

# Urteil vom 11. Oktober 2017, IX R 2/17

## Schlichter Änderungsantrag nach Einspruchsentscheidung innerhalb der Klagefrist - Zeitpunkt der Überprüfung einer Ermessensentscheidung bei Ermessensreduzierung auf Null

ECLI:DE:BFH:2017:U.111017.IXR2.17.0

BFH IX. Senat

AO § 5, AO § 172 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, AO § 172 Abs 1 S 2, AO § 172 Abs 1 S 3, FGO § 101, FGO § 102

vorgehend FG Düsseldorf, 02. November 2016, Az: 11 K 2694/13 E

## Leitsätze

1. NV: Ein nach Erlass einer Einspruchsentscheidung, aber innerhalb der Klagefrist gestellter Antrag auf schlichte Änderung der Steuerfestsetzung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO ist zulässig .
2. NV: Die Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO steht im Ermessen der Finanzbehörde .
3. NV: Liegen die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für eine Änderung der Steuerfestsetzung vor, reduziert sich das Ermessen der Finanzbehörde hinsichtlich der Änderung auf Null .
4. NV: Bei Verpflichtungsklagen auf Erlass eines gebundenen Verwaltungsakts kommt es auf die im Zeitpunkt der Entscheidung in der Tatsacheninstanz bestehende Sach- und Rechtslage an. Dies gilt auch bei Ermessensentscheidungen, wenn eine Ermessensreduzierung auf Null vorliegt .

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 3. November 2016 11 K 2694/13 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten um die Änderungsbefugnis nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO).
- 2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute und werden im Streitjahr 2009 beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger ist Eigentümer eines Zweifamilienhauses in D. Dieses bestand aus zwei Wohneinheiten. Das Objekt vermietete der Kläger bis Ende des Jahres 2004. In den Jahren 2005 und 2006 überließ der Kläger eine der Wohnungen unentgeltlich, während die andere Wohnung leer stand. Das Objekt blieb in der Folgezeit vollständig unvermietet. Eine geplante Veräußerung des Objekts scheiterte.
- 3 Die Einkommensteuer des Jahres 2009 setzte das FA zunächst wegen Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung unter Schätzung der Besteuerungsgrundlagen fest (Einkommensteuerbescheid 2009 vom 25. Oktober 2011). Im Rahmen des Einspruchsverfahrens gegen den Schätzungsbescheid reichten die Kläger ihre Einkommensteuererklärung 2009 ein. Darin machten sie für das Zweifamilienhaus einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von ./ 9.863 € für das gesamte Jahr geltend. Das FA folgte den Angaben der Kläger in der Einkommensteuererklärung teilweise, wies den Einspruch der Kläger jedoch hinsichtlich des Verlusts aus

Vermietung und Verpachtung mangels Nachweis einer Vermietungsabsicht und anderer, nicht streitgegenständlicher Punkte durch Einspruchsentscheidung vom 3. August 2012 als unbegründet zurück.

