

# Urteil vom 21. Juli 2011, II R 7/10

## Auslegung eines Verwaltungsakts - Zurückweisung eines unzulässigen Einspruchs als unbegründet

BFH II. Senat

BGB § 133, BGB § 157, AO § 355, AO § 358

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 25. November 2009, Az: 6 K 273/08

## Leitsätze

1. NV: Maßgebend für die Auslegung eines Verwaltungsakts ist der objektive Erklärungsinhalt der Regelung, wie ihn der Empfänger nach den ihm bekannten Umständen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte. Im Zweifel ist das den Betroffenen weniger belastende Auslegungsergebnis vorzuziehen.
2. NV: Hat das Finanzamt einen unzulässigen Einspruch als unbegründet zurückgewiesen, ist die Klage als unbegründet abzuweisen.

## Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin, Revisionsbeklagte und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine in Großbritannien registrierte Wirtschafts- und Steuerberatungsgesellschaft Ltd. mit Niederlassungen in Belgien und den Niederlanden. Sie ist nicht als Steuerberatungsgesellschaft nach §§ 32 Abs. 3, 49 ff. des Steuerberatungsgesetzes in der ab 12. April 2008 geltenden Fassung des Gesetzes vom 8. April 2008 (BGBl I 2008, 666) --StBerG-- anerkannt. Für die Klägerin handelt es sich als "director" X, dessen Bestellung als Steuerberater in der Bundesrepublik Deutschland im Jahr 2000 wegen Vermögensverfalls rechtskräftig widerrufen wurde.
- 2 Beim Beklagten, Revisionskläger und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) legte die Klägerin als Bevollmächtigte der A-Ltd. (A) am 14. Januar 2008 Einspruch gegen einen Bescheid ein, mit dem das FA gegen die A ein Zwangsgeld festgesetzt hatte. Außerdem beantragte die Klägerin die Aussetzung der Vollziehung (AdV) und bis zur Entscheidung über den Aussetzungsantrag die Stundung des Zwangsgelds. Mit Bescheid vom 18. Januar 2008 wies das FA die Klägerin als Bevollmächtigte der A nach § 80 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) zurück. Die Zurückweisungsverfügung hat, soweit vorliegend von Interesse, folgenden Wortlaut:  

"... als ... leisten Sie für die Firma A-Ltd. geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen in der Form, dass Sie Einspruch gegen die Festsetzung eines Zwangsgeldes einlegen sowie Anträge auf Aussetzung der Vollziehung und Stundung stellen, ohne dazu befugt zu sein (§ 5 StBerG).

Nachrichtlich weise ich darauf hin, dass die Befugnis zur Hilfeleistung in Steuersachen sich insbesondere auch nicht aus § 3 Nr. 4 StBerG ergibt ...

Da die Voraussetzungen nicht erfüllt sind, weise ich die ... als Bevollmächtigten ihres Auftraggebers zurück (§ 80 Abs. 5 AO). Alle Verfahrenshandlungen, die Sie trotz dieser Zurückweisung künftig für Ihren Auftraggeber vornehmen, bleiben ohne steuerliche Wirkung. Die A-Ltd. als Ihren Auftraggeber habe ich unterrichtet (Hinweis auf § 80 Abs. 8 AO)."
- 3 Am 23. Januar 2008 hob das FA das gegen die A festgesetzte Zwangsgeld auf. Mit Schreiben vom 7. Februar 2008 legte die Klägerin gegen den Zurückweisungsbescheid Einspruch ein.
- 4 Ferner hat die C-Ltd. (C) in ihrer am 4. Januar 2008 eingereichten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2006 angegeben, dass die Klägerin bei der Anfertigung dieser Steuererklärung mitgewirkt habe. Mit Bescheid vom 7. Februar 2008 wies das FA die Klägerin als Bevollmächtigte der C nach § 80 Abs. 5 AO zurück.
- 5 Die Zurückweisungsverfügung hat, soweit vorliegend von Interesse, folgenden Wortlaut:

- 7 "... als ... leisten Sie für die Firma C-Ltd. geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen in der Form, dass Sie Anträge hinsichtlich der Umsatzsteuerfestsetzung 2006 für die C-Ltd. stellen, ohne dazu befugt zu sein (§ 5 StBerG).

Nachrichtlich weise ich darauf hin, dass die Befugnis zur Hilfeleistung in Steuersachen sich insbesondere auch nicht aus § 3 Nr. 4 StBerG ergibt ...

Da die Voraussetzungen nicht erfüllt sind, weise ich die ... als Bevollmächtigten ihres Auftraggebers zurück (§ 80 Abs. 5 AO). Alle Verfahrenshandlungen, die Sie trotz dieser Zurückweisung künftig für Ihren Auftraggeber vornehmen, bleiben ohne steuerliche Wirkung. Die C-Ltd. als Ihren Auftraggeber habe ich unterrichtet (Hinweis auf § 80 Abs. 8 AO)."

