Beschluss vom 15. Oktober 2014, X B 38/14

Ab Inkrafttreten des Alterseinkünftegesetzes kein Vertrauensschutz auf frühere Befreiung von der Pflicht zur Abgabe von Einkommensteuererklärungen - Regelungsgehalt eines Freistellungsbescheids - Anforderungen an die Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache

BFH X. Senat

AO § 207 Abs 1, AO § 118, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst aa, EStG VZ 2010 , AO § 149 Abs 1 S 2, EStDV § 56 Abs 1 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 116 Abs 3 S 3, EStG § 25 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 23. Januar 2014, Az: 4 K 1210/13

Leitsätze

1. NV: Die Regelung des § 207 Abs. 1 AO ist Ausdruck des allgemeinen Rechtsgedankens, dass ein von einer Behörde geschaffener Vertrauenstatbestand seine Wirkung verliert, wenn die Rechtsvorschriften, auf denen das Handeln der Behörde beruhte, geändert werden .

2. NV: Sofern bei Rentnern durch vor dem Jahr 2005 ergangene Mitteilungen des FA, sie seien nicht mehr zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet, ein Vertrauenstatbestand geschaffen worden sein sollte, ist dieser mit dem Inkrafttreten des AltEinkG entfallen .

3. NV: Der Regelungsgehalt eines Freistellungsbescheids besteht darin, den Steuerpflichtigen davon zu unterrichten, dass von ihm eine Steuer aufgrund des geprüften Sachverhalts entweder überhaupt nicht oder für einen bestimmten Veranlagungszeitraum nicht gefordert werden kann. Der Hinweis, künftig müsse keine Steuererklärung mehr abgegeben werden, erfüllt diese Voraussetzungen nicht .

4. NV: Die Revisionszulassung wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache setzt die Formulierung einer über den Einzelfall hinausreichenden Rechtsfrage voraus; ein Allgemeininteresse an der Klärung der Rechtsfrage kann nur aufgrund ihrer Abstraktheit gegeben sein .

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) sind Eheleute. Im Streitjahr 2010 erzielten beide Kläger Einkünfte aus Renten der Basisversorgung; die Klägerin erhielt ferner Versorgungsbezüge aus nichtselbständiger Arbeit.

2 In den Erläuterungen zum Einkommensteuerbescheid 2000 vom 12. März 2001 hieß es --drucktechnisch hervorgehoben--: "Die Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung entfällt ab dem Veranlagungsjahr 2001, soweit sich Ihre Einkommensverhältnisse nicht gravierend ändern." Daraufhin reichten die Kläger keine Einkommensteuererklärungen mehr ein.

3 Im Jahr 2012 forderte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) die Kläger auf, eine Einkommensteuererklärung für 2010 abzugeben, da maschinelle Proberechnungen auf der Grundlage der elektronisch übermittelten Daten zur Höhe der Renten und Versorgungsbezüge ergeben hätten, dass voraussichtlich Einkommensteuer festzusetzen sei.

4 Die Kläger lehnten dies unter Hinweis auf die im Einkommensteuerbescheid 2000 enthaltenen Erläuterungen ab. Das FA habe sie durch bindenden Verwaltungsakt von der Pflicht zur Abgabe von Einkommensteuererklärungen befreit und könne diesen Verwaltungsakt nur mit Wirkung für die Zukunft --und daher nicht mehr mit Wirkung für das Streitjahr 2010-- zurücknehmen. Sie hätten im Vertrauen auf diesen Verwaltungsakt steuerrelevante Unterlagen --insbesondere über haushaltsnahe Dienstleistungen und Aufwendungen, die durch die 100%-ige Schwerbehinderung des Klägers veranlasst seien-- nicht aufbewahrt.

5 Daraufhin schätzte das FA die Besteuerungsgrundlagen und setzte die Einkommensteuer 2010 mit dem angefochtenen Bescheid vom 30. Januar 2013 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf 796 € fest.

