
Datum: 29.01.2014
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 2316/13
ECLI: ECLI:DE:FGK:2014:0129.7K2316.13.00

Tenor:

Unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 15.5.2013 und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 28.6.2013 wird der Beklagte verpflichtet, die Einkommensteuerfestsetzung 2010 dahingehend zu ändern, dass ein Veräußerungsverlust i. S. v. § 17 EStG von 94.997 € berücksichtigt wird.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Beklagten auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruches der Kläger abwenden, soweit die Kläger nicht zuvor Sicherheit in derselben Höhe leisten.

Tatbestand	1
Die Beteiligten streiten über die Pflicht des Beklagten zur Änderung der Einkommensteuerfestsetzung 2010 nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a AO.	2
Die Kläger sind zur Einkommensteuer zusammenveranlagte Ehegatten. Der Kläger war in dem Streitjahr – neben Herrn A und Herrn B - zu einem Drittel mit nominal 13.000 € beteiligt an der A C B Plan-Bau GmbH (im Folgenden: GmbH). Ausschüttungen hatte der Kläger hieraus nicht erhalten.	3
Durch Beschluss des AG Aachens vom2010 war über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren, Az. 1, eröffnet worden. Die in den Steuerakten der Kläger befindliche Bilanz der GmbH zum 31.12.2008 weist neben unfertigen Arbeiten von 289 T€, Forderungen	4

von 42 T€, Bankguthaben von 25 T€ und einem nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag von 197 T€ Rückstellungen und Verbindlichkeiten von insgesamt 553 T€ aus; Letztere enthielten „Darlehen C“ i.H.v. 79 T€, „Darlehen A“ i.H.v. 76 T€ und „Darlehen B“ i.H.v. 9 T€ sowie Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten i.H.v. 169 T€ und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen von 114 T€

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr hatten die Kläger einen Veräußerungsverlust i. S. d. § 17 EStG aus der GmbH in folgender Höhe und Zusammensetzung geltend gemacht:

Kapitaleinlage		13.000,00 €
Verbindlichkeiten gegen Gesellschafter laut Bilanz der GmbH		
Darlehen 2002-2008	59.000,00 €	
Zinsen 2002-2007	<u>19.997,95 €</u>	78.997,95 €
Darlehen 2009		<u>3.000,00 €</u>
Veräußerungsverlust		94.997,95 €.

Mit der Begründung, dass eine Berücksichtigung des Verlustes 2010 noch nicht in Betracht komme, da die GmbH ausweislich der Bilanz zum 31.12.2008 noch über Vermögen verfüge, dessen Verwertung durch den Insolvenzverwalter abzuwarten sei, war in dem Steuerbescheid vom 13.6.2012 die Einkommensteuer 2010 ohne Ansatz des Veräußerungsverlustes auf 1.674 € festgesetzt worden.

Gegen diesen Bescheid hatten die Kläger Einspruch eingelegt wegen der Nichtberücksichtigung des Veräußerungsverlustes nach § 17 EStG.

Nachdem eine Anfrage des Beklagten bei dem für die Besteuerung der GmbH zuständigen Finanzamt nach einer Veräußerung der Vermögenswerte der GmbH sowie Auskehrungen bzw. Rückzahlungen an die Gesellschafter ergebnislos verlaufen war, hatte der Beklagte die Bevollmächtigte der Kläger zur Begründung ihrer Rechtsauffassung aufgefordert, dass bereits 2010 der Auflösungsverlust hinreichend konkretisiert sei.

Eine Stellungnahme hierzu war ausgeblieben.

Daraufhin hatte der Beklagte den Einspruch mit Entscheidung vom 3.4.2013 zurückgewiesen und ausgeführt, dass ein Veräußerungsverlust regelmäßig erst nach Abschluss der Liquidation und Beendigung des Insolvenzverfahrens feststehe. Eine frühere Verlustberücksichtigung komme nur ausnahmsweise in Betracht und sei durch Vorlage einer Bestätigung des Insolvenzverwalters, dass der Gesellschafter nicht mit Zuteilungen oder Rückzahlungen aus der Masse rechnen könne, nachzuweisen. Zudem müsse die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten im Wesentlichen feststehen.

Am 26.4.2013 ging ein Schreiben der Bevollmächtigten der Kläger bei dem Beklagten mit auszugsweise folgendem Inhalt ein:

