

Recht der Steuern und der öffentlichen Finanzordnung **16**  
Tax Law and Public Finance

Philipp Busch

# Die §§ 164, 165 AO als besondere Nebenbestimmungen zum Steuerbescheid



**Nomos**

**Recht der Steuern und der öffentlichen Finanzordnung /  
Tax Law and Public Finance**

herausgegeben von

VRiBFH a.D. RA u StB Prof. Dr. Dietmar Gosch, Christian-  
Albrechts-Universität zu Kiel / Bundesfinanzhof, München

Prof. Dr. Ulrich Hufeld, Helmut-Schmidt-Universität,  
Universität der Bundeswehr Hamburg

Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL.M., Universität Augsburg

Prof. Dr. Alexander Rust, LL.M., Wirtschaftsuniversität Wien

Prof. Dr. Ralf P. Schenke,  
Julius-Maximilians-Universität Würzburg  
(geschäftsführend für die Reihe)

Prof. Dr. Henning Tappe, Universität Trier

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer, Bucerius Law School, Hamburg  
(geschäftsführend für die Reihe)

Begründet von: Prof. Dr. Arndt Schmehl (1970–2015)

Band 16

Philipp Busch

## Die §§ 164, 165 AO als besondere Nebenbestimmungen zum Steuerbescheid



**Nomos**

**Die Deutsche Nationalbibliothek** verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Trier, Univ., Diss., 2019

ISBN 978-3-8487-6142-5 (Print)

ISBN 978-3-7489-0265-2 (ePDF)

1. Auflage 2019

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2019. Gedruckt in Deutschland. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

*Meinen Eltern*



## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2019 vom Fachbereich Rechtswissenschaft der Universität Trier als Dissertation angenommen. Entstanden ist sie in meiner Zeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, deutsches und internationales Steuerrecht der Universität Trier zwischen März 2015 und Mai 2018. Gesetzgebung, Verwaltungsvorschriften, Rechtsprechung und Literatur befinden sich ganz überwiegend auf dem Stand von Januar 2019.

Ohne die Unterstützung verschiedener Personen hätte die Dissertation nicht verwirklicht werden können. Den folgenden Personen bin ich daher zu großem Dank verpflichtet.

Sehr herzlich möchte ich mich bei meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. *Henning Tappe*, bedanken, der mir die Gelegenheit gab, beim „Neuaufbau“ des Steuerrechts an der Universität Trier dabei zu sein und mir bei der Anfertigung der Dissertation große Freiräume ließ. Ebenso danke ich Herrn Prof. Dr. *Timo Hebler* für die freundliche Übernahme und rasche Erstellung des Zweitgutachtens.

Nicht ohne Dank bleiben dürfen daneben die Kolleginnen und Kollegen am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, deutsches und internationales Finanz- und Steuerrecht sowie den befreundeten Lehrstühlen der Universität Trier, die dazu beitragen, dass mir die Zeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter stets in freudiger Erinnerung bleiben wird. Besonders hervorheben möchte ich an dieser Stelle meine beiden Mitstreiter am Lehrstuhl *Patrik Deutsch* und *Jan Niklas Klein* sowie Dr. *Philipp Michael Horst Weber*. Bessere Kollegen hätte ich mir in fachlicher und erst recht in persönlicher Hinsicht wirklich nicht wünschen können.

Für seit Kindertagen immerwährende Förderung und Unterstützung in allen Lebenslagen schulde ich zudem meinen Eltern *Birgit* und *Wilhelm Busch* tausend Dank. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet. Insbesondere meiner Mutter danke ich für ihre Geduld, ihr Verständnis und ihre Rücksichtnahme in den vergangenen Jahren.

*Vorwort*

Ein ganz besonderer Dank gebührt schließlich Dir, liebe *Wiebke*. Danke, dass Du das Abenteuer Trier mit mir auf Dich genommen und mich in der Zeit bis zur Promotion auf so vielfältige und liebevolle Art und Weise bestärkt hast! Ohne Dein Zutrauen und Dein Vertrauen wäre der Weg dorthin für mich bedeutend steiniger gewesen.

Hannover, Juli 2019

Philipp Busch

# Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	15
A. Einführung in die Problematik	21
I. Problemstellung	21
II. Gang der Darstellung	23
B. Verwaltungsrechtliche Grundlagen in Bezug auf Verwaltungsakte und Nebenbestimmungen	25
I. Nebenbestimmungen im allgemeinen Verwaltungsrecht	25
1. Begriff der Nebenbestimmungen	25
a) Historische Entwicklung von § 36 VwVfG und § 120 AO	25
b) Nebenbestimmungen im geltenden Recht	28
c) Definition von Nebenbestimmungen möglich und notwendig?	31
d) Funktion von Nebenbestimmungen	34
2. Abgrenzung von Nebenbestimmungen gegenüber anderen Handlungsformen der Verwaltung	37
a) Abgrenzung von Nebenbestimmungen gegenüber (rechtlichen) Hinweisen und Erläuterungen	37
b) Abgrenzung von Nebenbestimmungen gegenüber Teilentscheidungen und Vorbescheiden	38
c) Abgrenzung von Nebenbestimmungen gegenüber Inhaltsbestimmungen	39
aa) Inhaltsbestimmungen im Gewand von Befristung und Bedingung	43
bb) Neben Befristung und Bedingung existieren auch zeitliche Inhaltsbestimmungen	45
cc) Die Abgrenzung zwischen Inhalts- und Nebenbestimmungen ist diffizil aber möglich	46
3. „Nebenbestimmungen“ außerhalb der § 36 Abs. 2 VwVfG, § 120 Abs. 2 AO	48
a) Befristungs- und Bedingungsvorbehalt	48
b) Rücknahmeverbehalt	49