6 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte aus, die Kläger seien sowohl aufgrund einer Aufforderung des FA (§ 149 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung --AO--) als auch kraft Gesetzes (§ 56 Satz 1 Nr. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung) zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet gewesen. Der im Einkommensteuerbescheid 2000 enthaltene Hinweis stehe dem nicht entgegen, da es sich nicht um einen Verwaltungsakt --in Gestalt eines Freistellungsbescheids-- gehandelt habe. Auch habe das FA weder eine verbindliche Zusage erteilt noch sei es nach den Grundsätzen von Treu und Glauben daran gehindert, für 2010 die Abgabe einer Einkommensteuererklärung zu verlangen. Der Steueranspruch sei auch nicht verwirkt. Am Vorliegen eines Vertrauenstatbestands bestünden schon deshalb Zweifel, weil die Änderungen in der Rentenbesteuerung, die durch das Alterseinkünftegesetz (AltEinkG) vorgenommen worden seien, breiten Raum in der öffentlichen Diskussion eingenommen hätten. Auch seien keine Dispositionen der Kläger erkennbar. Insbesondere hätten sie nicht substantiiert dargelegt, für welche einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigenden Aufwendungen sie keine Unterlagen aufbewahrt hätten.

7 Mit ihrer Beschwerde begehren die Kläger die Zulassung der "Berufung" wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache und willkürlicher Gesetzesauslegung.

8 Das FA hält die Beschwerde für unzulässig.

Entscheidungsgründe

9 II. Die Beschwerde ist --bei Zweifeln daran, ob die gesetzlichen Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) überhaupt erfüllt sind-- jedenfalls unbegründet.

10 1. Vorab weist der Senat darauf hin, dass sein Prüfungsumfang im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde auf die gesetzlichen, in § 115 Abs. 2 FGO abschließend aufgeführten Zulassungsgründe beschränkt ist. Soweit die Beschwerdebegründung in ihrem Hauptteil unter der Überschrift "Urteilskritik und rechtliche Einordnung" --im Stile einer Berufungsbegründung-- umfangreiches Vorbringen gegen die materiell-rechtliche Richtigkeit des angefochtenen Urteils enthält, kann die Revisionszulassung damit von vornherein nicht erreicht werden (Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28. August 2003 VII B 71/03, BFH/NV 2004, 493, unter II.2.b, und vom 16. September 2005 III B 82/04, BFH/NV 2006, 130, unter 3.).

11 2. Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zuzulassen.

12 a) Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtssache nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Außerdem muss die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärungsfähig sein (Senatsbeschluss vom 19. Januar 2011 X B 43/10, BFH/NV 2011, 636, unter II.1.).

13 b) So wie die Kläger die erste von ihnen aufgeworfene Rechtsfrage formulieren ("ist hier die Frage klärungsbedürftig, welcher rechtliche Charakter der Erklärung der Finanzbehörde in 2001 bezüglich der Aussetzung der Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen zukommt"), ist sie lediglich auf den konkreten Einzelfall bezogen. Es fehlt ihr damit die notwendige Abstraktheit, aus der erst ein Allgemeininteresse an der Klärung der Rechtsfrage folgen könnte.

14 Aber selbst wenn man die Rechtsfrage zugunsten der Kläger dahingehend umformulieren würde, dass sie die Klärung der abstrakten Rechtsfrage begehren, unter welchen Voraussetzungen ein Verwaltungsakt i.S. des § 118 AO --insbesondere das Merkmal der "Regelung"-- anzunehmen sei, würde es im Hinblick auf die hierzu bereits vorhandene höchstrichterliche Rechtsprechung jedenfalls an der Klärungsbedürftigkeit dieser Frage fehlen (vgl. hierzu ausführlich --und unter umfassender Heranziehung der vorhandenen Rechtsprechung-- den zu einem vergleichbaren Sachverhalt ergangenen Senatsbeschluss vom 9. Oktober 2013 X B 239/12, BFH/NV 2014, 65, unter 1.b). Im Übrigen haben sich die Kläger weder mit der umfangreichen bisherigen Rechtsprechung zu dieser Frage noch mit dem einschlägigen Senatsbeschluss in BFH/NV 2014, 65 auseinandergesetzt.

