

Zur Rechtmäßigkeit der Vorabanforderung von Steuererklärungen

Von Michael Eichhorn, Düsseldorf*

Die Finanzverwaltung hat den Steuerpflichtigen und ihren Steuerberatern in Abänderung jahrelanger Verwaltungspraxis schleichend eine bemerkenswerte Last aufgebürdet: Seit dem Jahr 2005 wird die gesetzliche Abgabefrist für jährlich wiederkehrende Steuererklärungen generell nur noch auf max. 1 Jahr, also grds. bis zum 31. 12. des Folgejahres verlängert¹. Seit neuestem wird diese Jahresfrist jedoch in verschiedenen Bundesländern durch Vorabanforderungen noch unterschritten. So beschreitet z. B. die OFD Koblenz kuriose Wege, indem sie vier Laptops unter denen auslobte, die ihre Einkommensteuererklärung für 2008 bis zum 31. 5. 2009 elektronisch ans Finanzamt übermittelten². Der Beitrag beleuchtet die Rechtmäßigkeit solcher Vorabanforderungen.

1. Zunehmend rigide Vorabanforderungspraxis

Gleichsam durch die Hintertür scheint sich eine weitere Verkürzung der Deklarationspflichten ihren Weg zu bahnen. Die Finanzämter verschiedener Bundesländer fordern zunehmend Erklärungen noch vor Ablauf der „allgemein“ eingeräumten Jahresfrist an und bedienen sich des in der besagten Verwaltungsanweisung ausdrücklich erwähnten Instruments der vorzeitigen Anforderung von Steuererklärungen³.

Gründe für eine vorzeitige Anforderung wider die generelle Fristverlängerung werden im Erlass exemplarisch aufgezählt. So gelten („... insbesondere ...“)

- Gemeinschaften/Gesellschaften, bei denen für Beteiligte ein Verlust festzustellen ist,

- Steuersubjekte, bei denen hohe Abschlusszahlungen erwartet werden,

- eine Arbeitslage im Finanzamt, die eine vorzeitige Anforderung erforderlich macht,

als Fallkonstellationen, bei denen die Finanzbehörde zur Vorabanforderung berechtigt sein soll.

Die OFD Magdeburg hat im Jahr 2003 in einer Verwaltungsanweisung die Anforderungsgründe erweitert und konkretisiert. Eine hohe Abschlusszahlung bedeutet nach Auffassung der OFD eine Nachzahlung ab 10 000 EUR. Als zusätzliche Anlässe für eine Vorabanforderung werden dort noch

- Betriebsveräußerung, -aufgabe, -gründung

- erheblich verspätete oder Nicht-Abgabe von Erklärungen in den Vorjahren

- Kalenderjahre, in denen ein Insolvenzverfahren eröffnet worden ist

- eine denkbare Anpassung von Vorauszahlungen

genannt. Zwischen Versendung der Anforderung und Abgabetermin „[...] soll in der Regel ein Zeitraum von mindestens 3 Monaten liegen“⁴.

Die nordrhein-westfälischen OFDen Rheinland und Münster haben sich dazu in einem einheitlichen Schreiben ebenfalls geäußert und führen als Musterfälle für eine „Vorweganforderung“

- erhebliche Veränderungen im betrieblichen Bereich (Betriebseröffnung, -einstellung oder -umstrukturierung)

- erhebliche Umsatz-/Gewinnsteigerungen (hier wird auf einen sog. Sonderrechenlauf des Rechenzentrums hingewiesen, der solche Fälle Ende März generell aufdeckt)

- Wegfall bzw. Eröffnung bedeutender Einkunftsquellen

auf. Zudem sollen „[...] Fälle [...] mit hohem Risikogehalt“ zur Vorabanforderung bevorzugt ausgewählt werden, wenn die Arbeitslage des Finanzamtes eine Vorabanforderung erforderlich macht⁵.

Bemerkenswert ist, dass in Nordrhein-Westfalen zentral durch das Rechenzentrum auch „Auswertungen zum Abgabeverhalten der Steuerberater“⁶ erstellt werden und damit der gesamte Berufsstand der Steuerberater einer aus Verfassersicht rechtlich erheblich bedenklichen, besonderen Kontrolle unterliegt, die gesetzlich nicht geregelt ist. Allerdings erfolgt (noch?!) keine Auswertung nach der sog. Beraternummer⁷. Hier sind noch Reste des in Nordrhein-Westfalen zeitweilig von einigen Finanzämtern, aber offenbar auch im Saarland⁸ praktizierten Quotenverfahrens erkennbar⁹; dort sollten Angehörige der steuerberatenden Berufe Steuererklärungen regelmäßig quotaal zu ihrem jeweiligen Gesamterklärungsaufkommen bei den Finanzämtern einreichen, um Fristverlängerungen für ihre übrigen Mandanten erlangen zu können. Die Gewährung einer Fristverlängerung wurde also nicht vom einzelnen Steuerbürger, sondern von seinem Berater und dem Abgabeverhalten abhängig gemacht.