c) Sicherheitsleistungen	50
d) Vorläufigkeitsbestimmungen	51
4. Zusammenfassung zu Begriff und Funktion von Nebenbestimmungen	55
II. Verwaltungsrechtliche Besonderheiten im Steuerrecht	56
1. Der Steuerbescheid	57
a) Der Steuerbescheid als hoheitliche, gebundene Entscheidung	60
aa) Der Steuerbescheid als Hoheitsakt	60
bb) Der Steuerbescheid als gebundene Entscheidung	61
b) Aufbau des Steuerbescheids und Regelungsgehalt	62
aa) Tenor und Begründung eines Steuerbescheids	62
bb) Rechtliche Wirkungen eines Steuerbescheids	66
c) Bindungswirkungen eines Steuerbescheids: Zur Bestandskraft und Änderungsmöglichkeiten	67
aa) Formelle Bestandskraft	70
bb) Materielle Bestandskraft	71
(1) Aufhebungs- und Änderungsbeschränkung	77
(2) Abweichungsverbot	79
(3) Reichweite: Eintritt und Gegenstand der materiellen Bestandskraft	81
(a) Zeitliche Reichweite der materiellen Bestandskraft	81
(b) Sachliche Reichweite der materiellen Bestandskraft	84
(4) Schlussfolgerungen zur Bestandskraft	86
cc) Änderung eines Steuerbescheids	87
(1) Korrektornormen der §§ 172 ff AO im Einzelnen	90
(2) Materielle Bestandskraft von Steuerbescheiden dem Grundsatz nach stärker ausgeprägt	93
(3) Differenzierung zwischen „Aufhebung“ und „Änderung“	97
dd) Wesentliche Feststellungen zum Steuerbescheid, seiner Bestandskraft sowie Änderungsmöglichkeiten	103
2. Das Steuerverfahrensrecht als Eingriffsrecht	104
a) Einwirkungen auf Rechte des Steuerpflichtigen im Rahmen des Steuerverfahrens	105

b) Nebenbestimmungen im Bereich des Eingriffsrechts	109
3. Vorläufigkeit im Bereich der Eingriffsverwaltung	112
C. Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und vorläufige Festsetzung, §§ 164, 165 AO	115
I. Die Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 Satz 1 AO	115
1. Anwendungsbereich des Vorbehalts der Nachprüfung	115
2. Voraussetzungen gemäß § 164 Abs. 1 Satz 1 AO	116
a) Voraussetzungen des Nachprüfungsvorbehalts im ersten Festsetzungsbescheid	116
aa) Noch nicht abgeschlossene Prüfung	117
bb) Unzulässigkeit des Nachprüfungsvorbehalts trotz Fehlens einer abschließenden, umfassenden Prüfung	120
b) Nachträgliche „Beifügung“ des Nachprüfungsvorbehalts zur Steuerfestsetzung möglich?	122
aa) Erstmaliger Nachprüfungsvorbehalt in der Einspruchsentscheidung	122
bb) Erstmaliger Nachprüfungsvorbehalt als Berichtigung iSd § 129 Satz 1 AO	124
cc) Erstmaliger Nachprüfungsvorbehalt im Änderungsbescheid	129
(1) Änderung gemäß § 172 AO	130
(2) Änderung gemäß § 173 AO	131
(3) Änderung gemäß § 175 AO	132
dd) Gesamtbetrachtung zur nachträglichen Ergänzung einer Steuerfestsetzung um einen Vorbehalt der Nachprüfung	133
3. Rechtsfolge des § 164 Abs. 1 Satz 1 AO	133
a) Ermessensentscheidung der Finanzbehörde	133
b) Probleme bei der Ermessenskontrolle	135
aa) Keine Begründungspflicht, aber der Vorbehalt der Nachprüfung muss erkennbar sein	135
bb) Ermessensentscheidung oder bloße Willensentscheidung des Finanzamts?	136
cc) Einführung einer Begründungspflicht denkbar?	138
c) Umfang des Vorbehalts	142

4. Regelungsgehalt und Rechtsnatur des Vorbehalts der Nachprüfung, § 164 Abs. 2 AO	145
a) Rechtswirkungen des Vorbehalts der Nachprüfung	145
b) Die Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung als vorläufige Regelung	148
c) Bestimmung der Rechtsnatur des Vorbehalts der Nachprüfung iSd § 164 Abs. 1 Satz 1 AO	151
aa) Auflösende Befristung	154
bb) Auflösende Bedingung	156
cc) Widerrufs- bzw. Rücknahmevorbehalt	160
dd) Inhaltsbestimmung oder unbenannte Nebenbestimmung	162
5. Aufhebung des Vorbehalts nach § 164 Abs. 3 AO	168
a) § 164 Abs. 3 Sätze 1, 2 AO	169
aa) Grundsätzlich Aufhebungsermessen, bei Wegfall der Voraussetzung aber Pflicht zur Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts	169
bb) Widersprüchliche Ausgestaltung von Satz 1 und Satz 2?	171
cc) Zweck und Wirkungsweise der Fiktion einer vorbehaltlosen Steuerfestsetzung nach § 164 Abs. 3 Satz 2 AO	172
dd) Fiktion einer erstmaligen Steuerfestsetzung	176
ee) Grundsatz der Normenklarheit und die Fiktion gemäß § 164 Abs. 3 Satz 2 AO	177
b) § 164 Abs. 3 Satz 3 AO	179
6. Entfallen des Vorbehalts gemäß § 164 Abs. 4 AO	185
a) Entfallen des Nachprüfungsvorbehalts allein durch Zeitablauf	185
b) Kritik an der Ausgestaltung der Verjährungsregelung	186
II. Die vorläufige Steuerfestsetzung gemäß § 165 Abs. 1 AO	189
1. Anwendungsbereich	189
2. Voraussetzungen gemäß § 165 Abs. 1 AO	191
a) Satz 1: Ungewissheit über die Voraussetzungen einer Steuer	193
b) Satz 2: Fälle der rechtlichen Ungewissheit, die zu einer vorläufigen Steuerfestsetzung berechtigen	196
aa) Ungewissheit hinsichtlich des Wirksamwerdens von Verträgen mit anderen Staaten	196

