
Datum: 28.04.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 3373/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0428.7K3373.08.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

- 1
- 2 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Einsprüche des Klägers gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 zulässig sind.
- 3 Der Kläger wurde in den Streitjahren mit seiner Ehefrau zusammen zur Einkommensteuer veranlagt und von seiner jetzigen Prozessbevollmächtigten – der K-GmbH – steuerlich beraten. Innerhalb der K-GmbH war ein Steuerberater für den Kläger zuständig. Der Kläger erzielte gewerbliche Einkünfte als Estrich- bzw. Bodenverleger. Seine Ehefrau war nichtselbständig tätig. Darüber hinaus erzielten der Kläger und seine Ehefrau Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.
- 4 Da der Kläger und seine Ehefrau zunächst keine Steuererklärungen abgegeben hatten, schätzte der Beklagte die Besteuerungsgrundlagen und setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2005 mit Steuerbescheid vom 5.7.2007 und für das Jahr 2006 mit Steuerbescheid vom 13.5.2008 fest. Der Bescheid für das Jahr 2005 erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 5 Nachdem der Kläger und seine Ehefrau ihre Einkommensteuererklärung für 2005 eingereicht hatten, erließ der Beklagte am 29.10.2007 einen weiterhin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Änderungsbescheid und forderte den Kläger und seine Ehefrau in der Anlage zum Bescheid auf, weitere Unterlagen vorzulegen. Mit Schreiben vom 28.11.2007 kündigte der steuerliche Berater eine Berichtigung der Einkommensteuererklärung für 2005 an und bezog sich auf eine beigelegte Stellungnahme des Buchhalters vom 8.11.2007,

wonach die privaten Fahrzeugkosten irrtümlich als Betriebsausgaben erfasst worden seien. Dem Schreiben lag eine hinsichtlich der Kraftfahrzeugkosten geänderte Gewinnermittlung des Klägers bei.

Der Beklagte forderte den steuerlichen Berater in der Folgezeit mehrfach erfolglos zur Vorlage der angekündigten Unterlagen bzw. der berichtigten Steuererklärung auf und erließ schließlich mit Datum vom 13.5.2008 einen geänderten Einkommensteuerbescheid. Dabei setzte er den gewerblichen Gewinn des Klägers mit dem vom steuerlichen Berater in der "geänderten Gewinnermittlung" mitgeteilten Wert an. Gleichzeitig hob er den Vorbehalt der Nachprüfung auf.

6

Eine Steuererklärung für das Jahr 2006 wurde bisher nicht eingereicht.

7

Mit Schreiben vom 1.7.2008 erhob der durch seinen steuerlichen Berater vertretene Kläger gegen die Steuerbescheide vom 13.5.2008 Einspruch und beantragte mit Blick auf die versäumte Einspruchsfrist eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO. Die Ehefrau legte keinen Einspruch ein.

8

Der Beklagte verwarf die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 26.8.2008 wegen Versäumung der Einspruchsfrist als unzulässig und lehnte eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ab. Zur Begründung führte er aus, dass die Einsprüche am 1.7.2008 nicht fristgerecht erhoben worden seien und die Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht vorlägen. Der vom Kläger geltend gemachte Umstand, dass sein damaliger steuerlicher Berater irrtümlicherweise angenommen habe, dass die Steuerbescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stünden und daher auch noch nach Ablauf der Einspruchsfrist gemäß § 164 Abs. 2 AO geändert werden könnten, rechtfertige keine Wiedereinsetzung. Die fehlerhafte Annahme eines Vorbehalts der Nachprüfung sei ein von § 110 AO nicht erfasster Rechtsanwendungsfehler. Der steuerliche Berater habe die Einspruchsfrist vielmehr bewusst verstreichen lassen. Das Verschulden des Steuerberaters sei dem Kläger zuzurechnen. Dem stehe eine Erkrankung des Steuerberaters nicht entgegen, zumal die Steuerberatungsgesellschaft von mehreren Berufsträgern vertreten werde und der für den Kläger zuständige Steuerberater im Fall einer Erkrankung Vorkehrungen für eine Vertretungsregelung hätte treffen müssen. Im Übrigen sei das Fristenkontrollbuch auch ordnungsgemäß geführt worden.

