Beschluss vom 22. Mai 2019, XI R 17/18

Antrag auf "schlichte" Änderung innerhalb der Klagefrist; notwendige Konkretisierung des Antrags in Schätzungsfällen

ECLI:DE:BFH:2019:B.220519.XIR17.18.0

BFH XI. Senat

AO § 172 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, AO § 172 Abs 1 S 2, AO § 172 Abs 1 S 3 Halbs 2, FGO § 65 Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 17. April 2018, Az: 6 K 49/18

Leitsätze

Die Anforderungen an die Konkretisierung des Antrags auf "schlichte" Änderung i.S. des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind nicht strenger als die Anforderungen an die Konkretisierung des Gegenstands des Klagebegehrens i.S. des § 65 Abs. 1 FGO.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 18.04.2018 - 6 K 49/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) verpflichtet ist, bestandskräftige Schätzungsbescheide wegen Körperschaftsteuer, Gewerbesteuermessbetrag und Umsatzsteuer für das Jahr 2015 (Streitjahr) gemäß § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) i.V.m. § 172 Abs. 1 Satz 3 AO zu ändern, und ob auch Bescheide wegen Vorauszahlungen zur Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag daran anzupassen sind.

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, reichte für das Streitjahr trotz Aufforderung beim FA zunächst keine Steuererklärungen ein. Das FA setzte deshalb mit Bescheiden vom 8. Dezember 2016 Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag sowie Umsatzsteuer aufgrund geschätzter Besteuerungsgrundlagen fest. Es erließ außerdem einen Bescheid zum Gewerbesteuermessbetrag. Darüber hinaus setzte das FA zusammen mit dem Körperschaftsteuerbescheid Vorauszahlungen zur Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag fest. Mit der auf den 13. September 2017 datierten Einspruchsentscheidung wies es die fristgerecht erhobenen, aber nicht begründeten Einsprüche als unbegründet zurück; Anhaltspunkte, die zu einer Änderung der angefochtenen Bescheide führen könnten, lägen nicht vor. Eine Fristsetzung gemäß § 364b AO war zuvor nicht erfolgt.

3 Mit drei Schreiben vom 18. Oktober 2017, die am selben Tag beim FA eingingen, beantragte die Klägerin, den Körperschaftsteuerbescheid, den Gewerbesteuermessbescheid und den Umsatzsteuerbescheid gemäß § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO zu ändern und die Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag jeweils auf 0 € sowie die Umsatzsteuer auf 13.536,97 € herabzusetzen. Zur Begründung ihrer Änderungsanträge führte die Klägerin aus, dass die ausstehenden Steuererklärungen mittels DATEV elektronisch an das FA übermittelt werden würden.

4 Dem Änderungsantrag zur Körperschaftsteuer beigefügt war eine DATEV-Berechnung "Körperschaftsteuer 2015" mit Angaben zu dem zu versteuernden Einkommen und zu den nicht abziehbaren Aufwendungen laut Anlage A der Körperschaftsteuererklärung, ebenso eine DATEV-Berechnung zum verbleibenden Verlustvortrag zum 31. Dezember 2015.

5 Zugleich legte die Klägerin eine DATEV-Berechnung zur Umsatzsteuer 2015 vor. Sie enthielt bezifferte Angaben zu den Lieferungen und sonstigen Leistungen zu 19 % Umsatzsteuer sowie zu anderen steuerpflichtigen Leistungen. Die abziehbaren Vorsteuerbeträge aus Rechnungen von anderen Unternehmern und aus innergemeinschaftlichen Erwerben von Gegenständen wurden ebenfalls beziffert. Ferner heißt es unter der Überschrift "Ergänzende Angaben zu Umsätzen" zu Abschnitt F der Anlage UR der Umsatzsteuererklärung: "[Steuerpflichtige] Umsätze im Sinne des § 13b Abs. 2 Nr. 2 bis 4, 5 Buchst. b, Nr. 6 bis 9 und 11 [des Umsatzsteuergesetzes] eines im Inland ansässigen Unternehmers, für die der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer schuldet: ./. 6.012 €".