15 c) Die weitere von den Klägern formulierte Rechtsfrage ("ob durch die Erklärung des Finanzamtes in 2001 ein Vertrauenstatbestand geschaffen worden ist, der erst mit Wirkung für die Zukunft zerstört werden konnte, oder ob

insoweit die Erklärung jederzeit auch mit Wirkung für die Vergangenheit von der Behörde aufgehoben werden kann und konnte") ist ebenfalls ausschließlich auf den konkreten Einzelfall bezogen. Auch bei wohlwollender Auslegung ist dem Senat die Umformulierung in eine abstrakte Rechtsfrage hier nicht möglich, weil die Beurteilung, ob ein Vertrauenstatbestand geschaffen oder zerstört worden ist, stets von den besonderen Umständen des jeweiligen Einzelfalls abhängig ist und keine Fragen von allgemeiner Bedeutung aufwirft.

16 3. Die Revision ist auch nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) zuzulassen.

17 Die Kläger machen insoweit geltend, das Urteil der Vorinstanz sei in verschiedenen Punkten objektiv willkürlich, so dass es auf schwerwiegenden, die Rechtseinheit gefährdenden Rechtsfehlern beruhe. Derartige Rechtsfehler können zwar grundsätzlich zur Zulassung der Revision führen (vgl. BFH-Beschluss vom 28. August 2007 VII B 357/06, BFH/NV 2008, 113, m.w.N.); sie sind im vorliegenden Fall aber nicht gegeben.

18 a) Die Kläger bringen vor, das FG habe die Legaldefinition des § 118 AO verlassen und dieser willkürlich weitere Merkmale hinzugefügt.

19 Der Kritik der Kläger ist zuzugeben, dass das FG die --offensichtlich entscheidungserhebliche-- Vorschrift des § 118 AO in seinem Urteil nicht erwähnt und auch keine Subsumtion unter die gesetzlichen Merkmale des Begriffs des Verwaltungsakts vornimmt.

20 Es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass die von den Klägern insoweit kritisierte Passage des angefochtenen Urteils sich ausschließlich damit befasst, ob die Erläuterungen des Einkommensteuerbescheids 2000 als Freistellungsbescheid anzusehen sein könnten. Diese Frage hat das FG --unter Heranziehung der einschlägigen höchstrichterlichen Rechtsprechung (BFH-Urteile vom 22. Oktober 1986 I R 254/83, BFH/NV 1988, 10, und vom 9. April 2008 II R 31/06, BFH/NV 2008, 1435), mit der die Kläger sich im Übrigen nicht einmal ansatzweise auseinandersetzen-- verneint. Diese Beurteilung ist --jedenfalls im Ergebnis-- offensichtlich zutreffend, da der Regelungsgehalt eines Freistellungsbescheids darin besteht, den Steuerpflichtigen davon zu unterrichten, dass von ihm eine Steuer aufgrund des geprüften Sachverhalts entweder überhaupt nicht oder für einen bestimmten Veranlagungszeitraum nicht gefordert werden kann (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2008, 1435, unter II.1.a, m.w.N.). Das FG hat in diesem Zusammenhang zu Recht darauf abgestellt, dass die Erläuterungen im Einkommensteuerbescheid 2000 nicht die Freistellung von einer Steuerzahlung, sondern lediglich die Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen betreffen.

21 b) Ferner halten es die Kläger für willkürlich, dass das FG das Vorliegen eines Vertrauenstatbestands mit der Begründung verneint habe, angesichts der öffentlichen Diskussion um die Auswirkungen des AltEinkG habe kein Vertrauen entstehen können, und dies ausschließlich mit einem Verweis auf einen Artikel in der "Bild"-Zeitung begründet habe, obwohl die Kläger angeben, nicht Leser dieser Zeitung zu sein.

22 Dabei übersehen die Kläger jedoch, dass es sich hierbei lediglich um eine nicht tragende Erwägung des vorinstanzlichen Urteils handelt. Das FG hat diese mit der Formulierung eingeleitet "Im Übrigen sind auch berechtigte Zweifel hinsichtlich eines etwaigen Vertrauenstatbestandes angebracht". Nicht nur die Wendung "Im Übrigen", sondern auch der Prüfungsmaßstab der "Zweifel", der nur im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes einschlägig ist (vgl. § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO), nicht aber im Hauptsacheverfahren, zeigt, dass es sich hier nicht um tragende Erwägungen handeln kann.