- 4 Die Kläger hatten im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung wegen Einkommensteuer 2009 bereits durch Schreiben vom 25. Juli 2012, beim FA eingegangen am 27. Juli 2012, Unterlagen zum Nachweis ihrer Vermietungsabsicht vorgelegt. Die Einspruchsentscheidung erging dennoch am 3. August 2012. Denn das Schreiben der Kläger vom 25. Juli 2012 lag dem zuständigen Bearbeiter des FA erst am 6. August 2012 vor. Das FA wies die Kläger mit Schreiben vom 9. August 2012 darauf hin, dass es die eingereichten und in der Einspruchsentscheidung nicht berücksichtigten Unterlagen nicht als ausreichend für den Nachweis einer Vermietungsabsicht im Streitjahr 2009 ansehe. Die Einspruchsentscheidung bleibe daher bestehen und werde am 6. September 2012 bestandskräftig, wenn gegen die ergangene Einspruchsentscheidung keine Klage erhoben oder ein Antrag auf schlichte Änderung gestellt werde.
- 5 Darauf stellten die Kläger mit Schreiben vom 30. August 2012 einen entsprechenden Änderungsantrag. Hierzu legten sie weitere Unterlagen zum Nachweis der Vermietungsabsicht vor. Das FA lehnte diesen Antrag durch Bescheid vom 25. September 2012 ab. In dem mit Schreiben vom 18. Oktober 2012 gegen die Ablehnung des Änderungsantrags angestregten Einspruchsverfahren legten die Kläger nochmals ergänzende Unterlagen hinsichtlich einer beabsichtigten Vermietung des Objekts vor. Das FA wies dennoch den Einspruch gegen die Ablehnung des Antrags auf schlichte Änderung des Einkommensteuerbescheids 2009 mit Einspruchsentscheidung vom 28. Juni 2013 als unbegründet zurück.
- 6 Die von den Klägern erhobene Klage, mit der sie nach einer Einschränkung des Klagebegehrens in der mündlichen Verhandlung den Verlust aus Vermietung und Verpachtung nur noch zeitanteilig für die Zeit nach dem Scheitern des Verkaufs des Objekts ab dem 1. Mai 2009 geltend machten, hatte Erfolg (Finanzgericht --FG-- Düsseldorf vom 3. November 2016 11 K 2694/13 E, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2017, 709). Die schlichte Änderung der Steuerfestsetzung für 2009 sei nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO möglich gewesen. Der Änderungsantrag sei innerhalb der Klagefrist gestellt worden. Eine abschließende Prüfung der Vermietungsabsicht sei im Rahmen der Einspruchsentscheidung weder tatsächlich noch rechtlich erfolgt. Dabei könne für das Streitjahr 2009 offenbleiben, ob eine schlichte Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO im Ermessen des FA stehe. Denn selbst wenn man dies annehme, sei das Ermessen des FA auf Null reduziert und die Einkommensteuerfestsetzung 2009 zwingend zu ändern. Die Vermietungsabsicht berechtige die Kläger dazu, ihre Aufwendungen in dem begehrten Umfang als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend zu machen. Die Kläger hätten ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen unternommen. Der Kläger habe zudem in der mündlichen Verhandlung glaubhaft bekundet, dass er sich ab dem 1. Mai 2009 ernsthaft und nachhaltig um eine Vermietung des Objekts bemüht habe. Zudem würden die Vermietungsbemühungen des Klägers durch Zeugenaussagen bestätigt. Es seien keine Anhaltspunkte dafür vorhanden, dass der Kläger die Wohnungen unentgeltlich habe überlassen wollen.
- 7 Mit seiner Revision bringt das FA u.a. vor: Eine Ermessensentscheidung, wie sie § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO erfordere, sei gerichtlich nach § 102 der Finanzgerichtsordnung (FGO) nur eingeschränkt auf Ermessensfehler der Behörde überprüfbar. Maßstab sei die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung. Dies sei die Einspruchsentscheidung vom 28. Juni 2013. Spätere Änderungen dürften nicht mehr berücksichtigt werden. Hier sei das FG aber erst nach einer mehrstündigen Beweisaufnahme mittels Befragung der erst in der Klageschrift benannten Zeugen zur Bejahung der Vermietungsabsicht gekommen. Bereits die angesetzte Beweisaufnahme in Bezug auf das Jahr 2009 sei untunlich gewesen. Es wäre lediglich zu prüfen gewesen, ob die Ablehnung des Änderungsantrags am 28. Juni 2013 ermessensfehlerhaft gewesen sei. Dazu hätte es einer Auseinandersetzung mit den Ausführungen in der angegriffenen Einspruchsentscheidung bedurft. Hätte im Zeitpunkt der Ablehnung des Antrags eine Ermessensreduzierung auf Null vorgelegen, hätte es einer Beweisaufnahme im gerichtlichen Verfahren nicht bedurft. Eine Bestätigung der Ablehnung des schlichten Änderungsantrags in der Einspruchsentscheidung sei bei einer nicht überzeugend oder ausreichend dargelegten inneren Tatsache immer ermessengerecht. Nur sofern aus den bis zur Einspruchsentscheidung vorgebrachten Nachweisen andere, insoweit zwingende und nicht lediglich vertretbare Schlussfolgerungen zu ziehen seien, sei im Rahmen einer Verpflichtungsklage die Einspruchsentscheidung aufzuheben. Daher könne eine im Klageverfahren durchgeführte Beweisaufnahme in keinem Fall zur Feststellung einer ermessensfehlerhaften Einspruchsentscheidung bezüglich eines schlichten Änderungsantrags führen. Der Antrag auf schlichte Änderung solle keinen zweiten Rechtsweg eröffnen. Selbst wenn man eine Beweisaufnahme für angezeigt erachten sollte, seien die Ablehnung des Antrags und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung im Lichte der durchgeführten

