

Urteil vom 14. Juni 2016, IX R 11/15

Auslegung und Umdeutung von Erklärungen eines Steuerberaters - keine förmliche Zurückverweisung nach Aufhebung eines Zwischenurteils

ECLI:DE:BFH:2016:U.140616.IXR11.15.0

BFH IX. Senat

AO § 357, BGB § 133, BGB § 140, BGB § 157, FGO § 99 Abs 2, GG Art 19 Abs 4

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 21. Januar 2015, Az: 1 K 218/14

Leitsätze

NV: Die von einem Steuerberater im Rahmen des Einspruchsverfahrens gegen den Einkommensteuerbescheid abgegebene Stellungnahme, die nach ihrem Wortlaut und Zweck eindeutig und unmissverständlich ist, kann weder als Einspruch gegen den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte einer GbR ausgelegt noch in einen solchen Einspruch umgedeutet werden.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Zwischenurteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 22. Januar 2015 1 K 218/14 aufgehoben.

Tatbestand

- 1** I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine aus den Ehegatten M und I bestehende GbR. Die Eheleute werden vom Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt (Steuernummer 2). Sie wurden von dem Steuerberater und Rechtsbeistand H beraten. Dem FA sind auf den H lautende Empfangsvollmachten der Ehegatten für die Einkommensteuer und das Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus der Vermietung des Wohn- und Geschäftshauses Y-straße 35a (Steuernummer 1), im Streitjahr 2010 zugegangen. Für die Bearbeitung der Einkommensteuer- und Feststellungserklärungen sind unterschiedliche Dienststellen des FA zuständig.
- 2** Da die Eheleute keine Einkommensteuererklärung für das Streitjahr abgegeben hatten, erließ das FA einen auf geschätzten Besteuerungsgrundlagen beruhenden Einkommensteuerbescheid für 2010 mit Datum 13. Juni 2012. Das FA setzte "Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus Grundstücksgemeinschaften" in Höhe von 9.525 € (M) und 37.962 € (I) an. Der Einkommensteuerbescheid wurde H für die Eheleute bekanntgegeben. Er legte am 11. Juli 2012 Einspruch ein.
- 3** Die Einkommensteuererklärung für das Streitjahr ging am 25. September 2012 beim FA ein. Dieser war eine Anlage V beigefügt, in der allein die I Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Wohn- und Geschäftshaus in Höhe von ./ 26.401 € erklärte. Am 18. Oktober 2012 nahm das FA gegenüber H hierzu schriftlich Stellung. H antwortete zunächst nicht.
- 4** Die Eheleute hatten für die Jahre 1993 bis 2009 jeweils Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der mit dem Wohn- und Geschäftshaus erzielten Einkünfte abgegeben. Die Einkünfte wurden unter der Steuernummer 1 für das Jahr 2009 erklärungsgemäß mit 19.050 € festgestellt und den Eheleuten jeweils hälftig zugerechnet.
- 5** Da für das Streitjahr keine Feststellungserklärung abgegeben worden war, erließ das FA unter dem 5. Dezember 2012 einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2010, in dem es die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf 20.000 € schätzte und jedem Ehegatten davon 10.000 €

zurechnete. Der Bescheid war inhaltlich an die Klägerin gerichtet und wurde dem H für die Klägerin bekanntgegeben. Die Beteiligungseinkünfte wurden der für die Einkommensteuerveranlagung der Eheleute zuständigen Dienststelle mitgeteilt.

