

§ 37**Einkommensteuer-Vorauszahlung**

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

(1) ¹Der 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. ²Die 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) (aufgehoben)

(3) ¹Das Finanzamt setzt die Vorauszahlungen durch Vorauszahlungsbescheid fest. ²Die Vorauszahlungen bemessen sich grundsätzlich nach der Einkommensteuer, die sich nach Anrechnung der Steuerabzugsbeträge (§ 36 Abs. 2 Nr. 2) bei der letzten Veranlagung ergeben hat. ³Das 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. ⁴Bei der Anwendung der Sätze 2 und 3 bleiben Aufwendungen im Sinne des § 9c Abs. 2 und 3, des § 10 Abs. 1 Nr. 1, 1a, 1b, 4, 7 und 9, der §§ 10b und 33 sowie die abziehbaren Beträge nach § 33a, wenn die Aufwendungen und abziehbaren Beträge insgesamt 600 € nicht übersteigen, außer Ansatz. ⁵Die Steuerermäßigung nach § 34a bleibt außer Ansatz. ⁶Bei der Anwendung der Sätze 2 und 3 bleibt der Sonderausgabenabzug nach § 10a Abs. 1 außer Ansatz. ⁷Außer Ansatz bleiben bis zur Anschaffung oder Fertigstellung der Objekte im Sinne des § 10e Abs. 6 und § 10h auch die Aufwendungen, die nach § 10e Abs. 6 und § 10h Satz 3 wie Sonderausgaben abgezogen werden; Entsprechendes gilt auch für Aufwendungen, die nach § 10i für nach dem Eigenheimzulagengesetz begünstigte Objekte wie Sonderausgaben abgezogen werden. ⁸Negative 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. ⁹Wird ein Gebäude vor dem Kalenderjahr seiner Fertigstellung angeschafft, tritt an die Stelle der Anschaffung die Fertigstellung. ¹⁰Satz 8 gilt nicht für negative Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung eines Gebäudes, für das erhöhte Absetzungen nach den §§ 14a, 14c oder 14d des Berlinförderungsgesetzes oder Sonderabschreibungen nach § 4 des Fördergebietgesetzes in Anspruch genommen werden. ¹¹Satz 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. ¹²In den Fällen des § 31, in denen die gebote-

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

(5) ¹Vorauszahlungen sind nur festzusetzen, wenn sie mindestens 400 € im Kalenderjahr und mindestens 100 € für einen Vorauszahlungszeitpunkt betragen. ²Festgesetzte Vorauszahlungen sind nur zu erhöhen, wenn sich der Erhöhungsbetrag im Fall des Absatzes 3 Satz 2 bis 5 für einen Vorauszahlungszeitpunkt auf mindestens 100 €, im Fall des Absatzes 4 auf mindestens 5000 € beläuft.

Autor: Dr. Axel **Diebold**, Ltd. Regierungsdirektor a.D., Augsburg
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Vors. Richter am BFH,
 München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen

	Anm.		Anm.
A. Grundinformation	1	C. Bedeutung	
B. Rechtsentwicklung		I. Wirtschaftliche Bedeutung und verfahrensrechtliche Einordnung	4
I. Rechtsentwicklung der Vorläufer des § 37	2	II. Verfassungsmäßigkeit	5
II. Rechtsentwicklung seit Einführung des § 37 mit EStRG	3	D. Geltungsbereich	6
		E. Verhältnis zu anderen Vorschriften	7

Erläuterungen zu Abs. 1:
 Entstehung und Fälligkeit von Vorauszahlungen

	Anm.		Anm.
A. Überblick	10	II. Fälligkeit der Einkommensteuervorauszahlungen (Vorauszahlungszeitpunkte)	
B. Die Entrichtung der Vorauszahlungen (Abs. 1 Satz 1)		1. Fälligkeit der Vorauszahlungen und Rechtsfolgen	12
I. Verpflichtung zur Leistung von voraussichtlich sich ergebenden Vorauszahlungen	11	2. Stundung im Vorauszahlungsverfahren	13

	Anm.		Anm.
C. Entstehung der Vorauszahlungsschuld (Abs. 1 Satz 2)		II. Gesetzliche Entstehungszeitpunkte	15
I. Bedeutung des Entstehungszeitpunkts	14	III. Beendigung der Steuerpflicht	16

**Erläuterungen zu Abs. 2 aF:
Bestimmung abweichender Vorauszahlungszeitpunkte durch die Oberfinanzdirektionen . 18**

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

	Anm.		Anm.
A. Überblick	20		
B. Das Finanzamt setzt die Vorauszahlungen durch Vorauszahlungsbescheid fest (Abs. 3 Satz 1)			
I. Zuständigkeit des Finanzamts			
1. Örtliche und sachliche Zuständigkeit des Wohnsitzfinanzamts	21	2. Verhältnis von durchgeführtem Veranlagungsverfahren zum Vorauszahlungsverfahren	30
2. Verhältnis der Zuständigkeiten von Wohnsitz- und Betriebsfinanzamt bei gesonderter Feststellung von Besteuerungsgrundlagen	22	a) Verhältnis eigener Art und Folgerungen	31
II. Festsetzung der Vorauszahlungen		b) Umfang der Aussetzung der Vollziehung der nachfolgenden Steuerfestsetzung	32
1. Gegenstand und Arten der Festsetzung von Vorauszahlungen	23	V. Anfechtung und vorläufiger Rechtsschutz gegen den Vorauszahlungsbescheid	33
2. Festsetzung von Vorauszahlungen von Amts wegen oder auf Antrag; Mitwirkung des Steuerpflichtigen	24	VI. Die erstmalige Festsetzung von Vorauszahlungen	
III. Festsetzung durch Vorauszahlungsbescheid		1. Grundlagen der erstmaligen Festsetzung von Vorauszahlungen	34
1. Rechtsnatur des Vorauszahlungsbescheids	25	2. Einzelheiten zur erstmaligen Festsetzung von Vorauszahlungen	35
2. „Vorläufigkeit“ und Befristung der Vorauszahlungsfestsetzung	26	C. Vorgängige Veranlagung als Bemessungsgrundlage für Vorauszahlungen (Abs. 3 Satz 2)	38
IV. Verhältnis des Vorauszahlungsbescheids zur nachfolgenden Veranlagung		D. Anpassung von Vorauszahlungen (Abs. 3 Satz 3)	
1. Vorauszahlungsverfahren		I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3 Satz 3: Überblick und Bedeutung der Anpassungsregelung	40

	Anm.
II. Anpassungsmaßstab des Abs. 3 Satz 3: Die voraussichtlich sich ergebende Einkommensteuer	
1. Begriff und Ermittlung der „voraussichtlich sich ergebenden Einkommensteuer“	41
2. Glaubhaftmachung der voraussichtlich sich ergebenden Einkommensteuer durch den Steuerpflichtigen	42
3. Maßgebliche Sach- und Rechtslage: Die sich für den Vorauszahlungszeitraum ergebende Einkommensteuer	
a) Für den Vorauszahlungszeitraum maßgebliche Rechtslage . .	43
b) Für den Vorauszahlungszeitraum maßgebliche Sachlage	44
c) Für den Vorauszahlungszeitraum maßgebliche Sach- und Rechtslage bei Beteiligung an Steuersparmodellen	45
III. Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 3: Das FA kann die Einkommensteuer innerhalb einer Frist anpassen	
1. Anpassung als Ermessensentscheidung	46
2. Einzelfälle der Ausübung des Anpassungsermessens (ABC)	47
3. Anpassungsfristen nach Abs. 3 Satz 3	
a) Anpassungszeitraum von 15 Monaten als Grundsatz (Abs. 3 Satz 3 Halbs. 1)	48
b) Verlängerter Anpassungszeitraum bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft: 21-Monats-Frist (Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2)	49
IV. Einzelne Anpassungsalternativen nach Abs. 3 Satz 3	
1. Erhöhung laufender Vorauszahlungen	50

	Anm.
2. Herabsetzung laufender Vorauszahlungen	51
3. Die nachträgliche Anpassung von Vorauszahlungen	52
E. Nichtberücksichtigung bestimmter persönlicher Abzüge bei der Bemessung der Vorauszahlungen (Abs. 3 Satz 4)	
I. Bedeutung des Abs. 3 Satz 4	55
II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 4	
1. Die einzelnen Begrenzungen des Abs. 3 Satz 4	56
2. Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 4: Die Beträge bleiben bei der Anwendung des Abs. 3 Sätze 2 und 3 außer Ansatz	57
F. Nichtberücksichtigung der Begünstigung nicht entnommener Gewinne nach § 34a (Abs. 3 Satz 5)	60
G. Nichtberücksichtigung von Beiträgen für eine zusätzliche Altersvorsorge pflichtversicherter Arbeitnehmer und gleichgestellter Personen nach § 10a (Abs. 3 Satz 6)	62
H. Nichtberücksichtigung von Vorkosten bei Bemessung der Vorauszahlungen nach §§ 10e Abs. 6, 10h Satz 3 und 10i (Abs. 3 Satz 7)	
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3 Satz 7	64
II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 7	
1. Aufwendungen, die nach § 10e Abs. 6 und § 10h Satz 3 wie Sonderausgaben abgezogen werden können (Abs. 3 Satz 7 Halbs. 1)	65

	Anm.		Anm.
2. Aufwendungen, die nach § 10i für nach dem Eig-ZulG begünstigte Objekte wie Sonderausgaben abgezogen werden können (Abs. 3 Satz 7 Halbs. 2)	66	3. Geltungsbereich des Abs. 3 Sätze 8–11 und Verhältnis zu anderen Vorschriften	72
		4. Verfahrensfragen	73
J. Nichtberücksichtigung bestimmter Verluste aus Vermietung und Verpachtung bei Bemessung der Vorauszahlungen (Abs. 3 Sätze 8–11)		II. Ausgleichsverbot für Verluste vor Anschaffung oder Fertigstellung (Abs. 3 Satz 8)	
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3 Sätzen 8–11		1. Tatbestandsvoraussetzung und Bedeutung der Regelung und Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 11	88
1. Überblick	70	2. Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 11: Entsprechende Anwendung des Abs. 3 Satz 8	89
2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Ausgleichsverbots für Verluste aus Vermietung und Verpachtung	71	K. Berücksichtigung des Familienleistungsausgleichs (Abs. 3 Satz 12)	92

Erläuterungen zu Abs. 4:
Nachträgliche Erhöhung von Vorauszahlungen 100

Erläuterungen zu Abs. 5:
Mindestgrenzen bei der Festsetzung und Anpassung von Vorauszahlungen 110

Erläuterungen zu § 52 Abs. 50f:
Berücksichtigung von Beiträgen zur Krankenversicherung und zur Pflegeversicherung bei der Festsetzung und Anpassung von Vorauszahlungen 111

ABC der Vorauszahlungen 120

Allgemeine Erläuterungen

Schrifttum: SCHÖFER, Die Vorauszahlungen als Besteuerungsform im geltenden Reichsteuerrecht, 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; FICHTELMANN, Die Geltendmachung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen im Insolvenzverfahren, INF 2006, 905; HORST, Vorauszahlungen im Steuerrecht – eine Übersicht über diverse Steuerarten, SteuStud. 2007, 124.

1

A. Grundinformation

Die Vorschrift sieht Abschlagszahlungen auf die zu erwartende EStSchuld vor und regelt dazu in 4 Absätzen (5 Absätze bis 2008: Zu Abs. 2 aF s. Anm. 18) die Entstehung, Fälligkeit, Festsetzung, Anpassung und Bemessung der ESt-VorausZ. Die VorausZ sind vierteljährlich zum 10.3., 10.6. usw. fällig und entstehen jeweils mit Beginn des Kj.-Vierteljahres (Abs. 1 Sätze 2 und 3). Sie werden durch VorausZBescheid festgesetzt (Abs. 3 Satz 1), nach der ESt. der letzten Veranlagung und unter Berücksichtigung oder Außerachtlassung bestimmter Ermäßigungen bemessen (Abs. 3 Sätze 2–12). Die VorausZ können nachträglich unter Anpassung der letzten VorausZ durch Bescheid erhöht werden (Abs. 4). Für die Festsetzung und Erhöhung der VorausZ sind in Abs. 5 Mindestbeträge von 100 € und 5000 € (s. Anm. 110) vorgesehen.

Die Regelungen des § 37 gewährleisten damit eine Versteigerung staatlicher Mittelzuflüsse (s. Anm. 4) und die zeitnahe, zinsgerechte Besteuerung, die zugleich – wenn auch unzureichend – einer Benachteiligung lstopfl. ArbN entgegenwirkt (s. Anm. 5).

B. Rechtsentwicklung

2

I. Rechtsentwicklung der Vorläufer des § 37

§ 67 Preuß. EStG v. 24.6.1891 u. § 42 EStG 1920 v. 29.3.1920 (RGBl. I 1920, 859): Zahlung der veranlagten Steuer für ein Rechnungsjahr nach dem Einkommen des vorangegangenen Rechnungsjahres während der folgenden Jahre in vierteljährlichen Teilbeträgen (Mai, August, November und Februar).

EStÄndG v. 24.3.1921 (RGBl. I 1921, 313): Nachträgliche Veranlagung für das Steuerjahr unter Anrechnung weiter zu zahlender Beträge.

EStÄndG v. 20.12.1921 (RGBl. I 1921, 1580): Einführung vierteljährlicher VorausZ in Höhe von einem Viertel der zuletzt festgesetzten Steuer.

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): Erhebung von VorausZ auf die nachträglich für den VZ veranlagte ESt. mit abweichenden Terminen für Land- und Forstwirte.

VO über die Fälligkeit der VorausZ bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer v. 5.3.1932 (RMBl. 1932, 98; RStBl. 1932, 257): Verlegung der VorausZTermine auf den 10.6., 10.12. usw. des Jahres.

Ges. über die Einkommensbesteuerung für 1933 v. 21.12.1933 (RGBl. 1934 I, 1; RStBl. 1934, 1): Übergangsregelung zum EStG 1934 mit neuem Tarif.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 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 1935, 153; RStBl. 1935, 209): Abrundung nebst Mindestbeträgen.

Ges. zur Änderung des EStG v. 1.2.1938 (RGBl. I 1938, 99; RStBl. 1938, 97): Steuer, nicht Einkünfte als Bemessungsgrundlage bei der Anpassung der VorausZ.

StÄndVO v. 20.8.1941 (RGBl. I 1941, 510; RStBl. 1941, 593): §§ 36 f. wurden durch den erheblich abgeänderten § 35 ersetzt.

StVereinfachungsVO v. 14.9.1944 (RGBl. I 1944, 202; RStBl. 1944, 577): Festschreibung der Veranlagungsergebnisse 1943 für 1944 und 1945 bei kleineren Stpfl. und Ersetzung durch fortlaufende VorausZ mit Abgeltungswirkung und Anpassungsmöglichkeit bei Einkommens- und/oder StKlassenänderung (RdF v. 20.11.1944, RStBl. 1944, 705).

KRG Nr. 12 v. 1.2.1946 (StuZBl. 1946, 2): Änderung des VorausZsystems durch Einführung von Vierteljahreserklärungen, wobei eine Unterzahlung von 25 % (Straf-)Zuschläge in Höhe von 15 % auslöste.

Ges. zur Erhebung von Abschlagszahlungen auf die ESt. und KSt. v. 18.2.1949 (BayFMinBl. 1949, 101): Monatliche AbschlagsZ in Höhe von $\frac{1}{3}$ der zum 10.1., 10.4., 10.7. und 10.10. fälligen VorausZ ab Februar 1949.

EStG 1949 v. 10.8.1949 (WiGBl. 1949, 166): Übernahme der Regelung des KRG Nr. 12 nach § 35 Abs. 3 EStG.

StÄndG v. 29.4.1950 (BGBl. I 1950, 95): Wiedereinführung fester VorausZ unter Beseitigung der vierteljährlichen 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 1950, 107): Übergangsregelung zum neuen System und für die Bemessungsgrundlage, da vorgängige Veranlagungen 1949 fehlten.

EStÄndVO v. 7.6.1950 (BGBl. I 1950, 187): Verlängerung der Übergangsregelung auf VZ nach 1950.

Stabilitäts- und WachstumsG v. 8.6.1967 (BGBl. I 1967, 582; BStBl. I 1967, 266): Einführung der nachträglichen Erhöhung von VorausZ (sog. fünfte VorausZ).

II. Rechtsentwicklung seit Einführung des § 37 mit EStRG

3

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): In § 37 EStG Zusammenfassung 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). Neuregelungen: Festsetzung von VorausZ durch Vorauszahlungsbescheid, nachträgliche Erhöhung der letzten VorausZ des VZ anstelle der fünften VorausZ und Einschränkung der Berücksichtigung bestimmter Aufwendungen bei der Bemessung der VorausZ zur Angleichung an das LStErhebungsverfahren.

AO 1977 v. 16.3.1976 (BGBl. I 1976, 613; BStBl. I 1976, 157): Vorauszahlungs-festsetzungen als zwingende StFestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 Satz 2 AO).

KStRG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Vergütete KSt. als zu berücksichtigende Anrechnungsbeträge (Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2).

StÄndG 1979 v. 30.11.1978 (BGBl. I 1978, 1849; BStBl. I 1978, 479): Einbeziehung der Unterhaltsleistungen im Rahmen des beschränkten Realsplittings (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a) 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 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581): Einführung von „Bagatellgrenzen“ für die Festsetzung von VorausZ (Abs. 5).

HBegleitG 1983 v. 20.12.1982 (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972): Häufiger Kinderfreibetrag bei Unterhaltsverpflichtung (§ 32 Abs. 8 Satz 2) nur beschränkt abziehbar (Abs. 3 Satz 4 aF).

StEntlG 1984 v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1583; BStBl. I 1984, 14): Temporärer Ausschluss bestimmter Verluste aus VuV aus der Bemessungsgrundlage (Abs. 3 Sätze 5–8 aF).

StBereinigungsG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): Kinderbetreuungskosten (§ 33c) nur beschränkt berücksichtigungsfähig (Abs. 3 Satz 4 aF).

StSenkG 1986/88 v. 26.6.1985 (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): Streichung des Verweises auf § 32 Abs. 8 Satz 2 in Abs. 3 Satz 4 aF.

