Beschluss vom 12. Juni 2017, III B 144/16

Tatsächliche Verständigung; Subsidiarität der Feststellungsklage - Anforderungen an das Vorliegen eines Verwaltungsakts

ECLI:DE:BFH:2017:B.120617.IIIB144.16.0

BFH III. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 41, FGO § 44, FGO § 47, AO § 118, AO § 347, AO § 366, AO § 204, FGO § 40 Abs 1

vorgehend FG Münster, 04. August 2016, Az: 4 K 212/15 E,G,U

Leitsätze

1. Die Voraussetzungen der Wirksamkeit einer tatsächlichen Verständigung werden im Verfahren über die Anfechtung des hierauf gestützten Festsetzungs- oder Feststellungsbescheids inzident geprüft .

2. Eine tatsächliche Verständigung stellt keinen Verwaltungsakt i.S. der §§ 41 Abs. 2 Satz 2 FGO, 118 Satz 1 AO dar .

3. Hat der Steuerpflichtige die auf eine tatsächliche Verständigung gestützten Festsetzungs- und Feststellungsbescheide mangels Einlegung eines Einspruchs bestandskräftig werden lassen, ist bei einer auf Feststellung der Unwirksamkeit der tatsächlichen Verständigung gerichteten Klage auch dann die Subsidiaritätsklausel des § 41 Abs. 2 Satz 1 FGO zu beachten, wenn der Steuerpflichtige die tatsächliche Verständigung mit einem Einspruch angreift und das Finanzamt diesen als unzulässig verwirft .

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 5. August 2016 4 K 212/15 E,G,U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) betrieb in den Jahren 2009 bis 2013 einen Gebrauchtwagenhandel. Mitte 2013 fanden eine Steuerfahndungs- und eine Betriebsprüfung beim Kläger statt, in deren Folge verschiedene Entwürfe einer tatsächlichen Verständigung erarbeitet und mit dem Kläger und seinem Berater besprochen wurden. Am 13. Juni 2014 kam es zu einer erneuten Besprechung, an der nur noch der Kläger persönlich und drei Finanzbeamte teilnahmen. Man einigte sich für 2009 bis 2013 auf verschiedene Besteuerungsgrundlagen. Die Ergebnisse der tatsächlichen Verständigung wurden im Juli 2014 in geänderten Bescheiden zur Einkommensteuer, zum Gewerbesteuermessbetrag und zur Umsatzsteuer umgesetzt, die mangels Einsprüchen bestandskräftig wurden.

2 Im September 2014 legte der Kläger Einspruch gegen die tatsächliche Verständigung ein, den er damit begründete, dass ihm von den Finanzbeamten eine Steuernachzahlung von 1 Mio. €, eine Vernichtung seiner Existenz und eine Haftstrafe angedroht und er zur Unterschrift erpresst worden sei. Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) verwarf den Einspruch mangels Verwaltungsaktsqualität der tatsächlichen Verständigung als unzulässig.

3 Mit der dagegen gerichteten Klage machte der Kläger geltend, die tatsächliche Verständigung sei infolge seiner Anfechtung (§ 123 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) unwirksam. Zudem komme sie zu einem objektiv völlig unzutreffenden Ergebnis. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage als unzulässig ab. Es hielt sowohl den auf

Feststellung der Unwirksamkeit der tatsächlichen Verständigung gerichteten Hauptantrag als auch den Hilfsantrag, der auf eine Verpflichtung gerichtet war, die angefochtenen Bescheide dahingehend zu ändern, dass der Besteuerung nicht die tatsächliche Verständigung zugrunde gelegt werde, für unzulässig und ließ die Revision nicht zu.

4 Mit seiner Beschwerde begehrt der Kläger die Revision wegen Verfahrensmängeln (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) zuzulassen.

Entscheidungsgründe

II.

5 Die Beschwerde ist unbegründet und deshalb durch Beschluss zurückzuweisen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 FGO).

6 1. Soweit das FG im Streitfall die Klage auf Feststellung der Unwirksamkeit der tatsächlichen Verständigung vom 13. Juni 2014 als unzulässig abgewiesen hat, liegt kein Verfahrensmangel vor, der die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO rechtfertigt.

7 a) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) stellt es einen Verfahrensmangel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO dar, wenn über eine zulässige Klage nicht in der Sache, sondern durch Prozessurteil entschieden wird (z.B. BFH-Beschlüsse vom 18. August 2011 V B 44/10, BFH/NV 2011, 2084, Rz 23, und vom 31. Mai 2010 V B 49/08, BFH/NV 2010, 1978, Rz 23).

