

Sachverhalt

Steuerberater S hat für seinen Mandanten M in dessen Einkommensteuererklärung 2014 Reisekosten als Betriebsausgaben angesetzt, für die M seine Belege aufgrund eines Einbruchdiebstahls nicht mehr zur Verfügung hat. Das Finanzamt erkennt diese Betriebsausgaben im Einkommensteuerbescheid 2014 zunächst an, fordert jedoch die entsprechenden Belege nach. Den Steuerbescheid gibt es mit Rücksicht auf die hinterlegte Empfangsvollmacht des S an diesen als Empfangsbevollmächtigten bekannt. Nachdem S die Belege nicht einreichen kann, ändert das Finanzamt den Bescheid und kürzt die Betriebsausgaben. Gleichzeitig hebt das Finanzamt den Vorbehalt der Nachprüfung durch an S als Empfangsbevollmächtigten adressierten Bescheid auf. S legt rechtzeitig Einspruch ein. Im Einspruchsverfahren kommt es zu einem Erörterungstermin an Amtsstelle. Die Rechtsbehelfsstelle erklärt sich daraufhin bereit, die Hälfte der erklärten Reisekosten im Schätzungswege anzuerkennen und erlässt einen entsprechenden Änderungsbescheid.

Im Jahr 2017 führt die Betriebsprüfung des Finanzamtes bei M eine Außenprüfung für das Jahr 2014 durch. Der Betriebsprüfer stellt fest, dass die Reisekosten als Betriebsausgaben ohne Beleg anerkannt wurden. Der Veranlagungsbezirk macht sich die Feststellungen der Betriebsprüfung zu Eigen und ändert den Einkommensteuerbescheid 2014 erneut und streicht die entsprechenden Reisekosten aufgrund neuer Tatsachen.

Den an M adressierten Änderungsbescheid gibt der Veranlagungsbeamte am 8.2.2018 zur Post auf. Als M nach seiner Rückkehr aus dem Skiurlaub den Bescheid am 20.2.2018 im Briefkasten vorfindet, reicht er diesen umgehend an S weiter. S fertigt am 12.3.2018 einen Einspruch an, den sein im Übrigen immer zuverlässig arbeitender Steuerfachangestellter ST versehentlich erst am 15.3.2018 auf dem Nachhauseweg in den Postkasten des Finanzamtes einwirft.

Erfolgsaussichten des Einspruchs?

Lösungsvorschlag:

Der Einspruch hat Erfolg, wenn er zulässig und begründet ist.

I. Zulässigkeit

1. Der Einspruch ist gemäß § 347 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO statthaft, da M sich als Einspruchsführer gegen den Änderungsbescheid vom 8.2.2018 als Verwaltungsakt in einer Abgabenangelegenheit wendet.

2. An der Einhaltung der Form gemäß § 357 Abs. 1 S. 1 AO bestehen keine Zweifel, da S den Einspruch offenbar schriftlich angefertigt hat.

3. Fraglich ist, ob M (vertreten durch S) die Einspruchsfrist des § 355 Abs. 1 S. 1 AO eingehalten hat. Danach ist der Einspruch innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Verwaltungsaktes einzulegen.

Die Bekanntgabe richtet sich nach § 122 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 AO.

a) Gemäß § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO gilt ein schriftlicher Verwaltungsakt, der durch die Post übermittelt wird, bei einer Übermittlung im Inland am dritten Tage nach der Aufgabe zur Post als bekannt gegeben. Bei Aufgabe zur Post am 8.2.2018 wäre der Bescheid eigentlich am 11.2.2018 bekannt gegeben worden. § 108 Abs. 3 AO bestimmt jedoch, dass eine Frist, deren Ende auf einen Sonntag, einen gesetzlichen Feiertag oder einen Sonnabend fällt, erst mit Ablauf des nächstfolgenden Werktags endet. Die Bekanntgabefiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO stellt nach der Rechtsprechung des BFH eine Frist dar. Der 11.2.2018 war ein Sonntag, so dass sich die Bekanntgabe an sich auf Montag, den 12.2.2018 verschiebt.

b) Im Streitfall ist aber zudem fraglich, ob die Bekanntgabe überhaupt wirksam gegenüber M erfolgen konnte.

Nach § 122 Abs. 1 S. 1 AO ist der Verwaltungsakt demjenigen Beteiligten bekanntzugeben, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird. Nach S. 3 der Vorschrift kann der Verwaltungsakt auch gegenüber einem Bevollmächtigten bekannt gegeben werden. Nach S. 4 soll er dem Bevollmächtigten bekannt gegeben werden, wenn der Finanzbehörde eine schriftliche oder eine nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz elektronisch übermittelte Empfangsvollmacht vorliegt, solange dem Bevollmächtigten nicht eine Zurückweisung nach § 80 Abs. 7 AO bekannt gegeben worden ist.

