Beschluss vom 28. Dezember 2010, X B 18/10

Verfahrensmängel: Rechtliches Gehör, Bindung an das Klagebegehren

BFH X. Senat

GG Art 103 Abs 1, FGO § 96 Abs 1, FGO § 96 Abs 2, FGO § 116 Abs 6, FGO § 119 Nr 3, FGO § 126 Abs 4, BGB § 133

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 03. Dezember 2009, Az: 2 K 618/08

Leitsätze

1. NV: Trägt der Steuerpflichtige, dem ein Bescheid öffentlich zugestellt wurde, vor, er sei telefonisch erreichbar gewesen, so bedarf es einer Auseinandersetzung mit diesem Vortrag.

2. NV: Es ist nicht ohne Nachfrage von einer wirksamen Erledigungserklärung auszugehen, wenn der Steuerpflichtige gleichzeitig einen der Erledigungserklärung widersprechenden Antrag stellt.

Tatbestand

1 I. Die Beteiligten streiten in der Sache um die öffentliche Zustellung von Steuerbescheiden sowie die Auslegung einer Erledigungserklärung durch das Finanzgericht (FG).

2 Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) war gewerblich tätig. Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid 2001, jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, wurden im Jahre 2003 an eine aus früheren Jahren bekannte Anschrift des Klägers übersandt. In der Folgezeit nahm der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) verschiedene Anschriftenermittlungen vor, da unter der gewerblichen Anschrift des Klägers zwar ein Firmenschild, aber kein Briefkasten vorhanden war. In den Jahren 2004 und 2005 stellte das FA Bescheide über die Aufhebung der Nachprüfungsvorbehalte 2001, die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 sowie den Umsatzsteuerbescheid 2002 öffentlich zu. Die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2004 und 2005 übersandte es dem Kläger im Jahre 2007 an die gewerbliche Anschrift. Ebenfalls 2007 beantragte das FA die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Klägers wegen Steuerrückständen aus der Einkommensteuer 2001 bis 2005 und der Umsatzsteuer 2002 bis 2005. Nachdem der Kläger erklärt hatte, die Bescheide seien ihm nicht bekannt, übersandte das FA die Bescheide in Kopie. Der Insolvenzantrag wurde 2008 mangels Masse abgewiesen.

3 Mit der Klage beantragte der im FG-Verfahren nicht vertretene Kläger festzustellen, dass gegen ihn vor dem 6. April 2008 keine Steuererklärungen oder Steuerbescheide über Einkommensteuer und über Umsatzsteuer für die Jahre 2001, 2002, 2003, 2004 und 2005 wirksam geworden seien. Mit Schriftsatz vom 9. November 2008 nahm er die Klage hinsichtlich der Umsatzsteuer 2001 zurück.

4 In einem Schriftsatz vom 16. Februar 2009 formulierte er unter der Überschrift "Antrag":

5 "Mein Klageanliegen war. Ich erhebe Klage auf Feststellung, mit dem Antrag, daß das Gericht feststellt, daß gegen mich vor dem 06.04.2008 keine Steuererklärungen oder Steuerbescheide über Einkommensteuer und über Umsatzsteuer für die Jahre 2001;2002;2003;2004;2005 wirksam geworden sind. ..."

6 In den folgenden Sätzen erläuterte er, es gehe darum festzustellen, dass die Vollstreckbarkeitserklärung der genannten Bescheide rechtswidrig gewesen sei. Sodann heißt es:

7 "Ich habe bereits mit Schriftsatz v. 09.11.2008 die Klage bezüglich Ust 2001 zurückgenommen. Bezüglich der Einkommensteuerbescheide 2004; 2005 und der Umsatzsteuerbescheide 2003; 2004; 2005 erkläre ich neben dem oben beantragten Begehren, die Erledigung in der Hauptsache, mit der Maßgabe, daß ich mir erneute Klage vorbehalte, sofern meine Steuererklärungen mit Eingangsdatum 24.09.2008 über Est 2004; Ust 2003 und Ust 2004 nicht als Einspruch auf die entsprechenden Steuerbescheide des FA vom 29.08.2008 bearbeitet werden."