9

Mit seiner Klage wendet sich der Kläger gegen die Einspruchsentscheidung und begehrt die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Zur Begründung trägt er vor, dass der seinerzeit zuständige Steuerberater die Steuerbescheide erhalten und die jeweiligen Einspruchsfristen ordnungsgemäß in das Fristenkontrollbuch eingetragen habe. In der Folgezeit sei der Steuerberater – dessen Ehefrau zudem kurz vorher verstorben war – jedoch wegen einer plötzlichen Erkrankung unerwartet in ein Krankenhaus eingeliefert worden. Mit Blick auf eine bereits überstandene schwere Erkrankung habe der Steuerberater sehr um seine eigene Gesundheit gesorgt. Daher habe er sich in einer entsprechend schlechten seelischen Verfassung befunden und erst nach Abschluss der Krankenhausbehandlung seinen Dienst wieder antreten können. Erst zu diesem Zeitpunkt habe sich – nachdem die Einspruchsfristen bereits abgelaufen waren – herausgestellt, dass der Steuerberater die Steuerbescheide als unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehend in das Fristenkontrollbuch eingetragen habe. Zudem habe er seinen Kollegen signalisiert, dass er die Bearbeitung innerhalb der "laufenden Fristen" erledigen werde.

10

Der Kläger ist der Ansicht, dass es sich bei der irrigen Annahme des Vorbehalts der Nachprüfung durch den Steuerberater um ein "absolutes Büroversehen" handele, das

11

aufgrund eines unerwarteten Ereignisses und trotz einer sorgfältigen Büroorganisation eingetreten sei. Der fehlerhafte Eintrag des Vorbehalts der Nachprüfung in das Fristenbuch sei angesichts der extremen seelischen Belastung des seinerzeit zuständigen Steuerberaters entschuldbar. Bei der fehlerhaften Eintragung des Vorbehalts der Nachprüfung im Fristenkontrollbuch handele es sich um ein technisches Versehen des damaligen Steuerberaters. Ein Rechtsanwendungsfehler liege nicht vor. Die Fristenverwaltung sei insgesamt ordnungsgemäß gewesen. Im Übrigen habe man in der K-GmbH vor dem Ablauf der Einspruchsfristen auf das Fristenkontrollbuch und die dort notierten Fristen zurückgegriffen. Lediglich wegen des fehlerhaften Vermerks über den Vorbehalt der Nachprüfung sei auf die Einlegung eines Einspruchs verzichtet worden, da man davon ausgegangen sei, dass die Steuerbescheide auch nach Ablauf der Einspruchsfrist noch nach § 164 Abs. 2 AO änderbar seien und die Einlegung eines Einspruchs daher nicht erforderlich sei. Der Hinweis des Beklagten, dass sich der seinerzeit zuständige Steuerberater um einen Stellvertreter hätte bemühen müsse, greife nicht durch. Denn auch ein anderer Berufsträger hätte sich ohne eine weitere Prüfung auf die Eintragung im Fristenbuch verlassen dürfen.

Der Kläger beantragt, 12

die Einspruchsentscheidung vom 26.8.2008 aufzuheben. 13

Der Beklagte beantragt, 14

die Klage abzuweisen. 15

Zur Begründung verweist er auf seine Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus, 16
dass alleine die irrige Annahme eines Vorbehalts der Nachprüfung eine Wiedereinsetzung
nicht rechtfertigen könne. Dieser Fehler habe zudem keine Auswirkungen auf den Ablauf
bzw. die Versäumung einer Einspruchsfrist gehabt. Der Ablauf der Einspruchsfrist sei im
vorliegenden Fall sogar bewusst in Kauf genommen worden.

Entscheidungsgründe 17

Die Klage ist unbegründet. 18

1. 19

Der Beklagte hat die Einsprüche des Klägers zu Recht als unzulässig verworfen. Die dem 20
steuerlichen Berater am 14.5.2008 für die Jahre 2005 und 2006 zugegangenen
Einkommensteuerbescheide vom 13.5.2008 sind bestandskräftig geworden, da sie mit den
Einsprüchen vom 1.7.2008 nicht innerhalb der einmonatigen Einspruchsfrist gemäß § 355 AO
angefochten worden sind. Die Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung nach § 110 AO
sind nicht gegeben.