6 Darüber hinaus fügte die Klägerin ihrem Antrag eine DATEV-Berechnung der Gewerbesteuer 2015 bei. Diese enthält bezifferte Angaben zum Verlust gemäß § 7 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) sowie zu den Hinzurechnungen für Entgelte für Schulden i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG, für Miet- und Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und für Miet- und Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Nach Abzug eines Freibetrages ergab sich eine Hinzurechnung von 0 €; eine Gewerbesteuerrückstellung wurde mit ./. 9.188 € beziffert. Zudem hat die Klägerin zur Begründung ihres Änderungsantrags am 18. Oktober 2017 noch eine DATEV-Berechnung zum Gewerbeverlust beim FA eingereicht.

7 Die Körperschaftsteuererklärung, Gewerbesteuererklärung sowie Umsatzsteuererklärung des Streitjahres nebst Bilanz zum 31. Dezember 2015 (ohne Kontennachweise) gingen beim FA in elektronischer Form am 19. Oktober 2017 ein.

8 Darüber hinaus beantragte die Klägerin mit Schreiben vom 19. Oktober 2017, das beim FA am 20. Oktober 2017 eingegangen ist, die Vorauszahlungen zur Körperschaftsteuer, zum Solidaritätszuschlag und zur Gewerbesteuer, jeweils für die Jahre 2016 und 2017, anzupassen und entsprechend den eingereichten Steuererklärungen mit Blick auf die Verlustvorträge auf jeweils 0 € herabzusetzen.

9 Mit Bescheid vom 4. Dezember 2017 lehnte das FA die Anträge auf Änderung der Bescheide wegen Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und Gewerbesteuermessbetrag ab. Eine "schlichte" Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen komme nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO nur in Betracht, wenn der Antrag vor Ablauf der Einspruchsfrist gestellt worden sei. Diese Frist habe im Streitfall mit Ablauf des 12. Januar 2017 geendet. Wegen der Ablehnung der Änderungsanträge entfalle auch die Möglichkeit, den Anträgen auf Anpassung der Vorauszahlungen sowie zur Anpassung des Gewerbesteuermessbetrages für Zwecke der Vorauszahlungen zu entsprechen.

10 Der Einspruch der Klägerin, mit dem sie geltend machte, sie habe ihre Änderungsanträge innerhalb der Frist durch Vorlage der DATEV-Berechnungen hinreichend konkretisiert und die Vorlage der Steuererklärungen sei nicht notwendiger Bestandteil eines Änderungsantrags, blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 31. Januar 2018).

11 Das Niedersächsische Finanzgericht (FG) gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 1426 veröffentlichten Urteil vom 18. April 2018 - 6 K 49/18 teilweise statt. Es entschied, der Ablehnungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung sei rechtswidrig, soweit das FA die Anträge auf Änderung des Körperschaftsteuerbescheids, des Bescheids über den Gewerbesteuermessbetrag und des Umsatzsteuerbescheids 2015, sowie den Antrag auf Anpassung der Vorauszahlungen zur Körperschaftsteuer ab dem Jahr 2016 abgelehnt habe. Die Änderungsanträge seien hinreichend konkret sowie inhaltlich hinreichend bestimmt und damit wirksam. Die Anträge seien auch innerhalb der Klagefrist beim FA eingegangen.

12 Allerdings könne man keine Verpflichtung des FA zur antragsgemäßen Veranlagung aussprechen. Die Sache sei nicht spruchreif. Das FA habe sich weder im Verwaltungsverfahren noch im Rahmen des vorliegenden Klageverfahrens damit auseinandergesetzt, ob den Angaben der Klägerin in ihren Steuererklärungen inhaltlich gefolgt werden könne.

13 Auch der Antrag zu den Vorauszahlungen sei insoweit begründet. Da auch hinsichtlich der Anpassung der Vorauszahlungen zur Körperschaftsteuer keine Ermessensreduzierung auf Null vorliege, werde das FA ebenfalls nur verpflichtet, über den Anpassungsantrag unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts neu zu entscheiden.