WohneigFG v. 15.5.1986 (BGBl. I 1986, 730; BStBl. I 1986, 278): Temporärer Ausschluss des SA-Abzugs für Aufwendungen nach § 10e Abs. 6 im neuen Abs. 3 Satz 5 aF. Gestrichen wurden die Verweise auf § 7b EStG und § 15 BerlinFG in Abs. 3 Satz 8 aF.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 223): Senkung der Höchstgrenze nach Abs. 3 Satz 4 aF wie im LStAbzugsverfahren von 1800 DM auf 1200 DM.

StReformÄndG 1990 v. 30.6.1989 (BGBl. I 1989, 1267; BStBl. I 1989, 251): Aufwendungen für hauswirtschaftliche Beschäftigungsverhältnisse nur beschränkt abziehbar (Abs. 3 Satz 4 aF).

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): 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 1990, 885; BStBl. I 1990, 654): Abschlagszahlungen nach der SelbstberechnungsVO v. 27.6.1990 (GBl. I 1990 Nr. 41, 616) im Beitrittsgebiet als VorausZ bis zur anderweitigen Festsetzung.

StÄndG 1991 v. 24.6.1991 (BGBl. I 1991, 1322; BStBl. I 1991, 665): Aufwendungen für private Ersatzschulen (§ 10 Nr. 9 nF) nur beschränkt abziehbar (Abs. 3 Satz 4 aF). Förderung von Gebäuden iSd. §§ 14c und 14d BerlinFG und des § 4 FördG in Abs. 3 Satz 8 aF.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Ausschluss auch der Objekte des § 10e Abs. 2 und des § 10h von einer Berücksichtigung vor Anschaffung oder Fertigstellung (Abs. 3 Satz 5 aF).

FKPG v. 23.6.1993 (BGBl. I 1993, 944; BStBl. I 1993, 510): Einschränkung der finanzbehördlichen Aufklärungspflicht bei Ermittlung der Erwerbsbezüge (§ 32c Abs. 2) für VorausZZwecke (neuer Satz 3 in Abs. 3).

StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): Die Verweisung in Abs. 3 Satz 3 aF auf § 32c wurde durch § 32d (StFreistellung des Existenzminimums bei niedrigem Erwerbseinkommen) ersetzt.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Redaktionelle Anpassung des Abs. 5 infolge der Einfügung des Satzes 3 in Abs. 3 durch das FKPG.

Ges. zur Neuregelung der steuerrechtlichen WohnEigFörd. v. 15.12.1995 (BGBl. I 1995, 1783; BStBl. I 1995, 775): Anpassung des Abs. 3 Satz 5 als Folge der Abschaffung der Berücksichtigung von Bausparbeiträgen als SA und des Satz 6 Halbs. 2 um den Vorkostenabzug nach § 10i.

JStErgG 1996 v. 18.12.1995 (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 786): Wegen Streichung des § 32d Wegfall des die finanzbehördliche Aufklärungspflicht zur Feststellung von Erwerbsbezügen einschränkenden Abs. 3 Satz 3. Ermächtigung in § 149 Abs. 3 AO, ab 1996 den Zeitraum zur Festsetzung oder Anpassung der VorausZ von den Einzelsteuergesetzen abweichend zu regeln.

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Ausschluss von Kinderfreibeträgen und Kindergeld wie im LStAbzugsverfahren (Abs. 3 Satz 10 aF).

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Neuer Satz 4 in Abs. 3 mit der Pflicht, bei Herabsetzungsanträgen im Hinblick auf dieses Gesetz den amtlichen Vordruck zu benutzen. Infolge Wegfalls des Abzugs bezahlter Steuerzinsen wurde im (nunmehrigen) Satz 5 die Verweisung auf § 10 Abs. 1 Nr. 5 gestrichen.

Ges. zur Familienförderung v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): Abs. 3 Satz 5 wurde infolge der Aufhebung des § 33c, Sätze 9 und 10 durch Änderung von „Satz 6“ in „Satz 7“ redaktionell angepasst. In Satz 11 wurde das Wort „Kinderfreibeträge“ durch den Verweis auf § 32 Abs. 6 abgelöst, um auch dem Betreuungsfreibetrag Rechnung zu tragen. In Abs. 5 Satz 2 wurde die Angabe des Abs. 3 Satz 5 nachgeholt.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Aufhebung der Ermächtigung des § 149 Abs. 3 AO.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Ersetzen und Runden der DM-Beträge durch €-Beträge mit Wirkung ab 1.1.2002.

AVmG v. 26.6.2001 (BGBl. I 2001, 1310; BStBl. I 2001, 420): Neuer Abs. 3 Satz 6 zum Ausschluss von Altersvorsorgebeiträgen nach § 10a von der Bemessungsgrundlage.

2. FamFördG v. 16.8.2001 (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 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 (§ 33c).

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Anpassung der Verweisung in den Sätzen 10 und 11 nF von Satz 7 auf Satz 8.

Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006 (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. 2006, 350): In Satz 5 aF redaktionelle Anpassung des Katalogs der außer Ansatz bleibenden Aufwendungen.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Im neuen Satz 6 Ausschluss der Tarifbegünstigung nicht entnommener Gewinne im VorausZVerfahren. Aufrücken der folgenden Sätze nach 7–13.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Aufhebung des Satzes 4 mit dem Formerfordernis für bestimmte Herabsetzungsanträge. Der neue Satz 4 wurde um § 10 Abs. 1 Nr. 1b (Leistungen aufgrund schuldrechtl. Versorgungsausgleichs) ergänzt.

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Aufhebung des Abs. 2; Streichung der Erwähnung der KSt. in Abs. 3 Satz 2 und Verdoppelung der Mindestbeträge des Abs. 5 für die Festsetzung von VorausZ ab 2009.

FamLeistG v. 22.12.2008 (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136): In Abs. 3 Satz 4 wurde der Zusammenfassung der seit 2006 an mehreren Stellen des EStG geregelten Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten im neuen § 9c dadurch Rechnung getragen, dass „§ 9c Abs. 2 und 3“ neu aufgenommen wurden und der Verweis auf § 10 Abs. 1 Nr. 5 und 8 entfiel.

BürgerentlastungsG Krankenversicherung v. 16.7.2009 (BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782): Einfügung eines neuen § 52 Abs. 50f, mit dem eine Sonderregelung für Versicherungsbeiträge iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a und b nF für die Zeit eingeführt wurde, in der die erforderlichen Meldungen des Versicherungsträgers (§ 10 Abs. 2a) noch nicht vorliegen.

C. Bedeutung

4 I. Wirtschaftliche Bedeutung und verfahrensrechtliche Einordnung

Wirtschaftliche Bedeutung: Die Stetigkeit des Haushaltsvollzugs verlangt Sicherstellung eines gleichmäßigen Steuereingangs (BFH v. 29.4.1992 – VI B 152/91, BStBl. II 1992, 752). Betriebswirtschaftlich entspricht der zeitnahe Zahlungsmittelabfluss einer gleichmäßigen Belastung entstandener Gewinne (Liquiditätsäquivalenz). Durch Abschlagszahlungen auf die zu erwartenden Steuern wird eine gleichmäßige Steuerbelastung und kontinuierliche Tilgung der Steuerschuld bereits während ihrer Entstehung sichergestellt, um Zahlungsprobleme bei der Anhäufung größerer Steuerbeträge zu vermeiden. Hinzu kommt der Zinseffekt. Zinsgerechtigkeit würde nur eine „echte“ Vollverzinsung von Steuerschulden und -erstattungsansprüchen ab ihrer Entstehung bewirken. Diese war und ist derzeit technisch nicht darstellbar. Die sog. „Vollverzinsung“ nach §§ 233a bringt keinen ausreichenden Ausgleich, da der Zinslauf erst 15 bzw. 21 Monate nach dem Entstehungszeitpunkt der ESt. beginnt und ein fixierter Zinssatz von 6 % in seiner Auswirkung letztlich vom Kapitalmarktzins abhängt.

Verfahrensrechtliche Einordnung: VorausZBescheide sind StFestsetzungsbescheide (§ 155 Abs. 1 Satz 1 und § 164 Abs. 1 Satz 2 AO; KOCH, AO, 5. Aufl. 1996, § 155 Rn. 9; SCHWARZ/FROTSCHER, AO, § 155 Rn. 4), den sich die Steuer(voraus)erhebung unter Erteilung des Leistungsgebots (§ 254 Abs. 1 Satz 1 AO) und Einziehung der VorausZSchuld anschließt. 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; LBP/RAMACKERS, § 37 Rn. 17). 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.).

Vorauszahlungs-Festsetzung kein Leistungsgebot: Frühere Auffassungen, die im VorausZBescheid ein Leistungsgebot und eine formlose Verfügung iSd. § 93 RAO sa-

hen (BFH v. 5.8.1980 – VIII B 108/79, BStBl. II 1981, 35 und v. 4.6.1981 – VIII B 31/80, BStBl. II 1981, 767), damit die VorausZ lediglich als echte Voraus„zahlung“ (Abschlagszahlung: Hess. FG v. 26.10.1979, EFG 1981, 632, rkr.), sind durch die AO 1977 überholt.

II. Verfassungsmäßigkeit

5

Gleichbehandlung veranlagter Steuerpflichtiger durch Festsetzung von Vorauszahlungen: Eine gleichmäßige und zeitnahe Festsetzung von VorausZ ist Gebot des Gleichbehandlungsgrundsatzes. Nach BFH v. 23.6.1967 – VI B 38/67 (BStBl. III 1967, 659) kann deshalb die Nichterhebung von VorausZ gegen Art. 3 GG verstoßen.

Ungleichbehandlung zwischen Vorauszahlung und Abzugssteuern: Im Vergleich zur Abzugs- oder Quellenbesteuerung (LSt., §§ 38ff; KapErtrSt., §§ 43ff; Abzugssteuer für beschränkt Stpfl., § 50a) folgen verfassungsrechtl. Bedenken daraus, dass beim StAbzug eine sehr frühzeitige Steuererhebung gewährleistet ist, während VorausZ die tatsächliche Steuerschuld oft nicht erreichen. Dass ein ArbN neben dem monatlichen LStEinbehalt ggf. vierteljährliche ESt-Vorauszahlungen zu leisten hat, verstößt nicht gegen den Gleichheitssatz (BFH v. 20.12.2004 – VI R 182/97, BStBl. II 2005, 358).

D. Geltungsbereich

6

Persönlicher Geltungsbereich: Jede natürliche Person (§ 1 EStG, § 33 Abs. 1 AO) ist für sich estvorauszahlungspfl. Ehegatten bleiben auch im Fall der Zusammenveranlagung selbständige Stpfl. (dazu § 26b Anm. 4). Zu PersGes. und -gemeinschaften s. Anm. 22. Über § 31 Abs. 1 KStG gilt § 37 EStG auch für KStSubjekte (s. Anm. 7).

▶ *Alle Arten der Steuerpflicht* unterfallen § 37. Zum Wechsel zwischen den einzelnen Arten der StPflcht s. Anm. 15 f.

Sachlicher Geltungsbereich: Die Regelung bezieht sich lediglich auf die ESt., über § 31 Abs. 1 KStG auch auf die KSt. Über § 51a gilt sie auch für den SolZ und weitere Zuschlagsteuern.

E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

7

Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG:

▶ *Verhältnis zu § 36 Abs. 1:* § 37 Abs. 1 Satz 2 verlegt den Entstehungszeitpunkt der ESt. des § 36 Abs. 1 für laufende VorausZ im Hinblick auf deren vorgezogene Fälligkeit vor (s. Anm. 14). Nach § 36 Abs. 2 Nr. 1 sind die EStVorausZ auf die festgesetzte Steuer anzurechnen.

▶ *Verhältnis zum Lohnsteuerrecht:* Die LSt. ist als besondere Erhebungsform der ESt. im VorausZVerfahren als VorausZ zu berücksichtigen (Abs. 3 Satz 2). Gegen BFH v. 29.4.1992 – VI B 152/91 (BStBl. II 1992, 752) ist das LStVerfahren uE seit der AO 1977 ein neben dem VorausZVerfahren nach § 37 stehendes selbständiges Verfahren (VorausZ iwS; s. auch § 38 Anm. 10). LStAbzug und EStVorausZVerfahren schließen einander nicht aus, denn die Festsetzung von EStVorauszahlungen ist auch dann zulässig, wenn der Stpfl. ausschließlich Ein-

künfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt, die dem LStAbzug unterliegen (BFH v. 20.12.2004 – VI R 182/97, BStBl. II 2005, 358).

Verhältnis zum Körperschaftsteuerrecht:

- ▶ § 30 Nr. 2 KStG: Da § 31 Abs. 1 KStG nicht die *Entstehung* der VorausZSteuerschuld erwähnt, wurde sie gesondert geregelt.
- ▶ § 31 KStG: Über die Erwähnung der Entrichtung der KSt. verweist § 31 Abs. 1 KStG auf § 37 (s. § 31 KStG Anm. 7 und 18). Bei abweichendem Wj. verlegt § 31 Abs. 2 KStG die Fälligkeit und damit auch den Entstehungszeitpunkt der VorausZSchuld vor (s. § 31 KStG Anm. 25).

Verhältnis zur AO:

- ▶ § 38 AO: § 37 Abs. 1 Satz 2 legt den Entstehungszeitpunkt für VorausZ fest.
- ▶ § 164 AO: Die Festsetzung einer VorausZ(-schuld) ist stets eine Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (Abs. 1 Satz 2), die jederzeit abänderbar ist (Abs. 2). Zum Konkurrenzproblem mit § 37 Abs. 3 Satz 3 s. Anm. 48.
- ▶ § 180 AO: Eine gesonderte Feststellung der Einkünfte für VorausZZwecke ist nach hM nicht zulässig (s. Anm. 22).
- ▶ § 220 Abs. 2 Satz 1 AO: § 37 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 Satz 2 regeln die Fälligkeit der VorausZSchuld.

8–9 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1: Entstehung und Fälligkeit von Vorauszahlungen

10

A. Überblick

Abs. 1 Satz 1 befasst sich mit der Frage der Fälligkeit einzelner VorausZRaten.

Abs. 1 Satz 2 regelt den Zeitpunkt der Entstehung der VorausZSchuld. Logisch zutreffender hätte die Entstehung der Steuerschuld vor der Fälligkeit geregelt werden müssen (vgl. §§ 38 und 220 AO).

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

11

I. Verpflichtung zur Leistung von voraussichtlich sich ergebenden Vorauszahlungen

Begriff der Vorauszahlung und Vorauszahlungsschuld: Zu unterscheiden sind die VorausZSchuld und auf die VorausZSchuld geleistete tatsächliche Zahlungen (Tilgungen), die nicht die zugrunde liegende Steuerschuld mindern (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 1981, 767; v. 13.3.1979 – III R 79/77, BStBl. II 1979, 461 zur VSt. und Anm. 4). Abs. 1 Satz 1 verknüpft beide Tatbestände über die Fälligkeit.

Tatbestandsvoraussetzung und Rechtsfolge:

- ▶ *Voraussichtlich geschuldete Einkommensteuer* ist diejenige, die sich entweder nach der letzten vorgängigen Veranlagung (Abs. 3 Satz 2) oder durch anderweitige

Berechnung aufgrund geänderter rechtl. oder tatsächlicher Verhältnisse (Abs. 3 Satz 3) ergeben hat.

- ▶ *Laufender Veranlagungszeitraum* ist das laufende Jahr bis zu dem Zeitpunkt, zu dem nur noch nachträgliche Anpassungen erfolgen können (s. Anm. 100).
- ▶ *Zu entrichten* hat der Stpfl. (§ 33 Abs. 1 AO; bei Ehegatten s. Anm. 6) die VorausZ. (entgegen der zwingenden Gesetzesformulierung) nur aufgrund eines vorgängigen VorausZBescheids (FROTSCHER/LINDBERG, § 37 Rn. 8).

II. Fälligkeit der Einkommensteuervorauszahlungen (Vorauszahlungszeitpunkte)

1. Fälligkeit der Vorauszahlungen und Rechtsfolgen

12

Laufende (gesetzliche) Fälligkeitstermine sind der 10.3., 10.6., 10.9. und 10.12. des Jahres. Zu früheren als den gesetzlichen Fälligkeitsterminen sind Steueranforderungen nicht zulässig. Im Einzelfall kann die fehlende Fälligkeit lediglich durch Erlass eines Arrests (§§ 324 ff. AO) überbrückt werden.

Andere Fälligkeitstermine ergeben sich mit gleichen Rechtsfolgen bei nachträglichen Anpassungen der VorausZ aus Abs. 4 Satz 2.

Bedeutung hat die Fälligkeit dafür, ob und inwieweit ein Leistungsgebot erteilt werden kann, Säumniszuschläge bei Nichtentrichtung verwirkt sind, die Zahlungsverjährung beginnt und für die Verwaltung die Möglichkeit der Aufrechnung entsteht (vgl. BFH v. 13.1.2000 – VII R 91/98, BStBl. II 2000, 246).

Säumniszuschlag bei Nichtbeachtung der Fälligkeit: Wird die Steuer nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstags entrichtet, ist für jeden angefangenen Monat der Säumnis ein Säumniszuschlag in Höhe von 1 % des auf volle 50 € abgerundeten Steuerbetrags verwirkt, wobei bei Zahlung innerhalb der Schonfrist des § 240 Abs. 3 Satz 1 AO von 3 Tagen von seiner Erhebung abgesehen wird.

▶ *Bei einer Herabsetzung der VorausZSchuld* (auch im Rechtsbehelfsverfahren) bleiben Säumniszuschläge nach hM grds. weiterhin verwirkt, auch, wenn die veranlagte Steuer niedriger festgesetzt wird.

BFH v. 24.3.1992 – VII R 39/91, BStBl. II 1992, 956; FG Ba.-Württ./Stuttgart v. 30.1.1997, EFG 1997, 779, rkr.; FG Bremen v. 17.10.1989, EFG 1990, 612, rkr.; AEAO zu § 240 Nr. 2; HHSp./HEUERMANN, § 240 AO Rn. 61; TIPKE/KRUSE, § 240 AO Rn. 43.

UE greift § 240 Abs. 1 Satz 4 AO nur bei Berichtigungen oder Aufhebungen der VorausZFestsetzung, nicht aber bei deren sonstiger Erledigung durch Veranlagung (glA FG Münster v. 26.10.2001, EFG 2002, 118, rkr).

