

§ 37

Einkommensteuer-Vorauszahlung

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch Gesetz v. 8.7.2016 (BGBl. I 2016, 1594)

(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 Absatz 2 Nummer 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 23 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 § 10 Absatz 1 Nummer 4, 5, 7 und 9 sowie Absatz 1a, 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 Absatz 1 außer Ansatz. ⁷Außer Ansatz bleiben bis zur Anschaffung oder Fertigstellung der Objekte im Sinne des § 10e Absatz 1 und 2 und § 10h auch die Aufwendungen, die nach § 10e Absatz 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 Absatz 1 Satz 1 Nummer 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 in Anspruch genommen werden. ¹¹Satz 8 gilt für negative Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung eines anderen Vermögensgegenstandes im Sinne des § 21 Absatz 1 Satz 1 Nummer 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 gebotene steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes durch das Kindergeld nicht in vollem Umfang bewirkt wird, bleiben bei der Anwendung der Sätze 2 und 3 Freibeträge nach § 32 Absatz 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 Euro im Kalenderjahr und mindestens 100 Euro 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 Euro, im Fall des Absatzes 4 auf mindestens 5 000 Euro beläuft.

(6) ¹Absatz 3 ist, soweit die erforderlichen Daten nach § 10 Absatz 2 Satz 3 noch nicht nach § 10 Absatz 2a übermittelt wurden, mit der Maßgabe anzuwenden, dass

1. als Beiträge im Sinne des § 10 Absatz 1 Nummer 3 Buchstabe a die für den letzten Veranlagungszeitraum geleisteten
 - a) Beiträge zugunsten einer privaten Krankenversicherung vermindert um 20 Prozent oder
 - b) Beiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung vermindert um 4 Prozent,
2. als Beiträge im Sinne des § 10 Absatz 1 Nummer 3 Buchstabe b die bei der letzten Veranlagung berücksichtigten Beiträge zugunsten einer gesetzlichen Pflegeversicherung

anzusetzen sind; mindestens jedoch 1 500 Euro. ²Bei zusammen veranlagten Ehegatten ist der in Satz 1 genannte Betrag von 1 500 Euro zu verdoppeln.

Autorin: Dr. Andrea **Schmidt**, Oberregierungsrätin, Dipl.-Finw. (FH), Meerbusch

Mitherausgeber: Prof. Dr. Andreas **Musil**, Potsdam

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 37	1	III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 37	4
II. Rechtsentwicklung des § 37		IV. Geltungsbereich des § 37	5
1. Rechtsentwicklung der Vorläufer des § 37	2	V. Verhältnis des § 37 zu anderen Vorschriften	6
2. Rechtsentwicklung seit Einführung des § 37 mit EStRG	3		

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

	Anm.		Anm.
I. Entrichtung der Vorauszahlungen (Abs. 1 Satz 1)			
1. Verpflichtung zur Entrichtung von Vorauszahlungen auf die voraussichtliche Einkommensteuer des laufenden Veranlagungszeitraums	11	3. Stundung im Vorauszahlungsverfahren	13
2. Fälligkeit (Vorauszahlungszeitpunkte) und Höhe der Vorauszahlung	12	II. Entstehung der Vorauszahlungsschuld (Abs. 1 Satz 2)	
		1. Bedeutung des Entstehungszeitpunkts	14
		2. Gesetzliche Entstehungszeitpunkte	15

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

	Anm.		Anm.
I. Festsetzung durch Vorauszahlungsbescheid des Finanzamts (Abs. 3 Satz 1)			
1. Zuständigkeit des Finanzamts		b) Verhältnis von Vorauszahlungsverfahren zum Veranlagungsverfahren	
a) Örtliche und sachliche Zuständigkeit des Wohnsitzfinanzamts	21	aa) Verhältnis eigener Art (Vorläufigkeit) und Folgerungen	29
b) Verhältnis der Zuständigkeiten von Wohnsitz- und Betriebsfinanzamt	22	bb) Sonderfälle: Aufhebung Jahressteuerbescheid und Verjährung Jahresschuld	30
2. Festsetzung der Vorauszahlungen		cc) Anrechnung gem. § 36 Abs. 2 und 4	31
a) Gegenstand und Arten der Festsetzung von Vorauszahlungen	23	dd) Umfang der Aussetzung der Vollziehung der nachfolgenden Steuerfestsetzung	32
b) Festsetzung von Amts wegen oder auf Antrag; Mitwirkung des Steuerpflichtigen	24	5. Anfechtung und vorläufiger Rechtsschutz gegen den Vorauszahlungsbescheid	33
c) Mitwirkung des Steuerpflichtigen; Steuerhinterziehung	24a	6. Erstmalige Festsetzung von Vorauszahlungen	34
3. Festsetzung durch Vorauszahlungsbescheid – Rechtsnatur	25	II. Vorgängige Veranlagung als Bemessungsgrundlage (Abs. 3 Satz 2)	38
4. Vorauszahlungsverfahren und Verhältnis zum Veranlagungsverfahren		III. Anpassung von Vorauszahlungen (Abs. 3 Satz 3)	
a) Vorauszahlungsverfahren als selbständiges Verfahren	28	1. Bedeutung der Anpassungsregelung	40
		2. Anpassungsmaßstab des Abs. 3 Satz 3	

	Anm.		Anm.
a) Begriff und Ermittlung der sich voraussichtlich ergebenden Einkommensteuer	41	abzugs nach § 10a Abs. 1 (Abs. 3 Satz 6)	62
b) Glaubhaftmachung durch Steuerpflichtigen	42	VII. Nichtberücksichtigung von Vorkosten nach §§ 10e Abs. 6, 10h Satz 3 und 10i (Abs. 3 Satz 7)	66
c) Maßgebliche Sach- und Rechtslage	43	VIII. Nichtberücksichtigung bestimmter Verluste aus Vermietung und Verpachtung (Abs. 3 Sätze 8 bis 11)	
3. Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 3		1. Einordnung der Sätze 8 bis 11 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	
a) Anpassung als Ermessensentscheidung	46	a) Systematische Einordnung	71
b) Anpassungsfristen nach Abs. 3 Satz 3		b) Verfassungsmäßigkeit	72
aa) Anpassungszeitraum: 15 Monate (Abs. 3 Satz 3 Halbs. 1)	47	2. Ausgleichsverbot für Verluste vor Anschaffung oder Fertigstellung (Abs. 3 Satz 8)	
bb) Bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft: 23-Monats-Frist (Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2)	48	a) Tatbestandsvoraussetzungen	79
cc) Nach Ablauf der Frist: freiwillige Vorauszahlung möglich	49	b) Rechtsfolge	80
4. Verschiedene Anpassungsmodalitäten		3. Ausgleichsverbot für Verluste bei Anschaffung vor Fertigstellung (Abs. 3 Satz 9)	83
a) Erhöhung laufender Vorauszahlungen	50	4. Verluste bei Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach BerlinFG (Abs. 3 Satz 10)	86
b) Herabsetzung laufender Vorauszahlungen	51	5. Ausgleichsverbot für Verluste aus Vermietung oder Verpachtung anderer Vermögensgegenstände (Abs. 3 Satz 11)	
c) Nachträgliche Anpassung von Vorauszahlungen	52	a) Bedeutung der Regelung und Tatbestandsvoraussetzungen	88
IV. Nichtberücksichtigung bestimmter persönlicher Abzüge (Abs. 3 Satz 4)		b) Rechtsfolge	89
1. Tatbestandsvoraussetzungen	56	IX. Berücksichtigung des Familienleistungsausgleichs (Abs. 3 Satz 12)	92
2. Rechtsfolge	57		
V. Nichtberücksichtigung der Steuerermäßigung nach § 34a (Abs. 3 Satz 5)	60		
VI. Nichtberücksichtigung des Sonderausgaben-			

**D. Erläuterungen zu Abs. 4:
Nachträgliche Erhöhung von
Vorauszahlungen 100**

**E. Erläuterungen zu Abs. 5:
Mindestgrenzen bei der Festsetzung und
Anpassung 110**

F. Erläuterungen zu Abs. 6: Berücksichtigung von Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung ... 111

G. ABC der Vorauszahlungen 120

A. Allgemeine Erläuterungen

Schrifttum: SCHÖPFER, Die Vorauszahlung als Besteuerungsform im geltenden Reichssteuerrecht, Diss., Leipzig 1927; 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; SAUR, Die Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer und Körperschaftsteuer. Ihre Entstehung und Fälligkeit, BB 1956, 1193; FRIEDRICH, Die Fälligkeit von Einkommensteuer- und Körperschaftsteuervorauszahlungen, DB 1959, 1385; ZÄRBAN, Rechtsicherheit und Gleichbehandlung – Einkommensteuer-Vorauszahlungen und Lohnsteuerabzug, BB 1995, 12; APP, Einkommensteuer-Vorauszahlungen, StLex. 1998, 36 und 67; HORST, Vorauszahlungen im Steuerrecht – eine Übersicht über diverse Steuerarten, SteuStud. 2007, 124; SCHMIDT, Die Einkommensteuer-Vorauszahlung, Diss., Köln 2016.

I. Grundinformation zu § 37

1

Die Vorschrift sieht Abschlagszahlungen auf die zu erwartende EStSchuld vor und regelt dazu in fünf Absätzen Entstehung, Fälligkeit, Festsetzung, Anpassung und Bemessung der EStVorausZ. Die VorausZ sind vierteljährlich zum 10. März, 10. Juni, 10. September und 10. Dezember fällig und entstehen jeweils mit Beginn des Kalendervierteljahres (Abs. 1). Sie werden durch Vorauszahlungsbescheid innerhalb eines bestimmten Zeitraums nach der ESt der letzten Veranlagung festgesetzt oder an neue Umstände angepasst (Abs. 3 Sätze 1–3) und unter Berücksichtigung oder Außerachtlassung bestimmter Ermäßigungen bemessen (Abs. 3 Sätze 4–12). Die VorausZ können nachträglich unter Anpassung der letzten VorausZ erhöht werden (Abs. 4). Für die Festsetzung und Erhöhung der VorausZ sind in Abs. 5 Mindestbeträge vorgesehen. Abs. 6 enthält eine Sonderregelung für die Berücksichtigung von Beiträgen zur Kranken-/Pflegeversicherung.

Die Regelungen des § 37 gewährleisten damit eine Versteigerung staatlicher Mittelzuflüsse und eine zeitnahe, zinsgerechte Besteuerung, die zugleich einer Benachteiligung lstopf. ArbN entgegenwirken soll (vgl. Anm. 4).

II. Rechtsentwicklung des § 37

1. Rechtsentwicklung der Vorläufer des § 37

2

Das System der VorausZ auf die ESt ist 1920 eingeführt worden. Eine detaillierte Darstellung der Rechtsentwicklung der Vorläufervorschriften bis 1974 ist im elektronischen HHR-Archiv zu finden (DIEBOLD, § 37 Anm. 2 – Stand Januar 2010 –, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

3 2. **Rechtsentwicklung seit Einführung des § 37 mit EStRG**

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

AO 1977 v. 16.3.1976 (BGBl. I 1976, 613; BStBl. I 1976, 157): Vorauszahlungsfestsetzungen 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 Anrechnungsbetrag (Abs. 3).

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 1 800-DM-Grenze des Abs. 3 Satz 4 aF.

Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG und anderer Gesetze 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): Hälfziger 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).

StBereinigungG 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 1 800 DM auf 1 200 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 bis zur anderen 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 Vorauszahlungszwecke (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.

Gesetz zur Neuregelung der steuerrechtlichen Wohnungseigentumsförderung 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/Anpassung der Vorausz von den Einzelsteuergesetzen abw. 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.

Gesetz 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 § 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 mW 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 Einf. 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.

Gesetz zur steuerlichen 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 Vorauszahlungsverfahren. 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): Die Möglichkeit der Bestimmung abweichender Vorauszahlungszeitpunkte durch die OFD (Abs. 2) wird mW ab VZ 2009 aufgehoben; Streichung der Erwähnung der KSt in Abs. 3 Satz 2 und Verdoppelung der Mindestbeträge des Abs. 5 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 von § 52 Abs. 50f mit einer Sonderregelung für Versicherungsbeiträge iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 3 nF für die Zeit, in der die erforderlichen Meldungen des Versicherungsträgers (§ 10 Abs. 2a) noch nicht vorliegen (s. Anm. 111).

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Ersetzung des Verweises auf § 10 Abs. 2 Satz 2 durch Verweis auf Satz 3 der Vorschrift in § 52 Abs. 50f Satz 1 (Fehlzitat).

StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Verlängerung der Anpassungsfrist bei Land- und Forstwirten in Abs. 3 Satz 3 von 21 Monate auf 23 Monate, da auch die Frist zu Abgabe der StErklärung, § 149 Abs. 2 Satz 2 AO, und der Zinslauf gem. § 233a Abs. 2 Satz 2 AO verlängert wurde. In Satz 4 Streichung der Wörter „des § 9c Abs. 2 und 3“ und Bezugnahme auf § 10 Abs. 1 Nr. 5. Nach § 52 Abs. 50f Satz 4 ist § 37 Abs. 3 Satz 3 erstmals für Besteuerungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 beginnen.

KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): § 37 erhält einen neuen Abs. 6 (Sonderregelung für die Berücksichtigung von Beiträgen zur Kranken-/Pflegeversicherung), der in gekürzter Fassung die Regelungen aus dem bisherigen § 52 Abs. 50f übernimmt.

ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58): In § 37 Abs. 3 Satz 4 werden die Wörter „§ 10 Absatz 1 Nummer 1, 1a, 1b, 4, 5, 7 und 9“ durch die Wörter „§ 10 Absatz 1 Nummer 4, 5, 7 und 9 sowie Absatz 1a“ ersetzt (Folgeänderung aufgrund der Neufassung von § 10).

Zweites Gesetz über die weitere Bereinigung von Bundesrecht v. 8.7.2016 (BGBl. I 2016, 1594): In § 37 Abs. 3 Satz 10 wird der Verweis auf das Fördergebietsgesetz gestrichen (Folgeänderung aufgrund der Aufhebung des Fördergebietsgesetzes).