Beweisaufnahme zu würdigen. Dann müsse das FA verpflichtet werden, aufgrund der neuen Erkenntnisse aus der Beweisaufnahme den Antrag neu zu verbescheiden.

- 8 Das FA beantragt sinngemäß,  
das Urteil des FG Düsseldorf vom 3. November 2016 11 K 2694/13 E betreffend die Einkommensteuer 2009 aufzuheben und die Klage gegen die Einspruchsentscheidung vom 28. Juni 2013 sowie die Ablehnung des Änderungsantrags hinsichtlich Einkommensteuer 2009 vom 25. September 2012 abzuweisen.
- 9 Die Kläger beantragen sinngemäß,  
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist nicht begründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 11 Das FG geht zu Recht davon aus, dass die Entscheidung über einen Änderungsantrag nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO grundsätzlich im Ermessen des FA steht (dazu unter 1.). Das FG hat weiter bei der Überprüfung der Entscheidung des FA zutreffend auf den Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung abgestellt (dazu unter 2.) und auf der Grundlage der von ihm festgestellten Tatsachen zu Recht das Vorliegen einer Ermessensreduzierung auf Null angenommen (dazu unter 3.). Daher hat es zutreffend die Ablehnung des Änderungsantrags und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung des FA aufgehoben und der Klage in dem beantragten Umfang stattgegeben (dazu unter 4.).
- 12 1. Das FG geht zu Recht davon aus, dass die Entscheidung über einen Änderungsantrag nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO grundsätzlich im Ermessen des FA steht.
- 13 a) Nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO darf ein Steuerbescheid, soweit er nicht vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist, nur aufgehoben oder geändert werden, wenn er andere Steuern als Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben oder Verbrauchsteuern betrifft, soweit der Steuerpflichtige zustimmt oder seinem Antrag der Sache nach entsprochen wird. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid durch Einspruchsentscheidung bestätigt oder geändert worden ist. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO ist ebenfalls anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige vor Ablauf der Klagefrist zugestimmt oder den Antrag gestellt hat. Erklärungen und Beweismittel, die nach § 364b Abs. 2 AO in der Einspruchsentscheidung nicht berücksichtigt wurden, dürfen hierbei nicht berücksichtigt werden.
- 14 Nach dem Wortlaut des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO ("darf") steht die Änderungsbefugnis im Ermessen des FA (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. März 1988 VII R 8/84, BFHE 152, 430, BStBl II 1988, 517, unter III.1., und vom 12. Oktober 1994 XI R 75/93, BFHE 176, 208, BStBl II 1995, 289, unter II.2.; BFH-Beschluss vom 9. Oktober 1992 VI S 14/92, BFHE 169, 197, BStBl II 1993, 13, unter 1.; so auch Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 172 AO Rz 20, 39; v.Wedelstädt in Beermann/Gosch, AO § 172 Rz 112, 170; Klein/Rüsken, AO, 13. Aufl., § 172 Rz 30a, 46; Frotscher in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 172 AO Rz 36; Bartone in Kühn/v.Wedelstädt, 21. Aufl., AO, § 172 Rz 12; a.A. von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 172 AO Rz 56 f.). Das Ermessen ist entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die Grenzen des Ermessens müssen eingehalten werden (§ 5 AO).
- 15 Die Ermessenausübung ist jedoch durch den Grundsatz der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 AO), nach dem die Finanzbehörde die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben haben, vorbestimmt und damit ggf. auf "Null" reduziert. Damit ist eine Aufhebung oder Änderung regelmäßig zwingend, wenn der Tatbestand der Korrekturvorschrift erfüllt ist (vgl. Klein/Rüsken, a.a.O., § 172 Rz 46; Frotscher in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 172 AO Rz 36; v.Wedelstädt in Beermann/Gosch, AO § 172 Rz 170).
- 16 Nach den allgemeinen Regeln trägt das FA die objektive Beweislast (Feststellungslast) dafür, dass die für die Änderung des Bescheids erforderlichen tatsächlichen Voraussetzungen vorliegen. Begehrt der Steuerpflichtige die Änderung, trifft diesen die Feststellungslast. Im Fall eines insoweit ungeklärten und auch nicht mehr aufklärbaren Sachverhalts ("non-liquet") darf eine Änderung nicht vorgenommen werden (zur Beweislast vgl. BFH-Urteile vom

