

**Exklusive
Leseprobe**
Redaktionsstand: Januar 2008

Beermann/Gosch

Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung

mit Nebengesetzen, EuGH-Verfahrensrecht

Kommentar

Stollfuß

STOTax
STOTAX · STOTAX · STOTAX

Liebe Leserinnen und Leser,

diese exklusive Leseprobe gibt Ihnen mit ausgesuchten und hochaktuellen Kommentierungen zu folgenden Vorschriften:

- § 58 AO von Prof. Jachmann, Richterin am BFH (unter Berücksichtigung des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements)
- § 178 AO von Schoenfeld, Richter am FG Hamburg (unter Berücksichtigung des JStG 2008)

einen Vorgeschmack auf unseren **AO/FGO Kommentar**. Das ebenfalls enthaltene Autorenverzeichnis ist Beleg für die enorme Fachkompetenz des am Werk beteiligten Autorenteam aus Rechtsprechung, Verwaltung, Wissenschaft und Praxis.

Ihre Vorteile im Einzelnen:

Umfassend und systematisch

bietet Ihnen der „Beermann/Gosch“ praxisgerechte und kritische Kommentierungen zu sämtlichen Vorschriften der AO (inklusive Steuerstrafrecht), FGO und zu relevanten Nebengesetzen (FVG, VwZG); erschöpfende Auswertungen der Rechtsprechung, relevanter Literatur und signifikanter Verwaltungsanweisungen, sowie eine einheitliche und leicht nachvollziehbare Systematik zu jeder Einzelkommentierung.

Verfahrensordnungsübergreifend und zunehmend europäisch

orientiert, zeigt Ihnen der Kommentar die vorhandenen Vernetzungen bei den verschiedenen nationalen Verfahrensordnungen (z.B. ZPO, VwGO) auf und greift mit einem eigenen Fach „EuGH-Verfahrensrecht“ (z.B. mit Erläuterungen zum Vorabentscheidungsverfahren) das wachsende Bedürfnis nach substantieller Information über Verfahren vor dem EuGH auf.

Aktuell

bietet Ihnen der AO/FGO Kommentar neben regelmäßig erscheinenden Aktualisierungen auch ein eigenes Fach Aktuelles für eine noch schnellere Berücksichtigung von AO-, FGO-FVG- Gesetzesänderungen. Darüberhinaus beinhaltet es auch einen Ausblick auf anstehende Gesetzesvorhaben.

Auch mit praktischer und zeitsparender Online-Nutzung!

Die praktische Volltextdatenbank bietet Ihnen einen schnellen und direkten Zugriff auf den gesamten Kommentarinhalt und auf die Volltexte zu relevanten zitierten BStBI-Quelle (BFH-Entscheidungen und BMF-Schreiben). Damit können Sie jederzeit und an jedem Ort mittels Internet (z.B. noch auf dem Weg zu Ihren Mandanten) punktgenau die gewünschten Informationen aufrufen und dadurch auch kurzfristig praxisgerechte Lösungen präsentieren.

Ihre Bestellmöglichkeiten: Beermann / Gosch Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung Loseblattwerk in 5 Ordnern, zz. ca. 11.000 Seiten. Erstlieferung mit Volltextdatenbank auf CD-ROM Jährlich erscheinen ca. 5 Aktualisierungen/Updates Vorzugspreis bei Fortsetzung (Mind. 1 Jahr) € 148,- Preis ohne Fortsetzungsbezug € 298,- ISBN 978-3-08-253000-9	Online-Nutzung Jahrespreis € 270,- ISBN 978-3-08-173000-4 Online-Nutzung inkl. CD-ROM Jahrespreis € 270,- ISBN 978-3-08-153000-0 Bestellen Sie bei unserem Kundenservice Telefon 01805 / 789777* Oder versandkostenfrei im Internet unter www.stollfuss.de <small>*Dieser Anruf kostet aus dem Festnetz der Deutschen Telekom 14 ct pro Minute. Bei Anrufen aus anderen Netzen, auch Mobilfunknetzen, gelten Möglicherweise abweichende Preise.</small>
---	--

Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung

mit Nebengesetzen | EuGH-Verfahrensrecht
Kommentar

(ehemals: Steuerliches Verfahrensrecht)

Herausgegeben von:

Prof. Dr. Dietmar Gosch

Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof,
Christian-Albrechts-Universität zu Kiel

Begründet von:

Dr. Albert Beermann

Vizepräsident des Bundesfinanzhofs a. D.

Zitierweisen:

Autor in Beermann/Gosch, § . . . AO Rz. . . .

Autor in Beermann/Gosch, § . . . FGO Rz. . . .

Autor in Beermann/Gosch, § . . . FVG Rz. . . .

Autor in Beermann/Gosch, § . . . VwZG Rz. . . .

Autor in Beermann/Gosch, EuGH-Verfahrensrecht, D. Rz. . . .

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet unter <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Titelblatt zur 68. Aktualisierung

1. Auflage 1995 · Grundwerk ISBN 978-3-08-253000-9

Stollfuß Medien GmbH & Co. KG 2008 · Alle Rechte vorbehalten

Satz: X Con Media AG, Bonn

Druck und Verarbeitung: Zimmermann Druck & Verlag GmbH, Balve

Autorenverzeichnis

Prof. Dr. Hans-Jochem von Beckerath
Vorsitzender Richter am Finanzgericht
Ratingen

Dr. Albert Beermann
Vizepräsident des Bundes-
finanzhofs a.D.
München

Jürgen Brandt
Richter am Bundesfinanzhof
Bergisch Gladbach

Dr. Klaus Buciek
Richter am Bundesfinanzhof
München

Dr. Arne Ehlers
Richter am Finanzgericht
Bremen

Dr. Günter Geist
Richter am Bundesfinanzhof a.D.
Gauting

Prof. Dr. Dietmar Gosch
Vorsitzender Richter am
Bundesfinanzhof,
Christian-Albrechts-Universität zu Kiel
Hamburg

Georg Güroff
Vorsitzender Richter am Finanzgericht
Nürnberg

Werner Hartmann
Finanzpräsident in der Ober-
finanzdirektion Düsseldorf
Duisburg

Dr. Michael Hendricks
Rechtsanwalt, Steuerberater,
Diplom-Finanzwirt
Flick Gocke Schaumburg
Bonn

Thomas Henze, M.L.E.
Referent im Kabinett der General-
anwältin J. Kokott, Gerichtshof der
Europäischen Gemeinschaften
Luxembourg

Prof. Dr. Andreas Hoyer
Christian-Albrechts-Universität
Lehrstuhl für Strafrecht
und Strafprozessrecht
Kiel

Prof. Dr. Monika Jachmann
Richterin am Bundesfinanzhof
München

Dr. Harald Jatzke
Richter am Bundesfinanzhof
München

Prof. Dr. Kai-Uwe Kock
Fachhochschule des Bundes für öffent-
liche Verwaltung
Fachbereich Finanzen
Münster

Corina Kögel
Vorsitzende Richterin am Finanzgericht
Hamburg

Dr. Peter Kuczynski
Vorsitzender Richter am Finanzgericht
Nürnberg

Dr. Petra Kunz
Oberregierungsrätin in der Ober-
finanzdirektion Düsseldorf
Köln

Rudolf Linßen
Regierungsdirektor
Geldern

Hans Maas
Richter am Finanzgericht
Düsseldorf

Ingeborg M. Meyer
Rechtsanwältin
Fachanwältin für Steuerrecht
München

Dr. Hans-Ulrich Misera
Ministerialrat im Bundes-
ministerium der Finanzen
Meckenheim

Dr. Almuth Müller-Horn

Richterin am Finanzgericht Hamburg

Dr. Steffen Neumann

Ministerialdirigent im Finanz-
ministerium Nordrhein-Westfalen
Essen

Arnold Ramackers

Richter am Finanzgericht
Erkrath

Dr. Klaus D. Reiche

Richter am Finanzgericht
Ahrensburg

Reinhart Rüsken

Richter am Bundesfinanzhof
Hamburg

Prof. Dr. Otto M. Sauer

Steuerberater, Vizepräsident des
Finanzgerichts a.D.
Nürnberg

Dr. Jürgen Schmidt-Troje

Präsident des Finanzgerichts Köln
Overath

Hans-Peter Schmieszek

Ministerialrat im Bundesministerium
der Justiz
Berlin

Christoph Schoenfeld

Richter am Finanzgericht Hamburg

Johann Seipl

Rechtsanwalt
Wannemacher & Partner
München

Dr. Christoph Sobotta

Referent im Kabinett der General-
anwältin J. Kokott, Gerichtshof der
Europäischen Gemeinschaften
Luxembourg

Dr. Ernst E. Stöcker

Rechtsanwalt und Steuerberater
Vorsitzender Richter am Finanz-
gericht a.D.
Köln

Helmut Tormöhlen

Vorsitzender Richter am Landgericht
Bennstedt

Wolfgang Wannemacher

Rechtsanwalt, Fachanwalt für
Steuerrecht
Berlin

Dr. Wedigo von Wedel

Vorsitzender Richter am Finanzgericht
Aumühle

Alexander von Wedelstädt

Abteilungsleiter a.D.
Ehemals in der Oberfinanzdirektion
Düsseldorf
Mühlheim/Ruhr

Dr. Gabriele Wiese

Richterin am Finanzgericht
Wetter

Prof. Dr. Hans-Michael Wolfgang

Westfälische-Wilhelms-Universität
Institut für Steuerrecht
Münster

Dr. Siegbert Woring

Vorsitzender Richter am Finanzgericht
Köln

§ 58

Steuerlich unschädliche Betätigungen

Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass

1. eine Körperschaft Mittel für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft oder für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts beschafft; die Beschaffung von Mitteln für eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft des privaten Rechts setzt voraus, dass diese selbst steuerbegünstigt ist,
2. eine Körperschaft ihre Mittel teilweise einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken zuwendet,
- 3.¹⁾ eine Körperschaft ihre Arbeitskräfte anderen Personen, Unternehmen, Einrichtungen oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke zur Verfügung stellt,
- 4.²⁾ eine Körperschaft ihr gehörende Räume einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zur Benutzung zu steuerbegünstigten Zwecke überlässt,
5. eine Stiftung einen Teil, jedoch höchstens ein Drittel ihres Einkommens dazu verwendet, um in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten, ihre Gräber zu pflegen und ihr Andenken zu ehren,
6. eine Körperschaft ihre Mittel ganz oder teilweise einer Rücklage zuführt, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu können,
- 7.³⁾ a) eine Körperschaft höchstens ein Drittel des Überschusses der Einnahmen über die Unkosten aus Vermögensverwaltung und darüber hinaus höchstens 10 vom Hundert ihrer sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 zeitnah zu verwendenden Mittel einer freien Rücklage zuführt,
b) eine Körperschaft Mittel zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften ansammelt oder im Jahr des Zuflusses verwendet; diese Beträge sind auf die nach Buchstabe a in demselben Jahr oder künftig zulässigen Rücklagen anzurechnen,
8. eine Körperschaft gesellige Zusammenkünfte veranstaltet, die im Vergleich zu ihrer steuerbegünstigten Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung sind,
9. ein Sportverein neben dem unbezahlten auch den bezahlten Sport fördert,
10. eine von einer Gebietskörperschaft errichtete Stiftung zur Erfüllung ihrer steuerbegünstigten Zwecke Zuschüsse an Wirtschaftsunternehmen vergibt,

1) § 58 Nr. 3 AO mit Wirkung vom 1.1.2007 (vgl. Art. 97 § 1d EGAO) neu gefasst durch Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007, BGBl. I 2007, 2332.

2) § 58 Nr. 4 AO mit Wirkung vom 1.1.2007 (vgl. Art. 97 § 1d EGAO) neu gefasst durch Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007, BGBl. I 2007, 2332.

3) § 58 Nr. 7 Buchst. a AO mit Wirkung vom 19.12.2006 geändert durch JStG 2007 v. 13.12.2006, BGBl. I 2006, 2878 = BStBl I 2007, 28. Zur erstmaligen Anwendung → Rz. 3.

