

Kapitel 3 Gemeinnützigekeitsrecht

I. Einleitung: Reform des Gemeinnützigekeitsrechts durch das „Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements“

Literatur: *Augsten/Höreth/Franke*, Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, ZErb 2007, 163; *Biber*, Das Ehrenamt – Was bringt das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements?, EStB 2007, 342; *Fischer, Peter*, Grundfragen der Bewahrung und einer Reform des Gemeinnützigekeitsrechts – Zum Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF „Die abgabenrechtliche Privilegierung gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand“, FR 2006, 1001; *Fischer, Peter*, Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements – Ein gelungener erster Schritt zu einer überfälligen Reform, NWB Fach 2, 9349; *Hüttemann*, Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigekeits- und Spendenrecht, DStR 2007, 2053 *Hüttemann*, Gemeinnützigekeits- und Spendenrecht, 2008; *Melchior*, Änderungen durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, DStR 2007, 1745; *Tiedtke/Möllmann*, Spenden und Stiften soll attraktiver werden – Zur geplanten Reform der steuerlichen Spenden- und Stiftungsregelungen sowie des allgemeinen Gemeinnützigekeitsrechts DStR 2007, 509.

Der Bericht der vom Deutschen Bundestag eingesetzten Enquêtekommission „Zukunft des bürgerschaftlichen Engagements“¹ hatte der Debatte zum Verhältnis von Staat und Zivilgesellschaft neue Impulse gegeben. Im Koalitionsvertrag vom 11.11.2005 hatte die Große Koalition vereinbart, das „bürgerschaftliche Engagement durch die Verbesserung der rechtlichen Rahmenbedingungen“ zu fördern. 1

Das Bundeskabinett hat am 14.2.2007 dem „Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements“ zugestimmt². Leitidee der Gesetzesinitiative³ war es, „vor dem Hintergrund zunehmender Eigenverantwortung der Bürger“ und zur Förderung der von der Enquêtekommission eingeforderten Anerkennungskultur die im Koalitionsvertrag getroffenen Vereinbarungen zur Förderung ehrenamtlicher Tätigkeit umzusetzen. 2

Der Bundestag hat das Gesetz am 6.7.2007 in 2. und 3. Lesung beraten; der Bundesrat hat dem Gesetz am 21.9.2007 zugestimmt. Es ist veröffentlicht im BGBl I 2007, S. 2332. Nach Art. 9 trat das Gesetz – mit Ausnahme der Änderung des § 23a UStG, die erst zum 1.1.2008 wirksam wurde – mit Wirkung vom 1.1.2007 in Kraft. Für den Veranlagungszeitraum 2007 gilt ein Wahlrecht, wonach auf Antrag des Zuwendenden die § 10b EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG und § 9 Nr. 5 GewStG auf Zuwendungen, die im Veranlagungs- bzw. Erhebungszeitraum 2007 gemacht worden sind, in der jeweils bis zum 31.12.2006 geltenden Fassung anzuwenden sind. 3

Im Mittelpunkt des Gesetzes stehen die Vereinfachung und Entbürokratisierung des Gemeinnützigekeits- und Spendenrechts sowie die steuerliche Förderung von Spenden und von ehrenamtlichem Engagement. Aufeinander abgestimmte Nor- 4

1 BT-Drucks. 14/8900.

2 Vgl. hierzu *P. Fischer*, NWB Beratung aktuell 2007, 765; *Hüttemann*, DB 2007, 127, m. w. N.

3 BT-Drucks. 16/5200, S. 6.

men sollen zu einer einheitlichen Rechtsanwendung beitragen.¹ Durch mehr Übersichtlichkeit und Praktikabilität im Spendenrecht soll die Möglichkeit der maschinellen gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen sowie der Wegfall von bestimmtem Prüfaufwand bei den Finanzämtern erreicht werden. Das Gesetz enthält die folgenden **Neuerungen**:

