

**Dienstanweisung zur Durchführung von  
Rechtsbehelfsverfahren im Zusammenhang mit dem  
Familienleistungsausgleich nach dem  
X. Abschnitt des Einkommensteuergesetzes  
(DA-FamRb) und zur Rechtsbehelfsliste/-statistik**

Stand Mai 2000

# **Bearbeitung von Einsprüchen gegen Entscheidungen der Familienkassen**

## **A. Allgemeines**

Die Durchführung des Familienleistungsausgleichs nach Maßgabe der §§ 31, 62 bis 78 des Einkommensteuergesetzes (EStG) obliegt gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 11 Finanzverwaltungsgesetz dem Bundesamt für Finanzen. Die Bundesanstalt für Arbeit stellt dem Bundesamt für Finanzen zur Durchführung dieser Aufgaben ihre Dienststellen als Familienkassen zur Verfügung. Die Familienkassen der Bundesanstalt für Arbeit und die Familienkassen nach § 72 Abs. 1 und 2 EStG gelten als Bundesfinanzbehörden, soweit sie den Familienleistungsausgleich durchführen, und unterliegen insoweit der Fachaufsicht des Bundesamtes für Finanzen. Die Familienkassen bearbeiten auch die Rechtsbehelfe gegen die bei der Durchführung des Familienleistungsausgleichs erlassenen Verwaltungsakte.

## **B. Durchführungsanweisungen**

Unter Berücksichtigung

- des Anwendungserlasses zur AO vom 24. September 1987 (BStBl 1987 I S. 664), zuletzt geändert mit BMF-Schreiben vom 14.2.2000, IV A 4 – S 0062 – 1/00 (BStBl I 2000, S. 190)
- des BMF-Schreibens vom 10. Oktober 1995 – IV A 5 – S 0600 – 17/95 –, BStBl 1995 I S. 664 – Auswirkungen eines Zuständigkeitswechsels auf das Rechtsbehelfsverfahren – (s. auch AO-Kartei)

sind bei der Bearbeitung von Einsprüchen gegen Entscheidungen der Familienkassen vor allem folgende Verwaltungsanweisungen direkt oder entsprechend anzuwenden:

# INHALT

- 1 Entscheidungen der Familienkasse als Abgabenangelegenheiten
- 2 Familienkasse als Einspruchsbehörde; Handeln für die Familienkasse und deren Vertretung
- 3 Allgemeines zum außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren (Auszug aus: AEAO Vor § 347)
- 4 Statthaftigkeit des Einspruchs (Auszug aus: AEAO zu § 347)
- 5 Beschwer (Auszug aus: AEAO zu § 350)
- 6 Bindungswirkung anderer Verwaltungsakte (AEAO zu § 351)
- 7 Einspruchsfrist (Auszug aus: AEAO zu § 355)
- 8 Einlegung des Einspruchs (AEAO zu § 357)
- 9 Auswirkungen eines Zuständigkeitswechsels auf das Rechtsbehelfsverfahren (Auszug aus dem BMF-Schreiben vom 10. Oktober 1995 - IV A 5-S 0600-17/95 -, BStBl I S. 664)
- 10 Hinzuziehung zum Verfahren (Auszug aus: AEAO zu § 360)
- 11 Aussetzung der Vollziehung (Auszug aus: AEAO zu § 361)
- 12 Rücknahme des Einspruchs (AEAO zu § 362)
- 13 Aussetzung und Ruhen des Verfahrens (AEAO zu § 363)
- 14 Mitteilung der Besteuerungsunterlagen (AEAO zu § 364)
- 15 Erörterung des Sach- und Rechtsstands (AEAO zu § 364a)
- 16 Anwendung von Verfahrensvorschriften (Auszug aus: AEAO zu § 365)
- 17 Form und Inhalt der Einspruchsentscheidung (AEAO zu § 366)
- 18 Entscheidung über den Einspruch (Auszug aus: AEAO zu § 367)
- 19 Kostenentscheidung (§ 77 EStG)
- 20 Kostenerstattung
- 21 Anfechtbarkeit von Kostenentscheidung und Kostenfestsetzung
- 22 Rechtsbehelfslisten und Statistik

## **1) Entscheidungen der Familienkasse als Abgabenangelegenheiten**

Bei den Entscheidungen über das steuerliche Kindergeld handelt es sich um Abgabenangelegenheiten i.S.v. § 347 Abs. 2 AO bzw. § 33 Abs. 2 FGO. In diesem Rahmen ergehende Verwaltungsakte sind daher nach § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO mit dem Einspruch anfechtbar, Streitigkeiten sind nach § 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO auf den Finanzrechtsweg verwiesen.

## **2) Familienkasse als Einspruchsbehörde; Handeln für die Familienkasse und deren Vertretung**

Über den Einspruch entscheidet die Behörde, die den Verwaltungsakt erlassen hat, durch Einspruchsentscheidung (§ 367 Abs. 1 Satz 1 AO). Behörde in diesem Sinne ist die Dienststelle, nicht der Leiter der Dienststelle, der jedoch nach § 79 Abs. 1 Nr. 4 AO für die Familienkasse handelt. Die Bediensteten der Familienkasse sind aufgrund des ihnen nach dem Geschäftsverteilungsplan (oder aufgrund organisatorischer Einzelmaßnahmen) entsprechend zugewiesenen Aufgabenbereichs und im Rahmen entsprechender Zeichnungsbefugnis berechtigt, für die Familienkasse etwa auch beim Erlass der Einspruchsentscheidung zu handeln (§ 79 Abs. 1 Nr. 4 AO) und sie nach außen zu vertreten.

## **3) Allgemeines zum außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren (Auszug aus: AEAO Vor § 347)**

1. Das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren nach der AO (Einspruchsverfahren) ist abzugrenzen

- von den in der AO nicht geregelten, nichtförmlichen Rechtsbehelfen (Gegenvorstellung, Sachaufsichtsbeschwerde, Dienstaufsichtsbeschwerde),
- von dem Antrag, einen Verwaltungsakt zu berichtigen, zurückzunehmen, zu widerrufen, aufzuheben oder zu ändern (Korrekturantrag; §§ 129 bis 132, 172 bis 177).

Der förmliche Rechtsbehelf (Einspruch) unterscheidet sich von den Korrekturanträgen in folgenden Punkten:

- er hindert den Eintritt der formellen und materiellen Bestandskraft (zum Begriff der Bestandskraft s. AEAO, vor §§ 172 bis 177, Nr. 1);
- er kann zur Verböserung führen (§ 367 Abs. 2 Satz 2); der Verböserungsgefahr kann der Steuerpflichtige aber durch rechtzeitige Rücknahme des Einspruchs entgehen;
- er ermöglicht die Aussetzung der Vollziehung.

In Zweifelsfällen ist ein Einspruch anzunehmen, da er die Rechte des Steuerpflichtigen umfassender wahrt als ein Korrekturantrag.

(2.) (...)

(Zur Erstattung von Kosten im Vorverfahren nach § 77 EStG s. unter 19 bis 21)

## **4) Statthaftigkeit des Einspruchs (Auszug aus: AEAO zu § 347)**

1. Das Einspruchsverfahren ist nur eröffnet, wenn ein Verwaltungsakt (auch ein nichtiger Verwaltungsakt oder ein Scheinverwaltungsakt) angegriffen wird oder der Einspruchsführer sich gegen den Nichterlass eines Verwaltungsaktes wendet. Verwaltungsakt ist z.B. auch die Ablehnung eines Realaktes (vgl. zu §364) oder die Ablehnung der Erteilung einer verbindlichen Auskunft.
2. Der Einspruch ist auch gegeben, wenn ein Verwaltungsakt aufgehoben, geändert, zurückgenommen oder widerrufen oder ein Antrag auf Erlass eines Verwaltungsaktes abgelehnt wird. Gleiches gilt, wenn die Finanzbehörde einen Verwaltungsakt wegen einer offensibaren Unrichtigkeit gem. § 129 berichtigt oder es ablehnt, die beantragte Berichtigung eines Verwaltungsaktes durchzuführen (BFH-Urteil vom 13.12.1983, BStBl II 1984 S. 511). Gegen Entscheidungen über die Schlichte Änderung (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) ist ebenfalls der Einspruch gegeben (BFH-Urteil vom 27.10.1993, BStBl II 1994 S. 439).
3. Beantragt der Steuerpflichtige bei einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164) oder bei einer vorläufigen Steuerfestsetzung (§ 165) die Aufhebung dieser Nebenbestimmungen, ist gegen den ablehnenden Bescheid der Einspruch gegeben. Wird der Vorbehalt nach § 164 aufgehoben, kann der Steuerpflichtige gegen die dann als Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung wirkende Steuerfestset-

zung uneingeschränkt Einspruch einlegen. Soweit eine vorläufige Steuerfestsetzung endgültig durchgeführt oder für endgültig erklärt wird, gilt dies nur, soweit die Vorläufigkeit reichte.

