

Urteil vom 14. Dezember 2021, VIII R 31/19

Zur Beendigung der Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO im Fall der Abgabe der Einkommensteuererklärung beim unzuständigen Finanzamt

ECLI:DE:BFH:2021:U.141221.VIIIR31.19.0

BFH VIII. Senat

AO § 170 Abs 2 S 1 Nr 1, AO § 169 Abs 1, AO § 150, AO § 89, EStG § 25 Abs 3, EStG VZ 2010

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 25. Juni 2019, Az: 9 K 49/18

Leitsätze

1. Wird die Einkommensteuererklärung bei einem unzuständigen Finanzamt eingereicht, endet die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO grundsätzlich erst dann, wenn die zuständige Behörde die Erklärung erhalten hat.
2. Nur ausnahmsweise kann auch die Abgabe der Einkommensteuererklärung bei einem unzuständigen Finanzamt genügen, um die Anlaufhemmung zu beenden. Dies ist der Fall, wenn das unzuständige Finanzamt seine Fürsorgepflicht gemäß § 89 AO verletzt, indem es die Erklärung lediglich zu den Akten nimmt, obwohl ihm seine eigene Unzuständigkeit ebenso bekannt ist wie die zuständige Behörde. Verletzt die Behörde ihre Fürsorgepflicht, ist der Steuerpflichtige im Rahmen des rechtlich Zulässigen so zu stellen, als wäre der Verstoß nicht passiert.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 26.06.2019 - 9 K 49/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

- i.
 - 1 Streitig ist, ob dem Erlass des Einkommensteueränderungsbescheids für das Jahr 2010 (Streitjahr) am 06.10.2016 der Eintritt der Festsetzungsverjährung entgegen steht.
 - 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war ursprünglich Insolvenzverwalter über das Vermögen des M.W. Das Insolvenzverfahren, das am xx.xx.2008 eröffnet worden war, wurde --nach dem Tod des M.W. am xx.xx.2010-- in ein Nachlassinsolvenzverfahren übergeleitet. Der Kläger ist seither Insolvenzverwalter über den Nachlass des M.W.
 - 3 M.W. war Architekt und Gesellschafter einer GbR. Nach dem Ausscheiden seines Mitgesellschafters im Jahr 2005 führte M.W. das Architekturbüro als Einzelunternehmen fort. Die hieraus erzielten Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit wurden beim Finanzamt H unter der Steuernummer AA/BB/CCCC gesondert festgestellt. Das Finanzamt H hatte nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu dessen umsatzsteuerlichen Abwicklung auch die Steuernummer DD/BB/EEEE erteilt.
 - 4 Die Einkommensteuerveranlagung erfolgte durch den Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--). Das FA erließ am 07.04.2011 einen Einkommensteuerbescheid für 2010, in welchem es Einkünfte aus selbständiger Arbeit des M.W. in Höhe von 0 € schätzte und die Einkommensteuer ohne Vorbehalt der Nachprüfung auf 0 € festsetzte. Der Bescheid wurde dem Kläger als Insolvenzverwalter über den Nachlass des M.W. bekannt gegeben.
 - 5 Bereits zuvor --am 10.03.2011-- hatte das Finanzamt H den Kläger zur termingebundenen Abgabe der Erklärung

über die gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Streitjahr zum 31.07.2011 aufgefordert. Nach mehrfacher telefonischer Kontaktaufnahme bat die Steuerberaterin des Klägers um Fristverlängerung zur Abgabe der Steuererklärungen für den Veranlagungszeitraum 2010 bis zum 31.12.2011. Diesen Antrag lehnte das Finanzamt H mit Schreiben vom 19.09.2011 ab. Die Umsatzsteuererklärung sei bereits eingereicht worden. Es fehle die Gewinnermittlung. Weiter führte das Finanzamt H aus: "Eine Frist zur Abgabe der Einkommensteuererklärung zu der Steuernummer AA/BB/CCCCC kann, wie bereits telefonisch mehrfach mitgeteilt, nicht gewährt werden, da die Erklärung bevorzugt zum 31.07.2011 angefordert wurde."