Die OFD Chemnitz nennt in einer Anweisung aus 2006 weitere Anhaltspunkte und Umstände für eine Vorabanforderung der laufenden Steuererklärungen: So soll bei sog. Großrückstandsfällen und bei Wegzug ins Ausland ebenfalls eine Vorabanforderung in Betracht kommen. Außerdem werden dort auch exakte Angaben zur zeitlichen Befristung von Vorabanforderungen gemacht. Zwischen Vorabanforderung und gesetztem Abgabetermin „[...] soll eine Frist von sechs bis acht Wochen liegen“¹⁰.

Die OFD Hannover kommentierte die gleich lautenden Ländererlasse 2008 mit einer eigenen Verfügung. Dort wird „Im Interesse einer zügigen Veranlagung der Beteiligten [...]“ die Vorab-anforderung von „[...] Steuererklärungen für Verlustzuweisungsgesellschaften und Bauherrengemeinschaften [...]“ zu den konkreten Abgabeterminen „31. 7. 2008, 31. 8. 2008, 30. 9. 2008“ angewiesen. Auch für andere „Personengesellschaften und Gemeinschaften“ wird eine vorzeitige Anforderung und zwar zum „30. 9. 2008, 31. 10. 2008, 30. 11. 2008“ angeordnet. Allerdings wird dort weiterhin bestimmt, dass die steuerlichen Berater sofort informiert werden sollen, um sich „... auf den Terminplan einstellen [zu] können.“ Außerdem soll der einzelne Berater möglichst gleichmäßig zu den verschiedenen Terminen ausgelastet werden¹¹.

2. Rechtsgrundlagen

2.1 Abgabefristen

Grundsätzlich sind Steuererklärungen nach § 149 Abs. 2 Satz 1 AO, die sich auf ein Kalenderjahr beziehen, spätestens fünf Monate danach abzugeben¹².

Die Abgabefrist einer Steuererklärung kann jedoch gemäß § 109 Abs. 1 Satz 1 AO durch die Finanzbehörde verlängert werden. Ein Antrag ist dazu nicht nötig, die Fristverlängerung ist auch von Amts wegen denkbar. *Tipke* weist aus Verfassersicht zutreffend darauf hin, dass eine Finanzbehörde, die selbst mit der Bearbeitung von Steuererklärungen im Rückstand ist, Fristverlängerungsanträgen großzügig zu entsprechen hat, da insoweit keine Störung des Veranlagungsgeschäfts gegeben sein kann¹³. *Söhn* bekräftigt zudem, dass einerseits die Bedürfnisse der Antragsteller, aber auch ggf. „[...] den Finanzbehörden fehlende Kapazität [...], ferner etwaige ermessensregulierende Erlasse, Rundverfügungen o. Ä. [...]“¹⁴ berücksichtigt werden müssen.

Die Fristverlängerungsmöglichkeit wird in das Ermessen der Finanzbehörde gestellt¹⁵. Diese Ermessensentscheidung ist eingeschränkt gerichtlich überprüfbar¹⁶.

2.2 Vorabanforderung als Verwaltungsakt

Eine Vorabanforderung ist unstreitig ein Verwaltungsakt, mit dem die Finanzbehörde eine Steuererklärung im Widerspruch und vorzeitig zur bundesweit und generell gewährten Frist anfordert. Dem Betroffenen wird damit die Pflicht auferlegt, eine Steuererklärung innerhalb einer bestimmten Frist, die kürzer als die allgemein gewährte Frist ist, abzugeben. Die Rechtsfolgen sind beachtlich und können erhebliche Rechtsnachteile bewirken: So sieht sich die Finanzbehörde ermächtigt, bei Nichteinhaltung der gesetzten Frist Zwangsmittel einzusetzen, Schätzungen vorzunehmen oder Verspätungszuschläge festzusetzen¹⁷.

2.3 Vorabanforderung als Ermessensentscheidung

2.3.1 Entschließungsermessen

Jede Vorabanforderung einer Steuererklärung stellt eine Ermessensentscheidung dar, die wiederum auf ihre Rechtmäßigkeit hin überprüfbar ist¹⁸. Der Erlass einer Vorabanforderung dokumentiert die Ausübung eines Entschließungsermessens¹⁹, weil die entscheidungsbefugte Finanzbehörde darüber bestimmt, inwieweit einem Betroffenen eine Fristverlängerung gewährt wird.

2.3.2 Begründungszwang

Ermessensentscheidungen sind anfällig für Rechtsfehler und unterliegen nicht zuletzt deshalb dem Begründungszwang des

Eichhorn: Zur Rechtmäßigkeit der Vorabanforderung von Steuerklärungen

DStR 2009 Heft 37

1889 

§ 121 Abs. 1 AO. Die Begründung soll die Finanzbehörde dazu anhalten, die eigene Entscheidung selbst zu kontrollieren²⁰.

Die Verpflichtung, ermessensentscheidende Verwaltungsakte zu begründen, soll auch „[...] den Betroffenen in die Lage versetzen, seine Rechte wahrzunehmen“²¹. Für den Betroffenen (und auch seine Bevollmächtigten) muss erkennbar und nachprüfbar sein, welche Erwägungen die Finanzbehörde zu ihrer Entscheidung im Einzelfall geführt haben²².

