Urteil vom 25. September 2013, VIII R 46/11

Inhaltliche Anforderungen an einen Antrag auf "schlichte" Änderung - Nicht fristgerechte Konkretisierung des Änderungsbegehrens - Keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wegen Annahme einer gesetzeswidrig verlängerten Antragsfrist

BFH VIII. Senat

AO § 172 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, AO § 172 Abs 1 S 2, AO § 172 Abs 1 S 3, AO § 110

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 22. Februar 2010, Az: 9 K 2126/07

Tatbestand

1 I. Die Beteiligten streiten über einen Anspruch des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) auf schlichte Änderung der Einkommensteuerbescheide für 1985 und 1987.

2 Der Kläger lebte bis zur Trennung von seiner damaligen Ehefrau im Jahre 1990 im Zuständigkeitsbereich des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--). Anlässlich einer in diesem Jahr begonnenen Steuerfahndungsprüfung u.a. für die Streitjahre wurde insbesondere für 1985 eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) festgestellt.

3 Noch während der Prüfung erließ das FA gegen den Kläger für 1985 unter Vorbehalt der Nachprüfung einen Einkommensteuer-änderungsbescheid (vom 15. Februar 1991), gegen den der Kläger Einspruch einlegte. Diesen Bescheid änderte es nach Abschluss der Prüfung unter Auswertung des Prüfungsberichts und unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung erneut durch Bescheid vom 13. Mai 1992. Zugleich erhöhte es die Einkommensteuer für 1987 mit Änderungsbescheid vom selben Tag. Dagegen legte der Kläger am 17. Mai 1992 Einspruch ein.

4 Nach Klärung der Zuständigkeit für die Bearbeitung der Einsprüche nach dem Umzug des Klägers in den Zuständigkeitsbereich eines anderen Finanzamts nahm das FA die Bearbeitung der Einsprüche erst wieder im Juli 2005 auf.

5 In diesem Zusammenhang hielt es mit weiterem Änderungsbescheid vom 9. Juni 2006 für 1985 nicht mehr an der bisherigen Annahme einer vGA fest und setzte die Einkommensteuer entsprechend niedriger fest.

6 Im Übrigen wies es den Einspruch gegen die geänderten Einkommensteuerfestsetzungen für 1985 und 1987 mit Einspruchsentscheidung vom 9. Februar 2007 als unbegründet zurück. Die Entscheidung wurde der früheren Steuerberaterin des Klägers und seiner Ehefrau durch Aufgabe zur Post am 9. Februar 2007 bekannt gegeben.

7 Daraufhin machte die Beraterin mit Schreiben an das FA vom 1. März 2007 im Auftrag der Ehefrau des Klägers geltend, diese wolle noch einige Punkte berücksichtigt und geklärt haben, ohne den Klageweg beschreiten zu wollen. Die Ehefrau selbst stellte mit Schreiben an das FA vom selben Tag u.a. den Antrag, die rückständigen Steuern für 1985 bis 1988 aufzuteilen sowie im Hinblick auf die Einspruchsentscheidung Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren.

8 Auf den Hinweis des FA vom 5. März 2007, innerhalb der offenen Klagefrist einen konkreten Änderungsantrag stellen zu können, beantragte die Beraterin mit Schreiben vom 8. März 2007 "im Auftrag ihrer Mandanten" unter Bezugnahme auf das Schreiben der Ehefrau des Klägers vom 1. März 2007, die Einspruchsentscheidung gemäß § 367 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) zu überprüfen.

9 Mit weiterem Schreiben vom 15. März 2007 konkretisierte die Beraterin ihren für die Ehefrau gestellten Antrag und bat für den Kläger um einen Besprechungstermin mit dem Vorschlag, diesen Termin in der Zeit zwischen dem 11. und 18. April 2007 vorzusehen.

10 Nachdem die zuständige Sachgebietsleiterin des FA mit Schreiben vom 19. März 2007 zu dem Änderungsbegehren ablehnend Stellung genommen und zugleich ihre Bereitschaft für ein persönliches Gespräch an Amtsstelle zu den

vorgeschlagenen Terminen erklärt hatte, suchte der Kläger am 18. April (in Begleitung der Beraterin) sowie am 14. Mai 2007 das FA auf.

11 Dort machte er geltend, er habe den streitigen Betrag aus dem Verkauf von GmbH-Anteilen im Jahre 1984 nie vom Käufer erhalten und könne deshalb eine entsprechende steuermindernde Berücksichtigung des Verlustes für das Jahr 1985 verlangen. Zudem sei bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der Verlust eines Darlehens zu berücksichtigen, das er seinem Arbeitgeber zur Sicherung seines Arbeitsplatzes gegeben habe.