- 6 Da die Abgabe der Steuererklärung ausblieb, schätzte das Finanzamt H mit Bescheid vom 22.09.2011 die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit im Rahmen der gesonderten Feststellung des Gewinns 2010 auf 1.650.000 €. Zeitgleich erhielt das FA eine entsprechende Mitteilung über die gesonderte Gewinnfeststellung für das Streitjahr, die es jedoch nicht auswertete.
- 7 Am 19.10.2011 reichte die Steuerberaterin des Klägers unter den Steuernummern DD/BB/EEEE und AA/BB/CCCC die "Gewinnermittlung zum 31.12.2010 für die freiberufliche Tätigkeit des Herrn M.W. nebst der entsprechenden Einkommensteuererklärung zur weiteren Verwendung" beim Finanzamt H ein. In einem gesonderten Anschreiben wies sie u.a. darauf hin, dass M.W. am xx.xx.2010 verstorben und der Kläger als Insolvenzverwalter über den Nachlass des Verstorbenen bestellt sei. Dem Schreiben war eine auf amtlichem Vordruck als Einkommensteuererklärung 2010 gekennzeichnete und an das Finanzamt H gerichtete Steuererklärung zur Steuernummer AA/BB/CCCC beigefügt. Diese enthielt auf dem Mantelbogen Angaben zum Namen des M.W., seiner Anschrift, Geburtsdatum und Berufsbezeichnung sowie einen Hinweis auf erzielte Einkünfte aus selbständiger Arbeit laut Anlage S. Ferner war die Erklärung mit Datum, Unterschrift des Klägers sowie Angaben zum steuerlichen Berater versehen. In der als "Anlage S zur Einkommensteuererklärung 2010" gekennzeichneten Erklärung zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit war ein Gewinn in Höhe von 975.864 € angegeben.
- 8 Das Finanzamt H erließ daraufhin am 31.10.2011 einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid, in dem es Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit in Höhe von 975.864 € feststellte. Am gleichen Tag übersandte es eine entsprechende Mitteilung über die gesonderte Gewinnfeststellung an das FA. Die Einkommensteuererklärung 2010 nahm das Finanzamt H lediglich zu den Akten. Es leitete die Erklärung weder an das FA weiter, noch informierte es über deren Eingang. Da sowohl der geänderte Feststellungsbescheid als auch die Mitteilung fehlerhaft für den Zeitraum 2009 und nicht für das Streitjahr ergangen waren, wertete das FA die Mitteilung nach einem entsprechenden Hinweis des Finanzamts H nicht aus. Das Finanzamt H hob den fehlerhaften Gewinnfeststellungsbescheid vom 31.10.2011 am 06.01.2012 auf. Am 02.03.2012 erließ es einen geänderten Feststellungsbescheid für das Streitjahr, in dem es Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 975.864 € feststellte. Mit gleichem Datum erging eine entsprechende Mitteilung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2010 an das FA. Diese enthielt den ergänzenden Hinweis, dass Betriebseinnahmen in Höhe von 712.152,96 € auf den Zeitraum vor der Insolvenzeröffnung entfielen und lediglich als Grundlage zur Anmeldung zur Insolvenztabelle festgestellt würden. Im Anschluss hieran erließ das FA am 03.09.2013 einen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, in welchem es Einkünfte aus selbständiger Arbeit laut gesonderter Feststellung in Höhe von 975.864 € berücksichtigte. Der Bescheid ging dem Kläger allerdings nicht zu.
- 9 Nachdem der Kläger --veranlasst durch eine Vollstreckungsankündigung-- mitgeteilt hatte, den geänderten Einkommensteuerbescheid 2010 vom 03.09.2013 nicht erhalten zu haben, stornierte das FA diesen Bescheid. Unter Bezugnahme auf bereits geführte Telefonate wies die Steuerberaterin des Klägers das FA mit Schreiben vom 20.12.2013 darauf hin, dass bei einem Neuerlass des Einkommensteuerbescheids 2010 berücksichtigt werden müsse, dass ein Betrag von 712.152,96 € auf den Zeitraum vor Insolvenzeröffnung entfalle. Die darauf entfallende Steuer müsse zur Insolvenztabelle angemeldet werden. Lediglich bezüglich des Differenzbetrags von 263.711,04 € lägen Einkünfte vor, die der Insolvenzmasse zuzurechnen seien. Nachdem das FA hierauf nicht reagierte, erinnerte die Steuerberaterin des Klägers das FA in der Folgezeit mehrfach. Am 19.02.2016 teilte sie schließlich mit, sie gehe nunmehr vom Eintritt der Festsetzungsverjährung für das Streitjahr aus. Dabei verwies sie auf die Abgabe der Einkommensteuererklärung im Jahr 2011. Auch auf dieses Schreiben erfolgte zunächst keine Reaktion des FA. Erst am 06.10.2016 erließ das FA einen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, in dem es die Steuer auf 399.108 € festsetzte. Hierbei berücksichtigte es Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß der gesonderten Feststellung in Höhe von 975.864 €, sonstige Einkünfte aus Leibrenten in Höhe von 8.124 €, Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung in Höhe von insgesamt 1.972 € sowie einen Verlustvortrag in Höhe von 65.051 €. Ferner wertete das FA Mitteilungen des Finanzamts X vom 19.12.2013 und 18.12.2014 über eine Beteiligung des M.W. an der Firma YZ GmbH & Co. KG aus.