2.3.3 Rechtsfolge unterbliebener Begründung

Unbegründete Ermessensentscheidungen sind ermessensfehlerhaft und damit rechtswidrig²³. Die Begründung muss umso ausführlicher sein, je schwerer der vorgenommene Eingriff der Finanzbehörde wiegt²⁴.

2.3.4 Unzureichende Begründung führt ebenfalls zur Rechtsfehlerhaftigkeit

Zur Begründung einer Ermessensentscheidung reicht eine floskelhafte Formulierung nicht aus, ebenso wenig wie die reine Wiedergabe des Gesetzestextes²⁵. Die Wiedergabe des Wortlauts einer Verwaltungsanweisung durch die Finanzbehörde ist ebenfalls nicht ausreichend, denn die Verwaltungsanweisungen enthalten lediglich einen unbestimmten Katalog von möglichen Vorabanforderungsfällen, aus dem regelmäßig nicht erkennbar ist, inwieweit hier ein Einzelfall betroffen ist.

2.3.5 Keine Ausnahme vom Begründungszwang

Eine Ausnahme vom Begründungszwang i. S. des § 121 Abs. 2 Nr. 5 AO liegt nur dann vor, wenn „[...] 5. eine Allgemeinverfügung öffentlich bekannt gemacht wird“.

Die alljährlich wiederkehrenden gleichlautenden Ländererlasse sind zwar dem Grunde nach Allgemeinverfügungen im Sinne dieser Norm, denn sie regeln verbindlich für einen unbestimmten Personenkreis eine generelle Fristverlängerung zur Abgabe der Steuererklärungen. Die Ländererlasse enthalten jedoch keine konkrete allgemeinverbindliche Regelung darüber, bis wann in bestimmten Einzelfällen Erklärungen außerhalb dieser generellen Frist abzugeben sind. Sie stellen mangels einer solchen klaren Regelung daher auch keine sog. Allgemeinverfügung dar²⁶, sodass die Ausnahmeregelung des § 121 Abs. 2 Nr. 5 AO für diese Fallkonstellationen hier nicht greift.

2.3.6 Weitere Beispiele für rechtsfehlerhafte Ermessensausübung

2.3.6.1 Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz

Der verfassungsrechtliche Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) muss auch im Steuerrecht Beachtung finden. Ein Verstoß ist grds. ermessensfehlerhaft und führt zur Rechtswidrigkeit des Verwaltungsaktes²⁷.

Auch Vorabanforderungen können u. U. bereits im Kern gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen, weil der Gleichheitsgrundsatz verlangt, dass gleichgelagerte Sachverhalte von derselben Finanzbehörde im Regelfall auch gleich behandelt werden.

Erst recht führt die Abweichung von einer normierten und einheitlichen Ermessenspraxis der Verwaltung, die sog. Ermessensabweichung, zu einem Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz und damit zur Rechtswidrigkeit²⁸. So muss die Finanzbehörde die in den gleich lautenden Ländererlassen zur Fristverlängerung dargelegten Grundsätze beachten.

2.3.6.2 Verstöße gegen die Grundsätze von Rechtssicherheit, Vertrauensschutz, Treu und Glauben

Die Rechtsgrundsätze von Rechtssicherheit und Vertrauensschutz haben Verfassungsrang²⁹. Ein Verstoß führt deshalb zur Ermessensfehlerhaftigkeit. So bedeutet eine Vorabanforderung im April 2009 für Ende Juni desselben Jahres aus Verfassersicht einen klaren Verstoß gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit, weil der Betroffene seit Ergehen der Allgemeinverfügung zu Beginn eines jeden Jahres³⁰ darauf vertrauen konnte, dass auch für ihn diese Generalfristverlängerung gilt. Die Praxis zeigt jedoch, dass vorzeitige Anforderungen teilweise erst im März oder April verfügt werden. Eine den Vertrauensschutz wahrende Vorabanforderung sollte aber in zeitlicher Nähe zur Rundverfügung ergehen, damit sich der Steuerpflichtige und dessen Berater vorzeitig darauf einstellen können.

Eng mit diesem Rechtsgrundsatz verwandt ist der Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben, der auch im Steuerrecht Gültigkeit hat. Die Finanzbehörde darf sich danach zu ihrem früheren rechtmäßigen Verhalten in einem Steuerfall nicht in Widerspruch setzen³¹. Einer wiederholten Vorabanforderung zum 30. 9. darf deshalb nicht urplötzlich eine Vorabanforderung zum 30. 6. folgen.

2.3.6.3 Verstöße gegen das Übermaßverbot, die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und des geringstmöglichen Eingriffs

Das Rechtsstaatsprinzip gebietet: Die Finanzbehörde darf nicht überreagieren; die getroffenen Entscheidungen müssen verhältnismäßig im Hinblick auf das gewünschte Ziel sein³². Dabei hat die Finanzbehörde das mildeste ihr zur Verfügung stehende Mittel anzuwenden, um geringstmöglich in die Rechte des Steuerbürgers einzugreifen. *Kruse* formuliert dazu unmissverständlich: „Zur Erreichung des angestrebten Erfolges darf nur das adäquate Mittel verwendet, nicht mit Kanonen nach Spatzen geschossen werden.“³³ Das von der Finanzbehörde angewandte Mittel muss auch geeignet und tauglich sein³⁴.