bb)	Ungewissheit hinsichtlich einer vom Bundesverfassungsgericht geforderten Neuregelung eines Steuergesetzes	199
cc)	Ungewissheit hinsichtlich einer möglicherweise notwendig werdenden Neuregelung eines Gesetzes infolge einer Entscheidung des EuGH	202
dd)	Ungewissheit hinsichtlich der Vereinbarkeit eines Steuergesetzes mit höherrangigem Recht	203
ee)	Ungewissheit hinsichtlich der Auslegung eines Steuergesetzes	205
c)	Qualität der Ungewissheit	206
d)	Nachträgliche Hinzufügung des Vorläufigkeitsvermerks	208
3.	Rechtsfolge	211
a)	Ermessensentscheidung und Abgrenzung zur Aussetzung der Steuerfestsetzung	211
b)	Satz 3: Pflicht zur Angabe von Grund und Umfang der Vorläufigkeit	215
aa)	Anforderungen an die Angabe von Grund und Umfang der Vorläufigkeit	215
bb)	Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen die Pflicht zur Angabe von Grund und Umfang der Vorläufigkeit	217
c)	Reichweite des Vorläufigkeitsvermerks	222
4.	Regelungsgehalt und Rechtsnatur des Vorläufigkeitsvermerks	224
a)	Rechtswirkungen des Vorläufigkeitsvermerks	224
b)	Änderungsbefugnis	225
c)	Rechtsnatur des Vorläufigkeitsvermerks	228
aa)	Auflösende Befristung	229
bb)	Auflösende Bedingung	230
cc)	Widerrufsvorbehalt	231
dd)	Inhaltsbestimmung oder unbenannte Nebenbestimmung	232
5.	Aufhebung des Vorläufigkeitsvermerks und Endgültigkeitserklärung	234
a)	Kein Wegfall durch bloßen Zeitablauf	236
b)	Regelungswirkung einer Endgültigkeitserklärung und notwendige gesetzliche Gleichstellung mit einer endgültigen Steuerfestsetzung	237

*Inhaltsverzeichnis*

III. Rechtsschutzfragen im Zusammenhang mit den Vorläufigkeitsbestimmungen der §§ 164, 165 AO	242
1. Rechtsschutz gegen den Vorbehalt der Nachprüfung und den Vorläufigkeitsvermerk	242
2. Rechtsschutz gegen die Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts sowie gegen die Endgültigkeitserklärung	250
D. Zusammenfassung der Ergebnisse	252
I. Erkenntnisse über den Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 Satz 1 AO	252
II. Erkenntnisse über den Vorläufigkeitsvermerk gemäß § 165 Abs. 1 AO	254
Literaturverzeichnis	257

## Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Auffassung
Abs.	Absatz
a.E.	am Ende
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
Alt.	Alternative
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AO-E	Abgabenordnung-Entwurf
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts (Zeitschrift)
AO-StB	AO-Steuerberater (Zeitschrift)
Art.	Artikel
AtG	Gesetz über die friedliche Verwendung der Kernenergie und den Schutz gegen ihre Gefahren (Atomgesetz)
AufenthG	Gesetz über den Aufenthalt, die Erwerbstätigkeit und die Integration von Ausländern im Bundesgebiet (Aufenthaltsgesetz)
Az.	Aktenzeichen
Bad.-Württ.	Baden-Württemberg
BayVBl.	Bayerische Verwaltungsblätter (Zeitschrift)
BayVGh	Bayerischer Verwaltungsgerichtshof
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd.	Band
Beih.	Beihefter
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der nicht zur amtlichen Veröffentlichung bestimmten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BImSchG	Gesetz zum Schutz vor schädlichen Umwelteinwirkungen durch Luftverunreinigung, Geräusche, Erschütterungen und ähnliche Vorgänge (Bundesimmissionsschutzgesetz)
BMF	Bundesministerium der Finanzen

## *Abkürzungsverzeichnis*

BSG	Bundessozialgericht
BSGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundessozialgerichts
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Drucksachen des Deutschen Bundestages
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerfGG	Gesetz über das Bundesverfassungsgericht (Bundesverfassungsgerichtsgesetz)
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
d. h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
db(A)	Dezibel nach der A-Bewertung (Einheit zur Messung des Schalldruckpegels)
ders.	derselbe
dies.	dieselbe / dieselben
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DStJG	Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EigZulG	Eigenheimzulagengesetz
Einf.	Einführung
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
f	folgende
ff	folgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FR	FinanzRundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift

GastG	Gaststättengesetz
GenTG	Gesetz zur Regelung der Gentechnik
GewArch	Gewerbearchiv (Zeitschrift)
GewO	Gewerbeordnung
GG	Grundgesetz
GNOFÄ	Grundsätze zur Neuorganisation der Finanzämter und zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
GS	Gedächtnisschrift
Hess.	Hessisches / Hessischer
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HHSp	Hübschmann/Hepp/Spitaler
h.M.	herrschende Meinung / herrschenden Meinung
HS.	Halbsatz
HwO	Gesetz zur Ordnung des Handwerks (Handwerksordnung)
i. Erg.	im Ergebnis
idF	in der Fassung
idR	in der Regel
iHv	in Höhe von
INF	Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (Zeitschrift)
InvZulG	Investitionszulagengesetz 2010
iS	im Sinne
iSd	im Sinne des / im Sinne der
iSv	im Sinne von
iVm	in Verbindung mit
JA	Juristische Arbeitsblätter (Zeitschrift)
JURA	Juristische Ausbildung (Zeitschrift)
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JuSchG	Jugendschutzgesetz
KOVfG	Gesetz über das Verwaltungsverfahren der Kriegsopferversorgung
KSt	Körperschaftsteuer
LBauO	Landesbauordnung Rheinland-Pfalz
LFGB	Lebensmittel-, Bedarfsgegenstände- und Futtermittelgesetzbuch
lit.	littera (Buchstabe)

