

Einspruch gegen Finanzamtsbescheid kann nicht zum Bumerang werden

Legt ein Steuerzahler Einspruch gegen einen Steuerbescheid des Finanzamts ein, weil er sich ein positiveres Ergebnis verspricht, so kann er den Einspruch zurücknehmen, wenn ein Mitarbeiter des Amtes bei der erneuten Prüfung der Einkommensverhältnisse feststellt, dass dem Steuerzahler unberechtigterweise Vorteile gewährt wurden, die ihm nicht zustanden. Der Fiskus muss nämlich auf eine Verschlechterung hinweisen. Davon kann nur ausnahmsweise abgesehen werden, etwa dann, wenn der Steuerbescheid für bestimmte Punkte unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand.

Quelle: Wolfgang Büser

Notwendigkeit des Hinweises auf eine verbösernde Entscheidung nach Widerspruchserhebung; Umfang einer Unterbrechung des Gewinnfeststellungsverfahrens einer Personengesellschaft; Anforderungen für die Annahme einer Verböserung; Ausnahmen von einer Hinweispflicht

Gericht: BFH

Entscheidungsform: Urteil

Datum: 22.03.2006

Referenz: JurionRS 2006, 13924

Aktenzeichen: XI R 24/05

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Niedersachsen - 11.05.2005 - AZ: 2 K 561/00

Rechtsgrundlagen:

§ 367 Abs. 2 S. 2 AO 1977

§ 164 Abs. 2 AO 1977

§ 360 Abs. 3 AO 1977

Fundstellen:

BFHE 212, 18 - 23

AO-StB 2006, 135 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)

BB 2006, 1262-1265 (Volltext mit amtl. LS)

BB 2006, 1154 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2006, 1179-1181 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2006, 576-578 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2006, XIII Heft 20 (amtl. Leitsatz)

DB 2006, 1142 (amtl. Leitsatz)

DStR 2006, XVIII Heft 21 (amtl. Leitsatz)

DStRE 2006, 758-759 (Volltext mit amtl. LS)
DStZ 2006, 411-414 (Volltext mit amtl. LS)
DStZ 2006, 392 (Kurzinformation)
GStB 2006, 21
HFR 2006, 656-658 (Volltext mit amtl. LS)
INF 2006, 441
KÖSDI 2006, 15124-15125 (Kurzinformation)
NWB 2006, 1656 (Kurzinformation)
NWB 2007, 4758 (Kurzinformation)
NWB direkt 2006, 3
RdW 2006, XVI Heft 17 (amt. Leitsatz)
SJ 2006, 10
StBW 2006, 4
StuB 2006, 404
WPg 2006, 909-911
Jurion-Abstract 2006, 219141 (Zusammenfassung)

BFH, 22.03.2006 - XI R 24/05

Amtlicher Leitsatz:

Der Hinweis auf eine Änderung zum Nachteil des Einspruchsführers ist nur dann --ausnahmsweise-- entbehrlich, wenn eine erhöhte Steuerfestsetzung (Feststellung) auch nach Rücknahme des Einspruchs möglich gewesen wäre, wenn sich also die Verböserung durch Einspruchsrücknahme nicht hätte vermeiden lassen. Ist zweifelhaft, ob eine Änderung noch möglich ist, darf auf den Hinweis nicht verzichtet werden.

Gründe

1

I.

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) gegen den Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) für das Streitjahr 1989 eine Einspruchsentscheidung erlassen durfte, ohne ihm zuvor durch einen Verböserungshinweis die Möglichkeit gegeben zu haben, seinen Einspruch zurückzunehmen.

2

Der Kläger war im Streitjahr 1989 Mitgesellschafter der Sozietät K/G/F. Der Kläger sowie die beiden weiteren Gesellschafter G und F waren an der Gesellschaft zu jeweils 1/3 beteiligt. Zum 31. Januar des Streitjahrs 1989 schied der Gesellschafter F aus der Gesellschaft aus. Die Gesellschaft setzte sich daraufhin zu diesem Datum auseinander.

