (BayFMinBl., 101): Monatliche AbschlagsZ in Höhe von 1/3 der zum 10. 1., 10. 4., 10. 7. und 10. 10. fälligen VorausZ ab Februar 1949.

**EStG 1949 v. 10. 8. 1949** (WiGBl., 166): Übernahme der Regelung des KRG Nr. 12 nach § 35 Abs. 3 EStG.

**Ges. zur Erhebung von Abschlagszahlungen auf die ESt. und KSt. 1950 v. 9. 2. 1950** (BayFMinBl., 57): Verlängerung der Regelung des Ges. v. 18. 2. 1949 bis Juni 1950.

**StÄndG v. 29. 4. 1950** (BGBl. I, 95): Wiedereinführung fester VorausZ unter Beseitigung der vj. Erklärungspflicht mit § 35 aF.

**VO über die Bemessung, Entrichtung und Anrechnung der für die Kalenderjahre 1949 und 1950 zu leistenden VorausZ auf die ESt. und KSt. v. 3. 5. 1950** (BGBl. I, 107): Übergangsregelung zum neuen System und für die Bemessungsgrundlage, da vorgängige Veranlagungen 1949 fehlten.

**EStÄndVO v. 7. 6. 1950** (BGBl. I, 187): Verlängerung der Übergangsregelung auf VZ nach 1950.

**Ges. zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften v. 26. 7. 1957** (BGBl. I, 848; BStBl. I, 352): Übergangsregelung zur Ehegattenbesteuerung in Art. 2.

**Ges. über die Einführung des deutschen Rechts auf dem Gebiete der Steuern, Zölle und Finanzmonopole im Saarland v. 30. 6. 1959** (BGBl. I, 339; BStBl. I, 277): In § 59 Übergangsregelung anlässlich der Eingliederung des Saarlandes.

**Stabilitäts- und WachstumsG v. 8. 6. 1967** (BGBl. I, 582; BStBl. I, 266): Einführung der nachträglichen Erhöhung von VorausZ (sog. fünfte VorausZ). Zweck: Vermeidung hoher AbschlußZ; Gleichstellung der veranlagten Stpfl. mit LStpfl. und Erhöhung der antizyklischen Wirkung der progressiv gestalteten ESt. durch Verringerung des zeitlichen Abstands zwischen Entstehung der Steuerschuld und ihrer Entrichtung.

## II. Rechtsentwicklung seit Einführung des § 37 mit EStRG

3

**EStRG v. 5. 8. 1974** (BGBl. I, 1769; BStBl. I, 530): In § 37 EStG Zusammenfassung der Regelungen von § 35 EStG 1971/1974, § 69 EStDV 1974 (betr. abweichende Vorauszahlungstermine) und § 3 Abs. 5 Nr. 1 Buchst. b StAnpG (betr. die Entstehung der VorausZSchuld) mit drei bemerkenswerten Neuregelungen:

- Festsetzung von VorausZ durch Vorauszahlungsbescheid,
- nachträgliche Erhöhung der letzten VorausZ des VZ anstelle der sog. fünften VorausZ,
- Einschränkung der Berücksichtigung bestimmter Aufwendungen bei der Bemessung der VorausZ zur Angleichung an das LStErhebungsverfahren.

**AO 1977 v. 16. 3. 1976** (BGBl. I, 613; BStBl. I, 157): Vorauszahlungsfestsetzungen als zwingende Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 Satz 2 AO).

**KStRG v. 31. 8. 1976** (BGBl. I, 2597; BStBl. I, 445): Erweiterung der bei der Bemessung der VorausZ zu berücksichtigenden Anrechnungsbeträge um die vergütete KSt. (Abs. 3 Satz 2, Halbs. 2).

**StÄndG 1979 v. 30. 11. 1978** (BGBl. I, 1849; BStBl. I, 479): Einbeziehung der Unterhaltsleistungen im Rahmen des beschränkten Realsplittings (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 a) in die Berechnung der 1800-DM-Grenze des Abs. 3 Satz 4 aF.

**Ges. zur Änderung und Vereinfachung des EStG und anderer Ges. v. 18. 8. 1980** (BGBl. I, 1537; BStBl. I, 581): Entsprechend bisheriger Verwaltungspraxis Einführung von „Bagatellgrenzen“ für die Festsetzung von VorausZ (Abs. 5).

**HBegleitG 1983 v. 20. 12. 1982** (BGBl. I, 1857; BStBl. I, 972): Einbeziehung des hälftigen Kinderfreibetrags bei Unterhaltsverpflichtung (§ 32 Abs. 8 Satz 2) in die Berechnung der 1800-DM-Grenze des Abs. 3 Satz 4 aF.

**StEntlG 1984 v. 22. 12. 1983** (BGBl. I, 1583; BStBl. I 1984, 14): Ausschluß bestimmter Verluste aus VuV aus der Bemessungsgrundlage bis zum Jahr nach Anschaffung, Fertigstellung oder tatsächlicher Nutzung (Abs. 3 Sätze 5–8 aF).

**StBereinigungsG 1985 v. 14. 12. 1984** (BGBl. I, 1493; BStBl. I, 659): Erweiterung der beschränkt berücksichtigungsfähigen Aufwendungen des Abs. 3 Satz 4 aF um die Kinderbetreuungskosten (§ 33 c).

**StSenkG 1986/88 v. 26. 6. 1985** (BGBl. I, 1153; BStBl. I, 391): Die Verweisung auf den früheren § 32 Abs. 8 Satz 2 in Abs. 3 Satz 4 aF wurde gestrichen.

**WohneigFG v. 15. 5. 1986** (BGBl. I, 730; BStBl. I, 278): Ausschluß des SA-Abzugs für Aufwendungen nach § 10 e Abs. 6 bis zur Anschaffung oder Fertigstellung von eigengenutzten Objekten im damals neuen Abs. 3 Satz 5 aF. Die Erwähnung der §§ 7 b EStG und 15 BerlinFG in Satz 8 aF wurde als überholt gestrichen.

**StReformG 1990 v. 25. 7. 1988** (BGBl. I, 1093; BStBl. I, 223): Angleichung der Höchstgrenze für die Beschränkung des Ausschlusses von der Bemessungsgrundlage nach Abs. 3 Satz 4 aF von 1800 DM auf 1200 DM an das LStErmVerf.

**StReformÄndG 1990 v. 30. 6. 1989** (BGBl. I, 1267; BStBl. I, 251): Einbeziehung der Aufwendungen für hauswirtschaftliche Beschäftigungsverhältnisse in die 1200-DM-Grenze des Abs. 3 Satz 4 aF.

**WoBauFG v. 22. 12. 1989** (BGBl. I, 2408; BStBl. I, 505): Im Zuge der Einführung der Vollverzinsung Ausdehnung der Frist des Abs. 3 Satz 3 für die nachträgliche Anpassung von VorausZ auf 15 bzw. 21 Monate nach Ablauf des VZ.

**EinigungsvertragsG v. 23. 9. 1990** (BGBl. II, 885): Festschreibung der Abschlagszahlungen nach der SelbstberechnungsVO v. 27. 6. 1990 (GBl. I Nr. 41, 616) im Beitrittsgebiet als VorausZ bis zur anderweitigen Festsetzung durch die FÄ. Ab 1. 1. 1991 gelten die allgemeinen Vorschriften.

**StÄndG 1991 v. 24. 6. 1991** (BGBl. I, 1322; BStBl. I, 665): Einbeziehung der Aufwendungen für private Ersatzschulen (§ 10 Nr. 9 nF) in die im VorausZVerfahren nur beschränkt abziehbareren Sonderausgaben des Abs. 3 Satz 4 aF. Zusätzliche Förderung von Gebäuden iSd. §§ 14 c und 14 d BerlinFG und des § 4 FördG in Abs. 3 Satz 8 aF.

**StÄndG 1992 v. 25. 2. 1992** (BGBl. I, 297; BStBl. I, 146): Ausschluß auch der Objekte des § 10 e Abs. 2 und des § 10 h von einer Berücksichtigung vor Anschaffung oder Fertigstellung (Abs. 3 Satz 5 aF).

**Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms – FKPG – v. 23. 6. 1993** (BGBl. I, 944; BStBl. I, 510): Einschränkung der finanzbehördlichen Aufklärungspflicht bei Ermittlung der Erwerbsbezüge (§ 32 c Abs. 2) für VorausZZwecke (Einfügung eines neuen Satzes 3 in Abs. 3).

**Standortsicherungsgesetz – StandOG – v. 13. 9. 1993** (BGBl. I, 1569; BStBl. I, 774): In Abs. 3 Satz 3 aF wurde die Verweisung auf § 32 c durch eine Verweisung auf § 32 d (StFreistellung des Existenzminimums bei niedrigem Erwerbseinkommen) ersetzt.

**StMBG v. 21. 12. 1993** (BGBl. I, 2310; BStBl. I 1994, 50): Redaktionelle Änderungen der Verweisung in Abs. 5 auf Abs. 3 infolge der Einfügung des Satzes 3 in Abs. 3 durch das FKPG.

**Ges. zur Neuregelung der steuerrechtlichen WohnEigFörd. v. 15. 12. 1995** (BGBl. I, 1783; BStBl. I, 775): In Abs. 3 Satz 5 wurden die Worte „Beiträge im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 3 stets und“ als Folge der Abschaffung der Berücksichtigung von Bausparbeiträgen als Sonderausgaben gestrichen. Nach Satz 6 Halbs. 2 tritt als Folgeänderung aus der Einführung des EigZulG (Art. 1 des WohneigFG) der Vorkostenabzug nach dem neuen § 10 i neben den für eine Übergangszeit weiter geltenden § 10 e.

**JStErgG 1996 v. 18. 12. 1995** (BGBl. I, 1959; BStBl. I, 786): Streichung des die finanzbehördliche Aufklärungspflicht zur Feststellung von Erwerbsbezügen einschränkenden Abs. 3 Satz 3 als Folgeänderung aus der Streichung des § 32 d (s. § 32 d Anm. 2); die übrigen Sätze wurden angepaßt. Aufnahme einer Ermächtigung zugunsten der Verwaltung in § 149 Abs. 3 AO, ab 1996 für alle Steuern

den Zeitraum, innerhalb dessen VorausZ festgesetzt oder angepaßt werden können, von den Einzelsteuergesetzen abweichend zu regeln. Die Ermächtigung wurde nicht in Anspruch genommen (s. u. zum StBereinigungsG 1999).

**JStG 1997 v. 20. 12. 1996** (BGBl. I, 2049; BStBl. I, 1523): Neuer Absatz 3 Satz 10 aF., der sicher stellen soll, daß etwaige Kinderfreibeträge sowie das Kindergeld bei der Bemessung der EStVorausZ genauso wie im LStAbzVerf. unberücksichtigt bleiben.

**StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999** (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304): Abs. 3 wurde um Satz 4 ergänzt, nach dem ein amtlicher Vordruck benutzt werden muß, wenn eine Herabsetzung der Vorauszahlungen im Hinblick auf dieses Gesetz begehrt wird. Im (nunmehrigen) Satz 5 wurde die Verweisung auf § 10 Abs. 1 Nr. 5 gestrichen, da gezahlte Steuerzinsen nicht mehr abzugsfähig sind.

**StBereinG 1999 v. 22. 12. 1999** (BGBl. I, 2601; BStBl. I 2000, 13): Aufhebung der Ermächtigung des § 149 Abs. 3 AO.

**Ges. zur Familienförderung v. 22. 12. 1999** (BGBl. I, 2552; BStBl. I 2000, 4): Abs. 3 Satz 5 wurde infolge der Aufhebung des § 33 c, Satz 9 und 10 durch Änderung von Satz 6 in „7“ redaktionell angepaßt. In Satz 11 wurde das Wort „Kinderfreibeträge“ durch den Verweis auf § 32 Abs. 6 abgelöst, um auch dem Betreuungsfreibetrag, der den Kinderfreibetrag ergänzt, Rechnung zu tragen. In Abs. 5 Satz 2 wurde die Angabe des Absatz 3 Satz 5 nachgeholt.

**StEuglG v. 19. 12. 2000** (BGBl. I, 1790; BStBl. I 2001, 3): Ersetzen und Runden der DM-Beträge durch Euro mit Wirkung ab 1. 1. 2002.

**Ges. zur Regelung der Bemessungsgrundlage für Zuschlagsteuern v. 21. 12. 2000** (BGBl. I, 1978; BStBl. I 2001, 38): Anpassung der Zuschlagsteuern ab 2001 an das Halbeinkünfteverfahren bei Ausschüttungen von Körperschaften (§ 51 a) und an den Familienleistungsausgleich.

**AVmG v. 26. 6. 2001** (BGBl. I, 1310; BStBl. I, 420): Neuer Abs. 3 Satz 6 zum Ausschluß von Altersvorsorgebeträgen nach § 10 a von der Bemessungsgrundlage ohne Anpassung der Verweisung auf Satz 7 in den Sätzen 9 und 10 aF und § 52 Abs. 51 (neu). Dieser enthält sachlich unverändert nur die Übergangsregelung aus § 52 Abs. 28 Satz 2 aF mit dem Hinweis auf Abs. 3 Satz 9.

**2. FamFördG v. 16. 8. 2001** (BGBl. I, 2074; BStBl. I, 533): Redaktionelle Anpassung des Abs. 3 Satz 5 an den Wegfall des hauswirtschaftlichen Freibetrags nach § 10 Abs. 1 Nr. 8 und die erneute Einführung eines (abgewandelten) Abzugsbetrags für Kinderbetreuungskosten (§ 33 c). In der Verweisung des Abs. 3 Satz 12 auf § 32 Abs. 6 ist die Wandlung des bisher dort geregelten Kinderbetreuungsbetrags zum Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsfreibetrag enthalten.

**Ges. zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe v. 30. 8. 2001** (BGBl. I, 2267; BStBl. I, 602): Einführung einer Bauabzugssteuer (§ 48 ff.) und deren Anrechnung nach § 48 c Abs. 1 ua. auf die VorausZ zur ESt. und KSt. (Nr. 2) für das Jahr, in dem die Abzugssteuer entstanden ist.

**StÄndG 2001 v. 20. 12. 2001** (BGBl. I, 3794; BStBl. I 2002, 4): Änderung der bisher nicht berücksichtigten Verweisung in den Sätzen 10 und 11 nF von Satz 7 auf Satz 8.

**Grundsätzliche Reformvorschläge:** Karlsruher Entwurf zur Reform des EStG, abgek. Karlsruher ReformE (abgedruckt ua. DStR 2001, 917) mit Erl. von KIRCHHOF aaO, 913 ff. und Anm. von WASSERMAYER aaO, 920.

Einstweilen frei.

4–6

### III. Rechtsentwicklung der Annexe und Zuschlagsteuern zu den Einkommensteuervorauszahlungen

**Ergänzungsabgabe:** Einführung mit Art. 1 des 2. StÄndG 1967 v. 21. 12. 1967 (BGBl. I, 1254; BStBl. I, 484) in Höhe von 3 vH der Bemessungsgrundlage. Nach § 7 ErgAbG waren VorausZ auf die ErgA gleichzeitig mit den VorausZ auf die ESt. zu entrichten. Die ErgA zur ESt. entfiel ab 1975.

**Konjunkturzuschlag:** 1970 wurde ein befristeter und rückzahlbarer KonjZ eingeführt.

► *Rechtsentwicklung u. Bedeutung:* Die Überhitzung der Konjunktur in Verbindung mit einem seit der Währungsreform nicht mehr erlebten Preisanstieg führte 1970 zur überstürzten Einführung eines KonjZ durch Ges. über die Erhebung eines rückzahlbaren KonjZ zur ESt. und KSt. v. 23. 7. 1970 (BGBl. I, 1125; BStBl. I, 914) in Höhe von 10 vH auf in der Zeit nach dem 30. 6. 1970 und vor dem 1. 7. 1971 erstmals fällige VorausZ auf die ESt. und KSt., ebenso bei ArbN auf die in diesem Zeitraum einzubehaltende LSt., der spätestens am 31. 3. 1973 wieder freizugeben war (Rückzahlung). Das Ges. verfolgte den Zweck, Kaufkraft abzuschöpfen und dadurch eine Konjunktur- und Preisdämpfung zu bewirken; die Freigabe der Beträge sollte entsprechend konjunkturanregend wirken. Das Wesen des KonjZ war damit nicht eine Abgabe oder Steuer iSd. AO. Er bildete vielmehr eine besondere Abgabe nach Art einer unverzinslichen, hinsichtlich der Stilllegung gebundenen Zwangsanleihe (vgl. die Ausführungen des Berichterstatters, Stenographischer Bericht des BTag, 63. Sitzung v. 11. 7. 1970). Im praktischen Ergebnis wurde der Zuschlag jedoch zur Abgabe, soweit der Rückzahlungsanspruch nicht geltend gemacht wurde.

► *Persönlicher Geltungsbereich:* Geltung nur für unbeschr. Stpfl. (§ 1 Abs. 1 u. Abs. 2 Satz 1 KonjZG), da man davon ausging, daß sich die Kaufkraft beschr. Stpfl. im Inland nicht auswirken könne. Unterschieden wurde zwischen Veranlagten (§ 1 Abs. 1 KonjZG) u. LStpfl. (§ 1 Abs. 2 KonjZG); unter die erste Gruppe fielen alle diejenigen, die VorausZ zu leisten hatten.

► *Bemessungsgrundlage:* Ausschließlich VorausZ auf ESt., KSt. und LSt., nicht dagegen AbschlußZ, NachZ aufgrund von Berichtigungsveranlagungen, auch nicht die KapErtrSt. (insofern ungleiche Behandlung der verschiedenen Erhebungsarten). Pauschsteuerbeträge waren generell freigestellt (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 KonjZG). Erstattung des KonjZ erfolgte weder bei Steuerherabsetzungen im Zuge einer Veranlagung noch im LStJA (§ 1 Abs. 4 KonjZG). Erst seine Rückzahlung ermöglichte dem Berechtigten den Zugriff. Unter einer Mindestgrenze liegende VorausZ bzw. einzubehaltende LSt. blieben zuschlagsfrei; dabei handelte es sich um eine Freigrenze.

► *Erhebungszeitraum:* Erhoben wurde der Zuschlag von den im Erhebungszeitraum erstmals fälligen VorausZ (also VorausZ zum 10. 9. u. 10. 12. 1970; 10. 3. u. 10. 6. 1971 und in den Zeitraum fallende sog. fünfte VorausZ) und die nach dem damals gültigen § 41 Abs. 2 EStG einzubehaltende LSt.

► *Rückzahlung des KonjZ:* Die in § 3 Abs. 1 Satz 2 KonjZG vorgesehene Freigabe des KonjZ zum 31. 3. 1973 wurde durch VO v. 15. 5. 1972 (BGBl. I, 773; BStBl. I, 397) auf den 15. 6. 1972 vorverlegt. Bis zur Rückzahlung wurde der KonjZ auf Sonderkonten der Bundesbank unverzinslich stillgelegt (§ 1 Abs. 5 KonjZG). Der Anspruch auf Rückzahlung war bis zur Freigabe weder übertrag- (§ 1 Abs. 6 KonjZG), pfänd-, verpfänd- noch verrechenbar und auch kein Stundungsgrund.

► *Verfassungsmäßigkeit des KonjZ*: Das BVerfG lehnte schon vorweg ab, den Vollzug des KonjZG durch eine einstweilige Anordnung zu verbieten und bejahte anschließend die Verfassungsmäßigkeit: BVerfG v. 7. 10. 1970, BVerfGE 29, 179 (keine einstweilige Anordnung); BVerfG v. 15. 12. 1970, BStBl. II 1971, 39 (betr. Verfassungsmäßigkeit).

**Stabilitätzuschlag**: Einführung durch Ges. über die Erhebung eines Zuschlags zur ESt. und zur KSt. für die Kj. 1973 und 1974 mit StÄndG 1973 v. 26. 6. 1973 (BGBl. I, 676; BStBl. I, 545). Der StabZ auf veranlagte Steuern bemmaß sich auf 5 vH. Auf VorausZ nach § 6 StabZG erhobener StabZ betrug 10 vH der zum 10. 9., 10. 12. 1973, 10. 3. u. 10. 6. 1974 zu entrichtenden VorausZschuld. Bei Unterstellung gleichbleibender VorausZRaten wurde damit die erwartete Gesamtbelastung von 5 vH für die Jahre 1973 u. 1974 erreicht. Die so entrichteten VorausZ wurden auf den endgültig veranlagten StabZ angerechnet. Ein Bescheid zu VorausZZwecken war nach dem ausdrücklichen Wortlaut des § 6 Abs. 2 Satz 1 StabZG nicht erforderlich. Die FinVerw. versandte jedoch im Hinblick auf die Leistungspflicht Bescheide mit Zahlungsaufforderung (Leistungsgebot).

**Investitionshilfeabgabe**: Eingeführt mit InvHG durch HBegleitG 1983 v. 20. 12. 1982 (BGBl. I, 1857; BStBl. I, 972; geändert durch HBegleitG 1984 v. 22. 12. 1983, BGBl. I, 1532; BStBl. I, 574). Es handelte sich um eine unverzinsliche, rückzahlbare Abgabe für alle EStpfl. und KStpfl. Soweit ESt- oder KSt-VorausZ zu entrichten waren, sollten die Abgabepfl. die Abgabe bis zum 10. 3. des auf das Abgabebjahr folgenden Jahres (Anmeldungsjaar) anmelden und abführen (§ 6 Abs. 1 Sätze 1–3 u. 7 InvHG). Die Anmeldung und Entrichtung sollte damit unabhängig von den sonstigen VorausZTerminen erfolgen. Bemessungsgrundlage waren VorausZ, einbehaltene LSt., KapErtrSt. u. AbzugSt. nach § 50 a F EStG (§ 3 Abs. 2 Nr. 1 InvHG); eine Minderung der Abgabe durch begünstigte Investitionen war schon im Voranmeldungsverfahren möglich. Die in der Erstfassung nur bei Stpfl. mit Einkünften aus nichtselbst. Arbeit vorgesehene endgültige Anpassung der Abgabe an die tatsächliche Steuerschuld sollte im LStJA- oder Veranlagungsverfahren erfolgen.

Mit Urt. des BVerfG v. 6. 11. 1984 2 BvL 19/83 (BStBl. II, 858) wurde das InvHG für verfassungswidrig und damit für nichtig erklärt.

#### **Solidaritätzuschlag 1991 und 1992:**

**Schrifttum**: SCHEURMANN-KETTNER/DÖTSCH, Das Solidaritätzuschlaggesetz, DB 1991, 1591 u. 1644; WENDLAND, Der Solidaritätzuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, Inf. 1991, 345; BAUM, Der Einkommensteuerbescheid als Grundlagenbescheid für den Solidaritätzuschlag, DB 1992, 1600; SCHIFFELHOLZ, Ungereimtheiten beim Solidaritätzuschlag bei nachträglicher Erhöhung der EStVorauszahlungen, DStR 1992, 7; WENDLAND, Einzelfragen zum Solidaritätzuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, Inf. 1992, 131.

► *Rechtsentwicklung*: Eingeführt mit SolZG durch das SolidaritätsG v. 24. 6. 1991 (BGBl. I, 1318; BStBl. I, 640) als Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer.

► *Rechtsnatur*: Zuschlagsteuer iSd. § 51 a F, also echte Steuer.

► *Persönlicher Geltungsbereich*: Alle natürlichen Personen (§ 1 EStG) und Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (§§ 1 u. 2 KStG), soweit nicht die persönliche StPfl. vor dem 14. 5. 1991 geendet hatte (§ 2 SolZG).

► *Bemessungsgrundlage*: Grds. die für 1991 und 1992 festgesetzte ESt. bzw. KSt. (§ 3 Abs. 1 Nrn. 1 u. 2 SolZG).

► *Steuersatz*: Letztendlich 3,75 vH der Bemessungsgrundlage (§ 4 Abs. 1 SolZG).

► *Vorauszahlungen*: Bemessungsgrundlage waren die VorausZ, LSt., KapErtrSt. und Steuerabzugsbeträge, die der Zeit v. 1. 7. 1991–30. 6. 1992 zuzuordnen waren (Einzelheiten in § 3 Abs. 1 Nr. 3, 4, 6 u. 7 SolZG). Der Steuersatz für VorausZZwecke betrug 7,5 vH der Bemessungsgrundlage, da die Erhebung zwar für zwei VZ, aber nur während eines Jahres erfolgte.

Grds. wurde der SolZ mit den VorausZ festgesetzt. Eine gesonderte Bescheiderteilung allein für Zwecke der erstmaligen Erhebung des SolZ war nicht vorgesehen (§ 51 a Abs. 4 Satz 2 aF und BMF-Finanznachrichten v. 3. 7. 1991, FR 1991, 465; FinMin. Sachsen v. 18. 2. 1992, DB 1992, 1164, dort auch zu Billigkeitsmaßnahmen in Säumnisfällen). Str., s. DStV, Stbg. 1991, 441. Zu entrichten waren die VorausZ auf den SolZ mit den festgesetzten VorausZ (§ 51 a Abs. 4 Satz 1 aF). Die Kleinbetragsregelung des Abs. 5 war auf den SolZ nicht anwendbar.

► *Verfassungsmäßigkeit*: Allgemein bestanden keine Bedenken (vgl. BFH v. 28. 2. 1996 XI R 83,84/94, BFH/NV 1996, 712 mwN). Im Besonderen galt: In die Bemessungsgrundlage „festgesetzte Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer“ flossen auch Besteuerungsgrundlagen ein, die bereits in der Zeit vor Inkrafttreten des Gesetzes verwirklicht waren oder abgeschlossene Vorgänge bildeten (zB Betriebsveräußerungen in der ersten Hälfte des Jahres 1991) und damit einer nachträglichen Beeinflussung nicht mehr zugänglich waren. Der BFH (v. 25. 6. 1992 IV R 9/92, BStBl. II, 702; v. 21. 12. 1992 XI B 79/92, BFH/NV 1993, 363; v. 21. 1. 1993 XI R 63/92, BFH/NV 1993, 414) und das BVerfG haben hieraus keine Bedenken gegen das Gesetz hergeleitet (BVerfG v. 12. 6. 1995 2 BvR 762/93, StE 1995, 438).

Soweit Vorauszahlungen zur ESt. bzw. KSt. Bemessungsgrundlage waren, hatte die wörtliche Anwendung des SolZG zur Folge, daß die tatsächliche Jahressteuer unberücksichtigt blieb.

**Beispiel:** Vorauszahlungen zum 10. 3. und 10. 6. 1991: 0,- DM; zum 10. 9. und 10. 12. 1991 je 10000,- DM. Dann mußten  $2 \times 750,- \text{ DM} = 1500,- \text{ DM}$  an SolZ vorausbezahlt werden, obwohl der den Vorauszahlungen insgesamt zugrundegelegte Jahresbetrag nur zu einem SolZ von 750,- DM geführt hätte.

Der BFH (v. 25. 6. 1992 aaO) hat deshalb unter verfassungskonformer Auslegung der §§ 3 Abs. 1 Nr. 3 und 4 Nr. 2 SolZG unter Einbeziehung des § 51 a und Erwägungen zum StabZG (s. o.) die Höhe der VorausZ auf den SolZ auf die Höhe der mutmaßlichen Jahressteuer begrenzt.

Vgl. auch FinMin. Sachsen v. 26. 11. 1991, DB 1991, 2627; OFD Düss. v. 31. 8. 1992, FR 1992, 699; o. V., HFR 1992, 485; SCHIFFELHOLZ, DStR 1992, 746.

Das gleiche Problem stellte sich in umgekehrter Richtung für 1992; auch dort begrenzte die Verwaltung auf die Jahressteuer.

### Solidaritätszuschlag 1995

**Schrifttum:** CHRISTOFFEL, Solidaritätszuschlag ab 1995, NWB F. 2, 6379; DÖTSCH, Föderales Konsolidierungsprogramm: Der neue Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer, DB 1993, 1440; CHRISTOFFEL, Absenkung des Solidaritätszuschlags ab 1998, NWB 1998, F.2 6957; GREFFE, Belastungsänderungen durch die Senkung des Solidaritätszuschlags, StuSt. 1998, 73.

- ▶ *Rechtsentwicklung*: Erneute Einführung eines Solidaritätszuschlags durch Ges. zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms v. 23. 6. 1993 (BGBl. I, 944) in der Form einer ErgAbg zur ESt. und KSt. Herabsetzung des Zuschlagsatzes ab 1998 auf 5,5 vH durch Ges. z. Senkung d. Solidaritätszuschlags v. 21. 11. 1997 (BGBl. I, 2743; BStBl. I, 967) mit Neubekanntmachung v. 15. 10. 2002, BGBl. I 2002, 4130; BStBl. I, 1154.
- ▶ *Rechtsnatur*: Als ErgAbg. echte Steuer (§ 1 Abs. 1 SolZG 95).
- ▶ *Persönlicher Geltungsbereich*: Alle nat. Personen (§ 1 EStG) und Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (§§ 1 u. 2 KStG), soweit sie stpfl. sind (§ 2 SolZG 95).
- ▶ *Bemessungsgrundlage*: Festgesetzte ESt. u. KSt., VorausZ, zu erhebende LSt., KapErtrSt. einschl. Zinsabschlag u. StAbzugsbeträge nach § 50 a (§ 3 SolZG 1995). Die Maßstabsteuer ist fiktiv als Folge des Halbeinkünfteverfahrens zu korrigieren (§ 51 a Abs. 2 Sätze 2 und 3 EStG). Die Berücksichtigung des Kinderfreibetrags bei den VorausZ im Rahmen des Familienleistungsausgleichs ist ab 2002 entfallen.
- ▶ *Zeitlicher Geltungsbereich*: Für alle ab VZ 1995 festgesetzten oder ab 1. 1. 1995 zu erhebenden Steuern (iE s. § 6 SolZG 1995).
- ▶ *Zuschlagsatz*: Ursprünglich 7,5 vH (§ 4 SolZG 1995) der Bemessungsgrundlage. Herabgesetzt mit Wirkung ab 1998 auf 5,5 vH. Erhoben wird der SolidaritätsZ ab 2002 in Euro und Cent ohne Kleinbetragsregelung.
- ▶ *Festsetzung und Erhebung*: Siehe § 51 a, der allgemeine Regeln für alle Zuschlagsteuern enthält. Die StFestsetzung bildet dabei den Grundlagenbescheid (§ 51 a Abs. 5 und BFH v. 17. 4. 1996 I R 123/95, BStBl. II, 619 mwN).
- ▶ *Vorauszahlungen*: Bemessungsgrundlage sind die VorausZ auf die Steuer (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 SolZG 1995 nF). Die Mindestbetragsregelung des § 37 Abs. 5 EStG findet keine Anwendung (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2 SolZG). Abgerundet wird auf volle Euro; im Übergang nach 2002 werden die bisherigen VorausZ aus 2001 und früher („wie bisher“) auf Euro und Cent umgerechnet.
- ▶ *Sonderproblematik durch Begrenzung der Bemessungsgrundlage*: Nach § 3 Abs. 3 SolZG wird der Zuschlag nur erhoben, wenn die Bemessungsgrundlage Steuer eine Bagatellgrenze von in den Jahren wechselnder Höhe übersteigt. Diese Begrenzung ist auf die einzelne VorausZ zu beziehen. Deshalb wird der im VorausZ-Verfahren erhobene Zuschlag im allgemeinen nicht den tatsächlich sich bei der Veranlagung ergebenden Zuschlag erreichen. Zusätzlich sieht § 4 Satz 2 SolZG in einem Übergangsbereich vor, daß der Unterschied zwischen der Bemessungsgrundlage und der maßgeblichen Freigrenze auf 20 vH des Zuschlags begrenzt wird; volle Erhebung 2002/2003 erst ab 972/1 944 €. Dadurch wird vermieden, daß der Zuschlag übergangslos bei Überschreiten der Freigrenze sofort in voller Höhe vom Gesamtbetrag erhoben wird. Folge sind zusätzliche Pflicht- oder Antragsveranlagungen nur wegen des SolZ.

Einstweilen frei.

8–10

### C. Bedeutung des § 37

#### 11 I. Steuersystematische Bedeutung des § 37

VorausZ werden bei der ESt. wie bei allen laufend veranlagten Steuern erhoben, bei der KSt. (§ 31 Abs. 1 KStG, der ua. auf § 37 EStG Bezug nimmt, und § 31 Abs. 2 KStG in den Fällen abweichender Wj.), der GewSt. (§§ 19–21 GewStG) und der USt. (§ 18 Abs. 1 u. 2 UStG), früher auch der Vermögensteuer.

**Formale Rechtsnatur:** Vorauszahlungsfestsetzungen legen lediglich Vorleistungen auf die endgültig zu erwartende Steuer fest. Ihnen kommt mithin dem Grunde nach nur „vorläufige“ Bedeutung zu (zwingende Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, § 164 Abs. 1 Satz 2 AO). Dem entspricht die sich aus der Ungewißheit zukünftiger Entwicklungen ergebende Überschlägigkeit des Verfahrens (vgl. Anm. 105).

**Materielle Rechtsnatur:** Da die AO 1977 strikt zwischen Steuerfestsetzung und Erhebung trennt, werden durch den VorausZBescheid die Grundlagen für die nachfolgende Steuer(voraus)erhebung geschaffen; er ist damit Teil des Festsetzungsverfahrens (vgl. § 155 Abs. 1 Satz 1 u. § 164 Abs. 1 Satz 2 AO; KOCH, § 155 AO Anm. 9; auch SCHWARZ/FROTSCHER, § 155 AO Rn. 17 ff.). Die Einziehung der so festgesetzten VorausZschuld ist dann einschließlich der Erteilung des Leistungsgebots (§ 254 Abs. 1 Satz 1 AO 1977) der Erhebung zuzuordnen. VorausZ werden daher mit schuldtilgender Wirkung auf die VorausZschuld, nicht auf die Veranlagungsschuld geleistet (BFH v. 23. 6. 1993 X B 134/91, BStBl. II 1994, 38; aA CONRADI in L/B/P, § 37 Rn. 2). Erfolgt Anrechnung auf die festgesetzte Steuerschuld, ist diese der Erhebung aus dem dem VorausZVerfahren nachfolgenden Festsetzungsverfahren zuzuordnen (BFH v. 18. 7. 2000 VII R 32/33/99, BStBl. II 2001, 133; FG Hamb. v. 5. 12. 1986, EFG 1988, 577, rkr.).

Vor Inkrafttreten der AO 1977 begriff man sie lediglich als Vorleistungen auf die zukünftig zu erwartende endgültig geschuldete Steuer, damit lediglich als Voraus„zahlung“ (Abschlagszahlung: Hess. FG v. 26. 10. 1979, EFG 1981, 632, rkr.). Dem entsprach die Einordnung des VorausZBescheids lediglich als formlose Verfügung iSd. § 93 RAO bzw. als Leistungsgebot (FG Düss. v. 29. 5. 1973, EFG 73, 593, rkr.). Diese Auffassung ist durch die AO 1977 überholt.

### II. Wirtschaftliche Bedeutung des § 37

#### 12 1. Zeitnahe Steuererhebung

**Stetigkeit des Haushaltsvollzugs:** Aus haushalterischen Gründen ist es erforderlich, einen stetigen Steuereingang sicherzustellen (BFH v. 29. 4. 1992 VI B 152/91, BStBl. II, 752). Kernstück des VorausZVerfahrens ist daher die möglichst zutreffende, vorweggenommene Festsetzung von Vorauszahlungen auf die endgültige Steuer.

Vgl. dazu das Gutachten des Wiss. Beirats zur Reform der direkten Steuern, Schriftenreihe des BdF Bd. 9, 1967, 44, der vorschlug, der Stpfl. sollte nach Abschluß des Geschäftsjahres innerhalb verhältnismäßig knapp bemessener Frist eine Abschlußzahlung aufgrund eigener Berechnung leisten.

Auf dieser Linie liegt auch die Möglichkeit der nachträglichen Anpassung von VorausZ, um bei sich verändernder Konjunkturlage zeitnah reagieren zu können (s. Anm. 127).

**Liquiditätsäquivalenz:** Zudem bereitet die Zahlung größerer Steuerbeträge in einem einmaligen Betrag den Stpfl. erfahrungsgemäß häufig Liquiditätsschwierigkeiten. Deshalb sind Abschlagszahlungen erforderlich, um eine gleichmäßige Steuerbelastung und kontinuierliche Tilgung der Steuerschuld bereits während ihrer Entstehung sicher zu stellen. Dabei entspricht die Herabsetzung von VorausZ mit der Möglichkeit der jederzeitigen Anpassung auch zugunsten des Stpfl. einem Effekt, dessen Bedeutung unter liquiditätspolitischen Gesichtspunkten nicht hoch genug veranschlagt werden kann.

**Betriebswirtschaftlich** entspricht der zeitnahe Zahlungsmittelabfluß der Vorstellung einer gleichmäßigen Belastung entstandener Gewinne.

## 2. Sicherstellung des Anspruchs des Steuergläubigers

13

**Die zeitnahe Steuererhebung** stellt den staatlichen Steueranspruch sicher, weil eine verzögerte Beitreibung zu tatsächlichen Steuerausfällen führen kann (zB durch Insolvenz uä.). Die Praxis zeigt jedoch, daß die zutreffende Steuer nur selten im VorausZweg erhoben wird, weil einerseits Anträge auf Herabsetzung von VorausZ bei abflauernder Konjunktur aus Liquiditätsgründen sehr frühzeitig gestellt werden, andererseits die Verwaltung idR nur mit erheblichen Verzögerungen im Zusammenhang mit nachfolgenden Veranlagungen (s. Anm. 96 f.) eine Anpassung an das neue, nunmehr zutreffende Niveau erreicht.

**Zinseffekt:** Vor Inkrafttreten der AO 1977 wurden weder Steuerschulden noch Erstattungsansprüche verzinst; Stundungen aus wirtschaftlichen Gründen erfolgen erst seit Inkrafttreten der AO 1977 grds. verzinslich. Damit lag eine verzögerte Steuerfestsetzung im einseitigen Interesse des Steuerschuldners; die Erstattungsverpflichtung des Fiskus ergibt sich kraft Gesetzes.

Auch die sog. Vollverzinsung beseitigt den Zinseffekt nur teilweise, da der Zinslauf erst 15 Monate (§ 233 a Abs. 2 Satz 1 AO) bzw. 21 Monate (§ 233 a Abs. 2 Satz 2 AO) nach dem Entstehungszeitpunkt der ESt. beginnt und spätestens 4 Jahre nach seinem Beginn endet. Zusätzlich: Der Zinssatz von 6 vH wirkt nicht gerade abschreckend, wobei zusätzlich zu berücksichtigen war, daß die Zinsen, nach Streichung des privaten Zinsabzugs auch noch systemwidrig (s. § 10 Anm. 231), im Rahmen des SA-Abzugs einkommens- und damit steuermindernd geltend gemacht werden konnten. Die tatsächliche Belastung konnte sich daher bis auf etwa 3 vH vermindern. Erst die Streichung des SA-Abzugs für Nachzahlungszinsen mit Wirkung ab dem Jahr 1999 hat die Belastung wieder auf 6 vH erhöht. Letztlich entscheidenden Einfluß hat aber der Kapitalmarktzins. Zu den sich hieraus ergebenden Fragen der Abgabepolitik für die Abgabe von Steuererklärungen und Inanspruchnahme von Fristverlängerungen s. Anm. 220 „Abgabepolitik“, „Vorauszahlung von Steuern“ und „Anpassungstaktik“.

## III. Verfassungsmäßigkeit des § 37

14

Prüfungsmaßstab für die Regelung ist allein der Gleichheitssatz.

**Gleichbehandlung veranlagter Steuerpflichtiger durch Festsetzung von Vorauszahlungen:** Eine gleichmäßige und zeitnahe Festsetzung von VorausZ ist Gebot des Gleichbehandlungsgrundsatzes, da kein Anlaß besteht, Stpfl. zu begünstigen, die es verstehen, erhebliche Abschlußzahlungen hinauszuzögern. Nach BFH v. 23. 6. 1967 VI B 38/67 (BStBl. III, 659) kann deshalb die Nichterhebung von VorausZ gegen Art. 3 GG verstoßen. Die sog. Vollverzinsung be-

wirkt nur einen beschränkten Ausgleich (s. Anm. 13). Letztendlich sollte die Wettbewerbsneutralität fiskalischen Verhaltens im Vordergrund stehen.

**Ungleichbehandlung zwischen Vorauszahlung und Abzugssteuern:** Im Vergleich zur Abzugs- oder Quellenbesteuerung (LSt., §§ 38–42f; KapErtrSt., §§ 43–45d; Abzugssteuer für beschr. Stpfl., § 50a) folgen verfassungsrechtliche Bedenken daraus, daß beim StAbzug eine sehr frühzeitige Steuererhebung gewährleistet ist, während VorausZ die tatsächliche Steuerschuld oft nicht erreichen und Abschlußzahlungen erheblich verzögert festgesetzt werden. Besonders kraß wird der Unterschied im Verhältnis zu LStpfl., die ihre Lebensbedürfnisse überwiegend aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bestreiten müssen und hier jährlich, monatlich, wöchentlich oder gar täglich (§ 38 Abs. 3 Satz 1) zur Besteuerung herangezogen werden.

► *Das Lohnsteuerermäßigungsverfahren* (§ 39 a) bot in der Vergangenheit keinen ausreichenden Ausgleich. Nach der Systematik des LStAbzugsverfahrens durften grds. nur mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zusammenhängende WK berücksichtigt werden. Zusätzlich waren nur bestimmte Verluste aus VuV und der Abzugsbetrag nach § 10 e berücksichtigungsfähig. BFH v. 29. 4. 1992 VI B 152/91 (BStBl. II, 752) verlangte deshalb die Gleichstellung von EStVor- und LStZahlern.

Gegenstehende Rspr. (BVerfG v. 26. 1. 1977 1 BvL 7/76 BStBl. II, 297; v. 4. 3. 1977 1 BvR 815/76, HFR 1977, 255 u. BFH v. 18. 5. 1977 VI R 96/75, BStBl. II, 650) ist seit BVerfG v. 8. 10. 1991 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348=FR 1992, 70 überholt.

Die FinVerw. zog zunächst mit BMF v. 8. 9. 1992, BStBl. I, 527 und v. 19. 2. 1993, BStBl. I, 250 nach und ließ die abziehbaren Beträge nach § 52 Abs. 21 Sätze 4–7, die negative Summe der Einkünfte und verbleibende Verlustabzüge gleichläufig mit § 37 Abs. 3 als Freibetrag zum Eintrag zu. Mit StMBG v. 21. 12. 1993 (BGBl. I, 2310; BStBl. I 1994, 50) erfolgte eine Angleichung an das VorausZVerfahren, da ab 1993 alle Verluste eintragungsfähig sind (§ 39 a Abs. 1 Nr. 5). Zur Grenze der Gleichbehandlung s. BFH v. 21. 11. 1997 VI R 93/95, DSStZ 1998, 556 bei WK aus Kapitalvermögen und StAbzBetragen. Immer noch ungleich behandelt die FinVerw. die Abzugsbeträge nach §§ 10 f u. 10 g (WEWERS, DB 1992, 757), die im Gegensatz zu § 37 nach deren Auffassung erst nach Abschluß der Maßnahme eingetragen und damit berücksichtigt werden können.

► *Der ArbNFreibetrag* (§ 19 Abs. 4) bot ebenfalls keinen angemessenen Ersatz. Zwar wurde er ab 1965 ua. deshalb eingeführt, weil ArbN im LStAbzugsverfahren ihre Steuer zeitnäher als die veranlagten Stpfl. entrichten müssen (Allg. Begr. RegE eines EStG 1975, BTDrucks. 7/1470, 217). Ein Betrag von 480 DM (bis einschließlich 1974: 240 DM) vermochte aber zB den Zinsvorteil gutverdienender Stpfl. nicht auszugleichen. Der 1990 neu eingeführte ArbNPauschbetrag, in den der ArbNFreibetrag eingeflossen ist, betrifft nur eine Pauschalierung der WK aus nichtselbständiger Arbeit, so daß er nicht gegengerechnet werden kann (BFH v. 29. 4. 1992 VI B 152/91, BStBl. II, 752). Zum Für und Wider im übrigen s. § 19 Anm. 520.

§ 37 verstößt uE aber nicht gegen die Verfassung; die Systemungerechtigkeit lag in § 39 a begründet und ist nunmehr im wesentlichen beseitigt.

Eine Lösung bewirkte letztendlich wohl nur die echte, umfassende Vollverzinsung von Steuerschulden und -erstattungsansprüchen vom Zeitpunkt ihrer Entstehung an.

### D. Geltungsbereich des § 37

18

**Persönlicher Geltungsbereich:** Jede natürliche Person (§ 1 EStG, § 33 Abs. 1 AO) ist für sich estvorauszahlungspf. Über § 31 Abs. 1 KStG gilt § 37 EStG auch für KStSubjekte (§ 49 KStG Anm. 5); zu Besonderheiten im Rahmen des KStRechts s. Anm. 23.

► *Umfang der Steuerpflicht:* § 37 gilt sowohl für *unbeschränkt* (§ 1 Abs. 1, s. § 1 Anm. 51 ff.), *erweitert unbeschränkt* Stpfl. mit (§ 1 Abs. 2, s. § 1 Anm. 150 ff.) oder ohne völkerrechtliche Vorrechte (§ 1 Abs. 3, s. § 1 Anm. 230 ff.), *fiktiv unbeschränkt* Stpfl. nach § 1 a Abs. 1 und 2, *beschränkt* (§ 1 Abs. 4, s. § 1 Anm. 330 ff.) und *erweitert beschränkt* Stpfl. (§ 2 AStG; s. vor § 1 Anm. 8 ff.).

► *Mehrere Stpfl.* sind individuell vorauszahlungspflichtig:

- *Ehegatten* bleiben auch im Fall der Zusammenveranlagung selbständige Stpfl., so daß Festsetzungen von VorausZ gegen die einzelnen Ehegatten zu richten sind; zu Einzelheiten s. Anm. 80.
- *Eltern und Kinder* werden seit der Aufhebung der Haushaltsbesteuerung nicht mehr zusammen veranlagt und sind selbständige EStSubjekte.
- *Bei Mitunternehmenschaften, Personengesell- und -gemeinschaften* können VorausZ nur gegenüber den an den Personenzusammenschlüssen Beteiligten persönlich festgesetzt werden, da nur diese subjektiv estpfl. oder kstpfl. sind. Zum Verfahren s. Anm. 70 ff.; bei Beteiligung an Kapitalanlagegesellschaften mit Steuervorteilen s. Anm. 128 ff.

**Sachlicher Geltungsbereich:** Die Regelung bezieht sich lediglich auf die ESt., über § 31 Abs. 1 KStG auch auf die KSt. Ebenfalls ua. im Wege der VorausZ wurden die Annexe ErgAbg. u. StabZuschlag in vH-Sätzen der festgesetzten Vorauszahlungen erhoben (dazu und zum KonjZ sowie zur In vHAbgabe s. Anm. 7). Über § 51 a in der jeweils einschlägigen Fassung gilt er auch für den SolZ 1995 und weitere Zuschlagsteuern (Anm. 7).

► *Einkunftsarten:* Die Festsetzung von VorausZ ist grds. unabhängig von den Einkunftsarten. Soweit bei einzelnen Einkunftsarten Abzugssteuern einbehalten werden, sind die Einkünfte im Rahmen des gesetzlich vorgesehenen Umfangs (zB Halbeinkünfteverfahren, §§ 3 Nr. 40; 3 c Abs. 2) dennoch in die Festsetzung der VorausZ einzubeziehen, soweit nicht der StAbzug Abgeltungswirkung hat. Anrechenbare AbzugsSt. sind sodann vorauszahlungsmindernd zu berücksichtigen (Abs. 3 Satz 2), da sie in der Erhebungsform den VorausZ gleichstehen (s. auch Anm. 20 ff.). Ein Sonderstatus kommt der AbzugsSt. nach § 48 a zu, die ua. auch auf die VorausZ angerechnet werden kann. Zur Beschränkung der Bemessungsgrundlage für VorausZ-Zwecke bei bestimmten Einkünften aus VuV s. Abs. 3 Sätze 8–11 u. Anm. 155 ff.

► *Steuerpflicht:* Unbeschränkte StPfl. erfaßt auch die ausländischen Einkünfte (unmittelbar oder über den Progressionsvorbehalt), die beschränkte StPfl. nur die inländischen Einkünfte.

**Zeitlicher Geltungsbereich:** § 37 galt erstmalig ab 1975. Im Beitrittsgebiet griff er erst nach einer Übergangslösung in 1990 ab 1. 1. 1991, wobei für VorausZ eine Sonderregelung getroffen wurde (Einigungsvertrag Anl. 1 Kap. IV, Sachgebiet B Abschn. II Nr. 15 und BMF v. 25. 10. 1990, BStBl. I 1991, 136 und v. 29. 11. 1990, BStBl. I 1991, 137).

Einstweilen frei.

19

## E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

20

### I. Verhältnis zu § 36

§ 36 Abs. 1 regelt den Zeitpunkt der Entstehung der EStSchuld grds. § 37 Abs. 1 Satz 2 verlegt diesen für laufende VorausZ im Hinblick auf deren vorgezogene Fälligkeit vor (s. Anm. 39).

§ 36 Abs. 2 bestimmt, daß die vorläufigen Erhebungsformen der ESt. auf die festgesetzte Steuer anzurechnen sind (für VorausZ s. § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1).

§ 36 Abs. 4 befaßt sich mit den Abschlußzahlungen oder Erstattungen, die verbleiben, nachdem die in den vorläufigen Erhebungsverfahren tatsächlich entrichteten Steuern berücksichtigt wurden. Eine entsprechende Regelung zur Erstattung überzahlter VorausZ nach Anpassung fehlt (s. Anm. 131).

21

### II. Verhältnis zum Recht der Abzugssteuern

**Verhältnis zur Bauabzugssteuer (§ 48 ff.):** Die Abzugssteuer nach §§ 48 ff. soll sicherstellen, daß die mit der im Inland erbrachten Bauleistung zusammenhängenden Steuern auch tatsächlich entrichtet werden. Durch den Abzug an der Quelle durch den Leistungsempfänger wird der Zugriff auf einen tatsächlich potenten Gläubiger offengehalten. Der von diesem einbehaltene und abgeführte Abzugsbetrag wird ua. auch auf die VorausZ zur ESt. und KSt. angerechnet (§ 48 c Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3). Hierbei handelt es sich um eine bausteuerspezifische „Anrechnung“, die nichts mit der Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 zu tun hat. Daneben steht dessen Erstattung nach § 48 c Abs. 2, die bei Verrechnung nur eine Tilgungsform darstellt (Zahlung durch Aufrechnung). Die Anrechnung wird durch die Reihenfolge des § 48 c bestimmt; s. auch Schluß-ABC „Bausteuerabzug“.

**Verhältnis zur Abzugssteuer nach § 50 a Abs. 7:** Die Anordnung des StAbzugs nach § 50 a Abs. 7 EStG hat ebenfalls VorausZ-Charakter, da dem Steuer einbehalt keine Abgeltungswirkung zukommt. Sie wird mithin letztlich auf die veranlagte Steuer nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 angerechnet. Im einzelnen § 50 a Anm. 193.

22

### III. Verhältnis zum Lohnsteuerrecht

**Die Lohnsteuer** ist eine besondere Erhebungsform der ESt., deshalb im VorausZVerfahren neben den VorausZ zu berücksichtigen (Abs. 3 Satz 2) und auf die endgültig geschuldete Steuer anzurechnen (§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 1). Pauschalierte LSt. als Unternehmenssteuer eigener Art ist nicht berücksichtigungsfähig (§ 37 Abs. 3 Satz 2 iVm. § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 und § 40 Abs. 3 Satz 4).

**Das Lohnsteuerabzugsverfahren** ist nach BFH v. 29. 4. 1992 VI B 152/91, BStBl. II, 752 materiell-rechtlich ein Unterfall des § 37, bei dem die Einschaltung des ArbG in das VorausZVerfahren eine eigene verfahrensrechtliche Ausgestaltung rechtfertigt. UE bildet es spätestens seit der AO 1977 ein *neben* dem VorausZVerfahren nach § 37 stehendes Verfahren; beide werden durch den Oberbegriff der VorausZ iwS. verknüpft.

**Wechselwirkungen** zwischen dem LStAbzug und dem VorausZVerfahren ergeben sich daraus, daß Entscheidungen im LStAbzugsverfahren die Höhe der VorausZ beeinflussen können. So können auf der LStKarte eingetragene Freibeträge oder die Wahl der Steuerklassen bei Ehegatten bewirken, daß zuviel oder zuwenig LSt. einbehalten wird (zu letzterem s. Anm. 220 „Steuerklassenwahl“). Dies kann durch VorausZ und Pflichtveranlagung ausgeglichen werden.

**Grenze des Ausgleichs** bildet die Systematik des LStAbzugsverfahrens. Da dieses grundsätzlich Abgeltungswirkung hat (§ 46 Abs. 4 Satz 3), können über die VorausZ nur solche Korrekturen erfolgen, die auch Gegenstand einer nachfolgenden (Pflicht-)Veranlagung sind. Insbesondere bleiben Nachforderungen gegenüber dem ArbN grundsätzlich dem Nachforderungsverfahren vorbehalten. Vgl. hierzu auch FG Rhld.-Pf. v. 8.9.1997, EFG 1998, 203, Rev. eingel. (Az. des BFH VI R 182/97) bei Abschlußzahlungen und getrennter Veranlagung.

#### IV. Verhältnis zum Körperschaftsteuerrecht

23

§ 31 Abs. 1 KStG erwähnt nicht die Entstehung der Steuerschuld. Deshalb war es erforderlich, in das KStRecht eine (mit § 37 Abs. 1 Satz 2 nahezu identische) Regelung in § 30 Nr. 2 KStG aufzunehmen.

§ 31 KStG: Über die Erwähnung der Entrichtung der KSt. verweist § 31 Abs. 1 KStG auf § 37 (s. § 49 KStG Anm. 16). § 31 Abs. 2 KStG ordnet aus wirtschaftlichen Gründen die Fälligkeit und damit auch den Entstehungszeitpunkt der VorausZSchuld nicht dem Kj., sondern dem Wj. zu (s. § 49 KStG Anm. 38 ff.).

#### V. Verhältnis zur AO

24

§ 38 AO: § 37 Abs. 1 Satz 2 konkretisiert den Entstehungszeitpunkt für VorausZ.

§ 164 Abs. 1 Satz 2 AO: Danach ist die Festsetzung einer VorausZ(-schuld) stets eine Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (s. Anm. 81).

§ 164 Abs. 2 AO: Seine Anwendbarkeit folgt aus § 164 Abs. 1 Satz 2 AO. Zum Konkurrenzproblem mit § 37 Abs. 3 Satz 3 s. Anm. 100.

§ 164 Abs. 3 AO: Keine förmliche Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung, s. Anm. 81.

§ 180 AO: Eine gesonderte Feststellung der Einkünfte für VorausZZwecke ist nach hM nicht zulässig (vgl. Anm. 72).

§ 220 Abs. 2 Satz 1 AO: Eine besondere Fälligkeitsregelung enthalten § 37 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 Satz 2.