## *Abkürzungsverzeichnis*

LSA	Land Sachsen-Anhalt
m. E.	meines Erachtens
Mio.	Millionen
Müko ZPO	Münchener Kommentar zur Zivilprozessordnung
mwN	mit weiteren Nachweisen
NBauO	Niedersächsische Bauordnung
Nds.	Niedersächsisches
NdsVBl.	Niedersächsische Verwaltungsblätter (Zeitschrift)
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NordÖR	Zeitschrift für Öffentliches Recht in Norddeutschland (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NSOG	Niedersächsisches Gesetz über die öffentliche Sicherheit und Ordnung
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (Zeitschrift)
NVwZ-RR	NVwZ Rechtsprechungs-Report Verwaltungsrecht (Zeitschrift)
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe – Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
NZS	Neue Zeitschrift für Sozialrecht (Zeitschrift)
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OVG	Oberverwaltungsgericht
POG	Polizei- und Ordnungsbehördengesetz des Landes Rheinland-Pfalz
PrAllGewO	Die neue allgemeine Gewerbe-Ordnung für die preußische Monarchie.
RAO	Reichsabgabenordnung
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RGBL.	Reichsgesetzblatt
Rh.-Pf.	Rheinland-Pfalz
Rn.	Randnummer
S.	Seite
s.	siehe
SGB	Sozialgesetzbuch
sog.	sogenannte / sogenannter / sogenanntes
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)

SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung
StuB	Unternehmensteuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StW	Steuer-Warte (Zeitschrift)
StVG	Straßenverkehrsgesetz
Thür.	Thüringisches
ThürVBl.	Thüringische Verwaltungsblätter (Zeitschrift)
u. a.	unter anderem
u. U.	unter Umständen
UPR	Umwelt- und Planungsrecht (Zeitschrift)
v.	von / vom
Var.	Variante
VBIBW	Verwaltungsblätter für Baden-Württemberg (Zeitschrift)
VerwArch	Verwaltungsarchiv (Zeitschrift)
VGH	Verwaltungsgerichtshof
vgl.	vergleiche
Vorbem.	Vorbemerkung
VR	Verwaltungsrundschau – Zeitschrift für Verwaltung in Praxis und Wissenschaft (Zeitschrift)
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der deutschen Staatsrechtslehrer
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VwVfÄndG	Gesetz zur Änderung verwaltungsverfahrenrechtlicher Vorschriften
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
WaffG	Waffengesetz
WiVerw	Wirtschaft und Verwaltung (Zeitschrift)
z. B.	zum Beispiel
zit.	zitiert
UZK	Zollkodex
ZMR	Zeitschrift für Miet- und Raumrecht (Zeitschrift)
ZPO	Zivilprozessordnung
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik (Zeitschrift)



## A. Einführung in die Problematik

### I. Problemstellung

Nebenbestimmungen gehören seit jeher zum Standardrepertoire der Bescheidtechnik. Nicht ohne Grund sind sie in allen der drei öffentlich-rechtlichen Verfahrensordnungen mit einer eigenen Vorschrift bedacht<sup>1</sup>. Verwaltungsbehörden bedienen sich ihrer tagtäglich, Gerichte aller verwaltungsrechtlichen Fachrichtungen haben sich mit ihnen auseinandergesetzt und auch im Schrifttum herrscht kein Mangel an Publikationen über diese „Zusätze“ zum Verwaltungsakt. Da Nebenbestimmungen ihre größte Bedeutung jedoch im allgemeinen Verwaltungs(verfahrens)recht finden, bezieht sich der überwiegende Teil der Veröffentlichungen auf die Rolle von Nebenbestimmungen zu Verwaltungsakten nach dem VwVfG. Im Steuerrecht und Sozialrecht wird zum Thema Nebenbestimmungen vielfach schlicht auf die Literatur zu Nebenbestimmungen im allgemeinen Verwaltungsrecht verwiesen. Dies erscheint zunächst nicht fernliegend angesichts dessen, dass sich die Verfahrensgesetze grundsätzlich ähneln und die jeweiligen Vorschriften zu Nebenbestimmungen, § 120 AO sowie § 32 SGB X, sogar wörtlich dem § 36 VwVfG entsprechen. Dennoch lässt sich von diesen Gemeinsamkeiten nicht auf einen identischen Umgang mit Nebenbestimmungen in allen drei Prozessordnungen schließen. Vor allem das Steuer(verfahrens)recht weist gegenüber dem allgemeinen Verwaltungs-verfahrensrecht neben vielen übereinstimmenden Elementen einige Besonderheiten auf, die sich möglicherweise auf die Verwendung von Nebenbestimmungen, ihre Rechtswirkungen sowie ihre rechtliche Behandlung (Rechtsnatur) auswirken können oder gar die Existenz spezieller Nebenbestimmungen erfordern.

