

# Abgabenordnung: AO

Klein

18. Auflage 2025  
ISBN 978-3-406-81874-5  
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](https://beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

[beck-shop.de](https://beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://beck-shop.de) für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

223/84 N, EFG 1986, 608). Die Ersatzzuständigkeit nach § 24 greift **nicht** bei Anträgen auf Erstattung gemeinschaftswidrig einbehaltener **KapEst** (§ 16. Aufl § 20 Rz 5).

### § 25 Mehrfache örtliche Zuständigkeit

<sup>1</sup> Sind mehrere Finanzbehörden zuständig, so entscheidet die Finanzbehörde, die zuerst mit der Sache befasst worden ist, es sei denn, die zuständigen Finanzbehörden einigen sich auf eine andere zuständige Finanzbehörde oder die gemeinsame fachlich zuständige Aufsichtsbehörde bestimmt, dass eine andere örtlich zuständige Finanzbehörde zu entscheiden hat. <sup>2</sup> Fehlt eine gemeinsame Aufsichtsbehörde, so treffen die fachlich zuständigen Aufsichtsbehörden die Entscheidung gemeinsam.

Bei **mehrfacher örtlicher** Zuständigkeit (zB nach § 18 II oder § 23) ist die FinBeh zuständig, die zuerst mit der Sache befasst ist. Es handelt sich bei § 25 um keine Zuständigkeitsvereinbarung nach § 27, da keine an sich unzuständige Behörde zuständig wird.

Zu einer mehrfachen örtlichen Zuständigkeit kann es zB bei einem Antrag auf Aufteilung nach § 269 durch zwei Gesamtschuldner oder bei einer Aufspaltung kommen, wenn die nach der Aufspaltung bestehenden Gesellschaften in unterschiedlichen Zuständigkeitsbereichen ihre Geschäftsleitung haben (§ 20 I) bzw ihre Tätigkeit ausüben (§ 21 I); s hierzu BayLfSt 11.6.2013, BeckVerw 275170 Tz 3, sowie BayLfSt v 11.3.2019, AO-Kartei BY § 268 AO Karte 1, Tz 3.1). Relevant wird die Regelung des § 25 ferner bei einer Trennung von Eheleuten, wenn einer oder beide Ehegatten im Jahr der Trennung in einen anderen FA-Bezirk zieht bzw ziehen und die Zuständigkeit für die Zusammenveranlagung geklärt werden muss (BFH 5.12.2007 – VIII B 79/07, BFH/NV 2008, 732; Fin-Min NRW 21.3.2021, AO-Kartei NW § 19 AO Karte 802, Abschn I; s auch § 19 Rz 3).

Die örtlich zuständigen FinBeh können sich gem Satz 1 2. HS 1. Variante auf die Zuständigkeit einer von ihnen **einigen**. Dies gilt auch über die Ländergrenzen hinaus, es sei denn, es besteht ausnahmsweise eine verbandsmäßige Zuständigkeit (s näher § 17 Rz 9). Grundsätzlich soll das FA zuständig sein, das zuerst mit der Sache befasst war, es sei denn, der dort stl geführte Ehegatte hat keine eigenen Einkünfte oder der andere Ehegatte wird auch zur USt bzw GewSt veranlagt; zu weiteren Einzelheiten s BayLfSt 11.12.2014, StEd 2015, 61. Aus der Formulierung des § 26 geht hervor, dass die örtliche Zuständigkeit der übrigen FinBeh durch die Einigung nach § 25 nicht beseitigt wird (BFH 7.9.2000 – III R 39/98, BStBl. II 2001, 116). Der Stpfl kann daher bei jeder der örtlich zuständigen Behörden eine wirksame Berichtigungsanzeige iSv § 153 stellen (s § 17 Rz 3). Die **Zustimmung** der Betroffenen ist **nicht erforderlich** (BFH 4.6.1996 – VII B 254/95, BFH/NV 1997, 80; AEAO zu § 25).

Nach Satz 1 2. HS 2. Variante kann auch die gemeinsame **Aufsichtsbehörde** bestimmen, welche FinBeh zuständig sein soll. Eine Bestimmung der zuständigen FinBeh durch die Aufsichtsbehörde ist allerdings nur solange möglich, wie die zuerst befasste FinBeh noch nicht entschieden oder ihre Tätigkeit noch nicht abgeschlossen hat (*TK/Drien* § 25 Rz 4).

Bei **Fehlen einer gemeinsamen Aufsichtsbehörde** treffen gem **S 2** die fachlich zuständigen Aufsichtsbehörden die Entscheidung gemeinsam. Die Vorschrift gilt auch bei beschränkt Stpfl (BFH 3.2.1993 – I R 80/91 ua, BStBl. II 1993, 462). § 25 AO lässt auch eine sachliche Teilung der Aufgaben zu, zB AP werden vom HZA am Sitz des Unternehmens, laufende ZollVA jedoch vom GrenzHZA erledigt.

