

**Titel:**

**Anforderungen an einen Antrag i.S. des § 171 Abs. 3 AO bei Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung**

**Normenketten:**

AO § 171 Abs. 3

EStG § 46 Abs. 2 Nr. 8

EStG § 36 Abs. 2 Nr. 2

**Leitsatz:**

**Stellt ein Steuerpflichtiger, der zur Einreichung einer Steuererklärung gesetzlich verpflichtet ist, vor Ablauf der Festsetzungsfrist bei dem für ihn zuständigen FA einen Antrag, kommt diesem die Rechtswirkung des § 171 Abs. 3 AO nur dann zu, wenn er Angaben macht, deren Erklärungswert über die Ankündigung einer Steuererklärung mit einem bestimmten Gesamtbetrag der Einkünfte hinausgeht. (redaktioneller Leitsatz)**

**Schlagwort:**

Festsetzungsfrist

**Fundstellen:**

EFG 2022, 809

StEd 2022, 283

LSK 2021, 50539

**Tatbestand**

**1**

Streitig ist, (1) ob eine Pflichtveranlagung zur Einkommensteuer 2010 zu erfolgen hat, (2) ob Festsetzungsverjährung eingetreten ist sowie ggf. (3) die Höhe der Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit.

**2**

Der Kläger erzielte im streitgegenständlichen Veranlagungszeitraum 2010 aus einer Tätigkeit bei B in C einen Bruttoarbeitslohn in Höhe von 45.466 €. Hiervon wurde vom Arbeitgeber Lohnsteuer in Höhe von 8.807 €, Solidaritätszuschlag in Höhe von 484 € und Kirchensteuer in Höhe von 704 € einbehalten. Daneben erklärte der Kläger sonstige Einkünfte aus der Vermietung eines Wohnmobils an D in Höhe von 600 €. Auf die Barzahlungsquittung wird verwiesen.

**3**

Außerdem wurden vom Kläger im VZ 2015 Einnahmen aus der Lehrtätigkeit an der Hochschule E erzielt, welche einen Zeitraum vom 5 Jahren umfassen sollen.

**4**

Der Kläger war (einkommen)steuerrechtlich für den VZ 2010 nicht beim beklagten Finanzamt erfasst und war für den VZ 2010 zu keinem Zeitpunkt zur Erklärungsabgabe aufgefordert worden.

**5**

Per email vom 28.12.2017 (8:34 Uhr, Donnerstag) stellte der Kläger

"ausdrücklich Antrag auf Steuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 2010 i.S.d. § 171 Abs. 3 AO sowie ausdrücklich Antrag auf Vornahme der Steuerfestsetzung 2010 i.S.d. § 171 Abs. 3 AO, beides insbesondere zur Anrechnung von Lohnsteuer auf die Einkommensteuer".

**6**

Der Antrag sollte ausdrücklich auch den email-Anhang - "Steuererklärung 2010.pdf" - beinhalten. Aus dem Anhang ging hervor, dass der Kläger aus der einmaligen Vermietung eines Wohnmobils Einnahmen und Sonstige Einkünfte in Höhe von 600 € erzielt habe. Daneben erklärte der Kläger dort Werbungskosten aus

nichtselbständiger Arbeit in erheblicher Höhe. Weiter enthielt der Anhang folgendes Schreiben vom 27.12.2017:

"Antrag auf Steuerfestsetzung sowie Veranlagung für VZ 2010

Sehr geehrte Damen und Herren,

hiermit stelle ich ausdrücklich Antrag auf Steuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 2010 gemäß BFH-Urteil vom 22.01.2013, IX R 1/12, BStBl II 2013, S. 663, Rz. 19 sowie ausdrücklich Veranlagungsantrag nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG.

In Verbindung mit dem Antrag auf Steuerfestsetzung für den VZ 2010 sowie dem Veranlagungsantrag nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG für den VZ 2010 reiche ich die ESt-Erklärung 2010 ein und stelle den Antrag auf Steuerfestsetzung.

Ich stelle ausdrücklich Antrag auf Steuerfestsetzung sowie auf Vornahme der Steuerfestsetzung jeweils für den Veranlagungszeitraum 2010, insbesondere zur Berücksichtigung einer doppelten Haushaltsführung bzw. zur Berücksichtigung von Werbungskosten sowie zur Anrechnung von Lohnsteuer auf die Einkommensteuer 2010.

Ich beantrage zudem den Erlass eines Steuerbescheids für den Veranlagungszeitraum 2010 sowie die Veranlagung 2010.

Hilfswise stelle ich einen Antrag auf Erlass eines Steuerbescheides 2010 bzw. die Vornahme einer Steuerfestsetzung/Veranlagung 2010 nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO.

Ich weise auf die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 AO hin. Zudem weise ich auf die Festsetzungsfrist von sieben Jahren nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO i.V.m. § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG hin (Einkünfte, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen von mehr als 410 Euro)."

**7**

Mit Schreiben vom 27.12.2017 (Eingang per Einschreiben am 29.12.2017, Freitag) gingen das Schreiben des Klägers vom 27.12.2017 und die vom Kläger mit Datum 27.12.2017 unterzeichnete Einkommensteuererklärung 2010 im Original nebst verschiedenen Belegen in Kopie beim Finanzamt ein.

**8**

Mit weiteren zwei email vom 30.12.2017 (19:02 und 19:04 Uhr, Samstag) sowie Telefax vom 30.12.2017 (00:14) von Tel. XXXX stellte der Kläger folgende "Anträge für den VZ 2010 innerhalb der Festsetzungsfrist":

**9**

(1) Antrag auf Steuerfestsetzung nach § 171 Abs. 3 AO

**10**

Er stelle ausdrücklich "Antrag auf Steuerfestsetzung nach § 171 Abs. 3 AO für den Veranlagungszeitraum 2010 bezüglich der Feststellung und Berücksichtigung bislang nicht berücksichtigter Werbungskosten, insbesondere einer doppelten Haushaltsführung sowie Fahrtkostenpauschale, der diesbezüglichen Feststellung/Festsetzung von Besteuerungsgrundlagen, der diesbezüglichen Festsetzung der materiell zutreffenden Steuer 2010, der Festsetzung eines Steuererstattungsanspruches 2010, der Anrechnung von Lohnsteuer auf die Einkommensteuer sowie der Anrechnung und Erstattung überzahlter Lohnsteuer mit Änderung/Anpassung an die gesetzlich entstandene, tatsächliche Jahreseinkommensteuer, u.a. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG."

**11**

Gemäß § 171 Abs. 3 AO i.v.m. § 164 Abs. 2 bzw. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO werde zudem die Aufhebung/Änderung der Lohnsteueranmeldung 2010, also die Aufhebung/Änderung einer Steuerfestsetzung i.S.d. § 171 Abs. 3 AO, insbesondere durch Erlass des Einkommensteuerbescheids 2010 beantragt. Die Lohnsteueranmeldung (Steuerfestsetzung) werde durch Erlass des Einkommensteuerbescheids 2010 geändert/aufgehoben, so dass der Steuererstattungsanspruch fällig werde (BFH-Urteil vom 19.12.2000 VII R 69/99, BStBl. II 2001, 353). Gemäß § 164 Abs. 2 AO könne die Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung jederzeit beantragt werden, was hiermit i.V.m. § 171 Abs. 3 AO und § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO explizit erfolge.

**12**

Daneben werde auch gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO i.V.m. § 171 Abs. 3 AO die Aufhebung bzw. Änderung der Lohnsteuerfestsetzung 2010 i.V.m. § 39 Abs. 1 S. 4 EStG (Lohnsteuerabzugsmerkmale/Eintragungen Lohnsteuerkarte) als Grundlagenbescheid durch Erlass des Jahressteuerbescheids 2010 (Folgebescheid) beantragt. § 171 Abs. 3 AO erfasse auch Anträge auf Erlass eines Folgebescheides, hier des Einkommensteuerbescheides 2010. Die Summe der einbehaltenen Lohnsteuer (= Steuerfestsetzung) entspreche nicht der gesetzlich entstandenen und geschuldeten Jahreseinkommensteuer. Der materiellen Richtigkeit des Folgebescheids sei der Vorzug vor der Bestandskraft der Lohnsteuerfestsetzung/Anmeldung einzuräumen.

**13**

Es werde die Änderung der bisherigen Steuerfestsetzung 2010 (Lohnsteuer/Anmeldung) beantragt, da § 171 Abs. 3 AO alle Begehren oder Bitten an die Finanzbehörde auf ein entsprechendes Verwaltungshandeln umfasse, und zwar auch dann, wenn der Antrag auf Maßnahmen abziele, welche die Behörde - wie eine Steuerfestsetzung - von Amts wegen vornehmen müsse (BFH-Urteil vom 22.01.2013 IX R 1/12, BStBl. II 2013, 663). Alle Anträge auf Steuerfestsetzung nach § 171 Abs. 3 AO seien unmittelbar auf die Festsetzung einer Steuer bzw. eines Steuererstattungsanspruchs 2010 gerichtet, die Voraussetzungen der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 AO entsprechend dem genannten BFH-Urteil damit erfüllt.

**14**

(2) Untätigkeitseinspruch nach § 171 Abs. 3a AO

**15**

Der Kläger legte Untätigkeitseinspruch nach § 347 Abs. 1 Satz 2 AO i.V.m. § 171 Abs. 3a AO in Bezug auf den Erlass des beantragten Einkommensteuerbescheides 2010 bzw. der beantragten Steuerfestsetzungen 2010. Aufgrund des Steuererstattungsanspruches 2010 sei damit zu rechnen, dass die Finanzbehörde in dieser Sache nicht entscheide bzw. dem Antrag nach § 171 Abs. 3 AO nicht nachkomme. Damit trete die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO ein. Der Untätigkeitseinspruch sei nach Einreichung der Steuererklärung 2010 und vor Ablauf der Festsetzungsfrist erhoben worden.

**16**

(3) Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 14 AO

**17**

Der Kläger wies auf die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 14 AO hin, welche sich auf Steuererstattungsansprüche des § 37 Abs. 2 AO beziehe. Unstreitig liege im Streitfall eine Überzahlung vor, § 171 Abs. 14 AO erfasse jede Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Steuer. Einer Festsetzung bedürfe es nicht. Er könne bis zum Eintritt der Zahlungsverjährung geltend gemacht werden. Da vorliegend keine Festsetzung des Steuererstattungsanspruchs durch Steuerbescheid erfolgt sei, sie bezüglich des Erstattungsanspruchs auch keine Zahlungsverjährung eingetreten.

**18**

(4) Beantragung der Erstattung der überzahlten Steuer

**19**

Hilfsweise werde die Erstattung der überzahlten Steuer (Differenz zwischen der gesetzlich entstandenen Einkommensteuer inkl. Werbungskosten und vorausgezahlter Einkommensteuer (Lohnsteuer) beantragt und verlangt (Abrechnungsbescheid nach § 37 Abs. 2 AO, § 218 AO, § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 EStG).

**20**

Das beklagte Finanzamt lehnte mit Verwaltungsakt vom 02.02.2018 den unter Hinweis auf § 46 Abs. 2 Nr. 1 und 8 EStG gestellten Erstantrag des Klägers vom 27.12.2017 auf Durchführung der Veranlagung zur Einkommensteuer ab.