Bereits der Steuerbescheid an sich ist ein sehr spezieller Verwaltungsakt, der sich von Verwaltungsakten, die in anderen Rechtsgebieten erlassen werden, in mehrfacher Hinsicht unterscheidet. Die bedeutendste Besonderheit liegt dabei in seinem Regelungsgehalt. Während etwa eine Baugenehmigung das gesamte Bauwerk in sich bzw. seinen Verfügungssatz aufnimmt und detailliert „regelt“, was und wie gebaut werden darf (Abstand zum Nachbargrundstück, Höhe des Bauwerkes, Dicke der Wände, Art des

---

1 § 36 VwVfG, § 32 SGB X, § 120 AO.

Daches, zu verwendende Materialien und alle weiteren Angaben, die durch die Baupläne festgelegt werden), ist der Verfügungssatz bzw. Tenor eines (Einkommen-)Steuerbescheids vergleichsweise einfach gehalten. Er begnügt sich im Wesentlichen mit drei Angaben<sup>2</sup>: die Angabe des Steuerschuldners („Wer?“), des Besteuerungszeitraums („Für wann?“) sowie der Höhe und Art der Steuer („Wie viel?“, „Von welcher Steuer?“). Die Besteuerungsgrundlagen, also die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, auf denen die Festsetzungen des Verfügungssatzes basieren – wie z. B. Angaben zu den erzielten Einkünften, Abzugsbeträgen etc. – gehören hingegen nicht zum Tenor des Steuerbescheids, sondern zu seiner Begründung<sup>3</sup>. Sie erwachsen daher grundsätzlich nicht in Bestandskraft. Die Bestandskraft ist zunächst auf den Tenor des Steuerbescheids beschränkt<sup>4</sup>.

Der Steuerbescheid als wichtigste Handlungsform der Finanzverwaltung weist zudem eine weitere Besonderheit des Steuerverfahrensrechts gegenüber dem allgemeinen Verwaltungsverfahrensrecht auf: Während im allgemeinen Verwaltungsrecht regelmäßig ein „bunter Strauß“ an verschiedensten Verwaltungsakten erlassen wird, kommen in dem Eingriffsrecht Steuerrecht ganz überwiegend Steuerbescheide sowie den Steuerbescheiden gleichgestellte Bescheide, also gebundene und in erster Linie belastende Verwaltungsakte, vor<sup>5</sup>. Auch dies wirkt sich auf die Art der regelmäßig verwendeten Nebenbestimmungen sowie die Form ihrer Einsätze in dem jeweiligen Verfahrensrecht aus. Denn die wortgleichen § 120 AO und § 36 VwVfG ermöglichen vor allem die Beifügung von Nebenbestimmungen zu begünstigenden Verwaltungsakten<sup>6</sup> und lassen Nebenbestimmungen zu gebundenen Verwaltungsakten nur unter engen Voraussetzungen zu.

Wohl auch deshalb haben die §§ 164, 165 AO, die die Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung sowie die vorläufige Steuerfestsetzung regeln, im Steuerrecht eine weitaus größere Bedeutung erlangt als die Nebenbestimmungen des § 120 AO. Die Eigentümlichkeit der §§ 164, 165 AO offenbart sich bereits daran, dass in keinem anderen *Verwaltungsverfahrensgesetz* – also weder im VwVfG noch im SGB X – vergleichbare Rechtsinstitute kodifiziert sind<sup>7</sup>. Der Vorbehalt der Nachprüfung iSd § 164 Abs. 1 Satz 1 AO und der Vorläufigkeitsvermerk iSd § 165 Abs. 1 AO wer-

---

2 Vgl. *Seer*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*<sup>23</sup>, § 21 Rn. 114.

3 BFH, I R 148/79, BStBl. II 1981, 3; II R 5/02, BFH/NV 2004, 1062.

4 S. dazu unten B. II. 1. c) bb) (3) (b), S. 84 ff.

5 Vgl. *Söbn*, in: *HHSp*, § 118 AO Rn. 274; *Fritsch*, in: *Koenig*<sup>3</sup>, § 118 AO Rn. 59.

6 *Söbn*, in: *HHSp*, § 120 AO Rn. 20; *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, § 120 AO Rn. 2.

7 Lediglich § 328 SGB III, also eine spezielle Vorschrift zum Arbeitsförderungsrecht, enthält eine dem § 165 AO nachempfundene Regelung über vorläufige Entschei-

den landläufig neben den Regelungen des § 120 Abs. 2 AO als weitere Nebenbestimmungen im Bereich des Steuerrechts angesehen<sup>8</sup>. Obwohl auch das allgemeine Verwaltungsrecht die Möglichkeiten einer vorläufigen Regelung oder einer Regelung unter einem Vorbehalt kennt, sind diese dort weder im VwVfG kodifiziert, noch werden sie von der h.M. als Nebenbestimmung eingestuft<sup>9</sup>. Wie die davon abweichende Behandlung vorläufiger Verwaltungsakte im Steuerrecht zu erklären ist und ob die bisherigen Einschätzungen der Finanzämter und Finanzgerichte etwa zur Rechtsqualität eines Vorbehalts der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 Satz 1 AO oder eines Vorläufigkeitsvermerks gemäß § 165 Abs. 1 AO insgesamt hingenommen werden können, gilt es zu erforschen.

Bemerkenswert ist zudem, dass sich die auf den ersten Blick sehr ähnlich formulierten §§ 164, 165 AO selbst untereinander in nicht unerheblicher Weise unterscheiden. Die sich erst bei genauerer Betrachtung offenbarende verschiedene Ausgestaltung der eng verwandten Normen erstaunt und wirft weitere Fragen – etwa nach den Gründen sowie der Rechtfertigung dieser Unterschiede – auf. Die §§ 164, 165 AO auf ihre Konsistenz zu untersuchen und darüber hinaus zu prüfen, ob die beiden Bestimmungen in der Lage sind, die ihnen zugedachten Aufgaben bestmöglich zu erfüllen, hat sich diese Arbeit zum Ziel gesetzt.

