

# § 107 Anwendung der Abgabenordnung

idF des KlimaschutzUmsG v. 21.12.2019 (BGBl. I 2019, 2886; BStBl. I 2020, 138)

**Auf die Mobilitätsprämie sind die für Steuervergütungen geltenden Vorschriften der Abgabenordnung mit Ausnahme des § 163 der Abgabenordnung entsprechend anzuwenden.**

Autor: Dr. Tibor *Schober*, Richter am Finanzgericht, Berlin  
Mitherausgeber: Michael *Wendt*, Vors. Richter am BFH, München

Anm. | Anm.

## A. Allgemeine Erläuterungen zu § 107 ..... 1

### B. Erläuterungen zu § 107: Anzuwendende Vorschriften der AO

I. Notwendigkeit des Verweises . . .	2	2. Fehlende formelle Bindungswirkung der Einkommensteuerfestsetzung . . . . .	6
II. Nichtanwendung von § 163 AO . . .	3	3. Änderungsvorschriften . . . . .	7
III. Allgemein anzuwendende Vorschriften . . . . .	4	V. Rechtsbehelfs- und Klageverfahren . . . . .	8
IV. Festsetzungsverjährung, Bindungswirkung und Änderungsvorschriften			
1. Festsetzungsverjährung . . . . .	5		

## A. Allgemeine Erläuterungen zu § 107 1

Zum Schrifttum s. Vor §§ 101 bis 109; Grundinformationen s. Vor §§ 101 bis 109 Anm. 1; Bedeutung s. Vor §§ 101 bis 109 Anm. 2; Verfahrensfragen s. Vor §§ 101 bis 109 Anm. 5; Rechtsentwicklung s. § 101 Anm. 1.

### Verhältnis des § 107 zu anderen Vorschriften des EStG:

- ▶ §§ 26, 26b: Eine Zusammenveranlagung wirkt sich auf die Mobilitätsprämie aus (s. Anm. 6).

### Verhältnis des § 107 zu Vorschriften der AO:

- ▶ Zum Verfahrensrecht allgemein s. Anm. 4 ff.
- ▶ Zum Rechtsbehelfsverfahren s. Anm. 8.

**Verhältnis des § 107 zu Vorschriften der FGO:** Zur Eröffnung des Finanzrechtswegs s. Anm. 8.

## B. Erläuterungen zu § 107: Anzuwendende Vorschriften der AO

### I. Notwendigkeit des Verweises 2

§ 107 verweist mit Ausnahme des § 163 AO auf die für die StVergütungen anzuwendenden Vorschriften der AO. Eingeschränkt wird dies zudem, insoweit §§ 103 ff. besondere Vorgaben machen.

Zwar ordnet § 105 Abs. 1 Satz 4 an, dass die Mobilitätsprämie als StVergütung gilt, allerdings erfolgt diese Fiktion nur eingeschränkt in Bezug auf die Anrechnung nach § 105 Abs. 1 Satz 3 („insoweit“). Dies ist widersprüchlich, denn der Gesetzgeber geht in verfassungsrechtl. Hinsicht (mit guten Gründen) davon aus, dass er die Gesetzgebungskompetenz für die Mobilitätsprämie aus der Qualifikation als „negative Einkommensteuer“ ableiten kann (s. § 101 Anm. 1), zugleich sieht er die Mobilitätsprämie einfachgesetzlich aber wohl nicht als Steuer bzw. StVergütung. Für die Anwendung der AO ist aber unerheblich, ob die Normen unmittelbar oder nur Kraft Verweisung anzuwenden sind.

### 3 II. Nichtanwendung von § 163 AO

Die Norm schließt die Anwendung von § 163 AO ausdrücklich aus. Damit kommt eine Festsetzung aus Billigkeitsgründen weder dem Grunde noch der Höhe nach in Betracht (zur Diskussion, ob § 163 AO überhaupt auf StVergütungen anzuwenden ist, vgl. *von Groll* in *HHSp.*, § 163 AO Anm. 49, 62 [2/2019]). Möglich ist aber der Erlass einer Rückforderung aus Billigkeitsgründen (§ 227 AO).