- 11. eine Körperschaft folgende Mittel ihrem Vermögen zuführt:**
- a) **Zuwendungen von Todes wegen, wenn der Erblasser keine Verwendung für den laufenden Aufwand der Körperschaft vorgeschrieben hat,**
 - b) **Zuwendungen, bei denen der Zuwendende ausdrücklich erklärt, dass sie zur Ausstattung der Körperschaft mit Vermögen oder zur Erhöhung des Vermögens bestimmt sind,**
 - c) **Zuwendungen auf Grund eines Spendenaufrufs der Körperschaft, wenn aus dem Spendenaufruf ersichtlich ist, dass Beträge zur Aufstockung des Vermögens erbeten werden,**
 - d) **Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören,**
- 12. eine Stiftung im Jahr ihrer Errichtung und in den zwei folgenden Kalenderjahren Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (§ 14) ganz oder teilweise ihrem Vermögen zuführt.**

	Inhalt	Rz.
A.	Gegenstand und Zweck	1–3
B.	Gemeinsame Aussagen	4–7
C.	Katalog der Ausnahmen	8–47
I.	Mittelbeschaffung (Nr. 1)	8–11
II.	Mittelzuwendung (Nr. 2)	12–17
III.	Zurverfügungstellung von Arbeitskräften (Nr. 3)	18–22
IV.	Überlassung von Räumen (Nr. 4)	23–27
V.	Stiftungsrente (Nr. 5)	28–31
VI.	Gebundene Rücklagen (Nr. 6)	32–35
VII.	Freie und gebundene Rücklagen (Nr. 7)	36–40
	1. Freie Rücklagen (Buchst. a)	37–39
	2. Gebundene Rücklagen (Buchst. b)	40
VIII.	Gesellige Zusammenkünfte (Nr. 8)	41
IX.	Teilweise Förderung des bezahlten Sports (Nr. 9)	42
X.	Zuschüsse an Wirtschaftsunternehmen (Nr. 10)	43–44
XI.	Vermögenszuführung von bestimmten Mitteln (Nr. 11)	45–46
XII.	Anspar-Rücklage für Stiftungen (Nr. 12)	47

Schrifttum

- Dehesselles* Stiftung, Unternehmen und Beschäftigungsförderung, DB 2005, 72;
Herbert Die Mittel- und Vermögensbindung gemeinnütziger Körperschaften, BB 1991, 178;

<i>Holland</i>	Neue Verwaltungsauffassung zur Unmittelbarkeit – Gefahren für die Gemeinnützigkeit?, DB 2005, 1487;
<i>Hüttemann</i>	Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, DB 2000, 1584;
<i>Kirchhain</i>	Ist die ertragsteuerfinanzierte Versorgung der Stifterfamilie durch eine gemeinnützige Stiftung über die Ein-Drittel-Grenze des § 58 Nr. 5 AO hinaus schädlich?, ZEV 2006, 534;
<i>Lehmann</i>	Bilanzielle Behandlung von Zuwendungen (Spenden) an gemeinnützige Einrichtungen, DB 2006, 1281;
<i>Lehmann</i>	Aktuelle Aspekte der bilanziellen Behandlung von Zuwendungen (Spenden) an gemeinnützige Organisationen, DB 2007, 641;
<i>Leibrecht</i>	Mittelzuwendungen an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft, BB 1978, 399;
<i>Leisner</i>	Die mildtätige Familienstiftung, DB 2005, 2434;
<i>Ley</i>	Rücklagenbildung aus zeitnah zu verwendenden Mitteln gemeinnütziger Körperschaften, BB 1999, 626;
<i>Müller/ Schubert</i>	Die Stifterfamilie und die Sicherstellung ihrer Versorgung im Rahmen einer gemeinnützigen Stiftung, DStR 2000, 1289;
<i>Reiffs</i>	Vermögensbildung der gemeinnützigen Vereine, DB 1991, 1247;
<i>Schad/ Eversberg</i>	Bildung freier Rücklagen nach § 58 Nr. 7 AO, DB 1986, 2149;
<i>Söffing/ Thoma</i>	Gemeinnützigkeits- und Stiftungsrecht, ErbStB 2005, 184.

A. Gegenstand und Zweck

§ 58 AO fasst Betätigungen zusammen, die der gemeinnützigkeitsrechtlichen steuerlichen Begünstigung einer Körperschaft kraft gesetzlicher Anordnung nicht entgegenstehen.¹⁾ Die Regelung begründet damit **Ausnahmen von den Prinzipien der Selbstlosigkeit (§ 55 AO), der Ausschließlichkeit (§ 56 AO) und der Unmittelbarkeit (§ 57 AO).**²⁾ Von welchem Prinzip i. E. abgewichen wird, ist unerheblich.³⁾ Vielfach begründen die Tatbestände Ausnahmen von mehreren Prinzipien (→ Rz. 6).⁴⁾

Hinsichtlich des **sachlichen und persönlichen Anwendungsbereichs** kann auf die Ausführungen zu § 52 AO verwiesen werden (→ § 52 AO Rz. 12 f.).

Hinsichtlich des **zeitlichen Anwendungsbereichs** gilt Folgendes: § 58 Nr. 1 AO findet in der gegenwärtigen Fassung gem. Art. 97 § 1a Abs. 1 EGAO ab dem 1.1.2001 Anwendung, § 58 Nr. 7 Buchst. a, Nr. 11 und Nr. 12 AO gem. Art. 97 § 1a Abs. 3 EGAO ab dem 1.1.2000 und § 58 Nr. 10 AO gem. Art. 97 § 1a Abs. 2 EGAO ab dem 1.1.1993. § 58 Nr. 3 und Nr. 4 AO finden in der gegenwärtigen Fassung des

1) Melchior in Ax/Große/Melchior, 19. Aufl. 2007, Rz. 387.

2) Rader in Schöll, 1991, § 58 AO Rz. 1.

3) Koenig in Pahlke/Koenig, 2004, § 58 AO Rz. 2.

4) Tipke in Tipke/Kruse, 16. Aufl. 1996, § 58 AO Rz 1.

Art. 5 des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007¹⁾ gem. Art. 97 § 1d EGAO – rückwirkend – ab dem 1.1.2007 Anwendung. Die übrigen Ausnahmetatbestände finden in der gegenwärtigen Fassung des Art. 1 des Vereinsförderungsgesetzes vom 18.12.1989²⁾ gem. Art. 97 § 1d EGAO a. F. ab dem 1.1.1990 Anwendung.

B. Gemeinsame Aussagen

- 4 Die einzelnen in § 58 AO genannten Betätigungen können zum Teil auch den **Hauptzweck** der Körperschaft darstellen (§ 58 Nr. 1, Nr. 3, Nr. 4 und Nr. 10 AO),³⁾ müssen dies aber nicht. Im Übrigen sind sie nur **Nebenzweck**. Stellen sie den Hauptzweck dar, ist ihre **satzungsmäßige Verankerung** nach § 59 AO notwendig.⁴⁾ Bei Nebenzwecken kann von einer satzungsmäßigen Verankerung abgesehen werden.⁵⁾
- 5 Unter **Mitteln i. S. d. § 58 AO** sind – einheitlich für alle Ausnahmetatbestände – alle Vermögenswerte der Körperschaft (einschließlich der Gewinne aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb) zu verstehen.⁶⁾
- 6 **Ausnahmen vom Grundsatz der Unmittelbarkeit** begründen § 58 Nr. 1,⁷⁾ Nr. 2,⁸⁾ Nr. 3,⁹⁾ Nr. 4¹⁰⁾ und Nr. 10¹¹⁾ AO. § 58 Nr. 5 AO¹²⁾, Nr. 8¹³⁾ und Nr. 9¹⁴⁾ AO stellen **Ausnahmen vom Gebot der Selbstlosigkeit und der Ausschließlichkeit** dar.
- 7 Die **Bildung von Rücklagen** ist nach § 58 Nr. 6, Nr. 7,¹⁵⁾ Nr. 11 und Nr. 12¹⁶⁾ AO als Ausnahme vom Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung unschädlich.¹⁷⁾ Daneben sind weitere Rücklagen im Zusammenhang mit vermögensverwaltenden und wirtschaftlichen Tätigkeiten zulässig, soweit diese zur Erhaltung der Substanz

1) BGBl. I, 2007, 2332.

2) BGBl. I, 1989, 2212.

3) Vgl. Koenig in Pahlke/Koenig, 2004, § 58 AO Rz. 2, der aber nur Nr. 1 und Nr. 10 nennt.

4) Hüttemann in Jachmann, Gemeinnützigkeit, 49, 57; Koenig in Pahlke/Koenig, 2004, § 58 Rz. 1; vgl. auch AEAO zu § 58, Nr. 1.

5) BFH v. 24.7.1996, I R 35/94, BStBl II 1996, 583.

6) BFH v. 23.10.1991, I R 19/91, BStBl II 1992, 62; v. 15.7.1998, I R 156/94, BStBl II 2002, 162.

7) BFH v. 13.9.1989, I R 19/85, BStBl II 1990, 28; Tipke in Tipke/Kruse, 16. Aufl. 1996, § 58 AO Rz. 2; a. M. Hüttemann in Jachmann, Gemeinnützigkeit, 49, 56, nach dessen Auffassung durch die Vorschrift der Katalog der gemeinnützigen Zwecke erweitert wird.

8) Vgl. Tipke in Tipke/Kruse, 16. Aufl. 1996, § 58 AO Rz. 3.

9) BFH v. 30.11.1995, V R 29/91, BStBl II 1997, 189.

10) Koenig in Pahlke/Koenig, 2004, § 58 AO Rz. 13.

11) Tipke in Tipke/Kruse, 16. Aufl. 1996, § 58 AO Rz. 13; Gersch in Klein, 9. Aufl. 2006, § 58 AO Rz. 6; nur für § 55 Nr. 1 AO auch AEAO zu 58, Nr. 8.

12) Hüttemann in Jachmann, Gemeinnützigkeit, 49, 59.

13) Tipke in Tipke/Kruse, 16. Aufl. 1996, § 58 AO Rz. 11; a. M. für das Gebot der Selbstlosigkeit Fischer in H/H/Sp, 10. Aufl. 1995, § 58 AO Rz. 82.

14) Hüttemann in Jachmann, Gemeinnützigkeit, 49, 59.

15) BFH v. 26.4.1989, I R 209/85, BStBl II 1989, 670; Gersch in Klein, 9. Aufl. 2006, § 58 AO Rz. 8, 10.

16) Tipke in Tipke/Kruse, 16. Aufl. 1996, § 58 AO Rz. 15.

17) Nach Ley, BB 1999, 626, 627, ist die Erhöhung des Vermögens aus nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln immer unschädlich.

„betriebswirtschaftlich“ geboten sind.¹⁾ Eine allgemeine Aufspeicherung von Mitteln²⁾ ohne Grund ist hingegen unzulässig.³⁾ Die gemeinnützige Tätigkeit soll nicht erst aus den Vermögenserträgen der Körperschaft bestritten werden.⁴⁾ Erfolgt die Rücklagenbildung aus Erträgen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, kann eine Rücklage erst nach Versteuerung gebildet werden.⁵⁾ Die Bildung von Rücklagen ist in der Rechnungslegung gesondert aufzeichnen.⁶⁾ Eine „Umbuchung“ zwischen den einzelnen Rücklagen ist zulässig. Die Rücklagen nach § 58 Nr. 6 und Nr. 7 AO können unabhängig voneinander gebildet werden.⁷⁾ Bei einem Verstoß gegen § 58 Nr. 6 oder Nr. 7 AO ist § 63 Abs. 4 AO zu beachten.

C. Katalog der Ausnahmen

I. Mittelbeschaffung (Nr. 1)

Nach § 58 Nr. 1 Halbsatz 1 AO ist die bloße Beschaffung von Mitteln für andere Körperschaften oder für solche des öffentlichen Rechts für die Steuervergünstigung einer Körperschaft unschädlich.⁸⁾ Voraussetzung ist, dass dies nachweislich zur Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke der empfangenden Körperschaft erfolgt. 8

Ist Mittelempfänger eine **unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft des privaten Rechts** (§ 1 Abs. 1 KStG), muss diese seit 1.1.2001⁹⁾ zusätzlich selbst steuerbegünstigt i. S. d. §§ 51 bis 68 AO sein. Die Mittelweitergabe an **ausländische Körperschaften** ist dann zulässig, wenn eine Steuerbegünstigung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG nur deswegen versagt wird, weil weder Sitz noch Geschäftsleitung in Deutschland liegen.¹⁰⁾ Im Wesentlichen profitieren von dieser Vorschrift **Fördervereine** und **Spendensammelvereine**.¹¹⁾ 9

Stellt die Mittelbeschaffung den **Hauptzweck** der Körperschaft dar, ist sowohl dieser als auch der steuerbegünstigte Zweck, für den die Mittel beschafft werden sollen, in der **Satzung** zu verankern.¹²⁾ Eine ausdrückliche Benennung des begünstigten Empfängers ist nicht erforderlich.¹³⁾ Wurde der begünstigte Empfänger in die 10

-
- 1) BFH v. 15.7.1998, I R 156/94, BStBl II 2002, 162; AEAO zu § 55, Nr. 3.
 - 2) Für die Ermittlung der dotierungsfähigen Mittel vgl. Ley, BB 1999, 626.
 - 3) BFH v. 13.09.1989, I R 19/85, BStBl II 1990, 28.
 - 4) Tipke in Tipke/Kruse, 16. Aufl. 1996, § 58 AO Rz. 7.
 - 5) Rader in Schöll, 1991, § 58 AO Rz. 17.
 - 6) OFD Frankfurt/Main v. 6.8.2003, S 0177 A – 1 – St II 1.03, KSt-Kartei HE § 5 KStG Karte H 71; Ley, BB 1999, 626; allg. zu den Rechnungslegungsgrundsätzen Lehmann, DB 2006, 1281; Lehmann, DB 2007, 641.
 - 7) Zum Verhältnis beider Rücklagen zueinander vgl. Ley, BB 1999, 626.
 - 8) Diese kann, muss aber nicht zwangsläufig den Hauptzweck der Körperschaft darstellen, vgl. auch Fischer in H/H/Sp, 10. Aufl. 1995, § 58 AO Rz. 29.
 - 9) Gesetz zur Änderung des Investitionszulagengesetzes 1999 v. 20.12.2000, BGBl. I, 1850.
 - 10) BT-Drucks. 14/4626; OFD Magdeburg v. 20.4.2005, S 0170 – 44 – St 217/S 0177 – 11/12 – St 217, KSt-Kartei ST § 5 KStG Karte 8.58.
 - 11) Rader in Schöll, 1991, § 58 AO Rz. 2.
 - 12) Wohl für eine generelle Verankerung in der Satzung Fischer in H/H/Sp, 10. Aufl. 1995, § 58 AO Rz. 31; Tipke in Tipke/Kruse, 16. Aufl. 1996, § 58 AO Rz. 2.
 - 13) AEAO zu § 58, Nr. 1.