### Erläuterungen zu Abs. 1: Entstehung und Fälligkeit von Vorauszahlungen

#### A. Überblick

25

**Abs. 1 Satz 1** befaßt sich mit der Frage der Fälligkeit einzelner VorausZRaten,

**Abs. 1 Satz 2** mit dem Zeitpunkt der Entstehung der VorausZSchuld.

Zwingend hätte die Entstehung der Steuerschuld vor ihrer Fälligkeit geregelt werden müssen. Logisch zutreffend behandelt die AO denn auch die Entstehung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 38 AO) vor der Fälligkeit (§ 220 AO).

## B. Die Entrichtung der Vorauszahlungen (Abs. 1 Satz 1)

26

### I. Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer

VorausZ auf eine Steuer(-schuld) werden auf Ansprüche des Steuergläubigers aus einem (VorausZ-)Schuldverhältnis (§ 37 Abs. 1 AO) geleistet, denen eine Konkretisierung der VorausZSchuld durch Steuerbescheid (Festsetzung) zugrunde liegt. § 37 verwendet den Begriff der VorausZ ohne klare Unterscheidung zwischen VorausZSchuld und den hierauf tatsächlich geleisteten VorausZ. Abs. 1 Satz 1 verknüpft beide dadurch, daß er die Fälligkeit regelt.

Zur Festsetzung nur auf *positive Schuldbeträge* s. Anm. 76. Als tatsächliche Zahlungen auf die VorausZ-Schuld wirken VorausZ als Tilgungen, mindern damit nicht die zugrunde liegende Steuerschuld (vgl. BFH v. 11. 11. 1966 VI R 68/66, BStBl. III 1967, 214 und v. 4. 6. 1981 VIII B 31/80, BStBl. II, 767; v. 13. 3. 1979 III R 79/77, BStBl. II, 461 zur VSt.).

27

### II. Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Entrichtung

**Der Steuerpflichtige** hat die VorausZ zu entrichten. Zum Begriff des Stpfl. s. § 33 Abs. 1 AO. Er ist sowohl Steuerschuldner als auch Adressat des VorausZ-Festsetzungsbescheids.

**Zu entrichten** hat der Stpfl. die VorausZ (trotz der zwingenden Gesetzesformulierung) nur dann, wenn er durch einen vorgängigen VorausZ-(Steuer-)Bescheid in Anspruch genommen wurde (ebenso FROTSCHER/LINDBERG, § 37 Anm. 8). Bei sinnvoller Auslegung beschränkt sich die Entrichtungspflicht lediglich auf die Fälligkeit, nicht auch auf die Frage der verfahrensmäßigen Durchsetzung des staatlichen Steueranspruchs.

Es liegt *keine Entrichtungsschuld* iSd. § 43 Abs. 2 AO vor, da lediglich der Vorgang der Zahlung auf die Steuerschuld angesprochen ist. Die untechnische Ausdrucksweise ist historisch entstanden und nicht an die AO angepaßt worden.

**Ein Leistungsgebot** (§ 254 Abs. 1 Satz AO) liegt hierin nicht, da sonst auch in den Fällen des Abs. 4 Satz 2 bzw. des § 36 Abs. 4 Satz 1 bei gleichem Wortlaut ein Leistungsgebot nicht erfolgen müßte. Das Leistungsgebot ergeht erst aufgrund des VorausZFestsetzungsbescheids (s. Anm. 80).

28

### III. Vorauszahlungen in Höhe der voraussichtlich geschuldeten Einkommensteuer für den laufenden Veranlagungszeitraum

**Voraussichtlich geschuldete Einkommensteuer** ist diejenige, die sich entweder nach der letzten vorgängigen Veranlagung (Abs. 3 Satz 2) oder durch anderweitige Berechnung aufgrund geänderter tatsächlicher Verhältnisse (Abs. 3 Satz 3) ergeben hat und durch VorausZBescheid (Abs. 3 Satz 1) festgesetzt wird.

Eine selbständige Bedeutung kommt dem Tatbestandsmerkmal nicht zu, da die Bemessungsgrundlage in Abs. 3 Sätze 2–12 geregelt wird.

**Laufender Veranlagungszeitraum:**

► „*Laufender*“ VZ ist das gegenwärtige Jahr bis zu dem Zeitpunkt, zu dem nur noch nachträgliche Anpassungen erfolgen können. Dieser Zeitpunkt ist allerdings umstritten (s. Anm. 124).

► *Laufender* „*Veranlagungszeitraum*“ stellt unter Einbeziehung von § 25 Abs. 1 klar, daß die VorausZ jeweils für das Kj. festzusetzen und zu entrichten sind (Ausnahme: nachträgliche Festsetzung in den Folgejahren), selbst wenn ein abweichendes Wj. vorliegt. Zur Ausnahme bei Körperschaften nach § 31 Abs. 2 KStG s. Anm. 23.

#### IV. Fälligkeit der Einkommensteuervorauszahlungen (Vorauszahlungszeitpunkte)

##### 1. Fälligkeit der Vorauszahlungen und Rechtsfolgen

29

Abs. 1 Satz 1 sieht feste Fälligkeitstermine vor, woraus sich Rechtsfolgen ableiten.

**Der Fälligkeitstag** bestimmt den Zeitpunkt, zu dem die Steuer frühestens durch die Steuerbehörde gefordert werden kann, gleichzeitig auch den Zeitpunkt, zu dem der Stpfl. die Steuer spätestens zu entrichten hat, wenn er nachteilige Folgen vermeiden will.

**Laufende (gesetzliche) Fälligkeitstermine:** Der Aufforderung an den Stpfl., die VorausZ zu bestimmten Zeitpunkten zu entrichten, entspricht ihre Fälligkeit. Die Zeitpunkte des Abs. 1 Satz 1 stellen deshalb im Gegensatz zur Fälligkeit bei nachträglicher Anpassung von VorausZ (Abs. 4 Satz 2) gesetzlich fixierte Fälligkeitstermine dar, die durch den Zeitpunkt der Bescheiderteilung nicht verändert werden können.

**Termine:** Die VorausZ sind zum 10. 3., 10. 6., 10. 9. u. 10. 12. d. J. zu entrichten. Zu abweichenden Terminbestimmungen des Abs. 2 s. Anm. 53 f.

Zu früheren als den gesetzlichen Fälligkeitsterminen sind Steueranforderungen nicht zulässig. Im Einzelfall kann die fehlende Fälligkeit lediglich durch Erlaß eines dinglichen Arrests (§§ 324 ff. AO) überbrückt werden. § 221 AO, der eine Vorverlegung von Fälligkeiten zuließe, gilt nur für Verbrauchsteuern und die USt. Auch andere *künftige* Fälligkeitstermine sind wegen der zwingenden Gesetzesfassung nicht zulässig.

**Andere Fälligkeitstermine** ergeben sich insbes. bei nachträglichen Anpassungen der VorausZ aus Abs. 4 Satz 2. Für sie gelten die gleichen Rechtsfolgen.

**Bedeutung der Fälligkeit:** Auswirkungen hat sie insbes. auf die Frage, ob und inwieweit

- ein Leistungsgebot erteilt werden kann,
- Säumniszuschläge bei Nichtentrichtung verwirkt sind,
- ab wann Zahlungsverjährung beginnt,
- für die Verwaltung die Möglichkeit der Aufrechnung entsteht (vgl. BFH v. 13. 1. 2000 VII R 91/98, BStBl. II, 246 und Anm. 220 „Aufrechnung“).

**Rechtsfolgen der Fälligkeit:** Mit Fälligkeit sind die VorausZ durch den Stpfl. zu entrichten. Durch Stundung nach § 222 AO kann die Fälligkeit hinausgeschoben werden (s. auch Anm. 31 ff.).

**Säumniszuschlag (SZ):** Wird die Steuer nicht bis zum Ablauf des Fälligkeits-tags entrichtet, ist für jeden angefangenen Monat der Säumnis ein SZ in Höhe von 1 vH des auf volle 50 € (bis 2001: 100 DM) abgerundeten rückständigen Steuerbetrags verwirkt (§ 240 Abs. 1 AO). Dabei ist jeder VorausZBetrag für sich zu sehen; Erhöhungen von VorausZ werden der bisher festgesetzten VorausZ mit neuer Fälligkeit zugeschlagen. Innerhalb der Schonfrist des § 240 Abs. 3 Satz 1 AO wird allerdings von der Erhebung von SZ bei einer Säumnis von bis zu 5 Tagen abgesehen. Die Fälligkeit wird hierdurch aber nicht hinausgeschoben.

► *Bei einer Herabsetzung der VorausZSchuld* bleiben SZ grds. weiterhin verwirkt, nicht aber, wenn die veranlagte Steuer niedriger festgesetzt wird. § 240 Abs. 1 Satz 4 AO greift nur bei Berichtigungen oder Aufhebungen der VorausZFestsetzung, nicht aber bei deren sonstiger Erledigung durch Veranlagung.

Vgl. BFH v. 24. 3. 1992, BStBl. II, 956; FG Ba.-Württ./Stuttgart v. 30. 1. 1997, EFG 1997, 779, rkr.; FG Bremen v. 17. 10. 1989, EFG 1990, 612, rkr.; AE-AO v. 15. 7. 1998, BStBl. I, 630, zu § 240 Nr. 2; H/H/Sp, § 240 AO Rn. 61; zT. aA. TIPKE/KRUSE, § 240 AO Tz. 43. AA FG Mstr. v. 26. 10. 2001, EFG 2002, 118, NZB (V B 1/02).

► *Möglichkeiten der Vermeidung von Säumniszuschlägen* sind Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO) und Stundung (s. u. Anm. 31 ff.).

#### **Verfahrensfragen zur Fälligkeit:**

► *Wird ein Rechtsbehelf gegen die VorausZFestsetzung eingelegt*, empfiehlt es sich, zur Vermeidung von Säumnisfolgen gleichzeitig einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung zu stellen und alle Unterlagen mit einzureichen, die der Begründung dienen. Allein die Herabsetzung im Rechtsbehelfsverfahren bewirkt keinen Anspruch auf Erlaß der Säumniszuschläge (AO § 240 AO Nr. 2 Satz 2).

► *Wird deren Herabsetzung beantragt*, sollte gleichzeitig ein Antrag auf (technische) Stundung gestellt werden. Auch hier sollten die erforderlichen Unterlagen beigelegt werden. Vorher wird die Verwaltung den Anträgen nicht stattgeben bzw. ist die Erhebung von SZ nicht unbillig.

► *Vollständige oder teilweise Ablehnung eines Herabsetzungsantrags nach Fälligkeit:* Bei rechtzeitiger Antragstellung vor oder entschuldbar verspäteter Antragstellung nach Fälligkeit werden Säumniszuschläge auf den Herabsetzungsbetrag bis zur Ablehnung grds. nicht erhoben. Für den verbleibenden Zahlungsbetrag ist im Normalfall eine Zahlungsfrist von einer Woche (unter Absehen von der Erhebung von SZ) zu setzen (AEAO § 240 AO Nr. 6 c).

► *Sollminderungen:* Gleiches gilt, wenn Sollminderungen nach durchzuführenden Veranlagungen zu erwarten sind. Hier verlangt die FinVerw. vor allem die Einreichung der StErklärungen; uE überzogen, soweit noch angepaßt werden kann.

**Die Tatsache der Tilgung der VorausZSchuld** ist durch Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids (§ 218 Abs. 2 AO) zu verfolgen; gegen diesen ist der Einspruch gegeben.

30 Einstweilen frei.

## 2. Stundungsfragen im Vorauszahlungsverfahren

### a) Grundsätze zur Stundung von Einkommensteuervorauszahlungen

31

Die Frage nach der Möglichkeit von Stundungen ergibt sich im VorausZVerfahren in zweierlei Weise:

- Stundung von VorausZ bei noch nicht geleisteten („offenen“) VorausZ und
- Stundung anderer Steuern bei bereits geleisteten VorausZ.

Als Stundungsgrund kommen persönliche oder sachliche Unbilligkeit in Betracht. Ob diese vorliegen, ist unter Einbeziehung der vorläufigen Natur des VorausZVerfahrens zu entscheiden.

**Persönliche Unbilligkeit:** Es gelten die allg. Regeln des § 222 AO. Zum Verfahren der FinVerw., bei besonderen Härtefällen, zB Katastrophen usw., Milderungen im VorausZVerfahren zu treffen, zu denen auch die Stundung von VorausZ gehört, s. Anm. 220 „Härtemilderung“.

**Sachliche Unbilligkeit:** Hier spricht man auch von sog. technischen Stundungen. Diese haben grds. zinslos zu erfolgen, soweit nicht Erstattungsinsen gegen zu rechnen sind (AEAO zu § 234 AO Nr. 11 Satz 1). Grundlage ist der Grundsatz von Treu und Glauben, nach dem nicht gefordert werden darf, was sogleich wieder zurückgewährt werden muß (BFH v. 21. 1. 1982 VIII B 94/79, BStBl. II, 307; v. 7. 3. 1985 IV R 161/81, BStBl. II, 449; vgl. auch BFH v. 29. 11. 1984 V B 44/84, BStBl. II 1985, 194).

Voraussetzung für eine Stundung ist, daß der zu zahlende Betrag mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit alsbald wieder zu erstatten sein wird. Dann besteht ein grds. Stundungsanspruch. Eine ungewisse oder unbestimmte Aussicht auf Erstattung genügt nicht. Ein etwaiger Gegenanspruch muß nach Grund und Höhe rechtlich wie tatsächlich schlüssig belegt sein und in naher Zeit fällig werden (BFH v. 6. 10. 1982 I R 98/81, BStBl. II 1983, 397 m. Anm. o. V., HFR 1983, 312; v. 7. 3. 1985 IV R 161/81 aaO).

**Glaubhaftmachung genügt** bei Stundungsbegehren in Verbindung mit Herabsetzungsanträgen, die mit überzahlten Vorauszahlungen begründet werden. Es geht nicht an, die Grundsätze über die Glaubhaftmachung im Herabsetzungsverfahren dadurch zu entwerten, daß für Stundungszwecke eine „an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit“ verlangt wird, während für die Herabsetzung selbst Glaubhaftmachung ausreichen würde. Denn die Stundung ist ein Weniger zu Herabsetzung und Erstattung. Damit lösen sich auch die Bedenken von ORTH, FR 1983, 549.

**Keine technische Stundung bei entgegenstehendem Gesetzeszweck:** Der Gesetzeszweck steht dagegen, wenn ausdrücklich Vorleistungen verlangt werden, etwa wenn bestimmte Besteuerungsgrundlagen von der Berücksichtigung im VorausZVerfahren ausgeschlossen (SCHMIESZEK in B/B, § 37 Rn. 96) oder Ausschlussfristen gesetzt werden (zB § 37 Abs. 3 Satz 3). Für Stundung dann, wenn Stpfl. betroffen sind, die eigentlich dem Gesetzeszweck nach nicht hätten getroffen werden sollen, SCHMIDT/DRENSECK XXII. § 37 Rn. 14. Verzinssliche Stundungen aus persönlichen Gründen können immer gewährt werden.

### b) Stundung „offener“ Vorauszahlungen und anderer Steuern

32

**Herabsetzungsbegehren:** Die Geltendmachung von Verlusten oder anderen Herabsetzungsgründen kann zu einem Stundungsanspruch führen. Insbes. auch bei Verlusten genügt hierfür Glaubhaftmachung (s. Anm. 31).

**Anpassung laufender Vorauszahlungen:** Werden diese in Übereinstimmung mit der hM kurzfristig erstmals festgesetzt (s. Anm. 94) oder erhöht (s. Anm. 124), besteht ein Stundungsanspruch.

Vgl. BFH v. 22. 8. 1974 IV R 86/74, BStBl. II 1975, 15; v. 25. 6. 1981 IV R 241/80, BStBl. II 1982, 105; FG Düss. v. 27. 1. 1965, EFG 1965, 384, rkr.; FG München v. 26. 3. 1974, EFG 1974, 370, rkr.; aus dem Schrifttum ua. BRUMUND, DStR 1968, 69; TISCHER in L/B/P, § 37 Rn. 16 a; o. V, MittStB 1955, 9.

UE hat die Stundung in diesem Fall *zinslos* zu erfolgen. Nach § 234 Abs. 2 AO liegt ein Fall von Unbilligkeit vor, da die FinVerw. nicht unzumutbar kurze Fristen setzen kann. Gegen die Anforderung von Säumniszuschlägen ist ggf. vorzugehen (vgl. FG München v. 26. 3. 1974, EFG 1974, 370, rkr.; RHEINLÄNDER, DStR 1973, 373).

Beruhet die Erhöhung auf einer vom Stpfl. eingereichten Erklärung für ein Vorjahr (Abs. 3 Satz 2 u. Anm. 117 „Gleichzeitige Anpassung“), ist nach BFH v. 25. 6. 1981 IV R 241/81 aaO zu berücksichtigen, daß der Stpfl. mit einer Erhöhung der VorausZ rechnen und für Mittelbereitstellung sorgen kann. UE dennoch bedenklich, wenn Abschlußzahlung, nachträgliche und laufende Anpassung zusammenfallen (TIPKE/KRUSE, § 222 AO Tz. 26). Zumindest kommt verzinliche Stundung bei Vorliegen persönlicher Gründe in Betracht.

**Die Stundung anderer Steuern** kommt bei geleisteten VorausZ in Betracht, wenn eine Herabsetzung und Erstattung veranlaßt wäre. Werden im VorausZ-Verfahren daher zB Verluste geltend gemacht, genügt auch hier Glaubhaftmachung (s. Anm. 31).

#### **Einzelfragen zur Stundung von Vorauszahlungen:**

► *Klage auf Stundung* von EStVorausZ erledigt sich durch Tilgung in der Hauptsache. Ein Übergang zur Feststellungsklage nach § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO ist möglich (vgl. FG Rhld.-Pf. v. 2. 10. 1978, EFG 1979, 134, rkr.).

► *Stundungszinsen* werden erhoben, wenn die Stundung aus persönlichen Gründen erfolgt (§ 234 Abs. 1 Satz 1 AO). Sie betragen 0,5 vH für jeden vollen Stundungsmonat des auf volle 50 € abgerundeten Stundungsbetrags (§ 238 AO). Eine spätere Herabsetzung oder Aufhebung des VorausZBescheids mindert die Stundungszinsen, soweit der Stundungszeitraum bis zur Berichtigung oder Änderung noch nicht abgelaufen ist, nicht aber die Herabsetzung durch die nachfolgende Veranlagung (§ 234 Abs. 1 Satz 2 AO; AEAO, zu § 234 AO Nr. 2 Satz 3; LADEMANN/BORDEWIN vor § 37 Rn. 11; KOCH/BAUM, § 234 AO Rn. 14/2). FG Köln v. 17. 1. 1996, EFG 1996, 575 ist durch zwischenzeitliche Änderung des § 234 AO überholt.

► *Vorläufiger Rechtsschutz* kann im Wege der Stundung gewährt werden (s. Anm. 101). Vorläufiger Rechtsschutz, der mit Überzahlungen aus einem anderen Verfahren begehrt wird, kann nur in diesem anderen Verfahren geltend gemacht werden (vgl. BFH v. 7. 3. 1985 IV R 161/81, BStBl. II, 449; LOHSE, DStR 1982, 112).

33–36 Einstweilen frei.

## C. Die Entstehung der Vorauszahlungsschuld (Abs. 1 Satz 2)

### I. Begriffsbestimmungen

37

**Der Entstehungszeitpunkt** legt fest, von wann ab dem Steuergläubiger der Steueranspruch dem Grunde nach zusteht (zur Bedeutung s. Anm. 38).

**Vorgezogenes Schuldverhältnis:** Abs. 1 Satz 2 verlegt den Zeitpunkt der Entstehung von laufenden VorausZ abweichend von § 36 Abs. 1 (Ablauf des Kj. für die EStSchuld) entsprechend der Fälligkeitsregelung vor. Damit wird ein vorgezogenes Schuldverhältnis für Zwecke der VorausZ begründet. Die Entstehung der Jahressteuerschuld wird hierdurch nicht berührt.

Auch für die übrigen „vorläufigen“ Erhebungsformen der für diesen VZ zu entrichtenden Steuern ist kein einheitlicher Entstehungszeitpunkt vorgesehen, vgl. zB § 38 Abs. 2 Satz 2 (LSt.); § 44 Abs. 1 Satz 2 (KapErtrSt.); § 50 a Abs. 5 Satz 1 (bei beschr. Stpfl.).

**Kritik an der Begriffsbildung:** Abs. 1 Satz 2 verwendet einmal den Begriff der „Einkommensteuer-Vorauszahlungen“, zum zweiten den der „Vorauszahlung“. Beide Begriffe decken sich im wesentlichen; gemeint ist die (abstrakte und konkrete) VorausZSchuld. Richtiger wäre es daher gewesen, wie schon in § 3 Abs. 5 Nr. 1 Buchst. b StAnpG von der Entstehung der VorausZ-Schuld zu sprechen (ebenso CONRADI in L/B/P, § 37 Rn. 5).

### II. Bedeutung des Entstehungszeitpunkts

38

**Der Zeitpunkt der Entstehung** der VorausZSchuld ist vor allem in folgenden Fällen von Bedeutung:

- ▶ *Der dingliche Arrest* nach § 324 Abs. 1 AO setzt eine entstandene, zumindest aber begründete, gegebenenfalls bedingte oder betagte Forderung voraus.
- ▶ *Eine Haftung* für Schulden anderer setzt deren Entstehung zum Zeitpunkt der Begründung des Haftungstatbestands voraus (§ 191 Abs. 1 AO bei Haftung kraft Gesetzes; §§ 48 Abs. 2 u. 192 AO bei Haftung kraft Vertrags).
- ▶ *Im Insolvenzverfahren* hängt die Zuordnung von Steuerforderungen zur Masse, zu den Insolvenzforderungen oder zu den insolvenzfremden Forderungen vom Zeitpunkt ihrer Begründung ab, der sich mit dem Entstehungszeitpunkt decken kann, aber nicht muß (vgl. §§ 38 und 55 InsO und die Ausführungen zum konstitutiven Charakter der VorausZFestsetzung).
- ▶ *Übergang auf den Gesamtrechtsnachfolger* (§ 45 AO).
- ▶ *Leistung durch Dritte*, § 48 Abs. 1 AO.
- ▶ *Aufrechnungsmöglichkeit*, § 226 AO: Die Aufrechnung setzt zumindest eine entstandene, wenn auch nicht fällige Forderung voraus (vgl. BFH v. 6. 2. 1990 VII R 86/88, BStBl. II, 523).
- ▶ *Festsetzungsverjährung:* Hier hat der Entstehungszeitpunkt der VorausZSchuld im Gegensatz zur Steuerschuld selbst keine Auswirkung, da die Frist zur nachträglichen Anpassung von VorausZ früher abläuft als die Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO.

### III. Die gesetzlichen Entstehungszeitpunkte

Satz 2 regelt als Alternativen die Entstehung von VorausZSchulden bei bestehender und bei Begründung der StPflcht.

**Entstehung mit Tatbestandsverwirklichung?** Umstritten ist, ob die VorausZSchuld allein durch Tatbestandsverwirklichung entsteht oder erst mit ihrer Festsetzung durch VorausZBescheid. Die Frage wird herkömmlich im Zusammenhang damit behandelt, ob der VorausZBescheid deklaratorische oder konstitutive Rechtsnatur habe. Sie stellt sich jedoch vorgelagert schon bei der Frage nach den Entstehungsvoraussetzungen. Im Schrifttum wird zudem unterschieden nach der Entstehung im Grunde und der Entstehung in der Höhe (zum Meinungsstand allg. SCHMIESZEK in B/B, § 37 Rn. 52). UE bringt diese Unterscheidung nur zum Ausdruck, daß das Gesetz abstrakt Termine für die Entstehung der VorausZSchuld zur Verfügung stellt, die einzelne VorausZSchuld aber erst durch Festsetzung zur Entstehung gebracht werden kann. Eine dem Grunde nach mit 0 € entstehende VorausZSchuld besagt nichts. Deshalb ist die vorangestellte Frage für die laufende VorausZSchuld damit zu beantworten, daß sie konstitutiv ist, da das EStG im Gegensatz zum UStG keine Steuerentstehung für einzelne Quartale kennt und die Verteilung der zu erwartenden Jahresschuld auf die Quartale letztendlich erst durch die Festsetzung konkretisiert wird. Auch für die Jahressteuerschuld gilt: Als Grundlage einer Anpassung von VorausZ entsteht sie eigentlich mit Jahresablauf. Durch die Anpassungsfestsetzung wird ihre Entstehung jedoch auf die letzte VorausZ vorgezogen, die uE spätestens zum 1. 10. d.J. entsteht (s. Anm. 202). Auch sie ist damit konstitutiv. Im einzelnen s. auch Anm. 80. Die gleiche Begründung zeigt auch, daß nicht danach unterschieden werden kann, ob Bemessungsgrundlage eine vorgängige Veranlagung ist oder ob die Festsetzung aufgrund einer Prognose erfolgt. Beide beinhalten nur einen Schätzungsmaßstab für die etwaige Höhe der (Jahres-)VorausZ, legen aber nicht die einzelne Rate dem Grund und der Höhe nach fest. Dies erfolgt immer erst mit Festsetzung.

**Regelfall der bestehenden Steuerpflicht (Satz 2, 1. Alt.):** Da die VorausZ bereits während des Jahres fällig werden, während die Jahresschuld erst mit Ablauf des Jahres entsteht, wird die Entstehung der VorausZSchuld im Regelfall vorverlegt. Sie entsteht mit Beginn des Kalendervierteljahres, in dem sie zu entrichten ist.

► *Kalendervierteljahre* sind nach allg. Sprachgebrauch die Quartale des KJ. Gesetzliche Entstehungszeitpunkte sind damit der 1. 1., 1. 4., 1. 7. und 1. 10. d. J., entsprechend den Fälligkeiten des Abs. 1 Satz 1.

**Beispiel:** Die am 10. 3. fällige VorausZSchuld entsteht zum 1. 1. usw.

► *Entstehung mit Beginn des Kalendervierteljahres* bedeutet „mit Ablauf des vorangegangenen Tages“. Die Schuld zum 1. 1. entsteht daher mit Ablauf des 31. 12. des vorangegangenen Jahres usw.

► *Zu entrichten* ist die VorausZ, wenn sie fällig ist. Die Fälligkeit kann man entweder auf die gesetzlichen Fälligkeitstermine des Satz 1 beziehen oder auf die konkrete Fälligkeit der einzelnen Rate. UE ist auf die konkrete Rate abzustellen, die erst mit Festsetzung entsteht (konstitutiver Charakter der VorausZFestsetzungen, s. o.).

**Sonderfall der Begründung der Steuerpflicht (Satz 2, 2. Alt.):** Bei Begründung der StPflcht verlegt Abs. 1 Satz 2, 2. Alt. die Entstehung ausnahmsweise

auf diesen Zeitpunkt, da die Steuerschuld nicht vor Beginn der StPflcht entstehen kann.

- ▶ *Subjektive StPflcht*: Begründung der StPflcht bezieht sich üblicherweise auf den Eintritt in die subjektive StPflcht, also Geburt oder Verlegung von Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in das Inland.

**Beispiel:** Zuzug aus dem Ausland am 27. 1.; Entstehung der zum 10. 3. fälligen VorausZ mit Ablauf des 26. 1., da die StPflcht am Tag des Zuzugs, also am 27. 1. begründet wurde.

- ▶ *Beginn der Stpfl. nach dem Fälligkeitszeitpunkt* für eine VorausZ:

**Beispiel:** Die Stpfl. beginnt aufgrund Geburt zB. erst am 11. 3., 14. 6., 17. 9. oder 23. 12. d. J.

Nach der hier vertretenen Auffassung bestehen bei der Lösung keine Probleme, da die VorausZSchuld konstitutiv erst mit Festsetzung, also auf einen folgenden Stichtag oder mit Ablauf des Jahres entsteht. Vertritt man die Auffassung, die VorausZFestsetzung wirke lediglich deklaratorisch, die Schuld entstünde mit Zeitablauf, wäre der vorliegende Fall nur für die 4. VorausZ aufgrund gesetzlicher Anordnung lösbar.

- ▶ *Objektive StPflcht*: UE erscheint es vertretbar, auch den Fall des Eintritts in die objektive StPflcht hierunter zu fassen, dh. (erstmalige) Erzielung von der Besteuerung unterliegenden Einkünften, denn erst dann stehen Mittel im Rahmen des Leistungsfähigkeitsprinzips zur Verfügung.

- ▶ *Übergänge in der StPflcht*: Nach der Änderung des § 25 (Streichung des § 25 Abs. 2) ist verfahrensmäßig im Übergangsjahr kein Wechsel mehr zwischen den verschiedenen Arten der StPflcht vorgesehen. Nach § 2 Abs. 7 Satz 3 sind die während der beschränkten StPflcht erzielten Einkünfte in die Veranlagung zur unbeschränkten StPflcht einzubeziehen. Es gibt damit nur noch eine VorausZFestsetzung. Der Unterschied zwischen unbeschränkter und beschränkter StPflcht wird verwischt und die Geburt im Grunde zur alleinigen Voraussetzung, die durch den Eintritt in die objektive StPflcht konkretisiert wird, genauso wie der Tod jede Art von EStPflcht beendet. Der Zuzug in das Inland behält nur dann Bedeutung, wenn er gleichzeitig mit dem Eintritt in die objektive StPflcht verbunden ist. Im Vordergrund der VorausZFestsetzung steht daher nur mehr der Einkunftsbezug, nicht mehr die persönliche Beziehung zum Inland.

- ▶ *Bekanntgabe der VorausZFestsetzung*: Zum Zeitpunkt, bis zu dem die VorausZFestsetzung spätestens bekanntgegeben sein muß, um eine Entstehung auf den Zeitpunkt der Begründung der StPflcht herbeizuführen, s. Anm. 124.

Einstweilen frei.

40

#### IV. Nicht geregelte Fälle der Entstehung und des Wegfalls der Vorauszahlungsschuld

41

**Bei Beendigung der subjektiven Steuerpflicht** entfällt eine Grundvoraussetzung der Festsetzung von VorausZ.

- ▶ *Keine weitere Entstehung von VorausZ*: Künftige laufende, noch nicht entstandene VorausZRaten können nicht mehr entstehen. Die VorausZ sind „auf Null zu stellen“, es sei denn, auch im Rahmen der beschränkten StPflcht sind weiterhin VorausZ zu entrichten (s. u.).

► *Bereits entstandene VorausZSchulden* sind weiterhin zu leisten. Entweder schuldet sie der StPfl. selbst wie bisher, oder aber im Fall des Todes des StPfl. geht die Steuerzahlungspflicht auf die Erben als Gesamtrechtsnachfolger über. Beider Leistungen sind auf die bei der Veranlagung festgesetzte Steuerschuld anzurechnen.

► *Zur nachträglichen Anpassung* nach Beendigung der StPfl., insbes. zum Zeitpunkt der Entstehung der VorausZSchuld s. Anm. 202.

► *Nachträgliche Erhöhung* kann erfolgen, wenn die bisher festgesetzten VorausZ nicht ausreichen.

UE ist es im Hinblick auf die verfahrensmäßige Vereinigung aller Arten der StPfl. allerdings nicht mehr sinnvoll, den Wegzug ins Ausland als Beendigung der StPfl. zu behandeln.

► *Die Beendigung der objektiven StPfl.* beeinflusst weder festgesetzte VorausZSchulden, noch hindert es die spätere Festsetzung von VorausZ. Es ist jedoch ein Herabsetzungsgrund, wenn bisher festgesetzte VorausZ bereits die zu erwartende Steuerschuld abdecken. VorausZSchulden bleiben auch hier Jahresschulden. Gegebenenfalls ist Herabsetzungsantrag zu stellen.

**Wechsel zur beschränkten Steuerpflicht:** Beim Wechsel von der (erweitert oder fiktiv) unbeschr. StPfl. zur (erweitert) beschr. StPfl. ist wie im umgekehrten Fall (s. Anm. 39) für den VZ nur ein VorausZBetrag festzusetzen, verfahrensrechtlich nur eine Veranlagung durchzuführen, der die Besteuerungsgrundlagen beider Arten der StPfl. zugrunde zu legen sind (§ 2 Abs. 7 Satz 3; s. vor § 1 Anm. 50, dort auch zur Rechtslage vor 1996, § 25 Anm. 41 f.).

**Beispiel:** Der StPfl. verlegt am 5. 2. seinen Wohnsitz ins Ausland, bezieht aber weiterhin inländische, beschränkt stpfl. Einkünfte. Die aus der unbeschr. StPfl. sich ergebende VorausZSchuld bleibt am 1. 1. entstanden. Die Entstehung wird durch den Übergang zur beschr. StPfl. nicht berührt. Auch deren Fälligkeit zum 10. 3. besteht fort. Wenn die folgenden VorausZ festgesetzt, entstehen sie weiter in gleicher Höhe. Ob und inwieweit herabzusetzen ist, hängt von der (mutmaßlichen) Höhe der nunmehr sich auf die zusammengefaßten Einkünfte errechnenden Steuerschuld ab. Eine etwaige Anpassung der VorausZ wäre eine laufende Anpassung.

**Rückwirkende Festsetzung von Vorauszahlungen:** Die rückwirkende Erhebung/Anpassung von laufenden VorausZ wird allgemein für unzulässig gehalten, da eine Steuer nicht rückwirkend zur Entstehung gebracht werden kann. Einzige Ausnahme bildet die ausdrücklich zugelassene nachträgliche Anpassung von VorausZ nach Abs. 4 Satz 1 (s. Anm. 203).

RFH v. 17. 10. 1928, RStBl., 380; BFH v. 26. 8. 1954 IV 341/53 U, BStBl. III 1955, 63; FG Düss. v. 27. 1. 1965, EFG 1965, 384, rkr.; OFD München v. 31. 1. 1951, BB 1951, 327; BLÜMICH/STUHRMANN, § 37 Rn. 38; BROSCHE, StB 1967, 130 (zur VSt), GLÖGGLER, DStZ 1953, 407, HEINLEIN, Inf 1959, 362; SCHMIDT/DRENECK XXII. § 37 Rn. 4.

Vom StPfl. kann schlechterdings nichts Unmögliches, nämlich Zahlung auf einen verstrichenen Termin, verlangt werden. Ein unter Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot ergangener Bescheid ist jedoch nicht nichtig, sondern nur anfechtbar.

42–46 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 2: Bestimmung abweichender Vorauszahlungszeitpunkte durch die Oberfinanzdirektionen

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

#### I. Rechtsentwicklung des Abs. 2

##### 1. Rechtsentwicklung der Vorläufer zu Abs. 2

47

**Steuerüberleitungsg v. 29. 5. 1925** (RGBl. I, 75): Sonderregelung in § 12 für VorausZ der Land- und Forstwirte entsprechend dem EStG 1925.

**EStG 1925 v. 10. 8. 1925** (RGBl. I, 189): Abweichende VorausZRegelungen für Land- und Forstwirte in § 95 Satz 2 mit abweichenden VorausZTermine (15. 2., 15. 5., 15. 11.), wobei die Hälfte der VorausZ zum 15. 11. zu entrichten war und in Satz 3 Ermächtigungen an den RdF ergingen, für bestimmte Betriebe (zB Gartenbau) andere Vorauszahlungstermine zu bestimmen.

**EStG 1934 v. 16. 10. 1934** (RGBl. I, 1005; RStBl., 1261): Nach § 35 Abs. 1 Satz 3 Verlegung der Termine auf den jeweiligen 10. des Monats (10. 3. usw.). Wegfall der Ermächtigung zugunsten des RdF.

**Erste EStDV v. 6. 2. 1935** (RGBl. I, 153; RStBl., 209): Übernahme der Sonderregelung für überwiegende Land- und Forstwirte aus dem Gesetz; Ermächtigung an die Präsidenten der LandesFÄ entsprechend dem EStG 1925.

**EStDV 1950 v. 28. 12. 1950** (BGBl. 1951, 22; BStBl. 1951 I, 22): Sonderregelung in § 55 nur für Land- und Forstwirte, entsprechend der VO v. 6. 2. 1935 unter Freigabe der VorausZTermine.

**EStDV 1951 v. 17. 1. 1952** (BGBl. I, 54; BStBl. I, 65): Übergang der Ermächtigung auf die OFD.

**EStDV 1953 v. 31. 3. 1954** (BGBl. I, 53; BStBl. I, 53): Erweiterung des § 55 EStDV 1950 auf bestimmte Fälle von Stpfl. mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ohne StAbzug vom Arbeitslohn.

**EStDV 1955 v. 21. 12. 1955** (BGBl. I, 756; BStBl. I, 710): Übernahme des § 55 EStDV nach § 69 EStDV.

**Ges. über die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen – GDL – v. 15. 9. 1965** (BGBl. I, 1350; BStBl. I, 552): Gesetzl. Festlegung abweichender VorausZZeitpunkte nur noch für solche Land- u. Forstwirte, die ihren Gewinn nach dem GDL ermitteln; das GDL trat jedoch insoweit nie in Kraft.

**VO zur Änderung und Ergänzung der EStDV v. 4. 4. 1968** (BGBl. I, 257; BStBl. I, 504): Wegfall der besonderen Zuständigkeit des LandesFA Berlin anstelle der OFD.

**Ges. zur Reform des Vermögensteuerrechts und zur Änderung anderer Steuergesetze v. 17. 4. 1974** (BGBl. I, 949; BStBl. I, 233): Förmliche Aufhebung des GDL.

48 **2. Rechtsentwicklung mit Einführung des § 37 Abs. 2**

**EStRG v. 5. 8. 1974** (BGBl. I, 1769; BStBl. I, 530): Einführung des § 37 Abs. 2 (s. Anm. 3).

Bereits die EStKommission hatte Bedenken, ob die Ermächtigung des § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g EStG aF mit Art. 80 GG vereinbar war (vgl. Untersuchungen zum EStRecht, Schriftenreihe des BMF Bd. 7, 1964, 280). Diesen entsprach man durch die Übernahme des § 69 EStDV in das Gesetz.

**EStÄndVO v. 13. 12. 1974** (BGBl. I, 537; BStBl. I, 1034): Förmliche Aufhebung des durch § 37 Abs. 2 EStG 1975 überholten § 69 EStDV.

**StBereinigungsG 1985 v. 14. 12. 1984** (BGBl. I, 1493; BStBl. I, 659): Aufhebung der Verordnungsermächtigung des § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g.

49

**II. Bedeutung des Abs. 2**

Bedeutung hat Abs. 2 nur für Land- und Forstwirte und Grenzgänger; für beide Gruppen sollte er eine zweckmäßige Angleichung der VorausZZeitpunkte an den Mittelzufluß ermöglichen. Da die OFD bisher nur in einem Fall (s. Anm. 53) von der Ermächtigung Gebrauch gemacht haben, sollte Abs. 2 ersatzlos wegfallen. In den Fällen des Abs. 2 Satz 1 könnten etwaige Härten in der Besteuerung in Einzelfällen über §§ 163, 222 u. 227 AO gemildert werden.

**Vergleich zu bisherigen Regelungen:** Für Land- und Forstwirte wurde die Beschränkung abweichender VorausZZeitpunkte nach § 9 Abs. 1 Satz 2 GDL auf diejenigen Stpfl., die nur nach dem GDL ermittelte Gewinne hatten (nunmehr § 13a EStG), nicht übernommen, da auch die nach GDL vorgesehene Fortwirkung einer durchgeführten Veranlagung mit dem GDL entfiel.

50

**III. Geltungsbereich des Abs. 2**

**Persönlicher Geltungsbereich:** Natürliche Personen; KStSubjekte nur, soweit sie Einkünfte aus LuF haben können (s. Abschn. 27 Abs. 1 Nr. 1 KStR).

**Sachlicher Geltungsbereich:** Stpfl., die überwiegend Einkünfte aus LuF beziehen (Abs. 2 Satz 1), und solche mit bestimmten Einkünften bzw. Einkunftsteilen aus nichtselbständiger Arbeit (Abs. 2 Satz 2).

Der Begriff der Einkünfte bzw. Einkunftsteile bestimmt sich nach § 2 Abs. 2. Die Zuordnung folgt den Qualifikationsnormen der §§ 13 ff. und 19.

51

**IV. Verfahrensfragen zu Abs. 2**

**Zuständig** für die Bestimmung abweichender Termine sind die OFD, die durch die ortsnah delegierte Zuständigkeit den regionalen Gegebenheiten am besten Rechnung tragen können.

**Verfahrenstechnische Besonderheiten:** Das Bestimmungsrecht der OFD wird durch Verwaltungsakt konkretisiert (keine Rechtsverordnung). Da die Verwaltungsakte sich an eine unbestimmte, durch bestimmte Merkmale abgegrenzte Vielzahl von Stpfl. wenden, handelt es sich um Allgemeinverfügungen (§ 118 Satz 2 AO). Einzelentscheidungen sind entgegen SCHMIESZEK in B/B, § 37 Rn. 59, in Übereinstimmung mit dem Wortlaut des Abs. 2 nicht möglich, da hierfür nicht die OFD, sondern das FA zuständig wäre.

**Regelungsbefugnis:** Der FinVerw. wird ein Ermessen dahingehend eingeräumt, ob bzw. inwieweit sie entsprechend dem Zweck der Regelung von der Ermächtigung zur Bestimmung abweichender VorausZTermine Gebrauch macht.

Einstweilen frei.

52

## **B. Abweichende Vorauszahlungszeitpunkte für Land- und Forstwirte und Steuerpflichtige mit Einkünften, die nicht der Lohnsteuer unterliegen (Abs. 2)**

### **I. Abweichende (spätere) Vorauszahlungszeitpunkte für Land- und Forstwirte (Abs. 2 Satz 1)**

53

Nach Abs. 2 Satz 1 können die OFD für Stpfl., die überwiegend Einkünfte aus LuF beziehen, abweichende Vorauszahlungszeitpunkte bestimmen.

**Zweck** der Regelung ist ein Hinausschieben der Fälligkeitszeitpunkte zur Anpassung an das Erntejahr, also eine Begünstigung.

Die darin liegende Begünstigung von Land- und Forstwirten ist insoweit ungerechtfertigt, als eine vergleichbare Sachlage auch bei anderen „Saisonbetrieben“ mit Gewinneinkünften auftreten kann, s. Anm. 220.

**Begriff der Land- und Forstwirtschaft:** s. § 13 Anm. 40 ff.

► *Allein aus Forstwirtschaft* bezogene Einkünfte sind uE nicht begünstigt, da diese je nach Art der Nutzung zu einem Ertrag während des ganzen Jahres oder nur in größeren Zeitabständen führen.

► *Nach Art und Höhe der Einkünfte* wird im Gegensatz zum GDL nicht mehr unterschieden. Insbes. ist die Gewinnermittlungsart gleichgültig.

**Überwiegende Einkunftserzielung:**

► *Den zusammengefaßten luf. Einkünften* sind die übrigen Einkünfte gegenüberzustellen.

► *Überwiegend* bedeutet, daß die luf. Einkünfte mehr als die Hälfte der gesamten Einkünfte ausmachen müssen. Einkünfte von Ehegatten sind zusammen zu fassen.

► *Beurteilungsmaßstab* für die Frage des Überwiegens sind grds. die Verhältnisse des VZ, für den die VorausZ festzusetzen sind, wobei die Besteuerungsgrundlagen herangezogen werden können, die auch der Bemessung der VorausZ zugrunde gelegt werden sollen (vorangegangene Veranlagung oder tatsächliche oder mutmaßliche Verhältnisse).

**Vorauszahlungszeitpunkt** bedeutet Fälligkeit (Verweisung auf Abs. 1 Satz 1). Die Entstehung der VorausZSchuld wird uE jedoch zwangsläufig insoweit berührt, als deren Entstehung aus der Fälligkeit folgt (Abs. 1 Satz 2).

**Beispiel:** Die VorausZSchuld zum 1. 7. entsteht nicht, wenn die Fälligkeit zum 10. 9. ausgesetzt wird.

**Abweichende Zeitpunkte** sind *spätere* Zeitpunkte, da ein vorzeitiger Mittelzufluß (im Verhältnis zu den VorausZTermen des Abs. 1 Satz 1) kaum denkbar ist. Eine abweichende Bestimmung hat lediglich die OFD Hamburg v. 14. 2. 1956, BStBl. II, 34 für Gemüsebauern getroffen (Fälligkeiten: Halbjahresbetrag zum 10. 6., Vierteljahresbeträge zum 10. 9. u. 10. 12.).

## 54 II. Abweichende (frühere) Vorauszahlungszeitpunkte bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Abs. 2 Satz 2)

Nach Abs. 2 Satz 2 können die OFD für Stpfl., die überwiegend nicht der LSt. unterliegende Einkünfte oder Einkunftsteile aus nichtselbständiger Arbeit beziehen, abweichende Vorauszahlungszeitpunkte bestimmen.

**Zweck der Regelung** ist eine Vorverlegung der gesetzlichen VorausZTermine, um die zu leistenden VorausZ an den Liquiditätszufluß (Lohnzahlungszeiträume) anzupassen. Damit handelt es sich um eine im Grunde belastende Regelung.

**Verfassungsrechtliche Bedenken** werden aus einer Verletzung des stl. Gleichheitssatzes hergeleitet, weil der Gesetzgeber ArbN als Vergleichspeer und nicht veranlagte Stpfl. gewählt habe (LADEMANN/BORDEWIN, § 37 Rn. 18). UE ist dieser Einwand nicht stichhaltig, da ein Überwiegen der Einkünfte bzw. Einkunftsteile aus nichtselbständiger Arbeit vorausgesetzt wird, bei denen auch sonst der kurzfristige StAbzug im Vordergrund steht.

**Zum Begriff der nichtselbständigen Arbeit** s. § 19 Anm. 52 ff. und zum Begriff der Einkünfte s. § 19 Anm. 100.

**Einkunftsteile:** Ihre Erwähnung beruht darauf, daß mehrere Arbeitsverhältnisse bestehen können, für die die Frage des LStAbzugs gesondert zu entscheiden ist, erst ihre Gesamtheit aber zu Einkünften führt.

„Nicht der Lohnsteuer unterliegen“ bedeutet richtigerweise, „nicht dem LStAbzug durch den ArbG unterliegend“. Insoweit ging die Straffung des Wortlauts gegenüber § 69 Satz 2 EStDV aF auf Kosten der Genauigkeit.

► *Der LStAbzugspflicht unterliegen* nach § 38 Abs. 1 Nr. 1 u. 2 nur inländische ArbG und ausländische Verleiher, die an inländische Entleiher überlassen.

► *Keinem LStAbzug unterliegen* insbes. im Ausland tätige Grenzgänger und Bedienstete von ausländischen (exterritorialen) diplomatischen Vertretungen im Inland. Für Grenzgänger gelten zT jedoch besondere zwischenstaatliche Abkommen.

**Überwiegende Einkunftserzielung:** Den lStabzugsfreien Einkünften oder Einkunftsteilen sind alle übrigen Einkünfte und Einkunftsteile (einschließlich der aus nichtselbständiger Arbeit, die dem LStAbzug unterliegen) gegenüber zu stellen. Erstere müssen die übrigen übersteigen. Stfrei gestellte „Einkünfte“ oder „Einkunftsteile“ (zB nach § 3; DBA oder Auslandstätigkeitserlaß von 1983, auch wenn sie in den Progressionsvorbehalt einbezogen werden) stellen weder Einkünfte noch Einkunftsteile dar, bleiben daher für die Überwiegensprüfung außer Betracht. Zum Beurteilungsmaßstab s. Anm. 53.

**Vorauszahlungszeitpunkt** bedeutet Fälligkeit (Verweisung auf Abs. 1 Satz 1). Der Entstehungszeitpunkt der VorausZSchuld wird nicht berührt, da allein die Fälligkeit vorverlegt wird.

**Abweichende Zeitpunkte** haben die OFD bisher nicht festgelegt. In Betracht kämen insbes. monatliche Zeitpunkte (zur Angleichung an die Behandlung inländischer ArbN), die jedoch nicht vor den Entstehungszeitpunkten des Abs. 1 Satz 2 liegen dürfen.

55–64 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 3: Festsetzung und Bemessung von Vorauszahlungen

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

#### I. Überblick zu Abs. 3

65

**Satz 1** regelt iVm. Satz 3 die örtliche und sachliche Zuständigkeit und das Verfahren zur Durchsetzung des staatlichen Steueranspruchs.

**Satz 2** enthält Grundsätze zur Bemessung von VorausZ.

**Satz 3** regelt vor allem die Bemessung von VorausZ bei Anpassung an sich ändernde Verhältnisse und enthält dabei zusätzlich eine verfahrensrechtliche Komponente als Berichtigungsvorschrift eigener Art.

**Satz 4** stellt an Herabsetzungsanträge im Hinblick auf das StEntlG 1999/2000/2002 zusätzliche formale Voraussetzungen.

**Satz 5** beschränkt die Bemessungsgrundlage für bestimmte Aufwendungen, Beiträge und abziehbare Beträge.

**Satz 6** schließt den Abzug von Altersvorsorgebeiträgen aus.

**Satz 7** ordnet gleiches bei eigengenutzten Objekten für Aufwendungen an, die wie Sonderausgaben abgezogen werden können.

**Sätze 8–11** lassen bestimmte Verluste aus Vermietung und Verpachtung weder zum Verlustausgleich noch zum Verlustabzug zu.

**Satz 12** zieht in Anlehnung an das LStVerfahren die Konsequenzen aus Verfahrensänderungen im Zusammenhang mit dem Familienleistungsausgleich.

#### II. Rechtsentwicklung des Abs. 3

66

Die einzelnen in Abs. 3 geregelten Tatbestände zeigen unterschiedliche Rechtsentwicklungstendenzen.

**Vorauszahlungsbescheid:** Bereits das EStG 1925 sah in § 101 Abs. 2 Satz 1 die Festsetzung von VorausZ durch besonderen Bescheid vor. Das EStG 1934 übernahm diesen Teil nicht, da allg. Verfahrensvorschriften die Spezialgesetze nicht belasten sollten (RegBegr. EStG 1934, RStBl. 1935, 33); das EStReformG führte ihn – wohl aus Gründen der Rechtsklarheit – ab 1975 wieder ein (gegenstandslos ab 1977, da § 155 Abs. 1 Satz 1 und § 218 Abs. 1 Satz 1 AO gleiches anordnen).

#### **Anpassung von Vorauszahlungen:**

► *Erhöhungen von VorausZ* abweichend von vorausgegangenen Veranlagungen ließen alle Gesetzesfassungen ab EStG 1925 zu (zB § 99 Abs. 1 EStG 1925; § 37 Abs. 1 EStG 1934).

► *Herabsetzungen von VorausZ* waren ursprünglich nicht vorgesehen. Wollte ein Stpfl. daher eine Erstattung von VorausZ erreichen, mußte eine (vorläufige oder endgültige) Veranlagung durchgeführt werden. Bis dahin konnten die VorausZ nur gestundet werden (§ 99 Abs. 2 EStG 1925). Diese mit erheblichem Verwaltungsaufwand verbundene Lösung erwies sich als nicht praktikabel. Deshalb ließ

§ 37 Abs. 2 EStG 1934 erstmals eine Herabsetzung zu (RegBegr. EStG 1934, RStBl. 1935, 53).

► *Nachträgliche Anpassung von VorausZ*: Möglichkeiten in beiden Richtungen eröffnete erst das StabG v. 8. 6. 1967 (BGBl. I, 582; BStBl. I, 266).

**Bemessungsgrundlage** für die Höhe der anzupassenden VorausZ waren zunächst Abweichungen der Einkünfte; ab ÄndG v. 1. 2. 1938 (RGBl. I, 99; RStBl., 97) Abweichungen der mutmaßlichen Steuerschuld.

**Erwerbsbezüge**: Durch Ges. zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms v. 23. 6. 1993 (BGBl. I, 944) wurde ein Satz 3 eingefügt, der sich mit der Bemessung der VorausZ hinsichtlich der Erwerbsbezüge befaßte. Im Hinblick auf die Systemänderung zum Familienleistungsausgleich hin wurde dieser durch das JStErgG 1996 v. 18. 12. 1995 wieder aufgehoben.

**Einschränkungen der Bemessungsgrundlage**: Sie ergaben sich aus unterschiedlichen Beweggründen.

► *Vereinfachung des LStAbzugsVerf.*: Das LStErmVerf. sollte nicht mit Kleinbeträgen belastet werden, die man deshalb von der Eintragungsfähigkeit unterhalb bestimmter Grenzen ausschloß. Aus verfassungsrechtlichen Gründen beschränkte man deren Abziehbarkeit auch im Vorauszahlungsverfahren.

– *Die beschränkte Abziehbarkeit* von bestimmten SA und agB mit dem EStRG v. 5. 8. 1974 (Satz 5) bildete den Ausgangspunkt.

– *Der Ausschluß des Vorkostenabzugs* im Rahmen der SA durch das WohneigFG v. 15. 5. 1986 wurde durch das StÄndG 1992 v. 25. 2. 1992 für eigengenutzte Objekte ergänzt.

► *Technische Probleme* bei der Berücksichtigung von bestimmten Aufwendungen im LStVerfahren und Angleichung für die VorausZ, da diese von der Ausübung von Wahlrechten abhängen, die erst im Veranlagungsverfahren ausgeübt werden können. Bis dahin verbleibt es bei der Bezuschussung durch staatliche Transferzahlungen (Kindergeld und Altersvorsorgezulage).

► *Einschränkung der Steuervorfinanzierung*: Man wollte die Berücksichtigung bestimmter Verluste aus Vermietung und Verpachtung dadurch einschränken, daß man eine Vorfinanzierung durch den Verlustausschluß zu unterbinden trachtete (Sätze 8–11).

► *Abzugsbeträge aus eigengenutzten Objekten* sollten erst mit Fertigstellung berücksichtigt werden, da erst dann die endgültige Zweckbestimmung feststeht und eine Gleichstellung mit Mietobjekten erforderlich erschien.

67–68 Einstweilen frei.

## B. Das Finanzamt setzt die Vorauszahlungen durch Vorauszahlungsbescheid fest (Abs. 3 Satz 1)

69

### I. Vorbemerkung zu Satz 1

Nach Abs. 3 Satz 1 setzt das FA die VorausZ durch Vorauszahlungsbescheid fest. Diese Regelung wirft die Frage nach

– der örtlichen und sachlichen Zuständigkeit des FA bei Festsetzung von VorausZ (Anm. 70) und

- dem Verhältnis der Zuständigkeiten zwischen Wohnsitz- und BetriebsFA bei gesonderter Feststellung von Besteuerungsgrundlagen auf (Anm. 71 ff.).

Dem folgt eine Darstellung des Festsetzungsverfahrens (Anm. 76) einschließlich der Mitwirkung des Stpfl. im VorausZVerfahren (Anm. 79) und die Behandlung weiterer mit dem VorausZBescheid verbundener Verfahrensfragen

- zur Rechtsnatur des VorausZBescheids (Anm. 80 f.),
- zum Verhältnis des VorausZBescheids zur nachfolgenden Veranlagung (Anm. 85 ff.) und
- zur Anfechtung von VorausZBescheiden (Anm. 90 ff.).

Schließlich sind die Rechtsfragen im Zusammenhang mit der erstmaligen Festsetzung von VorausZ darzustellen (Anm. 94 f.), da die erstmalige Festsetzung von VorausZ im Unterschied zur Anpassung nicht geregelt ist.