- 8 Am 6. März 2008 legte die Klägerin gegen den Zurückweisungsbescheid Einspruch ein.
- 9 Die Einsprüche gegen die Zurückweisungsbescheide wies das FA als unbegründet zurück. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage hinsichtlich des Zurückweisungsbescheids vom 18. Januar 2008 insoweit statt, als das FA die Klägerin als Bevollmächtigte der A über das Einspruchsverfahren gegen die Festsetzung von Zwangsgeld hinaus zurückgewiesen hat. Bezüglich des Zurückweisungsbescheids vom 7. Februar 2008 hatte die Klage insoweit Erfolg, als das FA die Klägerin als Bevollmächtigte der C über das Veranlagungsverfahren zur Umsatzsteuer für das Jahr 2006 hinaus zurückgewiesen hat. Das FG legte die Verfügungen des FA dahin aus, dass die Klägerin hinsichtlich aller weiteren Verfahrenshandlungen für die A und die C in der Zeit nach Ergehen der Verfügungen zurückgewiesen werde. Die Bescheide seien insoweit rechtswidrig, als das FA die Klägerin für zukünftige Verfahren der A und der C zurückgewiesen habe. Denn § 80 Abs. 5 AO sehe keine derart weite Rechtsfolge vor. Die Vorschrift wirke nur für das jeweilige konkrete Verfahren. Dies ergebe sich aus der systematischen Stellung innerhalb der AO. Das Urteil ist in Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2010, 1141 veröffentlicht.
- 10 Mit der Revision rügt das FA eine Verletzung des § 80 Abs. 5 AO. Nach dem Rechtsverständnis des FG könne § 80 Abs. 5 AO seinen Schutzzweck nicht erfüllen und liefe weitgehend leer.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben, soweit die Klage abgewiesen wurde, und im Übrigen die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.
- 12 Das FA beantragt, die Revision der Klägerin als unzulässig zu verwerfen und die Vorentscheidung insoweit aufzuheben und die Klage abzuweisen, als das FG der Klage stattgegeben hat.

## Entscheidungsgründe

- 13 II. 1. Die Revision der Klägerin ist als unzulässig zu verwerfen (§ 124 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 126 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), da es an der nach § 120 Abs. 2 und 3 FGO erforderlichen Begründung fehlt.
- 14 2. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO), soweit das FG der Klage stattgegeben hat. Die Zurückweisungsverfügungen sind entgegen der Auffassung des FG nicht teilweise rechtswidrig.
- 15 a) Soweit das FG die Zurückweisungsverfügungen als rechtswidrig angesehen hat, weil das FA die Klägerin für zukünftige Verfahren der A und der C zurückgewiesen habe, hat es die Bescheide fehlerhaft ausgelegt. Denn die Klägerin ist nicht für die zukünftigen Verfahren der A und C zurückgewiesen worden.
- 16 Maßgebend für die Auslegung eines Verwaltungsakts ist der objektive Erklärungsinhalt der Regelung, wie ihn der Empfänger nach den ihm bekannten Umständen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte (ständige Rechtsprechung, vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. April 2010 V R 11/09, BFH/NV 2010, 1830, m.w.N.). Es kommt grundsätzlich nicht darauf an, was die Finanzbehörde erklären wollte oder wie ein außen stehender Dritter den Verwaltungsakt auffassen konnte. Im Zweifel ist das den Betroffenen weniger belastende Auslegungsergebnis vorzuziehen, da er als Empfänger einer auslegungsbedürftigen Willenserklärung der Verwaltung durch etwaige Unklarheiten aus deren Sphäre nicht benachteiligt werden darf (vgl. BFH-Urteil vom 11. Juli 2006 VIII R 10/05, BFHE 214, 18, BStBl II 2007, 96, m.w.N.).
- 17 Zur Auslegung ist auch das Revisionsgericht befugt, wenn die tatsächlichen Feststellungen des FG hierzu ausreichen (Senatsurteil vom 24. August 2005 II R 16/02, BFHE 210, 515, BStBl II 2006, 36). Der BFH ist nicht an die Auslegung eines Bescheides durch das FG gebunden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 214, 18, BStBl II 2007, 96).

