

Titel:

Abgabefrist für eigene Steuererklärung eines Steuerberaters

Normenketten:

AO § 149 Abs. 2

AO § 149 Abs. 3 Nr. 1

Leitsätze:

1. Ein Berater im Sinne des § 3 StBerG und § 4 StBerG kommt bei seiner eigenen Einkommensteuererklärung nicht in den Genuss der (bis zum letzten Tag des Monats Februar des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres) verlängerten Abgabefrist des § 149 Abs. 3 Nr. 1 AO in der Fassung des BestVerfModG v. 18.7.2016, BGBl. 2016 I S. 1679. Die Vorschrift gilt erstmals für nach dem 31.12.2017 beginnende Besteuerungszeiträume. Er hat seine Einkommensteuererklärung innerhalb der regulären Abgabefrist des § 149 Abs. 2 Satz 1 Alt. 1 AO abzugeben, also spätestens sieben Monate nach Ablauf eines Kalenderjahres. (redaktioneller Leitsatz)
2. Dies gilt auch dann, wenn der Berater aufgrund Zusammenveranlagung mit seiner Ehefrau eine gemeinsame Steuererklärung gemäß § 25 Abs. 3 Satz 2 EStG erstellt. (redaktioneller Leitsatz)
3. Gegenüber für Besteuerungszeiträume bis 2017 abzugebenden Steuererklärungen ändert sich insofern mit der Übernahme der verlängerten Abgabefristen für beratene Fälle ins Gesetz im Wesentlichen nur die Dauer der Abgabefrist. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Verwaltungsakt, Bescheid, Revision, Ablehnung, Anfechtungsklage, Feststellung, Aufhebung, Fortsetzungsfeststellungsklage, Festsetzung, Einspruch, Ehefrau, Steuerberater, Frist, Abgabe, Vermietung und Verpachtung, steuerliche Beratung, berechtigtes Interesse, Steuererklärung

Fundstellen:

EFG 2021, 1955

StEd 2021, 712

DStRE 2022, 1263

LSK 2021, 31580

Tatbestand

I.

1

Streitig ist, ob im Zusammenhang mit der Abgabe der Einkommensteuererklärung für 2018 § 149 Abs. 3 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) anzuwenden war.

2

Der Kläger, der bis zu Beginn seiner Freistellungsphase am 1. November 2017 (Ende: 30. Juni 2019) gemäß seinem Altersteilzeitvertrag als angestellter Rechtsanwalt und Steuerberater tätig war und seither u.a. mit seiner Tätigkeit als Rechtsanwalt Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt, wird mit seiner Ehefrau bei dem Beklagten (dem Finanzamt - FA -) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Ausweislich der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2016 und 2017 erzielte die Ehefrau Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aufgrund Vermietung dreier Objekte.

3

Mit Schreiben vom 28. Juli 2019 teilte der Kläger dem FA unter Beifügung einer Vollmacht der Ehefrau zur Vertretung in Steuersachen mit, dass ihn seine Ehefrau mit der Erstellung der Einkommensteuererklärung für 2018 beauftragt habe. Aufgrund der Beauftragung durch seine Ehefrau verlängere sich die Frist zur Abgabe der Einkommensteuererklärung für 2018 bis Ende Februar 2020. Hierzu teilte das FA dem Kläger mit Schreiben vom 1. August 2019 mit, dass die allgemeine Fristverlängerung bis zum 29. Februar 2020 für den Veranlagungszeitraum 2018 zwar gelte, wenn die Steuererklärungen u.a. durch Personen i.S.d. § 3 des

Steuerberatungsgesetzes (StBerG) angefertigt würden. Handle es sich jedoch um die eigene Steuererklärung eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe und die des mit diesem zusammen veranlagten Ehepartners, gelte die allgemeine Fristverlängerung nicht. Es gelte die Abgabefrist bis zum 31. Juli 2019. Ein Antrag auf Fristverlängerung sei nicht gestellt worden. Darauf erwiderte der Kläger mit E-Mail vom 6. Oktober 2019, dass ihn seine Ehefrau mit der Erstellung der nur sie selbst betreffenden Unterlagen für die gemeinschaftliche Steuererklärung als Steuerberater und nicht als Ehegatte beauftragt habe, wozu sie auch befugt sei; auf Art. 6 des Grundgesetzes (GG) werde verwiesen. Abgesehen davon habe das Schreiben vom 28. Juli 2019 konkludent einen Antrag auf Fristverlängerung bis 28. Februar 2020 enthalten.

4

Mit Bescheid vom 15. Oktober 2019 lehnte das FA den Antrag auf Fristverlängerung für die Abgabe der Steuererklärung 2018 ab. Zur Begründung führte es - auch unter Bezugnahme auf das Schreiben vom 1. August 2019 - aus, dass der Fortgang und ordnungsgemäße Abschluss der Veranlagungsarbeiten der Fristverlängerung entgegenstehe, die Steuererklärung auch in Vorjahren verspätet abgegeben worden sei und sich in den Vorjahren erhebliche Abschlusszahlungen ergeben hätten. Daher bitte das FA darum, die Steuererklärung(en) bis spätestens zum 4. November 2019 einzureichen. Diese Bitte war mit folgenden Hinweisen versehen:

„Vorsorglich weise ich Sie darauf hin,

a) [dass] wegen Nichtabgabe oder verspäteter Abgabe von Steuererklärungen gem. § 152 AO die Festsetzung eines Verspätungszuschlags von bis zu 25.000 EUR möglich ist. Die Höhe des Verspätungszuschlags ist maßgeblich von der Dauer der Fristüberschreitung abhängig.

b) dass nach ergebnislosem Ablauf der vorstehenden Frist die Besteuerungsgrundlagen gem. § 162 AO geschätzt oder die Abgabe der Steuererklärungen durch Auferlegung eines Zwangsgeldes gem. § 328 AO erzwungen werden kann.