5

6

7

8

9

10

11

12

13

„[...]“

<i>Sehr geehrte Damen und Herren,</i>	14
<i>ich bitte, die Veranlagungen 2010 in der Form der Einspruchsentscheidung vom 03.04.2013 nach § 172 AO zu ändern.</i>	15
<i>Ich bitte, den Verlust nach § 17 EStG im Jahre 2010 zu berücksichtigen. Der Verlust ist abzugsfähig in dem Veranlagungszeitraum, in dem fest steht, dass keine Rückzahlungen mehr an den Gesellschafter geleistet werden.</i>	16
<i>Das war im Jahre 2010.</i>	17
<i>Es ist unüblich, dass im Rahmen eines Insolvenzverfahrens noch Auskehrungen durch den Insolvenzverwalter an den Gesellschafter erfolgen, weil das Stammkapital und die eigenkapitaleretzenden Darlehen erst bedient werden, wenn alle anderen Gläubiger befriedigt sind.</i>	18
<i>Als Anlage erhalten Sie ein Schreiben des Insolvenzverwalters, aus dem hervorgeht, dass die Gesellschafter mit einer Rückzahlung nicht rechnen konnten. [...]“</i>	19
<i>Dem Schreiben waren zwei gleichlautende Schriftsätze des Insolvenzverwalters der GmbH vom 16.6.2011 beigelegt, gerichtet an jeweils einen der beiden Mitgesellschafter des Klägers, A und B, mit dem der Insolvenzverwalter bestätigte, „dass bereits zum Berichtstag am 20.10.2010, wegen der Nachrangigkeit und wegen der Höhe der Masseverbindlichkeiten, feststand, dass die von Ihnen geleistete Stammeinlage und die zu diesem Stichtag bestehenden Valuta, der von Ihnen geleisteten Darlehensbeträge, nicht mehr, auch nicht teilweise, an Sie als Gesellschafter zurückgezahlt werden können“.</i>	20
<i>Daraufhin teilte der Beklagte der klägerischen Bevollmächtigten unter dem 2.5.2013 schriftlich mit, dass seine Rechtsauffassung bezüglich der Verlustberücksichtigung nach § 17 EStG in der Einspruchsentscheidung dargelegt sei und Einwände dagegen nur noch im Wege einer Klage vorgebracht werden könnten.</i>	21
<i>Mit Schreiben vom 7.5.2013 erkundigte sich die Bevollmächtigte der Kläger, ob das Schreiben des Finanzamtes vom 2.5.2013 eine Ablehnung ihres Änderungsantrages nach § 172 AO sei, und wies darauf hin, dass darin nicht zu der Mitteilung des Insolvenzverwalters Stellung genommen werde, wonach die Voraussetzungen für die Geltendmachung des Verlustes nunmehr gegeben seien.</i>	22
<i>Der Beklagte lehnte sodann unter dem 15.5.2013 den Antrag auf schlichte Änderung mit der Begründung ab, dass dieser keinen neuen Rechtsweg mit dem Ziel erneuter sachlicher Überprüfung der im Einspruchsverfahren streitigen Punkte eröffne. Weil das Finanzamt sich bereits in der Einspruchsentscheidung mit der Frage des Verlustes nach § 17 EStG beschäftigt habe, sei es nicht ermessensfehlerhaft, die Kläger auf die dort geäußerte Rechtsauffassung zu verweisen.</i>	23
<i>Mit ihrem Einspruch gegen diesen Bescheid beanstandete die Bevollmächtigte erneut, dass das Finanzamt sich nicht mit der Mitteilung des Insolvenzverwalters auseinandergesetzt habe, obwohl dieser umfassenden Einblick in die finanzielle Lage der insolventen Gesellschaft habe. Niemand anders könne beurteilen, ob der Gesellschafter noch eine Chance hat, im Rahmen der Insolvenzabwicklung Zahlungen auf seine Forderungen zu erhalten.</i>	24

Seine Entscheidung vom 28.6.2013, mit der er den Einspruch als unbegründet zurückwies, stützte der Beklagte im Wesentlichen auf die im Rahmen des Ablehnungsbescheides vom 15.5.2013 angegebenen Gründe. Ergänzend wies er darauf hin, dass die Schreiben des Insolvenzverwalters vom 16.6.2011 zu keiner anderen Beurteilung führen würden, da sie andere Gesellschafter als den Kläger betreffen, und ohne entsprechende Unterlagen wie die Insolvenzeröffnungsbilanz nicht ausreichen würden, um von der Realisierung des Auflösungsverlustes ausgehen zu können.	25
Mit der Klage verfolgen die Kläger ihr Begehren auf Änderung der Einkommensteuerfestsetzung weiter. Die Wohnsitzfinanzämter der beiden Mitgesellschafter A und B hätten den Veräußerungsverlust aus der GmbH aufgrund der Bescheinigungen des Insolvenzverwalters 2010 berücksichtigt. Der Ansicht des Beklagten, dass diese Bescheinigungen für den Kläger nicht gelten würden, sei entgegenzuhalten, dass jeder Gesellschafter im Insolvenzverfahren gleich behandelt werde und kein Grund für eine bevorzugte Behandlung des Klägers ersichtlich sei. Man habe zunächst davon abgesehen, eine Bestätigung des Insolvenzverwalters auch für den Kläger anzufordern, weil man davon ausgegangen sei, dass die beiden anderen, von den Steuerberatern der Mitgesellschafter angeforderten Bescheinigungen auch für die Kläger ausreichen würden.	26
Die Kläger reichen neben einer auf den Kläger ausgestellten Bescheinigung des Insolvenzverwalters vom 13.8.2013, die inhaltlich identisch ist mit den Bescheinigungen für die beiden Mitgesellschafter vom 16.6.2011, eine Vermögensübersicht für die GmbH auf den Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung ein. Daraus ergeben sich Aktiva mit einem Realisierungswert von 24.900 € und Verbindlichkeiten von 108.200 € einschließlich 16.000 € Kosten des Insolvenzverfahrens.	27
Die Kläger beantragen,	28
den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 15.5.2013 und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 28.6.2013 zu verpflichten, die Einkommensteuerfestsetzung 2010 dahingehend zu ändern, dass ein Veräußerungsverlust i. S. v. § 17 EStG von 94.997 € berücksichtigt wird,	29
hilfsweise die Revision zuzulassen.	30
Der Beklagte beantragt,	31
die Klage abzuweisen.	32
Die Ablehnung des schlichten Änderungsantrages sei ermessensfehlerfrei gewesen, denn weder bei Erlass des Ablehnungsbescheides noch bei Erlass der Einspruchsentscheidung hätten Unterlagen vorgelegen, nach denen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit damit zu rechnen war, dass das Vermögen der GmbH zu Liquidationswerten die Schulden nicht decken und ein Zwangsvergleich ausgeschlossen sein würde. Es habe weder eine Bestätigung des Insolvenzverwalters noch ein Insolvenzeröffnungsbericht vorgelegen.	33
Zwar könne aufgrund der nachgereichten Unterlagen nunmehr davon ausgegangen werden, dass bereits im Streitjahr mit keinerlei Zuteilungen oder Rückzahlungen mehr zu rechnen war. Allerdings sei i.R.d. Klageverfahrens nicht mehr über die Abzugsfähigkeit des Verlustes, sondern nur noch über die Ermessensfehlerfreiheit der Antragsablehnung zu entscheiden. Dabei sei auf den Zeitpunkt des Erlasses der Einspruchsentscheidung abzustellen, zu dem die Kläger trotz wiederholter Aufforderung die erforderlichen Nachweise nicht beigebracht	34