Satzung aufgenommen, ist die Mittelbeschaffung für eine andere Körperschaft erst nach Satzungsänderung unschädlich.¹⁾)

- 11 Mittel werden **beschafft**, wenn sie von vorneherein zum Zwecke der Weitergabe an eine andere Körperschaft erworben oder geschaffen werden.²⁾)

II. Mittelzuwendung (Nr. 2)

- 12 Nach § 58 Nr. 2 AO steht der Steuervergünstigung nicht entgegen, dass eine Körperschaft eigene Mittel – auch Sachmittel –³⁾ **teilweise** einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken zuwendet. Ob die beschaffende Körperschaft eine oder mehreren Körperschaften Mittel zuwendet, steht ihr frei.⁴⁾)
- 13 Die Tätigkeit darf die satzungsmäßige Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke nicht überwiegen⁵⁾) und kann folglich – anders als die Mittelbeschaffung nach § 58 Nr. 1 AO – immer nur **Nebenzweck** der gebenden Körperschaft sein. Etwas anderes gilt nur, wenn die Betätigung der empfangenden Körperschaft gem. § 57 Abs. 1 Satz 2 AO der gebenden Körperschaft zugerechnet werden kann.⁶⁾) Dabei darf nicht isoliert auf einen einzelnen Veranlagungszeitraum abgestellt werden. Gerade dann, wenn in Erfüllung eines steuerbegünstigten Zweckes ein umfangreiches gemeinnütziges Großprojekt geplant ist, das eine entsprechende Mittelansammlung voraussetzt, reicht es aus, wenn die Körperschaft in späteren Veranlagungszeiträumen ihre satzungsmäßigen Zwecke unmittelbar verwirklicht. Es schadet daher nicht, wenn die Körperschaft vorübergehend ausschließlich anderen gemeinnützigen Körperschaften Mittel zuwendet.⁷⁾)
- 14 Von § 58 Nr. 1 AO unterscheidet sich § 58 Nr. 2 AO dadurch, dass Mittel auch dann zugewendet werden können, wenn dies nicht von Anfang an bezweckt war.⁸⁾) Auch bedarf es keinerlei Verankerung in der Satzung.⁹⁾) Der Anwendungsbereich des § 58 Nr. 2 AO ist daher weiter als der des § 58 Nr. 1 AO.
- 15 Ausschüttungen und sonstige Zuwendungen an **Gesellschafter** oder **Mitglieder** sind nur insoweit unschädlich, als diese bei Mittelzuwendung ihrerseits steuerbegünstigte Körperschaften sind.¹⁰⁾) Auch die Zuführung von zeitnah zu ver-

1) FinMin Bayern v. 25.6.1997, 33 – S 0177 – 19/11 – 32948, DB 1997 1746.

2) Vgl. auch Fischer in H/H/Sp, 10. Aufl. 1995, § 58 AO Rz. 29.

3) AEAO zu § 58, Nr. 2.

4) Scholtz in Koch/Scholtz, 5. Aufl. 1996, § 58 AO Rz. 3 f.; Leibrecht, BB 1978, 399.

5) Vgl. auch AEAO zu § 58, Nr. 2; a. M. Fischer in H/H/Sp, 10. Aufl. 1995, § 58 AO Rz. 43; abzulehnen ist eine pauschale Obergrenze von z. B. 50 %, vgl. OFD Magdeburg v. 20.4.2005, S 0170 – 44 – St 217/S 0177 – 11/12 – St 217, KSt-Kartei ST § 5 KStG Karte 8.58.

6) Tipke in Tipke/Kruse, 16. Aufl. 1996, § 58 AO Rz. 3; Fischer in H/H/Sp, 10. Aufl. 1995, § 58 AO Rz. 40. S. auch BFH v. 15.07.1998, I R 156/94, BStBl II 2002, 162.

7) AEAO zu § 58, Nr. 2; BFH v. 15.7.1998, I R 156/94, BStBl II 2002, 162.

8) Vgl. auch Fischer in H/H/Sp, 10. Aufl. 1995, § 58 AO Rz. 40.

9) FinMin Bayern v. 25.6.1997, 33 – S 0177 – 19/11 – 32948, DB 1997, 1746.

10) AEAO zu § 58, Nr. 2. Dies gilt auch für den Fall, dass die Weitergabe der Mittel an eine Trägerkörperschaft für die Sanierung und Unterhaltung von städtischen Schulen eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt, vgl. OFD Chemnitz v. 13.10.2005, S 0171 – 366/2 – St 21, DB 2005, 2440.

wendenden Mitteln in das Vermögen einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft ist unschädlich.¹⁾

Empfangende und zuwendende Körperschaft müssen **keinen einheitlichen steuerbegünstigten Zweck** verfolgen.²⁾ Bei **Spenden** (an die zuwendende Körperschaft) war dies bislang anders, wenn diese beim Spender mit dem erhöhten Fördersatz von 10 % berücksichtigt worden waren.³⁾ Durch die Einführung eines einheitlichen Förderhöchstsatzes von 20 % zum 1.1.2007 (Vor §§ 51–68 AO Rz. 18) kann künftig auf diese Voraussetzung auch bei Mitteln aus Spenden verzichtet werden. 16

Schädlich ist jedenfalls nach dem Gesetzeswortlaut die Mittelzuwendung an **ausländische Körperschaften**, weil diese gem. § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG nicht steuerbegünstigt sind.⁴⁾ Da § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG aber nach Auffassung des EuGH wegen Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gemeinschaftsrechtswidrig und daher auf Sachverhalte mit grenzüberschreitendem Bezug unanwendbar ist (→ Vor §§ 51–68 AO Rz. 126 ff.), dürfte i. E. auch die Mittelzuwendung an ausländische Körperschaften unschädlich sein, soweit diese ihrerseits nach §§ 51 bis 68 AO steuerbegünstigt sind (zu diesbezüglichen Problemen → Vor §§ 51–68 AO Rz. 129⁵⁾). 17

III. Zurverfügungstellung von Arbeitskräften (Nr. 3)

Die Zurverfügungstellung von **Arbeitskräften** an andere Personen, Unternehmen, Einrichtungen oder Körperschaften des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke (§§ 52 bis 54 AO) ist (als besondere Form der Mittelzuwendung)⁶⁾ ebenfalls unschädlich. Dies gilt – über den zu engen Wortlaut hinaus – auch für die gleichzeitige Überlassung von entsprechenden **Arbeitsmitteln**.⁷⁾ Soweit auch die Voraussetzungen des § 58 Nr. 2 AO vorliegen, ist § 58 Nr. 3 AO *lex specialis*.⁸⁾ 18

Die Überlassung muss nicht notwendig an eine andere gemeinnützige Körperschaft, sondern kann **an einen beliebigen Dritten** erfolgen. Die Arbeitskraft muss aber für steuerbegünstigte Zwecke überlassen und auch eingesetzt werden.⁹⁾ Dadurch wird der Status der Gemeinnützigkeit bei der überlassenden Körperschaft gesichert. 19

Stellt die Zurverfügungstellung der Arbeitskräfte den **Hauptzweck** der Körperschaft dar, ist dies unschädlich. Anders als § 58 Nr. 2 AO (→ Rz. 12 f.) steht § 58 Nr. 3 20

1) Gersch in Klein, 9. Aufl. 2006, § 58 AO Rz. 3; a. M. OFD Frankfurt/Main v. 23.3.1998, S 0174 A – 8 St II 12, DB 1998, 1062.

2) FinMin. Bay. v. 25.6.1997, 33 – S 0177 – 19/11 – 32948, DB 1997, 1746.

3) FinMin Bayern v. 25.6.1997, 33 – S 0177 – 19/11 – 32948, DB 1997, 1746; Rader in Schöll, 1991, § 58 AO Rz 5.

4) Fischer in H/H/Sp, 10. Aufl. 1995, § 58 AO Rz. 41.

5) Söffing/Thoma, ErbStB 2005, 184, 186.

6) Koenig in Pahlke/Koenig, 2004, § 58 AO Rz. 12.

7) AEAO zu 58, Nr. 3, der als Beispiel einen Krankenwagen erwähnt.

8) Fischer in H/H/Sp, 10. Aufl. 1995, § 58 AO Rz. 47.

9) Tipke in Tipke/Kruse, 16. Aufl. 1996, § 58 AO Rz. 4.

AO nicht unter dem Vorbehalt einer „teilweisen“ Überlassung.¹⁾ Da die Vorschrift aber eine Ausnahme vom Grundsatz der Unmittelbarkeit darstellt,²⁾ muss der von der Arbeitskraft nach Überlassung verfolgte Zweck nicht nur steuerbegünstigt sein, sondern auch dem satzungsmäßigen (steuerbegünstigten) Zwecken der überlassenden Körperschaft entsprechen. Ist die Überlassung nur **Nebenzweck**, können die Arbeitskräfte auch für satzungsfremde steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden.

- 21 Die Entlastung des Dritten darf nicht im Vordergrund stehen. Insbes. darf die Personalüberlassung in **keine wirtschaftliche Förderung steuerpflichtiger Unternehmer** münden.³⁾ Die **Überlassung gegen Entgelt** ist grundsätzlich ebenfalls unschädlich.⁴⁾ Sie kann aber einen Zweckbetrieb oder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründen. Deren Voraussetzungen sind dann gesondert zu prüfen.⁵⁾
- 22 Nach der Neufassung der Regelung (→ Vor §§ 51–68 AO Rz. 23) steht es der Begünstigung einer Körperschaft auch nicht entgegen, wenn sie ihre Arbeitskräfte einer **Körperschaft des öffentlichen Rechts** für steuerbegünstigte Zwecke zur Verfügung stellt. Die Erwähnung der Körperschaften des öffentlichen Rechts ist im Hinblick auf § 58 Nr. 1 und Nr. 2 AO, die diese bereits bislang aufführten, als **Klarstellung** zu verstehen.⁶⁾ Eine Änderung gegenüber der bisherigen Rechtslage ist mit ihr wohl nicht verbunden.⁷⁾

IV. Überlassung von Räumen (Nr. 4)

- 23 Die Vorschrift ist lex specialis zu § 58 Nr. 1 und Nr. 2 AO.⁸⁾ Überlässt eine Körperschaft ihr gehörende Räume (auch Sportstätten, Sportanlagen und Freibäder)⁹⁾ **einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zur Nutzung zu steuerbegünstigten Zwecke**, ist dies für die überlassende Körperschaft unschädlich.
- 24 Anders als bei § 58 Nr. 3 AO ist es **nicht ausreichend**, dass die Überlassung lediglich **an einen beliebigen Dritten** erfolgt. Erforderlich ist, dass die empfangende Körperschaft die Räumlichkeiten **tatsächlich und unmittelbar** zu steuerbegünstigten Zwecken verwendet.

1) A. M. Fischer in H/H/Sp, 10. Aufl. 1995, § 58 AO Rz. 49; Buchna, 156; ebenso für § 58 Nr. 4 AO FG Baden-Württemberg v. 31.7.1997, 3 K 268/93, EFG 1997, 1341; BFH v. 10.11.1998, I R 95/97, BFH/NV 1999, 481, hat die Frage ausdrücklich offengelassen; eher ablehnend wohl BFH v. 24.7.1996, I R 35/94, BStBl II 1996, 583.

2) BFH v. 30.11.1995, V R 29/91, BStBl II 1997, 189.

3) Schauhoff in Schauhoff, 2. Aufl. 2005, § 8 Rz. 61.

4) FG Schleswig-Holstein v. 27.3.1996, IV 137/96, EFG 97, 132; Herbert, BB 1991, 178; Scholtz in Koch/Scholtz, 5. Aufl. 1996, § 58 AO Rz. 5. Unter Beschränkung auf die verbilligte Überlassung BT-Drucks. 16/5200, 21; ebenso Buchna, 157, der sich u. a. auf BFH v. 18.10.1990, V R 35/85, BStBl II 1991, 157, beruft. Dort freilich geht es um „Unmittelbarkeit“ i. S. d. § 4 Nr. 18 UStG. Der BFH betont lediglich, dass für die Auslegung des umsatzsteuerrechtlichen Unmittelbarkeitsbegriffs die §§ 51 bis 68 AO nicht herangezogen werden können.

5) Fischer in H/H/Sp, 10. Aufl. 1995, § 58 AO Rz. 50.

6) Fritz, BB 2007, 690, 694.

7) Für eine Erweiterung der materiellen Rechtslage BT-Drucks. 16/5200, 21.

8) Fischer in H/H/Sp, 10. Aufl. 1995, § 58 AO Rz. 52.

