Urteil vom 11. Dezember 2024, XI R 35/21

Grenzen der Überprüfung im Einspruchsverfahren; kein Verbinden von Verfahren bei zusammen mit dem Einspruch erstmalig gestelltem Billigkeitsantrag

ECLI:DE:BFH:2024:U.111224.XIR35.21.0

BFH XI. Senat

AO § 367 Abs 2, AO § 163, FGO § 62 Abs 4 S 1, GG Art 19 Abs 4

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 14. Oktober 2021, Az: 1 K 998/20

Leitsätze

1. NV: Die der Behörde eingeräumte Überprüfungsmöglichkeit im Einspruchsverfahren findet ihre Grenze im angefochtenen Verwaltungsakt als dem formellen Gegenstand des Einspruchs.

2. NV: Dem Steuerpflichtigen würde bei Ermessensentscheidungen eine Prüfungsebene genommen, wenn das Finanzamt erstmalig im Einspruchsverfahren über eine Billigkeitsmaßnahme ohne weiteres Einspruchsverfahren entscheiden dürfte.

3. NV: Stellt der Steuerpflichtige seinen Billigkeitsantrag erst mit dem Einspruch gegen den Umsatzsteuerbescheid im Festsetzungsverfahren, können Festsetzungs- und Billigkeitsverfahren nicht miteinander verbunden werden.

4. NV: Ist der Kläger als Revisionsbeklagter im Revisionsverfahren nicht mehr durch einen Prozessbevollmächtigten vertreten, steht dies einer Entscheidung des Rechtsstreits nicht entgegen.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 14.10.2021 - 1 K 998/20 aufgehoben.

Die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 09.03.2020 wird aufgehoben, soweit der Beklagte über eine Billigkeitsmaßnahme entschieden hat.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Gerichtskosten werden für das Revisionsverfahren nicht erhoben.

Die übrigen Kosten des gesamten Verfahrens haben der Kläger und der Beklagte je zur Hälfte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) betreibt seit November 1994 als Einzelunternehmer die Kampfsportschule "X", in der nach den tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts (FG) auch Trainer ausgebildet werden.

2 In seiner am 28.02.2007 beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) eingereichten Umsatzsteuererklärung für den Besteuerungszeitraum 2005 (Streitjahr) meldete der Kläger seine Umsätze als steuerpflichtig an. Rechnungen mit Ausweis von Umsatzsteuer hatte er nicht erteilt. Die Steueranmeldung stand einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich.

3 Mit Schreiben vom 23.08.2011 beantragte der Kläger beim Regierungspräsidium ... (RP) eine Bescheinigung nach

§ 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb des Umsatzsteuergesetzes (UStG) rückwirkend ab dem Jahr 1995; mit Bescheid vom 04.04.2013, der keine Rechtsbehelfsbelehrung enthielt, wurde dem Kläger eine Bescheinigung mit Wirkung ab dem 01.11.2010 für WingTsun und die Trainerausbildung erteilt. Auf sein Schreiben vom 24.04.2013 mit dem Hinweis, er habe eine Bescheinigung ab dem Jahr 1995 beantragt, lehnte das RP die Erteilung einer Bescheinigung für die Zeit vor dem 01.11.2010 wiederum ohne Rechtsbehelfsbelehrung ab. Auf Androhung einer Klage mit Schreiben des Klägers vom 07.04.2014 kündigte das RP einen weiteren Bescheid an.

4 Der fachkundig vertretene Kläger beantragte am 30.12.2015 beim FA, den Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr dahin zu ändern, dass die Umsätze aus dem Betrieb der Kampfsportschule als steuerfrei in Ansatz kommen.

5 Auf den "verfahrensleitenden Antrag vom 23.08.2011" erteilte das RP dem Kläger am 28.11.2017 eine ab dem 01.11.1996 gültige Bescheinigung für WingTsun-Unterricht und die Trainerausbildung.

6 Das FA lehnte mit Bescheid vom 18.07.2019 die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung für das Streitjahr ab. Zwar handele es sich bei der vorgelegten Bescheinigung des RP um einen Grundlagenbescheid im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO), eine Änderung des Bescheids könne jedoch wegen eingetretener Festsetzungsverjährung nicht erfolgen. Ergänzend verwies das FA auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 31.01.2014 (BStBl I 2014, 159).

7 Mit seinem Einspruch vom 23.07.2019 berief sich der Kläger erstmals auf die Vertrauensschutzregelung dieses BMF-Schreibens; dessen Anwendbarkeit auf den Streitfall sei zwischen den Beteiligten "wohl ausschließlich streitig".