hätten.

Entscheidungsgründe

35

Der angefochtene Ablehnungsbescheid und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung sind rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten (vgl. § 101 FGO). Daher sind sie aufzuheben und der Beklagte zu verpflichten, die Einkommensteuerfestsetzung 2010 antragsgemäß gem. § 172 Abs. 1 Nr. 2 lit. a i. V. m. S. 2, 3 AO zu ändern.

36

Denn das neben den Tatbestandsvoraussetzungen (nachfolgend I.) zu beurteilende Ermessen des Beklagten (nachfolgend II.) führt unter Berücksichtigung des eingeschränkten Prüfungsumfangs nach § 102 FGO (nachfolgend III.) zu einer Entscheidungsbefugnis des Senates wegen einer Ermessensreduzierung auf Null (nachfolgend IV.)

37

I.

38

Nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO in der hier allein in Betracht kommenden Variante des Buchstaben a) darf ein Steuerbescheid, soweit er nicht vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist, nur aufgehoben oder geändert werden, soweit der Steuerpflichtige zustimmt oder seinem Antrag der Sache nach entsprochen wird; zugunsten des Steuerpflichtigen gilt dies nur, soweit der Steuerpflichtige vor Ablauf der Einspruchsfrist zugestimmt oder den Antrag gestellt hat.

39

Diese Änderungsnorm greift gemäß § 172 Abs. 1 S. 2 AO auch in Fällen ein, in denen die Steuerfestsetzung, deren Änderung begehrt wird, durch Einspruchsentscheidung bestätigt oder geändert wurde. Dann ist eine sog. schlichte Änderung der Festsetzung gem. § 172 Abs. 1 S. 3, 1. Hs. AO auch ohne Klageerhebung möglich, wenn der Steuerpflichtige vor Ablauf der Klagefrist der Änderung zugestimmt oder seinen Antrag gestellt hat (vgl. Tipke/Kruse AO § 172 Rz 37).

40

Aus dem Gesetzeswortlaut des § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a AO „...*geändert werden, soweit [...] seinem Antrag der Sache nach entsprochen wird*“ folgt, dass die Norm nur eine punktuelle Änderung der ursprünglichen Steuerfestsetzung ermöglichen soll. Das setzt den Bezug des Änderungsantrags zu einem konkreten Sachverhalt, also das Kenntlichmachen einzelner Sachverhalts bezogener Korrekturpunkte innerhalb der Antragsfrist voraus (BFH-Urteil v. 20.12. 2006 X R 30/05, BStBl II 2007, 503). Die Behörde muss in die Lage versetzt werden zu erkennen, wie weit ihre – punktuelle – Änderungsbefugnis reicht; darum muss sie wissen, wie weit der Antrag geht (BFH-Urteil v. 27.10.1993, XI R 17/93, BStBl II 1994, 439, m. w. N).

41

Daraus folgt jedoch gleichzeitig im Umkehrschluss, dass die nicht fristgebundene Begründung des Änderungsantrags nachgereicht werden kann; außerhalb der Einspruchs- oder Klagefrist kann der Steuerpflichtige also noch Argumente oder Nachweise zur Begründung eines rechtzeitig gestellten, hinreichend konkreten Änderungsantrags nachträglich vorbringen und ergänzen (vgl. Urteil des FG Köln v. 14.6.2000 11 K 3573/99, juris; Mihatsch, StBP 1988, 149, 152, und 232; Mihatsch, Änderung, Rücknahme und Widerruf von Steuerverwaltungsakten, 1988, S. 111; dies entspricht auch der Auffassung der Finanzverwaltung, vgl. AEAO zu § 172 AO Nr. 2, OFD Freiburg v. 01.12.1994, S 0350, Oberfinanzdirektion Hamburg, 22.12.1986, S 0350-6/86-St 32).

42

Weitere Voraussetzungen, die für eine Änderung nach § 172 AO ebenso wie bei den übrigen Korrekturvorschriften der §§ 173 ff. AO vorliegen müssen, sind die Einhaltung der

43

Festsetzungsfrist, § 169 Abs. 1 S. 1 AO, die vorliegend gewahrt ist, sowie die Rechtswidrigkeit der potentiell zu ändernden - wirksamen und endgültigen - Steuerfestsetzung, hier also der Einkommensteuerfestsetzung 2010. Die Rechtswidrigkeit des bestehenden Regelungszustandes ist ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal jeder innerhalb des Systems der §§ 172 ff. AO vorzunehmenden Korrektur; maßgeblich für die korrekturrechtliche Rechtmäßigkeitsprüfung sind vor allem die für den Steuerbescheid maßgeblichen Vorschriften des materiellen Rechts (vgl. von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO vor § 172-177 Rz. 60, 61, 70, § 172 Rz. 35-37; Koenig in: Pahlke/Koenig, AO Vor §§ 172-177 Rz. 10).

