Beschluss vom 01. Juni 2011, IV B 33/10

Zulässigkeit der Nichtzulassungsbeschwerde bei Benennung anderer als der tatsächlich vorliegenden Zulassungsgründe - Rüge eines zu Unrecht ergangenen Prozessurteils - Unzutreffende Rechtsbehelfsbelehrung bei widersprüchlichen Angaben - Anforderungen an eine Rechtsbehelfsbelehrung

BFH IV. Senat

FGO § 47 Abs 1 S 1, FGO § 55 Abs 1, FGO § 55 Abs 2 S 1, FGO § 68, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 116 Abs 6, GG Art 2 Abs 1, GG Art 19 Abs 4, GG Art 20 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 17. November 2009, Az: 3 K 199/09

Leitsätze

1. NV: Wird eine Nichtzulassungsbeschwerde damit begründet, das FG habe zu Unrecht durch Prozessurteil entschieden, weil es unzutreffender Weise von einer Versäumung der Klagefrist ausgegangen sei, liegt darin die Rüge eines Verfahrensmangels .

2. NV: Der Kläger wird über die Klagefrist nicht zutreffend belehrt, wenn eine mit der Einspruchsentscheidung verbundene formularmäßige Rechtsbehelfsbelehrung zwar die erforderlichen Hinweise enthält, jedoch in dem gleichzeitig übersandten Anschreiben davon abweichend ausgeführt wird, die Einspruchsentscheidung werde zum Gegenstand eines bereits laufenden Klageverfahrens. In einem solchen Fall ist die Einlegung der Klage grundsätzlich innerhalb eines Jahres seit Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung zulässig .

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) war Gesellschafter einer OHG, die einen ...markt betrieb. Die übrigen Gesellschafter der OHG schieden mit Vereinbarung vom 26. Februar 2008 gegen Abfindung aus der OHG aus. Der Kläger führt den Betrieb als Einzelkaufmann fort. Die Änderungen wurden im April 2008 im Handelsregister eingetragen.

2 Der Kläger nahm in den Streitjahren (2000 und 2001) auf Einladung eines Geschäftspartners der OHG an sog. Incentive-Reisen teil. Die OHG berücksichtigte den Wert der Reisen in ihren Steuererklärungen nicht.

3 Den Steuererklärungen folgte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) zunächst. Den Vorbehalt der Nachprüfung hob das FA nach einer Betriebsprüfung mit Bescheiden vom 21. Juli 2004 auf.

4 Aufgrund von Kontrollmitteilungen erfasste das FA den Wert der Reisen als Betriebseinnahmen und erließ im Jahr 2006 u.a. geänderte Gewerbesteuermessbescheide für die Streitjahre. Dagegen legte die OHG Einspruch ein. Der Änderung habe wegen der Betriebsprüfung § 173 Abs. 2 der Abgabenordnung entgegengestanden. Eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung liege nicht vor, weil dem Kläger als steuerlichem Laien nicht erkennbar gewesen sei, dass die Teilnahme an den Reisen zu Betriebseinnahmen geführt habe.

5 Das FA wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 28. November 2008 als unbegründet zurück. Die Einspruchsentscheidung war an die OHG gerichtet und wurde der steuerlichen Beraterin und nunmehrigen Prozessbevollmächtigten des Klägers bekannt gegeben. Dagegen richtete sich die Klage vom 30. Dezember 2008 (Az. des Finanzgerichts --FG-- 3 K 443/08).

6 Am 5. März 2009 erließ das FA eine inhaltlich übereinstimmende Einspruchsentscheidung, die an den Kläger als Gesamtrechtsnachfolger der OHG gerichtet war. Die Einspruchsentscheidung enthält eine formularmäßige Rechtsmittelbelehrung mit den nach § 55 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) erforderlichen Angaben. Das FA übersandte sie mit einem Anschreiben an die Prozessbevollmächtigte des Klägers. Darin wies das FA darauf hin, dass die Einspruchsentscheidung vom 28. November 2008 unter einem Bekanntgabefehler leide und daher

unwirksam sei. Deshalb werde die beiliegende Einspruchsentscheidung bekannt gegeben. Diese werde gemäß § 68 Satz 4 Nr. 2 FGO zum Gegenstand des laufenden Klageverfahrens.