Die vorstehenden Maßnahmen können nach ergebnislosem Fristablauf ohne weitere Ankündigung ergriffen werden.“

5

Gegen die Anordnung der Abgabe der Steuererklärung bis zum 4. November 2019 legte der Kläger mit Schreiben vom 29. Oktober 2019 Einspruch ein. Da ihn seine Ehefrau mit der Erstellung der sie betreffenden Unterlagen für die Steuererklärung einschließlich des Mantelbogens beauftragt habe, gelte eine automatische Fristverlängerung bis zum 29. Februar 2020, es sei denn, das FA treffe eine Anordnung nach § 149 Abs. 4 AO. Da eine solche aber nur mit einer Frist von vier Monaten angeordnet werden dürfe, verbleibe es bei der Abgabefrist bis zum 29. Februar 2020.

6

Den Einspruch vom 29. Oktober 2019 interpretierte das FA im Schreiben vom 26. November 2019 als Einspruch gegen die Ablehnung des Antrags auf Fristverlängerung für die Abgabe der Einkommensteuererklärung 2018.

7

Mit Einspruchsentscheidung vom 17. Januar 2020 wies das FA den Einspruch vom 29. Oktober 2019 als unbegründet zurück. Der Antrag auf Fristverlängerung sei zu Recht abgelehnt worden. § 149 Abs. 3 Nr. 1 AO finde keine Anwendung, wenn Angehörige der steuerberatenden Berufe „in eigener Sache“ tätig würden. Insoweit sei die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (- BFH -, Urteil vom 29. Januar 2003 XI R 82/00, BStBl II 2003, 550; Beschluss in BFH/NV 2005, 1482) zu einem auf die gleichlautenden Ländererlasse über Steuerklärungsfristen gestützten Fristverlängerungsantrag eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe entsprechend anzuwenden. Das „Beraterprivileg“ gelte danach nur für Steuererklärungen, die ein Angehöriger der steuerberatenden Berufe in Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit erstelle, nicht jedoch für seine eigene Steuererklärung, und zwar auch dann nicht, wenn er eine gemeinsame Steuererklärung für sich und seine mit ihm zusammenveranlagte Ehefrau abgebe. Unter Verweis auf die Kommentierung von Seer in Tipke/Kruse, Kommentar zur AO/Finanzgerichtsordnung - FGO -, § 149 AO Rz. 25, führte es weiter aus, dass dies auch in der Literatur so gesehen werde. Ein Berufskollege sei nicht beauftragt worden. Die Mandatierung des Klägers durch seine Ehefrau, auch den sie betreffenden Teil der Einkommensteuererklärung zu erstellen, ändere daran nichts, da die gemeinsame Steuererklärung auch weiter die eigene Steuererklärung des Klägers sei.

8

Mit Fax vom 17. Februar 2020 erhob der Kläger Klage wegen Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 15. Oktober 2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17. Januar 2020 sowie Feststellung eines Rechtsverhältnisses. Er begehrte die Aufhebung des Bescheids vom 15. Oktober 2019 über die Ablehnung des Antrags auf Fristverlängerung für die Abgabe der Einkommensteuererklärung 2018 sowie die Feststellung, dass auf die Einkommensteuererklärung für 2018 aufgrund der Zusammenveranlagung mit seiner Ehefrau die Vorschrift des § 149 Abs. 3 Nr. 1 AO anzuwenden ist.

9

Nach Einreichung der Einkommensteuererklärung für 2018 am 29. Februar 2020 hat das FA den Kläger mit Bescheid vom 26. Mai 2020, geändert durch Bescheid vom 21. Juli 2020, mit seiner Ehefrau zusammen zur Einkommensteuer 2018 veranlagt. Erklärungsgemäß hat es dabei u. a. Einkünfte des Klägers aus selbständiger Arbeit als Rechtsanwalt in Höhe von 88.280 EUR sowie Einkünfte der Ehefrau aus Vermietung und Verpachtung verschiedener Objekte berücksichtigt.

10

Zur Begründung seiner Klage führt der Kläger Folgendes aus:

11

Das FA gehe auch für den Veranlagungszeitraum 2019 davon aus, dass die gemeinsame Einkommensteuererklärung mit seiner Ehefrau bis zum 31. Juli 2020 anstatt bis zum 28. Februar 2021 abzugeben sei. Aus diesem Grund bestehe ein Fortsetzungsfeststellungsinteresse.

12

Ziel der Neufassung des § 149 Abs. 3 AO durch den Gesetzgeber sei gewesen, für steuerlich unkundige Steuerpflichtige eine hinreichende steuerliche Beratung sicherzustellen. Dies sei auch verfassungsrechtlich zwingend, da die Abgabe inhaltlich falscher Steuererklärungen strafbewehrt sei. § 149 Abs. 3 Nr. 1 AO sehe vor, dass Einkommensteuererklärungen nach § 25 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG), mit deren Erstellung ein Steuerberater beauftragt sei, bis zum 28. Februar des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres abzugeben seien. Die Erstellung einer Steuererklärung umfasse eine Vielzahl von Tätigkeiten. Er sei von seiner Ehefrau seit 1988 beauftragt, für die gemeinsame Einkommensteuererklärung die auf sie entfallenden Einkünfte zu ermitteln und in die gemeinsame Erklärung einfließen zu lassen. Für die zutreffende Ermittlung und die Aufbereitung der Einkünfte für die Steuererklärung sei jeder Ehegatte zunächst ausschließlich selbst verantwortlich. Eine Pflicht eines Ehegatten, die Einkunftsquellen des anderen Ehegatten zu verwalten und steuerlich aufzuarbeiten, gebe es nicht. Gäbe es den Auftrag seiner Ehefrau nicht, hätte seine Ehefrau letztlich einen fremden Steuerberater damit beauftragen müssen. Da Vereinbarungen zwischen Ehegatten steuerrechtlich anzuerkennen seien, wenn sie nicht ungewöhnlich und eindeutig dokumentiert seien, habe seine Ehefrau ihm am 28. Juli 2019 eine Vollmacht zur Vertretung in Steuersachen erteilt. Die Beauftragung durch seine Ehefrau müsse über die Vorlage einer unterzeichneten Vollmacht hinaus nicht nachgewiesen werden. Es müsse sich auch nicht um eine entgeltliche Beauftragung handeln, da auch § 149 Abs. 3 AO nicht von einer entgeltlichen Beauftragung spreche. Im Übrigen habe er es sich zum Prinzip gemacht, seine beruflichen Kenntnisse lediglich im Rahmen seines Anstellungsverhältnisses entgeltlich auszuüben. Außerhalb dieses Anstellungsverhältnisses sei er - und dies in einer Vielzahl von Fällen - stets unentgeltlich tätig geworden. § 149 Abs. 3 Nr. 1 AO sei jedenfalls in den Fällen anzuwenden, in denen die Ehefrau des berufsangehörigen Steuerpflichtigen eigene Einkünfte erziele und diese daher selbst und in eigener Verantwortung zu ermitteln habe. Sofern sie sich dazu nicht berufen fühle, dürfe sie eine sachkundige Person beauftragen; diese Person könne auch der Ehemann sein. Dies ergebe sich nicht zuletzt aus Art. 6 GG; das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) habe diesbzgl. darauf hingewiesen, dass eine Benachteiligung von Ehegatten gegenüber Ledigen durch Art. 6 Abs. 1 GG untersagt sei. Da für seine Ehefrau somit das Recht bestehe, ihre Einkommensteuererklärung bis zu der in § 149 Abs. 3 AO genannten Frist abzugeben, gelte dies als Reflexwirkung der gesetzlich angeordneten Fristverlängerung für die Einkommensteuererklärung der Ehefrau im Falle der Zusammenveranlagung auch für die gemeinsam abzugebende Steuererklärung. Die Rechtsansicht des FA, dass die gemeinsame Einkommensteuererklärung bereits zum 31. Juli 2019 abzugeben gewesen sei, sei daher rechtswidrig.

