

Urteil vom 18. September 2014, VI R 80/13

(Teil)Einspruchsentscheidung - Erneuter Einspruch innerhalb der Einspruchsfrist - Rechtsschutzgewährende Auslegung - Anforderungen an einen wirksamen Antrag auf "schlichte" Änderung

BFH VI. Senat

GG Art 19 Abs 4, FGO § 40 Abs 1, FGO § 44 Abs 2, FGO § 47 Abs 2, FGO § 63ff, AO § 367 Abs 2, AO § 355 Abs 1, AO § 348 Nr 1, AO § 172 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, AO § 125, FGO § 63

vorgehend FG Düsseldorf, 04. Juni 2013, Az: 15 K 4597/12 E

Leitsätze

Erlässt das Finanzamt vor Ablauf der Einspruchsfrist eine (Teil)Einspruchsentscheidung, ist ein nochmaliger Einspruch gegen die Steuerfestsetzung nicht statthaft, auch wenn er innerhalb der noch währenden Einspruchsfrist (§ 355 Abs. 1 AO) eingelegt worden ist.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist die Bestandskraft einer Teileinspruchsentscheidung.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute und wurden im Streitjahr 2011 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger übte eine Auswärtstätigkeit (Einsatzwechselfähigkeit) aus und erzielte hieraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Mit der Einkommensteuererklärung 2011 machte er Kosten für Fahrten zu seinen Einsatzorten in Höhe von 12.387,60 € geltend.
- 3 Mit Bescheid vom 4. Juni 2012 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Einkommensteuer für 2011 auf 7.032 € fest. Bei den Einkünften des Klägers brachte er Reisekosten in Höhe von nur 80 % des geltend gemachten Betrages zum Abzug.
- 4 Mit Schreiben vom 4. Juni 2012, das dem FA am 5. Juni 2012 zugegangen ist, legten die Kläger Einspruch ein. Der Einspruch richtete sich gegen die Kürzung der als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 des Einkommensteuergesetzes abgezogenen Krankheitskosten um zumutbare Belastungen. Da zur Frage der Verfassungsmäßigkeit dieser Kürzung mehrere finanzgerichtliche Verfahren anhängig seien, beantragten die Kläger das Ruhen des Verfahrens.
- 5 Daraufhin erließ das FA am 21. Juni 2012 --vor Ablauf der Einspruchsfrist-- eine Teileinspruchsentscheidung gemäß § 367 Abs. 2a der Abgabenordnung (AO). Es wies den Einspruch, soweit er nicht die Verfassungsmäßigkeit der Kürzung der außergewöhnlichen Belastungen betraf, als unbegründet zurück. Zur Begründung führte es aus, dass Anhaltspunkte für eine Rechtswidrigkeit des Steuerbescheides nicht beständen. Die Kläger hätten auch keine Einwände gegen die Steuerfestsetzung erhoben. Der Erlass einer Teileinspruchsentscheidung sei sachdienlich, weil dadurch die Festsetzung weitestgehend in Bestandskraft erwachsen und so dem beiderseitigen Bedürfnis nach Rechtsfrieden und -sicherheit Rechnung getragen werden könne. Im Übrigen stellte das FA das Einspruchsverfahren ruhend.
- 6 Am 6. Juli 2012 und damit innerhalb der Einspruchsfrist legten die Kläger erneut Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 4. Juni 2012 ein. Eine Begründung werde nachgereicht. Nachdem das FA mit Schreiben vom 16. August 2012 um Übersendung der Einspruchsbegründung gebeten hatte, beantragten die Kläger am 3. September 2012 die erklärungsgemäße Berücksichtigung der Fahrtkosten des Klägers. Dem am 20. September 2012 vorgebrachten Einwand des FA, dass der erneute Einspruch nicht zulässig sei, hielten sie

entgegen, dass die Einspruchsfrist des § 355 Abs. 1 AO durch eine vorzeitige Teileinspruchsentscheidung nicht verkürzt werden dürfe.