7 Auch dem FG gegenüber vertrat das FA die Auffassung, dass die Einspruchsentscheidung vom 5. März 2009 zum Gegenstand des anhängigen Klageverfahrens geworden sei. Daran hielt es in einem weiteren Schreiben fest, nachdem es vom FG aufgefordert worden war, die Voraussetzungen des § 68 FGO darzulegen. Der Kläger nahm dazu nicht Stellung.

8 Im Verfahren 3 K 443/08 hob das FG mit Gerichtsbescheid vom 27. Mai 2009 die Einspruchsentscheidung vom 28. November 2008 auf und wies die Klage im Übrigen durch Prozessurteil ab. Es entschied, die Einspruchsentscheidung vom 5. März 2009 sei nicht gemäß § 68 FGO zum Gegenstand des Verfahrens geworden. Die Einspruchsentscheidung vom 28. November 2008 sei wegen fehlerhafter Bekanntgabe nichtig. Der Gerichtsbescheid wurde den Beteiligten am 2. Juni 2009 (FA) bzw. 8. Juni 2009 (Kläger) zugestellt und rechtskräftig.

9 Mit Schreiben vom 15. Juni 2009 erhob der Kläger die dem vorliegenden Verfahren zu Grunde liegende Klage gegen die Einspruchsentscheidung vom 5. März 2009 (Az. des FG 3 K 199/09). Er machte geltend, diese Einspruchsentscheidung sei mit einer falschen Rechtsmittelbelehrung versehen worden, weil das FA im Schreiben vom 5. März 2009 darauf hingewiesen habe, dass sie zum Gegenstand des seinerzeit laufenden Klageverfahrens (Az. 3 K 443/08) geworden sei. Deswegen finde die Jahresfrist des § 55 Abs. 2 FGO Anwendung. Jedenfalls sei Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wegen der Fristversäumung zu gewähren, da der Kläger ohne Verschulden gehindert gewesen sei, die gesetzliche Klagefrist einzuhalten. Der Irrtum darüber, dass die Einspruchsentscheidung vom 5. März 2009 gesondert angefochten werden musste, sei entschuldigt, weil die Rechtslage nicht abschließend geklärt sei, wie auch das FG im Gerichtsbescheid vom 27. Mai 2009 3 K 443/08 ausgeführt habe. Auch das FA habe die nunmehr erhobene Klage mit vertretbaren Argumenten für zulässig gehalten.

10 Das FG wies diese Klage als unzulässig ab. Die Klagefrist von einem Monat sei abgelaufen. Die Einspruchsentscheidung vom 5. März 2009 habe eine Rechtsmittelbelehrung enthalten, die weder unrichtig noch unvollständig gewesen sei. Der --unzutreffende-- Hinweis im Schreiben des FA an das FG vom 5. März 2009 sei unschädlich, denn er befinde sich weder in der Rechtsmittelbelehrung noch in räumlicher Nähe dazu (Hinweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. Januar 2003 XI R 84/00, BFH/NV 2003, 1330).

11 Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wegen der Versäumung der Klagefrist komme nicht in Betracht, weil die Bevollmächtigte des Klägers die Klagefrist schuldhaft versäumt habe und dies dem Kläger zuzurechnen sei. Der Irrtum eines berufsmäßigen Vertreters über die Verfahrensrechtslage könne grundsätzlich nicht als unverschuldet gelten. Die Prozessbevollmächtigte hätte bei einer ihrem eigenen Vortrag nach unsicheren Rechtslage nicht darauf vertrauen dürfen, dass der rechtliche Hinweis des FA im Schriftsatz vom 5. März 2009 zutreffend gewesen sei, sondern entsprechend der Rechtsmittelbelehrung, die der Einspruchsentscheidung beigefügt war, Klage erheben müssen. Durch eine unzutreffende Rechtsmittelbelehrung verursachte Kosten hätte ohnehin das FA tragen müssen. Das FG hat die Revision nicht zugelassen.