Gegen die Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts in der Einspruchsentscheidung ist die Klage, nicht ein erneuter Einspruch gegeben (BFH-Urteil vom 4.8.1983, BStBl II 1984 S. 85). Das gilt entsprechend, wenn in einer Einspruchsentscheidung die bisher vorläufige Steuerfestsetzung für endgültig erklärt wird.

4. Ist eine Steuerfestsetzung mit einer Billigkeitsmaßnahme verbunden (§ 163 Satz 3), ist gegen die Ermessensentscheidung über die Billigkeitsmaßnahme ein gesonderter Einspruch gegeben. (...)

#### **5) Beschwer (Auszug aus: AEAO zu § 350)**

1. Eine Beschwer ist nicht nur dann schlüssig geltend gemacht, wenn eine Rechtsverletzung oder Ermessenswidrigkeit gerügt wird, sondern auch dann, wenn der Einspruchsführer eine günstigere Ermessensentscheidung begehrt. Aus nicht gesondert festgestellten *Besteuerungsgrundlagen* (§ 157 Abs. 2) ergibt sich keine Beschwer.

(...)

4. Wird durch Einspruch die Änderung eines Grundlagenbescheids begehrt, kommt es für die schlüssige Geltendmachung der Beschwer nicht auf die Auswirkungen in den Folgebescheiden an.
5. Beschwer sein kann nicht nur derjenige, für den ein Verwaltungsakt bestimmt ist, sondern auch derjenige, der von ihm betroffen ist.

#### **6) Bindungswirkung anderer Verwaltungsakte (AEAO zu § 351)**

1. Wird ein Bescheid angegriffen, der einen unanfechtbaren Bescheid geändert hat, ist die Sache nach § 367 Abs. 2 Satz 1 in vollem Umfang erneut zu prüfen. Geändert werden kann aber aufgrund der Anfechtung der Änderungsbescheid nur in dem Umfang, in dem er vom ursprünglichen Bescheid abweicht; diese Beschränkung bezieht sich z.B. beim Steuerbescheid auf den festgesetzten Steuerbetrag. Einwendungen, die bereits gegen die ursprüngliche Steuerfestsetzung vorgebracht werden konnten, können auch gegen den Änderungsbescheid vorgetragen werden. Ist z.B. im Änderungsbescheid eine höhere Steuer festgesetzt worden, kann die ursprünglich festgesetzte Steuer nicht unterschritten werden; ist dagegen im Änderungsbescheid eine niedrigere Steuer festgesetzt worden, kann der Steuerpflichtige nicht eine weitere Herabsetzung erreichen.
2. Etwas anderes gilt, soweit sich aus den Vorschriften über die Aufhebung oder die Änderung von Verwaltungsakten, z.B. wegen neuer Tatsachen, ein Rechtsanspruch auf Änderung des unanfechtbaren Bescheids ergibt.

#### **Beispiele:**

- a) Ein Steuerbescheid wird nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 zu Ungunsten des Steuerpflichtigen geändert. Der Steuerpflichtige kann mit dem Einspruch geltend machen, dass Tatsachen i. S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 unberücksichtigt geblieben sind, die die Mehrsteuern im Ergebnis nicht nur ausgleichen, sondern sogar zu einer Erstattung führen.
- b) Ein Steuerbescheid wird nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 zu Gunsten des Steuerpflichtigen geändert. Der Steuerpflichtige kann mit dem Einspruch geltend machen, dass Tatsachen i. S. dieser Vorschrift, die zu einer weitergehenden Erstattung führen, unberücksichtigt geblieben sind.
3. § 351 Abs. 1 gilt nach seinem Wortlaut nur für änderbare Bescheide, nicht hingegen für die sonstigen Verwaltungsakte, die den Vorschriften über die Rücknahme (§ 130) und den Widerruf (§ 131) unterliegen (BFH-Urteil vom 24.7.1984, BStBl II S. 791). § 351 Abs. 1 bleibt aber zu beachten, wenn ein änderbarer Verwaltungsakt nach § 129 berichtigt worden ist (siehe zu § 129 Nr. 2).
4. Ein Einspruch gegen einen Folgebescheid, mit welchem nur Einwendungen gegen den Grundlagenbescheid geltend gemacht werden, ist unbegründet, nicht unzulässig (BFH-Urteil vom 2.9.1987, BStBl II 1988 S. 142).

## 7) Einspruchsfrist (Auszug aus: AEAO zu § 355)

1. Die Einspruchsfrist beträgt einen Monat. Sie beginnt im Fall des § 355 Abs. 1 Satz 1 mit Bekanntgabe (§ 122) (...) zu laufen. (...)
2. Zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach unterlassener Anhörung eines Beteiligten bzw. wegen fehlender Begründung des Verwaltungsaktes (§ 126 Abs. 3 i. V. m. § 110) vgl. AEAO zu § 91 Nr. 3 und zu § 121 Nr. 3.

## 8) Einlegung des Einspruchs (AEAO zu § 357)

1. Die Schriftform für einen Einspruch (Absatz 1 Satz 1) ist auch bei einer Einlegung durch Telefax gewahrt (vgl. BFH-Beschluss vom 26.3.1991, BStBl I, S. 463 zur Klageerhebung).
2. Nach § 357 Abs. 2 Satz 4 genügt die Einlegung des Einspruchs bei einer unzuständigen Behörde, sofern der Einspruch innerhalb der Einspruchsfrist einer der Behörden übermittelt wird, bei der er nach § 357 Abs. 2 Satz 1 bis 3 angebracht werden kann; der Steuerpflichtige trägt jedoch das Risiko der rechtzeitigen Übermittlung.
3. Wird ein Einspruch bei einem Wechsel der örtlichen Zuständigkeit nach Erlass eines Verwaltungsakts entgegen § 357 Abs. 2 Satz 1 bereits bei der nach § 367 Abs. 1 Satz 2 zur Entscheidung berufenen anderen Finanzbehörde eingelegt, gilt auch in diesem Fall § 357 Abs. 2 Satz 4. Der Einspruch muss der alten Behörde innerhalb der Einspruchsfrist übermittelt werden, damit diese die Anwendung des § 26 Satz 2 prüfen kann; wird der Einspruch nicht rechtzeitig übermittelt, können die Voraussetzungen des § 110 gegeben sein.

## 9) Auswirkungen eines Zuständigkeitswechsels auf das Rechtsbehelfsverfahren (Auszug aus dem BMF-Schreiben vom 10. Oktober 1995 – IV A 5-S 0600-17/95 –, BStBl I S. 664)

### I. Zuständigkeitswechsel durch Maßnahmen des Steuerpflichtigen (insbesondere Wohnsitzverlegung)

#### 1. Einspruchsverfahren

Wird während eines anhängigen Einspruchsverfahrens nachträglich eine andere Finanzbehörde für den Steuerfall zuständig, so entscheidet diese Finanzbehörde über den Einspruch, wenn keine Vereinbarung nach § 26 Satz 2 AO getroffen worden ist (§ 367 Abs. 1 Satz 2 AO).

