

Lohnsteuerhilfvereine dürfen nicht benachteiligt werden

Ein Finanzamt darf einen Antrag auf Verlängerung der Frist zur Abgabe der Steuererklärung nicht deshalb ablehnen, weil der Steuerzahler seine Erklärung durch einen Lohnsteuerhilfverein anfertigen lasse, der nicht zu den Berechtigten nach dem StBerG gehöre. Fristverlängerung soll nach den maßgebenden Richtlinien den Steuerpflichtigen gewährt werden, die Personen mit ihrer Steuererklärung beauftragt haben, welche die fristgerechte Abgabe wegen Arbeitsüberlastung nicht einhalten können. Das Finanzamt habe einen Ermessensspielraum, so der BFH.

Quelle: Wolfgang Büser

Gleichheitswidrigkeit der Ablehnung eines Fristverlängerungsantrags unter Berufung auf die Betrauung eines Lohnsteuerhilfvereins mit der Anfertigung der Einkommensteuererklärung ; Prüfungsmaßstab der Steuergerichte im Hinblick auf Ermessensrichtlinien; Erledigung mit Einreichung der Steuererklärung nach Klageerhebung

Gericht: BFH

Entscheidungsform: Urteil

Datum: 11.04.2006

Referenz: JurionRS 2006, 17112

Aktenzeichen: VI R 64/02

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Mecklenburg-Vorpommern - 10.02.1999 - AZ: 1 K 294/97

Rechtsgrundlagen:

§ 3 StBerG

§ 4 Nr. 3, 8 StBerG

§ 5 AO 1977

§ 80 AO 1977

§ 102 FGO

§ 109 Abs. 1 S. 1 AO 1977

§ 149 Abs. 2 AO 1977

§ 5 Nr. 1 AEAO

Fundstellen:

BFHE 213, 268 - 273

AO-StB 2006, 198 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)

BB 2006, 1618 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2006, 1534-1536 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2006, 642-644 (Volltext mit amtl. LS)
DB 2006, VIII Heft 27-28 (amtl. Leitsatz)
DB 2006, 2050 (amtl. Leitsatz)
DStR 2006, XII Heft 28 (amtl. Leitsatz)
DStRE 2006, 1098-1100 (Volltext mit amtl. LS)
DStZ 2006, 502 (Kurzinformation)
HFR 2006, 849-851 (Volltext mit amtl. LS)
INF 2006, 561
KÖSDI 2006, 15196 (Kurzinformation)
NJW 2006, XII Heft 36 (amtl. Leitsatz)
NJW 2006, 2799-2800 (Volltext mit amtl. LS)
NWB 2007, 3626
NWB 2006, 2319
NWB 2007, 3144 (Kurzinformation)
NWB direkt 2006, 3
RdW 2007, 138-139 (Kurzinformation)
SJ 2006, 15
stak 2006
StB 2006, 285
StBW 2006, 7
StuB 2006, 644
WPg 2006, 1292
Jurion-Abstract 2006, 219258 (Zusammenfassung)

BFH, 11.04.2006 - VI R 64/02

Amtlicher Leitsatz:

1. Sind Ermessensrichtlinien erlassen, überprüfen die Steuergerichte auch, ob die Richtlinie die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einhält und ob sie von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung entsprechenden Weise Gebrauch macht.
2. Lehnt das Finanzamt, gestützt auf den Erlass über Steuererklärungsfristen vom 2. Januar 1997 (BStBl I 1997, 125) einen Fristverlängerungsantrag allein mit der Begründung ab, der Steuerpflichtige habe nicht Personen oder Gesellschaften i.S. des § 3 StBerG oder Buchstellen von Körperschaften und Vereinigungen i.S. des § 4 Nr. 3 und 8 StBerG, sondern einen

Lohnsteuerhilfverein mit der Anfertigung seiner Einkommensteuererklärung beauftragt, ist diese Entscheidung rechtswidrig.

Gründe

- 1 I.