### 4 III. Allgemein anzuwendende Vorschriften

Die Mobilitätsprämie als StVergütung – bzw. soweit sie zumindest als StVergütung zu behandeln ist – unterliegt den allgemeinen abgabenrechtl. Regelungen (bspw. §§ 43–47 AO), der Anspruchsberechtigte ist Verfahrensbeteiligter (§ 78 AO), die Regelungen zu den Verwaltungsakten (§§ 118 ff. AO) sind anzuwenden. Da die Festsetzung antragsgebunden ist, kommt die Festsetzung eines Verspätungszuschlags nicht in Betracht (zum Problem der Fiktion einer EStErklärung s. § 105 Anm. 3). Die für die StFestsetzung geltenden Vorschriften sind auf die Festsetzung ebenfalls sinngemäß anzuwenden (§ 155 Abs. 5 AO), mithin § 157 AO (Form des Bescheids), § 162 AO (Schätzung von Besteuerungsgrundlagen; s. § 101 Anm. 12), § 164 AO (Vorbehaltsfestsetzung) und § 165 AO (vorläufige Festsetzung). Die Festsetzung der Mobilitätsprämie ist Grundlage ihrer Verwirklichung (§ 218 Abs. 1 Satz 1 AO). Die FinBeh. kann mit entsprechenden Beträgen aufrechnen. Hinsichtlich möglicher Rückforderungen ist auch das Vollstreckungsverfahren (§§ 249 ff. AO) anzuwenden.

Die Mobilitätsprämie unterliegt nicht der Vollverzinsung nach § 233a AO, denn auch wenn die Mobilitätsprämie eine verfassungsrechtl. Fortsetzung der ESt als Entlastung darstellt, handelt es sich einfachgesetzlich nicht um eine negative ESt-Festsetzung (zum Kindergeld vgl. BFH v. 20.4.2006 – III R 64/04, BStBl. II 2007, 240) und ist damit nicht von § 233a Abs. 1 Satz 1 AO erfasst.

Zum Rechtsbehelfs- und Klageverfahren s. Anm. 8. Zum Straf- und Bußgeldverfahren s. § 108 Anm. 2.

## IV. Festsetzungsverjährung, Bindungswirkung und Änderungsvorschriften

### 1. Festsetzungsverjährung

5

Zur Festsetzungsverjährung s. § 104 Anm. 3. Die Festsetzungsfrist von vier Jahren beginnt mit Ablauf des Kj., in dem der Tatbestand des § 101 Abs. 1 erfüllt wurde. Die verlängerten Festsetzungsfristen bei Steuerverkürzung und Steuerhinterziehung (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO) sind in Rückforderungsfällen anwendbar.

### 2. Fehlende formelle Bindungswirkung der Einkommensteuerfestsetzung

6

Die Nutzung der Formulierung „die berücksichtigten Entfernungspauschalen“ im Tatbestand der Bemessungsgrundlage (§ 101 Satz 2) kann eigentlich nur so verstanden werden, dass der Gesetzgeber eine irgendwie geartete Bindungswirkung beabsichtigt hat, soweit die Beträge (Fahrtaufwendungen, zVE) für Zwecke der Einkünfteermittlung ermittelt und der Besteuerung zugrunde gelegt worden sind (s. § 101 Anm. 12).

Eine formelle Bindungswirkung besteht damit uE aber nicht. Die Höhe der Entfernungspauschale als Teilbetrag der Einkünfteermittlung (Besteuerungsgrundlage nach § 157 Abs. 2 AO) wird nicht gesondert festgestellt (es fehlt eine ausdrückliche gesetzliche Bestimmung iSv. § 179 Abs. 1 AO). Auch hat sich der Gesetzgeber nicht dazu entschieden, eine entsprechende Anwendung von § 171 Abs. 10 und § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO anzuordnen (wie bspw. in § 10d Abs. 4 Satz 4). Dagegen spricht bereits, dass der BRat in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf eine entsprechende Regelung als Prüfbitte angeregt hatte (BRDrucks. 514/19B, 6), der aber nicht nachgekommen wurde. Eine formelle Bindung ergibt sich auch nicht aus § 105 Abs. 1 Satz 1, nach dem die Mobilitätsprämie im Rahmen einer EStVeranlagung festzusetzen ist, denn gem. § 105 Abs. 2 Satz 2 wird in ArbN-Fällen uU eine festgesetzte ESt von 0 € fingiert (s. § 105 Anm. 3). Wird aber eine Festsetzung zu 0 € fingiert, fehlt es in diesen Fällen an einer tatsächlichen Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen für Zwecke der Einkünfteermittlung. Eine formelle Bindungswirkung würde in diesen Fällen zugleich die Entstehung einer Mobilitätsprämie auf 0 € begrenzen. Tatsächlich ist in diesen Fällen das zVE gesondert zu ermitteln.

