

# Abgabenordnung: AO

Klein

19. Auflage 2026  
ISBN 978-3-406-83205-5  
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.

BStBl. II 2001, 116). Der Stpfl. kann daher bei jeder der örtlich zuständigen Behörden eine wirksame Berichtigungsanzeige iSv § 153 stellen (→ § 17 Rn. 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 Hs. 2 Variante 2 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/Drüen § 25 AO Rn. 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 u.a., 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.

**Schrifttum:** vor 2015 s. 18. Aufl.; Friedrich Zuständigkeit der Finanzämter bei Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine natürliche Person als Alleingesellschafter, AO-StB 2019, 159.

**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 (→ Rn. 19).

Ein Zuständigkeitswechsel iSv § 26 setzt voraus, dass **bereits eine FinBeh tätig geworden** ist (FG Münster 6.2.2020 – 5 K 2531/17 F, DStRE 2020, 1061; 17.5.2021 – 13 V 819/21 AO, EFG 2021, 1249; auch → Rn. 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 Rn. 1). Die Norm gilt bei Verbrauchsteuern (BFH 19.12.2024 – VII R 23/22, BFH/NV 2025, 908); denn bei ihnen kann sich die Zuständigkeit im Laufe des Verwaltungsver-

fahrens ändern, da sie auf den Unternehmenssitz, der sich ändern kann, und nicht auf den Ort der Tatbestandsverwirklichung abstellen.

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

- 2 2. Zeitpunkt und Folgen des Zuständigkeitswechsels (S. 1). a) Fälle des Zuständigkeitswechsels.** Zum Zuständigkeitswechsel „durch eine Veränderung der sie begründenden Umstände“ iSv S. 1 kommt es insbes. bei einem **Wohnsitzwechsel** einer natürlichen Person (vgl. § 19 I sowie → Rn. 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, Rn. 3.4; LfSt Bay 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 → § 17 Rn. 4; zu weiteren Einzelheiten bei Betriebs- und Wohnsitzverlegung s. OFD Niedersachsen 20.1.2016, BeckVerw 323189; zum Zuständigkeitswechsel beim Kindergeld s. Abschn. V 3.3 DA-KG 2025. Beim Tod des Stpfl. ist str., ob es zu einem Zuständigkeitswechsel kommt (→ § 17 Rn. 4; verneinend: OFD Karlsruhe 28.4.2023, AO-Kartei BW, § 26 AO Karte 1, Rn. 3.5). Aufgrund des Gesetzeswortlauts, der auf einen Zuständigkeitswechsel infolge einer Veränderung der sie begründenden Umstände abstellt, gilt § 26 nicht für Zuständigkeitsänderungen, die aus neuen gesetzlichen oder innerbehördlichen Zuständigkeitsregelungen, wie zB geänderten Bezirksgrenzen für die FÄ, folgen (HessFG 20.2.2024 – 6 K 978/23, BeckRS 2024, 6046; aA Gosch AO/FGO/Schmieszek § 26 AO Rn. 6 und 6.1; offengelassen von BFH 5.3.1985 – VII R 146/84, BStBl. II 1985, 377).

Zu einem Zuständigkeitswechsel kann es auch bei **Verschmelzungen, Umwandlungen und Anwachungen** 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 (LfSt Bay 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 Anwachung gem. § 712 BGB nF 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 (LfSt Bay 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 → § 27 Rn. 1. Hingegen tritt bei der **Aufspaltung kein Zuständigkeitswechsel** nach § 26 ein (→ § 25 Rn. 1).

**b) Zeitpunkt.** Der Zuständigkeitswechsel tritt nach S. 1 in dem Zeitpunkt ein, <sup>3</sup> 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 Kennenkönnen (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 LSA 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 (→ Rn. 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. S. 2 fortführen (→ Rn. 10 ff.) oder es kann eine Zuständigkeitsvereinbarung gem. § 27 getroffen werden (LfSt Bay 11.6.2013, BeckVerw 275170, sowie LfSt Bay 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 → Rn. 2).

**c) Folgen des Zuständigkeitswechsels.** Der Zuständigkeitswechsel wirkt sich <sup>4</sup> 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, Rn. 1.3; OFD Frankfurt a. M. 13.11.2020, BeckVerw 499677, Tz. 1; s. auch LfSt Bay 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 → Rn. 23 f.

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 Hmb 13.4.1989 – II 7/87, EFG 1989, 490; näher → § 17 Rn. 4). Die Befauftragung 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).

**d) Betriebsaufgabe.** Bei einer Wohnsitzverlegung unter **gleichzeitiger** Be- <sup>5</sup> triebsaufgabe 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 Rn. 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 Niedersachsen 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 → § 27 Rn. 1 ff. § 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).