9) AEAO zu § 58, Nr. 4.

tigten Zwecken nutzt (§§ 52 bis 54 AO).¹⁾ Schädlich ist deshalb die Überlassung für die Vermögensverwaltung oder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.²⁾

Die Überlassung kann auch den **Hauptzweck** der überlassenden Körperschaft darstellen.³⁾ In diesem Fall müssen aber – wie bei § 58 Nr. 3 AO – die steuerbegünstigten Zwecke beider Körperschaften identisch sein. Die Überlassung als Hauptzweck muss zudem in der Satzung verankert sein.⁴⁾ Bildet die Überlassung nur einen **Nebenzweck**, können auch – wie bei § 58 Nr. 3 AO – andere steuerbegünstigte Zwecke durch die empfangende Körperschaft verfolgt werden. Insoweit liegt eine Ausnahme vom Gebot der Ausschließlichkeit (§ 56 AO) vor. 25

Wie bei § 58 Nr. 3 AO ist die **Überlassung gegen Entgelt** (→ Rz. 21) grundsätzlich **unschädlich**. Ob das Entgelt im Rahmen unschädlicher Vermögensverwaltung, eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder eines Zweckbetriebs verwendet wird, ist, ähnlich wie bei § 58 Nr. 3 AO, nach den allgemeinen Kriterien zu entscheiden.⁵⁾ 26

Nach der Neufassung der Regelung (→ Vor §§ 51–68 AO Rz. 23) ist es auch **unschädlich**, wenn Räume **Körperschaften des öffentlichen Rechts** zur Nutzung zu steuerbegünstigten Zwecken überlassen werden. Durch die Erwähnung der Körperschaften des öffentlichen Rechts erfolgt hier eine Erweiterung.⁶⁾ Die Vorschrift gleicht sich inhaltlich und sprachlich an § 58 Nr. 2 AO an.⁷⁾ 27

V. Stiftungsrente (Nr. 5)

§ 58 Nr. 5 AO⁸⁾ betrifft die steuerliche unschädliche Verwendung von Stiftungseinkommen. Maximal ein Drittel des Stiftungseinkommens darf für den Unterhalt des Stifters und der nächsten Angehörigen, die Pflege ihrer Gräber und die Ehrung ihrer Andenken verwendet werden. Die Einkommensverwendung muss zudem angemessen sein. Unzulässig ist es daher, in der Satzung pauschal die Ausschüttung von einem Drittel der Stiftungserträge ohne nähere Angemessenheitskontrolle im Einzelfall vorzusehen.⁹⁾ § 58 Nr. 5 AO ist nur **Nebenzweck** der Stiftung.¹⁰⁾ 28

1) Schauhoff in Schauhoff, § 8 Rz. 62.

2) Herbert, BB 1991, 178, 182; a. M. für den Bereich der Vermögensverwaltung Gersch in Klein, 9. Aufl. 2006, § 58 AO Rz. 5.

3) OFD Münster v. 1.3.1989, S 2729 – 91 – St 13 – 31, DStR 1989, 429, für einen Hallenbauverein. BFH v. 10.11.1998, I R 95/97, BFH/NV 1999, 481, hat die Frage ausdrücklich offengelassen; ablehnend aber wohl BFH v. 24.7.1996, I R 35/94, BStBl II 1996, 583. Nach FG Baden-Württemberg v. 31.7.1997, 3 K 268/93, EFG 1997, 1341, soll § 58 Nr. 4 AO nur dann zu bejahen sein, wenn eine eigene gemeinnützige „(Haupt-)Tätigkeit“ ausgeübt wird. Ebenfalls nur für eine „teilweise“ Überlassung von Räumen Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 158; Fischer in H/H/Sp, 10. Aufl. 1995, § 58 AO Rz. 54.

4) Herbert, BB 1991, 178, 182; OFD Münster v. 1.3.1989, S 2729 – 91 – St – 13 – 31, DStR 1989, 429.

5) Vgl. aber auch Buchna, 158.

6) Fritz, BB 2007, 690, 695.

7) BT-Drucks. 16/5200, 21.

8) Zum Gebot der formellen Satzungsmäßigkeit i. S. v. § 59 Halbsatz 1 AO vgl. Kirchhain, ZSt 2006, 159.

9) OFD Magdeburg v. 18.5.2004, S 1900 – 22 – St 217, KSt-Kartei ST § 5 KStG Karte 8.70.

10) Scholtz in Koch/Scholtz, 5. Aufl. 1996, § 58 AO Rz. 7.

- 29 Der Begriff der **nächsten Angehörigen** ist enger als der in § 15 AO genannte Personenkreis. Darunter sind Ehegatten, Eltern, Großeltern, Kinder, (auch durch Adoption verbundene) Enkel, Geschwister, Pflegeeltern und Pflegekinder¹⁾ sowie – über die Enkel hinaus – alle Verwandten in gerader Linie²⁾ zu verstehen. Schädlich ist hingegen die Versorgung sonstiger, dem Stifter nahestehender Personen.³⁾
- 30 **Einkommen einer Stiftung** ist die Summe aller Einkünfte aus den in § 2 Abs. 1 EStG genannten Einkunftsarten. Von den Einnahmen ist Aufwand abzuziehen. Die verschiedenen Einkünfte sind zu saldieren.⁴⁾ Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung⁵⁾ hat der BFH⁶⁾ bei der **Bemessung der (relativen) Ein-Drittel-Grenze** die im Rahmen des Stiftungsgeschäfts vereinbarten Belastungen nicht berücksichtigt.
- 31 **Angemessen** sind die Ausgaben dann, wenn sie dem Lebensstandard des Stifters im Zeitpunkt der Errichtung der Stiftung entsprechen.⁷⁾ Dadurch wird eine absolute Grenze festgelegt.⁸⁾ Die Orientierung am Lebensstandard des Stifters rechtfertigt sich durch die Begrenzung der Versorgung durch die Ein-Drittel-Grenze.

VI. Gebundene Rücklagen (Nr. 6)

- 32 Unter den Voraussetzungen des § 58 Nr. 6 AO können Mittel – im Gegensatz zu § 58 Nr. 7 Buchst. a AO ohne Beachtung der Herkunft und also auch Spenden –⁹⁾ einer **gebundenen Rücklage** zugeführt werden, soweit dies erforderlich ist, um die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft nachhaltig erfüllen zu können. Die **Rücklage** ist dann **erforderlich**, wenn nach Maßgabe objektiver Kriterien im Einzelfall¹⁰⁾ der Satzungszweck ohne ausreichendes Kapital nicht nachhaltig erfüllt werden kann. Letzteres ist der Fall, wenn durch die Rücklage ein Vorhaben finanziert werden soll, das die Erreichung des Satzungszweckes über die Gründungsphase hinaus oder für einen zukünftigen Zeitraum dauerhaft¹¹⁾ sichert. Die Vorschrift wird z. B. von neu gegründeten Körperschaften genutzt, die ihren Satzungszweck erst nach umfangreichen Investitionen erfüllen können und deswegen zunächst Mittel ansammeln müssen.¹²⁾ Nicht zulässig ist die Verwendung der Mittel zur **Aufrechterhaltung**

1) AEAO zu § 58, Nr. 6.

2) Schauhoff in Schauhoff, 2. Aufl. 2005, § 8 Rz. 109; § 8; Fischer in H/H/Sp, 10. Aufl. 1995, § 58 AO Rz. 76.

3) Koenig in Pahlke/Koenig, 2004, § 58 AO Rz. 14; a. M. Gersch in Klein, 9. Aufl. 2006, § 58 AO Rz. 6. Nach Fischer in H/H/Sp, 10. Aufl. 1995, § 58 AO Rz. 76; Müller/Schubert, DStR 2000, 1289, sind nur diejenigen Personen erfasst, die zur gesetzlichen Erbfolge berufen sind und denen aufgrund der Errichtung der Stiftung die Anwartschaft auf ein existenzsicherndes Vermögen entzogen wird bzw. deren Unterhaltsansprüche gegen den Stifter potenziell beeinträchtigt werden.

4) AEAO zu § 58, Nr. 5.

5) BMF v. 6.11.1998, IV C 6 – S 0177 – 6/98, BStBl I 1998, 1446; AEAO zu § 55, Nr. 14; zust. etwa Kirchhain, ZEV 2006, 539.

6) BFH v. 21.1.1998, II R 16/95, BStBl II 1998, 758; zust. etwa Müller/Schubert, DStR 2000, 1289.

7) Tipke in Tipke/Kruse, 16. Aufl. 1996, § 58 AO Rz. 6; a. M. AEAO zu § 58, Nr. 7.

8) Fischer in H/H/Sp, 10. Aufl. 1995, § 58 AO Rz. 75.

9) AEAO zu § 58, Nr. 9.

10) BFH v. 13.10.1989, I R 19/85, BStBl II 1990, 28.

11) Koenig in Pahlke/Koenig, 2004, § 58 AO Rz. 19.

12) BFH v. 23.7.2003, I R 29/02, BStBl II 2003, 930.

der Leistungsfähigkeit der Körperschaft.¹⁾ Insoweit müssen Mittel für ein konkretes Vorhaben zurückgelegt werden (sog. **projektgebundene Rücklage**).²⁾

Ausgenommen von diesen Grundsätzen sind **Betriebsmittelrücklagen** als Rücklagen zur Deckung periodisch wiederkehrender Ausgaben (z. B. Löhne oder Gehälter) sowie Rücklagen, die vorsorglich zur Begleichung der Steuerpflicht außerhalb eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes gebildet werden, soweit Unklarheit darüber herrscht, inwieweit die Körperschaft in Anspruch genommen wird.³⁾ Die Erträge aus einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sind erst nach Versteuerung rücklagenfähig.⁴⁾ Grundsätzlich gilt § 58 Nr. 6 AO auch für **Spendensammelvereine**.⁵⁾ 33

Voraussetzung einer Rücklage nach § 58 Nr. 6 AO ist, dass bei Einstellung der Rücklage ein **zeitlicher Rahmen** für die Mittelverwendung zum Satzungszweck gesetzt wird. Fehlt dieser, ist eine Glaubhaftmachung gegenüber dem FA dahingehend erforderlich, dass die Mittelverwendung bei den finanziellen Verhältnissen der Körperschaft in einem angemessenen Zeitraum erfolgen kann und dies ernsthaft geplant ist.⁶⁾ Für die Bestimmung des Zeitraums ist der Einzelfall maßgeblich. Zeiträume von mehr als zehn Jahren werden nur in begründeten Ausnahmefällen akzeptiert.⁷⁾ Ist bei Bildung der Rücklage die Mittelverwendung noch nicht abzusehen, scheidet eine Rücklage nach § 58 Nr. 6 AO aus.⁸⁾ Wird das **Vorhaben aufgegeben**, ist die Rücklage aufzulösen. 34

Durch die Einschränkung der Rücklagenbildung soll verhindert werden, dass die Verfolgung steuerfreier Zwecke lediglich als Vorwand dient, um steuerfreies Vermögen zu sammeln.⁹⁾ Aus diesem Grunde sind die gebundenen Mittel **gesondert aufzuzeichnen**, damit sie jederzeit nachprüfbar und kontrollierbar sind.¹⁰⁾ Die Rücklagen können auch **im Rahmen einer Vermögensverwaltung angelegt** werden. Der Anlagehorizont muss dabei dem zeitlichen Rahmen des geplanten Vorhabens entsprechen. 35

VII. Freie und gebundene Rücklagen (Nr. 7)

Anders als § 58 Nr. 6 AO erlaubt § 58 Nr. 7 Buchst. a AO die Bildung einer **freien Rücklage** zur **Erhaltung der Leistungsfähigkeit einer Körperschaft**.¹¹⁾ Ein Teil dieser Rücklage kann zudem zur **Erhaltung der prozentualen Beteiligung** an Kapitalgesellschaften verwendet werden (§ 58 Nr. 7 Buchst. b AO). 36

-
- 1) BFH v. 13.10.1989, I R 19/85, BStBl II 1990, 28. Zur Zulässigkeit der Bildung einer Rücklage wegen der allgemeinen Geldentwertung vgl. Reiffs, DB 1991, 1247.
 - 2) Scholtz in Koch/Scholtz, 5. Aufl. 1996, § 58 AO Rz. 8/1; dies gilt nach Herbert, DB 1991, 178, 187, insbes. seit Einführung des § 58 Nr. 7 Buchst. a AO zum 1.1.2000.
 - 3) BFH v. 4.5.1998, I B 116/96, BFH/NV 1998, 1460; AEAO zu § 58, Nr. 10.
 - 4) AEAO zu § 58, Nr. 12.
 - 5) Vgl. i. E. AEAO zu § 58, Nr. 11.
 - 6) AEAO zu § 58, Nr. 10.
 - 7) Schauhoff in Schauhoff, 2. Aufl. 2005, § 8 Rz. 90.
 - 8) BMF v. 15.2.2202, IV C 4 – S 0174 – 2/01, BStBl I 2002, 267; a. M. Fischer in H/H/Sp, 10. Aufl. 1995, § 58 AO Rz. 107.
 - 9) Rader in Schöll, 1991, § 58 AO Rz. 13.
 - 10) BFH v. 20.12.1978, I R 21/76, BStBl II 1979, 496.
 - 11) Gersch in Klein, 9. Aufl. 2006, § 58 AO Rz 10.

1. Freie Rücklagen (Buchst. a)

- 37** Nach § 58 Nr. 7 Buchst. a Alt. 1 AO kann ein Drittel des Einnahmenüberschusses über die Unkosten **aus Vermögensverwaltung** den Rücklagen zugeführt werden. Anders als bei § 58 Nr. 6 AO ist auf die Herkunft der Mittel zu achten. **Zeitraum** für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage ist das Wirtschafts- bzw. Kalenderjahr. Von den **Einnahmen** (vgl. § 8 Abs. 1 EStG) sind die **Unkosten** abzuziehen, die durch die Vermögensverwaltung veranlasst sind (§§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 Satz 1 EStG).¹⁾ Ausgaben für unschädliche Tätigkeiten i. S. v. § 58 AO schmälern die Bemessungsgrundlage nicht.²⁾ Die Ergebnisse mehrerer vermögensverwaltender Tätigkeiten sind zu saldieren. Erträge aus Liebhaberei³⁾ sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen,⁴⁾ soweit sie nicht dem ideellen Bereich zuzuordnen sind.
- 38** Daneben kann nach § 58 Nr. 7 Buchst. a Alt. 2 AO eine **zusätzliche Rücklage** i. H. v. 10 % der zeitnah zu verwendenden Mittel nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO gebildet werden. Bemessungsgrundlage sind die saldierten Überschüsse bzw. Gewinne aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und aus Zweckbetrieben sowie die Bruttoeinnahmen aus dem ideellen Bereich.⁵⁾ Verbleibt bei der Saldierung ein Verlust, mindert dieser die Bemessungsgrundlage nicht.⁶⁾ Für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage kann auch eine Schätzung nach § 64 Abs. 5 oder Abs. 6 AO herangezogen werden.⁷⁾ Es können somit mit Ausnahme jener aus Vermögensverwaltung, für die ausschließlich § 58 Nr. 7 Buchst. a Alt. 1 AO gilt, alle Mittel der Rücklage zugeführt werden.
- 39** Wurden die Grenzen zur Rücklagenbildung nicht ausgeschöpft, ist eine **Nachholung in späteren Jahren nicht möglich**. Gebildete Rücklagen müssen während des Bestands der Körperschaft nicht aufgelöst werden. Im Zweifel empfiehlt es sich, Rücklagen auf Vorrat zu bilden, da die Rücklagen auch dem Vermögen zugeführt werden können⁸⁾ und die Gesamtrücklage ebenfalls nicht begrenzt ist.⁹⁾ Um einen erhöhten Prüfungsaufwand durch die FinVerw. zu vermeiden, sollte die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen gesondert aufgezeichnet werden.

