Urteil vom 17. März 2010, X R 57/08

Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

BFH X. Senat

AO § 80, AO § 110 Abs 1 S 2

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 05. Mai 2008, Az: 6 K 2170/06

Leitsätze

NV: Versäumt der Steuerberater eines Steuerpflichtigen schuldhaft die Einspruchsfrist, dann ist dem Steuerpflichtigen dieses Verschulden dann nicht zuzurechnen, wenn dem Steuerberater im Zeitpunkt des Fristablaufs bereits wirksam die Steuerberaterzulassung entzogen war.

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden mit Bescheid vom 13. Februar 2006 zur Einkommensteuer 2003 zusammen veranlagt. Mit E-Mail Nachricht vom 29. März 2006 informierte der damalige steuerliche Berater der Kläger den Beklagten und Revisionsbeklagten (das Finanzamt --FA--), er habe am 21. März 2006 erfahren, dass der Einkommensteuerbescheid 2003 sich erst am 18. März 2006 im Briefkasten der Kläger befunden habe. Er bat daher, das "Erlassdatum" und das "Zahlungsdatum" "zu ändern" und den Bescheid dann entweder ihm oder den Klägern "wieder zuzuschicken". Außerdem sollte das FA, "die Vollstreckungsstelle informieren, damit dort nichts passiert" und "den Mahnlauf ändern".

2 Die Sachbearbeiterin des FA fertigte daraufhin aus der verwaltungsinternen EDV-Datei einen weiteren Ausdruck des ursprünglichen Einkommensteuerbescheids 2003, strich auf diesem das ursprüngliche Erlassdatum "13.2.2006" durch und vermerkte darunter handschriftlich "18.03.2006". Das ursprüngliche Fälligkeitsdatum "16.03.2006" strich sie ebenfalls durch und schrieb handschriftlich daneben "21.04.2006". Schließlich vermerkte sie auf dem Ausdruck, die "Zusendung wegen Mitteilung der neuen Fälligkeit" sei an die Finanzkasse am 10. April 2006 und an den steuerlichen Berater der Kläger am 11. April 2006 erfolgt.

3 Mit Schriftsatz vom 21. April 2006 legte der steuerliche Berater Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 "vom 18.03.2006" ein. Mit Schreiben vom 25. April 2006 teilte das FA dem steuerlichen Berater mit, dass er mit seinem Einspruch vom 21. April 2006 gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 die --mit der Bekanntgabe zu laufen beginnende-- einmonatige Einspruchsfrist (§ 355 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung --AO--) versäumt habe, da der Einkommensteuerbescheid 2003 den Klägern laut seiner --des klägerischen Beraters-- eigenen Angaben am 18. März 2006 zugegangen und damit bekanntgegeben worden sei und deshalb die Einspruchsfrist am 18. April 2006 geendet habe. Gründe für die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO) wegen Versäumnis der Einspruchsfrist lägen nach Kenntnisstand des FA nicht vor; sollten solche gegeben sein, solle der klägerische Berater diese vortragen.

4 Der Berater machte daraufhin mit Schreiben vom 29. Mai 2006 geltend, der Einkommensteuerbescheid 2003 sei ihm mit auf den 18. März 2006 geänderten Erlassdatum "mittels normaler Post" am 13. April 2006 zugegangen. Dieser Bescheid "ersetze" den "ersten Bescheid vom 13.02.2006", der bei den Klägern am 18. März 2006 eingegangen sei. Da aus dem Bescheid vom 18. März 2006 nicht zu erkennen gewesen sei, dass es sich um eine Abschrift handle, sei er ein neuer Verwaltungsakt, der mit seinem Zugang die Einspruchsfrist neu in Lauf setze. Daher sei mit der Einlegung des Einspruchs am 21. April 2006 die einmonatige Einspruchsfrist gewahrt.

