

Urteil vom 21. Oktober 2014, I R 71/13

Zuständigkeit zur gesonderten Feststellung freiberuflicher Einkünfte bei späterer Verlegung des Tätigkeitsorts

BFH I. Senat

AO § 18 Abs 1 Nr 3, AO § 19 Abs 1 S 1, AO § 19 Abs 3 S 1, AO § 26 S 1, AO § 127, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst b, AO § 367 Abs 1 S 1, AO § 367 Abs 1 S 2, EStG § 18 Abs 1 Nr 1, AO § 180 Abs 3 S 1 Nr 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 10. Dezember 2012, Az: 8 K 8084/10

Leitsätze

1. NV: Die Zuständigkeit des zum Schluss des Gewinnermittlungszeitraums für die gesonderte Feststellung freiberuflicher Einkünfte nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 AO zuständigen (Tätigkeits-)Finanzamts wird durch eine spätere Verlegung des Tätigkeitsorts des Steuerpflichtigen nicht berührt.
2. NV: Die Einspruchsentscheidung einer sich irrtümlich als nach der Steuerfestsetzung zuständig gewordenen Tätigkeitsfinanzamt ansehenden Behörde, die sich nach der sog. Großstadtregel des § 19 Abs. 3 Satz 1 AO auch zur Steuerfestsetzung befugt ansieht, ist aufzuheben. § 127 AO ist in diesem Fall nicht anwendbar.

Tatbestand

1. I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist selbständiger EDV-Berater. Er berät Unternehmen hinsichtlich der Implementierung und Anwendung von Standardsoftware. Die Beratung führt er in der Regel am Ort des jeweiligen Unternehmens aus. Aufgrund eines mit der A-GmbH geschlossenen Rahmenvertrags über Subunternehmerleistungen war der Kläger in den Streitjahren (2000 und 2001) bei Unternehmen des X-Konzerns an den inländischen Standorten in A-Stadt und B-Stadt sowie in P /Portugal (2000) und Y /Australien (2001) tätig. Seinem Vorbringen nach standen ihm für seine Tätigkeit in A-Stadt, P und Y jeweils eigene Räume mit Büromöbeln und PC zur Verfügung, für die er Schlüssel gehabt habe.
2. Der Kläger wohnte von 2000 an in C-Stadt (Z-Straße) im örtlichen Zuständigkeitsbereich des Finanzamts C (FA C). Er gab diesem gegenüber zunächst seine Wohnanschrift als Betriebssitz an. Für das Streitjahr 2000 erklärte er einen Gewinn aus (inländischem) Gewerbebetrieb von 32.211 DM sowie Einkünfte aus einer portugiesischen Betriebsstätte von 82.031 DM. Für das Streitjahr 2001 erklärte er einen Gewinn aus Gewerbebetrieb von 88.711 DM und Einkünfte aus ausländischen Betriebsstätten von 179.568 DM (Portugal) und 138.086 DM (Australien).
3. Für das Streitjahr 2000 erließ das FA C zunächst einen Einkommensteuerbescheid, in dem erklärungsgemäß die aus Portugal bezogenen Einkünfte nach Maßgabe des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Portugiesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 15. Juli 1980 (BGBl II 1982, 130, BStBl I 1982, 348) --DBA-Portugal-- von der Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer ausgenommen wurden. In dem unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Bescheid für das Streitjahr 2001 behandelte das FA C hingegen die Einkünfte aus Portugal und Australien als steuerpflichtig und forderte den Kläger auf, das Vorhandensein von Betriebsstätten in diesen Ländern nachzuweisen. Gegen diesen Bescheid erhob der Kläger Einspruch.
4. Das FA C führte ab 7. Juni 2004 eine Außenprüfung zur Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 durch, in der das Vorhandensein von ausländischen Betriebsstätten untersucht werden sollte. Im August 2004 teilte der Kläger dem FA C mit, nach dem Wechsel seines steuerlichen Beraters sei er zu der Erkenntnis gelangt, dass er freiberuflich tätig sei; er habe seine inländische Tätigkeit ausschließlich in A-Stadt und B-Stadt ausgeübt und seit Beginn seiner Tätigkeit in A-Stadt 1999 dort eine Betriebsstätte unterhalten. Für die Feststellung seiner freiberuflichen Einkünfte sei deshalb das Finanzamt A (FA A) zuständig. Das FA A teilte im Oktober 2004 mit, es stimme aus Zweckmäßigkeitserwägungen der Beendigung der begonnenen Außenprüfung durch das FA C zu. Der Prüfer kam zu dem Ergebnis, die im Ausland erzielten Einkünfte seien sämtlich im Inland steuerpflichtig, weil der Kläger weder in

Portugal noch in Australien über feste Einrichtungen bzw. Betriebsstätten verfügt habe. Das FA C schloss sich dem an und erließ im Juni 2005 einen entsprechend geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr 2000; den Bescheid für das Streitjahr 2001 änderte es ebenfalls, berücksichtigte aber weiterhin die im Ausland erzielten Einkünfte als im Inland steuerpflichtig. Eine gesonderte Feststellung der Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit war für keines der beiden Streitjahre erfolgt. Im Einspruchsverfahren wendete sich der Kläger u.a. gegen die Zuständigkeit des FA C für die Ermittlung der Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit.