## § 26 Zuständigkeitswechsel

<sup>1</sup>Geht die örtliche Zuständigkeit durch eine Veränderung der sie begründenden Umstände von einer Finanzbehörde auf eine andere Finanzbehörde über, so tritt der Wechsel der Zuständigkeit in dem Zeitpunkt ein, in dem eine der beiden Finanzbehörden hiervon erfährt. <sup>2</sup>Die bisher zuständige Finanzbehörde kann ein Verwaltungsverfahren fortführen, wenn dies unter Wahrung der Interessen der Beteiligten der einfachen und zweckmäßigen Durchführung des Verfahrens dient und die nunmehr zuständige Finanzbehörde zustimmt. <sup>3</sup>Ein Zuständigkeitswechsel nach Satz 1 tritt so lange nicht ein, wie

1. über einen Insolvenzantrag noch nicht entschieden wurde,
2. ein eröffnetes Insolvenzverfahren noch nicht aufgehoben wurde oder
3. sich eine Personengesellschaft oder eine juristische Person in Liquidation befindet.

S 3 angefügt durch JStG 2008 v 20.12.2007 (BGBl. 2008 I 3150).

**Schrifttum:** *Bergan/Martin* Die örtliche Zuständigkeit im Steuererhebungsverfahren – zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil 12.7.2011 VII R 69/10, DStR 2012, 171; *Friedrich* Zuständigkeit der Finanzämter bei Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine natürliche Person als Alleingesellschafter, AO-StB 2019, 159; *Rüsken* Zur Zuständigkeit für einen Abrechnungsbescheid nach Wohnsitzwechsel des Steuerpflichtigen, BFH/PR 2011, 431.

## Übersicht

	Rz
1. Überblick .....	1
2. Zeitpunkt und Folgen des Zuständigkeitswechsels (S 1) .....	2–5
a) Fälle des Zuständigkeitswechsels .....	2
b) Zeitpunkt .....	3
c) Folgen des Zuständigkeitswechsels .....	4
d) Betriebsaufgabe .....	5
3. Fortführung durch bisher zuständige Behörde (S 2) .....	10–15
4. Zeitlicher Ausschluss des Zuständigkeitswechsels (S 3) .....	19
5. Zuständigkeitsfehler .....	22
6. Auswirkungen auf das Einspruchs- und Klageverfahren .....	23, 24

**1 1. Überblick.** Die Vorschrift regelt in S 1 den örtlichen Zuständigkeitswechsel, insbes den Zeitpunkt, zu dem die Zuständigkeit auf das neue FA übergeht, sowie in S 2 die Möglichkeit, das Verwaltungsverfahren unter bestimmten Voraussetzungen noch fortführen zu können. Der Zuständigkeitswechsel wird in Fällen des S 3 (Insolvenz, Liquidation) zeitlich gesperrt (§ Rz 19).

Ein Zuständigkeitswechsel iSv § 26 setzt voraus, dass **bereits eine FinBeh tätig geworden** ist (FG Mster 6.2.2020 – 5 K 2531/17 F, DStRE 2020, 1061; 17.5.2021 – 13 V 819/21 AO, EFG 2021, 1249; s auch Rz 11). Ein Wechsel in der sachlichen Zuständigkeit fällt nicht unter § 26 (BFH 20.8.2014 – I R 43/12, BFH/NV 2015, 306; 29.6.2015 – III S 12/15, BFH/NV 2015, 1421). § 26 erfasst alle laufend veranlagten Steuern, bei denen sich die Umstände, die die Zuständigkeit begründen (Wohnsitz, Geschäftsleitung usw), ändern können. Die Vorschrift gilt nach der geänderten Rspr des BFH auch für das Vollstreckungsverfahren sowie das Erhebungsverfahren wie zB einen Abrechnungsbescheid (BFH 19.3.2019 – VII R 27/17, BStBl. II 2020, 31; 25.2.2021 – III R 36/19, BStBl. II 2021, 712, unter Aufgabe von BFH 12.7.2011 – VII R 69/10, BFH/NV 2011, 1936); die Zuständigkeit verbleibt bei einem Wechsel der örtlichen Zuständigkeit also nicht bei demjenigen FA, das den streitigen Anspruch festgesetzt hat (§ § 19 Rz 1). Die Norm gilt nicht bei Verbrauchsteuern (FG BBG 18.5.2022 – 1 K 1149/20, ZfZ 2022, 249, Rev BFH VII R 23/22); denn bei ihnen kann sich die Zuständigkeit im Laufe des Verwal-

tungsverfahrens nicht ändern, da sie sich nach dem Ort der Tatbestandsverwirklichung gem § 23 I richtet (*HHSp/Wackerbeck* § 26 Rz 11).

Die Zuständigkeit hat Auswirkungen auf die Steuerberechtigung der Länder (vgl Art 107 I GG).