8 Mit Einspruchsentscheidung vom 09.03.2020 wegen "Ablehnung der Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung 2005" wies das FA den Einspruch des Klägers als unbegründet zurück. Da hinsichtlich der Steuerfestsetzung für das Streitjahr mit Ablauf des 31.12.2011 Festsetzungsverjährung eingetreten sei, gelte § 171 Abs. 10 AO i.d.F. des Art. 5 des Gesetzes vom 23.06.1998 (BGBl I 1998, 1496), wie er dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 21.02.2013 - V R 27/11 (BFHE 240, 487, BStBl II 2013, 529) zugrunde lag. Die Vertrauensschutzregelung des BMF-Schreibens vom 31.01.2014 komme vorliegend nicht zur Anwendung.

9 Das FG gab mit Urteil vom 14.10.2021 - 1 K 998/20 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 1522) der Klage "wegen Umsatzsteuer 2005" mit dem Antrag, unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids und der Einspruchsentscheidung das FA zu verpflichten, den betreffenden Steuerbescheid dahin abzuändern, dass die Steuer auf 167,03 € festgesetzt wird, statt. Es entschied, unter Berücksichtigung der BFH-Urteile vom 21.02.2013 - V R 27/11 (BFHE 240, 487, BStBl II 2013, 529) und vom 20.04.2016 - XI R 6/14 (BFHE 253, 499, BStBl II 2016, 828) sei eine Änderung des Umsatzsteuerbescheids für das Streitjahr nicht möglich, was zwischen den Beteiligten unstreitig sei. Das FA habe jedoch auf der Grundlage des BMF-Schreibens vom 31.01.2014 als ermessenslenkende Verwaltungsvorschrift die beantragte Billigkeitsmaßnahme gewähren müssen.

10 Mit der Revision rügt das FA eine Verletzung von § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG sowie von § 163 AO.

11 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

12 Der Kläger ist im Revisionsverfahren nicht mehr durch eine in § 62 Abs. 4, Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bezeichnete Person oder Gesellschaft vertreten. Der vormalige Prozessvertreter hat auf die Revisionsbegründung des FA nicht mehr erwidert und auf telefonische Anfrage der Geschäftsstelle des XI. Senats mitgeteilt, dass er nicht mehr anwaltlich tätig sei. Auf den dem Kläger mit Schreiben vom 31.03.2022 erteilten Hinweis, dass dieser sich bei Abgabe einer Äußerung durch eine in § 62 Abs. 4, Abs. 2 Satz 1 FGO bezeichnete Person oder Gesellschaft vertreten lassen müsse, hat sich der Kläger nicht mehr geäußert.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision ist aus anderen als vom FA geltend gemachten Gründen begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung. Außerdem wird die Einspruchsentscheidung des FA aufgehoben, soweit es mit dieser über eine erstmals im Einspruchsverfahren beantragte Billigkeitsmaßnahme entschieden hat (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

14 1. Der Senat geht davon aus, dass Gegenstand des Revisionsverfahrens nur die abweichende Festsetzung der

Umsatzsteuer 2005 aus Billigkeitsgründen ist, so dass das Rubrum entsprechend zu ändern ist. Eine Revision des FA wegen Umsatzsteuer 2005 wäre unzulässig, da das FA insoweit nicht beschwert ist. Die so verstandene Revision hat aus anderen Gründen als den vom FA erhobenen Rügen Erfolg (vgl. § 118 Abs. 3 Satz 2 FGO). Zu Unrecht hat das FG über die mit der Klage ausschließlich geltend gemachten Billigkeitsgründe in der Sache entschieden.

15 a) Macht der Steuerpflichtige bereits im Festsetzungsverfahren Vertrauensschutzgesichtspunkte geltend und begehrt er eine abweichende Festsetzung auch im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO, so ist die Entscheidung über die Billigkeitsmaßnahme zwar regelmäßig mit der Steuerfestsetzung zu verbinden (vgl. BFH-Urteil vom 30.04.2009 - V R 15/07, BFHE 225, 254, BStBl II 2009, 744, Leitsatz 3 und unter II.3.b), was zulässig ist (§ 163 Abs. 2 AO). Allerdings konnte das FA vorliegend beide Verfahren schon deshalb nicht verbinden, weil der Kläger seinen Billigkeitsantrag erst mit dem Einspruch gegen die Ablehnung seines Antrags, die Festsetzung der Umsatzsteuer im Festsetzungsverfahren zu ändern, gestellt hat (vgl. BFH-Urteil vom 22.07.2015 - V R 23/14, BFHE 250, 559, BStBl II 2015, 914, Rz 46).

