

Urteil vom 17. Januar 2017, VIII R 52/14

Heilung eines nicht ausreichend begründeten Ermessensverwaltungsakts nach Erledigung und vor Einlegung des Einspruchs - Aufforderung zur termingebundenen Abgabe der Steuererklärung - Festsetzung eines Verspätungszuschlags

[ECLI:DE:BFH:2017:U.170117.VIIIR52.14.0](#)

BFH VIII. Senat

AO § 126 Abs 1 Nr 2, AO § 126 Abs 2, AO § 152, AO § 109, AO § 121 Abs 1, FGO § 100 Abs 1 S 4, FGO § 102 S 2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 19. Februar 2014, Az: 1 K 181/12

Leitsätze

1. Hat sich der Verwaltungsakt vor der Einlegung des Einspruchs durch Zeitablauf oder in sonstiger Weise gemäß § 124 Abs. 2 AO erledigt, ist eine Heilung nach § 126 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 AO nicht mehr möglich.
2. Die Anwendung des § 102 Satz 2 FGO ist bei einer nach Erledigung des Verwaltungsakts nur noch in Betracht kommenden Fortsetzungsfeststellungsklage ausgeschlossen.

Tenor

1. Auf die Revision der Kläger wird festgestellt, dass der Bescheid über die Aufforderung zur termingebundenen Abgabe der Einkommensteuererklärung 2010 vom 18. Februar 2011 rechtswidrig war.
2. Das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 20. Februar 2014 1 K 181/12 und die Festsetzung des Verspätungszuschlags zur Einkommensteuer 2010 in Höhe von 880 € in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 1. Juni 2012 werden aufgehoben.
3. Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Mit Schreiben vom 18. Februar 2011 forderte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) diese gemäß § 149 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. § 25 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes und §§ 56 und 60 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung auf, die Einkommensteuererklärung für 2010 bis zum 31. August 2011 vorzeitig einzureichen. Das FA sei im Interesse einer ordnungsgemäßen Durchführung des Besteuerungsverfahrens gehalten, auf einen frühen Eingang der Steuererklärung hinzuwirken. Dies gelte auch dann, wenn die Steuererklärung von einem Angehörigen der steuerberatenden Berufe gefertigt werde. Bei Nichtabgabe der Erklärung müsse mit der Festsetzung eines Verspätungszuschlags gerechnet werden. Das Schreiben enthielt keine Rechtsbehelfsbelehrung.
- 2** Die vom Steuerberater der Kläger angefertigte Einkommensteuererklärung für 2010 wurde am 7. Dezember 2011 beim FA eingereicht. Am 23. Dezember 2011 erging der Einkommensteuerbescheid für 2010. Das FA setzte in diesem einen Verspätungszuschlag in Höhe von 880 € fest. Nachfolgend ergingen aus nicht streitgegenständlichen Gründen, zuletzt am 26. Februar 2015, Einkommensteueränderungsbescheide, in denen der Verspätungszuschlag aufrechterhalten wurde.
- 3** Die Kläger erhoben am 9. Januar 2012 Einspruch gegen den Verspätungszuschlag und machten u.a. geltend, dass die Aufforderung zur vorzeitigen Abgabe der Einkommensteuererklärung als Ermessensentscheidung nicht

ausreichend begründet worden und daher rechtswidrig sei. Somit sei die Einkommensteuererklärung nicht verspätet beim FA eingegangen.