**2. Zeitpunkt und Folgen des Zuständigkeitswechsels (S 1). a) Fälle des Zuständigkeitswechsels.** Zum Zuständigkeitswechsel kommt es insbes bei einem **Wohnsitzwechsel** einer natürlichen Person (vgl § 19 I sowie Rz 5 für den Fall einer gleichzeitigen Betriebsaufgabe), auch bei einem hierdurch verursachten Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten StPflcht oder umgekehrt (OFD Karlsruhe 28.4.2023, AO-Kartei BW, § 26 AO Karte 1, Rz 3.4; BayLfSt 5.3.2021, BeckVerw 525219), oder bei einer **Verlegung der Geschäftsleitung** oder des Sitzes einer juristischen Person (vgl § 20 I, II). Zur Gesamtrechtsnachfolge bei natürlichen Personen s § 17 Rz 4; zu weiteren Einzelheiten bei Betriebs- und Wohnsitzverlegung s OFD Nds 20.1.2016, BeckVerw 323189; zum Zuständigkeitswechsel beim Kindergeld s Abschn V 3.3 DA-KG 2024. Beim Tod des Stpfl ist str, ob es zu einem Zuständigkeitswechsel kommt (s § 17 Rz 4; verneinend: OFD Karlsruhe 28.4.2023, AO-Kartei BW, § 26 AO Karte 1, Rz 3.5).

Zu einem Zuständigkeitswechsel kann es auch bei **Verschmelzungen, Umwandlungen und Anwachsungen** kommen, wenn diese Vorgänge zu einer Gesamtrechtsnachfolge führen und der Gesamtrechtsnachfolger seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz gem § 20 I, II, § 22 I bzw seinen überwiegenden Tätigkeitsort iSv § 21 I im Zuständigkeitsbereich eines anderen FA hat und eines der FÄ hiervon erfährt. Die örtliche Zuständigkeit richtet sich also nach den Verhältnissen des Gesamtrechtsnachfolgers, dh des übernehmenden Rechtsträgers (FM NRW 20.4.2012, DB 2012, 1596). Zu einer Gesamtrechtsnachfolge kommt es aber nur im Bereich der **Betriebssteuern** (GewSt-Messbetrag, USt) sowie der **KSt**, nicht bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung, bei der die Zuständigkeit unverändert bestehen bleibt. Eine Gesamtrechtsnachfolge bei den Betriebssteuern und damit ein Zuständigkeitswechsel tritt daher in den folgenden Fällen ein (BayLfSt 11.6.2013, BeckVerw 275170; FM NRW 20.4.2012, DB 2012, 1596): **(1)** bei Verschmelzung einer KapGes auf eine andere KapGes, sodass das FA der übernehmenden KapGes für die USt, KSt und den GewSt-Messbetrag zuständig wird; **(2)** bei Verschmelzung einer PersGes auf eine andere PersGes, soweit es um die USt und den GewSt-Messbetrag geht; im Bereich der einheitlichen und gesonderten Feststellung kommt es hingegen nicht zu einem Zuständigkeitswechsel; **(3)** bei Verschmelzung einer KapGes auf eine PersGes und umgekehrt, soweit es um die Betriebssteuern der verschmolzenen Gesellschaft geht; im Bereich der einheitlichen und gesonderten Feststellung kommt es hingegen nicht zu einem Zuständigkeitswechsel; **(4)** bei einer nicht nur formwechselnden Umwandlung, soweit es um die USt, KSt und den GewSt-Messbetrag geht, nicht jedoch hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung; **(5)** bei einer Anwachsung gem § 738 BGB auf den verbleibenden Gesellschafter einer PersGes, nachdem der vorletzte Gesellschafter ausgeschieden ist, soweit es um die USt und den GewSt-Messbetrag geht; hingegen tritt im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung keine Gesamtrechtsnachfolge des verbleibenden Gesellschafters ein (BayLfSt 5.5.2015, DStR 2015, 1388); **(6)** bei einer Verschmelzung einer KapGes auf eine natürliche Person, die zu einer Gesamtrechtsnachfolge führt (*Friedrich* AO-StB 2019, 159, 162). Zur Möglichkeit einer Zuständigkeitsvereinbarung in den vorstehend genannten Fällen der Gesamtrechtsnachfolge s § 27 Rz 1. Hingegen tritt bei der **Aufspaltung kein Zuständigkeitswechsel** nach § 26 ein (s § 25 Rz 1).

**b) Zeitpunkt.** Der Zuständigkeitswechsel tritt nach S 1 in dem Zeitpunkt ein, in dem entweder das bisher zuständige FA oder das neu zuständig werdende FA **hiervon erfährt** (BFH 7.2.2007 – V B 108, 109, 110/06, BFH/NV 2007, 870). Entscheidend ist die positive Kenntnis und nicht ein Kennenmüssen oder Kennen-