- Vereinheitlichung von steuerbegünstigten und zuwendungsbegünstigten Zwecken auch im Bereich der Gemeinnützigkeit (Kap. 4 Rz. 14) sowie Vereinheitlichung und Anhebung der Förderhöchstsätze für den Spendenabzug (Kap. 4 Rz. 2 ff.);
 - Überarbeitung des Katalogs der durch § 52 Abs. 2 AO begünstigten Zwecke; prinzipielle Abgeschlossenheit des Katalogs mit Öffnungsklausel für ein besonderes Anerkennungsverfahren (Kap. 3 Rz. 44 ff.);
 - Sonstige Änderungen der AO, insbes. Anpassung der Freigrenzen für die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe (Kap. 3 Rz. 397);
 - Reform des Spendenabzugs, insbes. Abschaffung des zeitlich begrenzten Vor- und Rücktrags von Großspenden und des zusätzlichen Höchstbetrags für Spenden an Stiftungen zugunsten eines zeitlich unbegrenzten Zuwendungsvortrags (Kap. 4 Rz. 43);
 - Anhebung des Höchstbetrags für die Ausstattung von Stiftungen mit Kapital (Vermögensstockspenden) von 307 000 Euro auf 1 Million Euro ohne Beschränkung auf das Gründungsjahr (Kap. 3 Rz. 50 ff.);
 - Sonderausgabenabzug für Mitgliedsbeiträge an Vereine zur Förderung kultureller Einrichtungen (Kap. 4 Rz. 53);
 - Senkung des Haftungssatzes bei unrichtigen Zuwendungsbestätigungen und fehlverwendeten Zuwendungen (Kap. 4 Rz. 54 ff.);
 - Anhebung des sog. Übungsleiterfreibetrags (§ 3 Nr. 26 EStG) von 1 848 Euro auf 2 100 Euro im Kalenderjahr (Kap. 5 Rz. 82 ff.);
 - Schaffung eines Freibetrags (§ 3 Nr. 26a EStG) von 500 Euro für (sonstige) nebenberufliche Tätigkeiten im gemeinnützigen Bereich (Kap. 5 Rz. 88).
- 5 Alle politischen Akteure sind sich darüber einig, dass das Gesetz nur ein erster Schritt zur Umsetzung der Koalitionsvereinbarung sein kann². Bundesfinanzminister Steinbrück hat vor dem Bundestag bekannt: „Dass man darüber hinaus weitere Initiativen entwickeln kann, steht außer Zweifel“³. Als **weitere zu erörternde Schritte zur Fortentwicklung** des steuerlichen Gemeinnützige Rechts werden vor allem angeführt⁴:
- Modifizierung der Grundsätze der „Unmittelbarkeit“ (§ 57 AO) vor allem bei betriebswirtschaftlich sinnvollen Holdingstrukturen;
 - zeitliche Streckung der Mittelverwendung durch Flexibilisierung der Zweckverfolgung und des Systems der unschädlichen Rücklagen;

1 Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 16/5985, S. 5.

2 Vgl. Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 16/5985, S. 23 f.; Fraktion der FDP, BT-Drucks. 16/5410; Fraktion DIE LINKE, BT-Drucks. 16/5245.

3 Plenarprotokoll 16/109, S. 11323.

4 Hüttemann, DB 2007, 127, 130f.

- Präzisierung der „Selbstlosigkeit“,
- Verzicht auf das Merkmal „selbständig“ in § 14 AO,
- Abschaffung der funktionslosen Geprägetheorie,
- Aktualisierung des Rechtsinstituts „Zweckbetrieb“,
- Erleichterungen für Grundstückserwerbe und Umstrukturierungen,
- Ermöglichung des sog. Endowments,
- Verbesserung des außersteuerlichen Haftungsrechts.