5 Zwischenzeitlich, nämlich zum 5. April 2006, war die Zulassung des damaligen steuerlichen Beraters der Kläger widerrufen worden. Mit an die Kläger adressiertem Schreiben vom 11. Juli 2006 wies das FA den damaligen steuerlichen Berater nach § 80 Abs. 5 i.V.m. § 80 Abs. 8 Satz 1 AO wegen unbefugter Hilfeleistung in Steuersachen zurück.

6 Mit Bescheid vom 25. Juli 2006 verwarf das FA den Einspruch als unzulässig.

7 Am 27. Juli 2006 und am 10. August 2006 nahm die Klägerin persönlich Kontakt zum FA auf. In diesen Gesprächen wurde ihr u.a. erneut mitgeteilt, dass der Einspruch verfristet und die Verfristung durch ihren steuerlichen Bevollmächtigten verursacht worden sei. Ihr stehe daher offen, entweder gemäß der Rechtsbehelfsbelehrung zu handeln, zivilrechtlich gegen den ehemaligen steuerlichen Bevollmächtigten vorzugehen oder wegen einer Stundung erneut vorzusprechen. Die Klägerin erwiderte, sie werde höchstwahrscheinlich entweder einen Antrag auf Erlass der Steuern oder auf Ratenzahlung stellen oder Klage gegen die Einspruchsentscheidung erheben.

8 Gegen die Einspruchsentscheidung erhoben die Kläger Klage vor dem Finanzgericht (FG). Mit Schriftsatz vom 22. August 2006 wendeten sie sich u.a. gegen den "Einkommensteuerbescheid 2003 ... vom 13.02.2006" und trugen vor, durch den fehlenden Hinweis während des laufenden Einspruchsverfahrens auf den Widerruf der Zulassung ihres steuerlichen Bevollmächtigten und den vorschnellen Erlass der Einspruchsentscheidung sei es ihnen nicht möglich gewesen, rechtzeitig Wiedereinsetzungsgründe geltend zu machen. Mit Schriftsatz vom 7. November 2006 beantragten die Kläger u.a. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wegen Versäumnis der Einspruchsfrist.

9 Das FG wies die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 378 veröffentlichtem Urteil ab. Die Einspruchsfrist gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 13. Februar 2006 sei bei Einspruchseinlegung mit Schreiben vom 21. April 2006 bereits abgelaufen gewesen. Den Klägern sei auch keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO wegen Versäumnis der Einspruchsfrist zu gewähren. Die Kläger müssten sich insoweit das Verschulden ihres steuerlichen Beraters nach § 155 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 85 Abs. 2 der Zivilprozessordnung wie eigenes Verschulden zurechnen lassen. Da der damalige steuerliche Berater die Voraussetzungen der Zulassung zum Steuerberater erfüllt habe, habe er die gesteigerten Anforderungen an steuerliche Berater und Rechtsanwälte hinsichtlich der Berechnung von Fristen erfüllen müssen. Es komme nicht darauf an, dass zum Zeitpunkt der tatsächlichen Einspruchseinlegung am 21. April 2006 die Zulassung zum Steuerberater widerrufen gewesen sei. Vielmehr hätte er bereits am 21. März 2006 --dem Datum, an dem er von der Existenz des Einkommensteuerbescheids 2003 am 18. März 2006 im Briefkasten der Kläger erfahren hätte-- den Fristlauf ordnungsgemäß berechnen und notieren müssen. Am 21. März 2006 sei die Zulassung noch nicht widerrufen gewesen.

10 Mit ihrer Revision machen die Kläger eine Verletzung des § 110 AO geltend. Zur Begründung führen sie im Wesentlichen aus, das Verschulden des damaligen steuerlichen Beraters an der Versäumnis der Einspruchsfrist könne ihnen nicht zugerechnet werden. Denn ein mit Sorgfalt arbeitender steuerlicher Berater hätte den Rechtsbehelf nach Widerruf seiner Bestellung gar nicht mehr einlegen dürfen. Mit dem Widerruf der Bestellung sei die Befugnis des steuerlichen Beraters, die Kläger zu vertreten, erloschen. Auch die Vermögensschadenhaftpflichtversicherung habe ihren Versicherungsschutz zum Datum des Widerrufs der Bestellung --5. April 2006-- gekündigt, so dass sie --die Kläger-- ohne Wiedereinsetzung in den vorigen Stand den durch die Fristversäumnis entstandenen Schaden auch nicht über die Versicherung ersetzt bekommen könnten. Schließlich weiche das Urteil des FG von dem Urteil des Bundesarbeitsgerichts (BAG) vom 18. Juli 2007 5 AZR 848/06 (Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2007, 3226) ab. Das BAG habe entschieden, dass das Verschulden eines Rechtsanwalts, dessen Berufszulassung mit sofortiger Wirkung widerrufen worden sei, nicht der von ihm vertretenen Partei zugerechnet werden könne.