Streitig ist, ob der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den Antrag des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) auf Verlängerung der Frist zur Abgabe seiner Einkommensteuererklärung 1996 zu Recht mit der Begründung ablehnen durfte, der Kläger lasse seine Erklärung durch einen Lohnsteuerhilfverein und nicht durch Personen oder Gesellschaften i.S. des § 3 des Steuerberatungsgesetzes (StBerG) oder durch Buchstellen von Körperschaften und Vereinigungen i.S. des § 4 Nr. 3 und 8 StBerG anfertigen.
- 2 Der Kläger ist Mitglied des Lohnsteuerhilfvereins X (Verein). Mit Schreiben vom 14. April 1997 beantragte die Beratungsstelle des Vereins für den Kläger, die Frist des § 149 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO 1977) für die Abgabe der Einkommensteuererklärung für das Kalenderjahr 1996 unter sinngemäßer Anwendung der gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder über Steuererklärungsfristen vom 2. Januar 1997 (Erlass; BStBl I 1997, 125) bis zum 30. September 1997 zu verlängern und einer weiteren Verlängerung der Abgabefrist, soweit erforderlich, im vereinfachten Verfahren auf den 2. März 1998 zuzustimmen. Das FA lehnte den Antrag mit der Begründung ab, dass nach dem Erlass die Abgabefristen der Steuererklärung 1996 nur dann allgemein bis zum 30. September 1997 verlängert würden, wenn Personen oder Gesellschaften i.S. des § 3 StBerG oder Buchstellen von Körperschaften und Vereinigungen i.S. des § 4 Nr. 3 und 8 StBerG diese Erklärung anfertigten. Der vom Kläger zur Wahrnehmung seiner steuerlichen Interessen beauftragte Lohnsteuerhilfverein gehöre nicht zu diesem Personenkreis, so dass eine Fristverlängerung nicht möglich sei. Im Übrigen habe der Kläger keine besonderen Gründe zur Verlängerung der Abgabefrist im Einzelfall vorgetragen.
- 3 Den Einspruch des Klägers hat das FA mit Einspruchsentscheidung vom 14. Juli 1997 zurückgewiesen, aber im Hinblick auf die bereits abgelaufene gesetzliche Frist dem Kläger für die Abgabe der Einkommensteuererklärung 1996 eine Nachfrist bis zum 30. August 1997 gewährt. Die Einkommensteuererklärung des Klägers ging dem FA am 4. September 1997 zu.
- 4 Das Finanzgericht (FG) wies die am 4. August 1997 erhobene und als Fortsetzungsfeststellungsklage fortgeführte Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1999, 527 veröffentlichten Gründen ab.
- 5 Der Kläger rügt mit der vom Bundesfinanzhof (BFH) zugelassenen Revision, es sei gleichheitswidrig, danach zu differenzieren, ob die steuerliche Beratung eines Arbeitnehmers durch einen Steuerberater oder durch einen Lohnsteuerhilfverein erfolge.
- 6 Der Kläger beantragt,

das angefochtene Urteil aufzuheben und festzustellen, dass der Ablehnungsbescheid des FA in Gestalt der Einspruchsentscheidung rechtswidrig gewesen ist.
- 7 Das FA beantragt,

die Revision aus den Gründen des angefochtenen Urteils zurückzuweisen.
- 8 II.

Die Revision ist begründet. Die Vorentscheidung war aufzuheben und in der Sache selbst antragsgemäß zu entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Ablehnung der vom Kläger begehrten Fristverlängerung in der Fassung der Einspruchsentscheidung

vom 14. Juli 1997 ist rechtswidrig, weil sie allein damit begründet wurde, der Kläger habe nicht Personen oder Gesellschaften i.S. des § 3 StBerG oder Buchstellen von Körperschaften und Vereinigungen i.S. des § 4 Nr. 3 und 8 StBerG, sondern einen Lohnsteuerhilfeverein mit der Anfertigung seiner Einkommensteuererklärung beauftragt.

