

Finanzamt darf günstigen Bescheid nicht korrigieren

Hat ein Finanzamt einen Steuerbescheid zugeschickt, in dem dem Steuerzahler eine beantragte Vergünstigung angerechnet wurde, so hat dieser Bescheid, wenn er vom Steuerzahler nicht (etwa wegen einer Unstimmigkeit, die einen anderen Sachverhalt betrifft) mit dem Einspruch angegriffen wird, Bestand. Das Amt darf nicht kurz darauf einen neuen Bescheid mit für den Steuerzahler ungünstigerem Ergebnis ausstellen.

Quelle: Wolfgang Büser

Bekanntgabe eines Steuerbescheids; Nichtigkeit eines Einkommensteuerbescheides; Fehlende hinreichende Bestimmtheit

Gericht: BFH

Entscheidungsform: Urteil

Datum: 23.08.2000

Referenz: JurionRS 2000, 18074

Aktenzeichen: X R 27/98

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Münster (EFG 1996, 1136)

Rechtsgrundlagen:

§ 119 AO 1977

§ 124 AO 1977

§ 125 Abs. 1 AO 1977

Fundstellen:

BFHE 193, 19 - 24

b&b 2001, 92

BB 2001, 455-457 (Volltext mit amtl. LS)

BB 2001, 246 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2001, 355-356

BStBl II 2001, 662-665 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2001, 242-244 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2001, 265-267 (Volltext mit amtl. LS)

DStZ 2001, 163-166 (Volltext mit amtl. LS)

HFR 2001, 402-404

BFH, 23.08.2000 - X R 27/98

Amtlicher Leitsatz:

1. Die Aufgabe des Willens der Finanzbehörde zur Bekanntgabe eines Steuerbescheids führt nur dann zu dessen Unwirksamkeit, wenn der Wille aufgegeben wird, bevor der Bescheid den Herrschaftsbereich der Verwaltung verlassen hat; die Rechtzeitigkeit der Aufgabe des Bekanntgabewillens muss in den Akten hinreichend klar und eindeutig dokumentiert sein (Anschluss an BFH-Rechtsprechung).

2. Ein Einkommensteuerbescheid ist wegen fehlender hinreichender Bestimmtheit nichtig, wenn er für einen Veranlagungszeitraum ergeht, für den bereits ein --wirksamer-- Einkommensteuerbescheid gegenüber demselben Adressaten erlassen wurde, ohne das Verhältnis zu diesem Bescheid klarzustellen.

Gründe

- 1 I.

Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) werden als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.
- 2 Die Klägerin und ihre beiden Brüder waren zu je 1/3 Miteigentümer eines in B gelegenen Grundstücks, das ihnen ihr Großvater aufgrund einer testamentarischen Verfügung übertragen hatte.
- 3 Mit privatschriftlichem Vertrag vom 8. November 1967 räumten die drei Geschwister ihrer Mutter ein Nießbrauchsrecht an dem Grundstück ein.
- 4 Mit notariellem Vertrag vom 25. März 1983 erwarb ein Miteigentümer die Anteile der Klägerin und seines Bruders an dem Grundstück. Gleichzeitig bewilligte die Mutter die Löschung des zu ihren Gunsten eingetragenen Nießbrauchsrechts. Nach § 5 dieses notariellen Vertrages sollte jeder Beteiligte der Mutter eine lebenslängliche Rente in Höhe von je 700, 00 DM je Monat zahlen.
- 5 Mit Schreiben vom 27. Juli 1983 an den Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) erklärte die Klägerin, sie und ihre Mutter hätten das Nießbrauchsrecht weiterhin dergestalt aufrechterhalten wollen, dass es sich auf den erzielten Kaufpreis erstrecke. Auf der Grundlage der hierzu geführten Gespräche fertigte das FA unter dem 6. Oktober 1983 einen Vermerk, dass die Zahlungen an die Mutter der Klägerin als "dauernde Last" (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 a des Einkommensteuergesetzes --EStG--) anerkannt werden sollten "vorbehaltlich abweichender Rechtsprechung und Verwaltungsanweisung in der Zukunft".
- 6 Dementsprechend berücksichtigte das FA die Zahlungen der Klägerin an die Mutter in den für die Streitjahre 1987 bis 1990 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Einkommensteuerbescheiden als dauernde Last. Mit Bescheiden jeweils vom 6. Juli 1992 hob das FA den Vorbehalt der Nachprüfung in den Einkommensteuerbescheiden für die Streitjahre 1987 bis 1990 auf. Auch in dem --ohne Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen-- Einkommensteuerbescheid vom 6. Juli 1992 für das Streitjahr 1991 erkannte es die Zahlungen an die Mutter als dauernde Last an. Alle Bescheide ergingen aufgrund von Aktenverfügungen des Sachgebietsleiters und wurden mit dem Datum des 6. Juli 1992 durch das Rechenzentrum der Finanzverwaltung (RZF) versandt.