## II. Zuständigkeit des Finanzamts

### 1. Örtliche und sachliche Zuständigkeit des Wohnsitzfinanzamts

70

**Örtlich zuständig** ist das WohnsitzFA (§ 19 AO), in Ausnahmefällen nach § 20 a AO das FA des ausländischen ArbG.

**Die sachliche Zuständigkeit** folgt im Grunde der örtlichen Zuständigkeit. Sie umfaßt im einzelnen

► *die Prüfungs- und Ermittlungskompetenz*, dh. das Recht und die Pflicht, die Voraussetzungen der Festsetzung von VorausZ sowohl dem Grund als auch der Höhe nach zu ermitteln. Der Umfang der Prüfungs- und Ermittlungskompetenz für die dem VorausZBescheid nach § 157 Abs. 2 AO zugrunde zu legenden Besteuerungsgrundlagen entspricht der des nachfolgenden Veranlagungsverfahrens mit den Besonderheiten, die sich aus der vorläufigen Natur des VorausZVerfahrens ergeben.

► *die Festsetzungskompetenz*, dh. die Befugnis, die VorausZ mit Verwaltungsakt festzusetzen.

### 2. Verhältnis der Zuständigkeiten von Wohnsitz- und Betriebsfinanzamt bei gesonderter Feststellung von Besteuerungsgrundlagen

#### a) Zuständigkeit des Wohnsitzfinanzamts nach herrschender Meinung

71

**Vor Durchführung der Feststellung:** Bei gesonderter Feststellung der Einkünfte im Veranlagungsverfahren verbleibt die Prüfungs- und Ermittlungskompetenz für VorausZ beim WohnsitzFA.

BFH v. 26. 2. 1975 I B 96/74, BStBl. II, 449; v. 26. 10. 1978 I B 3/78, BStBl. II 1979, 46; FG Düss. v. 22. 3. 1976, EFG 1976, 350, rkr.; Hess. FG v. 26. 10. 1979, EFG 1981, 632, rkr.; FG München v. 22. 2. 1980, EFG 1981, 135, rkr.; FG Münster v. 27. 7. 1976, EFG 1976, 565, rkr.; Nds. FG v. 20. 4. 1977, EFG 1977, 430, rkr.; v. 13. 12. 1977, DB 1978, 1526; rkr.; v. 2. 5. 1978, EFG 1978, 492, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 14. 12. 1977, DB 1978, 1254, rkr.

*GLA das Schrifttum:* Vgl. ua. BAREIN, DB 1977, 49; BÜHLER/PAULICK, § 37, 4; COSTEDE, StW 1978, 37; EGGESIECKER, StJb. 1981/82, 150; SCHMIESZEK in B/B, § 37 Rn. 77; LADEMANN/BORDEWIN, § 37 Rn. 52; TISCHER in L/B/P, § 37 Rn. 23; MIKASCH, DB 1982, 2486; SANDER, DStR 1978, 13.

AA FG Schl.-Holst. v. 19. 8. 1977, EFG 1977, 547, rkr.

UE folgt die Zuständigkeit des WohnsitzFA seit der AO 1977 unmittelbar aus § 162 Abs. 3 iVm. § 19 AO, der eine Schätzungsbefugnis und -pflicht des WohnsitzFA für das Veranlagungsverfahren begründet. Dies gilt dann erst recht für das VorausZVerfahren als einem vorgelagerten Verfahren minderer Bedeutung.

Die örtliche Zuständigkeit richtet sich allein nach §§ 17 ff. AO, niemals nach § 37 (so auch FG Schl.-Holst. v. 19. 8. 1977, EFG 1977, 547, rkr.). Abs. 3 Satz 3 ist entgegen BFH v. 26. 10. 1978 I B 3/78, BStBl. II 1979, 46 schon deshalb nicht einschlägig, weil er nur eine Berichtigungsvorschrift mit zeitlicher Eingrenzung der Berichtigungsmöglichkeit (s. Anm. 100) darstellt. Auch Abs. 3 Satz 1 ist offensichtlich nicht einschlägig. Stützte man sich für eine Anpassung der VorausZ auf § 164 Abs. 2 Satz 1 AO, entfielen Abs. 3 Satz 3 als Argumentationsgrundlage überhaupt.

**Nach Durchführung der Feststellung** ist das BetriebsFA zuständig. Nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO tritt Vorrang der Feststellung ein; Prüfungs- und Ermittlungskompetenz des WohnsitzFA erlöschen.

## 72 b) Zulässigkeit einer gesonderten Feststellung allein zu Vorauszahlungszwecken

Eine gesonderte Feststellung allein für Zwecke der VorausZ läßt die hM nicht zu. Gestützt wurde dies auf den Wortlaut der §§ 213 und 218 RAO, die sich nur auf die (abschließende) Steuerfestsetzung bezogen hätten, nicht auf die Feststellung künftiger möglicher Gewinne oder Verluste, und auf die systematische Stellung dieser Vorschriften im Gesetz im Rahmen des Ermittlungs- und Festsetzungsverfahrens.

BFH v. 26. 2. 1975 I B 96/74, BStBl. II, 449; v. 26. 10. 1978 I B 3/78, BStBl. II 1979, 46; FG Düss./Köln v. 21. 11. 1974, EFG 1975, 75, rkr.; FG Düss. v. 22. 3. 1976, EFG 1976, 350, rkr.; v. 21. 4. 1976, EFG 1976, 400, rkr.; FG Hamburg v. 27. 5. 1980, EFG 1980, 608, rkr.; FG Münster v. 27. 7. 1976, EFG 1976, 565, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 14. 12. 1977, DB 1978, 1254, rkr.; v. 18. 4. 1978, EFG 1978, 437, rkr.; aus dem Schrifttum zB HARTZ, DB 1975, 947; SANDER, DStR 1978, 13.

**Stellungnahme:** UE ist diese Ansicht mit der AO 1977 überholt. Denn das Verständnis des VorausZVerfahrens hat sich gewandelt (s. Anm. 11); § 181 Abs. 1 Satz 1 AO verweist auf die Vorschriften über das Festsetzungsverfahren, zu dem nunmehr auch die VorausZFestsetzung gehört. Darüber hinaus könnten in der Praxis vielfältige Streitigkeiten vermieden und einheitliche Entscheidungen gesichert werden (dazu BAUM, DStZ 1992, 532; TIPKE/KRUSE, § 180 AO Tz. 54). Die VO über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 AO v. 19. 12. 1986 (BGBl. I, 613; BStBl. I 1987, 2) hat jedenfalls keine Änderung der Rechtslage gebracht.

## 73 c) Verhältnis der Zuständigkeiten zwischen Wohnsitz- und Betriebsfinanzamt

Aus den dargelegten Grundsätzen der Zuständigkeitsabgrenzung zwischen WohnsitzFA und BetriebsFA ergeben sich nachstehende Folgerungen:

**Eigene Prüfungspflicht des WohnsitzFA:** Das WohnsitzFA hat bis zur Durchführung der Feststellung eine eigene Ermittlungs- und Prüfungs-kompetenz.

Das WohnsitzFA hat daher tatsächlich die ihm vorgelegten Unterlagen zu prüfen. Andererseits trifft den Stpfl. – wie auch sonst allgemein – bei Geltendmachen von Verlusten die Glaubhaftmachungslast, dh. er muß alle Unterlagen vorlegen, die die von ihm behaupteten Verluste nachweisen bzw. glaubhaft machen, zB von Wirtschaftsprüfern testierte Bilanzen. Er kann sich nicht darauf

berufen, daß ihm die Beibringung solcher Unterlagen nicht möglich sei (etwa bei Beteiligung an einer Kapitalanlagegesellschaft mit Steuervorteilen mit einer Vielzahl von Beteiligten). Genügen dem FA die vorgelegten Unterlagen nicht, muß es dem VorausZpflichtigen Gelegenheit geben, zur Prüfung ausreichende Unterlagen nachzureichen.

**Zulässigkeit von Amtshilfe durch das BetriebsFA:** Unabhängig hiervon kann sich das WohnsitzFA der Amtshilfe des BetriebsFA bedienen, um überprüfen zu lassen, ob behauptete Sachverhalte, Verluste usw. glaubhaft sind. Eine Verlagerung von Zuständigkeiten, insbes. der Prüfungscompetenz, auf das BetriebsFA darf damit aber nicht verbunden sein.

GlA Nds. FG v. 20. 4. 1977, EFG 1977, 430, best. durch BFH v. 31. 5. 1978 I R 105/77, BStBl. II, 596 aus anderen Gründen; Nds. FG v. 13. 12. 1977, DB 1978, 1526, rkr.; Nds. FG v. 2. 5. 1978, EFG 1978, 492, rkr.; EGGESIECKER, StbJb. 1981/82, 150.

**Umfang der Amtshilfe:** Das BetriebsFA muß, auch wenn es sich negativ geäußert hat, die Amtshilfe so erbringen, daß das ersuchende WohnsitzFA in die Lage versetzt wird, die ihm obliegenden Entscheidungen, insbes. auch zur Ermessensausübung, zu treffen (Nds. FG v. 20. 4. 1977, EFG 1977, 430, rkr.). Das setzt substantiierte Darlegung und Abwägung aller Umstände voraus, die für oder gegen die Glaubhaftmachung der Verluste oder vorgetragenen Sachverhalte sprechen.

Formulärmäßig vorformulierte und lediglich angekreuzte Antworten sind unzureichend. So sind etwa sämtliche Prüfungsfeststellungen mitzuteilen (Nds. FG v. 2. 5. 1978, EFG 1978, 492, rkr.; v. 17. 2. 1983, EFG 1983, 536, rkr.). Unter Amtshilfe kann nur die unselbständige, in der Erteilung von Auskünften bestehende Amtshilfe gemeint sein. Für eine Übertragung der sog. „gesteigerten“ Amtshilfe fehlt es an einer Rechtsgrundlage (Nds. FG v. 2. 5. 1978 aaO). Die Amtshilfe kann auch in Form einer Betriebsprüfung für Zwecke der Vorauszahlungen vorgenommen werden.

**Folgerungen aus der Inanspruchnahme von Amtshilfe:** Der Stellungnahme des BetriebsFA kann sich das WohnsitzFA ohne weitere eigene Ermittlungen anschließen. Dies ist nicht ermessensmißbräuchlich, wenn es an weiteren präsenten Beweismitteln fehlt. Eine Verletzung von Ermittlungspflichten scheidet dann schon deswegen aus, weil das VorausZVerfahren als vorläufiges, überschlägiges Verfahren keine umfangreichen Ermittlungen verträgt; um so mehr, als die abschließende Feststellung der Besteuerungsgrundlagen dem BetriebsFA obliegt (vgl. Hess. FG v. 26. 10. 1979, EFG 1981, 632, rkr.; Bedenken bei BAREIN, DB 1977, 49).

▶ *Kein Vollzug von VorausZBescheiden*, wenn das WohnsitzFA seinen Prüfungs- und Ermittlungspflichten nicht nachkommt: Dem entspricht zumindest die (zinslose) Stundung der Steuerschuld, bis es im Wege der Amtshilfe die erforderlichen Informationen beim BetriebsFA eingeholt hat (glA FG Düss. v. 22. 3. 1976, EFG 1976, 350, rkr.).

▶ *Die Ablehnung von Herabsetzungsanträgen* darf nicht auf die Begründung gestützt werden, daß sich das BetriebsFA nicht zur Verlusthöhe geäußert habe und das WohnsitzFA nach Verwaltungsanweisung selbst nichts unternehmen dürfe. UE liegt zumindest ein Fall der Ermessensunterschreitung im Rahmen des Ermittlungsermessens nach § 88 AO vor (mit BAREIN, DB 1977, 49).

BFH v. 26. 10. 1978 I B 3/78, BStBl. II 1979, 46; Nds. FG v. 20. 4. 1977, EFG 1977, 430, rkr.; v. 2. 5. 1978, EFG 1978, 492, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 18. 4. 1978, EFG 1978, 437, rkr.; ferner BFH v. 24. 2. 1981 VIII B 14/78, BStBl. II, 416 zu § 162 Abs. 3 AO.

Einstweilen frei.

74–75

### III. Festsetzung der Vorauszahlungen

#### 76 1. Gegenstand und Arten der Festsetzung von Vorauszahlungen

**Positiver Vorauszahlungsbetrag:** EStVorausZ sind stets positive Beträge. Die Festsetzung negativer VorausZ mit der Folge einer Erstattung, etwa bei zu erwartenden LStÜberzahlungen, ist aus § 37 nicht abzuleiten (TISCHER in L/B/P, § 37 Rn. 11; SCHMIDT/DRENSECK XXII. § 37 Rn. 1). Dies ergibt sich schon aus dem Zweck der VorausZ, die die zu erwartende verbleibende Steuerschuld nach Veranlagung und Anrechnung der Steuerabzugsbeträge und der KSt. ausgleichen sollen.

► *Keine verfassungsrechtlichen Bedenken* hat BVerfG v. 4. 3. 1977 1 BvR 815/76, HFR 1977, 255. Zweifeln im Hinblick auf die stl. Gleichbehandlung mit LStpfl. steht der vorgenannte Zweck des VorausZVerfahrens entgegen (FG Ba.-Württ. v. 11. 3. 1976, EFG 1976, 342, rkr.). Zudem verwendet Abs. 1 den Begriff der VorausZ technisch („... sind zu entrichten“). Für Erstattungen sieht das EStG die Veranlagung (§§ 25, 46; s. auch BFH v. 20. 5. 1983 VI R 111/81, BStBl. II, 584 betr. LStJA gem. §§ 42–42c aF) oder besondere Erstattungs- und Vergütungsverfahren (§§ 36b–e aF; 44b und c) als abschließende Regelung vor, für die Minderung der einzubehaltenden Abzugsbeträge das LStErmäßigungsverfahren nach § 39a und die Abstandnahme vom StAbzug bei der KapErtrSt. nach § 44a.

**Überblick zu den Arten der Vorauszahlungsfestsetzung:** Festsetzungen von VorausZ können erstmalige Festsetzungen oder Anpassungen sein. Es wird ferner zwischen der Festsetzung laufender VorausZ, rückwirkenden und nachträglichen Festsetzungen unterschieden.

► *Erstmalige Festsetzungen* von VorausZ liegen vor, wenn keine VorausZFestsetzung vorangegangen ist, also in Fällen des Eintritts in die objektive bzw. subjektive (VorausZ-)StPfl. Im Gegensatz zur Anpassung ist die erstmalige Festsetzung in § 37 nicht ausdrücklich geregelt (s. Anm. 94).

► *Anpassungen* sind Festsetzungen, denen eine VorausZFestsetzung vorausgegangen ist. Es handelt sich um eine untechnische Begriffsbezeichnung, die sich aus der Dauerwirkung von VorausZFestsetzungen in die Zukunft hinein erklärt. In der Terminologie der AO wäre es richtiger, von einer Änderung zu sprechen.

► *Laufende Vorauszahlungen* werden festgesetzt oder angepaßt, soweit noch nicht fällige (uE entstandene) VorausZ des Festsetzungsjahres oder künftiger Jahre betroffen sind.

► *Rückwirkende Festsetzungen* betreffen bereits verstrichene VorausZTermine des laufenden Jahres.

► *Nachträgliche Festsetzungen oder Anpassungen* betreffen die VorausZ des vorangegangenen abgelaufenen Jahres oder ergehen nach Ablauf sämtlicher Fälligkeitstermine (uE Entstehungstermine) für ein bestimmtes Jahr.

77–78 Einstweilen frei.

#### 79 2. Mitwirkung des Steuerpflichtigen und Festsetzung von Amts wegen im Vorauszahlungsverfahren

**Eine allg. Steuererklärungspflicht** für Zwecke der VorausZ ist nicht vorgesehen. Grds. obliegt es dem FA, alle für die Festsetzung von VorausZ notwendigen Ermittlungen durchzuführen. Den Stpfl. trifft damit grds. keine Erklärungspflicht, wenn er erkennt, daß seine persönlichen Verhältnisse und

Besteuerungsgrundlagen eine Festsetzung oder Erhöhung von VorausZ verlangen würden (TISCHER in L/B/P, § 37 Rn. 20). Zur Bedeutung im Strafverfahren s. Anm. 220 „Steuerhinterziehung“.

**Erklärungs- und Mitwirkungspflichten nach Aufforderung durch FA:** Die Pflichten aus §§ 90 ff., 138 und 153 AO sind jedoch zu beachten. Erklärungen über Besteuerungsgrundlagen (zB zur Begründung eines Herabsetzungsantrags, gegebenenfalls auf amtlichem Formular, oder weil das FA zur Abgabe einer Erklärung über die – mutmaßlichen – Einkommensverhältnisse aufgefordert hat) sind Erklärungen iSd. § 153 AO.

TRZASKALIK in H/H/SP, § 153 AO Rn. 7; TIPKE/KRUSE, § 153 AO Tz. 7; Bedenken bei SCHWARZ/FROTSCHER, § 153 AO Rn. 9.

**Berichtigungspflichten** bestehen, wenn der Stpfl. nachträglich erkennt, daß von ihm abgegebene Erklärungen unrichtig oder unvollständig waren (s. auch Anm. 220 „Steuerhinterziehung“). Die Prüfung, ob die Erklärung unrichtig oder unvollständig war, bezieht sich uE auf den Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung, da nur dann ein „nachträgliches Erkennen“ denkbar ist. Zum Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung (subjektiv) richtige Erklärungen bedürfen nicht der Berichtigung.

Aus Treu und Glauben kann eine Berichtigungspflicht uE nur eingeschränkt hergeleitet werden. Dies gilt auch für den Fall, daß auf Antrag des Stpfl. eine Herabsetzung mit bestimmten Gründen verfolgt worden ist, die tatsächlich nicht eingetreten sind (zB beabsichtigte Geschäftsveräußerung oder -aufgabe). UE kommen nur solche Umstände in Betracht, die ausreichend konkretisiert sind und der Disposition des Stpfl. unterliegen.

**Herab- und Heraufsetzung von Vorauszahlungen von Amts wegen und auf „Antrag“:** Die Festsetzung und Anpassung von VorausZ erfolgt grds. von Amts wegen (zB Erhöhung oder Minderung nach einer vorgängigen Veranlagung, s. Anm. 97). Auch Herabsetzungen sind nicht antragsabhängig; jedoch ist es oft zweckmäßig, Anträge zu stellen, um das Verfahren in Gang zu setzen (s. Anm. 126 u. o. V., Stbg. 1979, 247). Zu Heraufsetzungsanträgen im Zusammenhang mit § 233 a s. Anm. 220 „Vollverzinsung“.

Formale Anforderungen für Anträge auf Herabsetzung von Vorauszahlungen, die mit den Änderungen des StEntlG 1999/2000/2002 begründet werden, stellt Abs. 3 Satz 4 (s. Anm. 135).

#### IV. Festsetzung durch Vorauszahlungsbescheid

##### 1. Rechtsnatur des Vorauszahlungsbescheids

80

**Vorauszahlungsbescheid als Steuerverwaltungsakt:** Der VorausZBescheid ist Verwaltungsakt iSd. §§ 118 ff. AO, er muß daher schriftlich ergehen, ausreichend bestimmt (dh. Adressaten und Höhe der VorausZSchuld enthalten) und mit einer Rechtsbehelfsbelehrung versehen sein (s. aber § 356 AO). Er ist Steuerbescheid iSd. § 155 Abs. 1 Satz 1 AO, für den die §§ 155 ff. AO über die Steuerfestsetzung gelten, und als solcher Erhebungsvoraussetzung iSd. § 218 Abs. 1 Satz 1 AO.

**Konstitutiver oder deklaratorischer Verwaltungsakt:** Die hM geht wohl von einem deklaratorischen Charakter aus, da sie auch Veranlagungsbescheide, soweit sie die tatsächlich verwirkte Steuer treffen, für deklaratorisch, im übrigen für konstitutiv hält.

FG Köln v. 17. 3. 1982, EFG 1982, 475, aufgeh. durch BFH v. 25. 1. 1983 VIII R 121/82, nv.; AEAO zu § 218 Nr. 1; H/H/SP, § 155 AO Rn. 6.; TIPKE/KRUSE, § 155 AO Tz. 23. STOLTERFOHT in K/S/M, § 37 Rn. A 9; SCHMIESZEK in B/B, § 37 Rn. 53 u. 69 unterscheiden danach, ob der VorausZFestsetzung eine Veranlagung zugrundegelegt wird oder nicht.

Die Festsetzung begründet danach lediglich die Zahlungsverpflichtung, nicht aber das Entstehen der Steuer selbst. So TIPKE/KRUSE, § 38 AO Tz. 23; SCHMIESZEK in B/B, § 37 Rn. 53 u. 69. Die Höhe der Schuld soll dann schon aus Abs. 3 Satz 2 folgen.

Dem kann uE nur eingeschränkt gefolgt werden. Deklaratorisch kann die VorausZFestsetzung nur sein, soweit die VorausZ materiell bereits allein durch Tatbestandsverwirklichung entsteht. UE ist das nur nach Ablauf des Jahres möglich, da die ESt. eine Jahressteuer ist. Im übrigen betreffend insbes. die laufenden VorausZ sind VorausZBescheide als Ergebnis von Ermessensentscheidungen zwangsläufig in vollem Umfang konstitutiv, da sie erst als Folge der Fälligestellung die Entstehung der Steuer bedingen (vgl. auch BEKER, DB 1975, 2147 Fn. 8). Veranlagungsgrundsätze treffen hier schon deswegen nur eingeschränkt zu, weil die erst noch im Verlaufe des restlichen Jahres zu verwirklichenden Besteuerungsmerkmale im Ungewissen liegen und die Verteilung auf die VorausZTermine allein vom (zufälligen) Zeitpunkt der Fälligestellung abhängt. Nur nachträgliche Festsetzungen könnten sich auf einen mehr oder minder feststehenden Sachverhalt gründen, wobei zusätzlich die Ungewißheit aus der Vorläufigkeit der Ermittlung des Sachverhalts heraus zu beachten wäre. Jedoch bewirken auch diese mit Fortsetzung der nachträglichen Anpassung eine vorgezogene Steuerentstehung der letzten VorausZ.

**Entstehungsvoraussetzung für die Vorauszahlungsschuld:** Der VorausZBescheid ist mit der hier vertretenen Auffassung nicht nur Fälligkeits- (so hM), sondern auch Entstehungsvoraussetzung.

**Vorauszahlungs-Festsetzung kein Leistungsgebot:** Nach BFH v. 5. 8. 1980 VIII B 108/79, BStBl. II 1981, 35 und v. 4. 6. 1981 VIII B 31/80, BStBl. II, 767 ist der VorausZBescheid Leistungsgebot für die entrichteten VorausZ und die Erhebung von Säumniszuschlägen. UE überholt: Mit Inkrafttreten der AO 1977 sind VorausZBescheid und Leistungsgebot zu trennen (vgl. § 155 Abs. 1 Satz 2 bzw. § 254 Abs. 1 Satz 1 AO): Das Leistungsgebot ist gesonderter Verwaltungsakt und mit dem Einspruch (früher Beschwerde) anfechtbar (FG Köln v. 28. 12. 1981, EFG 1982, 474, aufgeh. aus anderen Gründen durch BFH v. 19. 7. 1982 VIII B 25/82, nv.).

**An Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 Satz 1 gerichtete Vorauszahlungsbescheide** ergehen als Einzelsteuerbescheid gegen getrennt veranlagte, zusammenveranlagte oder der gesonderten Veranlagung nach § 26 c unterliegende Ehegatten für jeden der Ehegatten gesondert; bei zusammen zu veranlagenden Ehegatten kann uE auch ein zusammengefaßter Steuerbescheid ergehen (§ 155 Abs. 3 Satz 1 AO). Die Anforderungen an die Bekanntgabe von VorausZBescheiden gegenüber der Zusammenveranlagung unterliegenden Ehegatten entsprechen den Grundsätzen für die Bekanntgabe der EStBescheide. UE folgt dies aus Abs. 3 Satz 2, der Veranlagung und VorausZFestsetzung verknüpft; FG Rhld.-Pf. v. 12. 12. 1988, EFG 1989, 234, rkr.; zT aA FG Rhld.-Pf. v. 30. 6. 1986, EFG 1986, 570, rkr.

Zur Bekanntgabe gegenüber zusammenveranlagten Ehegatten allgemein s. § 26 b Anm. 56 ff. und zur Festsetzung von VorausZ gegen zusammenveranlagte Ehegatten s. § 26 b Anm. 65.

**Verbundene Steuerbescheide:** Die VorausZFestsetzung kann mit der Steuerfestsetzung für einen (vorausgehenden) VZ verbunden werden (verbundene Verwaltungsakte); beide stellen gesonderte Steuerbescheide dar und können selbständig angefochten werden (s. Anm. 90).

Der Verbindung entspricht die grundsätzliche Festsetzung von VorausZ nach der Steuerschuld aus der Veranlagung (s. Anm. 97), die insbes. frühere Rechtslagen mit einer mehr oder minder strikten Bindung vorsahen, heute jedoch dadurch überholt ist, daß auf die erklärten Tatsachen die für das VorausZJahr geltende Rechtslage angewendet wird und die Sätze 5, 7–11 Abweichungen bedingen.

**Gesonderte Vorauszahlungsbescheide** ergehen, wenn sie nicht mit einer Veranlagung verbunden sind.

## 2. „Vorläufigkeit“ und Befristung der Vorauszahlungsfestsetzung

81

**Vorbehaltsfestsetzung:** Wegen ihres vorläufigen Charakters sind VorausZFestsetzungen stets Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 Satz 2 AO (vgl. FG München v. 22. 2. 1980, EFG 1981, 135, rkr.). Eines Vorbehaltsvermerks bedarf es wegen der zwingenden gesetzlichen Regelung nicht. Der Vorbehalt bleibt selbst dann wirksam, wenn der Steuerfall abschließend geprüft wurde (Nds. FG v. 13. 2. 1981, EFG 1981, 648, rkr., betr. UStVoranmeldungen; H/H/Sp, § 164 AO Rn. 17 und 29; SCHWARZ/FROTSCHER, § 164 AO Rn. 26).

**Aufhebung oder Abänderung** der VorausZFestsetzung können jederzeit von Amts wegen oder auf Antrag des Stpfl. erfolgen (§ 164 Abs. 2 Satz 1 AO). Zum Konkurrenzverhältnis zu Abs. 3 Satz 3 s. Anm. 100.

**Eine Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung** durch die Behörde ist entgegen § 164 Abs. 3 AO nicht möglich (SCHWARZ/FROTSCHER, § 164 AO Rn. 26).

**Zeitliche Begrenzung der Vorauszahlungsfestsetzung:** Die VorausZFestsetzung wirkt in die Zukunft, soweit sie nicht von vornherein auf einzelne Jahre beschränkt ist. In der Praxis ergeht sie deshalb in der Weise, daß ab ... jeweils ... Euro (bis 2001: DM) zu zahlen sind (Formulierung: ... „und die folgenden Kalenderjahre bis zum Ergehen eines neuen Steuerbescheids“). Erst durch weiteren Bescheid erlischt ihre Wirkung (aA STOLTERFOHT in K/S/M, § 37 Rn. D 5: Wirkung nur im Rahmen der Frist des § 37 Abs. 3 Satz 3). Damit handelt es sich um Verwaltungsakte mit Dauerwirkung.

**Erneuter Bescheid:** Von der Änderung des vorausgegangenen Bescheids ist der Erlaß eines neuen Bescheids zu unterscheiden, der auch den Regelungsinhalt des früheren Bescheids umfassen kann. Die Übergänge sind aufgrund der Dauerwirkung der VorausZFestsetzung fließend (Problematik der sog. „wiederholenden Verfügung“). Die FinVerw. geht allgemein vom Ergehen eines neuen Bescheids aus.

Einstweilen frei.

82–84

## V. Verhältnis des Vorauszahlungsbescheids zur nachfolgenden Veranlagung

### 1. Vorauszahlungsverfahren als selbständiges, vorläufiges Verfahren

85

**Vorläufigkeit des Vorauszahlungsverfahrens:** Nach der Rspr. ist das VorausZVerfahren im Verhältnis zur nachfolgenden Steuerfestsetzung lediglich eine

vorläufige Maßnahme. VorausZ seien nur vorläufige „Zahlungen“ unter dem Vorbehalt der späteren Steuerfestsetzung.

BFH v. 3. 7. 1995 GrS 3/93, BStBl. II, 730; ebenso schon BFH v. 28. 4. 1972 III R 3/71, BStBl. II, 660; BFH v. 26. 2. 1975 I B 96/74, BStBl. II, 449; v. 10. 4. 1975 I B 7/75, BStBl. II, 778; v. 27. 9. 1976 VIII B 69/75, BStBl. II 1977, 33; v. 13. 3. 1979 III R 79/77, BStBl. II, 461 (betr. VSt.); v. 22. 10. 1981 IV R 81/79, BStBl. II 1982, 446; Hess. FG v. 26. 10. 1979, EFG 1981, 632, rkr.; FG München v. 20. 4. 1983, EFG 1983, 624, rkr.

**Selbständigkeit der Verfahren:** Einhelligkeit besteht darüber, daß VorausZFestsetzung und nachfolgende Veranlagung als Verfahren selbständig sind (zB BFH v. 15. 11. 1993 V B 46/92, BFH/NV 1995, 283 auf BFH v. 3. 7. 1995 GrS 3/93, BStBl. II, 730; BFH v. 13. 11. 1990, BFH/NV 1991, 775; v. 7. 5. 1971 III R 53/70, BStBl. II, 681; zur RAO schon BFH v. 14. 1. 1965 IV 9/64, HFR 1965, 334). Dem entsprechen die unterschiedlichen Rechtsgrundlagen (Abs. 3 Satz 1 bzw. § 25 Abs. 1) und die Behandlung der VorausZBescheide durch die AO als förmliche Steuerfestsetzungen.

**Veranlagung als auflösende Bedingung für das Vorauszahlungsverfahren:** Nach nunmehr einhelliger Meinung ist die VorausZSchuld eine durch die Festsetzung der Jahressteuer auflösend bedingte Steuerschuld (BFH III R 79/77 aaO; v. 22. 5. 1979 VIII R 58/77, BStBl. II, 639). Sie verliert dadurch ihre Wirkung ex nunc.

BFH v. 27. 1. 1977 IV B 72/74, BStBl. II, 367; v. 4. 6. 1981 VIII B 31/80, BStBl. II, 767 auf FG Düss. v. 22. 1. 1980, EFG 1980, 291; v. 8. 7. 1982 IV B 6/82, BStBl. II, 660; v. 9. 9. 1986 VIII R 198/84, BStBl. II 1987, 28 (betr. GewSt.); Nds. FG v. 21. 6. 1968, EFG 1968, 548, rkr.

► *EstBescheid als neue Zahlungs- und Vollstreckungsgrundlage:* Soweit sich VorausZBescheid und Veranlagung decken, bleiben die (materiellen) Rechtswirkungen erhalten, die der VorausZBescheid in der Vergangenheit ausgelöst hat (vgl. BFH v. 22. 8. 1995 VII B 107/95, BStBl. II, 916 mwN; nach BFH v. 4. 6. 1981 VIII B 31/80, BStBl. II, 767 bleibt er „Leistungsgebot“, zur Kritik s. Anm. 11 und 80). Bedeutung hat dies ua. für in der Vergangenheit erhobene Steuern, Säumniszuschläge, Vollstreckungsakte, Aufrechnung und Haftung (zu letzterem vgl. BFH v. 12. 10. 1999 VII R 98/98, BStBl. II 2000, 486). Für nicht erhobene Steuern verliert er seine Wirkung und wird durch den Jahressteuerbescheid ersetzt. Dieser tritt als Zahlungs- und Vollstreckungsgrundlage an die Stelle des VorausZBescheids (BFH v. 18. 7. 2000 VII R 32,33/99, BStBl. II 2001, 133; v. 4. 7. 1986 VII B 134/85, BStBl. II, 752). Für VorausZBescheid als eigenständige Rechtsgrundlage FROTSCHER, § 37 Rn. 6.

► *Eine Aufhebung des Veranlagungsbescheids* läßt den VorausZBescheid nach dieser Auffassung nicht automatisch wieder aufleben, genauso wenig wie dessen Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung, s. auch Anm. 92.

► *Zeitpunkt des Wegfalls* des VorausZBescheids als Rechtsgrundlage ist der Tag der Bekanntgabe des Veranlagungsbescheids für das VorausZJahr.

GIA FROTSCHER/LINDBERG, § 37 Rn. 4; SCHWARZ/FROTSCHER, § 164 AO Rn. 30; Nds. FG v. 28. 3. 1961, EFG 1962, 83, rkr.; FG Münster v. 20. 9. 1985, EFG 1986, 186, rkr.; aA FG Köln v. 17. 3. 1982, EFG 1982, 475, aufgeh. v. BFH: Mit Ablauf des 31. 12. des Jahres, für das die VorausZ festgesetzt wurden. Überholt, s. u.

► *Für Folgejahre* bleibt der VorausZBescheid wirksam, es sei denn, er wird durch einen neuen VorausZBescheid ersetzt.

**Nach anderer Ansicht** ist nicht die Festsetzung, sondern die (frühere) Entstehung der Jahressteuerschuld die auflösende Bedingung (BFH v. 7. 3. 1968,

BStBl. II, 496; v. 21. 1. 1977, BStBl. II, 393; v. 22. 5. 1979, BStBl. II, 639; v. 6. 2. 1990, BStBl. II, 523; SCHMIDT/DRENECK XXII. § 37 Rn. 1; wohl noch TIPKE/KRUSE, § 37 AO Tz. 32). Dahinter steht die Rechtsauffassung, daß der Jahresveranlagungsbescheid deklaratorisch wirke, demnach der Jahresablauf den VorausZBescheid überhole. UE ist diese Ansicht abzulehnen: Zwar unterscheidet sich die Entstehung der EStVorausZSchuld materiell nicht von der Entstehung der EStSchuld selbst. Beide entstehen im Gegensatz zu der laufenden Steuerschuld mit Zeitablauf und beziehen sich auf den gleichen Steuergegenstand. Jedoch wechselt die verfahrensmäßige Durchsetzungsmöglichkeit.

**Bedeutung** hat der Streit vor allem für die Frage, ob VorausZ zu erstatten sind, wenn eine Steuerfestsetzung nicht mehr erfolgen kann (s. Anm. 86).

## 2. Verhältnis von durchgeführtem Veranlagungsverfahren zum Vorauszahlungsverfahren

### a) Verhältnis eigener Art

86

Vorauszahlungs- und Veranlagungsverfahren sind zwar selbständige Verfahren, die jedoch vielfache Beziehungen untereinander aufweisen. Dabei gilt: Die endgültige Entscheidung über die Höhe der geschuldeten Steuer erfolgt mit Festsetzung nach Ablauf des VZ (§ 25 Abs. 1). Durch die Jahresfestsetzung erledigt sich der VorausZBescheid (§ 124 Abs. 2 AO; wohl allg. Meinung seit BFH v. 3. 7. 1995 GrS 3/93, BStBl. II, 730).

**Änderungsvorschriften nicht anwendbar:** VorausZFestsetzung und Veranlagung stehen nicht im Verhältnis von Änderungsbescheiden zueinander (heute einh. Meinung, vgl. BFH v. 23. 6. 1993 X B 134/91, BStBl. II 1994, 38).

**Ein Anspruch auf Durchführung einer Veranlagung** wird allgemein bejaht, wenn der Stpfl. hieran ein besonderes Interesse hat; zB dann, wenn VorausZ geleistet sind, die mit der festzusetzenden Jahresschuld verrechnet bzw. erstattet werden sollen (BFH v. 4. 6. 1959 IV 186/58 U, BStBl. III, 367; H/H/Sp, § 155 AO Rn. 22).

### Festsetzungsverjährung gehemmt:

**Schrifttum:** KOOPS, Erstattung von Vorauszahlungen, wenn der Jahressteueranspruch verjährt ist, BB 1987, 1940; KOOPS/SCHARFENBERG, Das Schicksal geleisteter Einkommensteuer-Vorauszahlungen im Falle der Verjährung der Jahressteuerschuld, DStR 1995, 552.

Sind VorausZ geleistet, so endet die Festsetzungsfrist für einen StAnspruch nach § 171 Abs. 14 AO nicht, soweit ein damit zusammenhängender Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO noch nicht nach § 228 AO verjährt ist (vgl. KOCH § 171 AO Rn. 55 ff.; SCHWARZ/FROTSCHER, § 171 AO Rn. 89; zu verfassungsrechtlichen Bedenken KOOPS, BB 1987, 1940). In der Zahlung verjähren kann ein Erstattungsanspruch erst mit Festsetzung und Fälligestellung (BFH v. 18. 7. 2000 VII R 32,33/99, BStBl. II 2001, 133). Deshalb müssen uE die das Veranlagungssoll übersteigenden VorausZ mit der Veranlagung erstattet werden (KOCH, § 171 AO Rn. 56; aA STOLTERFOHT in K/S/M, § 37 Rn. A 17).

Hier spielt die Frage herein, ob die VorausZ allein mit Entstehung des Jahressteueranspruchs erlischt (s. Anm. 85 und SCHMIESZEK in B/B, § 37 Rn. 28). Dann könnte er infolge Festsetzungsverjährung nicht mehr festgesetzt werden (vgl. BFH v. 13. 11. 1990, BFH/NV 1991, 775; FG Hamburg v. 5. 12. 1986, EFG 1988, 577, rkr.). Folge wäre, daß eine durch die VorausZ über den materiellen Steueranspruch hinaus getilgte Jahressteuer nur noch im Billigkeitsweg erstattet werden könnte (SCHMIDT/DRENECK XXII. § 37 Rn. 1; TIPKE/KRUSE, § 37

AO Tz. 45). UE zumindest durch die geänderte Rechtslage zu § 171 Abs. 14 überholt.

Zur Rechtslage bis zum VZ 1986 s. BFH v. 13. 2. 1996 VII R 55/95, BFH/NV 1996, 454 (zur Vermögensteuer); aA FG Hamb. v. 5. 12. 1986, BB 1987, 1938; zur Rechtslage nach der RAO vgl. BFH v. 13. 3. 1979 III R 79/77, BStBl. II, 461 betr. VSt.; im übrigen vgl. BFH v. 4. 6. 1959 IV 186/58 U, BStBl. III, 367.

**Bindung an bisherige Rechtsauffassungen:** Die von der FinVerw. im VorausZVerfahren vertretenen Rechtsmeinungen binden grds. nicht im nachfolgenden Veranlagungsverfahren (RFH v. 9. 6. 1943, RStBl., 515; BFH v. 26. 10. 1962 VI 13/62, HFR 1963, 218 und BFH v. 26. 6. 1959 III 67/58 U, BStBl. III, 360 betr. LAG). § 176 AO ist nicht anwendbar, weil VorausZ und Veranlagungsfestsetzung nicht im Verhältnis von Änderungsbescheiden zueinander stehen.

► *Treu und Glauben* kann ausnahmsweise zu einer Bindung führen, wenn sich eine Zusage erkennbar auch auf das nachfolgende Veranlagungsverfahren erstreckt (RFH VI 76/43 aaO und BFH VI 13/62 aaO).

► *Für gerichtliche Entscheidungen* wird eine Bindung verneint und lediglich eine faktische Wirkung unterstellt (BFH v. 13. 3. 1980 IV E 2/80, BStBl. II, 520; v. 23. 6. 1993 X B 134/91, BStBl. 1994 II, 38 mwN; SCHMIDT/DRENSECK XXII. § 37 Rn. 17).

**Keine weitere Festsetzung von Vorauszahlungen nach Durchführung der Veranlagung:** Nach erfolgter Veranlagung sind weder weitere Festsetzungen von VorausZ (BFH v. 31. 5. 1978 I R 105/77, BStBl. II, 596) noch eine Anpassung (TISCHER in L/B/P, § 37 Rn. 15) möglich. Das vorläufige Verfahren ist durch Ergehen des Veranlagungsbescheids abgeschlossen (aA Abschluß durch Zeitablauf, vgl. zB v. GROLL, DStR 1994, 158 mwN, oder Anrechnung der VorausZ).

**Anrechnung und Erstattung von Vorauszahlungen:** Auf die spätere Steuerschuld werden im laufenden Jahr (VorausZ und StAbzugsbeträge) und gegebenenfalls in den folgenden 15 bzw. 21 Monaten (VorausZ) Abschlags-, zahlungen“ geleistet, die auf die endgültige Steuerschuld angerechnet werden. Der Ausgleich erfolgt im Steuererhebungsverfahren nach Durchführung der Veranlagung durch Anrechnung entrichteter VorausZ, etwaiger Steuervergütungen oder einbehaltener StAbzugsbeträge und mündet in die sog. Abschlußzahlung (§ 36 Abs. 4 Satz 1) oder es erfolgt eine Erstattung des die Steuerschuld übersteigenden Betrags (§ 36 Abs. 4 Satz 2). Diese Steueranrechnung stellt einen von der Steuerfestsetzung gesonderten Verwaltungsakt dar, der allerdings nur deklaratorisch wirkt und sich je nach dem Ergebnis der Anrechnung in einem Leistungsgebot oder in einer Erstattungsverfügung äußert (BFH v. 18. 7. 2000, BStBl. II, 133). Ein Überschuß zugunsten des Stpfl. wird mit Bekanntgabe des Veranlagungsbescheids fällig (§ 220 Abs. 2 Satz 2 AO) und ist zu erstatten (§ 36 Abs. 4 Satz 2). Eine Abschlußzahlung hat der Stpfl., soweit sie auf bereits fällige VorausZ entfällt, sofort (dh. mit Fälligkeit aus der VorausZFestsetzung), den Rest in Monatsfrist zu entrichten (§ 36 Abs. 4 Satz 1).

**Zeitliche Kongruenz von Anrechnung und Vorauszahlungen:** Angerechnet wird auf die Steuerschuld des VorausZJahres; eine abweichende Anrechnungsbestimmung ist weder durch den Stpfl. noch durch das FA möglich. § 37 Abs. 1 geht als Sonderregelung dem § 225 AO vor (vgl. BFH v. 13. 11. 1990 VII R 27/90, BFH/NV 1991, 775).

**Leistungsgebot:** Ein mit der Veranlagung ergehendes Leistungsgebot bezieht sich nur auf die nach Anrechnung (verbleibende) Abschlußzahlung.

Str. war, ob sich dieses auf die Steuerfestsetzung vor Anrechnung oder danach bezieht, aber seit BFH v. 3. 7. 1995 GrS 3/93, BStBl. II, 730 ist dies in letzterem Sinn geklärt.

**Abrechnungsbescheid:** Die Anrechnung der VorausZ ist nur deklaratorischer Verwaltungsakt, dessen Außenwirkung sich im Ergebnis der Anrechnung äußert (BFH v. 18. 7. 2000 VII R 32,33/99, BStBl. II, 133). Sie ist damit nicht gesondert anfechtbar. Über die richtige Anrechnung der VorausZ wird deshalb (auf Antrag) durch Abrechnungsbescheid entschieden (BFH v. 28. 4. 1993 I R 100/92, BStBl. II, 836; OFD Münster v. 12. 7. 1994, BB 1994, 1700), wobei die Anrechnung nur unter den Voraussetzungen der §§ 129–131 AO geändert werden kann (BFH v. 15. 4. 1997 VII R 100/96, BStBl. II, 787; AEAO zu § 218 Nr. 3). Nach Verwaltungsauffassung sind an den Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids keine strengen Anforderungen zu stellen.

### b) Umfang der Aussetzung der Vollziehung der nachfolgenden Steuerfestsetzung

87

Nach § 361 Abs. 2 Satz 4 AO, § 69 Abs. 2 Satz 8 und Abs. 3 Satz 4 FGO mit Wirkung ab 1. 1. 1997, eingefügt mit JStG 1997 v. 20. 12. 1996, BGBl. I, 2049, kann grds. eine Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung eines Bescheids in vollem Umfang erfolgen. Die „vorbehaltlose“ Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung beschränkt sich jedoch bei EStBescheiden auf den Restbetrag, der verbleibt, wenn man die nunmehr festgesetzte Steuer um die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge, KSt. und bisher festgesetzte VorausZ mindert. Darüber hinaus gehende Beträge können in der Vollziehung nur ausgesetzt oder aufgehoben werden, wenn dies zur Abwendung wesentlicher Nachteile nötig erscheint.

Nach BTDrucks. 13/5952 soll die Vorschrift verhindern, daß im Wege der AdV/Aufhebung der Vollziehung Beträge vorläufig ausgezahlt werden (müssen). Die tatsächliche Fassung geht darüber hinaus, weil sie auf festgesetzte VorausZ abstellt.

Damit unterließ der Gesetzgeber die Rspr. des BFH auf Vorlage diverser Senate seit BFH v. 3. 7. 1995 GrS 3/93, BStBl. II, 730; BFH v. 18. 9. 1995 X B 134/91, BFH/NV 1996, 232; v. 25. 10. 1995, BStBl. II 1996, 316. Nach dieser neueren Rspr. ist Vollziehung jeglicher Gebrauch vom materiellen Regelungsgehalt eines Verwaltungsakts. Durch Ergehen des Jahressteuerbescheids erledigt sich der VorausZBescheid in sonstiger Weise (§ 124 Abs. 2 AO). An seine Stelle trete in vollem Umfang der EStBescheid. Nur dieser sei Gegenstand der Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung; durch die Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung werde der VorausZBescheid nicht wieder „verdeckt“ wirksam. Deshalb könnten sie sich auch auf aufgrund Leistungsgebots ergangene freiwillige Leistungen (VorausZ-) und Steuerabzugs- (anzurechnende LSt. und ESt.) und Steuervergütungsbeträge (KSt.) erstrecken.

**Überholte Rechtslage:** Entgegenstehende Rspr. aus der Zeit vor der Entscheidung des GrS, nach der eine Aussetzung der Vollziehung (AdV) nur in dem Umfang erfolgen durfte, in dem festgesetzte VorausZ nicht entrichtet waren, war mit der Entscheidung des GrS überholt.

BFH v. 4. 6. 1981 VIII B 31/80, BStBl. II, 767; BFH v. 15. 6. 1982 VIII B 138/81, BStBl. II, 657; BFH v. 27. 1. 1977 IV B 72/74, BStBl. II, 367, zur GewSt., und dem Verhältnis von vorläufigem zu endgültigem Bescheid; BFH v. 5. 8. 1980 VIII B 108/79, BStBl. II 1981, 35; v. 15. 6. 1982 VIII B 138/81, BStBl. II, 657; v. 26. 11. 1986 VIII B 114/86, BStBl. II 1987, 179 (zur KSt.); FG Düss. v. 29. 5. 1973, EFG 1973, 593, rkr. Zur älteren Auffassung vgl. die Nachweise bei BFH v. 19. 8. 1969 VI B 51/69, BStBl. II, 685; v. 19. 6. 1969 V B 8/69, BStBl. II, 527 [528] auch zur abweichenden Meinung des II. Senats; zuletzt BFH v. 12. 2. 1974 VII R 105/71, BStBl. II, 418.

**Stellungnahme:** Die Neuregelung überholt nunmehr auch die Entscheidung des GrS, wobei zwar der dogmatische Ausgangspunkt des BFH, Aussetzung in vollem Umfang zuzulassen, grundsätzlich erhalten blieb, jedoch durch nahezu nicht erfüllbare zusätzliche Anforderungen konterkariert wird.

Zur Kritik am Vorgehen des Gesetzgebers TIPKE/KRUSE, § 69 FGO Tz. 26 „Einkommensteuerbescheid“. Sie stellt nicht einen nur die Rechtslage wie vor dem Beschluß des GrS her, sondern verschlechtert die Rechtsposition des Stpfl. nunmehr, weil auch nicht geleistete VorausZ nur noch unter engen Voraussetzungen ausgesetzt werden können.

**Aussetzung bei festgesetzten Vorauszahlungen:** Festgesetzte VorausZ sind auch solche, die selbst bereits ausgesetzt sind (BFH v. 24. 1. 2000 X B 99/99, BStBl. II, 559; AEAO zu § 361 AO Nr. 4 Abs. 3).

**Aussetzung der Vorauszahlungen** nach Ergehen des Veranlagungsbescheids: Wurde vom BFH nach alter Rechtslage abgelehnt (vgl. BFH v. 24. 3. 1999 XI S 18/98, BFH/NV 2000, 451). Ob sich diese Rspr. im Hinblick auf die Gesetzesänderung und unter verfassungskonformer Auslegung der §§ 361 Abs. 2 Satz 4 und 69 Abs. 2 Satz 8 FGO halten läßt, ist offen, da bei wörtlicher Auslegung der Vorschriften und unter Zugrundelegung der Rspr. des BFH zur Erledigung des Einspruchs gegen die VorausZFestsetzung durch überholende Veranlagungsfestsetzung (s. Anm. 92) die Gefahr einer Rechtsschutzlücke im vorläufigen Rechtsschutz bestünde.

**Der Eintritt wesentlicher Nachteile** ist entsprechend der Voraussetzung im Fall der einstweiligen Anordnung zu befürchten, wenn die Beschränkung der AdV die wirtschaftliche oder persönliche Existenz des Stpfl. unmittelbar und ausschließlich bedrohen würde (BFH v. 12. 4. 1984, BStBl. II, 492). Zur Konkretisierung s. AEAO zu § 361 AO Tz. 4.6. Zinsnachteile, das Erfordernis einer Kreditaufnahme oder ein Zwang, betriebliche Investitionen zurückstellen zu müssen, genügen nicht.

88–89 Einstweilen frei.

## VI. Rechtsschutz gegen den Vorauszahlungsbescheid

### 1. Anfechtung von Vorauszahlungsbescheiden

#### 90 a) Einspruchsverfahren gegen Vorauszahlungsbescheide

**Schrifttum:** O.V., Anm. zu FG Hamburg, EFG 1999, 157 Beil. 4/1999 zu EFG Nr. 14.

Gegen erstmalige oder erhöhende VorausZBescheide sind der Einspruch (§ 348 Abs. 1 Nr. 1 AO) und die Anfechtungsklage (§ 40 FGO) gegeben. Zur Ablehnung eines Antrags auf Anpassung von VorausZ s. Anm. 101.

**Anfechtung verbundener Festsetzungen:** Sind Veranlagung und Festsetzung von VorausZ miteinander verbunden (s. Anm. 80), so sind beide Festsetzungen getrennt anfechtbar. Ein Rechtsbehelf gegen die EStFestsetzung beinhaltet nicht auch zwingend die Anfechtung des VorausZBescheids (SCHMIDT/DRENECK XXII. § 37 Rn. 17; dies selbst dann nicht, wenn die Steuerfestsetzung als Bemessungsgrundlage für die Anpassung oder Festsetzung der VorausZ dient. Deshalb ist durch Auslegung zu ermitteln, wogegen sich der Einspruch richtet (CONRADI in L/B/P, § 37 Rn. 31). Allerdings kann die Stattgabe im Rechtsbehelfsverfahren

gegen die EStVeranlagung auch zu einer Herabsetzung der VorausZ führen (s. auch Anm. 97).

**Anfechtung des Vorauszahlungsbescheids oder Antrag auf Anpassung** sind zu unterscheiden. Was gewollt ist, ergibt eine Auslegung des Begehrens. Nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist erwachsen VorausZBescheide auch für solche VorausZ in formelle Bestandskraft, die erst in Zukunft entstehen (Anm. 81). Dann verbleiben lediglich Anträge auf Anpassung.

**Nach Durchführung der Einkommensteuerveranlagung** erledigt sich das Verfahren gegen die VorausZFestsetzung und erfolgt Fortsetzung des Einspruchsverfahrens nach § 365 Abs. 3 AO (BFH v. 4. 11. 1999 V R 35/98, BStBl. II 2000, 454; FG Hamburg v. 4. 8. 1998, EFG 1999, 157, rkr.; beide zur USt; s. auch BFH v. 22. 1. 1988 III B 134/86, BStBl. II, 484 betr. Rechtslage bis VZ 1986; AEAO zu § 365 AO Nr. 2). Eines Antrags bedarf es nicht (mehr), so der BFH auch schon für altes Recht. Zur Auswirkung dieser Rechtsauffassung im Verfahren über den vorläufigen Rechtsschutz s. Anm. 93 und Anm. 220 „Aussetzung der Vollziehung“.

**Eine Einspruchsentscheidung** im VorausZVerfahren, die nach durchgeführter Veranlagung erlassen wird, ist jedenfalls nicht nichtig, BFH v. 22. 1. 1988 III B 134/86 aaO.

## b) Klageverfahren gegen Vorauszahlungsbescheide

91

**Schrifttum:** LÜCK, Zum Gegenstand der Klage gegen einen Vorauszahlungsbescheid nach Ergehen des Jahresbescheides, DStZ 1990, 483; JÜPTNER, Fortsetzungsfeststellungsklage und Antrag nach § 68 FGO bei Erlaß eines Umsatzsteuerjahresbescheides während des Klageverfahrens gegen einen Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid, UR 1993, 77; WÜLLENKEMPER, Auswirkungen der Bekanntgabe eines Jahressteuerbescheides auf einen Rechtsstreit um einen Vorauszahlungsbescheid, DStZ 1998, 458; v. GROLL, § 68 FGO nF – Eine „Falle“ für den Rechtssuchenden?, DStR 1994, 117 und 158; ALBERT, Fortsetzungsfeststellungsklage nach Erledigung eines Vorauszahlungsbescheides durch Erlaß eines Jahressteuerbescheides, DStZ 1999, 205.

Gegen die Einspruchsentscheidung über eine erstmalige oder erhöhende Festsetzung von VorausZ ist die Anfechtungsklage gegeben.

**Eingeschränkte Überprüfung der Vorauszahlungsfestsetzung als Ermessensentscheidung:** Der Umfang der gerichtlichen Nachprüfung ist eingeschränkt, soweit die Festsetzung von VorausZ Ermessensentscheidung ist (BFH v. 22. 10. 1981 IV R 81/79, BStBl. II 1982, 446 [447]); sie ist nach § 102 FGO lediglich auf Ermessensüberschreitung oder Ermessensmissbrauch (auch Ermessensunterschreitung) zu überprüfen (glA LADEMANN/BORDEWIN, § 37 Rn. 41 f.).

### Keine Erledigung des Klageverfahrens durch

► *eine nachfolgende EStVeranlagung:* Nach § 68 Satz 1 FGO idF des 2. FGOÄndG v. 19. 12. 2000 setzt sich ein anhängiges Verfahren gegen den neuen Verwaltungsakt fort. Eines Antrags bedarf es nicht (mehr). Ein Einspruch gegen den EStBescheid wäre unzulässig (§ 68 Satz 2 FGO nF).

Entgegenstehende Rspr. (BFH v. 15. 5. 1997 XI R 53/88, BStBl. II, 514; v. 29. 3. 1990 V R 44/86, BFH/NV 1991, 687 (zur USt.); offen noch BFH v. 22. 1. 1988 III B 134/86, BStBl. II, 484 (zur ESt.) ist überholt. Zur Übergangszeit s. BFH v. 28. 1. 2003 IX R 12/03, BFH/NV 2003, 794. Für ein erneutes Verfahren nach der Neuregelung aus verfahrensökonomischen Gründen FG Saarl. v. 28. 3. 2002, EFG 2002, 853, rkr.