14 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a i.V.m. Satz 3 AO). Der Auffassung des FG, die Angaben in den DATEV-Berechnungen reichten für die Wirksamkeit der Anträge aus, könne nicht gefolgt werden. Ermöglicht werden solle eine punktuelle Änderung, was einen Bezug zu einem konkreten Sachverhalt voraussetze. In den DATEV-Berechnungen würden keine konkreten Sachverhalte benannt, sondern es werde nur ein Änderungsrahmen angegeben. Dies komme einer Gesamtaufrollung des Verfahrens gleich,

die systematisch dem Einspruchsverfahren vorbehalten sei. Ein Antrag auf "schlichte" Änderung setze daher ein Mehr an Mitwirkung und Sachverhaltsdarstellung voraus als ein Einspruch oder eine Klage. Ob die nach Ablauf der Frist eingegangenen Steuererklärungen den DATEV-Berechnungen entsprochen hätten, sei ohne Bedeutung. Bei anderer Sichtweise könnten Steuerpflichtige in Schätzungsfällen die Einreichung von Steuererklärungen im kostenlosen Verfahren beim FA missbräuchlich hinauszögern. Eine derartig weitreichende Extension sei weder dem Gesetzeswortlaut noch der Gesetzesbegründung zu entnehmen. Von der bestandskräftigen Einspruchsentscheidung bleibe nichts übrig, was dem Steuerpflichtigen entgegengehalten werden könne. Er erhielte eine unangemessene Fristverlängerung zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten.

15 Das FA beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

16 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

17 Sie führt aus, die Änderungsanträge gäben nicht lediglich einen Änderungsrahmen vor. Sie enthielten die Quintessenz der am 19. Oktober 2017 beim FA eingegangenen Steuererklärungen. Durch den Antrag werde ein neues Verwaltungsverfahren eingeleitet. Soweit in der Literatur die Auffassung vertreten werde, in Schätzungsfällen sei der Antrag durch Einreichung einer vollständigen Steuererklärung nebst Anlagen zu konkretisieren, ginge dies über von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) entwickelte Grundsätze hinaus. Die DATEV-Berechnungen seien für die nach der Rechtsprechung erforderliche Konkretisierung ausreichend. Der Antrag auf "schlichte" Änderung sei formlos möglich. Unterlagen könnten nachgereicht werden. Aus der Gesetzesbegründung "insbesondere" ergebe sich, dass die Einreichung der Steuererklärung nicht ausnahmslos Voraussetzung für einen Antrag auf "schlichte" Änderung sei. Die Möglichkeit des § 364b AO habe das FA nicht genutzt. Die Mehrbelastung der Finanzverwaltung sei Folge der mit § 172 Abs. 1 Satz 3 AO bezweckten Entlastung der Finanzgerichtsbarkeit (Hinweis auf BTDrucks 14/1514, S. 47).

Entscheidungsgründe

II.

18 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Die Entscheidung des FG, die Änderungsanträge vom 18. Oktober 2017 seien hinreichend konkret, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

19 1. Die von der Klägerin erhobene Klage ist, wovon die Beteiligten und das FG zutreffend stillschweigend ausgegangen sind, als Verpflichtungsklage zulässig (vgl. allgemein z.B. BFH-Urteile vom 27. Oktober 1993 - XI R 17/93, BFHE 172, 493, BStBl II 1994, 439, unter II.2., Rz 8 ff.; vom 18. November 2008 - VIII R 24/07, BFHE 223, 398, BStBl II 2009, 518, unter II.1., Rz 19).

20 2. In revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise hat das FG entschieden, dass die Anträge der Klägerin auf "schlichte" Änderung vom 18. Oktober 2017 zulässig sind.

21 a) Nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO darf ein Steuerbescheid zu den hier streitigen Steuerarten, soweit er nicht vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist, nur aufgehoben oder geändert werden, soweit der Steuerpflichtige zustimmt oder seinem Antrag der Sache nach entsprochen wird; dies gilt jedoch zugunsten des Steuerpflichtigen nur, soweit er vor Ablauf der Einspruchsfrist zugestimmt oder den Antrag gestellt hat oder soweit die Finanzbehörde einem Einspruch oder einer Klage abhilft.