8 Das FA erklärte schriftsätzlich, es schließe sich der Erledigungserklärung des Klägers hinsichtlich der Einkommensteuer 2004 und 2005 und der Umsatzsteuer 2003, 2004 und 2005 an.

9 In der mündlichen Verhandlung beantragte der Kläger durch Bezugnahme auf einen weiteren Schriftsatz vom 11. August 2009 sinngemäß festzustellen, dass die dem Insolvenzantrag zu Grunde liegenden Steuerschulden bis zum 6. April 2008 nicht bestanden haben.

10 Das FG wies die Klage ab; als Streitgegenstand bezeichnete es Einkommensteuer 2001 bis 2005 sowie Umsatzsteuer 2001 bis 2005; die Klage gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 habe der Kläger zurückgenommen, während die Beteiligten den Rechtsstreit in der Hauptsache hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide 2003, 2004 und 2005 sowie der Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 für erledigt erklärt hätten. Die öffentliche Zustellung sei rechtmäßig gewesen.

11 Der Kläger hat "wegen Einkommensteuer 2001 bis 2005 und Umsatzsteuer 2001 bis 2005" Nichtzulassungsbeschwerde gegen das FG-Urteil erhoben und im Rahmen des folgenden Begründungsschriftsatzes beantragt, die Revision gegen das FG-Urteil in vollem Umfang zuzulassen.

12 Das FG habe die Nichtigkeitsfeststellungsklage gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 sowie den Umsatzsteuerbescheid 2002 zu Unrecht abgewiesen, da es die öffentliche Zustellung der Bescheide rechtsfehlerhaft als wirksam angesehen habe. Es habe im Tatbestand die Bekanntgabe der Einkommensteuerbescheide 2001, 2004 und 2005 sowie der Umsatzsteuerbescheide 2004 und 2005 behauptet, die er bestritten habe. Es habe verfahrensfehlerhaft die telefonische Erreichbarkeit des Klägers, die fehlende Nachfrage bei Nachbarn und beim Bruder (ebenfalls Nachbar) des Klägers und das vorhandene Firmenschild nicht gewürdigt. Es sei ohne tatsächliche Grundlage davon ausgegangen, Vollziehungsbeamte des FA hätten nicht zustellen können, während tatsächlich Vollziehungsbeamte nie zuzustellen versucht hätten. Sollte das Übergehen dieser Aspekte als konkludente Würdigung des klägerischen Vortrags dahin gewertet werden, auf diese Tatsachen komme es nicht an, so bedürfe es zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung und wegen grundsätzlicher Bedeutung im Hinblick auf die Nachforschungspflichten des FA vor Durchführung einer öffentlichen Zustellung der Zulassung der Revision.

13 Der Kläger hat weiter ausgeführt, das FG habe verfahrensfehlerhaft hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide 2003, 2004 und 2005 sowie der Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 eine Erledigung angenommen und daher über diesen Antrag nicht entschieden. Bei der Formulierung betreffend die Erledigung sei er, der Kläger, fälschlich davon ausgegangen, dass in dem Verfahren auch die Einsprüche gegen die genannten Steuerbescheide behandelt würden. Nur darauf habe sich die Erledigungserklärung bezogen, während die Feststellung, dass die Bescheide nicht vor dem 6. April 2008 wirksam geworden seien, weiter Gegenstand des Streits habe bleiben sollen. Allenfalls sei seine Erledigungserklärung zweideutig gewesen. Dann hätte das FG aber auf eine eindeutige Antragstellung hinwirken müssen. Die danach noch rechtshängige Feststellungsklage sei zulässig und begründet. Der Kläger benötige die Feststellung zur Rehabilitierung im Insolvenz- und im Gewerbeuntersagungsverfahren, die sich auf vermeintliche Steuerschulden stützten.

