

Beschluss vom 09. November 2021, V B 26/21

Zur Bezeichnung des angefochtenen Verwaltungsakts bei Einlegung eines Einspruchs - Die Entscheidung wurde nachträglich aufgrund einer Anfrage zur Veröffentlichung bestimmt

ECLI:DE:BFH:2021:B.091121.VB26.21.0

BFH V. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, AO § 357 Abs 3 S 1

vorgehend FG Münster, 09. März 2021, Az: 1 K 3085/17 E, G, U

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 09.03.2021 - 1 K 3085/17 E, G, U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Gründe

- 1 Die Beschwerde der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) gegen die Nichtzulassung der Revision ist unbegründet, da keiner der Zulassungsgründe nach § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) vorliegt.
- 2 1. Die Revision ist nicht wegen der von der Klägerin aufgeworfenen Rechtsfrage zur Rechtzeitigkeit eines Einspruchs gegen einen nicht ausdrücklich genannten Bescheid, der --neben anderen Bescheiden-- nach einer Außenprüfung erging, zuzulassen. Die Rechtsfrage hat keine grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.
- 3 a) Grundsätzliche Bedeutung i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO kommt einer Rechtssache 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 klärbar sein (vgl. Senatsbeschluss vom 31.01.2019 - V B 99/16, BFH/NV 2019, 409, Rz 10, m.w.N.). Eine Rechtsfrage ist nicht klärungsbedürftig, wenn sie durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) bereits geklärt ist und keine neuen Gesichtspunkte vorgetragen werden, die eine erneute Prüfung und Entscheidung dieser Frage durch den BFH erforderlich machen (BFH-Beschluss vom 11.11.2020 - IX B 40/20, BFH/NV 2021, 349, Rz 4, m.w.N.).
- 4 b) Die Klägerin wirft die Rechtsfrage auf, ob ein Einspruch gegen einen aufgrund einer Außenprüfung ergangenen Umsatzsteueränderungsbescheid auch dann fristgerecht eingelegt worden ist, wenn der Bescheid in einem ersten Einspruchsschreiben --anders als die unter dem gleichen Datum ergangenen Änderungsbescheide zur Einkommensteuer und zur Umsatzsteuer der anderen Prüfungsjahre-- nicht aufgeführt worden ist, die noch innerhalb der Einspruchsfrist eingereichte Einspruchsbegründung aber sämtliche Feststellungen der Außenprüfung, insbesondere auch die im Schätzungswege erhöhten Umsätze (Betriebseinnahmen) aller Prüfungsjahre betrifft.
- 5 c) Diese Rechtsfrage ist nicht klärungsbedürftig, weil in der Rechtsprechung des BFH geklärt ist, dass die Rechtswirksamkeit des eingelegten Rechtsbehelfs nicht von einer genauen Bezeichnung des angefochtenen Verwaltungsakts abhängig ist. 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 Finanzamts beseitigt werden können. Fehlt es an einer eindeutigen und zweifelsfreien Erklärung des tatsächlich Gewollten, ist der wirkliche Wille des Steuerpflichtigen durch Auslegung seiner Erklärungen 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. Dies gilt grundsätzlich auch für Erklärungen rechtskundiger Personen (BFH-Urteil vom 08.05.2008 - VI R 12/05, BFHE 222, 196, BStBl II 2009, 116, unter II.1., m.w.N.).