II. 44

Die gesetzliche Ermächtigungsgrundlage lässt nach Auffassung des erkennenden Senats nur den Schluss zu, dass dem Finanzamt bei der Entscheidung über einen solchen sog. schlichten Änderungsantrag nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO lit. a AO auf der Rechtsfolgende ein Ermessensspielraum hinsichtlich der Entschliebung zur Durchführung der Änderung zusteht. 45

Diese Frage ist in Rechtsprechung und Literatur umstritten (nachfolgend 1. und 2.); der Senat leitet seine Überzeugung jedoch aus dem zwingenden Wortlaut der Vorschrift ab (nachfolgend 3.). 46

1. Nach teilweise vertretener Ansicht handelt es sich bei der Vorschrift allerdings um keine Ermessensnorm (vgl. Urteil des Niedersächsischen FG vom 28.8.2009 13 K 144/09, EFG 2009, 1811; Urteil des FG Köln vom 9.2.1994 1 K 51/94, EFG 1995, 238; von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO § 172 Rz. 56, 110, 112; Koenig in: Pahlke/Koenig, AO, Vor §§ 172-177 Rz. 41; Heinke, DStZ 1988, 406, 410; Krumsiek, DStZ 1988, 85, 89; Unverricht, DStR 1987, 279, 282, und StBP 1988, 230, 231). 47

Diese Auffassung wird im Wesentlichen darauf gestützt, dass die Eingangsformulierung in § 172 Abs. 1 S. 1 AO „*darf [...] nur aufgehoben oder geändert werden, wenn*“, dem Finanzamt keine Entschliebungsfreiheit einräume, eine Korrektur durchzuführen oder davon abzusehen, sondern sich auf die zwingenden tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Korrektur beziehe. Die Formulierung wird dahingehen verstanden, dass eine Korrektur „nur“ unter bestimmten Voraussetzungen vorgenommen werden dürfe, also nicht beliebig, sondern nur in bestimmten, gesetzlich geregelten Fällen überhaupt in Betracht komme (von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO § 172 Rz. 56). Anderenfalls müsse das Ermessen aus § 172 Abs. 1 S. 1 AO auch gelten für Korrekturen nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. d i. V. m. §§ 173-177 AO, bei denen es sich jedoch unstreitig nicht um Ermessensnormen handle (vgl. Heinke, DStZ 1988, 406, 410; Unverricht, DStR 1987, 279, 282). Schließlich verbiete sich im Hinblick auf § 85 AO schon die Annahme eines Ermessensspielraums. 48

2. Die herrschende Meinung in Rechtsprechung und Literatur sieht demgegenüber in § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a AO aufgrund des Wortlauts der Norm eine Ermessensvorschrift (vgl. z. B. BFH-Urteile v. 28.4.1998 IX R 49/96, BStBl II 1998, 458; v. 14.3.1962 VII 63/61, HFR 1963, 31, und v. 7.12.1960 VII 104/60, BStBl III 1961, 84 jeweils zu § 94 RAO; FG Hamburg, Urteil v. 15.4. 2011 5 K 215/09, juris; Urteil des FG Baden-Württemberg v. 3.1.2011 13 K 3555/09, juris; FG Köln vom 11.6.2008 4 K 3560/07, EFG 2009, 1432, bestätigt durch BFH-Beschluss v. 5.2.2010 VIII B 139/08, BFH/NV 2010, 831, jedoch unter Offenlassen der Frage, ob eine Ermessensnorm vorliegt; Sächsisches Finanzgericht, Urteil v. 22.6.2005 5 K 687/04 (Kg), juris; FG München, Urteil v. 21.3.1995 1 K 3248/94, EFG 1995, 787; FG Köln, Urteil v. 9.2.1994 1 K 51/94, EFG 1995, 238; Loose in: Tipke/Kruse, AO § 172 Rz. 39; Frotscher in: 49

Schwarz, AO § 172 Rz. 36; von Wedelstädt in: Beermann/Gosch, AO, 20. Aufl., § 172 Rz. 118 ff.; Balmes in: Kühn/von Wedelstädt, AO § 172; Rüsen in: Klein, AO, 11. Aufl., § 172 Rz. 30; Becker/Riewald/Koch, Kommentar zur RAO, § 94 Anm. 3a. Abs. 1 und 5; Lammerding/Scheel/Brehm, Abgabenordnung und FGO, 16. Aufl., S. 419; Ax/Große/Melchior/Lotz/Ziegler, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 20. Aufl., Tz. 3.3.1; Mihatsch, Änderung, Rücknahme und Widerruf von Steuerverwaltungsakten, 1988, S. 111; Woerner/Grube, Die Aufhebung und Änderung von Steuerverwaltungsakten (AO 1977), S. 75; Fichtelmann, Systematik, Änderung und Aufhebung des Verwaltungsakte und Steuerbescheide nach der AO 1977, 1980, S. 88; Mihatsch in: StBP 1988, 149, 150, und 232).

