Urteil vom 12. August 2015, I R 63/14

Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist durch Antrag des Steuerpflichtigen

BFH I. Senat

AO § 169 Abs 1 S 1, AO § 169 Abs 1 S 3 Nr 1, AO § 170 Abs 2 S 1 Nr 1, AO § 171 Abs 3, EStG § 1 Abs 3, EStG § 1 Abs 4, EStG § 39c Abs 4, EStG § 46 Abs 2 Nr 8, EStG § 49 Abs 1 Nr 4 Buchst a, EStG § 50 Abs 5 S 1, EStG § 50 Abs 4 S 2 Nr 1, EStG § 50 Abs 4 S 2 Nr 2, EStG § 25 Abs 3

vorgehend FG Hamburg, 12. Mai 2014, Az: 6 K 54/13

Leitsätze

NV: Auch wenn ein (unwirksamer) Veranlagungsantrag i.S. § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 (i.V. mit § 46 Abs. 2 Nr. 8) EStG 2002 noch nicht förmlich beschieden war, löst er im Zusammenhang mit der Abgabe einer Steuererklärung im Rahmen einer Pflichtveranlagung keine Ablaufhemmung i.S. d. § 171 Abs. 3 AO aus .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 13. Mai 2014 6 K 54/13 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

1 A. Streitig ist, ob eine Einkommensteuerveranlagung für das Streitjahr 2003 durchzuführen ist, die zu einer Erstattung einbehaltener Lohnsteuer führen kann.

2 Die verheirateten Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) haben die österreichische Staatsangehörigkeit und ihren Wohnsitz in Österreich. Sie erzielten als Arbeitnehmer (Pilot und Flugbegleiterin) eines deutschen Arbeitgebers u.a. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002).

3 Die Kläger stellten beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) einen Antrag dahin, als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 3 EStG 2002 behandelt zu werden. Daraufhin erteilte das FA als Betriebsstättenfinanzamt für die jeweiligen Arbeitgeber der Kläger am 5. Mai 2003 eine Bescheinigung gemäß § 39c Abs. 4 EStG 2002. Die Arbeitgeber behielten auf dieser Grundlage Lohnsteuer ein; dabei unterwarfen sie den gesamten Arbeitslohn der Kläger dem Lohnsteuerabzug, obgleich die sog. Inlandsanteile der Arbeitseinkünfte des Klägers nur 13,1 % und die der Klägerin nur 12,06 % betrugen.

4 Am 2. Mai 2009 beantragten die Kläger die Erstattung zu viel einbehaltener Lohnsteuer gemäß § 37 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO). Diesen Antrag lehnte das FA mit Bescheid vom 19. Mai 2009 mit der Begründung ab, es sei Festsetzungsverjährung eingetreten. Die dagegen eingelegten Einsprüche wies das FA zurück (Einspruchsentscheidungen jeweils vom 21. Oktober 2009).

5 Kurz zuvor hatte das FA auf die Möglichkeit einer eventuell noch durchzuführenden Einkommensteuerveranlagung hingewiesen (Schreiben vom 21. Juli 2009): Die den Klägern erteilte Bescheinigung gemäß § 39c Abs. 4 EStG 2002 könne zu Unrecht ausgestellt worden sein, da die Kläger offensichtlich nicht zum Personenkreis des § 1 Abs. 3 oder des § 1a EStG 2002 gehören würden. Allerdings komme eine Veranlagung nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 EStG 2002 nur unter den Voraussetzungen des § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG 2002 in Betracht. Dabei müsse wegen der gesetzlichen 2-Jahres-Frist ein Antrag für 2003 zwar formell abgelehnt werden (Einreichungsfrist: 31. Dezember 2005). Eine entsprechende Antragstellung werde dennoch anheimgestellt, da die Fristberechnung bei einer

Antragsveranlagung derzeit noch einer höchstrichterlichen Prüfung unterzogen werde (Hinweis auf beim Bundesfinanzhof --BFH-- anhängige Revisionsverfahren VI R 1/09 und VI R 2/09). Das FA werde einen gegen eine Ablehnung der Veranlagung eingelegten Einspruch gemäß § 363 Abs. 2 AO zum Ruhen bringen.