- ▶ *Zeitablauf*, wenn zwischenzeitlich die VorausZTermine, auf die sich die Klage bezieht, verstrichen und neue VorausZBescheide an die Stelle des angefochtenen Bescheids getreten sind (nunmehr § 68 Satz 1 FGO; damals Hess. FG v. 14. 9. 1976, EFG 1977, 77, rkr., wegen der möglichen Säumnisfolgen; CONRADI in L/B/P, § 37 Rn. 35, unter Hinweis auf die durch § 240 Abs. 1 Satz 4 AO überholte Begründung) oder
- ▶ *Ablauf der 15-Monatsfrist* des Abs. 3 Satz 3 (aA RÖSSLER, DStZ 1980, 384), denn Abs. 3 Satz 3 wendet sich lediglich an das FA.

## 92 2. Vorläufiger Rechtsschutz gegen Vorauszahlungsbescheide

**Schrifttum:** SCHUHMANN, Die Rspr. zur vorläufigen Anerkennung von Abschreibungsverlusten bei der Veranlagung, DStZ 1978, 166; HEIN, Vorläufiger Rechtsschutz im Verfahren der Herabsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen bei der Beteiligung an steuerbegünstigten Kapitalanlagen, BB 1980, 1099.

**Grundsätzliches:** Vorläufiger Rechtsschutz gegen erstmalige VorausZFestsetzungen oder erhöhende Anpassungen wird durch Aussetzung der Vollziehung (AdV) gewährt (§ 361 Abs. 2 AO). Eine Aufhebung der Vollziehung hat zu erfolgen, wenn der Verwaltungsakt bereits vollzogen ist, zB durch Aufrechnung seitens der Behörde, Beitreibung der festgesetzten Beträge usw. Bei ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts ist AdV bis zu einer abschließenden Regelung zu gewähren oder die Vollziehung aufzuheben (BFH v. 22. 7. 1977 III B 34/74, BStBl. II, 838; v. 29. 11. 1977 VII B 6/77, BStBl. II 1978, 156; v. 24. 2. 1987 IX B 106/86, BStBl. II, 344; TIPKE/KRUSE, § 69 FGO Tz. 34).

**Umfang der Aussetzung:** Erhöhende Anpassungen, denen eine bestandskräftige VorausZFestsetzung voran ging, können zwar in vollem Umfang ausgesetzt werden, in dem Bereich, in dem die Steuer bereits festgesetzt war, jedoch nur unter den erschwerten Voraussetzungen des § 361 Abs. 2 Satz 4 AO.

Das Ergebnis erscheint zumindest dann unbillig, wenn die vorgängige VorausZFestsetzung als Festsetzung mit Dauerwirkung ergangen war. Die Schwierigkeit beruht vornehmlich darauf, daß Verwaltungsakte mit Dauerwirkung im StR einen Fremdkörper bilden.

**Die Aussetzungskompetenz** liegt als Ausfluß der Ermittlungs- und Festsetzungskompetenz (vgl. Anm. 71), auch bei gesondert festzustellenden Besteuerungsgrundlagen (BFH v. 22. 9. 1976 I B 21/76, DB 1977, 478), allein beim WohnsitzFA.

**Rechtsschutzlücke:** Vertritt man mit der hM und dem BFH, daß der Rechtsbehelf sich allein gegen den Veranlagungsbescheid fortsetzt und der VorausZBescheid erledigt sei, wenn der VorausZBescheid durch die Veranlagung ersetzt wird, tritt im Bereich des vorläufigen Rechtsschutzes eine Lücke auf. Denn dann kann der VorausZBescheid mangels anhängigen Rechtsbehelfs nicht mehr ausgesetzt werden; andererseits ist eine Aussetzung des Veranlagungsbescheids aber nur unter erschwerten Voraussetzungen möglich, soweit die VorausZ festgesetzt sind (§ 361 Abs. 2 Satz 4 AO bzw. § 69 Abs. 2 Satz 8 FGO). Der BFH (v. 24. 1. 2000 X B 99/99, BStBl. II, 559) hat hiergegen keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

UE ist entgegen dem BFH aaO Verfassungswidrigkeit insoweit zu bejahen, als gleiches ungleich behandelt wird. Denn ob eine Erst-, eine erhöhende VorausZFestsetzung oder die auf gleichem Sachverhalt beruhende Veranlagung ausge-

setzt wird, macht im Hinblick auf den vorläufigen Rechtsschutz keinen Unterschied.

*Lösungswege:* Im Fall eines Antrags auf AdV oder einer existenten AdV erledigt sich der VorausZBescheid nicht; er bleibt weiterhin angefochten; verfassungskonforme teleologische Reduktion der §§ 361 Abs. 2 Satz 4 AO bzw. 69 Abs. 2 Satz 8 FGO in der Weise, daß diese nicht für ausgesetzte VorausZ gelten; der gegen den Veranlagungsbescheid fortgesetzte Einspruch umfaßt auch den Regelungsgehalt des VorausZ-Bescheids, soweit er in den Veranlagungsbescheid Eingang gefunden hat; damit kann er ausgesetzt werden.

UE dürfte die Lösung Nr. 3 am ehesten zu vertretbaren Ergebnissen führen. Sie ermöglicht, daran festzuhalten, daß sich der Einspruch gegen die Veranlagung fortsetzt (Verfahrensökonomie) und eröffnet Aussetzungsspielräume.

Zu Bedenken auch SCHMIDT/DRENECK XXII. § 37 Rn. 18 mwN.

Einstweilen frei.

93

## VII. Die erstmalige Festsetzung von Vorauszahlungen

### 1. Grundlagen der erstmaligen Festsetzung von Vorauszahlungen

94

Die erstmalige Festsetzung ist im Unterschied zur Anpassung von VorausZ (Abs. 3 Satz 3) im Gesetz nicht (mehr) ausdrücklich geregelt.

**Rechtswentwicklung:** § 98 EStG 1925 und § 36 Abs. 1 EStG 1934 ff. enthielten Regelungen für die erstmalige Festsetzung von VorausZ lediglich bei Begründung der subjektiven StPflcht. Erstmals mit Abschn. E VII Abs. 1 EStR 1936, RStBl. 1937, 252, wendete man § 37 Abs. 1 EStG 1934 entsprechend für die Fälle an, in denen nicht allein die subjektive StPflcht begründet wurde, sondern erstmals zu VorausZ führende Sachverhalte auftraten (Eintritt in die objektive StPflcht). Darüber ging man später noch hinaus, als § 35 (idF ab 1941 aufgrund der SteuerÄndVO 1941 v. 20. 8. 1941, RGBl. I, 510, RStBl., 593; Wegfall des § 36 Abs. 1 EStG) auch für den Beginn der StPflcht keine Regelung mehr enthielt. Seit es nur mehr eine einheitliche Steuerfestsetzung gibt (ab 1996), braucht uE nicht mehr unterschieden zu werden.

**Anlaß für die erstmalige Festsetzung** von VorausZ ist der Eintritt in die subjektive (Geburt; die Verlegung des Wohnsitzes in das Inland genügt dann nicht, wenn sie nicht mit dem Bezug von Einkünften verbunden ist) und/oder objektive StPflcht (s. Anm. 39).

Die Fälligkeit laufender VorausZ richtet sich grds. nach den gesetzlichen Fälligkeitsterminen des Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 29). Ob dies auch dann gilt, wenn laufende VorausZ kurzfristig vor den gesetzlich festgelegten Terminen festgesetzt werden, ist ebenso umstritten, wie die entsprechende Frage bei deren Anpassung (s. Anm. 124).

**Rechtsgrundlage** für die erstmalige Festsetzung von VorausZ bildet nach hM Abs. 3 Satz 3 (zT entsprechend herangezogen). Gestützt wird dies ua. darauf, daß es sich um eine Anpassung im weiteren Sinn handele.

Vgl. BFH v. 26. 10. 1978 I B 3/78, BStBl. II 1979, 46; v. 22. 10. 1981 IV R 81/79, BStBl. II 1982, 446; v. 6. 5. 1986, BStBl. II, 749; v. 23. 6. 1993, BStBl. II 1994, 38; glA LADEMANN/BORDEWIN, § 37 Rn. 29 (analoge Anwendung des Abs. 3 Satz 3); TISCHER in L/B/P, § 37 Rn. 17 a; STOLTERFOHT in K/S/M, § 37 Rn. D 43.

AA für den Fall der Festsetzung aufgrund einer Veranlagung Schl.-Holst. FG v. 25. 10. 1983, EFG 1984, 289, rkr.; LADEMANN/BORDEWIN, § 37 Rn. 23; STOLTERFOHT in K/S/M, § 37 Rn. D 46.

Als praktische Konsequenz aus dieser Auffassung wird Abs. 3 Satz 3 in vollem Umfang auf die erstmalige Festsetzung angewendet, zB hinsichtlich der Frage, ob eine Ermessensentscheidung vorliegt (dazu Anm. 95) oder ob die Fristen des Abs. 3 Satz 3 zu wahren sind.

UE richtet sich die erstmalige Festsetzung laufender VorausZ nach Abs. 3 Satz 1, der sonst leer liefe. Satz 1 spricht auch gegen das Vorhandensein einer Gesetzeslücke, die eine analoge Anwendung des Satzes 3 rechtfertigen könnte. Nur eine (nachträgliche) erstmalige Festsetzung mag nach Abs. 3 Satz 3 möglich sein (s. Anm. 127). Ob und inwieweit man allerdings einzelne Tatbestandsmerkmale des Abs. 3 Satz 3 auf die erstmalige Festsetzung anwenden kann, ist nach deren Zweck zu entscheiden.

## 95 2. Einzelheiten zur erstmaligen Festsetzung von Vorauszahlungen

**Erstmalige Festsetzung von Vorauszahlungen als Ermessensentscheidung:** Nach hM handelt es sich um eine Ermessensentscheidung, da Abs. 3 Satz 3 angewendet wird (s. Anm. 94). Der BFH sah in der Nichterhebung von VorausZ allerdings einen Verstoß gegen Art. 3 GG (zB v. 23. 6. 1967 VI B 38/67, BStBl. III, 659). Gegen einen Ermessensspielraum auch FG München v. 26. 3. 1974, EFG 1974, 370, rkr.; Schl.-Holst. FG v. 25. 10. 1983, EFG 1984, 289, rkr.; aus der Lit. SCHMIESZEK in B/B, § 37 Rn. 69 vor dem Hintergrund, daß die VorausZFestsetzung konstitutiv sei; Zweifel bei SCHMIDT/DRENECK XXII. § 37 Rn. 6. UE setzt die Einräumung eines Ermessensspielraums eine gesetzliche Ermächtigung voraus, die sich aus Satz 1 nicht ergibt.

**Bemessungsgrundlage bei erstmaliger Festsetzung** nach vorangegangener Veranlagung ist die Bemessungsgrundlage nach Abs. 3 Satz 2 u. 3. Ohne eine vorausgegangene Veranlagung bestehen gegen die unmittelbare Anwendung von Abs. 3 Satz 3 uE zwar Bedenken (s. Anm. 94); zur Feststellung der Bemessungsgrundlage ist die entsprechende Anwendung der Vorschrift jedoch gerechtfertigt.

Der Höhe nach werden die VorausZ nur durch solche Besteuerungsgrundlagen beeinflusst, die nach dem Eintritt in die subjektive StPflcht verwirklicht wurden. Sie sind uU nach § 162 AO zu schätzen (CONRADI in L/B/P, § 37 Rn. 10). Der Stpfl. ist auskunftspflichtig; präsente Beweismittel sind heranzuziehen (zB USt-Voranmeldungen; Fragebogen zur Anmeldung des Gewerbes oder der Tätigkeit usw.).

### Verteilung auf die Vorauszahlungstermine:

► *Erstmalige VorausZ* sind für den Zeitraum der StPflcht gleichmäßig auf die folgenden VorausZTermine zu verteilen (so schon RdF v. 26. 8. 1941, RStBl., 652; Nds. FG v. 1. 3. 1982, EFG 1982, 571, rkr.; für ArbN FG Berlin v. 4. 9. 2001, EFG 2001, 1614, rkr.).

**Beispiel:** Begründung der StPflcht durch Umzug in das Inland am 15. 4. 2001; VorausZ können mithin ab 10. 6. 2001 festgesetzt werden. Die Steuerschuld entsteht am 15. 4. 2001. Beträgt die im Jahr des Zuzugs am 15. 4. 2001 zu erwartende Steuer 9000 €, sind zum 10. 6., 10. 9. und 10. 12. d. J. je 3000 € festzusetzen.

► *Beim Wechsel von der beschr. zur unbeschr. StPflcht* (vgl. Anm. 41) bemessen sich die VorausZ nach den zusammengefaßten Besteuerungsgrundlagen für die verschiedenen Arten der StPflcht.

## C. Bemessungsgrundlage für Vorauszahlungen (Sätze 2 und 3)

### I. Grundsatz: Einkommensteuer der letzten Veranlagung (Satz 2)

#### 1. Bedeutung des Satzes 2

96

Nach Abs. 3 Satz 2 bemessen sich die VorausZ grds. nach der ESt., die sich nach Anrechnung der StAbzugsbeträge (§ 36 Abs. 2 Nr. 2) bei der letzten Veranlagung ergeben hat. Zur KSt. s. Anm. 97.

**Vermutung gleichbleibender Verhältnisse:** Mit der Anknüpfung an die letzte Veranlagung ist der Grundsatz für die Festsetzung von VorausZ geregelt; Satz 3 regelt mit der Anpassung der VorausZ die Ausnahme (HEINIG, BB 1950, 811). Satz 2 stellt die gesetzliche Vermutung auf, daß die künftigen Veranlagungen der letzten Veranlagung entsprechen werden (Schl.-Holst. FG v. 25. 10. 1983, EFG 1984, 289, rkr.). Von der Annahme gleichbleibender Verhältnisse darf das FA daher zu Lasten des Stpfl. nur abweichen, wenn die gesetzliche Vermutung durch konkrete Anhaltspunkte widerlegt ist (s. auch Anm. 105).

Faktisch hat die FinVerw. diesen Grundsatz in sein Gegenteil verkehrt, denn die VorausZ werden unter Einsatz der automatisierten Datenverarbeitung allg. an die Tatsachen- und Rechtslage des laufenden Jahres angepaßt (vgl. SPÄTH, DStZ 1978, 471; PÜSCHEL, DStZ 1979, 93). Nach H. FISCHER (DB 1983, 1326) ist die Festsetzung nach Veranlagung gegenüber der zutreffenden Ermittlung im Wege der Schätzung zu ungenau. Zur Kritik STOLTERFOHT in K/S/M, § 37 Rn. A 25. Tatsächlich wird ein Mischsystem praktiziert.

**Vereinfachungserwägungen:** Satz 2 liegt ein mehrfacher Vereinfachungszweck zu Grunde. So soll dem Stpfl. die Überprüfung erleichtert werden, ob die VorausZ in zutreffender Höhe festgesetzt wurden. Der Verwaltungsvereinfachung dient die Verbindung von Veranlagung und VorausZFestsetzung in einem zusammengefaßten Bescheid. Schließlich zielt Satz 2 auch auf eine Vereinfachung des Verfahrens, denn es wird vermieden, die Stpfl. mit unnötigen Anfragen nach der Höhe der festzusetzenden VorausZ zu befassen.

#### 2. Bemessungsgrundlage und vorgängige Veranlagung

97

**Bemessungsgrundlage für die Vorausauszahlung** ist grds. die festgesetzte, verbleibende ESt.(-schuld) nach Anrechnung der Steuerabzugsbeträge ohne Berücksichtigung bereits für das VorausZJahr geleisteter VorausZ; diese werden erst bei der Verteilung der geschuldeten ESt. auf die einzelnen VorausZZeitpunkte berücksichtigt. Zusätzlich sind allerdings die Begrenzungen der Bemessungsgrundlage nach Sätzen 5–12 zu beachten. Dem Zweck der Sätze 5–12 würde es widersprechen, wenn diese Grenzen nur bei der „freien“ Anpassung nach Satz 3 zu berücksichtigen wären. Deshalb legt sie die Verwaltung bei jeder VorausZFestsetzung zu Grunde.

► *Die zu berücksichtigenden Steuerabzugsbeträge* sind die Steuerbeträge, die zum Zweck der späteren Steueranrechnung (nicht Abgeltung, es sei denn es besteht ein Wahlrecht zur Anrechnung) an der Quelle erhoben werden. Es handelt sich um die LSt. (§ 38 Abs. 1), KapESt. (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–4 und 7a–7c), ZASt. (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 und 8) und den Steuerabzug bei beschränkter StPflcht (§ 50 a Abs. 4) und Aufsichtsratsbezügen (§ 50 a Abs. 1).

► *Körperschaftsteuer* ist nur noch für eine Übergangszeit zu berücksichtigen (§ 52 Abs. 50 c).

► *Der Bausteuerabzug* nach §§ 48 ff. ist kein Steuerabzugsbetrag, sondern Sicherungsmittel, da er vielfältig, ua. auf die ESt./KSt. und die VorausZ, nur mit Zahlungswirkung „angerechnet“ wird (DIEBOLD, DStZ 2002, 252).

#### Vorgängige, „letzte“ Veranlagung:

► *Die maßgebende Veranlagung* für die Festsetzung von VorausZ ist die konkret durchgeführte Veranlagung für den oder die Stpfl. Da mit der Anknüpfung gleichbleibende Verhältnisse unterstellt werden, ergibt sich, daß Satz 2 nur Anwendung findet, wenn die Art der StPfl. (beschr. oder unbeschr. EStPfl.) und die Veranlagungsart (Einzelveranlagung oder verschiedene Arten der Ehegattenveranlagung) auch für den VorausZ-Zeitraum beibehalten werden. Haben sich die Verhältnisse geändert, so sind die VorausZ erforderlichenfalls anzupassen oder neu festzusetzen.

► *Bestandskraft der Veranlagung:* Der maßgebende EStBescheid muß weder materiell noch formell bestandskräftig sein; er kann daher auch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen (§ 164 Abs. 1 Satz 1 AO) oder vorläufig sein (§ 165 Abs. 1 AO). Berichtigungsbescheide (auch im Rechtsbehelfsverfahren) genügen dann, wenn sie einen ausreichenden Schluß auf die Höhe der VorausZschulden zulassen.

**Beispiel:** Die Veranlagung für das Jahr 01 erging am 10. 5. 02; sie wird mit Bescheid v. 20. 9. 02 nach oben berichtigt, nochmals am 22. 3. 03. Den VorausZ 02 (10. 12. 02) ist der Berichtigungsbescheid v. 20. 9. 02 zugrunde zu legen, den VorausZ 03 der Bescheid v. 22. 3. 03. Eine nachträgliche Anpassung der VorausZ für 02 wäre ebenfalls möglich.

► *„Letzte“ Veranlagung* ist die Veranlagung für den zeitlich dem anzupassenden VorausZ-Zeitraum am nächsten liegenden VZ (FG Rhld.-Pf. v. 30. 6. 1986, EFG 1986, 570, rkr.).

► *Grundsätzliche Festsetzung* nach der letzten Veranlagung bedeutet gegenüber der Anpassung nach Satz 3 vorrangige Bemessung nach Satz 2. Dadurch wird zugleich der Ermessensspielraum des Abs. 3 Satz 3 begrenzt.

## 98 II. Ausnahme: Bemessung von Vorauszahlungen zur Freistellung des Existenzminimums bei niedrigem Erwerbseinkommen (Satz 3 aF)

Nach dem Beschluß des BVerfG v. 25. 2. 1992 (2 BvL 5/91, 8/91, 14/91, BGBl. I, 1851) war ab VZ 1993 sicherzustellen, daß bei der Einkommensbesteuerung dem Stpfl. die „Erwerbsbezüge“ belassen werden, die unter dem am Sozialhilferecht orientierten Existenzminimum liegen. Satz 3 aF zog die Folgerungen aus dieser Forderung, die in dem § 32 c, später 32 d enthalten waren, bei Festsetzung von VorausZ.

Die durch das Ges. zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms v. 23. 6. 1993 (BGBl. I, 944) eingefügte Regelung löste die für den VZ 1993 erlassene Verwaltungsanordnung zur StFreistellung des Existenzminimums (vgl. BMF v. 23. 12. 1992, BStBl. I 1993, 14) ab. Danach wurde als Verfahrenserleichterung bestimmt, daß das FA nur solche Beträge berücksichtigen müsse, die ihm bekannt oder nach den Umständen des Falles leicht zu ermitteln waren.

Durch das JStG 1996 v. 11. 10. 1995 (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 438) wurde § 32 d aufgehoben, ebenso (verspätet) Abs. 3 Satz 3 aF durch das JStErgG 1996 v. 18. 12. 1995. Die gesamten Regelungen gingen letztendlich im Familienleistungsausgleich auf (§ 31); die Auswirkungen im Vorauszahlungsverfahren regelt nunmehr Abs. 3 Satz 12.

99 Einstweilen frei.

## D. Die Anpassung von Vorauszahlungen (Abs. 3 Satz 3)

**Schrifttum:** THEISS, Einkommen- und Gewerbesteuervorauszahlung, DB 1950, 519; HEINIG, Die Anpassung der Einkommensteuervorauszahlung, BB 1950, 811; THEISS, Nachträgliche Herabsetzung und Erstattung von Einkommensteuervorauszahlungen?, FR 1954, 261; HEROLD, Anträge auf Herabsetzung der 4. Einkommensteuervorauszahlung 1967, BStA 1967, 354; NG, Zur Vorauszahlungsanpassung im folgenden Kalenderjahr, FR 1969, 500; REINLÄNDER, Erhöhung der Einkommensteuer-Vorauszahlung, DStR 1973, 373; HARTZ, Zeitpunkt der Auswirkung der Verlustzuweisungen von Abschreibungsgesellschaften und Baugerengemeinschaften für die Einkommensteuer ihrer Gesellschafter, DB 1975, 947; BAREIN, Herabsetzung von Vorauszahlungen bei Verlusten aus Abschreibungsgesellschaften, DB 1977, 49; v. CANSTEIN, Zur Berücksichtigung von noch nicht festgestellten Verlustanteilen bei der Einkommensteueranlagung, DB 1977, 1868; DY, Verfahrensrechtliche Fragen bei der Geltendmachung von Verlusten aus der Beteiligung an sog. Abschreibungsgesellschaften, FR 1977, 383; COSTEDE, Zentrale Fragen zum Steuerrecht gewerblicher Abschreibungsgesellschaften, StuW 1978, 23; SANDER, Zur volkswirtschaftlichen Problematik und fragwürdigen steuerrechtlichen Behandlung sog. Abschreibungsgesellschaften, DStR 1978, 10; RÖSSLER, Die rückwirkende Anpassung von Einkommensteuervorauszahlungen, DStZ 1980, 383; ORTH, Verlostücktrag, Anpassung der Vorauszahlungen und Investitionshilfeabgabe, FR 1983, 545; DERS., Verlustabzug (§ 10 d EStG) und Nichtberücksichtigung bestimmter negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Vorauszahlungsverfahren, FR 1984, 241; GEORGE, Berücksichtigung von Berlin-Darlehen bei den Einkommensteuervorauszahlungen, DB 1985, 1768; LANGEL, Herabsetzung von Gewerbesteuer-Vorauszahlungen während des laufenden Erhebungszeitraums für bereits verstrichene Vorauszahlungstermine, DB 1987, 196; APP, Rechtliches Gehör vor Vorauszahlungsbescheiden und Verspätungszuschlägen, INF 1988, 219; FEDERMANN, Zulässigkeit und Vorteilhaftigkeit einer quellensteuerbedingten Herabsetzung der Einkommen- und Körperschaftsteuervorauszahlungen, DB 1989, 439; HARDER, Mitwirkungspflicht bei der Anpassung von Vorauszahlungen, DB 1991, 2217.

### I. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 3

#### 1. Bedeutung der Anpassungsregelung des Satzes 3

100

**Fiskalische Bedeutung:** Satz 3 soll dem FA die Möglichkeit geben, die Steuerzahlung rasch an veränderte Verhältnisse anzupassen, und zwar sowohl zum Vor- als auch zum Nachteil des Stpfl. (BFH v. 27. 9. 1976 VIII B 69/75, BStBl. II 1977, 33; FG München v. 22. 2. 1980, EFG 1981, 135, rkr.). Die konjunkturpolitische Wirksamkeit des Steuersystems, das wegen der progressiven Gestaltung des Tarifs antizyklisch wirkt, sollte verbessert werden (BTDrucks. V/1890, 17 f.). Da die VorausZ nicht mehr auf einer Selbstberechnung des Stpfl. beruhen (dazu BARTH, BB 1949, 494), soll die Verwaltung die VorausZ hinsichtlich ihrer Höhe so beweglich und so zeit- und ertragsnah als möglich halten können (vgl. HEINIG, BB 1950, 811; LADEMANN/BORDEWIN, § 37 Rn. 32).

**Rechtssystematische Bedeutung:** Materiell-rechtlich läßt Satz 3 als Bemessungsgrundlage die Berücksichtigung der (mutmaßlichen) Verhältnisse des VZ zu. Insofern ist Satz 3 eine Ausnahmeregelung zu Satz 2 (s. Anm. 96). Zur Anwendbarkeit des Satzes 3 auf die erstmalige Festsetzung von VorausZ s. Anm. 94.

**Verfahrensrechtlich** stellt sich Satz 3 als eigenständige Änderungsvorschrift dar, die die Abänderung bereits ergangener VorausZBescheide zuläßt.

► *Verhältnis des Satzes 3 zu § 164 Abs. 2 Satz 1 AO:* Nach § 164 Abs. 2 Satz 1 AO ist die Aufhebung oder Änderung der nach § 164 Abs. 1 Satz 2 AO zwingend

unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden VorausZfestsetzung jederzeit möglich. Die gleiche Rechtsfolge ergibt sich aus Abs. 3 Satz 3.

Das damit bestehende Konkurrenzproblem ist offen: Das Hess. FG (v. 22. 11. 1982, EFG 1983, 369, rkr.), auch schon FG Rhld.-Pf. v. 18. 4. 1978 (EFG 1978, 437, rkr.), erwähnen beide Vorschriften undifferenziert nebeneinander, ebenso in LADEMANN/BORDEWIN, § 37 Rn. 46; SCHWARZ/FROTSCHER, § 164 AO Rn. 27; nach FG München (v. 22. 2. 1980, EFG 1981, 437, rkr.) ist Satz 3 nur eine Vorschrift, die die jederzeitige Anpassung an veränderte Verhältnisse ermögliche (Hinweis auf BFH v. 27. 9. 1976 VIII B 69/75, BStBl. II 1977, 33). Rechtsgrundlage für eine Aufhebung oder Änderung bereits unanfechtbarer Bescheide könne nur § 164 Abs. 2 AO sein. Für uneingeschränkte Anwendung des § 164 Abs. 2 AO FISCHER, DB 1983, 1326.

**Stellungnahme:** Es handelt sich um einander überschneidende Vorschriften, deren Verhältnis zueinander nach Zweck, Inhalt, Umfang und Abgrenzung zu ermitteln ist. Danach gilt, daß Abs. 3 Satz 3 schon in der Vergangenheit den Charakter einer umfassenden Änderungsvorschrift hatte, weil sonst nachträgliche Anpassungen nicht möglich gewesen wären. Nunmehr begrenzt er auch § 164 Abs. 2 AO zeitlich auf Änderungen bis zum Ablauf des auf den dem VZ folgenden 15. bzw. 21. Kalendermonat (s. auch BFH v. 10. 7. 2002 X R 65/96, BFH/NV 2002, 1567).

## 101 2. Verfahrensfragen: Rechtsschutz bei Anpassung von Vorauszahlungen

Der Stpfl. hat sich entweder gegen Erhöhungen oder die Ablehnung einer Herabsetzung der Vorauszahlungen zu wehren.

**Anfechtung erhöhender Anpassung:** Werden die Vorauszahlungen auf Antrag oder von Amts wegen heraufgesetzt, ist dagegen der *Einspruch* gegeben. Im Klageverfahren handelt es sich um eine *Anfechtungsklage*.

*Vorläufiger Rechtsschutz* kann durch AdV gewährt werden. Nach § 361 Abs. 2 Satz 4 AO und § 69 Abs. 2 Satz 8 FGO beschränkt sich eine Aussetzung grds. auf den Erhöhungsbetrag. Zu den Bedenken s. Anm. 87.

**Rechtsschutz gegen die Ablehnung der Herabsetzung von Vorauszahlungen:** Gegen die Ablehnung eines Antrags auf Herabsetzung von VorausZ ist der *Einspruch* gegeben (§ 348 Abs. 2 AO). Im Klageverfahren ist das Begehren mit der *Verpflichtungsklage* zu verfolgen (BFH v. 31. 5. 1978 I R 105/77, BStBl. II, 596; FG München v. 22. 2. 1980, EFG 1981, 135, rkr.). Die die Herabsetzung ablehnende Entscheidung ist wie die Herabsetzung selbst eine Ermessensentscheidung (BFH v. 10. 7. 2002 X R 65/96, BFH/NV 2002, 1567 zur Heraufsetzung; RÖSSLER, DStZ 1980, 383), die nach § 102 FGO nur einer eingeschränkten Überprüfung unterliegt (s. Anm. 91).

**Keine Erledigung der Verfahren durch Veranlagung:** Durch nachfolgende EStFestsetzung setzen sich Einsprüche nach § 365 Abs. 3 AO gegen den Veranlagungsbescheid fort (vgl. BFH v. 4. 11. 1999 V R 35/98, BStBl. II 2000, 454, z. USt; AEAO § 365 Nr. 2 Abs. 3), ebenso Klageverfahren (§ 68 Satz 1 FGO idF des 2. FGOÄndG v. 19. 12. 2000).

Entgegenstehende Entscheidungen (BFH v. 31. 5. 1978 I R 105/77, BStBl. II, 596; FG Rhld.-Pf. v. 8. 1. 1990, EFG 1990, 402, rkr.; FG Münster v. 4. 11. 1992, EFG 1993, 236, rkr.) sind entweder durch die Rspr. oder durch die neue Gesetzesfassung überholt.

Zu weiteren Fragen (zB anderweitige Erledigung durch Ablauf der Frist des Abs. 3 Satz 3) s. Anm. 91.

**Vorläufiger Rechtsschutz:**

**Schrifttum:** HEIN, Vorläufiger Rechtsschutz im Verfahren der Herabsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen bei der Beteiligung an steuerbegünstigten Kapitalanlagen, BB 1980, 1099.

► *Keine Aussetzung der Vollziehung:* Bei vollständiger oder teilweiser Ablehnung eines Antrags auf Herabsetzung von VorausZ verneinen Rspr. und hM bisher die Statthaftigkeit einer Aussetzung der Vollziehung, da der ablehnende Verwaltungsakt keinen vollziehbaren Inhalt habe.

BFH v. 24. 9. 1999 XI S 17/98, BFH/NV 2000, 451; v. 27. 3. 1991 I B 187/90, BStBl. II 1991, 643; v. 10. 11. 1977 IV B 33–34/76, BStBl. II 1978, 15; v. 27. 3. 1991 I B 187/90, BStBl. II, 643; FG Bremen v. 4. 3. 1977, EFG 1977, 273, rkr., betr. GewSt.; Hess. FG v. 30. 1. 1980, EFG 1980, 446, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 18. 4. 1978, EFG 1978, 437, rkr.; CONRADI in L/B/P, § 37 Rn. 33. Entgegen dem Urt. des Hess. FG (v. 31. 1. 1980 aaO) führt aber ein Antrag auf Herabsetzung einer teilweise stattgebenden VorausZ-Verfügung nicht zur Aussetzung im vollem Umfang. Unklar auch FG Berlin v. 16. 3. 1978, EFG 1978, 438, rkr., das uE nicht klar zwischen Anfechtung eines Bescheids und Antrag auf Anpassung von VorausZ unterscheidet.

AA neuerdings die Lit. unter Berufung auf BFH v. 3. 7. 1995 GrS 3/93, BStBl. II, 730 bzw. v. 14. 4. 1987 GrS 2/85, BStBl. II, 637; so SCHMIESZEK in B/B, § 37 Rn. 139; LADEMANN/BORDEWIN, § 37 Rn. 92; SCHMIDT/DRENECK, XXII. § 37 Rn. 17. UE ist dies durch die gesetzliche Neufassung des § 361 Abs. 2 Satz 4 überholt, auch im Hinblick auf die Begründung in der bisherigen Rspr. nicht überzeugend.

► *Keine Anpassung über einstweilige Anordnung:* Eine Herabsetzung über einstweilige Anordnung läßt die hM nicht zu, weil damit das Ergebnis des Hauptverfahrens vorweggenommen würde.

BFH v. 10. 4. 1975 I B 7/75, BStBl. II, 778; COSTEDE, StW 1978, 37; LADEMANN/BORDEWIN, § 37 Rn. 92; krit. STOLTERFOHT in K/S/M, § 37 Rn. A 65; aA FG Berlin v. 16. 3. 1978, EFG 1978, 438, rkr., das eine Vorwegnahme der Hauptsache auch in der Beibehaltung der Verwaltungsentscheidung sieht; uE unzutreffend, da der vorläufige Rechtsschutz nur den Klägerinteressen dienen soll, damit die Bedeutung der Vorwegnahme der Hauptsache auch nur aus dessen Sicht zu beurteilen ist. Die Vorläufigkeit des VorausZ-Verfahrens im Gegensatz zur Veranlagung hat hierbei außer Betracht zu bleiben (BFH I B 7/75 aaO; offen noch: BFH v. 26. 2. 1975 I B 96/74, BStBl. II, 449), da das streitige Rechtsverhältnis allein den Anspruch auf Herabsetzung umfaßt.

► *Einstweilige Anordnung zur Stundung des Herabsetzungsbetrags:* Eine Stundung des beherrschten Herabsetzungsbetrags (§ 222 AO) im Wege der einstweiligen Anordnung ist jedoch zulässig.

BFH v. 10. 4. 1975 I B 7/75, BStBl. II, 778 und v. 12. 4. 1984 VIII B 115/82, BStBl. II, 492; Nds. FG v. 2. 5. 1978, EFG 1978, 492, rkr.; CONRADI in L/B/P, § 37 Rn. 34; aA FG Berlin v. 16. 3. 1978, EFG 1978, 438, rkr., und FG Düss. v. 27. 4. 1977, EFG 1977, 442, rkr., die die Stundung als Billigkeitsmaßnahme ihrer Natur nach für den vorläufigen Rechtsschutz als nicht geeignet ansehen.

Auch für eine Stundung ist Voraussetzung, daß der Stpfl. den Anordnungsgrund (BFH VIII B 115/82 aaO) und seinen Herabsetzungsanspruch ausreichend glaubhaft gemacht hat (FG Berlin v. 22. 6. 1976, EFG 1977, 273, rkr.; Nds. FG v. 2. 5. 1978 aaO). Deshalb muß der Verlust wahrscheinlich, die seine Berücksichtigung ablehnende Entscheidung der Verwaltung ermessensfehlerhaft und die zu treffende Entscheidung die einzig mögliche sein.

Im Hinblick auf die Stundungsmöglichkeiten wird auch eine vorläufige Verlustfeststellung im Wege der einstweiligen Anordnung bei der Beteiligung an einer PersGes. verneint (FG Hamb. v. 27. 5. 1980, EFG 1980, 608, rkr.).

► *Vollstreckungsaufschub* nach § 258 AO als ein Minus zur Stundung gewährt daneben das FG Rhld.-Pf. (v. 18. 4. 1978, EFG 1978, 437, rkr.); uE zutreffend.

102 Einstweilen frei.

## 103 II. Überblick zur Anpassungsregelung des Satzes 3

Nach Satz 3 kann das FA bis zum Ablauf des auf den VZ folgenden 15. Kalendermonats die VorausZ an die ESt. anpassen, die sich für den VZ voraussichtlich ergeben wird (Satz 3 Halbs. 1). Dieser Zeitraum verlängert sich auf 21 Monate, wenn die Einkünfte aus LuF bei der erstmaligen StFestsetzung die anderen Einkünfte voraussichtlich überwiegen werden (Satz 3 Halbs. 2).

**Voraussetzung der Änderungsvorschrift** ist, daß sich für den VZ voraussichtlich eine ESt. ergeben wird, die von der für die bisherige Festsetzung maßgebenden ESt. abweicht. Der Anpassungsmaßstab der voraussichtlich sich ergebenden ESt. erfordert eine Prognose (s. Anm. 105).

**Rechtsfolge** des Satzes 3 ist die ermessensgebundene Anpassung der VorausZ innerhalb bestimmter zeitlicher Grenzen (s. Anm. 116 ff.).

104 Einstweilen frei.

## III. Der Anpassungsmaßstab des Satzes 3: Die voraussichtlich sich ergebende Einkommensteuer

### 105 1. Begriff und Ermittlung der „voraussichtlich sich ergebenden Einkommensteuer“

**Der Begriff** der „voraussichtlich sich ergebenden Einkommensteuer“ ist ein unbestimmter Rechtsbegriff (glA FROTSCHER/LINDBERG, § 37 Rn. 57; SCHMIDT/DRENECK XXII. § 37 Rn. 6). Ein Ermessen ist der FinVerw. auf der Rechtsfolgeseite eingeräumt: „Das FA *kann* anpassen“ (s. Anm. 116 f.). Darüber hinaus steht dem FA bei Ermittlung der voraussichtlichen ESt. ein Aufklärungsermessen zu.

**Die Ermittlung** der voraussichtlich sich ergebenden ESt. durch das FA ist Voraussetzung für die Anpassung der VorausZ. Insoweit steht dem WohnsitzFA nach § 88 Abs. 1 Satz 2 AO ein Ermessen zu, da der vorläufige Charakter des VorausZVerfahrens (s. Anm. 85) den Untersuchungsgrundsatz des § 88 Abs. 1 Satz 1 AO einschränkt.

► *Einzelheiten zum Ermittlungsermessen*: Bei abgelaufenen Zeiträumen stehen die Besteuerungsgrundlagen im wesentlichen fest. Daher ist zwar von einer überschlägigen Berechnung auszugehen; abgeschlossene Sachverhalte, insbesondere solche, die der Stpfl. zur Herabsetzung festgesetzter VorausZ vorbringt, sind aufzuklären (BFH v. 5. 7. 1966 I 65/64, BStBl. III, 605). Die Vorläufigkeit der Verfahrens im Verhältnis zur nachfolgenden Veranlagung (BFH v. 22. 10. 1981 IV R 81/79, BStBl. II 1982, 446) bedingt jedoch, daß VorausZBescheide aufgrund eines lediglich vorläufig ermittelten Sachverhalts ergehen können, so daß eine überschlägige Ermittlung der Einkünfte erforderlich, aber auch ausreichend ist.

BFH v. 13. 5. 1971 V B 61/70, BStBl. II, 492; v. 10. 4. 1975 I B 7/75, BStBl. II, 778; v. 27. 9. 1976 VIII B 69/75, BStBl. II 1977, 33; v. 8. 11. 1979 IV R 42/78, BStBl. II

1980, 147; v. 22. 10. 1981 IV R 81/79, BStBl. II 1982, 446; v. 22. 10. 1981 IV R 132/79, BStBl. II 1982, 123; FG München v. 22. 2. 1980, EFG 1981, 135, rkr.

► *Prognose über die Einkommensteuer des VZ*: Bei Sachverhalten, die erst in der Zukunft verwirklicht werden, ist eine in die Zukunft gerichtete Betrachtung erforderlich. Die Steuerschuld wird lediglich vorausschauend bestimmt.

BFH v. 26. 10. 1978 I B 3/78, BStBl. II 1979, 46; BFH v. 22. 1. 1988 III B 134/86, BStBl. II, 484; FG Rhld.-Pf. v. 16. 6. 1981, DB 1981, 1909, rkr. Auch insoweit muß Glaubhaftmachung genügen (vgl. auch FG München v. 22. 2. 1980, EFG 1981, 135, rkr.; Nds. FG v. 20. 4. 1977, EFG 1977, 430, rkr.).

► *Umfang der Aufklärung*: Dem vorläufigen Charakter des VorausZVerfahrens entsprechend sind eingereichte Unterlagen kursorisch durchzusehen (FG Rhld.-Pf. v. 16. 6. 1981, DB 1981, 1909, rkr.). Es kommt auf eine summarische Überprüfung an. Sind Tatsachen und Umstände, die eine niedrigere Steuerschuld begründen, dem FA nicht bekannt, obliegt es dem Stpfl., diese Tatsachen und Umstände unter Vorlage geeigneter Beweismittel nachzuweisen oder glaubhaft zu machen (BFH v. 10. 4. 1975 I B 7/75, BStBl. II, 778; v. 8. 11. 1979 IV R 42/78, BStBl. II 1980, 147). Dem entspricht die Pflicht des FA, alle rechtlichen und tatsächlichen Gesichtspunkte zu berücksichtigen, die zur Begründung der Herabsetzung der VorausZ glaubhaft gemacht worden sind (BFH v. 26. 10. 1978 I B 3/78, BStBl. II 1979, 46; v. 22. 10. 1981 IV R 132/79, BStBl. II 1982, 123).

► *Bei Tatsachen zu Lasten des Stpfl.*, die die Verwaltung zugrunde legen will, tritt an die Stelle der Glaubhaftmachung eine gewisse Wahrscheinlichkeit ihres Eintritts, wenn sie sich auf in der Vergangenheit verwirklichte und mit einer gewissen Beständigkeit versehene Besteuerungsmerkmale stützen kann. Hier ist auch der Grundgedanke des Abs. 3 Satz 2 einzubeziehen, der die Besteuerungsmerkmale der letzten Veranlagung in die Zukunft überträgt (s. Anm. 96). Bedenklich deshalb FG Bremen v. 21. 3. 1967, EFG 1967, 293, das in der zugrunde gelegten Fortsetzung der Prostitution eine bloße „Annahme“ des FA sah, die Stpfl. werde diesem Gewerbe auch in Zukunft nachgehen (aufgeh. durch BFH v. 23. 6. 1967 VI B 38/67, BStBl. III, 659 aus anderen Gründen).

► *Rechtliche Würdigung*: Der Ermittlung des Sachverhalts schließt sich die Subsumtion unter den unbestimmten Rechtsbegriff der sich „voraussichtlich ergebenden Einkommensteuer“ an. Dies schließt Wertungen nicht aus. Die FinVerw. ist deshalb auch nicht gehindert, ungewisse positive oder negative Einkünfte anzusetzen oder wegzulassen; ungewisse Verluste machen durch den Verlustausgleich auch positive Einkünfte ungewiß (FG Düss. v. 13. 2. 1978, EFG 1978, 232, rkr.). Dies unterliegt dann allerdings auch der Nachprüfung durch das Gericht.

► *Generelle Ermittlungen*, denen kein konkreter Anlaß zugrunde liegt, sind uE insbes. dann ermessensmißbräuchlich, wenn bereits eine Veranlagung vorliegt, an die angepaßt werden kann.

## 2. Glaubhaftmachung der voraussichtlich sich ergebenden Einkommensteuer durch den Steuerpflichtigen

### a) Grundsätze der Beweisführung durch Glaubhaftmachung

106

Der Vorläufigkeit des VorausZVerfahrens und der für die Anpassung erforderlichen Prognose entspricht die Glaubhaftmachung als Beweismittel minderer Qualität. Besondere Bedeutung hat das Verfahren der Glaubhaftmachung im Zusammenhang mit der Beteiligung an Kapitalanlagegesellschaften mit Steuervorteilen erlangt.

**Glaubhaftmachung grundsätzlich ausreichend:** Die FinVerw. geht davon aus, daß der Stpfl. die für ihn günstigen Änderungen der Besteuerungsgrundlagen dem FA von sich aus mitteilt. Er hat alle Umstände für die Entscheidung durch klare und erschöpfende Darlegung der Verhältnisse aufzudecken (BFH v. 8. 11. 1979 IV R 42/78, BStBl. II 1980, 147). Die Überprüfung dieses Vorbringens erfolgt grds. nach einem zweistufigen Verfahren (BFH v. 26. 10. 1978 I B 3/78, BStBl. II 1979, 46): Zunächst muß der Stpfl. alles tun, was zur Glaubhaftmachung erforderlich ist. Die so vorgetragenen Tatsachen sind durch das FA zu überprüfen. Kommt es dieser Prüfungspflicht nicht nach, so ist von einer ausreichenden Glaubhaftmachung auszugehen; an der Rechtmäßigkeit hierauf beruhender (ablehnender) StBescheide bestehen ernstliche Zweifel (glA FG Düss. v. 22. 3. 1976, EFG 1976, 350, rkr.).

Zur Amtshilfe des BetriebsFA in den Fällen der gesonderten Feststellung s. Anm. 73.

**Umfang der Beweisführung:** Glaubhaftmachen bedeutet, daß aufgrund der bezeichneten Beweismittel ein nicht nur geringes Maß an Wahrscheinlichkeit für die Richtigkeit der Tatsachenbehauptung besteht (BFH v. 10. 7. 1974 I R 223/70, BStBl. II, 736; v. 8. 11. 1979 IV R 42/78, BStBl. II 1980, 147; TISCHER in L/B/P, § 37 Rn. 21; GORSKI, DB 1977, 1721). Eine an Gewißheit grenzende Wahrscheinlichkeit ist nicht erforderlich (BFH v. 10. 7. 1974 aaO; auch Nds. FG v. 2. 5. 1978, EFG 1978, 492, rkr.). Auch mit der Möglichkeit des Gegenteils darf gerechnet werden (vgl. SANDER, DStR 1978, 12 mwN).

Im Rahmen der Glaubhaftmachung ist ein großzügiger Maßstab hinsichtlich der zu erwartenden Tatsachen anzulegen. Treten tatsächlich abweichende Entwicklungen ein, hat die FinVerw. immer noch die Möglichkeit, dem durch (nachträgliche) Anpassung der VorausZ oder Vorbehaltsveranlagungen Rechnung zu tragen.

## 107 b) Einzelfälle der Glaubhaftmachung zu Anpassungszwecken

**Ausreichende Glaubhaftmachung wird in folgenden Fällen bejaht:**

► *Vorlage der Steuererklärung einer Bauberrengemeinschaft* über die Höhe der Einkünfte und Bankbescheinigung über die Kosten zugrundeliegender Darlehen (Nds. FG v. 13. 12. 1977, DB 1978, 1526; vgl. auch FG München v. 22. 2. 1980, EFG 1981, 135, rkr.). Ob und welche Kosten anerkannt werden können, ist uE Sache der rechtlichen Würdigung.

► *Vorlage einer qualifizierten schriftlichen Auskunft* der Abschreibungsgesellschaft, aus der hervorgeht, daß sich der Verlust aus mehreren Bilanzen ergibt und die Bilanzen von einem Sachkundigen erstellt sind, sofern nicht Anhaltspunkte gegen die Richtigkeit der Auskunft sprechen (Nds. FG v. 2. 5. 1978, EFG 1978, 492, rkr.); uE so allgemein formuliert bedenklich. In dem entschiedenen Fall waren Beteiligung und Höhe der Beteiligung unstr.; die Verluste waren in testierten Bilanzen ausgewiesen. Das Nds. FG v. 13. 1. 1977, EFG 1977, 180, rkr., läßt auch dem BetriebsFA eingereichte Bilanzen genügen.

► *Einreichung eines umfangreichen Rechenwerks* beim WohnsitzFA über die Höhe des voraussichtlichen Einkommens (FG Rhld.-Pf. v. 14. 12. 1977, DB 1978, 1254, rkr.).

► *Vorläufige Zusammenstellung* von Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben und Sonderausgaben. Wird dies von einem FA zur Begründung eines Antrags auf Herabsetzung von VorausZ zum 10. 12. d. J. verlangt, ist ein solches Verfahren nicht unzumutbar (FG Düss. v. 29. 5. 1959, EDStZ 1959, 373, rkr.). UE sollte ein angemessener Berechnungszeitraum vorliegen (ca. 6 Monate), es sei denn, es

liegen besondere Umstände vor, die eine Gewinnminderung schon vorher bekräftigen und mit großer Wahrscheinlichkeit erwarten lassen.

► *Vorlage von Zwischenbilanzen* zur Glaubhaftmachung niedrigerer Gewinne, Absinken des Umsatzes ua. (BRUMUND, DStR 1964, 581); eine umsatzbedingte Minderung der Kosten ist uE zu berücksichtigen.

► *Fehlende wesentliche Abweichungen bei Beteiligungen*, bei denen das BetriebsFA auch in der Vergangenheit schon die Angaben der Gesellschaft bestätigt hat (Nds. FG v. 13. 12. 1977, DB 1978, 1526, rkr.).

► *Rückschluß aus gegenwärtigen Verhältnissen*, die auf die Zukunft übertragen werden können, wenn mit gleichbleibender Ertragslage und stetigem Verhalten zu rechnen ist (o. V., DB 1955, 229 zur Ausschüttungspolitik von KapGes.).

► *Aufklärungsmängel*: Verluste aus einer Beteiligungsgesellschaft wurden dem BetriebsFA erklärt, das aus verwaltungsinternen Gründen eine gesonderte Feststellung noch nicht durchführen konnte.

BFH v. 19. 10. 1978 IV B 34/77, BStBl. II, 632; v. 26. 10. 1978 I B 3/78, BStBl. II 1979, 46; FG Düss. v. 22. 3. 1976, EFG 1976, 350, rkr.; FG München v. 22. 2. 1980, EFG 1981, 135, rkr.; Nds. FG v. 13. 12. 1977, DB 1978, 1526, rkr. Die Verv. läßt lediglich Stundung zu (BMF v. 13. 7. 1992, BStBl. I, 404 Tz. 4. 1. 5; ebenso FG Münster v. 13. 5. 1974, EFG 1974, 476, rkr.).

► *Vorlage einer betriebswirtschaftlichen Auswertung* zum 31. 12. nach Ablauf des Jahres oder einer vorläufigen Betriebsübersicht (vgl. FG Bdb. v. 9. 12. 1997, EFG 1998, 706, rkr.).

► *Zu Verlustbescheinigungen* s. Anm. 220 „Bescheinigung“.

#### **Keine ausreichende Glaubhaftmachung in folgenden Fällen:**

► *Allgemeiner Umsatz- oder Gewinnrückgang* wird geltend gemacht (o. V., DB 1950, 248; THEISS, DB 1950, 519).

► *Bloße Behauptung von Verlusten* (vgl. BFH v. 22. 1. 1988 III B 134/86, BStBl. II, 484; Nds. FG v. 13. 1. 1977, EFG 1977, 180, rkr.; v. 13. 12. 1977, DB 1978, 1526, rkr.).

► *Unzureichende Verlustbescheinigung*, die allein von der Gesellschaft ausgestellt ist. BFH v. 10. 4. 1975 I B 7/75, BStBl. II, 778; Nds. FG v. 13. 1. 1977, EFG 1977, 180, rkr.; Schl.-Holst. FG v. 19. 8. 1977, EFG 1977, 547, rkr. Das trifft erst recht zu, wenn die Richtigkeit der Verlustbescheinigung auch noch umstritten ist (BFH v. 20. 4. 1977 I R 147/76, DB 1977, 1441).

► *Weigerung*, die Bilanz mit GuV und Prüfungsfeststellungen der Berater bzw. Wirtschaftsprüfer vorzulegen (FG Münster v. 27. 7. 1976, EFG 1976, 565, rkr.). Der allg. Hinweis des FG auf Bedenken gegen die Berücksichtigung von Verlusten bei Abschreibungsgesellschaften ist uE allerdings nicht zu billigen (vgl. auch FG Münster v. 13. 5. 1974, EFG 1974, 476, rkr.).

► *Vorlage einer „Zwischenbilanz“* v. 1. 1.–31. 8. des Verlustjahres der Tochtergesellschaft einer Abschreibungs-KG bei der Geltendmachung von Verlusten dieser KG, wobei der Umfang des Anteils der KG an den Verlusten noch offen ist und sonstige Unterlagen für die Höhe der Verluste der KG nicht vorgelegt wurden (BFH v. 10. 4. 1975 I B 7/75, BStBl. II, 778).

► *Behauptung eines Verlusts aus der Beteiligung an einer Abschreibungsgesellschaft*, ohne daß zu den übrigen Besteuerungsgrundlagen Stellung genommen wird (BFH v. 10. 4. 1975 I B 7/75, BStBl. II, 778). UE trifft das FA jedoch die Pflicht, gegebenenfalls darauf hinzuwirken, daß sich der Stpfl. äußert, bevor es einen Antrag ablehnt (§ 89 AO).

- ▶ *Ablehnende Entscheidung des BetriebsFA*: Das BetriebsFA bescheinigt aufgrund seiner Kenntnisse des Sachverhalts Verluste nur in einer bestimmten Höhe und äußert sich im übrigen substantiiert ablehnend (Nds. FG v. 13. 12. 1977, DB 1978, 1526, rkr.).
- ▶ *Saldierung von Besteuerungsgrundlagen*: s. Anm. 111.
- ▶ *Vorlage kurzfristiger Zwischenbilanzen* mit geschätzten Bestandsveränderungen (aA FISCHER, DB 1983, 1326), da die Gewinnentwicklung auch am Auftragsengang usw. nicht abschätzbar ist. UE genügt auch die Einreichung eines Finanzstatus nicht, denn dieser läßt keinen Schluß auf den Gewinn zu.
- ▶ *Steuervergünstigungen*: Sollen Steuervergünstigungen in Anspruch genommen werden, die ein zukünftiges Tun (zB Investitionen usw.) voraussetzen, genügt allein die Absicht hierzu nicht. Die Inanspruchnahme der Steuervergünstigungen oder Steuerminderungen muß dem Grunde und der Höhe nach als einigermaßen wahrscheinlich eintretend vorgetragen werden bzw. belegt und ziffernmäßig klar zu übersehen sein.
- ▶ *Feblende Antragstellung auf amtlichem Vordruck*: Soweit der amtliche Vordruck nicht verwendet wird, obwohl die Voraussetzungen des Satz 4 gegeben sind, spricht die Vermutung dafür, daß auch steuererhöhende Umstände vorliegen, die im Antrag nicht aufgeführt sind. Der Antrag ist deshalb abzulehnen.

108–109 Einstweilen frei.

### 3. Maßgebliche Sach- und Rechtslage: Die sich für den Vorauszahlungszeitraum ergebende Einkommensteuer

#### 110 a) Für den Vorauszahlungszeitraum maßgebliche Rechtslage

Abs. 3 Satz 2 legt grds. für laufende VorausZ die ESt. zugrunde, die sich nach der Sach- und Rechtslage des VZ der letzten Veranlagung ergeben hat. Die aktuelle und uU geänderte Sach- und Rechtslage des VorausZZeitraums kann nur über Satz 3 berücksichtigt werden.

**Veränderte Rechtslage bei gleichbleibender Sachlage**: Selbst wenn eine gleichbleibende Sachlage unterstellt werden kann, ist nach Satz 3 die für den betreffenden VorausZZeitraum aktuell geltende Rechtslage zugrunde zu legen. Nachträgliche Gesetzesänderungen können daher gleichermaßen zur Erhöhung und Herabsetzung von VorausZ herangezogen werden wie demnächst oder rückwirkend in Kraft tretende Regelungen. Erhöhungen nimmt die FinVerw. im allgemeinen nur im Zusammenhang mit der Neufestsetzung von VorausZ aus anderen Gründen vor. EDV-technisch machbare Steuersenkungen, wie zB die Tarifänderungen durch diverse Steuergesetze, werden zeitnah berücksichtigt. Für die rückwirkende Anpassung von VorausZ nimmt die FinVerw. keine Änderungen vor und überläßt die Initiative zur Anpassung dem Antrag des Stpfl.