▶ *Möglichkeiten der Vermeidung von Säumniszuschlägen* sind Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO) und Stundung (s. Anm. 13).

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.

▶ *Ein Herabsetzungsantrag* sollte mit einem Antrag auf (technische) Stundung verbunden werden.

▶ *Erfolgt vollständige oder teilweise Ablehnung eines Herabsetzungsantrags nach Fälligkeit* und war der Antrag vor oder entschuldbar verspätet nach Fälligkeit gestellt, 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 Säumniszuschlägen) zu setzen (AEAO § 240 AO Nr. 6c).

13 2. Stundung im Vorauszahlungsverfahren

Durch Stundung kann die Fälligkeit hinausgeschoben werden. Als Stundungsgrund kommen persönliche oder sachliche Unbilligkeit in Betracht.

Persönliche Unbilligkeit: Es gelten die allgemeinen Regeln des § 222 AO. Für den Sonderfall bei Katastrophen usw. s. Anm. 120 „Härtemilderung“.

Sachliche Unbilligkeit erfasst insbes. die sog. technischen Stundungen. Diese haben grds. zinslos zu erfolgen, soweit nicht Erstattungszinsen gegenzurechnen sind (AEAO zu § 234 AO Nr. 11 und BFH v. 21.1.1982 – VIII B 94/79, BStBl. II 1982, 307; v. 7.3.1985 – IV R 161/81, BStBl. II 1985, 449; vgl. auch BFH v. 29.11.1984 – V B 44/84, BStBl. II 1985, 194). Bei Stundungsbegehren iVm. Herabsetzungsanträgen reicht genauso wie für die Herabsetzung selbst Glaubhaftmachung aus.

Keine technische Stundung bei entgegenstehendem Gesetzeszweck: Der Gesetzeszweck steht dagegen, wenn ausdrücklich Vorleistungen verlangt werden, weil etwa bestimmte Besteuerungsgrundlagen von der Berücksichtigung im VorausZVerfahren ausgeschlossen (SCHMIESZEK in B/B, § 37 Rn. 96; KIESCHKE, DB 1974, 1598; KIESCHKE/POGGE-v. STRANDMANN, DStZ 1974, 340) oder Ausschlussfristen gesetzt werden, zB in Abs. 3 Satz 3. Ein Erlass von Säumniszuschlägen scheidet ebenfalls aus (BFH v. 29.3.2007 – IX R 17/06, BStBl. II 2007, 627 mit Anm. JACHMANN, juris-PR Steuer-R 32/2007 Anm. 1).

Kurzfristige Anpassung laufender Vorauszahlungen: Werden diese in Übereinstimmung mit der hM kurzfristig vor dem Fälligkeitstermin erstmals festgesetzt (s. Anm. 34) oder erhöht (s. Anm. 50), besteht uE ein Anspruch auf (zinslose, § 234 Abs. 2 AO) Stundung, da die Verwaltung nicht unzumutbar kurze Fristen setzen darf.

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; LBP/RAMACKERS, § 37 Rn. 14; o.V., MittStB 1955, 9.

Wird aufgrund einer eingereichten Erklärung für ein Vorjahr angepasst (Abs. 3 Satz 2 und Anm. 47 „Gleichzeitige Anpassung“), ist nach BFH v. 25.6.1981 – IV R 241/80 aaO zu berücksichtigen, dass der Stpfl. mit einer Erhöhung der VorausZ rechnen und für Mittelbereitstellung sorgen kann. UE dennoch bedenkl. wenn Abschlusszahlung, nachträgliche und laufende Anpassung zusammenfallen (TIPKE/KRUSE, § 222 AO Rn. 26).

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

14

I. Bedeutung des Entstehungszeitpunkts

Vorgezogenes Schuldverhältnis: Abs. 1 Satz 2 verlegt den Zeitpunkt der Entstehung von laufenden VorausZ (richtiger: der VorausZSchuld, so noch § 3 Abs. 5 Nr. 1 Buchst. b StAnpG) abweichend von § 36 Abs. 1 (Ablauf des Kj. für die EStSchuld) zur Begründung eines vorgezogenen Schuldverhältnisses nur für Zwecke der VorausZ vor.

Bedeutung des Entstehungszeitpunkts:

- ▶ *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 und 192 AO bei Haftung kraft Vertrags).
- ▶ *Übergang der VorausZSchuld auf den Gesamtrechtsnachfolger*: s. § 45 AO.
- ▶ *Leistung durch Dritte*: s. § 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 1990, 523).

II. Gesetzliche Entstehungszeitpunkte

15

Abs. 1 Satz 2 regelt als Alternativen die Entstehung von VorausZSchulden bei bestehender und bei Begründung der StPflcht. Es handelt sich dabei um die Festlegung abstrakter Zeitpunkte, die uE der Konkretisierung durch einen VorausZBescheid bedürfen (s. Anm. 25).

Regelfall der bestehenden Steuerpflicht (Abs. 1 Satz 2 Alt. 1): Die VorausZSchuld entsteht mit Beginn des Kalendervierteljahres, in dem sie zu entrichten ist (Fälligkeit des Abs. 1 Satz 1). Gesetzliche Entstehungszeitpunkte sind damit der 1.1., 1.4., 1.7. und 1.10. des Jahres.

Sonderfall der Begründung der Steuerpflicht (Abs. 1 Satz 2 Alt. 2): Bei Begründung der StPflcht verlegt Abs. 1 Satz 2 Alt. 2 die Entstehung ausnahmsweise auf diesen Zeitpunkt, da die Steuerschuld nicht vor Beginn der StPflcht entstehen kann.

- ▶ *Begründung der subjektiven StPflcht* erfolgt herkömmlich durch Geburt oder Verlegung von Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in das Inland.
- ▷ *Bei Eintritt in die StPflcht mit Geburt* beginnt die StPflcht mit dem Tag der Geburt. Dies wird durch die Verteilung der VorausZBeträge auf die noch offenen VorausZTermine berücksichtigt. Die VorausZSchuld entsteht uE konstitutiv jedoch erst mit Festsetzung (s. Anm. 25).
- ▷ *Bei Zuzug aus dem Ausland* gibt es nach Streichung des § 25 Abs. 2 im Übergangsjahr keinen verfahrensmäßigen Wechsel mehr zwischen den verschiedenen Arten der StPflcht (§ 2 Abs. 7 Satz 3), somit nur noch eine VorausZ-Festsetzung, die sich allein nach dem Einkunftsbezug, nicht mehr nach der persönlichen Beziehung zum Inland richtet. Damit gelten uE die allgemeinen Grundsätze für die Festsetzung von erstmaligen VorausZ (s. Anm. 35).
- ▶ *Bei Eintritt in die objektive StPflcht* (erstmalige Erzielung von Einkünften) besteht im Gegensatz zur bisherigen Auffassung keine Veranlassung, von den allgemeinen Grundsätzen der Festsetzung von VorausZ abzuweichen. Aufgrund der konstitutiven Wirkung der VorausZFestsetzung und der Verteilung der VorausZBeträge auf die noch offenen VorausZTermine entsteht die (erste) VorausZ deshalb mit Beginn des Kalendervierteljahres, in dem der VorausZ Bescheid bekanntgegeben wird (s. auch Anm. 25).

III. Beendigung der Steuerpflicht

16

Die Beendigung der Steuerpflicht ist gesetzlich nicht geregelt.

Beendigung der subjektiven Steuerpflicht durch Tod bedeutet Wegfall des StSubjekts mit den folgenden rechtl. Konsequenzen:

- ▶ Für *künftige laufende, noch nicht entstandene VorausZ* ist der VorausZBescheid aufzuheben („auf Null“ zu stellen).
- ▶ *Bereits entstandene VorausZSchulden* sind weiterhin zu leisten. Die Steuerzahlungspflicht geht auf die Erben als Gesamtrechtsnachfolger über. Leistungen des Stpfl. und der Erben sind auf die bei der Veranlagung festgesetzte Steuer-schuld anzurechnen.
- ▶ *Nachträgliche Anpassungen* (insbes. Herabsetzungen) bleiben zulässig (Bekanntgabe der Bescheide an die Erben); s. auch Anm. 100.

Die Beendigung der subjektiven Steuerpflicht durch Wegzug ins Ausland wirkt sich uE nur auf die Höhe der festzusetzenden VorausZ aus (s. Anm. 15).

Die Beendigung der objektiven Steuerpflicht beeinflusst weder festgesetzte VorausZSchulden noch hindert sie deren spätere Festsetzung (s. auch Anm. 15).

17 Einstweilen frei.

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

Abs. 2 wurde durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 mit Wirkung ab VZ 2009 aufgehoben (s. Anm. 3). Damit entsprach der Gesetzgeber der hier vertretenen Auffassung, dass die Vorschrift obsolet sei, weil lediglich einmal im Jahr 1956 von ihr Gebrauch gemacht wurde (s. auch Anm. 120 „Saisonbetriebe“).

19 Einstweilen frei.

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

20 **A. Überblick**

Abs. 3 enthält die Regelungen zur Festsetzung und Bemessung der Vorauszahlungen in 12 Sätzen. Im Einzelnen:

Satz 1 regelt iVm. Abs. 3 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 die Bemessung von VorausZ bei Anpassung an sich ändernde Verhältnisse und enthält eine verfahrensrechtl. Komponente als Berichtigungsvorschrift eigener Art.

Satz 4 beschränkt die Bemessungsgrundlage für bestimmte Aufwendungen, Beiträge und abziehbare Beträge.

Satz 5 schließt die Tarifvergünstigung nicht entnommener Gewinne nach § 34a im VorausZVerfahren aus.

Satz 6 schließt den Abzug von Altersvorsorgebeiträgen nach § 10a aus.

Satz 7 ordnet Gleiches bei eigengenutzten Objekten für Aufwendungen an, die wie SA 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.

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

I. Zuständigkeit des Finanzamts

1. Örtliche und sachliche Zuständigkeit des Wohnsitzfinanzamts 21

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

Die sachliche Zuständigkeit folgt der örtlichen Zuständigkeit. Sie umfasst

▶ *die Prüfungs- und Ermittlungskompetenz*, dh. das Recht und die Pflicht, die Voraussetzungen der Festsetzung von VorausZ dem Grund als auch der Höhe nach zu ermitteln, und

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

2. Verhältnis der Zuständigkeiten von Wohnsitz- und Betriebsfinanzamt bei gesonderter Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 22

Vor Durchführung der Feststellung verbleibt die Prüfungs- und Ermittlungskompetenz für VorausZ beim WohnsitzFA, nahezu einhellige Meinung.

Aus der Rspr. BFH v. 26.2.1975 – I B 96/74, BStBl. II 1975, 449; v. 26.10.1978 – I B 3/78, BStBl. II 1979, 46. Aus dem Schrifttum SCHMIESZEK in B/B, § 37 Rn. 77; LADEMANN/BORDEWIN, § 37 Rn. 52; LBP/RAMACKERS, § 37 Rn. 7. AA nur FG Schl.-Holst. v. 19.8.1977, EFG 1977, 547, rkr.

Hierzu kann sich das WohnsitzFA der Amtshilfe des BetriebsFA bedienen, um überprüfen zu lassen, ob behauptete Sachverhalte, Verluste usw. glaubhaft sind. Das BetriebsFA muss, auch wenn es sich negativ äußert, die Amtshilfe so erbringen, dass das ersuchende WohnsitzFA in die Lage versetzt wird, die ihm obliegenden Entscheidungen, insbes. auch zur Ermessensausübung, selbst zu treffen (keine Verlagerung der Prüfungskompetenz).

GI A Nds. FG v. 20.4.1977, EFG 1977, 430, best. durch BFH v. 31.5.1978 – I R 105/77, BStBl. II 1978, 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.

Nach Durchführung der Feststellung ist das WohnsitzFA nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO an die Feststellung des BetriebsFA gebunden.

Eine gesonderte (und einheitliche) Feststellung für Zwecke der Vorauszahlungen lässt die hM nicht zu.

BFH v. 26.2.1975 – I B 96/74, BStBl. II 1975, 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 Hamb. 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, DSrR 1978, 13; HHSp./SÖHN, § 180 AO Rn. 195f. mwN.

UE ist diese Ansicht mit der AO 1977 überholt. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO verweist auf die Vorschriften über das Festsetzungsverfahren, zu dem auch die VorausZFestsetzung gehört (vgl. auch BAUM, DStZ 1992, 532 und TIPKE/KRUSE, § 180 AO Rn. 14).

II. Festsetzung der Vorauszahlungen

23 1. Gegenstand und Arten der Festsetzung von Vorauszahlungen

Positiver Vorauszahlungsbetrag: EStVorausZ sind stets positive Beträge. Die Festsetzung negativer VorausZ mit der Folge von Erstattungen (zB. von Steuerabzugsbeträgen) ist aus § 37 nicht abzuleiten (einheitliche Meinung, zB FG Ba.-Württ. v. 11.3.1976, EFG 1976, 342, rkr.; KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 37 Rn. 7; KSM/STOLTERFOHT, § 37 Rn. A 33; SCHMIDT/DRENSECK XXVIII. § 37 Rn. 1).

Arten der Vorauszahlungsfestsetzung:

- ▶ *Erstmalige Festsetzungen* von VorausZ liegen vor, wenn keine VorausZFestsetzung vorangegangen ist, also in Fällen des Eintritts in die subjektive bzw. objektive (VorausZ-)StPflcht.
- ▶ *Anpassungen* sind Festsetzungen, denen eine VorausZFestsetzung vorausgegangen ist. Es handelt sich um eine historisch begründete Begriffsbezeichnung. 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 betroffen sind.
- ▶ *Rückwirkende Festsetzungen* betreffen bereits verstrichene VorausZTermine des laufenden Jahres.
- ▶ *Nachträgliche Festsetzungen oder Anpassungen* ergehen nach Ablauf sämtlicher Fälligkeitstermine (uE Entstehungstermine) des laufenden KJ.

24 2. Festsetzung von Vorauszahlungen von Amts wegen oder auf Antrag; Mitwirkung des Steuerpflichtigen

Herab- und Heraufsetzung von Vorauszahlungen erfolgen grds. von Amts wegen (zB Erhöhung oder Minderung nach einer vorgängigen Veranlagung, s. Anm. 38).

Anträge auf Herab- oder Heraufsetzung (zB wegen § 233a AO) der VorausZ sind grds. nicht erforderlich, nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO jedoch ausdrücklich zugelassen und in angemessener Frist zu verbescheiden (§ 164 Abs. 2 Satz 3 AO); sie sind auch zweckmäßig, um das Verwaltungsverfahren in Gang zu setzen.

Amtsermittlungsgrundsatz: Grds. obliegt es dem FA, alle für die Festsetzung von VorausZ notwendigen Ermittlungen durchzuführen. Eine allgemeine StErklärungspflicht für Zwecke der VorausZ besteht nicht, auch dann nicht, wenn der StPfl. erkennt, dass seine persönlichen Verhältnisse und Besteuerungsgrundlagen eine Festsetzung oder Erhöhung von VorausZ verlangen würden (glA KORN/SCHIFFERS, § 37 Rn. 18).

Erklärungs- und Mitwirkungspflichten nach Aufforderung durch Finanzamt: Die Pflichten aus §§ 90 ff., 138 und 153 AO sind jedoch zu beachten. Er-

klärungen über Besteuerungsgrundlagen (zB zur Begründung eines Herabsetzungsantrags, ggf. auf amtlichem Formular, oder weil das FA zur Abgabe einer Erklärung über die – mutmaßlichen – Einkommensverhältnisse aufgefordert hat) sind Erklärungen iSd. § 153 AO.

HHSp./HEUERMANN, § 153 AO Rn. 7; TIPKE/KRUSE, § 153 AO Rn. 7; Bedenken bei SCHWARZ/DUMKE, § 153 AO Rn. 9.

Berichtigungspflicht besteht, wenn der Stpfl. nachträglich erkennt, dass von ihm abgegebene Erklärungen unrichtig oder unvollständig waren (s. auch Anm. 120 „Steuerhinterziehung“). „Nachträgliches erkennen“ bezieht sich auf den Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung (HHSp./HEUERMANN, § 153 AO Rn. 9).

III. Festsetzung durch Vorauszahlungsbescheid

1. Rechtsnatur des Vorauszahlungsbescheids

25

Vorauszahlungsbescheid als Steuerverwaltungsakt: Der VorausZBescheid ist Verwaltungsakt iSd. §§ 118 ff. AO und StBescheid iSd. § 155 Abs. 1 Satz 1 AO (s. auch Anm. 4).

Konstitutiver oder deklaratorischer Verwaltungsakt: Die hM geht von einem deklaratorischen Charakter aus. Danach begründet die Festsetzung lediglich die Zahlungsverpflichtung, nicht aber das Entstehen der Steuer selbst.

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 Abs. 1; HHSp./TRZASKALIK, § 155 AO Rn. 6.; TIPKE/KRUSE, § 155 AO Rn. 14. KSM/STOLTERFOHT, § 37 Rn. A 9 und SCHMIESZEK in B/B, § 37 Rn. 53 und 69 unterscheiden danach, ob der VorausZFestsetzung eine Veranlagung zugrunde gelegt wurde oder nicht.

UE sind VorausZBescheide in vollem Umfang konstitutiv und damit Entstehungsvoraussetzung, weil es sich um Ermessensentscheidungen handelt (vgl. auch BEKER, DB 1975, 2147 Fn. 8) und die sich erst noch im Verlauf des restlichen Jahres zu verwirklichenden Besteuerungsmerkmale im Ungewissen liegen, zudem die Verteilung auf die VorausZTermine allein vom (zufälligen) Zeitpunkt der Bescheiderteilung abhängt. Auch die nachträgliche Anpassung bewirkt erst mit Festsetzung der letzten VorausZ die Fälligkeit und damit deren Entstehung.

Verbundene Steuerbescheide: Die VorausZFestsetzung kann mit der StFestsetzung für einen (vorausgehenden) VZ verbunden werden; beide stellen gesonderte StBescheide dar und können selbständig angefochten werden (s. Anm. 33).