2.3.6.4 Sachfremde Koppelung

Die Verbindung begünstigender Ermessensentscheidungen mit sachlich nicht gerechtfertigten Nebenbestimmungen, die sog. sachfremde Koppelung³⁵, ist ebenfalls ermessensfehlerhaft und damit rechtswidrig. Dinge, die nicht direkt miteinander zusammen hängen, dürfen nicht miteinander vermischt oder voneinander abhängig gemacht werden.

Das heißt nach Meinung des Verfassers auch: die Finanzbehörde darf die Vorabanforderung einer Steuererklärung, die nichts anderes als die Verneinung oder Verkürzung einer allgemein durch Rundverfügung gewährten, den Steuerpflichtigen begünstigende Fristverlängerung ist, nicht davon abhängig machen, ob

- Steuerrückstände bestehen,
- Erklärungen in den Vorjahren nicht, spät oder verspätet abgegeben worden sind.

Eichhorn: Zur Rechtmäßigkeit der Vorabanforderung von Steuererklärungen

DStR 2009 Heft 37

1890 

Zur Sanktionierung etwaigen Fehlverhaltens stehen der Finanzbehörde bereits andere, allseits bekannte und tauglichere Zwangsmittel zur Verfügung.

3. Mögliche Vorabanforderungsgründe

3.1 Im vorangegangenen Veranlagungszeitraum wurden Erklärungen nicht oder verspätet abgegeben

Die Begründung einer Vorabanforderung, die sich darauf stützt, dass Erklärungen nicht oder verspätet abgegeben wurden, ist als sog. sachfremde Koppelung³⁶ rechtswidrig. Eine Vorabanforderung stellt in diesen Fällen ein untaugliches Mittel dar, denn es erscheint unplausibel, dass jemand durch eine Vorabanforderung in den Folgejahren zum pünktlichen Steuerzahler und -erklärer mutiert. Taugliche Mittel sind die Festsetzung von Verspätungszuschlägen nach § 152 AO bzw. die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO.

3.2 Kurz vor Abgabe der Erklärung für einen vorangegangenen Veranlagungszeitraum wurde eine nachträgliche Vorauszahlung festgesetzt

Auch bei dieser Fallkonstellation liegt ein Fall sachfremder Koppelung vor. Deshalb ist auch dieser Fall einer Vorabanforderung ermessensfehlerhaft und damit rechtswidrig.

Die Finanzverwaltung versucht hier, ein eigenes Ermittlungsdefizit zu Lasten des Bürgers auszugleichen. Was läge

näher als nach Erstellung einer Steuererklärung, die zu einer hohen Nachzahlung führt und oft monatelang der Bearbeitung in einem Finanzamt harrt, gut beraten, im Hinblick auf § 233a AEAO Rz. 70.1 einen Antrag auf Festsetzung einer freiwilligen Vorauszahlung zu stellen und diese auch vor Ablauf der Karenzzeit zu leisten?!

Die zeitnahe Festsetzung angemessener, ggf. auch nachträglicher Vorauszahlungen ist hier das mildeste taugliche und somit gebotene Mittel.

3.3 Aus der vorangegangenen Veranlagung hat sich eine hohe Abschlusszahlung ergeben

Hier gilt uneingeschränkt das bereits unter 3.2 Gesagte.

3.4 Es werden hohe Abschlusszahlungen erwartet

Zur Vermeidung hoher Abschlusszahlungen kann und sollte die Finanzverwaltung eine zeitnahe Anpassung laufender oder ggf. auch die Festsetzung nachträglicher Vorauszahlungen konsequent verfolgen.

Hohe Abschlusszahlungen laufen den fiskalischen und Haushaltsinteressen unseres Gemeinwesens zuwider. Sie beruhen aber regelmäßig auf ungewöhnlichen, unregelmäßigen Entwicklungen oder Ereignissen mit steuerlicher Wirkung, kommen also nicht „aus heiterem Himmel“.

In Betracht kommen dabei insbesondere

•Veränderungen betrieblicher Natur wie

-Umsatz- und Gewinnsteigerungen,

-Neugründung, Veräußerung, Aufgabe, Umstrukturierung, Umwandlung, Verlegung,

•Veränderungen privater Natur wie

-Familienstandsveränderungen,

-Wegfall oder Eröffnung neuer, bedeutender Einkunftsquellen.

Für sämtliche Fälle ist der Informationsbedarf der Finanzämter regelmäßig und ausreichend gedeckt, sei es aus eigenen Quellen (z. B. Umsatzsteuer-Voranmeldungen), sei es aus den abgabenrechtlichen Meldepflichten der Betroffenen (vgl. §§ 137 ff. AO) oder Dritter (z. B. Notare oder Gewerbemeldestellen).