6 Mit Schreiben vom 2. Oktober 2009 legten die Kläger Einspruch gegen die Lohnsteueranmeldungen Januar bis Dezember 2003 ein; hilfsweise beantragten sie die Durchführung der Veranlagung gemäß § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 EStG 2002, ohne eine Einkommensteuererklärung beizufügen. Die Einsprüche verwarf das FA als unzulässig ("verfristet"). Mit Schreiben vom 21. Oktober 2009 forderte man die Kläger auf, die entsprechende Steuererklärung zur Wahrung der nach den beim BFH anhängigen Revisionsverfahren gegebenenfalls verlängerten Abgabefrist möglichst umgehend beim FA einzureichen. Eine von den Klägern unterzeichnete Einkommensteuererklärung in Kopie --verbunden mit einem Anschreiben ihres Bevollmächtigten-- ging beim FA am 29. Dezember 2010 ein.

7 Das FA lehnte mit Bescheid vom 31. August 2011 ab, eine Einkommensteuerveranlagung durchzuführen, da der Antrag spätestens am 31. Dezember 2007 hätte gestellt werden müssen (§ 169 AO i.V.m. § 170 Abs. 1 AO). Wiedereinsetzungsgründe seien nicht erkennbar. Mit Urteil vom 14. April 2011 habe der BFH im Verfahren VI R 86/10 auch entschieden, dass die Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO in den Fällen der Antragsveranlagung nicht eingreife.

8 Im daraufhin eingeleiteten Einspruchsverfahren verwiesen die Kläger darauf, dass es nicht um eine Antrags-, sondern um eine Pflichtveranlagung (§ 46 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. b EStG 2002) gehe. Das FA entgegnete zunächst, dass allenfalls eine Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG 2002 in Frage komme. Später änderte es seine Auffassung: Da § 46 EStG 2002 unmittelbar nur für unbeschränkt Steuerpflichtige gelte, komme bei beschränkt Steuerpflichtigen nur eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG 2002 in Frage. Wegen fehlender Anlaufhemmung (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO) sei der durch Erklärungsabgabe am 29. Dezember 2010 gestellte Antrag auf Veranlagung zur Einkommensteuer verfristet; dem Einspruch könne nicht abgeholfen werden. Im Übrigen teilte man mit, dass die Kläger auch nicht durch die Bescheinigung nach § 39c EStG 2002 unbeschränkt steuerpflichtig geworden seien. Die Bescheinigung habe lediglich Auswirkung auf den vom Arbeitgeber vorzunehmenden Lohnsteuerabzug, stelle aber selbst keinen Grundlagenbescheid dar. Die Kläger seien gemäß § 25 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 verpflichtet gewesen, eine Steuererklärung als beschränkt Steuerpflichtige abzugeben. Die Festsetzungsfrist betrage gemäß § 169 Abs. 3 Nr. 2 AO vier Jahre (Beginn: mit Ablauf des Jahres 2006; Ende: mit Ablauf des Jahres 2010). Gleichwohl sei mit Ablauf des 31. Dezember 2010 Festsetzungsverjährung eingetreten, da bis zum 31. Dezember 2010 keine Steuerfestsetzung erfolgt sei und auch kein den Ablauf der Festsetzungsfrist hemmender Grund nach § 171 AO (insbesondere nicht § 171 Abs. 3 AO) vorliege. Insoweit hätte der Steuerbescheid bis spätestens 31. Dezember 2010 erstellt und abgesandt worden sein müssen. Dies sei nicht erfolgt und sei, weil dem FA nach der Abgabe lediglich zwei Tage Zeit geblieben wären, bereits aus technischen Gründen nicht möglich. Den daraus resultierenden Eintritt der Festsetzungsverjährung hätten sich die Steuerpflichtigen zuzurechnen, da sie mit Abgabe der Erklärung bis kurz vor Eintritt der Festsetzungsverjährung gewartet hätten. Wiedereinsetzung sei nicht möglich, da der Ablauf der Festsetzungsfrist nicht unter die in § 110 AO geregelten Fristen falle.