## II. Gang der Darstellung

Zu diesem Zweck stellt die Arbeit zunächst die verwaltungsrechtlichen Grundlagen in Bezug auf Nebenbestimmungen dar. Im Mittelpunkt dieser allgemeinen Ausführungen stehen dabei der Begriff der Nebenbestimmung in Abgrenzung zu anderen verwaltungsrechtlichen Handlungsfor-

---

dungen. Zudem gestattet § 43 Abs. 1 SGB I, Leistungen „vorläufig“ zu erbringen, zielt aber dabei aber auf das Verhältnis zweier Leistungsträger untereinander ab.

- 8 BFH, IV R 168/79 u. a., BStBl. II 1981, 150 (151); VIII R 15/10, BStBl. II 2013, 307; Seer, in: Tipke/Kruse, § 120 AO Rn. 4; Fritsch, in: Koenig<sup>3</sup>, § 120 AO Rn. 2; Lübn, SteuerStud 2008, 249. Zur Rechtsnatur von §§ 164, 165 AO s. ausführlich unten C. I. 4. c) dd), S. 162 ff sowie C. II. 4. c) dd), S. 232 ff.
- 9 Diese Auffassung vertrat bereits der Gesetzgeber, s. BT-Drs. 7/910, S. 57 f. Außerdem: BVerwG, 3 C 8/82, BVerwGE 67, 99 (102); Nöll, Die Rückforderung fehlgeschlagener Subventionen, S. 32 f; U. J. Schröder, JURA 2010, 255 (256, 261); Bockey, JA 1992, 161 (162); König, BayVBl. 1989, 33 (38); Henneke, in: Knack/Henneke<sup>10</sup>, § 35 VwVfG Rn. 189 sowie § 36 VwVfG Rn. 24; a.A. F. J. Kopp, DVBl. 1989, 238 (239 ff).

men, insbesondere den Inhaltsbestimmungen, sowie die wesentlichen Eigenschaften *vorläufiger* Regelungen. Anknüpfend daran wird die Darstellung der verwaltungsrechtlichen Grundlagen mit Blick auf das Steuer(verfahrens)recht durch Erläuterungen zum Aufbau eines Steuerbescheids sowie zur (materiellen) Bestandskraft und den mit der materiellen Bestandskraft in Verbindung stehenden Möglichkeiten zur Änderung von Steuerwaltungsakten fortgeführt. Diese Grundlagen bilden sowohl das gedankliche Fundament als auch den rechtlichen Ausgangspunkt für die Untersuchung der speziell steuerrechtlichen Vorschriften §§ 164, 165 AO.

Nach der Skizzierung der verwaltungsrechtlichen Grundlagen folgt der Hauptteil der Arbeit. In diesem werden die Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 Satz 1 AO und die vorläufige Steuerfestsetzung gemäß § 165 Abs. 1 AO getrennt voneinander detailliert untersucht. So wird u. a. beleuchtet, welche Rolle die §§ 164, 165 AO im Steuerrecht einnehmen und worin ihr exakter Regelungsgehalt besteht. Zudem soll ein Blick darauf geworfen werden, was regelungstechnisch geschieht, wenn die Finanzämter einen Vorbehalt der Nachprüfung iSd § 164 Abs. 1 Satz 1 AO oder einen Vorläufigkeitsvermerk iSd § 165 Abs. 1 AO aufheben bzw. einen vorläufigen Steuerbescheid für endgültig erklären. Gleichzeitig versucht die Dissertation, auf mögliche Schwächen und Unstimmigkeiten der beiden Normen hinzuweisen und Vorschläge zu unterbreiten, wie die §§ 164, 165 AO optimiert werden könnten. Nach einer Darstellung der sich für den Steuerpflichtigen ergebenden Rechtsschutzmöglichkeiten gegen einen Vorbehalt der Nachprüfung bzw. einen Vorläufigkeitsvermerk werden im letzten Teil dieser Arbeit schließlich die Ergebnisse der Analyse zusammengefasst.

## B. Verwaltungsrechtliche Grundlagen in Bezug auf Verwaltungsakte und Nebenbestimmungen

### I. Nebenbestimmungen im allgemeinen Verwaltungsrecht

#### 1. Begriff der Nebenbestimmungen

Da der Begriff der Nebenbestimmungen in allen Teilbereichen des Verwaltungsverfahrensrechts zur Anwendung kommt, sollen zunächst grundlegende, allgemeine Feststellungen getroffen werden. Diese beziehen sich auf den historischen Ursprung der „modernen“ Nebenbestimmungen und auf ihre Bedeutung im geltenden Recht ebenso wie auf die Möglichkeit einer Definition sowie auf die Funktion von Nebenbestimmungen.

#### a) Historische Entwicklung von § 36 VwVfG und § 120 AO

Während die heute geltende Abgabenordnung in weiten Teilen zurückgeht auf die im Wesentlichen von *Enno Becker* konzipierte Reichsabgabenordnung von 1919<sup>10</sup>, ist das Verwaltungsverfahrensgesetz als Kodifikation relativ jung. Nachdem bereits seit den 1950er Jahren über die Einführung eines einheitlichen Gesetzes für das allgemeine Verwaltungsverfahren diskutiert und beraten wurde<sup>11</sup>, legte der dafür beauftragte Bund-Länder-Ausschuss am 17.3.1964 den sog. VwVfG-Musterentwurf vor, der bereits die Grundstrukturen des späteren VwVfG aufstellte. Nach weiteren mehrjährigen Beratungen mündete der VwVfG-Musterentwurf zunächst in einen ersten<sup>12</sup> und schließlich in einen finalen Regierungsentwurf<sup>13</sup>, der 1976 im Bundestag verabschiedet wurde, sodass das VwVfG (erst) am 1.1.1977 in

---

10 Deutsche Reichsabgabenordnung v. 13.12.1919, RGBl. 1919, 1993.

11 S. zur Diskussion einer Vereinheitlichung *Spanner*, in: Verhandlungen des 43. Deutschen Juristentages (1960), Bd. I, Teil 2 A, sowie *Werner*, in: Verhandlungen des 43. Deutschen Juristentages (1960), Bd. I, Teil 2 B; s. außerdem den Sitzungsbericht der Verhandlungen der zweiten Abteilung (insbesondere die Referate von *v. d. Groeben* und *Weber*), in: Verhandlungen des 43. Deutschen Juristentages (1960), Bd. II, D.