2. Gebundene Rücklagen (Buchst. b)

- 40** Um eine **prozentuale Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zu erhalten**, können nach § 58 Nr. 7 Buchst. b AO Mittel unabhängig von ihrer Herkunft angesammelt und verwendet werden. Die Ansammlung von Mitteln ist nur zulässig, wenn ein **konkreter Anlass** (Kapitalerhöhung) vorliegt.¹⁰⁾ Es gibt **keine höhenmäßige Begrenzung**. Die Ansammlung oder Verwendung von Mitteln ist aber nach § 58

1) Koenig in Pahlke/Koenig, 2004, § 58 AO Rz. 24.

2) Tipke in Tipke/Kruse, 16. Aufl. 1996, § 58 AO Rz. 10; für § 58 AO Nr. 5 aber str.; vgl. auch Schad/Eversberg, DB 1986, 2149.

3) Kirchhof in Kirchhof, 7. Aufl. 2007, § 2 EStG Rz. 48.

4) A. M. Herbert, BB 1991, 178, 188.

5) AEAO zu § 58, Nr. 14; OFD Frankfurt/Main v. 6.8.2003, S 0177 A – 1 – St II 1.03, KSt-Kartei HE § 5 KStG Karte H 71; für eine Saldierung von Einnahmen und Ausgaben auch im ideellen Bereich Hüttemann, DB 2000, 1584, 1586.

6) AEAO zu § 58, Nr. 14.

7) AEAO zu § 58, Nr. 14; a. M. Fischer in H/H/Sp, 10. Aufl. 1995, § 58 AO Rz. 124.

8) AEAO zu § 58, Nr. 15; eine konkrete Anlageform wird nach Hüttemann in Jachmann, Gemeinnützigkeit, 49, 66, nicht vorgeschrieben.

9) Gersch in Klein, 9. Aufl. 2006, § 58 AO Rz. 11.

10) Vgl. auch Schad/Eversberg, DB 1986, 2149.

Nr. 7 Buchst. b Halbsatz 2 AO auf die Rücklage nach § 58 Nr. 7 Buchst. a AO im selben Jahr oder in den folgenden Jahren anzurechnen.¹⁾ § 58 Nr. 7 Buchst. b AO deckt nur die Erhaltung einer prozentualen Beteiligung, **nicht** hingegen ihren **erstmaligen Erwerb**. Hierfür können aber ggf. Rücklagen nach § 58 Nr. 7 Buchst. a AO eingesetzt werden.²⁾ Mangels Einschränkung können prozentuale Beteiligungen in allen Bereichen der Körperschaft erhalten werden.³⁾

VIII. Gesellige Zusammenkünfte (Nr. 8)

Die Vorschrift stellt klar, dass gesellige Zusammenkünfte von untergeordneter Bedeutung und also als **Nebenzweck** der Körperschaft unschädlich sind. Ob eine Veranstaltung von **untergeordneter Bedeutung** ist, hängt vom Einzelfall ab. Es gibt keine starre Grenze. Vielmehr ist jeweils abzuwägen, inwieweit die Zusammenkünfte die eigentliche Tätigkeit der Körperschaft beeinflussen.⁴⁾ Begünstigt ist die **Pflege des Zusammengehörigkeitsgefühls** der Vereinsmitglieder. Sind zu den Veranstaltungen **Außenstehende** zugelassen, ist dies grundsätzlich unschädlich.⁵⁾ Die Veranstaltung von Zusammenkünften **gegen Entgelt** begründet einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder ist Vermögensverwaltung.⁶⁾ 41

IX. Teilweise Förderung des bezahlten Sports (Nr. 9)

Eine Förderung des bezahlten Sports neben dem unbezahlten Sport ist unschädlich. Der **bezahlte Sport** muss dabei **nicht nachrangig** sein. Der **unbezahlte Sport** darf aber **nicht von untergeordneter Bedeutung** sein.⁷⁾ § 58 Nr. 9 AO verhindert, dass die Bezahlung eines Sportlers im Rahmen eines Zweckbetriebes (§ 67a AO) zum Verlust der Gemeinnützigkeit führt. Eine Satzungsbestimmung ist entbehrlich, da die Förderung des bezahlten Sports nie Hauptzweck ist.⁸⁾ 42

X. Zuschüsse an Wirtschaftsunternehmen (Nr. 10)

Stiftungen, die ausschließlich von einer oder mehreren Gebietskörperschaften gegründet wurden,⁹⁾ können ihre steuerbegünstigten Zwecke nach § 58 Nr. 10 AO auch durch Vergabe von Zuschüssen an Wirtschaftsunternehmen erfüllen. Dies 43

1) Berechnungsbeispiel bei AEAO zu § 58, Nr. 17.

2) AEAO zu § 58, Nr. 16.

3) Vgl. auch Fischer in H/H/Sp, 10. Aufl. 1995, § 58 AO Rz. 126.

4) Scholtz in Koch/Scholtz, 5. Aufl. 1996, § 58 AO Rz. 9.

5) Vgl. BFH v. 9.11.1988, I R 200/85, BFH/NV 1989, 342; a. M. Fischer in H/H/Sp, 10. Aufl. 1995, § 58 AO Rz. 81.

6) AEAO zu § 58, Nr. 23.

7) Gersch in Klein, 9. Aufl. 2006, § 58 AO Rz. 16; a. M. Fischer in H/H/Sp, 10. Aufl. 1995, § 58 AO Rz. 84.

8) AEAO zu § 58, Nr. 23.

9) Für eine analoge Anwendung der Vorschrift auf privatrechtliche Stiftungen Dehesselles, DB 2005, 72.

kann auch **Hauptzweck** der Körperschaft sein. Die mittelbare Zweckverwirklichung muss dann in der **Satzung** verankert sein.

- 44 Eine **Einhaltung der weiteren Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit (§§ 51 bis 68 AO)** ist **nachzuweisen**.¹⁾ So hat die Stiftung etwa zu gewährleisten, dass Forschungsergebnisse tatsächlich die Allgemeinheit fördern bzw. diese der Allgemeinheit zugänglich gemacht werden.²⁾ Dies kann durch eine geeignete Vertragsgestaltung sichergestellt werden. Infolge der Vorschrift sind die empfangenden Wirtschaftsunternehmen keine Hilfspersonen i. S. v. § 57 Abs. 1 Satz 2 AO. Dadurch ist die flexible Vergabe von Zuschüssen gewährleistet. Die Beschränkung der Vorschrift auf Stiftungen, die durch Gebietskörperschaften gegründet wurden, wird mit der **Unterbindung von Missbräuchen** begründet.³⁾

XI. Vermögenszuführung von bestimmten Mitteln (Nr. 11)

- 45 § 58 Nr. 11 AO regelt abschließend⁴⁾ Fälle, in denen die Zuführung zeitnah zu verwendender Mittel in das Vermögen der Körperschaft unschädlich ist. Die früher im AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO geregelten Fälle wurden zum 1.1.2000⁵⁾ in die AO übernommen. Angesichts der diesbezüglichen Abweichung vom AEAO sind Spendenaufrufe durch Dritte nicht nach § 58 Nr. 11 Buchst. c AO unschädlich.⁶⁾
- 46 Mittel i. S. d. § 58 Nr. 11 AO erhöhen die Bemessungsgrundlage für Rücklagen nach § 58 Nr. 7 Buchst. a AO nicht. Unter den in § 58 Nr. 11 Buchst. d AO genannten Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören, sind Wirtschaftsgüter zu verstehen, welche die Körperschaft ihrer Art nach im ideellen Bereich, in der Vermögensverwaltung oder im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nutzen kann.⁷⁾

XII. Anspar-Rücklage für Stiftungen (Nr. 12)

- 47 Ab 1.1.2000⁸⁾ ist es nach § 58 Nr. 12 AO unschädlich, wenn eine **Stiftung** im Errichtungsjahr und den beiden Folgejahren Überschüsse und Gewinne aus Vermögensverwaltung, aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und aus Zweckbetrieben ganz oder teilweise dem Vermögen zuführt.⁹⁾ Die Auffassung der Finanzverwaltung, nach der nur der Saldo aus positiven und negativen Erträgen

1) AEAO zu § 58, Nr. 20.

2) BT-Drucks. 12/5630, 98.

3) Eine ausreichende Kontrolle der Stiftungen soll durch die Gründungskörperschaften und die Landesrechnungshöfe gewährleistet sein, vgl. BT-Drucks. 12/5630, 98.

4) A. M. Hüttemann, DB 2000, 1584, 1585.

5) Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen v. 14.7.2000, BGBl. I, 2000, 1034.

6) A. M. BR-Drucks. 629/99; vgl. aber auch Hüttemann, DB 2000, 1584, 1585.

7) AEAO zu § 58, Nr. 21.

8) Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen v. 14.7.2000, BGBl. I, 2000, 1034.

9) Fischer in H/H/Sp, 10. Aufl. 1995, § 58 AO Rz. 133.

aus Vermögensverwaltung, wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben dem Vermögen zugeführt werden kann, findet im Gesetz keine Stütze.¹⁾ Sie ist daher abzulehnen.²⁾ Eine **Satzungsklausel** ist nicht notwendig.³⁾

1) Vgl. AEAO zu § 58, Nr. 22.

2) Vgl. auch Koenig in Pahlke/Koenig, 2004, § 58 AO Rz. 34.

3) Hüttemann, DB 2000, 1584, 1586, der eine Rücklagenbildung aber nur dann zulassen will, wenn diese auch dem Stifterwillen entspricht.

IV. Kosten

§ 178

Kosten bei besonderer Inanspruchnahme der Zollbehörden

(1) Die Behörden der Bundeszollverwaltung sowie die Behörden, denen die Wahrnehmung von Aufgaben der Bundeszollverwaltung übertragen worden ist, können für eine besondere Inanspruchnahme oder Leistung (kostenpflichtige Amtshandlung) Gebühren erheben und die Erstattung von Auslagen verlangen.

(2) Eine besondere Inanspruchnahme oder Leistung im Sinne des Absatzes 1 liegt insbesondere vor bei

- 1. Amtshandlungen außerhalb des Arbeitsplatzes und außerhalb der Öffnungszeiten, soweit es sich nicht um Maßnahmen der Steueraufsicht handelt,**
- 2. Amtshandlungen, die zu einer Diensterschwernis führen, weil sie antragsgemäß zu einer bestimmten Zeit vorgenommen werden sollen,**
- 3. Untersuchungen von Waren, wenn**
 - a) sie durch einen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft, Gewährung einer Steuervergütung oder sonstigen Vergünstigungen veranlasst sind oder**
 - b) bei Untersuchungen von Amts wegen wegen Angaben oder Einwendungen des Verfügungsberechtigten sich als unrichtig oder unbegründet erweisen oder**
 - c) die untersuchten Waren den an sie gestellten Anforderungen nicht entsprechen,**
- 4. Überwachungsmaßnahmen in Betrieben und bei Betriebsvorgängen, wenn sie durch Zuwiderhandlungen gegen die zur Sicherung des Steueraufkommens erlassenen Rechtsvorschriften veranlasst sind,**
- 5. amtlichen Bewachungen und Begleitungen von Beförderungsmitteln oder Waren,**
- 6.¹⁾ Verwahrung von Nichtgemeinschaftswaren,**
- 7. Schreibearbeiten (Fertigung von Schriftstücken, Abschriften und Ablichtungen), die auf Antrag ausgeführt werden,**
- 8.²⁾ Vernichtung oder Zerstörung von Waren, die von Amts wegen oder auf Antrag vorgenommen wird.**

(3) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung, die der Zustimmung des Bundesrates nicht bedarf, die kostenpflichtigen Amtshandlungen näher festzulegen, die für sie zu erhebenden Kosten nach dem auf sie entfallenden durchschnittlichen Verwaltungsaufwand zu bemessen und zu pauschalisieren sowie die Voraussetzungen zu bestimmen, unter denen von ihrer Erhebung wegen Geringfügigkeit, zur Vermeidung von Härten oder aus ähnlichen Gründen ganz oder teilweise abgesehen werden kann.

1) § 178 Abs. 2 Nr. 6 AO mit Wirkung vom 20.12.2003 neu gefasst durch StÄndG 2003 v. 15.12.2003, BGBl. I 2003, 2645 = BStBl I 2003, 710.

2) § 178 Abs. 2 Nr. 8 AO mit Wirkung vom 20.12.2003 angefügt durch StÄndG 2003 v. 15.12.2003, BGBl. I 2003, 2645 = BStBl I 2003, 710.