#### **Einzelfälle der Zugrundelegung einer geänderten Rechtslage:**

- ▷ *Veränderte Pausch- und Freibeträge* sind (ggf. in geschätzter Höhe) abzusetzen; so sind zB aktuelle Änderungen bei der Kilometerpauschale (§ 9 Abs. 1 Nr. 4) zu beachten. Eine Einschränkung bringt lediglich Abs. 3 Satz 4.
- ▷ *Tarifänderungen*: Die automatisierte Datenverarbeitung läßt die Anwendung der jeweils zutreffenden Steuersätze und übrigen Tarifvorschriften zu. Neuere Beispiel: Tarifentlastungsbetrag nach § 32c und Verschiebung der zweiten Stufe der Tarifreform des StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 durch das Flutopfersolidaritätsg v. 19. 9. 2002 von 2002 nach 2003.

Vgl. auch OFD Düss. v. 7. 12. 2000, DB 2001, 16 zur Tarifabsenkung aufgrund des StSenkG v. 26. 10. 2000 bei Körperschaften.

- ▷ *Zum Antragsverfahren* bei Tarifänderungen nach dem StEntlG 1999/2000/2002 s. Anm. 135.
- ▷ *Zuschlagsteuern* sind mit festzusetzen.
- ▷ *EDV-technisch* berücksichtigt die FinVerw. alle Gesetzesänderungen, die aus eindeutiger Rechtslage resultieren.

**Bei umstrittenen oder gerichtlich noch ungeklärten Rechtsfragen** soll nach BFH v. 22. 10. 1981 IV R 81/79, BStBl. II 1982, 446 die Auffassung des FA maßgebend sein. Danach komme es nicht darauf an, „wie das FG oder der BFH diese Rechtsfrage bei einer Anfechtung der Veranlagung entscheiden würden, sondern darauf, wie das FA vor einer gerichtlichen Entscheidung die betreffende Rechtsfrage nach dem damaligen Meinungsstand aufgrund beachtlicher rechtlicher Erwägungen nach pflichtgemäßem Ermessen beurteilen mußte“. Auch ernstliche Zweifel an der Rechtslage sollen keine Ermessensverletzung durch das die Anpassung ablehnende FA begründen (BFH v. 21. 1. 1976 I R 21/74, BStBl. II, 389; v. 22. 10. 1981 IV R 132/79, BStBl. II 1982, 123 und v. 6. 5. 1986 IX B 121/84, BStBl. II, 749).

UE sind diese Urteile unhaltbar. Allen Entscheidungen (auch FG Ba.-Württ. v. 27. 2. 1969, EFG 1969, 353, rkr.) ist gemein, daß sie die Entscheidung über Rechtsfragen als Ermessensentscheidung sehen. Hier geht es aber um die Auslegung und Subsumtion unter den unbestimmten Rechtsbegriff „voraussichtlich sich ergebende ESt.“. In diesem Rahmen ist ein Ermessen nicht denkbar. Allein entscheidend ist, wie die Rechtsfrage voraussichtlich zu entscheiden wäre (vgl. auch Nds. FG v. 13. 10. 1978, EFG 1979, 28, Vorlagebeschluß an das BVerfG; ausdrücklich aA BFH v. 22. 10. 1981 IV R 132/79 aaO). Nur im Rahmen dieser Prognose ist eine Abwägung vorhandener Literaturmeinungen geboten. Darauf, wie das FA die Rechtsfrage beurteilt, kann es auf keinen Fall ankommen, denn dies würde die Rechtsposition des Stpfl. bei Aussetzung der Vollziehung im Veranlagungsverfahren verschlechtern (SCHMIDT/DRENECK XXII. § 37 Rn. 6 und oben Anm. 87).

Richtigerweise haben die Gerichte in der Vergangenheit Rechtsfragen im VorausZVerfahren denn auch stets entschieden, ohne sich um die Auffassung des FA zu kümmern (zB BFH v. 21. 1. 1976 I R 21/74, BStBl. II, 389; vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 27. 2. 1969 aaO, das gerade die Rechtsfrage im Rahmen der „voraussichtlichen Steuer-schuld“ für zweifelhaft erklärte; FG Münster v. 20. 9. 1985, EFG 1986, 186, rkr., das in der Sache entschied). Vermittelnd FROTSCHER, § 37 Rn. 58.

Rechtlich umstrittene Auslegungsfragen zur Anwendung des § 37 im Rahmen der Festsetzung von VorausZ sind Rechtsentscheidungen (BFH v. 6. 5. 1986 IX B 121/84, BStBl. II, 749); uE zutreffend.

## b) Für den Vorauszahlungszeitraum maßgebliche Sachlage

111

Als Grundlage für die Ermittlung der voraussichtlichen ESt. kommen alle Umstände in Betracht, die auch für die Bemessung der endgültigen Steuerschuld des VZ Bedeutung haben (RÖSSLER, DStZ 1980, 383). Daher sind sämtliche Besteuerungsgrundlagen einzubeziehen, die die Steuer erhöhen, ebenso solche, die eine niedrigere Steuer rechtfertigen (Nds. FG v. 2. 5. 1978, EFG 1978, 492, rkr.). Maßgebend ist die Gesamtheit der stmindernden und sterhöhenden Umstände iS einer Saldierung (vgl. auch FG Düss. v. 13. 2. 1978, EFG 1978, 232, rkr.). Bei Anträgen auf Anpassung von VorausZ genügt es deshalb nicht, nur einzelne

Einkunftsteile in ihrer Entwicklung herauszugreifen, ohne zu den übrigen Einkünften oder Einkunftsteilen Stellung zu nehmen (BFH v. 10. 4. 1975 I B 7/75, BStBl. II, 778; FG Münster v. 4. 11. 1992, EFG 1993, 236, rkr.). Abs. 3 Satz 4 ist deshalb im Grunde leerläufig und bringt nur eine formale Erschwernis. In der Praxis wird der Herabsetzungsbetrag jedoch vielfach nur unter Berücksichtigung der vorgebrachten Änderung berechnet, während die übrigen Besteuerungsgrundlagen unverändert übernommen werden (krit. dazu STOLTERFOHT in K/S/M, § 37 Rn. A 25 und 26).

Ist die letzte Veranlagung Bemessungsgrundlage, gilt das Regel-Ausnahmeverhältnis der Bemessungsgrundlagen nach Abs. 3 Satz 2 und 3 (s. Anm. 96). Im übrigen können zB folgende Sachverhalte eine Anpassung begründen:

- Abschreibungsmodalitäten, zB neue A. aufgrund der Euro-Umstellung
- Änderungen bezüglich der subjektiven StPflcht s. Anm. 41.
- Auf- und Abrundungen s. Anm. 220 „Auf- und Abrundungen“.
- Ausschüttungsverhalten einer KapGes. (KANTENWEIN, DStR 1978, 460; o. V., DB 1955, 229). Vor allem der Gesichtspunkt der Kontinuität des Ausschüttungsverhaltens läßt eine Prognose für die Zukunft zu.
- Außerordentliche Abschreibungen, Teilwertabschreibungen haben das Ergebnis beeinflußt oder werden es beeinflussen. Das gilt auch für ihren Wegfall in den Folgejahren.
- Außergewöhnlicher Belastungen. Zur Verwaltungsregelung bei Naturkatastrophen s. Anm. 220 „Naturkatastrophen“.
- Beteiligung an Kapitalanlagegesellschaften mit Steuervorteilen (Anm. 128 ff.). Im Zusammenhang damit auch Ausgleich der Eintragung eines zu hohen Freibetrages auf der LStKarte (Tz. 4. 1. 10 BMF v. 28. 6. 1994, BStBl. I, 420 = StEK § 180 AO Nr. 44).
- Bilanzierungspraxis: Zulässige Änderungen der B. mit Gewinnauswirkung.
- Einmalige Vorgänge, zB „ein einmaliger Gewinn oder eine günstige Gestaltung der Verhältnisse, die sich nur auf eine kurze Zeit beschränkt und als nachhaltig nicht anzusehen ist“ (Begr. zum EStG 1925, RStBl., 76), sollten nicht zu einer Erhöhung der VorausZ für das ganze Jahr führen; uE nach heutiger Rechtslage nur dann zutreffend, wenn diese Vorgänge nicht den Schluß auf eine höhere Steuer zulassen.
- Getrennte Veranlagung: FG Köln v. 13. 12. 1999 EFG 2000, 216, rkr.
- Gewinnrückgang oder -steigerung (vgl. HEINIG, BB 1950, 811).
- Härtemilderung s. Anm. 220 „Härtemilderung“.
- KapErtrSt. und KSt. s. Anm. 220 „Kapitalertragsteuer“, „Körperschaftsteuer“.
- Lohnsteuerermäßigung: Da neben den Werbungskosten aus nichtselbst. Arbeit Verluste aus allen Einkunftsarten im Ermäßigungsverfahren zu berücksichtigen sind (s. Anm. 14), erfolgt, soweit erforderlich, eine gegenläufige Korrektur (zB nach Ablauf der Frist des § 41 c Abs. 3) über die Festsetzung von VorausZ (BFH v. 29. 4. 1992 VI B 152/91, BStBl. II, 752 u. BMF v. 8. 9. 1992, BStBl. I, 527; FG Köln v. 13. 12. 1999 EFG 2000, 216, rkr.). Hinzurechnungs- und Abzugsbetrag (§ 39 a Abs. 1 Nr. 7 idF des StBereinigungsG 1999 v. 22. 12. 1999) beeinflussen die Höhe der VorausZ grds. nicht, da sie gerade der Neutralisierung ungerechtfertigter Steuereinhalte dienen. Wird

- auf eine Inanspruchnahme verzichtet, kann ein überhöhter LStAbzug geltend gemacht werden.
- Organschaftsverhältnis (Neubegründung: BFH v. 21. 1. 1976 I R 21/74, BStBl. II, 389).
  - Personenstands- oder Familienstandsänderungen (RdF v. 26. 8. 1941, RStBl., 652; HEINIG BB 1950, 811; THEISS, DB 1950, 519).
  - Realsplitting s. Anm. 220 „Realsplitting“.
  - Sittenwidrige Erwerbstätigkeit s. Anm. 220 „Sittenwidrige Tätigkeit“.
  - Sonderabschreibungen bei Investitionen (HEROLD, BStA 1967, 355).
  - Steuerklassenwahl von Ehegatten s. Anm. 220 „Steuerklassenwahl“.
  - Umsatzrückgang oder -steigerung (vgl. HEINIG aaO). Zum Verfahren der FinVerw., über Umsätze eine Schätzung des Gewinns vorzunehmen, s. Anm. 220 „Umsatzsteigerungen“.
  - Verlustabzug, Verlustrückträge bei ausreichender Glaubhaftmachung (FROTSCHER/LINDBERG, § 37 Rn. 67; ORTH, FR 1983, 549; SÖFFING, FR 1976, 215). Nach FinVerw. ausgeschlossen, da sie Vorlage der Steuererklärung für das Verlustentstehungsjahr und die Jahre davor verlangt (BMF v. 11. 8. 1976, BStBl. I, 418; aA FISCHER, DB 1983, 132 f., der „Schätzung“ des zukünftigen Verlustes genügen lassen will). Verlustvorträge ebenfalls, nach Verrechnung mit Verlustrückträgen und soweit ausreichend glaubhaft gemacht; ebenso deren Wegfall. Die Verw. verlangt wiederum Abgabe der Steuererklärungen für das Verlustentstehungsjahr. Eingehend dazu § 10 d Anm. 130 mwN.
  - Werbungskosten bei Einkünften aus VuV erst im Jahr nach Anschaffung oder Fertigstellung bzw. Aufnahme der Nutzung, s. Anm. 155 ff.
  - Zinsabschlag s. Anm. 220.
  - Zusammentreffen von nichtselbständigen und anderen Einkünften, zB zum Ausgleich der Progression: FG Köln v. 13. 12. 1999, EFG 2000, 216, rkr.

Einstweilen frei.

112–115

#### IV. Rechtsfolge des Satzes 3:

##### Das FA *kann* die Einkommensteuer innerhalb einer Frist anpassen

##### 1. Anpassung als Ermessensentscheidung

116

Nach einhelliger Meinung ist die Entscheidung über die Anpassung von VorausZ eine Ermessensentscheidung. Dies folgt unmittelbar daraus, daß nach Abs. 3 Satz 3 angepaßt werden *kann*. Gleichermäßen *kann* nach § 164 Abs. 2 Satz 1 AO jederzeit eine Änderung der VorausZFestsetzung erfolgen.

*Rspr.:* BFH v. 5. 7. 1966 I 65/64, BStBl. III, 605; v. 21. 1. 1976 I R 21/74, BStBl. II, 389; v. 27. 9. 1976 VIII B 69/75, BStBl. II 1977, 33; v. 8. 11. 1979 IV R 42/78, BStBl. II 1980, 147; v. 22. 10. 1981 IV R 81/79, BStBl. II 1982, 446 und v. 22. 10. 1981 IV R 132/79, BStBl. II 1982, 123; v. 10. 7. 2002 X R 65/96, BFH/NV 2002, 1567; ferner: FG Ba.-Württ. v. 27. 2. 1969, EFG 1969, 353, rkr.; FG Düss. v. 22. 3. 1976, EFG 1976, 350, rkr.; v. 13. 2. 1978, EFG 1978, 232, rkr.; FG München v. 26. 3. 1974, EFG 1974, 370, rkr.; v. 22. 2. 1980, EFG 1981, 135, rkr.; Nds. FG v. 2. 5. 1978, EFG 1978, 492, rkr.

**Formelle Anforderungen an die Ermessensentscheidung:** Das Ermessen muß im Zeitpunkt der Entscheidung über die Anpassung, spätestens mit der Einspruchsentscheidung ausgeübt werden. Ergänzung im FG-Verfahren ist

möglich (§ 102 Seite 2 FGO nF). Die Ermessensentscheidung ist grds. schriftlich zu begründen (§ 121 iVm. § 157 Abs. 1 Satz 1 AO); auf eine Begründung kann jedoch verzichtet werden, wenn und soweit der Verwaltungsakt aus sich heraus verständlich ist (§ 121 Abs. 1 AO). Zur gerichtlichen Überprüfung von Ermessensentscheidungen s. Anm. 91.

**Art und Umfang des Anpassungsermessens:** Dem WohnsitzFA steht ein Entschließungs- und Auswahlermessen zu; es entscheidet, ob, zu welchem Zeitpunkt und in welchem Umfang die VorausZ anzupassen sind. Der Inhalt des Ermessens ergibt sich aus dem Zweck der Ermächtigung; die gesetzlichen Grenzen des Ermessens sind einzuhalten (§ 5 AO).

## 117 2. Einzelfälle der Ausübung des Anpassungsermessens (ABC)

Zur sachgerechten Ausübung des Anpassungsermessens sind folgende Fälle beispielhaft:

**Abgabe von Steuererklärungen:** Ermessen, ob zunächst Anpassung der VorausZ oder sofortige Durchführung der Veranlagung (BFH v. 27. 9. 1976 VIII B 69/75, BStBl. II 1977, 33; BFH v. 23. 6. 1993 X B 134/91, BStBl. II 1994, 38; EStH 2002, H 213 e; SCHMIDT/DRESECK XXII. § 37 Rn. 4). UE abzulehnen, da Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung möglich und zweckmäßiger.

**Mindestbeträge bei Abweichungen zu Lasten des Stpfl.** regelt Abs. 5 (s. Anm. 208 ff.). Auch bei darüber hinausgehenden Beträgen kann uE von einer Anpassung abgesehen werden, wenn dadurch unnötiger Verwaltungsaufwand (zB bei alsbaldiger Steuerfestsetzung) vermieden wird.

**Anforderung von Steuererklärungen:** Es kann ermessensgerecht sein, daß das FA nach Ablauf des Jahres die nachträgliche Herabsetzung von VorausZ ablehnt und statt dessen die Abgabe von Steuererklärungen zur Durchführung einer Veranlagung verlangt. UE hat es bis dahin jedoch zinslos zu stunden, soweit nicht für die Abgabe der Steuererklärungen eine angemessene Frist gesetzt war.

Ermessensfehlerhaft kann dieses Verlangen allerdings sein, wenn Fristverlängerungen für die Abgabe der Erklärungen gewährt wurden, die Steuererklärungsvordrucke noch nicht versandt sind (vgl. Nds. FG v. 27. 5. 1982, EFG 1982, 636, rkr.), der Erstellung der Steuererklärungen sonstige rechtliche oder tatsächliche Hindernisse entgegenstehen, oder wenn die Anpassung laufender VorausZ trotz ausreichender Glaubhaftmachung von der Abgabe der Steuererklärungen des Vorjahres abhängig gemacht wird.

**Anspruch auf Herabsetzung von Vorauszahlungen** ist bei ausreichender Glaubhaftmachung grds. zu bejahen.

BFH v. 8. 11. 1979 IV R 42/78, BStBl. II 1980, 147; v. 22. 10. 1981 IV R 132/79, BStBl. II 1982, 123: Es handelt sich dann um eine strikte Rechtsentscheidung infolge einer Ermessensreduzierung auf Null. Verbleiben ernstliche Zweifel, sieht BFH IV R 132/79 aaO keine Ermessensverletzung in der Ablehnung eines Herabsetzungsantrags.

**Entrichtung der Vorauszahlungen:** Die Ablehnung eines Antrags auf Herabsetzung unter Hinweis darauf, daß sich der Stpfl. gegen die Festsetzung der VorausZ nicht gewehrt und diese entrichtet habe, ist uE ermessensfehlerhaft.

**Gleichzeitige Anpassung** laufender VorausZ, nachträgliche Anpassung und Festsetzung der Steuer unter Zusammentreffen von Abschlußzahlung und Anpassungsbeträgen (vgl. FRIEDRICH, DB 1959, 1385) ist nicht ermessensmißbräuchlich. In Einzelfällen können Härten im Erhebungsbereich durch Stun-

derung vermieden werden; hierbei beruft sich die FinVerw. vor allem auf die Vorhersehbarkeit der Anpassung ab dem Zeitpunkt der Erstellung der Erklärungen (s. auch Anm. 32).

**Kurzfristige Anpassungen** oder Anpassungen der laufenden vierten VorausZ, ohne daß das FA abwartet, bis eine nachträgliche Anpassung erfolgen kann, sind nicht ermessensfehlerhaft (BFH v. 25. 6. 1981 IV R 241/80, BStBl. II 1982, 105). Zu Bedenken s. Anm. 124.

**Rechtliche Zweifelsfragen** sind im VorausZVerfahren dann abschließend zu entscheiden, wenn von ihnen die Höhe der voraussichtlichen Steuerschuld abhängt (s. Anm. 110). UE ist es jedoch gerechtfertigt, im Hinblick auf eine unsichere Rechtslage vorübergehend auf eine Anpassung zu verzichten, zB dann, wenn ohnehin Aussetzung der Vollziehung bei nachfolgendem Rechtsbehelf erfolgen müßte und mit baldiger Entscheidung durch die Gerichtsbarkeit oder baldiger Veranlagung gerechnet werden kann.

**Tatsächlich zweifelhafte Lage:** Nach hM Ermessensentscheidung (FG München v. 22. 2. 1980, EFG 1981, 135, rkt.; BLÜMICH/STUHRMANN, § 37 Rn. 45), desgleichen die Frage der Wahrscheinlichkeit, mit der eine Erhöhung der Steuerschuld zu erwarten ist (FG Ba.-Württ. v. 27. 2. 1969, EFG 1969, 353, rkt.). UE in der Begründung unzutreffend, da es sich in beiden Fällen um Fragen der Subsumtion unter den Begriff der voraussichtlich sich ergebenden Steuerschuld handelt.

**Unwesentliche Abweichungen** von den bisher festgesetzten VorausZ zugunsten des Stpfl. berechtigen die Verwaltung zur Ablehnung von Herabsetzungsanträgen.

BFH v. 8. 11. 1979 IV R 42/78, BStBl. II 1980, 147; glA BLÜMICH/STUHRMANN, § 37 Rn. 45; SCHMIESZEK in B/B, § 37 Rn. 91; TISCHER in L/B/P, § 37 Rn. 21; THEISS, DB 1950, 519.

**Zahlungsfähigkeit:** Sie darf die Entscheidung über die Anpassung nicht beeinflussen, da sie dem Erhebungs- und nicht dem Festsetzungsverfahren zuzuordnen ist. Ggf. kommt Stundung in Betracht (s. Anm. 31 ff.).

### 3. Anpassungsfristen nach Satz 3

#### a) Anpassungszeitraum von 15 Monaten als Grundsatz (Satz 3 Halbs. 1) 118

Nach Abs. 3 Satz 3 Halbs. 1 ist die Anpassung bis zum Ablauf des auf den VZ folgenden 15. Kalendermonats zulässig.

**Bedeutung der Anpassungsfrist:** Ausgehend davon, daß ursprünglich jede nachträgliche Anpassung von VorausZ ausgeschlossen war (s. Anm. 66), wurden mit der Fristregelung ursprünglich die Anpassungsmöglichkeiten erweitert. Da die FinVerw. nach § 164 Abs. 2 Satz 1 AO bei bereits vorliegendem VorausZ-Bescheid innerhalb der Festsetzungsfrist jederzeit anpassen könnte, begrenzt Abs. 3 Satz 3 aus Gründen der Rechtssicherheit nunmehr diese Änderungsmöglichkeit zeitlich. UE ist Abs. 3 Satz 3 damit eine Spezialregelung zu §§ 169 ff. AO mit einer besonderen Festsetzungsfrist, beschränkt auf das VorausZVerfahren (vgl. ORTH, FR 1983, 550). §§ 169 ff. AO sind damit im Rahmen der Besonderheiten des VorausZVerfahrens entsprechend anwendbar.

**Bis zum Ablauf des auf den VZ folgenden 15. Kalendermonats** können die VorausZ angepaßt werden. Bis VZ 1988 betrug die Anpassungsfrist 1 Jahr. Sie wurde durch WoBauFG v. 22. 12. 1989 (BGBl. I, 2408; BStBl. I, 505) auf den Ablauf von 15 bzw. 21 Monaten nach Ende des VZ erweitert. Maßgebend dafür

war die Einführung der sog. Vollverzinsung, nach der StNachzahlungen und Erstattungsansprüche zu verzinsen sind, wenn die Fälligkeit 15 bzw. 21 Kalendermonate nach dem Ablauf des Entstehungsjahrs liegt (§ 233a AO). Nach der Vorstellung des Gesetzgebers sollten die Stpfl. im Hinblick auf die Verzinsung ihre StErklärungen spätestens bis zum Eintritt der Zinspflicht abgeben; bis dahin sollte auch eine Anpassung der VorausZ möglich sein.

► *Maßgebliche Anpassungshandlung* ist die Bekanntgabe des VorausZBescheids (LADEMANN/BORDEWIN, § 37 Rn. 36). UE genügt zur Fristwahrung entsprechend § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO Absendung durch die Behörde.

► *Festsetzungen nach Ablauf der Frist* (Bekanntgabe der Festsetzung entscheidet) sind rechtswidrig und bei Anfechtung aufzuheben.

► *Bei Antragstellung vor Ablauf der Frist* stellt BFH v. 10. 7. 2002 X R 65/96, BFH/NV 2002, 1567 darauf ab, ob der Antrag rechtzeitig vor Ablauf der Frist gestellt wurde oder nicht. Konnte das FA nicht mehr vor Ablauf der Frist handeln, sei die Ablehnung des Antrags (wohl nach Ablauf der Frist) nicht ermessensfehlerhaft, da die Vorschrift über die Anpassung der VorausZ nicht antragsabhängig gestaltet sei. Deshalb lehnt er auch die entsprechende Anwendung des § 171 Abs. 3 AO ab.

Ebenso RÖSSLER, DSz 1980, 384, der wie der BFH auf Treu und Glauben verweist und den eindeutigen Wortlaut der Vorschrift für entscheidend hält.

► *Stellungnahme*: Dem Ausgangspunkt, die Anpassung von VorausZ sei nicht antragsabhängig, widerspricht § 164 Abs. 2 Satz 2 AO, der die Möglichkeit der Antragstellung ausdrücklich vorsieht. Er wird uE nicht vollständig durch § 37 Abs. 3 Satz 3 ausgeschlossen. Im übrigen erfordern auch die Fallgruppen des § 171 Abs. 3 Satz 1 AO keine zwingende Antragstellung. Stellt man darauf ab, ob ein Antrag so rechtzeitig gestellt ist, daß der Verwaltung ausreichender Handlungsspielraum bleibt, bewegt man sich in Abgrenzungsfragen, die zu Lasten der Rechtssicherheit gehen: Wie lange braucht ein FA, um über einen Anpassungsantrag lnach oben! zu entscheiden, obwohl es eigentlich nur zustimmen kann? Für eine Ermessensentscheidung ist kein Raum. Der BFH nimmt zum grundsätzlichen Problem des Verhältnisses zwischen § 164 AO und § 37 Abs. 3 Satz 3 EStG nicht Stellung. Fest steht jedenfalls, daß das Problem eines die VorausZ erhöhenden Antrags des Stpfl. bei Einführung der Fristenregelung nicht gesehen wurde, weil es noch keinen § 233a AO gab. Zinserwägungen zu § 233a AO sind sachfremd, wenn es um das Verfahren nach Abs. 3 Satz 3 geht und sollten im Rahmen der Auslegung zu § 233a Abs. 3 Satz 1 und 3 entschieden werden. § 171 Abs. 3 AO sollte primär dem Schutz des Stpfl. und der angemessenen Abgrenzung zur Durchführung einer Veranlagung (unter Vorbehalt?) dienen. UE muß es deshalb bei der Anwendung des § 171 Abs. 3 AO verbleiben; vgl. im Ergebnis ebenso bei rechtzeitiger Antragstellung das Hess. FG v. 30. 1. 1980, EFG 1980, 446, rkr., mit allg. Erwägungen; LADEMANN/BORDEWIN, § 37 Rn. 36; SCHMIDT/DRENSACK, § 37 Rn. 4. Bei dieser Begründung macht es auch keinen Unterschied, ob eine Erhöhung oder Herabsetzung beantragt wird.

► *Bei verspäteter Antragstellung* (uE nach Fristablauf) ist die Ablehnung sowohl eines Herabsetzungs- als auch eines Heraufsetzungsantrags (BFH v. 10. 7. 2002 X R 65/96 aaO. und die Vorinstanz, FG Ba.-Württ./Stuttgart v. 27. 7. 1995, EFG 1996, 143) nicht ermessensfehlerhaft. Beide sehen einen Antrag, der so spät gestellt wurde, daß der Verwaltungsakt vor Ablauf der Frist nicht mehr ergehen kann, als verspätet an. UE wäre nur die Ablehnung nach Fristablauf als verspätet als reine Rechtsentscheidung zutreffend.

► *Rechtsfolge der Fristversäumnis*: Ein unter Verstoß gegen das Anpassungsverbot erlassener Verwaltungsakt ist nur anfechtbar, nicht nichtig (vgl. KOCH, § 169 AO Rn. 13).

**Veranlagungszeitraum** iSd. Satzes 3 ist der Zeitraum, für den die VorausZ festgesetzt werden.

► *Bei Körperschaften mit abweichendem Wj.* ist dieses mit dem VorausZZeitraum identisch. Deshalb beginnt die Frist uE mit Ablauf des Wj. zu laufen, nicht mit Ablauf des Jahres, in dem das Wj. endet (glA o. V., FR 1969, 501).

### b) Verlängerter Anpassungszeitraum bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (Satz 3 Halbs. 2)

119

**21-Monats-Frist**: Die für den Regelfall geltende Anpassungsfrist von 15 Monaten wird nach Satz 3 Halbs. 2 auf 21 Monate verlängert, wenn die Einkünfte aus LuF bei der erstmaligen StFestsetzung die anderen Einkünfte voraussichtlich überwiegen werden. Die Fristverlängerung ist im Hinblick auf das Normal-Wj. der Land- und Forstwirte (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1) konsequent.

**Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft werden die anderen Einkünfte voraussichtlich überwiegen**, wenn sie nach einer Prognose (s. Anm. 105) mehr als die Hälfte der gesamten Einkünfte betragen. Sind die Einkünfte aus LuF negativ, so überwiegen die anderen Einkünfte, wenn sie positiv oder in geringerem Maße negativ sind (AEAO zu § 233a AO Nr. 9). Dies kann für Herabsetzungsanträge von Bedeutung sein. Je nach dem Überwiegen der Einkünfte aus LuF kann sich die Anpassungsfrist von einem VorausZZeitraum zum nächsten ändern.

**Nur bei der erstmaligen StFestsetzung** müssen die Einkünfte aus LuF die anderen Einkünfte voraussichtlich überwiegen.

► *StFestsetzung* bedeutet Veranlagung. Der Gesetzgeber hat die Formulierung wörtlich dem § 233a Abs. 2 Satz 2 AO entnommen, der auf Veranlagungen (nach VorausZFestsetzung) zugeschnitten ist.

► *Erstmalige* StFestsetzung ist diejenige Veranlagung, die als erste für den VZ erfolgt. Da es sich um eine Prognoseentscheidung handelt („... werden“), beeinflussen nachträgliche Erkenntnisse die Anpassungsfrist nicht (vgl. AEAO zu § 233a AO Nr. 9). Letztlich läuft es darauf hinaus, daß der ErstVorausZBescheid den Maßstab in sich trägt.

Einstweilen frei.

120–123

## V. Einzelne Anpassungsalternativen nach Satz 3

**Schrifttum**: O. V., Zahlungsfrist bei kurzfristiger Erhöhung der ESt-VorausZ, MittStB 1955, 9; o. V., Anpassung der VorausZ kurz vor dem Vierteljahrestermin, FR 1955, 46; FRIEDRICH, Die Fälligkeit von ESt- und KSt-VorausZ, DB 1959, 1385; BRUMUND, Probleme bei kurzfristiger Erhöhung von VorausZ, DStR 1968, 69; GRÄBER, Erhöhung von VorausZ ohne Einhaltung einer Frist zulässig – EStG § 35; AO § 127 –, DStZ 1975, 112; BEKER, Einhaltung von Fristen bei der Erhöhung von ESt-VorausZ?, DB 1975, 2146; o. V., Anm. zu BFH v. 25. 6. 1981 IV R 241/80, HFR 1981, 522; FRIEDRICH, Unverständliches bei der Erhöhung der laufenden ESt-VorausZ, FR 1981, 609; DIEBOLD, Ein weiteres Mal: Zur kurzfristigen Erhöhung von VorausZ, FR 1992, 708.

## 1. Die Erhöhung laufender Vorauszahlungen

### 124 a) Fälligkeit der Erhöhungsbeträge laufender Vorauszahlungen

Als Anpassung iSd. Satzes 3 ist die Erhöhung laufender VorausZ von der nachträglichen Erhöhung iSd. Abs. 4 (s. Anm. 127) zu unterscheiden. Der Zeitpunkt der Fälligkeit der erhöhten, laufend angepaßten VorausZschuld richtet sich grds. auch bei kurzfristiger Bekanntgabe des Anpassungsbescheids vor dem Termin nach den gesetzlichen Fälligkeitsterminen des Abs. 1 Satz 1.

BFH v. 22. 8. 1974 IV R 86/74, BStBl. II 1975, 15; v. 25. 6. 1981 IV R 241/80, BStBl. II 1982, 105; FG Düss. v. 27. 1. 1965, EFG 1965, 384, rkr.; ESt-Hdb. 2002 H 213 e; BLÜMICH/STUHRMANN, § 37 Rn. 7; BRUMUND, DStR 1968, 69; TISCHER in L/B/P, § 37 Rn. 16 a; LIPPROSS/BOOK, § 37 Rn. 7; o. V., FR 1969, 501; o. V., HFR 1981, 522; PUHL, DB 1984, 11; THEISS, DB 1950, 519.

Danach bezieht sich Abs. 4 Satz 1 allein auf die nachträgliche Erhöhung und nur auf die letzte, idR vierte VorausZ zum 10. 12. eines Jahres, nicht auf die laufende Anpassung. Die Fälligkeit vorhergehender Erhöhungen richtet sich nach Abs. 3 Satz 3 iVm. Abs. 1 Satz 1, die keine Frist vorsehen. Aus der Fristeinräumung des Abs. 4 Satz 1 ist zu ersehen, daß in anderen Fällen keine Frist zu gewähren ist (FG München v. 26. 3. 1974, EFG 1974, 370, rkr.). Für eine anderweitige Ermessensausübung durch das FA ist kein Raum, da Abs. 1 Satz 1 zwingend ist (BFH v. 22. 8. 1974 IV R 86/74 und v. 25. 6. 1981 IV R 241/80 aaO). Für eine abweichende Anordnung besteht schon deshalb keine Veranlassung, weil hierfür das Institut der Stundung zur Verfügung steht (§ 222 AO). Deshalb scheidet auch ein Verstoß gegen Treu und Glauben aus (BFH v. 25. 6. 1981 IV R 241/80 aaO).

Entgegen BFH v. 22. 8. 1974 IV R 86/74, BStBl. II 1975, 15, 16 f.; GRÄBER, DStZ 1975, 112; o. V., DB 1974, 2378 hat sich das Problem durch die gesetzliche Neufassung ab 1975 nicht erledigt (BFH v. 25. 6. 1981 IV R 241/80, BStBl. II 1982, 105; so schon BEKER, DB 1975, 2148).

Ob Bekanntgabe des Anpassungsbescheids in diesen Fällen am Fälligkeitstermin genügt, ist nicht geklärt. UE wäre mit dem Schl.-Holst. FG v. 30. 10. 1980, EFG 1981, 185, rkr., zumindest Bekanntgabe vor dem Termin, also spätestens am 9. des Monats zu verlangen.

**Stellungnahme:** UE liegt hinsichtlich der Anpassung künftiger VorausZ eine Gesetzeslücke vor, die in entsprechender Anwendung des Abs. 4 Satz 2 zu schließen ist (ebenso SCHMIDT/DRENSECK XXII, § 37 Rn. 4; BLÜMICH/STUHRMANN, § 37 Rn. 39). Denn es besteht kein Anlaß, den Stpfl. bei Erhöhung künftiger VorausZ schlechter zu stellen als bei nachträglicher Anpassung. In beiden Fällen muß er – schon im Falle einer Monatsfrist – seine Dispositionen kurzfristig auf eine erhöhte Zahlungspflicht einstellen, in beiden Fällen bedarf die Erhöhung nach Abs. 3 Satz 1 eines Festsetzungsbescheids. Der Stpfl. erscheint daher bei nachträglicher Anpassung nicht schutzwürdiger als bei kurzfristiger Erhöhung künftiger VorausZ. UE ist für die Frage der analogen Anwendung der Vergleich mit dem Normzweck des Abs. 4 Satz 2 zu ziehen und nicht – wie vom BFH – zu den LStVorschriften, dem VStG und dem GewStG (die es im übrigen zT nicht mehr gibt). Auch die Erhöhung künftiger VorausZ ist daher uE entgegen der hM nur zulässig, wenn die Bekanntgabe des VorausZBescheids einen Monat vor dem nächsten VorausZTermin erfolgt.

**Beispiel:** Das FA stellt am 10. 12. d. J. fest, daß eine Erhöhung der letzten VorausZ gerechtfertigt ist. Nach Abs. 4 kann es die vierte VorausZ desselben Jahres mit einer Zahlungsfrist von einem Monat nachträglich erhöhen. Es wäre sinnwidrig, wenn diese Zahlungsfrist nicht gelten würde, falls das FA bereits am 9. 12. die Erhöhung der Vor-

ausZ zum 10. 12. bekanntgegeben hätte. Da uE zwischen Bekanntgabe und Fälligkeit vom FA eine Einmonatsfrist einzuhalten ist, kann nach dem 10. 11. die VorausZ nicht mehr zum Fälligkeitstermin 10. 12. erhöht werden, sondern nur nach Abs. 4 mit einer Zahlungsfrist von einem Monat für den Erhöhungsbetrag.

Nach aA ist die Frage der Nachträglichkeit/Rückwirkung nicht nach der Fälligkeit, sondern nach der Entstehung der VorausZSchuld zu lösen (DIEBOLD, FR 1992, 708). Danach liegt eine nachträgliche Anpassung immer dann vor, wenn der jeweilige Entstehungstermin für die einzelne VorausZSchuld abgelaufen ist. Eine nachträgliche Anpassung der vierten VorausZ erfolgt also dann, wenn der 1. 10. d. J. verstrichen ist.

Bedenken des BFH (v. 25. 6. 1981 IV R 241/80 aaO) und o. V., HFR 1981, 522 gegen die Anwendung der Monatsfrist bei Bekanntgaben zwischen dem 1. 10. und dem 9. 11. d. J. räumt DIEBOLD (aaO) dadurch aus, daß er Abs. 4 Satz 2 teleologisch zugunsten des Stpfl. reduziert und Fälligkeit erst zum 10. 12. d. J. eintreten läßt. Bei Anpassungen zu früheren Terminen verweist er auf die Möglichkeit, erst zum nächsten offenen Entstehungstermin anzupassen.

### b) Verteilung der Erhöhungsbeträge auf die Vorauszahlungstermine

125

Die FinVerw. nimmt eine gleichmäßige Verteilung der noch offenen Beträge auf die ausstehenden VorausZTermine in der Weise vor, daß sie von der sich mutmaßlich ergebenden Jahressteuer die Anrechnungsbeträge und schon fälligen VorausZ absetzt und den Restbetrag gleichmäßig auf die offenen VorausZZeiträume verteilt (so schon RdF v. 28. 8. 1941, RStBl., 652; TISCHER in L/B/P, § 37 Rn. 16).

**Beispiel:** Zum 10. 3. und 10. 6. d.J. sind jeweils 3000 € fällig. Die VorausZ sollen Ende Juni an eine voraussichtliche Jahressteuerschuld von 16000 € angepaßt werden. Zum 10. 9. und 10. 12. werden jeweils 5000 € festgesetzt.

**Eine anderweitige Verteilung** wird für unzulässig gehalten, weil Abs. 3 Satz 3 keine ausdrückliche Anordnung enthält, wie die einzelnen VorausZRaten auf die VorausZTermine zu verteilen sind (FG Düss. v. 6. 6. 1956, EFG 1956, 346, rkr.; vgl. auch FRIEDRICH, DB 1959, 1386).

UE stellt auch die Verteilung auf die VorausZTermine eine Ermessensentscheidung dar, da das FA „die Vorauszahlungen“ anpassen kann, dh auch jede einzelne VorausZ für sich. Eine Obergrenze der kumulierten VorausZRaten ist durch die voraussichtlich sich ergebende Jahressteuer vorgegeben. Im übrigen ist der Ermessensspielraum der Verwaltung weitgehend durch die Rechtsentwicklung und Selbstbindung der Verwaltung eingeschränkt. Ein Anspruch auf Abweichung vom Grundsatz der gleichmäßigen Verteilung dürfte damit ausscheiden; das gilt um so mehr, als im Einzelfall mit Stundung geholfen werden kann. Auf jeden Fall läßt die Selbstbindung der Verwaltung ein Vorziehen der Steuerschuld als ermessensfehlerhaft erscheinen. Dazu auch BVerwG v. 22. 5. 1987 8 C 33.86, BStBl. II, 698 betr. GewSt.

**Nachholung von Vorauszahlungen:** VorausZBeträge, die im Grundsatz auf frühere Termine entfallen, können in späteren Terminen noch nachgeholt werden, da nur so die voraussichtlich sich ergebende Jahressteuer erreicht wird (FG Düss. v. 27. 1. 1965, EFG 1965, 384, rkr.; THEISS, DB 1950, 519; BLÜMICH/STUHRMANN, § 37 Rn. 38). Eine unzulässige rückwirkende Erhöhung von VorausZ wird hierin nicht gesehen (BFH v. 22. 8. 1974 IV R 86/74, BStBl. II 1975, 15; FG Düss. aaO).

126 **2. Die Herabsetzung laufender Vorauszahlungen**

Laufende VorausZ können jederzeit auch herabgesetzt werden. Nach Ablauf der letzten Fälligkeit kommt nur noch eine nachträgliche Anpassung in Betracht. Während des laufenden Jahres kann die Steuer zu verstrichenen VorausZTermi- nen herabgesetzt werden, da das Verbot rückwirkender Anpassung (s. Anm. 41) nur zugunsten des Stpfl. wirken kann.

Die Herabsetzung laufender, noch nicht entstandener VorausZ bedeutet Festlegung künftig zu entrichtender Leistungen. Die rückwirkende Herabsetzung als Erlaß anzusehen, ist überholt, da ein Erlaß als Teil des Erhebungsverfahrens eine im Grunde angefallene Steuer voraussetzt und § 164 Abs. 2 Satz 1 AO umfassende und ausreichende Änderungsmöglichkeiten im Festsetzungsverfahren eröffnet.

**Anträge auf Herabsetzung** von VorausZ sind grds. nicht erforderlich. Soweit jedoch § 164 AO greift (s. Anm. 100), sind Anträge ausdrücklich zugelassen (§ 164 Abs. 2 Satz 2 AO) und in angemessener Frist zu verbescheiden (§ 164 Abs. 2 Satz 3 AO). Ihnen kommt damit zumindest verfahrensbeschleunigende Wirkung zu. Im übrigen ist der Antrag zweckmäßig, wenn dem FA erst dadurch Tatsachen bekannt werden, die niedrigere VorausZRaten rechtfertigen.

*Hinweis:* Anträgen sollten zur Beschleunigung des Verfahrens geeignete Unterlagen zur Glaubhaftmachung und Berechnung der mutmaßlichen Steuerschuld beigelegt werden. Formbindung (Abs. 3 Satz 4) ist zu beachten. Aus Zweckmäßigkeitsgründen sollte gleichzeitig ein Stundungsantrag für den Fall nicht rechtzeitiger Erledigung des Herabsetzungsantrags gestellt werden. Zur Stundung s. Anm. 31 f. Aussetzung der Vollziehung kommt nicht in Betracht, da es an einem vorgängigen Einspruch fehlt und der Erlaß eines Verwaltungsakts begehrt wird (str.).

**Herabsetzungen von Amts wegen** sind bei der Anpassung an durchgeführte Veranlagungen allgemein üblich. Rückwirkende Herabsetzungen bereits fälliger VorausZ werden grds. nicht vorgenommen. Lediglich die noch offenen VorausZ werden auf Null gestellt; überschießende Beträge aus früheren VorausZTermi- nen werden weiterhin erhoben. Hier empfehlen sich ausdrückliche Herabsetzungsanträge.

**Kein Anspruch auf Herabsetzung:** Es besteht nur ein Anspruch auf ermes- sensfehlerfreie Entscheidung, der sich jedoch bei Ermessensreduzierung auf Null zu einem Anspruch konkretisieren kann (BFH v. 3. 8. 1983 II R 144/80, BStBl. II 1984, 321).

**Die Entscheidung über den Antrag** richtet sich nach § 164 Abs. 2 Satz 3 AO. Steuerfall ist nicht die Veranlagung, sondern die VorausZFestsetzung.

► *Abschließende Prüfung* iSd. § 164 Abs. 2 Satz 3 AO kann nur die Prüfung des Vorbringens des Stpfl. im Rahmen der allg. Grundsätze zur Prüfung im Voraus- ZVerfahren bedeuten, da das EStVorausZVerfahren aufgrund seiner Vorläufig- keit und Überschlägigkeit einer abschließenden Prüfung nicht offen steht.

► *Angemessene Frist für die Prüfung* ist die Zeit bis zu dem künftigen VorausZTer- min, auf den sich der Antrag bezieht. Zur zwischenzeitlichen (technischen) Stundung s. Anm. 29.

Das FG München (v. 22. 2. 1980, EFG 1981, 135, rkr.) liest „angemessen“ als „unver- züglich“, wenn etwa Fehler einer den VorausZ zugrundeliegenden Veranlagung be- hauptet werden, da es an einer Rechtsgrundlage für die Inanspruchnahme des Stpfl. fehle (vgl. dort auch zur Abwägung zwischen den Interessen des Stpfl. und der Verwal- tung).

**Verteilung der Herabsetzungsbeträge:** Zukünftig fällig werdende VorausZ werden entweder auf 0 € gestellt oder die noch offenen verbleibenden StBeträge gleichmäßig auf die noch nicht fälligen VorausZTermine verteilt; bereits fällige VorausZ werden nicht herabgesetzt.

**Beispiel 1:** Die vierteljährlichen VorausZ betragen 4000 €. Noch im Februar wird Herabsetzung auf eine voraussichtlich zu erwartende Jahressteuer von 5000 € beantragt. Die VorausZTermine ab 10. 3. d.J. werden gleichmäßig mit je 1 250 € belastet.

**Beispiel 2:** Wie Beispiel 1, jedoch stellt sich erst im August eine mutmaßliche Jahressteuer von 8000 € heraus. Die Praxis setzt lediglich die VorausZ zum 10. 9. und 10. 12. auf 0 € herab, anstatt alle Raten gleichmäßig zu verteilen und zweimal 2000 € zu erstatten.

UE kann man der FinVerw. im Rahmen des ihr eingeräumten Ermessens folgen; es ist nicht sinnvoll, wenn zunächst entrichtete Beträge erstattet und anschließend wieder eingezogen werden. Zwingend ist dieses Vorgehen jedoch nicht (vgl. dazu auch BVerwG v. 22. 5. 1987 8 C 33.86, BStBl. II, 698 betr. GewSt. und FROTSCHER, § 37 Rn. 64f.).

**Überzahlte Beträge** bereits fälliger VorausZ sind zu erstatten (s. auch BLÜMICH/STUHRMANN, § 37 Rn. 44).

**Beispiel 3:** Wie Beispiel 1. Im Juli wird Herabsetzung auf 5000 € Jahressteuerschuld beantragt. Die VorausZ zum 10. 6. d.J. ist auf 1000 € herabzusetzen; ab 10. 9. d.J. betragen die VorausZ 0 €. 3000 € sind zu erstatten.

**Noch nicht gezahlte Beträge:** Eine von der gleichmäßigen Verteilung abweichende Verteilung bietet sich uE jedoch dann an, wenn die VorausZ zum 10. 3. bzw. 10. 6. d.J. nicht voll entrichtet sind.

**Beispiel 4:** Wie Beispiel 3; zum 10. 6. d.J. sind erst 1000 € geleistet. Es genügt, die VorausZ zum 10. 6. d.J. auf 1000 €, die zum 10. 9. und 10. 12. auf 0 € festzusetzen.

**Erledigung von Anträgen mit Durchführung der Veranlagung:** Hierdurch erledigt sich ein anhängiger Anpassungsantrag, § 124 Abs. 2 AO und BFH v. 10. 7. 2002 X R 65/96, BFH/NV 2002, 1567. Die Erledigungserklärung kann mit der Veranlagung verbunden werden.

### 3. Die nachträgliche Anpassung von Vorauszahlungen

127

**Begriffsbestimmung:** Unter nachträglicher Anpassung von Vorauszahlungen wird versteht die hM die Anpassung von VorausZ nach Ablauf der Fälligkeitstermine (uE nach Ablauf des Entstehungstermins). Zu unterscheiden sind nachträgliche Erhöhungen von nachträglichen Herabsetzungen.

**Nachträgliche Erhöhungen** waren bis 1967 allg. unzulässig (BFH v. 26. 8. 1954 IV 341/53 U, BStBl. III 1955, 63 mwN; OFD München v. 31. 1. 1951, BB 1951, 327). Rechtsgrundlage bilden nunmehr Abs. 3 Satz 3 bzw. § 164 Abs. 2 Satz 1 AO (s. Anm. 100). Insoweit wird Abs. 3 Satz 3 durch eine Sonderregelung für die Entstehung (Abs. 4 Satz 1) und Fälligkeit (Abs. 4 Satz 2) ergänzt.

**Rechtscharakter:** Die nachträgliche Erhöhung ist eine echte Vorauszahlung und keine vorweggenommene Abschlußzahlung (BFH v. 28. 11. 1973 I R 61/72, StRK EStG § 35 R. 4). Eine erstmalige nachträgliche Festsetzung ist auf Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4 Satz 1 zu stützen.

**Die nachträgliche Herabsetzung** von VorausZ ist ebenfalls zulässig (BFH v. 8. 11. 1979 IV R 42/78, BStBl. II 1980, 147; RÖSSLER, DStZ 1980, 383; aA wohl KIESCHKE, DStZ 1983, 118).

Zur Streitfrage vor Einführung des Abs. 3 Satz 3 (Abs. 2 Satz 2 aF) vgl. THEISS, FR 1954, 261. Insbes. bei Erstattungen weigerte sich die FinVerw. unter Hinweis auf das

Erfordernis der Durchführung einer Veranlagung und verlangte Abgabe von Steuererklärungen. Diese Unsitte hat sich zT bis heute erhalten. Anders zunächst OFD München v. 31. 1. 1951, BB 1951, 327, die auch ohne gesetzliche Regelung eine Herabsetzung zuließ.

**Verteilung der Herabsetzungsbeträge:** Die Herabsetzung erfolgt aus technischen Gründen nach Ablauf des Jahres zunächst dadurch, daß die vierte, die dritte usw. Vorauszahlung des vergangenen Jahres herabgesetzt werden, bis der Herabsetzungsbetrag erreicht wird. Nach Verdichtung der VorausZ (Zusammenfassung in einer Summe) wird die gesamte Jahressteuerschuld herabgesetzt. Diesem steht Abs. 4 Satz 1 nicht entgegen, da er lediglich die nachträgliche Erhöhung auf die letzte Vorauszahlung beschränkt; s. auch TISCHER in L/B/P, § 37 Rn. 19.

#### 4. Beteiligung an Kapitalanlagegesellschaften mit Steuervorteilen im Vorauszahlungsverfahren

**Schrifttum bis zu BMF v. 14. 5. 1982 (BStBl. I, 550):** RÄDLER/RAUPACH, Handbuch der steuerbegünstigten Kapitalanlagen, 1973, 158 ff. und 456 f.; o. V., Verlustberücksichtigung im Rahmen der Einkommensteuer-Vorauszahlungen und der EStVeranlagung, Steuer-Spectrum Nr. 8/77; HEIN/QUAST, Rechtsauskunft und Rechtsschutz bei steuerbegünstigten Kapitalanlagen, Köln 1979, 15 ff.; LANGE, Personengesellschaften im Steuerrecht, 3. Aufl. 1979, 525 ff.; RICHTER, Anerkennung der Bauherreneigenschaft und von Verlusten bei sog. Bauherrenmodellen, StBp 1979, 57; RICHTER/SCHMIDER, Praxis der steuerbegünstigten Kapitalanlagen Bd. I Köln 1980; MAASS, Bauherrengemeinschaften, 2. Aufl., Herne/Berlin 1981; TEWES, Praktische Auswirkungen des neuen BFH-Urteils zur steuerlichen Anerkennung von Bauherrenmodellen, 2. Aufl. Kissing 1981.

**Schrifttum zu BMF v. 14. 5. 1982 (BStBl. I, 550):** RICHTER/SCHMIDER, Der neue Erlaß zum Verwaltungsverfahren bei steuerbegünstigten Kapitalanlagen, Köln 1982; MIKASCH, Geltendmachung von negativen Einkünften von Beteiligten an Verlustzuweisungsgesellschaften nach dem BMF-Schreiben v. 14. 5. 1982, DB 1982, 2485; DORNFELD/KELLERMANN u. a., Hdb. der Bauherrengemeinschaften und geschlossenen Immobilienfonds, 1984, 5010 u. 5012; BIHR, Vorteilhafte Geldanlagen, 1993; TEWES, Steuerlich anerkannte Bauherrenmodelle, 1985 ff. (Stand 1993).

**Schrifttum zu BMF v. 13. 7. 1992 (BStBl. I, 404):** BMF v. 28. 6. 1994, BStBl. I, 420; v. 17. 12. 1996, StEK AO 1977 § 180 Nr. 57; BAUM, Neue Verfahrensregelungen bei Verlustzuweisungsgesellschaften, DStZ 1992, 532.

**Allgemeines Schrifttum:** KOEPEL/FISCHER-TOBIES, INF 1994, 225; DUCHARDT/GILLITZER, Aktuelle Übersicht des Marktes für steuerbegünstigte Kapitalanlagen 2001, DStR 2001, 1624; FLEISCHMANN, Der 5. Bauherren-Erlass – das Ende aller Fonds-Modelle?, DStR 2002, 1293; TIEDTKE, Die Auslegung des § 2b, FR 2002, 701; KOHLHAAS, Die Personengesellschaft ohne Gewinnerzielungsabsicht – ein Mythos?!, FR 2003, 598.

#### 128 a) Begriff und Bedeutung der Beteiligung an Kapitalanlagegesellschaften mit Steuervorteilen für das Vorauszahlungsverfahren

Die FinVerw. entwickelte schon früh ein Sonderrecht vor allem auf dem Gebiet des Verwaltungsverfahrens, um die bei Beteiligungen an Kapitalanlagegesellschaften mit Steuervorteilen auftretenden Schwierigkeiten zu bewältigen. Diese Probleme rühren vor allem aus folgenden Besonderheiten:

- Beteiligung einer Vielzahl von Personen;
- gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen;
- Anonymität der Beteiligten, die über das ganze Bundesgebiet verstreut sein können;

- Fehlende oder geringe Einflußmöglichkeit der Beteiligten auf das Gebaren der Gesellschaften;
- Höhe der stl., damit haushaltsmäßigen Auswirkung;
- Schwierigkeiten bei der Überprüfung der Angaben der Gesellschaften (insbes. Auslandssachverhalte);
- Ein in Einzelfällen zweifelhaftes oder strafwürdiges Verhalten der Initiatoren;
- Fehlleitung von Subventionsmitteln.

**Zum Begriff der Kapitalanlagegesellschaften mit Steuervorteilen:** Zur Lösung der mit den VorausZ bei Beteiligungen an Kapitalanlagegesellschaften zusammenhängenden Probleme, wurde zunächst der Begriff der Kapitalanlagegesellschaft mit Steuervorteilen entwickelt. An diesen anknüpfend entstand ein Sonderrecht für Verlustzuweisungsgesellschaften, Gesamtobjekte und Modelle mit nur einem Kapitalanleger, das Gegenstand verschiedener Verfahrenserlasse war und ständig verfeinert wurde. Nach Verwaltungsdefinition unterfielen dem Begriff der Verlustzuweisungsgesellschaften Personenzusammenschlüsse in gesellschafts- oder gemeinschaftsrechtlicher Form, deren Gegenstand insbes. die Herstellung oder Anschaffung eines Anlageobjekts und dessen Nutzungsüberlassung ist, und an denen eine Beteiligung erworben wird in der Absicht, Verluste zu erzielen. Dabei wird der Beitrittsentschluß der Anleger durch die Beteiligung an negativen Einkünften bestimmt. Gesamtobjekte sind insbesondere Bauherren- und Erwerbermodelle (BMF v. 13. 7. 1992, BStBl. I, 404 Tz. 1.2 und 1.3).

Vgl. auch den Bericht der BReg. über die Wirkung bisheriger Maßnahmen und eventueller weiterer Maßnahmen gegen Verlustzuweisungsgesellschaften, Bauherrenmodelle und vergleichbarer Rechtsgestaltungen, BTDrucks. 10/1927, 3 ff.