11 Die Kläger beantragen,

das angefochtene Urteil aufzuheben und ihnen hinsichtlich der versäumten Einspruchsfrist Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren.

12 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

13 II. Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil wird aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Das FG hat zu Unrecht den Klägern eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO) wegen Versäumnis der Einspruchsfrist gegen

den Einkommensteuerbescheid 2003 allein aus dem Grund verwehrt, weil ihnen das Fehlverhalten ihres steuerlichen Bevollmächtigten bezüglich der Fristversäumnis zuzurechnen sei.

14 1. Die einmonatige Einspruchsfrist (§ 355 Abs. 1 AO) war bei Einlegung des Einspruchs am 21. April 2006 gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 bereits abgelaufen.

15 a) Die Einspruchsfrist begann nach § 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 187 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) am 19. März 2006 zu laufen. Bezüglich der Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheids (§ 122 Abs. 2 AO) war auf den 18. März 2006 abzustellen. An diesem Tag war der Einkommensteuerbescheid vom 13. Februar 2006 --nach eigenen Angaben des damaligen steuerlichen Beraters der Kläger-- den Klägern tatsächlich zugegangen. In Übereinstimmung mit der Auffassung des FG handelte es sich bei dem am 11. April 2006 übersandten, handschriftlich geänderten Ausdruck des Einkommensteuerbescheids 2003 aus der Datei "BSV" an den damaligen steuerlichen Berater nicht um einen neuen Bescheid, der die Einspruchsfrist erst ab dem Datum seiner Bekanntgabe in Lauf setzte, sondern lediglich um die Mitteilung einer neuen Fälligkeit der Einkommensteuernachzahlung am 21. April 2006 (neues Leistungsgebot nach § 254 Abs. 1 AO).

16 b) Die Einspruchsfrist endete nach § 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 188 Abs. 2 BGB am 18. April 2006. Der Einspruch vom 21. April 2006 war daher verspätet.

17 2. Zu Unrecht hat das FG den Klägern aber wegen der versäumten Einspruchsfrist eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand schon deshalb nicht gewährt, weil sie nicht ohne Verschulden daran gehindert waren, die Einspruchsfrist einzuhalten. Denn entgegen der Auffassung des FG war den Klägern das Verschulden ihres damaligen steuerlichen Beraters an der Versäumnis der Einspruchsfrist nicht zuzurechnen.

18 a) Nach § 110 Abs. 1 Satz 1 AO ist Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, wenn jemand ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten. Das Verschulden eines Vertreters ist dem Vertretenen zuzurechnen (§ 110 Abs. 1 Satz 2 AO). "Ohne Verschulden" verhindert, eine gesetzliche Frist einzuhalten, ist jemand dann, wenn er die für einen gewissenhaft und sachgemäß handelnden Verfahrensbeteiligten gebotene und ihm nach den Umständen zumutbare Sorgfalt beachtet hat (ständige Rechtsprechung, z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. November 2008 III R 66/07, BFHE 223, 317, BStBl II 2009, 185). An die Sorgfaltspflichten eines Anwalts oder eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe sind allerdings besonders hohe Anforderungen zu stellen, nämlich eine äußerste, den Umständen des Falles angemessene und vernünftigerweise zu erwartende Sorgfalt (ständige Rechtsprechung seit BFH-Beschluss vom 25. April 1968 VI R 76/67, BFHE 92, 320, BStBl II 1968, 585; Klein/Rätke, AO, 10. Aufl., § 110 Rz 28). Bei einem Angehörigen der steuerberatenden Berufe wird vorausgesetzt, dass er das Verfahrensrecht --inklusive die Berechnung von Fristen-- kennt, so dass sein Irrtum auf diesem Gebiet regelmäßig als schuldhaft einzuordnen ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 18. Dezember 2001 VII B 36/01, BFH/NV 2002, 658; Kuczynski in Beermann/Gosch, AO § 110 Rz 67).