- 10 3. Fortführung durch bisher zuständige Behörde (S. 2).** Die bisher zuständige FinBeh kann im Interesse der Verwaltungsökonomie (→ Rn. 14) nach S. 2 das begonnene Verfahren noch fortführen, wenn die **andere (neue) Behörde zustimmt** (→ Rn. 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 a. M. 13.11.2020, BeckVerw 499677, Tz. 4).

- 11** Das Verwaltungsverfahren muss schon **begonnen haben** (BFH 13.12.2001 – III R 13/00, BStBl. II 2002, 406; auch → Rn. 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 (NdsFG 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 AO Rn. 16). Entgegen der Auffassung des FG RhPf gibt es bei der ESt keine an den Ländergrenzen endende verbandsmäßige Zuständigkeit oder etwas ähnliches (näher → § 17 Rn. 8), sondern nur bei der GrSt, GrESt und GewSt (BFH 29.6.2015 – III S 12/15, BFH/NV 2015, 1421).

- 12** Erforderlich ist nach S. 2 die **Zustimmung** des neu zuständigen **FA**. Die Zustimmung muss unmissverständlich ggü. dem bisher zuständigen FA erklärt werden (NdsFG 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 (SächsFG 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 AO Rn. 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 Hmb 22.5.1997 – II 5/97, EFG 1997, 1418; TK/Drüen § 26 AO Rn. 12; Koenig/Pätz § 26 Rn. 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 Hmb 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. Gleichermaßen 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 Rn. 21; LfSt Bay 27.10.2017, BeckVerw 347969). Die erforderliche Zustimmung der neu zuständigen Behörde kann nicht durch eine Zustimmung oder Genehmigung des Stpfl. ersetzt werden (FG Hmb 22.5.1997 – II 5/97, EFG 1997, 1418).

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 Hmb 13.2.1984 – VI 85/81, EFG 1985, 3; FG Köln 28.6.1990 – 5 K 800/90, EFG 1991, 110; TK/Drüen § 26 AO Rn. 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. Die Anhörung kann sowohl durch die bisher zuständige Behörde als auch durch das neu zuständige FA erfolgen (Koenig/Pätz § 26 Rn. 18; aA TK/Drüen § 26 AO Rn. 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.

Die **Verwaltungsökonomie** iSv § 26 S. 2 ist zu bejahen, wenn das Verwaltungsverfahren 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 Niedersachsen 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 (LfSt Bay 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 (hierzu → § 18 Rn. 5 sowie → § 180 Rn. 33). Denkbar sind auch spezielle Kenntnisse oder Erfahrungen des bislang zuständigen FA, auf die es in dem Fall ankommt (TK/Drüen § 26 AO Rn. 8).

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 (→ Rn. 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. Firmenbestattern die Möglichkeit genommen werden, die durch den Zuständigkeitswechsel gewonnene Zeit zur unrechtmäßigen Verwertung des Vermögens des Stpfl. zu nutzen (BT-Drs. 16/6290, 80; kritisch hierzu TK/Drüen § 26 AO Rn. 14a; s. auch LfSt Bay 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 (→ Rn. 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 seit dem Inkrafttreten des MoPeG zum 1.1.2024 auch für die GbR, bei der nach der Auflösung gem. § 729 BGB die Liquidation gem. § 735 BGB 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.

- 22 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 (näher → § 17 Rn. 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 (HessFG 26.10.1987 – 7 K 363/83, EFG 1988, 60). Die Fortführung des Rechtsbehelfsverfahrens 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 Hs. 2). 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 Münster 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 BW 23.1.1987 – XIII-V 12/86, EFG 1987, 274; TK/Drüen § 26 AO Rn. 12).

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; auch → § 17 Rn. 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 FÄ** 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 (näher → § 16 Rn. 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.

**1. Überblick.** Eine Vereinbarung mit Zustimmung des Stpfl. ermöglicht eine von den Regelungen über die örtliche Zuständigkeit **abweichende Begründung der Zuständigkeit** (S. 1). Im Gegensatz zur Verständigung nach § 25, bei der sich

mehrere örtlich zuständige FÄ einigen, geht nach § 27 die Zuständigkeit auf ein an sich **örtlich unzuständiges** FA über (→ § 25 Rn. 1); die Rechtsfolge des § 27 entspricht damit der des § 26 S. 2 (→ § 26 Rn. 10). Von der Zuständigkeitsvereinbarung nach § 27 abzugrenzen ist die Anordnung der obersten LandesFinBeh nach § 18 IVg UStG zur Übernahme der Besteuerung durch eine örtlich nicht zuständige FinBeh bei unternehmerisch tätigen Organisationseinheiten der Gebietskörperschaften (→ § 21 Rn. 1).