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 37

4

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 StBelastung und kontinuierliche Tilgung der StSchuld bereits während ihrer Entstehung sichergestellt, um Zahlungsprobleme bei der Anhäufung größerer StBeträge zu vermeiden. Hinzu kommt der Zinseffekt. Zinsgerechtigkeit würde nur eine „echte“ Vollverzinsung von StSchulden und -erstattungsansprüchen ab ihrer Entstehung bewirken. Diese war und ist derzeit technisch nicht darstellbar. Die sog. Vollverzinsung nach §§ 233a AO bringt keinen ausreichenden Ausgleich, da der Zinslauf erst 15 bzw. 23 Monate nach dem Entstehungszeitpunkt der ESt beginnt und ein fixierter Zinssatz von 6 % in seiner Auswirkung letztlich vom Kapitalmarktzins abhängt.

Verfassungsmäßigkeit: Das geltende Vorauszahlungssystem ist verfassungsgemäß, vgl. jüngst BFH v. 22.11.2011 – VIII R 11/09, BStBl. II 2012, 329.

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

► *Verhältnis zwischen Vorauszahlungen und Abzugssteuern:* Im Vergleich zur Abzugs- oder Quellenbesteuerung (LSt, §§ 38 ff.; KapErtrSt, §§ 43 ff.; Abzugssteuer für beschränkt Stpfl., § 50a) folgen verfassungsrechtl. Bedenken daraus, dass beim StAbzug eine sehr frühzeitige StErhebung gewährleistet ist, während VorausZ die tatsächliche StSchuld oft nicht erreichen, obwohl eine Angleichung in der Erhebung angestrebt wird (vgl. Abs. 3 Sätze 4 ff.). Unterschiedliche Behandlungen sind bei Vorliegen eines Rechtfertigungsgrunds verfassungsrechtl. unbedenklich (BFH v. 9.12.2009 – X R 28/07, BStBl. II 2010, 348). Dass ein ArbN neben dem monatlichen LStEinbehalt ggf. vierteljährliche EStVorausZ zu leisten hat, verstößt nicht gegen den Gleichheitssatz (BFH v. 20.12.2004 – VI R 182/97, BStBl. II 2005, 358; krit. dazu § 38 Anm. 10). Vgl. ZÄRBAN, BB 1995, 12. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit von § 37 Abs. 3 Sätze 8–11: Siehe Anm. 71 f.

IV. Geltungsbereich des § 37

5

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 (KiSt), vgl. § 51a Abs. 4. Die GewStVorausZ sind in § 19 GewStG und die UStVorausZ in § 18 UStG jeweils eigenständig geregelt.

Persönlicher Geltungsbereich: Jede natürliche Person (§ 1 EStG; § 33 Abs. 1 AO) ist für sich Vorauszahlungspflichtiger. Ehegatten bleiben auch im Fall der Zusammenveranlagung selbständige Stpfl., aber mit Besonderheiten im Steuerschuldrecht (vgl. dazu § 26b Anm. 4 und § 37 Anm. 31). Zu PersGes. und -Gemeinschaften s. Anm. 22.

Alle Arten (beschränkte und unbeschränkte StPflicht) unterfallen § 37. Zum Wechsel zwischen einzelnen Arten s. Anm. 15.

6

V. Verhältnis des § 37 zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG:

► *Verhältnis zu § 36:* § 37 Abs. 1 Satz 2 verlegt den Entstehungszeitpunkt der ESt (vgl. § 36 Abs. 1) für laufende VorausZ im Hinblick auf deren vorgezogene Fälligkeit vor (s. Anm. 14). Nach § 36 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 4 sind die ESt-VorausZ auf die festgesetzte Steuer anzurechnen und ggf. zu erstatten (s. Anm. 31).

► *Verhältnis zum Lohnsteuerrecht:* Die LSt ist als besondere Erhebungsform der ESt im Vorauszahlungsverfahren zu berücksichtigen (Abs. 3 Satz 2). Entgegen BFH (BFH v. 29.4.1992 – VI B 152/91, BStBl. II 1992, 752) ist das LStVerfahren uE seit der AO 1977 ein neben dem Vorauszahlungsverfahren stehendes selbständiges Verfahren (VorausZ im weiteren Sinne, s. auch § 38 Anm. 10). LStAbzug und EStVorausZ schließen einander nicht aus (s. Anm. 4).

Verhältnis zum KStG:

► *Verhältnis zu § 31 KStG:* § 31 Abs. 1 KStG verweist hinsichtlich der Entrichtung auf § 37 (s. § 31 KStG Anm. 7 und 19). Bei abweichendem Wj. verlegt § 31 Abs. 2 KStG die Fälligkeit und damit auch den Entstehungszeitpunkt der Vorauszahlungsschuld vor (s. § 31 KStG Anm. 35).

► *Verhältnis zu § 30 Nr. 2 KStG:* Die Entstehung der KStVorauszahlungsschuld wurde gesondert geregelt.

Verhältnis zur AO:

► *Verhältnis zu § 38 AO:* § 37 Abs. 1 Satz 2 legt den Entstehungszeitpunkt für VorausZ fest.

► *Verhältnis zu § 164 AO:* Die Festsetzung einer VorausZ(-schuld) ist stets eine Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (Abs. 1 Satz 2). Zum Konkurrenzproblem mit § 37 Abs. 3 Satz 3 s. Anm. 47.

► *Verhältnis zu § 180 AO:* Keine gesonderte Feststellung der Einkünfte für Vorauszahlungszwecke (hM, s. Anm. 22).

► *Verhältnis zu § 220 Abs. 2 Satz 1 AO:* § 37 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 Satz 2 regeln die Fälligkeit der Vorauszahlungsschuld.

7–10 Einstweilen frei.

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

I. Entrichtung der Vorauszahlungen (Abs. 1 Satz 1)

11 1. Verpflichtung zur Entrichtung von Vorauszahlungen auf die voraussichtliche Einkommensteuer des laufenden Veranlagungszeitraums

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 (Anpassung gem. Abs. 3 Satz 3) ergeben hat.

Laufender Veranlagungszeitraum ist das laufende Kj., vgl. § 25 Abs. 1.

Zu entrichten hat der Stpfl. die VorausZ (trotz der apodiktischen Gesetzesformulierung in Abs. 1 Satz 1) nur aufgrund eines vorgängigen Vorauszahlungsbescheids, vgl. Abs. 3 Satz 1 (DIBARS in FROTSCHER, § 37 Rn. 8 [6/2017]).

2. Fälligkeit (Vorauszahlungszeitpunkte) und Höhe der Vorauszahlung 12

Laufende (gesetzliche) Fälligkeitstermine sind der 10. März, 10. Juni, 10. September und 10. Dezember des Jahres. Für nachträgliche Anpassungen der VorausZ vgl. Abs. 4 Satz 2.

Bedeutung hat die Fälligkeit dafür, ob und inwieweit ein Leistungsgebot erteilt werden kann (Vollstreckung), 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 gem. § 240 AO: Wird die Steuer nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstags entrichtet, ist für jeden angefangenen Monat der Säumnis ein Säumniszuschlag iHv. 1 % des auf volle 50 € abgerundeten StBetrags verwirkt, wobei bei Zahlung innerhalb der Schonfrist des § 240 Abs. 3 Satz 1 AO von drei Tagen von seiner Erhebung abgesehen wird.

▶ *Bei einer Herabsetzung der Vorauszahlungsschuld* (auch im Rechtsbehelfsverfahren) bleiben Säumniszuschläge nach allgemeiner Meinung grds. weiterhin verwirkt, auch wenn die veranlagte Steuer niedriger festgesetzt wird (vgl. BFH v. 24.3.1992 – VII R 39/91, BStBl. II 1992, 956; FG Ba.-Württ. v. 30.1.1997 – 6 V 1/96, EFG 1997, 779, rkr.; FG Bremen v. 17.10.1989 – II 193/88 K, EFG 1990, 612, rkr.; AEAO zu § 240 Nr. 2; HEUERMANN in HHSp., § 240 AO Rn. 61 [2/2015]; LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 240 AO Rn. 43 [4/2016]).

§ 240 Abs. 1 Satz 4 AO greift uE nur bei Berichtigungen oder Aufhebungen der Vorauszahlungsfestsetzung, nicht aber bei deren sonstiger Erledigung durch Veranlagung (glA FG Münster v. 26.10.2001 – 5 K 5941/99 U, EFG 2002, 118, rkr.).

▶ *Bei einer – auch teilweisen – Ablehnung eines Herabsetzungsantrags nach Fälligkeit* und einem vor oder entschuldbar verspätet nach Fälligkeit gestellten Antrag werden Säumniszuschläge auf den Herabsetzungsbetrag bis zur Ablehnung grds. nicht erhoben. Für den verbleibenden Zahlungsbetrag ist eine Zahlungsfrist von einer Woche (unter Absehen von der Erhebung von Säumniszuschlägen) zu setzen (AEAO zu § 240 Nr. 6c).

▶ *Möglichkeiten der Vermeidung von Säumniszuschlägen* sind Einspruch mit Antrag auf AdV (Sonderfall § 361 Abs. 2 Satz 4 AO, s. Anm. 32) oder Stundung (s. Anm. 13).

Die Höhe jeder Vorauszahlung ist nicht ausdrücklich geregelt. Die Auslegung ergibt, dass die VorausZ grds. in gleich hohen Teilbeträgen festzusetzen sind. Eine Ausnahme kommt auch dann nicht in Betracht, wenn der Gewinn des laufenden VZ nicht gleichmäßig entsteht (vgl. BFH v. 22.11.2011 – VIII R 11/09, BStBl. II 2012, 329). Individuellen Zahlungsschwierigkeiten kann im Erhebungsverfahren (zB durch Stundung) Rechnung getragen werden.

3. Stundung im Vorauszahlungsverfahren

13

Durch Stundung wird die Fälligkeit hinausgeschoben. Dies geschieht durch Verwaltungsakt des FA auf Antrag des Stpfl. Als Stundungsgründe kommen persönliche oder sachliche Unbilligkeit der Einziehung in Betracht.

Persönliche Unbilligkeit, dh. die Einziehung des Anspruchs bei Fälligkeit bedeutet für den Schuldner aufgrund individueller Verhältnisse eine erhebliche Härte: Es gelten die allgemeinen Regeln des § 222 AO. Für den Sonderfall bei Katastrophen o.Ä s. Anm. 120 „Härtemilderung“.

Sachliche Unbilligkeit, dh., die erhebliche Härte ergibt sich aus objektiven Umständen, insbes. der Verfahrensstruktur: Erfasst werden 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; BFH 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 in Verbindung mit Herabsetzungsanträgen reicht genauso wie für die Herabsetzung selbst Glaubhaftmachung aus.

► *Unzulässigkeit der technischen Stundung bei entgegenstehendem Gesetzeszweck*: Der Gesetzeszweck steht dagegen, wenn ausdrücklich Vorleistungen verlangt werden, weil etwa bestimmte Besteuerungsgrundlagen von der Berücksichtigung im Vorauszahlungsverfahren ausgeschlossen (SCHMIESZEK in B/B, § 37 Rn. 96 [12/2016]; KIESCHKE, DB 1974, 1598; KIESCHKE/POGGE-VON STRANDMANN, DStZ 1974, 340) oder Abschlussfristen gesetzt werden, zB in Abs. 3 Satz 3. Ein Erl. von Säumniszuschlägen scheidet dann 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).

Sonderfälle:

► *Kurzfristige Festsetzungen/Anpassungen laufender Vorauszahlungen*, dh. kurz vor dem Fälligkeitstermin, dürfen nach hM erfolgen. Dies ist uE problematisch, da nicht unzumutbar kurze Fristen bestehen dürfen. Daher besteht uE ein Anspruch auf zinslose Stundung (§ 234 Abs. 2 AO), s. auch Anm. 50 mwN.

► *Kurzfristige Festsetzung wegen eingereichter Steuererklärung für ein Vorjahr*: Nach BFH (BFH v. 25.6.1981 – IV R 241/80, BStBl. II 1982, 105) ist bei der Festsetzung gem. Abs. 3 Satz 2 zu berücksichtigen, dass der Stpfl. mit der Erhöhung der VorausZ rechnen und für Mittelbereitstellung sorgen konnte – uE ist dies dennoch bedenklich, wenn Abschlusszahlung, nachträgliche und laufende Anpassung zusammenfallen (LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 222 AO Rn. 26 [2/2015]). Dann dürfte ebenfalls ein Anspruch auf zinslose Stundung gegeben sein.

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

14 1. Bedeutung des Entstehungszeitpunkts

Vorgezogenes Schuldverhältnis: Abs. 1 Satz 2 verlegt den Zeitpunkt der Entstehung von laufenden VorausZ (richtiger: der Vorauszahlungsschuld) abw. von § 36 Abs. 1 (Ablauf des Kj. für die EStSchuld) zur Begr. eines vorgezogenen Schuldverhältnisses für Zwecke der VorausZ vor.

Wichtige Konsequenzen: Der Entstehungszeitpunkt ist insbes. für die Haftung (§§ 191, 192 AO), die Aufrechnung (§ 226 AO, vgl. BFH v. 6.2.1990 – VII R 86/88, BStBl. II 1990, 523) und den Übergang der Vorauszahlungsschuld auf einen Gesamtschuldner (§ 45 AO) bedeutsam.

Konsequenz der Insolvenz:

Schrifttum: FICHTELMANN, Die Geltendmachung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen im Insolvenzverfahren, Inf. 2006, 905; EISOLT, Einkommensteuer-Vorauszahlungen in der Insolvenz natürlicher Personen, ZInsO 2014, 334.

Vorauszahlungen sind als Insolvenzforderung geltend zu machen, wenn sie bereits zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des StSchuldners entstanden sind. Danach entstehende Vorauszahlungen zählen zu den Masseverbindlichkeiten, vgl. auch FROTSCHER in GOTTWALD, Insolvenzrechts-Handbuch, 5. Aufl. 2015, § 122, Rn 35; EISOLT, ZInsO 2014, 334. Maßgeblich für die Entstehung ist jeweils der Beginn des Quartals; dieser Zeitpunkt ist identisch mit dem Begründetsein nach § 38 InsO.

► *Zur Anrechnung geleisteter Vorauszahlungen im Jahr der Eröffnung des Insolvenzverfahrens* BFH v. 24.2.2015 – VII R 27/14, BStBl. II 2015, 993, mit Anm. KRÜGER, BFH/PR 2015, 258.