Der Unterausschuss „Bürgerschaftliches Engagement“ des Deutschen Bundes-
tages sieht in den aktuellen Rechtsänderungen einen „wichtigen weiteren Schritt
zur Förderung des bürgerschaftlichen Engagements, dem bald ein nächster Schritt
folgen sollte“¹. In diesem nächsten Schritt soll es u. a. darum gehen,

- die einzelnen Aktivitäten der Bundesministerien im Bereich bürgerschaftli-
ches Engagement zu bündeln,
- für die Entscheidung über die Anerkennung gemeinnütziger Körperschaften
eine zentrale Instanz zu schaffen,
- die Infrastruktur für die Ermöglichung bürgerschaftlichen Engagements aus-
zubauen,
- die steuerlichen Rahmenbedingungen für die gemeinnützigen Einrichtungen
zu verbessern und die zukünftige Europatauglichkeit des deutschen Gemein-
nützigkeitsrechts herzustellen sowie
- Transparenz und Publizitätspflichten für die Organisationen des Dritten Sek-
tors einzuführen, um das Vertrauen in der Öffentlichkeit zu stärken und Miss-
brauch zu verhindern.

Wann das Projekt einer weiteren Vereinfachung und Entbürokratisierung des
Gemeinnützigkeitsrechts einschließlich der Beseitigung von Steuerfallen umfas-
send in Angriff genommen wird, ist derzeit jedoch noch offen.

Einstweilen frei

7
8-12

II. Allgemeines (§ 51 AO)

§ 51 Allgemeines

Gewährt das Gesetz eine Steuervergünstigung, weil eine Körperschaft ausschließlich
und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (steuerbegünstigte
Zwecke) verfolgt, so gelten die folgenden Vorschriften. Unter Körperschaften sind die
Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Kör-
perschaftsteuergesetzes zu verstehen. Funktionale Untergliederungen (Abteilungen)
von Körperschaften gelten nicht als selbständige Steuersubjekte.

¹ UA-Drucks. 116/071.

Anwendungserlass

Zu § 51 – Allgemeines:

1. Unter Körperschaften i. S. d. § 51, für die eine Steuervergünstigung in Betracht kommen kann, sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i. S. d. KStG zu verstehen. Dazu gehören auch die juristischen Personen des öffentlichen Rechts mit ihren Betrieben gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG), nicht aber die juristischen Personen des öffentlichen Rechts als solche.
2. Regionale Untergliederungen (Landes-, Bezirks-, Ortsverbände) von Großvereinen sind als nichtrechtsfähige Vereine (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG) selbständige Steuersubjekte im Sinne des Körperschaftsteuerrechts, wenn sie
 - a) über eigene satzungsmäßige Organe (Vorstand, Mitgliederversammlung) verfügen und über diese auf Dauer nach außen im eigenen Namen auftreten und
 - b) eine eigene Kassenführung haben.Die selbständigen regionalen Untergliederungen können nur dann als gemeinnützig behandelt werden, wenn sie eine eigene Satzung haben, die den gemeinnützige Rechtlichen Anforderungen entspricht. Zweck, Aufgaben und Organisation der Untergliederungen können sich auch aus der Satzung des Hauptvereins ergeben.
3. Über die Befreiung von der Körperschaftsteuer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG wegen Förderung steuerbegünstigter Zwecke ist stets für einen bestimmten Veranlagungszeitraum zu entscheiden (Grundsatz der Abschnittsbesteuerung). Eine Körperschaft kann nur dann nach dieser Vorschrift von der Körperschaftsteuer befreit werden, wenn sie in dem zu beurteilenden Veranlagungszeitraum alle Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung erfüllt. Die spätere Erfüllung einer der Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung kann nicht auf frühere, abgelaufene Veranlagungszeiträume zurückwirken.
4. Wird eine bisher steuerpflichtige Körperschaft nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit, ist eine Schlussbesteuerung nach § 13 KStG durchzuführen.
5. Für die Steuerbegünstigung einer Körperschaft reichen Betätigungen aus, mit denen die Verwirklichung der steuerbegünstigten Satzungszwecke nur vorbereitet wird. Die Tätigkeiten müssen ernsthaft auf die Erfüllung eines steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecks gerichtet sein. Die bloße Absicht, zu einem ungewissen Zeitpunkt einen der Satzungszwecke zu verwirklichen, genügt nicht (BFH-Urteil vom 23.7.2003 – I R 29/02 – BStBl II, S. 930).
6. Die Körperschaftsteuerbefreiung einer Körperschaft, die nach ihrer Satzung steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, endet, wenn die eigentliche steuerbegünstigte Tätigkeit eingestellt und über das Vermögen der Körperschaft das Konkurs- oder Insolvenzverfahren eröffnet wird (BFH-Urteil vom 16.5.2007 – I R 14/06 – BStBl II, S. 808).

1. Allgemeines

Die §§ 51 bis 68 AO regeln steuerartenübergreifend die allgemeinen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit. Sie ergänzen die Steuergesetze, die Art und Umfang der Vergünstigungen für die jeweilige Steuerart regeln. 13

Die Steuervergünstigungen nach dem Gemeinnützigekeitsrecht stehen nur den Körperschaften i. S. d. Körperschaftsteuergesetzes (vgl. § 1 KStG), nicht aber natürlichen Personen oder Personengesellschaften zu. Als Träger gemeinnütziger Aufgaben sind ihrer zivilrechtlichen Struktur nach nichtrechtsfähige oder rechtsfähige Vereine, nichtrechtsfähige oder rechtsfähige Stiftungen und ggf. auch die GmbH (z. B. als Stiftungs-GmbH) besonders geeignet. 14

Der Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2009 sieht zudem vor, dass extremistische Vereinigungen (vgl. § 4 Bundesverfassungsschutzgesetz) per se nicht als gemeinnützig anerkannt werden können.¹

2. Verfolgung gemeinnütziger Zwecke im Ausland

Derzeit sieht § 5 Abs. 2 Nr. 3 KStG – noch (insoweit sind umfassende Änderungen im Jahressteuergesetz 2009 vorgesehen, vgl. hierzu Kap. 7 Rz. 39 ff.) – vor, dass ausländische Körperschaften ohne Geschäftsleitung oder Sitz im Inland nicht gemeinnützig sein können². Allerdings hat der EuGH in der Rechtssache „Centro di Musicologia Walter Stauffer gegen Finanzamt München für Körperschaften“ entschieden, dass eine derartige Beschränkung gegen die sog. Kapitalverkehrsfreiheit verstößt und damit europarechtswidrig ist³ (s. dazu auch Kap. 7 Rz. 1, 37 ff.). Noch weitergehend hat der BFH dem EuGH jüngst die Frage vorgelegt, ob in einem anderen europäischen Mitgliedsstaat ansässige steuerbegünstigte Organisationen in Deutschland steuerabzugsfähige Zuwendungsbestätigungen ausstellen dürfen⁴ (s. dazu auch Kap. 7 Rz. 2). 15

Andererseits wird der „Non-Profit“-Status teilweise durch moderne Doppelbesteuerungsabkommen anerkannt (so z. B. in Art. 27 DBA USA). 16

Von der Steuerbegünstigung einer ausländischen gemeinnützigen Körperschaft zu unterscheiden ist die – zulässige – Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke im Ausland durch eine inländische gemeinnützige Körperschaft⁵. 17

3. Großvereine/-verbände und ihre Untergliederungen

Jede Körperschaft darf die gleichen Vergünstigungen in Anspruch nehmen. Für gemeinnützige Großvereine kann dies ein Anreiz sein, ihre Abteilungen zu verselbständigen (sog. Zellteilung), um die Besteuerungsgrenze (§ 64 Abs. 3 AO), die

1 BMF v. 30.5.2008 – IV A 2-S 1910/08/10058-12.

2 BFH, Urt. v. 11.11.1966 – VI R 45/66, BStBl. III 1967, 116; v. 20.10.1976 – I R 224/74, BStBl. II 1977, 175; v. 9.10.2001 – XI B 43/01, BFH/NV 2002, 191.

3 EuGH, Urt. v. 14.9.2006 – C-386/04, HFR 2006, S. 1163; hierzu von Proff, IStR 2007, 269.

4 BFH, Beschl. v. 9.5.2007 – XI-R-56/05, DStR 2007, 1295.

5 Vgl. hierzu OFD Hannover, Vfg. v. 9.10.2002 – S-2729-325-StO 214/S-2729-326-StH 233, DStZ 2003, 50.

Zweckbetriebsgrenze (§ 67a Abs. 1 AO) und die nach den einzelnen Steuergesetzen gewährten Freibeträge mehrfach in Anspruch zu nehmen. Dies wird durch § 51 Satz 3 AO für funktionale Untergliederungen, also die am Ort des Vereins bestehenden Abteilungen (etwa die Fußball-, Handball-, Turn-, und Schwimmabteilung eines Sportvereins), unterbunden. Die Regelung ist aus wettbewerbspolitischen Gründen getroffen worden. Sie steht mit der Vorschrift des § 64 Abs. 4 AO in Zusammenhang. Der Gesetzgeber wollte nach Möglichkeit jede Gefahr für die mittelständische Wirtschaft ausschließen und mochte sich nicht auf die Wirksamkeit der allgemeinen Missbrauchsvorschrift des § 42 AO verlassen.

- 19 § 51 Satz 3 AO regelt den Fall, dass eine **Abteilung** sich **nach außen verselbständigt, im Innenverhältnis** aber als Abteilung in den Hauptverein **eingegliedert** bleibt. Infolge der Neuregelung ist die Verselbständigung steuerrechtlich wirkungslos, weil die funktionale Untergliederung nicht als (selbständiges) Steuer-subjekt gilt (§ 51 Satz 3 AO). Die Abteilung bleibt – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Selbständigkeit als eigener Verein (Abteilungsverein) – aufgrund gesetzlicher Fiktion steuerrechtlich Teil des Vereins (Hauptvereins), aus dem sie hervorgegangen ist und mit dem sie im Innenverhältnis weiter in Verbindung steht.
- 20 Die **gesetzliche Fiktion bewirkt**, dass die Rechtsfolgen aller Steuertatbestände, die der Abteilungsverein verwirklicht, den Hauptverein treffen. Er muss die Ergebnisse der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe des Abteilungsvereins versteuern. Er verliert seine Gemeinnützigkeit, wenn der Abteilungsverein sich nicht an die Vorschriften des Gemeinnützigeitsrechts hält. Nur er ist Steuerschuldner (§§ 43, 51 Satz 3 AO). Allein gegen ihn können Steuerbescheide (§ 155 AO) ergehen. Die durch § 1 Abs. 1 Nr. 4, 5 KStG an sich begründete unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht des Abteilungsvereins wird durch § 51 Satz 3 AO als lex specialis verdrängt; sie trifft kraft Gesetzes den Hauptverein. Diese Rechtsfolge tritt nur für *funktionale* Untergliederungen ein.¹
- 21 **Regionale Untergliederungen** (Landes-, Bezirks- und Ortsverbände) von Großvereinen werden als Körperschaftsteuersubjekte anerkannt, wenn sie
 - über eigene satzungsmäßige Organe (Vorstand, Mitgliederversammlung) verfügen und über diese auf Dauer nach außen auftreten und
 - eine eigene Kassenführung haben.
- 22 Sie können nur gemeinnützig sein, wenn sie zusätzlich eine eigene Satzung haben, die den gemeinnützigeitsrechtlichen Anforderungen entspricht. Dies ist notwendig (§ 60 Abs. 1 AO), um überprüfen zu können, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuervergünstigung gegeben sind.²

¹ BStBl. I 1988, 443, aufgehoben durch BdF v. 29.3.2007 – IV C 6 – O-1000/07/0018 (koordinierter Ländererlass – „Schreiben zur Eindämmung der Normenflut“).