22 aa) Dies gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid durch Einspruchsentscheidung bestätigt oder geändert worden ist (§ 172 Abs. 1 Satz 2 AO).

23 bb) In den Fällen des Satzes 2 ist Satz 1 Nr. 2 Buchst. a ebenfalls anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige vor Ablauf der Klagefrist zugestimmt oder den Antrag gestellt hat (§ 172 Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 1 AO). Erklärungen und Beweismittel, die nach § 364b Abs. 2 AO in der Einspruchsentscheidung nicht berücksichtigt wurden, dürfen hierbei nicht berücksichtigt werden (§ 172 Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2 AO).

24 cc) Die genannte Änderung steht zwar grundsätzlich im Ermessen des FA (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 22. März 1988 - VII R 8/84, BFHE 152, 430, BStBl II 1988, 517; vom 12. Oktober 1994 - XI R 75/93, BFHE 176, 208, BStBl II 1995, 289). Das Ermessen ist allerdings auf Null reduziert, wenn der Tatbestand der Korrekturvorschrift erfüllt ist (vgl.

BFH-Urteil vom 11. Oktober 2017 - IX R 2/17, BFH/NV 2018, 322, Rz 15; s.a. Steinhauff, juris PraxisReport Steuerrecht 13/2018 Anm. 1). Eine Verpflichtung des FA zur Änderung des Bescheids kann aber nur dann ausgesprochen werden, wenn zu dem Zeitpunkt, in dem die Entscheidung des FG ergeht, ein Anspruch auf die erstrebte Verpflichtung des FA besteht (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 322, Rz 20).

25 b) Wird nach Ergehen eines Steuerbescheids und einer --den Einspruch zurückweisenden-- Einspruchsentscheidung vom Steuerpflichtigen ein formungebundener, nicht zwingend schriftlicher (vgl. BFH-Urteile vom 10. Mai 2007 - III R 67/06, BFH/NV 2007, 2063, unter II.2., Rz 12; vom 24. April 2008 - IV R 50/06, BFHE 220, 324, BStBl II 2009, 35, unter II.1.a, Rz 17; in BFHE 223, 398, BStBl II 2009, 518, unter II.1., Rz 19) Antrag auf "schlichte" Änderung zu seinen Gunsten gestellt, muss dieser Antrag, um wirksam zu sein, nach der Rechtsprechung des BFH innerhalb der Klagefrist gestellt werden (vgl. BFH-Beschluss vom 28. Februar 2007 - II B 33/06, BFH/NV 2007, 1265, unter 2.a und b, Rz 4 und 5). Die Frist ist nicht verlängerbar (vgl. BFH-Urteil vom 25. September 2013 - VIII R 46/11, juris, Rz 28 ff.). Außerdem ist ein bestimmter Antrag erforderlich (vgl. BFH-Urteile in BFHE 172, 493, BStBl II 1994, 439, unter II.3., Rz 12, m.w.N.; vom 21. Oktober 1999 - I R 25/99, BFHE 190, 285, BStBl II 2000, 283, unter II., Rz 7; BFH-Beschluss vom 13. Oktober 1994 - IV B 39/94, juris, Rz 1).

26 c) Diese Rechtsprechung hat der BFH später dahin gehend fortentwickelt, dass sich auch das vom Steuerpflichtigen verfolgte Änderungsbegehren seinem --sachlichen-- Gehalt nach zumindest in groben Zügen bereits aus dem fristgerecht gestellten Antrag auf "schlichte" Änderung selbst ergeben muss, so dass Angaben zur rein betragsmäßigen Auswirkung der Änderung auf die Steuerfestsetzung für die Bestimmtheit des Antrags für sich genommen nicht ausreichend sind (grundlegend BFH-Urteil vom 20. Dezember 2006 - X R 30/05, BFHE 216, 31, BStBl II 2007, 503, unter II.3., Rz 13, 14 ff., 23 ff.; s.a. BFH-Urteile vom 25. September 2013 - VIII R 46/11, juris, Rz 26; vom 18. September 2014 - VI R 80/13, BFHE 247, 111, BStBl II 2015, 115, Rz 22).