9 **1.**

Soweit ein angefochtener Verwaltungsakt rechtswidrig und der Kläger dadurch in seinen Rechten verletzt ist, hebt das Gericht den Verwaltungsakt und die etwaige Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf auf (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Hat sich der Verwaltungsakt vorher durch Zurücknahme oder anders erledigt, so spricht das Gericht auf Antrag durch Urteil aus, dass der Verwaltungsakt rechtswidrig gewesen ist, wenn der Kläger ein berechtigtes Interesse an dieser Feststellung hat (§ 100 Abs. 1 Satz 4 FGO). Die in § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO vorgesehene Entscheidung findet auf Verpflichtungsbegehren entsprechend Anwendung, da diese regelmäßig ein Anfechtungsbegehren mit umfassen. Dies gilt im Falle der Überprüfung einer Ermessensentscheidung jedenfalls dann, wenn vom Kläger --wie im Streitfall-- schlüssig vorgetragen wird, es liege eine Ermessensreduzierung auf Null vor (vgl. BFH-Urteile vom 28. Juni 2000 X R 24/95, BFHE 192, 32, BStBl II 2000, 514; vom 29. Januar 2003 XI R 82/00, BFHE 201, 399, BStBl II 2003, 550, m.w.N.).

10 **a)**

Im Streitfall hat sich der das Verpflichtungsbegehren des Klägers ablehnende Verwaltungsakt spätestens mit Einreichung der Steuererklärung nach Klageerhebung erledigt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 192, 32, BStBl II 2000, 514 [BFH 28.06.2000 - X R 24/95]).

11 **b)**

Der Kläger hat ein berechtigtes Interesse an der Feststellung, dass die Ablehnung der begehrten Fristverlängerung rechtswidrig gewesen ist. Für das berechnete Interesse genügt jedes konkrete, vernünftigerweise anzuerkennende schutzwürdige Interesse rechtlicher, wirtschaftlicher oder ideeller Art (Urteil des Senats vom 19. Oktober 2001 VI R 131/00, BFHE 197, 98, BStBl II 2002, 300). Ein solches Feststellungsinteresse ist bei hinreichend konkret gegebener Wiederholungsgefahr anzunehmen, so insbesondere, wenn um Fristverlängerungen für die Abgabe von Steuererklärungen gestritten wird (vgl. BFH-Urteil in BFHE 192, 32, BStBl II 2000, 514 [BFH 28.06.2000 - X R 24/95]). Danach ist im Streitfall die Wiederholungsgefahr hinreichend konkret, denn der zu Grunde liegende Sachverhalt in Form der jährlich abzugebenden Einkommensteuererklärung wird sich mit großer Wahrscheinlichkeit im Wesentlichen unverändert auch in den folgenden Jahren wiederholen und das FA seine für den Kläger ungünstige Rechtsauffassung beibehalten.

12 **2.**

Die auf gleich lautende Erlasse vom 2. Januar 1997 (BStBl I 1997, 125) gestützte ablehnende Entscheidung des FA, die Fristverlängerung nicht zu gewähren, genügt nicht den in § 5 AO 1977 normierten allgemeinen Anforderungen, das Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten.

13 **a)**

Die Entscheidung über den Fristverlängerungsantrag ist eine Ermessensentscheidung. Denn nach § 109 Abs. 1 Satz 1 AO 1977 kann die in § 149 Abs. 2 Satz 1 AO 1977 festgelegte Frist, wonach auf ein Kalenderjahr bezogene Steuererklärungen spätestens fünf Monate danach abzugeben sind, verlängert werden. Die obersten Finanzbehörden der Länder haben für den Veranlagungszeitraum 1996 in Ausfüllung des ihnen zustehenden Ermessensspielraums Richtlinien für die Gewährung von Verlängerungen hinsichtlich der Abgabefrist für die Einkommensteuererklärung erlassen (Erlasse vom 2. Januar 1997, a.a.O.).

14 b)