Unter der „zuständigen Finanzbehörde“ i.S.d. § 354 Abs. 2 AO, der gegenüber ein Einspruchsverzicht zu erklären ist, ist die für die Durchführung des Verwaltungsverfahrens (insbesondere des Besteuerungsverfahrens) sachlich und örtlich zuständige Finanzbehörde zu verstehen. Da § 354 AO keine besonderen Regelungen enthält, sind über § 365 Abs. 1 AO die allgemeinen Zuständigkeitsvorschriften der AO anzuwenden. Nach Eintritt eines Zuständigkeitswechsels ist daher die Verzichtserklärung gegenüber der neu zuständigen Finanzbehörde und in den Fällen des § 26 Satz 2 AO gegenüber der das Verwaltungsverfahren fortführenden Finanzbehörde zu erklären.

#### 2. Gerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

(...)

### II. Zuständigkeitswechsel durch Änderung der FA-Bezirksgrenzen oder Übertragung von Verwaltungsaufgaben

Bei einer Änderung der FA-Bezirksgrenzen (z.B. durch kommunale Neugliederung) oder einer Übertragung von Verwaltungsaufgaben (z.B. durch Zentralisierung) verliert die bisher zuständige Finanzbehörde im Verhältnis zu den von der Veränderung betroffenen Steuerpflichtigen die Fähigkeit, Pflichtsubjekt des öffentlichen Rechts zu sein (vgl. BFH-Urteile vom 15.12.1971, BStBl II 1972 S. 438 und vom 10.11.1977, BStBl II 1978 S. 310; s. auch BFH-Urteil vom 7.11.1978, BStBl II 1979 S. 169).

## 1) Einspruchsverfahren

Für das Einspruchsverfahren ergibt sich der Übergang der Entscheidungskompetenz auf die neu zuständige Finanzbehörde ausdrücklich aus § 367 Abs. 1 Satz 2 AO.

Zur Frage des zutreffenden Adressaten eines Einspruchsverzichts gelten die Ausführungen zu I 1 entsprechend.

## 2) Gerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

(...)

### 10) Hinzuziehung zum Verfahren (Auszug aus: AEAO zu § 360)

1. Entsprechend der Regelung in § 60 FGO über die Beiladung wird zwischen notwendiger (§ 360 Abs. 3) und einfacher Hinzuziehung (§ 360 Abs. 1) unterschieden.

2. § 360 Abs. 1 Satz 2 ist entsprechend auf § 360 Abs. 3 anzuwenden; der Einspruchsführer erhält damit die Möglichkeit, durch Rücknahme seines Einspruchs die Hinzuziehung zu vermeiden.

(...)

4. Will das Finanzamt den angefochtenen Verwaltungsakt gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a ändern, ohne dem Antrag des Einspruchsführers der Sache nach zu entsprechen, ist auch die Zustimmung des notwendig Hinzugezogenen einzuholen; gleiches empfiehlt sich bei einfacher Hinzuziehung.

### 11) Aussetzung der Vollziehung (Auszug aus: AEAO zu § 361)

1. Anwendungsbereich des § 361 und des § 69 Abs. 2 FGO/Abgrenzung zur gerichtlichen Vollziehungsaussetzung und zur Stundung

1.1 § 361 regelt die Aussetzung der Vollziehung durch die Finanzbehörde während eines Einspruchsverfahrens. § 69 Abs. 2 FGO erlaubt es der Finanzbehörde, während eines Klageverfahrens die Vollziehung auszusetzen.

1.2 Die Rechtsgrundlagen für eine Vollziehungsaussetzung durch das Finanzgericht ergeben sich aus § 69 Abs. 3, 4, 6 und 7 FGO. Das Finanzgericht kann die Vollziehung - unter den einschränkenden Voraussetzungen des § 69 Abs. 4 FGO – auch schon vor Erhebung der Anfechtungsklage aussetzen.

1.3 Demjenigen, der eine Verfassungsbeschwerde erhoben hat, kann für diesen Verfahrensabschnitt keine Aussetzung der Vollziehung gewährt werden (§ 32 BVerfGG; siehe BFH-Urteil vom 11.2.1987, BStBl II S. 320).

1.4 Liegen nebeneinander die gesetzlichen Voraussetzungen sowohl für eine Stundung als auch für eine Aussetzung der Vollziehung vor, wird im Regelfall auszusetzen sein.

2. Voraussetzungen für eine Vollziehungsaussetzung

2.1 Die zuständige Finanzbehörde (vgl. Nr. 3.3) soll auf Antrag die Vollziehung aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte (§ 361 Abs. 2 Satz 2; § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO). Die Finanzbehörde kann auch ohne Antrag die Vollziehung aussetzen (§ 361 Abs. 2 Satz 1; § 69 Abs. 2 Satz 1 FGO). Von dieser Möglichkeit ist insbesondere dann Gebrauch zu machen, wenn der Rechtsbehelf offensichtlich begründet ist, der Abhilfebescheid aber voraussichtlich nicht mehr vor Fälligkeit der geforderten Steuer ergehen kann.

2.2 Eine Vollziehungsaussetzung ist nur möglich, wenn der Verwaltungsakt, dessen Vollziehung ausgesetzt werden soll, angefochten und das Rechtsbehelfsverfahren noch nicht abgeschlossen ist (Ausnahme: Folgebescheide im Sinne des § 361 Abs. 3 Satz 1 und des § 69 Abs. 2 Satz 4 FGO; vgl. Nr. 6). Eine Vollziehungsaussetzung kommt daher nicht in Betracht, wenn der Steuerpflichtige statt eines Rechtsbehelfs einen Änderungsantrag, z.B. nach § 164 Abs. 2 Satz 2 oder nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a, bei der Finanzbehörde einreicht.

2.3 Die Aussetzung der Vollziehung setzt Vollziehbarkeit des Verwaltungsaktes voraus.

2.3.1 Vollziehbar sind insbesondere

(...)

- Bescheide, mit denen der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben wird (BFH-Beschluss vom 1.6.1983, BStBl II S. 622),
- Verwaltungsakte nach § 218 Abs. 2, die eine Zahlungsschuld feststellen (BFH-Beschluss vom 10.11.1987, BStBl II 1988 S. 43)

(...)

- Leistungsgebote (BFH-Beschluss vom 31.10.1975, BStBl II 1976 S. 258),
- der Widerruf einer Stundung (BFH-Beschluss vom 8.6.1982, BStBl II S. 608)

(...)

2.3.2 Nicht vollziehbar sind insbesondere

(...)

- Verwaltungsakte, die den Erlass oder die Korrektur eines Verwaltungsaktes ablehnen, z.B. Ablehnung eines Änderungsbescheids (BFH-Beschlüsse vom 24.11.1970, BStBl II 1971 S. 110, und vom 25.3.1971, BStBl II S. 334), Ablehnung der Herabsetzung bestandskräftig festgesetzter Vorauszahlungen (BFH-Beschluss vom 27.3. 1991, BStBl II S. 643), Ablehnung einer Stundung (BFH-Beschluss vom 8.6.1982, BStBl II S. 608) oder eines Erlasses (BFH-Beschluss vom 24.9. 1970, BStBl II S. 813),
- die Ablehnung einer Billigkeitsmaßnahme im Sinne des § 163

(...)

2.3.3 Zur Vollziehbarkeit von Feststellungsbescheiden vgl. Nr. 5.1.

2.3.4 Vorläufiger Rechtsschutz gegen einen nicht vollziehbaren Verwaltungsakt kann nur durch eine einstweilige Anordnung nach § 114 FGO gewährt werden.

2.4 Bei der Entscheidung über Anträge auf Aussetzung der Vollziehung ist der gesetzliche Ermessensspielraum im Interesse der Steuerpflichtigen stets voll auszuschöpfen.

2.5 Zur Aussetzung berechtigende ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen, wenn eine summarische Prüfung (vgl. Nr. 3.4) ergibt, dass neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung der Tatfragen bewirken. Dabei brauchen die für die Unrechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes sprechenden Bedenken nicht zu überwiegen, d.h. ein Erfolg des Steuerpflichtigen muss nicht wahrscheinlicher sein als ein Misserfolg (BFH-Beschlüsse vom 10.2.1967, BStBl III S. 182, und vom 28.11.1974, BStBl II 1975 S. 239).

2.5.1 Bei der Abschätzung der Erfolgsaussichten sind nicht nur die BFH-Rechtsprechung und die einschlägigen Verwaltungsanweisungen, sondern auch die Entscheidungen des zuständigen Finanzgerichts zu beachten.

