

Urteil vom 20. August 2014, I R 43/12

Rechtshängigkeit bei Vorauszahlungsbescheid; gesetzlicher Beteiligungswechsel

BFH I. Senat

AO § 19 Abs 6, AO § 124 Abs 2, FGO § 66, FGO § 68 S 1, EStZustV § 1, EStG § 37, FGO § 155 S 1, ZPO §§ 239ff, ZPO § 239, EStG § 37, EStG § 49 Abs 1 Nr 7, EStG § 49 Abs 1 Nr 7, EStG § 49 Abs 1 Nr 10, EStG § 49 Abs 1 Nr 10, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012 , AO § 26 S 2

vorgehend FG Köln, 28. März 2012, Az: 6 K 1101/08

Leitsätze

1. NV: Ist eine Klage gegen einen Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheid (z.B.) 2007 ff. anhängig, kann dieser Bescheid jedenfalls dann nicht als Grundlage (§ 68 Satz 1 FGO) für einen Streit zu den Folgejahren (hier: für 2008 ff.) herangezogen werden, wenn der entsprechende Jahressteuerbescheid (hier: für 2007) ergangen ist und sich der Regelungsgegenstand des Vorauszahlungsbescheids danach i.S. des § 124 Abs. 2 AO "auf andere Weise erledigt" hat .
2. NV: Führt das bisher zuständige Finanzamt bei einem Zuständigkeitswechsel das Verfahren in Absprache mit dem neu zuständigen Finanzamt fort, kommt es nicht zu einem gesetzlichen Beteiligungswechsel, wenn ein Wechsel in der örtlichen Zuständigkeit vorliegt, der Gegenstand einer Vereinbarung nach § 26 Satz 2 AO sein kann. § 19 Abs. 6 AO und § 1 EStZustV begründen einen Wechsel in der sachlichen Zuständigkeit .

Tatbestand

- 1 A. Streitig ist, ob Zahlungen aus einer Leibrentenversicherung in den Streitjahren 2005 bis 2012 der beschränkten Steuerpflicht unterliegen.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger), der die deutsche Staatsangehörigkeit besitzt, wohnt seit 1993 im Ausland, zunächst in ..., seit 2005 in Liechtenstein. Zwischen 1994 und 1998 schloss er mit verschiedenen inländischen Versicherungsunternehmen Verträge über Leibrentenversicherungen ab (Lebensversicherungen mit sofort beginnender Rentenzahlung gegen Einmalbetrag). Für das Streitjahr 2005 gab er eine Einkommensteuererklärung für beschränkt Steuerpflichtige beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ab; dabei verwies er darauf, dass nach seiner Rechtsansicht eine Einkommensteuerpflicht nicht bestehe. Diese Handhabung setzte er in den Folgejahren fort. Das FA setzte mit Blick auf diese Rentenzahlungen Einkommensteuer 2005 und 2006 nach Maßgabe beschränkter Steuerpflicht fest, ebenfalls Vorauszahlungen für 2007 ff.; es lägen inländische Einkünfte i.S. des § 49 Abs. 1 Nr. 7 des Einkommensteuergesetzes 2002 i.d.F. des Gesetzes zur Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (Alterseinkünftegesetz) vom 5. Juli 2004 (BGBl I 2004, 1427, BStBl I 2004, 554) --EStG 2002 n.F.-- vor, die auch in der Bundesrepublik Deutschland steuerpflichtig seien, da mit dem Fürstentum Liechtenstein in den beiden Veranlagungszeiträumen kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bestehe. Die Doppelbesteuerung könne nur durch Anrechnung der deutschen Einkommensteuer im Rahmen der in Liechtenstein abzugebenden Steuererklärung vermieden werden. Die Einkommensteuer sei gemäß § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG 2002 n.F. zu Gunsten des Klägers unter Berücksichtigung des Grundfreibetrages nach dem Grundtarif zu ermitteln.
- 3 Die unter Hinweis auf eine Steuerpflicht in Liechtenstein gegen die Steuerfestsetzungen und den Vorauszahlungsbescheid erhobene Klage, die auf die im laufenden Klageverfahren ergangene Steuerfestsetzung 2007 und weitere Steuerfestsetzungen 2008 bis 2010 und die Festsetzung von Vorauszahlungen 2011 ff. erstreckt worden war, blieb erfolglos (Finanzgericht --FG-- Köln, Urteil vom 29. März 2012 6 K 1101/08, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1675). Dabei hatte das FA im laufenden Klageverfahren unter Hinweis auf die Einkommensteuer-Zuständigkeitsverordnung (EStZustV) vom 2. Januar 2009 (BGBl I 2009, 3, BStBl I 2009, 338, zwischenzeitlich geändert durch die Verordnung zum Erlass und zur Änderung steuerlicher Verordnungen vom 11. Dezember 2012, BGBl I 2012, 2637, BStBl I 2013, 2) eine "Zuständigkeitsvereinbarung" i.S. des § 26 Satz 2 der

Abgabenordnung (AO) mit dem in § 1 EStZustV als zuständig bestimmten Finanzamt ... (vom 16. Januar 2012) vorgelegt; das FA sollte wegen der beim FG für die Jahre 2005 bis 2007 anhängigen Verfahren "das Verwaltungsverfahren fortführen".

- 4 Der Kläger rügt die Verletzung materiellen Rechts. Im Revisionsverfahren ergingen die Einkommensteuerfestsetzungen 2011 (Bescheid vom 31. Januar 2013) und 2012 (vom 4. November 2013); das FA erfasste dabei jeweils (wie bisher bei der Festsetzung der Vorauszahlungen) die Leibrentenzahlungen als mit ihrem Ertragsanteil steuerpflichtig im Rahmen beschränkter Steuerpflicht. Darüber hinaus ist (seit 2011) eine (Sozialversicherungs-)Leibrente berücksichtigt.
- 5 Der Kläger beantragt unter Hinweis auf § 68 (Satz 1) der Finanzgerichtsordnung (FGO), das angefochtene Urteil und die zugrunde liegenden Steuerbescheide sowie die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 aufzuheben, hilfsweise so abzuändern, dass keine Rentenzahlungen aus privaten Leibrentenversicherungen erfasst sind.
- 6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 7 B. I. Soweit sich das Revisionsbegehren auf die Einkommensteuerfestsetzung 2012 erstreckt, ist die Revision als unzulässig zu verwerfen. Denn das angefochtene Urteil bezieht sich nicht auf diesen Gegenstand. Zwar ist es infolge der Bekanntgabe eines entsprechenden Vorauszahlungsbescheides während des finanzgerichtlichen Verfahrens ausweislich der Kurzbezeichnung des Gegenstands der Klage auch zu "Einkommensteuer-Vorauszahlungen 2011 ff." ergangen. Ein solcher Streitgegenstand kann aber jedenfalls dann, wenn der entsprechende Jahressteuerbescheid (hier: Einkommensteuerfestsetzung für 2011) ergangen ist und sich der Regelungsgegenstand dieses Vorauszahlungsbescheides i.S. des § 124 Abs. 2 AO "auf andere Weise erledigt" hat (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. März 2011 VII R 42/10, BFHE 233, 10, BStBl II 2011, 607; Gosch in Kirchhof, EStG, 13. Aufl., § 37 Rz 28; Schmidt/Loschelder, EStG, 33. Aufl., § 37 Rz 17), nicht als Grundlage für einen anhängigen Streit zu den Folgejahren (hier: für 2012 ff.) herangezogen werden. Insoweit kann daher der im Revisionsverfahren bekannt gegebene Einkommensteuerbescheid 2012 nicht durch § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des anhängigen Revisionsverfahrens geworden sein.
- 8 II. Die Revision ist im Übrigen begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Das FG hat verfahrensfehlerhaft eine Entscheidung zu den Streitjahren 2008 bis 2010 (Einkommensteuerfestsetzung) bzw. 2011 ff. (Festsetzung von Vorauszahlungen) getroffen. Darüber hinaus hat es zu den Streitjahren 2005 bis 2007 einen gesetzlichen Beteiligtenwechsel nicht beachtet.
- 9 1. Eine verfahrensgesetzliche Grundlage dafür, in dem wegen Einkommensteuerfestsetzung 2005 und 2006 sowie Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheid 2007 ff. anhängig gemachten finanzgerichtlichen Verfahren eine Entscheidung zu den Streitjahren 2008 bis 2010 (Einkommensteuerfestsetzung) bzw. 2011 ff. (Festsetzung von Vorauszahlungen) zu treffen, besteht nicht.
- 10 a) Nach § 66 FGO wird die Streitsache durch Erhebung der Klage rechtshängig. Wird über eine nicht rechtshängige Sache entschieden, liegt hierin ein Verstoß gegen § 66 FGO, der auch ohne Revisionsrüge von Amts wegen zu beachten ist (Senatsurteil vom 8. Oktober 1986 I R 113/86, BFH/NV 1988, 32; BFH-Urteil vom 27. Mai 2009 X R 34/06, BFH/NV 2009, 1826).
- 11 b) Im angefochtenen Urteil hat das FG auf die nach Klageerhebung erfolgte Bekanntgabe der Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2010 und des Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheides 2011 ff. verwiesen und auf der Grundlage eines entsprechenden klägerischen Antrags ohne weitere Erörterung auch zu diesen Gegenständen eine Entscheidung getroffen. § 68 Satz 1 FGO kann dies allerdings nicht rechtfertigen. Erneut verhält es sich wie zuvor (unter B.I.) beschrieben: Der anhängige Rechtsstreit zur Festsetzung der Einkommensteuer-Vorauszahlungen 2007 ff. erstreckt sich nach Ergehen des entsprechenden Jahressteuerbescheides (hier: für 2007) und der dadurch eingetretenen Erledigung des Vorauszahlungsbescheides nicht auf einen anhängigen Streit zu den Folgejahren (hier: für 2008 ff.). Es ist auch nicht ersichtlich, dass das FA einer Sprungklage (als Voraussetzung einer Klageverbindung bzw. nachträglichen Klagehäufung i.S. des § 67 i.V.m. § 43 FGO) wirksam (insbesondere: fristgerecht) zugestimmt hätte (§ 45 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Klageabweisungsantrag des FA reicht dafür nicht aus; auch eine stillschweigende Zustimmung erfüllt die Voraussetzung nicht (z.B. BFH-Urteile vom 16. November 1984

VI R 176/82, BFHE 143, 27, BStBl II 1985, 266; vom 19. Mai 2004 III R 18/02, BFHE 206, 201, BStBl II 2004, 980; in BFH/NV 2009, 1826).

- 12** 2. Die Vorinstanz hat bezogen auf die Einkommensteuerfestsetzungen 2005, 2006 und --nach dem Ergehen des den Vorauszahlungsbescheid auf der Grundlage von § 68 Satz 1 FGO ersetzenden Einkommensteuerbescheides-- 2007 nicht beachtet, dass durch eine Zuständigkeitsänderung ein gesetzlicher Beteiligtenwechsel eingetreten ist. Insoweit ist das Urteil der Vorinstanz rechtsfehlerhaft, weil es zu Unrecht das FA als Beteiligten des finanzgerichtlichen Verfahrens im Zeitpunkt seiner gerichtlichen Entscheidung angesehen hat.
- 13** a) Die Prozessführungsbefugnis der beklagten Behörde ist eine Sachurteilsvoraussetzung des finanzgerichtlichen Verfahrens, deren fehlerhafte Beurteilung durch das FG einen Verfahrensmangel darstellt (z.B. BFH-Beschluss vom 10. März 2000 II B 103/99, BFH/NV 2000, 1116; BFH-Urteil vom 3. April 2008 IV R 54/04, BFHE 220, 495, BStBl II 2008, 742). Das Vorliegen der Sachurteilsvoraussetzungen hat der BFH als Revisionsgericht von Amts wegen in jeder Lage des Verfahrens zu prüfen (z.B. BFH-Urteil in BFHE 220, 495, BStBl II 2008, 742).
- 14** b) § 63 FGO bestimmt, welche Behörde am finanzgerichtlichen Verfahren als Beklagter (§ 57 Nr. 2 FGO) zu beteiligen ist. Nach § 63 Abs. 1 Nr. 1 FGO ist bei der Anfechtung eines Steuerbescheides die Klage gegen diejenige Behörde zu richten, die den ursprünglichen Verwaltungsakt erlassen hat. Das gilt nur dann nicht, wenn vor dem Ergehen der Einspruchsentscheidung eine andere Behörde örtlich zuständig geworden ist (§ 63 Abs. 2 Nr. 1 FGO) oder an Stelle der zuständigen Behörde berechtigterweise eine andere Behörde den angefochtenen Verwaltungsakt erlassen hat (§ 63 Abs. 3 FGO); eine solche Situation liegt im Streitfall nicht vor. Hieraus folgt, dass der Kläger seine Klage zu Recht gegen das FA gerichtet hat.
- 15** c) Wird nach Erhebung der Klage statt der beklagten eine andere Finanzbehörde für den Steuerfall zuständig, bleibt die prozessuale Stellung der beklagten Behörde hiervon grundsätzlich unberührt (z.B. Senatsurteil vom 16. Oktober 2002 I R 17/01, BFHE 200, 521, BStBl II 2003, 631, m.w.N.; BFH-Urteil in BFHE 220, 495, BStBl II 2008, 742). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt nur dann, wenn entweder das neu zuständig gewordene FA einen Änderungsbescheid erlässt und dieser zum Gegenstand des anhängigen Verfahrens wird oder wenn der Zuständigkeitswechsel auf einem Organisationsakt der Verwaltung beruht (s. nochmals Senatsurteil in BFHE 200, 521, BStBl II 2003, 631; BFH-Urteil in BFHE 220, 495, BStBl II 2008, 742); im letztgenannten Fall tritt das neu zuständig gewordene FA auf der Beklagtenseite in den anhängigen Rechtsstreit ein (gesetzlicher Beteiligtenwechsel). Organisationsakte in diesem Sinne sind gesetzliche oder durch die Verwaltung getroffene Maßnahmen, durch die der bisherige Zuständigkeitsbereich der ursprünglich beklagten Behörde geändert wird (z.B. Senatsurteil in BFHE 200, 521, BStBl II 2003, 631, m.w.N.).
- 16** d) Im Streitfall liegen die Voraussetzungen für einen gesetzlichen Beteiligtenwechsel vor.
- 17** aa) Das FA war für die Besteuerung des Klägers örtlich zuständig. Dies folgt aus § 24 AO: Der Kläger hat, ohne dass sich aus § 19 Abs. 2 AO konkrete Ansatzpunkte für eine abweichende Zuständigkeitsregelung ergeben, beim FA Einkommensteuererklärungen abgegeben (s. allgemein Erlass des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen vom 1. Januar 2006 [Aktualisierung 24. April 2006] S 0127, juris, Tz. 3.2).
- 18** bb) Nach Klageerhebung ist § 1 Satz 1 EStZustV in Kraft getreten, der die Zuständigkeit dem Finanzamt ... zuweist, wenn der Steuerpflichtige, wie hier der Kläger, ausschließlich solche Einkünfte erzielt, die nach § 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG 2002 n.F. steuerpflichtig sein können. Daran anschließend haben die beiden Finanzämter eine Zuständigkeitsvereinbarung gemäß § 26 Satz 2 AO dahingehend getroffen, dass das FA zuständig bleibt und das Verwaltungsverfahren (für die Kalenderjahre 2005 bis 2007) fortführt. Diese Zuständigkeitsvereinbarung hat im Streitfall aber nicht zur Folge, dass das FA weiterhin Beteiligter des finanzgerichtlichen Verfahrens war. Vielmehr ist infolge des Zuständigkeitswechsels ein gesetzlicher Beteiligtenwechsel i.S. des § 155 Satz 1 FGO i.V.m. §§ 239 ff. der Zivilprozessordnung eingetreten, der im angefochtenen Urteil nicht berücksichtigt wurde.
- 19** aaa) Nach dem Senatsbeschluss vom 30. Juli 1997 I R 14/97 (BFH/NV 1998, 420) kann ein Beteiligtenwechsel trotz Zuständigkeitswechsels bei einer Verfahrensförführung durch das bisher zuständige Finanzamt zwar aufgehalten werden (zustimmend BFH-Beschluss vom 24. Januar 2006 VI B 98/05, BFH/NV 2006, 805). Dies setzt allerdings einen Wechsel in der örtlichen Zuständigkeit voraus, der Gegenstand einer Vereinbarung nach § 26 Satz 2 AO sein kann. Ein Wechsel in der sachlichen Zuständigkeit ist vom Tatbestand des § 26 AO nicht erfasst (z.B. Sunder-Plassmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 16 AO Rz 46 und § 26 AO Rz 12; Schmieszek in Beermann/Gosch, AO § 26 Rz 6.1; Kruse in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 26 AO Rz 2).

- 20** bbb) § 19 Abs. 6 Satz 1 AO und die auf dieser Ermächtigungsgrundlage erlassene Einkommensteuer-Zuständigkeitsverordnung werden entsprechend ihrem Wortlaut (s.a. § 1 EStZustV) und der systematischen Stellung (Zuordnung zu §§ 17 ff. AO) ausdrücklich als Regelungen der örtlichen Zuständigkeit bezeichnet und verstanden (z.B. Klein/Rätke, AO, 12. Aufl., § 19 Rz 14; Stahl, Internationale Steuer-Rundschau 2013, 8, 11; sowie --jeweils mittelbar durch den Hinweis auf § 27 AO-- Schmieszek in Beermann/Gosch, AO § 19 Rz 38, und Sunder-Plassmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 19 AO Rz 45). Kern der Regelung ist jedoch, dass die sachliche Kompetenz von einschlägig befassten Finanzämtern räumlich abweichend abgegrenzt wird: Es geht um eine Zuständigkeitskonzentration beim Finanzamt ... für die in § 1 EStZustV angeführten Einkünfte, "um vorhandenes Fachwissen und Ressourcen sinnvoll einzusetzen" (BRDrucks 912/08, 3). Damit wird dem Finanzamt ... eine (ausschließliche) sachliche Zuständigkeit für die Fälle der "(Nur-)Auslandsrentner" (Einkünfte i.S. des § 49 Abs. 1 Nr. 7 und 10 EStG 2002 n.F.) zugewiesen. Das bewirkt die Übertragung von Verwaltungsaufgaben zum Zwecke einer Zentralisierung (s. insoweit Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 10. Oktober 1995, BStBl I 1995, 664, zu II.) und rechtfertigt die Gleichbehandlung mit einem Organisationsakt i.S. des § 17 Abs. 2 Satz 3 des Gesetzes über die Finanzverwaltung (s. insoweit z.B. BFH-Urteil vom 24. Februar 1987 VII R 23/85, BFH/NV 1987, 283).
- 21** cc) Der Verfahrensmangel bezieht sich auf das angefochtene Urteil und nicht auf die Prozessführung im Revisionsverfahren. Daher wird der Mangel nicht dadurch geheilt (s. zu dieser Möglichkeit BFH-Urteil in BFHE 220, 495, BStBl II 2008, 742), dass das FA im Revisionsverfahren eine Prozessvollmacht des Finanzamts ... vorgelegt hat.
- 22** e) Auch dieser Verfahrensmangel ist von Gerichts wegen zu beachten. Er führt zur Aufhebung der Vorentscheidung. Das FG wird im Rahmen seiner fortbestehenden Zuständigkeit (§ 38 Abs. 1, § 70 Satz 1 FGO i.V.m. § 17 Abs. 1 Satz 1 des Gerichtsverfassungsgesetzes, vgl. z.B. Senatsurteil vom 25. Januar 2005 I R 87/04, BFHE 209, 9, BStBl II 2005, 575) nunmehr gegen die bereits vor Klageerhebung sachlich zuständig gewordene Behörde zu entscheiden haben.
- 23** III. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de