► *Gibt der Insolvenzverwalter nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens die selbständige Tätigkeit frei*, sind die nicht als Masseverbindlichkeit anzusehenden VorausZ gegenüber dem Insolvenzschuldner festzusetzen (vgl. BFH v. 18.9.2012 – VIII R 47/09, BFH/NV 2013, 411; Nds. FG v. 1.10.2009 – 15 K 110/09, EFG 2010, 332; FICHTELMANN, Inf. 2006, 905). Ein Erstattungsanspruch, der auf Vorauszahlungen beruht, die erst nach der Freigabe festgesetzt worden sind, ist nicht iSd. § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO der Insolvenzmasse geschuldet (BFH v. 26.11.2014 – VII R 32/13, BStBl. II 2015, 561).

2. Gesetzliche Entstehungszeitpunkte

15

Abs. 1 Satz 2 legt für die Entstehung von Vorauszahlungsschulden dem Grunde nach abstrakte Zeitpunkte fest, die uE der Konkretisierung durch einen Vorauszahlungsbescheid bedürfen (s. Anm. 25).

Regelfall der bestehenden Steuerpflicht (Abs. 1 Satz 2 Alt. 1): Die Vorauszahlungsschuld entsteht mit Beginn des Kalendervierteljahres, in dem sie zu entrichten ist (Fälligkeit des Abs. 1 Satz 1). Gesetzliche Entstehungszeitpunkte sind damit der 1. Januar, 1. April, 1. Juli und 1. Oktober des Jahres.

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

► *Begründung der subjektiven Steuerpflicht* erfolgt herkömmlich durch Geburt oder Verlegung von Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in das Inland.

▷ *Bei Eintritt in die Steuerpflicht mit Geburt* beginnt die StPflicht mit dem Tag der Geburt. Dies wird durch die Verteilung der Vorauszahlungsbeträge auf die noch offenen Vorauszahlungstermine berücksichtigt. Die Vorauszahlungsschuld entsteht uE konstitutiv jedoch erst mit Festsetzung (s. Anm. 25).

▷ *Bei Zuzug aus dem Ausland* gibt es im Übergangsjahr keinen verfahrensmäßigen Wechsel zwischen den verschiedenen Arten der StPflicht (§ 2 Abs. 7 Satz 3), somit nur noch eine Vorauszahlungsfestsetzung, 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. 34).

► *Bei Eintritt in die objektive Steuerpflicht* (erstmalige Erzielung von Einkünften) gelten die allgemeinen Grundsätze der Festsetzung von VorausZ. Die (erste) VorausZ entsteht uE, aufgrund der konstitutiven Wirkung der Vorauszahlungsfestsetzung und der Verteilung der Vorauszahlungsbeträge auf die noch offenen Vorauszahlungstermine, mit Beginn des Kalendervierteljahres, in dem der Vorauszahlungsbescheid bekanntgegeben wird (vgl. Anm. 25).

Einstweilen frei.

16–20

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

**I. Festsetzung durch Vorauszahlungsbescheid des Finanzamts
(Abs. 3 Satz 1)**

1. Zuständigkeit des Finanzamts

21 a) **Örtliche und sachliche Zuständigkeit des Wohnsitzfinanzamts**

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 sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zu ermitteln, und
- ▶ *die Festsetzungskompetenz*, dh. die Befugnis, die VorausZ durch Verwaltungsakt festzusetzen.

22 b) **Verhältnis der Zuständigkeiten von Wohnsitz- und Betriebsfinanzamt**

Keine gesonderte (und einheitliche) Feststellung für Zwecke der Vorauszahlung: Vor Durchführung der Feststellung verbleibt die Prüfungs- und Ermittlungskompetenz für VorausZ nach hM beim WohnsitzFA.

Aus der Rspr.: BFH v. 26.2.1975 – I B 96/74, BStBl. II 1975, 449; BFH v. 26.10.1978 – I B 3/78, BStBl. II 1979, 46; FG Düss. v. 21.11.1974 – VI (XII) 355/74 A, EFG 1975, 75, rkr.; FG Düss. v. 22.3.1976 – VIII 54/76 A, EFG 1976, 350, rkr.; FG Düss. v. 21.4.1976 – VIII 99/76 A, EFG 1976, 400, rkr.; FG Münster v. 27.7.1976 – VI-II 2201/75 E, EFG 1976, 565, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 14.12.1977 – IV 49a/77, DB 1978, 1254, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 18.4.1978 – II 7a/78, EFG 1978, 437, rkr.; FG Hamb. v. 27.5.1980 – V 8/80, EFG 1980, 608, rkr.; aus dem Schrifttum KAHL-HINSCH in LADE-MANN, § 37 Rn. 52 (12/2015); HILDESHEIM in LBP, § 37 Rn. 7 (8/2017); SÖHN in HHSp., § 180 AO Rn. 195 f. (8/2011); HARTZ, DB 1975, 947; SANDER, DSr 1978, 13. AA nur FG Schl.-Holst. v. 19.8.1977 – III 158/77, EFG 1977, 547, rkr.

Der Amtshilfe des Betriebsfinanzamts kann sich das WohnsitzFA 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 obliegende Feststellung selbst zu treffen (keine Verlagerung der Prüfungskompetenz).

GIA Nds. FG v. 20.4.1977 – VIII 3/77, EFG 1977, 430, rkr., best. durch BFH v. 31.5.1978 – I R 105/77, BStBl. II 1978, 596, aus anderen Gründen; Nds. FG v. 2.5.1978 – VI 107/77, EFG 1978, 492, rkr.; Nds. FG v. 2.5.1978 – VI 107/77, EFG 1978, 492, rkr.; EGGESIECKER, StbJb. 1981/82, 150; BFH v. 11.1.2001 – VIII B 83/00, BFH/NV 2001, 578.

Diese Ansicht ist unseres Erachtens mit der AO 1977 überholt. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO verweist auf die Vorschriften über das Festsetzungsverfahren, zu dem auch die Vorauszahlungsfestsetzung gehört (vgl. auch BAUM, DSrZ 1992, 532; BRANDIS in TIPKE/KRUSE, § 180 AO Rn. 14 [4/2017]).

2. Festsetzung der Vorauszahlungen

a) Gegenstand und Arten der Festsetzung von Vorauszahlungen

23

Positiver Vorauszahlungsbetrag: EStVorausZ sind stets positive Beträge. Die Festsetzung negativer VorausZ mit der Folge von Erstattungen (zB von Steuerabzugsbeträgen) ist aus § 37 nicht abzuleiten (einhellige Meinung, zB FG Ba.-Württ. v. 11.3.1976 – VI 327/75, EFG 1976, 342, rkr.; Nds. FG v. 22.7.1993 – VII 396/92, EFG 1994, 302, rkr.; jüngst BFH v. 28.4.2016 – VI R 18/15, BStBl. II 2016, 898; Gosch in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 37 Rn. 4; STOLTERFOHT in KSM, § 37 Rn. A 40 [9/2010]).

Arten der Vorauszahlungsfestsetzung: Es wird unterschieden zwischen erstmaligen, laufenden, rückwirkenden und nachträglichen Festsetzungen. Daneben gibt es laufende und nachträgliche Anpassungen, bei denen eine Vorauszahlungsfestsetzung vorausgegangen ist. In der Terminologie der AO wäre es richtiger, von einer Änderung zu sprechen (Begriff ist historisch begründet).

b) Festsetzung von Amts wegen oder auf Antrag; Mitwirkung des Steuerpflichtigen

24

Von Amts wegen: Herab- und Heraufsetzung von VorausZ 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) sind grds. nicht erforderlich, nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO jedoch ausdrücklich zugelassen und in angemessener Frist zu entscheiden (§ 164 Abs. 2 Satz 3 AO).

Amtsermittlungsgrundsatz: Es obliegt dem FA grds., alle für die Festsetzung von VorausZ notwendigen Ermittlungen durchzuführen. Eine allgemeine StErklärungspflicht für Zwecke der VorausZ besteht nicht, auch nicht, wenn der Stpfl. erkennt, dass seine persönlichen Verhältnisse und Besteuerungsgrundlagen eine Festsetzung oder Erhöhung von VorausZ verlangen würden (glA SCHIFFERS in KORN, § 37 Rn. 18 [9/2016]).

c) Mitwirkung des Steuerpflichtigen; Steuerhinterziehung

24a

Erklärungs- und Mitwirkungspflichten nach Aufforderung durch Finanzamt: Die Pflichten aus §§ 90 ff., 138 und 153 AO sind jedoch zu beachten. Erklärungen über Besteuerungsgrundlagen (zB zur Begr. eines Herabsetzungsantrags oder weil das FA zur Abgabe einer Erklärung über die – mutmaßlichen – Einkommensverhältnisse aufgefordert hat) sind Erklärungen iSd. § 153 AO. Vgl. HEUERMANN in HHSp., § 153 AO Rn. 7 (4/2014); SEER in TIPKE/KRUSE, § 153 AO Rn. 10 (8/2016); Bedenken bei DIEBARS in SCHWARZ/PAHLKE, § 153 AO Rn. 20 (9/2014).

Berichtigungspflicht des Stpfl. besteht, wenn er 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 (HEUERMANN in HHSp., § 153 AO Rn. 8, 9 [4/2014]).

Steuerhinterziehung:

Schrifttum: BRANDIS, Zinsen bei der Hinterziehung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen, DStR 1990, 510; DÖRN, Steuerhinterziehung durch Antrag auf Herabsetzung der Vorauszahlungen?, DStR 1995, 868; STRECK/MACK/SCHWEDHELM, Bei Anträgen auf Herabsetzungen müssen steuerliche Gesamtumstände dargelegt werden, Stbg

1995, 278; DÖRN, Vorwurf der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) bei Delegation steuerlicher Pflichten, insbesondere bei Beantragung der Herabsetzung von Vorauszahlungen, DStZ 1996, 168; DÖRN, Steuerverkürzung auf Zeit bei Veranlagungssteuern, NWB F. 13, 825; o.V., Steuerstrafverfahren; Vorauszahlung, DSR Gruppe 4/S92, 1 (12/2002); BALMES/AMBROZIAK, Die Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO bezüglich Vorauszahlungsbescheiden, AO-StB 2010, 19.

- ▶ *Durch Anträge auf Anpassung* von VorausZ ist Steuerhinterziehung dann zu bejahen, wenn den Anträgen falsche Angaben zugrunde liegen (FG Nürnberg v. 24.3.1993 – V 168/90, EFG 1993, 698, rkr.) oder wenn aus einem konkreten Grund Herabsetzung beantragt und gleichzeitig erhöhende Umstände verschwiegen werden (OLG Stuttgart v. 21.5.1987 – 1 Ss 221/87, wistra 1987, 263; FG Münster v. 4.11.1992 – 6 K 1346/92 E, EFG 1993, 236, rkr.). 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 – V 168/90, EFG 1993, 698, rkr.).
- ▶ *Nachträglich geänderte Besteuerungsgrundlagen* gegenüber den bisherigen VorausZ führen mangels Anzeigepflicht nicht zur Steuerhinterziehung (s. Anm. 24).
- ▶ *Durch Einreichung unrichtiger Einkommensteuererklärungen* kann Hinterziehung der VorausZ erfolgen, da sich die VorausZ grds. 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; s. Anm. 38).
- ▶ *Bei Verletzung der Anzeigepflicht nach § 138 AO* über die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit (SCHIFFERS in KORN, § 37 Rn. 18 [9/2016]) oder bei unrichtigen Angaben in diesem Zusammenhang kann Steuerhinterziehung zu bejahen sein, wenn deshalb eine Festsetzung von VorausZ unterbleibt (o.V., DB 1971, 2092).
- ▶ *Zur Berechnung von Hinterziehungszinsen auf Einkommensteuervorauszahlungen* FG Münster v. 20.4.2016 – 7 K 2354/13 E, EFG 2016, 965, rkr.; krit. WOLLWEBER/TALASKA, Stbg 2016, 354; RIEGEL/AMLER, BB 2016, 2972.
- ▶ *Zur Selbstanzeige* durch Einreichung einer korrekten Jahreserklärung (Wirksamkeit bejahend) OLG Stuttgart v. 21.5.1987, wistra 1987, 263.

25 3. Festsetzung durch Vorauszahlungsbescheid – Rechtsnatur

Vorauszahlungsbescheid als Steuerverwaltungsakt: Der Vorauszahlungsbescheid ist Verwaltungsakt iSd. §§ 118 ff. AO und StBescheid iSd. § 155 Abs. 1 Satz 1 AO.

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.

FG Köln v. 17.3.1982 – I 449/81 KA, EFG 1982, 475, aufgehoben durch BFH v. 25.1.1983 – VIII R 121/82, nv., juris; AEAO zu § 218 Nr. 1; SCHUSTER in HHSp., § 155 AO Rn. 16 (3/2011); SEER in TIPKE/KRUSE, § 155 AO Rn. 14 (4/2017). SCHMIESZEK in B/B, § 37 Rn. 54 und 69 (12/2016) unterscheidet danach, ob der Vorauszahlungsfestsetzung eine Veranlagung zugrunde gelegt wurde oder nicht.

Vorauszahlungsbescheide sind uE konstitutiv, da sie für die Entstehung der Vorauszahlungsschuld der Höhe nach Voraussetzung sind (vgl. Anm. 15; KOENIG in KOENIG, 3. Aufl. 2014, § 38 AO Rn. 21). Es handelt sich um Prognoseentscheidungen (vgl. auch BEKER, DB 1975, 2147 Fn. 8), da die erst noch im Verlauf des restlichen Jahres zu verwirklichenden Besteuerungsmerkmale im Ungewissen liegen; zudem hängt die Verteilung auf die Vorauszahlungstermine allein

vom (zufälligen) Zeitpunkt der Bescheiderteilung ab. Auch die nachträgliche Anpassung bewirkt erst mit Festsetzung der letzten VorausZ die Fälligkeit und damit deren Entstehung.

Verbundene Steuerbescheide: Die Vorauszahlungsfestsetzung kann mit der StFestsetzung eines vorausgehenden VZ verbunden werden; beide stellen gesonderte StBescheide dar und sind selbständig anfechtbar (s. Anm. 33).

Vorbehaltsfestsetzung: Vorauszahlungsfestsetzungen sind zwingend StFestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 Satz 2 AO, vgl. FG München v. 22.2.1980 – IX 268/79 E, EFG 1981, 135, rkr.); zum Konkurrenzverhältnis zwischen § 164 Abs. 2 Satz 1 AO und Abs. 3 Satz 3 s. Anm. 47.