- 3 In der im Jahre 1991 abgegebenen Feststellungserklärung für das Streitjahr 1989 wurde der Gewinn der Gesellschaft insgesamt mit 776 335 DM erklärt; nach der Erklärung sollte er sich wie folgt auf die Gesellschafter verteilen:

laufender Gewinn			
Gesellschafter	Gewinnanteil	Sonderbetriebsausgaben	Gesamt
Kläger	./. 1 454 DM	196 237 DM	./. 197 691 DM
F	./. 1 454 DM		./. 1 454 DM
G	./. 1 454 DM	196 237 DM	./. 197 691 DM
Gesamt			./. 396 836 DM
Veräußerungsgewinn			
Kläger			0 DM
F			1 173 171 DM
G			0 DM
gesamt			1 173 171 DM

- 4 Das FA stellte den Gewinn erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest und gab den Feststellungsbescheid dem gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten G für den Kläger und den Gesellschafter G sowie dem Gesellschafter F im Wege der Einzelbekanntgabe bekannt.
- 5 Der Gesellschafter F legte gegen den Bescheid Einspruch ein, über den das FA zunächst nicht entschied. Im Anschluss an eine im Jahre 1995 begonnene Außenprüfung erließ das FA im Jahre 1997 einen Änderungsbescheid, mit dem es den Gesamtgewinn der Sozietät zwar mit 776 335 DM der Höhe nach unverändert beließ, aber die Verteilung des Gewinns auf die Gesellschafter änderte; im Einzelnen enthielt der Änderungsbescheid folgende Feststellungen:

laufender Gewinn			
Gesellschafter	Gewinnanteil	Sonderbetriebsausgaben	Gesamt
Kläger	./. 1 454 DM	59 254 DM	./. 60 708 DM
F	./. 1 454 DM		./. 1 454 DM
G	./. 1 454 DM	59 254 DM	./. 60 707 DM
Gesamt			./. 122 869 DM
Veräußerungsgewinn			
Kläger			0 DM
F			899 204 DM
G			0 DM
gesamt			899 204 DM

- 6 Das FA gab den Änderungsbescheid den Gesellschaftern jeweils im Wege der Einzelbekanntgabe bekannt. Gleichzeitig hob es den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Die drei Gesellschafter legten Einsprüche gegen den Änderungsbescheid ein. Der Kläger und der Gesellschafter G begeherten mit ihren Einsprüchen für sich die jeweils hälftige Hinzurechnung eines laufenden Verlusts in Höhe von 396 836 DM. Der Gesellschafter F hingegen beehrte, keinen Veräußerungsgewinn zugerechnet zu bekommen.
- 7 Noch während des Einspruchsverfahrens, nämlich am 29. Juni 1999, wurde über das Vermögen des Gesellschafters F das Gesamtvollstreckungsverfahren eröffnet. Zum Gesamtvollstreckungsverwalter wurde der Beigeladene bestellt.

- 8 Im Rahmen des Einspruchsverfahrens kam das FA nunmehr zu der Auffassung, dem Gesellschafter F sei kein Veräußerungsgewinn zuzurechnen. Das FA betrieb die Einspruchsverfahren der drei Einspruchsführer unabhängig voneinander. So hielt es den Schriftwechsel des Klägers und des Gesellschafters G einerseits und des Gesellschafters F andererseits getrennt und informierte die Einspruchsführer untereinander nicht über den Verfahrensstand des jeweils anderen Einspruchsverfahrens. Erst mit der Einspruchsentscheidung verband es die Einsprüche zur gemeinsamen Entscheidung, setzte den Gewinn der Gesellschaft von 776 335 DM auf 521 335,83 DM herab und stellte die Besteuerungsgrundlagen wie folgt fest:

laufender Gewinn			
Gesellschafter	Gewinnanteil	Sonderbetriebsausgaben	Gesamt
Kläger	./ 1 454 DM	0 DM	./ 1 454 DM
F	./ 1 454 DM		./ 1 454 DM
G	./ 1 454 DM	0 DM	./ 1 454 DM
Gesamt			./ 4 362 DM
Veräußerungsgewinn			
Kläger			262 849 DM
F			0 DM
G			262 849 DM
gesamt			525 698 DM