12 Dagegen richtet sich die Beschwerde des Klägers. Er macht geltend, die Revision sei wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache und zur Fortbildung des Rechts zuzulassen. Die mit der Einspruchsentscheidung vom 5. März 2009 ausgelöste Rechtsmittelfrist habe nicht nur einen Monat, sondern ein Jahr betragen. Es seien zwei widersprüchliche Rechtsmittelbelehrungen erteilt worden, einmal die offensichtlich aus der vorangegangenen Einspruchsentscheidung mitkopierte auf deren Seite 2 und zum anderen die in dem individuellen Anschreiben. Das angefochtene Urteil verletze den Kläger in seinem Recht, Klage zu führen, indem es seine Klage als verfristet und damit unzulässig verwerfe.

13 Der Kläger beantragt,

die Revision gegen das angefochtene Urteil zuzulassen.

14 Das FA beantragt,

die Beschwerde als unzulässig zu verwerfen, hilfsweise als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II. Die Beschwerde ist zulässig und begründet. Das angefochtene Urteil wird aufgehoben und der Rechtsstreit an das

II. Die Beschwerde ist zulässig und begründet. Das angefochtene Urteil wird aufgehoben und der Rechtsstreit an das

15 FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen (§ 116 Abs. 6 FGO). Das angefochtene Urteil beruht auf einem Verfahrensmangel, weil das FG zu Unrecht von einer Versäumung der Klagefrist ausgegangen ist und die Klage als unzulässig abgewiesen hat.

16 1. Die Beschwerde ist zulässig, auch wenn der Kläger als Grund für die Zulassung der Revision nicht ausdrücklich das Vorliegen eines Verfahrensmangels (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO), sondern die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) und die Erforderlichkeit der Rechtsfortbildung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) benannt hat.

17 a) Der Kläger hat die Beschwerde damit begründet, das FG habe zu Unrecht durch Prozessurteil entschieden, weil es unzutreffender Weise von einer Versäumung der Klagefrist ausgegangen sei.

18 b) Darin liegt die Rüge eines Verfahrensmangels i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO. Denn nach der ständigen Rechtsprechung des BFH stellt es einen Verfahrensmangel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO dar, wenn über eine Klage objektiv fehlerhaft nicht zur Sache, sondern durch Prozessurteil entschieden wird (u.a. BFH-Beschlüsse vom 26. Mai 2010 VIII B 228/09, BFH/NV 2010, 2080, unter 1.a der Gründe; vom 5. November 2007 IV B 166/06, BFH/NV 2008, 248, unter 1. der Gründe, jeweils m.w.N.).

19 c) Dem steht nicht entgegen, dass der Kläger seine Beschwerde auf andere Zulassungsgründe gestützt hat. Denn nach ständiger Rechtsprechung kommt es auf die geltend gemachten Zulassungsgründe nicht an, wenn sich aus dem dargestellten Sachverhalt ergibt, dass ein Verfahrensmangel vorliegt (vgl. BFH-Beschlüsse vom 24. Februar 2010 III B 13/09, BFH/NV 2010, 931, unter II.2. der Gründe; in BFH/NV 2008, 248, unter 1. der Gründe, jeweils m.w.N.).

20 d) Das Vorbringen des Klägers genügt auch den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO. Denn er hat angegeben, aus welchen Gründen die Rechtsbehelfsbelehrung seiner Auffassung nach widersprüchlich war, so dass die auf ein Jahr verlängerte Rechtsbehelfsfrist galt mit der Folge, dass das FG die Klage zu Unrecht als verspätet angesehen hat. Damit hat er die für die Darlegung eines Verfahrensmangels erforderlichen Tatsachen vorgetragen.

21 2. Die Beschwerde ist auch begründet. Das angefochtene Urteil leidet an einem Verfahrensmangel. Denn das FG hat die Klage gegen die Gewerbesteuermessbescheide zu Unrecht als unzulässig abgewiesen.