- 10** Der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage gab das Finanzgericht (FG) mit seinem Urteil vom 26.06.2019 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 8) weitgehend statt. Der streitige Einkommensteueränderungsbescheid 2010 sei rechtswidrig, soweit hierin eine über den Betrag von 0 € hinausgehende Einkommensteuer festgesetzt worden sei. Das FA sei nicht mehr berechtigt gewesen, die Mitteilung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen des Finanzamts H vom 02.03.2012 auszuwerten, da die vierjährige Festsetzungsfrist unter den besonderen Umständen des Streitfalls nach Abgabe der Einkommensteuererklärung 2010 beim Finanzamt H am 19.10.2011 gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahrs 2011 zu laufen begonnen habe. Der mit Bescheid vom 06.10.2016 erfolgten Änderung habe daher die zum 31.12.2015 eingetretene Festsetzungsverjährung entgegen gestanden. Auch in Bezug auf die sonstigen Einkünfte aus Leibrenten und Versorgungsaufwendungen sei das FA infolge der Festsetzungsverjährung nicht mehr zu einer Änderung der Einkommensteuerfestsetzung berechtigt gewesen. Unbegründet sei die Klage jedoch, soweit sich der Kläger gegen die Auswertung der Mitteilung über die geänderte gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen durch das Finanzamt X vom 18.12.2014 wende, denn insoweit sei noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten.
- 11** Seine hiergegen gerichtete Revision begründet das FA mit der Verletzung materiellen Rechts.
- 12** Es ist der Auffassung, dass in den Fällen, in denen eine Steuererklärung bei einer unzuständigen Behörde abgegeben werde, die Festsetzungsfrist gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO erst beginne, wenn die zuständige Behörde die Erklärung erhalte. Dieses Verständnis stehe mit dem Regelungszweck der Norm in Einklang. Die gesetzliche Verpflichtung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung könne von einem Steuerpflichtigen nicht dahin verstanden werden, dass er seine Einkommensteuererklärung nach Belieben bei einem unzuständigen Finanzamt einreichen und hierdurch den Lauf der Festsetzungsfrist in Gang setzen könne.
- 13** Die durch den Kläger beim Finanzamt H eingereichte Erklärung sei eindeutig an dieses Finanzamt adressiert gewesen und nachfolgend nicht an das zuständige FA weitergeleitet worden. Die Angaben seien zudem unvollständig gewesen, so dass das FA im Streitfall nicht in die Lage versetzt worden sei, im Einkommensteuerveranlagungsverfahren tätig zu werden und die Festsetzungsfrist einzuhalten.
- 14** Das FA beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil des Niedersächsischen FG insoweit aufzuheben, als es der Klage stattgegeben hat und die Klage insgesamt abzuweisen.
- 15** Der Kläger beantragt sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 16** Er ist der Meinung, die Besonderheiten des Streitfalls rechtfertigten es, die Beendigung der Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO ausnahmsweise mit der Abgabe der Einkommensteuererklärung beim unzuständigen Finanzamt H anzunehmen.

Entscheidungsgründe

II.

- 17** Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 18** Das FG hat ohne Rechtsfehler entschieden, dass das FA die Mitteilung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen des Finanzamts H vom 02.03.2012 nicht mehr gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO auswerten und daher keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 975.864 € in dem Einkommensteuerbescheid 2010 erfassen durfte. Auch konnten --wie das FG zutreffend entschieden hat-- keine Leibrenten und Versorgungsaufwendungen mehr erfasst werden. Einer entsprechenden Änderung der Einkommensteuerfestsetzung 2010 am 06.10.2016 stand der Eintritt der Festsetzungsverjährung entgegen. Unter Berücksichtigung der besonderen Gegebenheiten des Streitfalls hat die Abgabe der Einkommensteuererklärung 2010 bei dem für die Einkommensteuerveranlagung unzuständigen Finanzamt H am 19.10.2011 ausnahmsweise bewirkt, dass die vierjährige Festsetzungsfrist bereits mit Ablauf des Kalenderjahrs 2011 zu laufen begonnen hat (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO). Die Festsetzungsfrist endete daher mit Ablauf des 31.12.2015.