2. „Vorläufigkeit“ und Befristung der Vorauszahlungsfestsetzung

26

Vorbehaltfestsetzung: VorausZFestsetzungen sind zwingend StFestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 Satz 2 AO (vgl. FG München v. 22.2.1980, EFG 1981, 135, rkr.) mit der Folge, dass Aufhebung oder Abänderung der VorausZFestsetzung jederzeit von Amts wegen oder auf Antrag des Stpfl. erfolgen können (§ 164 Abs. 2 Satz 1 AO); zum Konkurrenzverhältnis des § 164 Abs. 2 Satz 1 AO zu Abs. 3 Satz 3 s. Anm. 48.

Keine zeitliche Begrenzung der Vorauszahlungsfestsetzung: Die VorausZFestsetzung ist Verwaltungsakt mit Dauerwirkung, soweit sie nicht von vornherein auf einzelne Jahre beschränkt wurde. In der Praxis ergeht sie deshalb in der Weise, dass „ab ... jeweils ... €“ zu zahlen sind (Formulierung: ... „und die folgenden Kalenderjahre ...“). Erst durch weiteren Bescheid erlischt ihre Wir-

kung (aA KSM/STOLTERFOHT, § 37 Rn. D 5: Wirkung nur im Rahmen der 15-Monats-Frist des Abs. 3 Satz 3).

27–29 Einstweilen frei.

IV. Verhältnis des Vorauszahlungsbescheids zur nachfolgenden Veranlagung

30 1. Vorauszahlungsverfahren als selbständiges, vorläufiges Verfahren

Selbständigkeit der Verfahren: VorausZFestsetzung und nachfolgende Veranlagung stehen als Verfahren selbständig nebeneinander.

BFH v. 3.7.1995 – GrS 3/93, BStBl. II 1995, 730; auch BFH v. 15.11.1993 – V B 46/92, BFH/NV 1995, 283; v. 13.11.1990 – VII R 27/90, BFH/NV 1991, 775; v. 7.5.1971 – III R 53/70, BStBl. II 1971, 681; zur RAO schon BFH v. 14.1.1965 – IV 9/64, HFR 1965, 334).

Vorläufigkeit des Vorauszahlungsverfahrens: Die Rspr. sieht VorausZ nur als vorläufige „Zahlungen“ unter dem Vorbehalt der späteren StFestsetzung (für alle BFH v. 3.7.1995 – GrS 3/93, BStBl. II 1995, 730; Hess. FG v. 26.10.1979, EFG 1981, 632, rkr.; FG München v. 20.4.1983, EFG 1983, 624, rkr.). Die VorausZschuld ist deshalb eine durch die Festsetzung der Jahressteuer auflösend bedingte Steuerschuld. Sie verliert ihre Wirkung ex nunc.

BFH v. 13.3.1979 – III R 79/77, BStBl. II 1979, 461; v. 22.5.1979 – VIII R 58/77, BStBl. II 1979, 639; v. 4.6.1981 – VIII B 31/80, BStBl. II 1981, 767 auf FG Düss. v. 22.1.1980, EFG 1980, 291; BFH v. 8.7.1982 – IV B 6/82, BStBl. II 1982, 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.

Zeitpunkt des Wegfalls des VorausZBescheids ist der Tag der Bekanntgabe des Veranlagungsbescheids.

GIA Nds. FG v. 28.3.1961, EFG 1962, 83, rkr.; FG Münster v. 20.9.1985, EFG 1986, 186, rkr.; FROTSCHER/LINDBERG, § 37 Rn. 4; SCHWARZ/FROTSCHER, § 164 AO Rn. 30.

Hieraus ergeben sich folgende Konsequenzen: 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 1995, 916 mwN, zur USt.). Eine Aufhebung des Veranlagungsbescheids lässt den VorausZBescheid nicht automatisch wieder aufleben (aA FROTSCHER/LINDBERG, § 37 Rn. 77). Er bleibt aber Rechtsgrundlage für bereits vollzogene Maßnahmen (LBP/RAMACKERS, § 37 Rn. 38). Für Folgejahre bleibt der VorausZBescheid wirksam, es sei denn, er wird durch einen neuen VorausZBescheid ersetzt (dann keine wiederholende Verfügung). Nach durchgeführter Veranlagung sind weder weitere Festsetzungen von VorausZ (BFH v. 31.5.1978 – I R 105/77, BStBl. II 1978, 596) noch eine Anpassung zulässig.

2. Verhältnis von durchgeführtem Veranlagungsverfahren zum Vorauszahlungsverfahren

31 a) Verhältnis eigener Art und Folgerungen

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; HARTMANN, Hemmen Vorauszahlungen den Ablauf der Festsetzungsfrist nach § 171

Abs. 14 der Abgabenordnung², DSStZ 2005, 34; HARTMANN, Steuererstattungsansprüche nach Ablauf der Festsetzungsfrist, StWa. 2006, 48.

Vorauszahlungs- und Veranlagungsverfahren stehen zueinander in einem Verhältnis besonderer Art.

Steuerfestsetzung erledigt Vorauszahlungsbescheid: Einhelligkeit besteht darüber, dass sich der VorausZBescheid durch die Jahresfestsetzung erledigt (§ 124 Abs. 2 AO; wohl allg. Meinung seit BFH v. 3.7.1995 – GrS 3/93, BStBl. II 1995, 730). Änderungsvorschriften der AO sind daher nicht anwendbar (BFH v. 23.6.1993 – X B 134/91, BStBl. II 1994, 38). Im VorausZVerfahren vertretene Rechtsmeinungen binden grds. nicht im nachfolgenden Veranlagungsverfahren, es sei denn, eine Zusage hat sich erkennbar auch hierauf erstreckt (RFH v. 9.6.1943, RStBl. 1943, 515; BFH v. 26.10.1962 – VI 13/62, HFR 1963, 218 und v. 26.6.1959 – III 67/58 U, BStBl. III 1959, 360 betr. LAG; v. 23.6.1993 – X B 134/91 aaO).

Keine Bindungswirkung des Vorauszahlungsverfahrens: Die Entscheidung des BFH über einen Antrag auf Herabsetzung von Vorauszahlungen nach Abs. 3 Satz 3 stützt sich nur auf einen vorläufig ermittelten Sachverhalt und nimmt die endgültige Entscheidung im Veranlagungsverfahren nicht vorweg; die Rechtswürdigung des BFH ist deshalb für das FG im Klageverfahren über den EStBescheid nicht bindend (BFH v. 9.4.1987 – IV R 308/84, BFH/NV 1987, 622).

Festsetzungsverjährung gehemmt: Nach § 171 Abs. 14 AO läuft die Festsetzungsfrist für die Veranlagung nicht ab, soweit geleistete VorausZ sonst erstattet werden müssten. UE gilt dies auch für die das Veranlagungssoll übersteigenden Beträge, so dass sie zu erstatten sind (KOCH, AO, 5. Aufl. 1996, § 171 Rn. 56; aA KSM/StOLTERFOHT, § 37 Rn. A 17). Hieraus resultiert ggf. ein Anspruch auf Durchführung einer Veranlagung (vgl. BFH v. 4.6.1959 – IV 186/58 U, BStBl. III 1959, 367; HHSp./TRZASKALIK, § 155 AO Rn. 22).

b) Umfang der Aussetzung der Vollziehung der nachfolgenden Steuerfestsetzung

32

Eingeschränkte Aussetzungsmöglichkeit: Die Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung einer nachfolgenden StFestsetzung ist auf die Differenz zwischen Steuer- und VorausZFestsetzung begrenzt, es sei denn, die Aufhebung der Vollziehung in vollem Umfang erscheint zur Abwendung wesentlicher Nachteile nötig (§ 361 Abs. 2 Satz 4 AO, § 69 Abs. 2 Satz 8 und Abs. 3 Satz 4 FGO). 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.

► *Festgesetzte Vorauszahlungen* sind auch bereits ausgesetzte VorausZ (BFH v. 24.1.2000 – X B 99/99, BStBl. II 2000, 559; AEAO zu § 361 AO Nr. 4 Abs. 3).

► *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 – VIII B 115/82, BStBl. II 1984, 492). Im Einzelnen s. AEAO zu § 361 AO Nr. 4.6.

Rechtsschutzlücke: Wird ein Rechtsbehelf gegen den VorausZBescheid eingelegt und erfolgt Veranlagung, setzt er sich gegen den Veranlagungsbescheid fort (s. Anm. 33). Dann kann der VorausZBescheid mangels anhängigen Rechts-

behelfs nicht mehr ausgesetzt werden; andererseits ist eine Aussetzung des Veranlagungsbescheids nur unter den erschwerten Voraussetzungen des § 361 Abs. 2 Satz 4 AO bzw. § 69 Abs. 2 Satz 8 FGO möglich. BFH v. 24.1.2000 – X B 99/99, BStBl. II 2000, 559 sieht keine verfassungsrechtl. Bedenken.

33

V. Anfechtung und vorläufiger Rechtsschutz gegen den Vorauszahlungsbescheid

Schrifttum: SCHUHMAN, Die Rechtsprechung 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.

Anfechtung: Gegen erstmalige oder erhöhende VorausZBescheide, ebenso gegen die Ablehnung eines Herabsetzungsantrags, ist der Einspruch (§ 348 Abs. 1 Nr. 1 AO) gegeben.

► *Anfechtung verbundener Festsetzungen:* Verbundene Veranlagung und Festsetzung von VorausZ sind getrennt anfechtbar. Ein Rechtsbehelf gegen die EStFestsetzung beinhaltet nicht auch zwingend die Anfechtung des VorausZBescheids (SCHMIDT/DRENSECK XXVIII. § 37 Rn. 17), selbst dann nicht, wenn die StFestsetzung als Bemessungsgrundlage für die Anpassung oder Festsetzung der VorausZ dient. Deshalb ist durch Auslegung zu ermitteln, wogegen sich der Einspruch richtet (LBP/RAMACKERS, § 37 Rn. 80).

► *Ob Anfechtung des Vorauszahlungsbescheids oder Antrag auf Anpassung* gewollt ist, ergibt sich ebenfalls durch Auslegung. Nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist verbleibt lediglich ein Anpassungsantrag.

► *Nach Durchführung der Einkommensteueranmeldung* erfolgt nach § 365 Abs. 3 AO zwingend Fortsetzung des Einspruchsverfahrens gegen den EStBescheid (BFH v. 4.11.1999 – V R 35/98, BStBl. II 2000, 454; FG Hamb. v. 4.8.1998, EFG 1999, 157, rkr., beide zur USt.; FG Rhld.-Pf. v. 16.3.2005, DStRE 2005, 674, rkr.; AEAO zu § 365 AO Nr. 2 Abs. 4).

Klageverfahren: Nach § 40 Abs. 1 FGO ist gegen die Einspruchsentscheidung über eine erstmalige oder erhöhende Festsetzung von VorausZ die Anfechtungsklage, bei abgelehnten Herabsetzungsanträgen die Verpflichtungsklage gegeben.

Vorläufiger Rechtsschutz wird gegen erstmalige VorausZFestsetzungen oder erhöhende Anpassungen durch Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung (AdV) gewährt (§ 361 Abs. 2 AO). Bei ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts besteht ein Anspruch auf Aussetzung (TIPKE/KRUSE, § 69 FGO Rn. 82). Auszusetzen ist, soweit die Rechts- oder Tatsachenlage zweifelhaft ist. Bei erhöhenden Anpassungen greifen uE die erschwerten Voraussetzungen des § 361 Abs. 2 Satz 4 AO. Bei der Ablehnung von Herabsetzungsanträgen verbleibt lediglich der Antrag auf einstweilige Anordnung (§ 114 FGO).

VI. Die erstmalige Festsetzung von Vorauszahlungen

34

1. Grundlagen der erstmaligen Festsetzung von Vorauszahlungen

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

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 – IX B 121/84, BStBl. II 1986, 749; v. 23.6.1993 – X B 134/91, BStBl. II 1994, 38; glA LADEMANN/BORDEWIN, § 37 Rn. 29 (analoge Anwendung des Abs. 3 Satz 3). 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.

UE richtet sich die erstmalige Festsetzung laufender VorausZ nach Abs. 3 Satz 1, der sonst leer liefe (ebenso KSM/STOLTERFOHT, § 37 Rn. D 46). Abs. 3 Satz 1 spricht auch gegen das Vorhandensein einer Gesetzeslücke, die eine analoge Anwendung des Abs. 3 Satz 3 rechtfertigen könnte. Nur eine (nachträgliche) erstmalige Festsetzung mag nach Abs. 3 Satz 3 möglich sein (s. Anm. 52). Die Anwendung einzelner Tatbestandsmerkmale des Abs. 3 Satz 3 auf die erstmalige Festsetzung ist nach deren Zweck zu entscheiden.

2. Einzelheiten zur erstmaligen Festsetzung von Vorauszahlungen

35

Erstmalige Festsetzung von Vorauszahlungen als Ermessensentscheidung: Nach hM handelt es sich um eine Ermessensentscheidung, da Abs. 3 Satz 3 angewendet wird (s. Anm. 34). UE setzt die Einräumung eines Ermessensspielraums eine gesetzliche Ermächtigung voraus, die sich aus Abs. 3 Satz 1 nicht ergibt.

Zum Zeitpunkt der Festsetzung, insbes. zur kurzfristigen Festsetzung vor Fälligkeit s. die Ausführungen zur Anpassung in Anm. 50.

Die Bemessungsgrundlage bei erstmaliger Festsetzung nach vorangegangener Veranlagung richtet sich nach Abs. 3 Satz 2. Ohne eine vorausgegangene Veranlagung bestehen gegen die unmittelbare Anwendung von Abs. 3 Satz 3 uE zwar Bedenken (s. Anm. 34); zur Feststellung der Bemessungsgrundlage ist die entsprechende Anwendung der Vorschrift jedoch gerechtfertigt. Zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen s. Anm. 41 ff.; ggf. ist nach § 162 AO zu schätzen (LBP/RAMACKERS, § 37 Rn. 41 f.).

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. 1941, 652; Nds. FG v. 1.3.1982, EFG 1982, 571, rkr.; für ArbN FG Berlin v. 4.9.2001, EFG 2001, 1614, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 24.7.2008, EFG 2009, 1389, nrkr., Rev. Az. BFH VIII R 11/09 mit Anm. KÜHNEN).

Einstweilen frei.

36–37

C. Vorgängige Veranlagung als Bemessungsgrundlage für Vorauszahlungen (Abs. 3 Satz 2)

38

Bedeutung der Vorschrift: 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. Dem liegt die Vermutung gleichbleibender Verhältnisse zugrunde (s. auch Schl.-Holst. FG v. 25.10.1983, EFG 1984, 289, rkr.). Hiervon darf das FA daher zu Lasten des Stpfl. nur abweichen, wenn die gesetzliche Vermutung durch konkrete Anhaltspunkte widerlegt ist. Abs. 3 Satz 3 bildet die Ausnahme.

Faktisch hat die FinVerw. diesen Grundsatz in sein Gegenteil verkehrt, da die VorausZ allgemein an die Tatsachen- und Rechtslage des laufenden Jahres angepasst werden (vgl. SPÄTH, DStZ 1978, 471; PÜSCHEL, DStZ 1979, 93).

Rechtsvoraussetzungen: Vorgängige „letzte“ Veranlagung ist die Veranlagung mit gleicher Veranlagungsart (Ehegattenbesteuerung oder Einzelveranlagung) für den zeitlich dem anzupassenden VorausZ-Zeitraum am nächsten liegenden VZ (FG Rhld.-Pf. v. 30.6.1986, EFG 1986, 570, rkr.). Der maßgebende ESt-Bescheid muss weder materiell noch formell bestandskräftig sein. Vorbehaltsfestsetzungen (§ 164 Abs. 1 Satz 1 AO) oder vorläufige Veranlagungen (§ 165 Abs. 1 AO) reichen ebenso aus wie Berichtigungsbescheide (auch im Rechtsbehelfsverfahren).

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.

Rechtsfolge: Bemessungsgrundlage der VorausZ ist grundsätzlich die ESt. nach Anrechnung der StAbzugsbeträge aus der letzten Veranlagung. Die Begrenzungen der Bemessungsgrundlage nach Abs. 3 Sätzen 4–12 sind zu beachten. Die zu berücksichtigenden StAbzugsbeträge sind die Steuerbeträge, die zum Zweck der späteren StAnrechnung (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), StAbzug vom Kapitalertrag (§ 43 ff.) und den StAbzug bei Aufsichtsratsbezügen (§ 50a Abs. 1). Zu Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung s. Anm. 111. Für das VorausZ-Jahr bereits festgesetzte und fällige VorausZ werden erst bei der Verteilung der geschuldeten VorausZ zur ESt. auf die einzelnen VorausZ-Zeitpunkte berücksichtigt.

39 Einstweilen frei.

D. 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 Bauherrngemeinschaften 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, Verlustrücktrag, Anpassung der Vorauszahlungen und Investitionshilfeabgabe, FR 1983, 545; ORTH, Verlustabzug (§ 10d 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; FE-

DERMANN, Zulässigkeit und Vorteilhaftigkeit einer quellensteuerbedingten Herabsetzung der Einkommen- und Körperschaftsteuervorauszahlungen, DB 1989, 439; HARDER, Mitwirkungspflicht bei der Anpassung von Vorauszahlungen, DB 1991, 2217; BIBER, Rechtzeitige Anpassung von Vorauszahlungen, EStB 2001, 354.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3 Satz 3: Überblick und Bedeutung der Anpassungsregelung

40

Überblick: Nach Abs. 3 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 (Abs. 3 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 (Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2).

Bedeutung der Anpassungsregelung:

► *Fiskalische Bedeutung:* Aufgrund der antizyklischen Wirkung des Steuersystems durch den progressiven Tarifs sollte die konjunkturpolitische Wirksamkeit des Steuersystems verbessert werden (BTDrucks. V/1890, 17 f.). Abs. 3 Satz 3 soll hierzu 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.).

► *Rechtssystematische Bedeutung:* Materiell-rechtl. ist Abs. 3 Satz 3 eine Ausnahmeregelung zu Abs. 3 Satz 2 (s. Anm. 38) und lässt als Bemessungsgrundlage die Berücksichtigung der (mutmaßlichen) Verhältnisse des VZ zu.