16 b) Zwar ist die Sache im Einspruchsverfahren gemäß § 367 Abs. 2 Satz 1 AO in vollem Umfang, unabhängig von dem Vorbringen und dem Rechtsbehelfsantrag des Einspruchsführers, erneut zu überprüfen. Der Verwaltungsakt kann auch gemäß § 367 Abs. 2 Satz 2 AO nach einem entsprechenden Hinweis zum Nachteil des Einspruchsführers geändert (verbösert) werden. Sowohl die Überprüfung als auch die Verböserungsmöglichkeit haben jedoch ihre Grenze in dem angefochtenen Verwaltungsakt als dem formellen Gegenstand des Einspruchs. Es darf demnach nur der steuerrechtlich erhebliche Vorgang, der Gegenstand des angefochtenen Verwaltungsakts gewesen ist, auch Gegenstand der Einspruchsentscheidung sein (vgl. BFH-Urteile vom 28.11.1989 - VIII R 40/84, BFHE 159, 410, BStBl II 1990, 561, unter III.2.b; vom 28.07.1993 - II R 50/90, BFH/NV 1993, 712, unter II.1.; vom 08.11.1994 - VII R 1/93, BFH/NV 1995, 657, unter 1.c; vom 14.04.2021 - III R 50/20, BFHE 273, 385, BStBl II 2021, 866, Rz 26; BFH-Beschluss vom 04.07.2013 - X B 91/13, BFH/NV 2013, 1540, Rz 18).

17 c) Vorliegend hatte der Kläger mit seinem Antrag vom 30.12.2015 auf Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung sowie im weiteren Verlauf des Antragsverfahrens keinerlei Billigkeitsgründe geltend gemacht. Der Ablehnungsbescheid des FA vom 18.07.2019, mit dem es eine Änderung im Festsetzungsverfahren ablehnte, enthielt zwar auch einen ergänzenden Verweis auf das BMF-Schreiben vom 31.01.2014, ohne dass dem ein Regelungscharakter zugekommen wäre. Der Bescheid ist insoweit nur als Anregung, einen entsprechenden Billigkeitsantrag in Zukunft noch zu stellen, zu verstehen.

18 Erst mit seinem Einspruch vom 23.07.2019 brachte der (seinerzeit fachkundig vertretene) Kläger mit der Bemerkung, dass zwischen den Beteiligten "wohl ausschließlich streitig [sei], ob die Vertrauensschutzregelung gem. BMF-Schreiben vom 31.01.2014 anzuwenden" sei, Billigkeitsgründe vor. Danach konnte gemäß vorstehenden Grundsätzen die Billigkeitsmaßnahme nicht Gegenstand der Einspruchsentscheidung vom 09.03.2020 sein, in deren Rubrum ohnehin nur --insoweit zutreffend-- die "Ablehnung der Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung 2005" aufgenommen war. Gleichwohl hat das FA den Antrag in der Einspruchsentscheidung abgelehnt. Aus Rubrum und Tenor der Einspruchsentscheidung vom 09.03.2020 ergibt sich zwar nur, dass der Einspruch wegen "Ablehnung der Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung 2005" als unbegründet zurückgewiesen wird. Aus ihrer Begründung ergibt sich aber, dass (auch) über eine Billigkeitsmaßnahme entschieden und der Antrag abgelehnt werden sollte.

19 d) Hinzu kommt, dass dem Kläger eine Prüfungsebene beim Ermessen genommen würde, wenn man eine Entscheidung über eine Billigkeitsmaßnahme in einem Einspruchsverfahren als Prüfungsgegenstand im Klageverfahren zuließe, ohne dass eine mit Einspruch angefochtene Ausgangsentscheidung zur Billigkeitsmaßnahme vorliegt. Denn im Einspruchsverfahren wird ein Verwaltungsakt gemäß § 367 Abs. 2 Satz 1 AO in vollem Umfang erneut geprüft. Dies bedeutet bei einer Ermessensentscheidung, dass die Rechtsbehelfsstelle gegenüber der im Ausgangsverwaltungsakt erfolgten Ermessensausübung eine eigenständige Ermessensentscheidung nach der sich im Zeitpunkt der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung bestehenden Sach- und Rechtslage zu treffen hat. Die Gründe können dabei neu gewichtet oder andere Gründe herangezogen werden (vgl. BFH-Urteile vom 18.08.2015 - V R 2/15, BFH/NV 2015, 1665, Rz 15; vom 10.03.2016 - III R 2/15, BFHE 253, 12, BStBl II 2016, 508, Rz 21; BFH-Beschluss vom 19.11.2007 - VIII B 30/07, BFH/NV 2008, 335, unter 3.c).