können (BFH 24.4.2014 – IV R 25/11, BStBl. II 2014, 819). Allein der Eintritt der die Zuständigkeit verändernden Umstände genügt also nicht für den Zuständigkeitswechsel. Aus Gründen der Rechtssicherheit und Praktikabilität müssen die die Zuständigkeit ändernden Umstände aus der Sicht der betroffenen FA sogar zweifelsfrei feststehen (BFH 24.4.2014 – IV R 25/11, BStBl. II 2014, 819; 25.1.1989 – X R 158/87, BStBl. II 1989, 483; FG SachsAnh 25.1.2012 – 3 K 1216/09, BeckRS 2012, 95308) und sind aktenkundig zu machen (AEAO zu § 26 Nr 1). Bei Verschmelzungen, Umwandlungen und Anwachsungen (§ Rz 2) tritt der Zuständigkeitswechsel in dem Moment ein, in dem eines der FA von der Verschmelzung oä Kenntnis erhält (aA *Friedrich* AO-StB 2019, 159, 161, 162, wonach es in Verschmelzungsfällen von einer KapGes auf eine natürliche Person zu einer Änderung der sachlichen Zuständigkeit komme, so dass § 26 nicht anwendbar sei). Sofern der Zuständigkeitswechsel unzweckmäßig erscheint, kann entweder das bisher für die übertragende Gesellschaft zuständige FA die bereits begonnenen Veranlagungsverfahren gem § 2 fortführen (§ Rz 10ff) oder es kann eine Zuständigkeitsvereinbarung gem § 27 getroffen werden (BayLfSt 11.6.2013, BeckVerw 275170, sowie BayLfSt 5.5.2015, DStR 2015, 1388; FM NRW 20.4.2012, DB 2012, 1596 Tz 5). Entsprechendes gilt in Umwandlungsfällen, sofern die Umwandlung zu einer Gesamtrechtsnachfolge führt (zu Einzelheiten s Rz 2).

- 4 **c) Folgen des Zuständigkeitswechsels.** Der Zuständigkeitswechsel wirkt sich nicht nur auf aktuelle und künftige, sondern auch auf frühere, **noch nicht abgeschlossene Veranlagungszeiträume** aus; er tritt in dem Stadium ein, in dem sich das Verfahren jeweils befindet, sodass auch ein noch nicht abgeschlossenes Veranlagungsverfahren auf das neue FA übergehen kann und der Zuständigkeitswechsel vom neuen FA nicht unter Hinweis auf noch offene Verfahren verweigert werden kann (OFD Karlsruhe 28.4.2023, AO-Kartei BW, § 26 AO Karte 1, Rz 1.3; OFD Frankfurt 13.11.2020, BeckVerw 499677, Tz 1; s auch BayLfSt 11.12.2014, StEd 2015, 61: Zuständigkeit bei geschiedenen bzw getrennt lebenden Ehegatten auch für VZ vor der Trennung). Anders ist dies nur, wenn die Zuständigkeit an ein früheres Ereignis (wie zB § 35 I ErbStG) anknüpft. Ist das maßgebliche Verwaltungshandeln hingegen bereits abgeschlossen, verbleibt es hinsichtlich dieses Verwaltungshandelns bei der Zuständigkeit des bisherigen FA (BFH 26.2.2014 – III B 123/13, BFH/NV 2014, 823). Zu Auswirkungen im Einspruchs- und Klageverfahren s Rz 23f.

Mit dem Wechsel der örtlichen Zuständigkeit wird das nunmehr zuständig gewordene FA **Verfahrensbeteiligter** (BFH 7.11.1978 – VIII R 183/75, BStBl. II 1979, 169). Das gilt auch dann, wenn die die Zuständigkeit begründenden Umstände sich in der Person des Gesamtrechtsnachfolgers ändern, der Steuerfall aber den Rechtsvorgänger betrifft (FG Hbg 13.4.1989 – II 7/87, EFG 1989, 490; näher § 17 Rz 4). Die Beauftragung eines anderen FA mit einer Ap wird hinfällig, wenn die Zuständigkeit der beauftragenden Behörde für die Besteuerung und damit für die Ap entfällt (FG Köln 28.6.1990 – 5 K 800/90, EFG 1991, 110).

- 5 **d) Betriebsaufgabe.** Bei einer Wohnsitzverlegung unter **gleichzeitiger** Betriebsaufgabe sind die noch ausstehenden **BetriebsSt-Veranlagungen** noch von dem bisher zuständigen FA abzuwickeln. Dies ergibt sich unmittelbar aus der AO, weil die Wohnsitzverlagerung für die Betriebssteuern keine Bedeutung hat (§ § 21 Rz 2 für die USt, für die Realsteuern § 22 I und für die Verbrauchsteuern § 23 II), und wird durch den AEAO zu § 26 Nr 3 klargestellt. Es wechselt lediglich die Zuständigkeit für die Personensteuern; zu Einzelheiten s auch OFD Nds 20.1.2016, BeckVerw 323189 Tz 3.3. Laut AEAO zu § 26 Nr 3 hat aber das bisherige FA im Wege der Amtshilfe noch den Gewinn aus der Zeit bis zur Betriebsaufgabe zu ermitteln und dem neuen Wohnsitz-FA mitzuteilen. Zur Möglichkeit einer Zuständigkeitsvereinbarung gem § 27 s Erläut zu § 27. § 26 AO gilt nicht bei der GewSt, wenn der Betrieb in ein anderes Bundesland verlegt wird, da dies ein

Wechsel der sachlichen Zuständigkeit ist (BFH 29.6.2015 – III S 12/15, BFH/NV 2015, 1421).