13

Die Revision sei zuzulassen, da die Angelegenheit grundsätzliche Bedeutung habe. Die Rechtsauffassung des FA widerspreche dem Wortlaut des § 149 Abs. 3 Nr. 1 AO. Sofern der Gesetzgeber die bis zum

Veranlagungszeitraum 2017 geltende Auffassung zulasten Berufsangehöriger hätte fortsetzen wollen, hätte er dies im Wortlaut ausdrücklich verankern müssen; eine derartige Auffassung habe aber im Wortlaut der Bestimmung keinen Niederschlag gefunden. Der Wortlaut erfasse stets auch die Berufsangehörigen in Sachen der eigenen Steuererklärung. Es sei widersprüchlich, dass der Berufsangehörige zwar in eigener Sache einen finanzgerichtlichen Prozess führen und hierfür Gebühren nach dem Gesetz über die Vergütung der Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte Rechtsanwaltsvergütungsgesetz (RVG) geltend machen, für die Frage der Abgabefrist i.S.d. § 149 Abs. 3 AO aber nicht als Steuerberater tätig (d.h. nicht beauftragt) sein könne. Schon das Bundesverwaltungsgericht (BVerwG) habe nicht auf die förmliche Beauftragung an sich selbst abgestellt, sondern auf das Tätigwerden als Berufsangehöriger. Abgesehen davon sei klärungsbedürftig, ob der Ausschluss Berufsangehöriger von der Regelung des § 149 Abs. 3 AO mit Art. 12 GG in Einklang stehe. Da die überwältigende Mehrheit der Berufsangehörigen pro forma einen anderen Berufsangehörigen beauftrage und so in den Genuss der Fristverlängerung komme, seien schutzwürdige Belange der Finanzverwaltung, einige wenige Tausende Steuererklärungen früher zu erhalten, nicht erkennbar. Es fehle daher an der Erforderlichkeit für eine berufseinschränkende Regelung. Im Übrigen sei zu klären, ob nicht Art. 6 GG eingreife.

14

Nachdem sich die Veranlagung für 2018 bereits erledigt habe, sei die Rechtsfrage im Rahmen einer Fortsetzungsfeststellungsklage zu klären.

15

Die Erinnerungsschreiben des FA vom 18. August und 12. Oktober 2020 enthielten die Einschränkung „sofern eine gesetzliche Verpflichtung zur Abgabe bestehe“, so dass es sich nicht um Verwaltungsakte handele. Das Feststellungsinteresse bestehe aber, weil das FA auch in Bezug auf den Veranlagungszeitraum 2019 eine Anwendung der gem. § 149 Abs. 3 Nr. 1 AO verlängerten Frist für ausgeschlossen halte.

16

Zwar sei die Steuererklärung zusammenveranlagter Ehegatten eine gemeinsame. Sie sei es aber nicht in dem Sinne, dass ausschließlich der Ehemann maßgeblich sei. Das verstehe sich von selbst und ergebe sich auch aus der Verpflichtung in § 25 Abs. 3 Satz 2 EStG, dass beide Ehegatten die Steuererklärung unterschreiben. Die Abgabe einer Steuererklärung umfasse mehr als die bloße Unterschrift auf dem Formular und die Einreichung bei den Behörden. Zunächst seien die Einkünfte zutreffend zu ermitteln und für die Steuererklärung aufzubereiten. Dafür sei jeder Ehegatte zunächst ausschließlich selbst verantwortlich. Eine Pflicht des Ehegatten, die Einkunftsquellen des anderen zu verwalten und steuerlich zu veranlagern, könne schon deshalb nicht bestehen, weil Ehegatten nicht notwendigerweise Detailkenntnisse über die Höhe der Einkünfte des anderen hätten.