Die Vorabanforderung ist auch in diesen Fällen nicht das mildeste taugliche Mittel und damit aus Verfassersicht ermessensfehlerhaft.

3.5 Vorabanforderung bei Feststellungsgemeinschaften

Verluste aus Feststellungsgemeinschaften werden in der Praxis nur dann in den Folgebescheiden berücksichtigt, wenn eine entsprechende Feststellung bereits vorliegt oder aufgrund vorliegender Erklärung zu erwarten ist³⁷. In diesen Fällen sind die Betroffenen ohnehin ausreichend motiviert, aus eigenem Antrieb eine frühzeitige Abgabe der Erklärung zu bewirken, sodass eine Vorabanforderung in solchen Fällen praktisch nicht notwendig sein wird.

Die maßgeblichen Erlasse und Verfügungen führen immer wieder die Erklärungen von bestimmten Feststellungsgemeinschaften zur vorzeitigen Anforderung an. Die OFD Hannover begründet dies mit der „[...] zügigen Veranlagung der Beteiligten [...]“³⁸.

Dieser Argumentation kann so nicht gefolgt werden, weil sie dem Wesen und dem Zweck des steuerlichen Feststellungsverfahrens widerspricht.

Die gesonderte Feststellung von Einkünften mehrerer Beteiligter nach § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO dient dazu sicherzustellen, dass einerseits verschiedene Beteiligte an derselben Einkunftsquelle steuerlich gleich behandelt werden. Andererseits führt das Feststellungsverfahren zu einer sinnvollen Verwaltungsökonomie, weil nur eine einzige

Finanzbehörde über dieselbe Einkunftsquelle entscheiden muss³⁹.

Die Regelungen zum Feststellungsverfahren schaffen eine sachliche Unabhängigkeit zwischen Feststellungsobjekt und Feststellungsbeteiligten. Als Kernvorschrift sei an dieser Stelle nur exemplarisch die Änderungsvorschrift nach § 175 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 i. V. m. § 171 Abs. 10 AO angeführt, die eine Änderung der steuerlichen Berücksichtigung der anteiligen Einkünfte beim Beteiligten nahezu unbegrenzt ermöglicht und den Wesensgehalt dieses Verfahrens verdeutlicht. Der Feststellungsbescheid entfaltet als Grundlagenbescheid eine Bindungswirkung für den Folgebescheid, sogar über eine mögliche Verjährung der Grundlagenfeststellung hinaus, falls im Folgebescheid noch eine Änderung möglich ist.

Die Finanzverwaltung konterkariert durch die gezielte Vorab-anforderung von Feststellungserklärungen genau diese sachliche Unabhängigkeit - und dies ohne erkennbar vernünftigen Grund. Denn die Veranlagung der Beteiligten hängt gemäß § 155 Abs. 2 AO nicht von der Existenz eines Feststellungsbescheides ab.

3.6 Die Arbeitslage der Finanzbehörde macht es erforderlich

Die „Arbeitslage“ der Finanzbehörde ist ein unbestimmter Rechtsbegriff, der weder von der Finanzverwaltung bislang definiert wurde, noch durch Rechtsprechung näher erläutert worden ist. Möglicherweise soll der von der Finanzverwaltung in der Praxis oft bemühte Begriff eine scheinbare amtliche Dringlichkeit vermitteln.

Eichhorn: Zur Rechtmäßigkeit der Vorabanforderung von Steuererklärungen

DStR 2009 Heft 37

1891

Im Zusammenhang mit der Bearbeitung von Steuererklärungen kann die „Arbeitslage“ nur den jeweiligen Arbeitsanfall und die Erledigungsquote und -geschwindigkeit bei einzelnen, mit der Bearbeitung von Steuererklärungen betrauten Amtsträgern in den jeweiligen Veranlagungsbezirken bedeuten. Wenn diese im Einzelfall also nicht ausreichend mit Steuererklärungen ‚versorgt‘ sind und auch nicht in derselben Behörde vertretungshalber mit Aufgaben in vergleichbaren Veranlagungsbezirken betraut werden können, sodass es zu Leerlaufzeiten kommt, könnte eine Vorabanforderung sachlich gerechtfertigt sein. Allein wird sich die Finanzbehörde im Regelfall mit der plausiblen und objektiv nachprüfbarer Darlegung der Situation in einzelnen Bezirken schwer tun.

Entsprechende Daten des Bearbeitungsstandes werden regelmäßig von der Finanzverwaltung nicht veröffentlicht; umso unwahrscheinlicher ist eine für Dritte objektiv nachvollziehbare Erläuterung im konkreten Einzelfall.

Solange die konkreten Umstände der „Arbeitslage“ ungenannt bleiben, ist die darauf gestützte Ermessensentscheidung ermessensfehlerhaft und damit rechtswidrig. Denn eine Ermessensentscheidung, die mit einer nicht überprüfbaren Begründung versehen ist, muss bereits deshalb rechtsfehlerhaft sein, weil eine solche Begründung dem Sinn und Zweck des Begründungszwanges zuwider läuft.