2.5.2 Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes werden im allgemeinen zu bejahen sein,

- wenn die Behörde bewusst oder unbewusst von einer für den Antragsteller günstigen Rechtsprechung des BFH abgewichen ist (BFH-Beschluss vom 15.2.1967, BStBl III S. 256),
- wenn der BFH noch nicht zu der Rechtsfrage Stellung genommen hat und die Finanzgerichte unterschiedliche Rechtsauffassungen vertreten (BFH-Beschluss vom 10.5.1968, BStBl II S. 610),
- wenn die Gesetzeslage unklar ist, die streitige Rechtsfrage vom BFH noch nicht entschieden ist, im Schrifttum Bedenken gegen die Rechtsauslegung des Finanzamt erhoben werden und die Finanzverwaltung die Zweifelsfrage in der Vergangenheit nicht einheitlich beurteilt hat (BFH-Beschlüsse vom 22.9.1967, BStBl II 1968 S. 37, und vom 19.8.1987, BStBl II S. 830),
- wenn eine Rechtsfrage von zwei obersten Bundesgerichten oder zwei Senaten des BFH unterschiedlich entschieden worden ist (BFH-Beschlüsse vom 22.11. 1968, BStBl II 1969 S. 145, und vom

21.11.1974, BStBl II 1975 S. 175) oder widersprüchliche Urteile desselben BFH-Senats vorliegen (BFH-Beschluss vom 5.2.1986, BStBl II S. 490).

2.5.3 Dagegen werden ernstliche Zweifel im Allgemeinen zu verneinen sein,

- wenn der Verwaltungsakt der höchstrichterlichen Rechtsprechung entspricht (BFH-Beschlüsse vom 24.2.1967, BStBl III S. 341, und vom 11.3.1970, BStBl II S. 569), und zwar auch dann, wenn einzelne Finanzgerichte eine von der höchstrichterlichen Rechtsprechung abweichende Auffassung vertreten,
- wenn der Rechtsbehelf unzulässig ist (BFH-Beschlüsse vom 24.11.1970, BStBl II 1971 S. 110, und vom 25.3.1971, BStBl II S. 334).

2.5.4 An die Zweifel hinsichtlich der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes sind, wenn die Verfassungswidrigkeit einer angewandten Rechtsnorm geltend gemacht wird, keine strengeren Anforderungen zu stellen als im Falle der Geltendmachung fehlerhafter Rechtsanwendung. Die Begründetheit des Aussetzungsantrags ist nicht nach den Grundsätzen zu beurteilen, die für eine einstweilige Anordnung durch das BVerfG nach § 32 BVerfGG gelten (BFH-Beschluss vom 10.02.1984, BStBl II S. 454). Es muss jedoch ein berechtigtes Interesse des Antragstellers an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes bestehen (BFH-Beschluss vom 6.11.1987, BStBl II 1988 S. 134). In Ausnahmefällen kann trotz ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit das öffentliche Interesse an einer geordneten Haushaltsführung höher zu bewerten sein als das Interesse des Antragstellers an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes (BFH-Beschluss vom 20.7.1990, BStBl II 1991 S. 104).

2.5.5 (...)

2.6 Eine Aussetzung der Vollziehung wegen unbilliger Härte kommt in Betracht, wenn bei sofortiger Vollziehung dem Betroffenen Nachteile drohen würden, die über die eigentliche Realisierung des Verwaltungsaktes hinausgehen, indem sie vom Betroffenen ein Tun, Dulden oder Unterlassen fordern, dessen nachteilige Folgen nicht mehr oder nur schwer rückgängig gemacht werden können oder existenzbedrohend sind. Eine Vollziehungsaussetzung wegen unbilliger Härte ist zu versagen, wenn der Rechtsbehelf offensichtlich keine Aussicht auf Erfolg hat (BFH-Beschlüsse vom 21.12.1967, BStBl II 1968 S. 84, und vom 19.4.1968, BStBl II S. 538).

2.7 Durch Aussetzung der Vollziehung darf die Entscheidung in der Hauptsache nicht vorweggenommen werden (BFH-Beschluss vom 22.07.1980, BStBl II S. 592).

3. Summarisches Verfahren/Vollstreckung bei anhängigem Vollziehungsaussetzungsantrag/Zuständigkeit

3.1 Über Anträge auf Aussetzung der Vollziehung ist unverzüglich zu entscheiden. Solange über einen entsprechenden bei der Finanzbehörde gestellten Antrag noch nicht entschieden ist, sollen Vollstreckungsmaßnahmen unterbleiben, es sei denn, der Antrag ist aussichtslos, bezweckt offensichtlich nur ein Hinausschieben der Vollstreckung oder es besteht Gefahr im Verzug.

3.2 Stellt der Steuerpflichtige einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung nach § 69 Abs. 3 FGO beim Finanzgericht, ist die Vollstreckungsstelle darüber zu unterrichten. Die Vollstreckungsstelle entscheidet, ob im Einzelfall von Vollstreckungsmaßnahmen abzusehen ist. Vor Einleitung von Vollstreckungsmaßnahmen ist mit dem Finanzgericht Verbindung aufzunehmen (siehe A 5 Abs. 4 Satz 3 VollstrA). Die Verpflichtung des Finanzamts, unverzüglich selbst zu prüfen, ob eine Aussetzung der Vollziehung in Betracht kommt, und ggf. die Aussetzung der Vollziehung selbst auszusprechen, bleibt unberührt.

3.3 Für die Entscheidung über die Aussetzung der Vollziehung ist ohne Rücksicht auf die Steuerart und die Höhe des Steuerbetrages das Finanzamt zuständig, das den angefochtenen Verwaltungsakt erlassen hat. Ein zwischenzeitlich eingetretener Zuständigkeitswechsel betrifft grundsätzlich auch das Aussetzungsverfahren (§ 367 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 26 Satz 2).

3.4 Die Entscheidung über die Aussetzung der Vollziehung ergeht in einem summarischen Verfahren. Die Begründetheit des Rechtsbehelfs ist im Rahmen dieses Verfahrens nur in einem begrenzten Umfang zu prüfen. Bei der Prüfung sind nicht präsente Beweismittel ausgeschlossen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 23.7.1968, BStBl II S. 589, und vom 19.5.1987, BStBl II 1988 S. 5). Die Sachentscheidungsvorausset-

zungen für die Vollziehungsaussetzung (z.B. Anhängigkeit eines förmlichen Rechtsbehelfs, Zuständigkeit) sind eingehend und nicht nur summarisch zu prüfen (vgl. BFH-Beschluss vom 21.4.1971, BStBl II S. 702).

4. (...)

5. Aussetzung der Vollziehung von Grundlagenbescheiden

5.1 Auch die Vollziehung von Grundlagenbescheiden (insbesondere Feststellungs- und Steuermessbescheiden) kann unter den allgemeinen Voraussetzungen – Anhängigkeit eines Rechtsbehelfs (vgl. Nr. 2.2); vollziehbarer Verwaltungsakt (vgl. Nr. 2.3); ernstliche Zweifel (vgl. Nr. 2.5) oder unbillige Härte (vgl. Nr. 2.6) – ausgesetzt werden. (...)

Soweit in einem Grundlagenbescheid Feststellungen enthalten sind, die Gegenstand eines anderen Feststellungsverfahrens waren, ist die Vollziehung des Grundlagenbescheides nach § 361 Abs. 3 Satz 1 bzw. § 69 Abs. 2 Satz 4 FGO auszusetzen (vgl. Nr. 6).

(...)

6. Aussetzung der Vollziehung von Folgebescheiden

Nach der Aussetzung der Vollziehung eines Grundlagenbescheids ist die Vollziehung der darauf beruhenden Folgebescheide von Amts wegen auszusetzen, und zwar auch dann, wenn die Folgebescheide nicht angefochten wurden (§ 361 Abs. 3 Satz 1; § 69 Abs. 2 Satz 4 FGO).

(...)