(4) ¹Auf die Festsetzung der Kosten sind die für Verbrauchsteuern geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden.¹⁾ ²Die §§ 18 bis 22 des Verwaltungskostengesetzes gelten für diese Kosten nicht.

Inhalt	Rz.
A. Gegenstand und Zweck	1–11
I. Inhalt der Vorschrift	1
II. Zweck der Vorschrift	2
III. Anwendungsbereich	3–4
1. Zeitlicher Anwendungsbereich	3
2. Sachlicher Anwendungsbereich	4
IV. Normzusammenhänge/Verhältnis zu anderen Regelungen	5–11
1. Verhältnis zum Marktordnungsrecht	5–6
2. Verhältnis zum Außenwirtschaftsrecht	7–8
3. Verhältnis zum Zollrecht	9–10
4. Verhältnis zum Branntweinmonopolgesetz	11
B. Kostenpflichtige Tatbestände (Abs. 2)	12
C. Verordnungsermächtigung (Abs. 3)	13–15
I. Allgemeine Erläuterungen	13
II. Auszug aus der Zollkostenverordnung	14–15
D. Festsetzung (Abs. 4)	16–17
E. Rechtsschutz	18

A. Gegenstand und Zweck

I. Inhalt der Vorschrift

- 1 Die Vorschrift des § 178 AO ermächtigt die Zollbehörden, nach Maßgabe einer Rechtsverordnung für eine besondere Inanspruchnahme oder Leistung (kostenpflichtige Amtshandlung) Gebühren zu erheben und die Erstattung von Auslagen zu verlangen. Allerdings bildet § 178 AO **nicht** selbst die **Rechtsgrundlage** für die Kostenerhebung. Vielmehr enthält die Vorschrift lediglich einen **nicht abschließenden Katalog** kostenpflichtiger Tatbestände (§ 178 Abs. 2 AO) sowie eine Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung durch das Bundesministerium der Finanzen, die kostenpflichtigen Amtshandlungen näher festzulegen, die für sie zu erhebenden Kosten zu bemessen und zu pauschalieren sowie die Voraussetzungen zu bestimmen, unter denen von ihrer Erhebung abgesehen werden

1) § 178 Abs. 4 Satz 1 AO mit Wirkung vom 29.12.2007 neu gefasst durch JStG 2008 v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3172.

kann (§ 178 Abs. 3 AO). Von dieser Ermächtigung hat das Bundesministerium der Finanzen durch Erlass der Zollkostenverordnung¹⁾ Gebrauch gemacht.

II. Zweck der Vorschrift

Verwaltungshandlungen in Steuer- und Zollsachen sind grundsätzlich kostenfrei. **2**
Dies gilt sowohl für das Besteuerungsverfahren als auch für das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren. Die Vorschrift des § 178 AO durchbricht diesen Grundsatz insoweit, als sie den rechtlichen Weg ebnet, Kosten für eine besondere Inanspruchnahme oder Leistung der Zollbehörden vom Bürger zu erheben. Der Begriff der Kosten umfasst Gebühren und Auslagen (arg. § 337 Abs. 1 AO). Kosten stellen steuerliche Nebenleistungen i. S. d. § 3 Abs. 4 AO dar.

III. Anwendungsbereich

1. Zeitlicher Anwendungsbereich

Die Vorschrift ist zunächst durch Art. 8 des Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften²⁾ vom 15.12.2003 geändert worden. Zum einen sind in § 178 Abs. 2 Nr. 6 AO die Worte „Verwahrung von Zollgut“ durch die Formulierung „Verwahrung von Nichtgemeinschaftswaren“ ersetzt worden. Diese Änderung stellt eine Anpassung an die Terminologie des Zollkodex dar (Art. 4 Nr. 8 ZK). Zum anderen ist der Katalog des § 178 Abs. 2 AO um den Kostentatbestand „Vernichtung oder Zerstörung von Waren, die von Amts wegen oder auf Antrag vorgenommen wird“ (§ 178 Abs. 2 Nr. 8 AO) erweitert worden. **3**

Durch das Jahressteuergesetz 2008³⁾ vom 20.12.2007 ist schließlich § 178 Abs. 4 Satz 1 AO neu gefasst worden. Nunmehr hat der Gesetzgeber klargestellt, dass auf die Festsetzung von Kosten allein die für Verbrauchsteuern geltenden Vorschriften der Abgabenordnung anzuwenden sind.⁴⁾ Die ursprüngliche Formulierung des § 178 Abs. 4 Satz 1 AO, wonach auf die Festsetzung der Kosten die für Einfuhr- und Ausfuhrabgaben und Verbrauchsteuern geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden waren, hatte teilweise zu der Annahme verleitet, dass auf die Festsetzung von Kosten mit zollrechtlichem Hintergrund die Vorschriften des Zollkodex anzuwenden seien.⁵⁾

1) Zollkostenverordnung v. 26.6.1970, BGBl. I 1970, 848, 1060, 1449, zuletzt geändert durch Sechste Verordnung zur Änderung der Zollkostenverordnung v. 18.1.2005, BGBl. I 2005, 175.

2) Steueränderungsgesetz 2003 (StÄndG 2003) v. 15.12.2003, BGBl. I 2003, 2645, 2668 = BStBl I 2003, 710.

3) JStG 2008 v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3172.

4) Vgl. BT-Drucks. 16/6290 v. 4.9.2007, 117.

5) In diesem Sinne ausdrücklich Wöhner in Schwarz, 11. Aufl. 1998 ff., § 178 AO Rz. 4.

2. Sachlicher Anwendungsbereich

- 4 Die Vorschrift des § 178 AO ist unmittelbar anwendbar nur im Hinblick auf Kosten, die ihren Entstehungsgrund in der Vornahme einer Amtshandlung haben, die einen Gegenstand der Abgabenordnung betrifft.¹⁾ Für Tätigkeiten außerhalb des Anwendungsbereichs der Abgabenordnung, die von den Zollbehörden wahrgenommen werden, findet § 178 AO keine Anwendung.²⁾ Aus diesem Grunde schied § 178 AO als unmittelbare Rechtsgrundlage für die Erhebung von Kosten für Amtshandlungen, die im Zusammenhang mit der Gewährung von Währungsausgleichsbeträgen standen, aus.³⁾ Währungsausgleichsbeträge stellen nämlich eine Subvention marktordnungsrechtlicher Art dar, sie sind weder Steuervergütung noch Steuervergünstigung.⁴⁾

IV. Normzusammenhänge/Verhältnis zu anderen Regelungen

1. Verhältnis zum Marktordnungsrecht

- 5 Für den Bereich des Marktordnungsrechts normiert § 17 Abs. 4 und 5 MOG⁵⁾ **eigenständige Kostentatbestände**. Nach § 17 Abs. 4 Satz 1 MOG werden für Warenuntersuchungen Kosten erhoben, soweit nicht die in § 1 Abs. 2 MOG aufgeführten gemeinschaftsrechtlichen Regelungen entgegenstehen. Für andere Überwachungsmaßnahmen werden gem. § 17 Abs. 4 Satz 2 MOG Kosten erhoben, soweit dies im Gemeinschaftsrecht vorgesehen ist. Nach § 17 Abs. 2 Satz 3 MOG gelten die aufgrund von § 178 Abs. 3 AO erlassenen Vorschriften sowie § 178 Abs. 4 AO entsprechend.
- 6 Die in § 17 Abs. 5 Satz 1 MOG enthaltene Rechtsgrundlage für die Erhebung von Kosten für die Abfertigung außerhalb des Amtsplatzes oder außerhalb der Öffnungszeiten der Zollstellen beruht auf der Überlegung, dass – abweichend von der üblichen Regelung – außerhalb des Amtsplatzes oder außerhalb der Öffnungszeiten durchgeführte Abfertigungen die Zollstellen organisatorisch, personell und zeitlich besonders stark belasten und eine besondere Dienstleistung der Zollverwaltung für den Beteiligten darstellen.⁶⁾ Die in § 17 Abs. 5 MOG bezeichneten Abfertigungshandlungen sind freilich nur dann kostenpflichtig, wenn sie dort aus Gründen stattfinden, die allein dem **Ausführer zuzurechnen** sind, was i. d. R. nur ein entsprechender **Antrag des Ausführers**, nicht aber eine einseitige Anordnung der Zollstelle ist.⁷⁾ Findet die Zollbeschau auf Antrag des Beteiligten außerhalb des

1) BFH v. 17.2.1998, VII R 68/86, ZfZ 1988, 240; Koenig in Pahlke/Koenig, 2004, § 178 AO Rz. 3; Rüsken in Klein, 9. Aufl. 2006, § 178 AO Rz. 2.

2) Wöhner in Schwarz, 11. Aufl. 1998 ff., § 178 AO Rz. 1; Hohrmann in H/H/Sp, 10. Aufl. 1995, § 178 AO Rz. 7.

3) BFH v. 17.2.1998, VII R 68/86, ZfZ 1988, 240.

4) BFH v. 17.2.1998, VII R 68/86, ZfZ 1988, 240.

5) Gesetz zur Durchführung der gemeinsamen Marktorganisationen und der Direktzahlungen i. d. F. der Bekanntmachung v. 24.6.2005, BGBl. I 2005, 1847, zuletzt geändert durch Art. 11 des Zweiten Gesetzes zur Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes und anderer Gesetze v. 13.12.2007, BGBl. I 2007, 2902.

6) Vgl. BT-Drucks. 12/7427, 40; BFH v. 5.2.1998, VII B 246/97, ZfZ 1998, 206 = BFH/NV 1998, 1134.

7) BFH v. 18.8.1998, VII R 8/98, ZfZ 1999, 59, 128 = BFH/NV 1999, 279; FG Hamburg v. 19.12.2006, 4 K 95/05, JURIS (Rev. BFH VII R 4/07).

Amtsplatzes statt, dürfen hierfür Kosten auch erhoben werden, wenn es sich bei der durchgeführten Zollbeschau um eine **sog. anrechenbare Beschau** i. S. d. Verordnung (EWG) Nr. 386/90¹⁾ handelt.²⁾ Für die Bemessung der Kosten und das Verfahren bei ihrer Erhebung verweist § 17 Abs. 5 Satz 2 MOG auf die sinnngemäße Geltung der Vorschriften über Kosten, die aufgrund des § 178 AO erhoben werden.

2. Verhältnis zum Außenwirtschaftsrecht

Für den Bereich des Außenwirtschaftsrechts enthält § 46a Abs. 1 Nr. 1 AWG³⁾ eine Rechtsgrundlage für die Erhebung von Kosten, sofern die Abfertigung außerhalb des Amtsplatzes oder der Öffnungszeiten durchgeführt wird. Die Kostenerhebung steht im **Ermessen der Zollbehörde**; auf die insoweit anderslautende Dienstvorschrift⁴⁾, die eine Kostenerhebung vorschreibt, kommt es nicht an.⁵⁾ Hinsichtlich der Bemessung der Kosten und des Erhebungsverfahrens gelten nach § 46a Abs. 2 Satz 1 AWG sinngemäß die Vorschriften über Kosten, die aufgrund des § 178 AO erhoben werden. **7**

Für die Ausstellung und Nachprüfung von Bescheinigungen (§ 46a Abs. 1 Nr. 2 AWG) bzw. für die Untersuchung von Waren (§ 46a Abs. 1 Nr. 3 AWG) werden die gebührenpflichtigen Tatbestände und die Höhe der Gebühren vom Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen durch Rechtsverordnung festgelegt (§ 46a Abs. 2 Satz 2 AWG). **8**

3. Verhältnis zum Zollrecht

Für den Bereich des Zollrechts enthalten der Zollkodex und die Zollkodex-Durchführungsverordnung **teilweise Sonderregelungen**, die insoweit § 178 AO verdrängen. Da das Gemeinschaftsrecht jedoch die Kostenerhebung nicht abschließend regelt, kann sowohl die Vorschrift des § 178 AO als auch die Zollkostenverordnung ergänzend herangezogen werden.⁶⁾ **9**

Vorrangige kostenrechtliche Regelungen beinhalten Art. 11 Abs. 2, 69 Abs. 3 und 225 ZK sowie Art. 239 ZK-DVO. So sind zwar Auskünfte zur Zollrechtsanwendung gem. Art. 11 Abs. 2 Satz 1 ZK gebührenfrei. Kosten für besondere Maßnahmen wie Analysen oder Sachverständigengutachten für die Waren oder für deren Rücksendung können dem Antragsteller aber in Rechnung gestellt werden (Art. 11 Abs. 2 Satz 2 ZK). Art. 11 Abs. 2 ZK überlagert folglich § 178 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a AO insoweit, als der Antragsteller auch mit bestimmten den Zollbehörden im Rahmen einer (unverbindlichen) Auskunft entstandenen Kosten belastet werden darf. Nach **10**

1) Verordnung (EWG) Nr. 386/90 des Rates v. 12.2.1990 über die Kontrolle bei der Ausfuhr landwirtschaftlicher Erzeugnisse, für die Erstattungen oder andere Zahlungen geleistet werden, ABl. EG Nr. L 42/6.

2) BFH v. 5.12.1998, VII B 246/97, ZfZ 1998, 206 = BFH/NV 1998, 1134.

3) Außenwirtschaftsgesetz i. d. F. der Bekanntmachung v. 26.6.2006, BGBl. I 2006, 1386, zuletzt geändert durch Art. 10 des Zweiten Gesetzes zur Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes und anderer Gesetze v. 13.12.2007, BGBl. I 2007, 2902.

4) VSF A 0501 Abs. 7.