9 Die Klage war erfolgreich (Finanzgericht --FG-- Hamburg, Urteil vom 13. Mai 2014 6 K 54/13, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2014, 1744); das FG verpflichtete das FA, die Kläger zur Einkommensteuer 2003 zu veranlagen.

10 Das FA rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

11 Die Kläger beantragen sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

12 B. Die Revision ist begründet; das angefochtene Urteil wird aufgehoben und die Klage abgewiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat rechtsfehlerhaft die Voraussetzungen einer Ablaufhemmung (§ 171 Abs. 3 AO) als erfüllt angesehen. Da Verjährung eingetreten war, konnte das FA nicht zur Veranlagung der Kläger verpflichtet werden.

13 I. Die Grundvoraussetzungen für eine Ausnahme von der Abgeltungswirkung des Steuerabzugs (§ 50 Abs. 5 Satz 2 EStG 2002) waren im Streitjahr erfüllt.

14 1. Die Kläger, die im Streitjahr ihren Wohnsitz in Österreich innehatten, sind auf dieser Grundlage gemäß § 1 Abs. 4 EStG 2002 im Inland beschränkt einkommensteuerpflichtig. Denn sie erzielten an Bord von im internationalen Luftverkehr eingesetzten Luftfahrzeugen inländischer Luftfahrtgesellschaften mit den sog. Inlandsanteilen ihrer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002 inländische Einkünfte gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG 2002. Die Höhe dieser sog. Inlandsanteile von 13,1 % für den Kläger und von 12,06 % für die Klägerin schlossen eine antragsgemäße Qualifizierung als unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige gemäß § 1 Abs. 3 EStG 2002 aus, da ihre Einkünfte im Streitjahr nicht mindestens zu 90 % der deutschen Einkommensteuer unterlagen und die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte mehr als jeweils 6.136 € im Streitjahr betrugen.

15 2. Die Einkommensteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn unterliegen, gilt nach § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG 2002 bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug als abgegolten. Dies gilt jedoch dann nicht, wenn nachträglich festgestellt wird, dass die Voraussetzungen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht i.S. des § 1 Abs. 3 EStG 2002 (u.a.) nicht vorgelegen haben (§ 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 EStG 2002) oder ein beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer mit Einkünften aus § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG 2002, der Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats der Europäischen Union (u.a.) ist, eine Veranlagung beantragt (§ 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 EStG 2002). Im Streitfall sind beide Ausnahmetatbestände erfüllt.

16 a) Der Lohnsteuerabzug bei den Arbeitgebern auf der Grundlage der Bescheinigung i.S. des § 39c Abs. 4 EStG 2002 war fehlerhaft, da die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG 2002 im Hinblick auf das Überschreiten der dortigen Einkommensgrenzen nicht erfüllt waren, vielmehr im Streitjahr tatsächlich beschränkte Steuerpflicht vorlag. Dieser Umstand hebt die Abgeltungswirkung des Lohnsteuereinbehalts (§ 50 Abs. 5 Satz 1 EStG 2002) auf. Insoweit wird mit § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 EStG 2002 der Zweck verfolgt, zum Nachteil des Steuerpflichtigen die Nacherhebung von Einkommensteuer (Lohnsteuer) sicherzustellen, wenn (z.B.) beim Lohnsteuerabzug unter Berücksichtigung der Bescheinigung nach Maßgabe unbeschränkter Steuerpflicht das Splitting-Verfahren angewendet wurde und sich später herausstellt, dass die Voraussetzungen für eine fiktive unbeschränkte Einkommensteuerpflicht nicht vorgelegen haben (BTDrucks 10/1636, S. 64). Es muss lediglich "nachträglich", d.h. nach Erteilung der Bescheinigung gemäß § 39c Abs. 4 EStG 2002 an den Arbeitnehmer (Senatsurteil vom 23. September 2008 I R 65/07, BFHE 223, 68, BStBl II 2009, 666), tatsächlich festgestellt werden, dass die Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht nicht erfüllt sind. Dass das FA schon im Verfahren um den Bescheinigungsantrag hätte feststellen können, dass die Voraussetzungen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG 2002 voraussichtlich nicht erfüllt sein werden, berührt den Tatbestand nicht (Senatsurteil in BFHE 223, 68, BStBl II 2009, 666). Dies folgt auch daraus, dass häufig erst nach Ablauf des Veranlagungszeitraums feststeht, ob die Voraussetzungen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht tatsächlich vorliegen.