**21**

Der Kläger legte mit Schreiben vom 23.02.2018 Einspruch ein sowie zusätzlich Untätigkeitseinspruch in Bezug auf die Vornahme/Durchführung der Veranlagung 2010 sowie der gestellten (Änderungs-)Anträge. Die Einspruchsverfahren verliefen erfolglos (Einspruchsentscheidungen jeweils vom 07.02.2019 wegen "Untätigkeit beim Antrag vom 27.12.2017 auf Erlass der Einkommensteuerfestsetzung 2010 und wegen Untätigkeit im Einspruchsverfahren in Sachen Ablehnung einer Einkommensteuerfestsetzung für 2010"

sowie gegen den "Bescheid vom 02.02.2018, mit dem die Einkommensteuerveranlagung 2010 abgelehnt wird").

## 22

Der Kläger hat Klage erhoben.

## 23

Während des Klageverfahrens reichte der Kläger am 01.07.2020 (erneut) eine Einkommensteuererklärung für 2010 in Papierform beim beklagten Finanzamt ein. In dieser machte der Kläger zuletzt Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit in Höhe von insgesamt 20.401 € wie folgt geltend:

Entfernung Wohnung - Arbeitsstätte: 235 Tage × 28 km = 6.580 km × 0,30 €/km =	1.974 €
Fachliteratur:	600 €
Kontoführungsgebühr	96 €
doppelte Haushaltsführung:	
1. Hinfahrt und letzte Rückfahrt: 373 km × 0,30 €/km	112 €
wöchentliche Heimfahrten: 373 km × 52 × 0,30 €	5.819 €
Unterkunft: 720 € × 12 Monate	8.640 €
Verpflegungsmehraufwand: 90 Tage × 24 €	2.160 €
Ausstattung (Schrank/Tisch)	1.000 €
Gesamt	17.731 €
	20.401 €

## 24

Der Kläger begründete seine Klage wie folgt:

## 25

(1) Er habe sonstige Einkünfte aus Wohnmobilvermietung in Höhe von 600 € erzielt und sei deshalb gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG von Amts wegen zur Einkommensteuer zu veranlagern.

## 26

Das Wohnmobil sei der Mieterin D für den Zeitraum vom 20.05.2010 bis 08.06.2010 zur Nutzung überlassen worden. Dies entspreche 20 Tage á 30 €/Tag. Dabei sei es irrelevant, ob und wie lange die Mieterin das Wohnmobil im VZ 2010 tatsächlich angemeldet und zugelassen habe. Für seine Besteuerung sei ausschließlich die Überlassung des betriebsfähigen Fahrzeugs für 600 € an die Mieterin im Zeitraum von 20.05.2010 bis 08.06.2010 relevant. Selbst wenn die Mieterin das Fahrzeug überhaupt nicht benutzt oder angemeldet hätte, ändere dies nichts an der vertraglichen Zahlungsverpflichtung der vereinbarten 600 € für die Überlassung eines anmeldefähigen Fahrzeugs im Sinne einer potentiellen Nutzungsmöglichkeit. Der Leistungsaustausch beider Vertragsparteien gegen Entgelt (Gegenleistung) sei durch die Barzahlungsquittung dokumentiert und nachgewiesen. Im Übrigen genüge das Inaussichtstellen einer Leistung derart, dass dafür ein Entgelt gezahlt werde.

## 27

Der Kläger reichte auf Nachfrage des Gerichts die Quittung vom 07.08.2010 über die Bezahlung von 600 € im Original (weißes Blatt) ein.

## 28

Das Fahrzeug habe TÜV bis Juli 2010 besessen. Durch die TÜV-Prüfberichte 07/2008 und 08/2014 werde eine zwischenzeitliche Fahrleistung des Wohnmobils von 12.665 km nachgewiesen. Eine unterjährige TÜV-Prüfung für den Zeitraum 20.05.2010 bis 08.06.2010 gebe es nicht. Der Vermietungszeitraum liege innerhalb des TÜV-Zeitraums. Das Fahrzeug sei zum 31.07.2008 zugelassen und für den TÜV-Zeitraum 31.07.2008 bis 31.07.2010 betrieben worden, auf die Einzahlungsquittung bei der Zulassungsstelle vom 31.07.2008 sowie den Fahrzeugschein mit Eintragung der Zulassung bis 07/2010 werde verwiesen.

## 29

Das Wohnmobil sei im VZ 2010 auf dem Grundstück in F abgestellt gewesen. Seine Mutter H habe am Standort des Fahrzeugs in F alle erforderlichen Fahrzeugunterlagen persönlich mit Vollmacht inkl. Kennzeichen an die Mieterin übergeben, sie könne die Übergabe des Fahrzeugs bestätigen. Das Wohnmobil sei vorliegend nicht auf die Mieterin angemeldet worden, sondern diese habe lediglich die Anmeldung bei der Zulassungsstelle G durchgeführt. Das Fahrzeug sei auf H zugelassen worden; dies könne H bestätigen und sei auch aktenkundig. In Bezug auf die tatsächliche Nutzung des Wohnmobils sei der Standort F für die Mieterin ideal gewesen, denn diese habe ihren Jahresurlaub genutzt, um ihren Urlaub in I zu verbringen und dazu das Wohnmobil gemietet: Urlaub mit dem Wohnmobil in I; mit dem Wohnmobil

durch I ISBN XXX. Im VZ 2010 seien für ihn keine Kosten im Zusammenhang mit dem Wohnmobil entstanden. Das Wohnmobil sei bereits 1994 erworben worden, bei einer Nutzungsdauer von acht Jahren nach amtlicher AfA-Tabelle existiere in 2010 keine AfA mehr. In Zusammenhang mit der Vermietung des Wohnmobils seien keine übrigen Kosten angefallen, da die Mieterin sämtliche übrigen Kosten (Anmeldung, Zulassung, sämtliche Versicherungen und weitere Kosten (z.B. Treibstoff)) habe selbst tragen müssen. Auch wenn er die Kosten hätte übernehmen müssen, hätten diese niemals einen Betrag von 190 € überschritten; vielmehr hätten sich diese auf 12,50 € (Zulassungskosten), 24,11 € (anteilige Kfz-Steuer) und 19,01 € (anteilige Versicherung) belaufen. Im Übrigen hätte er diese Kosten auf den Mietpreis ggf. umgelegt. Es mache bei einer privaten Fahrzeugvermietung im Hinblick auf Haftung und Schadensfreiheitsrabatt wirtschaftlich Sinn, dass der Mieter das Fahrzeug auf sich selbst anmelde und versichere. Insoweit seien die Vertragsparteien frei gewesen.

### **30**

Bei der Mieterin D handle es sich nicht um seine langjährige Freundin. Maßgeblich seien die Verhältnisse im VZ 2010, nicht heutige Verhältnisse. Seine langjährige Freundin im VZ 2010 und bis heute (Jahr 2019) wohne in J (F). Allerdings wolle er deren Namen und Anschrift nicht benennen, da diese mittlerweile anderweitig verheiratet sei. Hintergrund der Verlegung seines Hauptwohnsitzes an die Adresse der Mieterin nach K zum XX.04.2019 sei, dass er von bayerischen Finanzbehörden regelrecht schikaniert werde. Er habe in 2010 und auch in den Folgejahren keine gemeinsame Wohnung, irgendeine Gemeinschaft oder einen Haushalt mit D geführt.

### **31**

D habe er erst 2010 kennengelernt. Sie habe sich etwa Mitte 2010 auf eine Anzeige zur Vermietung seines Wohnmobils gemeldet. Die Anzeige sei über einen kostenlosen Aushang im ehemaligen Real-Supermarkt C am schwarzen Kundenbrett "Biete und Suche" erfolgt. Außer der Vermietung des Wohnmobils habe er keinen Kontakt zu dieser besessen.

### **32**

Das Wohnmobil sei weder vorher noch nachher angeboten oder vermietet worden. Es liege eine einmalige Nutzungsüberlassung an D vor.

### **33**

Die durch das Gericht beim Landratsamt G - Zulassungsstelle - eingeholte Auskunft vom 23.12.2020 ergab, dass das Wohnmobil im Zeitraum von 20.05.2010 bis 08.06.2010 nicht zum Straßenverkehr zugelassen war.

### **34**

Der Kläger führte daraufhin weiter aus:

### **35**

Aus persönlichen Gründen habe die Mieterin D das Wohnmobil im vereinbarten Zeitraum in 2010 nicht genutzt bzw. nicht nutzen können. Da das Fahrzeug jedoch für sie für den vollen Mietzeitraum freigehalten worden sei, habe sie vereinbarungsgemäß den vollen Mietbetrag entrichtet. Ende 2010 sei mit der Mieterin vereinbart worden, dass diese das Wohnmobil in 2013 nutzen dürfe. Die Zahlung in 2010 über 600 € sei als Vorauszahlung für eine Nutzungsüberlassung im VZ 2013 behandelt worden. Auf die vorgelegten Reisefotos und Rechnungen werde verwiesen. Es sei unerheblich, zu welchem Zeitpunkt - ob vor der Darbietung der Leistung oder nachträglich - das Entgelt erbracht werde. Werde vom Finanzamt nunmehr behauptet, es liege insoweit eine Täuschung des Gerichts vor, handle es sich seitens des Finanzamts um reine Täuschungsbehauptungen zur Manipulation des Sachverhalts. Die Zulassung des Wohnmobils in der Zeit von 06.09.2013 bis 23.09.2013 und dessen Überlassung an D seien durch deren Originalreiseunterlagen sowie die Bestätigung der Kfz-Zulassungsstelle dokumentiert.

### **36**

Dem Gericht liegt eine schriftliche Zeugenaussage von D vom 28.02.2021 vor, welche diese unaufgefordert eingereicht hat. Auf deren Inhalt wird verwiesen. Der schriftlichen Zeugenaussage lag die Durchschrift (gelber Beleg) der Barzahlungsquittung vom 07.08.2010 bei.

### **37**

(2) Die Frist zur Festsetzung der Einkommensteuer 2010 unterliege wegen seiner Anträge auf Steuerfestsetzung gemäß § 171 Abs. 3 AO einer Ablaufhemmung.

### 38

Das Finanzamt G habe trotz eigenständiger Anträge auf Steuerfestsetzung nach § 171 Abs. 3 AO innerhalb der Festsetzungsfrist seine Einkommensteuerpflichtveranlagung rechtswidrig abgelehnt bzw. nicht durchgeführt. Das Finanzamt versuche die Sachverhalte gezielt zu manipulieren und das Gericht arglistig zu täuschen. Durch die Nichtdurchführung der Veranlagung seien Werbungskosten in Höhe von 18.800 € rechtswidrig nicht berücksichtigt worden. Es liege eine Überzahlung für den Veranlagungszeitraum 2010 vor.