7

Mit gleichlautenden Schreiben an die Kläger vom selben Tag erklärte das FA durch die zuständige Sachbearbeiterin --ohne Mitwirkung des Sachgebietsleiters--, dass sämtliche vom RZF versandten Bescheide vom 6. Juli 1992 der Entscheidung des FA widersprechen und daher unwirksam seien. Dem Willen des FA entsprechende Bescheide würden noch bekannt gegeben. Der Sachgebietsleiter veranlasste am 7. Juli 1992 gegenüber der Finanzkasse für das Streitjahr 1991 eine Sollstornierung.

- 8 Für das Streitjahr 1991 erging daraufhin am 4. August 1992 ein neuer Einkommensteuerbescheid, der gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO 1977) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand und in dem die Zahlungen an die Mutter der Klägerin weiterhin als Sonderausgaben anerkannt wurden.
- 9 Mit Bescheiden jeweils vom 9. September 1992 änderte das FA die Einkommensteuerfestsetzungen aller Streitjahre nach § 164 Abs. 2 AO 1977 und erkannte die Zahlungen nicht mehr als dauernde Last an, sondern behandelte sie als privat veranlasste Zuwendungen i. S. des § 12 Nr. 2 EStG .
- 10 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhoben die Kläger Klage mit der Behauptung, sie hätten die vom RZF versandten Bescheide über die Aufhebung der Vorbehalte der Nachprüfung für die Streitjahre 1987 bis 1990 sowie den endgültigen Einkommensteuerbescheid 1991 bereits am 7. Juli 1992 erhalten und diese am selben Tag an ihren Bevollmächtigten weitergeleitet. Dort seien sie ausweislich dessen Fristenkontrollbuchs einen Tag später eingegangen. Dagegen seien die --ebenfalls unter dem 6. Juli 1992 ergangenen-- Schreiben des FA betr. die Unwirksamkeit dieser Bescheide, erst einen Tag später, nämlich am 8. Juli 1992 bei ihnen eingegangen und an ihren Bevollmächtigten weitergegeben worden, der sie nach dem Eingangsstempel des Büros erst am 9. Juli 1992 erhalten habe.
- 11 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage auf Aufhebung der Änderungsbescheide vom 9. September 1992 und der Einspruchsentscheidung statt. Sein Urteil ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1996, 1136.
- 12 Mit der Revision trägt das FA vor, der Wille zur Bekanntgabe der Änderungsbescheide vom 6. Juli 1992 sowie des Einkommensteuerbescheids 1991 sei durch die zuständige Sachbearbeiterin wirksam aufgegeben worden. Denn das allgemeine Zeichnungsrecht des Sachbearbeiters umfasse auch die Befugnis, durch Aufgabe des Bekanntgabewillens das Wirksamwerden von Bescheiden zu verhindern, z. B. wegen etwaiger im letzten Augenblick festgestellter Fehler und Mängel des Bescheides. Im Zeitraum zwischen abschließender Zeichnung eines Bescheides und dessen Bekanntgabe träten häufig neue Umstände auf, die es erforderlich machten, das Wirksamwerden der Bescheide durch den Sachbearbeiter zu verhindern, weil nur dieser allein unverzüglich handeln könne. Das Zeichnungsrecht des Sachgebietsleiters werde dadurch nicht unterlaufen, da bei einem erneut zu erlassenden Bescheid der Sachgebietsleiter wieder im Rahmen seines Zeichnungsrechts einzuschalten sei.
- 13 Die Aufgabe des Willens zur Bekanntgabe der Bescheide vom 6. Juli 1992 sei schließlich hinreichend klar und deutlich durch die in den Steuerakten befindlichen Durchschriften der Aufhebungsverfügungen vom selben Tag dokumentiert.
- 14 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 15 Die Kläger beantragen, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 16 II.
Die Revision ist unbegründet.
- 17 Im Ergebnis zu Recht hat das FG die angefochtenen Einkommensteuerbescheide des FA vom 9. September 1992 in Gestalt der Einspruchsentscheidung aufgehoben (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der