Keine zeitliche Begrenzung der Vorauszahlungsfestsetzung: Die Vorauszahlungsfestsetzung ist uE zu Recht ein Verwaltungsakt mit Dauerwirkung, soweit sie nicht von vornherein auf einzelne Jahre beschränkt wurde, da sonst jährlich inhaltsgleiche Bescheide ergehen müssten, solange keine neue Veranlagung durchgeführt wurde (Verwaltungsvereinfachung). 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 Wirkung für die Zukunft (aA STOLTERFOHT in KSM, § 37 Rn. D 5 [9/2010]: Wirkung nur im Rahmen der 15-Monats-Frist des Abs. 3 Satz 3).

Einstweilen frei.

26–27

4. Vorauszahlungsverfahren und Verhältnis zum Veranlagungsverfahren

a) Vorauszahlungsverfahren als selbständiges Verfahren

28

Selbständigkeit der Verfahren: Vorauszahlungsfestsetzung 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; BFH v. 13.11.1990 – VII R 27/90, BFH/NV 1991, 775; BFH 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.

Eigene Vorauszahlungsschuld: Die VorausZ wird mit schuldentilgender Wirkung auf die Vorauszahlungsschuld, nicht auf die Veranlagungsschuld geleistet (vgl. BFH v. 11.11.1966 – VI R 68/66, BStBl. III 1967, 214; BFH v. 4.6.1981 – VIII B 31/80, BStBl. II 1981, 767; BFH v. 23.6.1993 – X B 134/91, BStBl. II 1994, 38).

Aber keine eigenständige Steuerart „Vorauszahlungssteuer“: Zuletzt Nds. FG v. 20.10.2009 – 15 K 160/09, EFG 2010, 538, rkr.

Keine Bindungswirkung des Vorauszahlungsverfahrens: Im Vorauszahlungsverfahren 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. 26.6.1959 – III 67/58 U, BStBl. III 1959, 360, betr. LAG; BFH v. 26.10.1962 – VI 13/62, HFR 1963, 218; BFH v. 9.4.1987 – IV R 308/84, BFH/NV 1987, 622).

b) Verhältnis von Vorauszahlungsverfahren zum Veranlagungsverfahren

aa) Verhältnis eigener Art (Vorläufigkeit) und Folgerungen

29

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

Das Vorauszahlungsverfahren wird von der Rspr. als vorläufige Zahlung unter dem Vorbehalt der späteren StFestsetzung angesehen (für alle BFH v. 3.7.1995 – GrS 3/93, BStBl. II 1995, 730; Hess. FG v. 26.10.1979 – II 68/79, EFG 1981, 632, rkr.; FG München v. 20.4.1983 – I 105/81 U 4, EFG 1983, 624, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 8.2.2012 – 2 K 2259/10, EFG 2012, 1113, erledigt durch BFH v. 9.9.2014 – VII R 11/12, Beschluss, Erledigung der Hauptsache).

Steuerfestsetzung erledigt Vorauszahlungsbescheid: Die VorausZ ist in der Dauer ihrer Regelungswirkung bis zum Zeitpunkt der endgültigen StFestsetzung begrenzt. Einhelligkeit besteht darüber, dass sich der Vorauszahlungsbescheid durch die Jahresfestsetzung erledigt (vgl. § 124 Abs. 2 AO; wohl allgemeine Meinung seit BFH v. 3.7.1995 – GrS 3/93, BStBl. II 1995, 730; jüngst BFH v. 20.8.2014 – I R 43/12, BFH/NV 2015, 306). Änderungsvorschriften der AO bedarf es hierzu nicht (BFH v. 23.6.1993 – X B 134/91, BStBl. II 1994, 38). Auch etwaige Anpassungsanträge erledigen sich mit Durchführung der Veranlagung (BFH v. 10.7.2002 – X R 65/96, BFH/NV 2002, 1567).

Zeitpunkt des Wegfalls des Vorauszahlungsbescheids ist der Tag der Bekanntgabe des Veranlagungsbescheids, vgl. glA Nds. FG v. 28.3.1961 – V U 106/58, EFG 1962, 83, rkr.; FG Münster v. 20.9.1985 – XIII-VII 3891/82 E, EFG 1986, 186, rkr.; DIBARS in FROTSCHER, § 37 Rn. 4a (6/2017); FROTSCHER in SCHWARZ/PAHLKE, § 164 AO Rn. 55 (5/2016).

Konsequenzen: Die Vorauszahlungsschuld ist 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; BFH v. 22.5.1979 – VIII R 58/77, BStBl. II 1979, 639; BFH v. 4.6.1981 – VIII B 31/80, BStBl. II 1981, 767, vorgehend FG Düss. v. 22.1.1980 – II 215/79 A, EFG 1980, 291; BFH v. 8.7.1982 – IV B 6/82, BStBl. II 1982, 660; BFH v. 9.9.1986 – VIII R 198/84, BStBl. II 1987, 28 (betr. GewSt); BFH v. 12.10.1999 – VII R 98/98, BStBl. II 2000, 486 (betr. USt); Nds. FG v. 21.6.1968 – V 180/65, EFG 1968, 548, rkr.; FG Düss. v. 21.10.2009 – 7 K 3109/07 H L, PISTB 2010, 289 (betr. LSt).

► *(Materielle) Rechtswirkungen, die der Vorauszahlungsbescheid in der Vergangenheit ausgelöst hat* (vor Bekanntgabe der Jahresfestsetzung), bleiben erhalten (vgl. BFH v. 22.8.1995 – VII B 107/95, BStBl. II 1995, 916, mwN). Er bleibt Rechtsgrundlage für geleistete Zahlungen, für vollzogene Vollstreckungsmaßnahmen, für entstandene Säumniszuschläge und andere Nebenfolgen (HILDESHEIM in LBP, § 37 Rn. 38 [8/2017]).

► *Rechtswirkungen für die Zukunft* entfaltet der Vorauszahlungsbescheid nicht mehr. Nach durchgeführter Veranlagung sind weder weitere Festsetzungen von VorausZ (BFH v. 31.5.1978 – I R 105/77, BStBl. II 1978, 596) noch Anpassungen zulässig. Für die Erhebung offener VorausZ ist der Jahresbescheid Rechtsgrund, vgl. § 36 Abs. 4 Satz 1. Getilgt wird insoweit die Jahresschuld.

30 bb) Sonderfälle: Aufhebung Jahressteuerbescheid und Verjährung Jahresschuld

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 Abgabenordnung?, DStZ 2005, 34; HARTMANN, Steuererstattungsansprüche nach Ablauf der Festsetzungsfrist, StWa. 2006, 48.

Aufhebung des Jahressteuerbescheids (StBescheid kann aber noch erlassen werden) lässt uE den Vorauszahlungsbescheid nicht automatisch mit allen Rechtswirkungen wieder aufleben, da die unter Anm. 29 beschriebene Konsequenz einer Jahresfestsetzung eingetreten ist und nicht rückwirkend beseitigt werden kann (aA DIBARS in FROTSCHER, § 37 Rn. 77 [6/2017]). Die Aufhebung des Jahressteuerbescheids kann aber nicht weiter gehen als die Erledigung „in anderer Weise“ durch die Festsetzung. Damit ist wie folgt zu differenzieren:

▶ *Rechtswirkung Vergangenheit*: Er bleibt für gezahlte VorausZ causa, dh., sie sind nicht zu erstatten. Hierzu bedarf es weiterhin der – noch möglichen – Jahressteuerfestsetzung, vgl. § 36 Abs. 4 Satz 2.

▶ *Rechtswirkung Zukunft*: Nicht gezahlte VorausZ dürfen mangels weiterbestehender Rechtsgrundlage, die auch durch einen später aufgehobenen StBescheid beseitigt wurde, nicht beigetrieben werden (vgl. BFH v. 29.11.1984, V R 146/83, BStBl. II 1985, 370, zur USt).

Anders: Jahresschuld ist verjährt (StBescheid kann nicht mehr ergehen/muss deshalb aufgehoben werden)

▶ *Grundsatz*: Vorauszahlungsbescheide schaffen keinen Rechtsgrund für das endgültige Behaltendürfen geleisteter VorausZ. Die VorausZ sind mit Ablauf der Festsetzungsfrist gem. § 37 Abs. 2 Satz 2 AO grds. zu erstatten, da sich der Vorauszahlungsbescheid „auf andere Weise“ erledigt, überzeugend Nds. FG v. 20.10.2009 – 15 K 160/09, EFG 2010, 538, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 8.2.2012 – 2 K 2259/10, EFG 2012, 1113, erledigt durch BFH v. 9.9.2014 – VII R 11/12, Beschluss, Erledigung der Hauptsache; STOLTERFOHT in KSM, § 37 Rn. A 17 (9/2010); aA LOSCHELDER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 37 Rn. 1.

▶ *Festsetzungsverjährung gebremst*: Nach § 171 Abs. 14 AO läuft aber die Festsetzungsfrist für die Veranlagung nicht ab, soweit geleistete VorausZ sonst erstattet werden müssten (aA STOLTERFOHT in KSM, § 37 Rn. A 18 [9/2010]; FG Rhld.-Pf. v. 8.2.2012 – 2 K 2259/10, EFG 2012, 1113, erledigt durch BFH v. 9.9.2014 – VII R 11/12, Beschluss, Erledigung der Hauptsache: § 171 Abs. 14 AO findet keine Anwendung). Dann sind uE nur die das Veranlagungsoll übersteigenden Beträge zu erstatten. Hieraus resultiert ein Anspruch auf Durchführung einer Veranlagung (vgl. BFH v. 4.6.1959 – IV 186/58 U, BStBl. III 1959, 367; SCHUSTER in HHSP., § 155 AO Rn. 21 [3/2011]).

cc) Anrechnung gem. § 36 Abs. 2 und 4

31

Die Anrechnung der entrichteten VorausZ auf die Jahresschuld verbindet das Vorauszahlungsverfahren und das Veranlagungsverfahren (vgl. § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1). Erfolgt Anrechnung auf die festgesetzte StSchuld, ist diese der Erhebung aus dem dem Vorauszahlungsverfahren nachfolgenden Festsetzungsverfahren zuzuordnen (BFH v. 18.7.2000 – VII R 32/33/99, BStBl. II 2001, 133; FG Hamb. v. 5.12.1986 – VI 354/85, EFG 1988, 577, rkr.). Die Anrechnung ist Grundlage für die Erstattung nach § 36 Abs. 4 Satz 2 (vgl. BFH v. 13.3.1979 – III R 79/99, BStBl. II 1979, 461). Im Einzelnen s. § 36 Anm. 33 ff.

Erstattungs berechtigung bei Ehegatten: Bei zusammenveranlagten Ehegatten steht der Erstattungsanspruch grds. beiden Ehegatten nach Köpfen zu. Dies gilt auch, wenn die VorausZ nur auf Einkünften eines Ehegatten beruhen und von dessen Bankkonto geleistet wurden, es sei denn, es existieren abweichende Tilgungsbestimmungen (s. § 36 Anm. 52 ff.; beachte auch § 36 Abs. 4 Satz 3). Zum (zivilrechtl.) Ausgleichsanspruch zwischen Ehegatten s. BGH v. 20.3.2002 – XII ZR 176/00, NJW 2002, 1570.

Erstattung bei getrennter Veranlagung: VorausZ werden zunächst auf die festgesetzten Steuern beider Ehegatten angerechnet, erst ein verbleibender Rest ist nach Kopfteilen zu erstatten; Ausnahme: abweichende Tilgungsvereinbarung (Fortentwicklung der Rspr. BFH v. 22.3.2011 – VII R 42/10, BStBl. II 2011, 607). Das gilt auch, wenn die Ehe zum Zeitpunkt der Zahlung nicht mehr bestand, dies für das FA aber nicht erkennbar war (BFH v. 13.5.2015 – VII R 38/14, BFH/NV 2015, 1346). Zum Empfängerhorizont s. auch BFH v. 13.5.2015 – VII R 41/14, BFH/NV 2015, 1347; BFH v. 20.2.2017 – VII R 22/15, juris.

Umfassend mit Beispielen: LfSt. Bayern v. 20.10.2011 – S 0160.1.1 - 1/3 St 42, DStR 2012, 132; BMF v. 30.1.2012 – IV A 3 - S 0160/11/10001, BStBl. I 2012, 149.

32 dd) Umfang der Aussetzung der Vollziehung der nachfolgenden Steuerfestsetzung

Eingeschränkte Aussetzungsmöglichkeit: Die AdV einer nachfolgenden StFestsetzung ist auf die Differenz zwischen Steuer- und Vorauszahlungsfestsetzung begrenzt, es sei denn, sie erscheint zur Abwendung wesentlicher Nachteile in vollem Umfang nötig (§ 361 Abs. 2 Satz 4 AO; § 69 Abs. 2 Satz 8, Abs. 3 Satz 4 FGO). Die Vorschrift soll verhindern, dass im Wege der AdV Beträge vorläufig ausgezahlt werden (BTDrucks. 13/5952). Die Gesetzesfassung 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 wie bei § 69 Abs. 2 Satz 8 FGO zu befürchten, wenn die Versagung/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). Vgl. AEAO zu § 361 AO Nr. 4.6.

Erllass der Säumniszuschläge nach erfolgreichem Rechtsbehelf: Liegt ein Rechtsbehelf mit AdV gegen den Vorauszahlungsbescheid vor und erfolgt Veranlagung (s. Anm. 33), ist eine Aussetzung für den Jahresbescheid nur unter den erschwerten Voraussetzungen des § 361 Abs. 2 Satz 4 AO bzw. § 69 Abs. 2 Satz 8 FGO möglich. Der BFH (BFH v. 24.1.2000 – X B 99/99, BStBl. II 2000, 559) sieht keine verfassungsrechtl. Bedenken. Eine früher bestehende Rechtsschutzlücke wird durch BFH (BFH v. 20.5.2010 – V R 42/08, BStBl. II 2010, 955) geschlossen: Sofern die Jahresfestsetzung auf den Rechtsbehelf hin geändert wird, werden die Säumniszuschläge erlassen, vgl. KOHLHAAS, DStR 2010, 2387.

33 5. 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; VON GROLL, § 68 FGO nF – Eine „Falle“ für den Rechtsuchenden?, DStR 1994, 158; BECKER, Verfahrensrechtliche Probleme bei der Anfechtung von Umsatzsteuervorauszahlungsfestsetzungen, DStR 2004, 1238.

Anfechtung: Gegen erstmalige oder erhöhende Vorauszahlungsbescheide, 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 Vorauszahlungsbescheids (LOSCHELDER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 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 (HILDESHEIM in LBP, § 37 Rn. 80 [8/2017]).