8 b) Nach § 41 Abs. 1 FGO kann durch Klage die Feststellung des Bestehens oder Nichtbestehens eines Rechtsverhältnisses oder der Nichtigkeit eines Verwaltungsakts begehrt werden, wenn der Kläger ein berechtigtes Interesse an der baldigen Feststellung hat. Die Feststellung kann nicht begehrt werden, soweit der Kläger seine Rechte durch Gestaltungs- oder Leistungsklage verfolgen kann oder hätte verfolgen können (§ 41 Abs. 2 Satz 1 FGO). Dies gilt nicht, wenn die Feststellung der Nichtigkeit eines Verwaltungsakts begehrt wird (§ 41 Abs. 2 Satz 2 FGO).

9 Im Streitfall ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass der Kläger seine Rechte durch eine Gestaltungsklage hätte verfolgen können.

10 aa) Das FA hat die umstrittene tatsächliche Verständigung vom 13. Juni 2014 nach den Feststellungen des FG den zur Einkommensteuer, zum Gewerbesteuermessbetrag und zur Umsatzsteuer ergangenen Änderungsbescheiden vom 3. Juli 2014, 4. Juli 2014 und 14. Juli 2014 zugrunde gelegt. Diese Bescheide hat der Kläger nicht mit einer Klage angefochten. Mit einer solchen Anfechtungsklage hätte der Kläger sein Rechtsschutzziel, dass die tatsächliche Verständigung der Besteuerung wegen der geltend gemachten Unwirksamkeit nicht zugrunde gelegt werden darf, erreichen können. Denn es entspricht ständiger Rechtsprechung des BFH, dass die Voraussetzungen der Wirksamkeit einer tatsächlichen Verständigung im Verfahren über die Anfechtung des Festsetzungs- oder Feststellungsbescheids inzident geprüft werden (BFH-Urteile vom 13. August 1997 I R 12/97, BFH/NV 1998, 498, Rz 12, betreffend Berücksichtigung einer tatsächlichen Verständigung bei einer Körperschaftsteuerfestsetzung; vom 1. Februar 2001 IV R 3/00, BFHE 194, 13, BStBl II 2001, 520, Rz 44 f., betreffend Berücksichtigung bei einem Feststellungsbescheid; vom 8. Oktober 2008 I R 63/07, BFHE 223, 194, BStBl II 2009, 121, Rz 8 ff., betreffend Berücksichtigung bei einem Gewerbesteuermessbetragsbescheid und zugleich zur Möglichkeit, in einem solchen Anfechtungsprozess durch Zwischenurteil über die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung zu entscheiden).

11 bb) Zu Recht ist das FG ferner davon ausgegangen, dass die Anfechtungsklage das Rechtsschutzziel des Klägers mindestens ebenso gut und sogar rechtsschutzintensiver verwirklicht hätte als die Feststellungsklage (s. zu diesem Erfordernis Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 41 FGO Rz 15), da nur mit der Anfechtungsklage die letztendlich vom Kläger begehrte Absenkung der mit den Änderungsbescheiden festgesetzten oder festgestellten Beträge erreicht werden konnte.

12 Nicht gefolgt werden kann dem Kläger darin, dass die Gestaltungsklage aufgrund der vom BFH angenommenen Bindungswirkung einer tatsächlichen Verständigung keinen effektiven Rechtsschutz ermöglicht hätte. Denn wie unter II.1.b aa ausgeführt, wird im Rahmen einer Gestaltungsklage gegen den Verwaltungsakt auch die Wirksamkeit einer tatsächlichen Verständigung inzident geprüft. Ungeachtet der Frage, ob auf die von den an einer tatsächlichen

Verständigung beteiligten Personen abgegebenen Erklärungen die bürgerlich-rechtlichen Regelungen über Willenserklärungen (§§ 116 ff. BGB) direkte oder analoge Anwendung finden (für Anwendbarkeit der §§ 119, 123 BGB etwa BFH-Urteil vom 1. September 2009 VIII R 78/06, BFH/NV 2010, 593, Rz 24), ist der BFH-Rechtsprechung nicht zu entnehmen, dass eine rechtswidrige Druckausübung auf den Steuerpflichtigen bei der Beurteilung der Wirksamkeit einer tatsächlichen Verständigung außer Betracht zu bleiben hätte (s. dazu vielmehr z.B. BFH-Beschlüsse vom 23. Mai 2005 X B 62/05, nicht veröffentlicht, Rz 8, und vom 23. Juli 2002 X B 174/01, BFH/NV 2002, 1486, Rz 3 f.).