14 Das FA tritt der Beschwerde entgegen. Das FG habe den Sachverhalt ausreichend gewürdigt, der Kläger Verfahrensfehler nicht gerügt. Die Fragen, ob vor öffentlicher Zustellung telefonische Kontaktaufnahme oder Befragung von Nachbarn oder Verwandten erforderlich seien, bedürften angesichts vorhandener Rechtsprechung keiner Klärung mehr. Schließlich sei das FG zu Recht von einer Erledigung ausgegangen, nachdem wegen des bestrittenen Zugangs die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2005 dem Kläger während des Klageverfahrens erneut bekannt gegeben worden und erst von diesem Zeitpunkt an wirksam geworden seien. Der Feststellung habe es danach nicht mehr bedurft.

Entscheidungsgründe

15 II. Die Beschwerde hat überwiegend Erfolg.

16 1. Die Beschwerde bezieht sich nicht auf die Umsatzsteuer 2001. Der Kläger hatte die Klage insoweit zurückgenommen; der --fehlende-- Beschluss nach § 72 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ist lediglich deklaratorischer Natur. Es ist daher davon auszugehen, dass die Rubren des FG-Urteils und des Beschwerdeschriftsatzes die Umsatzsteuer 2001 nur noch versehentlich aufführen.

17 2. Soweit die Beschwerde die Einkommensteuer 2001 betrifft, ist sie unzulässig. Sie enthält insoweit keine

Begründung. Der Kläger beanstandet in dem zur Begründung der Beschwerde eingereichten Schriftsatz zum einen die Behandlung der öffentlichen Zustellung hinsichtlich der Einkommensteuer 2002 und 2003 sowie der Umsatzsteuer 2002, zum anderen die Behandlung der Erledigungserklärung hinsichtlich der Einkommensteuer 2004 und 2005 sowie der Umsatzsteuer 2003 bis 2005. Auf die Einkommensteuer 2001 bezieht sich die Begründung nicht. Allein die Rüge, das FG habe fälschlich die Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheides 2001 unter seiner früheren Anschrift festgestellt, ist keine Begründung, zumal der Kläger nach den insoweit nicht angegriffenen und auch zutreffenden Feststellungen des FG selbst vorgetragen hatte, er sei im Jahre 2003 noch unter dieser Anschrift erreichbar gewesen.

18 3. Hinsichtlich der Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2002 bis 2005 ist die Beschwerde zulässig und begründet. Insoweit liegen Verfahrensmängel i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO vor.

19 a) Das FG hat in seiner Entscheidung zur Einkommensteuer 2002 und 2003 sowie Umsatzsteuer 2002 den Vortrag des Klägers, er sei telefonisch erreichbar gewesen, nicht gewürdigt. Darin liegt eine Verletzung rechtlichen Gehörs gemäß § 119 Nr. 3 FGO in Gestalt eines Verstoßes gegen die sogenannte Beachtungspflicht gemäß Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO, dessen Rechtserheblichkeit unwiderleglich vermutet wird (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. September 2001 GrS 3/98, BFHE 196, 39, BStBl II 2001, 802).

20 Die Beachtungspflicht ist verletzt, wenn das FG Äußerungen eines Verfahrensbeteiligten zu entscheidungserheblichen Fragen nicht nur nicht ausdrücklich bescheidet --was es nicht muss--, sondern überhaupt nicht berücksichtigt (vgl. Senatbeschluss vom 17. März 2010 X B 62/09, BFH/NV 2010, 1825, m.w.N.). Inwieweit darin gleichzeitig ein Verstoß gegen das Gebot der Überzeugungsbildung aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens nach § 96 Abs. 1 FGO in Gestalt einer (objektiven) Aktenwidrigkeit des gewürdigten Sachverhalts liegen kann, bleibt dahingestellt.