► *Ob Anfechtung des Vorauszahlungsbescheids oder Antrag auf Anpassung* gewollt ist, ergibt sich ebenfalls durch Auslegung. Die Umdeutung eines Antrags auf Herabsetzung von VorausZ in einen Rechtsbehelf kommt dann in Betracht, wenn der Antrag auf Herabsetzung noch während des Laufs der Rechtsbehelfsfrist gestellt wird (s. FG München v. 22.2.1980 – IX 268/79 E, EFG 1981, 135, rkr.; FG Köln v. 18.12.2000 – 9 K 6647/99, EFG 2002, 1140, rkr.).

► *Nach Durchführung der Einkommensteuerveranlagung* 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 zur USt; FG Rhld.-Pf. v. 16.3.2005 – 1 K 2057/02, EFG 2005, 1084, rkr.; AEAO zu § 365 AO Nr. 2).

Klageverfahren: Nach § 40 Abs. 1 FGO ist gegen die Einspruchsentscheidung über die erstmalige/erhöhende Festsetzung von VorausZ die Anfechtungsklage, bei abgelehnten Herabsetzungsantrag die Verpflichtungsklage statthaft. Der Jahresbescheid „ersetzt“ den Vorauszahlungsbescheid iSd. § 68 FGO, BFH v. 26.11.2008 – X R 15/07, BStBl. II 2009, 710; zur Zulässigkeit einer Fortsetzungsfeststellungsklage BFH v. 8.11.2013 – X B 58/13, BFH/NV 2014, 361; BFH v. 10.11.2016 – VI R 55/08, BFH/NV 2017, 656. Zum „Streitwert“ s. Anm. 120.

Vorläufiger Rechtsschutz wird gegen erstmalige Vorauszahlungsfestsetzungen oder erhöhende Anpassungen durch AdV gewährt (§ 361 Abs. 2 AO). Bei ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts besteht ein Anspruch auf Aussetzung (SEER in TIPKE/KRUSE, § 69 FGO Rn. 82 [7/2015]). 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).

6. Erstmalige Festsetzung von Vorauszahlungen

34

Die erstmalige Festsetzung ist 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 iW S handle.

Vgl. BFH v. 26.10.1978 – I B 3/78, BStBl. II 1979, 46; BFH v. 22.10.1981 – IV R 81/79, BStBl. II 1982, 446; BFH v. 6.5.1986 – IX B 121/84, BStBl. II 1986, 749; BFH v. 23.6.1993 – X B 134/91, BStBl. II 1994, 38; glA STOLTERFOHT in KSM, § 37 Rn. A 25 und D 121 f. (9/2010); KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 37 Rn. 29 (12/2015), analoge Anwendung des Abs. 3 Satz 3; aA für den Fall der Festsetzung aufgrund einer Veranlagung Schl.-Holst. FG v. 25.10.1983 – V 224/83, EFG 1984, 289, rkr.

Die erstmalige Festsetzung laufender VorausZ richtet sich uE nach Abs. 3 Satz 1. Die gesetzliche Regelung spricht gegen das Vorhandensein einer Geset-

zeslücke, 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).

Ermessensentscheidung: Nach hM handelt es sich um eine Ermessensentscheidung, da Abs. 3 Satz 3 angewendet wird (s. Anm. 46). Die Einräumung eines Ermessensspielraums setzt uE eine gesetzliche Ermächtigung voraus, die sich aus Abs. 3 Satz 1 nicht ergibt. Dies ist sachgerecht.

Die Bemessungsgrundlage richtet sich nach der vorangegangenen Veranlagung (Abs. 3 Satz 2). Ohne eine vorausgegangene Veranlagung bestehen gegen die unmittelbare Anwendung von Abs. 3 Satz 3 uE zwar Bedenken; zur Feststellung der Bemessungsgrundlage ist die entsprechende Anwendung jedoch gerechtfertigt.

Verteilung auf die Vorauszahlungstermine: Erstmalige VorausZ sind für den Zeitraum der StPflicht gleichmäßig auf die folgenden Vorauszahlungstermine zu verteilen (so schon RdF v. 28.8.1941, RStBl. 1941, 652; Nds. FG v. 1.3.1982 – VII 503/81, EFG 1982, 571, rkr.; für ArbN FG Berlin v. 4.9.2001 – 5 K 5105/01, EFG 2001, 1614, rkr.).

35–37 Einstweilen frei.

38 II. Vorgängige Veranlagung als Bemessungsgrundlage (Abs. 3 Satz 2)

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 – V 224/83, 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 ist als Ausnahmeregelung gestaltet. Faktisch hat die FinVerw. diese Ausnahme zum Grundsatz verkehrt, da die VorausZ regelmäßig an die Tatsachen- und Rechtslage des laufenden Jahres angepasst werden (vgl. SPÄTH, DStZ 1978, 471; PÜSCHEL, DStZ 1979, 93).

Voraussetzung „letzte Veranlagung“: Vorgängige „letzte“ Veranlagung ist die Veranlagung mit gleicher Veranlagungsart (Ehegattenbesteuerung oder Einzelveranlagung) für den zeitlich dem anzupassenden Vorauszahlungszeitraum am nächsten liegenden VZ (FG Rhld.-Pf. v. 30.6.1986 – 5 K 329/85, EFG 1986, 570, rkr.). Der maßgebende EStBescheid 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.

Anrechnungsbeträge: Die zu berücksichtigenden StAbzugsbeträge sind die StBeträge, 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), den StAbzug vom Kapitalertrag (§ 43 ff.) und den StAbzug bei Aufsichtsratsbezügen (§ 50a Abs. 1).

Rechtsfolge: Die Differenz zwischen festgesetzter ESt der letzten Veranlagung und Anrechnungsbeträgen stellt die Bemessungsgrundlage der VorausZ dar. Für das Vorauszahlungsjahr bereits festgesetzte und fällige VorausZ werden erst bei

der Verteilung der geschuldeten VorausZ zur ESt auf die einzelnen Vorauszahlungszeitpunkte berücksichtigt.

Einstweilen frei.

39

III. Anpassung von Vorauszahlungen (Abs. 3 Satz 3)

Schrifttum: HEROLD, Anträge auf Herabsetzung der 4. Einkommensteuervorauszahlung 1967, BlStA 1967, 354; BRUMUND, Probleme bei kurzfristiger Erhöhung von Vorauszahlungen, DStR 1968, 69; NG, Zur Vorauszahlungsanpassung im folgenden Kalenderjahr, FR 1969, 500; REINLÄNDER, Erhöhung der Einkommensteuer-Vorauszahlung, DStR 1973, 373; BEKER, Einhaltung von Fristen bei der Erhöhung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen?, DB 1975, 2146; GRÄBER, Erhöhung von Vorauszahlungen ohne Einhaltung einer Frist zulässig – EStG § 35; AO § 127 –, DStZ 1975, 112; HARTZ, Zeitpunkt der Auswirkung der Verlustzuweisungen von Abschreibungsgesellschaften und Bauherrengemeinschaften für die Einkommensteuer ihrer Gesellschafter, DB 1975, 947; SÖFFING, Der neue Verlustrücktrag nach § 10d EStG, FR 1976, 209; BAREIN, Herabsetzung von Vorauszahlungen bei Verlusten aus Abschreibungsgesellschaften, DB 1977, 49; VON CANSTEIN, Zur Berücksichtigung von noch nicht festgestellten Verlustanteilen bei der Einkommensteuer-Veranlagung, 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; FRIEDRICH, Unverständliches bei der Erhöhung der laufenden Einkommensteuervorauszahlungen, FR 1981, 609; ORTH, Verlustrücktrag, Anpassung der Vorauszahlungen und Investitionshilfeabgabe, FR 1983, 545; GEORGE, Berücksichtigung von Berlin-Darlehen bei den Einkommensteuervorauszahlungen, DB 1985, 1768; LANGEL, Herabsetzung von Gewerbesteuer-Vorauszahlungen während des laufenden Erhebungszeitraums für bereits verstrichene Vorauszahlungstermine, DB 1987, 196; APP, Rechtliches Gehör vor Vorauszahlungsbescheiden und Verspätungszuschlägen, Inf.1988, 219; FEDERMANN, Zulässigkeit und Vorteilhaftigkeit einer quellensteuerbedingten Herabsetzung der Einkommen- und Körperschaftsteuervorauszahlungen, DB 1989, 439; HARDER, Mitwirkungspflicht bei der Anpassung von Vorauszahlungen, DB 1991, 2217; DIEBOLD, Ein weiteres Mal: Zur kurzfristigen Erhöhung von Vorauszahlungen, FR 1992, 708; BIBER, Rechtzeitige Anpassung von Vorauszahlungen, EStB 2001, 354; WIEGAND, Das Steuervereinfachungsgesetz aus Sicht der Land- und Forstwirtschaft, NWB 2011, 3606.

1. 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 23 Monate (bisher 21 Monate, s. Anm. 3), 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 Tarif sollte die konjunkturpolitische Wirksamkeit des Steuersystems verbessert werden (BTDrucks. V/1890, 17f.). 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 – IX 268/79 E, 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.

2. Anpassungsmaßstab des Abs. 3 Satz 3

41 a) Begriff und Ermittlung der sich voraussichtlich ergebenden Einkommensteuer

Begriff: Die „sich voraussichtlich 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 unbestimmten Rechtsbegriff (BFH v. 20.12.2004 – VI R 182/97, BStBl. II 2005, 358), der dem FA einen Beurteilungsspielraum, aber kein Ermessen einräumt (ebenso DIBARS in FROTSCHER, § 37 Rn. 57a [6/2017]).

Die Ermittlung der Sachverhalte richtet sich nach § 88 Abs. 1 Satz 2 AO, wobei der vorläufige Charakter des Vorauszahlungsverfahrens (s. Anm. 29) ein überschlägiges Vorgehen zulässt. Hierbei ist dem FA ein Ermittlungsspielraum eingeräumt. Eine überschlägige Ermittlung der Einkünfte ist erforderlich, aber auch ausreichend (BFH v. 8.11.1979 – IV R 42/78, BStBl. II 1980, 147; BFH v. 22.10.1981 – IV R 81/79, BStBl. II 1982, 446; BFH v. 22.10.1981 – IV R 132/79, BStBl. II 1982, 123; FG München v. 22.2.1980 – IX 268/79 E, 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 StSchuld lediglich vorausschauend bestimmt (Prognoseentscheidung). Hier genügt Glaubhaftmachung (vgl. BFH v. 26.10.1978 – I B 3/78, BStBl. II 1979, 46; BFH v. 22.1.1988 – III B 134/86, BStBl. II 1988, 484; FG Rhld.-Pfl. v. 16.6.1981 – 1 V 6/81, DB 1981, 1909, rkr.; FG München v. 22.2.1980 – IX 268/79 E, EFG 1981, 135, rkr.; Nds. FG v. 20.4.1977 – VIII 3/77, EFG 1977, 430, rkr.).

► *Bei Tatsachen zu Lasten des Steuerpflichtigen*, die die Verwaltung zugrunde legen will, tritt an die Stelle der Glaubhaftmachung die Feststellung einer ausreichenden Wahrscheinlichkeit ihres Eintritts.

42 b) Glaubhaftmachung durch 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; BFH 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, BStBl. II 1974, 736; auch Nds. FG v. 2.5.1978 – VI 107/77, EFG 1978, 492, rkr.). Mit der bloßen Möglichkeit des Gegenteils darf gerechnet werden (vgl. SANDER, DStR 1978, 12, mwN). Die Glaubhaftmachung ist ein Beweismittel minderer Qualität.

Ausreichende Glaubhaftmachung (Beispiele): Einreichung eines plausiblen Rechenwerks beim WohnsitzFA über die Höhe des voraussichtlichen Einkom-

mens (FG Rhld.-Pf. v. 14.12.1977 – IV 49a/77, 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 (vgl. o.V., DB 1955, 229).

Keine ausreichende Glaubhaftmachung (Beispiele): allgemeiner Umsatz- oder Gewinnrückgang; bloße Behauptung von Verlusten (vgl. BFH v. 22.1.1988 – III B 134/86, BStBl. II 1988, 484; Nds. FG v. 13.1.1977 – VII 183/76, EFG 1977, 180, rkr.; Nds. FG v. 13.12.1977 – VIII 7/75, DB 1978, 1526, rkr.); StVergünstigungen, die ein zukünftiges Tun (zB Investitionen) voraussetzen (Ausnahme: die Inanspruchnahme der StVergünstigung ist dem Grunde und der Höhe nach als einigermaßen wahrscheinlich eintretend belegt und kann zahlenmäßig klar überblickt werden).

c) Maßgebliche Sach- und Rechtslage

43

Maßgebliche 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. Gesetzesänderungen, die im VZ oder rückwirkend für den VZ in Kraft treten, können gleichermaßen zur Erhöhung und Herabsetzung von VorausZ herangezogen werden. EDV-technisch machbare Anpassungen wie zB Tarifänderungen sollen von der Verwaltung zeitnah berücksichtigt werden.

Bei umstrittenen oder gerichtlich noch ungeklärten Rechtsfragen lässt BFH (BFH v. 22.10.1981 – IV R 81/79, BStBl. II 1982, 446) die Auffassung des FA maßgebend sein. Selbst ernstliche Zweifel an der Rechtslage begründeten keine Ermessensverletzung (BFH v. 21.1.1976 – I R 21/74, BStBl. II 1976, 389; BFH v. 22.10.1981 – IV R 132/79, BStBl. II 1982, 123; BFH v. 6.5.1986 – IX B 121/84, BStBl. II 1986, 749; jüngst FG Hamb. v. 18.3.2011 – 3 V 15/11, EFG 2011, 1425, rkr.). Es geht uE nicht um eine Ermessensentscheidung, sondern um die Auslegung und Subsumtion unter den unbestimmten Rechtsbegriff „sich voraussichtlich ergebende Einkommensteuer“, und damit um die Rechtsfrage, wie (auch unter Abwägung der Meinungen im Schrifttum) voraussichtlich zu entscheiden wäre (vgl. auch Nds. FG v. 13.10.1978 – I 290/77, EFG 1979, 28, Vorlagebeschluss an das BVerfG, wegen Klagerücknahme aufgehoben; wie hier HILDESHEIM in LBP, § 37 Rn. 49 [8/2017]; vermittelnd DIBARS in FROTSCHER, § 37 Rn. 58 [6/2017]). Richtigerweise haben die Gerichte in der Vergangenheit Rechtsfragen im Vorauszahlungsverfahren 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; jüngst FG Münster v. 1.8.2011 – 9 V 357/11 K G, EFG 2012, 165, rkr.).