Finanzgerichtsordnung --FGO--). Sie sind rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten, weil mit der wirksamen Bekanntgabe der Einkommensteueränderungsbescheide für die Jahre 1987 bis 1990 vom 6. Juli 1992 sowie des Einkommensteuerbescheids 1991 vom selben Tag die Voraussetzungen nach § 164 Abs. 2 oder § 172 Abs. 1 AO 1977 für eine --erneute-- Änderung der Einkommensteuerfestsetzungen nicht mehr gegeben waren.

- 18** 1. Eine Änderung der Einkommensteuerfestsetzungen für die Streitjahre aufgrund eines Vorbehalts der Nachprüfung nach § 164 Abs. 2 AO 1977 scheidet aus, weil dieser Vorbehalt für die Streitjahre 1987 bis 1990 durch die Bescheide des FA vom 6. Juli 1992 wirksam aufgehoben, die Einkommensteuer für 1991 durch Bescheid vom selben Tag ohne Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt wurde und damit für alle Streitjahre --nach Maßgabe des § 164 Abs. 3 Satz 2 AO 1977 auch für die Jahre 1987 bis 1990-- bindende Steuerfestsetzungen ohne Vorbehalt der Nachprüfung vorlagen.
- 19** a) Die Änderungsbescheide vom 6. Juli 1992 sind den Klägern entgegen der Auffassung des FA wirksam bekannt gegeben worden; insbesondere hat das FA seinen Willen zur Bekanntgabe dieser Bescheide nicht rechtzeitig und nicht in hinreichend klar und eindeutig dokumentierter Form vor der Bekanntgabe aufgegeben.
- 20** Nach § 124 AO 1977 wird ein Verwaltungsakt wirksam, wenn er dem Adressaten mit Bekanntgabewillen der Behörde zur Kenntnis gebracht wird (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. Oktober 1989 V R 39/84 , BFH/NV 1990, 409). Hat die Behörde ihren Bekanntgabewillen allerdings zu dem Zeitpunkt, an dem der Bescheid ihren Herrschaftsbereich verlässt, aufgegeben und dies hinreichend in ihren Akten dokumentiert, wird der Bescheid trotz des Bekanntgabeakts nicht gemäß § 124 Abs. 1 AO 1977 wirksam (BFH-Urteile vom 27. Juni 1986 VI R 23/83 , BFHE 147, 205, BStBl II 1986, 832; vom 24. November 1988 V R 123/83, BFHE 155, 466, BStBl II 1989, 344; vom 12. August 1996 VI R 18/94, BFHE 180, 538, BStBl II 1996, 627; Beschluss des Senats vom 14. Juni 2000 X B 123/99, nicht veröffentlicht --NV--).
- 21** b) Nach diesen Grundsätzen hat das FA seinen Willen zur Bekanntgabe der Änderungsbescheide vom 6. Juli 1992 sowie des Einkommensteuerbescheids für 1991 nicht wirksam aufgegeben.