7. Aufhebung der Vollziehung durch das Finanzamt

7.1 Die Finanzbehörden sind befugt, im Rahmen eines Verfahrens nach § 361 oder nach § 69 Abs. 2 FGO auch die Aufhebung der Vollziehung anzuordnen (§ 361 Abs. 2 Satz 3, § 69 Abs. 2 Satz 7 FGO, jeweils in der Fassung des Jahressteuergesetzes 1997 vom 20.12.1996, BStBl. I S. 1523). Die Ausführungen in den Nrn. 2.1 bis 4.6 gelten entsprechend.

7.2 Die Aufhebung der Vollziehung bewirkt die Rückgängigmachung bereits durchgeführter Vollziehungsmaßnahmen. Dies gilt auch, soweit eine Steuer „freiwillig“, d.h. abgesehen vom Leistungsgebot ohne besondere Einwirkungen des Finanzamts (wie Mahnung, Postnachnahme, Beitreibungsmaßnahmen), entrichtet worden ist (BFH-Beschluss vom 22.7.1977, BStBl II S. 838). Durch die Aufhebung der Vollziehung erhält der Rechtsbehelfsführer einen Erstattungsanspruch (§ 37 Abs. 2 AO) in Höhe des Aufhebungsbetrags, da der rechtliche Grund für die Zahlung nachträglich weggefallen ist. (...)

(...)

7.4 Bei der Aufhebung der Vollziehung ist zu bestimmen, ob die Aufhebung rückwirken soll oder nicht. Für die Beurteilung dieser Frage ist maßgeblich, ab welchem Zeitpunkt ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes erkennbar vorlagen (BFH-Beschluss vom 10.12.1986, BStBl II 1987 S. 389; vgl. auch Nr. 8.1.1). Durch rückwirkende Aufhebung der Vollziehung entfallen bereits entstandene Säumniszuschläge (BFH-Beschluss vom 10.12.1986 a.a.O.). Vollstreckungsmaßnahmen bleiben bestehen, soweit nicht ihre Aufhebung ausdrücklich angeordnet (§ 257 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 3 AO) oder die Rückwirkung der Aufhebung der Vollziehung verfügt worden ist.

8. Dauer der Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung

8.1 Beginn der Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung

8.1.1 Wird der Antrag auf Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung vor Fälligkeit der strittigen Steuerforderung bei der Finanzbehörde eingereicht und begründet, ist die Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung im Regelfall ab Fälligkeitstag der strittigen Steuerbeträge auszusprechen; s. auch Nr. 7.3. Ein späterer Zeitpunkt kommt in Betracht, wenn der Steuerpflichtige – z.B. in Schätzungsfällen – die Begründung des Rechtsbehelfs oder des Aussetzungsantrags unangemessen hinausgezögert hat und die Finanzbehörde

deshalb vorher keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes zu haben brauchte (vgl. BFH-Beschluss vom 10.12.1986, BStBl II 1987 S. 389).

- 8.1.2 Wird die Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung nach Fälligkeit der strittigen Steuerforderung beantragt und begründet, gilt Nr. 8.1.1 Satz 2 entsprechend.
- 8.1.3 Bei der Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung von Grundlagenbescheiden (Nr. 5) ist als Beginn der Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung der Tag der Bekanntgabe des Grundlagenbescheids zu bestimmen, wenn der Rechtsbehelf oder der Antrag auf Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung vor Ablauf der Rechtsbehelfsfrist begründet wurde. Bei später eingehender Begründung gilt Nr. 8.1.1 Satz 2 entsprechend.
- 8.1.4 Trifft die Finanzbehörde keine Aussage über den Beginn der Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung, wirkt die Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung ab Bekanntgabe der Aussetzungsverfügung/Aufhebungsverfügung (§ 124 Abs. 1 Satz 1).
- 8.1.5 Der Beginn der Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung eines Folgebescheids (s. Nrn. 6 und 8.1.3) richtet sich nach dem Beginn der Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung des Grundlagenbescheids (vgl. BFH-Beschluss vom 10.12.1986, BStBl II 1987 S. 389).

## 8.2 Ende der Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung

- 8.2.1 Die Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung ist grundsätzlich nur für eine Rechtsbehelfsstufe zu bewilligen (BFH-Beschluss vom 3.1.1978, BStBl II S. 157). Das Ende der Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung ist in der Verfügung zu bestimmen. Soweit nicht eine datumsmäßige Befristung angebracht ist, sollte das Ende bei Entscheidungen über die Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung während des außergerichtlichen oder gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens auf einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung bzw. nach Verkündung oder Zustellung des Urteils oder einen Monat nach dem Eingang einer Erklärung über die Rücknahme des Rechtsbehelfs festgelegt werden. Einer Aufhebung der Aussetzungs-/Aufhebungsverfügung bedarf es in einem solchen Fall nicht.
- 8.2.2 Wird der in der Vollziehung ausgesetzte Verwaltungsakt geändert oder ersetzt, erledigt sich die bisher gewährte Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung, ohne dass es einer Aufhebung der Vollziehungsaussetzungs(-aufhebungs)verfügung bedarf. (...) Für eine eventuelle Nachzahlung der bisher in der Vollziehung ausgesetzten Beträge kann dem Steuerpflichtigen im Regelfall eine einmonatige Zahlungsfrist eingeräumt werden.  
In den Fällen des § 365 Abs. 3 bzw. § 68 FGO ist auf der Grundlage des neuen Verwaltungsaktes erneut über die Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung zu entscheiden.

## 9. Nebenbestimmungen zur Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung

### 9.1 Widerrufsvorbehalt

Der Verwaltungsakt über die Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung ist grundsätzlich mit dem Vorbehalt des Widerrufs zu versehen.

### 9.2 Sicherheitsleistung

- 9.2.1 Die Finanzbehörde kann die Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung von einer Sicherheitsleistung abhängig machen (§ 361 Abs. 2 Satz 5; § 69 Abs. 2 Satz 3 FGO). Die Entscheidung hierüber ist nach pflichtgemäßem Ermessen zu treffen.
- 9.2.2 Die Anordnung der Sicherheitsleistung muss vom Grundsatz der Verhältnismäßigkeit bestimmt sein (BVerfG-Beschluss vom 24.10.1975, StRK FGO § 69 R 171). Sie ist geboten, wenn die wirtschaftliche Lage des Steuerpflichtigen die Steuerforderung als gefährdet erscheinen lässt (BFH-Beschlüsse vom 8.3.1967, BStBl III S. 294, und vom 22.6.1967, BStBl III S. 512). Die Anordnung einer Sicherheitsleistung ist zum Beispiel gerechtfertigt, wenn der Steuerbescheid nach erfolglosem Rechtsbehelf im Ausland vollstreckt werden müsste (BFH-Urteil vom 27.8.1970, BStBl II 1971 S. 1). Dies gilt auch, wenn in einem Mitgliedstaat der EG zu vollstrecken wäre, es sei denn, mit diesem Staat besteht ein Abkommen, welches eine Vollstreckung unter gleichen Bedingungen wie im Inland gewährleistet (BFH-Beschluss

vom 3.2.1977, BStBl II S. 351; zur zwischenstaatlichen Vollstreckungshilfe s. BMF-Merkblatt vom 14.4.1987, BStBl I S. 402). Eine Sicherheitsleistung ist unzumutbar, wenn die Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes so bedeutsam sind, dass mit großer Wahrscheinlichkeit seine Aufhebung zu erwarten ist (BFH-Beschluss vom 22.12.1969, BStBl II 1970 S. 127).