4. Zeitliche Angemessenheit der Vorabanforderung

An die zeitliche Angemessenheit einer Vorabanforderung ist ein hoher Maßstab anzulegen. Der alljährlich in ähnlicher Form wiederkehrende gleichlautende Ländererlass schafft für Steuerpflichtige und Finanzbehörden eine Verlässlichkeit und Vertrauensschutz. Die Ländererlasse entfalten als ermessensbindende Verwaltungsvorschrift auch einen Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen auf Beachtung durch die Finanzbehörde⁴⁰.

Eine Abweichung ist nach den Erlassen zwar möglich, bedarf aber generell einer ausführlichen Begründung⁴¹. Im Vertrauen auf die Erlassregelung kann der Steuerpflichtige also generell von einer zwölfmonatigen Frist ausgehen; falls eine Vorabanforderung ergeht, sollte diese mindestens fünf Monate vor dem von der Finanzbehörde gesetzten Termin ergehen, damit keine Unterschreitung der gesetzlichen Fünf-Monats-Frist aus § 149 Abs. 2 AO erfolgt. Im Ergebnis folgt dieser Lösung auch die OFD Hannover⁴² in ihrer Rundverfügung vom 4. 1. 2008: Dort werden Vorabanforderungen frühestens auf den 31. 7. terminiert. Auch die Anweisung der OFD Hannover, die Auswahl und Bekanntgabe von Vorabanforderungen zügig nach Beginn des Kalenderjahres vorzunehmen⁴³, ist zu begrüßen.

Eine Vorabanforderung kann auch dann zeitlich unangemessen sein, wenn sie nicht mit anderen gesetzlichen Fristen korreliert: So beträgt zwar die gesetzliche Frist zur Aufstellung des Jahresabschlusses gemäß § 264 Abs. 1 Satz 3 HGB drei Monate, für kleine Kapitalgesellschaften sechs Monate nach Bilanzstichtag. Die gesetzliche Frist zum Beschluss über die Feststellung des Jahresabschlusses beträgt jedoch gemäß § 42a Abs. 2 Satz 1 GmbHG acht Monate, für kleine Kapitalgesellschaften elf Monate nach Bilanzstichtag. Solange jedoch die Gesellschafterversammlung noch keinen Beschluss über die Feststellung des Jahresabschlusses herbeigeführt hat, kann auch noch keine darauf fußende Ertragsteuererklärung erstellt werden. Denn erst nach Beschluss ist der Jahresabschluss wirksam festgestellt.

4.1 Nichtigkeit von Vorabanforderungen

Anforderungen vor dem gesetzlichen Termin sind gemäß § 125 Abs. 1 AO nichtig. Eine solche Vorabanforderung leidet an einem schwerwiegenden Fehler, weil sie gegen geltendes Recht verstößt. Eine Verkürzung der gesetzlich

geregelten Steuererklärungsfrist durch eine Vorabanforderung ist eine objektiv willkürliche Maßnahme, ein Gesetzesverstoß, der „[...] schlechterdings unerträglich [...]“⁴⁴ erscheint. Der Adressat einer solchen Vorabanforderung wird unzumutbar und ungesetzlich belastet. Eine Interpretationsmöglichkeit der Vorschrift ist weder dem Gesetzestext, noch den einschlägigen Verwaltungsanweisungen nach den allgemeinen Denkgesetzen zu entnehmen.

Bei der Beurteilung, ob die Nichtigkeit offenkundig ist, ist als Maßstab die Sicht des verständigen Dritten⁴⁵ anzulegen. Der Mangel ist evident, weil in § 149 Abs. 2 Satz 1 AO unmissverständlich ausgeführt wird, dass „[...] Steuererklärungen, die sich auf ein Kalenderjahr [...] beziehen, spätestens fünf Monate danach abzugeben sind. [...]“.

4.2 Finanzbehördliche Bearbeitungsdauer nach Vorabanforderung

Die Finanzbehörde muss eine vorzeitig angeforderte Steuererklärung auch zeitnah bearbeiten. Das Sächsische FG hat entschieden, dass die Finanzbehörde angesichts einer Bearbeitungsdauer von annähernd sechs Kalendermonaten ihre eigene Argumentation, dass eine vorzeitige Anforderung der Steuererklärung nötig sei, selbst widerlegt.⁴⁶

5. Rechtsmittel gegen rechtswidrige Vorabanforderungen

Gegen rechtswidrige Vorabanforderungen ist der Finanzrechtsweg nach § 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO gegeben, mithin ist der Einspruch gemäß § 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zunächst das zulässige Rechtsmittel. Sofern dem Einspruch nicht abgeholfen wird, ist der Klageweg vor den Finanzgerichten statthaft. Sofern die Vorabanforderung nicht mit der gesetzlich geforderten Rechtsbehelfbelehrung versehen wurde, verlängert sich die Einspruchsfrist auf ein Jahr nach Bekanntgabe, § 356 Abs. 2 Satz 1 AO.

Nach Auffassung des Verfassers stellen Vorabanforderungen auch aussetzungsfähige, weil vollziehbare Verwaltungsakte dar.