Nach allen Vertretern dieser Auffassung ist jedoch das Ermessen der Finanzverwaltung eingeeengt im Hinblick auf den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung nach § 85 AO und darauf, dass es nach § 5 AO pflichtgemäß, also entsprechend dem Zweck der gesetzlichen Ermächtigung und im Rahmen der gesetzlichen Grenzen auszuüben ist. 50

Teilweise wird von einer Vorprägung des behördlichen Ermessens und davon ausgegangen, dass bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für eine Änderung das Ermessen zugunsten einer Änderung auf Null reduziert ist und sich zu einer Korrekturpflicht verdichtet. Fälle, in denen die Ablehnung einer Korrektur trotz Vorliegens der Voraussetzungen ermessensfehlerfrei sein könnte, sollen danach kaum mehr vorstellbar sein (vgl. beispielsweise Sächsisches Finanzgericht, Urteil v. 22.6.2005 5 K 687/04 (Kg), juris, das eine Ermessensreduktion auf Null annimmt, sobald gegen eine der materiellen Rechtslage zur Durchsetzung verhelfende Änderung sprechende Gesichtspunkte nicht erkennbar sind; Frotscher in: Schwarz, AO § 172 Rz. 14; von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO vor § 172-177 Rz. 60, 61, 70, § 172 Rz. 56, der aufgrund dessen keinen Unterschied mehr zwischen den unterschiedlichen Auffassungen zu der Frage nach einem Ermessensspielraum erkennen will; Ax/Große/Melchior/Lotz/Ziegler, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 20. Aufl., Tz. 3.3.1). 51

Darüber hinaus wird jedenfalls in der Rechtsprechung bei den Vertretern der Ansicht, die von einem Ermessen ausgeht, eine Ermessenslenkung dahingehend angenommen, dass die Finanzbehörde im Falle eines Antrags auf schlichte Änderung nach Erlass einer Einspruchsentscheidung Tat- und Rechtsfragen, über die in der Einspruchsentscheidung bereits befunden wurde, nicht erneut prüfen muss (vgl. BFH-Beschluss v. 5.2.2010 VIII B 139/08, BFH/NV 2010, 831; Sächsisches Finanzgericht, Urteil v. 6.6.2012 8 K 1738/06, juris; FG Baden-Württemberg, Urteil v. 3.1.2011 13 K 3555/09, juris, das sich gleichwohl noch mit der materiellen Rechtmäßigkeit auseinandersetzt; FG Köln vom 11.6.2008 4 K 3560/07, EFG 2009, 1432; FG München, Urteil vom 21.3.1995 1 K 3248/94, EFG 1995, 787). 52

Das Niedersächsische FG konkretisiert die (hilfsweise) Annahme in seinem Urteil vom 28.8.2009 13 K 144/09, EFG 2009, 1811, wie folgt: „*Ermessen wird der Finanzbehörde immer dann eröffnet, wenn aufgrund des dargelegten konkreten Sachverhaltes umfangreiche weitere Ermittlungen erforderlich werden, schwierige, ungeklärte Rechtsfragen oder ungewisse Rechtsfolgen zu beurteilen sind, folglich die materielle Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes nicht offenbar und eindeutig beantwortet werden kann.*“ In diesen Fällen sei zu entscheiden, welchem verfassungsrechtlichen Prinzip - dem der Rechtssicherheit oder dem der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung - der Vorrang einzuräumen ist. 53

In diese Richtung argumentiert auch der BFH-Beschluss vom 5.2.2010 (VIII B 139/08, BFH/NV 2010, 831), der das Absehen von einer erneuten Prüfung auf Fälle einschränkt, in 54

denen der Steuerpflichtige keine hinreichenden sachlichen Anhaltspunkte für die Richtigkeit seiner in dem Antrag aufgestellten Behauptungen liefert (vergleichbar auch das FG Hamburg, Urteil v. 15.4. 2011 5 K 215/09, juris, das bei der Beurteilung einer Antragsablehnung als ermessensgerecht darauf abgestellt hat, dass der Steuerpflichtige weder neue Tatsachen, neue Beweismittel noch neue rechtliche Gesichtspunkte vorgebracht hatte).

3. Der erkennende Senat ist mit der herrschenden Ansicht der Meinung, dass (auch) § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a AO der Finanzverwaltung ein Entschließungsermessen einräumt, eine schlichte Änderung zugunsten wie zuungunsten des Steuerpflichtigen durchzuführen oder davon abzusehen. 55

a) Eine andere Auffassung ist mit dem Wortlaut der Vorschrift nicht vereinbar. Denn hätte der Gesetzgeber in § 172 Abs. 1 S. 1 1. Hs. AO anordnen wollen, dass eine Korrektur „nur“ in bestimmten, gesetzlich geregelten Fällen überhaupt in Betracht kommt, sie bei Vorliegen der gesetzlich geregelten Voraussetzungen dann jedoch zwingend durchzuführen ist, hätte er eine andere Formulierung gewählt. Dies hat er in anderen Korrekturvorschriften mit zwingender Rechtsfolge wie z. B. § 173 Abs. 1, § 174 AO auch getan. 56

Ein Konflikt zwischen § 172 AO als Ermessensnorm und den über § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. d AO anwendbaren §§ 173 ff. AO ergibt sich nicht. Die unterschiedlichen Rechtsfolgen der Vorschriften – Ermessen einerseits und gebundene Entscheidung andererseits – stehen in der Weise miteinander im Einklang, dass die über § 172 Abs. 1 AO zunächst bestehende Korrekturbefugnis auf einer nächsten Ebene, den §§ 173 -§ 177 AO, die auch bereits die tatbestandlichen Anforderungen gegenüber § 172 AO erhöhen, zu einer Korrekturverpflichtung eingeengt wird. 57

b) Darüber hinaus ist der Senat allerdings der Auffassung, dass wegen des engen und gesetzlich vorgeprägten Ermessenskorridors für die Verwaltung kaum Fallgestaltungen verbleiben, in denen bei Vorliegen der gesetzlichen Änderungsvoraussetzungen das Absehen von einer Änderung ermessensgerecht erscheinen würde. 58