**3. Fortführung durch bisher zuständige Behörde (S 2).** Die bisher zuständige FinBeh kann im Interesse der Verwaltungsökonomie (s Rz 14) nach S 2 das begonnene Verfahren noch fortführen, wenn die **andere Behörde zustimmt** (s Rz 12). In diesem Fall kommt es zur örtlichen Zuständigkeit einer an sich nicht mehr zuständigen FinBeh. Die Fortführung nach § 26 beschränkt sich aber auf die bereits begonnenen Verfahren; soll die gesamte örtliche Zuständigkeit bei der bisher zuständigen FinBeh verbleiben, geht dies nur durch eine Zuständigkeitsvereinbarung nach § 27 (OFD Frankfurt 13.11.2020, BeckVerw 499677, Tz 4).

Das Verwaltungsverfahren muss schon **begonnen haben** (BFH 13.12.2001 – III R 13/00, BStBl. II 2002, 406; s auch Rz 1). Erfährt das FA erst nach Abschluss der Veranlagung von den Umständen, die zu einem Zuständigkeitswechsel führen, darf es von nun an keine Ap mehr anordnen, da das Außenprüfungsverfahren ein neues Verwaltungsverfahren darstellt (BFH 26.2.2014 – III B 123/13, BFH/NV 2014, 823). Hierfür wäre die Zustimmung des Stpfl nach § 27 erforderlich (FG Nds 10.2.1983 – XI 536/82, EFG 1983, 530). S 2 berechtigt nicht dazu, die Zuständigkeit eines FA zu schaffen, wenn die Zuständigkeit bei Vornahme der Verwaltungsentscheidung noch gar nicht vorhanden war (FG Bln 16.7.1982 – III 263/82, EFG 1983, 268).

Abzulehnen ist die Auffassung des FG RhPf (8.10.1990 – 5 K 332/88, EFG 1991, 162), wonach bei Verlegung des Wohnsitzes in ein anderes Bundesland ohne die wirksame Zustimmung des zuständig gewordenen FA das frühere FA absolut unzuständig geworden sei. Dieser Fehler sei offenkundig und besonders schwerwiegend und führe daher zur Nichtigkeit der von diesem Bescheid nach Zuständigkeitswechsel ergangenen Bescheide (ablehnend auch *TK/Drüen* § 26 Rz 16). Entgegen der Auffassung des FG RhPf gibt es bei der ESt keine an den Ländergrenzen endende verbandsmäßige Zuständigkeit oder etwas ähnliches (s näher § 17 Rz 8), sondern nur bei der GrSt, GrESt und GewSt (BFH 29.6.2015 – III S 12/15, BFH/NV 2015, 1421).

Erforderlich ist nach S 2 die **Zustimmung** des neu zuständigen FA. Die Zustimmung muss unmissverständlich ggü dem bisher zuständigen FA erklärt werden (FG Nds 25.7.2014 – 15 V 164/14, EFG 2014, 1838). Keine Zustimmung (auch nicht konkludente Zustimmung) liegt vor, wenn das neu zuständige FA seine Zuständigkeit bestreitet oder verkennt (FG Sachs 3.11.2009 – 5 K 783/07, BeckRS 2009, 26029200). Die Zustimmung ist kein VA, da sie nur behördenintern wirkt, und daher nicht anfechtbar (BFH 11.8.2010 – VI B 143/09, BFH/NV 2010, 2230).

Die Zustimmung muss nicht unverzüglich, dh vor der Amtshandlung der an sich nicht mehr zuständigen Behörde, eingeholt werden, sondern kann nach § 126 I Nr 5 noch **bis zum Abschluss des Einspruchsverfahrens** nachgeholt werden (*Gosch AO/FGO/Schmieszek* § 26 Rz 23); danach ist eine Nachholung gem § 126 II nicht mehr möglich. Nicht zu folgen ist der Gegenauffassung, die eine unverzügliche Zustimmung fordert (FG RhPf 8.10.1990 – 5 K 332/88, EFG 1990, 162; FG Bln 16.7.1982 – III 263/82, EFG 1983, 268; FG Hbg 22.5.1997 – II 5/97, EFG 1997, 1418; *TK/Drüen* § 26 Rz 12; *Koenig/Pätz* § 26 Rz 21); denn diese zeitliche Vorgabe ist aus dem Gesetz nicht abzuleiten.