- 22** Dabei kann dahinstehen, ob die Aufgabe des Bekanntgabewillens nur durch den Sachgebietsleiter, nicht aber durch die Sachbearbeiterin hätte erfolgen dürfen (vgl. BFH-Urteile vom 29. Januar 1981 V R 47/77 , BFHE 132, 219, BStBl II 1981, 404; in BFHE 147, 205, BStBl II 1986, 832; in BFHE 155, 466, BStBl II 1989, 344). Denn sie war nach den zutreffenden --und vom FA auch nicht angegriffenen-- tatsächlichen Feststellungen des FG schon deshalb unwirksam, weil das FA nicht hinreichend klar in seinen Akten dokumentiert hat, dass sein Bekanntgabewille hinsichtlich der Bescheide vom 6. Juli 1992 aufgegeben wurde, bevor die Bescheide den Herrschaftsbereich der Finanzverwaltung einschließlich des RZF verließen. Weder die in den Einkommensteuerakten befindlichen Durchschriften der Schreiben vom 6. Juli 1992 --mit dem darin enthaltenen Hinweis auf die Unwirksamkeit der Bescheide vom selben Tag-- noch die Steuerakten im Übrigen enthalten eine solche Dokumentation; insbesondere ist ihnen kein Anhaltspunkt dafür zu entnehmen, zu welchem Zeitpunkt die Hinweisschreiben zur Post gegeben wurden.
- 23** Eine Zurückverweisung der Sache zur Klärung dieser Zweifelsfrage kommt nicht in Betracht, da eine Dokumentation, die nicht aus sich heraus verständlich ist, sondern noch einer zusätzlichen Vernehmung von Amtspersonen als Zeugen bedarf, nicht klar und eindeutig ist (BFH-Entscheidung in BFHE 180, 538, BStBl II 1996, 627).
- 24** 2. Die Änderung der Einkommensteuerfestsetzung für 1991 durch den Bescheid vom 9. September 1992 konnte nicht auf den Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 2 AO 1977 im Bescheid vom 4. August 1992 gestützt werden. Denn dieser Bescheid ist nichtig.
- 25** a) Nach § 125 Abs. 1 AO 1977 ist ein Verwaltungsakt nichtig, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden

Umstände offenkundig ist. Ein derart schwerwiegender Mangel liegt hier darin, dass das FA den Bescheid vom 4. August 1992 zusätzlich zu dem bereits bestandskräftigen Bescheid vom 6. Juli 1992 erlassen hat, ohne das Verhältnis zwischen beiden Bescheiden klarzustellen; insbesondere ist der Bescheid vom 4. August 1992 weder nach seinem Wortlaut noch im Wege der Auslegung als Änderungsbescheid zum Bescheid vom 6. Juli 1992 anzusehen, weil er diesen als geänderten Bescheid nicht erkennen lässt (BFH-Urteile vom 26. März 1981 VII R 3/79 , BFHE 133, 163; vom 6. Juli 1994 II R 126/91, BFH/NV 1995, 178).