### 39

Er sei gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG zur Einkommensteuer zu veranlagern. Aufgrund der Verpflichtung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung nach § 56 Satz 1 Nr. 2b) EStDV greife die dreijährige Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO. Die regelmäßige Festsetzungsfrist habe daher mit Ablauf des 02.01.2018 (24 Uhr) - Dienstag - geendet. Seine - gemeint: per email gestellten - Anträge seien vor Ablauf dieser Festsetzungsfrist am 28.12.2017 um 9:34 Uhr, 30.01.2017 um 19:02 Uhr (20:02 Uhr) und um 19:04 Uhr (20:04 Uhr) beim Finanzamt eingegangen. Hierdurch sei die Anlaufhemmung des § 171 Abs. 3 AO ausgelöst worden. Dies gelte auch bei Veranlagung von Amts wegen (BFH-Urteil vom 22.01.2013 IX R 1/12, BStBl. II 2013, 663). Der Gesetzesbefehl des § 171 Abs. 3 AO sehe ausdrücklich einen Antrag auf Steuerfestsetzung vor. Der Wortlaut des § 171 Abs. 3 AO setze für die Ablaufhemmung nur voraus, dass ein Antrag auf Steuerfestsetzung vor Ablauf der Festsetzungsfrist gestellt worden sei, zeitliche Einschränkungen seien nicht vorhanden. Dies treffe insbesondere auf seine nach Einreichung der Steuererklärung und vor Ablauf der Festsetzungsfrist am 30.12.2017 (19:02 und 19:04 Uhr) per email gestellten Anträge zu. Es sei höchstrichterlich entschieden, dass ein Antrag nach § 171 Abs. 3 AO nach Einreichung der Steuererklärung wirksam gestellt werden könne (BFH-Urteil vom 22.01.2013 IX R 1/12, BStBl. II 2013, 663; BFH-Urteil vom 23.09.2020 XI R 1/19, BStBl. II 2021, 341). Die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 AO trete unabhängig von der Abgabe einer Steuererklärung ein und der Antrag nach § 171 Abs. 3 AO könne auch elektronisch gestellt werden. Durch eine Antragstellung nach § 171 Abs. 3 AO könne die Festsetzung einer Steuer oder die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen verlangt werden. Die Antragstellung dürfe sich dabei nicht auf eine/die eingereichte Steuererklärung beziehen. Dies sei dann der Fall, wenn mit diesem nicht der Verpflichtung zur Abgabe der Steuererklärung nachgekommen oder diese erfüllt werde (FG Nürnberg vom 27.11.2018 1 K 488/17, EFG 2019, 664). Er selbst habe seine Abgabepflicht bereits am 29.12.2017 erfüllt, sodass die späteren Anträge vom 30.12.2017 nicht zugleich oder im Zusammenhang mit der Abgabe der Steuererklärung stehen würden.

### 40

Es treffe nicht zu, dass durch die Einreichung der Einkommensteuererklärung 2010 nur ein Antrag auf Steuerfestsetzung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG (sog. "Antragsveranlagung") gestellt worden sei. Aus seinen Eingaben vom 28.12.2017 und 29.12.2017 gehe "ganz klar" ein Antrag auf Steuerfestsetzung nach § 171 Abs. 3 AO hervor. Auf das BFH-Urteil vom 22.01.2013 IX R 1/12 (BStBl. II 2013, 663, Rz. 19) werde verwiesen. Der Antrag nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG sei nur hilfsweise vorgebracht worden. Die "bloße" Abgabe seiner Einkommensteuererklärung mit Zugang 29.12.2017 beim Finanzamt sei kein Antrag i.S.d. § 171 Abs. 3 AO und löse damit die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 AO nicht aus. Darüber hinaus könnten für einen Pflichtveranlagten keine höheren Anforderungen an einen Antrag auf Steuerfestsetzung nach § 171 Abs. 3 AO gestellt werden wie an einen Antragsveranlagten. Könne der Antragsveranlagte mit der schlichten Abgabe der Steuererklärung am letzten Tag der Festsetzungsfrist eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 AO erreichen, dann müsse nach dem allgemeinen Gleichheitssatz ein Pflichtveranlagter mit einem Schreiben, das auf eine Steuerfestsetzung gerichtet sei, ebenso eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 AO bewirken können. Auch könne ein zur Abgabe der Steuererklärung Verpflichteter inhaltlich die gleichen Anträge stellen wie ein nicht zur Abgabe der Steuererklärung Verpflichteter (BFH-Urteil vom 23.09.2020 XI R 1/19, BStBl. II 2021, 341). Es reiche damit aus, wenn im Rahmen eines nach Abgabe der Steuererklärung gestellten Antrags nach § 171 Abs. 3 AO die Veranlagung zur Einkommensteuer zur Anrechnung von Lohnsteuer auf die Einkommensteuer beantragt werde; denn dies sei unstreitig ein Antrag auf Steuerfestsetzung.

### 41

Seine Eingaben vom 30.12.2017 (19:02 und 19:04 Uhr) seien keine Begleitschreiben zur Steuererklärung, sondern ein weiterer fristgerechter, expliziter und detaillierter Antrag auf Steuerfestsetzung nach § 171 Abs.

3 AO. Fristhemmende Anträge zur Steuerfestsetzung ESt 2010 seien am 30.12.2017 wie folgt angebracht worden:

**42**

Feststellung/Festsetzung bislang nicht berücksichtigter Besteuerungsgrundlagen (insb. Fahrtkostenpauschale, doppelte Haushaltsführung)

**43**

Festsetzung eines Steuererstattungsanspruchs 2010

**44**

Festsetzung der materiell zutreffenden Steuer 2010

**45**

Änderungsantrag nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO i.V.m. § 171 Abs. 3 AO auf Berücksichtigung steuermindernder Tatsachen

**46**

Änderung der bisherigen Steuerfestsetzung 2010, insbesondere Lohnsteueranmeldung/Lohnsteuerfestsetzung durch Steuerfestsetzung 2010

**47**

Änderung/Aufhebung der Lohnsteuerfestsetzung 2010 gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO als Grundlagenbescheid durch Erlass des Folgebescheides

**48**

Erlass eines Abrechnungsbescheids 2010, § 218 AO i.V.m. § 37 Abs. 2 AO, Überzahlung

**49**

Die Anträge vom 30.12.2017 würden damit über den Antrag auf Steuerfestsetzung hinausgehen: "Ist die Festsetzung eines Steuererstattungsanspruchs von Amts wegen vorzunehmen? Sind zusätzliche Besteuerungsgrundlagen von Amts wegen festzustellen? (...) Sind die gestellten Änderungsanträge von Amts wegen vorzunehmen? Ist die Erstattung einer Überzahlung von Amts wegen vorzunehmen?"

**50**

Auch in der email vom 28.12.2017 sei ein qualifizierter Antrag i.S.d. § 171 Abs. 3 AO zu sehen, welcher zur Ablaufhemmung führe. Es sei darin die Steuerfestsetzung bzw. Durchführung einer Veranlagung beantragt worden, auf die Ablaufhemmung des Antrags sei explizit hingewiesen worden.

**51**

Es sei völlig unerheblich, ob das Finanzamt G noch vor Ablauf der Festsetzungsfrist am 02.01.2018 habe einen Einkommensteuerbescheid 2010 technisch fertigen und versenden können oder nicht. § 171 Abs. 3 AO ermögliche die Bearbeitung eines vor Ablauf der Festsetzungsfrist gestellten Antrags. Diese Norm solle ihm die Verwirklichung seines Anspruchs sichern und dem Finanzamt die Möglichkeit der Bearbeitung ohne Rücksicht auf den Ablauf der regulären Festsetzungsfrist eröffnen. Auf die BT-Drs. VI/1982, S. 151 und das BFH-Urteil vom 23.03.1993 VII R 38/92 (BStBl. II 1993, 581) werde verwiesen. Es überzeuge nicht, dass bei einem vollelektronischen Verfahren nicht innerhalb von drei Werktagen (28.12.2017, 29.12.2017, 02.01.2018) ein Steuerbescheid erlassen und versandt werden könne. Der Sachverhalt 2010 sei äußerst klar und einfach. Zwar könne nach höchstrichterlicher Rechtsprechung der Erlass eines Bescheides durch das Finanzamt nicht erwartet werden, wenn der Antrag einen Tag vor Ablauf der Festsetzungsfrist beim Finanzamt eingehe (BFH IX R 36/19). Er habe seinen Antrag auf Steuerfestsetzung jedoch drei volle Werktagen vor Ablauf der Festsetzungsfrist beim Finanzamt angebracht. Hätte das beklagte Finanzamt am 28.12.2017 eine Kontrollmitteilung zu höheren Einkünften erhalten, hätte es sicher innerhalb von drei Werktagen vor Ablauf der Festsetzungsfrist einen Steuerbescheid versenden können. Das Finanzamt versuche klar, einen Steuererstattungsanspruch zu seinen Gunsten zu vermeiden.

**52**

In den (drei) elektronischen Eingaben per email liege keine Einreichung einer Einkommensteuererklärung, denn eine solche könne nicht per email wirksam eingereicht werden. Er habe mit diesen Anträgen das Finanzamt zu einer Amtshandlung veranlassen wollen, nämlich einer Festsetzung sowie einer Feststellung von Besteuerungsgrundlagen bzw. der Änderung einer Steuerfestsetzung. Vom Gehalt seiner Eingaben her

liege keine Einreichung einer Steuererklärung mit zusammenhängendem Antrag nach § 171 Abs. 3 AO vor, sondern explizit und ausdrücklich nur ein Antrag nach § 171 Abs. 3 AO, welcher auch den Anhang zu der email (Steuererklärung) beinhalte. Dies stelle keinen Antrag auf Bearbeitung einer eingereichten Steuererklärung dar. Dies betreffe auch die beiden Anträge vom 30.12.2017. Der Antrag nach § 171 Abs. 3 AO sei isoliert erfolgt und stehe nicht im Zusammenhang mit der Abgabe der Steuererklärung oder sei mit der Abgabe einer Steuererklärung erfolgt.

### 53

Als eigenständiger Antrag nach § 171 Abs. 3 AO sei jedes Begehren auf ein Verwaltungshandeln zu qualifizieren, welches sich nicht auf eine eingereichte Steuererklärung beziehe. Dies könne auch auf Maßnahmen abzielen, welche die Behörde - wie eine Steuerfestsetzung - von Amts wegen vornehmen müsse (BFH-Urteil vom 24.06.2008 IX R 64/06, BFH/NV 2008, 1676; BFH-Urteil vom 24.05.2006 I R 93/05, BStBl. II 2007, 76). Der alleinige gesetzliche Sinn und Zweck der Norm bzw. eines Antrags nach § 171 Abs. 3 AO liege in der Erreichung einer Ablaufhemmung bzw. der Verhinderung des Eintritts der Festsetzungsverjährung.