- 7 Mit Einspruchsentscheidung vom 15. November 2012 verwarf das FA den (erneuten) Einspruch der Kläger als unzulässig. Das Finanzgericht (FG) wies die daraufhin erhobene Klage ab. Ein erneuter Einspruch innerhalb der Frist des § 355 AO gegen einen Steuerbescheid sei unstatthaft, wenn der erste Einspruch innerhalb der Rechtsbehelfsfrist durch Teileinspruchsentscheidung abgewiesen worden sei. Nach Abschluss des Einspruchsverfahrens durch Teileinspruchsentscheidung stehe dem Steuerpflichtigen nur der Weg zum FG offen (Urteil des FG Düsseldorf vom 5. Juni 2013 15 K 4597/12 E, Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 621).
- 8 Hiergegen wenden sich die Kläger mit der Revision.
- 9 Sie beantragen,
das Urteil des FG Düsseldorf vom 5. Juni 2013 15 K 4597/12 E und die Einspruchsentscheidung vom 15. November 2012 aufzuheben sowie die Einkommensteuerfestsetzung 2011 vom 4. Juni 2012 dahingehend abzuändern, dass bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit Fahrtkosten in Höhe von insgesamt 12.387,60 € als Werbungskosten berücksichtigt werden.
- 10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Denn das FA hat den Einspruch der Kläger vom 6. Juli 2012 zu Recht als nicht statthaft verworfen.
- 12 1. Gemäß § 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist gegen Verwaltungsakte in Abgabenangelegenheiten der Einspruch statthaft. Soweit das Einspruchsverfahren durch eine wirksame Einspruchsentscheidung abgeschlossen wird (vgl. Birkenfeld in Hübschmann/ Hepp/Spitaler --HHSp--, § 367 AO Rz 300), können Verwaltungsakte jedoch nur noch mit der Klage angefochten werden (§§ 40 ff. FGO); ein erneuter Einspruch gegen die Steuerfestsetzung ist nicht mehr zulässig.
- 13 a) Ist das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren --wie vorliegend-- durch eine (wirksame) Rechtsbehelfsentscheidung abgeschlossen worden, liegen zwei Verwaltungsakte vor, der ursprüngliche Verwaltungsakt (hier: der Einkommensteuerbescheid vom 4. Juni 2012) und die (Teil)Einspruchsentscheidung (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. Oktober 1972 II R 110/69, BFHE 107, 409, BStBl II 1973, 187; Steinhauß in HHSp, § 44 FGO Rz 300; von Beckerath in Beermann/Gosch, FGO § 44 Rz 165; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 44 FGO Rz 16).
- 14 b) Die Einspruchsentscheidung ist ein selbständiger Verwaltungsakt. Die Finanzbehörde entscheidet über den Fortbestand und Inhalt des angefochtenen Verwaltungsaktes. Verwirft sie nicht lediglich den Einspruch als unzulässig (§ 358 AO), enthält die Einspruchsentscheidung eine materiell-rechtliche Regelung, weil sie den Regelungsinhalt des angefochtenen Verwaltungsaktes --vorliegend die Steuerfestsetzung für das Jahr 2011-- umgestaltet oder --wie im Streitfall dem Grunde und der Höhe nach-- bestätigt (Steinhauß in HHSp, § 44 FGO Rz 301, m.w.N.).
- 15 c) Verfahrensrechtlich bilden ursprünglicher Verwaltungsakt und Einspruchsentscheidung jedoch einen Rechtsverbund (BFH-Beschluss vom 29. Juni 1999 VII B 303/98, BFH/NV 1999, 1585), eine Verfahrenseinheit (BFH-Urteil vom 19. Mai 1998 I R 44/97, BFH/NV 1999, 314) in der Weise, dass der ursprüngliche Verwaltungsakt "in der Gestalt" (mit dem Inhalt) zu beurteilen ist, die er durch die Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf gefunden hat (§ 44 Abs. 2 FGO). Die Vorschrift legt damit fest, gegen welche Einzelfallregelung die Klage zu richten ist und mit welchem Inhalt die angefochtene Einzelfallregelung in das Verfahren eingeht (Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 44 Rz 31 f., m.w.N.).
- 16 d) Diese verfahrensrechtliche Einheit hat zum einen zur Folge, dass die Einspruchsentscheidung --obwohl Verwaltungsakt-- nicht nochmals mit dem Einspruch (§ 348 Nr. 1 AO) und in der Regel auch nicht "isoliert" angefochten werden kann (Steinhauß in HHSp, § 44 FGO Rz 303; von Beckerath, a.a.O., FGO § 44 Rz 171, 178; Seer,

a.a.O., § 44 FGO Rz 16 f.). Überdies kann eine Einspruchsentscheidung nicht neben einer gegen den Steuerbescheid gerichteten Klage gesondert im Klagewege angefochten werden (BFH-Urteil vom 30. Januar 1976 III R 61/74, BFHE 118, 288, BStBl II 1976, 428). Zum anderen entfällt wegen des "Verbundes" von ursprünglichem Verwaltungsakt und Einspruchsentscheidung die Möglichkeit, den Ausgangsbescheid nach dem Ergehen einer Einspruchsentscheidung nochmals --in seiner ursprünglichen Gestalt-- zum Gegenstand eines außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens zu machen. Denn in seiner ursprünglichen Form existiert der Ausgangsbescheid verfahrensrechtlich in einem solchen Fall nicht (mehr). § 44 Abs. 2 FGO behandelt das zweistufige Verwaltungshandeln insoweit vielmehr als Einheit. Ein erneuter Einspruch gegen die nämliche Steuerfestsetzung nach dem Ergehen einer Einspruchsentscheidung ist deshalb ausgeschlossen, auch wenn er innerhalb der Einspruchsfrist (§ 355 Abs. 1 AO) eingelegt wird.