- 26** Da beide Bescheide denselben Steuergegenstand, nämlich die Einkommensteuer der Kläger für das Jahr 1991 betreffen, stellt sich der Bescheid vom 4. August 1992 aus der Sicht des Empfängers lediglich als erneuter --gegenüber dem Bescheid vom 6. Juli 1992 selbständiger-- Steuerbescheid für den Veranlagungszeitraum 1991 dar; ein solcher erneuter Bescheid ist grundsätzlich nichtig, weil ihm aus der maßgeblichen Sicht des Adressaten die hinreichende Bestimmtheit i. S. des § 119 Abs. 1 AO 1977 fehlt. Denn nur einer von mehreren Einkommensteuerbescheiden für einen Veranlagungszeitraum kann Rechtsgrundlage für die Zahlungspflicht des Steuerschuldners sowie Titel für die Vollstreckung des Steueranspruchs sein; die Behörde darf sich deshalb nicht erneut einen Titel verschaffen, soweit sie bereits über einen solchen --wie im Streitfall-- verfügt. Im Hinblick auf diese Titelfunktion der Steuerbescheide ist eine schwerwiegende Rechtsverletzung gegeben, wenn der erneute Bescheid nicht erkennen lässt, dass er nach Bekanntgabe ausschließlich Rechtsgrundlage der Durchsetzung des Steueranspruchs sein soll, nicht aber der bereits ergangene Steuerbescheid. Dieser schwerwiegende Mangel fehlender Bestimmtheit führt zur Nichtigkeit eines erneuten Steuerbescheids nach § 125 Abs. 1 AO 1977, wenn er nicht als Änderungsbescheid gekennzeichnet ist oder das Verhältnis zum zunächst ergangenen Bescheid offen lässt (ebenso Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 25. September 1984 V 85/83, EFG 1985, 211; Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, § 125 AO 1977 Rz. 13; von Wedelstädt in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, § 125 AO 1977 Rz. 15).
- 27** b) Der schwerwiegende Mangel ist auch offenkundig i. S. des § 125 Abs. 1 AO 1977. Offenkundig ist ein Fehler, wenn jeder verständige Dritte, dem die Kenntnis aller in Betracht kommenden Umstände unterstellt werden kann, in der Lage ist, den Fehler in seiner besonderen Schwere zu erkennen (BFH-Urteil vom 13. Februar 1996 VII R 43/95 , BFH/NV 1996, 530, m. w. N.). Dies ist hier der Fall, weil für ein und denselben Veranlagungszeitraum nicht zwei Einkommensteuerbescheide beziehungslos nebeneinander erlassen werden können. Die irrige Auffassung des FA, den Bescheid vom 6. Juli 1992 nicht wirksam erlassen zu haben, ändert nichts an der Offenkundigkeit dieses schwerwiegenden Fehlers, weil deren Feststellung ausschließlich auf der tatsächlichen Existenz zweier Einkommensteuerbescheide für denselben Veranlagungszeitraum beruht. Abgesehen davon ist die "Offenkundigkeit" des schwerwiegenden Mangels aus der maßgeblichen Sicht eines Durchschnittsbeobachters, dessen Kenntnis aller in Betracht kommenden Umstände zu unterstellen ist (BFH-Urteile vom 22. November 1988 VII R 173/85 , BFHE 155, 24, BStBl II 1989, 220, und in BFH/NV 1996, 530), auch hinsichtlich der vom FA angenommenen unwirksamen Bekanntgabe des Bescheids vom 6. Juli 1992 nicht zu verneinen, weil die für eine solche Unwirksamkeit erforderliche hinreichende Dokumentation der Aufgabe des Bekanntgabewillens (vgl. BFH-Urteil in BFHE 180, 538, BStBl II 1996, 627) im Streitfall --wie ausgeführt-- ersichtlich nicht gegeben war.
- 28** 3. Schließlich kommt auch § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO 1977 als Rechtsgrundlage für die Änderung der bestandskräftigen Bescheide vom 6. Juli 1992 schon deshalb nicht in Betracht, weil die Vorschrift nur Änderungen aufgrund nachträglich bekannt gewordener Tatsachen oder Beweismittel, nicht aber aufgrund einer --im Streitfall ausschließlich gegebenen-- Änderung der Rechtsauffassung des FA ermöglicht (BFH-Urteil vom 20. Dezember 1988 VIII R 121/83 , BFHE 156, 339, BStBl II 1989, 585; von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, § 173 AO 1977 Rz. 91; von Wedelstädt in Beermann, a. a. O. , § 173 AO 1977 Rz. 8, jeweils m. w. N.).

29