12 Das FA lehnte diesen mündlichen Antrag auf Änderung der Einkommensteuerfestsetzungen für 1985 und 1987 mit Bescheid vom 4. Juni 2007 unter Hinweis auf den Ablauf der Klagefrist gegen die Einkommensteueränderungsbescheide für die Streitjahre ab.

13 Dagegen legte die Beraterin im Auftrag des Klägers Einspruch ein und beantragte Wiedereinsetzung in den vorigen Stand.

14 Sie sei Ende Februar 2007 plötzlich ins Krankenhaus eingeliefert worden, um sich einer dringend erforderlichen Operation zu unterziehen. Anschließend --ab dem 1. März 2007-- habe sie eine zweiwöchige Reha-Maßnahme absolvieren müssen. Bei Telefonaten im Vorfeld und innerhalb der Klagefrist habe das FA den Eindruck erweckt, vor dem Besprechungstermin sei eine förmliche Erwiderung nicht erforderlich, sodass keine Klage erhoben worden sei.

15 Deshalb berufe sich das FA treuwidrig auf die eingetretene Verfristung. Im Übrigen habe sich der Kläger innerhalb der Frist für den Antrag auf schlichte Änderung gemeldet und um einen Besprechungstermin gebeten.

16 Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück. Die dagegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 23. Juni 2010 als unbegründet ab.

17 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts wie auch des Verfahrensrechts.

18 Die zuständige Sachgebietsleiterin habe der früheren Steuerberaterin des Klägers am Tag ihrer Einlieferung in das Krankenhaus zugesagt, über die anhängigen Einsprüche erst nach Erörterung an Amtsstelle zu entscheiden. Nachdem die Einspruchsentscheidung gleichwohl schon vor dieser Erörterung am 9. Februar 2007 ergangen sei, habe die Sachgebietsleiterin mit Schreiben vom 19. März 2007 mitgeteilt, eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand sei nicht erforderlich, da die streitigen Steuerfestsetzungen noch jederzeit nach § 172 Abs. 1 Satz 2 AO geändert werden könnten.

19 Entgegen der Ansicht des FG sei der Antrag des Klägers vom 18. April 2007 auf schlichte Änderung der Einkommensteueränderungsbescheide für 1985 (vom 9. Juni 2006) und für 1987 (vom 13. Mai 1992) zulässig und begründet.

20 Der Antrag sei nicht verfristet, weil die Sachgebietsleiterin ihre Angaben zur Rechtsbehelfsbelehrung zunächst mündlich und sodann --nach Ablauf der regulären Frist-- schriftlich fehlerhaft ergänzt und deshalb die Antrags- und Klagefrist ein Jahr betragen habe. Ersichtlich sei die Sachgebietsleiterin nämlich davon ausgegangen, dass eine schlichte Änderung auch nach Ablauf der Klagefrist möglich sei. Nur so sei zu erklären, dass sie einen Gesprächstermin mit dem Kläger für die Zeit nach Ablauf der regulären Klage- und Antragsfrist vereinbart und durch Schreiben vom 19. März 2007 mitgeteilt habe, dass die Möglichkeit einer Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 2 AO bestehe und der Kläger keine Nachteile habe.

21 Auch wenn die Änderungsmöglichkeit nach § 172 Abs. 1 AO kein Rechtsbehelf sei, über den zu belehren sei, müssten fehlerhafte Hinweise --wie im Streitfall-- in analoger Anwendung des § 356 Abs. 2 AO zu einer Verlängerung der Antragsfrist auf ein Jahr führen. Im Übrigen hätten die fehlerhaften Hinweise zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand führen müssen. Schließlich habe das FA mit seinem Verhalten gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen, indem es die im Krankenhaus befindliche Beraterin des Klägers im Glauben gelassen habe, die Steuerfestsetzung könne jederzeit geändert werden, sodass nichts weiter zu veranlassen sei.

22 Der Kläger beantragt, das angefochtene Urteil sowie den angefochtenen Bescheid über die Ablehnung des Antrags auf schlichte Änderung vom 4. Juni 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. Juni 2007 aufzuheben und die Einkommensteuer für 1985 unter Berücksichtigung eines 1984 entstandenen Verlustes in Höhe von ... DM sowie die Einkommensteuer für 1987 unter Berücksichtigung weiterer Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von ... DM niedriger festzusetzen.

23 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

24 II. Die Revision ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

25 Zu Recht hat das FG die Auffassung des FA bestätigt, die Voraussetzungen für eine schlichte Änderung der streitigen Bescheide nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO lägen nicht vor.