- 4 Das FA teilte den Klägern mit Schreiben vom 19. Januar 2012 mit, dass Anlass und Grund für die vorzeitige Anforderung der Einkommensteuererklärung die verspätete Erklärungsabgabe in den Vorjahren gewesen sei. Zudem habe es die Arbeitslage des FA erfordert, die Erklärung vorzeitig anzufordern. Zwar enthalte das Schreiben vom 18. Februar 2011 nicht die erforderliche Begründung der Ermessenserwägungen. Ein Einspruch gegen die vorzeitige Anforderung sei jedoch nicht eingelegt worden.
- 5 Daraufhin legten die Kläger mit Schreiben vom 27. Januar 2012 Einspruch gegen die vorzeitige Anforderung der Einkommensteuererklärung für 2010 ein. Zur Begründung führten sie aus, dass diese nicht ausreichend begründet worden sei. Die erst im Schreiben vom 19. Januar 2012 nachgeholten Ermessenserwägungen änderten nichts an der Rechtswidrigkeit der vorzeitigen Anforderung.
- 6 Mit Einspruchsentscheidung vom 1. Juni 2012 verwarf das FA den Einspruch gegen die vorzeitige Anforderung der Einkommensteuererklärung als unzulässig. Das für den Einspruch erforderliche Rechtsschutzbedürfnis sei mit der Abgabe der Steuererklärung entfallen. Der Einspruch gegen die Festsetzung des Verspätungszuschlags wurde als unbegründet zurückgewiesen.
- 7 Die hiergegen erhobene Fortsetzungsfeststellungsklage und Klage gegen die Festsetzung des Verspätungszuschlags wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2016, 429 veröffentlichten Urteil vom 20. Februar 2014 1 K 181/12 ab.
- 8 Zur Begründung ihrer Revision machen die Kläger geltend, die vorzeitige Anforderung der Einkommensteuererklärung für 2010 sei als Ermessensentscheidung nicht ausreichend begründet gewesen. Der Begründungsmangel habe nach der Erledigung der Aufforderung durch die Abgabe der Einkommensteuererklärung nicht mehr geheilt werden können. Aus der Rechtswidrigkeit der vorzeitigen Anforderung folge die Rechtswidrigkeit des Verspätungszuschlags.
- 9 Die Kläger beantragen, das angefochtene Urteil der Vorinstanz aufzuheben und festzustellen, dass der Bescheid über die Aufforderung zur termingebundenen Abgabe der Einkommensteuererklärung 2010 vom 18. Februar 2011 rechtswidrig war und den Bescheid über die Festsetzung des Verspätungszuschlags zur Einkommensteuer 2010 in Höhe von 880 € in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 1. Juni 2012 aufzuheben.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 Entgegen der Auffassung der Kläger habe der Begründungsmangel auch noch nach der Erledigung der Aufforderung zur termingebundenen Abgabe der Einkommensteuererklärung geheilt werden können. Die Regelung des § 126 AO enthalte keine zeitliche Grenze für die Nachholung der Begründung. Die Heilung gemäß § 126 AO verfolge das Ziel, die Aufhebung von Verwaltungsakten zu vermeiden, die zwar unter Verstoß gegen Verfahrens- und Formvorschriften zustande gekommen seien, aber keine inhaltlichen Mängel aufwiesen. Zudem müsse zwischen der inneren und äußeren Wirksamkeit eines Verwaltungsaktes unterschieden werden.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).
- 13 1. Die Fortsetzungsfeststellungsklage ist zulässig. Die Kläger haben ein berechtigtes Interesse an der Feststellung, dass die vorzeitige Anforderung der Einkommensteuererklärung für 2010 mit Schreiben des FA vom 18. Februar 2011 rechtswidrig war.
- 14 a) Nach § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO kann, wenn ein mit der Klage angefochtener Verwaltungsakt sich im Verlauf des Klageverfahrens erledigt hat, das Gericht unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag die Rechtswidrigkeit des Verwaltungsakts feststellen. Diese Regelung ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) entsprechend

anzuwenden, wenn ein Verwaltungsakt sich schon vor der Klageerhebung erledigt hat (BFH-Urteil vom 26. September 2007 I R 43/06, BFHE 219, 13, BStBl II 2008, 134, m.w.N.). Dies ist vorliegend der Fall, da sich die bevorzugte Anforderung der Einkommensteuererklärung 2010 spätestens mit der Einreichung der Steuererklärung am 7. Dezember 2011, also vor der Einlegung des Einspruchs der Kläger am 27. Januar 2012 und der Klageerhebung am 1. Juli 2012, erledigt hat.