27 Der Änderungsantrag setze einen Bezug zu einem konkreten Sachverhalt voraus, der nach Ansicht des Steuerpflichtigen in dem ursprünglichen Steuerbescheid nicht zutreffend gewürdigt worden ist und daher nunmehr bei der beantragten Änderung abweichend berücksichtigt werden soll. Die betragsmäßige steuerliche Auswirkung der Abweichung (der "Änderungsrahmen") bilde diesen Lebenssachverhalt lediglich reflexartig ab, ohne dabei selbst zum Gegenstand des Änderungsantrags zu werden. Da eine § 367 Abs. 2 Satz 1 AO vergleichbare Vorschrift für das Verfahren bei einem Antrag auf "schlichte" Änderung fehle, ermögliche dieser eine punktuelle Korrektur (vgl. BFH-Urteile vom 7. Juli 2004 - XI R 10/03, BFHE 206, 303, BStBl II 2004, 911, unter II.3.c, Rz 20; vom 4. Mai 2011 - I R 67/10, BFH/NV 2012, 6, Rz 27). Die bloß betragsmäßige Benennung eines Änderungsrahmens ohne Angabe eines gegenüber den bisherigen Besteuerungsgrundlagen abweichenden Lebenssachverhalts ermögliche der Behörde eine nur punktuelle Korrektur indessen gerade nicht. Die bloße Vorgabe eines betragsmäßigen Änderungsrahmens wäre für die sachgerechte Bearbeitung eines Antrags auf "schlichte" Änderung daher sinnlos. Die historische Auslegung belege, dass die für die Bearbeitung des Antrags erforderlichen Korrekturpunkte innerhalb der Einspruchsfrist so hinlänglich bezeichnet werden müssen, dass der Behörde die anschließende Bearbeitung des Änderungsantrags auch tatsächlich möglich ist. Ein Normverständnis, das der Finanzbehörde die Verpflichtung auferlegen würde, den Steuerfall entweder insgesamt wieder aufzurollen oder den Steuerpflichtigen zumindest von Amts wegen zur Mitwirkung und zur nachträglichen sachverhaltsbezogenen Konkretisierung seines zunächst bloß betragsmäßig fixierten Änderungsbegehrens aufzufordern, entspreche schließlich auch nicht dem Sinn des "schlichten" Änderungsverfahrens. Denn dieses Verfahren sei --anders als das Einspruchsverfahren-- darauf gerichtet, zügig, einfach und ohne strengen Formzwang zu einer punktuellen Korrektur des Ausgangsbescheids zu gelangen. Sonst würde die Möglichkeit eröffnet, in rechtsmissbräuchlicher Weise die nachteiligen Rechtsfolgen einer Präklusion nach § 364b Abs. 2 Satz 1 AO durch Ausweichen auf das Verfahren nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO zu umgehen.

28 d) Die Antwort auf die Frage, ob der Antrag hinreichend konkretisiert ist, ist das Ergebnis einer tatsächlichen Würdigung, die dem FG obliegt; der BFH ist an diese Würdigung gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden, wenn sie verfahrensrechtlich einwandfrei zustande gekommen und aufgrund der festgestellten Tatsachen möglich ist, die Grundsätze der Auslegung von Willenserklärungen beachtet und weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze verstößt (vgl. BFH-Urteil vom 25. September 2013 - VIII R 46/11, juris, Rz 27).

29 e) Ausgehend davon hält die angefochtene Vorentscheidung einer revisionsrechtlichen Überprüfung und den Angriffen der Revision stand.