17 b) Die Kläger als beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer mit Einkünften aus § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG 2002 waren als österreichische Staatsangehörige befugt, eine Veranlagung zur Einkommensteuer (nach Maßgabe des § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG 2002) zu beantragen (§ 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 Satz 1, 2 EStG 2002).

18 II. Eine Veranlagung zur Einkommensteuer mit einer Steuerfestsetzung, die eine Anrechnung einbehaltener Lohnsteuer ermöglicht, ist nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO). Zur Fristwahrung muss der Steuerbescheid den Bereich der für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzbehörde verlassen haben (§ 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO). Die Festsetzungsfrist ist im Streitfall nicht gewahrt; eine Ablaufhemmung i.S. des § 171 Abs. 3 AO ist nicht eingetreten.

19 1. Ob dem FG darin beizupflichten ist, dass die besondere Antragsveranlagung des § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 EStG 2002 zurücktritt, wenn --wie im Streitfall-- bisher eine solche Veranlagung nicht stattgefunden hat und zugleich die Voraussetzungen des § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 EStG 2002 erfüllt sind, kann offenbleiben. Denn die Kläger haben ihren ausdrücklich auf § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 i.V.m. § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG 2002 zielenden Veranlagungsantrag (allerdings ohne die Steuererklärung beizufügen) zu einem Zeitpunkt gestellt (2. Oktober 2009), als die Festsetzungsfrist für eine Antragsveranlagung schon abgelaufen war. Insoweit hatte das FA ohne Rechtsfehler unter Hinweis auf § 170 Abs. 1 AO und unter Berücksichtigung der rückwirkend aufgehobenen Zeitgrenze des § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG 2002 (s. dazu § 52 Abs. 55j EStG 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2008 vom 20. Dezember 2007, BGBl I 2007, 3150, BStBl I 2008, 218, und zur Anwendung auf Veranlagungszeiträume vor 2005 das BFH-Urteil vom 12. November 2009 VI R 1/09, BFHE 227, 97, BStBl II 2010, 406) für das Streitjahr 2003 ein Fristende mit dem Ablauf des 31. Dezember 2007 zugrunde gelegt (s. zur Nichtanwendung von § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO in der Situation der Antragsveranlagung BFH-Urteile vom 14. April 2011 VI R 53/10, BFHE 233, 311, BStBl II 2011, 746;

vom 14. April 2011 VI R 86/10, BFH/NV 2011, 1515). Schon deshalb war im Streitfall eine Antragsveranlagung ausgeschlossen.

20 2. Die Festsetzungsfrist ist ebenfalls nicht gewahrt, wenn die Kläger verpflichtet gewesen sein sollten, eine Steuererklärung abzugeben.

21 a) Das FG hat die Voraussetzungen des § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 EStG 2002 als erfüllt und daran anschließend die Kläger als verpflichtet angesehen, eine Steuererklärung nach Maßgabe beschränkter Steuerpflicht abzugeben. Auf dieser Grundlage hat es zunächst angenommen, dass die Voraussetzungen der Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO vorlagen (Beginn der Festsetzungsfrist mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist, d.h. mit Ablauf des 31. Dezember 2006), überdies die Voraussetzungen einer Ablaufhemmung i.S. des § 171 Abs. 3 AO über den 31. Dezember 2010 hinaus.