19. Juli 2011 X R 26/10, BFHE 234, 239, BStBl II 2012, 856, unter II.5., und vom 19. August 2015 X R 30/12, BFH/NV 2016, 203, unter II.1.b. bb(2)).

- 17** b) Nach Maßgabe dieser Grundsätze ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass die Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO grundsätzlich im Ermessen steht und die Voraussetzungen für eine Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen von diesem darzulegen sind. Ebenfalls ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass bei Vorliegen der Voraussetzungen für eine Herabsetzung der Steuer das Ermessen des FA sich auf Null reduziert und der von dem Änderungsantrag betroffene Steuerbescheid dann zwingend zu ändern ist. Eine Änderung hat daher zwingend zu erfolgen, wenn der Steuerpflichtige alle für eine Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO erforderlichen Tatsachen nachweist.
- 18** 2. Das FG hat weiter zu Recht auf die im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung festgestellten Tatsachen abgestellt und nicht die im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung dem FA vorliegenden Tatsachen als allein maßgeblich erachtet.
- 19** a) Maßgeblicher Zeitpunkt für die gerichtliche Überprüfung einer Ermessensentscheidung des FA durch das FG ist grundsätzlich der Zeitpunkt der letzten Behördenentscheidung (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 12. Mai 2016 II R 17/14, BFHE 253, 505, BStBl II 2016, 822, unter II.2.b; BFH-Beschlüsse vom 15. März 2013 VII B 201/12, BFH/NV 2013, 972; vom 15. Juli 2015 IX B 38/15, BFH/NV 2015, 1431, und vom 19. Dezember 2016 XI B 57/16, BFH/NV 2017, 599, unter II.1.b bb; Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O., § 102 FGO Rz 7; Gräber/Stapperfend, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 102 Rz 13; Brandt in Beermann/Gosch, FGO § 101 Rz 34 und FGO § 102 Rz 31). Später eintretende Umstände sind nicht in die Rechtmäßigkeitsprüfung der Behördenentscheidung einzustellen.
- 20** Bei Verpflichtungsklagen auf Erlass eines gebundenen Verwaltungsakts kommt es hingegen grundsätzlich auf die im Zeitpunkt der Entscheidung in der Tatsacheninstanz bestehende Sach- und Rechtslage an (vgl. BFH-Urteile vom 21. Juli 1992 VII R 28/91, BFH/NV 1993, 440, unter 2.b; vom 2. Juni 2005 III R 66/04, BFHE 210, 265, BStBl II 2006, 184, unter II.2.b aa, und vom 14. März 2012 XI R 33/09, BFHE 236, 283, BStBl II 2012, 477, unter II.1.c; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 24. Juni 2004 2 C 45/03, BVerwGE 121, 140, unter 1.a, m.w.N.; Lange in HHSp, § 101 FGO Rz 25 f.; Brandis in Tipke/Kruse, a.a.O., § 101 FGO Rz 8; a.A. Gräber/Stapperfend, a.a.O., § 101 Rz 6). Dies gilt auch bei Ermessensentscheidungen, wenn --wie hier-- eine Ermessensreduzierung auf Null vorliegt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 236, 283, BStBl II 2012, 477, unter II.1.c; BVerwG-Urteil vom 21. Januar 1992 1 C 49/88, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 1992, 1211, unter 2.b bb; Lange in HHSp, § 101 FGO Rz 25 f.; Wernsmann in HHSp, § 5 AO Rz 235, 242; Brandis in Tipke/Kruse, a.a.O., § 101 FGO Rz 8). Eine solche Verpflichtung kann nur ausgesprochen werden, wenn zu dem Zeitpunkt, in dem die gerichtliche Entscheidung ergeht, ein Anspruch auf die erstrebte Verpflichtung des FA besteht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 236, 283, BStBl II 2012, 477, unter II.1.c; Lange in HHSp, § 101 FGO Rz 25; Wagner, EFG 2010, 280, 281).
