Beschluss vom 05. Mai 2011, X B 139/10

Empfangsvollmacht bei einheitlichen Feststellungen in Form einer Rechtsscheinsvollmacht - Darlegung der Klärungsbedürftigkeit einer Rechtsfrage

BFH X. Senat

AO § 183 Abs 1 S 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 116 Abs 3 S 3, AO § 183 Abs 2, AO § 183 Abs 3, FGO § 96 Abs 1

vorgehend FG Hamburg, 06. Juli 2010, Az: 1 K 119/09

Leitsätze

1. NV: Auch Rechtsscheinsvollmachten genügen für die Annahme einer Empfangsvollmacht i.S.d. § 183 Abs. 1 Satz 1 AO .

2. NV: Eine nach § 183 Abs. 1 Satz 1 AO erteilte Vollmacht wirkt auch in Fällen des Ausscheidens eines Gesellschafters oder der Auflösung der Gesellschaft bis zu ihrem Widerruf fort .

Tatbestand

1 I. Im Jahr 1998 beteiligte sich der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) als Treuhänder über eine als Treuhand-Kommanditistin fungierende GmbH an einer Publikums-KG, die ihm zunächst Verlustzuweisungen vermittelte. In § 12 des Gesellschaftsvertrags hieß es, die KG werde eine Tochtergesellschaft der anteilsfinanzierenden Bank (Bank-GmbH) bevollmächtigen, alle Abwicklungsaufgaben im Zusammenhang mit der Kommanditistenbetreuung wahrzunehmen. Nach § 3.3 des Treuhandvertrags erteilte der Kläger der Treuhänderin die zur sach- und zeitgerechten Ausführung ihrer Aufgaben erforderlichen Vollmachten. Diese Vollmachten sollten der Handlungsfähigkeit der Gesellschaft auf längere Zeit, für künftige Vorgänge und auch für unvorhergesehene Entwicklungen dienen. Ferner beauftragte und bevollmächtigte der Kläger die Treuhänderin, die Beteiligung für ihn zu verwalten (§ 2.2 des Treuhandvertrags).

2 Im Jahr 2003 verkaufte die KG ihre wesentlichen Vermögenswerte. Mit dem Ausscheiden aller im Handelsregister eingetragenen Kommanditisten ging das Vermögen der KG im Wege der Anwachsung auf die Komplementär-GmbH über. Die Auflösung der KG wurde am 3. September 2003 im Handelsregister eingetragen.

3 Die Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung des Gewinns der KG für die Streitjahre 2001 und 2003 wurden von der Steuerberatersozietät D vorbereitet. In den von der Sozietät D vorbereiteten Feststellungserklärungen war diese Sozietät jeweils als von allen Feststellungsbeteiligten bestellter gemeinsamer Empfangsbevollmächtigter bezeichnet. Die Feststellungserklärung für 2001 wurde in dieser Form am 6. November 2003 von einem Vertreter der KG unterschrieben und nachfolgend beim Feststellungs-Finanzamt (Feststellungs-FA) eingereicht; die Feststellungserklärung für 2003 wurde am 8. Dezember 2004 eingereicht.

4 Das Feststellungs-FA erließ im Jahr 2007 die Feststellungsbescheide für 2001 und 2003, in denen auch dem Kläger jeweils ein Gewinnanteil zugerechnet wurde. Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) erließ gegen den Kläger am 27. November 2007 entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide. Einen Antrag des Klägers auf Aufhebung dieser Änderungsbescheide lehnte das FA ab. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg.

5 Das Finanzgericht (FG) ließ offen, ob die Sozietät D ausdrücklich zum gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellt worden war und ob hierfür eine lückenlose Vollmachtskette vom Kläger bis hin zu D bestanden hatte. Jedenfalls sei die Sozietät D nach den Grundsätzen der Anscheinsvollmacht als Empfangsbevollmächtigte i.S. des § 183 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) anzusehen. Der Kläger habe aufgrund der von ihm unterschriebenen Verträge und Vollmachten davon ausgehen müssen, dass die Sozietät D empfangsbevollmächtigt war. Die Vollmachten seien so auszulegen, dass sie auch die steuerlichen Angelegenheiten umfassten. Die Bank-GmbH habe dem Kläger die grundsätzliche steuerliche Vorgehensweise bereits im Jahr 1998 mitgeteilt. Bei dieser Sachlage hätte der Kläger dem Feststellungs-FA einen etwaigen Willen, dass der Feststellungsbescheid ihm gegenüber nicht

durch die Bekanntgabe an die Sozietät D wirksam werden solle, klar und eindeutig zum Ausdruck bringen müssen. Auf der anderen Seite habe das Feststellungs-FA aufgrund der Angaben in den Erklärungsformularen, die Sozietät D sei zum gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellt worden, nach Treu und Glauben annehmen dürfen, der Kläger dulde und billige das Handeln der D.

6 Der Kläger begehrt die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung, Divergenz sowie Verfahrensmängeln.

7 Das FA tritt der Beschwerde entgegen.

Entscheidungsgründe

8 II. Die Beschwerde ist unbegründet.

9 Keiner der vom Kläger geltend gemachten Zulassungsgründe ist tatsächlich gegeben.

10 1. Dies gilt zunächst für die verschiedenen vom Kläger formulierten Rechtsfragen, aus denen er die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) ableiten will.