Eine einmal erteilte Zustimmung kann **nicht rückgängig** gemacht werden. Ebenso kann die Verweigerung der Zustimmung oder eine Absprache, dass das neu zuständige FA das Verfahren übernimmt, nicht später durch eine Zustimmung abgelöst werden (FG RhPf 8.10.1990 – 5 K 332/88, EFG 1990, 162; FG Hbg 22.5.1997 – II 5/97, EFG 1997, 1418). Das Erfordernis der Rechtssicherheit und Praktikabilität verbietet es, dass die FA die Zuständigkeit hin und her schieben. Gleichermäßen sind auch Absprachen und Anordnungen unzulässig, nach denen eine Zustimmung durch die zuständig gewordene FinBeh für eine Gruppe von

Fällen oder unter bestimmten Voraussetzungen als erteilt gilt (*Koenig/Pätz* § 26 Rz 21; BayLfSt 27.10.2017, BeckVerw 347969). Die erforderliche Zustimmung der neu zuständigen Behörde kann nicht durch eine Zustimmung oder Genehmigung des Stpfl ersetzt werden (FG Hbg 22.5.1997 – II 5/97, EFG 1997, 1418).

- 13 Für die Fortführung des Verwaltungsverfahrens ist hingegen **keine Zustimmung des Steuerpflichtigen** erforderlich, weil keine neue Zuständigkeit begründet wird und eine missbräuchliche Anwendung der Vorschrift kaum in Betracht kommen dürfte; anders dagegen bei der Zuständigkeitsvereinbarung nach § 27. Bei § 26 geht es lediglich um die zeitliche Abgrenzung von zwei gegebenen Zuständigkeiten. Der Stpfl muss aber vorher **angehört** werden, weil nur so sein Interesse gewahrt werden kann (FG RhPf 4.8.1980 – V 64/78, EFG 1981, 24; FG Hbg 13.2.1984 – VI 85/81, EFG 1985, 3; FG Köln 28.6.1990 – 5 K 800/90, EFG 1991, 110; *TK/Driën* § 26 Rz 7). Nr 2 des AEAO zu § 26 bestimmt, dass der Stpfl gehört werden „soll“ und dass er von der Fortführung des Verwaltungsverfahrens zu benachrichtigen ist (ähnlich *Gosch AO/FGO/Schmieszek* § 26 Rz 20). Die Anhörung kann sowohl durch die bisher zuständige Behörde als auch durch das neu zuständige FA erfolgen (*Koenig/Pätz* § 26 Rz 18; aA *TK/Driën* § 26 Rz 7; FG Köln 28.6.1990 – 5 K 800/90, EFG 1991, 110, wonach nur das bislang zuständige FA anhören muss). Unterbleibt die Anhörung, kann dieser Fehler nach § 126 I Nr 3 noch bis zum Abschluss des Einspruchsverfahrens geheilt werden.

- 14 Die **Verwaltungsökonomie** iSv § 26 S 2 ist zu bejahen, wenn das Veranlagungsverfahren kurz vor dem Abschluss steht, eine bereits durchgeführte Ap noch durch das FA ausgewertet werden soll, Pfandsachen bereits zur Verwertung abgeholt wurden, für die Bearbeitung eines Steuerfalles die Kenntnis der besonderen örtlichen Gegebenheiten erforderlich ist und das zuständig gewordene FA darüber nicht verfügt oder der Stpfl die Fortführung beantragt und hierfür sonstige wichtige Gründe benennt (LfSt RhPf 13.2.2017, BeckVerw 339417, Tz 2.1; OFD Nds 20.1.2016, BeckVerw 323189, Tz 2).

Auch im Fall der Verlegung der Geschäftsleitung weg vom Wohnsitz oder hin zum Wohnsitz kann die Zuständigkeit für die Betriebssteuern und für ein etwaiges Einspruchsverfahren noch beim bisher zuständigen FA verbleiben, falls die Veranlagung innerhalb kurzer Zeit ohne Schwierigkeit möglich ist (BayLfSt 25.3.2015, DB 2015, 835, Tz 4 und 5; FM NRW 23.9.2015, BeckVerw 319585 Tz 4); zu beachten ist im Fall der Zusammenlegung von Wohnsitz und Betrieb die Regelung des § 180 I 2 für die gesonderte Feststellung nach § 180 I 1 Nr 2b für vorangegangene Feststellungszeiträume (s hierzu § 18 Rz 5 sowie § 180 Rz 33). Denkbar sind auch spezielle Kenntnisse oder Erfahrungen des bislang zuständigen FA, auf die es in dem Fall ankommt (*TK/Driën* § 26 Rz 8).

- 15 Die Fortführung des Verwaltungsverfahrens durch das bisher zuständige FA ist eine **Ermessensentscheidung**, die allerdings durch unbestimmte Rechtsbegriffe (Wahrung der Interessen der Beteiligten, einfache und zweckmäßige Durchführung) eingegrenzt wird (FG RhPf 8.10.1990 – 5 K 332/88, EFG 1990, 162). Die richtige Handhabung dieser unbestimmten Rechtsbegriffe ist durch die Gerichte nachprüfbar (FG RhPf 8.10.1990 – 5 K 332/88, EFG 1990, 162; FG Köln 28.6.1990 – 5 K 800/90, EFG 1991, 110). Die Zustimmung selbst ist hingegen nicht anfechtbar (s Rz 12).