(1) Nach § 5 AO hat die Finanzbehörde ein ihr zustehendes Ermessen entsprechend dem Zweck der gesetzlichen Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten. Der Gesetzgeber hat mit der Vorschrift des § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a AO eine Entscheidung zwischen den verfassungsrechtlichen Grundsätzen der Rechtssicherheit und der Gesetzmäßigkeit staatlichen Handelns zugunsten letzterer getroffen, indem er eine Möglichkeit der Durchbrechung materieller Bestandskraft zugunsten materieller Richtigkeit der in Frage stehenden Steuerfestsetzung getroffen hat. Ein Bedürfnis, dieses Bekenntnis über die unmittelbar gesetzlich aufgeführten Erfordernisse hinaus auf der Rechtsfolgenseite weiter einzuschränken, hatte der Gesetzgeber nach der Gesetzesbegründung offenkundig nicht, wenn er mit der Vorschrift ermöglichen will, „in Zukunft in vielen Fällen auf die Durchführung eines förmlichen Rechtsbehelfsverfahrens zu verzichten“ (BT-Drs. 10/4513, 16 f). Die Einfügung des § 172 Abs. 1 S. 3 1. Hs. AO erfolgte „zur Verfahrensvereinfachung und zur Entlastung der Finanzgerichte“; dabei hatte der Gesetzgeber insbesondere Schätzungsfälle vor Augen, in denen „die Steuererklärung erst nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung aber innerhalb der Klagefrist eingereicht wird“ und bis dahin „eine Änderung der Steuerfestsetzung nur im Klageverfahren erreicht werden“ konnte (BT-Drs. 14/1514, 47). 59

Die Steuerverwaltung ist jedenfalls im Steuerfestsetzungsbereich i.d.R. eine gebundene Verwaltung. Nach § 85 AO hat die Finanzbehörde die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen. Bei dem erstmaligen Erlass eines Steuerbescheides hat die 60

Verwaltung grundsätzlich keinerlei Ermessen; bei der Frage, ob eine formellrechtlich mögliche Änderung einer rechtswidrigen in eine rechtmäßige Steuerfestsetzung durchgeführt wird, kann dies nicht anders sein. Sobald die verfahrensrechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen aus § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a, S. 3 AO vorliegen, ist das Ermessen der Verwaltung dahingehend reduziert, dass die Durchführung der beantragten Änderung die einzige ermessensgerechte Entscheidung ist.

(2) Nach Auffassung des erkennenden Senates wäre es eine nicht hinnehmbare und auch grundlose Abweichung von dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, wenn das Finanzamt im Falle eines begründeten Antrags auf schlichte Änderung ein Wahlrecht dahingehend hätte, den rechtswidrigen Zustand zu beseitigen oder eine Steuerfestsetzung in gesetzeswidriger Höhe unter Abweichung von § 85 AO aufrechtzuerhalten.

Mit dem Argument, der Steuerpflichtige hätte Einspruch einlegen können (vgl. BFH-Urteil v. 31.3.1981 VII R 1/79, BStBl 1981 II, 507, zu § 172 Abs. 1 Nr. 1 AO), lässt sich ein derartiges Wahlrecht nicht begründen. Denn es ergibt sich schon aus der Gesetzesbegründung, dass innerhalb der Klagefrist nachgereichte einschlägige Unterlagen eine Änderungsfestsetzung zur Folge haben müssen, wenn sogar die in der Gesetzesbegründung beispielhaft genannten Schätzungsfälle von § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a AO „geheilt“ werden sollen, in denen den Steuerpflichtigen ganz offensichtlich ein Verschulden an der Rechtswidrigkeit der Ursprungsfestsetzung trifft. Schließlich steht der Auffassung, im Falle eines Antrags auf schlichte Änderung nach Erlass einer Einspruchsentscheidung seien Tat- und Rechtsfragen, über die bereits befunden wurde, nicht erneut zu prüfen, der Umkehrschluss unmittelbar aus § 172 Abs. 1 S. 3 2. Hs. AO entgegen: Danach sind in dem Änderungsverfahren gemäß § 172 Abs. 1 Nr. 2 lit. a AO nach Ergehen einer Einspruchsentscheidung solche Erklärungen und Beweismittel von der Berücksichtigung ausgeschlossen, die in der Einspruchsentscheidung aufgrund einer Ausschlussfrist nach § 364b AO nicht berücksichtigt wurden. Dieser Regelung bedürfte es nicht, wenn generell Erklärungen und Beweismittel, deren Vorlage erst nach der Einspruchsentscheidung durch den Steuerpflichtigen verschuldet wurde und die bereits in der Einspruchsentscheidung behandelte Besteuerungsgrundlagen betreffen, von der Berücksichtigung i.R.e. schlichten Änderung ausgeschlossen wären.

(3) Schließlich sprechen auch Gründe der Verfahrensökonomie nicht gegen das von dem Senat gefundene Ergebnis. Denn in den Fällen, in denen sich erst in einem Rechtsbehelfs- oder Klageverfahren letztlich unzweifelhaft herausstellt, dass die Tatbestandsvoraussetzungen für eine schlichte Änderung vorlagen, nämlich die angegriffene Steuerfestsetzung rechtswidrig war, werden nicht etwa der Gesetzeszweck und das System der Korrekturvorschriften untereinander oder die Bestandskraft unterlaufen, weil dem Steuerpflichtigen quasi ein zweites Verfahren eröffnet wird. Die Überprüfung i.R.d. Rechtsbehelfsverfahrens ist von vornherein auf die Ablehnung der beantragten Punktänderung beschränkt und nicht etwa auf eine Gesamtüberprüfung der Rechtmäßigkeit des Ausgangsbescheides gerichtet; der Steuerpflichtige erreicht damit nicht mehr, sondern weniger Rechtsschutz als bei einem unmittelbar erhobenen Rechtsbehelf.