Die Ertragshoheit für die Steuern verbleibt bei einer Zuständigkeitsvereinbarung nach § 27 bei dem örtlich zuständigen FA und dem dahinterstehenden Bundesland. § 27 gilt nach § 365 I auch im Einspruchsverfahren (TK/Drüen § 27 AO Rn. 5).

Zur – sprachlich missglückten – Änderung der Vorschrift durch das 2. DSAnp-UG-EU v. 20.11.2019 (BGBl. 2019 I 1626) sowie zur Änderung durch das JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. 2020 I 3096) s. 16. Aufl.

- 2 **2. Anwendbarkeitsfälle.** In der Praxis relevant wird die Zuständigkeitsvereinbarung bei einem **Auseinanderfallen der Zuständigkeiten** für USt einerseits und KSt bzw. ESt andererseits (→ § 20 Rn. 3, → § 21 Rn. 3). Hier soll nach AEAO Nr. 3 zu § 27 eine Zuständigkeitsvereinbarung zugunsten des für die Ertragsbesteuerung (KSt, ESt) zuständigen FA herbeigeführt werden, wenn (1) der Einzelunternehmer sein Unternehmen ganz oder überwiegend im Inland betreibt, aber sowohl im Inland als auch im Ausland einen Wohnsitz hat oder wenn (2) eine KapGes ihren statutarischen Sitz im Ausland und ihre Geschäftsleitung im Inland hat und ihr Unternehmen ganz oder überwiegend im Inland betreibt; damit sind vor allem von Deutschland aus gesteuerte Limiteds gemeint. Eine Zuständigkeitsvereinbarung zugunsten des ortsnahen FA kommt weiterhin in Fällen der **zentralen Zuständigkeit nach § 20a** in Betracht, wenn die Bauleistungen nur von geringer Bedeutung sind (→ § 20a Rn. 1, AEAO Nr. 2 zu § 20a; LfSt Bay 13.6.2018, AO-Kartei BY § 21 AO Karte 1, Tz. 2). Auch in Fällen der **Umwandlung**, Anwachsung oder Verschmelzung (auch → § 26 Rn. 2) kommt eine Zuständigkeitsvereinbarung in Betracht (OFD Karlsruhe 28.4.2023, AO-Kartei BW, § 26 AO Karte 1, Rn. 3.3; LfSt Bay 5.5.2015, DStR 2015, 1388; FM NRW 20.4.2012, DB 2012, 1596, Tz. 5). Weiterhin ist eine Zuständigkeitsvereinbarung zugunsten des sich nach der ArbZustBauV (→ § 20a Rn. 12) ergebenden FA möglich bei **ausl. Leiharbeitnehmern**, die **außerhalb** des Baugewerbes tätig sind (LfSt Bay 6.5.2011, BeckVerw 250497, Tz. 2.4.2). Bei Gesamtrechtsnachfolge durch den überlebenden Ehegatten (→ § 17 Rn. 4) kann eine Zuständigkeitsvereinbarung getroffen werden, um zu verhindern, dass die Zusammenveranlagung von zwei verschiedenen FÄ durchgeführt wird (LfSt Bay 21.5.2013, DStR 2013, 1609). Auch bei einer Organschaft, bei der für die Besteuerung des Organträgers und der Organgesellschaften verschiedene FÄ zuständig sind (FM NRW 2.8.2018, AO-Kartei NW § 26 AO Karte 803 II, Tz. 1.3 und 1.4), kann eine Zuständigkeitsvereinbarung getroffen werden. Schließlich kann auch in Fällen der **Betriebsaufgabe** und gleichzeitiger Wohnsitzverlegung (→ § 26 Rn. 5) die Zuständigkeit des neuen Wohnsitz-FA für die Festsetzung und Erhebung der noch offenen Betriebssteuern vereinbart werden (zu weiteren Einzelheiten in Fällen der Betriebsaufgabe bei gleichzeitiger Wohnsitzverlegung vgl. OFD Niedersachsen 20.1.2016, BeckVerw 323189, Tz. 4).
- 3 **3. Örtliche Zuständigkeit.** Die Regelung gilt nach ihrem Wortlaut **nur für die örtliche** Zuständigkeit. Zuständigkeitsvereinbarungen über die sachliche oder über die funktionelle Zuständigkeit sind daher nicht möglich (FG Düsseldorf 7.11.2013 – 11 K 83/12 AO, EFG 2014, 813), ebenso nicht über die verbandsmäßige Zuständigkeit (zur verbandsmäßigen Zuständigkeit → § 17 Rn. 8f.). Soweit ausnahmsweise keine verbandsmäßige Zuständigkeit gegeben ist, sind Zuständigkeitsvereinbarungen auch zwischen FÄ verschiedener Bundesländer zulässig