- 6 Die Auslegung des Einspruchs ist Gegenstand der vom Finanzgericht (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 in vollem Umfang nachprüfbar ist indes, ob ein Einspruch auslegungsbedürftig ist. Hieran fehlt es, wenn die Erklärung nach Wortlaut und Zweck einen eindeutigen Inhalt hat (BFH-Urteile in BFHE 222, 196, BStBl II 2009, 116, unter II.1., m.w.N., und vom 28.11.2018 - I R 61/16, BFH/NV 2019, 898, Rz 22, m.w.N.).
- 7 Neue Gesichtspunkte, die eine erneute Prüfung und Entscheidung dieser Frage durch den BFH erforderlich machen, hat die Klägerin nicht vorgetragen.
- 8 d) Die von einem fachkundigen Berufsträger abgegebene Einspruchserklärung der Klägerin vom xx.xx.2017 ist zudem insoweit eindeutig, als sie den Umsatzsteuerbescheid 2012 nicht umfasst. Sie benennt als angefochtene Bescheide unzweideutig die gesondert ergangenen Umsatzsteuerbescheide 2013 und 2014 sowie die gesondert ergangenen "Sammelbescheide" für 2012 bis 2014 über Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer, jeweils vom xx.xx.2016, aber nicht den ebenfalls gesondert ergangenen Umsatzsteuerbescheid 2012 vom xx.xx.2016. Im Übrigen wird in dem Einspruchsschreiben lediglich mitgeteilt, dass Einspruch gegen die benannten Bescheide erhoben wird und eine Begründung mit gesondertem Schreiben erfolgt.
- 9 Auch die gesondert beim Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) eingegangene Einspruchsbegründung vom xx.xx.2017 ist nicht auslegungsbedürftig. Es ist ihr nämlich nicht zu entnehmen, dass die Klägerin mit der Einspruchsbegründung auch einen Einspruch gegen den Umsatzsteuerbescheid 2012 einlegen wollte. Das FG hat zutreffend darauf abgestellt, dass die Einspruchsbegründung vom xx.xx.2017 lediglich auf die bereits eingelegten Einsprüche Bezug nimmt und diese --auch mit den Ausführungen zum Streitjahr 2012 für das Einspruchsverfahren wegen Einkommensteuer 2012-- begründet.
- 10 Dass es das FG abgelehnt hat, die Einspruchsbegründung erweiternd als Einspruch gegen alle Steuerbescheide, die nach der Außenprüfung ergingen, auszulegen, ist nicht zu beanstanden. Die Auslegung darf nicht zur Annahme eines Erklärungsinhalts führen, für den sich in der Erklärung selbst keine Anhaltspunkte finden lassen. Eine derartige Korrektur der Erklärung kann auch mit dem Grundsatz der rechtsschutzgewährenden Auslegung nicht gerechtfertigt werden (vgl. BFH-Urteil vom 29.10.2019 - IX R 4/19, BFHE 266, 126, BStBl II 2020, 368, Rz 13, m.w.N.).
- 11 e) Im Übrigen fehlt es an dem erforderlichen Allgemeininteresse i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.
- 12 aa) Einwände, die allein gegen die Richtigkeit des angefochtenen Urteils vorgebracht werden, sind grundsätzlich nicht geeignet, das für das Zulassungsverfahren erforderliche Allgemeininteresse zu indizieren. Genauso wenig rechtfertigen Fragen, deren Beantwortung maßgebend von der Beurteilung der tatsächlichen Besonderheiten des konkreten Sachverhalts abhängt, sowie Fehler bei der Auslegung und Anwendung des materiellen Rechts im konkreten Einzelfall für sich gesehen die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung (BFH-Beschluss vom 25.07.2005 - X B 131/04, BFH/NV 2005, 1862, unter 1.a, m.w.N.).
- 13 bb) Die Anforderungen an das Allgemeininteresse sind im Streitfall nicht erfüllt. Ob ein Einspruchsschreiben im Zusammenhang mit der innerhalb der Einspruchsfrist beim FA eingegangenen Einspruchsbegründung, mit der sich der Steuerpflichtige gegen die Feststellungen einer Außenprüfung wendet, dahingehend zu verstehen ist, dass auch gegen einen nicht ausdrücklich genannten, gesondert ergangenen Steuerbescheid Einspruch eingelegt wurde, erfordert nur die Anwendung der oben genannten festen Rechtsgrundsätze auf den konkreten (individuellen) Einzelfall. Die Beantwortung der von der Klägerin aufgeworfenen Frage nach dem konkreten Inhalt eines Einspruchsschreibens und der folgenden Einspruchsbegründung hängt lediglich von den tatsächlichen Besonderheiten des jeweiligen Sachverhalts ab.
- 14 2. Die von der Klägerin aufgeworfene zweite Rechtsfrage zur Erweiterung eines Einspruchs auf einen nicht ausdrücklich genannten Bescheid, der --neben anderen Bescheiden-- nach einer Außenprüfung erging, hat gleichfalls keine grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.