**Bedeutung im Vorauszahlungsverfahren:** Dort spitzten sich die Fragen deshalb zu, weil die Kapitalanlagevermittler unter anderem damit warben, daß das zu erbringende Eigenkapital schon zeitnah aus eingesparten VorausZ finanziert werden könne. Da hiervon auch Zwischenfinanzierungen usw. abhängen, kam es darauf an, daß die VorausZ so schnell als möglich herabgesetzt wurden. Demgegenüber versuchte die FinVerw., sich nicht unter Druck setzen zu lassen und so weitgehend als möglich schon im VorausZVerfahren die endgültige Berechtigung der Steuerherabsetzung zu klären.

Da sich die Verfahrenserlasse als unzureichend erwiesen, wurde eine weitere Verschlechterung der Lage des Stpfl. durch Abs. 3 Sätze 8–11 vorgenommen, die die Berücksichtigung von Verlusten aus VuV bei Gebäuden usw. in der Anlaufphase allgemein einschränken.

Auch diese Krücken befriedigten die Verw. nicht. Deshalb kamen sukzessive weitere Maßnahmen hinzu, die letztendlich den Investitionen, die allein wegen der Steuervorteile erfolgten, den Garaus machen sollten. Eine Einschränkung der Berücksichtigung von Verlusten brachten zunächst § 15 a und die Verweisungen auf diese Vorschrift in §§ 13 Abs. 7, 18 Abs. 4 Satz 2, 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und 21 Abs. 1 Satz 2. Bei Sachverhalten mit Auslandsbezug greift § 2 a. Weiter schränkt die Mindestbesteuerung nach § 2 Abs. 3 Satz 3 ff. den Ausgleich von Verlusten ein und wird durch § 2 b ergänzt, der zusätzlich Verluste aus der Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften und ähnlichen Modellen überhaupt (zur Kritik s. SÖFFING, DB 2000, 2340) vom Verlustausgleich mit anderen Einkünften als solchen aus gleichen Beteiligungen ausschließt.

Alle diese Vorschriften bedingen letztendlich eine völlige Neuorientierung, die ein Sonderrecht für Zwecke der Vorauszahlungen uE überflüssig macht, weil sie

schon die Bemessungsgrundlage für die VorausZ so weitgehend bestimmen, daß weder für eine besondere gesetzliche Regelung noch eine gesonderte Verwaltungsregelung Bedarf besteht. Abs. 3 Sätze 8–11 könnten damit ebenso aufgehoben werden wie die entsprechenden Vorschriften im LStErmVerf.

129 **b) Überblick über das bisherige Verfahren der Festsetzung von Vorauszahlungen bei Beteiligung an Kapitalanlagegesellschaften**

Die gesetzlichen Neuerungen machen es erforderlich, die bisherigen Verwaltungserlasse völlig neu zu überdenken. UE sind sie so überholt, daß eine übersichtliche Darstellung des letzten Sachstandes genügen muß.

Nach einer Vorprüfung, die von der Erfüllung einer Reihe von Kriterien abhängig gemacht wurde (Zeichnungsumfang, Vorlage einer Reihe von Unterlagen), sollte das BetriebsFA eine Prüfung durchführen, für die sich die Verw. zumindest ein halbes Jahr Zeit vorbehält. Danach sollte das BetriebsFA in qualifizierter Weise im Wege der Amtshilfe für die WohnsitzFA Stellung nehmen und einheitlich für alle Beteiligten über die Anerkennung der Verluste dem Grund und der Höhe nach entscheiden. Eine Verlustanerkennung ohne Durchführung dieses Vorverfahrens sollte nicht in Betracht kommen.

130 **c) Vorschläge zur Neuordnung der Festsetzung von Vorauszahlungen bei Beteiligung an Kapitalanlagegesellschaften**

Soweit man eine Neuordnung überhaupt für notwendig hält, muß sich diese an folgenden Hauptpunkten orientieren.

**Eine Sonderrechtsbildung** im Rahmen der Festsetzung oder Anpassung von VorausZ allein für die Modelle des § 2b ist nicht gerechtfertigt (vgl. Nds. FG v. 20. 4. 1977, EFG 1977, 430, rkr.). Die hier einschlägigen Fragen haben allg. Charakter und müssen und können nach allg. Rechtsgrundsätzen gelöst werden. Etwaige Schwierigkeiten der Sachverhaltsermittlung bedingen keine abweichende Wertung, da sie in die Ausfüllung des Begriffs der sich voraussichtlich ergebenden Steuerschuld einfließen können. Letztlich handelt es sich um eine Interessenabwägung, die nicht nur zu Lasten einer Seite gelöst werden darf.

**Die Prüfungskompetenz** verbleibt beim WohnsitzFA; eine faktische Kompetenzverlagerung auf andere Stellen darf nicht eintreten (s. Anm. 71).

**Umfangreiche Unterlagen über Projekte:** Diese sind grds. vorzulegen. Die Anforderungen an die Nachweisungen dürfen uE nicht übersteigert werden, da im VorausZVerfahren nur Glaubhaftmachung erforderlich ist. Insbes. erscheint die Anforderung von Negativerklärungen übertrieben. Die Angabe nahestehender Personen ist nur insoweit erforderlich, als diese Beziehung Auswirkungen auf die Höhe der Verluste oder deren grundsätzliche Anerkennung haben kann.

**Gezeichnetes Kapital:** Verluste können auch entstanden sein, wenn nicht 75 vH des Kapitals gezeichnet sind (vgl. aber BMF v. 17. 12. 1996 aaO). Deshalb sind zumindest die Verluste zu berücksichtigen, deren Eintritt – unabhängig von der Realisierung des Projekts – ausreichend wahrscheinlich und glaubhaft gemacht ist. Deren Anerkennung über die Verweigerung einer Prüfung zu verhindern, ist im Rahmen aller in Betracht kommenden Vorschriften ermessensfehlerhaft.

**Verweigerung einer Vorprüfung:** Eine Vorprüfung abzulehnen, weil eine Verlustberücksichtigung nicht in Betracht käme, ist uE schon deshalb ermessensfehlerhaft, weil diese Frage im Rahmen der Prüfung ja gerade erst zu klären ist.

Verbindliche Erklärungen darüber, ob man bestimmte Steuervergünstigungen in Anspruch nehmen werde oder nicht, sind unzulässig.

**6-Monatsfrist:** Eine 6-Monatsfrist für eine etwaige Prüfung trotz Vorliegen sämtlicher Unterlagen in Anspruch nehmen zu wollen, erscheint uns überzogen; eine Überschreitung sollte nur in komplizierten Ausnahmefällen in Betracht kommen. Das VorausZVerfahren als im Grunde vorläufiges Verfahren verträgt keine verzögerten Entscheidungen. Abschlußzahlungen werden schließlich verzinst (BAUM, DStZ 1992, 532).

**Zum Inhalt der Mitteilung** bei Einkünften aus VuV s. Anm. 161.

**Stundungszinsen:** Daß die Verwaltung bei Stundungen nur noch Zinsen auf diejenigen Steuern erheben will, die sich im nachhinein als zu Recht festgesetzt erweisen (Tz. 4. 1. 5 des BMF-Schreibens v. 13. 7. 1992 aaO; allg. BFH v. 23. 11. 1993 IX R 28/89, BFH/NV 1994, 687), ist ein wesentlicher Fortschritt gegenüber BMF v. 14. 5. 1982 aaO und deckt sich mit neuerer Rspr. (BAUM aaO). Eine Gefahr bleibt allerdings: Waren die Zinsen festgesetzt und wird die Veranlagung unter Herabsetzung der Steuer durchgeführt, kommt eine Herabsetzung der Stundungszinsen nicht mehr in Betracht (§ 234 Abs. 1 Satz 2 AO).

## 5. Anpassungsbedingte Erstattung von Vorauszahlungen

131

**Zuviel entrichtete Vorauszahlungen** sind zu erstatten, soweit sie rückwirkend oder nachträglich herabgesetzt werden (FG München v. 22. 2. 1980, EFG 1981, 135, rkr.; schon RdF v. 16. 6. 1942, RStBl., 681; OFD München v. 31. 1. 1951, BB 1951, 327); allg. Meinung.

**Rechtsgrundlage des Erstattungsanspruchs** ist § 37 Abs. 2 Satz 2 AO; rechtlicher Grund der Zahlung waren die zuvor ergangenen und nunmehr herabgesetzten VorausZFestsetzungen. § 36 Abs. 4 Satz 2 betrifft nur die Erstattung nach durchgeführten Veranlagungen.

**Der Erstattungsanspruch entsteht** mit Ablauf des VZ oder im Zeitpunkt der späteren tatsächlichen Zahlung des zu erstattenden Betrags (FG Rhld.-Pf. v. 15. 8. 1983, EFG 1984, 220, rkr.). Er wird fällig mit der Bekanntgabe des die Steuer herabsetzenden Bescheids (§ 220 Abs. 2 Satz 2 AO).

**Die Erstattungsberechtigung** richtet sich nach den für die Erstattung aufgrund einer Veranlagung geltenden Grundsätze. Da StAbzugsbeträge und KSt. bereits die Bemessungsgrundlage mindern (Anm. 97), ist bei zusammenveranlagten Ehegatten grds. an denjenigen zu erstatten, für den geleistet wurde. Im übrigen s. § 26 b Anm. 80 mwN. Zum Ausgleichsanspruch zwischen Ehegatten s. BGH v. 20. 3. 2002 XII ZR 176/00, StRK EStG 1996 § 26 R. 34.

**Erstattungsbefugnis des FA:** Das FA wird von der Zahlungspflicht frei, wenn es an den erstattungsberechtigten Stpfl. zahlt. Da dies jeweils derjenige ist, für den die VorausZ geleistet wurden, stellt sich uE die Frage einer entsprechenden Anwendung des § 36 Abs. 4 Satz 3 bei Ehegatten nicht (s. auch AEAO zu § 37 AO Nr. 2).

Einstweilen frei.

132

## VI. Formelle Antragsvoraussetzungen für die Anpassung von Vorauszahlungen (Abs. 3 Satz 4)

### 133 1. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 4

Wird der Gewinn durch Bestandsvergleich ermittelt, kommt eine Herabsetzung der Vorauszahlungen wegen der Änderungen durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I 1999, 402) nur dann in Betracht, wenn der Stpfl. die Herabsetzung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beantragt.

#### Rechtswentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich:

► *Frühere Entwürfe* (Entw. eines StReformG 1998 v. 18. 3. 1997, BTDrucks. 13/7242; Beschlußempfehlung und Bericht des FinAussch. v. 24. 6. 1997, BTDrucks. 13/8020; Entwurf eines StReformG 1999 v. 24. 4. 1997, BTDrucks. 13/7480; Beschlußempfehlung des FinAussch. v. 24. 6. 1997) sahen eine Neuregelung nur für Stpfl. vor, die den Gewinn nach § 5 ermitteln.

► *Entwurf eines StEntlG 1999/2000/2002 v. 9. 11. 1998* (BTDrucks. 14/23, 14 u. 183 = Anh. 2 Rn. 71 u. 283): Im Zuge der Umsetzung des Gesetzesvorhabens wurde der Geltungsbereich auf alle bilanzierenden Stpfl. ausgedehnt, weil nach Auffassung des Gesetzgebers die Gründe, die für das Erfordernis der Antragstellung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck sprechen, für Gewinnermittler nach § 4 Abs. 1 und nach § 5 gleichermaßen gelten (BTDrucks. 14/443, 30 = Anh. 6 Rn. 120).

► *Erstmalige Anwendung* des Satzes 4 für 1999 (§ 52 Abs. 1). Satz 4 behielt aufgrund des sukzessiven Inkrafttretens der Neuregelungen des StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 seine Bedeutung auch für die Folgezeit, die aber durch die vielfältigen gesetzlichen Neuerungen im Tarifbereich (vgl. Anm. 135) verlor.

**Verhältnis zu § 31 KStG:** Satz 4 ist vor allem für Anträge auf Herabsetzung der KStVorausZ aufgrund der Tarifabsenkung gem. § 23 Abs. 1 KStG von Bedeutung (s. dazu näher OFD Münster v. 12. 4. 1999, FR 1999, 615), für die er über § 31 Abs. 1 KStG anzuwenden ist.

#### Bedeutung der formellen Antragsvoraussetzungen zur Anpassung von Vorauszahlungen:

► *Haushaltssicherung:* Nach dem Regelungszweck sollen auch steuererhöhende Umstände in das VorausZVerfahren eingeführt werden, die sich aus den „Gegenfinanzierungsmaßnahmen“ zur Sicherstellung der öffentlichen Haushalte ergeben (BTDrucks. 13/7242, 16).

► *Verwaltungsvereinfachung:* Zwar wäre die FinVerw. schon nach geltender Rechtslage gehalten, sämtliche zutreffenden Besteuerungsgrundlagen (dh. auch steuererhöhende) zu ermitteln und zugrunde zulegen. Jedoch sollte der gängigen Praxis entgegen gewirkt werden, bei Herabsetzungsanträgen nur die steuermindernden Tatsachen vorzutragen.

► *Amtlich vorgeschriebener Vordruck als Steuererklärung:* Der Zweck des Vordrucks liegt vor allem darin, daß sämtliche Besteuerungsgrundlagen zu erklären sind und ihm der Charakter einer Steuererklärung zukommt, unrichtige Angaben deshalb zur Steuerhinterziehung führen können (s. auch Anm. 220 „Steuerhinterziehung“).

**Verfassungsrechtliche Bedenken:** Eine Sonderrechtsbildung, die allein bilanzierende Stpfl. betrifft, ist grds. unzulässig. Denn damit werden sie gegenüber Gewinnermittlern, die Überschußrechnung führen, benachteiligt. Die vom Ge-

setzgeber ins Auge gefaßten Gegenfinanzierungen betreffen jedoch ebenfalls vor allem bilanzierende Stpfl. Die Ungleichbehandlung vollzieht sich zudem auf dem Gebiet des Verfahrens, hat nur vorläufigen Charakter und entspricht letztendlich mit Ausnahme des Zwangs zur Verwendung eines Verwaltungsformulars, die mit zusätzlichen Kosten und Erschwernissen verbunden ist, der geltenden Rechtslage. Verfassungsmäßige Bedenken können deshalb hintan gestellt werden.

Einstweilen frei.

134

## 2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 4

135

**Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich** meint Bilanzierung (glA OFD Berlin v. 23. 4. 1999, StEK § 37 EStG Nr. 36 und OFD Düss. v. 22. 6. 1999, DB 1999, 1427; s. auch BTDrucks. 14/443, 30 = Anh. 6 Rn. 120). Der Begriff wird im EStG erstmals in dieser Bedeutung verwendet. Auf Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (Einnahmenüberschußrechnung) ist die Neuregelung nicht anwendbar (s. OFD Berlin v. 23. 4. 1999 aaO).

**Betroffene Einkunftsarten:** Alle Einkunftsarten, die eine Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich zu lassen; das sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit (freiwillig) und aus Land- und Forstwirtschaft (s. Vor §§ 4–7 Anm. 4 ff.).

**Personenkreis:** Alle natürlichen und juristischen Personen, bei denen Gewinneinkünfte in Betracht kommen.

**Wird ... ermittelt** bedeutet, daß der Gewinn tatsächlich nach Bestandsvergleich ermittelt werden muß. Wurde der Stpfl. nach § 141 Abs. 2 Satz 1 AO zur Buchführung aufgefordert, ist von einer Gewinnermittlung nach Bestandsvergleich von dem Zeitpunkt an auszugehen, der der Aufforderung entspricht. Gewinnermittlung durch Schätzung ist Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich (s. Vor §§ 4–7 Anm. 11 ff.).

**Herabsetzung der Vorauszahlung** bedeutet Änderung bisher festgesetzter VorausZ. Nicht betroffen sind damit

- ▶ *erstmalige Festsetzungen* von VorausZ (glA OFD Düss. v. 22. 6. 1999 aaO und OFD Münster v. 12. 4. 1999, FR 1999, 615).
- ▶ *Festsetzung von VorausZ nach einer Verlustphase*, wenn Festsetzungen auf 0 DM/€ vorausgegangen waren.

**Antrag auf Herabsetzung** bedeutet Antrag des Stpfl. Kein Antrag liegt daher bei Herabsetzungen aufgrund vorgängiger Veranlagungen von Amts wegen vor.

Str., wenn auch Steuerminderungen aufgrund des StEntG 1999/2000/2002 zu berücksichtigen wären.

**Ein Einspruch** gegen eine (erhöhende) VorausZFestsetzung ist ebenfalls kein Antrag iSd Gesetzes.

**Ämtlich vorgeschriebener Vordruck** ist der Vordruck ESt. 37. Ist der Antrag nicht auf diesem Vordruck gestellt worden, zB weil die Vordrucke (noch) nicht verfügbar sind, muß der Stpfl. nach Ansicht der FinVerw. dennoch darlegen, in welchem Umfang sich die Gesetzesänderungen des StEntG 1999/2000/2002 bei ihm gewinnerhöhend auswirken (OFD Münster und OFD Berlin, jeweils aaO).

**Als steuermindernde Änderung** kamen für den EStpfl. insbes. die Tarifabsenkungen des § 32a, die Tarifbegrenzung auf 45 bzw. 43 vH durch § 32c idF des

StEntlG 1999/2000/2002 (zwischenzeitlich durch § 35 ersetzt) und für KStpfl. die Tarifabsenkung gem. § 23 Abs. 1 KStG auf 40 vH in Betracht (s. OFD Düss. und OFD Münster, jeweils aaO).

**Nur Steuerminderungen aufgrund des StEntlG 1999/2000/2002:** Nicht hierunter fallen die Tarifabsenkung nach § 32a ab 2005, die Tarifiermäßigung nach § 35 bei gewerblichen Einkünften und die Tarifabsenkung bei Körperschaften durch das StSenkG v. 23. 10. 2000, da sie nicht auf das StEntlG 1999/2000/2002 zurückzuführen ist. Sie können deshalb von Amts wegen durchgeführt werden. Allgemein gilt Gleiches für alle steuersenkenden Maßnahmen aufgrund anderer Gesetze.

Die durch FlutopfersolidaritätsG v. 19. 9. 2002 von 2002 auf 2003 verschobene zweite Stufe der Tarifreform des § 32a ist dem StEntlG 1999/2000/2002 zuzuordnen, nicht aber die Tarifabsenkung ab 2005.

**Nur Änderungen aufgrund des Gesetzes** sind betroffen. Herabsetzungen, die sich auf andere Tatsachen, zB geringere Gewinnerwartungen stützen, können weiterhin formlos beantragt bzw. ohne (förmlichen) Antrag vorgenommen werden.

**Steuererhöhende Änderungen** ergeben sich vor allem aus den „Gegenfinanzierungsmaßnahmen“ im Bereich der Ansatz- und Bewertungsvorschriften. Diese können in Einzelfällen oder sogar bei ganzen Branchen die Auswirkungen der Steuersatzsenkungen erheblich überschreiten (so betr. Versicherungsunternehmen OFD Düss. v. 18. 6. 1999, FR 1999, 826; vgl. auch die Auswirkung der Änderungen der AfA-Tabellen oder die Wertaufholungsgebote bei Teilwertabschreibungen in den Vorjahren nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 bzw. Nr. 2 Satz 3).

**Antragstellung als Anwendungsvoraussetzung:** Wird ein förmlicher Antrag nicht gestellt, muß die FinVerw. einen ordnungsgemäßen Antrag anregen (§ 89 Satz 1 AO) und darf uE nicht unbeschden einen ungünstigen Tarif unterstellen.

**Rechtsfolge bei Verletzung der Formvorschrift:** Zurückweisung des Antrags oder Festsetzung ohne Berücksichtigung der gesetzlichen Neuerung. Letztlich steht dahinter der Gedanke, daß der Antrag, wenn sich der Antragsteller nicht zu allen Besteuerungsgrundlagen äußert, mangels ausreichender Mitwirkung als nicht ausreichend substantiiert anzusehen ist. Für die Übergangszeit genügte jedoch eine Versicherung mit formlosem Antrag, in welchem Umfang das Einkommen durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen beeinflußt wird.

## E. Nichtberücksichtigung bestimmter persönlicher Abzüge bei der Bemessung der Vorauszahlungen (Abs. 3 Satz 5)

136

### I. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Satzes 5

**Rechtsentwicklung:** Die Vorschrift wurde durch EStRG v. 5. 8. 1974 (BGBl. I, 1769; BStBl. I, 530) als Satz 4 eingeführt und mehrfach hinsichtlich des Katalogs sowie der betragsmäßigen Grenzen geändert. Im einzelnen dazu Anm. 3.

**Bedeutung des Satzes 5:** Als Ausnahme von dem Grundsatz, daß VorausZ die zu erwartende Steuerschuld treffen sollten, sieht Satz 5 vor, daß bestimmte steuermindernde Aufwendungen und Beträge nicht oder nur von einer bestimmten Höhe an bei der Bemessung der VorausZ zu berücksichtigen sind. Die Vorschrift dient der Angleichung an das LStErmäßigungsverfahren.

RegBegr. zum Dritten StReformG, BTDrucks. 7/1470, 301; RegBegr. zum StBereinG 1985, BRDrucks. 140/85, 61; GÉRARD/SÖFFING, FR 1974, 380; KIESCHKE, DB 1974, 1598; TISCHER in L/B/P, § 37 Rn. 12.

► *Kritik:* Ein im Grunde überschlägiges Verfahren wie das Vorauszahlungsverfahren verträgt keine so detaillierte und kleinliche Regelung, wie sie Satz 5 verlangt. Auch im LStErmVerf. hat die entsprechende Vorschrift keine große Bedeutung. Er sollte deshalb abgeschafft werden. Auch der Karlsruher ReformE sieht keine entsprechende Regelung vor. Im übrigen ist seine Bedeutung außerhalb des EDV-Verfahrens zur Festsetzung von VorausZ im Anschluß an eine durchgeführte Veranlagung wegen der Überschlägigkeit des Verfahrens gering.

Einstweilen frei.

137–138

## II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 5

### 1. Die einzelnen Begrenzungen des Satzes 5

139

Satz 5 sieht vor, daß besondere persönliche Abzüge (SA und agB) die VorausZSchuld entweder überhaupt nicht oder nur dann mindern dürfen, wenn ihr Gesamtbetrag 600 € (bis VZ 2001: 1200 DM; bis VZ 1989: 1800 DM) übersteigt.

**Bis zum VZ 1995** blieben Beiträge iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 3, also Bausparbeiträge, stets außer Ansatz. Dies ergab sich zunächst aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung. Sie wurden auch bei ArbN nicht berücksichtigt und unterlagen daher im VorausZ-Verfahren einem absoluten Abzugsverbot. Durch den Wegfall des Abzugs von Bausparkassenbeiträgen als Sonderausgaben (Ges. zur Neuregelung der steuerrechtlichen WohnEigFörd. v. 15. 12. 1995, BGBl. I, 1783; BStBl. I, 775, BRDrucks. 498/95, 39 f.; zu Grund und Bedeutung auch § 10 G 5) wurde die gesonderte Anordnung entbehrlich und ersatzlos gestrichen.

**Unterhalb 600 € außer Ansatz bleibende Beträge:** Aufwendungen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1, 1 a, 4, 6 bis 9, der §§ 10 b und 33 sowie die abzieharen Beträge nach § 33 a bleiben außer Ansatz, wenn die Aufwendungen und die abzieharen Beträge insgesamt 600 € nicht übersteigen.

§ 33 b Abs. 6 wird hier im Gegensatz zu 39 a Abs. 2 Satz 4 nicht erwähnt. Darin liegt eine Unabgestimmtheit zum LStErmVerf., da sich auch § 33 b Abs. 6 auf Beträge unter 600 € beziehen kann. Eine Erklärung für den Unterschied ist nicht ersichtlich.

**Die Berücksichtigungsgrenze** von 1200 DM orientierte sich an § 39 a Abs. 2 Satz 4 aF. Die damals in dieser Vorschrift enthaltene Grenze von 1800 DM wurde durch das StReformG 1990 herabgesetzt, weil den ArbN seit dem VZ 1990 ein ArbNPauschbetrag iHv. 2000 DM (nunmehr 1044 €) zusteht und damit die Antragsgrenze von 1800 DM im WKBereich bedeutungslos geworden war (BRDrucks. 100/88 v. 23. 3. 1988, 293 f.; BTDrucks. 11/2157, 156). Nunmehr orientiert sich § 39 a Abs. 1 Nr. 5 an § 37 Abs. 3.

*Kritik:* Da die WK aus nichtselbständiger Arbeit im VorausZVerfahren in vollem Umfang berücksichtigt werden können, hat die Grenze nur für die übrigen Beträge Bedeutung, die im Normalfall jedoch höher liegen. Berücksichtigt man zusätzlich die stl. Auswirkungen und die Tatsache, daß die Grenze nur vorübergehende Auswirkung hat, sollte Abs. 3 Satz 5 aufgehoben werden.

**Ermittlung von Grenz- und Abzugsbetrag:** Der Prüfung, ob die Grenze von 600 € überschritten ist, folgt die davon zu unterscheidende Ermittlung der die VorausZ tatsächlich mindernden Beträge.

- *Die im einzelnen genannten Aufwendungen* (s. Anm. 142) müssen die Grenze übersteigen; sie ersetzende Pausch- und Freibeträge bleiben daher bei der Berechnung der 600 €-Grenze unberücksichtigt. Unter den Pausch- und Freibeträgen bleibende tatsächliche Leistungen sind mitzurechnen. Aufwandsunabhängige Freibeträge (zB Ausbildungsfreibeträge) sind zu berücksichtigen.
- *Gesetzliche Höchstbeträge für Aufwendungen* beschränken nach hM auch deren Berücksichtigung im Rahmen der Berechnung der 600 €-Grenze.
- *Die abziehbaren Beträge nach § 33 a* bleiben außer Ansatz: Sie sind dadurch gekennzeichnet, daß ihnen zwar grds. Aufwendungen entsprechen müssen, diese aber teilweise unabhängig von ihrer Höhe mit „Pauschalbeträgen“ abgegolten werden.
- *Die Art der Aufwendungen und Beträge* bestimmt sich nach den einzelnen den Abzug zulassenden Vorschriften (s. Anm. 142).
- *Ihrer Höhe nach* können die Aufwendungen und Beträge nur für die Vergangenheit ermittelt werden. Für die Zukunft sind sie glaubhaft zu machen oder zu schätzen. Bei Anpassungen an durchgeführte Veranlagungen legt die Verwaltung zur Überprüfung der 600 €-Grenze die bei der Veranlagung berücksichtigten Beträge zugrunde.
- *Erstattete Aufwendungen* bleiben für die Berechnung der 600 €-Grenze außer Betracht, mindern aber die im VorausZVerfahren anzusetzenden Beträge.

**Zur Zusammenveranlagung von Ehegatten** s. § 26 b Anm. 35 ff. Die 600 €-Grenze verdoppelt sich nicht; die Aufwendungen und abziehbaren Beträge beider Ehegatten sind zusammen zu rechnen. Ebenso bei „getrennter“ Veranlagung (EStH 2002 R 213 e Satz 1).

#### 140 2. Rechtsfolge des Satzes 5: Die Beträge bleiben bei der Anwendung der Sätze 2 und 3 außer Ansatz

**Bei der Anwendung der Sätze 2 und 3** bleiben die Beträge außer Ansatz. Satz 5 gilt damit sowohl für die laufende Festsetzung der VorausZ (Satz 2) als auch deren Anpassung nach Satz 3. Nicht ausdrücklich erwähnt sind die erstmalige Festsetzung bei Begründung der Stpfl. nach Abs. 3 Satz 1 (s. Anm. 94 f.) und die nachträgliche Anpassung nach Abs. 4 Satz 1. Aus Gründen der Gleichbehandlung muß Satz 5 aber auch auf diese Fälle angewendet werden.

**Die Beträge bleiben außer Ansatz**, dh. die Vorschrift ist zwingend anzuwenden. VorausZ sind daher auch dann festzusetzen, wenn sich im Veranlagungsverfahren mit großer Wahrscheinlichkeit ein Erstattungsanspruch ergibt oder ohne die Anwendung des Abs. 3 Satz 5 kein VorausZSoll entstünde.

**Eine Stundung** im Hinblick auf etwaige Überzahlungen aus der Anwendung des Abs. 3 scheidet aus (s. Anm. 31).

SCHMIESZEK in B/B, § 37 Rn. 96; KIESCHKE, DB 1974, 1598; KIESCHKE/POGGEV. STRANDMANN, DStZ 1974, 340 u. hier Anm. 31.

141 Einstweilen frei.

### III. ABC der uneingeschränkt und bedingt berücksichtigungsfähigen Abzugsbeträge

#### Uneingeschränkt berücksichtigungsfähig sind folgende Steuerermäßigungen:

- *Altersentlastungsbetrag* (§ 24 a).
- *Behindertenpauschbetrag* nach § 33 b Abs. 1–3 und Abs. 5 (s. § 33 b Anm. 22).
- *Flüchtlingsfreibetrag*, der nach § 52 Abs. 22 iVm. § 33 a Abs. 1 EStG 1953 ausläuft.
- *Haushaltsfreibetrag* nach § 32 Abs. 7.
- *Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen* nach § 35 a i d F des 2. Ges. für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23. 12. 2002. Zum Eintrag auf der LStKarte wird der Ermäßigungsbetrag vervierfacht (§ 39 a Abs. 1 Nr. 5 c).
- *Hinterbliebenenpauschbetrag* (§ 33 b Abs. 4 und 5; dazu § 33 b Anm. 22).
- *Kinderermäßigung* nach § 34 f.
- *Pflege-Pauschbetrag* nach § 33 b Abs. 6 (s. § 33 b Anm. 124); im LStErmVerf. ist er in die 600 €-Grenze einzubeziehen.
- *Verlustrücktrag und Verlustvortrag* nach § 10 d (ORTH, FR 1983, 546 und § 10 d Anm. 130).
- *Versicherungsbeiträge iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 2* im Rahmen der Höchstbeträge. Dem entspricht die pauschalierte Berücksichtigung im Rahmen der Vorsorgepauschale beim LStAbzug und im LStErmVerf. (s. § 39 a Anm. 11). Im VorausZ-Verfahren kann deshalb auch der Vorwegabzug des § 10 Abs. 3 Nr. 2 gewährt werden.
- *Werbungskosten* bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit: Das LStErmäßigungsverfahren bezieht sie in die Berechnung der 600 €-Grenze ein, soweit sie den WKPauschbetrag übersteigen (§ 39 a Abs. 2 Satz 4 und Erl. zu § 39 a Anm. 36), so daß diese im Ermäßigungsverfahren überschritten werden und damit zu einer Steuerermäßigung führen kann, während sie im VorausZ-Verfahren nicht erreicht wird. Dies könnte aufgrund der einbehaltenen geringeren LSt. grds. zur Festsetzung von VorausZ führen; hierauf kann aus Billigkeitsgründen verzichtet werden (FinMin. Bayern v. 27. 1. 1977, FR 1977, 276).

Der *Kinderfreibetrag* nach § 32 Abs. 6 ist nicht mehr zu berücksichtigen. An seine Stelle ist die Gewährung des Kindergeldes getreten. Ein Ausgleich erfolgt erst mit der Veranlagung (s. Erl. zu Abs. 3 Satz 12, Anm. 190 f.).

**Berücksichtigungsfähig bei Überschreiten der 600 €-Grenze** sind Aufwendungen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1, 1 a, 4, 6, 7 und 9, der §§ 10 b, 33 und abziehbare Beträge nach § 33 a. Der Sonderausgabenpauschbetrag (§ 10 c Abs. 1 und 4) ist keine Aufwendung. Er bleibt deshalb bei der Berechnung der 600 €-Grenze außer Betracht, wird aber bei der Bemessung der festzusetzenden Vorauszahlung berücksichtigt. Folgende Aufwendungen müssen die 600 €-Grenze übersteigen (in alphabetischer Reihenfolge):

- *Ausbildungsaufwendungen* (§ 10 Abs. 1 Nr. 7).
- *Ausbildungsfreibeträge* (§ 33 a Abs. 2) im Rahmen der zulässigen Höchstbeträge.
- *Außergewöhnliche Belastungen* (§ 33): Auszugehen ist für die Bemessung der 600 €-Grenze von den dem Grund und der Höhe nach anzuerkennenden

Aufwendungen ohne Kürzung um die zumutbare Belastung. Gekürzt wird erst bei der Festsetzung der Vorausz.

- *Hausgehilfen-Höchstbetrag* (§ 33 a Abs. 3 Satz 1).
- *Heimabzugsbetrag* (§ 33 a Abs. 3 Satz 2).
- *Kinderbetreuungskosten* (§ 33 c): Zunächst aufgehoben, mit Wirkung ab 2002 in etwas geänderter Fassung wieder eingeführt durch Zweites Ges. zur Familienförderung v. 16. 8. 2001. S. § 33 c Anm. J 01–5.
- *Kirchensteuer* (§ 10 Abs. 1 Nr. 4). Es gelten die voraussichtlich zu zahlenden Beträge. Erstattete KiSt. mindert erst den Abzugsbetrag.
- *Begrenztes Realsplitting* (§ 10 Abs. 1 Nr. 1); s. auch Anm. 220 „Realsplitting“.
- *Renten und dauernde Lasten* (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 a). Bei Renten ist auf den abziehbaren Ertragsanteil zu kürzen.
- *Schulgeldzahlungen* nach § 10 Abs. 1 Nr. 9.
- *Spenden* (§ 10 b) im Rahmen der Höchstbeträge, soweit (zB aufgrund von Spendenbescheinigungen) glaubhaft gemacht.
- *Steuerberatungskosten* (§ 10 Abs. 1 Nr. 6).
- *Unterhalt und Berufsausbildung*, sog. Unterhaltshöchstbetrag (§ 33 a Abs. 1).

143–145 Einstweilen frei.

## F. Nichtberücksichtigung von Beiträgen für eine zusätzliche Altersvorsorge pflichtversicherter Arbeitnehmer und gleichgestellter Personen nach § 10 a (Abs. 3 Satz 6)

**Schrifttum:** Vgl. Allg. Erl. zu § 10 a.

146

### I. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 6

Nach Abs. 3 Satz 6 bleibt der Sonderausgabenabzug nach § 10 a (sog. „Riester-Förderung“) bei der Festsetzung der Vorauszahlungen unberücksichtigt.

**Rechtswentwicklung:** Eingefügt durch AVmG v. 26. 6. 2001 (BGBl. I, 1310; BStBl. I, 420) als Folge der Einführung eines SA-Abzugs für zusätzliche Beiträge zur privaten Altersvorsorge (zum AVmG s. Vor § 79 Anm. 1 ff.).

**Verhältnis zum Lohnsteuerverfahren:** Im LStAbzugsVerf. ist § 10 a ebenfalls nicht anwendbar. Da insbes. Beamte und ArbN im öffentlichen Dienst ursprünglich durch die Neuregelung nicht betroffen waren, konnte diese in die LStTabellen nicht oder nur unter erschwerten Voraussetzungen eingearbeitet werden. Eine Berücksichtigung im LStErmVerf. hätte infolge der großen Anzahl der betroffenen ArbN zu unübersehbarem Verwaltungsaufwand geführt und die Bemühungen konterkariert, durch zutreffenden LStAbzug nachfolgende Erstattungsverfahren zu vermeiden. Deshalb wurde auf den Abzug von vornherein verzichtet.

#### **Bedeutung des Abzugsverbots:**

- *Gleichstellung mit pflichtversicherten ArbN*, bei denen die Beiträge weder über den LStAbzug unmittelbar noch über das LStErmVerf. berücksichtigt werden dürfen.

- *Haushaltersparnis*, da eine Berücksichtigung bereits im Erstjahr im Jahr 2002 aufgrund der Vielzahl der betroffenen ArbN zu zum damaligen Zeitpunkt unvertretbaren Haushaltsausfällen geführt hätte, aus Gründen der Gleichbehandlung aber übrige Pflichtversicherte nicht ausgeschlossen werden durften.
- *Systemdurchbrechung*, da im übrigen Vorsorgeaufwendungen im VorausZVerfahren uneingeschränkt berücksichtigt werden können. Die Ausnahme erklärt sich nur daraus, daß die Vorsorgepauschale die übrigen Vorsorgeaufwendungen abdeckt und in den LStTabellen berücksichtigt werden kann, die zusätzlichen Altersvorsorgeaufwendungen aber nicht.
- *Die Günstigerberechnung* des Abs. 2 zwischen Zulage und StAbzug ist erst nach Ablauf des Jahres möglich.

**Persönlicher Geltungsbereich:** Alle von § 10a betroffenen Personen. Bei ArbN kommt die Anwendung dann in Betracht, wenn neben dem LStAbzug VorausZ zu entrichten sind; bei Landwirten, die nach dem Gesetz über die Alterssicherung für Landwirte versichert sind, wenn sie entsprechende Beiträge leisten. Im übrigen alle nach § 10a Abs. 1 Satz 3 gleichgestellte Personen.

**Sachlicher Geltungsbereich:** Nur Beiträge, die dem § 10a unterfallen, sind bei Bemessung der VorausZ ausgeschlossen. Andere Aufwendungen bleiben weiterhin berücksichtigungsfähig.

**Zeitlicher Geltungsbereich:** Alle VorausZ für die Jahre ab 2002, also laufende Festsetzungen und nachträgliche Anpassungen, soweit sie nur das Jahr 2002 und später betreffen.

## II. Tatbestandsvoraussetzung und Rechtsfolge des Satzes 6

147

**Sonderausgabenabzug von Beiträgen zur Altersvorsorge:** Als SA abziehbar nach § 10a sind geleistete Beiträge zur Alterssicherung von gesetzlich Pflichtversicherten oder gleichgestellten Personen (iE § 10a Anm. 4) einschließlich der dafür zustehenden Zulage. Diese stehen den Vorsorgeaufwendungen gleich, die im übrigen grds. berücksichtigungsfähig sind.

**Zulage und Sonderausgabenabzug:** Berücksichtigt werden die Beiträge, die zu einer Zulage führen, im Veranlagungsverfahren nur dann, wenn der SA-Abzug günstiger ist als die Zulage (§ 10a Abs. 2 Satz 1). Hierüber kann erst nach Ablauf des Jahres entschieden werden (vgl. die gleiche Problematik bei der Berücksichtigung von Kindergeld und Kinderfreibetrag). Ist der SAAbzug günstiger, erfolgt Zulagenzurechnung zur tariflichen ESt. Beides wird im VorausZVerfahren nicht ermittelt.

**Betroffene Vorauszahlungen:** Alle Arten von VorausZ ab dem Jahr 2002. Ausdrücklich erwähnt sind nur Abs. 3 Sätze 2 und 3. Damit könnte man vertreten, daß bei der nachträglichen Anpassung nach Abs. 4 Satz 1 der Satz 6 nicht gelten solle, da dann die aus dem Zweck der Vorschrift folgenden Schwierigkeiten infolge Jahresablaufs lösbar wären. Dies ist mit der Gleichstellung mit dem LStAbzugsVerf. jedoch nicht vereinbar. Damit ergreift der Ausschluß auch die nachträgliche Anpassung. Aus gleichem Grund ist auch die erstmalige Festsetzung einzubeziehen.

**Rechtsfolge:** Die Beiträge und die Zulage dürfen bei der Bemessung von VorausZ nicht berücksichtigt werden. Sie finden erst im nachfolgenden Veranlagungsverfahren Eingang in die Einkommensbemessung. Es handelt sich damit um ein absolutes Berücksichtigungsverbot im VorausZVerfahren. Eine (teil-

weise) Stundung der VorausZ im Hinblick auf das nachfolgende Veranlagungsverfahren ist ausgeschlossen (s. Anm. 31).

148–149 Einstweilen frei.

## G. Nichtberücksichtigung von Vorkosten bei Bemessung der Vorauszahlungen nach § 10 e Abs. 6 (Abs. 3 Satz 7)

**Schrifttum:** DRENSECK, Anm. zu BFH v. 6. 5. 1986 IX B 121/84, FR 1986, 461; KIESCHKE, Einzelfragen zur künftigen steuerrechtlichen Behandlung selbstgenutzten Wohneigentums, insbesondere Übergangsfragen, DStR 1986, 533; PUHL, Überblick über das Gesetz zur Neuregelung der steuerrechtlichen Förderung des selbstgenutzten Wohneigentums, DB 1986, 387; STUHRMANN, Das Wohneigentumsförderungsgesetz – Neue steuerrechtliche Behandlung der selbstgenutzten Wohnung, DStZ 1986, 263; UNVERRICHT, Abzugsbetrag und Vorkosten nach § 10 e EStG im Lohnsteuerabzugs- und im Vorauszahlungsverfahren, DStR 1988, 531; OBERMEIER, Das selbstgenutzte Wohneigentum ab 1987, 3. Aufl. 1992; WEWERS, Steueränderungsgesetz 1992: Die Änderungen bei der steuerlichen Förderung des Wohneigentums und der Instandsetzung und Instandhaltung von Kulturgütern, DB 1992, 704 u. 753; STEPHAN, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohnraums, Stuttgart, 6. Aufl. 1999, 604 ff.

150

### I. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 7

#### Rechtsentwicklung des Satzes 7:

**Eingefügt durch StEntlG 1984 v. 22. 12. 1983:** (BGBl. I, 1583; BStBl. I 1984, 14).

**Durch WohneigFG v. 15. 5. 1986** (BGBl. I, 730; BStBl. I, 278) wurde der damalige Satz 5 mit Wirkung v. 1. 1. 1987 neu gefaßt.

**Mit StÄndG 1992 v. 25. 2. 1992** (BGBl. I, 297; BStBl. I, 146) wurden auch Objekte iSd. § 10 h und Ausbauten und Erweiterungen mit Wirkung ab 1991 von der Berücksichtigung vor Anschaffung oder Fertigstellung ausgeschlossen.

**Durch Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms v. 23. 6. 1993** (BGBl. I, 944; BStBl. I, 510) wurde der bisherige Satz 5 zu Satz 6.

**Ges. zur Neuregelung der steuerrechtlichen WohnEigFörd. v. 15. 12. 1995** (BGBl. I, 1783; BStBl. I, 775): Ausschluß der Vorkosten der durch das EigZulG begünstigten Objekte und Neuregelung einer Begünstigung in § 10 i.

**StEntlG 1999/2000/2002 v. 9. 11. 1998:** Durch Einfügen eines neuen Satzes 4 wird Satz 6 zu Satz 7.

**Der Karlsruher ReformE** verzichtet auf eine Berücksichtigung von Steuerermäßigungen zur Förderung des Wohneigentums bei den Vorauszahlungen.

**Bedeutung des Satzes 7:** Die Regelung dient der Gleichbehandlung mit LStPflichtigen und Vermietern.

► *Gleichstellung mit LStErmäßigungsverfahren:* Das Abzugsverbot im VorausZVerfahren bewirkt eine Gleichstellung mit der Regelung für das LStErmVerf. (§ 39 a Abs. 1 Nr. 5), wonach alle nach §§ 10 e, 10 h und 10 i wie SA abziehbaren Beträge erst nach Fertigstellung oder Anschaffung des begünstigten Objekts eingetragen werden können. Eine Regelung für die nach § 10 e Abs. 1–5, 6 a und § 10 h Satz 1 abzichbaren Beträge war nach damaliger Auffassung der FinVerw. überflüssig, da diese erst nach Eigennutzung bzw. Nutzungsüberlassung im VorausZVerfahren berücksichtigt werden konnten (s. Anm. 151).

► *Gleichstellung von Selbstnutzung, unentgeltlicher Nutzungsüberlassung sowie Vermietung:* Das Abzugsverbot des Satzes 7 führt zu einer Gleichbehandlung mit vermieteten Gebäuden, allerdings mit der Maßgabe, daß die Aufwendungen schon mit Anschaffung oder Fertigstellung bzw. Eigennutzung etc. und nicht erst im Jahr danach abgezogen werden können (s. Anm. 170).

*Kritik:* Wenn § 10 e Abs. 6 den steuermindernden Abzug von Schuldzinsen und anderen Finanzierungskosten, insbes. des Damnums, in der Bauphase ermöglichen soll, die den Bauherrn regelmäßig finanziell besonders belastet, ist es schwer verständlich, daß diese Aufwendungen bei eigengenutzten etc. Objekten im VorausZVerfahren ausgeschlossen werden.

## II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 7

### 1. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 7

#### a) Aufwendungen, die nach § 10 e Abs. 6 und § 10 h Satz 3 wie Sonderausgaben abgezogen werden können (Satz 7 Halbs. 1)

151

Aufwendungen auf Objekte iSd. § 10 e Abs. 1 u. 2, die nach § 10 e Abs. 6 und § 10 h als SA abgezogen werden können, bleiben bis zur Anschaffung oder Fertigstellung außer Ansatz.

**Die Steuerbegünstigung des Wohneigentums** nach § 10 e findet nur noch auf diejenigen Objekte Anwendung, die vor dem 1. 1. 1996 angeschafft oder mit deren Herstellung vor dem 1. 1. 1996 begonnen wurde und die bis zum VorausZJahr nicht hergestellt sind und/oder (noch) nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden (zur Abgrenzung s. § 52 Abs. 26 Sätze 6 und 7). Vornehmlich wird es sich um Objekte handeln, bei denen die Baugenehmigung vor dem Stichtag erteilt wurde und die Baumaßnahme noch nicht abgeschlossen ist. Für übrige Objekte gilt nunmehr § 10 i.

► *Ausgeschlossene Objekte* iSd. § 10 e Abs. 1 u. 2 sind zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnungen im eigenen Haus, Eigentumswohnungen und Anbauten und Erweiterungen an einer im Inland belegenen, zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung.

► *Nicht dem Abzugsverbot unterliegende Objekte:* Auf die Abzugsbeträge nach §§ 10 f, 10 g u. § 15 b BerlinFG ist Satz 7 nicht anwendbar; für ihre Einbeziehung besteht auch kein rechtspolitisches Bedürfnis, da ihnen bereits fertiggestellte Objekte zugrunde liegen müssen.

► *Andere Objekte im selben Gebäude* neben eigengenutzten Objekten können nach den Sätzen 8–11 zu beurteilen sein; vgl. BFH v. 6. 5. 1986 IX B 121/84, BStBl. II, 749 u. Anm. 167 „Objektbezogenheit der Begrenzung“.

► *Aufwendungen, die nach § 10 e Abs. 6 abgezogen werden,* sind die als Vorkosten bezeichneten Aufwendungen, die vor der erstmaligen Nutzung einer Wohnung iSd. § 10 e Abs. 1 und 2 zu eigenen Wohnzwecken entstehen (s. § 10 e Anm. 508–558 und B. MEYER, FR 1993, 181 ff.).

► *Abzugsbeträge iSd. § 10 e Abs. 1 bis 5 und 6 a* werden in Satz 7 nicht erwähnt. Gleichwohl wendet die hM die für Vorkosten iSd. § 10 e Abs. 6 ausdrücklich bestehende Abzugsbegrenzung sinngemäß an oder vertritt eine Analogie zu § 39 a Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 (STOLTERFOHT in K/S/M, § 37 Rn. D 16 mwN; SCHMIDT/DRENSECK XXII. § 37 Rn. 15). UE zutreffend (vgl. § 10 e Anm. 50).

► *Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken iSd. § 10 e* bedeutet tatsächliche Ingebrauchnahme (s. § 10 e Anm. 98 f). Jedoch genügt Glaubhaftmachung, daß noch

im VZ eigengenutzt werde (BMF v. 28. 12. 1994, BStBl. I, 925). Zeitweises Leerstehen bis zur Eigennutzung hindert damit die Berücksichtigung der abziehbaren Beträge nicht.

GLA BLÜMICH/STUHRMANN, § 37 Rn. 31; SCHMIESZEK in B/B, § 37 Rn. 103; KIESCHKE, DStR 1986, 534; LIPPROSS/BOOK, § 37 Rn. 22; SCHMIDT/DRENESEK XXII, § 37 Rn. 15.

**Aufwendungen für Wohnungen, die Angehörigen unentgeltlich überlassen** und nach § 10h Satz 3 gleichermaßen wie SA abgezogen werden können, sind ebenfalls insbes. die Vorkosten. Dazu s. § 10h Anm. 13 u. 39a Anm. 19. Andere Abzugsbeträge nach § 10h sind wie die Beträge nach § 10e ebenfalls nicht berücksichtigungsfähig.

► *Betroffene Objekte* sind vor allem im Vordergrund des Förderungszwecks des § 10h stehende Ausbauten und Erweiterungen.

► *Überlassung zur unentgeltlichen Nutzung* bedeutet nach Verwaltungsauffassung auch hier tatsächliche Nutzung durch den Berechtigten, nicht nur Bereitstellung zur Nutzung durch den Überlassenden.

**Wie Sonderausgaben abgezogen** werden die Vorkosten nur, wenn und soweit sie keine BA oder WK sind (§ 10e Abs. 6 Satz 2). So sind zB die WK oder BA für ein häusliches Arbeitszimmer schon vor Anschaffung oder Fertigstellung der Wohnung berücksichtigungsfähig. Gleiches gilt bei Anschaffung einer Wohnung oder eines Hauses im Rahmen der doppelten Haushaltsführung, soweit die Kosten beruflich veranlaßt sind. Im einzelnen dazu § 10e Anm. 537 ff.; zum Abzug „wie Sonderausgaben“ auch § 10e Anm. 90.

**Bis zur Anschaffung oder Fertigstellung** gilt das Abzugsverbot für die Vorkosten im VorausZVerfahren; Eigennutzung im VZ ist glaubhaft zu machen.

► *Anschaffung* iSd. Satzes 7 ist die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Wohnung (s. auch Anm. 169 zum Anschaffungsbegriff des Satzes 8; § 10e Anm. 128–135 und § 39a Anm. 19).

► *Fertigstellung* ist der Zeitpunkt der Beendigung der Herstellung. Bei Wohnungen bedeutet das im Ergebnis Bezugsfertigkeit (s. § 10e Anm. 81 und § 39a Anm. 19).

## 152 b) Aufwendungen, die nach § 10i für nach dem EigZulG begünstigte Objekte wie Sonderausgaben abgezogen werden können (Satz 7 Halbs. 2)

**Aufwendungen, die nach § 10i für nach dem EigZulG begünstigte Objekte** als SA abgezogen werden können, sind bestimmte Vorkosten. Im einzelnen s. Anm. 151 und § 10i Anm. 20 ff. § 10i löste für VZ ab 1996 § 10e ab.

**Nach EigZulG begünstigte Objekte** sind eigengenutzte Wohnungen oder Erhaltungsaufwendungen, die entweder bis zum Beginn der erstmaligen Nutzung der Wohnung entstanden sind oder die für den bisher als Mieter untergebrachten Käufer der Wohnung bis zum Ablauf des auf das Jahr der Anschaffung folgenden KJ. entstehen. Im einzelnen s. § 10i Anm. 40 ff.

## 153 2. Rechtsfolge des Satzes 7: Vorkosten bleiben bei Festsetzung der Vorauszahlungen außer Ansatz

Die Aufwendungen bleiben bei der Anwendung der Sätze 2 und 3 außer Ansatz. Dies ergibt sich aus der Formulierung: „Außer Ansatz bleiben ... *auch* die Aufwendungen“, die sich auf Satz 5 bezieht.

**Bei Anwendung der Sätze 2 und 3** bleiben die Aufwendungen außer Ansatz, dh. bei allen Arten der Festsetzung von VorausZ (s. Anm. 147). Zum Verfahren s. auch §§ 10 e Anm. 19; 10 h Anm. 13 und 10 i Anm. 18.

**Außer Ansatz bleiben** bedeutet, die Aufwendungen dürfen die Bemessungsgrundlage nicht mindern. Vom Zeitpunkt der Anschaffung, Herstellung, des Eigenbezugs oder der tatsächlichen Nutzung bei unentgeltlicher Überlassung (nach FinVerw., s. Anm. 151) an können sie uneingeschränkt angesetzt werden, uE auch für die Jahre, die vor diesen Zeitpunkten liegen (s. § 10 e Anm. 50 mwN). Einschränkend BLÜMICH/STUHRMANN, § 37 Rn. 31: Nur die Aufwendungen ab Herstellung usw.; STOLTERFOHT in K/S/M, § 37 Rn. D 15: Nur die Aufwendungen, die von Jahresbeginn der Eigennutzung an entstanden sind.

Zur Unzulässigkeit einer Stundung trotz wahrscheinlichen Erstattungsanspruchs s. Anm. 31.

Einstweilen frei.

154

## **H. Nichtberücksichtigung bestimmter Verluste aus Vermietung und Verpachtung bei Bemessung der Vorauszahlungen (Abs. 3 Sätze 8–11)**

**Schrifttum:** o. V., Nota bene, DB 1983, Beil. 12/83; PUHL, Ausschluß der Berücksichtigung bestimmter negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im VorausZ- und Lohnsteuerermäßigungsverfahren, DB 1984, 10; o. V., Steuer und Kapital, Nr. 1/84, Beil. zu DB 1984; THIERFELD, Der praktische Fall, StSem. 1984, 57; MÜLLER, Der Eiertanz um die Bauherrenmodelle, DStZ 1984, 184; ORTH, Verlustabzug (§ 10 d EStG) und Nichtberücksichtigung bestimmter negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im VorausZVerfahren nach § 37 Abs. 3 Satz 5 bis 8 EStG idF des StEntG 1984, FR 1984, 241; HORLEMANN, Verlustabzug und Ausschluß bestimmter negativer Einkünfte im Vorauszahlungsverfahren, BB 1984, 1217; PAUS, Verluste aus Vermietung und Verpachtung und VorausZ auf die Einkommensteuer, FR 1986, 221; DERS., Vermietungsverluste des Erstjahres, FR 1993, 117; DERS., Vermietungsverluste des Erstjahres – Wie weit geht die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, FR 1995, 14.

### **I. Allgemeine Erläuterungen zu den Sätzen 8–11**

#### **1. Überblick**

155

**Satz 8** befaßt sich mit dem Ausschluß negativer Einkünfte bei Gebäuden.

**Satz 9** trifft eine Sonderregelung für die Fälle der Anschaffung vor Fertigstellung.

**Satz 10** schließt die vorstehenden Sätze bei der Förderung von Objekten nach §§ 14 a, 14 c oder 14 d BerlinFG sowie bei Sonderabschreibungen nach § 4 FördG aus.

**Satz 11** sieht die entsprechende Anwendung des Abzugsverbots auf Verluste aus Vermietung und Verpachtung anderer Vermögensgegenstände vor.

#### **2. Rechtsentwicklung des Ausgleichsverbots für Verluste aus Vermietung und Verpachtung**

156

Die Regelungen des Abs. 3 Sätze 8–11 wurden als Sätze 6–9 durch StEntG 1984 eingefügt (s. Anm. 3).

Durch das WohnneigFG v. 15. 5. 1986 wurden die §§ 7b und 15 BerlinFG in Satz 8 aF gestrichen; mit StÄndG 1991 erfolgte zusätzliche Förderung von Gebäuden iSd. §§ 14c u. 14d BerlinFG und des § 4 FördG. Die bisherigen Sätze 6–9 wurden durch FKPG v. 23. 6. 1993 (BGBl. I, 944; BStBl. I, 510) zu Sätzen 7–10 und durch StEntG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304) zu Sätzen 8–11.

**Damalige Reformvorhaben:** Ursprünglich war eine Änderung des § 11 vorgesehen. Danach sollten vorgezogene WK bei VuV nur eingeschränkt, insbes. zeitanteilig verteilt (zB für das Disagio auf 5 Jahre) zugelassen werden.