5) BFH v. 17.2.1998, VII R 68/86, ZfZ 1988, 240.

6) Allgemeine Ansicht, vgl. Hohrmann in H/H/Sp, 10. Aufl. 1995, § 178 AO Rz. 14; Rüsken in Klein, 9. Aufl. 2006, § 178 AO Rz. 3; Wöhner in Schwarz, 11. Aufl. 1998 ff., § 178 AO Rz. 2.

Art. 69 Abs. 3 Halbsatz 2 ZK tragen die Zollbehörden die bei der Durchführung der Zollbeschau durch die Analyse der Warenprobe oder Prüfung der Warenmuster entstandenen Kosten. Art. 69 Abs. 3 ZK überlagert insoweit § 178 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. b und c AO. Nach Art. 225 Abs. 2 ZK können bei Einräumung des Zahlungsaufschubs Kosten für die Aktenbearbeitung oder erbrachte Dienstleistungen berechnet werden. Von dieser Ermächtigung ist allerdings bislang in der Zollkostenverordnung kein Gebrauch gemacht worden. Lediglich Schreibaufwendungen für Schriftstücke, Abschriften und Ablichtungen können gem. § 11 ZKostV erhoben werden. Wird die Zollbeschau auf Antrag des Anmelders an einem anderen Ort oder zu einer anderen Zeit durchgeführt, hat dieser nach Art. 239 Abs. 2 ZK-DVO die dadurch entstehenden Kosten zu tragen. Art. 239 ZK-DVO überlagert insoweit § 178 Abs. 2 Nr. 1 AO und § 2 Abs. 2 Nr. 1 ZKostV, die Maßnahmen der Steueraufsicht und damit auch die Zollbeschau als amtliche Maßnahme der Zollkontrolle (Art. 4 Nr. 14 ZK) als kostenpflichtige Amtshandlungen gerade ausnehmen.

4. Verhältnis zum Branntweinmonopolesetz

- 11** Für den Bereich der Bundesmonopolverwaltung geht § 112 Abs. 1 BranntwMonG als *lex specialis* § 178 Abs. 1 AO vor. Die einzelnen kostenpflichtigen Amtshandlungen werden in § 112 Abs. 2 BranntwMonG aufgelistet. Nach § 112 Abs. 3 BranntwMonG gilt § 178 Abs. 3 und 4 AO entsprechend.

B. Kostenpflichtige Tatbestände (Abs. 2)

- 12** Die Vorschrift des § 178 Abs. 2 AO enthält einen **nicht abschließenden** („... insbesondere...“) **Katalog kostenpflichtiger Tatbestände**. Damit berücksichtigt der Gesetzeswortlaut, dass auf die Zollverwaltung in der Zukunft neue Aufgaben zukommen können, für die eine Kostenerhebung nicht ausgeschlossen sein soll, weil diese Aufgaben zugleich eine besondere Inanspruchnahme oder Leistung der Verwaltung beinhalten können.¹⁾

Allerdings bildet § 178 Abs. 2 AO **nicht selbst** die **Rechtsgrundlage** für die Kostenerhebung. Diese stellt vielmehr erst die gestützt auf § 178 Abs. 3 AO erlassene Zollkostenverordnung dar.²⁾

C. Verordnungsermächtigung (Abs. 3)

I. Allgemeine Erläuterungen

- 13** Das Bundesministerium der Finanzen hat von der in § 178 Abs. 3 AO vorgesehenen Verordnungsermächtigung durch Erlass der Zollkostenverordnung Gebrauch gemacht. Die Zollkostenverordnung übernimmt inhaltlich im Wesentlichen die in

1) Hohrmann in H/H/Sp, 10. Aufl. 1995, § 178 AO Rz. 19; Wöhner in Schwarz, 11. Aufl. 1998 ff., § 178 AO Rz. 4.

2) Vgl. Rüsken in Klein, 9. Aufl. 2006, § 178 AO Rz. 8.

§ 178 Abs. 2 AO aufgelisteten kostenpflichtigen Amtshandlungen, lässt aber zugleich zahlreiche **sachliche Ausnahmen** von der Kostenpflicht zu (§ 2 ZKostV). Von der Möglichkeit, auch für die Vernichtung oder Zerstörung von Waren, die von Amts wegen oder auf Antrag vorgenommen wird (§ 178 Abs. 2 Nr. 8 AO), Kosten zu erheben, hat der Verordnungsgeber bislang abgesehen. Die Kosten werden nach **Zeitaufwand** für die kostenpflichtige Amtshandlung als Stunden- oder Monatsgebühren erhoben (§ 3 bzw. § 6 ZKostV). Für die Untersuchung von Waren (§ 9 ZKostV) werden Gebühren nach Maßgabe der Anlage „Gebührentarif für Untersuchungen“ erhoben. Für die Verwahrung von Waren durch die Zollstelle wird nach § 10 ZKostV eine Verwahrungsgebühr erhoben. Nach § 11 ZKostV werden Schreibauslagen erhoben für Schriftstücke, Abschriften und Ablichtungen, die auf Antrag gefertigt werden. Die Erhebung der Gebühren nach der Zollkostenverordnung ist – soweit nicht ein Ausnahmetatbestand vorliegt – zwingend; den Zollbehörden ist insoweit **kein Ermessen** eingeräumt.¹⁾

II. Auszug aus der Zollkostenverordnung²⁾

§ 2

Kostenpflichtige Amtshandlungen

14

(1) Für die in Absatz 2 aufgeführten kostenpflichtigen Amtshandlungen werden nach dem zu ihrer Durchführung erforderlichen Zeitaufwand bemessene Gebühren (Stundengebühren oder Monatsgebühren) erhoben.

(2) Kostenpflichtig sind:

1. Abfertigungen und – außer Maßnahmen der Steueraufsicht – sonstige amtliche Maßnahmen, die aus Gründen, die allein dem Kostenschuldner zuzurechnen sind, außerhalb des Amtsplatzes oder der Amtsstelle oder außerhalb der Öffnungszeiten durchgeführt werden;
2. Abfertigungen und sonstige amtliche Maßnahmen, die zu einer Diensterschwerens führen, weil sie auf Antrag zu einer bestimmten Zeit durchgeführt werden;
3. Abfertigungen und sonstige amtliche Maßnahmen im Branntweinlagerverkehr, es sei denn, daß es sich um Maßnahmen der Steueraufsicht handelt;
4. Überwachungsmaßnahmen in Betrieben oder Unternehmungen, wenn die Maßnahmen durch Zuwiderhandlungen gegen die zur Sicherung des Steueraufkommens erlassenen Überwachungsvorschriften veranlaßt sind;
5. Überwachungen von Betriebsvorgängen, bei denen unter ständiger amtlicher Überwachung stehende Geräte, Gefäße oder Vorrichtungen zu anderen als den angemeldeten Zwecken verwendet werden;
6. amtliche Bewachungen von Zollverschlußlagern, wenn dafür Beamte besonders beansprucht werden;

1) Allgemeine Ansicht, vgl. nur Rüsken in Klein, 9. Aufl. 2006, § 178 AO Rz. 8; Wöhner in Schwarz, 11. Aufl. 1998 ff., § 178 AO Rz. 5.

2) Zollkostenverordnung v. 26.6.1970, BGBl. I 1970, 848, 1060, 1449, zuletzt geändert durch Sechste Verordnung zur Änderung der Zollkostenverordnung v. 18.1.2005, BGBl. I 2005, 175.

7. *amtliche Bewachungen und Begleitungen von Beförderungsmitteln oder Waren, wenn dafür Beamte besonders beansprucht werden.*

(3) *Kosten werden nicht erhoben:*

1. *für die amtliche Behandlung des Reisegepäcks;*
 2. *bei Grenzzollstellen*
 - a) *für Abfertigungen im Reiseverkehr,*
 - b) *für Abfertigungen eingeführten Zollguts außerhalb der Öffnungszeiten, wenn die Waren sofort ohne Umladung unter Raumverschluß weitergehen,*
 - c) *für Abfertigungen ausgehender Warensendungen außerhalb der Öffnungszeiten, wenn die Waren im gemeinschaftlichen Versandverfahren oder auch unter Raumverschluß gestellt oder vorgeführt werden und sofort ohne Umladung ausgehen,*
 - d) *für das Tätigwerden als Grenzübergangsstelle im gemeinschaftlichen Versandverfahren;*
 3. *für Abfertigungen und sonstige amtliche Maßnahmen in Zollniederlagen innerhalb der Öffnungszeiten;*
 4. *für Abfertigungen und sonstige amtliche Maßnahmen, die innerhalb der Öffnungszeiten vom Arbeitsplatz aus mittels Versetzbooten durchgeführt werden;*
 5. *für amtliche Maßnahmen in bezug auf steuerpflichtige Waren während der üblichen Geschäfts- oder Arbeitszeit in Betrieben, in denen sie hergestellt oder gewonnen worden sind, mit Ausnahme*
 - a) *der Maßnahmen, die zu einer Diensterschwernis führen, weil sie antragsgemäß zu einer bestimmten Zeit durchgeführt werden,*
 - b) *der Abfertigung von Waren, für die bei ihrer Ausfuhr oder Lagerung eine Vergütung von Abgaben oder eine sonstige Vergünstigung in Anspruch genommen wird,*
 - c) *der Vergällungen zum Erlangen einer Abgaben- oder Preisvergünstigung;*
 6. *für die ersten drei Branntweinabnahmen innerhalb eines Monats;*
 7. *für Abfertigungen von im Inland gewonnenem Rohtabak bei Verwiegungsstellen zu den festgesetzten Verwiegungszeiten;*
 8. *für Begleitungen ein- oder ausgehender Waren zwischen der Zollgrenze oder dem Zollansageposten und der Grenzzollstelle;*
 9. *für Bewachungen, die nur deshalb stattfinden, weil es aus dienstlichen Gründen unzumutbar ist, entlöschte Waren sofort amtlich zu behandeln;*
 10. *für Bewachungen von Schiffsleichterungen und sonstige amtliche Maßnahmen, die durch Naturkatastrophen oder andere unabwendbare Zufälle verursacht sind.*
- (4) *Kosten werden außerdem nicht erhoben für Amtshandlungen, die*
1. *für den Kostenschuldner unmittelbar vor oder nach einer kostenfreien Amtshandlung vorgenommen werden, die auch ohne die kostenpflichtige Amtshandlung stattfinden mußte,*
 2. *teilweise außerhalb der Öffnungszeiten durchgeführt werden, wenn die jeweilige Dauer der kostenpflichtigen Amtshandlungen oder des kostenpflichtigen Teils der Amtshandlungen eine Viertelstunde nicht übersteigt.*

§ 3
Stundengebühr

Die Stundengebühr beträgt:

1. für Begleitungen einschließlich der Zeit des Rückwegs und für Bewachungen
 - a) in den alten Bundesländern 36 Euro,
 - b) in den neuen Bundesländern 33 Euro;
2. für andere Amtshandlungen
 - a) in den alten Bundesländern 45 Euro,
 - b) in den neuen Bundesländern 42 Euro.

§ 4
Kostenberechnung

(1) Die in Form von Stundengebühren zu erhebenden Kosten sind für jeden Beamten nach der Dauer seiner Beteiligung an der kostenpflichtigen Amtshandlung zu berechnen. Zur kostenpflichtigen Amtshandlung rechnen auch Wartezeiten, die der Kostenschuldner zu vertreten hat, nicht dagegen übliche Betriebspausen, wenn Amtshandlungen während der Pausen nicht vorgenommen werden. Die Dauer der kostenpflichtigen Amtshandlung ist auf halbe Stunden aufzurunden.

(2) Mehrere kostenpflichtige Amtshandlungen, die unmittelbar nacheinander durch dieselben Beamten für denselben Kostenschuldner vorgenommen werden, gelten für die Berechnung der Kosten als eine Amtshandlung.

(3) Unterliegen kostenpflichtige Amtshandlungen für denselben Kostenschuldner verschiedenen Gebührensätzen, so wird die Dauer der nach dem höheren Satz kostenpflichtigen Amtshandlungen nach Absatz 1 aufgerundet, für den überschüssigen Teil der Gesamtdauer werden Gebühren nach dem niedrigeren Satz erhoben.

§ 5
Nebenkosten

(1) Zur Abgeltung von Nebenkosten wird für jeden Beamten, der an einer kostenpflichtigen Amtshandlung außerhalb des Amtsplatzes oder der Amtsstelle beteiligt ist, neben der Stundengebühr eine Grundgebühr in Höhe der Stundengebühr für eine Arbeitsstunde erhoben. Mit Rücksicht auf örtliche Verhältnisse kann die Oberfinanzdirektion zur Anpassung an den tatsächlichen Aufwand für bestimmte Bereiche die Grundgebühr bis auf eine halbe Stundengebühr ermäßigen. Die Grundgebühr entfällt, wenn für den Kostenschuldner unmittelbar vor oder nach der kostenpflichtigen Amtshandlung eine kostenfreie Amtshandlung vorgenommen wurde, die auch ohne die kostenpflichtige Amtshandlung stattfinden mußte.

(2) Werden bei einer kostenpflichtigen Amtshandlung mehrere Beamte nacheinander verwendet, so wird die Grundgebühr für jeden Zeitraum von 8 Stunden nur einmal erhoben.

§ 6

Monatsgebühr

(1) Werden zu den in § 2 bezeichneten kostenpflichtigen Amtshandlungen Beamte ständig erforderlich, so wird eine Monatsgebühr erhoben.