17

Die Beauftragung durch seine Frau bestehe seit 1988 und auch für den Veranlagungszeitraum 2019. Es gebe keine allgemeine Lebenserfahrung, wie Ehegatten ihre jeweils eigenen Einkunftsquellen organisierten, verwalteten und daraus die Einkünfte ermittelten. Soweit das FA fordere, er müsse eine Beauftragung seiner Frau über die Unterzeichnung der Vollmacht hinaus beweisen, sei dies unverständlich. Dem FA sei von Verfassungs wegen untersagt, eine nachgewiesene Bevollmächtigung nur deshalb in Bezug auf § 149 Abs. 3 Nr. 1 AO für irrelevant zu halten, weil sie nicht an einen fremden Dritten, sondern an den eigenen Ehegatten erteilt wurde. Nach dem Wortlaut der Vorschrift sei nur eine Beauftragung erforderlich, nicht aber eine entgeltliche. Die geschäftsmäßige Beauftragung von Berufsangehörigen unterscheide nicht zwischen entgeltlicher und unentgeltlicher Tätigkeit (vgl. § 2 Satz 2 StBerG). Zudem sei er bisher für den Einsatz seiner Kenntnisse außerhalb seines eigentlichen Berufsfeldes immer bzw. weit überwiegend unentgeltlich tätig geworden, und zwar für Freunde und Bekannte und damit fremde Dritte.

18

Die Ausführungen in der Gesetzesbegründung zur Aufgabe der Berufsträger, steuerrechtlich unkundige Steuerpflichtige zu unterstützen und zu beraten, z. B., wenn die Komplexität ihrer Einkommens- und Vermögensverhältnisse einen höheren Schwierigkeitsgrad aufweise, treffe im Fall seiner Frau zu. Sie habe daher das Recht, sich von einem Angehörigen der steuerberatenden Berufe helfen zu lassen.

19

Der Kläger beantragt,

festzustellen, dass der Bescheid über die Ablehnung des Antrags auf Fristverlängerung für die Abgabe der Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2018 vom 15. Oktober 2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17. Januar 2020 rechtswidrig war

und dass auf die Einkommensteuererklärung des Klägers jedenfalls dann, wenn eine Zusammenveranlagung mit der Ehefrau vorgenommen wird und diese eigene steuerpflichtige Einkünfte erzielt, die Vorschrift des § 149 Abs. 3 Nr. 1 AO anzuwenden ist,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

20

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

21

Zur Begründung verweist es auf die Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt es aus, dass die Ehegatten bei der Zusammenveranlagung als ein Steuerpflichtiger behandelt würden. Die auf die Durchführung einer Zusammenveranlagung gerichtete Einkommensteuererklärung sei daher immer auch die Steuererklärung des Ehemannes. Ein Angehöriger der steuerberatenden Berufe könne sich nicht selbst beauftragen; in § 149 Abs. 3 AO sei jedoch ausdrücklich von einer Beauftragung die Rede. Würde man § 149 Abs. 3 AO in Konstellationen wie dem Streitfall anwenden, käme es zu einer nicht beabsichtigten Besserstellung der Angehörigen steuerberatender Berufe, die ihre steuerlichen Angelegenheiten selbst regelten, gegenüber anderen Steuerbürgern, die dies täten. Inwieweit eine Beauftragung vorliege, die auch tatsächlich durchgeführt und wie bei Dritten abgerechnet worden sei, sei im Übrigen nicht nachgewiesen. Der Kläger erledige als der sachkundigere der Ehegatten die steuerlichen Angelegenheiten im Rahmen der gemeinsamen Lebensführung, nicht hingegen aufgrund eines Dienstleistungsauftrags, wie ihn § 149 Abs. 3 AO voraussetze.

22

Der Kläger habe neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit auch Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Rechtsanwalt erzielt, sei insoweit also nicht unentgeltlich tätig gewesen.

23

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der Akten, die von den Beteiligten eingereichten Schriftsätze nebst Anlagen sowie das Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 8. Juni 2021 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

II.

24

Die Klage ist teilweise unzulässig und im Übrigen unbegründet.

25

1. Soweit der Kläger ursprünglich die Aufhebung des Bescheids über die Ablehnung des Antrags auf Fristverlängerung vom 15. Oktober 2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17. Januar 2020 begehrt hat und nunmehr die Feststellung beantragt, dass nämlicher Bescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung rechtswidrig war, ist die Klage zulässig.

26

Soweit ein angefochtener Verwaltungsakt rechtswidrig und der Kläger dadurch in seinen Rechten verletzt ist, hebt das Gericht den Verwaltungsakt und die etwaige Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf auf (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Hat sich der Verwaltungsakt vorher durch Zurücknahme oder anders erledigt, so spricht das Gericht auf Antrag durch Urteil aus, dass der Verwaltungsakt rechtswidrig gewesen ist, wenn der Kläger ein berechtigtes Interesse an dieser Feststellung hat (§ 100 Abs. 1 Satz 4 FGO).

27

a) Gegenstand des Bescheids vom 15. Oktober 2019 war nicht nur die Ablehnung des aus Sicht des Klägers mit Schreiben vom 28. Juli 2019 jedenfalls konkludent gestellten Fristverlängerungsantrags,

sondern auch die Bitte des FA, bis zum 4. November 2019 die Einkommensteuererklärung für 2018 abzugeben. Diese in eine Bitte gekleidete Aufforderung war als Verwaltungsakt zu qualifizieren.

28

aa) Im Einzelfall ist durch Auslegung zu ermitteln, ob ein behördliches Handeln als Verwaltungsakt anzusehen ist. Entscheidend ist, ob eine Äußerung des FA mit einem für den Adressaten unmittelbar erkennbaren Erklärungswert mit unmittelbarer Wirksamkeit nach außen vorliegt. Das Fehlen einer Rechtsbehelfsbelehrung steht der Qualifizierung als Verwaltungsakt nicht entgegen. Eine gesetzliche Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung wird auch dann begründet, wenn das FA den Steuerpflichtigen nach § 149 Abs. 1 Satz 2 AO auffordert, eine Steuererklärung abzugeben. Teilweise wird der Regelungsgehalt einer Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung und damit das Vorliegen eines Verwaltungsakts allerdings verneint, wenn sich die Steuerklärungspflicht als solche bereits aus dem Gesetz ergibt. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung stellt indes auch eine gesetzeskonkretisierende Aufforderung zur Einreichung von Unterlagen einen Verwaltungsakt dar. Denn das für die Unterscheidung zwischen einem Verwaltungsakt und einer bloßen Vorbereitungshandlung maßgebliche Kriterium ist im Steuerrecht die Erzwingbarkeit einer Maßnahme nach den Vorschriften der §§ 328 ff. AO. Die abstrakte Pflicht zur Abgabe von Steuerklärungen kann nicht bereits als solche mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden; sie bedarf vielmehr einer Konkretisierung und Individualisierung durch einen Verwaltungsakt, der erst die Grundlage für den Einsatz von Zwangsmitteln darstellen kann (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 4. Oktober 2017 VI R 53/15, BStBl II 2018, 123, mit weiteren Nachweisen - m.w.N. -).