III.

Eine Ermessensentscheidung i.S.v. § 5 AO, wie sie § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a AO danach erfordert, ist gerichtlich nach § 102 FGO nur eingeschränkt auf Ermessensfehler der Behörde überprüfbar (Klein/Brockmeyer, AO § 284 Rz. 9 m.w.N. aus der Rechtsprechung): Die Entscheidung über den Änderungsantrag muss im Einzelfall verhältnismäßig, das bedeutet: zur Erreichung des Normzwecks geeignet, erforderlich und angemessen sein.

61

62

63

64

65

66

Maßstab für diese gerichtliche Überprüfung nach § 102 FGO ist dabei die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung, regelmäßig also zum Zeitpunkt der behördlichen Einspruchsentscheidung (vgl. BFH-Beschluss v. 15.3.2013 VII B 201/12, BFH/NV 2013, 972; Urteil v. 26.3.1991, VII R 66/90, BStBl II 1991, 545). Später eintretende Umstände oder Rechtsänderungen sind nicht in die Rechtmäßigkeitsprüfung der Behördenentscheidung einzustellen. Das Gericht darf auch nicht eine eigene Ermessensentscheidung an die Stelle des behördlichen Ermessens setzen. Sollte es eine behördliche Entscheidung als ermessensfehlerhaft beurteilen, darf es nur im Falle einer Ermessensreduktion auf Null eine eigene Entscheidung treffen und ist ansonsten gehalten, sich auf eine Aufhebung der behördlichen Entscheidung zu beschränken. Eine solche Ermessensreduzierung auf Null liegt vor, wenn durch die Sachlage des Einzelfalls die Ermessensgrenzen ausnahmsweise so eingengt sind, dass nur eine bestimmte Entscheidung richtig ist, während jede andere notwendig zu einem Ermessensfehler führen müsste; dann darf nur diese eine Entscheidung getroffen werden (vgl. nur BFH-Urteil v. 9.2.2009 III R 20/07, juris, und Drüen in: Tipke/Kruse, AO § 5 m. w. N.).

Hingegen sind die Tatbestandsvoraussetzungen einer Ermessensnorm durch das Finanzgericht vollumfänglich überprüfbar; dazu gehört bei § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a AO neben dem Vorliegen eines Antrags bzw. der Zustimmung des Steuerpflichtigen insbesondere die Rechtswidrigkeit der in Frage stehenden Steuerfestsetzung. Denn eine fehlerfreie Ermessensausübung durch das Finanzamt setzt einen umfassend und einwandfrei ermittelten Sachverhalt voraus (BFH-Urteile v. 12.12.1996 VII R 53/96, BFH/NV 1997, 386; v. 11.3.1986 VII R 144/81, BFH/NV 1987, 137; v. 15.6.1983 I R 76/82, BStBl II 1983, 672). Das bedeutet, dass für die gerichtliche Überprüfung zwar die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung – hier: der Einspruchsentscheidung vom 28.6.2013 – maßgeblich ist und spätere Änderungen nicht berücksichtigt werden dürfen; neuen Erkenntnisse, Tatsachen- oder Rechtsvortrag oder Beweismittel, die erst danach auffallen, jedoch Aufschluss über die seinerzeit bestehende Sach- und Rechtslage geben, ist hingegen im Hinblick auf § 76 Abs. 1 S. 1 FGO sehr wohl Rechnung zu tragen (vgl. BFH-Urteile v. 29.1.1985 VII R 67/81, BFH/NV 1986, 256; v. 13.4.1978 V R 109/75, BStBl II 1978, 508). Andernfalls hätte die Finanzbehörde es in der Hand, durch unzureichende Sachverhaltsermittlung das Prüfungsprogramm des Finanzgerichtes zu bestimmen.

IV.

Nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats hat der Beklagte im Streitfall dem Änderungsantrag der Kläger zu Unrecht nicht entsprochen.

Denn es bestand vorliegend nicht nur eine ermessensgerechte Berechtigung des Beklagten zur Änderung der Festsetzung, sondern diese hatte sich zu einer Verpflichtung verdichtet, so dass die Kläger einen Anspruch auf positive Bescheidung ihres Antrags hatten. Die Behörde hat ihr - auf Null reduziertes - Ermessen nicht ordnungsgemäß ausgeübt, weil sie infolge eines Tatsachendefizits die Änderung abgelehnt und den Kläger auf die Einspruchsentscheidung vom 3.4.2013 verwiesen hat

1. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit a AO lagen vor: Der Kläger hat vor Ablauf der Klagefrist einen schlichten Änderungsantrag gestellt, die Festsetzungsfrist war noch nicht abgelaufen und die Einkommensteuerfestsetzung 2010 war im Hinblick auf die Nichtberücksichtigung des Verlustes i.S.v. § 17 EStG aus der GmbH auch rechtswidrig und zwar bereits im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung. Diese Feststellung ist spätestens aufgrund der im Klageverfahren eingereichten Unterlagen geboten.