- 6** Am 3. Januar 2013 faxte H seine Antwort auf das Schreiben vom 18. Oktober 2012 an das FA. Im Betreff ist die Steuernummer der Einkommensteuerveranlagungen (Steuernummer 2) angegeben. Ferner sind der Einkommensteuerbescheid 2010 mit Datum, der Einspruch vom 11. Juli 2012 und "Ihr Schreiben" vom 18. Oktober 2012 erwähnt. Die Unterzeichnerin jenes Schreibens wird in der Anrede namentlich angesprochen und die in dem Schreiben des FA vom 18. Oktober 2012 enthaltenen Aussagen werden der Reihenfolge nach beantwortet.
- 7** Das FA erhöhte unter Berücksichtigung der für das Wohn- und Geschäftshaus auf der Grundlage des Feststellungsbescheids vom 5. Dezember 2012 mitgeteilten Einkünfte die Einkommensteuerfestsetzung mit Teil-Einspruchsentscheidung vom 19. November 2013.
- 8** Das hiergegen gerichtete Klageverfahren mit dem Aktenzeichen 1 K 203/13 wurde vom Finanzgericht (FG) bis zur rechtskräftigen Entscheidung, ob der Feststellungsbescheid vom 5. Dezember 2012 bestandskräftig geworden ist, ausgesetzt.
- 9** Die hiesige Klägerin machte --nach einem richterlichen Hinweis vom 29. April 2014-- mit Schriftsatz vom 10. Juli 2014 gegenüber dem FA geltend, mit der Stellungnahme vom 3. Januar 2013 Einspruch gegen den Feststellungsbescheid vom 5. Dezember 2012 eingelegt zu haben.
- 10** Das FA verwarf den am 10. Juli 2014 eingelegten "Einspruch" der Klägerin mit Einspruchsentscheidung vom 12. August 2014 wegen Versäumung der Einspruchsfrist als unzulässig.
- 11** Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 786 veröffentlichten Zwischenurteil statt. Zwar lasse sich der Schriftsatz vom 3. Januar 2013 nicht als Einspruch gegen den Feststellungsbescheid vom 5. Dezember 2012 auslegen. Denn dieser Schriftsatz sei nach seinem objektiven Erklärungsinhalt eindeutig. Er sei jedoch in einen fristgerecht erhobenen Einspruch gegen den Feststellungsbescheid umzudeuten.
- 12** Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung des § 357 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. § 140 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB). Es sei ein Gebot der Rechtssicherheit und -klarheit, Rechtskundige mit ihren Verfahrenserklärungen beim Wort zu nehmen. Zudem lägen die Voraussetzungen, unter denen eine Umdeutung in Betracht käme, nicht vor. Der Rechtsgedanke des § 140 BGB könne allenfalls entsprechend zur Anwendung kommen, wenn dies durch Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes (GG) zwingend geboten sei. Dies sei jedoch nur denkbar, wenn der Rechtsschutz des Bürgers ohne die Umdeutung in unzumutbarer, aus Sachgründen nicht mehr zu rechtfertigender Weise erschwert oder verhindert würde. Dies sei hier nicht der Fall.
- 13** Das FA beantragt,
das Zwischenurteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 14** Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 15** II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des Zwischenurteils.
- 16** Die Vorentscheidung verletzt § 357 AO. Zwar war der Erlass eines Zwischenurteils zulässig (unter 1.), allerdings hat das FG rechtsfehlerhaft entschieden, dass die Stellungnahme der Eheleute vom 3. Januar 2013 in einen Einspruch der Klägerin gegen den Feststellungsbescheid vom 5. Dezember 2012 umzudeuten ist (unter 2.).
- 17** 1. Der Erlass eines Zwischenurteils war zulässig.
- 18** a) Nach § 99 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ist es zulässig, über eine entscheidungserhebliche Sach- oder Rechtsfrage durch Zwischenurteil vorab zu entscheiden, wenn dies sachdienlich ist und der Kläger oder der Beklagte nicht widerspricht.
- 19** b) Diese Voraussetzungen lagen im Streitfall vor. Die Klägerin hat mit ihrer Klage den Bescheid für das Jahr 2010

über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen angefochten und begehrt im beantragten Umfang dessen Abänderung. Die vom FG in dem Zwischenurteil entschiedene Rechtsfrage, ob gegen den Feststellungsbescheid fristgemäß Einspruch erhoben wurde, ist für den Ausgang des Rechtsstreits entscheidungserheblich, weil der Ansatz der tatsächlich angefallenen Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung voraussetzt, dass der Feststellungsbescheid vom 5. Dezember 2012 noch nicht bestandskräftig geworden ist. Die Vorabentscheidung ist auch sachdienlich, weil zu erwarten ist, dass sich nach Rechtskraft der Entscheidung der Rechtsstreit erledigen wird. Die Beteiligten haben ausweislich des Protokolls zur mündlichen Verhandlung keine Einwände gegen eine Entscheidung des FG durch Zwischenurteil erhoben.