11 a) Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtssache nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Außerdem muss die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärungsfähig sein (BFH-Beschlüsse vom 10. September 2003 X B 132/02, BFH/NV 2004, 495, unter 1., und vom 14. November 2005 II B 51/05, BFH/NV 2006, 305, unter II.1.).

12 b) Die Frage, ob auch Rechtsscheinsvollmachten für die Annahme einer Empfangsvollmacht nach § 183 Abs. 1 Satz 1 AO genügen können, wird vom BFH in ständiger Rechtsprechung bejaht (vgl. Urteile vom 25. September 1990 IX R 84/88, BFHE 162, 4, BStBl II 1991, 120, unter B.IV., und vom 28. November 2001 X R 23/97, BFH/NV 2002, 614, unter II.1.c bb). Auch das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hält die Anwendung der zu den Rechtsscheinsvollmachten entwickelten Grundsätze im Steuerrecht für verfassungsgemäß (Beschluss vom 15. Februar 1985 1 BvR 338/84, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1986, 259).

13 In einer solchen Situation erfordert die Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache das Vorbringen neuer Gesichtspunkte, die eine nochmalige Prüfung und Entscheidung dieser Frage durch den BFH geboten erscheinen lassen (Beschlüsse vom 19. Mai 2004 VIII B 245/03, BFH/NV 2004, 1524, und vom 11. November 2004 II B 172/03, BFH/NV 2005, 509, unter II.1.a).

14 Diesen Anforderungen genügt der bloße Hinweis des Klägers auf eine abweichende Literaturauffassung (Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 183 AO Rz 11) nicht, zumal auch in der genannten Literaturfundstelle keine Argumente angeführt werden, die vom BFH und dem BVerfG nicht schon erwogen worden wären.

15 c) Die vom Kläger aufgeworfene Rechtsfrage, ob eine wirksame Anscheinsvollmacht auch dann gegeben sein könne, wenn dem Anscheinsbevollmächtigten weder bekannt noch bewusst sei, dass er als Anscheinsbevollmächtigter handele, wäre in einem künftigen Revisionsverfahren bereits nicht klärungsfähig. Denn das FG hat keinen entsprechenden Sachverhalt festgestellt.

16 Nur ergänzend weist der Senat darauf hin, dass der Steuerberater X, der Mitglied der Sozietät D war, in seiner schriftlichen Zeugenaussage vom 18. März 2010 --entgegen der Behauptung des Klägers-- nicht etwa erklärt hat, er sei nicht empfangsbevollmächtigt gewesen. Er hat vielmehr lediglich erklärt, nicht zu wissen, wer der Sozietät eine Empfangsvollmacht erteilt habe. Dies hat er damit begründet, dass die vorbereiteten Feststellungserklärungen von ihm zur Unterschrift an den Mandanten und danach direkt vom Mandanten an das Feststellungs-FA übersandt worden seien, so dass er nicht wisse, welche Person die Feststellungserklärungen tatsächlich unterschrieben habe.

17 d) Nicht in einem künftigen Revisionsverfahren im Streitfall klärungsfähig wäre auch die weitere vom Kläger aufgeworfene Rechtsfrage, ob das FA nach Treu und Glauben trotz Auflösung der KG eine Empfangsvollmacht i.S. des § 183 Abs. 1 Satz 1 AO annehmen dürfe, wenn es mit dem Unterlassen der Einzelbekanntgabe gegen Verwaltungsanweisungen verstoße.

18 Denn das FA hat --wie das FG zutreffend ausführt-- nicht gegen Verwaltungsanweisungen verstoßen. Die vom Kläger angeführte Nr. 2.5.5 des Anwendungserlasses zur AO (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 8. April 1991, BStBl I 1991, 398; insoweit gleichlautend in der Fassung des BMF-Schreibens vom 2. Januar 2008, BStBl I 2008, 26) sieht für Fälle wie den Streitfall keine Einzelbekanntgabe vor. In Satz 4 der genannten Verwaltungsanweisung heißt es --unter zutreffender Bezugnahme auf § 183 Abs. 3 AO--, dass u.a. auch in den Fällen des Ausscheidens eines Gesellschafters oder der Auflösung der Gesellschaft eine nach § 183 Abs. 1 Satz 1 AO erteilte Vollmacht bis zu ihrem Widerruf fortwirke.

19 Entgegen der Auffassung des Klägers führt diese Auslegung nicht etwa dazu, dass der Vorschrift des § 183 Abs. 2 AO kein Anwendungsbereich mehr verbleibt. Denn § 183 Abs. 2 AO bleibt --wie sich aus der gesetzlichen Systematik eindeutig ergibt-- für die fingierten Empfangsvollmachten nach § 183 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 AO uneingeschränkt anwendbar und wird insoweit insbesondere nicht durch § 183 Abs. 3 AO verdrängt.