a) 21

Nach § 110 Abs. 1 AO ist eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, wenn 22
jemand ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten. Jemand ist
"ohne Verschulden" daran verhindert, eine gesetzliche Frist einzuhalten, wenn er die für
einen gewissenhaft und sachgemäß handelnden Verfahrensbeteiligten gebotene und ihm
nach den Umständen zumutbare Sorgfalt beachtet hat (vgl. etwa BFH-Urteile vom 9. August
2000 I R 33/99, BFH/NV 2001, 410; vom 4. März 1998 XI R 44/97, BFH/NV 1998, 1056 und
vom 11. August 1993 II R 6/91, BFH/NV 1994, 440). Maßgebend ist dabei die einem
gewissenhaften Beteiligten nach den Umständen objektiv zumutbare Sorgfalt. Jedes

Verschulden, auch eine einfache Fahrlässigkeit, schließt die Wiedereinsetzung aus (vgl. BFH-Beschluss vom 24. September 1985 III B 3/85, BFH/NV 1986, 190).

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kann wegen eines unverschuldeten Rechtsirrtums eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden, wenn sich der Irrtum auf die Frist selbst, auf die Form der Fristwahrung oder auf andere ähnliche Verfahrensfragen bezieht (vgl. etwa BFH-Urteil vom 29. November 2006 VI R 48/05, BFH/NV 2007, 861). Ein Irrtum über materielles Recht kann hingegen nach ganz überwiegender Meinung grundsätzlich keine Wiedereinsetzung begründen. Denn in diesen Fallgestaltungen wird dem Steuerpflichtigen zugemutet, sich ausreichend zu informieren (vgl. BFH-Urteile vom 3. Juli 1986 IV R 133/84, BFH/NV 1986, 717 und vom 14. September 1999 III R 78/97 BStBl II 2000, 37; BFH-Beschluss vom 22. Juli 1991 III B 22/91, BFH/NV 1992, 257).

Ausnahmsweise kommt eine Wiedereinsetzung auch bei einem Irrtum über materielles Recht in Betracht, wenn sich die Rechtslage als in hohem Maße unsicher erweist und es aufgrund rechtlich vertretbarer Erwägungen unterlassen wurde, den Rechtsbehelf fristgerecht einzulegen und darüber hinaus trotz der Unsicherheit die Zweifel über die bestehende Frist bzw. die Möglichkeiten der Fristwahrung auch durch die zumutbare Ausschöpfung bestehender Informationsmöglichkeiten nicht ausgeräumt werden konnten (vgl. BFH-Urteile vom 27. August 1998 III R 47/95, BFHE 187, 134, BStBl. II 1999, 65; vom 20. Juni 1985 IV R 17/83, BFH/NV 1987, 343 und vom 14. September 1999 III R 78/97, BFHE 189, 273, BStBl. II 2000, 37; BFH-Beschluss vom 28. August 2003 VII B 98/03, BFH/NV 2004, 376; Klein/Rätke, AO, 10. Auflage 2009, § 110 Rn 15).

b) 24

Unter Berücksichtigung dieser Rechtsgrundsätze, die sich der Senat zueigen macht, kommt eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht in Betracht. Dabei kann dahinstehen, ob die bewusste und lediglich aufgrund der fehlerhaften Annahme eines Vorbehalts der Nachprüfung erfolgte Versäumnis einer im Fristenkontrollbuch zutreffend erfassten Einspruchsfrist überhaupt einen Wiedereinsetzungsgrund im Sinne des § 110 Abs. 1 AO darstellt (vgl. dazu etwa Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 110 Rn 48; Klemm, NVwZ 1989, 102, 103 ff., jeweils m.w.N.). Denn jedenfalls liegt ein Verschulden des steuerlichen Beraters vor, das dem Kläger nach § 110 Abs. 1 Satz 2 AO zuzurechnen ist. In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass Irrtümer über das Wesen einer Frist oder über materielles Recht grundsätzlich keine Wiedereinsetzung begründen können (vgl. etwa BFH-Beschluss vom 12. Juni 2007 VI B 14/07, BFH/NV 2007, 1626; BFH-Urteile vom 27. August 1998 III R 47/95, BFHE 187, 134, BStBl. II 1999, 65 und vom 14. Dezember 1989 III R 116/85, BFH/NV 1990, 530, jeweils m.w.N.; Klein/Rätke, AO, 10. Auflage 2009, § 110 Rn 18). Fristen sollen den Beteiligten Gelegenheit geben, sich über die materielle Rechtslage zu informieren. Wer sich nicht zutreffend informiert, obwohl ihm dies möglich und zumutbar wäre, und deshalb eine Frist versäumt, ist nicht ohne Verschulden an einem rechtzeitigen Handeln gehindert. Dementsprechend können auch nur solche Tatsachenirrtümer eine Fristversäumnis entschuldigen, die selbst bei Wahrung der möglichen und zumutbaren Sorgfalt nicht zu vermeiden waren (vgl. BFH-Beschluss vom 12. Juni 2007 VI B 14/07, BFH/NV 2007, 1626 m.w.N.). Der Irrtum eines Steuerberaters, ein Steuerbescheid sei unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen, kann die (bewusste) Versäumnis der Einspruchsfrist nicht entschuldigen (vgl. Klein/Rätke, AO, 10. Auflage 2009, § 110 Rn 18 a.E.).