- 17** 2. Nach Maßgabe dieser Grundsätze stand der Statthaftigkeit des (erneuten) Einspruchs vom 6. Juli 2012 im Streitfall die auf den (ersten) Einspruch vom 4. Juni 2012 hin ergangene Teileinspruchsentscheidung vom 21. Juni 2012 entgegen. Diese Teileinspruchsentscheidung ist wirksam ergangen. Es ist nicht ersichtlich, dass sie an einem schweren offenkundigen Mangel gemäß § 125 AO leidet. Allein der Umstand, dass sie vor Ablauf der Einspruchsfrist ergangen ist, vermag einen solchen Fehler nicht zu begründen. Denn selbst wenn das FA verpflichtet sein sollte, eine Einspruchsentscheidung erst nach Ablauf der Einspruchsfrist zu erlassen --was der Senat hier offen lassen kann--, führte ein Verstoß dagegen nur zur Rechtswidrigkeit der Einspruchsentscheidung, die der Steuerpflichtige im Rahmen eines hiergegen gerichteten Klageverfahrens geltend machen müsste. Damit ist das Einspruchsverfahren gegen die Einkommensteuerfestsetzung des Streitjahres, das mit dem Einspruch vom 4. Juni 2012 in Gang gesetzt wurde, abgeschlossen worden und der erneute Einspruch gegen die nämliche Steuerfestsetzung ausgeschlossen.
- 18** 3. Das FG hatte auch keinen Anlass, den nicht statthaften (nochmaligen) Einspruch vom 6. Juli 2012 als beim FA angebrachte (§ 47 Abs. 2 FGO) Klage gegen die Einkommensteuerfestsetzung 2011 in Gestalt der Teileinspruchsentscheidung vom 21. Juni 2012 auszulegen. Denn eine solche Auslegung des Schreibens der fachkundig vertretenen Kläger ist vorliegend nicht möglich.
- 19** a) Der Grundsatz der rechtsschutzgewährenden Auslegung von Verfahrensvorschriften (Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes) verpflichtet das FG, den wirklichen Willen des Erklärenden zu erforschen (§ 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs). Maßgebend ist nicht nur die Wortwahl des Steuerpflichtigen, sondern der gesamte Inhalt seiner Willenserklärung (z.B. BFH-Beschluss vom 7. November 2007 I B 104/07, BFH/NV 2008, 799); auch außerhalb der Erklärung liegende weitere Umstände können berücksichtigt werden (vgl. BFH-Beschluss vom 16. April 2007 VII B 98/04, BFH/NV 2007, 1345). Die Wahrung einer Klagefrist erfordert daher nicht in jedem Falle die Bezeichnung als Klageschrift oder die technisch zutreffende Formulierung des Klageantrags (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 6. November 2009 V ZR 73/09, Neue Juristische Wochenschrift 2010, 446; BFH-Beschluss vom 20. Mai 2014 III B 82/13, BFH/NV 2014, 1505).
- 20** b) Nach diesen Maßstäben und in Anbetracht der Rechtsmittelbelehrung der Teileinspruchsentscheidung war das Schreiben der Kläger vom 6. Juli 2012 nicht als Klage (§§ 40 Abs. 1, 63 ff. FGO) auszulegen, da es weder an das FG gerichtet war noch den (unbedingten) Willen zur gerichtlichen Überprüfung der Teileinspruchsentscheidung zum Ausdruck brachte, sondern ohne Bezugnahme auf diese namens und im Auftrag der Kläger Einspruch eingelegt und angekündigt wurde, dass die Einspruchsbeurteilung nachgereicht werde.
- 21** 4. Schließlich lagen im Streitfall auch die Voraussetzungen für eine schlichte Änderung des streitigen Einkommensteuerbescheides nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO nicht vor.
- 22** a) Ein wirksamer Antrag auf "schlichte" Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a i.V.m. Sätzen 2 und 3 AO zugunsten des Steuerpflichtigen muss auf eine bestimmte Änderung gerichtet sein und deshalb das verfolgte Änderungsbegehren innerhalb der Einspruchsfrist oder der Klagefrist seinem sachlichen Gehalt nach zumindest in groben Zügen zu erkennen geben (BFH-Urteile vom 27. Oktober 1993 XI R 17/93, BFHE 172, 493, BStBl II 1994, 439; vom 21. Oktober 1999 I R 25/99, BFHE 190, 285, BStBl II 2000, 283; vom 20. Dezember 2006 X R 30/05, BFHE 216, 31, BStBl II 2007, 503, und vom 25. September 2013 VIII R 46/11, juris).
- 23** b) Ein dergestalt bestimmbares Änderungsbegehren haben die Kläger erstmals mit der Einspruchsbeurteilung vom 3. September 2012 und damit jedenfalls erst nach Ablauf der Frist für eine Klage gegen die Einkommensteuerfestsetzung 2011 vom 4. Juni 2012 in Gestalt der Teileinspruchsentscheidung vom 21. Juni 2012 vorgetragen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de