30 aa) Das FG hat seine Auffassung, die Anträge seien hinreichend konkret, in Rz 48 ff. seiner Entscheidung damit begründet, dass in der DATEV-Berechnung "Körperschaftsteuer 2015" die Summe der Einkünfte, der Gesamtbetrag

der Einkünfte und das zu versteuernde Einkommen ebenso beziffert sind wie die nicht abziehbaren Aufwendungen und deren Ermittlung. Zudem habe die Klägerin in ihrer DATEV-Berechnung zur Umsatzsteuer 2015 nicht nur die für das Streitjahr festzusetzende Umsatzsteuer, sondern auch ihre Lieferungen und sonstigen Leistungen zu 19 %, die anderen steuerpflichtigen Leistungen, die abziehbaren Vorsteuerbeträge aus Rechnungen von anderen Unternehmern und aus innergemeinschaftlichen Erwerben erklärt sowie bezifferte Angaben zu Abschnitt F der Anlage UR gemacht. Zur Gewerbesteuer 2015 habe die Klägerin ihren endgültigen Verlust gemäß § 7 GewStG angegeben sowie unter der Überschrift "Hinzurechnungen/ Finanzierungsanteile" die Hinzurechnungen zum Gewerbeertrag gemäß § 8 GewStG konkret bezeichnet. Die Gewerbesteuerrückstellung betrage nach der DATEV-Berechnung ./. 9.188 €. Weiter heiße es in der Berechnung, dass dieser Betrag zu aktivieren sei.

31 Eine weitere Aufschlüsselung der Positionen in den DATEV-Berechnungen, z.B. durch Angabe, welche Betriebseinnahmen und welche Betriebsausgaben die Klägerin bei der Ermittlung ihres Verlustes im Streitjahr in Höhe von 42.201 € im Einzelnen berücksichtigt hat, sei für die Wirksamkeit eines Antrags auf "schlichte" Änderung nicht erforderlich. Für die notwendige Konkretisierung eines solchen Antrags könne nichts Anderes gelten als für die notwendige Konkretisierung einer Klage gemäß § 65 Abs. 1 FGO (Klagebegehren). Die Vorlage vollständiger Steuererklärungen sei daher in Schätzungsfällen für einen hinreichend konkreten Änderungsantrag nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO nicht erforderlich.

32 Zur Umsatzsteuer sei unerheblich, dass keine Angaben zu steuerfreien Umsätzen, unentgeltlichen Wertabgaben und Minderungen der Bemessungsgrundlage enthalten seien, weil auch in den elektronisch übermittelten Steuererklärungen nicht ausgefüllte Zeilen ebenfalls unterdrückt würden. Im Übrigen gehe auch Ziffer 2 zu § 172 des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung davon aus, dass der Steuerpflichtige nach Ablauf der Frist Argumente und Nachweise zur Begründung eines rechtzeitig gestellten, hinreichend konkreten Änderungsantrags i.S. des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO nachreichen oder ergänzen kann, soweit hierdurch der durch den ursprünglichen Änderungsantrag festgelegte Änderungsrahmen nicht überschritten wird. Die Klägerin habe zur Begründung und Konkretisierung ihrer Anträge auf "schlichte" Änderung mit der Vorlage der DATEV-Berechnungen jedenfalls keine willkürlichen Angaben gegenüber dem FA gemacht, die "ins Blaue" zielen. Vielmehr deckten sich die Angaben in den DATEV-Berechnungen mit den Angaben der Klägerin in ihren Steuererklärungen für das Streitjahr, die sie am 19. Oktober 2017 elektronisch dem FA übermittelt hat.

33 bb) Dabei ist das FG in Rz 36 ff. seines Urteils von den zutreffenden Rechtsgrundsätzen der Rechtsprechung des BFH ausgegangen. Insbesondere genügt es nach der unter II.2.c angeführten Rechtsprechung, dass sich das verfolgte Änderungsbegehren seinem --sachlichen-- Gehalt nach zumindest in groben Zügen bereits aus dem fristgerecht gestellten Antrag auf "schlichte" Änderung selbst ergibt. Zwar reichen Angaben zur rein betragsmäßigen Auswirkung der Änderung auf die Steuerfestsetzung für die Bestimmtheit des Antrags für sich genommen nicht aus; umgekehrt wird jedoch nicht verlangt, dass eine vollständige Steuererklärung eingereicht wird. Ein derart strenges Erfordernis wäre mit der Formulierung "in groben Zügen" unvereinbar.