Vgl. RegE, BTDrucks. 10/336, 14. Ablehnend: Beschlußempfehlung des FinAussch., BTDrucks. 10/686, 4f. und Bericht des FinAussch., BTDrucks. 10/716, 8 aus Gründen der Steuersystematik und -vereinfachung (s. BORDEWIN, FR 1984, 58 und zur Kritik am Anhörungsverfahren: MÜLLER, DSzZ 1984, 185 ff.). Auf Vorschlag des BTAussch. für Raumordnung, Bauwesen und Städtebau einigte man sich auf den „kleinsten gemeinsamen Nenner“, nahm dabei aber neue Systembrüche im VorausZVerfahren in Kauf; ähnlich schon der Gesetzesvorschlag des Landes NRW v. 29. 9. 1982 (BRDrucks. 383/82).

**Der Karlsruher ReformE** verzichtet auf das Ausgleichsverbots für Verluste aus Vermietung und Verpachtung als überflüssige Regelung.

### 3. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Ausgleichsverbots für Verluste aus Vermietung und Verpachtung

#### 157 a) Bedeutung der Sätze 8–11

**Zweck der Regelung:** Durch Einschränkung des Verlustausgleichs während der Anlaufphase im VorausZVerfahren sollten die Möglichkeiten der Finanzierung des Erwerbs von Grundbesitz aus Steuern begrenzt werden. Damit sollten Steuerersparnisse für die Bezieger höherer Einkommen aus der Beteiligung an sog. Verlustzuweisungsmodellen eingeschränkt und die Vermögensbildung ohne oder mit geringem Eigenkapitaleinsatz erschwert werden (vgl. FinAussch., BTDrucks. 10/716 zu BTDrucks. 10/686, 8; „entscheidender Liquiditätsnachteil“, Bericht der BRReg. in Sachen Verlustzuweisungsgesellschaften usw., BTDrucks. 10/1927, 9).

Zudem erhoffte man sich verfahrensmäßige Erleichterungen, die eine erhebliche Verwaltungsvereinfachung bewirken sollten. Jedoch wurden die verfahrensrechtlichen Auswirkungen des Ausschlusses bestimmter Verluste aus VuV anfangs wohl überschätzt. So sollten Vorprüfungen bei der Beteiligung an Kapitalanlagegesellschaften allein zu VorausZZwecken überflüssig werden (vgl. ALTEHOEFER/KREBS/NOLTE/ROLAND, DSzZ 1984, 18; PUHL, DB 1984, 14). Auch die Auffassung, Prüfungen der Bauherrenmodelle könnten bis zum Jahr nach der Anlaufphase hinausgeschoben werden (FinMin. Rhld.-Pf. v. 9. 1. 1984, StEK EStG § 37 Nr. 17), konnte sich nicht durchsetzen (vgl. MÜLLER, DSzZ 1984, 186; LADEMANN/BORDEWIN, § 37 Rn. 55; CONRADT in L/B/P, § 37 Rn. 29).

**Stellungnahme:** Gesetzgeberisch wollte man mit den Sätzen 8–11 vornehmlich die Bauherren- und Erwerbmodelle unter den sog. Verlustzuweisungsgesellschaften treffen (vgl. Bericht des FinAussch., BTDrucks. 10/716, 8 und 12). Inbegriff dieser Modelle ist die „Eigentumswohnung mit Verlustzuweisung“ (vgl. BÖGER/KNIEF in RÄDLER/RAUPACH, Hdb. der steuerbegünstigten Kapitalanlagen, 1973, 405–457). Gerade für diesen Hauptanwendungsfall ist die Anwendung der Sätze 8–11 unklar, problematisch und umstritten (s. Anm. 168). Deshalb erwies es sich als erforderlich, einen neuen § 2b einzuführen, der dieselbe Zweckrichtung verfolgt, allerdings rigorosere wirkt. Damit sind die Vorschriften letztlich

überflüssig geworden. Darüber hinaus begegnen sie gewichtigen steuersystematischen und rechtspolitischen Bedenken.

► *Steuersystematische Bedenken:* VorausZ sollen die tatsächlich für den VZ geschuldete Steuer abdecken. Jede Durchbrechung dieses Grundsatzes berührt den Zweck des VorausZVerfahrens insbesondere dann, wenn die VorausZ durch die Außerachtlassung einzelner Besteuerungsgrundlagen höher festgesetzt werden, als sie bei Beachtung aller tatsächlich vorliegenden oder zu erwartenden Besteuerungsgrundlagen festzusetzen wären. Zu verfassungsrechtlichen Bedenken s. Anm. 158.

► *Rechtspolitische Bedenken:* Im Hinblick auf § 2b trifft man nur mehr die Stpfl., die übrige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beziehen, und das gerade in der Erwerbs- und Anlauf-(Errichtungs-)phase, in der die Finanzierungsbeschränkung besonders weh tut, obwohl es sich um wirtschaftlich sinnvolle Investitionsvorgänge handelt (vgl. auch FROTSCHER, § 37 Rn. 33; SCHMIDT/DRENSECK XXII. § 37 Rn. 9; PAUS, FR 1993, 117 f.; KIRCHHOF/GOCH, § 37 Rn. 29: Rechtspolitisch verfehlt).

#### b) Verfassungsmäßigkeit der Sätze 8–11

158

Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen in zweifacher Hinsicht:

- Nur Verluste aus der Einkunftsart VuV, im Hinblick auf § 2b gerade solche, die nicht aus Verlustzuweisungsmodellen herrühren, werden ausgeschlossen, übrige Verluste dagegen nicht. Im einzelnen dazu HELLWIG, DStR 1984, 329; PAUS, FR 1986, 225 f.; DERS., FR 1993, 117 ff.
- Positive Einkünfte werden im VorausZ-Verfahren angesetzt, negative im Rahmen der Sätze 8–11 dagegen nicht, vgl. MÜLLER, DStZ 1984, 187. Bedenken hiergegen sind insoweit berechtigt, als Verluste die Leistungsfähigkeit mindern und das Leistungsfähigkeitsprinzip auch im VorausZVerfahren gilt.

Nach BFH v. 6. 5. 1986 IX B 121/84, BStBl. II, 749; v. 17. 3. 1994 B 154/93, BStBl. II, 567 verstößt die Vorschrift aber nicht gegen die Verfassung.

**Kritik:** UE ist diese Auffassung durch die weitere Rechtsentwicklung, insbes. auch § 2b überholt, da dieser den ursprünglichen Zweck ausgehebelt hat. Deshalb ist Verfassungswidrigkeit zu bejahen, da nur noch ein kleiner Kreis von Stpfl. betroffen ist, der schon in der Vergangenheit nur deshalb einbezogen werden durfte, weil eine Ausgrenzung nicht möglich war. Die Tatsache, daß spätestens im Veranlagungsverfahren der Ausgleich erfolgt, den Stpfl. daher nur ein vorübergehender Nachteil trifft, ist für diesen im Hinblick auf das zu erbringende Sonderopfer durch den verbliebenen Regelungszweck nicht mehr gerechtfertigt. Auch die Tatsache der Vollverzinsung genügt zur sachlichen Rechtfertigung etwaiger Zinsnachteile nicht, da sie je nach der Situation des einzelnen und dem Stand des Kapitalmarktzinses dennoch erheblich belastend wirken kann. Im wesentl. ebenso FROTSCHER, § 37 Rn. 34 f.

#### 4. Geltungsbereich der Sätze 8–11

159

**Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich:** Alle natürlichen unbeschränkt und beschränkt estpfl. Personen (s. Anm. 18); KStSubjekte, soweit sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung haben können (FROTSCHER/LINDBERG, § 37 Rn. 37).

160 **5. Verhältnis zu anderen Vorschriften**

**Verhältnis zu § 2a:** Abs. 3 Sätze 8 ff. gehen dem § 2a vor, da sie bereits den Verlustausgleich innerhalb der Einkunftsarten verhindern wollen, den § 2a voraussetzt. § 2a unterbindet den Verlustausgleich zwischen ausländischen und inländischen Einkünften. Abs. 3 Sätze 8 ff. sind dagegen objektbezogen und als solche *leges speciales* für das VorausZVerfahren.

**Verhältnis zu § 2b:** Dieser verbietet allg. jeden Verlustausgleich und -abzug aus der Beteiligung an Verlustzuweisungs- und ähnlichen Modellen. Damit schließt er jede Berücksichtigung von Verlusten im Rahmen von Vorauszahlungen mit Ausnahme von Überschüssen gleicher Art sowohl bei der Einkunftsermittlung, beim Verlustausgleich als auch beim Verlustabzug aus. Für den Geltungsbereich der Sätze 8–11 verbleiben deshalb nur Verluste, die neben den dem § 2b zugrunde liegenden Modellen stehen.

**Verhältnis zu § 10d:** Das Verlustausgleichsverbot des Abs. 3 Sätze 8–11 beinhaltet auch ein begrenztes Verlustabzugsverbot für das VorausZVerfahren. Im einzelnen dazu Anm. 170.

161 **6. Verfahrensfragen**

Bei gesonderter Feststellung von Verlusten ist es erforderlich, dem WohnsitzFA den Zeitpunkt der Anschaffung, Herstellung, Fertigstellung oder die Aufnahme tatsächlicher Nutzung mitzuteilen. Sind mehrere Objekte in die Feststellung einbezogen, sind Angaben zu jedem einzelnen Objekt zu machen. UE betrifft diese Mitteilung lediglich den nachrichtlichen Teil, da sie ausschließlich das VorausZVerfahren betrifft, für das eine gesonderte und einheitliche Feststellung nicht vorgesehen ist (s. Anm. 72).

162–163 Einstweilen frei.

## II. Ausgleichsverbot für Verluste vor Anschaffung oder Fertigstellung bei Bemessung der Vorauszahlungen (Satz 8)

164 **1. Vorbemerkung**

Nach Abs. 3 Satz 8 werden negative Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung eines Gebäudes iSd. § 21 Abs. 1 Nr. 1 bei der Festsetzung der VorausZ nur für Kj. berücksichtigt, die nach der Anschaffung oder Fertigstellung dieses Gebäudes beginnen. Auf dieser Grundregel zum Ausschluß der Vorfinanzierung durch Minderung der EStVorausZ bauen die folgenden Sätze 9–11 auf.

### 2. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 8: Verluste aus Vermietung oder Verpachtung eines Gebäudes nach Anschaffung oder Fertigstellung

165 **a) Negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eines Gebäudes**

Ausgeschlossen werden nur (nach Art und Entstehungszeitpunkt) bestimmte negative Einkünfte bei Festsetzung der EStVorausZ.

**Der Begriff der Einkünfte** iSd. Abs. 3 Satz 8 ist untechnisch zu verstehen. Gemeint sind Einkunftsteile aus einem bestimmten Objekt, die nach den allgemeinen Regeln zu ermitteln sind. Verluste, die ohne Überschußerzielungsabsicht ge-

tragen werden, sind nicht den Einkünften zuzurechnen (im einzelnen HELLWIG, DStR 1984, 329; PUHL, DB 1984, 13 f.; auch § 21 Anm. 22). Beträge, die wie SA abziehbar sind (§§ 10 e–10 i), sind keine Einkünfte (s. Satz 7).

**Negative Einkünfte** (negative Einkunftsteile) sind Verluste. Positive Einkunftsteile sind anzusetzen. Ob Verluste vorliegen, ist nach den Jahreseinkünften aus dem jeweiligen einzelnen Objekt zu beurteilen (s. Anm. 167). Fallen daher negative Einkunftsteile vor Fertigstellung mit positiven danach zusammen, ist zunächst zu saldieren, da die Anlaufphase erst mit Ablauf des jeweiligen Jahres endet. Eine Saldierung zwischen einzelnen einer Begrenzung unterfallenden Objekten ist unzulässig. Zu ausländischen Objekten und der Anwendung des § 2 b s. Anm. 160.

### b) Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung ... im Sinne des § 21 Abs. 1 Nr. 1

166

Das Ausgleichsverbot betrifft nur negative Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung eines Gebäudes.

**Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung iSd. § 21 Abs. 1:** Nach hM betrifft das Ausgleichsverbot nur Einkünfte iSd. § 21 Abs. 1 (FROTSCHER/LINDBERG, § 37 Rn. 36; KORN/SCHIFFERS, § 37 Rn. 35; KIRCHHOF/GOSCH, § 37 Rn. 30; STOLTERFOHT in K/S/M, § 37 D 20 f mwN.). Damals erschien es dem Gesetzgeber nicht möglich, für Verlustzuweisungsgesellschaften im gewerblichen Bereich Abgrenzungskriterien zu normalen Verlusten zu finden. Eine Lösung soll nunmehr § 2 b bringen. Damit kann es erst recht bei der Begrenzung auf eine bestimmte Einkunftsart bleiben. Semantisch wird das „... im Sinne des ...“ auf die Einkünfte aus VuV bezogen. Damit ist Satz 8 nicht über § 21 Abs. 3 auf andere betriebliche Einkunftsarten anzuwenden.

► *Gegenteilige Auffassungen* (vgl. die Bedenken bei SCHMIDT/DRENECK XXII. § 37 Rn. 11) können sich insbes. auf die mißglückte Fassung des Abs. 3 Satz 8 stützen. Es heißt Vermietung oder Verpachtung, während die technische Bezeichnung Vermietung und Verpachtung lauten würde (vgl. die Überschrift zu § 21) und der Zusatz „der“ wäre im Grunde überflüssig, wenn damit nicht ein Hinweis auf die Tätigkeit verbunden wäre. Sie sehen Vermietung und Verpachtung auch im Rahmen der betrieblichen Einkunftsarten (ua. BLÜMICH/STUHRMANN, § 37 Rn. 21). UE wäre dann aber jede Vermietung oder Verpachtung, unabhängig von der Einkunftsart, betroffen. Zudem kann sich das Zitat „§ 21 Abs. 1 Nr. 1“ nur auf den Begriff des Gebäudes beziehen; denn erst damit wird Satz 11 sinnvoll, der das Gebäude von den übrigen Vermögensgegenständen abgrenzt. Ungeachtet bestehender verfassungsrechtlicher Bedenken wegen der Benachteiligung einer einzelnen Einkunftsart muß der hM gefolgt werden. Die gegenteilige Auffassung bringt unabsehbare praktische Probleme der Abgrenzung nicht berücksichtigungsfähiger von anderen Verlusten mit sich, die der Gesetzgeber vermeiden wollte.

► *Folgerung:* Eigenbetrieblichen Zwecken dienende Einheiten sind ebenso wenig betroffen wie beruflich genutzte Arbeitszimmer.

### c) Vermietung und Verpachtung eines Gebäudes

167

**Der Begriff des Gebäudes** entspricht dem Bewertungsrecht ohne Bindung an die Einheitsbewertung (s. auch § 7 Anm. 320–350; ferner PUHL, DB 1984, 12).

**Gebäude iSd. § 21 Abs. 1 Nr. 1:** Fraglich ist, ob Abs. 3 Satz 8 auch die in § 21 Abs. 1 Nr. 1 erwähnten Gebäudeteile erfaßt. Praktische Bedeutung hat die Frage deswegen, weil Gebäudeteile, wenn sie nicht erfaßt werden, Satz 11 unterfallen. Damit wäre für den Verlustausschluß nicht das Jahr nach Anschaffung oder Fertigstellung, sondern das Jahr nach Beginn der tatsächlichen Nutzung maßgebend. UE rechtfertigt der Zweck des Gesetzes (s. Anm. 157) einen weiten, auch Gebäudeteile umfassenden Gebäudebegriff (ebenso KORN/SCHIFFERS, § 37 Rn. 36).

**Objektbezogenheit der Begrenzung:** Die Formulierung „eines Gebäudes iSd. § 21 Abs. 1 Nr. 1“ ist Ausdruck der Objektbezogenheit der Begrenzung. Jedes Objekt ist für sich zu betrachten. Bei vermögensverwaltenden Gesellschaften sind deshalb die WK den einzelnen Objekten genau zuzuordnen (PUHL, DB 1984, 15). Für die Zuordnung der Einnahmen und Ausgaben zu einzelnen Objekten ist der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang maßgebend. Für die Aussonderung des Einkunftsteils ist uE – wie in § 3 c – auf den unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen dem Objekt und den Ausgaben oder Einnahmen abzustellen (s. § 3 c Anm. 60–66); ein nur rechtlicher oder mittelbarer Zusammenhang genügt nicht.

#### 168 d) Einzelfragen zum Begriff des Gebäudes in Satz 8

**Abschnittsweises Bauen** führt auch für den zweiten Bauabschnitt nicht zu Gebäudeteilen. UE wird nur ein WG „Gebäude“ hergestellt.

Wegen selbständiger Gebäudeteile, wenn zB der erste Bauabschnitt im betrieblich genutzten Bereich erfolgt, s. „Gebäudeteile, die unbewegliche Wirtschaftsgüter bilden“.

**Altbauten** sind einbezogen (Anschaffungstatbestand). Werden diese abgebrochen, entsteht uE ein neues Objekt. Erwerb eines technisch und wirtschaftlich verbrauchten Gebäudes ist Erwerb von Grund und Boden. Erwerb eines fertigen Gebäudes zur Umwandlung in Eigentumswohnungen ist nicht Erwerb unfertiger Eigentumswohnungen. Darauf, ob das Gebäude zunächst weitergenutzt oder sofort umgestaltet wird, kommt es nicht an.

**Anbauten** s. „Ausbauten und Erweiterungen“.

**Ausbauten und Erweiterungen**, die allein einer selbständigen Vermietung oder Verpachtung zugänglich sind, sind Gebäude (§ 7 Anm. 503; unklar RICHTER, DStR 1984, 236: zwar kein Gebäude, aber Behandlung wie Gebäude). Unselbständige Ausbauten und Erweiterungen, die keine selbständigen WG bilden (Aufstockung eines Privathauses), teilen das Schicksal des Gebäudes (PUHL, DB 1984, 12).

**Eigentumswohnungen** s. „Wohnungseigentum“.

**Gebäudeteile, die selbständige, unbewegliche Wirtschaftsgüter bilden**, sind Gebäude (vgl. § 7 Anm. 503).

**Beispiel:** Ein Gebäude dient teilweise dem eigenen Betrieb, eigenen Wohnzwecken und ist teilweise zu fremdbetrieblichen Zwecken vermietet, ohne daß dieser Teil zum Betriebsvermögen gezogen wäre.

**Auf jedes selbständig bewertbare Wirtschaftsgut** sind die Sätze 7 bzw. 8 ff. gesondert anzuwenden (vgl. BFH v. 6. 5. 1986 IX B 121/84, BStBl. II, 749).

**Gemeinschaftseigentum** teilt das Schicksal des Eigentums, dem es zugeordnet ist.

**Grund und Boden** gehört in unbebautem Zustand zu den anderen Vermögensgegenständen des Satz 11; im bebauten Zustand teilt er das Schicksal der aufstehenden Baulichkeiten (aA PUHL, DB 1984, 12 f.).

**Neubauten** unterfallen dem Herstellungs- bzw. Fertigstellungstatbestand. Hätte man nur Neubauten erfassen wollen, hätte es genügt, allein die Fertigstellung zu erwähnen.

**Teileigentum** (§ 1 Abs. 3 WEG) zählt uE zu den Gebäuden (aA ALTHEOFER/KREBS/NOLTE/ROLAND, DStZ 1984, 18; BLÜMICH/STUHRMANN, § 37 Rn. 24). Es erscheint nicht gerechtfertigt, Wohnungseigentum (s. dort) nur deshalb zum Gebäude zu zählen, weil erhöhte Absetzungen möglich sind, dies aber bei Teileigentum zu verneinen. Der Unterschied zwischen beiden liegt nur in der Art der Nutzung.

**Wohnungseigentum** (§ 1 Abs. 2 WEG) ist entsprechend den Gebäuden zu behandeln, denn uE gibt es keinen sachlichen Differenzierungsgrund, den Bauherren oder Erwerber einer Eigentumswohnung gegenüber dem Gebäudeeigentümer zu benachteiligen.

GLA DANKMEYER *ua.*, StWa. 1984, 78; aA ALTHEOFER/KREBS/NOLTE/ROLAND, DStZ 1984, 18; BLÜMICH/STUHRMANN, § 37 Rn. 24; SCHMIESZEK in B/B, § 37 Rn. 109; PUHL, DB 1984, 12; RICHTER, DStR 1984, 236; SCHMIDT/DRENECK XXII. § 37 Rn. 13; THIERFELD, StSem. 1984, 59, die einen engen Gebäudebegriff zugrunde legen wollen. Zur Kritik auch LADEMANN/BORDEWIN, § 37 Rn. 69. FROTSCHER/LINDBERG, § 37 Rn. 41 unterscheidet danach, ob eine einzelne Wohnung vorliegt oder alle Wohnungen dem gleichen Eigentümer gehören; uE nicht gerechtfertigt und erforderlich.

#### e) Anschaffung oder Fertigstellung des Gebäudes

169

Die Rechtsfolge „Berücksichtigung der negativen Einkünfte für ein Kj.“ setzt weiter voraus, daß das Gebäude angeschafft oder fertiggestellt ist.

**Anschaffung** iSd. Satzes 8 ist die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Gebäude. Im einzelnen zu dem etwas weiteren bilanzrechtlichen Anschaffungsbegriff s. § 6 Anm. 273; § 6b Anm. 145; zum Zeitpunkt der Anschaffung s. § 6 Anm. 274. Keine Anschaffung ist der unentgeltliche Erwerb oder Erwerb im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge. Der Anschaffungszeitpunkt wird uE nicht durch Maßnahmen verschoben, die dazu bestimmt sind, das Gebäude nach erlangter Verfügungsmacht zur Erzielung von Einkünften nutzen zu können; anders aber § 6 Anm. 275ff, wonach es um die Abgrenzung zwischen AK einerseits und Herstellungs- oder Erhaltungsaufwand andererseits geht. Nach den Sätzen 8 und 9 wird nur zwischen der Anschaffung fertiger und unfertiger Gebäude unterschieden. Das fertige Gebäude ist in dem Zeitpunkt angeschafft, in dem der Stpfl. die wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangt. Bei der Anschaffung eines unfertigen Gebäudes ist nach Satz 9 nicht auf den Anschaffungsvorgang (und damit nicht auf die Maßnahmen, um das Gebäude zur Erzielung von Einkünften nutzbar zu machen) abzustellen, sondern auf den Zeitpunkt der Fertigstellung. Zum Begriff der Anschaffung ferner § 10e Anm. 128–135.

**Fertigstellung** ist der Zeitpunkt der Beendigung der Herstellung. Bei Gebäuden bedeutet das im Ergebnis Bezugsfertigkeit. Zu den Einzelheiten s. § 7b Anm. 126. Ohne Einbeziehung der Fertigstellungsalternative wären Verluste, die nach Anschaffung eines halbfertigen Gebäudes entstehen, bei Festsetzung der VorausZ zu berücksichtigen (s. Anm. 173). Zum Begriff der Fertigstellung s. auch § 10e Anm. 81 und zum Begriff der Herstellung s. § 6 Anm. 276 f.

**Abgrenzungsfragen:** Wird ein erworbenes, nicht nutzungsfähiges Objekt durch Um- und Ausbau erst nutzungsfähig gemacht, können Verluste erst im Jahr nach Abschluß dieser Maßnahmen angesetzt werden. Bei Erwerb eines nutzungsfähigen Objekts verbleibt es beim Zeitpunkt der Anschaffung, auch wenn dieses umgebaut oder modernisiert wird (anders PUHL, DB 1984, 12 bei Vornahme erheblicher Baumaßnahmen). Ausnahme aber dann, wenn durch den Umbau ein neues Gebäude geschaffen wird. Handelt es sich allerdings bei den Umbauten um selbständige Ausbauten oder Erweiterungen, stellen diese selbständige Objekte dar.

**Fehlgeschlagene Anschaffung oder Fertigstellung:** Vergebliche Aufwendungen für gescheiterte Objekte sind uE ab dem Zeitpunkt uneingeschränkt berücksichtigungsfähig, ab dem feststeht, daß weder Anschaffung noch Fertigstellung erfolgen können. Ab dann können Verluste auch für Zeiten vor diesem Zeitpunkt berücksichtigt werden.

### 170 3. Rechtsfolge des Satzes 8: Eingeschränkte Berücksichtigung der Verluste bei Festsetzung der Vorauszahlungen

Die Verluste werden bei der Festsetzung der VorausZ nur für Kj. berücksichtigt, die nach der Anschaffung oder Fertigstellung des Gebäudes beginnen.

**Bei der Festsetzung von Vorauszahlungen:** Die Formulierung bezieht sich auf alle Arten der Festsetzung von VorausZ, also im Rahmen von Veranlagungen, laufenden Anpassungen oder nachträglichen Festsetzungen

**Nur Vorauszahlungsfestsetzungen:** Bei der Veranlagung können die Verluste bei ausreichendem Nachweis uneingeschränkt berücksichtigt werden. Es empfiehlt sich daher, die betreffenden Steuererklärungen so bald als möglich einzureichen, damit veranlagt werden kann.

**Nur für Kalenderjahre, die nach der Anschaffung oder Fertigstellung des Gebäudes beginnen,** werden die Verluste berücksichtigt. Hierdurch sollte die Überforderung der FÄ bei der Überprüfung von Steuersparmodellen vermieden werden. Diese Prüfungen sollten ohne Zeitdruck auf der Basis geklärter Sachverhalte erfolgen können (FinAussch., BTDrucks. 10/716, s. dazu auch Anm. 157). UE hat sich dieser Zweck durch § 2b erledigt. Im übrigen sollte versucht werden, zur Vermeidung von Finanzierungsverlusten Fertigstellung usw. bereits zum Ende eines Jahres zu erreichen.

**Umfang der Berücksichtigung der Verluste:** Soweit die Verluste des Kj., für das die VorausZ festgesetzt werden, außer Betracht bleiben, werden die VorausZ höher als die ESt. festgesetzt, die sich bei einer Veranlagung ergeben würde. Im Jahr nach der Anschaffung oder Fertigstellung ist uE eine Nachholung der Verlustberücksichtigung für frühere Jahre auch im VorausZVerfahren zulässig. Ist eine Anpassung der VorausZ nicht mehr möglich, so ist eine möglichst frühe Veranlagung zur Verlustberücksichtigung (gegebenenfalls unter Vorbehalt der Nachprüfung) anzustreben.

► *Verlustvorträge* aus ausgeschlossenen Objekten dürfen bei der Bemessung zukünftiger VorausZ erst von dem Jahr an berücksichtigt werden, das dem Jahr der Anschaffung, Herstellung oder tatsächlichen Nutzung dieser Objekte folgt. Dabei ist ein etwaiger fiktiver Verlustabzug zu berücksichtigen.

► *Verlustrückträge* sind uE ausgeschlossen, es sei denn, die Entstehung der Verluste liegt im Jahr nach der Anschaffung bzw. Fertigstellung des Gebäudes oder

tatsächlichen Nutzung (HORLEMANN, DB 1984, 1217; PAUS, FR 1986, 225; ORTH, FR 1984, 243 ff.; zu Verlustrückträgen allg. s. Anm. 111 „Verlustabzug“).

► *Verluste aus ausländischen Objekten:* Abs. 3 Sätze 7 ff. haben Vorrang vor § 2a (s. Anm. 160). Nur für Kj. nach Anschaffung oder Fertigstellung zu berücksichtigende Verluste nehmen auch am eingeschränkten Verlustabzug des § 2a Abs. 1 Satz 3 teil. Das Verlustausgleichsverbot des Satzes 8 gilt auch für einen negativen Progressionsvorbehalt bei StFreistellung durch ein DBA (s. § 2a Anm. 27).

Einstweilen frei.

171–172

### III. Ausgleichsverbot für Verluste bei Anschaffung vor Fertigstellung (Satz 9)

173

Wird ein Gebäude vor dem Kj. seiner Fertigstellung angeschafft, so tritt nach Satz 9 an die Stelle der Anschaffung die Fertigstellung. Mit diesem Auffangtatbestand soll verhindert werden, daß Verluste aus dem Erwerb nicht fertiggestellter Objekte bereits im Jahr nach der Anschaffung Berücksichtigung finden. UE hat die Vorschrift klarstellenden Charakter. Daß bei Anschaffung unfertiger Gebäude die Fertigstellung maßgebend ist, läßt sich bereits durch (zweckgerichtete) Auslegung des Satzes 8 herleiten. Die Vorschrift ist nicht auf Satz 7 anzuwenden (s. Anm. 151). Sie ist nach Hess. FG v. 4. 9. 1995, BB 1995, 2626, rkr., mit der Verfassung vereinbar.

**Anschaffung des Gebäudes vor dem Kj. seiner Fertigstellung:** Voraussetzung ist, daß ein unfertiges Objekt angeschafft wird. Bei Anschaffung vom Bau-träger kann danach die Frage offen bleiben, ob der Stpfl. Bauherr oder Erwerber ist.

Zum Begriff der Anschaffung und Fertigstellung, s. Anm. 169; zum Gebäudebegriff, s. Anm. 167 f.; zu „Sanierungsmodellen“ s. auch Anm. 169 und zur Anschaffung unbebauten Grund und Bodens zum Zweck der Bebauung s. Anm. 181.

**Zeitpunkt der Fertigstellung:** Ein Gebäude ist vor dem Kj. der Fertigstellung angeschafft, wenn es frühestens am 1. 1. des Folgejahres fertiggestellt wird.

**Für im Kalenderjahr** der Fertigstellung angeschaffte Gebäude gilt bereits Satz 8.

**Vor Fertigstellung** angeschafft werden Gebäude, wenn sie noch nicht bezugs-fertig sind. Ein bereits von Mietern bewohntes Gebäude ist fertiggestellt. Wird nach dem Erwerb umgebaut und fallen anschaffungsnahe Aufwendungen an, ändert dies nichts an der Fertigstellung. Ein unbewohntes, aber bewohnbares Gebäude ist ebenfalls fertiggestellt. Modernisierungsabsicht ist unschädlich, ebenso der Erwerb in der Absicht, später in Eigentumswohnungen aufzuteilen (aA FROTSCHER/LINDBERG, § 37 Rn. 45; PUHL, DB 1984, 12).

**Rechtsfolge des Satzes 9:** Verluste werden nur für Kj. nach Fertigstellung des angeschafften unfertigen Gebäudes berücksichtigt.

Einstweilen frei.

174–175

#### IV. Ausnahme vom Ausgleichsverbot für Verluste bei Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach BerlinFG und Sonderabschreibungen nach dem FördG (Satz 10)

**Schrifttum:** KOEPEL/FISCHER-TOBIES, Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz im Rahmen des Einkommensteuer-Vorauszahlungs- und Lohnsteuerermäßigungsverfahrens, Inf 1994, 227.

**Verwaltungsanweisungen:** OFD Düss. v. 2. 12. 1993, DB 1994, 71.

#### 176 1. Voraussetzungen der Ausnahmeregelung des Satzes 10

Nach Satz 10 gilt das Verlustausgleichsverbot des Satzes 8 nicht für negative Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung eines Gebäudes, für das erhöhte Absetzungen nach den §§ 14 a, 14 c oder 14 d des BerlinFG oder Sonderabschreibungen nach § 4 FördG in Anspruch genommen werden.

**Rechtentwicklung:** Ursprünglich waren auch die durch das WohneigFG gestrichenen und durch § 10 e ersetzten § 7 b und § 15 BerlinFG erwähnt. Ab VZ 1987 sind erhöhte Absetzungen nur noch begünstigt, wenn die Voraussetzungen des § 14 a BerlinFG dem Grunde nach gegeben sind; ab VZ 1991 sind auch erhöhte Absetzungen nach §§ 14 c und 14 d BerlinFG und Sonderabschreibungen nach § 4 FördG einbezogen. Durch FKPG v. 23. 6. 1993 wurde der bisherige Satz 8 nunmehr Satz 9, durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 zum Satz 10.

##### **Erhöhte Absetzungen nach BerlinFG:**

- ▶ *Nach § 14 a BerlinFG* v. 2. 2. 1990 (BGBl. I, 173; BStBl. I, 83), zuletzt geändert durch StMG 1992 v. 21. 12. 1993, BGBl. I, 2310; BStBl. I 1994, 50), werden erhöhte Absetzungen in Höhe von 14 vH für die ersten zwei und 4 vH für die folgenden zehn Jahre auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten für Mehrfamilienhäuser und Eigentumswohnungen zugelassen. Sie sind im VorausZVerfahren nur begünstigt, wenn der Bauantrag vor dem 1. 7. 1990 gestellt wurde.
- ▶ *§ 14 c BerlinFG* begünstigt nachträgliche HK an erworbenen Gebäuden zur Schaffung von Mietwohnungen mit 20 vH der nachträglichen HK im Jahr der Fertigstellung und den beiden folgenden Jahren bis zu gewissen Höchstbeträgen.
- ▶ *§ 14 d BerlinFG* begünstigt die bis zum 31. 12. 1992 durchgeführten Errichtungen von Wohnungen mit Mietpreis- und Sozialbindung mit 20 vH der begünstigten HK im Jahr der Fertigstellung und im darauffolgenden Jahr und 5,5 vH in den 10 folgenden Jahren.
- ▶ *Zeitliche Komponente für die Begünstigung nach §§ 14 c und 14 d BerlinFG:* Begünstigt sind nur Objekte, bei denen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der begünstigten Absetzungen erstmals nach dem 31. 12. 1990 eingetreten sind (§ 52 Abs. 28 EStG 1990, zwischenzeitlich aufgehoben).
- ▶ *Belegenheit:* Alle Vorschriften betreffen nur in Berlin (West) belegene Objekte.
- ▶ *MindestAfA:* Zu den erhöhten AfA nach §§ 14 a, 14 c u. 14 d BerlinFG gehört auch die MindestAfA nach § 7 a Abs. 3 iVm. § 7 Abs. 4, da sie an die Stelle der NormalAfA treten.
- ▶ *Die RestwertAfA* nach § 14 a Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Satz 3, Abs. 4 Satz 4 u. Abs. 5 Satz 2; § 14 c Satz 1 Nr. 3; § 14 d Abs. 1 Nr. 1 u. 2 BerlinFG fällt nicht darunter (vgl. PUHL, DB 1984, 14).

**Sonderabschreibungen nach § 4 FördG** idF v. 23. 9. 1993 (BGBl. I, 1654; BStBl. I, 853): Vgl. § 4 FördG und ESt-HdB 2002 R 213e Satz 2. Die Inanspruchnahme der RegelAfA genügt nicht, da SonderAfA neben die NormalAfA treten.

**In Anspruch nehmen** bedeutet, daß der Stpfl. „verbindlich erklärt“ (uE: glaubhaft macht), er werde die erhöhten Absetzungen in dem entsprechenden Zeitraum vornehmen. Das setzt zumindest voraus, daß eine Inanspruchnahme dem Grund nach überhaupt möglich ist, also Anzahlungen entweder geleistet oder Teilerstellungskosten angefallen sind oder aber ausreichend glaubhaft gemacht wird, daß tatsächliche Leistung oder Anfall erfolgen wird (vgl. OFD Düss. v. 2. 12. 1993, DB 1994, 71).

**Eine Bindung** für die nachfolgende Veranlagung tritt nicht ein (BLÜMICH/STUHRMANN, § 37 Rn. 25; wohl aM MÜLLER, DStZ 1984, 188; in den ESt-HdB ist die frühere Regelung in R 213 n im Hinblick auf die Entscheidung des FG Bdb. v. 22. 6. 1995, EFG, 1030, rkr., nicht mehr enthalten), ebenso liegt kein Objektverbrauch wegen unberechtigter Inanspruchnahme vor (PAUS, FR 1986, 222).

## 2. Rechtsfolge des Satzes 10: Verlustberücksichtigung vor Anschaffung oder Fertigstellung des Gebäudes

177

**Rechtsfolge:** Satz 8 findet keine Anwendung, dh. die Verluste werden – uU auch vor Anschaffung oder Fertigstellung – in dem Jahr berücksichtigt, in dem sie entstanden sind (zu § 4 FördG s. ESt-HdB 2002 R 213e Satz 2).

**Vorgezogene Begünstigung:** § 14 a Abs. 6 Satz 1 und § 14 d Abs. 3 Satz 1 BerlinFG begünstigen auch Teilerstellungskosten und Anzahlungen auf Anschaffungskosten, ziehen die Begünstigung daher vor.

Die damalige Auffassung der BReg, daß Verluste aus begünstigten Objekten erst ab Anschaffung oder Fertigstellung in Anspruch genommen werden können, war dadurch im wesentlichen überholt.

► *Vor Anzahlung, Anschaffung uä.* ist der Verlustausgleich unzulässig (BFH v. 6. 3. 1980 VI R 148/77, BStBl. II, 509). UE scheidet dies schon an der Glaubhaftmachung; die bloße Absicht der Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen genügt nicht.

**Objektbezogenheit:** Begünstigt sind nur Einkunftsteile aus dem konkreten Objekt; ausgleichsfähig sind dann alle Verluste aus dem begünstigten Objekt, dh. nicht nur begrenzt auf die erhöhten Absetzungen (R 213e Satz 2 ESt-H 2002 zu § 4 FördG). Einkunftsteile aus nicht begünstigten Objekten können nicht einbezogen werden.

**Zur Herabsetzung von VorausZ für frühere Jahre** s. Anm. 170.

Einstweilen frei.

178–179

## V. Entsprechende Anwendung des Ausgleichsverbots auf Verluste aus Vermietung oder Verpachtung anderer Vermögensgegenstände (Satz 11)

### 1. Vorbemerkung

180

Verluste aus Vermietung oder Verpachtung anderer Vermögensgegenstände iSd. § 21 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 sind in der Anlaufphase ebenfalls vom Verlustausgleich im VorausZVerfahren ausgeschlossen. Satz 11 enthält eine Verweisung auf die

Rechtsfolge des Satzes 8 und ersetzt zugleich die Tatbestandsvoraussetzung „Anschaffung oder Fertigstellung“ durch den Tatbestand der „Aufnahme der Nutzung“, schiebt damit die Verlustberücksichtigung hinaus. Dadurch sollen insbes. andere Verlustzuweisungsgesellschaften den Bauherrenmodellen gleichgestellt werden.

## 181 2. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 11: Negative Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung anderer Vermögensgegenstände

**Ein anderer Vermögensgegenstand** ist jedes WG, mit Ausnahme der bereits in Satz 8 geregelten Gebäude (dazu Anm. 167f.), das nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 Gegenstand der Vermietung und Verpachtung durch den Stpfl. sein kann.

**Vermögensgegenstände iSd. § 21 Abs. 1 Nr. 1 bis 3** sind danach WG des unbeweglichen Vermögens (§ 21 Abs. 1 Nr. 1), Sachinbegriffe (§ 21 Abs. 1 Nr. 2) und Rechte (§ 21 Abs. 1 Nr. 3). Im einzelnen gilt folgendes:

- ▶ *Wirtschaftsgüter des unbeweglichen Vermögens* (§ 21 Abs. 1 Nr. 1) sind Grundstücke, Gebäudeteile, Schiffe und grundstücksgleiche Rechte.
  - *Grundstücke* sind unbebaute Grundstücke (Grund und Boden), da Gebäude mit zugehörigen Grundstücken von Satz 8 erfaßt werden, str. Bei nachträglicher Bebauung eines verpachteten Grundstücks ist bis zur Fertigstellung des Gebäudes Satz 11 und danach Satz 8 anzuwenden (PAUS, FR 1986, 224f.; PUHL, DB 1984, 13; THIERFELD, StSem. 1984, 58 f.).
 

**Beispiel:** Der Stpfl. erwirbt ein Baugrundstück, das er verpachtet. In den Jahren 01 und 02 errichtet er ein Mietwohnhaus, das Ende 02 bezugsfertig wird. Soweit Verluste auf den unbebauten Grund und Boden entfallen, werden sie bei Festsetzung der VorausZ für die Jahre 01 und 02 berücksichtigt, während die auf das Gebäude entfallenden Verluste die VorausZ erst ab 03 mindern.
  - *Gebäudeteile* sind nur solche Teile eines Gebäudes, die, ohne selbst Gebäude zu sein, selbständig vermietet- oder verpachtbar sind. Gebäudeteile, die selbständige, unbewegliche WG bilden, sind Gebäude (s. Anm. 167; 168 „Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter bilden“). Nach Satz 11 zu behandelnde Gebäudeteile sind daher einzelne Wohnungsteile bzw. Zimmer (§ 21 Anm. 96) oder Garagen. Wohnungseigentum und Teileigentum unterliegen dem Gebäudebegriff (s. Anm. 168 „Wohnungseigentum“, „Teileigentum“).
  - *Schiffe, die in ein Schiffsregister eingetragen sind* (s. § 21 Anm. 97).
  - *Grundstücksgleiche Rechte:* Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, zB Erbbaurechte, Mineralgewinnungsrechte (s. § 21 Anm. 98). Wird zB ein Gebäude in Ausübung eines Erbbaurechts errichtet, gelten uE die gleichen Grundsätze wie für die nachträgliche Bebauung unbebauter Grundstücke (s. o.).
- ▶ *Sachinbegriffe* (§ 21 Abs. 1 Nr. 2), zB private Verpachtung von Betriebsvermögen; nicht erfaßt wird die gewerbliche oder land- und forstwirtschaftliche Betriebsverpachtung oder die Verpachtung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, da betriebliche Einkünfte vorliegen. Anders aber bei Verpachtung nach Aufgabenerklärung (s. auch § 21 Anm. 264). Die Wohnungseinrichtung in einem Gebäude ist von diesem getrennt zu beurteilen.
- ▶ *Rechte* (§ 21 Abs. 1 Nr. 3) sind schriftstellerische, künstlerische und gewerbliche Urheberrechte, gewerbliche Erfahrungen, Gerechtigkeiten und Gefälle (s. § 21 Anm. 110 ff.).

**Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen** iSd. § 21 Abs. 1 Nr. 4 sind von der eingeschränkten Berücksichtigung im EStVorausZVerfahren ausdrücklich ausgenommen, da Satz 11 nur von anderen Vermögensgegenständen „im Sinne des § 21 Abs. 1 Nr. 1 bis 3“ spricht. Den Grund sieht PUHL, DB 1984, 13 darin, daß es dem Gesetzgeber nicht denkbar erschienen sei, ein Steuersparmodell zu betreiben, dessen Ziel es ist, negative Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen zu erzielen.

Zum Begriff der negativen Einkünfte und zur Objektbezogenheit der dem Verlustausgleichsverbot unterliegenden Einkunftsteile s. Anm. 165, 167; zur Vermietung oder Verpachtung s. Anm. 166.

### 3. Rechtsfolge des Satzes 11: Satz 8 gilt mit der Maßgabe, daß an die Stelle der Anschaffung oder Fertigstellung die Aufnahme der Nutzung tritt

182

Als Rechtsfolge des Satzes 11 gilt Satz 8 mit der Maßgabe, daß an die Stelle der Anschaffung oder Fertigstellung die Aufnahme der Nutzung tritt.

**Verlustausgleich für Kj. nach Nutzungsaufnahme:** Die entsprechenden Verluste werden danach bei der Festsetzung der VorausZ nur für Kj. berücksichtigt, die nach der Aufnahme der Nutzung beginnen. Die Verlustberücksichtigung wird damit in das Jahr nach Beginn der Einkunftserzielungsphase hinausgeschoben. Nur soweit erhöhte Absetzungen nach §§ 14a, 14c oder 14d BerlinFG oder Sonderabschreibungen nach § 4 FördG in Betracht kommen (insbes. bei Gebäudeteilen, die keine selbständigen WG sind), ist der Verlustausgleich im VorausZVerfahren unbeschränkt zulässig (glA PUHL, DB 1984, 14).

Zur rückwirkenden Berücksichtigung von Verlusten nach Aufnahme der Nutzung und zur Berücksichtigung im Veranlagungsverfahren s. Anm. 170.

**Nutzung** ist Fruchtziehung, die der Verwirklichung eines Einkunftserzielungstatbestandes entspricht. Eigennutzung genügt nicht; diese wird von Satz 7 erfaßt.

**Aufnahme der Nutzung:** Der Begriff wird im Schrifttum unterschiedlich gedeutet und zum Teil mit dem Beginn der Einkunftserzielung (PUHL, DB 1984, 13; ebenso DANKMEYER/PUHL/ZITZMANN, StWa. 1984, 79) oder mit der Aufnahme einer aktiven Vermietungstätigkeit des Stpfl. gleichgesetzt (ALTEHOEFER/KREBS/NOLTE/ROLAND, DStZ 1984, 18, BLÜMICH/STUHRMANN, § 37 Rn. 26 f.).

► *Stellungnahme:* UE ist der Zeitpunkt der Aufnahme der Nutzung der Zeitpunkt, in dem der Stpfl. durch eine eindeutige Handlung erstmals die auf Einkunftserzielung durch entgeltliche Überlassung gerichtete Tätigkeit aufnimmt. Die Nutzung ist demnach aufgenommen, wenn der Stpfl. den Vermögensgegenstand „ernstlich zur Vermietung oder Verpachtung anbietet“ (so zutreffend LIPPROSS/BOOK, § 37 Rn. 29; SCHMIDT/DRENECK XXII. § 37 Rn. 13), wenn er also zB zwecks Vermietung oder Verpachtung Zeitungsanzeigen aufgibt, einen Makler beauftragt, sich in konkrete Vertragsverhandlungen begibt usw. (glA KIRCHHOF/GOSCH, § 37 Rn. 33; KORN/SCHIFFERS, § 37 Rn. 38; CONRADI in L/B/P, § 37 Rn. 28a). Auch bei vergeblichen ernsthaften Vermietungsbemühungen ist uE die Nutzung aufgenommen (glA SCHMIDT/DRENECK aaO; KIRCHHOF/GOSCH aaO). Wann die Tätigkeit des Stpfl. erstmalig zu Einnahmen führt, ist für den Begriff „Aufnahme der Nutzung“ grds. unbeachtlich. Daß Einkünfte aus Liebhaberei bei VorausZFestsetzungen nicht berücksichtigt werden, liegt nicht an fehlender „Aufnahme der Nutzung durch den Steuerpflichtigen“, sondern be-

reits daran, daß es in diesen Fällen an negativen „Einkünften“ iSd. Sätze 8–11 fehlt.

BLÜMICH/STUHRMANN, § 37 Rn. 27, unterwerfen die Eigentumswohnungen dem Satz 11 und verlangen nur hierfür tatsächliche Vermietung, weil Nutzung erst mit Fertigstellung oder wirtschaftlicher Verfügungsmacht möglich sei. Lediglich Fertigstellung des gesamten Gebäudes verlangen SCHMIDT/DRENECK, XXII. § 37 Rn. 13 mwN. UE schon im Ansatz abzulehnen (s. Anm. 168 „Wohnungseigentum“).

► *Unbeachtlich ist*, daß zB bei gelegentlicher Vermietung von Sachinbegriffen sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 3) erzielt werden (PUHL, DB 1984, 14). Auch der Zeitpunkt des Abschlusses des Miet-, Pacht- oder sonstigen Nutzungsvertrags ist nicht maßgebend. Rückwirkende Vereinbarungen sind nach allg. strechtlichen Grundsätzen unzulässig (Einf. ESt. Anm. 685 ff.).

**Durch den Steuerpflichtigen** bedeutet, daß die Frage der Aufnahme der Nutzung aus der Sicht des Überlassenden zu beurteilen ist. Auf die Aufnahme der Nutzung durch den Nutzungsberechtigten kommt es nicht an.

GIA SCHMIDT/DRENECK XXII. aaO; aA BORDEWIN, FR 1984, 64; PUHL aaO; DANKMEYER/PUHL/ZITZMANN aaO: Aufnahme der Nutzung nicht bei Abschluß des schuldrechtlichen Vertrags über die Nutzung, sondern erst von dem Zeitpunkt an, in dem der Dritte den Vermögensgegenstand vertragsgemäß nutzen darf; uE weder mit dem Wortlaut, noch dem Sinn des Satzes 11 zu vereinbaren. Auch eine erstmalige Nutzung wird nicht vorausgesetzt (aM FROTSCHER/LINDBERG, § 37 Anm. 18).

**(Nur) Satz 8 gilt entsprechend**, Sätze 9 und 10 sind nicht anwendbar. Der eindeutige Wortlaut spricht gegen das Vorhandensein einer Gesetzeslücke (gegen FROTSCHER, § 37 Rn. 49).

**Eine Stundung** trotz wahrscheinlichen Erstattungsanspruchs ist auch hier im Hinblick auf den Gesetzeszweck unzulässig (s. Anm. 31).

183–189 Einstweilen frei.

## I. Berücksichtigung des Familienleistungsausgleichs (Abs. 3 Satz 12)

190

### I. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 12

**Rechtswicklung:** Satz 12 vermeidet die Doppelberücksichtigung der Kinder durch Freibeträge bei Bemessung der Vorauszahlungen und Zahlung von Kindergeld. Gleichwohl wurde die Regelung nicht zugleich mit dem Familienleistungsausgleich 1996 eingeführt.

► *JStG 1997 v. 20. 12. 1996* (BGBl. I 1997, 2049; BStBl. I 1997, 1523): Satz 10 wurde dem Abs. 3 angefügt. Danach blieben bei Festsetzung der EStVorausZ Kinderfreibeträge und zu verrechnendes Kindergeld grds. außer Ansatz, so daß Kinderfreibeträge im LStVerfahren und im EStVorausZVerfahren nicht mehr unterschiedlich behandelt wurden.

Zunächst war § 37 weder durch JStG 1996 noch durch JStErgG 1996 an den ab VZ 1996 geltenden Familienleistungsausgleich angepaßt worden. Die EStVorausZ bemaßen sich daher nach wie vor nach der voraussichtlichen EStSchuld im laufenden VZ, so daß die maximale StEntlastung bereits im Wege der VorausZ berücksichtigt wurde. Im Schrifttum ging man von einem gesetzgeberischen Versehen aus. Nach der Begründung zum JStG 1997 ist jedoch klageworden, daß die Ungleichbehandlung von LStpfl. und EStpfl. gewollt war. Man hatte beabsichtigt, die Einführung eines echten Wahlrechts zwischen Kinderfreibetrag und Kindergeld ab 1. 1. 1997 abzuwarten

(BTDrucks. 13/5952, 99). Die konsequente Verwirklichung des Optionsmodells ist jedoch aus Kostengründen verworfen worden (BTDrucks. aaO; zu diesen Kosten auch § 31 Anm. 8).

► *StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999* (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304): Durch Einfügen eines neuen Satzes 4 wird Satz 10 zu Satz 11.

► *AVmG v. 26. 6. 2001* (BGBl. I, 1310; BStBl. I, 420): Satz 6 wird eingefügt und Satz 11 zu Satz 12.

**Der Karlsruher Reformentwurf** kann auf eine entsprechende Regelung verzichten, weil danach nur Kindergeld gezahlt werden soll (Karlsruher Entw. zur Reform des EStG, Heidelberger Forum Bd. 116, 2001, 45).

**Anwendungsbereich von Satz 12:** Alle Arten von VorausZFestsetzungen, also sowohl laufende VorausZ als auch (nachträgliche) Anpassungen.

Ausdrücklich erwähnt sind nur Abs. 3 Sätze 2 und 3. Er gilt jedoch auch bei der erstmaligen Festsetzung und bei der nachträglichen Anpassung nach Abs. 4 Satz 1, obwohl die aus dem Zweck der Vorschrift folgenden Schwierigkeiten infolge Jahresablaufs lösbar wären. Die endgültige Entscheidung über die Steuerfreistellung des Existenzminimums soll jedoch der Veranlagung vorbehalten bleiben; damit verträgt sich keine Anwendung im VorausZVerfahren.

## II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 3 Satz 12 191

**Tatbestandsvoraussetzungen:** Satz 12 kommt nur zur Anwendung, wenn in Fällen des § 31 die gebotene stl. Freistellung des Existenzminimums eines Kindes durch das Kindergeld nicht in vollem Umfang bewirkt wird.

Die Formulierung ist mißverständlich. Der Gesetzgeber hatte die Fälle im Auge, in denen das Kindergeld, gemessen an der Höhe der Einkünfte, die Steuererleichterung nicht erreicht, die der Kinderfreibetrag gewährt, und für die deshalb der Kinderfreibetrag anzusetzen ist. Wird die Freistellung in vollem Umfang bewirkt, braucht es den Ausschluß des § 32 Abs. 6 nicht, da er nicht greift. Erfolgt gar keine Freistellung, kann § 32 Abs. 6 angewendet werden.

► *Fall des § 31:* Ein Fall des § 31 liegt vor, wenn für ein Kind iSd. § 32 das Existenzminimum zu gewährleisten ist. Zum Kinderbegriff s. § 32 Anm. 34 ff.

► *Geboten ist die Freistellung des Existenzminimums,* wenn ein Kind berücksichtigungsfähig ist oder wenn die Voraussetzungen der Kindergeldgewährung vorliegen. Letztere Frage ist nach Kindergeldrecht zu beantworten. Ist sie nicht geboten, erfolgt kein Ausschluß der Anwendung des 32 Abs. 6.

Da die Gewährleistung des Existenzminimums während des Jahres grds. durch Kindergeld erfolgt, scheidet eine Gewährung der Freibeträge des § 32 Abs. 6 aus, soweit ein Anspruch auf Kindergeld besteht. Ob tatsächlich Kindergeld gewährt wird, ist damit gleichgültig. Ein Verzicht auf die Inanspruchnahme des Kindergelds (zB bei unterlassener Antragstellung) eröffnet nicht die Abzugsmöglichkeit. Anders aber bei Ablehnung des Kindergeldantrags mit der Begründung, die Voraussetzungen seien nicht gegeben, obwohl das Kind nach § 32 berücksichtigungsfähig ist.

► *Fehlende vollständige Freistellung des Existenzminimums:* Ob und inwieweit eine stl. Freistellung des Existenzminimums des Kindes gewährleistet ist, kann erst nach Ablauf des Jahres entschieden werden. Hierbei wird das gewährte Kindergeld mit der Steuerentlastung verglichen, die sich ergibt, wenn die Kinderfreibeträge des § 32 Abs. 6 berücksichtigt werden. Die dann günstigere Alternative ist die letztlich zu gewährende.

Satz 12 ist insoweit mißverständlich formuliert, als er darauf abhebt, ob das Minimum gewährleistet ist oder nicht. Diese Frage stellt sich jedoch nicht und kann auch nicht beantwortet werden, da eine Überprüfung im VorausZVerfahren überhaupt außer Betracht bleiben soll.

► *Die gebotene Freistellung ist nicht bewirkt*, wenn weder ein Kindergeldanspruch noch ein Anspruch auf andere Leistungen für Kinder in Betracht kommt. Dies ist der Fall bei unbeschränkt estpfl. Ausländern ohne Aufenthaltserlaubnis oder -berechtigung mit Kindern im Inland sowie unbeschränkt Estpfl. mit Kindern im Ausland außerhalb eines EU- oder EWR-Staates (BMF v. 9. 3. 1998, BStBl. I, 347, Tz. 25).

**Als Rechtsfolge des Satzes 12** bleiben die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 und zu verrechnendes Kindergeld außer Ansatz. Die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 dürfen also weder die Bemessungsgrundlage mindern noch erfolgt eine Zurechnung etwaig gewährten Kindergeldes zur tariflichen ESt. Eine Ausnahme besteht für Freibeträge nach § 32 Abs. 6 lediglich dann, wenn keine Kindergeldgewährung in Betracht kommt (s. o.). In letzterem Fall sind die Kinderfreibeträge also zu berücksichtigen (BMF v. 9. 3. 1998, BStBl. I, 347, RZi. 25).