- 20** 2. Die Annahme des FG, der Schriftsatz vom 3. Januar 2013 sei in einen Einspruch gegen den Feststellungsbescheid vom 5. Dezember 2012 umzudeuten, hält einer revisionsrechtlichen Nachprüfung nicht stand.
- 21** a) Das FG hat zunächst zutreffend angenommen, dass der Schriftsatz vom 3. Januar 2013 nicht als Einspruch gegen den Feststellungsbescheid vom 5. Dezember 2012 auszulegen ist.
- 22** aa) Gemäß § 357 Abs. 3 Satz 1 AO "soll" bei der Einlegung des Rechtsbehelfs der Verwaltungsakt bezeichnet werden, gegen den der Einspruch gerichtet ist. Danach ist die Rechtswirksamkeit des eingelegten Rechtsbehelfs nicht von einer konkreten genauen Bezeichnung des angefochtenen Verwaltungsakts abhängig. Es ist jedoch erforderlich, dass sich die Zielrichtung des Begehrens aus der Rechtsbehelfsschrift in der Weise ergibt, dass sich der angefochtene Verwaltungsakt entweder aus dem Inhalt der Rechtsbehelfsschrift selbst ermitteln lässt oder Zweifel oder Unklarheiten am Gewollten durch Rückfragen des FA beseitigt werden können. Fehlt es an einer eindeutigen und zweifelsfreien Erklärung des wirklich Gewollten, hat das FA den wirklichen Willen des Steuerpflichtigen durch Auslegung seiner Erklärung zu ermitteln. Dabei ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige denjenigen Verwaltungsakt anfechten will, der angefochten werden muss, um zu dem erkennbar angestrebten Erfolg zu kommen (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Juni 1997 IV R 51/96, BFH/NV 1998, 6; vom 18. Januar 2007 IV R 35/04, BFH/NV 2007, 1509). In entsprechender Anwendung der §§ 133, 157 BGB sind auch außerprozessuale Verfahrenserklärungen auszulegen. Dies gilt grundsätzlich auch für Erklärungen rechtskundiger Personen. Die Auslegung des Einspruchs ist jedoch grundsätzlich Gegenstand der vom FG zu treffenden tatsächlichen Feststellungen, an die das Revisionsgericht gebunden ist (§ 118 Abs. 2 FGO), soweit im Revisionsverfahren keine zulässigen und begründeten Revisionsrügen erhoben werden. Das Revisionsgericht kann die Auslegung durch das FG nur daraufhin überprüfen, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln beachtet und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstoßen hat. Revisionsrechtlich nachprüfbar ist indes, ob der Einspruch auslegungsbedürftig ist. Hieran fehlt es, wenn die Erklärung nach Wortlaut und Zweck einen eindeutigen Inhalt hat (vgl. BFH-Urteile vom 29. Juli 1986 IX R 123/82, BFH/NV 1987, 359; vom 28. November 2001 I R 93/00, BFH/NV 2002, 613; in BFH/NV 2007, 1509).
- 23** bb) Die Entscheidung des FG entspricht diesen Rechtsgrundsätzen. Die vom Steuerberater stammende Formulierung in dem Schreiben vom 3. Januar 2013, die ausdrücklich auf den Einkommensteuerbescheid für 2010 mit Datum und Steuernummer der Einkommensteuerveranlagung (Steuernummer 2), den Einspruch vom 11. Juli 2012 und das Schreiben des FA vom 18. Oktober 2012 Bezug nimmt, kann nicht als Einspruch gegen den Feststellungsbescheid vom 5. Dezember 2012 ausgelegt werden. Die Erklärung ist eindeutig und nicht auslegungsbedürftig. Dem Willen des Steuerberaters entsprechend wurde mit ihr nur eine Stellungnahme und konkrete Antwort der Eheleute M und I auf das Schreiben des FA vom 18. Oktober 2012 im Rahmen des Einspruchsverfahrens gegen den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr abgegeben. Dieser mit dem Schreiben vom 3. Januar 2013 verfolgte Zweck tritt auch dadurch hervor, dass die Frage, ob dieser Schriftsatz als Einspruch gegen den Feststellungsbescheid vom 5. Dezember 2012 zu werten sei, erst im darauffolgenden Jahr durch das als Reaktion auf die richterlichen Hinweise in dem Klageverfahren 1 K 203/13 und dem zugehörigen Aussetzungsverfahren anzusehende Schreiben des Steuerberaters vom 10. Juli 2014 aufgeworfen worden ist.
- 24** b) Anders als das FG und die Klägerin meinen, ist die für die Eheleute M und I abgegebene Stellungnahme des Steuerberaters vom 3. Januar 2013 jedoch nicht in einen Einspruch der Klägerin gegen den Feststellungsbescheid vom 5. Dezember 2012 umzudeuten.
- 25** aa) Eine Umdeutung ist zwar grundsätzlich auch bei Verfahrenserklärungen denkbar (s. z.B. BFH-Beschluss vom 23. November 1978 I R 56/76, BFHE 126, 366, BStBl II 1979, 173). Es ist jedoch ein Gebot der Rechtssicherheit, Rechtskundige wie Angehörige der steuerberatenden Berufe oder Rechtsanwälte mit ihren Verfahrenserklärungen beim Wort zu nehmen (vgl. BFH-Urteil vom 26. April 2006 II R 35/06, BFH/NV 2006, 1800; BFH-Beschlüsse vom 29. Juli 1993 X B 210/92, BFH/NV 1994, 382; vom 10. April 2002 VIII B 122/01, BFH/NV 2002, 1309, und vom