26 1. Ein wirksamer Antrag auf "schlichte" Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a i.V.m. Satz 2 und 3 AO zugunsten des Steuerpflichtigen muss auf eine bestimmte Änderung gerichtet sein und deshalb das verfolgte Änderungsbegehren innerhalb der Einspruchsfrist oder --wie hier-- der Klagefrist seinem sachlichen Gehalt nach zumindest in groben Zügen zu erkennen geben (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27. Oktober 1993 XI R 17/93, BFHE 172, 493, BStBl II 1994, 439; vom 21. Oktober 1999 I R 25/99, BFHE 190, 285, BStBl II 2000, 283; vom 20. Dezember 2006 X R 30/05, BFHE 216, 31, BStBl II 2007, 503).

27 2. Ein dergestalt bestimmbares Änderungsbegehren hat der Kläger bis zum Ablauf der Frist (am Montag, den 12. März 2007) für eine Klage gegen die Einkommensteuerbescheide zu den Streitjahren in Gestalt der am 9. Februar 2007 zur Post gegebenen Einspruchsentscheidung nach den tatsächlichen Feststellungen des FG nicht vorgetragen; dessen Würdigung ist mangels insoweit erhobener Einwendungen für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindend.

28 3. Entgegen der Auffassung des Klägers kann dessen Konkretisierung des Änderungsbegehrens nach Ablauf der Klagefrist nicht deshalb als fristgerecht angesehen werden, weil das FA einen Gesprächstermin zur Erörterung des Begehrens für die Zeit nach Ablauf der Klagefrist vereinbart und durch Schreiben vom 19. März 2007 mitgeteilt hat, dass die Möglichkeit einer Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 2 AO bestehe.

29 a) Auf eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben in Gestalt des Anspruchs auf Fairness im Verfahren kann der Kläger diese Auffassung nicht stützen (vgl. dazu BFH-Urteil vom 31. August 2010 VIII R 36/08, BFHE 231, 1, BStBl II 2011, 126, sowie BFH-Beschlüsse vom 12. September 1991 X R 38/91, BFH/NV 1992, 50; vom 20. Juli 2011 X B 36/11, BFH/NV 2011, 2079; vom 11. März 2013 I B 95/12, BFH/NV 2013, 1425; zur Anwendung im Besteuerungsverfahren BFH-Beschluss vom 4. Juni 2003 VII B 138/01, BFHE 202, 231, BStBl II 2003, 790; BFH-Urteil vom 5. Oktober 2004 VII R 37/03, BFHE 208, 1, BStBl II 2005, 238; BFH-Beschluss vom 29. Juli 2005 VII B 340/04, BFH/NV 2005, 1969).

30 Denn das Schreiben des FA vom 19. März 2007 wurde erst nach Ablauf der Klagefrist am 12. März 2007 verfasst und konnte schon deshalb keinen Vertrauenstatbestand bei dem fachkundig vertretenen Kläger über eine auch nach dem 12. März 2007 bestehende Möglichkeit eines Antrags auf schlichte Änderung schaffen.

31 Hinzu kommt, dass nach dem eindeutigen Wortlaut des § 172 Abs. 1 Satz 3 AO und nach der ständigen Rechtsprechung (BFH-Urteile in BFHE 172, 493, BStBl II 1994, 439; in BFHE 190, 285, BStBl II 2000, 283; in BFHE 216, 31, BStBl II 2007, 503) ein bestimmbarer Antrag "vor Ablauf der Klagefrist" vorausgesetzt wird und deshalb für die den Kläger seinerzeit vertretende Steuerberaterin keine vernünftigen Zweifel an dieser --unbedingten-- Vorgabe des Gesetzes bestehen konnten.

32 b) Die Vereinbarung eines Gesprächstermins für die Zeit nach Ablauf der Klagefrist konnte deshalb für sich genommen ebenfalls keinen Vertrauenstatbestand für die Annahme einer gesetzeswidrig verlängerten Antragsfrist schaffen, sodass auch für einen geltend gemachten Anspruch auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO schon mangels Entschuldbarkeit der Fristversäumnis kein Raum wäre. Im Übrigen sind Anhaltspunkte für die Zusage einer entsprechenden Verlängerung der Frist (zu den Anforderungen an die Wirksamkeit von Zusagen der Finanzverwaltung vgl. BFH-Urteil vom 21. Juli 1988 V R 97/83, BFH/NV 1989, 356) nicht ersichtlich.

33 c) Dass der Kläger aufgrund der Erkrankung seiner früheren Beraterin gehindert war, innerhalb der Klagefrist einen bestimmbaren Antrag zu stellen, ist im Übrigen weder vorgetragen noch ersichtlich. Vielmehr hat der Kläger insoweit lediglich darauf Bezug genommen, dass sich die frühere Beraterin aufgrund der während ihres Krankenhausaufenthalts geführten Telefonate darauf verlassen habe, vor Ablauf der Klagefrist nichts unternehmen zu müssen. Abgesehen davon war die Frist für den Wiedereinsetzungsantrag des Klägers vom 6. Juni 2007 gemäß § 110 Abs. 2 Satz 1 AO nach den gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG bereits abgelaufen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de