- 19 **4. Zeitlicher Ausschluss des Zuständigkeitswechsels (S 3)**. Ein Zuständigkeitswechsel findet nach § 26 S 3 so lange nicht statt, bis ein **Insolvenzverfahren** oder eine **Liquidation abgeschlossen** ist; S 3 beinhaltet damit eine **zeitliche Sperre** für den Zuständigkeitswechsel. Der Grund für die Anfügung des S 3 durch das JStG 2008 (BGBl. 2008 I 3150) mWv 29.12.2007 liegt zum einen in der Verfahrensökonomie, da gerade bei komplizierten Fällen die bisherige Zuständigkeit des FA nicht kurz vor dem Erlöschen der Steuerpflicht auf ein anderes FA übergehen soll (BT-Drs 16/6290, 80). Zum anderen soll in Insolvenzfällen sog Firmenbe-

stattern die Möglichkeit genommen werden, die durch den Zuständigkeitswechsel gewonnene Zeit zur unrechtmäßigen Verwertung des Vermögens des Stpfl zu nutzen (BT-Drs aaO; kritisch hierzu *TK/Drüen* § 26 Rz 14a; s auch BayLfSt 18.5.2015, DStR 2015, 1388). Die Regelungsmöglichkeit des § 26 S 2 ist hierfür nicht ausreichend, weil eine Beibehaltung der Zuständigkeit des bisherigen FA nach § 26 S 2 nicht möglich ist, wenn das Verwaltungsverfahren bei Veränderung der die Zuständigkeit begründenden Umstände noch nicht begonnen worden ist (s Rz 11). Dauert ein Insolvenzverfahren über mehrere VZ an, gilt § 26 S 2 allenfalls für den ersten VZ, nicht aber für die folgenden VZ.

Der Zuständigkeitswechsel ist gesperrt, solange eine der drei Voraussetzungen des § 26 S 3 im Zeitpunkt der Veränderung der die örtliche Zuständigkeit begründenden Umstände vorliegt. So bleibt es nach **S 3 Nr 1** bei der bisherigen Zuständigkeit, solange über einen Insolvenzantrag iSv §§ 13 oder 305 InsO (Verbraucherinsolvenz) noch nicht entschieden worden ist; die Sperre des Zuständigkeitswechsels endet erst mit der Ablehnung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse nach § 26 InsO oder der Eröffnung des Insolvenzverfahrens nach § 27 InsO. Ist das Insolvenzverfahren bereits eröffnet gewesen, bleibt nach **S 3 Nr 2** die Zuständigkeit des bisherigen FA so lange bestehen, bis das Insolvenzverfahren nach Vollzug der Schlussverteilung durch Beschluss des Insolvenzgerichts gem § 200 InsO oder nach Bestätigung des Insolvenzplans gem § 258 I InsO aufgehoben wird. Die Einstellung des Insolvenzverfahrens nach §§ 211 ff InsO wird vom Wortlaut der Nr 2 zwar nicht erfasst; insoweit ist aber eine sinngemäße Anwendung geboten, da anderenfalls das bisher zuständige FA zuständig bliebe, obwohl das Insolvenzverfahren durch Einstellung beendet ist. Gleichermaßen endet die Sperre des S 3 bei Annahme eines Schuldenbereinigungsplans gem § 308 II InsO. **S 3 Nr 3** betrifft die Liquidation bei PersGes und juristischen Personen. Die Liquidation beginnt bei juristischen Personen und Personenhandelsgesellschaften mit der Auflösung und endet mit der Löschung im Handelsregister (für die GmbH: §§ 60, 74 I 2 GmbHG; für die AG: §§ 262, 273 I 2 AktG; für die OHG und KG: §§ 145, 157 I sowie § 161 II HGB); dies gilt mit dem Inkrafttreten des MoPeG zum 1.1.2024 auch für die GbR, bei der nach der Auflösung gem § 729 BGB idF des MoPeG die Liquidation gem § 735 BGB idF des MoPeG beginnt; zur Rechtslage bei der GbR bis zum 31.12.2023 s 17. Aufl. Zu weiteren Einzelheiten s FM NRW 7.12.2017, AO-Kartei NW, § 26 AO Karte 801.

**5. Zuständigkeitsfehler.** Für einen VA, der unter Verletzung des § 26 erlassen wird, gilt § 127 (vgl BFH 25.11.1988 – III R 264/83, BFH/NV 1989, 690), sodass ein Zuständigkeitsfehler nur bei Ermessensentscheidungen relevant ist, nicht aber bei gebundenen Entscheidungen wie StBescheiden. Eine Heilung kann aber dadurch eintreten, dass die neu zuständige Behörde die Einspruchsentscheidung erlässt (s näher § 17 Rz 7).

**6. Auswirkungen auf das Einspruchs- und Klageverfahren.** § 26 wirkt sich nur auf das Einspruchsverfahren, nicht aber auf ein Rechtsmittelverfahren (Klage) aus.