- 9.2.3 Kann ein Steuerpflichtiger trotz zumutbarer Anstrengung eine Sicherheit nicht leisten, darf eine Sicherheitsleistung bei Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung wegen ernstlicher Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes nicht verlangt werden; Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung wegen unbilliger Härte darf jedoch bei Gefährdung des Steueranspruchs nur gegen Sicherheitsleistung bewilligt werden (BFH-Beschluss vom 9.4.1968, BStBl II S. 456).
- 9.2.4 Zur Sicherheitsleistung bei der Aussetzung der Vollziehung von Grundlagenbescheiden s. § 361 Abs. 3 Satz 3 und § 69 Abs. 2 Satz 6 FGO. Hiernach entscheiden über die Sicherheitsleistung die für den Erlass der Folgebescheide zuständigen Finanzämter bzw. Gemeinden. Das für den Erlass des Grundlagenbescheids zuständige Finanzamt darf jedoch anordnen, dass die Aussetzung der Vollziehung von keiner Sicherheitsleistung abhängig zu machen ist. Das kann z.B. der Fall sein, wenn der Rechtsbehelf wahrscheinlich erfolgreich sein wird.
- 9.2.5 Zu den möglichen Arten der Sicherheitsleistung s. § 241.
- 9.2.6 Die Anordnung einer Sicherheitsleistung ist eine unselbständige Nebenbestimmung in Form einer aufschiebenden Bedingung; sie kann daher nicht selbständig, sondern nur zusammen mit der Entscheidung über die Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung angefochten werden (BFH-Urteil vom 31.10.1973, BStBl II 1974 S. 118, und BFH-Beschluss vom 20.6.1979, BStBl II S. 666). Eine Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung gegen Sicherheitsleistung wird erst wirksam, wenn sie geleistet worden ist. In dem Verwaltungsakt über die Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung ist deshalb eine Frist für die Sicherheitsleistung zu setzen. Wird die Sicherheit innerhalb der Frist nicht erbracht, ist der Steuerpflichtige auf die Rechtsfolgen hinzuweisen und zur Zahlung aufzufordern.
10. Ablehnung der Vollziehungsaussetzung  
Wird ein Antrag auf Vollziehungsaussetzung vor Fälligkeit der strittigen Steuerschuld gestellt, aber nach Fälligkeit abgelehnt, so kann im allgemeinen eine Frist zur Zahlung der rückständigen Steuern bewilligt werden.  
(...)
11. Rechtsbehelfe  
Gegen die völlige oder teilweise Ablehnung eines Antrages auf Aussetzung / Aufhebung der Vollziehung und gegen die Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung gegen Sicherheitsleistung durch die Finanzbehörde ist der Einspruch gegeben. Das Gericht kann nur nach § 69 Abs. 3 FGO angerufen werden; eine Klagemöglichkeit gegen die Einspruchsentscheidung über die Ablehnung der Vollziehungsaussetzung ist nicht gegeben (§ 361 Abs. 5, § 69 Abs. 7 FGO).
12. Aussetzungszinsen  
Wegen der Erhebung von Aussetzungszinsen siehe § 237 AO.

## **12) Rücknahme des Einspruchs (AEAO zu § 362)**

1. Für die Rücknahme ist zum Schutze des Steuerpflichtigen die Schriftform vorgeschrieben. Die Rücknahme führt nur zum Verlust des eingelegten Einspruchs, nicht der Einspruchsmöglichkeit schlechthin. Der Einspruch kann innerhalb der Einspruchsfrist erneut erhoben werden.
2. Wird die Unwirksamkeit der Rücknahme innerhalb eines Jahres bei der für die Einlegung des Einspruchs zuständigen Finanzbehörde (§ 362 Abs. 1 Satz 2, § 357 Abs. 2) geltend gemacht (§ 362 Abs. 2 Satz 2, § 110 Abs. 3), wird das ursprüngliche Einspruchsverfahren wieder aufgenommen. Es ist in der Sache zu entscheiden. Erachtet die Behörde die vorgetragene Gründe für die Unwirksamkeit der Einspruchsrücknahme nicht für stichhaltig, wird der Einspruch als unzulässig verworfen.

### **13) Aussetzung und Ruhen des Verfahrens (AEAO zu § 363)**

1. Die nach § 363 Abs. 2 Satz 1 erforderliche Zustimmung des Einspruchsführers zur Verfahrensruhe aus Zweckmäßigkeitsgründen sollte aus Gründen der Klarheit immer in schriftlicher Form erteilt werden.
2. Sind die Voraussetzungen für eine Verfahrensaussetzung oder Verfahrensruhe erfüllt, kann auch über Fragen, die nicht Anlass der Verfahrensaussetzung oder Verfahrensruhe sind, nicht entschieden werden. Dies gilt auch in den Fällen des § 363 Abs. 2 Satz 2 und 3. Der Erlass von Abhilfebescheiden und von Änderungsbescheiden aus außerhalb des Einspruchsverfahrens liegenden Gründen (z.B. Folgeänderung gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) bleibt jedoch möglich.
3. Teilt die Finanzbehörde nach § 363 Abs. 2 Satz 4 die Fortsetzung eines ruhenden Einspruchsverfahrens mit, soll sie vor Erlass einer Einspruchsentscheidung den Beteiligten Gelegenheit geben, sich erneut zu äußern. Eine Fortsetzung des Einspruchsverfahrens kommt in allen Fällen des § 363 Abs. 2 in Betracht.

### **14) Mitteilung der Besteuerungsunterlagen (AEAO zu § 364)**

Die Beteiligten haben nur einen Anspruch auf Mitteilung der Besteuerungsunterlagen, nicht jedoch einen Rechtsanspruch auf Akteneinsicht. Im Einzelfall kann jedoch nach Ermessen der Finanzbehörde Akteneinsicht gewährt werden. Hierbei ist sicherzustellen, dass Verhältnisse eines anderen nicht unbefugt offenbart werden. Die Gewährung einer beantragten Akteneinsicht kann insbesondere nach einem Beraterwechsel zweckmäßig sein. Die Ablehnung eines Antrags auf Akteneinsicht ist mit dem Einspruch anfechtbar. Für das finanzgerichtliche Verfahren gilt § 78 FGO.

### **15) Erörterung des Sach- und Rechtsstands (AEAO zu § 364a)**

1. § 364a soll eine einvernehmliche Erledigung der Einspruchsverfahren fördern und Streitfälle von den Finanzgerichten fernhalten. Ziel einer mündlichen Erörterung kann auch eine „tatsächliche Verständigung“ (vgl. zu § 88 Nr. 1 Abs. 2 letzter Satz und zu § 365 Nr. 2) sein.
2. Einem Antrag auf mündliche Erörterung soll grundsätzlich entsprochen werden. Dies gilt nicht, wenn bei mehr als 10 Beteiligten kein gemeinsamer Vertreter nach Absatz 2 bestellt wird oder wenn die beantragte Erörterung offensichtlich nur der Verfahrenverschleppung dient.
3. Antragsbefugt sind nur Einspruchsführer, nicht aber hinzugezogene Personen. Hinzugezogene können aber von Amts wegen zu einer mündlichen Erörterung geladen werden (s. § 364a Absatz 1 Satz 2 und 3).
4. Keine Verpflichtung zur mündlichen Erörterung besteht, wenn das Finanzamt dem Einspruch abhelfen will oder solange das Einspruchsverfahren nach § 363 ausgesetzt ist oder ruht.
5. Die mündliche Erörterung kann in geeigneten Fällen auch telefonisch durchgeführt werden. Im Hinblick auf die Pflicht zur Wahrung des Steuergeheimnisses (§ 30) muss sich das Finanzamt dann aber über die Identität des Gesprächspartners vergewissern.

### **16) Anwendung von Verfahrensvorschriften (Auszug aus: AEAO zu § 365)**

1. Die Aufklärungspflicht der Einspruchsbehörde wird von der Zumutbarkeit begrenzt (vgl. zu § 88 Nr. 1). Nach dem BFH-Urteil vom 11.12.1984 (BStBl II 1985 S. 354) können im Hinblick auf die Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung keine Vergleiche über Steueransprüche abgeschlossen werden. Eine „tatsächliche Verständigung“ über schwierig zu ermittelnde tatsächliche Umstände ist aber zulässig und bindend (vgl. zu § 88, Nr. 1).
2. Wird während des Einspruchsverfahrens der angefochtene Verwaltungsakt geändert oder ersetzt, wird der neue Verwaltungsakt Gegenstand des Einspruchsverfahrens (§ 365 Abs. 3 Satz 1). Dies gilt entsprechend, wenn ein Verwaltungsakt wegen einer offenbaren Unrichtigkeit gem. § 129 berichtigt wird oder wenn ein Verwaltungsakt an die Stelle eines angefochtenen – z. B. wegen eines Bekanntgabemangels – unwirksamen Verwaltungsakts tritt (§ 365 Abs. 3 Satz 2). Bei einem Teilwiderruf oder einer Teilrücknahme bleibt der

Verwaltungsakt - wenn auch eingeschränkt - bestehen und der Einspruch damit ebenfalls anhängig (vgl. BFH-Urteil vom 28.1.1982, BStBl II S. 292).