- 21** b) Das FG hat zu Recht alle in der mündlichen Verhandlung festgestellten Umstände für die Überprüfung der Ablehnung des Änderungsantrags und der dazugehörigen Einspruchsentscheidung herangezogen. So hat es für die Annahme einer Ermessensreduzierung auf Null auf das "Ergebnis der Beweisaufnahme" abgestellt, die "glaubhaften" Ausführungen des Klägers in der mündlichen Verhandlung herangezogen und die Aussagen der Zeugen A und B gewürdigt. Auch hat es auf die "seitens des Senats festgestellten Mietverhältnisse" abgestellt. Damit hat das FG für die Annahme einer Ermessensreduzierung auf Null nicht auf den Zeitpunkt der letzten Behördenentscheidung abgestellt, sondern den Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung.
- 22** 3. Auf der Grundlage der --nicht mit einer Verfahrensrüge angegriffenen und daher den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden-- Feststellungen des FG geht dieses zu Recht von einer Ermessenreduzierung auf Null und damit einer bindenden Verpflichtung des FA zur Änderung aus. Da das FG die Voraussetzungen für den Werbungskostenabzug im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung und damit für den anteiligen Ansatz der negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf der Grundlage von § 9, § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes bejaht hat, sind damit alle für eine Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO erforderlichen Tatsachen nachgewiesen und damit eine Änderung zwingend durchzuführen. Denn im Fall einer Ermessensreduzierung auf Null ist der Ermessensspielraum so eingengt, dass nur eine Entscheidung ermessensgerecht ist (so u.a. Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O., § 102 FGO Rz 1d; Gräber/Stapperfend, a.a.O., § 102 Rz 15 ff.).
- 23** 4. Die Sache ist spruchreif. Stuft das Gericht eine Ermessensentscheidung des FA als fehlerhaft ein, darf es nur im Fall einer Ermessensreduzierung auf Null eine eigene Sachentscheidung treffen. Ansonsten ist es gehalten, sich auf eine Aufhebung der Behördenentscheidung zu beschränken (vgl. BFH-Urteile vom 10. Oktober 2001 XI R 52/00, BFHE 196, 572, BStBl II 2002, 201; vom 9. Februar 2009 III R 20/07, juris, unter II.3.a; Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O.,

§ 102 FGO Rz 1d). Da der Einkommensteuerbescheid 2009 vom 25. Oktober 2011 i.d.F der Einspruchsentscheidung vom 3. August 2012 nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO nach den Feststellungen des FG zu ändern ist, hat das FG die Ablehnung des Änderungsantrags vom 25. September 2012 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 28. Juni 2013 zu Recht aufgehoben und der Klage in dem beantragten Umfang stattgegeben.

**24** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)