21 Das FG hat in den Entscheidungsgründen die verschiedenen Versuche des FA zur Anschriftenermittlung dargestellt und daraus gefolgert, das FA habe alles unternommen, um den Aufenthalt des Klägers feststellen zu können. Demnach hat es sich mit der Möglichkeit telefonischer Kontaktaufnahme auch nicht konkludent befasst. Eine Auseinandersetzung damit war nicht deswegen entbehrlich, weil ein solcher Versuch der Anschriftenermittlung erkennbar neben der Sache gelegen hätte. Vielmehr ist ein Anruf bei dem Steuerpflichtigen eine grundsätzlich einfache und nahe liegende Möglichkeit, Informationen von ihm einzuholen. Ob sie im konkreten Fall zweckdienlich und erfolgversprechend gewesen wäre, ist eine Frage der dem FG obliegenden tatsächlichen Würdigung. Eine Zurückweisung der Beschwerde in entsprechender Anwendung des § 126 Abs. 4 FGO kommt daher nicht in Betracht.

22 b) Hinsichtlich der Einkommensteuer 2004 und 2005 sowie der Umsatzsteuer 2003 bis 2005 hat das FG über den Feststellungsantrag des Klägers nicht entschieden. Darin liegt ein Verstoß gegen den Grundsatz der Bindung an das Klagebegehren aus § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO (vgl. BFH-Urteile vom 29. Juni 1988 X R 27/87, BFH/NV 1989, 233, und vom 18. August 2005 II R 68/03, BFH/NV 2006, 360). Der Kläger hatte nicht wirksam die Erledigung des Rechtsstreits erklärt. Die Nachprüfung von Prozesshandlungen und Prozesserklärungen auf ihren Inhalt und ihre Bedeutung gehört zu den Aufgaben des Revisionsgerichts, bei der es nicht an die Tatsachenfeststellungen des FG gebunden ist (Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 118 Rz 48).

23 Wie jede Prozesshandlung ist eine Erledigungserklärung nach Maßgabe von § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs auszulegen, muss jedoch im Ergebnis klar, eindeutig und vorbehaltlos sein (vgl. BFH-Beschluss vom 11. Dezember 1996 IV S 1/92, BFH/NV 1997, 307, m.w.N.). Daran fehlt es vorliegend. Mit dem Einschub "neben dem oben beantragten Begehren" hatte der Kläger die Erledigungserklärung gleichrangig neben dieses andere Begehren gestellt. Angesichts der prozessualen Lage war zwar ein Nebeneinander eines anderen Begehrens und eine Erledigungserklärung nicht möglich; jedoch ist nicht ohne Weiteres die dem FG möglicherweise sachdienlicher erscheinende Prozesserklärung als abgegeben anzunehmen. Vielmehr ist zu versuchen, das tatsächlich Gewollte zu erforschen. Erst wenn das scheitert, ist Raum für eine weitere Auslegung der Erklärung unter Berücksichtigung des wohlverstandenen Interesses des Klägers (vgl. etwa den Geschehensablauf in dem dem BFH-Beschluss vom 15. April 1999 VII B 179/98, BFH/NV 1999, 1471 zu Grunde liegenden Sachverhalt).

24 Das FG hatte nach Aktenlage nicht nach dem Sinn der Erklärung gefragt. Vielmehr hatte der Kläger in einem späteren Schriftsatz sowie in der mündlichen Verhandlung einen Antrag zu Protokoll gegeben, der mit Ausnahme der Umsatzsteuer 2001 dem ursprünglichen Klageantrag entsprach. Spätestens danach durfte das FG nicht von einer Erledigungserklärung des Klägers ausgehen, ohne sich entsprechend zu vergewissern. Ob die noch offene Feststellungsklage zulässig und begründet ist, ist in dem vorliegenden Beschwerdeverfahren unerheblich. Hierüber wird das FG zu entscheiden haben.

25 4. Da im Falle der Zulassung der Revision aller Voraussicht nach das FG-Urteil aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen werden müsste (vgl. BFH-Urteil vom 8. November 1989 I R 14/88, BFHE 159, 112, BStBl II 1990, 386), verweist der Senat zur Straffung des Verfahrens nach § 116 Abs. 6 FGO die Sache bereits im Beschwerdeverfahren zurück.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de