2. Der Beklagte hat das ihm zustehende Ermessen nicht ordnungsgemäß ausgeübt. Er stützt seine Ermessensentscheidung darauf, dass weder bei Erlass des Ablehnungsbescheides noch bei Erlass der Einspruchsentscheidung Unterlagen vorgelegen hätten, nach denen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit damit zu rechnen war, dass das Vermögen der GmbH zu Liquidationswerten die Schulden nicht decken und ein Zwangsvergleich ausgeschlossen sein würde. Es habe weder eine Bestätigung des Insolvenzverwalters noch ein Insolvenzeröffnungsbericht vorgelegen. 72

Wenn man die Rechtswidrigkeit der Festsetzung nicht schon aufgrund der nachgereichten Bescheinigungen für die Mitgesellschafter als nachgewiesen ansieht, muss man zumindest anerkennen, dass der Beklagte diese Bescheinigungen für weitere Ermittlungen hätte zum Anlass nehmen und auf die Vorlage der aus seiner Sicht noch fehlenden Nachweise (insbesondere Bescheinigung des Insolvenzverwalters für den Kläger) hätte hinwirken müssen. Anlass hierzu bestand angesichts der erstmals eingereichten Insolvenzverwalterbescheinigungen für die Mitgesellschafter und die mehrfache Anmahnung einer behördlichen Äußerung hierzu; denn die Bevollmächtigte war in dem nicht offensichtlich unberechtigten Glauben, die vorgelegten Bescheinigungen würden als Nachweis bereits ausreichen. Der Beklagte war nicht von einer erneuten Rechtmäßigkeitsprüfung unter Beachtung des Amtsermittlungsgrundsatzes befreit, nur weil er die Berücksichtigung des Verlustes nach § 17 EStG bereits geprüft hatte. Er war verpflichtet, dies erneut zu tun, um die notwendige Tatsachengrundlage für eine fehlerfreie Ermessensentscheidung nach § 172 AO zu schaffen. Selbst die oben dargestellte Rechtsprechung, die es erlaubt, den Steuerpflichtigen bei der Entscheidung über einen schlichten Änderungsantrag auf vorangegangene Entscheidungen zu verweisen (vgl. BFH-Beschluss v. 5.2.2010 VIII B 139/08, BFH/NV 2010, 831, u. a.), dürfte zu diesem Ergebnis kommen, da hier mit den Insolvenzverwalterbescheinigungen und den Ausführungen der Bevollmächtigten neuer Tatsachenstoff eingeführt wurde (beispielsweise das FG Hamburg, das in seinem Urteil v. 15.4. 2011 5 K 215/09, juris, neue Tatsachen, neue Beweismittel oder neue rechtliche Gesichtspunkte nicht feststellen konnte). 73

3. Der erkennende Senat ist in dieser Lage des Verfahrens unter Berücksichtigung des § 102 FGO zu einer vollständigen materiellrechtlichen Prüfung der in Frage stehenden Steuerfestsetzung befugt. Hierbei hat er auch noch die von dem Kläger erst nach der letzten behördlichen Entscheidung vorgelegten Beweismittel in Gestalt der Bescheinigung des Insolvenzverwalters vom 13.8.2013 und der Vermögensübersicht zu berücksichtigen. Spätestens danach steht fest, dass der Verlust i. S. v. § 17 EStG aus der Auflösung der GmbH bereits im Streitjahr dem Grunde und der Höhe nach hinreichend konkretisiert war und ohne Berücksichtigung des § 3 Nr. 40 EStG in voller Höhe in Ansatz zu bringen ist. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten auch in der Sache kein Streit mehr. 74

Die Einkommensteuerfestsetzung 2010 in Gestalt des Ablehnungsbescheides und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 28.6.2013 ist damit rechtswidrig, und dieser rechtswidrige Zustand muss beseitigt werden, nicht durch bloße Aufhebung der Behördenentscheidung, sondern unter gleichzeitiger Verpflichtung der Behörde zum Erlass des begehrten Änderungsbescheides. 75

Denn der Senat ist hier, obwohl die im Streitfall aus § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a AO zu ziehende Rechtsfolge behördliches Ermessen ist, nicht gehindert, einen Anspruch des Klägers auf antragsgemäße Änderung anzuerkennen. Zunächst ist die behördliche Ermessensentscheidung wegen Ermessensnichtgebrauchs infolge eines Tatsachendefizites aufzuheben, denn der Beklagte hat nicht alle Umstände gekannt und berücksichtigt, die für 76

die Tatbestandsvoraussetzungen, genauer: die Feststellung der Rechtswidrigkeit der Einkommensteuerfestsetzung 2010 von Bedeutung waren, weil er sonst bereits bei der Entscheidung über den Änderungsantrag diese Feststellung hätte treffen müssen mit der Folge einer Ermessensreduzierung.

Sodann kann das Gericht aufgrund des auf Null eingeschränkten Ermessens eine eigene Entscheidung treffen und die Verpflichtung zur antragsgemäßen Änderung der Einkommensteuerfestsetzung aussprechen, da dies als einzige ermessensgerechte Rechtsfolge aus § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit a AO für den Streitfall verbleibt. 77

III. 78

Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen: 79

Denn die Klärung der Rechtsfragen, ob der Finanzbehörde i.R.d. § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a AO Ermessen zusteht und ob bzw. inwieweit eine Entscheidung des Finanzamtes nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a AO gerichtlich überprüfbar ist, sind im Interesse der Allgemeinheit an der Einheitlichkeit der Rechtsprechung und der Fortentwicklung des Rechts erforderlich. 80

IV. 81

Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit aus § 151 Abs. 1, 3 FGO i.V.m. § 708 Nr. 10, § 711 S. 1 ZPO. 82