22 a) Zwar ist das FG an einer Sachprüfung gehindert und muss die Klage durch Prozessurteil abweisen, wenn die Klage verspätet erhoben worden ist. Im Streitfall hat der Kläger die Gewerbesteuermessbescheide jedoch entgegen der Auffassung des FG rechtzeitig angefochten.

23 b) Die Frist zur Erhebung einer Anfechtungsklage beträgt nach § 47 Abs. 1 Satz 1 FGO einen Monat. Voraussetzung dafür ist, dass der Beteiligte über den Rechtsbehelf, das zuständige Gericht und die einzuhaltende Frist nach § 55 Abs. 1 FGO zutreffend belehrt worden ist. Ist die Belehrung unterblieben oder unrichtig erteilt, so ist die Einlegung des Rechtsbehelfs grundsätzlich innerhalb eines Jahres seit Bekanntgabe zulässig (§ 55 Abs. 2 Satz 1 FGO).

24 c) Das rechtsstaatliche Erfordernis der Messbarkeit und Vorhersehbarkeit staatlichen Handelns gebietet es, dem Rechtsuchenden den Weg zur Überprüfung gerichtlicher Entscheidungen klar vorzuzeichnen. Grundlegend sind der verfassungsrechtliche Anspruch auf wirkungsvollen Rechtsschutz (Art. 2 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG-- i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG; Art. 19 Abs. 4 GG) und die hieraus abzuleitenden Gebote der prozessualen Fürsorgepflicht und der Rechtsmittelklarheit (BFH-Urteil vom 7. März 2006 X R 18/05, BFHE 212, 407, BStBl II 2006, 455, unter II.2.a der Gründe, m.w.N.). Eine Rechtsbehelfsbelehrung muss deshalb mit der erforderlichen Eindeutigkeit darüber informieren, was zur Rechtswahrung innerhalb der vorgegebenen Frist zu unternehmen ist (BFH-Urteil vom 29. Juli 1998 X R 3/96, BFHE 186, 324, BStBl II 1998, 742, unter II.2.b cc der Gründe). Sie ist unrichtig, wenn sie in einer der gemäß § 55 Abs. 1 FGO wesentlichen Aussagen unzutreffend bzw. derart unvollständig oder missverständlich gefasst ist, dass hierdurch --bei objektiver Betrachtung-- die Möglichkeit zur Fristwahrung gefährdet erscheint. Ob das der Fall ist, bestimmt sich danach, wie der Erklärungsempfänger die Rechtsbehelfsbelehrung oder ergänzende Angaben nach Treu und Glauben und unter Berücksichtigung der ihm bekannten Umstände verstehen musste, wobei Unklarheiten oder Mehrdeutigkeiten zu Lasten der Behörde gehen (u.a. BFH-Beschluss vom 9. November 2009 IV B 54/09, BFH/NV 2010, 448, unter Rz 5, m.w.N.). Unerheblich ist, ob die unrichtige Belehrung für die Fristversäumnis ursächlich war (BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 2080, unter 1.b der Gründe).

25 d) An diesen Maßstäben gemessen hat das FA dem Kläger eine unrichtige Rechtsbehelfsbelehrung erteilt.

26 aa) Die Hinweise zur Klageerhebung waren widersprüchlich und konnten zu einer Versäumung der gesetzlichen Klagefrist des § 47 Abs. 1 Satz 1 FGO führen. Denn das FA hat zwar einerseits in der mit der Einspruchsentscheidung verbundenen formularmäßigen Rechtsbehelfsbelehrung die nach § 55 Abs. 1 FGO erforderlichen Hinweise erteilt. Andererseits hat es jedoch in dem Anschreiben, mit dem die Einspruchsentscheidung übersandt wurde, ausgeführt, diese werde nach § 68 FGO zum Gegenstand des bereits laufenden Klageverfahrens. Dieser Hinweis bedeutete für den Kläger, dass er --anders als in der Rechtsbehelfsbelehrung ausgeführt-- nicht erneut Klage zu erheben hatte.