### 54

Seine Anträge vom 30.12.2017 und 31.12.2017 stünden nicht hinter dem Antrag nach § 171 Abs. 3 FGO in der beim FG Nürnberg entschiedenen Streitsache 1 K 488/17 zurück. Dort sei lediglich eine Steuerfestsetzung beantragt worden. Seine Anträge insbesondere vom 30.12.2017 und 31.12.2017 auf Steuerfestsetzung nach § 171 Abs. 3 AO seien dem Antrag in FG Nürnberg 1 K 488/17 gegenüberzustellen. Hierüber beantrage er den Erlass eines Zwischenurteils durch Gerichtsbescheid. Inhaltlich seien an einen Antrag nach § 171 Abs. 3 AO de lege lata keine besonderen inhaltlichen Voraussetzungen zu stellen. Mit dem Antrag müsse lediglich eine Steuerfestsetzung beantragt werden. Dies habe er im Streitfall getan, er habe auch gar nichts anders beantragen können. Soweit der BFH mit Urteil vom 23.09.2020 XI R 1/19 (BStBl. II 2021, 314) als Voraussetzung für einen Antrag nach § 171 Abs. 3 AO angesehen habe, dass der Steuerpflichtige im Antrag den sachlichen Gehalt seines Begehrens zumindest in groben Zügen mitteile, habe er diese Voraussetzung durch detaillierte Anträge mit einem Umfang von jeweils 2 Seiten erfüllt.

### 55

Seine Anträge vom 30.12.2017 und 31.12.2017 seien nach Abgabe der Steuererklärung 2010 gestellt worden. In ihnen werde überdeutlich, dass die bislang nicht berücksichtigte gesetzliche Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG abgezogen werden solle. Dies entspreche dem Urteil des BFH vom 23.09.2020 XI R 1/19 dahingehend, dass das verfolgte Begehren seinem sachlichen Gehalt nach zumindest in groben Zügen aus dem Antrag hervorgehen müsse. Behaupte das Finanzamt, er habe keine Anträge nach § 171 Abs. 3 AO gestellt, werde die Existenz seiner Anträge vom 30.12.2017 und 31.12.2017 vom Finanzamt unterdrückt.

### 56

Um die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 3a AO zu erreichen, habe er in den emails vom 30.12.2017 ausdrücklich Untätigkeitseinspruch nach § 347 Abs. 1 Satz 2 AO eingelegt. Auf das BFH-Urteil vom 22.01.2013 IX R 1/12 (BStBl. II 2013, 663) werde verwiesen: Der Untätigkeitseinspruch selbst begründe die Ablaufhemmung, auf seine Wirksamkeit komme es wie bei Anträgen nach § 171 Abs. 3 AO nicht an. Der Untätigkeitseinspruch sei nur hilfsweise vorgebracht worden.

### 57

(3) Werbungskosten seien bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit wie folgt zu berücksichtigen:

### 58

Die Entfernung zwischen Zweitwohnung und Arbeitsstätte habe 28 km betragen.

### 59

Kosten der doppelten Haushaltsführung seien im VZ 2010 erstmalig geltend gemacht worden. Der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen habe in F gelegen. Eine sofortige Verlagerung des Lebensmittelpunkts im Erstjahr 2010 an den Beschäftigungsort sei nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ausgeschlossen.

### 60

(a) Die Beschäftigung bei B in C sei im VZ 2010 vom 01.01.2010 bis 31.12.2010 gewesen. Er habe die ursprünglich befristete Stelle in der Abteilung bei B erstmals zum 01.01.2010 aufgenommen und dazu die

möblierte Zweitwohnung in L angemietet. Die Arbeitsstelle sei von Anfang an befristet bis zum 31.03.2011 gewesen. Erst nach Ablauf dieser Frist sei eine einmalige Verlängerung bis zum 31.03.2013 vereinbart worden. Danach habe keine Tätigkeit mehr für diese Firma bestanden.

#### **61**

Die Tätigkeit bei B in C sei auf 3 Jahre bis zum 31.12.2013 befristet gewesen. Er habe bereits zum 01.04.2013 mit Wirkung zum 31.12.2013 gekündigt, um eine Professorenstelle in M anzunehmen. Hierfür habe er sich seit 2009 bis zum 01.04.2013 durchgängig auf eine Vielzahl von ausgeschriebenen Professorenstellen bei verschiedenen Hochschulen beworben. Darüber hinaus habe er sich in den Jahren 2012, 2016 und 2018 mehrmals und bei jeder sich bietenden Möglichkeit auf eine ausgeschriebene Professorenstelle an der TH N beworben.

#### **62**

(b) Der Mietvertrag für die Wohnung in L sei bereits im Original eingereicht worden. Die Vermieterin habe die Unterlagen als PDF-Scan zur Verfügung gestellt, ihm lägen daher nur die bereits eingereichten Kopien vor. Die Miete sei im Mietvertrag zunächst mit 700 € eingetragen, wegen der Nebenkosten in Übereinstimmung mit der Vermieterin auf 720 € erhöht worden. Es habe sich um eine 50 m<sup>2</sup> große, in sehr geringwertiger Ausführung voll möblierte Zwei-Zimmer-Wohnung mit einer Größe von 50 m<sup>2</sup> gehandelt. Die Wohnungnahme am Beschäftigungsort sei 2010 erfolgt. Der Zeitmietvertrag in L sei erstmalig begründet worden. Der Abschluss des Zeitmietvertrags über die möblierte Wohnung in 2010 sei objektiv und subjektiv nicht durch eine Verlagerung seines Lebensmittelpunktes von F an den Beschäftigungsort C motiviert gewesen. Die Vermieterin habe die Wohnung ab dem 01.04.2011 wegen Eigenbedarfs benötigt. Die Wohnung habe nur für den Zeitraum von 01.01.2010 bis 31.03.2010 (gemeint: 2011) zur Verfügung gestanden. Anschließend habe er eine Wohnung in O und danach - bis 31.05.2016 - in P bezogen. Danach habe er sich nur noch in F befunden und auch nicht in M eine Wohnung gemietet.

#### **63**

Der Kläger legte als Nachweis für den Mietvertrag eine Kopie der Seite 1 eines Mietvertrages sowie einer Anlage 1 zu einem Mietvertrag und zum Nachweis der Mietzahlungen eine persönliche Bestätigung der Vermieterin vom 13.01.2011 sowie Ausdrucke der in 2010 mittels Dauerauftrag getätigten Zahlungen vor. Danach wurden monatlich, erstmalig am 04.01.2010, Beträge in Höhe von 720 € unter dem Verwendungszweck "MIETE 2009 P.M. DAUERAUFTR." an die Vermieterin per Dauerauftrag bezahlt.

#### **64**

Auf Veranlassung der Vermieterin sei Ende 2009 ein Dauerauftrag über die monatliche Miete von 720 € für die Laufzeit des Mietvertrags vom 01.01.2010 bis 31.03.2011 eingerichtet worden.

#### **65**

(c) Bei der Wohnung in F handele es sich um eine separate Einliegerwohnung mit 70 m<sup>2</sup> und eigenständigem Zugang, an welcher er ein alleiniges Nutzungs- und Wohnrecht innehave. Die Wohnung sei ihm durch Erbschaft/Erbbfall (Eigentum) seit 2003 überlassen worden. Die Wohnung sei damals abgewohnt gewesen und habe vollkommen saniert und vollständig neu ausgestattet werden müssen. Er habe die gesamte Innenausstattung einschließlich Küche durchgeführt und finanziert. Auch finanziere er die laufende Instandhaltung und Wartung, ebenso laufende Betriebskosten durch Zahlungen an die Grundstückseigentümerin H. Er pflege in F seine im gleichen Haus lebende Mutter, welche neben seinem ebenfalls in F lebenden Bruder Q seine einzige Verwandtschaftsbeziehung sei. Während der Woche habe sein Bruder Q die Mutter gepflegt, am Wochenende er selbst. Sein Freundeskreis und seine langjährige Freundin befänden sich ebenfalls in F bzw. J. Da die langjährige Freundin mittlerweile anderweitig verheiratet sei, möchte er aus persönlichen Gründen deren Name und Anschrift nicht benennen. D sei nachweislich nicht diese langjährige Freundin, er habe mit dieser in diesen Jahren weder eine gemeinsame Wohnung noch eine Gemeinschaft gehabt. Seinen Erstwohnsitz habe er erst zum 16.04.2019 nach K an die Anschrift von D verlegt, die Wohnung in F als Zweitwohnung jedoch beibehalten. Selbst wenn es sich bei D um eine langjährige Freundin handeln sollte, stehe dies einer doppelten Haushaltsführung nicht entgegen, auf das BFH-Urteil vom 08.10.2014 VI R 16/14 (BStBl. II 2013, 627) werde verwiesen. Möbliertes Wohnen auf Zeit sei weit entfernt vom Vorliegen einer familiengerechten Wohnung. In F betreibe er auch sein Wohnmobilhobby. Pflege und Wartung des Fahrzeugs sowie das Basteln am Fahrzeug würden dort durchgeführt werden.

#### **66**

Der Kläger legte zum Nachweis der Wohnsituation in F eine Bestätigung seiner Mutter H sowie eine Skizze über den Grundriss der Wohnung in F vor.

#### 67

Die Voraussetzung der Beteiligung an den finanziellen Kosten der Lebensführung (§ 9 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 EStG) sei erst mit Wirkung ab VZ 2014 eingeführt worden. Ob der Steuerpflichtige für die Kosten des Haushalts aufkomme, sei keine zwingende Voraussetzung im Rahmen der Gesamtwürdigung. Auf das BFH-Urteil vom 28.03.2012 VI R 87/10 (BStBl. II 2012, 800) sowie die Kommentierung in Schmidt, EStG, § 9 Rn. 146 werde verwiesen. Werde der Haushalt in einer in sich abgeschlossenen Wohnung geführt, die auch nach Größe und Ausstattung ein eigenständiges Wohnen und Wirtschaften gestatte, werde regelmäßig vom Unterhalten eines eigenen Hausstandes auszugehen sein (BFH-Urteil vom 28.03.2012 VI R 87/10, BStBl. II 2012, 800).

#### 68

(d) Die kürzeste Entfernung Beschäftigungsort - Wohnort betrage 373 km bzw. 379 km. Die Anzahl der Heimfahrten im Kalenderjahr 2020 habe 46 betragen. Er habe im VZ 2010 wöchentliche Familienheimfahrten durchgeführt, insgesamt 46 bzw. 52 (Steuererklärung). Die Fahrten seien mit eigenen und ihm zur Nutzung überlassenen PKWs durchgeführt worden. Die Fahrzeuge seien ihm von der Mutter und dem Bruder zur Verfügung gestellt worden. Er habe in den Jahren 2006 bis 2019 mehrere Fahrzeuge an seinem Hauptwohnsitz/Lebensmittelpunkt in F angemeldet. Im Jahr 2011 habe er in F ein neues Fahrzeug mit einem km-Stand von 1.500 km angeschafft, welches im Jahr 2018 eine Fahrleistung von 297.600 km aufgewiesen habe. Auch in den Jahren 2011 bis 2018 habe er bei einer durchschnittlichen Fahrleistung von 42.300 km pro Jahr wöchentliche Heimfahrten nach F durchgeführt. Entsprechendes gelte für den VZ 2010. Hätte er sich nur in L und C aufgehalten, hätten seine Fahrzeuge niemals solche (auch nachgewiesenen) km-Stände erreichen können. Hinsichtlich der verwendeten Fahrzeuge und km-Stände verweise er auf die von ihm gefertigte Zusammenstellung.