29

bb) Nach diesen Grundsätzen war die Aufforderung, bis zum 4. November 2019 die Einkommensteuererklärung für 2018 abzugeben, als Verwaltungsakt anzusehen. Der Kläger wurde im Schreiben vom 15. Oktober 2019 unter Setzung eines Termins unmissverständlich aufgefordert, die Steuererklärung für 2018 einzureichen. Das FA wies zudem darauf hin, dass es berechtigt sei, zu Zwangsmitteln zu greifen, sollte die Steuererklärung bis zum genannten Termin nicht vorliegen. Mithin gab die Behörde zu erkennen, dass sie sich für berechtigt hielt, die Abgabe der angeforderten Steuererklärung mit den Mitteln des Verwaltungszwangs durchzusetzen. Da das maßgebliche Unterscheidungskriterium zwischen einem Verwaltungsakt und einer sonstigen behördlichen Maßnahme die Erzwingbarkeit ist, spricht dies entscheidend für das Vorliegen einer Aufforderung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung in Form eines Verwaltungsakts (vgl. hierzu auch BFH in BStBl II 2018, 123).

30

b) Gegen die Aufforderung, bis zum 4. November 2019 die Einkommensteuererklärung abzugeben, hat der Kläger explizit mit Fax vom 29. Oktober 2019 Einspruch eingelegt, den das FA mit Einspruchsentscheidung vom 17. Januar 2020 zurückgewiesen hat. In der Einspruchsentscheidung wird zwar der Gegenstand, über den durch die Einspruchsentscheidung entschieden wird, als Ablehnung des Antrags auf Fristverlängerung für die Abgabe der Einkommensteuererklärung 2018 vom 15. Oktober 2019 bezeichnet und in der Begründung ausgeführt, dass der Fristverlängerungsantrag zu Recht abgelehnt worden sei. Inhaltlich setzt sich das FA aber nicht mit Ermessenserwägungen auseinander, die für die Ablehnung eines Fristverlängerungsantrags von Bedeutung waren, sondern mit der zwischen den Beteiligten streitigen Rechtsfrage, ob auf die vom Kläger zusammen mit seiner Ehefrau abzugebende Einkommensteuererklärung § 149 Abs. 3 Nr. 1 AO Anwendung findet. Diese Frage war jedoch zunächst als Vorfrage für die Frage zu klären, ob der Kläger einer Fristverlängerung für die Abgabe der Einkommensteuererklärung bis zum 29. Februar 2020 überhaupt bedurfte, bzw. ob und mit welcher Frist das FA die Abgabe der Einkommensteuererklärung vor diesem Zeitpunkt gemäß § 149 Abs. 4 AO anordnen konnte; eine Entscheidung darüber herbeizuführen, war nach seinem Einspruch das rechtliche Begehren des Klägers, und genau darüber hat das FA in der Einspruchsentscheidung auch befunden.

31

c) Gegenstand der vom Kläger gegen den Bescheid vom 15. Oktober 2019 erhobenen Anfechtungsklage war zunächst die Beseitigung der aus seiner Sicht rechtswidrigen Anordnung der Anforderung der Einkommensteuererklärung für 2018 bis zum 4. November 2019. Das ursprüngliche Klagebegehren war dahingehend auszulegen.

32

Dies folgt aus Sicht des Senats nicht nur daraus, dass der Kläger lediglich die Aufhebung des Bescheids vom 15. Oktober 2019 begehrt hat und keinen Antrag gestellt hat, das FA zur erneuten Verbescheidung bzw. Gewährung einer Fristverlängerung für die Abgabe der Einkommensteuererklärung zu verurteilen. Dies wäre jedoch als Rechtsbegehren zu formulieren gewesen, hätte die Klage aus Sicht des Klägers die Gewährung einer Fristverlängerung zum Ziel haben sollen. Der Kläger hat in seiner Klagebegründung auch keinerlei Ausführungen dazu gemacht, dass die Ermessensausübung durch das FA fehlerhaft gewesen sein soll. Abgesehen davon hätte für ein solches Klagebegehren aus Sicht des Klägers auch das Rechtsschutzbedürfnis gefehlt, denn nach seinem Verständnis der Auslegung des § 149 Abs. 3 AO bedurfte er für eine Abgabe der Einkommensteuererklärung bis zum 29. Februar 2020 keiner Fristverlängerung, da sich diese Abgabefrist nach seinem Verständnis bereits aus dem Gesetz ergab. Es hätte mithin an der substantiierten Geltendmachung einer Rechtsverletzung durch die Ablehnung des Fristverlängerungsantrags gefehlt.

33

d) Die Aufforderung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung vor dem 29. Februar 2020 hat sich durch die Abgabe der Einkommensteuererklärung für 2018 am 29. Februar 2020, also nach Klageerhebung erledigt (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 17. Januar 2017 VIII R 52/14, BStBl II 2018, 740).

34

e) Der Kläger hat ein berechtigtes Interesse an der Feststellung, dass der Bescheid vom 15. Oktober 2019, soweit darin die Einreichung der Einkommensteuererklärung bis 4. November 2019 gefordert wurde, rechtswidrig war.

35

Für das berechtigte Interesse i.S.d. § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO genügt jedes konkrete, vernünftigerweise anzuerkennende schutzwürdige Interesse rechtlicher, wirtschaftlicher oder ideeller Art. Ein solches Feststellungsinteresse ist bei hinreichend konkret gegebener Wiederholungsgefahr anzunehmen, so z.B., wenn um Fristverlängerungen für die Abgabe von Steuererklärungen gestritten wird (vgl. BFH-Urteil vom 11. April 2006 VI R 64/02, BStBl II 2006, 642).