II. Anpassungsmaßstab des Abs. 3 Satz 3: Die voraussichtlich sich ergebende Einkommensteuer

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

41

Begriff: „Voraussichtlich sich ergebende Einkommensteuer“ ist diejenige Steuer, die aufgrund der dem FA bekannten und vom Stpfl. glaubhaft vorgetragenen Sachverhalte für den Festsetzungszeitraum zu erwarten ist. Es handelt sich um einen unbestimmter Rechtsbegriff (BFH v. 20.12.2004 – VI R 182/97, BStBl. II 2005, 358; SCHMIDT/DRENECK XXVIII. § 37 Rn. 6), der dem FA lediglich einen Beurteilungsspielraum, aber kein Ermessen einräumt (ebenso FROTSCHER/LINDBERG, § 37 Rn. 57).

Die Ermittlung der Sachverhalte richtet sich nach § 88 Abs. 1 Satz 2 AO, wobei der vorläufige Charakter des VorausZVerfahrens (s. Anm. 30) ein überschlägiges Vorgehen zulässt. Hierbei ist dem FA ein Ermittlungsermessen eingeräumt. Eine überschlägige Ermittlung der Einkünfte ist erforderlich, aber auch ausreichend (BFH 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.). Abgeschlossene Sachverhalte, insbes. solche, die der Stpfl. zur Herabsetzung festgesetzter VorausZ vorbringt, sind grds. aufzuklären (BFH v. 5.7.1966 – I 65/64, BStBl. III 1966, 605). Bei Sachverhalten, die erst in der Zukunft verwirklicht werden, wird die Steuer-schuld lediglich vorausschauend bestimmt (Prognoseentscheidung). Auch hier genügt Glaubhaftmachung.

BFH v. 26.10.1978 – I B 3/78, BStBl. II 1979, 46; v. 22.1.1988 – III B 134/86, BStBl. II 1988, 484; FG Rhld.-Pf. v. 16.6.1981, DB 1981, 1909, rkr.; FG München v. 22.2.1980, EFG 1981, 135, rkr.; Nds. FG v. 20.4.1977, EFG 1977, 430, rkr.

Bei Tatsachen zu Lasten des Stpfl., die die Verwaltung zugrunde legen will, tritt an die Stelle der Glaubhaftmachung eine gewisse Wahrscheinlichkeit ihres Eintritts.

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

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 1974, 736; v. 8.11.1979 – IV R 42/78, BStBl. II 1980, 147; GORSKI, DB 1977, 1721). Eine an Gewissheit grenzende Wahrscheinlichkeit ist nicht erforderlich (BFH v. 10.7.1974 – I R 223/70 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). Die Glaubhaftmachung ist ein Beweismittel minderer Qualität, das in der Vergangenheit besondere Bedeutung im Zusammenhang mit der Beteiligung an Steuersparmodellen erlangt hatte.

Ausreichende Glaubhaftmachung:

- ▶ *Einreichung eines umfangreichen Rechenwerkes* beim WohnsitzFA über die Höhe des voraussichtlichen Einkommens (FG Rhld.-Pf. v. 14.12.1977, DB 1978, 1254, rkr.).
- ▶ *Vorläufige Zusammenstellung* von BE, BA und SA.
- ▶ *Vorlage von Zwischenbilanzen* zur Glaubhaftmachung niedrigerer Gewinne, Absinken des Umsatzes ua. (BRUMUND, DStR 1964, 581); eine umsatzbedingte Minderung der Kosten ist uE zu berücksichtigen.
- ▶ *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.).

Keine ausreichende Glaubhaftmachung:

- ▶ *Allgemeiner Umsatz- oder Gewinnrückgang* wird geltend gemacht.
- ▶ *Bloße Behauptung von Verlusten* (vgl. BFH v. 22.1.1988 – III B 134/86, BStBl. II 1988, 484; Nds. FG v. 13.1.1977, EFG 1977, 180, rkr.; v. 13.12.1977, DB 1978, 1526, rkr.);
- ▶ *Saldierung von Besteuerungsgrundlagen*: s. Anm. 44.
- ▶ *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 bzw. belegt werden und zahlenmäßig klar zu überblicken sein.

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

43 a) Für den Vorauszahlungszeitraum maßgebliche Rechtslage

Maßgebende Rechtslage ist nach Abs. 3 Satz 3 die für den VZ geltende Rechtslage sowohl bei Festsetzungen nach vorgängiger Veranlagung (Abs. 3 Satz 2) als auch bei Anpassungen. Nachträgliche Gesetzesänderungen können

gleichermaßen zur Erhöhung und Herabsetzung von VorausZ herangezogen werden wie demnächst oder rückwirkend in Kraft tretende Regelungen. EDV-technisch machbare Anpassungen an Steuersenkungen wie zB Tarifänderungen werden von der Verwaltung zeitnah berücksichtigt.

Bei umstrittenen oder gerichtlich noch ungeklärten Rechtsfragen lässt BFH v. 22.10.1981 – IV R 81/79 (BStBl. II 1982, 446) die Auffassung des FA maßgebend sein. Auch ernstliche Zweifel an der Rechtslage begründeten keine Ermessensverletzung (BFH v. 21.1.1976 – I R 21/74, BStBl. II 1976, 389; v. 22.10.1981 – IV R 132/79, BStBl. II 1982, 123 und v. 6.5.1986 – IX B 121/84, BStBl. II 1986, 749). UE geht es nicht um eine Ermessensentscheidung, sondern um die Auslegung und Subsumtion unter den unbestimmten Rechtsbegriff „voraussichtlich sich ergebende ESt.“, damit um die Rechtsfrage, wie (auch unter Abwägung der Meinungen im Schrifttum) voraussichtlich zu entscheiden wäre (vgl. auch Nds. FG v. 13.10.1978, EFG 1979, 28, Vorlagebeschluss an das BVerfG, wegen Klagerücknahme aufgehoben; wie hier LBP/RAMACKERS, § 37 Rn. 49; KSM/STOLTERFOHT, § 37 Rn. D 66; vermittelnd FROTSCHE/ LINDBERG, § 37 Rn. 58).

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 1976, 389).

Rechtlich umstrittene Auslegungsfragen zur Anwendung des § 37 sind Rechtsentscheidungen (BFH v. 6.5.1986 – IX B 121/84, BStBl. II 1986, 749).

b) Für den Vorauszahlungszeitraum maßgebliche Sachlage

44

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). Zu Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 s. Anm. 111.

Saldierungsgrundsatz: Maßgebend ist die Gesamtheit der steuermindernden und steuererhöhenden 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 1975, 778; FG Münster v. 4.11.1992, EFG 1993, 236, rkr.). In der Praxis wird der Herabsetzungsbetrag jedoch vielfach nur unter Berücksichtigung der vorgebrachten Änderung berechnet, während die übrigen Besteuerungsgrundlagen unverändert übernommen werden (krit. dazu KSM/STOLTERFOHT, § 37 Rn. A 24 ff.).

Folgende Sachverhalte können eine Anpassung begründen:

- Änderungen bezüglich der subjektiven und objektiven StPflcht (s. Anm. 16), hierbei auch Entstrickungssachverhalte.
- Außergewöhnliche Belastungen. Zur Verwaltungsregelung bei Naturkatastrophen s. Anm. 120 „Härtemilderung“.
- Bilanzierungspraxis: Zulässige Änderungen der Bilanzierungspraxis mit Gewinnauswirkung.
- Einmalige Vorgänge: Grundstücksveräußerungen und Betriebsaufgaben.
- Getrennte Veranlagung: FG Köln v. 13.12.1999, EFG 2000, 216, rkr.
- Gewinnrückgang oder -steigerung (vgl. HEINIG, BB 1950, 811).

- LStErmäßigung: Da neben den WK aus nichtselbständiger Arbeit Verluste aus allen Einkunftsarten im Ermäßigungsverfahren zu berücksichtigen sind, erfolgt, soweit erforderlich, eine gegenläufige Korrektur (zB nach Ablauf der Frist des § 41c Abs. 3) über die Festsetzung von VorausZ (BFH v. 29.4.1992 – VI B 152/91, BStBl. II 1992, 752; BMF v. 8.9.1992, BStBl. I 1992, 527; FG Köln v. 13.12.1999, EFG 2000, 216, rkr.).
- Realsplitting (s. Anm. 120 „Realsplitting“).
- StKlassenwahl von Ehegatten (s. Anm. 120 „Steuerklassenwahl“).
- erhebliche Umsatzveränderungen (s. auch Anm. 120 „Umsatzsteigerungen“).
- Verlustabzug und Verlustrückträge bei ausreichender Glaubhaftmachung (FROTSCHER/LINDBERG, § 37 Rn. 67; ORTH, FR 1983, 549; SÖFFING, FR 1976, 215).

45 c) Für den Vorauszahlungszeitraum maßgebliche Sach- und Rechtslage bei Beteiligung an Steuersparmodellen

In der Vergangenheit warben Kapitalanlagevermittler ua. damit, dass das zu erbringende Eigenkapital schon zeitnah aus eingesparten VorausZ finanziert werden könne. Da hiervon auch Zwischenfinanzierungen usw. abhingen, 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.

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.

Da die Verwaltung die damit zusammenhängenden Probleme mit Verwaltungsmitteln nicht in den Griff bekam, wurden ua. Abs. 3 Sätze 8–11 eingeführt, die die Berücksichtigung von Verlusten aus VuV bei Gebäuden usw. in der Anlaufphase allgemein einschränken. Sukzessive kamen 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 § 15a mit den entsprechenden Verweisungen, § 2a bei Sachverhalten mit Auslandsbezug, die damalige Mindestbesteuerung nach § 2 Abs. 3 Sätzen 3ff., nunmehr § 10d Abs. 2, und § 2b, der durch den noch rigoroseren § 15b ersetzt wurde, und weitere Einzelmaßnahmen. Da diese Vorschriften auch im VorausZVerfahren anzuwenden sind, hat sich das Problem im Wesentlichen dahingehend gelöst, dass die Verluste im VorausZVerfahren nicht anerkannt werden können. Auf die frühere Kommentierung und die Kommentierung zu den genannten Vorschriften wird daher verwiesen.

III. Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 3:

Das FA *kann* die Einkommensteuer innerhalb einer Frist anpassen

46 1. Anpassung als Ermessensentscheidung

Die Entscheidung über die Anpassung von VorausZ ist eine Ermessensentscheidung (nach Abs. 3 Satz 3 *kann* angepasst werden; nach § 164 Abs. 2 Satz 1 AO *kann* jederzeit eine Änderung der VorausZFestsetzung erfolgen).

Für alle BFH 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.

Umfang des Ermessens: Das FA hat ein Auswahlermessen, ob überhaupt angepasst wird. Umstritten ist, ob sich das Ermessen auch auf die Höhe der festzusetzenden Steuer bezieht (s. Anm. 43).

Zeitpunkt der Ermessensentscheidung: Das Ermessen muss im Zeitpunkt der Entscheidung über die Anpassung, spätestens mit der Einspruchsentscheidung ausgeübt werden. Ergänzung im FG-Verfahren ist möglich (§ 102 Satz 2 FGO nF).

2. Einzelfälle der Ausübung des Anpassungsermessens (ABC)

47

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; H 37 „Erhöhung von Vorauszahlungen“ EStH 2007; SCHMIDT/DRESECK XXVIII. § 37 Rn. 4). UE abzulehnen, soweit StFestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung möglich ist.

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 StErklärungen zur Durchführung einer Veranlagung verlangt. UE hat es bis dahin jedoch zinslos zu stunden.

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). Unwesentliche Abweichungen von den bisher festgesetzten VorausZ zugunsten (uE auch zu Lasten) des Stpfl. kann die Verwaltung ablehnen (BFH v. 8.11.1979 – IV R 42/78 aaO.; BLÜMICH/STUHRMANN, § 37 Rn. 45; SCHMIESZEK in B/B, § 37 Rn. 91; THEISS, DB 1950, 519).

Gleichzeitige Anpassung laufender VorausZ, nachträgliche Anpassung und Festsetzung der Steuer unter Zusammentreffen von Abschlusszahlung und Anpassungsbeträgen ist nicht ermessensmissbräuchlich. Zur Stundung s. Anm. 13.

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. 50.

Tatsächlich zweifelhafte Lage: Nach hM Ermessensentscheidung (FG München v. 22.2.1980, EFG 1981, 135, rkr.; 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, rkr.). UE unzutreffend, s. Anm. 41.

3. Anpassungsfristen nach Abs. 3 Satz 3

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

48

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

Verfahrensrechtliche Einordnung: Verfahrensrechtl. steht § 164 Abs. 2 Satz 1 AO neben Abs. 3 Satz 3. Die frühere Beschränkung des Abs. 3 Satz 3 auf veränderte Verhältnisse ist durch die AO überholt, so dass innerhalb der Festset-

zungsfrist der §§ 169 f. AO jederzeitige Änderung von VorausZBescheiden erfolgen könnte. Abs. 3 Satz 3 begrenzt uE nunmehr § 164 Abs. 2 AO zeitlich auf Änderungen bis zum Ablauf des auf den dem VZ folgenden 15. bzw. 21. Kalendermonats (s. auch BFH v. 10.7.2002 – X R 65/96, BFH/NV 2002, 1567). Damit regelt er uE einen Spezialfall der (abgekürzten) Festsetzungsfrist nur für Zwecke der VorausZ (vgl. ORTH, FR 1983, 550).

Bis zum Ablauf des auf den VZ folgenden 15. Kalendermonats können die VorausZ angepasst werden. Die ursprüngliche Anpassungsfrist betrug 1 Jahr und wurde ab 1990 auf den Ablauf von 15 bzw. 21 Monaten nach Ende des VZ erweitert, damit die Stpfl. im Hinblick auf die Verzinsung ihre StErklärungen spätestens bis zum Eintritt der Zinspflicht abgeben können und bis dahin eine Anpassung der VorausZ möglich sein sollte.

Rechtsfolge:

► *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* sind rechtswidrig und bei Anfechtung aufzuheben (vgl. KOCH, AO, 5. Aufl. 1996, § 169 Rn. 13).

► *Bei Antragstellung vor Ablauf der Frist* lehnt BFH v. 10.7.2002 – X R 65/96, BFH/NV 2002, 1567 die entsprechende Anwendung des § 171 Abs. 3 AO ab und stellt darauf ab, ob der Antrag so rechtzeitig vor Ablauf der Frist gestellt wurde, dass das FA noch vor Ablauf der Frist handeln konnte. Wenn nicht, sei die Ablehnung des Antrags (wohl nach Ablauf der Frist) nicht ermessensfehlerhaft (ebenso RÖSSLER, DStZ 1980, 384). UE ist § 171 Abs. 3 Satz 1 AO entsprechend anzuwenden. Er fordert keine zwingende Antragstellung; § 164 Abs. 2 Satz 2 AO sieht eine Änderung auf Antrag ausdrücklich vor (im Ergebnis ebenso Hess. FG v. 30.1.1980, EFG 1980, 446, rkr.; LADEMANN/BORDEWIN, § 37 Rn. 36; SCHMIDT/DRENSACK XXVIII, § 37 Rn. 5).

► *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 (uE Rechtsentscheidung).

49 b) Verlängerter Anpassungszeitraum bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft: 21-Monats-Frist (Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2)

Die Regel-Anpassungsfrist von 15 Monaten verlängert sich im Hinblick auf das Normal-Wj, der Land- und Forstwirte (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1) auf 21 Monate, wenn die Einkünfte aus LuF bei der erstmaligen StFestsetzung die anderen Einkünfte voraussichtlich überwiegen werden, dh. mehr als die Hälfte der gesamten Einkünfte betragen. Die 21-Monats-Frist gilt allerdings auch für Landwirte mit anderen als dem Normal-Wj, oder solchen, bei denen das Wj, dem Kj, entspricht (§ 4a Anm. 35). Sind die Einkünfte aus LuF negativ, so überwiegen die anderen Einkünfte, wenn sie positiv oder in geringerem Maße negativ sind; die Vorschrift entspricht der gleichlautenden Verzinsungsregelung des § 233a Abs. 2 Satz 2 AO (im Einzelnen AEAO zu § 233a AO Nr. 9). Erstmalige StFestsetzung ist diejenige Veranlagung, die als erste für den VZ erfolgt. Nachträgliche Erkenntnisse beeinflussen die Anpassungsfrist nicht mehr (vgl. AEAO zu § 233a AO Nr. 9).

IV. Einzelne Anpassungsalternativen nach Abs. 3 Satz 3

Schrifttum: o.V., Zahlungsfrist bei kurzfristiger Erhöhung der Einkommensteuer-Vorauszahlungen, MittStB 1955, 9; o.V., Anpassung der Vorauszahlung kurz vor dem Vierteljahrestermin, FR 1955, 46; FRIEDRICH, Die Fälligkeit von Einkommensteuer- und Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen, DB 1959, 1385; BRUMUND, Probleme bei kurzfristiger Erhöhung von Vorauszahlungen, DStR 1968, 69; GRÄBER, Erhöhung von Vorauszahlungen ohne Einhaltung einer Frist zulässig – EStG § 35; AO § 127 –, DStZ 1975, 112; BEKER, Einhaltung von Fristen bei der Erhöhung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen?, 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-Vorauszahlungen, FR 1981, 609; DIEBOLD, Ein weiteres Mal: Zur kurzfristigen Erhöhung von Vorauszahlungen, FR 1992, 708.

1. Erhöhung laufender Vorauszahlungen

50

Zeitpunkt der Festsetzung zu den gesetzlichen Fälligkeitsterminen: Die hM lässt die kurzfristige Erhöhung von VorausZ (Anpassung iSd. Abs. 3 Satz 3) für alle vier gesetzlichen Fälligkeitstermine mit der Folge der gesetzlichen Fälligkeit zu. Abs. 4 Satz 1 bezieht sich danach nur auf die nachträgliche Erhöhung und damit die letzte, idR vierte VorausZ zum 10.12. eines Jahres.

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.; H 37 Abs. 3 EStH 2007; BLÜMICH/STUHRMANN, § 37 Rn. 7; BRUMUND, DStR 1968, 69; LBP/RAMACKERS, § 37 Rn. 69; LIPPROSS/BOOK, § 37 Rn. 5; o.V., FR 1969, 501; o.V., HFR 1981, 522; PUHL, DB 1984, 11; THEISS, DB 1950, 519.