12 BT-Drs. VI/1173.

13 BT-Drs. 7/90.

Kraft trat<sup>14</sup>. Motivation für die Schaffung eines einheitlichen Gesetzes war vor allem die Vereinfachung des Verwaltungsverfahrens für die Verwaltungsbehörden der Länder und des Bundes, die sich bis dahin einer Vielzahl von geschriebenen und ungeschriebenen Rechtssätzen gegenüber sahen, sowie die Verbesserung der Rechtsstellung des Bürgers in Hinblick auf Rechtsicherheit und Rechtsklarheit<sup>15</sup>. Zeitweise gab es sogar Bestrebungen, alle Bereiche des Verwaltungsverfahrensrechts in die neue Kodifikation zu integrieren<sup>16</sup>. Letztlich entschied man sich jedoch aufgrund vermeintlich zu großer Unterschiede zwischen den einzelnen Rechtsgebieten für ein 3-Säulen-Modell, das für die Sozialrechtsverwaltung und die Verwaltung von Steuern und Abgaben jeweils eigenständige Verfahrensordnungen vorsah. Weil gleichzeitig mit der Ausarbeitung eines einheitlichen Verfahrensgesetzes für das allgemeine Verwaltungsrecht durch einen vom Bundesfinanzministerium eigens einberufenen Arbeitskreis – bereits seit 1964 – über eine Anpassung der damaligen RAO beraten wurde<sup>17</sup>, konnte die neue, ebenfalls am 1.1.1977 in Kraft getretene AO 1977<sup>18</sup> allerdings stark – nämlich soweit dies für möglich gehalten wurde<sup>19</sup> – an die Bestimmungen des VwVfG angeglichen werden. Teilweise schoss man bei der Angleichung der Verfahrensordnungen gar über das Ziel hinaus, indem man auch solche Normen übernahm, die nicht den Anforderungen des Steuerrechts entsprachen<sup>20</sup>. Das SGB X, das sich in Umsetzung des „3-Säulen-Modells“ ebenfalls zu weiten Teilen am VwVfG orientiert und Abweichungen vom VwVfG nur dort vorsehen soll, „wo dies aus Gründen der Besonderheiten des Sozialrechts erforderlich war“<sup>21</sup>, trat etwas später am 1.1.1981 in Kraft<sup>22</sup>.

---

14 Verwaltungsverfahrensgesetz v. 25.5.1976, BGBl. I 1976, 1253.

15 BT-Drs. 7/90, S. 28 f; vgl. auch *Sachs*, in: P. Stelkens/Bonk/Sachs<sup>9</sup>, Einleitung Rn. 10.

16 *Ramsauer*, in: F. O. Kopp/Ramsauer<sup>19</sup>, Einführung I VwVfG Rn. 25; *Sachs*, in: P. Stelkens/Bonk/Sachs<sup>9</sup>, Einleitung Rn. 60 f.

17 Vgl. dazu *Musil*, in: HHSp, Einf. AO Rn. 38 ff.

18 Abgabenordnung v. 16.3.1976, BGBl. I 1976, 613.

19 Vgl. die Begründung zum AO-Entwurf, BT-Drs. VI/1982, S. 94, wonach Abweichungen zum VwVfG-Entwurf „auf die Besonderheiten des Steuerrechts und auf seine bisherige eigenständige Entwicklung zurückzuführen“ seien.

20 Vgl. *Musil*, in: HHSp, Einf. AO Rn. 101, der insbesondere die Anpassung der Vorschriften über die Änderung und Aufhebung von Verwaltungsakten aus Gründen der Parallelität mit dem VwVfG für unreflektiert hält.

21 Begründung zum Entwurf eines Sozialgesetzbuchs (SGB), BT-Drs. 8/2034, S. 29, 60.

22 Sozialgesetzbuch – Verwaltungsverfahren v. 18.8.1980, BGBl. I 1980, 1469.

Als zentrales Handlungselement stellte das VwVfG 1977 den Verwaltungsakt gemäß § 35 Satz 1 VwVfG in seinen Mittelpunkt. Unmittelbar im Anschluss an diese Vorschrift regelt der bis heute unveränderte § 36 VwVfG die Nebenbestimmungen zum Verwaltungsakt, die zum großen Teil dem Zivilrecht entnommen sind und zuvor ungeschrieben galten<sup>23</sup>.

Entsprechend den Vorstellungen eines Arbeitskreises des Bundesfinanzministeriums, der das Ziel der parallelen Reform der Reichsabgabenordnung darin sah, „eine bessere Systematik der Reichsabgabenordnung und weitgehende Übereinstimmung mit dem allgemeinen Verwaltungsrecht in der Begriffsbestimmung zu erreichen“<sup>24</sup>, wurden – dem Scheitern einer Gesamtkodifikation zum Trotz – jeweils mit den §§ 35, 36 VwVfG wortgleiche Regelungen zum Verwaltungsakt sowie zu Nebenbestimmungen zum Verwaltungsakt in die neue Abgabenordnung (§§ 118, 120 AO) eingebettet<sup>25</sup>. Zwar wurden schon vor Erlass der AO 1977 Steuerverwaltungsakte mit Bedingungen, Befristungen oder Auflagen versehen und insbesondere § 78 RAO 1919 bzw. § 96 Abs. 1 RAO 1931 setzte sogar die Möglichkeit, Widerrufsvorbehalte und Bedingungen zu erlassen, voraus<sup>26</sup>. Eine Vorschrift, die die Zulässigkeit von Nebenbestimmungen einheitlich regelt, war der (Reichs-)Abgabenordnung bis zu diesem Zeitpunkt jedoch fremd.