23 In tragender Weise hatte das FG bereits zuvor das Bestehen eines Vertrauenstatbestands auf Seiten der Kläger mit der Begründung verneint, es sei mangels substantiierten Tatsachenvortrags nicht erkennbar, welche einkommensteuerrelevanten Unterlagen die Kläger nicht aufbewahrt hätten bzw. weshalb sie derartige Unterlagen nicht mehr hätten beschaffen können.

24 Jedenfalls diese Erwägungen erweisen sich als zutreffend. Denn hinsichtlich der von den Klägern --ohne nähere Darlegungen-- pauschal angeführten Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen ist darauf hinzuweisen, dass diese zur Erlangung eines steuerlichen Abzugs unbar bezahlt werden müssen (§ 35a Abs. 5 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Es müssen also Bankbelege über derartige Zahlungen vorhanden sein. Die Kläger haben aber nicht vorgetragen, dass sie schon im Jahr 2012 sämtliche Bankkontoauszüge aus dem Jahr 2010 vernichtet haben. Selbst wenn sie die Kontoauszüge --was wenig lebensnah wäre-- vernichtet haben sollten, hätten sie zu diesem Zeitpunkt ohne Weiteres Zweitausdrucke von ihrer Bank erhalten können. Sie haben ebenfalls nicht vorgetragen, welche Nachweise zu behinderungsbedingten Mehraufwendungen sie vernichtet haben wollen und

weshalb es nicht möglich sein soll, insoweit aus den Verhältnissen des Jahres 2012 --ggf. unter Anwendung eines geminderten Beweismaßes-- Rückschlüsse auf die mutmaßlich vergleichbaren Verhältnisse des Streitjahres 2010 zu ziehen.

25 Hinzu kommt, dass ein Vertrauenstatbestand, selbst wenn er durch die Mitteilung des FA im Einkommensteuerbescheid 2000 entstanden sein sollte, seine rechtliche Bedeutung verliert, wenn die Rechtsvorschriften, auf denen die damalige Erklärung des FA beruhte, geändert werden. Diese Rechtsfolge enthält § 207 Abs. 1 AO für den Spezialfall der auf Grund einer Außenprüfung erteilten verbindlichen Zusage. Auch ohne ausdrückliche Kodifizierung entspricht diese Rechtsfolge jedoch dem allgemeinen Grundsatz, dass das Vertrauen des Bürgers auf den Fortbestand eines Gesetzes grundsätzlich keinen Schutz genießt. Sie ist daher durch den Respekt vor der Gestaltungsbefugnis des Gesetzgebers geboten und insoweit als allgemeine "clausula rebus (legibus) sic stantibus" anzusehen (ausführlich Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 207 AO Rz 2). Die Rechtsfolge des § 207 Abs. 1 AO gilt daher allgemein für Vertrauenstatbestände, insbesondere für solche, die auf die Grundsätze von Treu und Glauben gestützt worden sind (BFH-Urteil vom 21. März 1996 XI R 82/94, BFHE 180, 316, BStBl II 1996, 518, unter II.B.3.b). Da das AltEinkG eine grundsätzliche Neuordnung der Rentenbesteuerung mit sich gebracht hat und die Einkünfte der Kläger im Wesentlichen aus Renten der Basisversorgung (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG) bestehen, wäre ein auf der Mitteilung des FA beruhender Vertrauenstatbestand jedenfalls zum 1. Januar 2005 aufgrund des Handelns des Gesetzgebers entfallen.

26 Auch in der von den Klägern übersandten Pressemitteilung des Bundes der Steuerzahler wird nicht etwa die Auffassung vertreten, dass Personen in der Lage der Kläger Vertrauensschutz gegen eine Einkommensteuerfestsetzung zukomme. Vielmehr wird dort lediglich an den Gesetzgeber appelliert, auf die Festsetzung von Nachzahlungszinsen nach § 233a AO (irrtümlich als "Verzugszinsen" bezeichnet) zu verzichten.

27 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

28 5. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de