Urteil vom 13. Februar 2020, VI R 38/17

Inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 13.02.2020 VI R 37/17 - Keine fristwahrende Einreichung der Steuererklärung beim örtlich unzuständigen Finanzamt

ECLI:DE:BFH:2020:U.130220.VIR38.17.0

BFH VI. Senat

EStG § 46 Abs 2 Nr 8, AO § 17, AO § 19, AO § 127, AO § 171 Abs 3, EStG § 42c Abs 2 S 1, BGB § 130, BGB § 188, AO § 108 Abs 1, EStG VZ 2009

vorgehend FG Köln, 22. Mai 2017, Az: 1 K 1638/14

Leitsätze

1. NV: Die Veranlagung gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG kann bis zum Ablauf des letzten Tages der Festsetzungsfrist, mithin bis 24:00 Uhr, beantragt werden (Abweichung vom BFH-Urteil vom 20.01.2016 - VI R 14/15, BFHE 252, 396, BStBl II 2016, 380) .

2. NV: Der Ablauf der Festsetzungsfrist wird gemäß § 171 Abs. 3 AO nur dann gehemmt, wenn die für die Veranlagung gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG erforderliche Steuererklärung bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist beim örtlich zuständigen Finanzamt eingeht (Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 10.07.1987 - VI R 160/86, BFHE 150, 543, BStBl II 1987, 827: Antragsfrist beim Lohnsteuer-Jahresausgleich gemäß § 42c Abs. 2 EStG a.F.) .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 23.05.2017 - 1 K 1638/14 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) erzielte im Streitjahr (2009) Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit und aus Kapitalvermögen. Letztere lagen unterhalb des Sparer-Pauschbetrags gemäß § 20 Abs. 9 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

2 Ihre Einkommensteuererklärung für das Streitjahr warf die Klägerin am 31.12.2013 gegen 20:00 Uhr beim Finanzamt X-1 in den Nachtbriefkasten. Zu diesem Zeitpunkt hatte die Klägerin ihren Wohnsitz im Zuständigkeitsbereich des Finanzamts X-2, dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--). Dort ging die Erklärung erst im Jahr 2014 ein.

3 Mit Verfügung vom 18.02.2014 lehnte das FA den Antrag auf Durchführung der Veranlagung zur Einkommensteuer ab, da die Voraussetzungen gemäß § 46 Abs. 2 Nrn. 1 bis 7 EStG für eine Veranlagung von Amts wegen nicht vorlägen und der Antrag nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG nicht innerhalb der Festsetzungsfrist gestellt worden sei.

4 Das Finanzgericht (FG) gab der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage statt.

5 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

6 Es beantragt,
das Urteil des FG Köln vom 23.05.2017 – 1 K 1638/14 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision des FA ist begründet. Die Vorentscheidung ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

9 1. Das FA hat die Durchführung einer Antragsveranlagung der Klägerin für das Streitjahr wegen Festsetzungsverjährung zu Recht abgelehnt.

10 a) Besteht das Einkommen ganz oder teilweise aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, von denen ein Steuerabzug vorgenommen worden ist, so wird, soweit --wie im Streitfall-- die Voraussetzungen einer Pflichtveranlagung gemäß § 46 Abs. 2 Nrn. 1 bis 7 EStG nicht vorliegen, eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 1 EStG nur durchgeführt, wenn die Veranlagung beantragt wird, insbesondere zur Anrechnung von Lohnsteuer auf die Einkommensteuer.

11 b) Der Antrag ist durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung zu stellen (§ 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG). Da die Regelung keine zeitliche Befristung mehr enthält, kann der Antrag bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist gestellt werden (Senatsurteile vom 20.01.2016 - VI R 14/15, BFHE 252, 396, BStBl II 2016, 380, Rz 10, 16, und vom 30.03.2017 - VI R 43/15, BFHE 257, 333, BStBl II 2017, 1046, Rz 15).

12 c) Die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer beträgt nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) vier Jahre.

13 d) Sie beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist (§ 170 Abs. 1 AO).

14 Der Beginn der Frist wird im Fall der Antragsveranlagung (§ 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG) nicht gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG auf den Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wird, bzw. spätestens auf den Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr der Steuerentstehung folgt, hinausgeschoben (Senatsurteil vom 14.04.2011 - VI R 53/10, BFHE 233, 311, BStBl II 2011, 746).

15 e) Allerdings wird der Ablauf der vierjährigen Festsetzungsfrist gemäß § 171 Abs. 3 AO gehemmt, wenn vor Ablauf der Festsetzungsfrist außerhalb eines Einspruchs- oder Klageverfahrens ein Antrag auf Steuerfestsetzung gestellt wird. Die Festsetzungsfrist läuft insoweit nicht ab, bevor über den Antrag unanfechtbar entschieden worden ist.

16 Die Abgabe einer Einkommensteuererklärung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG ist ein solcher Antrag i.S. des § 171 Abs. 3 AO (Senatsurteile in BFHE 252, 396, BStBl II 2016, 380, und in BFHE 257, 333, BStBl II 2017, 1046).

17 f) Ein Antrag i.S. des § 171 Abs. 3 AO --hier die Einkommensteuererklärung 2009-- setzt die Ablaufhemmung jedoch nur in Gang, wenn er vor dem Ablauf des letzten Tages der Festsetzungsfrist bis 24:00 Uhr bei der zuständigen Behörde eingeht.

18 aa) Die Festsetzungsfrist endet grundsätzlich mit Ablauf des letzten Tages der Frist, also um 24:00 Uhr.

19 Nicht erforderlich ist, dass der Antrag innerhalb der Dienstzeiten des Finanzamts am letzten Tag der Frist gestellt wird.

20 Für den Zugang des Antrags nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG gelten die bürgerlich-rechtlichen Regelungen (§ 130 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) über den Zugang empfangsbedürftiger Willenserklärungen entsprechend. Erforderlich ist danach, dass der Antrag in den Machtbereich des zuständigen Finanzamts gelangt. Für den Zugang ist ausreichend, dass der Antrag --hier die Steuererklärung-- in den dafür vorgesehenen Briefkasten des zuständigen Finanzamts eingelegt wird. Der Antrag gelangt auch dann in den Machtbereich des Finanzamts, wenn dies außerhalb der Dienstzeiten geschieht. Zur Fristwahrung ist es daher

ausreichend, wenn der Antrag am letzten Tag der Frist bis 24:00 Uhr in den dafür vorgesehenen Briefkasten des zuständigen Finanzamts gelangt.

21 Nicht erforderlich ist, dass das Finanzamt zu den behördenüblichen Zeiten die Möglichkeit erhält, noch am letzten Tag der Frist vom Inhalt des Antrags Kenntnis zu nehmen. Ein derart einengendes Verständnis des Laufs der Festsetzungsfrist ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Grundsätzlich enden die Fristen gemäß § 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 188 BGB mit dem Ablauf des letzten Tages, d.h. um 24:00 Uhr. Das Abstellen auf die Möglichkeit der Kenntnisnahme eines fristwahrenden Antrags durch die Bediensteten des Finanzamts würde demgegenüber auf eine Fristverkürzung hinauslaufen, da deren Dienst regelmäßig vor 24:00 Uhr endet. Eine solche Fristverkürzung ist aber weder durch den Wortlaut des § 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 188 BGB noch durch den Sinn und Zweck der Fristenregelung gedeckt. Grundsätzlich darf der Steuerpflichtige darauf vertrauen, dass er die Frist bis zum Ende ausschöpfen kann. Im Hinblick auf den drohenden Rechtsverlust bei Fristversäumung muss für den Steuerpflichtigen daher eindeutig erkennbar sein, wann die Frist endet. Würde man für den Ablauf der Festsetzungsfrist auf die Möglichkeit der Kenntnisnahme durch den Bediensteten des Finanzamts abstellen, würde der Fristablauf durch die individuellen Dienstzeiten-Regelungen des jeweiligen Finanzamts bestimmt und damit für den Steuerpflichtigen nicht bzw. nur mit unzumutbarem Aufwand erkennbar (ebenso zum Eingang fristwahrender Schriftsätze bei Gericht: Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 03.10.1979 – 1 BvR 726/78, BVerfGE 52, 203). An der insoweit anderslautenden Rechtsauffassung im Senatsurteil in BFHE 252, 396, BStBl II 2016, 380, Rz 16 hält der Senat nicht länger fest. Eine Abweichung zu der in dieser Entscheidung in Bezug genommenen Rechtsprechung (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 03.04.2002 - IX B 151/01, BFH/NV 2002, 900, und BFH-Urteil vom 20.12.2006 - X R 38/05, BFHE 216, 297, BStBl II 2007, 823) liegt nicht vor, da beide Entscheidungen zu anderen Sachverhalten ergangen sind. In der Entscheidung in BFH/NV 2002, 900 ging es um den Zugang einer Erklärung über die Rücknahme des Einspruchs nach § 362 AO und in der Entscheidung in BFHE 216, 297, BStBl II 2007, 823 um den Zugang des Widerrufs der Rücknahme eines Einspruchs.

22 bb) Die Festsetzungsfrist ist aber nur gewahrt, wenn der Antrag bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist beim zuständigen Finanzamt eingeht. Die Antragstellung bei einem anderen Finanzamt führt nicht zu einer Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 3 AO.

23 (1) Wie bereits dargelegt, ist die Abgabe einer Einkommensteuererklärung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG ein Antrag auf Steuerfestsetzung i.S. des § 171 Abs. 3 AO. Zwar ist in § 171 Abs. 3 AO nicht ausdrücklich geregelt, dass der Antrag auf Steuerfestsetzung an das zuständige Finanzamt zu richten ist. Einer solchen Regelung bedurfte es aber auch nicht, weil dies bereits aus den Regelungen in §§ 17, 19 AO folgt. Danach ist für die Besteuerung natürlicher Personen nach dem Einkommen und Vermögen und damit auch für die Bearbeitung der Steuererklärungen ausschließlich das Wohnsitzfinanzamt des Steuerpflichtigen örtlich zuständig. Die Regelung über die örtliche Zuständigkeit des Wohnsitzfinanzamts findet sich im Ersten Teil unter den Einleitenden Vorschriften der AO und ist damit gleichsam "vor die Klammer" gezogen. Aus der gesetzlich angeordneten örtlichen Zuständigkeit --hier des Wohnsitzfinanzamts-- folgt aber zugleich, dass sich der Steuerpflichtige mit seinem Antrag auf Steuerfestsetzung ebenfalls an das örtlich zuständige Finanzamt wenden muss (so bereits Senatsurteile in BFHE 252, 396, BStBl II 2016, 380, Rz 16, und in BFHE 257, 333, BStBl II 2017, 1046, Rz 28; ebenso Blümich/Brandl, § 46 EStG Rz 120; Tormöhlen in Korn, § 46 EStG Rz 35.2; Paetsch in Gosch, AO § 171 Rz 33; Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 171 AO Rz 10; a.A. Tillmann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 46 EStG Rz 62).

24 (2) Angesichts der eindeutigen Regelung der örtlichen Zuständigkeit in § 19 AO kommt es, anders als das FG meint, auch nicht darauf an, ob und inwieweit der Steuerpflichtige das örtlich zuständige Wohnsitzfinanzamt kannte oder kennen musste oder ob er in Folge des einheitlichen Auftretens der Landesfinanzverwaltung --hier des Landes Nordrhein-Westfalen (NRW)-- davon ausgehen durfte, dass jedes Finanzamt des Landes für die in NRW wohnenden Steuerpflichtigen örtlich zuständig sei. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass es dem Steuerpflichtigen nicht verwehrt ist, die Steuererklärung beim unzuständigen Finanzamt einzureichen. Tut er dies, trägt er jedoch grundsätzlich das Risiko, dass die Steuererklärung rechtzeitig innerhalb der Festsetzungsfrist vom örtlich unzuständigen an das örtlich zuständige Finanzamt weitergeleitet wird.

25 (3) Dieser Auslegung steht die Regelung in § 127 AO nicht entgegen. Danach kann die Aufhebung eines Verwaltungsaktes, der nicht nach § 125 AO nichtig ist, nicht allein deshalb beansprucht werden, weil er unter Verletzung von Vorschriften über das Verfahren, die Form oder die örtliche Zuständigkeit zustande gekommen ist, wenn keine andere Entscheidung in der Sache hätte getroffen werden können. Dem liegt die Erwägung zugrunde, dass der Steuerpflichtige allein durch die Verletzung dieser Vorschriften nicht beschwert ist, wenn sich die

Entscheidung als sachlich richtig erweist. Die Vorschrift dient damit der Prozessökonomie und soll verhindern, dass ein Verwaltungsakt allein wegen formaler Mängel aufgehoben wird, wenn ein Verwaltungsakt selben Inhalts erneut erlassen werden müsste (vgl. BFH-Urteile vom 02.07.1980 - I R 74/77, BFHE 131, 180, BStBl II 1980, 684, und vom 13.12.2001 - III R 13/00, BFHE 197, 12, BStBl II 2002, 406). Dagegen dient die Festsetzungsverjährung dem Rechtsfrieden und der Rechtssicherheit, denen gegenüber dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und damit der materiell zutreffenden Besteuerung der Vorrang eingeräumt werden soll.

26 (4) Soweit der Senat zu der früheren Regelung in § 42c Abs. 2 Satz 1 EStG a.F. entschieden hat, dass die Frist zur Abgabe des Antrags auf Lohnsteuer-Jahresausgleich auch durch die Abgabe des Antrags bei einem für die Durchführung des Jahresausgleichs örtlich unzuständigen Finanzamt gewahrt wird (s. Senatsurteil vom 10.07.1987 - VI R 160/86, BFHE 150, 543, BStBl II 1987, 827), überträgt er diese Rechtsprechung mangels Vergleichbarkeit nicht auf die hier in Streit stehende Regelung in § 171 Abs. 3 AO.

27 g) Ausgehend von diesen Grundsätzen stand der Durchführung einer Veranlagung der Klägerin für das Streitjahr die Festsetzungsverjährung entgegen. Diese endete vorliegend am 31.12.2013, was zwischen den Beteiligten zu Recht nicht streitig ist. Zwar hat die Klägerin die Steuererklärung für das Streitjahr noch vor dem Ablauf der Festsetzungsfrist beim örtlich unzuständigen Finanzamt eingereicht, beim örtlich zuständigen Finanzamt, dem FA, ging die Steuererklärung aber erst im Jahr 2014, mithin nach dem Eintritt der Festsetzungsverjährung, ein.

28 2. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung ist daher aufzuheben und die Klage abzuweisen.

29 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de