Das Finanzamt hat danach bei der Wahl des Bekanntgabeadressaten zwar ein Ermessen, ob es einen Verwaltungsakt an den Steuerberater als Empfangsbevollmächtigten oder an den Steuerpflichtigen als Inhaltsadressat bekannt gibt, nach S. 4 der Vorschrift „soll“ jedoch regelmäßig eine Bekanntgabe gegenüber dem Bevollmächtigten erfolgen. Das Finanzamt handelt dann ermessensfehlerhaft, wenn nicht im Einzelfall ausnahmsweise Tatsachen vorliegen, aufgrund derer eine Bekanntgabe an den Steuerberater als Empfangsbevollmächtigten untunlich ist, etwa wenn sich dieser als unzuverlässig erwiesen hat.

Im Streitfall verfügt S über eine dem Finanzamt vorliegende Empfangsvollmacht. Das Finanzamt hat in der Vergangenheit Bescheide in den Angelegenheiten des Steuerpflichtigen M ohne weiteres an den Steuerberater S bekannt gegeben. Gründe, die gegen eine Bekanntgabe an S sprechen, sind nicht ersichtlich. M durfte daher darauf vertrauen, dass sich das Finanzamt auch zukünftig dieser Handhabung bedienen würde. Die Bekanntgabe an M ist daher ermessensfehlerhaft. Die Bekanntgabe erfolgte erst durch Weitergabe des Änderungsbescheides an S vom 20.2.2018. Nach dem Rechtsgedanken des § 8 des Verwaltungszustellungsgesetzes wird die fehlerhafte Bekanntgabe gegenüber dem falschen Bekanntgabeadressaten geheilt, sobald dieser den Verwaltungsakt an seinen Empfangsbevollmächtigten weitergibt.

Die Einspruchsfrist von einem Monat gem. § 355 Abs. 1 S. 1 AO läuft daher erst einen Monat nach der Bekanntgabe am Dienstag, dem 20.3.2018 ab.

Der Einwurf des Einspruchsschreibens beim Finanzamt durch den Steuerfachangestellten ST am 15.3.2018 erfolgte danach fristgerecht.

4. M ist durch den Änderungsbescheid im Sinne von § 350 AO in seinen Rechten beschwert. Dies folgt daraus, dass das Streichen der Reisekosten als Betriebsausgaben dazu führt, dass sich im Verfügungsteil des Änderungsbescheides eine höhere Einkommensteuerfestsetzung ergibt.

§ 351 Abs. 1 AO steht einer Beschwer des S nicht entgegen, da sich dessen Beschwer in Bezug auf die erneut gestrichenen Reisekosten nunmehr unmittelbar aus dem Änderungsbescheid ergibt.

Zwischenergebnis: Der Einspruch ist zulässig.

II. Begründetheit

Der Einspruch ist begründet, wenn das Finanzamt nicht berechtigt war, den angefochtenen Änderungsbescheid zu erlassen.

Gemäß § 172 Abs. 1 S. 1 d) AO darf ein Steuerbescheid, soweit er nicht vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist, nur aufgehoben oder geändert werden, soweit dies gesetzlich zugelassen ist.

1. Den Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 S. 1 AO hat das Finanzamt bereits vor Erlass des Änderungsbescheids vom 8.2.2018 aufgehoben.

2. Eine weitere gesetzlich zugelassene Möglichkeit, den Änderungsbescheid zu erlassen, könnte sich aus § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ergeben. Nach der Vorschrift sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen.

„Tatsache“ i.S.d. Vorschrift ist jeder Lebensvorgang, der ganz oder teilweise einen Besteuerungstatbestand erfüllt. Dazu gehört auch der Umstand, dass M nicht in der Lage ist, seine Reisekosten zu belegen. Insoweit liegen die Voraussetzungen für dessen Betriebsausgabenabzug nicht vor.

Diese Tatsache führt an sich auch zu einer höheren Steuerfestsetzung.

Nachträglich bekannt geworden ist eine Tatsache, wenn sie der zu Bearbeitung des Steuerfalles berufenen Dienststelle (Sachbearbeiter und gegebenenfalls Sachgebietsleiter) bei Erlass des geänderten Bescheids noch nicht bekannt war. Ist der zu ändernde Bescheid seinerzeit materiell-rechtlich kontrolliert worden, sind alle bis dahin bekannt gewordenen Tatsachen und Beweismittel zu berücksichtigen. Tatsachen und Beweismittel, die dem Finanzamt bis zum Abschluss einer solchen Kontrolle bekannt geworden sind, in dem zu erlassenden Steuerbescheid seinerzeit aber keine Berücksichtigung gefunden haben, können zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr Gegenstand einer Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sein.

Im Streitfall hat M im Rahmen eines früheren Einspruchsverfahrens bereits eingeräumt, dass er die Belege für seine Reisekosten nicht mehr hat. Dennoch hat die Rechtsbehelfsstelle die Hälfte dieser Kosten anerkannt. Da dem Finanzamt in diesem Einspruchsverfahren der Umstand der fehlenden Reisekostenbelege bekannt war, handelt es sich nicht um eine neue Tatsache im Sinne von § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Das Finanzamt war nicht berechtigt, den angefochtenen Änderungsbescheid auf diese Vorschrift zu stützen.

Auch andere Änderungsvorschriften sind nicht ersichtlich.

Ergebnis: Der Einspruch ist begründet.