#### 69

Der Kläger beantragt,

- die Beklagte (Finanzamt G) zu verurteilen, den Einkommensteuerbescheid 2010 entsprechend den Anträgen nach § 131 Abs. 3 AO des Klägers vom 28.12.2017 und 30.12.2017 zu erlassen;
- die beiden (verbundenen) Einspruchsentscheidungen der Beklagten vom 07.02.2019 aufzuheben und die Beklagte zum Erlass des ESt-Bescheides 2010 entsprechend den Anträgen des Klägers vom 28.12.2017 und 30.12.2017 sowie der Steuererklärung 2010 zu verurteilen;
- die Beklagte zu verurteilen, den ESt-Bescheid 2010 entsprechend der vorliegenden Steuererklärung 2010 und den Anträgen des Klägers vom 28.12.2017 und 30.12.2017 zu erlassen und einen entstandenen Steuererstattungsanspruch 2010 festzusetzen;
- hilfsweise die Beklagte zu verpflichten, den Kläger unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts zu bescheiden im Hinblick auf die ESt-Veranlagung 2010;
- weiter hilfsweise die Beklagte zum Erlass des beantragten Abrechnungsbescheids nach § 218 AO im Hinblick auf einen ESt-Erstattungsanspruch 2010 zu verurteilen;
- durch Zwischenurteil (§ 99 Abs. 2 i.V.m. § 90a FGO) zu entscheiden;
- die Kosten des Verfahrens der Beklagten vollständig und ausschließlich aufzuerlegen;
- die Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.

#### 70

Das beklagte Finanzamt beantragt,

- die Klage abzuweisen,

und begründet dies im Wesentlichen wie folgt:

zu (1) Es bezweifle, dass eine Wohnmobilvermietung in 2010 tatsächlich stattgefunden habe.

#### 71

Es widerspreche der allgemeinen Lebenserfahrung, dass die Kosten für Anmeldung, Zulassung, Versicherung und Kfz-Steuer allein die Mieterin getragen habe. Regelmäßig würden diese Aufwendungen vom Eigentümer getragen und umgelegt bzw. als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend gemacht. Eine Anmeldung des Fahrzeugs könne nur mittels Vollmacht des Fahrzeugbesitzers vorgenommen werden. Große Vermietungsportale würden eine taggenaue Zusatzversicherung zur Vermeidung von Kostennachteilen durch Herabstufung im Versicherungsfall bei Vermietung anbieten. Der Mieter eines Wohnmobils werde kein Fahrzeug aussuchen, welches zwar anmeldefähig sei, jedoch wegen fehlender Anmeldung und Versicherung nicht bewegt werden dürfe.

## **72**

Ein TÜV-Bericht für die im Juli 2010 erforderliche HU sei nicht vorgelegt worden. Außer der behaupteten Vermietung an D sei kein einziger Nachweis vorhanden, dass das Fahrzeug in 2010 benutzt worden sei.

## **73**

Der vom Kläger erstmals in seinem Schreiben vom 21.02.2021 erwähnte Sachvortrag - Anmietung und Vorauszahlung in 2010 und tatsächliche Nutzungsüberlassung in 2013 - sei lebensfremd. Dies hätte von Anfang an vorgebracht werden können; der Umstand, dass dies erst unmittelbar nach dem Auskunftersuchen bei der Kraftfahrzeugzulassungsstelle erfolgt sei, sei ein weiteres Indiz von vielen dafür, dass das Mietverhältnis vom Kläger konstruiert worden sei, um für die Einkommensteuer 2010 einen Pflichtveranlagungstatbestand zu schaffen.

## **74**

Es gehe davon aus, dass D die langjährige Freundin des Klägers sei. Aus den Steuerunterlagen 2015 liege eine Rechnung vom 05.06.2015 an den Kläger mit Lieferanschrift an D unter der Adresse des Klägers in P vor. Der Kläger sei seit 16.04.2019 unter der Anschrift von D gemeldet. Es handele sich bei D nicht um eine sog. fremde Person, sodass bei Überprüfung des Mietverhältnisses strengere Maßstäbe anzulegen seien.

## **75**

Den Kläger treffe im Hinblick auf das Vorliegen der Voraussetzungen des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG eine erhöhte Beweislast. Eine Vermietung sei nur glaubhaft und als solche anzuerkennen, wenn der Kläger Unterlagen vorlege, die nachweisen, dass das Fahrzeug im fraglichen Zeitraum angemeldet gewesen sei und entsprechende Versicherungen und Kfz-Steuern bezahlt worden seien.

## **76**

Bei der Vermietung von Freizeitgegenständen wie Wohnmobilen sei die unternehmerische Nutzung problematisch.

zu (2) Der Ablauf der Festsetzungsfrist am 02.01.2018 (24:00 Uhr) sei nicht gehemmt worden.

## **77**

Die amtsinterne Laufzeit, bis die Post den zuständigen Bezirk erreiche, betrage mindestens einen Werktag. Die am Freitag, den 29.12.2017 in Papierform eingegangene Einkommensteuererklärung 2010 habe damit frühestens am Dienstag, den 02.01.2018 beim zuständigen Bearbeiter vorliegen können. Anschließend sei sie zum Scannen weitergeleitet worden und komme in der Regel mehrere Tage später wieder zum Bearbeiter zurück. Selbst bei sofortiger Bearbeitung und Eingabe der Festsetzungsdaten hätte es noch einmal zwei Wochen gedauert, bis der Bescheid erstellt werden und zur Post gehen könne. Aufgrund der amtsinternen Zeitabläufe und aus technischen Gründen sei es nicht möglich gewesen, bei Einreichung der Einkommensteuererklärung am 29.12.2017 einen Einkommensteuerbescheid 2010 bis zum 02.01.2018 zu erlassen. Auch die Erstellung eines entsprechenden manuellen Bescheides wäre nicht möglich gewesen wegen dessen Komplexität (Abrechnungsteil, Zinsberechnung, Katalogvorläufigkeiten etc.).

## **78**

In der Kombination von Erklärungseinreichung und damit in Zusammenhang stehender Antragstellung (auf Durchführung einer Festsetzung oder Feststellung) könne kein Antrag i.S.d. § 171 Abs. 3 AO gesehen werden. Durch die sog. Anlaufhemmung in den Fällen der Abgabe einer gesetzlich vorgeschriebenen Steuererklärung wäre diese bedeutungslos, wenn die Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 3 AO durch die Abgabe der Steuererklärung in ihrem Ablauf gehemmt werden würde. Auch würde der Steuerpflichtige, der pflichtwidrig keine Steuererklärung abgebe, gegenüber dem sich ordnungsgemäß verhaltenden Steuerpflichtigen bevorzugt. Darüber hinaus seien die Anträge in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit der Einreichung der Steuererklärung gestellt worden und würden das abstrakte Antragsbegehren

konkretisieren, präzisieren sowie überschatten. Ein eigenständiger Erklärungsinhalt bzw. Aussagewert, welcher über die Hemmung der Festsetzungsverjährung und Steuerfestsetzung hinausgehe, sei in den Anträgen auf Steuerfestsetzung nicht zu erkennen. Sie seien daher deklaratorischer Natur.

#### **79**

Soweit nach der Rechtsprechung des BFH zur Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 AO die Einlegung eines Untätigkeitseinspruchs erforderlich sei, sei der vom Kläger erhobene Untätigkeitseinspruch unzulässig. Dem Finanzamt sei es unmöglich gewesen, vor Ablauf der Festsetzungsfrist am 02.01.2018 einen Einkommensteuerbescheid 2010 zu erstellen und zu versenden. Die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO sei damit nicht eingetreten.

#### **80**

Darüber hinaus liege eine Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG vor. Zum einen sei es nicht glaubhaft, dass dem Kläger keinerlei Kosten im Zusammenhang mit der Wohnmobilvermietung entstanden seien. Zum anderen bestünden Zweifel daran, dass eine Wohnmobilvermietung in 2010 tatsächlich stattgefunden habe. Es sei außer der behaupteten Vermietung kein einziger Nachweis darüber vorhanden, dass das Fahrzeug in 2010 benutzt worden sei. Das Mietverhältnis sei vom Kläger konstruiert worden, um den Tatbestand der Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG zu erfüllen. Es liege vielmehr eine Antragsveranlagung vor, wobei der Antrag außerhalb der vierjährigen Festsetzungsfrist gestellt worden sei.

zu (3) Hinsichtlich der Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit habe der Kläger keine Nachweise über die mit geänderter Steuererklärung geltend gemachte Fachliteratur in Höhe von 600 € eingereicht.

#### **81**

Die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung lägen nicht vor. Je länger eine Auswärtstätigkeit bei nicht verheirateten Steuerpflichtigen andauere, desto mehr spreche für eine Verlegung der Haushaltsführung und des Lebensmittelpunktes an den Beschäftigungsort.

zu (a) Die Aufnahme der auswärtigen Beschäftigung erstmals in 2010 werde bezweifelt.

#### **82**

Der Abzug der Verpflegungspauschalen sei auf die ersten drei Monate einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt (§ 9 Abs. 4a, 6 EStG) und deshalb zu versagen.

zu (b) Der Mietvertrag für die Wohnung in L liege nicht vollständig vor, insbesondere würden das Datum des Vertragsabschlusses und die Unterschriften der Vertragsparteien fehlen. Die Höhe der monatlichen Miete sei nicht eindeutig lesbar. In der Anlage zum Mietertrag sei die Jahreszahl des Datums teilweise verdeckt kopiert worden.

#### **83**

Der Kläger habe keine Nachweise über die mit geänderter Steuererklärung geltend gemachte Ausstattung der Zweitwohnung am Arbeitsort (Schrank/Tisch) in Höhe von 1.000 € eingereicht.

zu (c) Der Kläger habe kein Nutzungsrecht an der Einliegerwohnung in F. Eigentümer dieser Wohnung seien lt. Grundbuch H und R. Auch habe er keinen Nachweis für eine Beteiligung an den laufenden Kosten der Haushaltsführung erbracht. Eine Extra-Küchenausstattung sei hierfür nicht ausreichend.

#### **84**

Es sei davon auszugehen, dass D die langjährige Freundin des Klägers sei. Diese sei im VZ 2010 in S gemeldet gewesen. Bei den Fahrten zur Mutter habe es sich um Besuchsfahrten des Klägers gehandelt. Das Wohnmobil sei nicht als Indiz für den Lebensmittelpunkt in F geeignet.

zu (d) Familienheimfahrten: Es sei unklar, ob 46 oder 53 Familienheimfahrten durchgeführt worden seien. Auch habe der Kläger an 235 Arbeitstagen Fahrten von der auswärtigen Wohnung zur Arbeitsstätte erklärt. Die Anzahl der tatsächlich durchgeführten Familienheimfahrten werde daher bezweifelt. Lt. Falk-Routenplaner betrage die Entfernung von Beschäftigungsort C zum Wohnort F nur 326 km. Die Verwendung der eigenen und zur Nutzung überlassenen Fahrzeuge hierfür sei unklar.