Stellungnahme: UE liegt eine Gesetzeslücke vor, die in entsprechender Anwendung des Abs. 4 Satz 2 zu schließen ist (ebenso SCHMIDT/DRENSECK XXVIII. § 37 Rn. 4; BLÜMICH/STUHRMANN, § 37 Rn. 39). Danach muss die Bekanntgabe des VorausZ-Bescheids einen Monat vor dem nächsten VorausZ-Termin erfolgen (Schl.-Holst. FG v. 30.10.1980, EFG 1981, 185, rkr.). Sachgerechter könnte die Frage der Nachträglichkeit/Rückwirkung allerdings über die Entstehung der VorausZ-Schuld gelöst werden (DIEBOLD, FR 1992, 708).

Verteilung der Erhöhungsbeträge auf die Vorauszahlungstermine: Die FinVerw. verteilt die offenen Beträge gleichmäßig auf die ausstehenden VorausZ-Termine (so schon RdF v. 28.8.1941, RStBl. 1941, 652; LBP/RAMACKERS, § 37 Rn. 43). Eine anderweitige Verteilung ist unzulässig (FG Düss. v. 6.6.1956, EFG 1956, 346, rkr.; vgl. auch FRIEDRICH, DB 1959, 1386), uE zutreffend aufgrund Selbstbindung der Verwaltung im Rahmen der Ermessensausübung. Bisher nicht festgesetzte VorausZ-Beträge für frühere Termine können nachgeholt werden, um so die voraussichtlich sich ergebende Jahressteuer zu erreichen (BFH v. 22.8.1974 – IV R 86/74, BStBl. II 1975, 15; FG Düss. v. 27.1.1965, EFG 1965, 384, rkr.; THEISS, DB 1950, 519; BLÜMICH/STUHRMANN, § 37 Rn. 38).

Beispiel: Zum 10.3. und 10.6. des Jahres 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.

2. Herabsetzung laufender Vorauszahlungen

51

Laufende VorausZ können jederzeit (auch für verstrichene VorausZ-Zeiträume) herabgesetzt werden. Nach Ablauf der letzten Fälligkeit kommt nur noch eine nachträgliche Anpassung in Betracht. Laufende Herabsetzungen von Amts wegen sind bei der Anpassung an durchgeführte Veranlagungen allgemein üblich. Herabgesetzt oder auf Null gestellt werden nur die noch nicht fälligen VorausZ.

Hier empfehlen sich ausdrückliche Herabsetzungsanträge (immer formlos seit Aufhebung des Abs. 3 Satz 4 aF durch das JStG 2008, s. Anm. 3; bei Körperschaften s. § 31 Abs. 1 Satz 2 KStG). Es besteht nur ein Anspruch auf ermessensfehlerfreie Entscheidung, der sich jedoch bei Ermessensreduzierung auf Null zu einem Anspruch auf Herabsetzung konkretisieren kann (vgl. BFH v. 3.8.1983 – II R 144/80, BStBl. II 1984, 321). Zur Erstattung überzahlter Beträge s. Anm. 52.

Erledigung von Anpassungsanträgen mit Durchführung der Veranlagung: Sie erledigen sich nach § 124 Abs. 2 AO (BFH v. 10.7.2002 – X R 65/96, BFH/NV 2002, 1567).

52 3. Nachträgliche Anpassung von Vorauszahlungen

Nachträgliche Erhöhungen richten sich nach Abs. 3 Satz 3/§ 164 Abs. 2 Satz 1 AO und werden durch die Sonderregelung für die Entstehung (Abs. 4 Satz 1) und Fälligkeit (Abs. 4 Satz 2) ergänzt. Eine erstmalige nachträgliche Festsetzung steht der nachträglichen Erhöhung gleich. Die nachträgliche Erhöhung ist eine echte Vorauszahlung und keine vorweggenommene Abschlusszahlung (BFH v. 28.11.1973 – I R 61/72, BFHE 110, 565).

Die nachträgliche Herabsetzung von VorausZ ist zulässig (BFH v. 8.11.1979 – IV R 42/78, BStBl. II 1980, 147; RÖSSLER, DStZ 1980, 383; aA wohl KIESCHKE, DStZ 1983, 118). Hierzu wird zunächst die vierte, die dritte usw. Vorauszahlung bis zum Herabsetzungsbetrag, nach Verdichtung (Zusammenfassung in einer Summe) die gesamte Jahressteuerschuld herabgesetzt. Die Erstattung zu viel entrichteter Vorauszahlungen richtet sich nach § 37 Abs. 2 Satz 2 AO (dazu auch BLÜMICH/STUHRMANN, § 37 Rn. 44). 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.) und wird mit der Bekanntgabe des die Steuer herabsetzenden Bescheids fällig (§ 220 Abs. 2 Satz 2 AO). Die Erstattungsberechtigung entspricht den für die Erstattung nach § 36 Abs. 4 geltenden Grundsätzen. Bei zusammenveranlagten Ehegatten ist grds. an denjenigen zu erstatten, für den geleistet wurde, dh. Aufteilung nach Köpfen. Im Übrigen s. § 36 Anm. 78. Zum (zivilrechtl.) Ausgleichsanspruch zwischen Ehegatten s. BGH v. 20.3.2002 – XII ZR 176/00, NJW 2002, 1570.

53–54 Einstweilen frei.

E. Nichtberücksichtigung bestimmter persönlicher Abzüge bei der Bemessung der Vorauszahlungen (Abs. 3 Satz 4)

55

I. Bedeutung des Abs. 3 Satz 4

Abs. 3 Satz 4 dient der Angleichung des VorausZVerfahrens an das LStErmäßigungsverfahren, in dem aus verfahrensökonomischen Gründen bestimmte steuermindernde Aufwendungen und Beträge nicht oder nur ab einer bestimmten Höhe zu berücksichtigen sind.

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; LBP/RAMACKERS, § 37 Rn. 55.

UE verträgt das im Grunde überschlägige Vorauszahlungsverfahren keine so detaillierte und kleinliche Regelung. Auch im LStErmäßigungsverfahren hat die entsprechende Vorschrift kaum (mehr) Bedeutung. Sie sollte deshalb gestrichen werden.

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 4

1. Die einzelnen Begrenzungen des Abs. 3 Satz 4

56

Abs. 3 Satz 4 sieht vor, dass besondere persönliche Abzüge (SA und agB) die VorausZSchuld nur dann mindern dürfen, wenn ihr Gesamtbetrag 600 € übersteigt.

Außer Ansatz bleiben folgende Aufwendungen und nicht abziehbaren Beträge: Kinderbetreuungskosten (§ 9c Abs. 2 und 3), Leistungen im Rahmen des Real-Splittings (§ 10 Abs. 1 Nr. 1), bestimmte Versorgungsleistungen (Nr. 1a), Leistungen aufgrund Versorgungsausgleichs (Nr. 1b), gezahlte Kirchensteuer (Nr. 4), Ausbildungsaufwendungen (Nr. 7), Schulgelder (Nr. 9), Zuwendungen für steuerbegünstigte Zwecke (§ 10b) und außergewöhnliche Belastungen nach §§ 33 und 33a.

§ 33b Abs. 6 wird hier im Gegensatz zu 39a Abs. 1 Nr. 3 nicht erwähnt. Darin liegt eine Unabgestimmtheit zum LStErmäßigungsverfahren, da sich auch § 33b Abs. 6 auf Beträge unter 600 € beziehen kann.

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 tatsächlichen Aufwendungen müssen die Grenze übersteigen; sie ersetzende Pausch- und Freibeträge bleiben 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 § 33a bleiben deswegen außer Ansatz, weil ihnen zwar grds. Aufwendungen entsprechen, diese aber teilweise unabhängig von ihrer Höhe mit „Pauschalbeträgen“ abgegolten werden. Erstattete Aufwendungen bleiben für die Berechnung der 600 €-Grenze außer Betracht, mindern aber die im VorausZVerfahren anzusetzenden Beträge.

Bei Ehegattenveranlagungen (zusammen oder getrennt) verdoppelt sich die 600 €-Grenze nicht; die Aufwendungen und abziehbaren Beträge sind auch bei getrennter Veranlagung zusammenzurechnen (R 37 Satz 1 EStR 2007).

2. Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 4: Die Beträge bleiben bei der Anwendung des Abs. 3 Sätze 2 und 3 außer Ansatz

57

Bei der Anwendung des Abs. 3 Sätze 2 und 3 bleiben die Beträge außer Ansatz, also bei allen Arten der Festsetzung und Anpassung von VorausZ, auch bei erstmaligen Festsetzungen (s. Anm. 34). Die Vorschrift ist zwingend anzuwenden, auch dann, wenn sich im Veranlagungsverfahren mit großer Wahrscheinlichkeit ein Erstattungsanspruch ergibt oder ohne die Anwendung des Abs. 3 Satz 4 kein VorausZSoll entstünde.

Einstweilen frei.

58–59

60 **F. Nichtberücksichtigung der Begünstigung nicht entnommener Gewinne nach § 34a (Abs. 3 Satz 5)**

Bedeutung des Abzugsverbots: Entlastung der Verwaltung im Vorverfahren mit der Folge einer zunächst höheren stl. Belastung der Unternehmensgewinne bis zur Veranlagung.

Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich: Alle bilanzierenden Stpfl. mit Gewinneinkünften.

Tatbestand und Rechtsfolge: Die Tarifbegünstigung nicht entnommener Gewinne wird erst im Veranlagungsverfahren berücksichtigt.

61 Einstweilen frei.

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

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

Verhältnis zum Lohnsteuerverfahren: Im LStAbzugsverfahren ist § 10a ebenfalls nicht anwendbar, da eine Einarbeitung in die LStTabellen nicht oder nur unter erschwerten Voraussetzungen möglich gewesen wäre und der Verwaltungsaufwand für Vorwegeintragungen im LStErmäßigungsverfahren nicht tragbar erschien.

Bedeutung des Abzugsverbots: Gleichstellung mit dem LStAbzugsverfahren. Da die Günstigerberechnung des § 10a Abs. 2 zwischen Zulage und StAbzug erst nach Ablauf des Jahres möglich ist, erfolgt diese erst bei der Veranlagung; die hierin liegende Systemdurchbrechung (die übrigen Vorsorgeaufwendungen werden im VorausZVerfahren uneingeschränkt berücksichtigt) wurde in Kauf genommen.

Persönlicher Geltungsbereich: Alle von § 10a betroffenen Personen (s. § 10a Anm. 4); ArbN dann, wenn sie neben dem LStAbzug VorausZ zu entrichten haben und Landwirte, die nach dem Gesetz über die Alterssicherung für Landwirte versichert sind.

Tatbestandsvoraussetzung und Rechtsfolge: Altersvorsorgebeiträge (§ 82) einschließlich der dafür zustehenden Zulage iSd § 10a dürfen erst im Veranlagungsverfahren berücksichtigt werden.

63–65 Einstweilen frei.

66 **H. Nichtberücksichtigung von Vorkosten bei Bemessung der Vorauszahlungen nach §§ 10e Abs. 6, 10h Satz 3 und 10i (Abs. 3 Satz 7)**

Wirkungsbereich des Abs. 3 Satz 7: Die Regelung dient der Gleichbehandlung mit dem LStErmäßigungsverfahren und der Gleichstellung von Selbstnutzung, unentgeltlicher Nutzungsüberlassung und Vermietung, 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. 80).

Bedeutung des Abs. 3 Satz 7: Da die StBegünstigung des Wohneigentums nach § 10e nur noch auf solche Objekte Anwendung findet, 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), für übrige Objekte nunmehr § 10i gilt, § 10i nur solche Objekte begünstigt, mit deren Herstellung vor dem 1.1.1999 begonnen wurde (§ 52 Abs. 29), ist der Ausschluss der Vorkosten letztlich leerläufig; die Erwähnung könnte gestrichen werden. Auf die bisherigen Erläuterungen in www.hhr.otto-schmidt.de wird deshalb verwiesen.

Einstweilen frei.

67–69

J. 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 Vorauszahlungs- 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 (§ 10d EStG) und Nichtberücksichtigung bestimmter negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Vorauszahlungsverfahren 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 Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer, FR 1986, 221; PAUS, Vermietungsverluste des Erstjahres, FR 1993, 117; PAUS, Vermietungsverluste des Erstjahres – Wie weit geht die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers?, FR 1995, 14.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3 Sätzen 8–11

1. Überblick

70

Abs. 3 Satz 8 befasst sich mit dem Ausschluss negativer Einkünfte bei Gebäuden.

Abs. 3 Satz 9 trifft eine Sonderregelung für die Fälle der Anschaffung vor Fertigstellung.

Abs. 3 Satz 10 schließt die vorstehenden Sätze bei der Förderung von Objekten nach §§ 14a, 14c oder 14d BerlinFG sowie bei Sonderabschreibungen nach § 4 FördG aus.

Abs. 3 Satz 11 sieht die entsprechende Anwendung des Abzugsverbots auf Verluste aus Vermietung und Verpachtung anderer Vermögensgegenstände vor.

2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Ausgleichsverbots für Verluste aus Vermietung und Verpachtung

71

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 Bezieher höherer Einkommen aus der Beteiligung an sog. Verlustzuweisungsmodellen eingeschränkt und die Vermögensbildung ohne oder mit geringem Eigenkapitaleinsatz erschwert werde. Zudem sollte eine Überforderung der FÄ bei der Überprüfung von Steuersparmodellen vermieden

werden. Diese Prüfungen sollten ohne Zeitdruck auf der Basis geklärter Sachverhalte erfolgen können (vgl. FinAussch., BTDrucks. 10/716 zu BTDrucks. 10/686, 8, Bericht der BRG. in Sachen Verlustzuweisungsgesellschaften usw., BTDrucks. 10/1927, 9).

Rechtspolitische Bedenken: Unter Berücksichtigung von § 15b iVm. § 21 Abs. 1 Satz 2 trifft man nurmehr 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/LINDBERG, § 37 Rn. 33; SCHMIDT/DRENECK XXVIII. § 37 Rn. 9; PAUS, FR 1993, 117 f.; KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 37 Rn. 29). Die Zeiten der Investition in Bauherrnmodelle sind längst vorbei. UE ist der Zweck der Regelung infolge Zeitablauf verfehlt. Abs. 3 Sätze 8–11 sollten damit aufgehoben werden.

Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen in zweifacher Hinsicht: Nur Verluste aus der Einkunftsart VuV, im Hinblick auf § 15b gerade solche, die nicht aus Steuersparmodellen herrühren, werden ausgeschlossen (vgl. auch HELLWIG, DStR 1984, 329; PAUS, FR 1986, 225 f.; PAUS, FR 1993, 117 ff.). Nach BFH v. 29.3.2007 – IX R 17/06 (BStBl. II 2007, 627) ist jedenfalls das objektive Nettoprinzip nicht verletzt. Positive Einkünfte werden im VorausZVerfahren angesetzt, negative dagegen nicht (MÜLLER, DStZ 1984, 187). In beiden Fällen ist das auch im VorausZVerfahren geltende Leistungsfähigkeitsprinzip berührt. Nach BFH v. 6.5.1986 – IX B 121/84 (BStBl. II 1986, 749); v. 17.3.1994 – VI B 154/93 (BStBl. II 1994, 567) verstößt die Vorschrift aber nicht gegen die Verfassung.

72 3. Geltungsbereich des Abs. 3 Sätze 8–11 und Verhältnis zu anderen Vorschriften

Die Vorschriften gelten für alle natürlichen unbeschränkt und beschränkt estpfl. Personen (s. Anm. 6), für KStSubjekte, soweit sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung haben können (FROTSCHER/LINDBERG, § 37 Rn. 37).

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.
- ▶ *Verhältnis zu § 10d:* Das Verlustausgleichsverbot des Abs. 3 Sätze 8–11 beinhaltet auch ein begrenztes Verlustabzugsverbot für das VorausZVerfahren. Im Einzelnen dazu Anm. 80.
- ▶ *Verhältnis zu § 21 Abs. 1 Satz 2 iVm. § 15b:* Dieser schließt jede Berücksichtigung von Verlusten aus bestimmten Objekten der Einkunftserzielung im Rahmen der Bemessungsgrundlage von Vorauszahlungen aus.

73 4. Verfahrensfragen

Bei gesonderter Feststellung von Verlusten ist es, soweit nicht § 21 Abs. 1 Satz 2 iVm. § 15b greift, erforderlich, im nachrichtlichen Teil 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. Tatsachen zu § 15b sind uE ebenfalls (nachrichtlich) mitzuteilen.

74–78 Einstweilen frei.

II. Ausgleichsverbot für Verluste vor Anschaffung oder Fertigstellung (Abs. 3 Satz 8)

1. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 8: Verluste aus der Vermietung oder Verpachtung eines Gebäudes nach Anschaffung oder Fertigstellung

79

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 zum Ausschluss der Vorfinanzierung durch Minderung der EStVorausZ nur für Kj. berücksichtigt, die nach der Anschaffung oder Fertigstellung dieses Gebäudes beginnen. Hierauf bauen Abs. 3 Sätze 9–11 auf.

Negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eines Gebäudes sind untechnisch Einkunftsteile aus einem bestimmten Objekt. „Liebhaberverluste“ sind keine Einkünfte (HELLWIG, DStR 1984, 329; PUHL, DB 1984, 10 [13 f.]; s. auch § 2 Anm. 350 ff. und 21 Anm. 70).

Nur „negative“ Einkünfte/Einkunftsteile sind betroffen. Positive Einkunftsteile sind anzusetzen. Ob Verluste vorliegen, ist nach den Jahreseinkünften aus dem einzelnen Objekt zu beurteilen. Fallen daher im Jahr der Fertigstellung negative Einkunftsteile aus einem bestimmten Objekt vor Fertigstellung mit positiven danach zusammen, ist zunächst zu saldieren, nicht aber zwischen einzelnen einer Begrenzung unterfallenden Objekten.

Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung im Sinne des § 21 Abs. 1 Nr. 1 sind technisch nur Einkünfte iSd. § 21 (FROTSCHER/LINDBERG, § 37 Rn. 36; KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 37 Rn. 30; KSM/STOLTERFOHT, § 37 Rn. D 20 f. mwN). Dabei wird das „... im Sinne des ...“ semantisch auf die Einkünfte aus VuV bezogen. Einer darüber hinausgehenden Ausdehnung auf andere Einkunftsarten bedarf es schon im Hinblick auf § 15b nicht. In der Folge sind eigenbetrieblichen Zwecken dienende Einheiten ebenso wenig betroffen wie beruflich genutzte Arbeitszimmer.