- 5 Seit 2007 übt der Kläger seine berufliche Tätigkeit in C-Stadt aus. Seine Büroräume liegen im Bezirk des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt ... --FA--). Das FA wies den Einspruch gegen die Bescheide des FA C mit Einspruchsentscheidung vom 12. Februar 2010 zurück. Das FA C sei zuständig gewesen. Der Wechsel der Zuständigkeit trete erst ein, wenn eine der Finanzbehörden von den die Veränderung begründenden Umständen erfahre. Jedoch könne die bisher zuständige Behörde das Verwaltungsverfahren fortführen, wenn dies zweckmäßig sei und das nunmehr zuständige Finanzamt zustimme. Ungeachtet dessen könne auch das jetzt zuständige Finanzamt die Veranlagung durchführen, da bei Fällen von geringer Bedeutung auf eine gesonderte Feststellung verzichtet werden könne.
- 6 Die deswegen erhobene Klage blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg hat sie mit Urteil vom 11. Dezember 2012 8 K 8084/10 (juris) als unbegründet abgewiesen.
- 7 Gegen das Urteil richtet sich die auf Verletzung materiellen Rechts und auf Verfahrensmängel gestützte --vom Senat zugelassene-- Revision des Klägers.
- 8 Der Kläger beantragt, das FG-Urteil und die angefochtenen Bescheide aufzuheben, hilfsweise, die Sache an einen anderen Senat des FG Berlin-Brandenburg zurückzuverweisen.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung des FG-Urteils sowie der Einspruchsentscheidung des FA und zur Zurückverweisung der Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FA war nicht zur Entscheidung über die Einsprüche des Klägers gegen die vom FA C erlassenen Festsetzungsbescheide befugt. Dieser Mangel ist nicht heilbar, sodass die Einspruchsentscheidung keinen Bestand haben kann.
- 11 1. Über den Einspruch entscheidet gemäß § 367 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) die Finanzbehörde, die den Verwaltungsakt erlassen hat, das wäre vorliegend das FA C. Ist für den Steuerfall nachträglich eine andere Finanzbehörde zuständig geworden, so entscheidet gemäß § 367 Abs. 1 Satz 2 AO diese Finanzbehörde. Im Streitfall ist das FA nicht nachträglich für die Veranlagung des Klägers zur Einkommensteuer zuständig geworden, sodass dieses die Einspruchsentscheidung nicht hätte treffen dürfen.
- 12 a) Grundsätzlich ist für die Steuern vom Einkommen natürlicher Personen gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 AO das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Maßgeblich für die Bestimmung der Zuständigkeit ist insoweit der Zeitpunkt der Veranlagung bzw. des Verwaltungshandelns (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. September 1989 III R 227/84, BFH/NV 1990, 568; Klein/Rätke, AO, 12. Aufl., § 19 Rz 5). Geht die örtliche Zuständigkeit durch eine Veränderung der sie begründenden Umstände von einer Finanzbehörde auf eine andere Finanzbehörde über, so tritt der Wechsel der Zuständigkeit in dem Zeitpunkt ein, in dem eine der beiden Finanzbehörden hiervon erfährt (§ 26 Satz 1 AO).
- 13 b) Besondere Verfahrens- und Zuständigkeitsregeln gelten u.a., wenn der Steuerpflichtige Einkünfte aus einer freiberuflichen Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes) erzielt. In diesem Fall verbleibt es grundsätzlich bei der örtlichen Zuständigkeit des Wohnsitzfinanzamts für die Veranlagung zur Einkommensteuer. Die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit sind aber gemäß § 179, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO gesondert festzustellen. Für die gesonderte Feststellung ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dem die Tätigkeit vorwiegend ausgeübt wird (§ 18 Abs. 1 Nr. 3 AO) --Tätigkeitsfinanzamt--. Eine gesonderte Feststellung der Einkünfte erfolgt nicht, wenn nach den Verhältnissen zum Schluss des Gewinnermittlungszeitraums das für die gesonderte Feststellung zuständige Finanzamt auch für die Steuern vom Einkommen zuständig ist (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b

AO) oder wenn es sich um einen Fall von geringer Bedeutung handelt, insbesondere weil die Höhe des festgestellten Betrags feststeht (§ 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 i.V.m. Satz 1 AO).