#### **85**

Das Verfahren war mit Beschluss vom 01.02.2021 auf die Berichterstatterin als Einzelrichterin übertragen worden. Mit Beschluss vom 05.02.2021 in Gestalt des Änderungsbeschlusses vom 01.03.2021 (Terminabsetzung) wurde Beweiserhebung über das Thema "Anmietung eines Wohnmobils Marke XXX vom Kläger für den Zeitraum 20.05.2010 bis 08.06.2010" durch Vernehmung von D als Zeugin angeordnet. Am 08.03.2021 wurde der Rechtsstreit auf den Senat zurückübertragen (§ 6 Abs. 3 FGO). Nach dem Schluss der mündlichen Verhandlung wurden mit Beschluss vom 17.09.2021 die Beweisbeschlüsse vom 05.02.2021 und 01.03.2021 durch den Senat aufgehoben.

#### **86**

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf den Akteninhalt und die Sitzungsniederschrift vom 17.09.2021 Bezug genommen.

### **Entscheidungsgründe**

#### **87**

Die Klage ist unbegründet und wird abgewiesen.

#### **88**

Der Ablehnungsbescheid über Einkommensteuer für 2010 vom 02.02.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.02.2019 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO). Spätestens mit Ablauf des 02.01.2018 war für Einkommensteuer des Veranlagungszeitraumes 2010 Festsetzungsverjährung eingetreten. Ebenfalls zurecht hat das Finanzamt die Einsprüche wegen Untätigkeit beim Antrag vom 27.12.2017 und im Einspruchsverfahren wegen Ablehnung der Einkommensteuerfestsetzung für 2010 als unzulässig verworfen. Ein Anspruch des Klägers auf Verpflichtung des beklagten Finanzamts zum Erlass eines Abrechnungsbescheides gemäß § 218 AO für Einkommensteuer 2010 besteht nicht. Der Kläger hat keinen Anspruch auf Auszahlung eines Erstattungsbetrages nach § 37 Abs. 2 AO.

#### **89**

1. Zurecht hat das Finanzamt mit Steuerbescheid vom 02.02.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.02.2019 eine Festsetzung von Einkommensteuer für den Veranlagungszeitraum 2010 abgelehnt.

#### **90**

Der Bescheid über die Ablehnung eines Antrags auf Steuerfestsetzung ist ein Steuerbescheid (§ 155 Abs. 1 Satz 3 2. Alt. AO).

#### **91**

Gemäß § 169 Abs. 1 Satz 1 AO ist eine Steuerfestsetzung nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Die regelmäßige Festsetzungsfrist beträgt vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO). Neben dem Beginn der Frist mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist (§ 170 Abs. 1 AO) kann unter bestimmten Voraussetzungen eine dreijährige sog. Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 AO zur Anwendung gelangen. Im Streitfall war die Einkommensteuer für den Veranlagungszeitraum 2010 spätestens mit Ablauf des 02.01.2018 festsetzungsverjährt. Dies gilt unabhängig davon, ob der Kläger sonstige Einkünfte in Höhe von 600 € aus der einmaligen Vermietung seines Wohnmobils im Veranlagungszeitraum 2010 erzielt hatte oder nicht und es sich demnach bei der Veranlagung des Klägers um eine Veranlagung von Amts wegen nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG (siehe unten b.) oder um eine Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG (siehe unten a.) gehandelt hat.

#### **92**

a) Für den Fall, dass der Kläger nicht von Amts wegen, sondern nur - subsidiär - auf Antrag gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG zu veranlagten war, war der Kläger nicht zur Einreichung einer Steuererklärung verpflichtet. Auch war er vom Finanzamt zu keinem Zeitpunkt zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung für 2010 aufgefordert worden. Die dreijährige Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO, welche u.a. eine Pflicht zur Einreichung einer Steuererklärung voraussetzt, greift für diesen Fall nicht ein und es verbleibt bei der regelmäßigen vierjährigen Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO (BFH-Urteil vom 14.04.2011 VI R 53/10, BStBl. II 2011, 746).

#### **93**

Im Streitfall war diese für den Fall der Antragsveranlagung im Veranlagungszeitraum 2010 mit Ende des Jahres 2014 abgelaufen. Der Kläger hat wegen Einkommensteuer 2010 erst Ende des Jahres 2017 und

damit nach Ablauf dieser bei der Antragsveranlagung zu beachtenden Festsetzungsfrist Erklärungen und Schriftverkehr an das beklagte Finanzamt gerichtet.

#### **94**

b) Für den Fall, dass der Kläger aufgrund sonstiger Einkünfte in Höhe von 600 € von Amts wegen - primär - gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG zu veranlagten war, hätte der Kläger eine Einkommensteuererklärung einreichen müssen.

#### **95**

Unbeschränkt Steuerpflichtige haben eine jährliche Einkommensteuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) abzugeben für den Fall, dass im Veranlagungszeitraum die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG nicht vorgelegen haben, wenn in dem Gesamtbetrag der Einkünfte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, von denen ein Steuerabzug vorgenommen worden ist, enthalten sind und eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 bis 6 und 7 Buchstabe b EStG in Betracht kommt (§ 56 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe b) EStDV). Gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG kommt eine Veranlagung zur Einkommensteuer beim Bezug von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, von denen ein Steuerabzug vorgenommen worden ist, in Betracht, wenn die positive Summe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, die nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn zu unterwerfen waren, vermindert um die darauf entfallenden Beträge nach § 13 Abs. 3 und § 24, oder die positive Summe der Einkünfte und Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, jeweils mehr als 410 € beträgt. Da ein Steuerpflichtiger für den Fall der Veranlagung von Amts wegen eine (Einkommen-)Steuererklärung einzureichen hat, greift die dreijährige Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO.

#### **96**

Für den Streitfall bedeutet dies, dass die Festsetzungsverjährung für den Veranlagungszeitraum 2010 für den Fall der Veranlagung von Amts wegen bei Erzielung sonstiger Einkünfte in Höhe von 600 € regelmäßig mit Ablauf des 02.01.2018 eingetreten und eine Steuerfestsetzung durch das Finanzamt nach Ablauf auch dieser Alternative der Festsetzungsfrist nicht mehr zulässig war.

#### **97**

Eine Hemmung des Ablaufs dieser Festsetzungsfrist ist weder (1) gemäß § 171 Abs. 3 AO noch (2) nach § 171 Abs. 3a AO oder (3) § 171 Abs. 14 AO gegeben.

#### **98**

(1) In dem vom Kläger im Zeitraum von 27.12.2017 bis 30.12.2017 an das Finanzamt übermittelten Schriftverkehr ist unter Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalles kein eigenständiger Antrag des Klägers i.S.d. § 171 Abs. 3 AO neben der vom Kläger eingereichten Einkommensteuererklärung zu sehen, sondern ein einheitliches Vorgehen durch den Kläger mit dem Ziel, trotz Versäumung der Abgabefrist nach § 149 Abs. 2 AO und der bevorstehenden Festsetzungsverjährung auf der Grundlage der eingereichten Einkommensteuererklärung eine Einkommensteuerfestsetzung für 2010 samt der Erstattung überzahlter Lohnsteuer zu erreichen.

#### **99**

Nach der gesetzlichen Regelung des § 171 Abs. 3 AO läuft die Festsetzungsfrist insoweit bis zur unanfechtbaren Entscheidung über einen Antrag nicht ab, als vor Ablauf der Festsetzungsfrist außerhalb eines Einspruchs- oder Klageverfahrens ein Antrag auf Steuerfestsetzung oder auf Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung oder ihrer Berichtigung nach § 129 AO gestellt wird.

#### **100**

Die Abgabe einer gesetzlich vorgeschriebenen Steuererklärung ist grundsätzlich kein Antrag i.S.d. § 171 Abs. 3 AO, und zwar auch dann nicht, wenn sie zur Auszahlung eines Überschusses führen soll (st. Rspr.; zuletzt BFH-Urteil vom 23.09.2020 XI R 1/19, BStBl. II 2021, 341; Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 171 AO Rn. 12).

#### **101**

Hat das Finanzamt eine Veranlagung von Amts wegen vorzunehmen, wird die Finanzbehörde in einem sog. Offizialverfahren tätig (Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 86 AO Rn. 7). Es liegt hier nicht in deren Ermessen, ob sie gemäß § 86 Satz 2 Nr. 1 1. Alt. AO ein Verwaltungsverfahren einleitet. Als Kernbeispiel wird die Steuerfestsetzung i.S.d. §§ 155 ff. AO angesehen, aufgrund des in § 85 AO normierten Legalitätsprinzips besteht eine Handlungspflicht des Finanzamts. Der "Antrag" eines Steuerpflichtigen ist

lediglich als dessen Anregung an die Finanzbehörde zu betrachten, die Frage der Einleitung des Verwaltungsverfahrens (das "Ob") von Amts wegen zu prüfen (Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 86 AO Rn. 15; Wünsch in: Koenig, AO, § 86 Rn. 11; Volquardsen in: Schwarz/Pahlke, AO, § 86 Rn. 7; Grams, UR 1995, 41 (42)). Auch kann der Steuerpflichtige ein Amtsverfahren nicht durch Rücknahme seines "Antrags" beenden.

#### 102

Mit Urteilen vom 22.01.2013 IX R 1/12 (BStBl. II 2013, 663) und vom 23.09.2020 XI R 1/19 (BStBl. II 2021, 341) entwickelte der BFH aus Gründen der Gleichbehandlung die Rechtsprechung zu § 171 Abs. 3 AO dahingehend fort, dass ein Steuerpflichtiger, der zur Einreichung einer Steuererklärung gesetzlich verpflichtet ist, vor Ablauf der Festsetzungsfrist bei dem für ihn zuständigen Finanzamt einen Antrag stellen kann, welchem die Rechtswirkung des § 171 Abs. 3 AO zukommt. Dies ist dann der Fall, wenn sich das vom Steuerpflichtigen verfolgte Begehren seinem sachlichen Gehalt nach zumindest in groben Zügen bereits aus dem Antrag selbst ergibt; Angaben zur betragsmäßigen Auswirkung sind für die Bestimmtheit des Antrags für sich genommen nicht ausreichend. Wird ein Antrag auf Steuerfestsetzung gleichzeitig oder in Zusammenhang mit einer eingereichten Steuererklärung gestellt, handelt es sich regelmäßig um einen rein deklaratorischen Antrag, der keinerlei selbständige Wirkung neben der Steuererklärung entfaltet (BFH-Beschlüsse vom 23.09.2002 V B 48/02, BFH/NV 2003, 141 und vom 08.09.2003 VI B 87/03, BFH/NV 2004, 9; BFH-Urteil vom 15.05.2013 IX R 5/11, BStBl. II 2014, 143; Banniza in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 171 AO Rn. 28); Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 171 AO, Rn. 13; Paetsch in: Gosch, AO/FGO, § 171 AO Rn. 24 und 26). Enthält der zusätzliche Antrag keinen eigenen Erklärungsinhalt bzw. wird der Antrag ausdrücklich im Hinblick auf die drohende Festsetzungsverjährung gestellt, tritt er gewissermaßen hinter die gesetzlich verpflichtende Steuererklärung zurück, weshalb die Anwendung der Ablaufhemmung in dieser Situation nicht sachgerecht erscheint. Die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 AO erfordert demnach einen eigenständigen Aussagewert des Antrags. Will ein zur Einreichung einer Steuererklärung verpflichteter Steuerpflichtiger einen Antrag i.S. des § 171 Abs. 3 AO stellen, muss er daher Angaben machen, deren Erklärungswert über die Ankündigung einer Steuererklärung mit einem bestimmten Gesamtbetrag der Einkünfte hinausgeht. Es obliegt dem Finanzgericht als Tatsacheninstanz, im Wege der Auslegung nach § 133 BGB zu ermitteln, ob und mit welcher Reichweite ein Antrag i.S.d. § 171 Abs. 3 AO vorliegt (BFH-Urteil vom 15.05.2013 IX R 5/11, BStBl. II 2014, 143; BFH-Urteil vom 23.09.2020 XI R 1/19, BStBl. II 2021, 341).