- 9 Das FA wies vor Erlass der Einspruchsentscheidung keinen der Einspruchsführer auf eine mögliche Verböserung hin. Auch fragte es nicht beim Beigeladenen an, ob dieser das anhängige Einspruchsverfahren aufnehme. Die Einspruchsentscheidung erging am 24. Juli 2000 und wurde dem Beigeladenen sowie dem Kläger und dem Gesellschafter G jeweils einzeln bekannt gegeben.
- 10 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt; die Entscheidung des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2005, 1740 veröffentlicht. Das FA habe zu Unrecht über den Einspruch des Klägers mit Einspruchsbescheid entschieden, ohne ihm zuvor durch einen Verböserungshinweis die Möglichkeit zu geben, den Einspruch zurückzuziehen. Nach § 367 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung (AO 1977) dürfe ein Verwaltungsakt auch zum Nachteil des Einspruchsführers geändert werden, wenn dieser auf die Möglichkeit einer verbösernden Entscheidung hingewiesen und ihm Gelegenheit gegeben worden sei, sich hierzu zu äußern.
- 11 Ausnahmsweise sei der unterbliebene Hinweis auf die Möglichkeit einer verbösernden Entscheidung nach § 367 Abs. 2 Satz 2 AO 1977 unschädlich, wenn der angegriffene Steuerbescheid auch nach Rücknahme des Einspruchs zum Nachteil des Einspruchsführers geändert werden könne, z.B. weil er unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO 1977) stehe. Nachdem der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben worden sei, hätte sich der Kläger durch die Rücknahme seines Einspruchs einer Änderung des Bescheids zu seinem Nachteil entziehen können.
- 12 Allerdings hätte das FA den Kläger zum Verfahren "hinzuziehen" können. Tatsächlich habe jedoch das FA von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht und den Kläger nicht zu den Einspruchsverfahren der anderen Gesellschafter hinzugezogen. Im Streitfall komme die Besonderheit hinzu, dass das FA das Einspruchsverfahren des Gesellschafters F solange nicht habe weiter betreiben dürfen, bis der Gesamtvollstreckungsverwalter das Einspruchsverfahren aufgenommen habe, was nicht geschehen sei. Eine Hinzuziehung zum Einspruchsverfahren des Gesellschafters G wäre hingegen grundsätzlich möglich gewesen. Allerdings hätte diese Hinzuziehung und Änderung zum Nachteil an der Einspruchsrücknahme dieses Gesellschafters scheitern können.
- 13 Mit der Revision macht das FA geltend: Das angefochtene Urteil verletze § 360 AO 1977. Eine Verböserung liege nicht vor. Der Gesamtgewinn sei von 776 335 DM auf 521 335 DM herabgesetzt worden. Auf diese Problematik gehe das angefochtene Urteil nicht ein. --Alle

Feststellungsbeteiligten seien Einspruchsführer gewesen. Eine weitere Hinzuziehung sei nicht zulässig gewesen. -- Eine verbösernde Entscheidung sei weder durch die unzulässige Fortsetzung des Einspruchsverfahrens gegen den Gesellschafter F noch durch die unterlassenen Verböserungshinweise gegenüber dem Gesellschafter G und dem Kläger erreicht worden. Seien alle Feststellungsbeteiligten Einspruchsführer, müsse ihnen gegenüber einheitlich entschieden werden. Zögen einzelne Einspruchsführer ihren Einspruch zurück, könnten sie zum Verfahren hinzugezogen werden; dann könnte auch ihnen gegenüber eine verbösernde Entscheidung ergehen.

14 Das FA beantragt,

das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

15 Der Kläger beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

16 Inhaltlich sei von einer verbösernden Entscheidung auszugehen; § 367 Abs. 2 Satz 2 AO 1977 stelle auf den Einspruchsführer ab. Die Stellung des Hinzugezogenen sei akzessorisch; diesem gegenüber sei eine verbösernde Entscheidung möglich, ohne dass ihm gegenüber die Verböserungsfolgen vorher darzulegen seien. Es sei nicht nachvollziehbar, warum eine Hinzuziehung nicht mehr möglich gewesen sein sollte.

17 II.

Die Revision des FA ist gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) als unbegründet zurückzuweisen. Das FG hat die Einspruchsentscheidung vom 24. Juli 2000 zu Recht aufgehoben, weil das FA den Kläger nicht zuvor auf die Möglichkeit einer verbösernden Entscheidung hingewiesen hatte.

18 1.

Die Unterbrechung des Gewinnfeststellungsverfahrens einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) ist auf die Feststellung des Gewinns beschränkt, der auf den in Konkurs/Insolvenz gefallenen Gesellschafter entfällt; der Fortgang dieses Verfahrens gegen die übrigen Gesellschafter ist nicht gehindert (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. August 2004 VIII R 14/02 , BFHE 207, 10 [BFH 24.08.2004 - VIII R 14/02] , BStBl II 2005, 246). Das Gleiche gilt für das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren (BFH-Urteil vom 2. Juli 1997 I R 11/97 , BFHE 183, 365, BStBl II 1998, 428, m.w.N.). Der I. Senat hat diese Rechtsprechung für die Eröffnung des Insolvenzverfahrens bestätigt (BFH-Urteil vom 18. Dezember 2002 I R 33/01 , BFHE 201, 392 [BFH 18.12.2002 - I R 33/01] , BStBl II 2003, 630).

19 2.