Im **Einspruchsverfahren** ist § 26 S 1 anwendbar. Kommt es zu einem Zuständigkeitswechsel nach § 26 S 1, weil das bisherige oder das neue FA von den veränderten Umständen erfahren, so ist das neue FA auch für ein **bereits anhängiges Einspruchsverfahren** zuständig, wie sich aus § 367 I 2 ergibt. Zieht hingegen ein Stpfl während des Einspruchsverfahrens um und teilt er dies weder dem bislang noch dem nunmehr örtlich zuständigen FA mit und kann der neue Wohnsitz trotz Nachfrage beim Einwohnermeldeamt und beim StB des Stpfl nicht festgestellt werden, ist das ursprünglich zuständige FA mangels Kenntnis von den geänderten Umständen auch für den Erlass der Einspruchsentscheidung zuständig (FG Hess 26.10.1987 – 7 K 363/83, EFG 1988, 60). Die Fortführung des Rechtsbehelfs-



verfahrens durch die bisher zuständige Behörde ist nach § 26 S 2 möglich, wenn eine der beiden Behörden während des Verfahrens von dem Übergang der Zuständigkeit erfährt (§ 367 I 2 2. HS). Führt das bisher zuständige FA das Einspruchsverfahren gem § 26 S 2 fort, ist auch ein etwaiger **AdV-Antrag** iSv § 361 AO, § 69 FGO gegen dieses FA zu richten; ohne Fortführung iSv § 26 S 2 ist hingegen das neu zuständig gewordene FA Antragsgegner im AdV-Verfahren (FG Mster 5.8.2010 – 5 V 1142/10 F, EFG 2010, 1878). Generelle Absprachen über die Fortführung des Einspruchsverfahrens durch das bisher zuständige FA sind mit § 26 S 2 nicht vereinbar, da sonst die Interessen der Beteiligten nicht ordnungsgemäß gewahrt werden könnten (FG BaWü 23.1.1987 – XIII-V 12/86, EFG 1987, 274; TK/Drüen § 26 Rz 12).

- 24 Wenn der Zuständigkeitswechsel während des **Klageverfahrens** eintritt, ergibt sich daraus nach § 63 FGO grds **kein Beteiligtenwechsel**, da die Klage gegen das FA zu richten ist, das den VA erlassen oder unterlassen bzw die Einspruchsentscheidung erlassen hat (s BFH 15.12.2009 – VIII B 211/08, BFH/NV 2010, 663; s auch § 17 Rz 3). Haben sich bereits **während des Veranlagungsverfahrens** die Zuständigkeitsvoraussetzungen zwar geändert, führt aber das ursprünglich zuständige FA das begonnene Verwaltungsverfahren nach § 26 S 2 mit Zustimmung des neu zuständig gewordenen FA fort, bleibt das ursprünglich zuständige FA auch im anschließenden Klageverfahren richtiger Beklagter (vgl BFH 24.1.2006 – VI B 98/05, BFH/NV 2006, 805). Nach stRspr des BFH tritt ein Beteiligtenwechsel auf Seiten des Beklagten (FA) während des Klageverfahrens nur dann ein, wenn durch Organisationsakt die **Bezirksgrenzen von FA** verändert werden oder sich die sachliche Zuständigkeit einer FinBeh ändert, zB aufgrund einer Änderung der ZuständigkeitsVO auf der Grundlage des § 17 FVG, und dadurch während des Klageverfahrens ein FA neu zuständig wird. Es handelt sich insoweit aber um einen Wechsel der sachlichen Zuständigkeit (s näher § 16 Rz 4).

## § 27 Zuständigkeitsvereinbarung

<sup>1</sup>Im Einvernehmen mit der Finanzbehörde, die nach den Vorschriften der Steuergesetze örtlich zuständig ist, kann eine andere Finanzbehörde die Besteuerung übernehmen, wenn die betroffene Person zustimmt. <sup>2</sup>Eine der Finanzbehörden nach Satz 1 kann die betroffene Person auffordern, innerhalb einer angemessenen Frist die Zustimmung zu erklären. <sup>3</sup>Die Zustimmung gilt als erteilt, wenn die betroffene Person nicht innerhalb dieser Frist widerspricht. <sup>4</sup>Die betroffene Person ist auf die Wirkung ihres Schweigens ausdrücklich hinzuweisen.

S 2 bis 4 angefügt durch StÄndG 2003 v 15.12.2003 (BGBl. 2003 I 2645); S 1 bis 4 geändert durch 2. DSAnpÜG-EU v 20.11.2019 (BGBl. 2019 I 1626); S 4 geändert durch JStG 2020 v 21.12.2020 (BGBl. 2020 I 3096).

### Übersicht

	Rz
1. Überblick .....	1
2. Anwendbarkeitsfälle .....	2
3. Örtliche Zuständigkeit .....	3
4. Einvernehmen .....	5
5. Zustimmung des Stpfl .....	6–9
a) Ausdrückliche Zustimmung .....	6, 7
b) Fiktion der Zustimmung .....	9
6. Zweckmäßigkeit und Verfahrensökonomie .....	10
7. Rechtscharakter und Rechtsschutz .....	12
8. Aufhebung .....	13
9. Zuständigkeitsfehler .....	15