(2) Die Monatsgebühr beträgt:

1. für Beamte der Laufbahngruppe des einfachen Dienstes
 - a) in den alten Bundesländern 4 674 Euro,
 - b) in den neuen Bundesländern 4 253 Euro;
2. für Beamte der Laufbahngruppe des mittleren Dienstes
 - a) in den alten Bundesländern 5 319 Euro,
 - b) in den neuen Bundesländern 4 840 Euro;
3. für Beamte der Laufbahngruppe des gehobenen Dienstes
 - a) in den alten Bundesländern 6 567 Euro,
 - b) in den neuen Bundesländern 5 976 Euro.

§ 7

Zusätzliche Kosten

...

§ 8

Ermäßigte Gebühren

...

§ 9

Kostenpflichtige Untersuchung von Waren

(1) Für die Untersuchung von Waren durch eine Zolltechnische Prüfungs- und Lehranstalt oder eine sonstige Dienststelle der Bundeszollverwaltung oder durch das Bundesmonopolamt für Branntwein werden nach Maßgabe des Absatzes 2 Gebühren nach der Anlage zu dieser Verordnung (Gebührentarif für Untersuchungen) erhoben. § 15 des Verwaltungskostengesetzes bleibt unberührt.

(2) Die Untersuchung von Waren ist kostenpflichtig,

1. wenn sie durch einen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft veranlaßt ist;
2. wenn sie durch einen Antrag auf Gewährung einer Steuer- oder Monopolvergünstigung veranlaßt ist;
3. wenn die Untersuchung dadurch veranlaßt ist, daß der Anmeldepflichtige unzulängliche Angaben über den Wert, die Beschaffenheit oder andere für die amtliche Behandlung einer Ware maßgeblichen Merkmale oder Umstände auf Verlangen nicht oder nicht ausreichend ergänzt;
4. wenn sich bei Untersuchungen von Amts wegen Angaben oder Einwendungen des Anmeldepflichtigen als unrichtig oder unbegründet erweisen oder wenn durch die Untersuchung ein Verstoß gegen allgemein vorgeschriebene oder besonders angeordnete Überwachungsbestimmungen festgestellt wird;

5. wenn durch die Untersuchung festgestellt werden soll, ob Ersatzgut (Freigut) vor der Veredelung dem eingeführten Zollgut nach Menge und Beschaffenheit entsprochen hat;
6. wenn im Branntweinlagerverkehr durch die Untersuchung der Weingeistgehalt festgestellt werden soll;
7. wenn Vergällungsmittel auf ihre Eignung zum Vergällen geprüft werden.

Die Nummern 3 und 4 gelten nicht für Untersuchungen im Zusammenhang mit der Abfertigung von Waren, soweit die Untersuchung nicht aus verbrauchsteuerrechtlichen oder marktordnungsrechtlichen Gründen veranlaßt wird.

(3) Neben der Gebühr werden die Auslagen für Verpackung und Versendung der Waren erhoben.

(4) Wird die kostenpflichtige Untersuchung nicht durch eine Dienststelle der Bundesfinanzverwaltung durchgeführt, so werden die durch die Untersuchung entstandenen Auslagen, mindestens die Kosten nach Absatz 1 bis 3 erhoben.

§ 10

Verwahrungsgebühren

(1) Für die Verwahrung von Waren durch eine Zollstelle wird eine Verwahrungsgebühr erhoben. Sie beträgt täglich:

1. im Postverkehr für jedes Paket 0,50 Euro;
2. für Stückgüter 1 Euro für jede angefangenen 100 Kilogramm, höchstens jedoch 25,60 Euro;
3. für andere Sendungen, so genannte Ladungen, 0,15 Euro für jede angefangenen 100 Kilogramm, mindestens jedoch 6,40 Euro.

(2) Gebühren werden nicht erhoben:

1. für den Tag der Gestellung der Waren,
2. für den Tag, an dem der Zollantrag gestellt und nicht zurückgewiesen worden ist, und
3. für die darauf folgenden Tage bis zu dem Tage, an dem die Ware dem Beteiligten überlassen worden ist; dies gilt nicht, wenn sich die Überlassung aus Gründen verzögert, die vom Beteiligten zu vertreten sind, oder wenn die Verzögerung durch eine kostenpflichtige Untersuchung veranlaßt ist;
4. für die Verwahrung von Postpaketen bis zu sieben Tagen.

(3) Werden die Waren von der Zollstelle einem anderen in Verwahrung gegeben, so werden die hierdurch entstandenen Auslagen, mindestens die Gebühren nach Absatz 1 und 2 erhoben.

§ 11

Schreibauslagen

(1) Schreibauslagen werden erhoben für Schriftstücke, Abschriften und Ablichtungen, die auf Antrag gefertigt werden.

(2) Die Schreibauslagen betragen unabhängig von der Art der Herstellung für die ersten 50 Seiten 0,50 Euro je Seite und für jede weitere Seite 0,15 Euro.

...

§ 13

Kostenbescheid

(1) Die Zollstelle kann bei Kostenschuldnern, für die kostenpflichtige Amtshandlungen häufiger vorgenommen werden, die Kosten für einen Monat in einem Kostenbescheid zusammenfassen. Die zusammengefaßten Kosten sind eine Woche nach Bekanntgabe des Kostenbescheids zu entrichten.

(2) Monatsgebühren sind für jedes Vierteljahr am 15. des zweiten Monats zu entrichten.

...

- 15 Dienstvorschriften zur Zollkostenverordnung und zum Verwaltungskostengesetz finden sich in der VSF SV 2201 bis 2220.

D. Festsetzung (Abs. 4)

- 16 Nach § 178 Abs. 4 Satz 1 AO sind auf die Festsetzung der Kosten die für Verbrauchsteuern geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden. Dass Kostenbescheide durch **Bescheid festzusetzen** sind, war und ist unzweifelhaft. Davon abgesehen, legte die ursprüngliche Formulierung des Gesetzes (danach waren auf die Festsetzung der Kosten die für „Einfuhr- und Ausfuhrabgaben und Verbrauchsteuern“ geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden) allerdings die Annahme nahe, dass ein Kostenbescheid je nachdem, ob die durchgeführte kostenpflichtige Amtshandlung eine zollrechtlich oder eine verbrauchsteuerrechtlich relevante Maßnahme betrifft, entweder nach Maßgabe der gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften der Art. 217 ff. ZK oder unter Berücksichtigung der nationalen Regelungen der §§ 155 ff. AO ergeht.¹⁾ Ein solches Verständnis hätte zur Konsequenz, dass nicht nur unterschiedliche Festsetzungsfristen – scil. einerseits die dreijährige Festsetzungsfrist nach Art. 221 Abs. 3 ZK, andererseits die einjährige Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Nr. 1 AO – laufen, sondern auch für den Erlass und die Erstattung verschiedene Regeln zur Anwendung kommen würden. Durch die durch das Jahressteuergesetz 2008²⁾ erfolgte Neufassung des § 178 Abs. 4 Satz 1 AO hat der Gesetzgeber nunmehr klargestellt, dass auf die Festsetzung der Kosten die für Verbrauchsteuern geltenden Vorschriften der Abgabenordnung entsprechend anzuwenden sind, unabhängig davon, ob es sich um eine zollrechtliche, verbrauchsteuerrechtliche oder sonstige Amtshandlung, auf die diese Regelung angewendet wird (§ 46a Abs. 2 Außenwirtschaftsgesetz, § 122 Abs. 3 Branntweinmonopolgesetz, § 17 Abs. 4 Marktordnungsgesetz), handelt.³⁾

Vor dem Hintergrund dieser gesetzgeberischen Klarstellung und unter Berücksichtigung des Umstandes, dass das Gemeinschaftsrecht Fragen der Festsetzung der Kosten nicht ausdrücklich regelt und deshalb das nationale Recht auch nicht überlagert, sollte auch mit Blick auf Bescheide, die noch nach altem Recht zu

1) In diesem Sinne ausdrücklich Wöhner in Schwarz, 11. Aufl. 1998 ff., § 178 AO Rz. 4.

2) JStG 2008 v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3172.

3) Vgl. BT-Drucks. 16/6290 v. 4.9.2007, 117.

beurteilen sind, nicht zweifelhaft sein, dass auf die Festsetzung der Kosten durchweg die nationalen Vorschriften, insbesondere die §§ 155, 157, 169 und 172 AO anzuwenden sind.¹⁾

Nach § 178 Abs. 4 Satz 2 AO finden die in §§ 18 bis 22 Verwaltungskostengesetz (VwKostG)²⁾ enthaltenen Regelungen über Säumniszuschläge (§ 18 VwKostG), Stundung, Niederschlag und Erlass (§ 19 VwKostG), Verjährung (§ 20 VwKostG), Erstattung (§ 21 VwKostG) und Rechtsbehelfe (§ 22 VwKostG) keine Anwendung mit der Folge, dass insoweit die Vorschriften der Abgabenordnung gelten. Auf Kosten können somit weder Zinsen (§ 233 Satz 2 AO) noch Säumniszuschläge (§ 240 Abs. 2 AO) erhoben werden. Im Übrigen ist auf die Kosten das Verwaltungskostengesetz anwendbar.³⁾ **17**

E. Rechtsschutz

Gegen die Festsetzung der Kosten und deren Änderung ist als Rechtsbehelf der Einspruch gegeben (§ 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO). Nach erfolglosem Einspruchsverfahren kann Klage vor dem FG erhoben werden. **18**

1) Im Ergebnis ebenso Hohrmann in H/H/Sp, 10. Aufl. 1995, § 178 AO Rz. 26; Koenig in Pahlke/Koenig, 2004, § 178 AO Rz. 7; Kruse in Tipke/Kruse, 16. Aufl. 1996, § 178 AO Rz. 6; Rüsken in Klein, 9. Aufl. 2006, § 178 AO Rz. 10.

2) Verwaltungskostengesetz v. 23.6.1970, BGBl. I 1970, 821, zuletzt geändert durch Art. 4 Abs. 9 des Gesetzes v. 5.5.2004, BGBl. I 2004, 718.

3) Hohrmann in H/H/Sp, 10. Aufl. 1995, § 178 AO Rz. 25; Rüsken in Klein, 9. Aufl. 2006, § 178 AO Rz. 10.

Der Kommentar für alle Fälle

Beermann/Gosch – Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung



als Online-Version erhältlich

www.stollfuss.de

Topaktuell: Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements bereits kommentiert

Exklusive Leseprobe unter www.stollfuss.de

- **Umfassend:** AO, FGO, FVG und VwZG komplett kommentiert
- **Systematisch:** mit einheitlichem und an der jeweiligen Norm ausgerichtetem Kommentierungsaufbau
- **Europäisch:** mit eigenem Fach zum EuGH-Verfahrensrecht

Beermann | Gosch

Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung

LBW in 5 Ordnern, DIN A5,
zz. ca. 11.000 Seiten.

Mit Grundversion CD-ROM-Datenbank,
jährlich erscheinen ca.

5 Aktualisierungen/Updates.

Vorzugspreis bei Fortsetzung

(Mind. 1 Jahr) € 148,-

Preis ohne Fortsetzungsbezug € 248,-

ISBN 978-3-08-253000-9

Online-Nutzung

Jahrespreis € 270,-

ISBN 978-3-08-173000-4

Online-Nutzung inkl. CD-ROM

Jahrespreis € 270,-

ISBN 978-3-08-153000-0

Netzwerklicenz auf Anfrage

Für alle Fälle auf der sicheren Seite

Als steuerlicher Berater müssen Sie für Ihre Mandanten komplexe und haftungsrechtlich brisante Fälle unterschiedlichster Art rechtssicher und zumeist innerhalb knapper Fristen bearbeiten.

Der „Beermann/Gosch“ bietet Ihnen umfassenden Rechtsschutz bei Streitigkeiten mit den Finanzbehörden oder bei Verfahren vor dem FG oder BFH und zuverlässige Lösungen zu allen Fragen des steuerlichen Verfahrensrechts (z.B. zu Außen- und Betriebsprüfungen).

Umfassende und systematische Kommentarlösung

- praxisgerechte und kritische Kommentierungen zur AO (mit Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeiten), FGO und zu relevanten Nebengesetzen (FVG, VwZG)

- erschöpfende Auswertung der Rechtsprechung, relevanten Literatur und signifikanten Verwaltungsanweisungen
- einheitliche und für den Benutzer leicht nachvollziehbare Systematik zu jeder Einzelkommentierung

Verfahrensordnungsübergreifende und europäische Kommentarlösung

- durch Aufzeigen der vorhandenen Vernetzungen bei den verschiedenen nationalen Verfahrensordnungen (z.B. ZPO, VwGO oder der StPO)
- durch Aufgreifen des in der Praxis immer stärker werdenden Bedürfnis nach substantieller Information über Verfahren vor dem EuGH mit dem Fach „EuGH-Verfahrensrecht“ (z.B. mit Erläuterungen zum Vorabentscheidungsverfahren)

Bei schriftlicher oder telefonischer Bestellung haben Sie das Recht, die Ware innerhalb von 2 Wochen nach Lieferung ohne Begründung an Ihren Lieferanten (Verlagsauslieferung, Buchhändler) zurückzusenden, wobei die rechtzeitige Absendung genügt. Kosten und Gefahr der Rücksendung trägt der Lieferant. Ihre Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstraße 7, 53115 Bonn.

* Dieser Anruf kostet aus dem Festnetz der Deutschen Telekom 14 ct pro Minute. Bei Anrufen aus anderen Netzen, auch Mobilfunknetzen, gelten möglicherweise abweichende Preise.

**Bestellen Sie bei
unserem Kundenservice
Telefon 0 18 05-78 97 77*,
Ihrem Buchhändler oder
versandkostenfrei im Internet
unter www.stollfuss.de**