22 b) Für den Senat bestand bisher kein Anlass, darüber zu entscheiden, ob für die Ausnahme von der Abgeltungswirkung des Steuerabzugs gemäß § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 EStG 2002 eine Veranlagung nach Maßgabe beschränkter Steuerpflicht durchzuführen ist. § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 EStG 2002 zielt jedenfalls zunächst, was der zweite Halbsatz der Regelung durch den Verweis auf § 39 Abs. 5a EStG 2002 erhellt, auf eine Nachforderung der Lohnsteuer (s. Loose in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 50 Rz 35). Allerdings wird durch die gesetzlich eingeräumte Möglichkeit einer Nachforderung der Lohnsteuer nicht ausgeschlossen, dass die unzutreffend niedrig erhobene Steuer im Veranlagungswege nachgefordert werden kann (so ausdrücklich FG Köln, Urteil vom 22. Januar 2014 4 K 2001/13, EFG 2014, 766), was zugleich die separate Nachforderung erübrigt (zu einer solchen "Alternativität" insbesondere bei schon vorliegenden Antragsveranlagungen z.B. Schmidt/Loschelder, EStG, 34. Aufl., § 50 Rz 32; Gosch in Kirchhof, EStG, 14. Aufl., § 50 Rz 20; Blümich/Wied, § 50 EStG Rz 71; Herkenroth/Striegel in Herrmann/Heuer/Raupach, § 50 EStG Rz 252). In der Literatur wird allerdings teilweise auch vertreten, ein unzutreffender Steuerabzug wegen fälschlicher Annahme unbeschränkter Steuerpflicht habe eine sog. Pflichtveranlagung zur Folge (Kube in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 50 Rz E 61 u. E 191 [Nr. 6]), was mit § 25 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 (so das FA) zu begründen wäre (die Kläger haben demgegenüber auf § 46 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. b EStG 2002 verwiesen).

23 c) Der Streitfall erfordert keine Entscheidung dieser Frage. Denn auch wenn man dem FG darin folgen würde, dass eine Pflichtveranlagung vorliegt, was für die Berechnung der Verjährungsfrist die im Streitfall dreijährige Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO auslöst, hat das FG rechtsfehlerhaft die Voraussetzungen einer Ablaufhemmung i.S. des § 171 Abs. 3 AO über den 31. Dezember 2010 hinaus bejaht.

24 aa) Allerdings hat das FG zutreffend darauf verwiesen, dass als Antrag i.S. des § 171 Abs. 3 AO nur solche Willensbekundungen zu verstehen sind, die ein Tätigwerden der Finanzbehörden außerhalb des in Folge der Amtsmaxime ohnehin gebotenen Verwaltungshandelns auslösen sollen. Die Abgabe von gesetzlich vorgeschriebenen Steuererklärungen ist Gegenstand der allgemeinen Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen und gehört (auch wenn sie zu einer Steuererstattung führen soll) nicht dazu (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 28. August 2014 V R 8/14, BFHE 247, 21, BStBl II 2015, 3, m.w.N.). Dies gilt auch, wenn die Erklärung zusammen mit einem Begleitschreiben eingereicht wird (BFH-Urteil vom 15. Mai 2013 IX R 5/11, BFHE 241, 310, BStBl II 2014, 143). Insoweit sind die Auswirkungen des Einreichungszeitpunktes von Steuererklärungen auf die Festsetzungsfrist abschließend in § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO (Anlaufhemmung) geregelt. Wer mit der Abgabe der Steuererklärung bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist wartet, muss deshalb grundsätzlich den Nachteil tragen, wenn ein Steuerbescheid nicht mehr in der gemäß § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO notwendigen Weise erlassen wird. Hier war bei einer Erklärungsabgabe am 29. Dezember 2010 (Mittwoch) mit dem Erlass eines das Verwaltungsverfahren abschließenden Steuerbescheids auch unter Berücksichtigung eines verzögerungsfreien Bearbeitungsablaufs bis zum 31. Dezember 2010 nicht zu rechnen.

25 bb) Entgegen der Ansicht der Vorinstanz kommt es nicht in Betracht, "im Schreiben vom 02.10.2009, spätestens aber in dem zeitgleich mit der Einkommensteuererklärung am 29.12.2010 beim Beklagten vor Ablauf der Festsetzungsfrist eingegangenen Schreiben des Bevollmächtigten der Kläger ein(en) Antrag i.S.d. § 171 Abs. 3 AO zu sehen". Auch wenn die Frage, ob und mit welcher Reichweite ein Antrag i.S. von § 171 Abs. 3 AO vorliegt, grundsätzlich dem FG im Wege der Auslegung (§ 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) als Tatsacheninstanz obliegt (z.B. Senatsurteil vom 10. März 1993 I R 93/92, BFHE 175, 481, BStBl II 1995, 165), entspricht eine solche Auslegung nicht den allgemeinen Auslegungsgrundsätzen und bindet den BFH in der Revisionsinstanz nicht.