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

Maßgebende Sachlage: Grundlage für die Ermittlung der voraussichtlichen ESt können alle Umstände sein, die auch für die Bemessung der endgültigen StSchuld des VZ Bedeutung haben (RÖSSLER, DStZ 1980, 383).

Saldierungsgrundsatz: Maßgebend ist die Gesamtheit der steuermindernden und steuererhöhenden Umstände im Sinne einer Saldierung (vgl. auch FG Düss. v. 13.2.1978 – X 406/77 A, 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 – 6 K 1346/92 E, 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 STOLTERFOHT in KSM, § 37 Rn. A 26 ff. [9/2010]).

44–45 Einstweilen frei.

3. Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 3

46 a) Anpassung als Ermessensentscheidung

Während es sich bei der Feststellung der maßgeblichen Sach- und Rechtslage um eine pflichtgemäße Beurteilung handelt, ist die Entsch. über die Anpassung von VorausZ eine Ermessensentscheidung (nach Abs. 3 Satz 3 kann angepasst werden; nach § 164 Abs. 2 Satz 1 AO kann jederzeit eine Änderung erfolgen), vgl. nur BFH v. 22.10.1981 – IV R 81/79, BStBl. II 1982, 446; BFH v. 22.10.1981 – IV R 132/79, BStBl. II 1982, 123; BFH v. 10.7.2002 – X R 65/96, BFH/NV 2002, 1567.

Umfang des Ermessens: Das FA hat ein Auswahlermessen, ob angepasst wird und wie die Anpassung erfolgt (zB bei Ehegatten die Prognose der Wahl der Veranlagungsart, Nds. FG v. 15.7.2009 – 4 K 92/09, EFG 2010, 1021, rkr.). Bezüglich der Höhe besteht kein Ermessen; sie ergibt sich aus dem Erg. der Ermittlung (s. Anm. 41).

Zeitpunkt: Das Ermessen muss im Zeitpunkt der Entsch. über die Anpassung, spätestens mit Einspruchsentscheidung ausgeübt werden. Die Begr. der Ermessensausübung ist notwendig, KOENIG in KOENIG, 3. Aufl. 2014, § 5 AO Rn. 34. Ergänzung im FG-Verfahren ist möglich (§ 102 Satz 2 FGO).

b) Anpassungsfristen nach Abs. 3 Satz 3

47 aa) Anpassungszeitraum: 15 Monate (Abs. 3 Satz 3 Halbs. 1)

Nach Abs. 3 Satz 3 Halbs. 1 ist die Anpassung bis zum Ablauf des auf den VZ folgenden 15. Kalendermonats zulässig. Die Anpassungsfrist endet mit Beginn der Zinspflicht gem. § 233a AO.

Verfahrensrechtliche Einordnung: Verfahrensrechtlich steht Abs. 3 Satz 3 neben § 164 Abs. 2 Satz 1 AO, so dass innerhalb der Festsetzungsfrist der §§ 169 f. AO jederzeit Änderungen von Vorauszahlungsbescheiden erfolgen könnten. Abs. 3 Satz 3 begrenzt uE § 164 Abs. 2 AO zeitlich auf Änderungen bis zum Ablauf des auf den VZ folgenden 15. 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).

► *Maßgebliche Anpassungshandlung* ist die Bekanntgabe des Vorauszahlungsbescheids (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 37 Rn. 36 [12/2015]). Zur Fristwahrung genügt uE entsprechend § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO die Absendung durch die Behörde.

► *Festsetzungen nach Ablauf der Frist* sind rechtswidrig (§169 Abs. 1 Satz 1 AO) und bei Anfechtung aufzuheben.

► *Bei Antragstellung vor Ablauf der Frist* lehnt BFH (BFH v. 10.7.2002 – X R 65/96, BFH/NV 2002, 1567) die entsprechende Anwendung des § 171 Abs. 3 AO ab, wenn der Antrag nicht so rechtzeitig gestellt wurde, dass das FA noch vor Ablauf der Frist handeln konnte. Die Ablehnung des Antrags ist dann nicht ermessensfehlerhaft (RÖSSLER, DStZ 1980, 384). § 171 Abs. 3 Satz 1 AO ist uE entsprechend anzuwenden. § 164 Abs. 2 Satz 2 AO sieht eine Änderung auf Antrag ausdrücklich vor (ebenso Hess. FG v. 30.1.1980 – X 255/79, X 256/79, EFG 1980, 446, rkr.).

► *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, BFH/NV 2002, 1567, und die Vorinstanz, FG Ba.-Württ. v. 27.7.1995 – 6 K 93/92, EFG 1996, 143, rkr.) nicht ermessensfehlerhaft (uE Rechtsentscheidung).

bb) Bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft: 23-Monats-Frist (Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2)

48

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 23 Monate (StVereinFG 2011 v. 1.11.2011, bisher 21 Monate, vgl. Anm. 3), 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 Verlängerung der Anpassungsfrist wird als Folgeänderung zur Fristverlängerung für die Abgabe der EStErklärung in § 149 Abs. 2 Satz 2 AO gesehen (BTDrucks. 17/5125, 44; WIEGAND, NWB 2011, 3606 [3616]). Die 23-Monats-Frist gilt allerdings auch für Landwirte mit anderen als dem Normal-Wj. oder solche, bei denen das Wj. dem Kj. entspricht (s. § 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. 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).

cc) Nach Ablauf der Frist: freiwillige Vorauszahlung möglich

49

Bei freiwillig geleisteten Zahlungen nach Ablauf der Karenzzeit des Abs. 3 Satz 3 sind zwar Steuerzinsen festzusetzen, jedoch besteht ein Anspruch auf deren Erlass. Im Einzelnen s. AEAO zu § 233a AO Nr. 15, Nr. 70.1; BFH v. 5.6.1996 – X R 234/93, BStBl. II 1996, 503; FG Ba.-Württ. v. 27.7.1995 – 6 K 93/92, EFG 1995, 1062, rkr.; VON BORNHAUPT, DStZ 1999, 148.

4. Verschiedene Anpassungsmodalitäten

a) Erhöhung laufender Vorauszahlungen

50

Kurzfristige Erhöhung: Die hM lässt die kurzfristige Erhöhung von VorausZ für alle vier gesetzlichen Fälligkeitstermine mit der Folge der gesetzlichen Fälligkeit zu. Abs. 4 Satz 2 bezieht sich danach nur auf die nachträgliche Erhöhung und damit die letzte, idR vierte VorausZ zum 10. Dezember eines Jahres (Abs. 4 Satz 1).

BFH v. 22.8.1974 – IV R 86/74, BStBl. II 1975, 15; BFH v. 25.6.1981 – IV R 241/80, BStBl. II 1982, 105, hierzu Anm. o.V., HFR 1981, 522; FG Düss. v. 27.1.1965 – IX 56/64 E, EFG 1965, 384, rkr.; FG München v. 26.3.1974 – VII 15/74-E, EFG 1974, 370, rkr.; H 37 Abs. 2 EStH 2016; ETTLICH in BLÜMICH, § 37 Rn. 146 (5/2015); HILDESHEIM in LBP, § 37 Rn. 69 (8/2017); o.V., FR 1969, 501; PUHL, DB 1984, 11; THEISS, DB 1950, 519; BRUMUND, DStR 1968, 69.

Stellungnahme: Hier liegt uE eine Gesetzeslücke vor, die in entsprechender Anwendung des Abs. 4 Satz 2 zu schließen ist (diff. LOSCHELDER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 37 Rn. 4). Danach muss die Bekanntgabe des Vorauszahlungsbescheids einen Monat vor dem nächsten Vorauszahlungstermin erfolgen (Schl.-Holst. FG v. 30.10.1980 – II 74/80, II 270/80, EFG 1981, 185, rkr.), ggf. auch Anspruch auf Stundung (vgl. Anm. 13). Sachgerechter wäre es, die Frage der Nachträglichkeit (und damit die Anwendung von Abs. 4) über die Entstehung der Vorauszahlungsschuld zu lösen (s. Anm. 100, DIEBOLD, FR 1992, 708).

Verteilung der Erhöhungsbeträge auf die Vorauszahlungstermine: Die FinVerw. verteilt die offenen Beträge gleichmäßig auf die ausstehenden Vorauszahlungstermine (so schon RdF v. 28.8.1941, RStBl. 1941, 652; HILDESHEIM in LBP, § 37 Rn. 43 [8/2017]). Eine anderweitige Verteilung ist unzulässig (FG Düss. v. 6.6.1956 – I 4/55 A, EFG 1956, 346, rkr.; vgl. auch FRIEDRICH, DB 1959, 1386), uE zutr. aufgrund Selbstbindung der Verwaltung im Rahmen der Ermessensausübung (BFH v. 22.8.1974 – IV R 86/74, BStBl. II 1975, 15; THEISS, DB 1950, 519).

51 b) Herabsetzung laufender Vorauszahlungen

Laufende VorausZ können jederzeit (auch für verstrichene Vorauszahlungszeiträume) herabgesetzt werden. Laufende Herabsetzungen von Amts wegen sind bei der Anpassung an durchgeführte Veranlagungen allg. üblich. Herabgesetzt oder auf null gestellt werden aber nur die noch nicht fälligen VorausZ. Es empfehlen sich ausdrückliche Herabsetzungsanträge, wenn dies rückwirkend erfolgen soll. Es besteht ein Anspruch auf ermessensfehlerfreie Entsch., der sich bei Ermessensreduzierung auf null zu einem Anspruch auf Herabsetzung konkretisieren kann (vgl. BFH v. 22.10.1981 – IV R 132/79, BStBl. II 1982, 123; BFH v. 3.8.1983 – II R 144/80, BStBl. II 1984, 321). Zur Erstattung überzahlter Beträge s. Anm. 52.

Vorabanforderung von Steuererklärungen: Ab 2018 gilt der neue § 149 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1c AO mit der Befugnis der Finanzbehörden zur Vorabanforderung von StErklärungen, wenn Vorauszahlungen für den Besteuerungszeitraum außerhalb einer Veranlagung herabgesetzt wurden.

52 c) Nachträgliche Anpassung von Vorauszahlungen

Nach Ablauf der letzten Fälligkeit kommt nur noch eine nachträgliche Anpassung in Betracht, s. Anm. 100.

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

Nachträgliche Herabsetzungen von VorausZ sind 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, dann die dritte usw. VorausZ bis zum Herabsetzungsbetrag heruntergesetzt, vgl. ETTLICH in BLÜMICH, § 37

Rn. 187 (5/2015). Die Erstattung zu viel entrichteter VorausZ richtet sich nach § 37 Abs. 2 Satz 2 AO. Sie wird mit der Bekanntgabe des die VorausZ herabsetzenden Bescheids fällig (§ 220 Abs. 2 Satz 2 AO). Die Erstattungsberechtigung entspricht § 36 Abs. 4, vgl. Anm. 31.

Einstweilen frei.

53–55

IV. Nichtberücksichtigung bestimmter persönlicher Abzüge (Abs. 3 Satz 4)

1. Tatbestandsvoraussetzungen

56

Abs. 3 Satz 4 sieht vor, dass besondere persönliche Abzüge (SA und agB) die Vorauszahlungsschuld nur dann mindern dürfen, wenn ihr Gesamtbetrag 600 € übersteigt. Die Regelung dient der Angleichung des Vorauszahlungsverfahrens an das LStErmäßigungsverfahren, in dem aus verfahrensökonomischen Gründen bestimmte steuermindernde Aufwendungen und Beträge bei der Bemessung der VorausZ nicht bzw. nur ab einer bestimmten Höhe berücksichtigt werden (RegBegr. zum 3. StReformG, BTDrucks. 7/1470, 301; RegBegr. zum StBeinG 1985, BRDrucks. 140/85, 61; HILDESHEIM in LBP, § 37 Rn. 55 [8/2017]).

Außer Ansatz bleiben folgende Aufwendungen und nicht abziehbaren Beträge: gezahlte KiSt (§ 10 Abs. 1 Nr. 4), Kinderbetreuungskosten (Nr. 5), Ausbildungsaufwendungen (Nr. 7), Schulgelder (Nr. 9), Leistungen im Rahmen des Realsplittings (Abs. 1a Nr. 1), bestimmte Versorgungsleistungen (Abs. 1a Nr. 2), Ausgleichsleistungen zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs (Abs. 1a Nr. 3), Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs (Abs. 1a Nr. 4), 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 mit dem LStErmäßigungsverfahren, da sich auch § 33b Abs. 6 auf Beträge unter 600 € beziehen kann.

Ermittlung von Grenz- und Abzugsbetrag: Zunächst Prüfung, ob die Grenze von 600 € überschritten ist (die Prüfung ist zu unterscheiden von der 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 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 Vorauszahlungsverfahren anzusetzenden Beträge.

Bei Ehegattenveranlagungen verdoppelt sich die 600 €-Grenze nicht; die Aufwendungen und abziehbaren Beträge sind auch bei getrennter Veranlagung zusammenzurechnen (R 37 Satz 1 EStR 2008).

57 **2. Rechtsfolge**

Die Aufwendungen bleiben unberücksichtigt, wenn sie den Gesamtbetrag von 600 € nicht übersteigen. Dies gilt für alle Arten der Festsetzung und Anpassung von VorausZ. Die Vorschrift ist zwingend anzuwenden, auch wenn sich im Veranlagungsverfahren mit großer Wahrscheinlichkeit ein Erstattungsanspruch ergibt oder ohne die Anwendung des Abs. 3 Satz 4 kein Vorauszahlungssoll entstünde.

Diese Angleichung an das Lohnsteuerermäßigungsverfahren ist uE auch unter Berücksichtigung von Art. 3 GG nicht erforderlich; sie sollte daher gestrichen werden. Das im Grunde überschlägige Vorauszahlungsverfahren trägt keine so detaillierte, kleinliche Regelung. Nach BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BStBl. II 1997, 518 (519) und BFH v. 21.11.1997 – VI R 93/95, BStBl. II 1998, 208 können Unterschiede bei den einzelnen Steuererhebungsarten bestehen bleiben, solange sie keine grundsätzliche Ungleichbehandlung bewirken. Diese Gefahr besteht nicht, weil auch im LStErmäßigungsverfahren die entsprechende Vorschrift kaum Bedeutung hat.