Die Nutzung der nämlichen stl. Begrifflichkeiten führt dazu, dass die FinBeh. entsprechende Werte übernehmen kann und soll. Dies ist für die FinBeh. auch teilweise vorteilhaft, denn so kann sie bspw. bei den Gewinneinkunftsarten eine vollständige Prüfung der Gewinnermittlung nach den Umständen des Einzelfalls (§ 88 Abs. 2 AO) zu Gunsten einer Vorbehaltsfestsetzung (Nachprüfungsvorbehalt nach § 164 AO) unterlassen (Annahme der Richtigkeit des erklärten zVE) und nur eine punktuelle Ermittlung der Entfernungspauschale im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Mobilitätsprämie vornehmen.

Damit ergibt sich aber auch, dass Änderungen der EStFestsetzung wegen abweichend ermittelter Besteuerungsgrundlagen (bspw. nach einer stl. Ap., nach Kenntnis neuer Tatsachen bzw. in einem Rechtsbehelfsverfahren) nicht unmittelbar auf die Festsetzung der Mobilitätsprämie durchschlagen. Hier ist gesondert zu prüfen, ob eine Änderung nach §§ 172 ff. AO in Betracht kommt (s. Anm. 7). In Fällen der Vorbehaltsfestsetzung der Steuer wird dementsprechend eine Vorbehaltsfestsetzung der Mobilitätsprämie in Betracht kommen.

Problematisch ist die fehlende formelle Verknüpfung bei der Wahl der Veranlagungsart von Ehegatten.

**Beispiel 1:**

A und B sind nicht dauernd getrennt lebende Ehegatten, beide erzielen im VZ 2021 positive Einkünfte. Die Einkünfte von A sind durch eine Entfernungspauschale (180 Tage bei einer Entfernung von 36 km) gemindert worden. Die Voraussetzungen der Mobilitätsprämie werden aber nicht erfüllt ( $zvE > 0 \text{ €}$ ). Sie wählen zunächst die getrennte Veranlagung (Abgabe der EStErklärung im KJ. 2022). Im Jahr 2025 wird eine Ap. durchgeführt, die bei B zu Verlusten führt. Geänderte StFestsetzungen ergehen im Jahr 2025. Zwar können A und B noch im Jahr 2025 einen Antrag auf Zusammenveranlagung stellen (§ 26 Abs. 2 Satz 4 Nr. 3), für die Mobilitätsprämie von A ist aber bereits mit Ablauf des VZ 2024 Festsetzungsverjährung eingetreten, insbes. führen weder die Ap. im VZ 2024 noch die geänderte EStVeranlagung im VZ 2025 zu einer Ablaufhemmung für die Mobilitätsprämie.

**Beispiel 2:**

A und B sind nicht dauernd getrennt lebende Ehegatten. A erzielt im VZ 2021 gewerbliche Einkünfte (- 20 000 €). B erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit (16 000 €). Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind durch eine Entfernungspauschale (180 Tage bei einer Entfernung von 36 km) gemindert worden. Nach Verlustausgleich ergibt sich ein Gesamtbetrag der Einkünfte von - 4 000 € und nach Abzug von Vorsorgeaufwendungen ein  $zvE$  von - 6 000 €. Die festgesetzte ESt beträgt 0 €. Die Mobilitätsprämie des B ermittelt sich aus einem Höchstbetrag der erhöhten Entfernungspauschale von 1 008 € (180 Tage  $\times$  16 km  $\times$  0,35 €). Eine weitere Begrenzung findet nicht statt, da die Differenz zwischen  $zvE$  (- 6 000 €) und Grundfreibetrag (9 696 € Grundfreibetrag im VZ 2021 gem. 2. FamEntlastG) oberhalb der erhöhten Entfernungspauschale (1 008 €) liegt; sie wird i.H.v. § 141,12 € festgesetzt.

Unmittelbar vor Ablauf der Einspruchsfrist der EStFestsetzung beantragt A die Einzelveranlagung nach § 26a. Dies ist möglich, auch wenn damit insgesamt eine StBelastung entsteht, weil eine Schikane-Begrenzung nur nach Unanfechtbarkeit besteht (s. § 26 Anm. 81). Zwar wird dann für B eine ESt in positiver Höhe festgesetzt, es verbleibt aber auch bei der Festsetzung der Mobilitätsprämie, denn die Ausübung des Veranlagungswahlrechts bzw. die EStFestsetzung für B haben keine Bindungswirkung für die unanfechtbar gewordene Mobilitätsprämie des B.