- 15** b) Das für die Fortsetzungsfeststellungsklage erforderliche "berechtigte Interesse" der Kläger an der Feststellung, dass die Aufforderung zur vorzeitigen Abgabe der Einkommensteuererklärung rechtswidrig gewesen sei, ist aufgrund der Festsetzung des Verspätungszuschlags gegeben (vgl. BFH-Urteil vom 29. Januar 2003 XI R 82/00, BFHE 201, 399, BStBl II 2003, 550).
- 16** 2. Die Fortsetzungsfeststellungsklage ist auch begründet. Es ist festzustellen, dass die Aufforderung des FA zur termingebundenen Abgabe der Einkommensteuererklärung für 2010 vom 18. Februar 2011 mangels ausreichender Begründung der Ermessensentscheidung des FA rechtswidrig war.
- 17** a) Bei der Aufforderung des FA zur termingebundenen Abgabe der Steuererklärung handelt es sich um eine Ermessensentscheidung. Nach den gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 4. November 2011 über Steuerklärungsfristen (BStBl I 2011, 1088) verlängerte sich die Frist zur Abgabe der Einkommensteuererklärung für 2010 allgemein nach § 109 AO bis zum 31. Dezember 2011, wenn die Steuererklärung --wie im vorliegenden Fall-- durch eine Person i.S. der §§ 3 und 4 des Steuerberatungsgesetzes angefertigt wird. Allerdings bleibt es nach dem Erlass den Finanzämtern vorbehalten, Erklärungen auch für diesen Personenkreis mit einer angemessenen Frist für einen Zeitpunkt vor Ablauf der allgemein verlängerten Frist anzufordern.
- 18** b) Das FA hat von dieser Möglichkeit mit seinem Schreiben vom 18. Februar 2011 Gebrauch gemacht, ohne seine Entscheidung ausreichend zu begründen. Wegen der eingeschränkten gerichtlichen Überprüfung behördlicher Ermessensentscheidungen gemäß § 102 FGO, die dem Gericht keinen Raum für eigene Ermessenserwägungen lässt, muss die Ermessensentscheidung der Verwaltung im Verwaltungsakt begründet werden (§ 121 Abs. 1 AO). Dabei müssen die bei der Ausübung des Verwaltungsermessens angestellten Erwägungen aus der Entscheidung erkennbar sein, andernfalls ist sie rechtswidrig (vgl. BFH-Urteil vom 11. März 2004 VII R 52/02, BFHE 205, 14, BStBl II 2004, 579). Diesen Begründungsanforderungen genügt das Schreiben vom 18. Februar 2011 nicht. Aus der formelhaften Begründung, das FA handle "im Interesse einer ordnungsgemäßen Durchführung des Besteuerungsverfahrens" war für die Kläger nicht erkennbar, aus welchem Grund die Abgabefrist verkürzt wurde.
- 19** c) Dieser Begründungsmangel konnte im vorliegenden Fall nicht nach § 126 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 AO geheilt werden. Die Regelung des § 126 AO dient der Verfahrensökonomie. Sie soll verhindern, dass ein Verwaltungsakt allein wegen eines Verfahrensmangels aufgehoben wird und die Behörde danach einen Verwaltungsakt gleichen Inhalts erlassen muss. Hat sich der Verwaltungsakt vor der Einlegung des Einspruchs durch Zeitablauf oder in sonstiger Weise gemäß § 124 Abs. 2 AO erledigt, ist eine Heilung nach § 126 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 FGO nicht mehr möglich, da die Heilung einen wirksamen Verwaltungsakt voraussetzt (Klein/Ratschow, AO, 13. Aufl., § 126 Rz 12; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 126 AO Rz 6; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, AO § 126 Rz 8; a.A. Frotscher in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 126 AO Rz 3).
- 20** Danach konnte der Begründungsmangel durch die Erläuterungen der Ermessenserwägungen im Schreiben des FA vom 19. Januar 2012 nicht mehr geheilt werden. Die nachträgliche Begründung erfolgte nach Erledigung der Aufforderung zur termingebundenen Abgabe der Einkommensteuererklärung, die spätestens mit der Abgabe der Einkommensteuererklärung eingetreten ist, und vor der Einlegung des Einspruchs. Die Frage, ob § 126 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 AO bei einer Ermessensentscheidung aufgrund der Spezialvorschrift des § 102 Satz 2 FGO überhaupt Anwendung findet, kann danach offenbleiben (s. hierzu Klein/Ratschow, a.a.O., § 126 Rz 11; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 126 AO Rz 6, jeweils m.w.N.).
- 21** d) Auch eine Ergänzung der Ermessenserwägungen nach § 102 Satz 2 FGO kommt nicht in Betracht. Die Anwendung des § 102 Satz 2 FGO scheidet schon deshalb aus, weil die Ergänzung einer Ermessensentscheidung begrifflich das Vorliegen eines noch wirksamen Verwaltungsakts voraussetzt. Die Anwendung des § 102 Satz 2 FGO ist bei einer nach Erledigung des Verwaltungsakts nur noch in Betracht kommenden Fortsetzungsfeststellungsklage folglich ausgeschlossen (Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 102 FGO Rz 75).
- 22** 3. Danach ist auch der Bescheid über die Festsetzung des Verspätungszuschlags in Höhe von 880 € wegen verspäteter Abgabe der Einkommensteuererklärung für 2010 rechtswidrig und aufzuheben.

- 23** a) Gemäß § 152 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO kann das FA gegen denjenigen, der seiner Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nicht fristgerecht nachkommt, einen Verspätungszuschlag festsetzen. Von der Festsetzung eines Verspätungszuschlags ist abzusehen, wenn das Versäumnis entschuldbar ist. Ob diese tatbestandlichen Voraussetzungen für die Festsetzung eines Verspätungszuschlags erfüllt sind, ist eine von den Gerichten voll überprüfbare Rechtsentscheidung (BFH-Urteil vom 11. Juni 1997 X R 14/95, BFHE 183, 21, BStBl II 1997, 642).
- 24** b) Danach ist die Festsetzung des Verspätungszuschlags in Höhe von 880 € rechtswidrig, da die Voraussetzungen hierfür dem Grunde nach nicht vorlagen. Wie unter II.2. des Urteils ausgeführt, war die Aufforderung des FA vom 18. Februar 2011 zur termingebundenen Abgabe der Einkommensteuererklärung für 2010 bis zum 31. August 2011 mangels ausreichender Begründung rechtswidrig. Die Kläger haben die Steuererklärung am 7. Dezember 2011, also noch innerhalb der nach den gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder in BStBl I 2011, 1088 für beratene Steuerpflichtige auf den 31. Dezember 2011 verlängerten Frist abgegeben. Die rechtswidrige Verkürzung dieser Frist auf den 31. August 2011 rechtfertigt keine Festsetzung eines Verspätungszuschlags, da das Versäumnis der Kläger aufgrund der fehlenden Begründung der Vorabanforderung zumindest auch entschuldbar war.
- 25** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de