58–59 Einstweilen frei.

60 **V. Nichtberücksichtigung der Steuerermäßigung nach § 34a (Abs. 3 Satz 5)**

Nach Abs. 3 Satz 5 bleibt die Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns im Vorauszahlungsverfahren (§ 34a) außer Ansatz.

Bedeutung: Das Abzugsverbot bezweckt die Entlastung der Verwaltung im Vorverfahren mit der Folge einer zunächst höheren stl. Belastung der Unternehmensgewinne bis zur Veranlagung.

Tatbestandsvoraussetzung und Rechtsfolge: Bei allen bilanzierenden Stpfl. mit Gewinneinkünften wird demnach die Tarifbegünstigung nicht entnommener Gewinne erst im Veranlagungsverfahren berücksichtigt.

61 Einstweilen frei.

62 **VI. Nichtberücksichtigung des Sonderausgabenabzugs nach § 10a Abs. 1 (Abs. 3 Satz 6)**

Die sog. Riester-Förderung nach § 10a bleibt bei der Festsetzung der VorausZ unberücksichtigt.

Bedeutung des Abzugsverbots: Gleichstellung mit dem LStAbzugsverfahren, wo § 10a ebenfalls nicht anwendbar ist. 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 Vorauszahlungsverfahren uneingeschränkt berücksichtigt) wurde in Kauf genommen.

Persönlicher Geltungsbereich: Alle von § 10a betroffenen Personen (s. § 10a Anm. 6 ff.); 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.

Einstweilen frei.

63–65

VII. Nichtberücksichtigung von Vorkosten nach §§ 10e Abs. 6, 10h Satz 3 und 10i (Abs. 3 Satz 7) 66

Wirkungsbereich: 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.

Bedeutung: Die StBegünstigung des Wohneigentums nach § 10e findet nur noch auf solche Objekte Anwendung, die vor dem 1.1.1996 angeschafft oder mit deren Herstellung vor dem 1.1.1996 begonnen wurde und die bis zum Vorauszahlungsjahr nicht hergestellt sind und/oder (noch) nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden (zur Abgrenzung s. § 52 Abs. 19 Sätze 6 und 7). Für übrige Objekte galt § 10i (weggefallen gem. Gesetz v. 18.7.2016, BGBl. I 2016, 1679, mW v. 23.7.2016); die Erwähnung könnte gestrichen werden. Für „Altfälle“ vgl. die Vorkommentierung von DIEBOLD, § 37 Anm. 151 ff. – Stand 211. Lfg./August 2003 – abrufbar im elektronischen HHR-Archiv, www.ertragsteuer.recht.de/hhr_archiv.htm.

Einstweilen frei.

67–70

VIII. Nichtberücksichtigung bestimmter Verluste aus Vermietung und Verpachtung (Abs. 3 Sätze 8 bis 11)

Schrifttum: o.V., Nota bene, DB 1983, Beilage 12; HORLEMANN, Verlustabzug und Ausschluß bestimmter negativer Einkünfte im Vorauszahlungsverfahren, BB 1984, 1217; 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; o.V., Steuer und Kapital, DB 1984, Beilage 1; PUHL, Ausschluß der Berücksichtigung bestimmter negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Vorauszahlungs- und Lohnsteuerermäßigungsverfahren, DB 1984, 10; THIERFELD, Der praktische Fall, StSem. 1984, 57; 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.

1. Einordnung der Sätze 8 bis 11 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

a) Systematische Einordnung

Zweck der Regelung: Durch die Einschränkung des Verlustausgleichs während der Anlaufphase im Vorauszahlungsverfahren sollten die Möglichkeiten der Finanzierung des Erwerbs von Grundbesitz aus Steuern begrenzt werden. Damit sollten Steuerersparnisse für die Bezieher höherer Einkommen aus der

71

Beteiligung an sog. Verlustzuweisungsmodellen eingeschränkt und die Vermögensbildung ohne oder mit geringem Eigenkapitaleinsatz erschwert werde. Zudem sollte eine Überforderung der FA bei der Überprüfung von Steuersparmodellen vermieden werden. Diese Prüfungen sollten ohne Zeitdruck auf der Basis geklärt Sachverhalte erfolgen können (vgl. FinAussch., BTDrucks. 10/716 zu BTDrucks. 10/686, 8. Ber. der BReg. in Sachen Verlustzuweisungs-gesellschaften usw., BTDrucks. 10/1927, 9).

Rechtspolitische Bedenken: Unter Berücksichtigung von § 15b iVm. § 21 Abs. 1 Satz 2 trifft man die Stpfl., die übrige Einkünfte aus VuV beziehen, und das gerade in der Erwerbs- und Anlauf-(Errichtungs-)phase, in der die Finanzierungsbeschränkung besonders belastet, obwohl es sich um wirtschaftlich sinnvolle Investitionsvorgänge handelt (krit. auch DIBARS in FROTSCHER, § 37 Rn. 33 [6/2017]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 37 Rn. 9; GOSCH in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 37 Rn. 18; PAUS, FR 1993, 117). Die Zeiten der Investition in Bauherrenmodelle sind allerdings längst vorbei. Die Regelung ist uE daher in-folge Zeitablaufs und Zweckerreichung verfehlt.

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

► *Verhältnis zu § 2a:* Abs. 3 Sätze 8ff. 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 Vorauszahlungsverfahren.

► *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 VorausZ aus.

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.

72 b) Verfassungsmäßigkeit

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, 221 [225]; PAUS, FR 1993, 117). Positive Einkünfte werden im Vorauszahlungsverfahren angesetzt, negative dagegen nicht (MÜLLER, DStZ 1984, 187). In beiden Fällen ist das Leistungsfähigkeitsprinzip berührt. Nach BFH v. 6.5.1986 – IX B 121/84, BStBl. II 1986, 749; BFH v. 17.3.1994 – VI B 154/93, BStBl. II 1994, 567 und BFH v. 29.3.2007 – IX R 17/06, BStBl. II 2007, 627 verstößt die Vorschrift aber nicht gegen die Verfassung. Der Ausschluss negativer Einkünfte aus VuV verletze nicht das objektive Netto-prinzip, da bei der endgültigen Festsetzung die fraglichen Werbungskostenüber-schüsse berücksichtigt werden. Zudem sei eine generelle Regelung zur Verwal-tungsvereinfachung und Typisierung gerechtfertigt.

73–78 Einstweilen frei.

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

a) Tatbestandsvoraussetzungen

79

Nach Abs. 3 Satz 8 werden negative Einkünfte aus der VuV eines Gebäudes iSd. § 21 Abs. 1 Nr. 1 bei der Festsetzung der VorausZ nur für Kj. berücksichtigt, die nach der Anschaffung oder Fertigstellung dieses Gebäudes beginnen. Hierauf bauen Abs. 3 Sätze 9–11 auf.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind untechnisch Einkunftsteile aus einem bestimmten Objekt. „Liebhaberverluste“ sind keine Einkünfte (HELLWIG, DStR 1984, 329; s. auch § 21 Anm. 68 ff.).

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 und Verpachtung iSd. § 21 Abs. 1 Nr. 1 sind semantisch nur Einkünfte iSd. § 21 (DIBARS in FROTSCHER, § 37 Rn. 36 [6/2017]; GOSCH in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 37 Rn. 19; STOLTERFOHT in KSM, § 37 Rn. D 63 [9/2010] mwN). Einer darüber hinausgehenden Ausdehnung auf andere Einkunftsarten bedarf es nicht (vgl. § 15b). In der Folge sind eigenbetrieblichen Zwecken dienende Einheiten und beruflich genutzte Arbeitszimmer nicht betroffen.

Gebäude iSd. § 21 Abs. 1 Nr. 1: Der Begriff des Gebäudes entspricht dem Bewertungsrecht ohne Bindung an die Einheitsbewertung (s. auch § 7 Anm. 291; ferner PUHL, DB 1984, 10 [12]). Der Zweck des Gesetzes rechtfertigt uE einen weiten, auch Gebäudeteile als selbständige WG umfassenden Gebäudebegriff (ebenso SCHIFFERS in KORN, § 37 Rn. 36 [9/2016]). Damit würden diese Gebäudeteile nicht Abs. 3 Satz 11 unterfallen.

► *Abschnittsweises Bauen* führt nicht zu Gebäudeteilen, uE wird nur ein WG „Gebäude“ hergestellt.

► *Altbauten* sind einbezogen (Anschaffungstatbestand). Mit Abbruch entsteht uE ein neues Objekt.

► *Ausbauten und Erweiterungen*, die allein einer selbständigen VuV zugänglich sind, sind Gebäude (s. § 7 Anm. 349). Unselbständige Ausbauten und Erweiterungen (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 Baulichkeiten (aA PUHL, DB 1984, 10 [12 f.]).

► *Erwerb eines technisch und wirtschaftlich verbrauchten Gebäudes* ist Erwerb von Grund und Boden.

► *Wohnungseigentum* (§ 1 Abs. 2 WEG) und Teileigentum (§ 1 Abs. 3 WEG) zählt uE zu den Gebäuden (glA DANKMEYER ua., StWa. 1984, 78; aA ALTHEOEFER/KREBS/NOLTE/ROLAND, DStZ 1984, 18; SCHMIESZEK in B/B, § 37 Rn. 109 [12/2016]; ETTLICH in BLÜMICH, § 37 Rn. 170 [5/2015]; LOSCHOLDER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 37 Rn. 13; RICHTER, DStR 1984, 236).

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. 36 ff.).

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 bilanzsteuerrechtl. Anschaffungsbegriff s. § 6 Anm. 163; § 6b Anm. 53.

Erwerb eines nutzungsfähigen Objekts ist Anschaffung, auch wenn es umgebaut oder modernisiert wird (in Abgrenzung zu Abs. 3 Satz 9; anders PUHL, DB 1984, 10 [12], bei Vornahme erheblicher Baumaßnahmen).

► *Fertigstellung* ist der Zeitpunkt der Beendigung der Herstellung (Bezugsfertigkeit). Zu den Einzelheiten s. § 6 Anm. 166. Angeschaffte halbfertige Gebäude werden fertiggestellt.

Fehlgeschlagene Anschaffung oder Fertigstellung: Vergebliche Aufwendungen für gescheiterte Objekte sind uE ab dem Zeitpunkt, zu dem das Scheitern feststeht, uneingeschränkt berücksichtigungsfähig.

80 **b) Rechtsfolge**

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 durch zB Verlustvorträge für frühere Jahre auch im Vorauszahlungsverfahren zulässig. Verlustrückträge sind uE ausgeschlossen, es sei denn, die Entstehung der Verluste liegt im Jahr nach der Anschaffung bzw. Fertigstellung des Gebäudes oder tatsächlichen Nutzung (HORLEMANN, DB 1984, 1217; PAUS, FR 1986, 221 [225]; ORTH, FR 1984, 241 [243 ff.]).

81–82 Einstweilen frei.

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

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. Dieses Erg. lässt sich uE bereits durch (zweckgerichtete) Auslegung des Abs. 3 Satz 8 herleiten. Die Vorschrift ist nach Hess. FG (Hess. FG v. 4.9.1995 – 2 K 2675/95, BB 1995, 2626, rkr.) mit der Verfassung vereinbar.

Anschaffung des Gebäudes vor dem Kalenderjahr seiner Fertigstellung bedeutet Anschaffung eines unfertigen Objekts. 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 DIBARS in FROTSCHER, § 37 Rn. 43 [6/2017]; PUHL, DB 1984, 10).

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

Einstweilen frei.

84–85

4. Verluste bei Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach BerlinFG (Abs. 3 Satz 10) 86

Bedeutung: Mit Wirkung ab dem 15.7.2016 wurde der Verweis auf das Fördergebietsgesetz aufgrund der Aufhebung des Fördergebietsgesetzes gestrichen (Anm. 3). Infolge Zeitablaufs hat die Vorschrift auch im Übrigen keine Bedeutung mehr.

Tatbestand und Rechtsfolge: Nach Abs. 3 Satz 10 gilt das Verlustausgleichs-
verbot des Abs. 3 Satz 8 nicht für negative Einkünfte aus der VuV eines Gebäudes, für das erhöhte Absetzungen nach §§ 14a, 14c oder 14d BerlinFG in Anspruch genommen werden.

Einstweilen frei.

87

5. Ausgleichsverbot für Verluste aus Vermietung oder Verpachtung anderer Vermögensgegenstände (Abs. 3 Satz 11)

a) Bedeutung der Regelung und Tatbestandsvoraussetzungen 88

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

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

▶ *Grundstücke* sind unbebaute Grundstücke (Grund und Boden). 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, 221 [224 f.]; PUHL, DB 1984, 10 [13]; THIERFELD, StSem. 1984, 57 [58 f.]), dh., soweit Verluste auf den unbebauten Grund und Boden entfallen, werden sie bei Festsetzung der VorausZ berücksichtigt, während die auf das Gebäude entfallenden Verluste die VorausZ erst nach dem Jahr der Fertigstellung mindern.

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

▶ *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).

▶ *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 b) Rechtsfolge

Als Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 11 gilt Abs. 3 Satz 8 (s. Anm. 79 f.) mit der Maßgabe, dass an die Stelle der Anschaffung oder Fertigstellung die Aufnahme der Nutzung tritt.

Nutzung ist Fruchtziehung zur Verwirklichung eines Einkunftserzielungsbestands (Eigennutzung, s. Satz 7).

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 Vermögensgegenstand „erstlich zur Vermietung oder Verpachtung anbietet“ (LOSCHELDER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 37 Rn. 13), wenn er also zB zwecks VuV Zeitungsanzeigen aufgibt, einen Makler beauftragt, sich in konkrete Vertragsverhandlungen begibt usw. (glA GOSCH in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 37 Rn. 21; SCHIFFERS in KORN, § 37 Rn. 38 [9/2016]; HILDESHEIM in LBP, § 37 Rn. 59b [8/2016]). Auch bei vergeblichen ernsthaften Vermietungsbemühungen ist uE die Nutzung aufgenommen (glA LOSCHELDER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 37 Rn. 13; GOSCH in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 37 Rn. 21). Beginn der Einkunftserzielung (PUHL, DB 1984, 10 [13]; DANKMEYER/PUHL/ZITZMANN, StWa. 1984, 79) oder Aufnahme einer aktiven Vermietungstätigkeit (ALTEHOEFER/KREBS/NOLTE/ROLAND, DStZ 1984, 18; ETTLICH in BLÜMICH, § 37 Rn. 176 [5/2015]) 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 (vgl. DIBARS in FROTSCHER, § 37 Rn. 49 [6/2017]).