36

Im Streitfall ist die Wiederholungsgefahr hinreichend konkret, denn der zugrunde liegende Sachverhalt in Form der jährlich abzugebenden Einkommensteuererklärung wird sich mit großer Wahrscheinlichkeit im Wesentlichen unverändert auch in den folgenden Jahren wiederholen und das FA seine für den Kläger ungünstige Rechtsauffassung beibehalten. So hat das FA mit Erinnerungen vom 18. August und 12. Oktober 2020 in Bezug auf die Einkommensteuererklärung für 2019 zu erkennen gegeben, dass es hinsichtlich der für die Abgabefrist relevanten Vorfrage, ob der Kläger infolge Beauftragung durch seine Ehefrau die gemeinsame Einkommensteuererklärung bis 28. Februar 2021 oder vorher abzugeben hat und ob insoweit § 149 Abs. 4 AO greift, der seinerseits nur auf die Fälle des § 149 Abs. 3 AO anzuwenden ist, an seiner für den Kläger ungünstigen Rechtsauffassung festhält.

37

Aus Sicht des Senats entfällt das besondere Interesse des Klägers auch nicht etwa deshalb, weil ihm eine effektivere Rechtsschutzmöglichkeit zur Verfügung stünde. Denn bei den an den Kläger und seine Ehefrau gerichteten Erinnerungen vom 18. August und 12. Oktober 2020, die Einkommensteuererklärung für 2019 abzugeben, handelte es sich jeweils nicht um einen Verwaltungsakt, gegen den hätte Einspruch eingelegt werden können. In den Schreiben wird jeweils lediglich an die Abgabe der Einkommensteuererklärung für 2019 erinnert, sofern eine gesetzliche Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung besteht. Letztlich wird damit nur auf eine gesetzliche Pflicht hingewiesen. Eine Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung i.S.d. § 149 Abs. 1 Satz 2 AO liegt darin ebenso wenig wie ein Verwaltungsakt, mag daraus auch zu erkennen sein, dass das FA an seiner für den Kläger ungünstigen Rechtsauffassung festgehalten hat. Zwar enthalten beide Schreiben Hinweise auf die mögliche Festsetzung von Verspätungszuschlägen sowie auf die Möglichkeit der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen; auf die Möglichkeit der Festsetzung eines Zwangsgeldes wurde jedoch gerade nicht Bezug genommen. Da das maßgebliche Unterscheidungskriterium zwischen einem Verwaltungsakt und einer sonstigen behördlichen Maßnahme die Erzwingbarkeit ist, spricht das Fehlen eines Hinweises auf die Möglichkeit der Festsetzung eines Zwangsgeldes im Streitfall aber gerade gegen das Vorliegen von Verwaltungsakten (siehe hierzu BFH in BStBl II 2018, 123).

38

2. Die vom Kläger erhobene Feststellungsklage in Gestalt des zuletzt gestellten Feststellungsantrags ist unzulässig.

39

a) Insoweit ist die Klage nicht als Fortsetzungsfeststellungsklage einzuordnen, mit der Folge, dass es nicht auf das Vorliegen eines Fortsetzungsfeststellungsinteresses ankommt. Denn die Feststellungsklage ist nicht verwaltungsaktsbezogen; § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO findet auf Feststellungsklagen keine Anwendung (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 30. Oktober 2007 VIII B 198/06, BFH/NV 2008, 238).

40

b) Aus Sicht des Senats ist der geänderte Klageantrag des Klägers festzustellen, dass auf die Einkommensteuererklärung des Klägers jedenfalls dann, wenn eine Zusammenveranlagung mit der Ehefrau vorgenommen wird und diese eigene steuerpflichtige Einkünfte erzielt, die Vorschrift des § 149 Abs. 3 Nr. 1 der Abgabenordnung anzuwenden ist, unzulässig, da die Klageänderung gemäß § 67 Abs. 1 FGO unzulässig war.

41

aa) Die Klageänderung ist nach Auffassung des Senats zwar sachdienlich. Denn die im Streitfall entscheidende Rechtsfrage, ob § 149 Abs. 3 Nr. 1 AO anzuwenden ist, stellt sich in Anbetracht des Umstands, dass das FA auch für den Veranlagungszeitraum 2019 davon ausgeht, dass die Einkommensteuererklärung bis 31. Juli 2020 hätte abgegeben werden müssen, in gleicher Weise für den Veranlagungszeitraum 2019 - und ggf. weitere Veranlagungszeiträume - wie für 2018 und könnte im bereits anhängigen Klageverfahren endgültig geklärt werden.

42

bb) Die für das ursprüngliche Feststellungsbegehren einschlägigen Sachentscheidungsvoraussetzungen waren jedoch nicht gegeben, da die ursprünglich erhobene Feststellungsklage gemäß § 41 Abs. 2 FGO unzulässig war.

43

Nach § 41 Abs. 1 FGO kann durch Klage die Feststellung des Bestehens oder Nichtbestehens eines Rechtsverhältnisses oder der Nichtigkeit eines Verwaltungsakts begehrt werden, wenn der Kläger ein berechtigtes Interesse an der baldigen Feststellung hat (Feststellungsklage). Die Feststellung kann gemäß § 41 Abs. 2 Satz 1 FGO nicht begehrt werden, soweit der Kläger seine Rechte durch Gestaltungs- oder Leistungsklage verfolgen kann oder hätte verfolgen können.

44

Der Zulässigkeit der ursprünglich erhobenen Feststellungsklage stand die Subsidiaritätsregelung des § 41 Abs. 2 Satz 1 FGO entgegen. Denn der Kläger konnte sein Rechtsschutzziel durch die erhobene Anfechtungsklage gegen den Bescheid vom 15. Oktober 2019 erreichen. In dieser ist inzident ein Feststellungsbegehren enthalten, das unter den Voraussetzungen des § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO als Hauptantrag fortgeführt werden kann und im Streitfall auch fortgeführt wird (vgl. Steinhilber in Hübischmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO/FGO, § 41 AO Rz. 94). Die vom Kläger ursprünglich beehrte Feststellung, dass auf die Einkommensteuererklärung für 2018 des Klägers aufgrund der Zusammenveranlagung mit der Ehefrau die Vorschrift des § 149 Abs. 3 Nr. 1 AO anzuwenden ist, ist die Frage, die im Zusammenhang mit der Überprüfung der Rechtmäßigkeit des Bescheids vom 15. Oktober 2019, insbesondere soweit er sich auf die Frage bezieht, ob das FA zu Recht die Einkommensteuererklärung für 2018 mit einer Frist bis 4. November 2019 anordnen durfte, zu klären ist.