(...)

Die Regelungen des § 365 Abs. 3 gelten nur für das Einspruchsverfahren; insbesondere bleiben Beitreibungsmaßnahmen nur auf der Grundlage eines wirksamen Verwaltungsakts zulässig.

### **17) Form und Inhalt der Einspruchsentscheidung (AEAO zu § 366)**

1. Für die Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung gilt § 122 entsprechend. Wegen der Bekanntgabe an Bevollmächtigte vergleiche zu § 122, Nr. 1.7.
2. Eine förmliche Zustellung der Einspruchsentscheidung ist nur erforderlich, wenn sie ausdrücklich angeordnet wird (§ 122 Abs. 5 Satz 1). Sie sollte insbesondere dann angeordnet werden, wenn ein eindeutiger Nachweis des Zugangs für erforderlich gehalten wird. Zum Zustellungsverfahren vgl. zu § 122, Nrn. 3 und 4.5.\*
3. In den Gründen der Einspruchsentscheidung sollen Wiedergabe des Tatbestands und Darlegung der rechtlichen Erwägungen der entscheidenden Behörde getrennt sein. Auf Zulässigkeitsfragen ist nur einzugehen, wenn hierzu begründeter Anlass besteht, etwa in den Fällen der § 354 Abs. 2, § 362 Abs. 2 oder bei ernsthaften Zweifeln am Vorliegen einzelner Zulässigkeitsvoraussetzungen. Hinweis auf § 358.  
Enthält die Einspruchsentscheidung entgegen § 366 Satz 1 keine oder eine unrichtige Rechtsbehelfsbelehrung, beträgt die Klagefrist nach § 55 Abs. 2 FGO ein Jahr statt eines Monats.

\* (Neufassung des ursprünglichen „Bekanntgabeerlasses“ jetzt im Rahmen des AEAO, BStBl I 2000, S. 190 ff.)

### **18) Entscheidung über den Einspruch (Auszug aus: AEAO zu § 367)**

1. Jeder nach Erlass eines Verwaltungsaktes eintretende Zuständigkeitswechsel bewirkt auch eine Zuständigkeitsänderung im Einspruchsverfahren. Die Einspruchsvorgänge sind daher mit den übrigen Akten abzugeben. Die zunächst zuständige Behörde kann jedoch unter Wahrung der Interessen der Beteiligten aus Zweckmäßigkeitsgründen das Einspruchsverfahren fortführen, wenn das neu zuständige Finanzamt zustimmt. Zu den Auswirkungen eines Zuständigkeitswechsels auf das Einspruchsverfahren siehe auch BMF-Schreiben vom 10.10.1995 (BStBl I S. 664).
2. Gem. § 132 gelten die Vorschriften über Rücknahme, Widerruf, Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten auch während des Einspruchsverfahrens. Das Finanzamt kann daher einen angefochtenen Verwaltungsakt auch während des Einspruchsverfahrens nach den Korrekturvorschriften zurücknehmen, widerrufen, aufheben, ändern oder ersetzen, und zwar auch zum Nachteil des Einspruchsführers. Unabhängig davon, ob die Voraussetzungen der Korrekturvorschriften gegeben sind, darf eine Verböserung nur erfolgen, wenn dem Steuerpflichtigen zuvor Gelegenheit zur Äußerung gegeben worden ist.

Nimmt der Steuerpflichtige seinen Einspruch zurück, so ist eine Änderung zum Nachteil des Steuerpflichtigen nur noch möglich, wenn dies nach den Vorschriften über Aufhebung, Änderung, Rücknahme oder Widerruf von Verwaltungsakten zulässig ist.

3. Zu den Auswirkungen einer Teilabhilfe auf das Einspruchsverfahren vgl. zu § 365, Nr. 2.

Stellt ein Steuerpflichtiger nach Einspruchseinlegung einen Antrag bezüglich eines bisher nicht geltend gemachten Streitpunkts, ist dieser Antrag als Erweiterung des Einspruchsantrags, verbunden mit der Anlegung, dem Einspruch insoweit durch Erlass eines Teilabhilfebescheids stattzugeben, auszulegen. Ist der Antrag begründet, kann während des Einspruchsverfahrens ein geänderter Verwaltungsakt erlassen werden. Dieser wird dann gemäß § 365 Abs. 3 Gegenstand des Einspruchsverfahrens. Ist der Antrag unbegründet,

ist über ihn in der Einspruchsentscheidung zu befinden; die Ablehnung durch gesonderten Verwaltungsakt ist während eines anhängigen Einspruchsverfahrens nicht zulässig.

4. Zur Möglichkeit der Änderung eines im Einspruchsverfahren bestätigten oder geänderten Verwaltungsaktes vgl. zu § 172 Nr. 3 und 4.
5. Es ist zulässig, den Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164) auch in der Entscheidung über den Einspruch aufrechtzuerhalten (BFH-Urteil vom 12.6.1980, BStBl. II S. 527). In diesen Fällen braucht die Angelegenheit nicht umfassender geprüft zu werden als in dem Verfahren, das dem Erlass der angefochtenen Vorbehaltsfestsetzung vorangegangen ist.

Der Vorbehalt der Nachprüfung ist jedoch aufzuheben, wenn im Rechtsbehelfsverfahren eine abschließende Prüfung i. S. d. § 164 Abs. 1 durchgeführt wird. Die Aufhebung des Vorbehalts bedarf regelmäßig keiner besonderen Begründung. Insbesondere kann insoweit auch ein Hinweis nach § 367 Abs. 2 Satz 2 unterbleiben (BFH-Urteil vom 10.7.1996, BStBl 1997, II S.5).

Es ist auch statthaft, nach Hinweis auf die Verböserungsmöglichkeit einen Verwaltungsakt erstmalig in der Einspruchsentscheidung mit einer Nebenbestimmung zu versehen (BFH-Urteil vom 12.6.1980, a.a.O.). Ist ein Bescheid, der auf einer Schätzung beruht, ohne Nachprüfungsvorbehalt ergangen und wird nach Klageerhebung die Steuererklärung eingereicht, kann der daraufhin ergehende Änderungsbescheid nur mit Zustimmung des Steuerpflichtigen unter Nachprüfungsvorbehalt gestellt werden (BFH-Urteil vom 30.10.1980, BStBl II 1981 S. 150).

6. (...)

## 19) Kostenentscheidung (§ 77 EStG)

1. Das Einspruchsverfahren ist nicht kostenpflichtig. Einspruchsführer und Finanzbehörden haben jeweils ihre eigenen Aufwendungen zu tragen. Auf die Kostenerstattung nach § 139 FGO, auch für das außergerichtliche Vorverfahren, wird hingewiesen. Als Sonderregelung sieht § 77 EStG eine Erstattung der Kosten des Einspruchsverfahrens unter den dort genannten Voraussetzungen vor.

Die Familienkasse hat demjenigen, der den Einspruch erhoben hat, die zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung notwendigen Aufwendungen zu erstatten, soweit der Einspruch gegen die Kindergeldfestsetzung erfolgreich ist.