19 b) Im Streitfall hat der damalige steuerliche Berater der Kläger schuldhaft gehandelt, weil er nicht innerhalb der Frist bis zum 18. April 2006 Einspruch eingelegt hat.

20 c) Das Verschulden des steuerlichen Beraters ist den Klägern jedoch nicht zuzurechnen. Denn nach dem Widerruf der Zulassung durfte der steuerliche Berater aus Gründen der Gefahrenabwehr nicht mehr für die Kläger tätig werden (BAG-Urteil in NJW 2007, 3226, unter I.2.b aa), was auch durch die Vorschrift des § 80 Abs. 5 AO bestätigt wird. Dies gilt selbst dann, wenn --wie im Streitfall-- noch eine wirksame Bevollmächtigung des steuerlichen Beraters i.S. des § 80 Abs. 1 Satz 1 AO gegeben war. Für die Wiedereinsetzung gemäß § 110 AO ist nicht der Fortbestand der Vollmacht (vgl. dazu § 80 Abs. 5, Abs. 8 AO) von Bedeutung, sondern die Frage, ob das Vertreterverschulden weiterhin dem Vertretenen zuzurechnen ist. Für den konkreten Fall des Widerrufs der Zulassung eines steuerlichen Beraters, in dem kein Eigenverschulden des Vertretenen gegeben ist, ist Letzterer schutzwürdig; ein Fremdverschulden kann ihm wegen des nicht in seiner Sphäre liegenden Widerrufs der Zulassung nicht angelastet werden. Durch den Widerruf der Zulassung entfällt die Legitimation zur Zurechnung des Verschuldens. Die Notwendigkeit, den Steuerpflichtigen in einem solchen Fall zu schützen, findet ihren Ausdruck auch in dem Umstand, dass in der Regel nach den Versicherungsbedingungen zur Vermögensschadenhaftpflichtversicherung für Steuerberater mit dem Wegfall der Zulassung der Versicherungsschutz automatisch endet, so dass die Mandanten für Schäden aus Fehlverhalten des steuerlichen Beraters nach dem Wegfall der Zulassung gegenüber der Versicherung keine Ersatzansprüche mehr geltend machen können und eine Schadloshaltung gegenüber dem steuerlichen Vertreter in der Regel --wie im Streitfall-- an dessen Vermögenslosigkeit scheitert.

21 3. Der Senat kann mangels tatsächlicher Feststellungen durch das FG --welche das FG im ersten Rechtszug nicht treffen musste, weil sie nicht entscheidungserheblich waren-- nicht abschließend klären, ob auch die sonstigen Voraussetzungen der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand --insbesondere die Stellung des Antrags auf Wiedereinsetzung innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses (§ 110 Abs. 2 Satz 1 AO)-- vorliegen. Diese Feststellungen wird das FG im zweiten Rechtszug nachzuholen haben. Es wird insbesondere zu klären haben, wann die Kläger von dem Widerruf der Zulassung ihres steuerlichen Beraters erfahren haben. Sollten die Feststellungen des FG ergeben, dass die Kläger durch das Schreiben des FA vom 11. Juli 2006 von dem Widerruf der Zulassung ihres steuerlichen Beraters erfahren haben, dann wird das FG zu prüfen haben, ob in den Äußerungen der Klägerin in ihren persönlichen Gesprächen mit dem FA am 27. Juli 2006 und 10. August 2006 ein --konkludenter-- Wiedereinsetzungsantrag zu sehen ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de