20 e) Aus demselben Grund ist auch die Rechtsfrage, ob ein Steuerpflichtiger sorgfaltswidrig im Sinne der zur Anscheinsvollmacht entwickelten Grundsätze handelt, wenn er auf die Geltung einer Verwaltungsanweisung vertraut, im Streitfall nicht klärungsfähig. Denn es bestand --wie unter d dargelegt-- keine Verwaltungsanweisung, die für den Streitfall eine Einzelbekanntgabe anordnete und auf die der Kläger vertrauen konnte.

21 f) Soweit der Kläger die Frage aufwirft, ob die Erteilung einer Vollmacht im Beitrittsformular eine überraschende Klausel i.S. des § 3 des --im Streitfall noch anwendbaren-- Gesetzes zur Regelung des Rechts der Allgemeinen Geschäftsbedingungen darstellt, wenn sie dahingehend ausgelegt werden soll, dass sie auch nach Auflösung der Gesellschaft fortgelte, sind die gesetzlichen Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO nicht erfüllt.

22 Die schlüssige Darlegung der Klärungsbedürftigkeit erfordert ein konkretes und substantiiertes Eingehen darauf, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Rechtsfrage umstritten ist (BFH-Beschlüsse vom 7. April 2005 V B 39/04, BFH/NV 2005, 1585, unter 2.a, und vom 21. Juli 2005 II B 78/04, BFH/NV 2005, 1984).

23 Der Kläger setzt sich indes nicht damit auseinander, welche Auffassungen in der umfangreichen, zum Recht der Allgemeinen Geschäftsbedingungen ergangenen Rechtsprechung und Literatur zur Reichweite der in Gesellschafts- und Treuhandverträgen formularmäßig erteilten Vollmachten vertreten werden.

24 2. Hinsichtlich der vom Kläger gerügten Divergenz des finanzgerichtlichen Urteils zum BFH-Urteil vom 14. Dezember 1978 IV R 221/75 (BFHE 127, 126, BStBl II 1979, 503) kann offenbleiben, ob der Kläger aus den beiden Entscheidungen überhaupt Rechtssätze herausgearbeitet hat, die miteinander unvereinbar sind.

25 Denn jedenfalls ist das angeführte BFH-Urteil zu einer Rechtslage ergangen, die mit der im vorliegenden Verfahren anzuwendenden nicht mehr vergleichbar ist. Der BFH hatte seine Entscheidung noch auf der Grundlage der Vorschrift des § 219 der Reichsabgabenordnung (RAO) --der Vorläufernorm des § 183 AO-- zu fällen. § 219 RAO enthielt aber keine dem § 183 Abs. 3 AO vergleichbare Regelung.

26 3. Der Kläger hat die von ihm geltend gemachten Verfahrensmängel --in Gestalt von angeblichen Verstößen gegen den klaren Inhalt der Akten und damit gegen § 96 Abs. 1 FGO-- nicht hinreichend dargelegt.

27 a) Der Kläger verweist zunächst darauf, aus den Akten ergebe sich, dass die im Treuhandvertrag erteilte Vollmacht auf das Halten und Verwalten der Beteiligung beschränkt gewesen sei, die der Bank-GmbH erteilte Vollmacht nur die Abwicklung im Zusammenhang mit der Kommanditistenbetreuung umfasst habe, und die KG am 3. September 2003 erloschen sei.

28 Soweit der Kläger meint, das FG habe daraus die Schlussfolgerung ziehen müssen, dass die jeweiligen Grundverhältnisse am 3. September 2003 beendet worden seien und damit auch die Vollmachten gemäß § 168 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs ihre Wirkung verloren hätten, rügt er nicht einen Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten, sondern eine --aus seiner Sicht-- fehlerhafte Würdigung der getroffenen zivilrechtlichen Vereinbarungen durch das FG. Die Zulassung der Revision kann mit derartigen Einwendungen indes grundsätzlich nicht erreicht werden (BFH-Beschluss vom 10. November 2010 VIII B 159/09, BFH/NV 2011, 300, unter b).

29 b) Ferner behauptet der Kläger, aus dem Schreiben des FA vom 18. November 2009 ergebe sich, dass das Feststellungs-FA weder den Treuhandvertrag noch die vom FG herangezogenen Mitteilungen der Bank-GmbH an den Kläger gekannt habe. Daher könne beim Feststellungs-FA kein Anschein einer Bevollmächtigung erweckt worden sein.

30 Abgesehen davon, dass dem vom Kläger angeführten Schreiben nicht zu entnehmen ist, dass das Feststellungs-FA keine Kenntnis von dem Treuhandvertrag gehabt haben könnte, rügt der Kläger im Kern auch hier keinen Verstoß gegen den Inhalt der Akten, sondern begehrt eine andere Tatsachenwürdigung als die vom FG vorgenommene.

31 Im Übrigen ergibt sich der beim Feststellungs-FA gesetzte Vertrauenstatbestand --wie das FG zutreffend ausgeführt hat-- nicht aus der Kenntnis des Treuhandvertrags, sondern aus der von einem Vertreter der KG unterzeichneten Erklärung, die Sozietät D sei von allen Feststellungsbeteiligten zum gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellt worden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de