192–199 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 4: Nachträgliche Erhöhung von Vorauszahlungen

**Schrifttum:** RÖSSLER, Die rückwirkende Anpassung von Einkommensteuervorauszahlungen, DStZ 1980, 383.

200

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

Bis zur Einführung der nachträglichen Anpassung durch das StabG 1967 (s. Anm. 127) kam eine Erhöhung von VorausZ für vergangene Jahre nicht in Betracht. Ihre Einführung machte eine Regelung zur Entstehung und Fälligkeit erforderlich, die zunächst iS einer sog. fünften VorausZ mit Fälligkeit innerhalb Monatsfrist getroffen wurde. Aufgrund damit zusammenhängender Auslegungsschwierigkeiten sah das EStG 1974 eine Anpassung der letzten VorausZ des Vorjahres vor (Abs. 4 Satz 1). Satz 2 entspricht im wesentlichen dem Abs. 2 Satz 2 des § 35 aF.

### B. Nachträgliche Erhöhung durch Anpassung der letzten Vorauszahlung (Abs. 4 Satz 1)

201

#### I. Begriff der nachträglichen Erhöhung von Vorauszahlungen

„**Nachträglich**“ ist die Erhöhung einer VorausZ, wenn sie nach dem letzten Anpassungstermin des Jahres erfolgt (s. Anm. 127).

**Nachträgliche „Erhöhung“:** Abs. 4 gilt nur für die Erhöhung von VorausZ; die Fälligkeit des Erhöhungsbetrags ergibt sich aus Abs. 4 Satz 2 (zum Zeitpunkt der Entstehung s. u. Anm. 203). Nachträgliche Herabsetzungen können unabhängig von der Höhe der Herabsetzungsbeträge jederzeit erfolgen. Liegen die

verbleibenden Raten unter den Beträgen des Abs. 5, ist auf Null herabzusetzen (s. Anm. 209). Letztmaliger Anpassungstermin ist gem. Abs. 3 Satz 3 der 31. 3. bzw. 30. 9. des übernächsten Jahres.

## II. Anpassung der letzten Vorauszahlung für den Veranlagungszeitraum 202

**Anpassung** meint die Erhöhung der VorausZ auf den Betrag der ESt., die sich für den VZ voraussichtlich ergeben wird (Abs. 3 Satz 3).

### Vorauszahlung für den Veranlagungszeitraum:

► *Veranlagungszeitraum* ist der VZ, an dessen voraussichtliche EStSchuld die Anpassung erfolgt, also der VZ vor Ablauf der 15 bzw. 21 Monate des Abs. 3 Satz 3.

► „für“ den VZ: Abs. 4 Satz 1 verlangt eine Anpassung der letzten VorausZ für, nicht des VZ. Damit wird klargestellt, daß auch vom Kj. abweichende Erhebungszeiträume möglich sind. Bei natürlichen Personen und Körperschaften, bei denen sich Wj. und Kj. decken, ist Erhebungszeitraum das Kj., bei Körperschaften mit abweichendem Wj. das Wj.

„Letzte Vorauszahlung“ für den VZ ist bei der nachträglichen Anpassung grundsätzlich die vierte VorausZ. Hier kann man folgende Fälle unterscheiden.

► *Wegfall der objektiven StPflcht* im Laufe des Jahres: Zweifelsfrei ist die letzte die vierte VorausZ.

► *Wechsel der Art der StPflcht*, insbes. zwischen beschränkter und unbeschränkter und umgekehrt: Auch hier verbleibt es bei der vierten VorausZ. Nach der Neufassung des § 25 gibt es im Übergang für alle Arten der StPflcht nur mehr einen einheitlichen VZ, der bei natürlichen Personen mit dem Kj. identisch ist. § 25 Abs. 2 wurde absichtlich aufgehoben, um zu erreichen, daß die StPflcht nicht mehr während des Jahres erlöschen kann. Damit wollte man erreichen, daß eine etwaige Veranlagung bis zum Beginn des nächsten Jahres hinausgezogen wird, weil dadurch die ESt. immer erst nach Ablauf des Jahres, oder vorgezogen mit der vierten VorausZ entsteht. Ist vor Ablauf des Jahres und vor Fälligkeit (uE vor Entstehung) einer Vorauszahlung wegen des Wechsels der StPflcht eine Anpassung erforderlich, handelt es sich damit um eine laufende Anpassung.

► *Erlöschen der subjektiven StPflcht durch Tod*: Bestand die StPflcht nicht bis zum Ende des Jahres, dann ist „letzte Vorauszahlung“ diejenige, deren Fälligkeit (uE deren Entstehung) als letzte in die Zeit der bestehenden StPflcht fällt.

**Beispiel 1:** Der Stpfl. verstirbt am 25. 5. Damit erlischt die StPflcht. Zum 1. 4. bestand die StPflcht noch; letzte VorausZ ist damit die des zweiten Vj.

**Beispiel 2:** Wie Beispiel 1; der Todesfall erfolgt am 31. 3. des Vorjahres. Es ist die erste VorausZ anzupassen, weil die zweite und weitere VorausZ nicht mehr zur Entstehung gelangen können.

► *Bei Fällen der abweichenden Terminbestimmung* des Abs. 2 gilt Entsprechendes, wenn die vierte VorausZ entfiel.

## III. Entstehung des Erhöhungsbetrags

203

Die überwiegende Meinung bezieht die Entstehungsfiktion des Abs. 1 Satz 2 auch auf die nachträgliche Erhöhung der vierten VorausZ mit der Folge einer rückwirkenden Entstehung zum Beginn des Quartals, in dem sie bei laufender

Anpassung fällig geworden wäre, da es sich um einen einheitlichen VorausZ-Betrag handele.

BLÜMICH/STUHRMANN, § 37 Rn. 6; SCHMIESZEK in B/B, § 37 Rn. 118; KIESCHKE, DStZ 1974, 340; LIPPROSS/BOOK, § 37 Rn. 3; SCHMIDT/DRENECK XXII., § 37 Rn. 2. AA GÉRARD/SÖFFING, FR 1974, 380, die sich darauf stützen, daß VorausZSchulden nach Abs. 1 Satz 2 erst mit Beginn des Kalendervierteljahrs entstehen, in dem sie zu entrichten sind. Nachträglich angepaßte VorausZ sind aber erst einen Monat nach Bekanntgabe, im allg. also im Folgejahr oder später, zu entrichten. Nach SCHOLTZ, DStZ 1982, 487, entsteht sie mit Festsetzung; ebenso FORTSCHER/LINDBERG, § 37 Rn. 9, da eine Lücke vorliege, die über § 38 AO zu schließen sei.

Der hM ist zu folgen. Abs. 1 Satz 2 bezieht sich vor allem auf Abs. 1 Satz 1 und ordnet den dort geregelten Fälligkeitsterminen abstrakt den Entstehungszeitpunkt zu. Er stellt daher nicht auf konkrete Fälligkeiten ab. Wenn die Hauptschuld nach § 36 Abs. 1 mit Ablauf des VZ entsteht, geht es nicht an, eine VorausZSchuld später entstehen zu lassen. Deshalb beinhaltet Abs. 4 Satz 1 einen Fall gesetzlicher Anordnung der rückwirkenden Entstehung der Steuerschuld.

Damit entsteht die VorausZ-Schuld grds. zum 1. 10. des Vorjahrs (s. Begr. zu § 127 RegE eines Dritten StRG, BTDrucks. 7/1470, 301); zu abweichenden Terminen s. Anm. 202.

UE sollte die Entstehung des Erhöhungsbetrags gleichläufig mit § 36 Abs. 1 zum Ende des VZ geregelt werden.

204

### C. Fälligkeit des Erhöhungsbetrags (Abs. 4 Satz 2)

Nach Abs. 4 Satz 2 ist der Erhöhungsbetrag innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Vorauszahlungsbescheids zu entrichten. Nur bei *nachträglicher Anpassung* greift Satz 2.

BFH v. 22. 8. 1974 IV R 86/74, BStBl. II 1975, 15 und GRÄBER, DStZ 1975, 112 in einer Anm. zu BFH aaO, bezogen den Erhöhungsbetrag auch auf eine laufende Anpassung der vierten VorausZ, s. Anm. 124. BFH v. 25. 6. 1981 IV R 241/80, BStBl. II 1982, 105 hat hieran ausdrücklich nicht festgehalten.

Nach der hM liegt eine nachträgliche Anpassung immer dann vor, wenn letzte Fälligkeitszeitpunkt verstrichen ist (s. Anm. 124; uE ist auf den Entstehungszeitpunkt abzustellen).

**Erhöhungsbetrag** ist derjenige Betrag, um den die letzte VorausZ erhöht wird. Schon bestehende Fälligkeiten bleiben damit unberührt.

**Rechtsfolge:** Fälligkeit des Erhöhungsbetrages innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe. Zu den Folgen der Fälligkeit s. Anm. 29.

205–207 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 5: Mindestgrenzen bei der Festsetzung und Anpassung von Vorauszahlungen

208

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5

**Bedeutung:** Die durch OmnibusG v. 18. 8. 1980 (BGBl. I, 1537; BStBl. I, 581) eingeführte Neuregelung entsprach bereits bestehender gefestigter Verwaltungs-

übung, die bis dahin lediglich zur Selbstbindung der Verwaltung im Rahmen möglicher Ermessensentscheidungen führte. Durch die Übernahme in das Gesetz und die zwingende Ausgestaltung trat eine wesentliche Verbesserung der Position des Stpfl. ein. Gleichzeitig wurde Rügen des Bundesrechnungshofs Rechnung getragen (s. Begr. z. RegE, BTDrucks. 8/3688, 16). Die gesetzliche Neuregelung gibt dem Stpfl. einen im Rechtsbehelfsverfahren und vor den Gerichten verfolgbaren gesicherten Anspruch auf Nichtfestsetzung von VorausZ bzw. das Unterbleiben von Erhöhungen, wenn die gesetzlich fixierten Grenzen nicht überschritten sind.

**Zweck:** Vermeidung unnötigen Verwaltungsaufwands bei der Festsetzung kleinerer Beträge auf Seiten der Verwaltung und der Stpfl. Dabei sind die Grenzen, insbes. die 50 €-Grenze (bisher 100 DM) des Abs. 5 Satz 1 so bemessen, daß sie dem (uE kleinlich geschätzten) Verwaltungsaufwand entsprechen, der mit der Festsetzung und Einziehung der Kleinbeträge verbunden wäre. Zusätzlich ist zu berücksichtigen, daß der Verzicht auf eine Festsetzung im VorausZVerfahren nur einen zeitlichen Aufschub der Besteuerung mit sich bringt, der zudem zumindest teilweise durch die Vollverzinsung ausgeglichen wird. Bedenken, die sich aus dem Gleichbehandlungsgrundsatz aller Stpfl. ergeben könnten, werden deshalb auch bei den höheren Beträgen des Abs. 5 Satz 2 in verfassungskonformer Weise ausgeräumt. Der Karlsruher ReformE schlägt deshalb generell 1 000 DM (umgerechnet 500 €) als Mindestbetrag für eine Festsetzung von VorausZ und 10 000 DM (umgerechnet 5 000 €) im Fall der Anpassung vor.

## B. Betragsmäßige Begrenzung von Vorauszahlungsfestsetzungen 209 (Abs. 5 Satz 1)

**Verhältnis zur KleinbetragsVO:** Die spezialgesetzliche Regelung geht der KleinbetragsVO vor.

**Der Karlsruher ReformE** sieht als Mindestbetrag für eine laufende VorausZ-Festsetzung 1 000 DM im Kj. vor.

**Vorauszahlungen** sind alle Festsetzungen von VorausZ, dh. sowohl erstmalige, laufende, nachträgliche als auch Herabsetzungen usw. Dies entspricht dem Zweck der Vorschrift, jede Festsetzung von Kleinbeträgen zu vermeiden.

### Mindestbeträge:

► *Je VorausZZeitpunkt* 50 € (bisher 100 DM) oder mehr. VorausZZeitpunkte sind die in Abs. 1 festgelegten Entstehungs- bzw. Fälligkeitszeitpunkte. Im wesentlichen wird daher die laufende Festsetzung von VorausZ angesprochen.

► *Im Kj.* mindestens 200 € (bisher 400 DM); dies bezieht sich auf die (kumulierten) VorausZRaten des VZ.

► *Überschreiten beider Grenzen* ist Voraussetzung für eine Festsetzung.

**Rechtsfolge:** Festsetzungen haben zu unterbleiben, wenn die Mindestbeträge nicht überschritten werden. Im Verhältnis zur Veranlagung zu gering festgesetzte Beträge können erst bei der Veranlagung nachgeholt werden.

► *Kein Ermessen:* Die Vorschrift ist zwingend.

► *Antragserfordernisse* bestehen nicht; die Grenzen sind von Amts wegen zu beachten.

**Einzelfragen:**

▶ Der Grundsatz *gleichmäßiger Verteilung* der VorausZ-Raten ist bei der Prüfung der 50 €-Grenze zu beachten.

**Beispiel:** VorausZ zB zum 10. 9. u. 10. 12. von je 30 € sind nicht festzusetzen, auch nicht in der Weise, daß zum 10. 9. 0 € und zum 10. 12. 60 € festgesetzt werden.

▶ *Herabsetzungen* auf Beträge unter 50 € sind unzulässig, so daß auf 0 € herab zu setzen ist. Beträgt die Jahresschuld nach Herabsetzung weniger als 200 €, ist insgesamt auf 0 € herabzusetzen.

▶ *Überzahlte Beträge* sind zu erstatten, s. Anm. 131.

▶ *Die nachträgliche Festsetzung* bisher nicht festgesetzter VorausZ hat mindestens 200 € zu betragen.

▶ *Unzulässigerweise* auf zu niedrige Beträge lautende Festsetzungen sind rechtswidrig und anfechtbar, aber nicht nichtig.

▶ *Zinspflicht:* Da herabgesetzt werden muß, können sich Abschlußzahlungen ergeben, die nach § 233a AO zu verzinsen sind („Zwangsdarlehen“, KRÜGER, DStZ 1989, 212).

210–211 Einstweilen frei.

## 212 C. Grenzen für die Erhöhung von festgesetzten Vorauszahlungen (Abs. 5 Satz 2)

**Tatbestandsvoraussetzungen:**

▶ *Festgesetzte Vorauszahlungen* sind solche, die auf einem Verwaltungsakt beruhen. Betroffen sind daher nur erhöhende (laufende oder nachträgliche) Anpassungen. Auch Festsetzungen (Herabsetzungen) auf 0 € sind Festsetzungen.

▶ *Erhöhung* bedeutet jede abweichende Festsetzung von (festgesetzten) VorausZ nach oben.

▶ *Für Herabsetzungsbeträge* zugunsten des Stpfl. werden keine Mindestgrenzen (außer denen des Satzes 1) festgelegt. Damit können geringfügige Fehler bei der Festsetzung von VorausZ zugunsten des Stpfl. weiterhin korrigiert werden (RegE, BTDrucks. 8/3688, 20; BALS, BB 1980, 1096; UELNER, DStZ 1980, 345).

▶ *Erhöhungsbetrag im Fall des Absatzes 3 Satz 2 bis 5* ist grds. jeder Betrag, der eine Erhöhung der laufenden Anpassung einer VorausZ rechtfertigt. Warum die Sätze 6 bis 12 des Abs. 3 nicht erwähnt sind, obwohl sie in unmittelbarem Kontext zu den Sätzen 2 bis 5 stehen, ist genauso unverständlich wie die Erwähnung des Satzes 4, da er lediglich zu einer *Herabsetzung* von VorausZ führen kann.

▶ *Erhöhungsbetrag im Fall des Abs. 4* ist der Betrag, um den eine nachträgliche Anpassung der VorausZ erfolgen soll.

**Rechtsfolge:**

▶ *Laufende Vorauszahlungen* dürfen nur erhöht werden, wenn der Erhöhungsbetrag für den einzelnen VorausZZeitpunkt mindestens 50 € (bisher 100 DM) beträgt.

**Beispiel:** Je VorausZTermin ab 10. 3. sind 200 € festgesetzt. Am 20. 6. stellt sich heraus, daß die mutmaßliche Steuerschuld im Jahr 850 € betragen wird. Eine Erhöhung der Raten zum 10. 9. und 10. 12. auf je 225 € ist nicht zulässig.

Auch die Konzentration des Erhöhungsbetrags von 50 € auf einen VorausZ-Termin (etwa 10. 12.) ist nicht zulässig. Ein solches Vorgehen widerspricht dem Grundsatz der gleichmäßigen Verteilung auf die (offenen) VorausZTermine.

Daß dies unausgewogen ist, zeigt folgendes Beispiel: Stellt sich das Erfordernis der Erhöhung der VorausZ erst am 25. 9. heraus, dürfte zum 10. 12. eine Anpassung erfolgen, weil dann nur im Dezember festgesetzt werden könnte (vgl. auch SCHMIESZEK in B/B, § 37 Rn. 123, die Ermessensausübung gegen eine Festsetzung vorschlagen).

- ▶ *Nachträgliche Erhöhungen von VorausZ* sind nur dann zulässig, wenn sie mindestens 2500 € (bisher 5000 DM) betragen.
- ▶ *Erstmalige Festsetzungen* nach Ablauf des Jahres fallen nicht unter die Mindestgrenze, da bisher festgesetzte VorausZ vorausgesetzt werden. Hier greift jedoch Abs. 5 Satz 1.
- ▶ *Entscheidung über die 2500 €-Grenze als Rechtsentscheidung*: Wird ein Antrag auf Heraussetzung von VorausZ abgelehnt, weil der Mindestbetrag nicht überschritten ist, liegt eine (gebundene) Rechtsentscheidung, keine Ermessensentscheidung vor (FG Ba.-Württ. v. 27. 7. 1995, EFG 1995, 1062, NZB eingelegt).

Einstweilen frei.

213–219

## ABC der Vorauszahlungen

220

**Abgabepolitik** für die Einreichung von StErklärungen: Diese wird im wesentlichen dadurch bestimmt, ob mit einer Abschlußzahlung oder mit einer Erstattung aufgrund der nachfolgenden Veranlagung zu rechnen ist. Hieran hat sich auch durch die Einführung der Vollverzinsung (§ 233a AO) nichts geändert, da zumindest 15 zinsfreie Monate garantiert sind und der Zinssatz v. 6 vH weder abschreckend noch verlockend wirkt. Zusätzlich sollte berücksichtigt werden, daß die Frage der Verzinsung für die Bemessung der Höhe von Verspätungszuschlägen nur noch eine untergeordnete Rolle spielt, da die Frage der Zinspflicht durch den Gesetzgeber iSd. Vollverzinsung geklärt wurde.

**Abrundung:** Nach § 8 Abs. 1 Satz 1 KleinbetragsVO v. 10. 12. 1980 (BGBl. I, 2255, BStBl. I, 784) waren VorausZBeträge auf volle Deutsche Mark abzurunden. Da hierfür ab 2002 noch keine Nachfolgeregelung besteht, verbleibt nach EG-Recht lediglich die kaufmännische Rundung.

**Abweichendes Wirtschaftsjahr:** VorausZ bemessen sich in Übereinstimmung mit dem Veranlagungsprinzip des § 25 Abs. 1 nach dem mutmaßlich während des Kj. bezogenen Einkommen. Abweichende Wj. haben damit zur Folge, daß bei Land- und Forstwirten die zeitlichen Anteile am mutmaßlichen Gewinn der im Kj. beginnenden und endenden Wj. zugrunde zu legen sind (§ 4a Abs. 2 Nr. 1), bei Gewerbetreibenden der Gewinn des Wj., das im Kj. endet (§ 4a Abs. 2 Nr. 2). Für VorausZ hat dies zur Folge, daß durch Wahl eines abweichenden Wj. die VorausZ bis zu nahezu einem Jahr später zu leisten sind, als wenn das Wj. mit dem Kj. übereinstimmen würde. Bei Eröffnung eines Betriebs sollte daher immer geprüft werden, ob nicht ein abweichendes Wj. unter Liquiditätsgesichtspunkten zunächst günstiger ist.

**Anforderung von Steuererklärungen:** Die Verwaltung behält sich vor, in Fällen, in denen „lukrative“ Zahlungen zu erwarten sind, Steuererklärungen früherer Jahre vorzeitig anzufordern, etwa zur Anpassung von VorausZ (AO-Kartei OFD München/Nürnberg, § 149 AO K. 1 TZ. 3.2).

**Anpassungstaktik:** Auch unter Berücksichtigung der Vollverzinsung (§ 233a AO) besteht grds. keine Veranlassung, von dem Grundsatz abzugehen, daß Herabsetzungen so früh als möglich beantragt werden sollten, dh. sobald ausrei-

chende Erkenntnisse vorliegen, die die Herabsetzung stützen. Dem Grundsatz nach ist es dann Sache der FinVerw., für spätere Herausforderungen Sorge zu tragen. Nicht zu leistende Vorauszahlungen sind Liquidität. Zwar verfolgt die FinVerw. die Tendenz, auf die „Gefahr“ einer Abschlußzahlung hinzuweisen (zB bei der Steuerklassenwahl von Ehegatten). Zu prüfen ist jedoch, ob und in welcher Höhe im Wirtschaftsleben Zinssätze von über oder unter 6 vH erzielt und ob der Sparerfreibetrag (wegen der Besteuerung etwaiger Zinseinnahmen) ausgenutzt werden kann. Auch ist die Zeit der Zinsfreiheit einzubeziehen. Will man tatsächlich Abschlußzahlungen vermeiden, ist ein Anpassungsantrag daher erst kurz vor Ablauf der Frist des Abs. 3 Satz 3 sinnvoll (s. auch Anm. 118) und nur dann, wenn vorhandene Mittel nicht anderweitig ertragstärker eingesetzt werden können.

**Arrest:** Ein Arrestanspruch kann auch hinsichtlich noch nicht entstandener VorausZ eines laufenden Kj. vorliegen, wenn der die Steuer auslösende wirtschaftliche Tatbestand erfüllt ist und für das Entstehen der EStVorausZ lediglich der Beginn des betreffenden Kalender-Vj. abzuwarten wäre (OFD Frankf. v. 10. 7. 2000 S 0545 A-2-St II 43).

**Auf- und Abrundungen:** Üblicherweise setzt die FinVerw. die VorausZ auf zumindest 5 € abgerundet fest, ebenso bei im Wege der automatisierten Datenverarbeitung erstellten Bescheiden. Rechtsgrundlage hierfür ist der mit dem Begriff der voraussichtlich zu erwartenden Steuer verbundene Schätzungsspielraum (s. Anm. 105).

**Aufrechnung:** Voraussetzung ist nach §§ 226 Abs. 1 AO, 387 BGB Fälligkeit der Forderung des Aufrechnenden und Entstehung der Gegenforderung. Die Aufrechnung durch die Verwaltung mit einem Erstattungsanspruch ist daher erst nach Eintritt der Fälligkeit möglich (BFH v. 18. 11. 1950 IV 134/50 U, BStBl. III 1951, 7). Ein Erstattungsanspruch aus überzahlten VorausZ entsteht mit Ablauf des VZ (BFH v. 6. 2. 1990 VII R 86/88, BStBl. II, 523). EStVorausZ als Gegenforderung entstehen entweder konstitutiv mit Festsetzung (vj. – Forderungen; s. Anm. 131) oder mit Ablauf des Jahres (Jahressteuerschuld). Zur Überprüfung der Gegenforderung im Verfahren über den Abrechnungsbescheid s. BFH v. 15. 6. 1999 VII R 3/97, BStBl. II 2000, 46.

**Aufteilung von Einkommensteuerschulden:** Es gelten §§ 268 ff. AO. Zum Aufteilungsmaßstab vgl. § 272 Abs. 1 Satz 1 AO. Getrennt festgesetzte VorausZ iSd. § 276 Abs. 3 AO liegen nur dann vor, wenn sie bei getrennter oder Einzelveranlagung festgesetzt wurden (Hess. FG v. 19. 8. 1985, EFG 1985, 592, rkr.). S. auch OFD Hamm v. 27. 3. 2003, DStZ 2003, 471. UE entsprechend anzuwenden im Fall der besonderen Veranlagung nach § 26 c.

**Ausländische Steuern:** Im Rahmen der Steueranrechnung des § 34 c Abs. 1 sind sie mit den Beträgen zu berücksichtigen, mit denen sie mutmaßlich anfallen und angerechnet werden können. Die darauf „entfallende deutsche Steuer“ iSd. § 34 c Abs. 1 Satz 2 ist im VorausZVerfahren die VorausZSchuld vor Abzug der Steuerabzugsbeträge und der KSt.

**Aussetzung der Vollziehung:** Unerledigte Anträge erledigen sich mit nachfolgender Veranlagung; Einsprüche gegen Ablehnungsanträge über Aussetzung der Vollziehung sind mit geändertem Streitgegenstand (Veranlagung anstelle der VorausZ) fortzusetzen, ebenso Klageverfahren (§ 68 Satz 1 und Satz 4 FGO).

**Aussetzungszinsen,** die im VorausZVerfahren festgesetzt wurden, sind nicht herabzusetzen, wenn im Veranlagungsverfahren die Steuer anderweitig festgesetzt wird (§ 237 Abs. 5 AO).

Durch Gesetzesänderung überholt FG Köln v. 4. 12. 1992, EFG 1993, 281; BFH v. 22. 1. 1988 III B 134/86, BStBl. II, 484 mwN; BFH v. 25. 3. 1992 I R 159/90, BStBl. II, 997; u. o. V., HFR 1988, 341.

**Baukindergeld** nach § 34f ist auch im VorausZVerfahren von der tariflichen ESt. abzusetzen. Eine Minderung der Bemessungsgrundlage um das vierfache der Steuerermäßigung (wie im LStErmäßigungsverfahren gem. § 39a Abs. 1 Nr. 5c vorgesehen) ist nicht möglich, da der Freibetrag nur der Verfahrens-erleichterung für den ArbG dient.

**Bausteuerabzug:** Der mangels Vorlage einer Freistellungsbescheinigung einbehaltene BauStAbzug sichert sowohl die veranlagte Steuer (§ 48c Abs. 1 Satz 1 Nr. 3) als auch die VorausZ (§ 48c Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) für die VorausZZeiträume, in denen die Bauleistung erbracht worden ist (§ 48c Abs. 1 Satz 2). Wird auf VorausZ angerechnet (es handelt sich dann technisch nicht um eine Anrechnung iSd. § 36 Abs. 2 Satz 2), hat dies Tilgungswirkung. Ist der einbehaltene BauStAbzug höher als die VorausZ, darf der Restbetrag nicht erstattet werden (§ 48c Abs. 1 Satz 3), sondern wird für weitere Verrechnungen vorgehalten. Erstattet werden darf aber dann, wenn die so getilgten VorausZ nach § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 auf die veranlagte Steuerschuld angerechnet werden. Zu Einzelheiten DIEBOLD, DStZ 2003, 413.

**Beiladung, notwendige:** Im Verfahren über einen Antrag auf Herabsetzung hält BFH v. 22. 10. 1981 IV R 132/79 (BStBl. II 1982, 123) eine Beiladung Dritter nach § 60 Abs. 3 FGO selbst dann nicht für erforderlich, wenn sie an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, daß ihnen gegenüber die Entscheidung nur einheitlich ergehen kann.

#### **Beitrittsgebiet:**

**Schrifttum:** BMF v. 10. 7. 1991 IV B 2 – S 1901 - 107/91, BStBl. I, 739; FÖRG, Ausgewählte Probleme der Einkommensbesteuerung 1990 in den neuen Bundesländern, FR 1991, 710.

► *Rechtsgrundlagen:* Unternehmer und Unternehmen mit Betriebstätten im Beitrittsgebiet hatten für die VZ 1990 ff. Steuererklärungen unter Selbstberechnung der Steuer abzugeben und darauf Abschlagszahlungen (als Vorauszahlungen) zu leisten (Einigungsvertrag v. 31. 8. 1990, BGBl. II, 885, B II Nr. 15; SelbstberechnungsVO v. 27. 6. 1990, DDR-GBl. I Nr. 41, 616 u. BMF v. 25. 10. 1990, BStBl. I 1991, 136). Nach BMF v. 29. 11. 1990, BStBl. I 1991, 137 sollte eine Aufgliederung auf die Steuerarten (ESt./KSt.; VSt.; GewSt.) erfolgen und darauf hingewirkt werden, baldmöglichst VorausZBescheide zu erlassen, da den bis dahin zu entrichtenden AbschlagsZ keine auf die einzelnen Steuerarten aufgegliederte Erklärung der Stpfl. zugrunde lag.

► *Bemessungsgrundlage:* Da keine Veranlagungen vorlagen, mußten geschätzte Besteuerungsgrundlagen unter Einbeziehung aller vorliegenden Erkenntnisse (BMF v. 29. 11. 1990 aaO) und unter Berücksichtigung der im Beitrittsgebiet geltenden abweichenden Rechtslage zugrundegelegt werden. Für die Folgezeit erfolgte Festsetzung nach durchgeführten Veranlagungen oder Anpassung unter Anwendung des § 37.

**Bescheinigung** über den Anteil am Verlust von PersGes.: Durch BFH v. 26. 2. 1975 I B 96/74, BStBl. II, 449 wurde entschieden, daß das BetriebsFA nicht verpflichtet ist, der Kapitalanlagegesellschaft eine solche B. zu erteilen. Bescheinigungen der Gesellschaft selbst für die Gesellschafter genügen zur Glaubhaftmachung der Verlust beim WohnsitzFA des Beteiligten nicht (s. Anm. 106f.); s. auch LADEMANN/BORDEWIN, § 37 Rn. 52; TISCHER in L/B/P, § 37 Rn. 22.

**Betriebsprüfung:** Berichtigungsbescheide aufgrund einer Bp. lassen nur eingeschränkt einen Schluß auf zu erwartende VorausZ zu, da sie oft durch Sonderfaktoren beeinflusst sind.

**Duldungsbescheid aus Vorauszahlungen:** Er darf erst vollstreckt werden, wenn die Veranlagung ergangen und bestandskräftig ist. Bis dahin ist er mit der Einschränkung zu versehen, daß er erst bei endgültiger Veranlagung vollstreckt werden darf (FG Ba.-Württ. v. 9. 4. 1987, EFG 1988, 97, rkr.).

**Erklärungsabgabe** für ein abgelaufenes Jahr hindert die Anpassung der VorausZ nicht, ESt-HdB 2002 H 231 e; BFH v. 27. 9. 1976 VIII B 69/75, BStBl. II 1977, 33.

**Euro-Abgrenzung:** Die Berechnung der Steuer für alle Jahre bis 2001 erfolgt in DM, auch wenn Bescheide erst nach dem 1. 1. 2001 bekanntgegeben werden. Der Euro-Betrag ist nachrichtlich auszuweisen. Für alle Jahre ab 2002 wird die Berechnung und Festsetzung in Euro durchgeführt. Bei allen Bescheiden, gleichgültig für welche Jahre, die nach dem 31. 12. 2001 bekanntgegeben werden, lautet die Abrechnung auf Euro. Leistungsgebote in Bescheiden für Leistungen, die erst in 2002 fällig werden (zB laufende VorausZ für 2002), aber vor dem 1. 1. 2002 bekanntgegeben werden, müssen ebenfalls auf Euro lauten.

**Euro-Einführung:** Sie erfolgt zum 1. 1. 2002. Schon im Vorfeld wurde der Euro-Betrag nachrichtlich auf den Steuerbescheiden ausgewiesen. Im laufenden VorausZVerfahren trägt dem die Verwaltung dadurch Rechnung, daß die VorausZ ab 10. 3. 2002 (bei Körperschaften mit abweichendem Wj. schon im Wj. 2001/2002) in Euro ausgewiesen werden. Werden dabei VorausZ aus den Jahren vor 2002 für 2002 übernommen („wie bisher“), erfolgt aufgrund der Umrechnungsvorschriften eine Umrechnung in Euro und Cent. Nachträgliche Anpassungen für die Jahre vor 2002 erfolgen in DM, werden aber in Euro umgerechnet.

**Gesellschafter einer Personengesellschaft:** Werden dem Gesellschafter die VorausZ wegen einer Umstellung des Wj. der Gesellschaft herabgesetzt, liegt darin nicht auch zugleich die Zustimmung des FA zur Umstellung des Wj. (BFH v. 9. 1. 1974 I R 141/72, BStBl. II, 238).

**Härtemilderung** über VorausZ erfolgt insbes. bei Naturkatastrophen und ähnlichen schädigenden Großereignissen (für BSE BMF v. 11. 4. 2001, BStBl. I, 254; bei Überschwemmungen durch Hochwasser ua.). Rechtsgrundlage dürfte hier neben Abs. 3 Satz 3 auch § 163 AO sein.

Die FinVerw. stützt sich allerdings allein auf § 37. Dabei werden vor allem an die Glaubhaftmachung von Einkunfts-minderungen relativ geringe Anforderungen gestellt. Im Ergebnis erfolgt zumindest eine zeitweilige Steuerstundung bis zur Veranlagung. Möglich sind auch großzügige Stundungen von VorausZ usw.

**Insolvenz:** Auch VorausZ sind im Insolvenzverfahren geltend zu machen, um ihren Ausschluß zu vermeiden, dürften allerdings im Hinblick auf ihren vorläufigen Charakter normalerweise bestritten werden.

**Kapitalertragsteuer** wird mit mutmaßlichen (glaubhaft gemachten) oder tatsächlich angefallenen Beträgen nach Abs. 3 Satz 2 im Rahmen der Bemessungsgrundlage für VorausZ berücksichtigt. Soweit sie die auf die anzusetzenden (Kapital-)Einkünfte entfallende ESt. übersteigt, mindert sie die im übrigen zu leistenden VorausZ. Auch aus Vereinfachungsgründen dürfen weder Kapitaleinkünfte noch -ertragsteuer außer Ansatz gelassen werden.

**Kirchensteuervorauszahlungen** sind Zuschlagsteuern iSv. § 51 a (vgl. dort). Sie bemessen sich nach den EStVorausZ als Maßstabsteuer. Sie werden in vH-

Sätzen unter Anwendung der in den Konkordaten bzw. Verträgen mit den Kirchen festgelegten KiStSätze auf die durch die FinVerw. festgesetzte VorausZ-Schuld erhoben (vgl. zur Bemessung zB FG Köln v. 29. 10. 1997, EFG 1997, 331, rkr.; OFD Münster v. 14. 8. 2001, FR 2001, 1077, dort auch zu VorausZ auf das „Besondere Kirchgeld“). Grundlage sind die Kirchensteuererhebung der öffentlich-rechtlichen Glaubensgemeinschaften (zB das KiStErhG der ev. Landessynode Berlin v. 2. 12. 2002, BStBl. I 2003, 288) z.T. iVm. den Bekanntmachen über die KiStBeschlüsse (zB Berlin v. 28. 4. 2003, BStBl. I, 291).

**KleinbetragsVO** idF des StEuglG v. 19. 12. 2000: Sie überschneidet sich nicht mit § 37 Abs. 5, da Abs. 5 als Spezialregelung für ESt-VorausZ vorgeht. Im Verhältnis zwischen VorausZ und Veranlagung findet sie keine Anwendung, da es sich um verschiedene Verfahren handelt.

**Körperschaftsteuer:** Solange trotz Einführung des Halbeinkünfteverfahrens (zur Übergangsregelung s. § 52 Abs. 50 b) noch eine KStAnrechnung in Betracht kommt, gilt im VorausZVerfahren: Sowohl der Erhöhungsbetrag nach § 20 Abs. 1 Nr. 5 aF als auch die Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 aF sind anzusetzen, auch wenn die Bescheinigung nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 aF Buchst. b (noch) nicht vorgelegt werden kann (vgl. § 37 Abs. 3 Satz 2). Glaubhaftmachung bzw. voraussichtlich zu erwartende Beträge genügen.

**Lohnsteuerfreibetrag:** s. Anm. 111 „Lohnsteuerermäßigung“.

**Mitteilungsverfahren:** Bei sämtlichen Feststellungen (gesonderte und gesondert und einheitliche) ist es erforderlich, auch Angaben zum Zwecke der VorausZ in die Mitteilung über die festgestellten Besteuerungsgrundlagen (sog. ESt-1,2,3-b-Mitteilung) aufzunehmen. Diese sind nicht selbst Gegenstand der Feststellung (s. Anm. 72 zur Frage der Feststellung für Zwecke der VorausZ), dienen aber dazu, eine sachgerechte Berechnung der VorausZ sicher zu stellen. Einzelfälle: zB Anteil am GewStMeßbetrag für zukünftige Jahre für Zwecke des § 35.

**Naturkatastrophen:** s. „Härtemilderung“.

**Negative EStVorauszahlungen** können nicht festgesetzt werden (s. Anm. 76).

**Nichtigkeit** eines VorausZÄnderungsbescheids, der lediglich den Minderungsbetrag gegenüber der bisherigen VorausZ, nicht aber den neu festgesetzten Betrag enthält: FG Bdb. v. 18. 12. 1996, EFG 1997, 585, rkr.

**Progressionsvorbehalt** nach § 32 b: Er ist auch im Rahmen der EStVorausZ-Festsetzung zu berücksichtigen. Diese ist auch dann vorzunehmen, wenn allein die Anwendung des Progressionsvorbehalts zu VorausZ führt.

**Realsplitting** wird berücksichtigt, sobald der Geber mit Zustimmung des unterhaltsberechtigten Ehegatten durch Einreichung der Anlage U Antrag auf SA-Abzug im Veranlagungs-, VorausZ- oder LStErmVerf. stellt. Da der Antrag nur für das Jahr und erst ab Antragstellung wirkt, damit beim Empfänger erst dann Einkünfte vorliegen, soll erst dann ein Ansatz bei den VorausZ zulässig sein (OFD München v. 27. 8. 1998 und OFD Frankfurt v. 19. 5. 1998, StEK EStG § 37 Nr. 34). UE aufgrund der Fortgeltung der Zustimmung bis zu deren Widerruf überzogen, wenn mit erneuter Antragstellung aufgrund gesicherten Verhaltens gerechnet werden kann.

### Rechtsbehelf

► *gegen die veranlagte Steuer:* Wird die einem Vorauszahlungsbescheid zugrundeliegende veranlagte Steuer in einem Rechtsbehelfsverfahren geändert, hat diese Änderung allein keine rückwirkende Kraft hinsichtlich zu leistender VorausZ. Es

kommt lediglich eine Anpassung durch Erteilung eines neuen VorausZBescheids in Betracht.

► *gegen einen VorausZBescheid*: s. Anm. 90 f. und 101 f.

**Saisonbetriebe:** Eine allg. Erstreckung des Abs. 2 auf Saisonbetriebe ist nicht möglich, selbst wenn sich eine solche Regelung im Hinblick auf die Begünstigung der Land- u. Forstwirte durch Abs. 2 anbieten würde. Deshalb besteht kein Anspruch auf unterschiedlich hohe Festsetzung zwischen den Quartalen.

FG Düss. v. 6. 6. 1956, EFG 1956, 346, rkr.; v. 29. 11. 1963, DStZ/B 1963, 103 rkr.; Nds. FG v. 1. 3. 1982, EFG 1982, 571, rkr.

Auch ein Stundungsanspruch besteht nicht, Nds. FG v. 1. 3. 1982, EFG 1982, 571, rkr., gegen SCHMIDT/DRENECK XXII. § 37 Rn. 3, da das Auseinanderklaffen von Mittelzufluß und Fälligkeit von VorausZ systembedingt ist und sich der Stpfl. darauf einstellen muß (s. auch BFH v. 13. 5. 1976 IV R 167/73, nv).

**Sittenwidrige Tätigkeit** steht der Festsetzung von VorausZ auf die EStSchuld, die sich aus dieser Tätigkeit ergeben mag, nicht entgegen. Das FG Bremen hielt sie zwar deshalb für unzulässig, weil der Staat damit möglicherweise mittelbar zur Fortsetzung der betreffenden Tätigkeit anrege (FG Bremen v. 21. 3. 1967, EFG 1967, 293, vom BFH aus anderen Gründen aufgehoben). Mit BFH v. 23. 6. 1967 VI B 38/67 (BStBl. III, 659) kann dem FG aber deshalb nicht gefolgt werden, weil die sittenwidrige Tätigkeit jederzeit eingestellt werden kann.

#### Steuerhinterziehung:

**Schrifttum:** BRANDIS, Zinsen bei der Hinterziehung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen, DStR 1990, 510; DÖRN, Vorwurf der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) bei Delegation steuerlicher Pflichten, insbesondere bei Beantragung der Herabsetzung von Vorauszahlungen, DStZ 1996, 168; DERS., Steuerhinterziehung durch Antrag auf Herabsetzung der Vorauszahlungen?, DStR 1995, 868; DERS., Steuerverkürzung auf Zeit bei Veranlagungssteuern, NWB F. 13, 825; STRECK/MACK/SCHWEDHELM, Bei Anträgen auf Herabsetzungen müssen steuerliche Gesamtumstände dargelegt werden, Stbg. 1995, 278.

**Verwaltungsanweisungen:** OFD Münster v. 4. 7. 1994, DStR 1995, 886.

► *Durch Anträge auf Anpassung* von VorausZ dann zu bejahen, wenn den Anträgen falsche Angaben zugrunde liegen (FG Nbg. v. 24. 3. 1993, EFG 1993, 689, rkr.) oder wenn aus einem konkreten Grund Herabsetzung beantragt wird und gleichzeitig die VorausZ erhöhende Umstände vorliegen, die verschwiegen werden (OLG Stuttgart v. 21. 5. 1987, wistra 1987, 263; FG Münster v. 4. 11. 1992, EFG 1993, 236, rkr.). Ob diese Anträge StErklärungen iSd. § 150 AO sind (dazu OLG Stuttgart aaO), kann dahinstehen, da § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO auch die unvollständigen Angaben erwähnt.

► *Bei zunächst richtigen Angaben*, die vom Stpfl. im Nachhinein als falsch erkannt werden, kann in der Unterlassung einer Berichtigung eine Verkürzung liegen (FG Nbg. v. 24. 3. 1993 aaO).

► *Werden die VorausZ zu niedrig festgesetzt*, ist die Tat vollendet (vgl. TIPKE/KRUSE, § 164 AO Tz. 28).

► *Verkürzungsbetrag* ist uE derjenige, der sich ergibt, wenn man die vorgenommene VorausZFestsetzung mit derjenigen ohne bzw. bei vollständigem Antrag vergleicht.

► *Anfragen des Finanzamts:* Gleiches gilt bei unrichtigen oder unvollständigen Auskünften nach Anfrage des FA nach den zu erwartenden Besteuerungsgrundlagen (FG Düss. v. 24. 5. 1989, EFG 1989, 491, rkr.). Verkürzungsbetrag ist hier die Steuer, die bei richtiger und vollständiger Auskunft festgesetzt worden wäre.

► *Formularanträge* nach Abs. 3 Satz 4 sind Steuererklärungen.

► *Bei Beteiligung an Kapitalanlagegesellschaften mit Steuervorteilen* kommt sie in der Praxis dann in Betracht, wenn VorausZ unrichtigerweise aufgrund des Verhaltens der Gesellschaft herabgesetzt werden. Allerdings dürfte der Stpfl. i. allg. als Täter ausscheiden.

► *Durch Einreichung unrichtiger EStErklärungen*; da sich die VorausZ grundsätzlich nach der Steuer bemessen, die sich bei der letzten Veranlagung ergeben hat (BFH v. 15. 4. 1997 VII R 74/96, BStBl. II, 600). Im wesentlichen handelt es sich um ein Problem des § 370 Abs. 4 AO.

Die frühere Rspr. des RG (zB v. 1. 2. 1943, RStBl., 460), die Bedenken vor allem aus dem vorläufigen Charakter der VorausZFestsetzungen herleitete (vgl. dazu SUHR, BB 1950, 477), ist durch die weite Fassung des § 370 Abs. 4 Satz 1 AO, der auch die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Steuerfestsetzung erwähnt, überholt.

► *Sich nachträglich verändernde Besteuerungsgrundlagen*, die der bisherigen VorausZ zugrunde lagen, führen nicht zu einer Steuerhinterziehung, wenn der Stpfl. die Änderung dem FA nicht anzeigt. Denn dazu ist er grds. nicht verpflichtet (s. Anm. 79, dort auch zur etwaigen Pflicht zum Tätigwerden).

► *Bei Verletzung der Anzeigepflicht nach § 138 AO* über die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit (KORN, § 37 Rn. 18) oder unrichtigen Angaben in diesem Zusammenhang kann Steuerhinterziehung zu bejahen sein, wenn deshalb eine Festsetzung von VorausZ unterbleibt (o. V., DB 1971, 2092).

► *Zur Selbstanzeige* durch Einreichung einer korrekten Jahreserklärung (Wirksamkeit bejahend) OLG Stuttgart v. 21. 5. 1987 aaO.

**Steuerpflicht:** Ein Wechsel in der Art der StPflicht berührt festgesetzte VorausZ grds. nicht (s. Anm. 46).

**Steuerklassenwahl von Ehegatten:** Je nach Zusammensetzung der Einkünfte der Ehegatten kann die einbehaltene LSt. die festzusetzende Steuer abdecken oder nicht.

Vgl. das Merkblatt zur StKlassenwahl bei ArbNEhegatten für die jeweiligen Jahre. Ergeben sich Abschlußzahlungen, setzt die FinVerw. bei Überschreiten der Grenzen des Abs. 5 VorausZ fest. Die Wahl der StKlassenkombination, die zu einer geringstmöglichen einbehaltenen Steuer führt, ist damit nicht immer die günstigste, da sie mit hohen, zu verzinsenden Abschlußzahlungen verbunden sein kann.

Darüber hinaus schätzt die FinVerw. im Rahmen der automatisierten Datenverarbeitung die einbehaltene LSt. unter der Unterstellung, daß die Ehegatten die für sie im LStAbzugsverfahren günstigste Möglichkeit gewählt haben. Diese Schätzung kann durch entsprechend Eingaben im Zusammenhang mit der Veranlagung bzw. Festsetzung der VorausZ korrigiert werden.

In beiden Fällen kann erfolgreich eine andere Wahl geltend gemacht werden; Glaubhaftmachung erfolgt zB durch Vorlage von Kopien der LStKarten. Es empfiehlt sich deshalb, bereits bei der Veranlagung einen entsprechenden Hinweis in die StErklärung aufzunehmen.

**Streitwert** bei Streit um VorausZ idR Jahresvorauszahlungssoll (BFH v. 14. 12. 1970 IV B 87/70, BStBl. II 1971, 206; Hess. FG v. 22. 11. 1982, EFG 1983, 369, rkr.); bei Herabsetzungen im Hinblick auf den stundungsähnlichen Charakter 50 vH des Herabsetzungsbetrags (FG Düss. v. 27. 1. 1960, EFG 1960, 305, rkr.). Ist lediglich der Fälligkeitszeitpunkt str., ermäßigt FG Münster v. 7. 2. 1989 (EFG 1989, 370, rkr.) auf 10 vH des VorausZBetrags. Zu Erhöhungen vgl. FG Hamb. v. 19. 4. 1988, EFG 1988, 536, rkr.

**Stundung:** s. Anm. 31 f.

**Tilgungsabsicht:** Bei zusammenveranlagten Ehegatten wird auch bei VorausZ unterstellt, daß Leistungen eines Ehegatten grds. für Rechnung beider Ehegatten geleistet werden. Nach FG Saarland v. 15. 12. 2000 (EFG 2001, 328, rkr.) soll mündliche Mitteilung an das FA genügen, nur auf seine eigene Steuerschuld leisten zu wollen, um eine eigene Erstattungs berechtigung zu bewahren.

**Umdeutung eines Antrags auf Herabsetzung von VorausZ** in einen Rechtsbehelf kommt dann in Betracht, wenn der Antrag auf Herabsetzung noch während des Laufs der Rechtsbehelfsfrist gestellt wird (s. FG München v. 22. 2. 1980, EFG 1981, 135, rkr.; FG Köln v. 18. 12. 2000, EFG 2002, 1140, Rev. eing., Az. des BFH X R 15/02).

**Umsatzsteigerungen** nimmt die FinVerw. zum Anlaß, auch die Höhe etwaiger VorausZ zu überprüfen, wobei sie unterstellt, daß den höheren Umsätzen auch höhere Gewinne entsprechen.

Anhand der gespeicherten UStVoranmeldungen druckt die Verw. im Frühjahr des folgenden Jahres die Fälle aus, bei denen der vorangemeldete Umsatz des Vorjahrs gegenüber dem vorangegangenen Jahr um mehr als 20 vH, mindestens jedoch 75 000 € (bei Freiberuflern 25 000 €, bei PersGes. 150 000 €), oder aber um mehr als 10 vH, mindestens jedoch 250 000 € (bei Freiberuflern 125 000 €, bei PersGes. 500 000 €) gestiegen ist. Grundstücks-, Arbeits- und Erbengemeinschaften, gemeinnützige Vereine, Abschreibungsgesellschaften, Land- und Forstwirte und Hausgewerbetreibende werden von dieser Regelung ausgenommen.

Die Stpfl. werden durch vorgefertigte Schreiben über die beabsichtigte Anpassung der ESt- bzw. KStVorausZ, GewStMeßbeträge oder der „Feststellung“ der Einkünfte für VorausZZwecke bei PersGes. benachrichtigt, die zweckmäßigerweise mit einem Schätzungsvorschlag über die Höhe des voraussichtlichen Gewinns versehen sein sollten. Zur Stellungnahme ist grds. eine Frist von einem Monat einzuräumen. Im Rahmen der Gewährung des rechtlichen Gehörs nach § 91 AO steht es dem Stpfl. frei, alle diejenigen Umstände vorzubringen, die es rechtfertigen, von einer Erhöhung der VorausZ Abstand zu nehmen oder sogar die VorausZ (nachträglich) herabzusetzen.

Nach Ablauf der Frist ohne Stellungnahme paßt die FinVerw. die VorausZ ohne erneute Mahnung an.

► *Kritik:* UE liegt diesem Verfahren der zweifelhafte Schluß vom Umsatz auf den Gewinn zugrunde, der noch zweifelhafter wird, da auch Kundenanzahlungen der Umsatzbesteuerung unterworfen sein können, obwohl sie erfolgsneutral behandelt werden.

**Veräußerungsgewinn** kann bei der Festsetzung von VorausZ berücksichtigt werden (RFH v. 9. 6. 1943, RStBl., 515).

**Veranlagungsart:** Im Wechsel der Veranlagungsart ist es dem Stpfl. unbenommen, Umstände darzutun, die es nahe legen, daß ein bisher ausgeübtes Wahlrecht zur getrennten Veranlagung in Zukunft nicht mehr beibehalten wird. Die VorausZ bemessen sich dann nach dem für beide geltenden Ehegattentarif der Zusammenveranlagung, ebenso in umgekehrter Richtung.

**Vertrauensschutz:** Völlig ungeklärt ist die Frage der Anwendbarkeit des § 176 AO bei der Anpassung von VorausZ. Zum Problem im Verhältnis zur nachfolgenden Veranlagung s. Anm. 86 „Bindung an bisherige Rechtsauffassungen“.

**Vollverzinsung:**

**Schrifttum:** BAUM, Neue Verwaltungsanweisung zur Vollverzinsung, DB 1993, 1491; BUOB, Keine Nachforderungszinsen ohne Steuerschuld, DStZ 1993, 713.

Sie richtet sich nach § 233 a AO. Verzinst wird nach Ablauf der Karenzzeit der Unterschiedsbetrag zwischen Steuersoll und VorausZSoll. Es handelt sich damit um einen Vergleich von Sollbeträgen; das Ist bleibt grds. außer Betracht.

► *Freiwillig geleistete Zahlungen* wirken sich im Sollvergleich nicht aus. Sie mindern daher den Verzinsungsbetrag nicht.

► *Antrag auf Heraufsetzung:* Zinsen können auch durch ausdrücklichen Antrag auf Heraufsetzung von VorausZ vermieden werden. Eine freiwillige VorausZ vor Ablauf der Karenzzeit des Abs. 3 Satz 3 ist als Antrag auf Anpassung der VorausZ zu sehen. Damit sind die VorausZ unverzüglich anzupassen. Eine Anpassung entgegen den Mindestbeträgen des Abs. 5 ist jedoch nicht zulässig.

AEAO zu § 233 a Tz. 15; BFH v. 5. 6. 1996 X R 234/93, BStBl. II, 503; BFH/NV 1998, 288; FG Ba.-Württ. v. 27. 7. 1995, EFG 1995, 1062, rkr.; für Anspruch auf Heraufsetzung v. BORNHAUPT, DStZ 1999, 148; SCHMIDT/DRENECK, XXII. § 37 Rn. 4; ggf. hat die FinVerw. auf die Abgabe von Erklärungen hinzuwirken. Die FinVerw. prüft im übrigen ausgewiesene Guthaben von sich aus auf Zinsrelevanz.

Zum Zeitpunkt der Antragstellung s. Anm. 118.

► *Wird die Steuererklärung vor Ablauf der Karenzfrist* des Abs. 3 Satz 3 eingereicht, ist es jedenfalls nicht ermessensmißbräuchlich, wenn die Verwaltung zunächst die VorausZ erhöht und dann erst veranlagt. Muß eine Anpassung der VorausZ unterbleiben, weil der Mindestbetrag des Abs. 5 Satz 2 nicht erreicht wird, ist die Erhebung von Nachzahlungszinsen nicht unbillig (BFH v. 5. 6. 1996 X R 234/93, BStBl. II, 503). Erfolgt eine freiwillige Zahlung nach Ablauf der Karenzzeit, ist bei Vorliegen einer Erklärung unverzüglich zu veranlagern; liegt die Erklärung nicht vor, ist sie umgehend anzufordern. Möglich ist auch eine Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung in vereinfachter Form (AEAO zu § 233 a Tz. 17).

► *Werden Vorauszahlungen kurz vor Ablauf der verlängerten Abgabefrist festgesetzt* und rechtzeitig innerhalb der gesetzten Frist bezahlt, kann auf eine Verzinsung aus der Veranlagung aus Billigkeitsgründen verzichtet werden. Die FinVerw. sieht dies generell im maschinellen Verfahren bereits vor.

**Vorauszahlung von Steuern:** Eine Möglichkeit, der Vollverzinsung auszuweichen, besteht darin, Zahlungen auf die – zu erwartende – Steuerschuld zu leisten, wenn ansonsten feststeht, daß Steuerzinsen anfallen würden. Es handelt sich dann zwar technisch nicht um „Vorauszahlungen“, da sie nicht festgesetzt wurden. Da jedoch die Zahlungen tatsächlich erfolgt sind, werden zwar Steuerzinsen festgesetzt, jedoch besteht ein Anspruch auf deren Erlaß. Zu Einzelheiten s. AEAO zu § 233 a AO Nr. 70. Erstattungszinsen kommen jedoch nicht in Betracht.

**Zinsabschlag:** StAbzugsbetrag, soweit die Einbehaltung durch Bescheinigung nachgewiesen oder sonst glaubhaft gemacht wird (zB Nichterteilung von Freistellungsbescheinigungen) und die Einnahmen bei den Einkünften anzusetzen sind.