- 15 a) Die Klägerin wirft als zweite Rechtsfrage auf, ob von einer Erweiterung des Einspruchs innerhalb der Einspruchsfrist auszugehen ist, wenn die Auslegung der innerhalb der Einspruchsfrist eingereichten Begründung ergibt, dass sich der Einspruch nicht nur gegen die zunächst ausdrücklich genannten Bescheide wendet, sondern sich auf alle durch die Feststellungen der Außenprüfung getroffenen Änderungsbescheide erstrecken sollte.
- 16 b) Diese Rechtsfrage hat keine grundsätzliche Bedeutung, weil in der Rechtsprechung des BFH die Grundsätze zur Auslegung eines Einspruchs geklärt sind (s. unter 1.c) und sich die Rechtsfrage nach dem Vorbringen der Klägerin auch erst dann ergibt, wenn eine Erklärung des Steuerpflichtigen in der von der Klägerin vorgetragenen Weise auszulegen ist.
- 17 3. Die von der Klägerin aufgeworfene dritte Rechtsfrage zum entschuldbaren Büroversehen erfordert entgegen der Auffassung der Klägerin keine Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO).
- 18 a) Die Rechtsfortbildungsrevision (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) stellt einen Spezialfall der grundsätzlichen Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO dar und setzt die Darlegung und das Vorliegen einer klärungsbedürftigen sowie klärbaren Rechtsfrage ebenso voraus (Senatsbeschluss vom 08.05.2020 - V B 95/18, BFH/NV 2020, 1102, Rz 3, m.w.N.). Eine Rechtsfrage ist nicht klärbar, wenn sie auf Grundlage der nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden tatsächlichen Feststellungen nicht entscheidungserheblich ist. Daher können Rechtsfragen, die sich nur stellen können, wenn von einem anderen als dem vom FG festgestellten Sachverhalt ausgegangen wird, im Revisionsverfahren nicht geklärt werden, es sei denn, es würden in Bezug auf diese Feststellungen zulässige und begründete Verfahrensrügen erhoben oder die Bindung des BFH an den festgestellten Sachverhalt entfielen aus anderen Gründen (BFH-Beschluss vom 02.11.2016 - VIII B 7/16, BFH/NV 2017, 290, Rz 5, m.w.N.).
- 19 b) Die Klägerin wirft für den Fall der Verneinung der ersten beiden Rechtsfragen die Rechtsfrage auf, ob ein entschuldbares Büroversehen vorliegt, wenn der eingegangene Bescheid seitens der Sekretärin dem für die Rechtsbehelfsbearbeitung zuständigen Berufsträger infolge einer mechanischen Fehlleistung nicht vorgelegt wird und er es deshalb unterlässt, den Bescheid in der zunächst ohne Begründung eingereichten Einspruchseinlegung zu benennen.
- 20 c) Die von der Klägerin vorgetragene dritte Rechtsfrage zum Vorliegen eines entschuldbaren Büroversehens ist nicht klärbar, weil sie im Streitfall nicht entscheidungserheblich ist. Denn das FG hat nach dem festgestellten Sachverhalt aus anderen Gründen zutreffend ein eigenes Verschulden des Berufsträgers der Prozessbevollmächtigten der Klägerin angenommen.
- 21 aa) Berufsträger müssen im Rahmen ihres Mandats eine sachangemessene Fristenkontrolle gewährleisten. Ein Anwalt darf grundsätzlich die Fristenberechnung und die Überwachung der gesetzlichen Fristen seinen Büroangestellten übertragen, sofern das beauftragte Personal gut ausgebildet ist und sorgfältig überwacht wird. Voraussetzung dafür ist, dass klare und unmissverständliche Anweisungen erteilt werden, die sicherstellen, dass Fristversäumnisse ausgeschlossen sind. Dazu ist es unerlässlich, dass ein Fristenkalender geführt wird und die Einhaltung der laufenden Fristen durch tägliche Einsichtnahme in den Fristenkalender gesichert wird. Eine ordnungsgemäße Handhabung des Fristenkalenders verlangt ferner, dass der Fristablauf für jede einzelne Sache sofort nach Eingang endgültig vermerkt wird (BFH-Urteil vom 01.07.1987 - I R 297/83, BFH/NV 1988, 673, unter II.1., m.w.N.).
- 22 bb) Aufgrund der bindenden Feststellungen des FG liegt danach ein eigenes Verschulden der Prozessbevollmächtigten an der Versäumung der Einspruchsfrist gegen den Umsatzsteuerbescheid 2012 vor, weil es im Streitfall an der erforderlichen Handhabung sowie an einer Kontrolle der Fristen --sei es durch Berufsträger, sei es durch Büroangestellte-- fehlte.
- 23 Das FG hat festgestellt, dass der Berufsträger der Prozessbevollmächtigten der Klägerin, der die Klägerin schon während der Außenprüfung steuerlich beriet, die nach der Außenprüfung ergangenen Bescheide lediglich zur Kenntnis nahm und diese mit dem Auftrag, gegen alle Bescheide Einspruch einzulegen, an das Sekretariat des Rechtsanwaltsbereichs weiterleitete. Die daraufhin angelegte Rechtsanwaltsakte enthielt jedoch nicht den geänderten Umsatzsteuerbescheid 2012. Bei der Einspruchseinlegung habe der Berufsträger nach eigenem Bekunden nicht darauf geachtet, welche Bescheide im Betreff des Einspruchsschreibens angegeben waren und sich auch im späteren Verfahren nicht vergewissert, ob sich der Umsatzsteuerbescheid 2012 nicht doch in der Steuerakte befand. Eine sachangemessene Fristenkontrolle lässt sich diesen Feststellungen nicht entnehmen.