### 7 3. Änderungsvorschriften

Über § 155 Abs. 5 AO sind die besonderen Änderungsvorschriften für StBescheide anzuwenden. §§ 130f. AO werden weitestgehend verdrängt (§ 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d AO).

Eine Änderung der EStFestsetzung führt nicht unmittelbar zu einer Änderung der Festsetzung der Mobilitätsprämie nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO, da die EStFestsetzung kein Grundlagenbescheid ist (s. Anm. 6).

Die Festsetzung der Mobilitätsprämie ist insbes. aufzuheben, wenn der FinBeh. neue Tatsachen bekannt werden, nach denen die Tatbestandsvoraussetzungen nicht gegeben sind (§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO). Eine Änderung nach § 173 AO durch die FinBeh. kann aber daran scheitern, dass die FinBeh. bei der erstmaligen Festsetzung ihrer Sachverhaltsaufklärungspflicht nicht hinreichend nachgekommen ist (eingehend von Groll in *HHSp.*, § 173 AO Rz. 135 ff. [9/2017]). Dies ist der Fall, wenn die FinBeh. bei der Festsetzung das  $zvE$  der EStErklärung ungeprüft übernimmt, zwar die EStFestsetzung unter den Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) stellt, die Mobilitätsprämie aber vorbehaltlos festsetzt. In diesem Fall kann sich die FinBeh. uE nicht auf neue Tatsachen hinsichtlich veränderter Besteuerungsgrundlagen berufen, die die Höhe des  $zvE$  betreffen, wenn und soweit der Stpfl.

(Antragsberechtigter) seiner Mitwirkungspflicht (Steuererklärungspflicht nebst Abgabe der E-Bilanz bzw. EÜR-Formular) nachgekommen ist.

## V. Rechtsbehelfs- und Klageverfahren

8

Der generelle Verweis auf die Vorschriften der AO umfasst auch den Verweis auf den 7. Teil (Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren; §§ 347 ff. AO). Ein genereller Einspruch „gegen den Einkommensteuerbescheid“ eines Stpfl. dürfte im Regelfall nicht dahingehend auszulegen sein, dass der Einspruch auch eine begünstigende Festsetzung der Mobilitätsprämie erfasst (zum Problem bei der Veranlagungswahl s. Anm. 6).

Während bspw. bei der Eigenheimzulage und der Investitionszulage hinsichtlich des Finanzrechtswegs aufdrängende Sonderzuweisungen normiert wurden (§ 15 Abs. 1 Satz 3 EigZulG; § 14 Satz 2 InvZulG 2010) hat sich der Gesetzgeber gegen eine solche Normierung entschieden (einen entsprechenden Satz enthielt aber noch § 107 in der Fassung des Referentenentwurfs, [www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/19\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2019-12-30-G-Umsetzung-Klimaschutzprogramm-Steuerrecht/1-Referentenentwurf.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2019-12-30-G-Umsetzung-Klimaschutzprogramm-Steuerrecht/1-Referentenentwurf.pdf)).

Der Rechtsweg zu den Finanzgerichten ist uE gem. § 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO eröffnet. Hiernach ist der Finanzrechtsweg in öffentlich-rechtl. Streitigkeiten über Abgabenangelegenheiten gegeben, soweit die Abgaben der Gesetzgebung des Bundes unterliegen und durch Bundesfinanzbehörden oder Landesfinanzbehörden verwaltet werden. Die Verwaltung der Mobilitätsprämie ist eine Abgabenangelegenheit, denn Abgabenangelegenheiten sind gem. § 33 Abs. 2 FGO alle mit der Anwendung der abgabenrechtl. Vorschriften durch die FinBeh. zusammenhängenden Angelegenheiten. Zwar ist die Mobilitätsprämie weder eine Abgabe noch eine Abgabenvergütung, sie wird aber in „Anwendung ... abgabenrechtlicher Vorschriften“ (vgl. dazu *Braun* in *HHSp.*, § 33 FGO Rz. 63 [2/2018]; *von Beckerath* in *Gosch*, § 33 FGO Rz. 176 f. [4/2017]) durch eine FinBeh. (s. § 104 Anm. 4) verwaltet, denn der Gesetzgeber hat sich dazu entschieden, die Mobilitätsprämie materiell-rechtl. als Teil des EStG auszugestalten (ebenso *Böwing-Schmalenbrock* in *Blümich*, § 107 Rz. 16 [5/2020]; *Fissenewert* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, § 107 Rz. 29 [10/2020]).