- 18** b) Die streitgegenständlichen Verfügungen sind dahin auszulegen, dass das FA die Klägerin lediglich für laufende Verfahren der A (Einspruch, AdV und Stundung betreffend die Zwangsgeldfestsetzung) bzw. der C (Umsatzsteuer 2006) zurückgewiesen hat.
- 19** Der Wortlaut der Verfügungen ist nicht eindeutig. Das FA hat die Klägerin als Bevollmächtigte ihrer Auftraggeber zurückgewiesen und im Zusammenhang damit ausgeführt, dass alle Verfahrenshandlungen, die sie trotz dieser Zurückweisungen künftig für die Auftraggeber vornehme, ohne steuerliche Wirkung blieben. Dies kann zwar dahin verstanden werden, dass die Zurückweisungen alle zukünftigen Verfahren der A und C betreffen sollten, weil alle künftigen Verfahrenshandlungen der Klägerin steuerlich wirkungslos sein sollten und eine ausdrückliche Einschränkung auf die bereits laufenden Verfahren von A bzw. C fehlt.
- 20** Gegen eine solche Auslegung spricht jedoch, dass das FA zu Beginn der Verfügungen jeweils die geschäftsmäßige Hilfe der Klägerin in den steuerlichen Verfahren der A (Einspruch, AdV und Stundung betreffend die Zwangsgeldfestsetzung) und der C (Umsatzsteuer 2006) als unbefugt bezeichnet und im Hinblick darauf die Klägerin als Bevollmächtigte der A und der C zurückgewiesen hat. Da sich aus dem Wortlaut der Verfügungen nicht entnehmen lässt, für welche Verfahren im Einzelnen die Klägerin zurückgewiesen wurde, kann aus der Angabe der Verfahren im Einleitungssatz geschlossen werden, dass damit die Verfahren benannt wurden, für die die Zurückweisung gelten soll. Einer solchen Auslegung steht nicht der Hinweis des FA in den Zurückweisungsverfügungen entgegen, dass alle Verfahrenshandlungen, die die Klägerin trotz der Zurückweisungen künftig für die A und die C vornimmt, ohne steuerliche Wirkung bleiben. Die Verwendung des Wortes "künftig" bezieht sich nicht auf Verfahren der A und der C, sondern auf die Verfahrenshandlungen der Klägerin. Insoweit wird lediglich im Wesentlichen der Gesetzestext des § 80 Abs. 8 Satz 2 AO wiedergegeben. Danach sind Verfahrenshandlungen des zurückgewiesenen Bevollmächtigten oder Beistands, die dieser nach der Zurückweisung vornimmt, unwirksam. Die Vorschrift regelt die Rechtsfolge der Zurückweisung. Soweit diese Rechtsfolge laut Zurückweisungsverfügung für alle künftig vorgenommenen Verfahrenshandlungen der Klägerin eintreten sollte, wird damit verdeutlicht, welche Verfahrenshandlungen im Rahmen der Verfahren der A (Einspruch, AdV und Stundung betreffend die Zwangsgeldfestsetzung) und der C (Umsatzsteuer 2006) in zeitlicher Hinsicht betroffen sein sollten.
- 21** Soweit das FG in der Entscheidung zu der A betreffenden Verfügung vom 18. Januar 2008 darauf hinweist, der Vertreter des FA habe in der mündlichen Verhandlung bestätigt, dass die Zurückweisung das Mandatsverhältnis der Klägerin zur A insgesamt betreffen sollte, berührt dies nicht den objektiven, sondern nur den subjektiv gewollten Inhalt der Zurückweisungsverfügung, der bei der Auslegung unbeachtlich ist.
- 22** Im Ergebnis sind daher die Verfügungen dahin auszulegen, dass das FA die Klägerin nur für die in den Verfügungen genannten Verfahren der A und der C zurückgewiesen hat. Denn solche Zurückweisungen belasten die Klägerin weniger als Zurückweisungen auch für alle zukünftigen Verfahren von A und C. Da die Zurückweisungsverfügungen damit zukünftige Verfahren nicht betreffen, können sie insoweit auch nicht rechtswidrig sein.
- 23** c) Darüber hinaus hat das FG zu Unrecht die Verfügung vom 18. Januar 2008 auch insoweit aufgehoben, als das FA die Klägerin für die Verfahren der A bezüglich AdV und Stundung des am 11. Dezember 2007 festgesetzten Zwangsgelds zurückgewiesen hat. Die Klage war vielmehr unbegründet.
- 24** Hinsichtlich der Verfahren wegen AdV und Stundung war die Klägerin zu dem Zeitpunkt, als sie mit Schreiben vom 7. Februar 2008 Einspruch gegen die Zurückweisung eingelegt hat, durch diese nicht mehr beschwert. Denn die Zurückweisung der Klägerin für diese Verfahren hatte sich bereits dadurch erledigt, dass das FA am 23. Januar 2008 das gegen die A festgesetzte Zwangsgeld aufgehoben hatte. Nach der Aufhebung war weder eine AdV des Zwangsgeldbescheids noch eine Stundung des Zwangsgelds möglich. Der Einspruch gegen die Zurückweisung war mangels Beschwer unzulässig. Hat das FA --wie im Streitfall-- einen unzulässigen Einspruch als unbegründet zurückgewiesen, ist die Klage als unbegründet abzuweisen (vgl. BFH-Beschluss vom 11. November 2008 V B 2/08, BFH/NV 2009, 401, m.w.N.).