Gemäß § 367 Abs. 2 Satz 2 AO 1977 kann ein Verwaltungsakt auch zum Nachteil des Einspruchsführers geändert werden, wenn dieser auf die Möglichkeit einer verbösernden Entscheidung unter Angabe von Gründen hingewiesen und ihm Gelegenheit gegeben worden ist, sich hierzu zu äußern.

20 a)

In der Einspruchsentscheidung hat das FA die den Kläger betreffenden Feststellungen verbösert. Dabei ist entgegen der Auffassung des FA nicht darauf abzustellen, dass die festgestellten Besteuerungsgrundlagen insgesamt in der Höhe herabgesetzt wurden. § 367 Abs. 2 Satz 2 AO 1977 stellt auf den "Nachteil des Einspruchsführers" ab, aber nicht auf den Gesamtgewinn einer Mitunternehmerschaft; anderenfalls wäre es einem Einspruchsführer u.U. nicht möglich, einer

verbösernden Entscheidung auszuweichen. Entscheidend ist daher, dass der Gewinnanteil des Klägers erhöht wurde. Waren zunächst für den Kläger ein laufender Verlust von 60 708 DM und ein Veräußerungsgewinn von 0 DM festgestellt worden, so wurden in der Einspruchsentscheidung für den Kläger ein laufender Verlust von 1 454 DM und ein Veräußerungsgewinn von 262 849 DM festgestellt.

21 b)

Auf diese Verböserung ist der Kläger nicht hingewiesen worden. Ein Hinweis wäre nur dann --ausnahmsweise-- entbehrlich gewesen, wenn eine erhöhte Steuerfestsetzung (Feststellung) auch nach Rücknahme des Einspruchs möglich gewesen wäre, wenn sich also die Verböserung durch Einspruchsrücknahme nicht hätte vermeiden lassen (vgl. BFH-Urteile vom 10. November 1989 VI R 124/88 , BFHE 159, 405, BStBl II 1990, 414; vom 21. August 1996 I R 75/95, BFH/NV 1997, 314; vom 12. Juli 2005 II R 10/04, BFH/NV 2006, 228; Pahlke/Koenig/Pahlke, Abgabenordnung, § 367 Rz. 33).

22 c)

Diese Möglichkeit war dem FA nicht gegeben.

23 aa)

Der ursprünglich angebrachte Vorbehalt der Nachprüfung ist nach der Außenprüfung mit dem Änderungsbescheid vom 14. August 1997 aufgehoben worden. Nach Rücknahme des Einspruchs wäre eine Änderung nach § 164 Abs. 2 AO 1977 nicht möglich gewesen.

24 bb)

Die Möglichkeit, den Kläger nach Einspruchsrücknahme zu den Einspruchsverfahren des Gesellschafters F und des Gesellschafters G gemäß § 360 Abs. 3 AO 1977 hinzuzuziehen und über diesen Weg eine verbösernde Änderung zu Lasten des Klägers zu bewirken (dazu Pahlke/Koenig/Pahlke, a.a.O., § 367 Rz. 25), kann nicht als eine der Änderungsmöglichkeit des § 164 Abs. 2 AO 1977 vergleichbare Möglichkeit anerkannt werden. Im Hinblick auf die Akzessorietät der Hinzuziehung kann das FA nicht unbeschränkt ändern, sondern seine Änderungsmöglichkeit ist davon abhängig, dass der jeweilige Einspruchsführer seinen Einspruch aufrechterhält (Pahlke/Koenig/Pahlke, a.a.O., § 360 Rz. 40). Ob bei Einspruchsrücknahme eine Verböserung noch möglich gewesen wäre, war im Streitfall nicht sicher; eine solche Möglichkeit lag jedenfalls nicht allein in den Händen des FA, da auch die einspruchsführenden Mitgesellschafter (bzw. der für sie handelnde Verwalter) ihre Einsprüche hätten zurücknehmen können. Das Unterlassen des Hinweises muss die Ausnahme bleiben. Ist zweifelhaft, ob eine Änderung noch möglich ist, darf auf den Hinweis nicht verzichtet werden. Das FA hätte daher vor Erlass der verbösernden Einspruchsentscheidung den Kläger --wie es das Gesetz vorsieht-- unter Angabe von Gründen auf die Möglichkeit einer verbösernden Entscheidung hinweisen müssen.

25 Der unterlassene Verböserungshinweis gebietet die Aufhebung der Einspruchsentscheidung, so dass das FA den Hinweis nachholen und der Kläger ggf. seinen Einspruch zurücknehmen kann.

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.