- 14** c) Das FA ist danach nicht nachträglich für die Veranlagung des Klägers zur Einkommensteuer in den Streitjahren zuständig geworden.
- 15** aa) Das FA ist nicht zum Wohnsitzfinanzamt des Klägers geworden. Den tatrichterlichen Feststellungen ist kein Anhalt dafür zu entnehmen, dass der Kläger nicht nur im Jahr 2007 die Büroräume für seine berufliche Tätigkeit im Bezirk des FA angemietet, sondern dorthin auch seinen Wohnsitz verlegt oder dort seinen gewöhnlichen Aufenthalt i.S. von § 19 Abs. 1 Satz 1 AO gehabt hat.
- 16** bb) Das FA kann nicht über die sog. Großstadt-Regel des § 19 Abs. 3 Satz 1 AO zur Veranlagung des Klägers für die Streitjahre zuständig geworden sein. Danach ist bei freiberuflicher Tätigkeit des Steuerpflichtigen das Tätigkeitsfinanzamt abweichend von § 19 Abs. 1 AO auch für die Veranlagung zur Einkommensteuer zuständig, wenn die Tätigkeit innerhalb der Wohnsitzgemeinde, aber im Bezirk eines anderen Finanzamts als dem Wohnsitzfinanzamt ausgeübt wird.
- 17** Zwar hat das FG keine Feststellungen dazu getroffen, an welchem Ort der Kläger seine (inländische) berufliche Tätigkeit in den Streitjahren i.S. von § 18 Abs. 1 Nr. 3 AO vorwiegend ausgeübt hat. In Betracht kommen auf der Grundlage der tatrichterlichen Feststellungen aber nur entweder A-Stadt, B-Stadt oder der Ort der seinerzeitigen Wohnung des Klägers in C-Stadt (Z-Straße). In den beiden erstgenannten Fällen wären zuständige Tätigkeitsfinanzämter das FA A oder das für B-Stadt zuständige Finanzamt (FA B) gewesen, im letztgenannten Fall wäre zuständiges Tätigkeitsfinanzamt das FA C.
- 18** Das FA kann in keinem der drei Fälle das zuständige Tätigkeitsfinanzamt gewesen sein. Dass das FA ab dem Veranlagungszeitraum 2007 zum Tätigkeitsfinanzamt geworden ist, hat nicht dazu geführt, dass dieses nunmehr im Hinblick auf die Streitjahre anstelle des FA A, des FA B oder des FA C auch für die Streitjahre (nachträglich) zum Tätigkeitsfinanzamt geworden wäre. Anders als das FG angenommen hat, sind für die Bestimmung des zuständigen Tätigkeitsfinanzamts die Verhältnisse am Schluss des Gewinnermittlungszeitraums und nicht die Verhältnisse im Veranlagungszeitpunkt maßgeblich. Für die Frage, ob Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert festzustellen sind, kommt es allein auf die Verhältnisse im jeweiligen Feststellungszeitraum an. Dementsprechend stellt § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO in der hier maßgeblichen Fassung des Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetzes vom 21. Dezember 1993 (BGBl I 1993, 2310, 2346, BStBl I 1994, 50, 86) ausdrücklich auf die Zuständigkeit nach Maßgabe der Verhältnisse am Ende des Gewinnermittlungszeitraums ab. Überholt ist die zu der früheren Fassung der Norm ergangene Rechtsprechung (z.B. BFH-Urteil vom 11. Dezember 1987 III R 228/84, BFHE 152, 27, BStBl II 1988, 230), die auf die Zuständigkeit im Zeitpunkt der Veranlagung abgestellt hatte und auf die sich das FG für seine abweichende Auffassung berufen hat.
- 19** Daraus ergibt sich zugleich, dass auch das zuständige Tätigkeitsfinanzamt nach den Verhältnissen am Schluss des Gewinnermittlungszeitraums zu bestimmen ist und eine spätere Verlegung des Tätigkeitsorts diese Zuständigkeit nicht mehr beeinflusst (Hessisches FG, Urteil vom 6. Juni 2002 3 K 4101/99, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2002, 1270; Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 180 AO Rz 72; Sohn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 180 AO Rz 401; Klein/Ratschow, a.a.O., § 180 Rz 31). Zwar handelt es sich bei § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO der Sache nach nicht um eine Zuständigkeitsregelung; die Vorschrift gibt vielmehr vor, in welchen Fällen es einer gesonderten Feststellung bedarf. Jedoch ergibt die dort vorgegebene Ausnahmeregel, nach der es (nur) dann keiner gesonderten Feststellung bedarf, wenn das zum Schluss des Gewinnermittlungszeitraums zuständige Tätigkeitsfinanzamt auch für die Einkommensteuerveranlagung zuständig ist, nur dann einen Sinn, wenn dieses Tätigkeitsfinanzamt seine Zuständigkeit behält, auch wenn der Tätigkeitsort später verlegt wird. Denn andernfalls würde ein Finanzamt über die betreffenden Einkünfte entscheiden, welches zum Zeitpunkt des Schlusses des Gewinnermittlungszeitraums nicht das zuständige Tätigkeitsfinanzamt gewesen ist. Dies will § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO offenkundig verhindern. Denn das Erfordernis der gesonderten Feststellung durch das Tätigkeitsfinanzamt soll dem Umstand Rechnung tragen, dass jene Behörde "näher am Fall" und mit den beruflichen Verhältnissen besser vertraut ist (BFH-Urteile vom 10. Juni 1999 IV R 69/98, BFHE 189, 8, BStBl II 1999, 691; vom 17. Dezember 2003 XI R 13/01, BFH/NV 2004, 909; Brandis in Tipke/Kruse, a.a.O., § 180 AO Rz 70).
- 20** 2. Die Aufhebung der Einspruchsentscheidung kann nicht gemäß § 127 AO unterbleiben. Danach kann die Aufhebung eines Verwaltungsakts, 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 getroffen werden könnte. Die Vorschrift ist hier aber