#### 103

Im Streitfall ergibt die Würdigung aller Umstände des konkreten Einzelfalls, dass der Kläger keinen solchen Antrag mit der Rechtswirkung des § 171 Abs. 3 AO gestellt hatte.

#### 104

Zwar hatte der Kläger in seinem Schriftverkehr, welchen er Ende des Jahres 2017 an das beklagte Finanzamt richtete, ausdrücklich und mehrfach einen "Antrag auf Steuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 2010 i.S.d. § 171 Abs. 3 AO" gestellt und in der Folgezeit wiederholt darauf hingewiesen, damit eine Verlängerung der Festsetzungsfrist zu beabsichtigen.

#### 105

Dennoch kann dieses Begehren des Klägers nicht als eigenständiger Antrag neben der Steuererklärung gewertet werden. Das Verlangen des Klägers wurde erstmals sowohl in zeitlichem als auch in inhaltlichem Zusammenhang mit der Abgabe der Steuererklärung für 2010 vorgebracht (es beruht auf einer Gesamtabsticht des Klägers). Die Einkommensteuererklärung des Klägers trägt das Unterschriftsdatum 27.12.2017, ihr Inhalt war vom Kläger spätestens mit email vom 28.12.2017 (08:34 Uhr) an das Finanzamt übermittelt worden. Wenngleich auch als email-Anhang zunächst formell nicht wirksam, so hat der mit email vom 28.12.2017 gestellte "Antrag auf Steuerfestsetzung/Vornahme der Steuerfestsetzung" nach § 171 Abs. 3 AO auch den Anhang zu dieser email, nämlich die mit "Steuererklärung 2010.pdf" bezeichnete Datei umfasst. Diese entspricht aber bildlich und inhaltlich der am 29.12.2017 mit Schreiben des Klägers vom 27.12.2017 beim Beklagten auf amtlichen Vordrucken eingegangenen Einkommensteuererklärung. Damit kann nach Meinung des Senats ein unmittelbarer Zusammenhang der "Anträge" bzw. Schreiben des Klägers mit der Einreichung der Einkommensteuererklärung für 2010 nicht in Abrede gestellt werden. Der Kläger wies bereits in seinem Schreiben vom 27.12.2017, mit welchem er seine Steuererklärung im Original einreichte, auf das Urteil des BFH vom 22.01.2013 IX R 1/12 (BStBl. II 2013, 663) hin und stellte einen Antrag auf Steuerfestsetzung. Er ging damit ersichtlich von einer Kombination der Einreichung seiner

Steuererklärung mit einem Antrag auf Festsetzung (bzw. Untätigkeitseinspruch) aus. Der gestellte Antrag auf Steuerfestsetzung nach § 171 Abs. 3 AO bezüglich der Feststellung und Berücksichtigung bislang nicht berücksichtigter Werbungskosten, insbesondere einer doppelten Haushaltsführung sowie Fahrtkosten, geht nicht über das hinaus, was regelmäßig bei Abgabe der Einkommensteuererklärung im Rahmen einer Pflichtveranlagung zur Einkommensteuer veranlasst ist. Das Begehren lässt sich im Übrigen betragsmäßig ohne den Dateianhang Steuererklärung 2010 (s.o) und die Einkommensteuererklärung für 2010 weder den (Antrags-)Schreiben selbst entnehmen noch wäre eine sachgerechte Schätzung von Besteuerungsgrundlagen nur aufgrund der in den Schreiben bzw. emails enthaltenen Angaben möglich. Ein den v. g. Anforderungen des § 171 Abs. 3 AO genügender Antrag ist darin nicht zu sehen.

#### **106**

Auch die vom Kläger per Telefax bzw. email am 30.12.2017 gestellten Anträge auf Steuerfestsetzung erfolgten zeitnah und nach Meinung des Senats im Zusammenhang mit der Einreichung seiner Einkommensteuererklärung vom 27.12.2017; inhaltlich schilderte der Kläger in diesen Schreiben wortreich die ohnehin vom Finanzamt bei Einleitung eines Besteuerungsverfahrens vorzunehmenden Vorgänge. Dies gilt insbesondere für das Begehren des Klägers auf Feststellung/Festsetzung bislang nicht berücksichtigter Besteuerungsgrundlagen (insb. Fahrtkostenpauschale, doppelte Haushaltsführung), Festsetzung der materiell zutreffenden Steuer 2010 und Festsetzung eines Steuererstattungsanspruchs 2010 sowie die von ihm aufgeworfenen Fragen, ob die Festsetzung eines Steuererstattungsanspruchs von Amts wegen vorzunehmen ist, ob zusätzliche Besteuerungsgrundlagen von Amts wegen festzustellen sind sowie ob die Erstattung einer Überzahlung von Amts wegen vorzunehmen ist.

#### **107**

Soweit der Kläger einen Änderungsantrag nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO i.V.m. § 171 Abs. 3 AO auf Berücksichtigung steuermindernder Tatsachen stellte und die Frage aufwarf, ob dieser Änderungsantrag von Amts wegen vorzunehmen sei, ist der Antrag nicht zielführend und konnte den Ablauf der Festsetzungsfrist nicht hemmen: Die Änderungsvorschrift des § 173 AO erfordert das Vorliegen eines Steuerbescheides (vgl. Koenig, AO, § 173 Rn. 2). Im Streitfall war bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist am 02.01.2018 kein an den Kläger gerichteter Steuerbescheid für Einkommensteuer 2010 ergangen, für welchen sich die Frage seiner Änderung stellen könnte.

#### **108**

Gleiches gilt für den Antrag des Klägers, eine Änderung der bisherigen Steuerfestsetzung 2010 erreichen zu wollen; soweit er dies auf die Lohnsteueranmeldung/Lohnsteuerfestsetzung bzw. Änderung/Aufhebung der Lohnsteuerfestsetzung 2010 gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO als Grundlagenbescheid durch Erlass eines Folgebescheides bezieht, betrifft dies nicht das streitgegenständliche Verfahren wegen Veranlagung des Klägers zur Einkommensteuer. Die Anfechtung einer Lohnsteuer-Anmeldung durch einen Arbeitnehmer ist gegenüber dem für die Lohnsteuer-Anmeldung zuständigen Finanzamt möglich, gleiches gilt für einen Antrag nach §§ 168, 164 Abs. 2 AO (BFH-Urteil vom 12.10.1995 I R 39/95, BStBl. II 1996, 87). Im Streitfall war das beklagte Finanzamt G keinesfalls für die Lohnsteuer-Anmeldung der B, C (Hessen) zuständig. Soweit der Kläger den Erlass eines Abrechnungsbescheides für 2010 (§ 218 AO i.V.m. § 37 Abs. 2 AO) und die Erstattung einer Überzahlung begehrt, ist dies Bestandteil des Erhebungs- und nicht des Festsetzungsverfahrens.

#### **109**

Das Vorbringen des Klägers in den Schreiben vom 30.12.2017 geht damit nicht über den Inhalt seiner bereits eingereichten Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2010 und deren Bearbeitungslauf im Finanzamt hinaus; ein eigenständiger sachlicher Gehalt kann ihnen - mit Ausnahme des klägerseitigen Begehrens auf Verlängerung der Festsetzungsfrist wegen Ablaufhemmung infolge Antragstellung - nicht entnommen werden. Soweit der Kläger eine "bloße" Hemmung des Ablaufs der Festsetzungsfrist an sich beantragt, stellt diese lediglich eine Rechtsfolge dar.

#### **110**

(2) Auch der am 30.12.2017 eingelegte Untätigkeitseinspruch hat nicht zu einer Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist gemäß § 171 Abs. 3a AO geführt. Er war unzulässig.

#### **111**

Das Telefax des Klägers und beide emails jeweils vom 30.12.2017 sind dem Wortlaut nach identisch.

## 112

Soweit ein Untätigkeitseinspruch eingelegt wird, kommt grundsätzlich eine Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 3a FGO in Betracht (BFH-Urteil vom 22.01.2013 IX R 1/12, BStBl. II 2013, 663). Dies gilt jedoch nur, soweit der Rechtsbehelf - der Untätigkeitseinspruch - nicht unzulässig ist (§ 171 Abs. 3a Satz 2 2. Halbsatz AO; vgl. Banniza in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 171 Rn. 58). Gemäß § 347 Abs. 1 Satz 2 AO ist der (Untätigkeits-) Einspruch statthaft, wenn geltend gemacht wird, dass in den in § 347 Abs. 1 Satz 1 AO bezeichneten Angelegenheiten über einen vom Einspruchsführer gestellten Antrag auf Erlass eines Verwaltungsakts ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes binnen angemessener Frist sachlich nicht entschieden worden ist. Die Möglichkeit eines Untätigkeitseinspruchs beruht u.a. darauf, dass die Beteiligten eines Besteuerungsverfahrens keinen Anspruch darauf haben, dass das Verfahren zu einem bestimmten Zeitpunkt begonnen wird und der Zeitpunkt des Beginns des Verfahrens im Ermessen der Finanzbehörde liegt (Wünsch in: Koenig, AO, § 86 Rn. 7 und 10). Als angemessene Frist wird regelmäßig ein Zeitraum von 6 Monaten erachtet (Cöster in: Koenig, AO, § 347 Rn. 31). Das FG Hamburg hat in seinem Urteil vom 12.06.2003 VI 42/02 (juris) eine kurze Frist von einer Woche zur Einlegung eines Untätigkeitseinspruchs als nicht angemessen angesehen.

## 113

Im Streitfall ist der Untätigkeitseinspruch vom 30.12.2017 unzulässig. Die Einlegung eines Untätigkeitseinspruches einen Tag nach Abgabe der Einkommensteuererklärung scheidet am gesetzlichen Erfordernis des Ablaufs einer angemessenen Frist. Ein Tag ist nicht angemessen. Daran ändert auch der Umstand der unmittelbar drohenden Festsetzungsverjährung nichts. Die Festsetzung der Steuer musste innerhalb der Verjährungsfrist bis 02.01.2018 erfolgen. Das Finanzamt hatte mit Schriftsatz vom 19.02.2020 und nochmals in der mündlichen Verhandlung erläutert, innerhalb weniger Werkzeuge nach Einreichung der Steuererklärung bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist aus technischen und organisatorischen Gründen keinen Bescheid, welcher den Anforderungen des § 169 Abs. 1 Satz 3 AO gerecht wird, erlassen zu können. Wird eine Einkommensteuererklärung daher - wie im Streitfall geschehen - 2 Werk- bzw. Arbeitstage vor Ablauf der Festsetzungsfrist eingereicht und war dem Finanzamt regelmäßig eine Steuerfestsetzung bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist nicht möglich, ist ein Untätigkeitseinspruch unzulässig und die Festsetzungsfrist nicht gemäß § 171 Abs. 3a AO gehemmt.