20 e) Da sich der Kläger aufgrund der Einspruchsentscheidung in einer Situation befindet, die den Rechtsschein erweckt, ein Verwaltungsakt (hier: Ablehnung einer Billigkeitsmaßnahme) existiere bereits, muss --zur Rechtsschutzwahrung (Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes)-- die Einspruchsentscheidung insoweit aufgehoben werden (vgl. BFH-Urteil vom 14.04.2021 - III R 50/20, BFHE 273, 385, BStBl II 2021, 866, Rz 28).

21 f) Bestandskräftig ist die Einspruchsentscheidung, soweit das FA eine Änderung im Festsetzungsverfahren abgelehnt

hat.

22 aa) Über den Einspruch des Klägers, der sich in rechtsschutzgewährender Auslegung im Zweifel ("wohl ausschließlich streitig") auch auf das Festsetzungsverfahren bezog, wurde durch Einspruchsentscheidung vom 09.03.2020 das Festsetzungsverfahren betreffend entschieden.

23 bb) Hingegen war das Festsetzungsverfahren --entgegen dem Rubrum des FG-Urteils ("wegen Umsatzsteuer 2005")-- nicht Gegenstand des Klageverfahrens, nachdem die Beteiligten "--insoweit unstreitig-- davon [ausgegangen sind], dass der Umsatzsteuerbescheid 2005 außerhalb einer Billigkeitsmaßnahme nicht mehr geändert werden kann" (Entscheidungsgründe der Vorentscheidung unter 1.). Einwendungen dagegen hat der fachkundig vertretene Kläger im Klageverfahren nicht erhoben. Die Einspruchsentscheidung ist deshalb insoweit bestandskräftig.

24 g) Über die während des Einspruchsverfahrens im Schreiben vom 23.07.2019 erstmals geltend gemachten Billigkeitsgründe wird das FA nunmehr im Billigkeitsverfahren noch zu entscheiden haben.

25 2. Dass der Kläger als Revisionsbeklagter im Revisionsverfahren nicht mehr durch eine in § 62 Abs. 4, Abs. 2 Satz 1 FGO bezeichnete Person oder Gesellschaft vertreten ist, hindert den Senat nicht daran, eine Entscheidung zu treffen (vgl. BFH-Urteil vom 28.07.1981 - VII R 14/79, BFHE 134, 206, BStBl II 1982, 43; Leipold in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 62 FGO Rz 312). Der Senat erachtet es deshalb aber für zweckmäßig, durch Gerichtsbescheid zu erkennen (§ 121 Satz 1, § 90a Abs. 1 FGO).

26 3. Die verfahrensfehlerhaft ergangene Sachentscheidung des FG über einen Billigkeitsantrag hat die Kosten dieses Revisionsverfahrens zu Lasten des Klägers verursacht, die bei richtiger Sachbehandlung nicht angefallen wären. Vor diesem Hintergrund wird von der Erhebung von Gerichtskosten für das Revisionsverfahren gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 des Gerichtskostengesetzes abgesehen. Über die Nichterhebung von Gerichtskosten des Verfahrens im ersten Rechtszug hat das Revisionsgericht nicht zu entscheiden (vgl. Urteil des Dienstgerichts des Bundes vom 29.03.2000 - RiZ (R) 4/99, BGHZ 144, 123, unter II.3.).

27 Die Kostenentscheidung im Übrigen beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Einerseits hat der Kläger mit seinem Verpflichtungsbegehren im Sinne des § 101 Satz 1 FGO in diesem Verfahren keinen Erfolg, andererseits ist die Einspruchsentscheidung insoweit aufzuheben und dringt der Antrag des FA auf Klageabweisung nicht durch, was dem Kläger eine erstmalige Entscheidung des FA im Billigkeitsverfahren eröffnet. Es ist daher angemessen, die gesamten Kosten des Verfahrens dem Kläger und dem FA jeweils zur Hälfte aufzuerlegen (vgl. den Rechtsgedanken aus dem BFH-Urteil vom 30.09.2020 - VI R 34/18, BFHE 271, 145, BStBl II 2021, 446, Rz 44).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de