45

3. Soweit die Klage zulässig ist, ist sie unbegründet.

46

Nach § 149 Abs. 2 Satz 1 AO sind Steuererklärungen, die sich auf ein Kalenderjahr oder auf einen gesetzlich bestimmten Zeitpunkt beziehen, soweit die Steuergesetze nichts anderes bestimmen, spätestens sieben Monate nach Ablauf des Kalenderjahres oder sieben Monate nach dem gesetzlich bestimmten Zeitpunkt abzugeben. Gemäß § 149 Abs. 3 Nr. 1 AO sind Einkommensteuererklärungen nach § 25 Abs. 3 EStG mit Ausnahme der Einkommensteuererklärungen im Sinne des § 46 Absatz 2 Nr. 8 EStG vorbehaltlich des Absatzes 4 spätestens bis zum letzten Tag des Monats Februar und in den Fällen des Absatzes 2 Satz

2 bis zum 31. Juli des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres abzugeben, sofern Personen, Gesellschaften, Verbände, Vereinigungen, Behörden oder Körperschaften im Sinne der §§ 3 und 4 StBerG mit der Erstellung der Einkommensteuererklärung beauftragt sind. Nach § 149 Abs. 4 Satz 1 AO kann das FA in bestimmten Fällen anordnen, dass Erklärungen i.S.d. Abs. 3 vor dem letzten Tag des Monats Februar des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres abzugeben sind. Nach § 149 Abs. 4 Satz 2 AO ist für das Befolgen der Anordnung eine Frist von vier Monaten nach Bekanntgabe der Anordnung zu setzen.

47

Entgegen der Auffassung des Klägers fand § 149 Abs. 3 Nr. 1 AO auf seine für den Veranlagungszeitraum 2018 infolge der Zusammenveranlagung gemäß § 25 Abs. 3 Satz 2 EStG gemeinsam mit seiner Ehefrau abzugebende Einkommensteuererklärung keine Anwendung, auch wenn es sich bei dem Kläger als Rechtsanwalt um eine gemäß § 3 Nr. 1 StBerG zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugte Person handelt und die Ehefrau im Veranlagungszeitraum 2018 eigene steuerpflichtige Einkünfte erzielt hat. Dementsprechend war das FA nicht gemäß § 149 Abs. 4 Satz 2 AO gehindert, die Abgabe der Einkommensteuererklärung für 2018 mit Bescheid vom 15. Oktober 2019 mit einer Frist bis 4. November 2019 anzuordnen.

48

a) Entgegen der Ansicht des Klägers ergibt sich aus dem Wortlaut der Bestimmung, dass die Abgabefrist bis Ende Februar des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres nicht für die eigene Einkommensteuererklärung von Personen i.S.d. § 3 StBerG gilt [vgl. im Ergebnis hierzu auch Klein/Rätke, Kommentar zur AO, 15. Aufl. (2020), § 149 Rz. 25]. Durch die Verwendung des Begriffes „beauftragt ... mit der Erstellung“ bestimmter Steuererklärungen statt etwa der Begriffe „befasst ... mit der Erstellung“ oder „beschäftigt ... mit der Erstellung“ bestimmter Steuererklärungen hat der Gesetzgeber dies verdeutlicht; denn die Verwendung des Begriffes des Auftrags impliziert grds., dass sich ein Auftraggeber und ein Auftragnehmer gegenüberstehen.

49

Dieser Interpretation des Wortlauts des Gesetzes steht nicht entgegen, dass sie in Widerspruch dazu stünde, dass ein im finanzgerichtlichen Prozess in eigener Sache tätiger Rechtsanwalt Gebühren nach dem RVG geltend machen kann. Denn daraus folgt kein allgemeiner Grundsatz, dass ein Rechtsanwalt oder Steuerberater sich in sämtlichen steuerrechtlichen Angelegenheiten in eigener Sache selbst beauftragen können müsste. Dies zeigt bereits die Regelung in § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO, wonach die Gebühren und Auslagen erstattungsfähig sind, soweit ein Vorverfahren geschwebt hat, wenn das Gericht die Zuziehung eines Bevollmächtigten oder Beistands für das Vorverfahren für notwendig erklärt. Hierzu wird nach der Rechtsprechung des BFH und in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dass Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Rechtsanwälte, die sich im Einspruchsverfahren selbst vertreten, keine Kosten erstattet erhalten können, da es für die Erstattungsfähigkeit darauf ankommt, dass tatsächlich ein Bevollmächtigter zugezogen worden ist (vgl. etwa BFH-Beschluss vom 21. Juli 1977 IV B 3/73, BStBl II 1977, 767; Beschluss des Finanzgerichts - FG - Hamburg vom 13. Juli 2017 3 KO 73/17, juris). Die vom BVerwG (Urteil vom 16. Oktober 1980 8 C 10/80, DVBl 1981, 680) zum Vorverfahren in verwaltungsrechtlichen Angelegenheiten vertretene Auffassung ist insoweit nicht von Bedeutung.

50

b) In der Gesetzesbegründung (BT-DrS. 18/7457, S. 76 f.) werden wörtlich die Ausführungen des BFH in BStBl II 2003, 550 wiedergegeben, die zur Begründung der Feststellung des BFH dienten, dass Fristverlängerungen gemäß den gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder über Steuererklärungsfristen nur für Steuererklärungen gelten, die von Personen i.S.d. § 3 StBerG in Ausübung ihres Berufs für ihre Mandanten bearbeitet werden. Daraus folgert der Senat, dass nach dem Willen des Gesetzgebers § 149 Abs. 3 Nr. 1 AO gleichfalls nur für die für Mandanten erstellten Steuererklärungen gelten soll, nicht aber für die eigene des Rechtsanwalts oder Steuerberaters.