21. Juli 2005 VIII B 77/05, BFH/NV 2005, 1861). Denn bei diesen Personen kann davon ausgegangen werden, dass sie sich über die rechtliche Tragweite ihrer Erklärungen im Klaren sind (BFH-Urteile in BFH/NV 2006, 1800, und in BFH/NV 1987, 359; BFH-Beschluss vom 14. Juni 2011 V B 24/10, BFH/NV 2011, 1532). Dementsprechend folgt bereits aus der Eindeutigkeit des vom Steuerberater formulierten Schreibens vom 3. Januar 2013, dass eine Umdeutung im Streitfall ausscheidet. Es besteht auch kein Anlass, der unmissverständlichen Stellungnahme eines steuerlichen Beraters, die sich ausdrücklich auf den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr bezieht, einen anderen Sinn beizumessen, als sie nach ihrem Wortlaut und ihrem Zweck hat (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 6. Dezember 1984 VII ZR 64/84, Neue Juristische Wochenschrift 1986, 588). Eine abweichende Beurteilung ergibt sich im Streitfall entgegen der Auffassungen des FG und der Klägerin nicht aus der Garantie effektiven Rechtsschutzes nach Art. 19 Abs. 4 GG. Denn der Rechtsschutz der Klägerin wird ohne die Umdeutung nicht in unzumutbarer, aus Sachgründen nicht mehr zu rechtfertigender Weise erschwert oder verhindert. Vielmehr standen der steuerlich beratenen Klägerin innerhalb der gesetzlichen Fristen alle Möglichkeiten offen, ein etwaiges Rechtsschutzziel zu verfolgen. Deren Wahrnehmung obliegt allerdings der Klägerin.

- 26** bb) Aber auch wenn die Umdeutung von Verfahrenserklärungen der Steuerberater grundsätzlich möglich wäre und der Rechtsgedanke des § 140 BGB im Steuerrecht gilt, erforderte eine Umdeutung in entsprechender Anwendung des § 140 BGB das Vorliegen einer nichtigen oder wegen Anfechtung unwirksamen Verfahrenserklärung (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2011, 1532), mithin abstrakt-generell eine Fehlerhaftigkeit der Verfahrenserklärung. Daran fehlt es indes im Streitfall. Die im Rahmen des Einspruchsverfahrens gegen den Einkommensteuerbescheid für 2010 abgegebene Stellungnahme vom 3. Januar 2013 ist weder nichtig noch aus anderen Gründen unwirksam. Der Senat kann offenlassen, ob eine Umdeutung auch bei "sinnlosen" Verfahrenserklärungen möglich wäre. Denn die mit der Stellungnahme beabsichtigte Beantwortung des Schreibens des FA vom 18. Oktober 2012 war nicht sinnlos.
- 27** cc) Abgesehen davon scheidet die Umdeutung im Streitfall schließlich aus dem Grund aus, dass nur der Inhalt einer Erklärung, nicht aber die Person des Erklärenden der Umdeutung fähig ist (so schon BFH-Beschluss in BFHE 126, 366, BStBl II 1979, 173). Der Steuerberater hat aber die Stellungnahme vom 3. Januar 2013 lediglich für die dort im Betreff bezeichneten Eheleute M und I abgegeben und nicht für die durch den Feststellungsbescheid betroffene Klägerin.
- 28** c) Da das Zwischenurteil des FG diesen Rechtsgrundsätzen nicht entspricht, ist es aufzuheben.
- 29** 3. Mit der Aufhebung des Zwischenurteils befindet sich das Klageverfahren wieder in dem Stadium, in welchem es sich vor Erlass des Zwischenurteils befand, ohne dass es einer förmlichen Zurückverweisung bedarf (BFH-Urteil vom 15. Oktober 1996 IX R 10/95, BFHE 181, 316, BStBl II 1997, 178).
- 30** 4. Über die Kosten des Revisionsverfahrens hat das FG im Endurteil zu entscheiden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de