- 19** 1. Gemäß § 169 Abs. 1 Satz 1 AO ist eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung nicht mehr zulässig, wenn die --wie im Streitfall-- vierjährige Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) abgelaufen ist. Die Festsetzungsfrist beginnt im Regelfall gemäß § 170 Abs. 1 AO mit dem Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist. Abweichend hiervon beginnt die Festsetzungsfrist gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO u.a. in den Fällen, in denen eine Steuererklärung einzureichen ist, mit dem Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuererklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist.
- 20** a) Im Streitfall richtet sich der Lauf der Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO, denn der Kläger hatte eine Einkommensteuererklärung für das Streitjahr einzureichen.
- 21** Der Kläger war als Insolvenzverwalter über den Nachlass des M.W. gemäß § 34 Abs. 3 AO, § 25 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG), § 56 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in Bezug auf das Einkommen des M.W. zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr verpflichtet (vgl. zur Erklärungspflicht des Nachlassverwalters z.B.: Münch in Herrmann/Heuer/Raupach, § 25 EStG Rz 40; Geurts in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 25 Rz C 105). Diese Verpflichtung bestand nach dem Ergehen des auf einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen beruhenden Einkommensteuerbescheids für das Streitjahr vom 07.04.2011 fort (§ 149 Abs. 1 Satz 4 AO).
- 22** b) Der Kläger hat am 19.10.2011 eine Einkommensteuererklärung eingereicht. Die dahingehende Auslegung des FG, das insbesondere maßgeblich auf den verwendeten Erklärungsvordruck, die Kennzeichnung auf dem Mantelbogen und der Anlage S sowie die im Begleitschreiben vom 19.10.2011 verwendete Bezeichnung als Einkommensteuererklärung abgestellt hat, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 23** c) Die vom Kläger eingereichte Einkommensteuererklärung für das Streitjahr war wirksam; sie war formell und materiell ordnungsgemäß (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, § 150 Abs. 1, 3 AO in der im Streitjahr geltenden Fassung, § 25 Abs. 3 Satz 5 EStG) und damit grundsätzlich geeignet, den Lauf der Festsetzungsfrist gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO in Gang zu setzen (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11.04.2018 - X R 39/16, BFH/NV 2018, 1075, und vom 14.01.1998 - X R 84/95, BFHE 185, 111, BStBl II 1999, 203).
- 24** aa) Nach den Feststellungen des FG wurde die Erklärung auf dem amtlichen Vordruck für die Einkommensteuererklärung 2010 gefertigt (vgl. § 150 Abs. 1 Satz 1 AO) und war mit der eigenhändigen Unterschrift des Klägers versehen (§ 25 Abs. 3 EStG). Sie enthielt --entgegen der Auffassung des FA-- auch die für die Durchführung der Veranlagung erforderlichen Mindestangaben. So finden sich auf dem Mantelbogen Angaben zu M.W., seiner Anschrift, Geburtsdatum und Berufsbezeichnung. Aus dem Anschreiben der Steuerberaterin ergibt sich, dass M.W. am xx.xx.2010 verstorben und der Kläger Insolvenzverwalter über den Nachlass des Verstorbenen ist. Der Mantelbogen enthielt einen Hinweis auf Einkünfte aus selbständiger Arbeit laut Anlage S. In der als Anlage S zur Einkommensteuererklärung 2010 gekennzeichneten Erklärung zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit war ein Gewinn des M.W. in Höhe von 975.864 € angegeben.
- 25** bb) Aufgrund der eingereichten Unterlagen war es für die Finanzbehörden möglich, ein ordnungsgemäßes Veranlagungsverfahren in Gang zu setzen und die Einkommensteuerveranlagung des Streitjahrs für den Kläger als Insolvenzverwalter über den Nachlass des Insolvenzschuldners vorzunehmen. Diese wurden in die Lage versetzt, die für die Besteuerung mitgeteilten Tatsachen auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit hin überprüfen und --wie in der nachfolgenden Veranlagung vom 06.10.2016 tatsächlich geschehen-- ggf. durch die von dritter Seite im Rahmen der elektronischen Datenübertragung bzw. durch gesonderte Feststellung übermittelten Angaben ergänzen zu können.
- 26** Dass die Erklärung teilweise unvollständig (u.a. Einkünfte aus Leibrenten) oder möglicherweise teilweise unrichtig war, steht dem Beginn der Festsetzungsfrist gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO nicht entgegen. Denn die Erklärung war nicht derart lückenhaft, dass dies praktisch der Nichteinreichung der Erklärung entsprochen hätte (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 07.04.2005 - IV R 39/04, BFH/NV 2005, 1229, und vom 23.05.2012 - II R 56/10, BFH/NV 2012, 1579, m.w.N.).
- 27** d) Dass die Einkommensteuererklärung an das örtlich unzuständige Finanzamt H gerichtet und dort eingereicht worden ist, hindert den Anlauf der Festsetzungsfrist gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO unter Beachtung der besonderen Umstände des Streitfalls ausnahmsweise nicht.
- 28** aa) Auch wenn § 25 EStG nicht ausdrücklich bestimmt, dass die Einkommensteuererklärung bei der zuständigen

Behörde einzureichen ist (anders ist es z.B. bei den Anzeigepflichten gemäß § 30 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, §§ 18 ff. des Grunderwerbsteuergesetzes, vgl. hierzu z.B. BFH-Beschluss vom 26.08.2004 - II B 149/03, BFH/NV 2004, 1626; BFH-Urteile vom 11.06.2008 - II R 55/06, BFH/NV 2008, 1876, und vom 05.02.2003 - II R 22/01, BFHE 201, 403, BStBl II 2003, 502), wird die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO grundsätzlich nur durch die Abgabe der wirksamen Steuerklärung beim zuständigen Finanzamt beendet (vgl. Frotscher in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 170 Rz 41, 49; Paetsch in Gosch, AO § 170 Rz 27; Klein/Rüsken, AO, 15. Aufl., § 170 Rz 12; Banniza in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 170 AO Rz 40; anderer Ansicht Tiede, Neue Wirtschafts-Briefe 2020, 1714, 1718; wohl auch Drüen in Tipke/Kruse, § 170 AO Rz 11b; unklar Koenig/Gercke, Abgabenordnung, 4. Aufl., § 170 Rz 24). Dies ergibt sich aus der in §§ 17, 19 AO gesetzlich angeordneten örtlichen Zuständigkeit des Wohnsitzfinanzamts, aus der zugleich folgt, dass sich der Steuerpflichtige mit seiner Einkommensteuererklärung an das örtlich zuständige Finanzamt wenden muss (vgl. BFH-Urteil vom 13.02.2020 - VI R 37/17, BFHE 268, 234, BStBl II 2021, 856, m.w.N. zur Veranlagung gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG und zum Ablauf der Festsetzungsfrist gemäß § 171 Abs. 3 AO).

- 29** bb) Dieses Normverständnis steht im Einklang mit dem von der Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO verfolgten Sicherungszwecks. Dieser dient dazu, den staatlichen Besteuerungsanspruch durch die Gewährleistung ausreichender Bearbeitungszeit für die Finanzbehörden zu sichern (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 18.09.2013 - 1 BvR 924/12, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2013, 1157, m.w.N.). Daher ist die Beendigung der Anlaufhemmung grundsätzlich von der Abgabe der Einkommensteuererklärung bei der zuständigen Behörde abhängig. So soll verhindert werden, dass die Festsetzungsfrist bereits beginnt, bevor die Finanzbehörde etwas vom Entstehen und der Höhe des Steueranspruchs erfahren hat (BFH-Beschluss vom 15.05.2013 - VI R 33/12, BFHE 241, 203, BStBl II 2014, 238; BVerfG-Beschluss in HFR 2013, 1157, m.w.N.; vgl. auch BFH-Urteil vom 06.07.2005 - II R 9/04, BFHE 210, 65, BStBl II 2005, 780; BFH-Beschluss vom 05.08.2004 - II B 26/04, BFH/NV 2005, 7, jeweils m.w.N.).
- 30** cc) Demnach ist eine Steuererklärung i.S. des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO eingereicht, wenn eine wirksame Erklärung an die zuständige Finanzbehörde übermittelt worden ist. Wird die Steuererklärung bei einer unzuständigen Finanzbehörde eingereicht, wird die Anlaufhemmung erst beendet, wenn die zuständige Behörde die Erklärung erhält. Denn erst dann ist diese in der Lage, tätig zu werden und die Veranlagung innerhalb der gesetzlichen Frist durchzuführen (vgl. Paetsch in Gosch, AO § 170 Rz 27; Frotscher in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 170 Rz 49; Banniza in HHSp, § 170 AO Rz 40 unter Verweis auf BFH-Urteile in BFHE 201, 403, BStBl II 2003, 502; in BFH/NV 2008, 1876; in BFH/NV 2012, 1579; vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2004, 1626 zur Anzeige einer Schenkung bei einem unzuständigen Finanzamt).
- 31** dd) Das FG hat jedoch zutreffend entschieden, dass es die besonderen Umstände des Streitfalls rechtfertigen, die Abgabe der Einkommensteuererklärung bei dem für die Einkommensteuerveranlagung unzuständigen Finanzamt H genügen zu lassen, um die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO zu beenden. Denn das Finanzamt H hat seine Fürsorgepflicht (vgl. § 89 Abs. 1 AO) gegenüber dem Kläger schwerwiegend verletzt, indem es die am 19.10.2011 eingereichte Einkommensteuererklärung für das Streitjahr zu den Akten genommen hat, ohne diese zeitnah an das bekanntermaßen zuständige FA weiterzuleiten oder den Kläger zumindest darüber zu informieren, dass keine entsprechende Weiterleitung der Einkommensteuererklärung erfolgt. Der Kläger ist daher so zu stellen, als wäre der Verstoß nicht passiert.
- 32** (1) Gemäß § 89 Abs. 1 AO soll die Finanzbehörde die Abgabe von Erklärungen, die Stellung von Anträgen oder die Berichtigung von Erklärungen oder Anträgen anregen, wenn diese offensichtlich nur versehentlich oder aus Unkenntnis unterblieben oder unrichtig abgegeben oder gestellt worden sind. Hieraus ergibt sich zwar keine allgemeine Beratungspflicht der Finanzbehörde. Diese muss jedoch tätig werden, wenn offensichtlich ist, dass dem Steuerpflichtigen ein Fehler unterlaufen ist (z.B. Klein/Rätke, AO, 15. Aufl., § 89 Rz 6). Dementsprechend darf die Finanzbehörde eine an sie gerichtete Einkommensteuererklärung im Falle der eigenen Unzuständigkeit nicht ohne weiteres einfach nur zu den Akten nehmen. Jedenfalls dann, wenn sie nicht nur die eigene Unzuständigkeit kennt, sondern ihr auch die tatsächlich zuständige Finanzbehörde bekannt ist, muss sie tätig werden und im Zuge eines ordnungsgemäßen Geschäftsgangs, ohne schuldhaftes Zögern die bei ihr eingereichte Erklärung an die zuständige Behörde weiterleiten oder aber zumindest den Steuerpflichtigen über die Nichtweiterleitung informieren (vgl. zur Wiedereinsetzung bei fehlerhafter Anbringung eines Rechtsbehelfs BVerfG-Beschluss vom 02.09.2002 - 1 BvR 476/01, BStBl II 2002, 835; BFH-Beschluss vom 15.01.2009 - XI B 99/08, BFH/NV 2009, 778).
- 33** (2) Danach war das Finanzamt H verpflichtet, die vom Kläger eingereichte Einkommensteuererklärung im Zuge eines ordnungsgemäßen Geschäftsgangs an das zuständige FA weiterzuleiten oder aber den Kläger darüber zu

informieren, dass eine entsprechende Weiterleitung nicht erfolgen wird. Für das Finanzamt H war der Fehler des Klägers offensichtlich. Es war mit den steuerlichen Angelegenheiten des M.W. bzw. des Klägers befasst. Es wusste, dass das FA für die Einkommensteuerveranlagung des M.W. bzw. des Klägers zuständig war, wie sein weiteres (zunächst wiederum fehlerhaftes) Vorgehen im Zusammenhang mit dem Erlass eines geänderten Feststellungsbescheids für das Streitjahr und der Mitteilung hierzu an das FA belegt. Vor diesem Hintergrund erweist sich das "Nichthandeln" des Finanzamts H als eine gravierende Verletzung seiner Fürsorgepflicht, zumal das Finanzamt H durch die Ablehnung der vom Kläger begehrten Fristverlängerung für die Abgabe der Einkommensteuererklärung am 19.09.2011 selbst den --wenn auch unzutreffenden-- Anschein seiner Zuständigkeit erweckt hatte.