51

Nach Auffassung des Gesetzgebers dient § 149 Abs. 3 Nr. 1 AO demselben Zweck, den der BFH in seinem Urteil in BStBl II 2003, 550 herausgearbeitet hat. Es widerspräche dem Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 GG, den steuerlich nicht vertretenen Klägern hinsichtlich seiner persönlichen Erklärungsfristen nur deshalb

besser zu stellen als andere beruflich ebenso belastete Steuerpflichtige, weil er als Rechtsanwalt und Steuerberater steuerlich beratend tätig sein darf bzw. tätig ist (vgl. BFH in BStBl II 2003, 550).

52

Eine Verletzung des Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG kann der Senat nicht erkennen. Da § 149 Abs. 3 Nr. 1 AO keine Vorgaben für die Ausübung des Berufs enthält, sondern sich an den erklärungspflichtigen Steuerpflichtigen richtet, enthält er keine Berufsausübungsregelung, die an Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG zu messen wäre. Soweit der Gesetzgeber als Zweck der Regelung (auch) die kontinuierliche Auslastung der steuerlichen Berater und der von diesen angestellten Personen sieht, erfordert wiederum das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 GG, den steuerlich nicht vertretenen Steuerpflichtigen hinsichtlich seiner persönlichen Erklärungsfristen nicht nur deshalb besser zu stellen als andere beruflich ebenso belastete Steuerpflichtige, weil er steuerlich beratend tätig sein darf bzw. ist.

c) § 149 Abs. 3 Nr. 1 AO ist auf die vom Kläger abzugebende Einkommensteuererklärung auch nicht als Reflex auf die Anwendung des § 149 Abs. 3 Nr. 1 AO auf die Einkommensteuererklärung der Ehefrau, die den Kläger mit der Ermittlung und Erklärung der auf sie entfallenden Einkünfte beauftragt habe, anzuwenden.

53

Beauftragt die Ehefrau den berufsangehörigen Ehemann mit der Erstellung der sie betreffenden Teile einer Steuererklärung, kommt nach dem Sinn und Zweck des § 149 Abs. 3 Nr. 1 AO diese Bestimmung nicht zur Anwendung, soweit die Ehegatten wegen der Wahl der Zusammenveranlagung eine gemeinsame Einkommensteuererklärung abzugeben haben. Auf die Entgeltlichkeit der Beauftragung und die mit einem unentgeltlichen Auftrag verbundenen Rechte und Pflichten kommt es damit nach Auffassung des Senats nicht an.

54

Ausweislich der Gesetzesbegründung zu § 149 Abs. 3 Nr. 1 AO stellt zwar der Gesetzgeber nicht in Abrede, dass auch Ehepartner von Berufsangehörigen der steuerlichen Beratung bedürfen können. Die Ausführungen in der Gesetzesbegründung, dass die Pflicht zur Erstellung der Steuererklärungen binnen der für nicht beratene Steuerpflichtige geltenden Fristen u.a. den Belangen der mit der Steuerberatung beruflich befassten Personen hinsichtlich ihrer möglichst kontinuierlichen Auslastung zuwiderlaufen würde, greift jedoch hinsichtlich des Ehegatten eines Berufsangehörigen, mit dem eine gemeinsame Steuererklärung ohne Einschaltung eines dritten Berufsangehörigen abgegeben werden soll, nicht. Auch wenn es dem Ehegatten unbenommen ist, sich der Expertise des berufsangehörigen Ehepartners zu bedienen, ist er nicht mit den Mandanten des berufsangehörigen Ehepartners zu vergleichen, da es sich bei der gemeinsam abzugebenden Steuererklärung dennoch auch um die Steuererklärung des Berufsangehörigen selbst handelt. Dass der berufsangehörige Ehegatte sich für die Erstellung der gemeinsamen Einkommensteuererklärung ggf. auch mit der Ermittlung ihn nicht betreffender Einkünfte befassen muss, ist insoweit nicht von ausschlaggebender Bedeutung. Eine Verletzung des Art. 6 Abs. 1 GG sieht der Senat darin nicht, da es dem Ehegatten wie einem Ledigen unbenommen bleibt, einen fremden Berufsangehörigen mit der Erstellung der (auf ihn fallenden Teile der) Steuererklärung einschließlich der dafür erforderlichen Ermittlung der Einkünfte zu beauftragen. Es kann deshalb im Ergebnis dahingestellt bleiben, ob der Kläger mit seinen Ausführungen zu Art. 6 Abs. 1 GG schon deshalb nicht gehört werden kann, weil er insoweit keine eigene Rechtsverletzung, sondern eine seiner Ehefrau geltend macht, die an dem Rechtsstreit jedoch nicht beteiligt ist.

55

Da der Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung nicht nur das BFH-Urteil in BStBl II 2003, 550, wörtlich zitiert, sondern auch darauf verwiesen hat, dass die Regelung in § 149 Abs. 3 AO im Ergebnis weitgehend die bisher in den Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder getroffenen Regelungen übernommen hat, ist auch nicht davon auszugehen, dass der Gesetzgeber von der bisher unter Berücksichtigung der Entscheidungen des BFH in BStBl II 2003, 550 und in BFH/NV 2005, 1482 geltenden Rechtslage hätte abweichen wollen. Darauf, dass dem Gesetzgeber die Entscheidung in BFH/NV 2005, 1482 nicht bekannt gewesen ist, deutet nichts hin, mag er auch diese Entscheidung in seiner Begründung nicht erwähnt haben. Der Hinweis auf die Übernahme der bisher geltenden Regelungen genügt insoweit. Eine Differenzierung danach, ob die Ehefrau eigene Einkünfte und Sonderausgaben hatte, war nach der bisherigen Rechtslage

nicht vorgesehen und ist nach Auffassung des Senats nach dem Sinn und Zweck des § 149 Abs. 3 AO nicht vorzunehmen.

56

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

57

5. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen.