

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 16.9.2004, IV R 62/02

Änderung auf Grund nachträglich bekannt gewordener Tatsachen, grobes Verschulden durch Nichtvorlage der Steuererklärung

Leitsätze

Der Steuerpflichtige handelt in aller Regel grob schuldhaft i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO 1977, wenn er die Frist zur Abgabe der Steuererklärungen versäumt und den Erlass eines Schätzungsbescheids veranlasst. Dieses Verschulden wirkt bis zur Bestandskraft des Schätzungsbescheids fort und wird nicht etwa durch ein späteres leichtes Verschulden des Steuerpflichtigen bei der Anfechtung dieses Bescheids verdrängt.

Tatbestand

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger), der mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wird, erzielt als Steuerberater Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Da er für das Jahr 1995 (Streitjahr) weder eine Einkommensteuer- noch eine Umsatzsteuererklärung abgab, schätzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Besteuerungsgrundlagen und setzte mit Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheid 1995, jeweils vom 4. März 1998, die Einkommensteuer auf ... DM und die Umsatzsteuer auf ... DM fest. Ein dagegen gerichteter Einspruch ging --wie sich anlässlich der Einlegung eines Einspruchs gegen die Festsetzung eines Verspätungszuschlags herausstellte-- nie beim FA ein. Dem Einspruch gegen die Festsetzung des Verspätungszuschlags waren die Einkommensteuer- und die Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr beigelegt.

Der Kläger und seine Ehefrau beantragten erfolglos Wiedereinsetzung in den vorigen Stand; Einsprüche, Klagen und Nichtzulassungsbeschwerden (Az. IV B 121, 122/99) blieben ebenfalls ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) ging in den rechtskräftigen Urteilen vom 18. Mai 1999 davon aus, dass den seinerzeitigen Klägern der Nachweis des rechtzeitigen Eingangs des Einspruchs nicht gelungen sei.

Darauf beantragte der Kläger mit Schriftsatz vom 23. September 1999, den Einkommensteuer- und den Umsatzsteuerbescheid gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO 1977) zu ändern. Das FA wies den Änderungsantrag zurück. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das FG der Verpflichtungsklage mit der Begründung statt, der geringere Gewinn und der verminderte Umsatz seien neue Tatsachen, die ohne grobes Verschulden des Klägers nachträglich bekannt geworden seien. Von Anfang an habe der Kläger --bestätigt durch eidesstattliche Versicherung vom 29. April 1999-- vorgetragen, dass er am 27. März 1999, 11 Tage vor Ablauf der Rechtsbehelfsfrist, Einspruch gegen den Einkommensteuer- und den Umsatzsteuerbescheid eingelegt habe. Zwar habe er dies im ersten Klageverfahren nicht nachweisen können. Entscheidend sei aber im Streitfall, ob den Kläger ein grobes Verschulden daran treffe, dass Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheid bestandskräftig geworden seien. Dies verneine der Senat. Das FA, das im Rahmen des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO 1977 ein grobes Verschulden nachzuweisen habe, habe nicht einmal ansatzweise versucht, die Darstellung des Klägers über die Einlegung des Einspruchs zu entkräften. Dem Kläger könne aber nicht widerlegt werden, dass er das Einspruchsschreiben gefertigt und versehentlich in einen Briefumschlag gesteckt habe, der nicht für das FA bestimmt gewesen sei. Subjektiv sei der Kläger jedenfalls davon ausgegangen, dass er 11 Tage vor Ablauf der Einspruchsfrist alles veranlasst habe, die Änderung der Steuerfestsetzungen herbeizuführen. Dass er den Postausgang nicht in der erforderlichen Weise kontrolliert habe, sei fahrlässig und damit i.S. von § 110 Abs. 1 AO 1977 schuldhaft gewesen; ein grobes Verschulden liege darin aber nicht.

Mit seiner dagegen gerichteten Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

Es ist der Auffassung, dass in der Nichtabgabe der Steuererklärungen liegende grobe Verschulden des Klägers wirke bis zur Bestandskraft der angefochtenen Schätzungsbescheide; ein möglicherweise einfaches Verschulden bei Versäumung der Einspruchsfrist ändere hieran nichts.

Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen; hilfsweise, die Sache an das FG zurückzuverweisen.

Er hält die Vorentscheidung für zutreffend und trägt im Wesentlichen vor: Das FG habe den Begriff des groben Verschuldens i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO 1977 nicht verkannt. Denn er, der Kläger, habe seine Erklärungspflichten, wenn auch erst spät und nach Ergehen der Schätzungsbescheide, erfüllt. Zwar werde grobes Verschulden auch dann angenommen, wenn der Steuerpflichtige keinen Einspruch einlege; im Streitfall sei jedoch rechtzeitig Einspruch eingelegt worden, dieser aber beim FA nicht mehr auffindbar gewesen. Auch wenn der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand vom FA zurückgewiesen, dies vom FG bestätigt worden und die

dagegen gerichtete Nichtzulassungsbeschwerde erfolglos gewesen sei, liege in der Versäumung der Frist keine grobe Fahrlässigkeit.

Entscheidungsgründe

Die Revision des FA ist begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben, die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Unrecht hat das FG die Voraussetzungen für eine Änderung der bestandskräftigen Steuerbescheide nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO 1977 angenommen. Den Kläger trifft ein grobes Verschulden daran, dass die Besteuerungsgrundlagen nachträglich bekannt geworden sind.

1. Nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO 1977 sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen und Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen, und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden. Diese Voraussetzungen liegen --entgegen der Ansicht des FG-- im Streitfall nicht vor.

Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG, die den erkennenden Senat in Ermangelung erhobener Verfahrensrügen binden (§ 118 Abs. 2 FGO), ist für den Streitfall davon auszugehen, dass dem FA mit der verspäteten Einreichung der Einkommensteuer- und der Umsatzsteuererklärung in Gestalt des geringeren Gewinns und Umsatzes Tatsachen i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO 1977 nachträglich bekannt geworden sind, die zu niedrigeren Steuern führen (s. auch Senatsurteil vom 28. März 1985 IV R 159/82, BFHE 144, 521, BStBl II 1986, 120). Ein Fall der Unbeachtlichkeit des Verschuldens nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO 1977 liegt nicht vor, da in Schätzungsfällen die Besteuerungsgrundlagen insgesamt eine (im Streitfall steuermindernde) Tatsache bilden (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. April 1991 XI R 28/89, BFHE 164, 192, BStBl II 1991, 606; ebenso schon Senatsurteil in BFHE 144, 521, BStBl II 1986, 120, zu 1.c der Entscheidungsgründe).

2. Zu Unrecht hat das FG die Versäumung der Frist zur Abgabe der Einkommensteuer- und der Umsatzsteuererklärung nicht als grob schuldhaft angesehen, weil es der Auffassung war, dass die Verschuldensfrage erst nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung von Bedeutung sei. Dies folgt indessen nicht aus dem Urteil des BFH vom 4. Februar 1998 XI R 47/97 (BFH/NV 1998, 682) und der dort zitierten ständigen Rechtsprechung des BFH.

a) Der Kläger hat das nachträgliche Bekanntwerden der steuermindernden Tatsachen grob verschuldet. Grobes Verschulden i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO 1977 ist Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit. Grobe Fahrlässigkeit ist anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige die ihm nach seinen persönlichen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldigbarer Weise verletzt (Senatsurteil vom 3. Februar 1983 IV R 153/80, BFHE 137, 547, BStBl II 1983, 324). Ein grobes Verschulden kann nicht nur vorliegen, wenn der Steuerpflichtige seine Erklärungspflicht schlecht erfüllt, indem er unzutreffende oder unvollständige Erklärungen abgibt (Urteile in BFHE 137, 547, BStBl II 1983, 324; vom 28. Juni 1983 VIII R 37/81, BFHE 139, 8, BStBl II 1984, 2, und vom 29. Juni 1984 VI R 181/80, BFHE 141, 232, BStBl II 1984, 693). Grobes Verschulden ist insbesondere auch dann zu bejahen, wenn der Steuerpflichtige seiner Erklärungspflicht überhaupt nicht nachkommt (z.B. Senatsurteil in BFHE 144, 521, BStBl II 1986, 120, sowie BFH-Urteile vom 30. Oktober 1986 III R 163/82, BFHE 148, 208, BStBl II 1987, 161, und in BFHE 164, 192, BStBl II 1991, 606).

b) Im Streitfall hat der Kläger das nachträgliche Bekanntwerden der steuermindernden Tatsachen mit Versäumung der Frist zur Abgabe der Einkommensteuer- und der Umsatzsteuererklärung grob verschuldet. Ob der Steuerpflichtige unter den gegebenen Umständen grob schuldhaft gehandelt hat, ist zwar im Wesentlichen Tatfrage (Senatsurteil in BFHE 144, 521, BStBl II 1986, 120). Das FG hat diese Frage ausdrücklich dahinstehen lassen. Die hierzu getroffenen Feststellungen des FG reichen indessen aus, ein grobes Verschulden im Streitfall zu bejahen (Senatsurteil vom 21. April 1988 IV R 215/85, BFHE 153, 485, BStBl II 1988, 863). Das FG hat festgestellt, dass der Kläger als Steuerberater der mehrfachen Aufforderung, die Steuererklärungen einzureichen, nicht nachgekommen ist. Dies lässt nur den Schluss zu, dass er seine Erklärungspflichten grob fahrlässig, wenn nicht gar vorsätzlich verletzt hat (Verschulden gegen sich selbst). Dass es dafür auch bei Würdigung seiner persönlichen Verhältnisse hinreichende Entschuldigungsgründe gegeben habe, ist weder in diesem oder in dem vorangegangenen, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffenden Verfahren IV B 121, 122/99 festgestellt worden, noch sind solche Gründe aus den Akten ersichtlich, auf deren Inhalt sich das FG bezogen hat. Mangels zulässiger und begründeter Verfahrensrügen erübrigt sich daher auch eine Zurückverweisung der Sache an das FG.

c) Zu Unrecht beruft sich der Kläger darauf, dass sein möglicherweise nur leichtes Verschulden bei der von ihm behaupteten, aber gescheiterten Einlegung des Einspruchs sein ursprüngliches grobes Verschulden bei Verletzung der Steuererklärungspflicht (s. oben 2.a und b) verdränge. Auch dem angefochtenen Urteil des FG scheint diese Vorstellung zu Grunde zu liegen. Unter Hinweis auf das Urteil des BFH vom 25. November 1983 VI R 8/82 (BFHE 140, 18, BStBl II 1984, 256) führt das FG insoweit aus, für die Frage des groben Verschuldens sei auch der

Zeitraum mit einzubeziehen, in dem nach Durchführung der Veranlagung die Bescheide noch anfechtbar seien. Denn bis zur Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung habe das FA den Sachverhalt nach § 367 Abs. 2 AO 1977 unabhängig von einem grob verschuldeten nachträglichen Vorbringen des Steuerpflichtigen zu prüfen. Erst nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung komme es für eine Änderung der Steuerfestsetzung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO 1977 auf das grobe Verschulden des Steuerpflichtigen an.

Das FG hat insoweit jedoch die Rechtsprechung des BFH verkannt. Aus keiner der angeführten Entscheidungen folgt, dass ein späteres leichtes Verschulden des Steuerpflichtigen bei der Anfechtung eines Schätzungsbescheids sein vorangegangenes grobes Verschulden bei Nichtabgabe der Steuererklärung heilt. So prüfte und bejahte der BFH im Urteil in BFH/NV 1998, 682, ob der Kläger jenes Verfahrens die Abgabe der Umsatzsteuererklärung nach Ergehen eines Schätzungsbescheids grob verschuldet unterlassen hatte, ließ aber ausdrücklich unentschieden, ob auch bereits in der Missachtung der Aufforderung zur Abgabe der Erklärung ein grobes Verschulden zu sehen sei. Ebenso ging der BFH im Urteil in BFHE 140, 18, BStBl II 1984, 256 davon aus, dass der Kläger die Nichteinlegung eines Einspruchs gegen den Einkommensteuerbescheid grob verschuldet habe und dass deshalb nicht entschieden werden müsse, ob bereits die unterlassene Erklärung von Sonderausgaben grob verschuldet war. Schließlich ging der BFH in dem auch vom Kläger zitierten Urteil vom 20. Januar 1988 I R 1/84 (BFH/NV 1988, 348) davon aus, dass ein grobes Verschulden des Geschäftsführers einer GmbH bereits darin liege, dass er die Bilanzen weder vor noch nach Bekanntgabe eines Schätzungsbescheids eingereicht habe, und dass ihn der Vorwurf groben Verschuldens ein weiteres Mal treffe, wenn er sodann von einer Anfechtung des Schätzungsbescheids absehe (ebenso BFH-Urteil vom 9. März 1990 VI R 19/85, BFH/NV 1990, 619).

Daraus folgt, dass sich die Frage, ob auch die unterlassene Einlegung eines Einspruchs ein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden steuermindernder Tatsachen begründet, nur dann stellen kann, wenn das erste, den zu ändernden Steuerbescheid auslösende Fehlverhalten des Steuerpflichtigen nicht grob verschuldet war. In diesem Fall ist zwar auch der Zeitraum bis zum Eintritt der Bestandskraft für die Beurteilung des groben Verschuldens i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO 1977 mit einzubeziehen. Auch unterliegt es keinem Zweifel, dass der Bescheid ungeachtet eines vorangegangenen groben Verschuldens bei der Erklärung steuermindernder Tatsachen zu ändern ist, wenn der Steuerpflichtige rechtzeitig Einspruch einlegt. Im Streitfall fehlt es jedoch hieran. Dem Kläger ist auch nicht der Nachweis gelungen, dass er tatsächlich rechtzeitig Einspruch eingelegt hat. Insoweit trifft ihn --entgegen der Auffassung des FG-- die Feststellungslast. Das FG hat daher mit Urteilen vom 18. Mai 1999 zutreffend entschieden, dass dem Kläger und seiner Ehefrau der Nachweis des rechtzeitigen Eingangs des Einspruchs nicht gelungen sei. Von dieser Rechtslage ist auch im vorliegenden Verfahren auszugehen. Der Senat hat in seinem dem Kläger bekannten Beschluss über die Nichtzulassungsbeschwerden gegen die vorgenannten Urteile des FG vom 7. Juni 2000 IV B 121, 122/99 (juris) im Übrigen auf den Umstand hingewiesen, dass der Absendevermerk im Fristenkontrollbuch nicht fortlaufend, also in einer eigenen Zeile, sondern am Rand angebracht war; dies aber spreche dagegen, dass das Schreiben tatsächlich am 27. März 1998 in einen postfertigen, an das FA adressierten Umschlag gesteckt worden ist.

d) Mithin konnte über einen Einspruch nicht in der Sache entschieden werden. Eine Änderung der streitigen Bescheide kam nur noch nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO 1977 in Betracht. Diese scheiterte jedoch daran, dass das Versäumnis des Klägers im Zeitpunkt der letzten Sachentscheidungen (Steuerbescheide vom 4. März 1998) --wie ausgeführt-- als mindestens grob fahrlässig einzustufen war. Da das FG von einer anderen Rechtsauffassung ausgegangen ist, war seine Entscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 FGO).