Soweit die Finanzbehörden ermächtigt sind, nach ihrem Ermessen zu entscheiden, überprüfen die Steuergerichte, ob der angefochtene Verwaltungsakt rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht ist (§ 102 FGO). Sind Ermessensrichtlinien erlassen, überprüfen die Steuergerichte, ob sich die Behörde an die Richtlinie gehalten hat, ob die erlassene Ermessensrichtlinie die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einhält und ob sie von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung entsprechenden Weise Gebrauch macht. Denn die Verwaltung ist in geeigneten Fällen zwar zum Erlass von Verwaltungsvorschriften berechtigt, die das Ermessen der nachgeordneten Behörden lenken und binden (vgl. Urteil des Senats vom 12. März 1993 VI R 71/90 , BFHE 170, 436, BStBl II 1993, 479, mit Hinweis auf Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 12. Mai 1987 2 BvR 1226/83 , u.a., BVerfGE 76, 1, 76), so insbesondere auch zu Ermessensrichtlinien zur Gewährung von Fristverlängerungen (vgl. BFH-Urteil vom 21. April 1983 IV R 217/82 , BFHE 138, 292, BStBl II 1983, 532). Dabei können die Finanzbehörden in ihren Ermessensrichtlinien auch Fristverlängerungen von Voraussetzungen abhängig machen, die im Gesetz selbst nicht genannt sind. Diese zusätzlichen Voraussetzungen müssen allerdings einer sachgerechten Ermessensausübung entsprechen (BFH-Urteil in BFHE 138, 292, BStBl II 1983, 532 [BFH 21.04.1983 - IV R 217/82]). Denn auch die Richtlinien müssen sich in den Grenzen halten, die das Grundgesetz (GG) und die einfachen Gesetze der Ausübung des Ermessens setzen (vgl. BFH-Urteile vom 21. April 1983 IV R 60/80 , BFHE 138, 396, BStBl II 1983, 529; vom 29. Januar 1997 XI R 85/95 , BFHE 182, 237, BStBl II 1997, 377; vom 10. Oktober 2001 XI R 52/00 , BFHE 196, 572, BStBl II 2002, 201).

15 c)

Das FA hat sich mit seiner ablehnenden Entscheidung zwar an den Erlass vom 2. Januar 1997 gehalten, der nach § 5 Nr. 1 des im Streitjahr geltenden Anwendungserlasses zur AO 1977 -- AEAO -- (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 24. September 1987, BStBl I 1987, 664, zuletzt geändert mit BMF-Schreiben vom 31. Dezember 1996, BStBl I 1996, 1468) als ermessensregelnde Verwaltungsvorschrift für das FA bindend war. Aber der Erlass vom 2. Januar 1997 selbst hält, soweit hier einschlägig, die gesetzlichen Grenzen des Ermessens nicht ein und macht von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch. Denn es ist insbesondere nicht ermessensgerecht, differenziert allein nach der vom Steuerpflichtigen beauftragten Person Fristverlängerungen zu verweigern.

16 aa)

Entscheidungen über Fristverlängerungen gründen unter anderem auf der Ermessenserwägung, Kumulierungseffekte durch Verschiebung und Zusammenballung der Veranlagungsarbeiten für Steuerpflichtige wie Finanzverwaltung mit entsprechenden Auswirkungen auf die Steuerentrichtung zu vermeiden. Deshalb erscheint es ermessensgerecht, wenn der Erlass nicht nur die am Steuerrechtsverhältnis nach § 78 AO 1977 unmittelbar Beteiligten, sondern auch die nach § 80 AO 1977 Bevollmächtigten der Steuerpflichtigen als ermessenserheblich einbezieht, indem er darauf abstellt, dass nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern von ihm Beauftragte die Steuererklärung anfertigen. Als Ermessenserwägung kann so etwa auch die Arbeitsbelastung der von dem Steuerpflichtigen mit der Erstellung der Erklärung beauftragten Bevollmächtigten in die Entscheidung über die Fristverlängerung einfließen. Auf diese Weise wird eine Arbeitsbelastung der zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugten Bevollmächtigten --vergrößernd und typisierend-- unterstellt und berücksichtigt.

17 bb)

In Fortführung dieser allgemeinen Erwägung erweist sich auch die über den Wortlaut des § 109 AO 1977 hinaus in dem Erlass aufgenommene konkretisierende Dreiteilung der Verlängerungsmöglichkeiten für steuerberatende Berufe mit der so für beide Seiten verbundenen

Steuerung des Arbeitsanfalls als ermessensgerecht. Diese in ihren Anforderungen gestuften Ermessensrichtlinien gestatten dadurch sowohl der allgemeinen Arbeitsbelastung der von den Steuerpflichtigen Beauftragten als auch individuellen Sonderbelastungen der Erklärspflichtigen --zunächst im vereinfachten Verfahren, sodann auf besonderen Antrag-- in ausreichendem Maße Rechnung zu tragen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 192, 32, BStBl II 2000, 514 [BFH 28.06.2000 - X R 24/95]). Die Richtlinien bilden insoweit einen in der Wirklichkeit angetroffenen Befund in ihrem Regelungskonzept zutreffend ab.