2. Nach § 77 Abs. 1 Satz 2 sind die Kosten auch in den Fällen zu erstatten, in denen der Einspruch nur deshalb keinen Erfolg hat, weil die Verletzung einer Form- oder Verfahrensvorschrift nach § 126 der Abgabenordnung unbeachtlich ist. Wird z.B. die erforderliche Anhörung nach § 91 AO erst im Einspruchsverfahren nachgeholt und ist keine andere Sachentscheidung zu treffen, so bleibt dem Einspruch der Erfolg versagt (§ 126 Abs. 1 Nr. 3 AO). Auch in diesem Fall sind die notwendigen Aufwendungen zu erstatten.
3. Wird dem Einspruch im vollen Umfang abgeholfen, ist im Abhilfebescheid auch die Kostenentscheidung bekanntzugeben. Führt der Einspruch nicht oder nur teilweise zum Erfolg, ist eine Entscheidung über die Erstattung der dem Einspruchsführer im Vorverfahren entstandenen notwendigen Aufwendungen in der Einspruchsentscheidung zu treffen. Wird der Einspruch zurückgenommen, ist die Kostenentscheidung gesondert zu treffen.
4. Kostenerstattungspflicht besteht, soweit der Einspruch gegen die Kindergeldfestsetzung erfolgreich ist. Bei teilweisem Erfolg des Einspruchs sind die Aufwendungen nur zu dem Teil zu erstatten, zu dem dem Begehren aufgrund des Einspruchs entsprochen wurde. Zu messen ist dies einerseits am Antrag des Einspruchsführers, andererseits am Tenor der zum Teil abhelfenden Entscheidung. Die Kostenentscheidung muss klar zum Ausdruck bringen, zu welchem Teil Aufwendungen zu erstatten sind. Sie soll keine kleineren Bruchteile als Zehntel enthalten; erforderlichenfalls ist zu Gunsten des Einspruchsführers aufzurunden. Im Falle der Kostenerstattung nach § 77 Abs. 1 Satz 2 EStG kommt nur eine volle Kostenerstattung (dem Grunde nach) in Betracht.

Erfolgreich ist ein Einspruch grundsätzlich dann, wenn die Familienkasse ihm abhilft. Einem Einspruch ist dann abgeholfen, wenn durch die Korrektur des Regelungsinhalts des Verwaltungsaktes oder durch Erlass

des begehrten Verwaltungsaktes die vom Einspruchsführer begehrte Rechtsfolge unter Berücksichtigung seines Anliegens angeordnet wird. Dabei ist unerheblich, ob dies aus anderen als den vorgetragenen Gründen erfolgt.

Keine Abhilfe liegt vor, wenn die begünstigende Entscheidung nicht auf einem Einspruch, sondern auf einer Änderung außerhalb des Rechtsbehelfsverfahrens beruht (z.B. auf einer schlichten Änderung nach § 172 Abs. 1 S.1 Nr.2a AO oder auf einer Neufestsetzung nach § 70 Abs. 3 EStG). Eine Abhilfe ist auch dann nicht gegeben, wenn dem Begehren des Einspruchsführers nur den wirtschaftlichen Ergebnissen nach entsprochen wird (z.B. durch Erlass des Erstattungsanspruchs nach § 163 AO).

5. Eine Ausnahme von der Erstattungspflicht sieht § 77 Abs. 1 Satz 3 EStG für solche Aufwendungen vor, die der Einspruchsführer bzw. sein Vertreter verschuldet hat. Verschulden liegt vor, wenn der Einspruchsführer bzw. sein Vertreter diejenige Sorgfalt außer Acht gelassen hat, die einem gewissenhaften Verfahrensbeteiligten nach den gesamten Umständen zuzumuten ist. Dies gilt insbesondere, wenn Mitwirkungspflichten erst im Einspruchsverfahren erfüllt werden.
6. Hat sich der Einspruchsführer eines Bevollmächtigten oder Beistandes i. S. des § 77 Abs. 2 EStG bedient, ist in der Kostenentscheidung sowohl bei ganz als auch bei teilweise erfolgreichem Einspruch sowie in Fällen des § 77 Abs. 1 Satz 2 EStG darüber zu befinden, ob die Zuziehung notwendig war. Notwendig ist die Zuziehung nur, wenn sie aus Sicht eines verständigen Beteiligten für erforderlich gehalten werden durfte. Dies ist nicht nur in schwierigen und umfangreichen Verfahren zu bejahen.
7. Die Kostenentscheidung ist ein Verwaltungsakt und deshalb zu begründen, wenn mit ihr die Erstattung von Aufwendungen ganz oder teilweise versagt oder entschieden wird, dass die Zuziehung des Bevollmächtigten oder Beistandes nicht notwendig war. Ergeht die Kostenentscheidung in der Einspruchsentscheidung, ist anstelle der direkten Anrede die Formulierung: „Dem Einspruchsführer werden ...“ zu benutzen.

## **20) Kostenerstattung**

1. Nach § 77 Abs. 3 EStG werden auf Antrag des durch die Kostenentscheidung Begünstigten die zu erstattenden Aufwendungen betragsmäßig festgesetzt. Dabei ist die nach § 77 Abs. 1, 2 EStG ergangene Kostenentscheidung zugrunde zu legen und zugleich darüber zu entscheiden, welche Aufwendungen als notwendig anerkannt werden. Zuständig für die Kostenfestsetzung ist die für den Erlass der Einspruchsentscheidung zuständige Stelle. Für den Erlass des Kostenfestsetzungsbescheides ist die Unanfechtbarkeit der Kostenentscheidung abzuwarten.
2. Zu erstatten sind alle zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung oder -verteidigung notwendigen Aufwendungen. Dabei hat sich die Entscheidung über die Notwendigkeit der Aufwendungen an den zu § 139 FGO entwickelten Grundsätzen zu orientieren. Notwendig sind solche Aufwendungen, die der Einspruchsführer zum Zeitpunkt der Vornahme der die Kosten verursachenden Handlung verständigerweise für notwendig halten durfte. Zu beachten ist jedoch der im Prozesskostenrecht geltende Grundsatz, dass die Kosten so niedrig wie möglich zu halten sind.

## **21) Anfechtbarkeit von Kostenentscheidung und Kostenfestsetzung**

1. Kostenentscheidung und Kostenfestsetzung sind Verwaltungsakte im Sinne des § 118 AO und unterliegen daher der richterlichen Kontrolle.
2. Ergeht die Kostenentscheidung in der Einspruchsentscheidung, ist sie nicht selbständig anfechtbar, sondern nur zusammen mit der Einspruchsentscheidung mit Klage vor dem Finanzgericht (§ 348 Nr. 1 AO). Wurde dem Einspruch in vollem Umfang abgeholfen und wendet sich der Betroffene gegen die im Abhilfebescheid getroffene Kostenentscheidung, ist dies als Einspruch gegen die Kostenentscheidung zu behandeln.
3. Der Kostenfestsetzungsbescheid ist mit Einspruch anfechtbar und mit einer entsprechenden Rechtsbehelfsbelehrung zu versehen.

## **22) Rechtsbehelfslisten und Statistik**

Die Buchungsordnung für die Finanzämter (BuchO) einschließlich ihrer vorgegebenen Muster ist sinngemäß anzuwenden.

Für das Führen von Rechtsbehelfslisten ist der als Anhang 4 beigefügte Auszug aus der BuchO zu beachten. Eine Überprüfung durch die zuständigen Dienstvorgesetzten hat halbjährlich zu erfolgen.

Zur statistischen Auswertung und Mitteilung an das Bundesamt für Finanzen ergehen weitere Weisungen.

## **Rechtsbehelfsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung kann beim Finanzgericht *Name und Anschrift*, schriftlich oder zur Niederschrift des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle Klage erhoben werden. Die Klage ist gegen die *oben bezeichnete* Familienkasse zu richten.

Die Frist für die Erhebung der Klage beträgt einen Monat. Sie beginnt mit Ablauf des Tages, an dem Ihnen diese Entscheidung bekannt gegeben worden ist. Bei Zusendung durch einfachen oder Zustellung durch eingeschriebenen Brief gilt die Bekanntgabe mit dem dritten Tag nach Aufgabe zur Post als bewirkt, es sei denn, dass die Entscheidung nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist. Bei Zustellung mit Postzustellungsurkunde oder gegen Empfangsbekanntnis ist der Tag der Bekanntgabe der Tag der Zustellung.

Die Frist für die Erhebung der Klage gilt als gewahrt, wenn die Klage bei der *oben bezeichneten* Familienkasse innerhalb der Frist angebracht oder zur Niederschrift gegeben wird.

Die Klage muss den Kläger, den Beklagten, den Gegenstand des Klagebegehrens, den angefochtenen Verwaltungsakt und die Einspruchsentscheidung bezeichnen und soll einen bestimmten Antrag enthalten. Ferner sollen die zur Begründung dienenden Tatsachen und Beweismittel angegeben werden.

Die Klageschrift soll in zweifacher Ausfertigung eingereicht werden.

### **Anmerkung:**

***Statt „oben bezeichnete“ kann auch der Name der Familienkasse verwendet werden!***