Verwaltungsakte sind nach *Birkenfeld* generell dann vollziehbar, wenn sie „[...] in die Rechtssphäre des Steuerpflichtigen eingreifen [...]“ und mit ihnen „[...] Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis auf ein Tun [...] zwischen der Finanzbehörde und dem Steuerpflichtigen [...]“⁴⁷ verwirklicht werden. *Seer* strafft die Definition des Merkmals der Vollziehbarkeit noch weiter: „Vollziehbar sind alle Verwaltungsakte, die dem Steuerpflichtigen eine Leistungspflicht auferlegen [...]“⁴⁸

Zwangsgeldandrohungen zählen nach herrschender Meinung zu den vollziehbaren Verwaltungsakten⁴⁹, weil es sich um sog. Finanzbefehle⁵⁰ handelt. Vorabanforderungen von Steuererklärungen

Eichhorn: Zur Rechtmäßigkeit der Vorabanforderung von Steuererklärungen

DStR 2009 Heft 37

1892

können insoweit als eine Vorstufe zur Zwangsgeldandrohung angesehen werden, weil sie quasi als Wegbereiter die Zwangsgeldandrohung (und eine spätere Festsetzung von Zwangsgeld) erst ermessensgerecht werden lassen. Sie sind deshalb nach Auffassung des Verfassers ebenfalls vollziehbar.

Vorabanforderungen von Steuererklärungen zählen auch nicht zu den Verwaltungsakten, die sich in einer Negation erschöpfen, weil durch sie kein konkreter Antrag auf Fristverlängerung abgelehnt wird, sondern vielmehr eine durch ministerialen oder mittelbehördlichen Erlass ausgesprochene allgemeine Fristverlängerung im konkreten Einzelfall widerrufen wird. *Seer* hält in solchen Fällen, bei denen dem Steuerpflichtigen eine „[...] bereits innegehabte günstige Rechtsposition wieder genommen wird [...]“⁵¹, eine Aussetzung der Vollziehung für möglich und statthaft.

6. Fazit

Die in den Ländererlassen eingeräumte generelle Verlängerung der Abgabefrist auf 12 Monate nach Ablauf des Veranlagungszeitraums hat sich in der Praxis als unpraktikabel erwiesen. Die Frist kollidiert mit der alljährlich wiederkehrenden „Jahresend-Rallye“ in der Steuerberatungspraxis und den zahlreichen gesetzlichen Feiertagen und arbeitsfreien Tagen zum Jahresende. Sie kann faktisch wegen der Feiertage nicht vollständig ausgenutzt werden. Wegen der bundesweit stark unterschiedlichen Fristverlängerungs- und Vorabanforderungspraxis⁵² ist eine generelle gesetzliche Lösung jedoch weiterhin wünschenswert⁵³. Der Autor schlägt daher den 28. 2., ggf. den 29. 2. des übernächsten Kalenderjahres als sinnvollen Abgabetermin vor und folgt damit *Schroen*⁵⁴. Nur eine klarstellende gesetzliche Regelung kann zur Vereinfachung und zum - in diesen Tagen vielfach sinnwidrig strapazierten - Bürokratieabbau beitragen.

* Dipl.-Fw. (FH) *Michael Eichhorn* ist Steuerberater, Wirtschaftsmediator (IHK) sowie Geschäftsführer der Eichhorn und Ody Steuerberatungsgesellschaft mbH in Düsseldorf und der Eichhorn Ody Morgner Steuerberatungsgesellschaft mbH in Chemnitz.

1 Oberste Finanzbehörden der Länder v. 2. 1. 2009, BStBl I 2009, 266, BeckVerw 152298.

2 Vgl. Pressemitteilung der OFD Koblenz v. 7. 5. 2009.

3 Oberste Finanzbehörden der Länder v. 2. 1. 2009, BStBl I 2009, 266, BeckVerw 152298.

4 OFD Magdeburg v. 10. 9. 2003, S 0320 - 12 - ST 251, NWB DokID: WAAAB-15145, StEd 2003, 722.

5 OFD Rheinland v. 4. 4. 2006, S 2319 - 1001 - St, BeckVerw 097785; OFD Münster v. 4. 4. 2006, S 2319 - 94 St21 - 31, BeckVerw 097803.

6 OFD Rheinland v. 4. 4. 2006, S 2319 - 1001 - St, BeckVerw 097785; OFD Münster v. 4. 4. 2006, S 2319 - 94 St21 - 31, BeckVerw 097803.

7 OFD Rheinland v. 4. 4. 2006, S 2319 - 1001 - St, BeckVerw 097785; OFD Münster v. 4. 4. 2006, S 2319 - 94 St21 - 31, BeckVerw 097803.

8 Vgl.: FG Saarland v. 17. 3. 2004, 1 K 46/03, EFG 2004 1018, BeckRS 2004, 6016105 zur Rechtmäßigkeit der Ablehnung eines Fristverlängerungsantrages trotz Erfüllung der „Abgabequote“ eines Steuerberaters.

9 *Eichhorn*, Stbg 2008, 173.