18 cc)

Soweit der Erlass für die Zwecke allgemeiner Fristverlängerungen allerdings noch innerhalb der Gruppe der zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen Befugten differenziert, verfehlt diese weiter gehende Unterscheidung den Zweck des eingeräumten Ermessens, nämlich die oben näher dargelegte Berücksichtigung und Steuerung des Arbeitsanfalls. Denn es ist nicht ersichtlich, dass im Hinblick auf die Arbeitsbelastung der zur Erstellung der Erklärungen Beauftragten gerade die substantiellen Unterschiede an der Grenzlinie bestehen, wie sie zwischen den Personen und Institutionen i.S. der §§ 3, 4 Nr. 3 und 8 StBerG einerseits und den übrigen i.S. des § 4 StBerG andererseits durch den Erlass gezogen wird. Dies gilt zum einen für die dort vorgenommene Unterscheidung im Binnenbereich des § 4 StBerG , aber auch für die Differenzierung zwischen den jeweils in § 3 StBerG und den in § 4 StBerG genannten Personengruppen.

19 Wenn der Erlass die Steuererklärungsfristen abhängig von den im StBerG vorgegebenen unterschiedlichen Befugnissen der mit der Erstellung der Erklärung Beauftragten zur unbeschränkten und beschränkten Hilfeleistung in Steuersachen regelt, greift er zur Differenzierung allein auf berufsrechtliche Regelungen zurück. Diese Regelungen mögen geeignet sein, die beruflichen Qualifikationshöhen der Beauftragten einzuschätzen und im Rückgriff darauf den zulässigen Umfang ihrer Beratungstätigkeit in Form der Hilfeleistung in Steuersachen zu normieren. Solche berufsrechtlichen Normen zeichnen aber angesichts ihres spezifischen Regelungsbereichs keine aussagekräftigen, tragfähigen und insbesondere in der Wirklichkeit tatsächlich so vorgefundenen Grundlagen eines unterschiedlichen Arbeitsanfalls bei den Beauftragten nach. So ist für den Senat insbesondere nicht ersichtlich, dass etwa Buchstellen i.S. des § 4 Nr. 3 und 8 StBerG einen deutlich stärkeren Arbeitsanfall im Hinblick auf zu fertigende Einkommensteuerklärungen haben als die übrigen in § 4 StBerG genannten und hier insbesondere die Lohnsteuerhilfevereine i.S. des § 4 Nr. 11 StBerG .

20 Die Differenzierung ist auch nicht mit der Begründung zu rechtfertigen, von Lohnsteuerhilfevereinen erstellbare Steuererklärungen unterschieden sich durch die Begrenzung ihrer Befugnis auf bestimmte Einkunftsarten nach Umfang und Schwierigkeit erheblich von denen der anderen Kategorien. Denn die Ermessenserwägung Umfang und Schwierigkeit einer Steuererklärung findet sich weder im Text des Erlasses, noch entscheiden Umfang und Schwierigkeit der --zu erwartenden-- Steuererklärungen etwa mit Blick auf die zu erklärenden Einkunftsarten tatsächlich über die Fristverlängerung. Das zeigt sich daran, dass auch für einfachste Steuererklärungen Fristverlängerungen gewährt werden, wenn die Erklärungen durch die in §§ 3, 4 Nr. 3 und 8 StBerG genannten Personen bzw. Buchstellen angefertigt werden.

21 Umfang und Schwierigkeit einer Steuererklärung sind im Übrigen nur Teilaspekte, die eine Arbeitsbelastung begründen können. Daneben tritt die Anzahl der zu bearbeitenden Fälle. Denn erst unter Berücksichtigung des weiteren Faktors der Arbeitsmenge lässt sich eine zutreffende Aussage zur Arbeitsbelastung treffen. Entscheidet sich die Verwaltung dafür, die Arbeitsbelastung der mit der Erstellung der Steuererklärung Beauftragten in die Ermessenserwägung einzustellen, muss dies unabhängig davon erfolgen, ob sie durch Umfang und Schwierigkeit oder durch die bloße Menge der Steuererklärungen begründet ist.

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.