34 cc) Zu Recht hat das FG außerdem angenommen, dass die von der Klägerin gestellten Anträge auf "schlichte" Änderung sachverhaltsbezogene Angaben enthalten (s.a. Hennigfeld, EFG 2018, 1430). Zwar handelt es sich bei den übermittelten Informationen in den DATEV-Berechnungen "nur" um zahlenmäßige Informationen zu steuerrechtlichen Begriffen. Hierdurch unterscheidet sich der Antrag jedoch nicht von einer Steuererklärung, die auch das FA als hinreichenden Antrag genügen lassen möchte. Da die Anforderungen an eine hinreichende Konkretisierung nicht höher sein können als die an eine Steuererklärung, die der Gesetzeber zur Konkretisierung genügen lassen wollte (BTDrucks 14/1514, S. 47), genügt dies auch hier. Im Übrigen sind nach der Rechtsprechung des BFH zu § 173 AO auch durch komplexe Begriffe bezeichnete Gegebenheiten Tatsachen (vgl. BFH-Urteil vom 25. Januar 2017 - I R 70/15, BFHE 257, 66, BStBl II 2017, 780, Rz 11). Schätzungsgrundlagen wie der (Jahres-)Umsatz sind ebenfalls Tatsachen i.S. des § 173 AO (vgl. BFH-Urteil vom 5. August 2004 - VI R 90/02, BFH/NV 2005, 501, unter II.1., Rz 13 und 14), ebenso die Höhe bestimmter, der Besteuerung zugrunde zu legender Einnahmen (vgl. BFH-Urteil vom 23. April 1991 - VIII R 87/87, BFH/NV 1992, 75). Auch der Gewinn ist eine Tatsache, die zu einer niedrigeren Steuer führt, wenn sich aus der Gesamtwürdigung der Tatsachen eine niedrigere Steuer ergibt (vgl. BFH-Urteil vom 28. März 1985 - IV R 159/82, BFHE 144, 521, BStBl II 1986, 120, unter 1., Rz 9 und 10).

35 dd) Ebenfalls zu Recht hat das FG in Bezug auf die Anforderungen an die Konkretisierung des Änderungsantrags die Vorschrift des § 65 FGO mit in den Blick genommen (vgl. auch Weinschütz, EFG 2017, 608, 610; Hennigfeld, EFG 2018, 1430): Würde man --mit dem FA-- davon ausgehen, dass die Schreiben vom 18. Oktober 2017 keine zulässigen Anträge auf "schlichte" Änderung enthalten, müssten das FA, das FG und der erkennende Senat prüfen, ob im Wege rechtsschutzgewährender Auslegung davon auszugehen sein könnte, dass die Klägerin mit diesen

Schreiben (zulässige) Klagen gegen die in den Schreiben genannten Bescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung erhoben hat, die gemäß § 47 Abs. 2 FGO auch beim FA angebracht werden können (vgl. allgemein BFH-Urteil vom 29. Oktober 1998 - XI R 25/98, BFH/NV 1999, 633, unter II.1., Rz 16 und 17, bei Unzulässigkeit eines Änderungsantrags; BFH-Beschluss vom 5. Mai 2003 - II B 1/03, BFH/NV 2003, 1142, unter II.2., Rz 14 f.: Auslegung als Einspruch bei unzulässigem Änderungsantrag). Denn diese Schreiben lassen zweifelsfrei erkennen, dass die Klägerin mit genau benannten Steuerbescheiden des FA inhaltlich nicht einverstanden ist; es wird ausdrücklich deren Änderung zu ihren Gunsten auf von ihr genau bezifferte Beträge beantragt und die Schreiben weisen mit genau bezifferten Angaben zu konkret zu ändernden Besteuerungsgrundlagen den für eine Bezeichnung des Gegenstands des Klagebegehrens (§ 65 Abs. 1 FGO) in Schätzungsfällen notwendigen Mindestinhalt (vgl. dazu BFH-Beschlüsse vom 15. Mai 2007 - V B 153/05, juris, Rz 12; vom 15. Januar 2015 - I B 45/14, BFH/NV 2015, 696, Rz 3; vom 23. Juni 2017 - X B 11/17, BFH/NV 2017, 1440, Rz 13 ff.; Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 65 FGO Rz 13; Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 65 FGO Rz 76) auf. Und Willenserklärungen sind im Zweifel so auszulegen, dass dasjenige gewollt ist, was nach den Maßstäben der Rechtsordnung vernünftig ist und der recht verstandenen Interessenlage des Erklärenden --hier: der beantragten Festsetzung niedrigerer Steuern-- entspricht (vgl. BFH-Urteil vom 1. April 2009 - IX R 5/08, BFH/NV 2009, 1081, unter II.1.a, Rz 12 und 13).