Vorliegend wurde der Ablauf der Einspruchsfrist vom steuerlichen Berater des Klägers zutreffend im Fristenkontrollbuch erfasst. Ein Einspruch wurde jedoch mit Blick auf den 26

fehlerhaften Vermerk über den Vorbehalt der Nachprüfung und in Kenntnis des Fristablaufs bewusst nicht eingelegt. Vor diesem Hintergrund waren der steuerliche Berater bzw. die Mitarbeiter der Steuerberatungsgesellschaft nicht ohne ein Verschulden gehindert, die Einspruchsfrist einzuhalten. Sie haben die ihnen bekannte Einspruchsfrist vielmehr bewusst und damit zumindest fahrlässig verstreichen lassen. Der vom Kläger vorgetragene Umstand, dass der Steuerberater bzw. die Mitarbeiter der Steuerberatungsgesellschaft in diesem Zusammenhang davon ausgegangen waren, dass die Steuerbescheide auch noch nach dem Ablauf der Einspruchsfrist gemäß § 164 Abs. 2 AO in vollem Umfang geändert werden konnten und dass die Eintragung des Vorbehalts der Nachprüfung in das Fristenkontrollbuch auf einer fehlerhaften Handhabung des für die Fristenverwaltung verwendeten Programms beruhte, kann die bewusste Versäumung der im Fristenkontrollbuch ordnungsgemäß notierten Einspruchsfrist nicht entschuldigen. Es sind auch keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass ausnahmsweise die Voraussetzungen für eine unverschuldete Fristversäumnis vorliegen. Insbesondere war die Rechtslage nicht in hohem Maße unsicher und der Kläger aufgrund dessen gehindert, fristgerecht Einspruch einzulegen (vgl. dazu insgesamt etwa BFH-Urteile vom 14. Dezember 1989 III R 116/85, BFH/NV 1990, 530 und vom 20. Juni 1985 IV R 17/83, BFH/NV 1987, 343; BFH-Beschlüsse vom 20. April 2000 X S 10/99, BFH/NV 2001, 166). Dem steht auch eine Erkrankung bzw. eine erhebliche seelische Belastung des seinerzeit für den Kläger zuständigen Steuerberaters nicht entgegen. Denn zum einen war der für den Kläger zuständige Steuerberater in einer Steuerberatungsgesellschaft mit mehreren Berufsträgern tätig, so dass die anderen Berufsträger im Fall einer Erkrankung des Steuerberaters zumindest zur Vornahme fristwahrender Maßnahmen – wozu auch die Einlegung von Rechtsbehelfen zählt – angehalten waren (vgl. etwa BFH-Beschluss vom 13. Oktober 2006 X R 4/06, BFH/NV 2007, 253). Zum anderen trat die Erkrankung erst auf, nachdem der Steuerberater die Steuerbescheide bereits erhalten und die – auch für die anderen Mitarbeiter ersichtlichen – (zutreffenden) Einspruchsfristen sowie den (fehlerhaften) Vermerk über den Vorbehalt der Nachprüfung in das Fristenkontrollbuch eingetragen hatte. Vor diesen Hintergründen ist insbesondere nicht erkennbar, dass die Wahrung der Einspruchsfristen oder die Bestellung eines Vertreters unzumutbar waren (vgl. dazu etwa BFH-Beschluss vom 22. Juli 1999 III B 22/91, BFH/NV 1992, 257).

2.

27

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

28