10 OFD Chemnitz v. 29. 8. 2006, S 0320 - 44/17 - St 24, NWB DokID: ZAAAC-38126.

11 OFD Hannover v. 4. 1. 2008, S 0320 - 46 - StO 142, BeckVerw 109367.

12 Insbesondere findet § 108 Abs. 3 AO Anwendung sofern das Fristende auf einen Sonntag, einen gesetzlichen Feiertag oder einen Sonnabend fällt; *Bockmeyer*, in: Klein, AO, 9. Aufl., 2006, § 108 Rz. 4; *Söhn*, in: H/H/Sp, AO, 10. Aufl./Stand März 2009, § 108 Rz. 122 i. V. m. Rz. 56.

13 *Tipke*, in: Tipke/Kruse, AO, 16. Aufl./Stand Mai 2009, § 109 Rz. 4; OFD Magdeburg v. 10. 9. 2003, S 0320 - 12 - ST 251.

14 *Söhn*, (Fn. 12), § 109 Rz. 38.

15 *Brockmeyer*, (Fn. 12), § 109 Rz. 2; *Tipke*, (Fn. 13), § 109 Rz. 4; *Söhn*, (Fn. 12), § 108 Rz. 122 i. V. m. Rz. 56.

16 *Brockmeyer*, (Fn. 12), § 108 Rz. 4; OFD Magdeburg v. 10. 9. 2003, S 0320 - 12 - ST 251.

17 OFD Magdeburg v. 10. 9. 2003, S 0320 - 12 - ST 251, NWB DokID: WAAAB-15145, StEd 2003, 722; OFD Chemnitz v. 29. 8. 2006, S 0320 - 44/17 - St 24, NWB DokID: ZAAAC-38126.

18 Gerichtsbescheid des Sächsischen FG v. 20. 5. 2009, 4 K 1352/08.

19 *Gersch*, in: Klein, AO, 9. Aufl. 2006, § 5 Rz. 7.

20 *Kruse*, in: Tipke/Kruse, AO, 16. Aufl./Stand Mai 2009, § 5 Rz. 66.

21 *Kruse*, (Fn. 20), § 5 Rz. 66.

22 *Kruse*, (Fn. 20), § 5 Rz. 66.

23 *Gersch*, (Fn. 19), § 5 Rz. 13.

24 *Kruse*, (Fn. 20), § 5 Rz. 67.

25 *Kruse*, (Fn. 20), § 5 Rz. 67.

26 *Tipke*, (Fn. 13), § 118 Rz. 20.

27 *Kruse*, (Fn. 20), § 5 Rz. 50; *Gersch*, (Fn. 19), § 5 Rz. 9.

28 *Kruse*, (Fn. 20), § 5 Rz. 50.

29 *Kruse*, (Fn. 20), § 5 Rz. 55.

30 Siehe Fn. 1.

31 *Gersch*, (Fn. 19), § 5 Rz. 10.

32 *Kruse*, (Fn. 20), § 5 Rz. 60 ff.

33 *Kruse*, (Fn. 20), § 5 Rz. 62.

34 *Pahlke*, in: Pahlke/Koenig, AO, 2. Aufl./2009, § 5 Rz. 33.

35 *Kruse*, (Fn. 20), § 5 Rz. 65.

36 Siehe 2.3.6.4.

37 Vgl.: ausführlich zur Schätzung bei fehlendem Grundlagenbescheid: *Rüsken*, in: Klein, AO, 9. Aufl. 2006, § 162 Rz. 55.

38 OFD Hannover v. 4. 1. 2008, S 0320-46- St 0142, BeckVerw 109367.

39 *Brandis*, in: Tipke/Kruse, AO, 16. Aufl./Stand Mai 2009, § 180 Rz. 10.

40 *Pahlke*, (Fn. 34), § 5 Rz. 30, 31.

41 Siehe auch 2.4.2

42 OFD Hannover v. 4. 1. 2008, S 0320-46- St 0142, BeckVerw 109367,

43 OFD Hannover v. 4. 1. 2008, S 0320-46- St 0142, BeckVerw 109367, Tz. 4.

44 *Pahlke*, (Fn. 34), § 125 Rz. 10.

45 *Brockmeyer*, (Fn. 12), § 125 Rz. 2.

46 Vgl.: Gerichtsbescheid des Sächsischen FG v. 20. 5. 2009, 4 K 1352/08.

47 *Birkenfeld*, in: H/H/Sp, AO, 10. Aufl., Stand März 2009, § 361 Rz. 53.

48 *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO, 16. Aufl., Stand Mai 2009, § 69 Rz. 20.

49 *Birkenfeld*, (Fn. 47), § 361 Rz. 84; *Seer*, (Fn. 48), § 69 Rz. 20.

50 *Seer*, (Fn. 48), § 69 Rz. 27.

51 *Seer*, (Fn. 48), § 69 Rz. 24 unter „Ablehnung eines begünstigenden Verwaltungsaktes“.

52 *Niehues*, NWB 2008, S. 3984.

53 *Niehues*, NWB 2008, S. 3985. *Niehues* schlägt den 15. 11. vor.

54 *Schroen*, NWB 2008, S. 4780.