- 24** 4. Im Übrigen ist die Revision auch nicht im Hinblick auf das BFH-Urteil in BFHE 266, 126, BStBl II 2020, 368 zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) zuzulassen.
- 25** a) Eine die Rechtseinheit gefährdende Abweichung (Divergenz) i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO setzt voraus, dass das FG bei gleichem oder vergleichbarem festgestellten Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als u.a. der BFH (Senatsbeschluss vom 14.03.2018 - V B 142/17, BFH/NV 2018, 732, Rz 2).
- 26** b) Danach fehlt es hier an einer Divergenz zu dem BFH-Urteil in BFHE 266, 126, BStBl II 2020, 368, weil der Vorentscheidung kein gleicher oder vergleichbarer Sachverhalt zugrunde liegt.
- 27** In der bezeichneten Divergenzentscheidung hatte der Steuerpflichtige miteinander verbundene Bescheide ("Sammelbescheide") unter Wiedergabe der (amtlichen) Bescheidbezeichnung angefochten. Das dortige Einspruchsschreiben war auslegungsbedürftig, weil in dem angefochtenen Bescheid neben Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag in der Überschrift nicht erwähnte Zinsen zur Einkommensteuer festgesetzt worden waren und der Steuerpflichtige in dem Schreiben zunächst keine konkreten Einwendungen erhoben hatte. Anders liegt es hingegen im Streitfall, in dem der Umsatzsteuerbescheid 2012 nicht mit anderen Bescheiden verbunden, sondern gesondert ergangen ist, und das Einspruchsschreiben sowie die Einspruchsbegründung nicht auslegungsbedürftig sind.
- 28** 5. Ergänzend weist der Senat darauf hin, dass die Revision --anders als die Klägerin meint-- auch nicht wegen der ersten beiden Fragen zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) zuzulassen ist, weil diese beiden Rechtsfragen nicht klärungsbedürftig sind (s. unter 1.c, 2.b).
- 29** 6. Von einer Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.
- 30** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de