## 114

Darüber hinaus hatte es der Kläger selbst in der Hand, seine Steuererklärung innerhalb der Erklärungsfristen des § 149 AO, jedenfalls aber zu einem früheren Zeitpunkt als wenige Werkzeuge vor Ablauf der Festsetzungsfrist einzureichen. Bei einer Veranlagung von Amts wegen nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG wegen einmaliger sonstiger Einkünfte aus einer einzelnen Wohnmobilvermietung bestanden für das Finanzamt vor dem Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung keine hinreichenden Anhaltspunkte dafür, ein Besteuerungsverfahren zu beginnen oder "ins Blaue hinein" zu ermitteln (vgl. Wünsch in: Koenig, AO, § 86 Rn. 10). Auch insoweit scheidet ein Untätigkeitseinspruch als unzulässig aus.

## 115

(3) Eine Ablaufhemmung wegen § 171 Abs. 14 AO (Erstattungsanspruch) besteht im Streitfall ebenfalls nicht.

## 116

Kommt nach § 46 Abs. 2 EStG eine Veranlagung zur Einkommensteuer nicht in Betracht, gilt die Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entfällt, für den Steuerpflichtigen durch den Lohnsteuerabzug als abgegolten, soweit er nicht für zu wenig erhobene Lohnsteuer in Anspruch genommen werden kann (§ 46 Abs. 4 EStG). Die Lohnsteuer besitzt Abgeltungswirkung für die Einkommensteuer. Die Lohnsteuererhebung erfolgt unabhängig davon, ob später eine Veranlagung durchgeführt wird oder nicht; eine Bindungswirkung besteht nicht (Kulosa in: Schmidt, EStG, § 46 Rn. 2 + 3). Nur im Veranlagungsfall ist die tatsächlich einbehaltenen Lohnsteuer auf die festgesetzte Einkommensteuer anzurechnen (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG), und es kann ggf. zu einem Erstattungsanspruch i.S.d. § 37 Abs. 2 AO und einer Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 14 AO kommen. Erfolgt keine Veranlagung, ist die Einbehaltung der Lohnsteuer nicht ohne Rechtsgrund erfolgt (vgl. BFH-Urteil vom 12.10.1995 I R 39/95, BStBl. II 1996, 87) und aus diesem Grund nicht gemäß § 37 Abs. 2 AO zu erstatten. Eine Ablaufhemmung findet nicht statt.

## 117

2. Ebenfalls zurecht hat das Finanzamt die Einsprüche wegen Untätigkeit beim Antrag vom 27.12.2017 (unten a.) und im Einspruchsverfahren wegen Ablehnung der Einkommensteuerfestsetzung für 2010 (unten b.) als unzulässig verworfen.

#### **118**

Gemäß § 347 Abs. 1 Satz 2 AO ist der Einspruch statthaft, wenn geltend gemacht wird, dass in den in § 347 Abs. 1 Satz 1 AO bezeichneten Angelegenheiten über einen vom Einspruchsführer gestellten Antrag auf Erlass eines Verwaltungsakts ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes binnen angemessener Frist - in der Regel sechs Monate - sachlich nicht entschieden worden ist.

#### **119**

a) Der Untätigkeitseinspruch des Klägers vom 30.12.2017 war nicht statthaft und damit unzulässig. Zum einen war die Frist von einem Werk-/Arbeitstag zwischen Einreichung der Steuererklärung und Einlegung des Untätigkeitseinspruchs nicht angemessen (siehe oben 1.b.(2)), zum anderen hatte das Finanzamt dem Kläger mit Steuerbescheid vom 02.02.2018 mitgeteilt, eine Veranlagung zur Einkommensteuer 2010 nicht durchzuführen; dieser Verwaltungsakt erging rund einen Monat nach Einreichung der Steuererklärung und damit auch bei Beachtung der regelmäßigen sechsmonatigen Bearbeitungsgelegenheit und unter Berücksichtigung der zu bearbeitenden Schreiben und Anträge nebst Anlagen innerhalb angemessener Frist. Es kann deshalb dahingestellt bleiben, ob ein Untätigkeitseinspruch durch Zeitablauf in die Zulässigkeit "hineinwachsen" kann zugleich mit der Folge einer rückwirkend eintretenden Hemmung der Festsetzungsverjährung.

#### **120**

b) Der Untätigkeitseinspruch des Klägers vom 23.02.2018, verbunden mit der Einlegung des Einspruchs gegen den Steuerbescheid vom 02.02.2018, ist unzulässig.

#### **121**

Gegen eine Untätigkeit im Einspruchsverfahren kann der Kläger nur mit der Untätigkeitsklage gemäß § 46 Abs. 1 FGO vorgehen. Solch eine Untätigkeit lag am 23.02.2018 und auch in der Folgezeit nicht vor. Der Sache nach begehrt der Kläger nicht die Beendigung einer Untätigkeit des Finanzamts, sondern äußert ein Verpflichtungsbegehren auf Durchführung einer Veranlagung. Dieses kann er nicht im Wege eines Untätigkeitseinspruchs bzw. einer Untätigkeitsklage verfolgen.

#### **122**

3. Ein Anspruch des Klägers auf Verpflichtung des beklagten Finanzamts zum Erlass eines Abrechnungsbescheides gemäß § 218 AO für Einkommensteuer 2010 besteht nicht.

#### **123**

Gemäß § 218 Abs. 2 Sätze 1 und 2 AO entscheidet die Finanzbehörde über Streitigkeiten, welche die Verwirklichung der Ansprüche i.S.d. § 218 Abs. 1 AO oder Erstattungsansprüche (§ 37 Abs. 2 AO) betreffen, durch Verwaltungsakt - dem sog. Abrechnungsbescheid.

#### **124**

Voraussetzung für den Erlass eines Abrechnungsbescheides ist das vorherige Ergehen eines Einkommensteuerbescheids (BFH-Beschluss vom 27.10.2010 VII B 130/10, BFH/NV 2011, 197). Zwar ist ein Steuererstattungsanspruch bereits mit der Zahlung eines nach materiellem Recht nicht geschuldeten Betrages entstanden, dennoch bedarf es für die Verwirklichung dieses Erstattungsanspruchs der vorherigen Steuerfestsetzung (BFH-Urteil vom 14.03.2012 XI R 6/10, BStBl. II 2014, 607).

#### **125**

Darüber hinaus kann ein Abrechnungsbescheid nicht mehr ergehen, wenn eine Einkommensteuerveranlagung infolge des Eintritts der Festsetzungsverjährung nicht mehr möglich ist (BFH-Beschluss vom 27.10.2010 VII B 130/10, BFH/NV 2011, 197). Gemäß § 47 AO erlöschen die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis durch (Festsetzungs-) Verjährung.

#### **126**

Im Streitfall lag sowohl keine über die Ablehnung vom 02.02.2018 hinausgehende Steuerfestsetzung gegenüber dem Kläger als auch der Eintritt der Festsetzungsverjährung mit Ablauf des 02.01.2018 vor. Zurecht hat das beklagte Finanzamt deshalb keinen Abrechnungsbescheid, der einen vom Kläger begehrten Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO ausweist, erlassen.

**127**

4. Auch hat der Kläger keinen Anspruch auf Auszahlung eines Erstattungsbetrages nach § 37 Abs. 2 AO.

**128**

Ist eine Steuer ohne rechtlichen Grund gezahlt oder zurückgezahlt worden, so hat derjenige, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist, an den Leistungsempfänger einen Anspruch auf Erstattung des gezahlten Betrags (§ 37 Abs. 2 AO). Dies gilt auch dann, wenn der rechtliche Grund für die Zahlung später wegfällt. Die Anmeldung der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber bildet den Rechtsgrund für deren Zahlung an das Finanzamt (BFH-Urteil vom 12.10.1995 I R 39/95, BStBl. II 1996, 87).

**129**

Im Streitfall liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die vom Arbeitgeber B für den Kläger einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer in Höhe von 8.807 € (zzgl. Solidaritätszuschlag 484 € und Kirchensteuer 704 €) unrichtig durchgeführt worden war. Ein Erstattungsanspruch des Klägers ist insoweit nicht erkennbar; im Übrigen wäre hierfür - für eine Anfechtung des Lohnsteuerabzugs - nicht das beklagte Finanzamt G zuständig.

**130**

5. Einer Entscheidung darüber, ob im Veranlagungszeitraum 2010 tatsächlich eine einmalige Wohnmobilvermietung zu sonstigen Einkünften in Höhe von 600 € geführt hat sowie ob und in welcher Höhe für den Kläger Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit angefallen sind, bedurfte es aufgrund des Eintritts der Festsetzungsverjährung nicht. Mangels Beweiserheblichkeit wurden die Beweisbeschlüsse vom 05.02.2021 und 01.03.2021 aufgehoben. Die vom Kläger vorgetragene Einnahmen aus der Lehrtätigkeit an der Hochschule E betreffen bei einem Zeitraum von 5 Jahren die VZ 2011 bis 2015, nicht jedoch den VZ 2010.

**131**

Soweit der Kläger eine Vorabentscheidung durch Zwischenurteil oder Zwischengerichtsbescheid begehrt, scheidet dies an der vom Senat gefundenen Entscheidung in der Hauptsache. Die Frage, ob einem Steueranspruch der Eintritt der Festsetzungsverjährung entgegensteht, kann durch Zwischenurteil entschieden werden, wenn das Bestehen des Steueranspruchs dem Grunde nach bejaht wird und sich der Kläger auch gegen die Höhe der Steuer wendet (Stapperfend in: Gräber, FGO, § 99 Rn. 7; BFH-Urteil vom 14.07.1982 II R 1/81, BStBl. II 1983, 25). Im Streitfall hat der erkennende Senat die Hauptsache in materiell-rechtlicher Hinsicht dahingehend gewürdigt, dass Festsetzungsverjährung eingetreten ist. Der materielle Steueranspruch war mit Ablauf der Festsetzungsfrist erloschen und daher zu verneinen. Es bedurfte keiner weiteren Aufklärung des Sachverhalts und der Besteuerungsgrundlagen zur Höhe des Steueranspruchs. Vielmehr war Entscheidungsreife gegeben, sodass eine Entscheidung durch Endurteil zu ergehen hatte.

**132**

Damit hat die Klage mit den gestellten Haupt- und Hilfsanträgen keinen Erfolg.

**133**

6. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1, 143 Abs. 1 FGO.

**134**

7. Die Revision wurde nicht zugelassen. Die Entscheidung weicht nicht von den vom BFH insbesondere mit Urteil vom 23.09.2020 XI R 1/19 (BStBl. II 2021, 341) aufgestellten Rechtsgrundsätzen ab. Die im Streitfall zu klärenden Rechtsfragen sind bereits höchstrichterlich entschieden worden, sodass weder ein Zulassungsgrund nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO noch nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO gegeben ist.