- 34** Dieses Verschulden des Finanzamts H muss sich das FA zurechnen lassen, denn es liegt --wie das FG zutreffend angenommen hat-- ein behördeninternes Organisationsverschulden der Finanzverwaltung vor.
- 35** (3) Der dargestellte Verstoß gegen die Fürsorgepflicht ist nicht etwa deshalb unbeachtlich, weil dem Kläger vorzuhalten ist, die Einkommensteuererklärung bei der unzuständigen Behörde abgegeben zu haben. Dieser Fehler des Klägers hat zwar zur Folge, dass er das Risiko der rechtzeitigen Übermittlung der Erklärung an die zuständige Behörde zu tragen hat und ihn somit das Risiko einer verzögerten Weiterleitung an die zuständige Behörde trifft. Er führt jedoch nicht dazu, dass das gravierende Fehlverhalten des Finanzamts H unbeachtlich ist. Dieses überlagert vielmehr den Fehler des Klägers, denn durch das schlichte "zur Akte nehmen" der Steuererklärung hat das Finanzamt H nicht nur die ordnungsgemäße Weiterleitung der Erklärung an das zuständige Finanzamt unterlassen, sondern auch ein den Fehler korrigierendes Handeln des Klägers verhindert.
- 36** (4) Aufgrund des Verstoßes gegen die Fürsorgepflicht ist der Steuerpflichtige im Rahmen des rechtlich Zulässigen so zu stellen, als wäre der Verstoß nicht passiert (vgl. BFH-Beschluss vom 27.02.2007 - III B 158/06, BFH/NV 2007, 1090; BFH-Urteil vom 24.05.2012 - III R 95/08, BFH/NV 2012, 1658). Danach ist der Kläger so zu behandeln, als habe das Finanzamt H die Einkommensteuererklärung 2010 im Zuge eines ordnungsgemäßen Geschäftsgangs --und damit noch im Oktober 2011-- an das FA weitergeleitet und dieses damit in die Lage versetzt, die Einkommensteuerveranlagung für das Streitjahr durchzuführen. Dies hat zur Folge, dass die vierjährige Festsetzungsfrist mit Ablauf des 31.12.2011 begonnen hat und am 31.12.2015 abgelaufen ist, so dass die streitgegenständlichen Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie die Leibrenten und Versorgungsaufwendungen im Einkommensteueränderungsbescheid 2010 vom 06.10.2016 nicht mehr erfasst werden durften.
- 37** e) Der Senat weicht mit seiner Entscheidung nicht von der Rechtsprechung des VI. Senats vom 13.02.2020 zur Hemmung der Festsetzungsfrist gemäß § 171 Abs. 3 AO in den Fällen der Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG ab (BFH-Urteile in BFHE 268, 234, BStBl II 2021, 856, und VI R 38/17, BFH/NV 2020, 871). Denn auch der Senat geht dem Grunde nach (vgl. II.1.d aa bis cc) davon aus, dass nur die Einreichung einer wirksamen Steuererklärung bei der zuständigen Behörde zur Beendigung der Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO führt. Allein die Besonderheiten des hiesigen Streitfalls gebieten es, die Abgabe der Einkommensteuererklärung beim unzuständigen Finanzamt H als ausreichend für die Beendigung der Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO anzusehen.
- 38** 2. Wie das FG zutreffend entschieden hat, war die Verjährungsfrist auch nicht aus anderen Gründen über den 31.12.2015 hinaus gehemmt. Insbesondere die Voraussetzungen des § 171 Abs. 10 AO lagen nicht vor.
- 39** a) Gemäß § 171 Abs. 10 Satz 1 AO endet die Festsetzungsfrist, soweit für die Festsetzung einer Steuer ein Feststellungsbescheid, ein Steuermessbescheid oder ein anderer Verwaltungsakt bindend ist (Grundlagenbescheid), nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheids.
- 40** b) Im Streitfall endete folglich die Festsetzungsfrist zwei Jahre nach Bekanntgabe des Feststellungsbescheids vom 02.03.2012. Sie war demnach zum Zeitpunkt des Erlasses des Einkommensteueränderungsbescheids am 06.10.2016 bereits abgelaufen.
- 41** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.