Vermietung und Verpachtung eines Gebäudes: Der Begriff des Gebäudes entspricht dem Bewertungsrecht ohne Bindung an die Einheitsbewertung (s. auch § 7 Anm. 320–350; ferner PUHL, DB 1984, 10 [12]).

Gebäude iSd. § 21 Abs. 1 Nr. 1: UE rechtfertigt der Zweck des Gesetzes einen weiten, auch Gebäudeteile als selbständige WG umfassenden Gebäudebegriff (ebenso KORN/SCHIFFERS, § 37 Rn. 36). Damit unterfallen auch diese Gebäudeteile nicht Abs. 3 Satz 11 mit der Folge, dass es für die Beendigung des Verlustausschlusses auf die Aufnahme der Nutzung nicht ankommt.

Bei vermögensverwaltenden Gesellschaften sind aufgrund der Objektbezogenheit (s.o.) die WK den einzelnen Objekten zuzuordnen (PUHL, DB 1984, 10 [15]). Hierfür ist uE – wie in § 3c – der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang maßgebend (s. § 3c Anm. 37 ff.).

Einzelfragen zum Begriff des Gebäudes:

- ▶ *Abschnittsweises Bauen* führt auch für den zweiten Bauabschnitt nicht zu Gebäudeteilen. UE wird nur ein WG „Gebäude“ hergestellt.
- ▶ *Altbauten* sind einbezogen (Anschaffungstatbestand). Mit Abbruch 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.

► *Ausbauten und Erweiterungen*, die allein einer selbständigen Vermietung oder Verpachtung zugänglich sind, sind Gebäude (§ 7 Anm. 503). Unselbständige Ausbauten und Erweiterungen, die keine selbständigen WG bilden (Aufstockung eines Privathauses), teilen das Schicksal des Gebäudes (PUHL, DB 1984, 10 [12]).

► *Grund und Boden* gehört in unbebautem Zustand zu den anderen Vermögensgegenständen des Abs. 3 Satz 11; im bebauten Zustand teilt er das Schicksal der aufstehenden Baulichkeiten (aA PUHL, DB 1984, 10 [12 f.]).

► *Teileigentum* (§ 1 Abs. 3 WEG) zählt uE zu den Gebäuden (aA ALTEHOEFER/KREBS/NOLTE/ROLAND, DStZ 1984, 18; SCHMIESZEK in B/B, § 37 Rn. 109; BLÜMICH/STUHRMANN, § 37 Rn. 24). Vom Wohnungseigentum unterscheidet es sich nur in der Art der Nutzung.

► *Wohnungseigentum* (§ 1 Abs. 2 WEG) einschließlich zugehörigem Gemeinschaftseigentum ist entsprechend den Gebäuden zu behandeln, da es keinen sachlichen Differenzierungsgrund gibt, den Bauherren oder Erwerber einer Eigentumswohnung gegenüber dem Gebäudeeigentümer zu benachteiligen.

GlA DANKMEYER ua., StWa. 1984, 78; aA ALTEHOEFER/KREBS/NOLTE/ROLAND, DStZ 1984, 18; BLÜMICH/STUHRMANN, § 37 Rn. 24; PUHL, DB 1984, 10 (12); RICHTER, DStR 1984, 236; SCHMIDT/DRENSECK XXVIII. § 37 Rn. 13; THIERFELD, StSem. 1984, 59, die einen engen Gebäudebegriff zugrunde legen wollen.

Anschaffung oder Fertigstellung des Gebäudes:

► *Anschaffung* iSd. Abs. 3 Satz 8 ist die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Gebäude. Im Einzelnen zu dem etwas weiteren bilanzstrechtl. Anschaffungsbegriff s. § 6 Anm. 273; § 6b Anm. 53 und § 10e Anm. 128–135 auf www.hhr.otto-schmidt.de; zum Zeitpunkt der Anschaffung s. § 6 Anm. 274. Bei der Anschaffung eines unfertigen Gebäudes ist nach Abs. 3 Satz 9 nicht auf den Anschaffungsvorgang abzustellen, sondern auf den Zeitpunkt der Fertigstellung. Erwerb eines nutzungsfähigen Objekts ist Anschaffung, auch wenn es umgebaut oder modernisiert wird (anders PUHL, DB 1984, 10 [12] bei Vornahme erheblicher Baumaßnahmen).

► *Fertigstellung* ist der Zeitpunkt der Beendigung der Herstellung (Bezugsfertigkeit). Zu den Einzelheiten s. § 7b Anm. 126 und § 10e Anm. 81 (jeweils auf www.hhr.otto-schmidt.de). Angeschaffte halbfertige Gebäude werden fertiggestellt.

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.

80 **2. Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 8: Eingeschränkte Berücksichtigung der Verluste bei Festsetzung der Vorauszahlungen**

Verluste werden nur für Kj. berücksichtigt, die nach der Anschaffung oder Fertigstellung des Gebäudes beginnen. Bei der Veranlagung können die Verluste uneingeschränkt berücksichtigt werden. Deshalb empfiehlt sich zur Vermeidung von Finanzierungsverlusten Fertigstellung usw. bereits zum Ende des Jahres. Im Jahr nach der Anschaffung oder Fertigstellung ist uE eine Nachholung der Verlustberücksichtigung für frühere Jahre auch im VorausZVerfahren zulässig. Gleiches gilt für Verlustvorräte aus ausgeschlossenen Objekten. Verlustrückträge sind uE ausgeschlossen, es sei denn, die Entstehung der Verluste liegt im Jahr nach der Anschaffung bzw. Fertigstellung des Gebäudes oder tatsächlichen Nut-

zung (HORLEMANN, DB 1984, 1217; PAUS, FR 1986, 225; ORTH, FR 1984, 243 ff.). Zum Verlustausgleichsverbot bei negativem Progressionsvorbehalt bei StFreistellung durch ein DBA s. § 2a Anm. 8.

Einstweilen frei.

81–82

III. Ausgleichsverbot für Verluste bei Anschaffung vor Fertigstellung (Abs. 3 Satz 9) 83

Bei Anschaffung von Gebäuden vor dem Kj. der Fertigstellung tritt nach Abs. 3 Satz 9 an die Stelle der Anschaffung die Fertigstellung. Damit soll verhindert werden, dass Verluste aus dem Erwerb nicht fertiggestellter Objekte bereits im Jahr nach der Anschaffung Berücksichtigung finden. UE lässt sich dies Ergebnis bereits durch (zweckgerichtete) Auslegung des Abs. 3 Satz 8 herleiten. Die Vorschrift ist nach Hess. FG v. 4.9.1995, BB 1995, 2626, rkr., mit der Verfassung vereinbar.

Anschaffung des Gebäudes vor dem Kalenderjahr seiner Fertigstellung bedeutet Anschaffung eines unfertigen Objekts. Bei Anschaffung vom Bauträger kann für VorausZZwecke die Frage offen bleiben, ob der Stpfl. Bauherr oder Erwerber ist. Unfertig sind Gebäude, wenn sie noch nicht bezugsfertig sind. Ein unbewohntes, aber bewohnbares Gebäude ist genauso fertiggestellt wie ein bereits von Mietern bewohntes Gebäude. Anschaffungsnahe Aufwendungen ändern genauso wenig an der Fertigstellung wie Modernisierungsabsicht und die Absicht, in Eigentumswohnungen aufzuteilen (aA FROTSCHER/LINDBERG, § 37 Rn. 44 f; PUHL, DB 1984, 10 [12]).

Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 9: Verluste werden nur für Kj. nach Fertigstellung des angeschafften unfertigen Gebäudes berücksichtigt.

Einstweilen frei.

84–85

IV. Ausnahme vom Ausgleichsverbot für Verluste bei Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach BerlinFG und Sonderabschreibungen nach dem FördG (Abs. 3 Satz 10) 86

Wirkungsbereich der Ausnahmeregelung des Abs. 3 Satz 10: Nach Abs. 3 Satz 10 gilt das Verlustausgleichsverbot des Abs. 3 Satz 8 nicht für negative Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung eines Gebäudes, für das erhöhte Absetzungen nach den §§ 14a, 14c oder 14d des BerlinFG oder Sonderabschreibungen nach § 4 FördG in Anspruch genommen werden.

Bedeutung des Abs. 3 Satz 10: Infolge Zeitablaufs hat die Vorschrift im Wesentlichen nur noch Bedeutung für Sonderabschreibungen nach § 4 FördG, bei denen vor dem 1.1.1999 geleistete Anzahlungen oder entstandene Teilerstellungskosten noch nicht abgewickelt sind. Auf die bisherige Kommentierung unter www.hhr.otto-schmidt.de wird deshalb verwiesen.

Einstweilen frei.

87

**V. Entsprechende Anwendung des Ausgleichsverbots auf Verluste
aus Vermietung oder Verpachtung anderer Vermögensgegenstände
(Abs. 3 Satz 11)**

88 **1. Bedeutung der Regelung und Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 11**

Bedeutung des Ausgleichsverbots: Die Verlustberücksichtigung wird hinausgeschoben, um andere Verlustzuweisungsgesellschaften in der Anlaufphase den Bauherrenmodellen gleichzustellen.

Tatbestandsvoraussetzungen: Erzielt werden müssen negative Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung anderer Vermögensgegenstände als die in Abs. 3 Satz 8 geregelten Gebäude oder gleichgestellter Gegenstände. Unter Abs. 3 Satz 11 fallen WG des unbeweglichen Vermögens (§ 21 Abs. 1 Nr. 1), Sachinbegriffe (§ 21 Abs. 1 Nr. 2) und Rechte (§ 21 Abs. 1 Nr. 3). WG des unbeweglichen Vermögens (§ 21 Abs. 1 Nr. 1) sind Grundstücke, unselbständige Gebäudeteile, Schiffe und grundstücksgleiche Rechte.

► *Grundstücke* sind unbebaute Grundstücke (Grund und Boden), da Gebäude mit zugehörigen Grundstücken von Abs. 3 Satz 8 erfasst werden. Bei nachträglicher Bebauung eines verpachteten Grundstücks ist bis zur Fertigstellung des Gebäudes Abs. 3 Satz 11 und danach Abs. 3 Satz 8 anzuwenden (PAUS, FR 1986, 224 f.; PUHL, DB 1984, 10 [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 dürfen.

► *Unselbständige Gebäudeteile* sind nur solche Teile eines Gebäudes, die, ohne selbst Gebäude zu sein, selbständig vermiet- oder verpachtbar sind.

► *Schiffe* sind solche, die in ein Schiffsregister eingetragen sind (s. § 21 Anm. 104).

► *Grundstücksgleiche Rechte* sind Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, zB Erbbaurechte, Mineralgewinnungsrechte (s. § 21 Anm. 105). 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) betreffen zB die private (nicht betriebliche) Verpachtung von BV nach Betriebsaufgabe.

► *Rechte* (§ 21 Abs. 1 Nr. 3) sind schriftstellerische, künstlerische und gewerbliche Urheberrechte, gewerbliche Erfahrungen, Gerechtigkeiten und Gefälle im PV (s. § 21 Anm. 150).

89 **2. Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 11: Entsprechende Anwendung des Abs. 3 Satz 8**

Als Rechtsfolge des Abs. 3 Satzes 11 gilt Abs. 3 Satz 8 mit der Maßgabe, dass an die Stelle der Anschaffung oder Fertigstellung die Aufnahme der Nutzung tritt.

Nutzung ist Fruchtziehung zur Verwirklichung eines Einkunftserzielungstatbestands. Eigennutzung wird von Satz 7 erfasst.

Aufnahme der Nutzung verlangt uE eine eindeutige Handlung, die erstmals auf eine Einkunftserzielung durch entgeltliche Überlassung gerichtet ist. Die Nutzung ist demnach aufgenommen, wenn der Stpfl. den Vermögensgegen-

stand „ernstlich zur Vermietung oder Verpachtung anbietet“ (LIPPROSS/BOOK, § 37 Rn. 29; SCHMIDT/DRENECK XXVIII. § 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 VIII. § 37 Rn. 33; KORN/SCHIFFERS, § 37 Rn. 38; LBP/RAMACKERS, § 37 Rn. 59). Auch bei vergeblichen ernsthaften Vermietungsbemühungen ist uE die Nutzung aufgenommen (glA SCHMIDT/DRENECK aaO; KIRCHHOF/GOSCH aaO). Beginn der Einkunftserzielung (PUHL, DB 1984, 10 [13]; DANKMEYER/PUHL/ZITZMANN, StWa. 1984, 79) oder die Aufnahme einer aktiven Vermietungstätigkeit (ALTHEOEFER/KREBS/NOLTE/ROLAND, DStZ 1984, 18, BLÜMICH/STUHRMANN, § 37 Rn. 26 f.) sind nicht entscheidend.

(Nur) Abs 3 Satz 8 gilt entsprechend, Abs. 3 Sätze 9 und 10 sind nicht anwendbar. Der eindeutige Wortlaut spricht gegen das Vorhandensein einer Gesetzeslücke (aA FROTSCHER/LINDBERG, § 37 Rn. 49).

Einstweilen frei.

90–91

K. Berücksichtigung des Familienleistungsausgleichs (Abs. 3 Satz 12)

92

Zweck der Regelung: Abs. 3 Satz 12 schließt die Berücksichtigung von Kindern durch Freibeträge bei der Bemessung der Vorauszahlungen aus, weil sie durch Zahlung von Kindergeld kompensiert wird und die Günstigerprüfung dem Veranlagungsverfahren vorbehalten bleiben soll (§ 31 Satz 4).

Tatbestandsvoraussetzungen: Abs. 3 Satz 12 greift nur, soweit in Fällen des § 31 die gebotene stl. Freistellung des Existenzminimums eines Kindes durch das Kindergeld nicht in vollem Umfang bewirkt wird, dh. das Kindergeld geringer ist als die Tarifbelastung.

Als Rechtsfolge bleiben die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 und zu verrechnendes Kindergeld außer Ansatz. Eine Ausnahme besteht für Freibeträge nach § 32 Abs. 6 lediglich dann, wenn keine Kindergeldgewährung in Betracht kommt (unbeschränkt estpfl. Ausländer ohne Aufenthaltserlaubnis oder -berechtigung mit Kindern im Inland sowie unbeschränkt EStpfl. mit Kindern im Ausland außerhalb eines EU- oder EWR-Staats; s. BMF v. 9.3.1998, BStBl. I 1998, 347 Rn. 25).

Einstweilen frei.

93–99

Erläuterungen zu Abs. 4: Nachträgliche Erhöhung von Vorauszahlungen

100

Schrifttum: RÖSSLER, Die rückwirkende Anpassung von Einkommensteuervorauszahlungen, DStZ 1980, 383.

Ursprünglich war eine Erhöhung von VorausZ für vergangene Jahre ausgeschlossen. Ihre Einführung machte eine Regelung zur Entstehung und Fälligkeit erforderlich, die zunächst iS einer sog. fünften VorausZ mit Fälligkeit innerhalb Monatsfrist getroffen wurde. Mit EStG 1974 wurde auf eine Anpassung der letzten VorausZ umgestellt (Abs. 4 Satz 1).

Nachträgliche Erhöhung durch Anpassung der letzten Vorauszahlung (Abs. 4 Satz 1): Abs. 4 gilt nur für die Erhöhung von VorausZ. Nachträglich ist die Erhöhung einer VorausZ, wenn sie nach dem letzten Anpassungstermin des Jahres erfolgt (Fälligkeit; uE Entstehung, s. Anm. 50).

Anpassung der letzten Vorauszahlung für den Veranlagungszeitraum: Die letzte Vorauszahlung für den VZ ist anzupassen. Das ist grundsätzlich die vierte VorausZ, bei Wegfall der subjektiven StPfl. durch Tod die VorausZ, die noch zu Lebzeiten entstanden ist. Beim Wechsel der Art oder Wegfall der objektiven StPfl. verbleibt es bei der vierten VorausZ (s. Anm. 16).

Beispiel: Der Stpfl. verstirbt am 25.5. Damit erlischt die StPfl. Zum 1.4. bestand die StPfl. noch; letzte VorausZ ist damit die des zweiten Vierteljahres. Erfolgt der Todesfall am 31.3. des Vorjahres, ist die erste VorausZ anzupassen, weil die zweite und weitere VorausZ nicht mehr entstehen.

Entstehung des Erhöhungsbetrags: Die überwiegende Meinung bezieht die Entstehungsfiktion des Abs. 1 Satz 2 auch auf die nachträgliche Erhöhung der letzten VorausZ mit der Folge einer rückwirkenden Entstehung zum Beginn des Quartals, in dem sie bei laufender Anpassung fällig geworden wäre (zB Entstehung der vierten VorausZ zum 1.10. des Vorjahres).

BLÜMICH/STUHRMANN, § 37 Rn. 6; SCHMIESZEK in B/B, § 37 Rn. 118; KIESCHKE, DStZ 1974, 340; LIPPROSS/BOOK, § 37 Rn. 3; SCHMIDT/DRENSSECK XXVIII. § 37 Rn. 2. GÉRARD/SÖFFING, FR 1974, 380 gehen davon aus, dass VorausZ-Schulden nach Abs. 1 Satz 2 mit Beginn des Kalendervierteljahres entstehen, in dem sie zu entrichten sind. Nachträglich angepasste VorausZ sind aber erst einen Monat nach Bekanntgabe, im Allgemeinen also im Folgejahr oder später, zu entrichten. Nach SCHOLTZ, DStZ 1982, 487 und FROTSCHER/LINDBERG, § 37 Rn. 9 entsteht sie erst mit Festsetzung.

Fälligkeit des Erhöhungsbetrags (Abs. 4 Satz 2): Nach Abs. 4 Satz 2 ist der Erhöhungsbetrag innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des VorausZ-Bescheids zu entrichten.

Nur bei nachträglicher Anpassung greift Abs. 4 Satz 2; „nachträglich“ bezieht sich nach hM auf den Fälligkeitszeitpunkt (s. Anm. 50), uE auf den Entstehungszeitpunkt.

Erhöhungsbetrag ist derjenige Betrag, um den die letzte VorausZ erhöht wird. Bestehende Fälligkeiten bleiben unberührt.

Rechtsfolge ist die Fälligkeit des Erhöhungsbetrags innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe. Zu den Folgen der Fälligkeit s. Anm. 12.

101–109 Einstweilen frei.