90–91 Einstweilen frei.

92 IX. Berücksichtigung des Familienleistungsausgleichs (Abs. 3 Satz 12)

Tatbestandsvoraussetzungen: Abs. 3 Satz 12 greift in Fällen des § 31, in denen 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.

Rechtsfolge und Zweck der Regelung: In diesen Fällen bleiben bei der Anwendung der Sätze 2 und 3 Freibeträge nach § 32 Abs. 6 und zu verrechnendes Kindergeld außer Ansatz. Die Günstigerprüfung soll dem Veranlagungsverfahren vorbehalten bleiben (§ 31 Satz 4). 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 – IV B 5 - S 2280 - 45/98, BStBl. I 1998, 347, Tz. 25).

93–99 Einstweilen frei.

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

100

Nachträgliche Erhöhung durch Anpassung der letzten Vorauszahlung für den Veranlagungszeitraum (Abs. 4 Satz 1): Abs. 4 gilt nur für die Erhöhung von VorausZ, vgl. auch Anm. 52.

Nachträglich ist die Erhöhung einer VorausZ, wenn sie nach dem letzten Anpassungstermin des Jahres erfolgt, dh. nach der letzten Fälligkeit am 10. Dezember (hM, so zB STOLTERFOHT in KSM, § 37 Rn. E 1 [9/2010]); uE spricht einiges für eine Nachträglichkeit, die ab Entstehung der Vorauszahlungsschuld beginnt und damit ab 1. Oktober, s. Anm. 50.

Die letzte Vorauszahlung für den VZ ist anzupassen. Das ist grds. die vierte VorausZ, bei Wegfall der subjektiven StPflcht durch Tod die VorausZ, die noch zu Lebzeiten entstanden ist.

Fälligkeit des Erhöhungsbetrags (Abs. 4 Satz 2): Nach Abs. 4 Satz 2 ist der Erhöhungsbetrag innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Vorauszahlungsbescheids zu entrichten. Erhöhungsbetrag ist derjenige Betrag, um den die letzte VorausZ erhöht wird. Bestehende Fälligkeiten bleiben unberührt. Zu Folgen der Fälligkeit s. Anm. 12.

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, zu dem die Anpassung erfolgt (idR Entstehung zum 1. Oktober des Vorjahres).

ETTLICH in BLÜMICH, § 37 Rn. 67 (5/2015); SCHMIESZEK in B/B, § 37 Rn. 118 (12/2016); KIESCHKE, DStZ 1974, 340; HILLMOTH in LIPPRESS/SEIBEL, § 37 Rn. 3 (2/2015); LOSCHELDER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 37 Rn. 2. GÉRARD/SÖFFING, FR 1974, 380, gehen davon aus, dass Vorauszahlungsschulden nach Abs. 1 Satz 2 mit Beginn des Kalendervierteljahres entstehen, in dem sie zu entrichten sind. Nachträgliche VorausZ sind aber erst einen Monat nach Bekanntgabe, grds. also im Folgejahr, zu entrichten. Nach SCHOLTZ, DStZ 1982, 487; DIBARS in FROTSCHER, § 37 Rn. 9a (6/2017), entsteht sie erst mit Festsetzung.

Einstweilen frei.

101–109

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

110

Normzweck und Verfassungsmäßigkeit: Abs. 5 wurde im Jahr 1980 entsprechend gefestigter Verwaltungsübung auf Rügen des Bundesrechnungshofs eingeführt (Begr. zum RegE, BTDrucks. 8/3688, 16). Normzweck ist die Vermeidung unnötigen Verwaltungsaufwands.

Bedenken des BRat (BTDrucks. 16/10494, 12), dass der Grundsatz der zeitnahen Erhebung von Steuern verletzt werde, ist entgegenzuhalten, dass der Verzicht auf eine Festsetzung im Vorauszahlungsverfahren zumindest teilweise durch die Vollverzinsung ausgeglichen wird (s. allg. Anm. 4). Der Normzweck rechtfertigt deshalb einen etwaigen Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot.

Die Beträge des Abs. 5 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 VorausZ nur festzusetzen, wenn sie mindestens 400 € im Kj. und mindestens 100 € für einen Vorauszahlungszeitpunkt betragen.

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 € oder auf eine Jahresschuld nach Herabsetzung von weniger als 400 € sind unzulässig, so dass auf 0 € herabzusetzen ist. Überzahlte Beträge sind zu erstatten (s. Anm. 52).

Grenzen für die Erhöhung von festgesetzten Vorauszahlungen (Abs. 5 Satz 2): Festgesetzte VorausZ 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 Abs. 4 auf mindestens 5 000 € beläuft.

► *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 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 Vorauszahlungszeitpunkt unter 100 € rechtswidrig. Insoweit ist uU entscheidend, wann sich das Erfordernis der Erhöhung der VorausZ herausstellt. Wird ein Erhöhungsbetrag von 100 € zB im Oktober festgestellt, dürfte zum 10. Dezember eine Anpassung erfolgen. Wäre dieser Erhöhungsbetrag im Juli festgestellt worden, wäre eine Anpassung von jeweils 50 € zum 10. September und 10. Dezember unzulässig; auch nicht eine Konzentration des Erhöhungsbetrags von 100 € auf den 10. Dezember, da der Grundsatz der gleichmäßigen Verteilung auf die offenen Vorauszahlungstermine verletzt würde (s. Anm. 50).

► *Nachträgliche Erhöhungen von Vorauszahlungen* müssen mindestens 5 000 € betragen. Bei Nichterreichung der 5 000 €-Grenze entspricht die Ablehnung eines Heraufsetzungsantrags der Gesetzesbindung; sie ist keine Ermessensentscheidung (FG Ba.-Württ. v. 27.7.1995 – 6 K 161/91, EFG 1995, 1062, rkr.).

► *Bei erstmaligen Festsetzungen* nach Ablauf des Jahres greift Abs. 5 Satz 1.

F. Erläuterungen zu Abs. 6: Berücksichtigung von Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung

Normzweck und zeitlicher Geltungsbereich: Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 nF können wie bei der Veranlagung grds. 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 zunächst § 52 Abs. 50f eingeführt, der 2014 in gekürzter Fassung in § 37 übernommen wurde (s. Anm. 3).

Geltungsbereich der Vorschrift: Betroffen sind alle Arten von Vorauszahlungsfestsetzungen ab VZ 2010 aller Stpfl. und aller Arten der StPfl.

Ansatz von geleisteten Beiträgen zur gesetzlichen und privaten Krankenversicherung (§ Abs. 6 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 zugrunde gelegt wurde (s. Anm. 38), bei Anpassungen der VorausZ der VZ, für den letztmals eine Veranlagung durchgeführt wurde.

Ansatz von geleisteten Beiträgen zur gesetzlichen Pflegeversicherung (§ Abs. 6 Satz 1 Nr. 2): Berücksichtigt werden die Beiträge nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b aus der letzten Veranlagung.

Mindestansatz von Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung (§ Abs. 6 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. § 175b AO). Hierbei sind im Vorauszahlungsverfahren uE die Grenzen des Abs. 4 zu beachten.

Verdoppelung des Betrags von 1 500 € bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten (§ Abs. 6 Satz 2): Der Betrag von 1 500 € verdoppelt sich bei der Vorauszahlungsfestsetzung bei Ehegatten, die zusammen veranlagt werden. Höhere tatsächliche Beiträge sind im Rahmen von Satz 1 und Satz 2 anzusetzen.

Einstweilen frei.

112–119

G. ABC der Vorauszahlungen

120

Abgeltungssteuer: Die Günstigerprüfung (Abgeltungssteuer – tarifliche ESt) kann auf Antrag bereits im Rahmen des Vorauszahlungsverfahrens berücksichtigt werden (FinMin. Schl.-Holst., DB 2010, 1320). Vorauszahlungen sind auch auf Kapitaleinkünfte zu leisten, die nicht der KapErtrSt unterliegen haben (zB Kapitalanlagen bei ausländ. Banken) und die gem. § 32d Abs. 3 Satz 1 in der StErklärung anzugeben sind.

Amtshaftung: Keine Amtshaftung wegen eines fehlerhaften ESt-Vorauszahlungsbescheids bei vertretbarer Rechtsanwendung durch die Finanzverwaltung, Hanseatisches OLG in Bremen v. 13.8.2014 – 1 U 13/14, juris.

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; vgl. aber FG Düss. v. 29.7.2011 – 12 K 2461/11 AO, DStR 2011, 1760, vorl. nrkr.). Es kann ermessensgerecht sein, dass das FA nach Ablauf des Jahres die nachträgliche Herabsetzung von VorausZ ablehnt und stattdessen die Abgabe der StErklärung zur Durchführung einer Veranlagung verlangt; uE hat es bis dahin jedoch zinslos zu stunden. Vgl. auch Sächs. FG (Sächs. FG v. 20.5.2009 – 4 K 1352/08, SteuK 2010, 64) für den Fall der Festsetzung einer nachträglichen VorausZ und der Vorabanforderung der StErklärung. Eine floskelhafte Begr. kann zu einem Ermessenfehler führen.

Anpassung bei Abgabe von Steuererklärungen: Es liegt im Ermessen des FA, ob zunächst eine Anpassung der VorausZ oder die sofortige Durchführung der Veranlagung (BFH v. 27.9.1976 – VIII B 69/75, BStBl. II 1977, 33; H 37 „Erhöhung von Vorauszahlungen“ EStH 2010; LOSCHELDER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 37 Rn. 4) stattfinden soll. Dies ist uE abzulehnen, soweit eine StFestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung möglich ist.

Arrestansprüche: (§§ 324 ff. AO) können auch noch nicht entstandene VorausZ eines laufenden Kj. sein (OFD Frankfurt v. 10.7.2000 – S 0545 A - 2 - St II 43, nv.).

Aufteilung von Einkommensteuerschulden gem. §§ 268 ff. AO: Zum Aufteilungsmaßstab vgl. § 272 AO. Getrennt festgesetzte VorausZ iSd. § 276 Abs. 3 AO liegen nur vor, wenn sie bei getrennter oder Einzelveranlagung festgesetzt wurden (Hess. FG v. 19.8.1985 – 12 K 154/81, EFG 1985, 592, rkr.); dies ist uE entsprechend anzuwenden im Fall der besonderen Veranlagung nach § 26c. Vgl. auch FG Rhld.-Pf. v. 5.5.2010 – 5 K 1190/08, EFG 2010, 1766, best. durch BFH v. 6.5.2011 – VIII B 99/10, BFH/NV 2011, 1537 hinsichtlich von Aufteilungsbescheiden für Jahresveranlagungen nach vorausgegangenen Aufteilungsbescheiden betr. die EStVorausZ (Anwendung von § 68 Satz 1 FGO) und der Berücksichtigung der von Gesamtschuldern auf VorausZ erbrachten Tilgungsleistungen, die nachvollziehbar bei dem Gesamtschuldner berücksichtigt werden müssen, der sie erbracht hat.

Baudenkmale: Zur Berücksichtigung von erhöhten Absetzungen für Baudenkmale nach § 7i ohne/vor Vorlage einer Bescheinigung der Denkmalschutzbehörde FG Münster v. 29.8.2012 – 11 K 977/12 E, EFG 2012, 2194, rkr.; FG Sachsen v. 5.6.2012 – 1 V 262/12, EFG 2012, 1883, rkr.

Bausteuerabzug: Wird der Bausteuerabzug 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 StSchuld angerechnet werden. Zu Einzelheiten DIEBOLD, DStZ 2003, 413.

Beendigung der subjektiven Steuerpflicht: Durch Tod: Für künftige, noch nicht entstandene VorausZ ist der Vorauszahlungsbescheid aufzuheben. Bereits entstandene Vorauszahlungsschulden sind weiterhin – durch die Erben – zu leisten. Leistungen des Stpfl. und der Erben sind auf die bei der Veranlagung festgesetzte StSchuld anzurechnen. Nachträgliche Anpassungen bleiben zulässig (Bekanntgabe Bescheid an die Erben).

Härtemilderung durch Herabsetzung von VorausZ erfolgt zB bei Naturkatastrophen und ähnlichen schädigenden Großereignissen (BMF v. 11.4.2001 – IV D 2 - S 0457 - 20/01, BStBl. I 2001, 254, bei Überschwemmungen durch Hochwasser uÄ; jüngst: Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 1.8.2011, Steuerliche Maßnahmen zur Berücksichtigung der Schä-

den aufgrund der EHEC-Epidemie). Dabei werden vor allem an die Glaubhaftmachung relativ geringe Anforderungen gestellt.

Lohnsteuerverfahren: Freibeträge oder StKlassen beeinflussen die einbehaltenen LSt. Dies kann gegenläufige Korrekturen erforderlich machen (zB nach Ablauf der Frist des § 41c Abs. 3; BFH v. 29.4.1992 – VI B 152/91, BStBl. II 1992, 752; BMF v. 8.9.1992 – IV B 6 - S 2365 - 79/92, BStBl. I 1992, 527; FG Köln v. 13.12.1999 – 11 V 1672/98, EFG 2000, 216, rkr.). Hierzu sind VorausZ zulässig (vgl. Anm. 4). Es dürfen nur solche Korrekturen erfolgen, die auch Gegenstand einer nachfolgenden (Pflicht-)Veranlagung sein können. Soweit die Abgeltungswirkung des LStAbzugsverfahrens greift (§ 46 Abs. 4 Satz 1), bleibt nur das Nachforderungsverfahren.

Saisonbetriebe: Grundsätzlich keine Sonderbehandlung, vgl. Anm. 12.

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 – XI B 152/82, EFG 1983, 369, rkr.); bei Herabsetzungen im Hinblick auf den stundungsähnlichen Charakter 50 % des Herabsetzungsbetrags (FG Düss. v. 27.1.1960 – II 192/59 E, EFG 1960, 305, rkr.). Ist lediglich der Fälligkeitszeitpunkt str., ermäßigt FG Münster (FG Münster v. 7.2.1989 – XIII 9073/88 Ko, EFG 1989, 370, rkr.) auf 10 % des Vorauszahlungsbetrags. Zu Erhöhungen vgl. FG Hamb. v. 19.4.1988 – I 95/82, EFG 1988, 536, 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 gem. § 233a AO: Vgl. Anm. 49. 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).