nicht einschlägig. Denn eine Entscheidung über die Höhe der bei der Einkommensteuerfestsetzung zu berücksichtigenden Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit ohne (Grundlagen-)Bescheid des zuständigen Tätigkeitsfinanzamts im Rahmen eines Verfahrens der gesonderten Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO verletzt nicht nur die Regeln über die örtliche Zuständigkeit der Finanzbehörden. Die gesetzliche Zuweisung der Zuständigkeit für das Verfahren der gesonderten Feststellung an das Tätigkeitsfinanzamt basiert auf der Annahme dessen größerer Sachnähe (s. oben) und damit auf einem sachlichen Kriterium. Aus diesem Grund liegt in der Verletzung der §§ 18, 19 AO in der gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO getroffenen Zuordnung ein nicht gemäß § 127 AO heilbarer Rechtsfehler (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 152, 27, BStBl II 1988, 230; in BFHE 189, 8, BStBl II 1999, 691, von Wedelstädt in Beermann/Gosch, AO § 127 Rz 13; Rozek in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 127 AO Rz 33; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 127 AO Rz 11, jeweils m.w.N.). Das gilt auch in der Konstellation des Streitfalls, in der eine sich irrtümlich als zuständig gewordenes Tätigkeitsfinanzamt ansehende Behörde, die sich nach § 19 Abs. 3 Satz 1 AO auch zur Einkommensteuerfestsetzung befugt sieht, eine gesonderte Feststellung der Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit nicht für erforderlich erachtet (vgl. auch den Fall des FG Baden-Württemberg, Urteil vom 25. Juni 1997 12 K 158/97, EFG 1997, 1280, und Brandis in Tipke/Kruse, a.a.O., § 180 AO Rz 71).

- 21** Keine Rolle spielt in diesem Zusammenhang, ob es sich vorliegend --wie das FA meint-- bei den Einkünften des Klägers aus freiberuflicher Tätigkeit um einen Fall von geringer Bedeutung handelt, der nach § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO eine gesonderte Feststellung entbehrlich machen würde. Denn ob die tatbestandlichen Voraussetzungen für eine gesonderte Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO vorliegen, kann verbindlich nur in dem Feststellungsverfahren entschieden werden (vgl. BFH-Beschluss vom 22. August 2013 X B 16-17/13, BFH/NV 2013, 1763; Brandis in Tipke/Kruse, a.a.O., § 180 AO Rz 73).
- 22** 3. Das FG ist von einer anderen Beurteilung ausgegangen. Sein Urteil und die angefochtene Einspruchsentscheidung des FA sind aufzuheben. Die Sache ist an das FG zurückzuverweisen. Dieser Handhabung steht nicht entgegen, dass eine isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung grundsätzlich eines entsprechenden Klageantrags bedarf (dazu z.B. Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 44 Rz 32 ff.). Das FG hat vor einer Entscheidung über die angefochtenen Bescheide den Abschluss des Einspruchsverfahrens abzuwarten (vgl. Senatsurteil vom 24. April 2007 I R 33/06, BFH/NV 2007, 2236) und kann das Klageverfahren ggf. bis zum Erlass einer Einspruchsentscheidung aussetzen (von Beckerath in Beermann/Gosch, FGO § 44 Rz 151). Für die vom Kläger ohne weitere Erläuterung beantragte Übertragung der Sache auf einen anderen Senat des FG (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 563 Abs. 1 Satz 2 der Zivilprozessordnung) besteht keine Veranlassung.
- 23** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de