13 cc) Da es nur auf die Statthaftigkeit der Anfechtungsklage ankommt, ist es ohne Bedeutung, dass der Kläger die Anfechtungsfrist versäumt hat (Steinhauff in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 41 FGO Rz 375) und die Klage deshalb unzulässig war.

14 dd) Entgegen der Auffassung des Klägers liefe die Zulassung der Feststellungsklage in seinem Fall dem Zweck des § 41 Abs. 2 Satz 1 FGO zuwider.

15 Zwar trifft es zu, dass das Subsidiaritätserfordernis des § 41 Abs. 2 Satz 1 FGO auch der Verhinderung einer Umgehung besonderer Sachentscheidungsvoraussetzungen wie der Klagefrist (§ 47 FGO) oder des zumindest teilweise erfolglos abgeschlossenen Vorverfahrens (§ 44 FGO) dient. Diese Umgehungsgefahr wird aber nicht dadurch beseitigt, dass der Kläger Einspruch gegen die tatsächliche Verständigung und nach dessen Zurückweisung innerhalb der Frist des § 47 FGO Klage erhoben hat. Denn die Subsidiarität der Feststellungsklage soll gerade eine Umgehung der Sachentscheidungsvoraussetzungen der vorrangig zu erhebenden verwaltungsaktbezogenen Gestaltungsklagen unterbinden (Steinhauff in HHSp, § 41 FGO Rz 353). Letztere sind im Streitfall die Anfechtungsklagen gegen die Änderungsbescheide vom Juli 2014. In Bezug auf diese Gestaltungsklagen erfüllte der Kläger die Voraussetzungen der §§ 44, 47 FGO aber gerade nicht, weil er die Änderungsbescheide hatte bestandskräftig werden lassen.

16 ee) Schließlich liegen auch die Voraussetzungen des § 41 Abs. 2 Satz 2 FGO nicht vor, da eine tatsächliche Verständigung keinen Verwaltungsakt darstellt.

17 Verwaltungsakt ist gemäß § 118 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalls auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist.

18 Eine danach erforderliche hoheitliche Maßnahme mit Regelungscharakter liegt vor, wenn die Behörde von einer ihr verliehenen Befugnis der öffentlichen Gewalt Gebrauch macht und dadurch dem Rechtsunterworfenen einseitig eine Verpflichtung auferlegt (Söhn in HHSp, § 118 AO Rz 110, 116; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 118 AO Rz 9, 11). Hieran fehlt es im Falle einer tatsächlichen Verständigung. Diese schöpft ihre Verbindlichkeit nicht aus einer einseitigen Verpflichtungsbefugnis der Behörde. Vielmehr erwächst die Bindungswirkung nach der Rechtsprechung des BFH aus dem Grundsatz von Treu und Glauben, der es gebietet, dass im Steuerrechtsverhältnis jeder auf die berechtigten Belange des anderen Teils angemessen Rücksicht nimmt und sich mit seinem eigenen früheren (nachhaltigen) Verhalten nicht in Widerspruch setzt, auf das der andere vertraut und aufgrund dessen er unwiderrufbar disponiert hat (z.B. BFH-Urteil vom 6. Februar 1991 I R 13/86, BFHE 164, 168, BStBl II 1991, 673, unter II.2.d; BFH-Beschluss vom 30. Juli 1997 II B 18/97, BFH/NV 1998, 188, unter 1.; Senatsurteil vom 24. Januar 2002 III R 49/00, BFHE 198, 12, BStBl II 2002, 408, unter II.4., zugleich zur Bindungswirkung aus dem öffentlich-rechtlichen Vertrag, falls die tatsächliche Verständigung mit Teilen der Literatur so eingestuft wird). Mangels einseitigem Setzen einer verbindlichen Rechtsfolge enthalten tatsächliche Verständigungen auch keine Regelung i.S. des § 118 AO (Söhn in HHSp, § 118 AO Rz 150).

19 Eine Verwaltungsaktqualität ergibt sich entgegen der Auffassung des Klägers auch nicht daraus, dass das FA die tatsächliche Verständigung dergestalt eingeordnet hätte. Vielmehr hat das FA den Einspruch mit der Einspruchsentscheidung vom 17. Dezember 2014 ausdrücklich deshalb als unzulässig verworfen, weil es die tatsächliche Verständigung nicht als Verwaltungsakt qualifizierte. Da § 366 AO die Beifügung einer Rechtsbehelfsbelehrung unabhängig davon vorsieht, ob der Einspruch nach § 347 AO als statthaft qualifiziert wurde, lässt sich aus dieser kein Rückschluss auf das Vorliegen eines Verwaltungsakts ziehen.

20 2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 1 i.V.m. § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de