26 aaa) Nach § 171 Abs. 3 AO läuft eine Festsetzungsfrist, soweit vor ihrem Ablauf ein Antrag auf Steuerfestsetzung oder auf Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung gestellt wird, nicht vor der unanfechtbaren

Entscheidung über diesen Antrag ab. Die Regelung dient dazu, den Rechtsschutz des Bürgers zu verbessern: Sie stellt sicher, dass der Erfolg eines einmal gestellten Antrags nicht von der Arbeitsweise und -geschwindigkeit der Behörde abhängt; eine antragsgemäße Entscheidung soll nach dem Willen des Gesetzgebers nicht allein daran scheitern, dass die Behörde die Prüfung des Antrags nicht innerhalb der nach anderen Vorschriften zu bestimmenden Festsetzungsfrist abschließt (z.B. Senatsurteil vom 24. Mai 2006 I R 93/05, BFHE 214, 7, BStBl II 2007, 76, m.w.N.).

27 bbb) Das als Begleitschreiben mit der Abgabe der Steuererklärung beim FA eingegangene Schreiben vom 29. Dezember 2010 stellt keinen Antrag i.S. des § 171 Abs. 3 AO dar; eine mit dem Hinweis auf die beiliegende Steuererklärung verbundene "Bitte um weitere Veranlassung" hat nur rein formalen Charakter und daneben keinen (über den mit der Abgabe der Steuererklärung verbundenen) eigenständigen Aussagewert (s. z.B. BFH-Urteil in BFHE 241, 310, BStBl II 2014, 143).

28 ccc) Der Veranlagungsantrag vom 2. Oktober 2009 betrifft ein eigenständiges Verwaltungsverfahren (§ 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 i.V.m. § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG 2002) und lässt sich daher in eine Gesamtbewertung von Eingaben (hier: für das Verfahren der Pflichtveranlagung) nicht einbeziehen. Der Antrag war darüber hinaus weder formal noch "materiell" erfolgversprechend. Denn dem Antrag war die Steuererklärung nicht beigefügt, so dass schon kein rechtswirksamer Antrag vorlag (z.B. Tillmann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 46 EStG Rz 62); darüber hinaus war im Zeitpunkt des Antragseingangs beim FA die Festsetzungsfrist (Antragsveranlagung) abgelaufen, so dass der Veranlagung die Regelung des § 169 Abs. 1 Satz 1 AO entgegenstand. Diese Defizite lassen sich nicht unter Hinweis auf die im Zusammenhang mit § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 EStG 2002 nachgereichte Steuererklärung ausgleichen.

29 ddd) Soweit das FG darauf verweist, "die Zahlen" (wohl im Sinne der Angaben aus einer Lohnsteuerbescheinigung und der Höhe des sog. Inlandsanteils der Einkünfte) seien dem FA "bereits bekannt" gewesen, kann dem als Auslegungskriterium keine Bedeutung zukommen, da auf der Grundlage dieser (unvollständigen) Angaben ein ordnungsgemäßes Erstattungsverfahren nicht hätte vollzogen werden können. Auch der weitere Hinweis, ein Zuwarten bei der Abgabe der Steuererklärungen sei durch die beim BFH schwebenden Revisionsverfahren (VI R 1/09 und VI R 2/09) zur Antragsfrist bei einer Antragsveranlagung veranlasst, lässt sich --unabhängig von dem zutreffenden Hinweis des FA auf eine Veröffentlichung der entsprechenden Entscheidungen Anfang 2010-- allenfalls als Erklärung für eine Verspätung der Abgabe werten, lässt aber eine Relevanz für die Auslegungsfrage nicht erkennen.

30 III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de