Des Weiteren wurden die §§ 164, 165 AO eingeführt. Als besonderes Mittel, den Zielen des AO-Entwurfs gerecht zu werden, die darin bestanden, eine gerechte, gleichmäßige und für alle Beteiligten unbürokratische und zeitnahe Besteuerung zu erreichen, wollte die Gesetzesbegründung vor allem die Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung verstanden wissen<sup>27</sup>. Im Gegensatz zur neuen Regelung über die Zulässigkeit von Nebenbestimmungen nach § 120 AO hatten diese beiden Normen einen direkten Vorläufer in der Reichsabgabenordnung. Sie wurden aus dem früheren § 100 Abs. 1 und 2 RAO 1931 fortentwickelt, der schon vor Inkrafttreten der AO 1977 eine „vorläufige Steuerfestsetzung“ erlaubte.

---

23 Vgl. *Vofskuhle/Kaiser*, JuS 2012, 699; *U. Stelkens*, in: P. Stelkens/Bonk/Sachs<sup>9</sup>, § 36 VwVfG Rn. 2; *Ruffert*, in: Ehlers/Pünder, Allgemeines Verwaltungsrecht<sup>15</sup>, § 23 Rn. 1, 4, 8. „Bedingungen“ als Ausdruck für zusätzliche Genehmigungsanforderungen kannte allerdings bereits die Preußische Allgemeine Gewerbeordnung von 1845, vgl. § 30 PrAllGewO.

24 Bericht des Arbeitskreises zur Reform der Reichsabgabenordnung und ihrer Nebengesetze über seine Tätigkeit, BMF-Schriftenreihe, S. 15 zu II 2.

25 Entsprechende Vorschriften im SGB X sind die §§ 31, 32.

26 Vgl. *Söbn*, in: HHSp, § 120 AO Rn. 1.

27 BT-Drs. VI/1982, S. 93.

Ansätze für eine vorläufige Festsetzung iSd heutigen § 165 Abs. 1 AO zeigen sich außerdem bereits in § 82 RAO 1919<sup>28</sup>.

b) Nebenbestimmungen im geltenden Recht

Heutzutage spielen Nebenbestimmungen im (allgemeinen) Verwaltungsrecht eine große Rolle. Sie unterstützen die Verwaltungsbehörden bei der Bearbeitung der Sachverhalte, indem sie eine differenzierte und einzelfallgerechte Entscheidung ermöglichen<sup>29</sup>. Vielfach wurde die Befugnis zum Einsatz von Nebenbestimmungen – neben dem § 36 VwVfG – sogar spezialgesetzlich geregelt, um den Anforderungen des jeweiligen Fachrechts noch besser zu entsprechen. So schließen einige dieser Sonderbestimmungen die Verwendung von Nebenbestimmungen für bestimmte Verwaltungsakte aus. Andere lassen nur gewisse Nebenbestimmungen zu oder setzen voraus, dass ein besonderer Zweck mit der eingesetzten Nebenbestimmung verfolgt wird. § 17 Abs. 1 Satz 4 AtG beispielsweise regelt die Möglichkeit, atomrechtliche Genehmigungen zu befristen, untersagt dies jedoch ausdrücklich für Genehmigungen von Kernkraftanlagen iSd § 7 AtG. Hintergrund dieses Ausschlusses ist, dass eine nur befristete Erlaubnis nach § 7 AtG aufgrund der hohen Investitionskosten für die Betreiber der Anlage absolut unwirtschaftlich wäre<sup>30</sup>. Im Ausländerrecht hingegen ordnet § 7 Abs. 2 Satz 1 AufenthG für die Erteilung einer Aufenthaltserlaubnis wegen deren strikter Zweckbindung, § 7 Abs. 1 Satz 2 AufenthG, zwingend eine Befristung an. Eine (zweckungebundene) Niederlassungserlaubnis wiederum kann gemäß § 9 Abs. 1 AufenthG nur in den durch das Gesetz zugelassenen Fällen (etwa im Fall der Wohnsitzauflage nach § 23 Abs. 2 Satz 4 AufenthG) mit einer Nebenbestimmung versehen werden. § 8 Abs. 2 HwO gestattet, eine Ausnahmegewilligung zur Eintragung in die Handwerksrolle mit Bedingungen oder Auflagen zu versehen oder die Bewilligung zu befristen; ein Widerrufsvorbehalt wird damit ausgeschlossen. Als Beispiel für Nebenbestimmungen, von denen nur zur Erreichung eines bestimmten Zweckes Gebrauch gemacht werden darf, lassen sich § 5 Abs. 1 GastG sowie § 9 Abs. 2 WaffG anführen. Diese verlangen für die Befügung von Nebenbestimmungen zu Gewerbeerlaubnissen bzw. zu Waffen- und Munitionserlaubnissen, dass die Nebenbestimmungen dem

---

28 Näheres dazu unten B. II. 1. c) cc) (2), S. 93 ff sowie C. II. 2., S. 191 ff.

29 Näher zur Funktion der Nebenbestimmungen unten B. I. 1. d), S. 34 ff.

30 BT-Drs. 3/759, S. 30; *Fischerhof*<sup>2</sup>, § 17 AtG Rn. 10.