110

Erläuterungen zu Abs. 5:

Mindestgrenzen bei der Festsetzung und Anpassung von Vorauszahlungen

Vorauszahlungen und Erhöhungsbeträge sind an Mindestbeträge gebunden.

Rechtswicklung und Bedeutung der Mindestbetragsregelung: Durch Ges. v. 18.8.1980 (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581) wurde Abs. 5 entsprechend gefestigter Verwaltungsübung auf Rügen des Bundesrechnungshofs eingeführt (Begr. z. RegE, BTDrucks. 8/3688, 16). Die gesetzliche Neuregelung gibt dem Stpfl. einen im Rechtsbehelfsverfahren und vor den Gerichten verfolg- baren gesicherten Anspruch auf Nichtfestsetzung von VorausZ bzw. das Unter- bleiben von Erhöhungen, soweit die gesetzlich fixierten Grenzen nicht über-

schritten sind. Die Höchstgrenzen wurden durch JStG 2009 mit Wirkung ab VZ 2009 (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des JStG 2009) verdoppelt.

Normzweck und Verfassungsmäßigkeit: Normzweck ist die Vermeidung unnötigen Verwaltungsaufwands. Bedenken des BRat (BTDrucks. 16/10494, 12), dass durch die Erhöhung der Höchstgrenzen der Grundsatz der zeitnahen Erhebung von Steuern verletzt werde (s. Anm. 5), ist entgegenzuhalten, dass der Verzicht auf eine Festsetzung im VorausZVerfahren nur einen zeitlichen Aufschub der Besteuerung mit sich bringt und zumindest teilweise durch die Vollverzinsung ausgeglichen wird (dazu auch Anm. 4). Der Normzweck rechtfertigt deshalb einen etwaigen Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot aller Stpfl. Die Beträge des Abs. 5 Satz 1 und 2 sind uE insbes. seit der Verdoppelung durch das JStG 2009 sachgerecht bemessen.

Betragsmäßige Begrenzung von Vorauszahlungsfestsetzungen (Abs. 5 Satz 1): Nach Abs. 5 Satz 1 sind Vorauszahlungen nur festzusetzen, wenn sie mindestens 400 € im Kalenderjahr und mindestens 100 € für einen Vorauszahlungszeitpunkt betragen. ²Festgesetzte Vorauszahlungen sind nur zu erhöhen, wenn sich der Erhöhungsbetrag im Fall des Absatzes 3 Satz 2 bis 5 für einen Vorauszahlungszeitpunkt auf mindestens 100 €, im Fall des Absatzes 4 auf mindestens 5 000 € beläuft.

- ▶ *Vorauszahlungen* sind alle Festsetzungen von VorausZ.
- ▶ *Mindestbeträge:* Je VorausZZeitpunkt mindestens 100 €; VorausZZeitpunkte sind die gesetzlichen Zeitpunkte des Abs. 1. Im Kj. mindestens 400 €.

Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 1: Festsetzungen haben zu unterbleiben, wenn die Mindestbeträge nicht überschritten werden. Auf niedrigere Beträge lautende Festsetzungen sind rechtswidrig und anfechtbar, nicht nichtig. Herabsetzungen auf Beträge unter 100 € sind unzulässig, so dass auf 0 € herabzusetzen ist. Beträgt die Jahresschuld nach Herabsetzung weniger als 400 €, ist insgesamt auf 0 € herabzusetzen. Überzahlte Beträge sind zu erstatten (s. Anm. 52).

Grenzen für die Erhöhung von festgesetzten Vorauszahlungen (Abs. 5 Satz 2): Festgesetzte Vorauszahlungen sind nur zu erhöhen, wenn sich der Erhöhungsbetrag im Fall des Abs. 3 Satz 2 bis 5 für einen Vorauszahlungszeitpunkt auf mindestens 100 €, im Fall des Absatzes 4 auf mindestens 5 000 € beläuft.

Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 5 Satz 2:

- ▶ *Festgesetzte Vorauszahlungen* sind solche, die auf einem Verwaltungsakt beruhen. Betroffen sind daher nur erhöhende (laufende oder nachträgliche) Anpassungen oder Festsetzungen (Herabsetzungen) auf 0 €.
- ▶ *Erhöhung* bedeutet jede abweichende Festsetzung nach oben.
- ▶ *Herabsetzungen* richten sich nach Abs. 5 Satz 1, so dass geringfügige Fehler zugunsten des Stpfl. weiterhin korrigiert werden können (RegE, BTDrucks. 8/3688, 20; BALS, BB 1980, 1096; UELNER, DStZ 1980, 345).
- ▶ *Erhöhungsbetrag im Fall des Abs. 3 Sätze 2–5* ist grds. jeder Betrag, der eine Erhöhung der laufenden Anpassung einer VorausZ rechtfertigt. Die Nichterwähnung der Sätze 6–12 des Abs. 3 hat keine unmittelbaren Auswirkungen.
- ▶ *Erhöhungsbetrag im Fall des Abs. 4* ist der Betrag der nachträglichen Anpassung.

Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 2:

- ▶ *Bei laufenden Vorauszahlungen* ist ein Erhöhungsbetrag für den einzelnen VorausZZeitpunkt unter 100 € rechtswidrig.

Beispiel: Je VorausZTermin ab 10.3. sind 200 € festgesetzt. Am 20.6. stellt sich heraus, dass die mutmaßliche Steuerschuld im Jahr 900 € betragen wird. Eine Erhöhung der Raten zum 10.9. und 10.12. auf je 250 € ist nicht zulässig, auch nicht eine Konzentration des Erhöhungsbetrags von 100 € auf einen VorausZ-Termin (etwa 10.12.), da der Grundsatz der gleichmäßigen Verteilung auf die (offenen) VorausZTermine verletzt würde (s. Anm. 50).

Die Unausgewogenheit 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* müssen mindestens 5 000 € betragen.
- ▶ *Bei erstmaligen Festsetzungen* nach Ablauf des Jahres greift Abs. 5 Satz 1.
- ▶ *Bei Nichterreichung der 5 000 €-Grenze* ist die Ablehnung eines Heraufsetzungsantrags Rechtsentscheidung, keine Ermessensentscheidung (FG Ba.-Württ. v. 27.7.1995, EFG 1995, 1062, rkr.).

111

Erläuterungen zu § 52 Abs. 50f: Berücksichtigung von Beiträgen zur Krankenversicherung und zur Pflegeversicherung bei der Festsetzung und Anpassung von Vorauszahlungen

Normzweck und zeitlicher Geltungsbereich: Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 nF können genauso wie bei der Veranlagung grundsätzlich nur berücksichtigt werden, wenn der Stpfl. der Übermittlung der Daten nach § 10 Abs. 2a zugestimmt hat und die Daten übermittelt wurden. Da VorausZ oft schon festgesetzt werden, bevor die Einwilligung vorliegt oder die Übermittlung der Daten erfolgt ist, musste eine Übergangslösung für die Zeit zwischen Festsetzung und Datenübermittlung getroffen werden, um eine zeitnahe stl. Berücksichtigung der geleisteten Beiträge zu ermöglichen. Hierzu wurde § 52 Abs. 50f neu eingeführt (s. Anm. 3).

Geltungsbereich der Vorschrift:

- ▶ *Sachlicher und zeitlicher Geltungsbereich:* Alle Arten von VorausZFestsetzungen (s. Anm. 23) ab dem VZ 2010.
- ▶ *Persönlicher Geltungsbereich:* Alle Stpfl. und alle Arten der StPfl.

Ansatz von geleisteten Beiträgen zur gesetzlichen und privaten Krankenversicherung (§ 52 Abs. 50f Satz 1 Nr. 1): Anzusetzen sind die für den letzten VZ geleisteten Beiträge nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a, wobei die Beiträge zur privaten Krankenversicherung um 20 %, die Beiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung um 4 % zu mindern sind. Die Kürzungen beziehen sich auf einen pauschalierten Anteil der Beitragsleistungen für etwaige Ansprüche auf Krankentagegeld (s. auch § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a Satz 4). Letzter VZ ist uE bei der Festsetzung nach vorgängiger Veranlagung der VZ, der der Bemessung der VorausZ zugrundegelegt wurde (s. Anm. 38), bei Anpassungen der VorausZ der VZ, für den letztmals eine Veranlagung durchgeführt wurde.

Ansatz von geleisteten Beiträgen zur gesetzlichen Pflegeversicherung (§ 52 Abs. 50f Satz 1 Nr. 2): Berücksichtigt werden die Beiträge nach § 10

Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b aus der letzten Veranlagung. Zum Begriff der letzten Veranlagung s.o.

Mindestansatz von Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung (§ 52 Abs. 50f Satz 1 letzter Halbs.): Der Mindestansatz beträgt 1 500 €, unabhängig davon, welche Beträge tatsächlich angefallen sind. Höhere Beiträge werden nach Satz 1 berücksichtigt. Die Korrektur erfolgt erst bei Vorliegen der Datenübermittlung durch die übermittelnde Stelle, spätestens mit Veranlagung (s. auch § 10 Abs. 2a Satz 8). Hierbei sind im VorausZVerfahren uE die Grenzen des Abs. 4 zu beachten.

Veranlagung 2008 als vorgängige Bemessungsgrundlage der Vorauszahlungen (§ 52 Abs. 50f Satz 2): Beruht die VorausZFestsetzung auf einer Veranlagung für den VZ 2008, werden grundsätzlich 1 500 € als Beiträge i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3 angesetzt. Ein Nachweis höherer Beträge ist zulässig. UE genügt auch hierfür Glaubhaftmachung (s. Anm. 42), da keine strengeren Anforderungen als im übrigen VorausZVerfahren gestellt werden dürfen.

Verdoppelung des Betrags von 1 500 € bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten (§ 52 Abs. 50f Satz 3): Der Betrag von 1 500 € verdoppelt sich bei der VorausZFestsetzung im Rahmen der Zusammenveranlagung von Ehegatten. Höhere tatsächliche Beiträge sind im Rahmen von Satz 1 und Satz 2 anzusetzen.

Einstweilen frei.

112–119

ABC der Vorauszahlungen

120

Abrundung: Mangels Nachfolgeregelung für § 8 Abs. 1 Satz 1 KleinbetragsVO ist kaufmännisch zu runden.

Anforderung von Steuererklärungen erfolgt vorzeitig, auch zur Anpassung von VorausZ, wenn die FinVerw. „lukrative“ Zahlungen erwartet, (AO-Kartei Bayern, § 149 AO K.1 Tz. 4).

Arrestansprüche können auch noch nicht entstandene VorausZ eines laufenden Kj. sein (OFD Frankf. v. 10.7.2000 – S 0545 A-2-St II 43, nv.).

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.); uE entsprechend anzuwenden im Fall der besonderen Veranlagung nach § 26c.

Aussetzungszinsen, die im VorausZVerfahren festgesetzt wurden, sind nicht herabzusetzen, wenn im Veranlagungsverfahren die Steuer anderweitig festgesetzt wird (§ 237 Abs. 5 AO).

Bausteuerauszug: Eingeführt durch Ges. zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe v. 30.8.2001 (BGBl. I 2001, 2267; BStBl. I 2001, 602). Wird der BauStAbzug auf VorausZ angerechnet, hat dies Tilgungswirkung (keine rechtstechnische Anrechnung). Erstattet werden darf, wenn die so getilgten VorausZ nach § 36 Abs. 2 Nr. 1 auf die veranlagte Steuerschuld angerechnet werden. Zu Einzelheiten DIEBOLD, DStZ 2003, 413.

Härtemilderung durch Herabsetzung von VorausZ erfolgt zB bei Naturkatastrophen und ähnlichen schädigenden Großereignissen (BMF v. 11.4.2001,

BStBl. I 2001, 254 bei Überschwemmungen durch Hochwasser ua.). Dabei werden vor allem an die Glaubhaftmachung von Einkunftsmininderungen relativ geringe Anforderungen gestellt.

Insolvenz: Vor der Insolvenz festgesetzte VorausZ sind wegen der konstitutiven Wirkung des VorausZBescheids (s. Anm. 25) Insolvenzforderungen.

Kirchensteuervorauszahlungen sind Zuschlagsteuern iSv. § 51a (vgl. dort). Sie bemessen sich nach den (modifizierten) EStVorausZ als Maßstabsteuer.

Lohnsteuerverfahren: Auf der LStKarte eingetragene Freibeträge oder die Wahl der StKlassen bei Ehegatten beeinflussen die Höhe der voraussichtlich einbehaltenen Steuer und beeinflussen damit die Höhe der VorausZ. Hier sind VorausZ auch dann zulässig, wenn der Stpfl. allein Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht (BFH v. 20.12.2004 – VI R 182/97, BStBl. II 2005, 358; krit. dazu § 38 Anm. 10). Hier dürfen nur solche Korrekturen erfolgen, die auch Gegenstand einer nachfolgenden (Pflicht-)Veranlagung sein können (also auch beim Faktorverfahren). Soweit die Abgeltungswirkung des LStAbzugsverfahrens greift (§ 46 Abs. 4 Satz 1), bleibt nur das Nachforderungsverfahren.

Realsplitting wird auch im VorausZVerfahren berücksichtigt, sobald der Geber mit Zustimmung des unterhaltsberechtigten Ehegatten durch Einreichung der Anlage U Antrag auf SA-Abzug stellt (OFD München v. 27.8.1998 und OFD Frankfurt v. 19.5.1998, StEK EStG § 37 Nr. 34).

Saisonbetriebe: Durch die Aufhebung von Abs. 2 ist die Frage seiner Erstreckung auf Saisonbetriebe hinfällig geworden. Nunmehr unterliegen auch die Land- und Forstwirte den allgemeinen Regeln. Ein Hinausschieben der Fälligkeiten der EStVorausZ zur Anpassung an das Erntejahr ist deshalb auch bei diesen nur durch ermessensabhängige Stundung möglich.

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; DÖRN, Steuerhinterziehung durch Antrag auf Herabsetzung der Vorauszahlungen?, DStR 1995, 868; DÖRN, Steuerverkürzung auf Zeit bei Veranlagungssteuern, NWB F. 13, 825; STRECK/MACK/SCHWEDHELM, Bei Anträgen auf Herabsetzungen müssen steuerliche Gesamtumstände dargelegt werden, Stbg. 1995, 278.

► *Durch Anträge auf Anpassung* von VorausZ ist Steuerhinterziehung dann zu bejahen, wenn den Anträgen falsche Angaben zugrunde liegen (FG Nürnberg v. 24.3.1993, EFG 1993, 689, rkr.) oder wenn aus einem konkreten Grund Herabsetzung beantragt wird und gleichzeitig die VorausZ erhöhende Umstände verschwiegen werden (OLG Stuttgart v. 21.5.1987, wistra 1987, 263; FG Münster v. 4.11.1992, EFG 1993, 236, rkr.). Anpassungsanträge sind StErklärungen (s. Anm. 24).

► *Bei zunächst richtigen Angaben*, die vom Stpfl. im Nachhinein als falsch erkannt werden, kann in der Unterlassung einer Berichtigung eine Verkürzung liegen (FG Nürnberg v. 24.3.1993 aaO).

► *Mit Festsetzung der zu niedrigen VorausZ* ist die Tat vollendet (vgl. TIPKE/KRUSE, § 164 AO Rn. 28).

► *Nachträglich geänderte Besteuerungsgrundlagen* gegenüber den bisherigen VorausZ führen mangels Anzeigepflicht nicht zur Steuerhinterziehung (s. Anm. 24).

► *Durch Einreichung unrichtiger EStErklärungen* kann Hinterziehung der VorausZ erfolgen, 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 1997, 600, § 370 Abs. 4 AO und Anm. 38).

► *Bei Verletzung der Anzeigepflicht nach § 138 AO* über die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit (KORN/SCHIFFERS, § 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.

Steuerklassenwahl von Ehegatten: Sobald die einbehaltene LSt. je nach Zusammensetzung der Einkünfte der Ehegatten die festzusetzende Steuer nicht abdeckt, kann das FA VorausZ festsetzen.

Vgl. das Merkblatt zur StKlassenwahl bei ArbN-Ehegatten für die jeweiligen Jahre.

Streitwert bei Streit um VorausZ ist idR das 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 % 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 % des VorausZ Betrags. Zu Erhöhungen vgl. FG Hamb. v. 19.4.1988, EFG 1988, 536, rkr.

Umdeutung eines Antrags auf Herabsetzung von Vorauszahlungen 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, rkr.).

Umsatzsteigerungen nimmt die FinVerw. zum Anlass, auch die Höhe etwaiger VorausZ zu überprüfen, wobei sie unterstellt, dass den höheren Umsätzen auch höhere Gewinne entsprechen, ein nicht zwingender Schluss.

Vollverzinsung:

Schrifttum: BAUM, Neue Verwaltungsanweisung zur Vollverzinsung, DB 1993, 1491; BUOB, Keine Nachforderungszinsen ohne Steuerschuld, DSz 1993, 713.

Sie richtet sich nach § 233a AO. Verzinst wird nach Ablauf der Karenzzeit der Unterschiedsbetrag zwischen Steuersoll und VorausZSoll (Sollvergleich; das Ist bleibt grds. außer Betracht).

► *Bei freiwillig geleisteten Zahlungen* sind zwar Steuerzinsen festzusetzen, jedoch besteht ein Anspruch auf deren Erlass. Im Einzelnen s. AEAO zu § 233a AO Nr. 70.1. Werden sie vor Ablauf der Karenzzeit des Abs. 3 Satz 3 geleistet, liegt hierin ein Antrag auf Anpassung der VorausZ.

Im Einzelnen AEAO zu § 233a Nr. 15; BFH v. 5.6.1996 – X R 234/93, BStBl. II 1996, 503; FG Ba.-Württ. v. 27.7.1995, EFG 1995, 1062, rkr.; v. BORNHAUPT, DSz 1999, 148.

► *Wird die Steuererklärung vor Ablauf der Karenzfrist* des Abs. 3 Satz 3 eingereicht, kann die FinVerw. zunächst die VorausZ erhöhen und dann erst veranlagern (s. Anm. 47). Ist der Mindestbetrag des Abs. 5 Satz 2 nicht erreicht und lehnt die FinVerw. die Erhöhung der VorausZ ab, ist die Erhebung von Nachzahlungszinsen nicht unbillig (BFH v. 5.6.1996 – X R 234/93, BStBl. II 1996, 503).