36 Eine inhaltliche Überprüfung der Bescheide wäre auch mit der Klage verbunden. Materielle Bestandskraft der Bescheide wäre daher ohnehin nicht eingetreten. Ihre außergerichtlichen Kosten hätte die Klägerin ohnehin (nach § 137 FGO bzw. gemäß dem BFH-Beschluss vom 23. Juli 1996 - VII B 42/96, BFHE 180, 529, BStBl II 1996, 501) selbst zu tragen.

37 Dies schließt es angesichts des Zwecks des § 172 Abs. 1 Satz 3 AO, die Finanzgerichtsbarkeit zu entlasten (BTDrucks 14/1514, S. 47), aus, an die erforderliche Konkretisierung des Antrags auf "schlichte" Änderung strengere Anforderungen zu stellen als an die Bezeichnung des Gegenstands des Klagebegehrens in Schätzungsfällen; denn dieser Zweck würde verfehlt, wenn wegen fehlender Konkretisierung unzulässige Änderungsanträge im Wege rechtsschutzgewährender Auslegung als zulässige Klagen ausgelegt werden müssten. Die vom FA im Ergebnis für solche Fälle befürwortete Verlagerung der Überprüfung von Schätzungsbescheiden auf das gerichtliche Verfahren wollte der Gesetzgeber mit der Vorschrift gerade verhindern. Die vom FG vertretene, an § 65 FGO anknüpfende Auslegung entspricht daher sowohl dem Zweck der Vorschrift als auch dem Willen des historischen Gesetzgebers. Die Gefahr der Aushöhlung des § 364b AO wird dabei durch § 172 Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2 AO verhindert; allerdings hat das FA im Streitfall von der Möglichkeit des § 364b AO keinen Gebrauch gemacht.

38 ee) Die von zutreffenden Rechtsgrundsätzen ausgehende tatsächliche Würdigung des FG ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Sie ist verfahrensrechtlich einwandfrei zustande gekommen, auf Basis der tatsächlichen Feststellungen möglich, verstößt nicht gegen die Grundsätze der Auslegung von Willenserklärungen, Denkgesetze oder Erfahrungssätze; sie bindet daher den Senat (§ 118 Abs. 2 FGO).

39 3. Auf die Rechtsfrage, ob eine "schlichte" Änderung nach Ergehen einer Einspruchsentscheidung nur dann erfolgen darf, wenn mit dem Änderungsantrag nicht erneut Tatsachen und Rechtsfragen geltend gemacht werden, über die in der Einspruchsentscheidung bereits entschieden wurde (vgl. BFH-Beschluss vom 5. Februar 2010 - VIII B 139/08, BFH/NV 2010, 831, Rz 9; offen lassend BFH-Beschluss vom 30. November 2010 - VIII B 3/10, BFH/NV 2010, 2001, Rz 2; s. dazu auch Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 22. Juni 2017 - 5 K 11174/15, EFG 2017, 1404, Revision eingelegt, Az. des BFH: VIII R 30/17), kommt es im Streitfall nicht an, da in der Einspruchsentscheidung vom 13. September 2017 über solche nicht bereits entschieden wurde.

40 4. Sonstige Rechtsfehler der angefochtenen Vorentscheidung, insbesondere in Bezug auf die vom FG ausgesprochene Verpflichtung zur Neubescheidung sowie zu der Änderung der Bescheide wegen Vorauszahlungen, sind nicht ersichtlich.

41 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de