27 bb) Auf die Frage, ob die formularmäßige Rechtsbehelfsbelehrung isoliert betrachtet zutreffend war, kommt es --anders als das FG offenbar angenommen hat-- bei dieser Sachlage nicht an. Denn der Hinweis auf § 68 FGO war in dem Anschreiben an die Prozessbevollmächtigte des Klägers als dessen steuerliche Vertreterin gerichtet und bezog sich unzweifelhaft auf die übersandte Einspruchsentscheidung und deren Folgen für das Klageverfahren. Bei objektiver Betrachtung hatte das Anschreiben aus Sicht des Empfängers jedenfalls keine geringere Bedeutung als die formularmäßige Rechtsbehelfsbelehrung, weil es auf das konkrete Verfahren bezogen und der Einspruchsentscheidung quasi vorangestellt war. Die räumliche Trennung von der formularmäßigen Rechtsbehelfsbelehrung ändert daran nichts. Anhaltspunkte, dass das Anschreiben insoweit nicht als --ergänzender-- Hinweis zur Entbehrlichkeit einer erneuten Klageerhebung verstanden werden sollte, liegen ersichtlich nicht vor. Vielmehr gab das Anschreiben --und nicht die formularmäßige Rechtsbehelfsbelehrung-- die verfahrensrechtliche Auffassung des FA wieder, wie dessen Stellungnahme zu dieser Frage im Verfahren 3 K 443/08 bestätigt.

28 cc) Das BFH-Urteil in BFH/NV 2003, 1330 führt --entgegen der Auffassung des FG-- zu keiner anderen Beurteilung. Denn dort war über die Frage zu entscheiden, ob der nach § 68 Satz 3 FGO a.F. erforderliche Hinweis auf die Möglichkeit, die geänderten Bescheide innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe zum Gegenstand des Verfahrens zu machen, wie damals vorgeschrieben "in der Rechtsbehelfsbelehrung" erfolgt war. Das hat der BFH auch für solche Fälle bejaht, in denen sich der Hinweis nicht räumlich innerhalb der auf der Rückseite des Steuerbescheids vorgedruckten formularmäßigen Rechtsbehelfsbelehrung, sondern am Ende des jeweiligen Steuerbescheids in einem inhaltlichen Zusammenhang mit der formularmäßigen Rechtsbehelfsbelehrung befand und als Bestandteil der Rechtsbehelfsbelehrung ausgewiesen war. Vorliegend kommt es jedoch auf den formalen Zusammenhang nicht an; maßgeblich ist --wie unter II.2.c dargelegt--, ob der Kläger mit der erforderlichen Eindeutigkeit über seine Rechte informiert wurde. Das war nicht der Fall.

29 dd) Das FG hat zwar keine Feststellungen zu dem Anschreiben an die Prozessbevollmächtigte des Klägers getroffen. An die insoweit unzureichenden Feststellungen im angefochtenen Urteil ist der BFH --unbeschadet der Regelung des § 118 Abs. 2 FGO-- nicht gebunden, weil er die Sachentscheidungsvoraussetzungen des finanzgerichtlichen Verfahrens selbstständig prüfen muss und dazu eigene Feststellungen treffen kann (vgl. BFH-Urteile vom 21. Januar 1999 IV R 40/98, BFHE 188, 523, BStBl II 1999, 563; vom 4. Oktober 1989 V R 39/84, BFH/NV 1990, 409, jeweils unter 2. der Gründe). Er war daher nicht gehindert, den Inhalt des in der Rechtsbehelfsakte befindlichen Anschreibens selbst festzustellen.

30 3. Da das FA dem Kläger eine unrichtige Rechtsbehelfsbelehrung erteilt hat, war die Einlegung der Klage innerhalb eines Jahres seit Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung zulässig (§ 55 Abs. 2 Satz 1 FGO). Diese Frist hat der Kläger eingehalten. Das FG hat die Klage daher zu Unrecht als unzulässig verworfen.

31 4. Da das FG durch Prozessurteil entschieden hat, ist es sachgerecht, die Vorentscheidung nach § 116 Abs. 6 FGO aufzuheben und den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen. Dieses wird nunmehr über die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Gewerbesteuermessbescheide zu entscheiden haben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de