² AEAO, Tz. 2 zu § 51 AO.

4. Beginn und Ende der Steuerbegünstigung

Die steuerliche Behandlung im Fall des Eintritts einer bislang körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaft in eine Steuerbefreiung und umgekehrt, z. B. aufgrund einer Änderung der Tätigkeiten der Körperschaft oder einer Gesetzesänderung, regelt § 13 KStG¹. Hierbei kann es sich auch um eine nur partielle Steuerbefreiung handeln, vgl. § 13 Abs. 5 KStG.

Danach hat eine zukünftig steuerbefreite Körperschaft eine **Schlussbilanz** aufzustellen (§ 13 Abs. 1 KStG), während eine zukünftig steuerpflichtige Körperschaft eine **Anfangsbilanz** zu erstellen hat (§ 13 Abs. 2 KStG). In der jeweiligen Bilanz sind die Wirtschaftsgüter gem. § 13 Abs. 3 Satz 1 KStG grundsätzlich mit dem Teilwert anzusetzen, so dass es zu einer Besteuerung der während der Steuerpflicht gebildeten stillen Reserven kommt.

Wird eine bislang in vollem Umfang steuerpflichtige Körperschaft von der Körperschaftsteuerpflicht befreit, erfolgt eine **Besteuerung** der während der Steuerpflicht gebildeten **stillen Reserven** des Betriebsvermögens. Auf den Zeitpunkt, in dem die Steuerpflicht endet, hat die Körperschaft gem. § 13 Abs. 1 KStG eine Schlussbilanz aufzustellen, vorausgesetzt sie bezieht Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. In der Schlussbilanz sind die Wirtschaftsgüter grundsätzlich mit den Teilwerten anzusetzen (§ 13 Abs. 3 Satz 1 KStG). Dies gilt ggf. nur dann nicht (= Buchwert-Ansatz), wenn künftig eine Steuerbefreiung aufgrund Gemeinnützigkeit nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG eintritt, vgl. § 13 Abs. 4 KStG. Selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, insbesondere ein originärer Firmenwert, dürfen weder in der Anfangs- noch in der Schlussbilanz angesetzt werden².

Die **Körperschaftsteuerbefreiung** einer Körperschaft, die nach ihrer Satzung steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, **endet**, wenn die eigentliche steuerbegünstigte Tätigkeit eingestellt und über das Vermögen der Körperschaft das Konkurs- oder Insolvenzverfahren eröffnet wird³.

Wird eine bislang in vollem Umfang steuerbefreite Körperschaft in vollem Umfang steuerpflichtig, stellt § 13 Abs. 2 KStG sicher, dass die während der Steuerbefreiung entstandenen stillen Reserven durch bzw. nach dem Wegfall der Steuerbefreiung nicht steuerpflichtig werden (vgl. R 53 KStR 2004). Auf den Zeitpunkt, in dem die Steuerpflicht beginnt, hat die Körperschaft eine **Anfangsbilanz** aufzustellen, wenn sie ihre Einkünfte durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt. In der Anfangsbilanz sind die Wirtschaftsgüter grundsätzlich mit den Teilwerten anzusetzen (§ 13 Abs. 3 Satz 1 KStG). Dies gilt ggf. nur dann nicht (= fortgeführter Buchwert-Ansatz), wenn die Steuerbefreiung aufgrund Gemeinnützigkeit nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG bestand.

Einstweilen frei

28-32

1 Hierzu allgemein Schauhoff, DStR 1996, 366.

2 BFH, Urt. v. 9.8.2000 – I R 69/98, BStBl. II 2001, 71.

3 BFH, Urt. v. 16.5.2007 – I-R-14/06, DStR 2007, 1438 f.; nunmehr auch AEAO, Tz. 6 zu § 51 AO; s. hierzu auch Bekker/Meining, FR 2006, 686.