

Urteil vom 05. März 2014, VIII R 51/12

Belehrung zur elektronischen Klageerhebung nicht zwingend geboten - Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung bei mehreren Bevollmächtigten im Einspruchsverfahren

BFH VIII. Senat

AO § 87a, AO § 122 Abs 1, AO § 356, AO § 357 Abs 1 S 1, FGO § 47, FGO § 52a, FGO § 55 Abs 1

vorgehend FG Hamburg, 18. Januar 2012, Az: 2 K 14/11

Leitsätze

1. NV: Die Rechtsbehelfsbelehrung in der Einspruchsentscheidung muss - jedenfalls, wenn sie vor der im Juli 2013 in Kraft getretenen Neufassung des § 357 Abs. 1 Satz 1 AO ergangen ist - keinen Hinweis auf die Möglichkeit einer Klageerhebung auf elektronischem Weg enthalten .
2. NV: Sind mehrere Bevollmächtigte für das Einspruchsverfahren bestellt, handelt das FA nicht ermessensfehlerhaft, wenn es die Einspruchsentscheidung an den Bevollmächtigten bekannt gibt, der den Einspruch eingelegt hat, und der Kläger nicht ausdrücklich einen anderen Empfangsbevollmächtigten benannt hat .

Tatbestand

- 1 I. In der Sache ist streitig, ob der Kläger und Revisionskläger (Kläger) Aufwendungen in Höhe von ... € als Sonderbetriebsausgaben steuerlich geltend machen kann; verfahrensrechtlich ist streitig, ob das Finanzgericht (FG) die Klage zu Recht als verfristet beurteilt hat.
- 2 Nach einer Außenprüfung erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) geänderte Einkommensteuerbescheide für 2006 und 2007 und hob den zuvor ergangenen Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 2007 auf. Zudem änderte das FA den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2007 für das von dem Kläger und seinem Neffen als Gesellschaft bürgerlichen Rechts betriebene ...büro und versagte dabei den Abzug der zuvor berücksichtigten Sonderbetriebsausgaben von ... €, die nach der Feststellungserklärung in Höhe von ... € auf den Kläger entfallen sollten.
- 3 Gegen diese Bescheide, sämtlich vom 17. Juli 2009, legte der Kläger mit Schriftsatz seiner Bevollmächtigten, der A Steuerberatungsgesellschaft mbH in B (A), Einspruch ein und beantragte zugleich u.a. Vollziehungsaussetzung der Einkommensteuer für 2006 und 2007. Zur Begründung kündigte die A eine Stellungnahme der bereits in die Außenprüfung eingeschalteten Rechtsanwältin C an, die sich sodann in einem Schriftsatz vom 21. August 2009 auf den "namens und in Vollmacht des Mandanten" durch den Steuerberater D in A eingelegten Einspruch --insbesondere gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007-- bezog und diesen begründete.
- 4 Im Laufe des Einspruchsverfahrens nahm das FA die Vollziehungsaussetzung vor und schrieb an die A, während diese wiederum ihren Antrag im Einspruchsverfahren auf den Solidaritätszuschlag für 2007 erweiterte.
- 5 Die Einsprüche gegen die Einkommensteuerbescheide für 2006 und 2007 sowie gegen den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 2007, jeweils vom 17. Juli 2009, wies das FA durch zusammengefasste Einspruchsentscheidung vom 1. März 2010 als unbegründet zurück. Die Einspruchsentscheidung wurde der A bekannt gegeben.
- 6 Mit Schriftsatz der Rechtsanwältin C vom 7. Februar 2011 erhob diese namens des Klägers Klage wegen des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2007 vom 10. Juli 2009 sowie die Bescheide über Einkommensteuer für 2006 und 2007.
- 7 Noch im Klageschriftsatz stellte die Prozessbevollmächtigte die Anträge, den Bescheid über die gesonderte

Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 2007 vom 17. Juli 2009 unter "Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 03.01.2011" und die Einkommensteuerbescheide für 2006 und 2007, jeweils vom 17. Juli 2009, aufzuheben. Hingegen bezog sich das FA in seiner ersten Erwiderung nur auf die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2007.

- 8 Die auf eine Anfrage des FG hin erfolgte Mitteilung, dass die Klage "bezüglich der Folgebescheide" nicht aufrechterhalten bleibe, führte sodann zur Einstellung des Verfahrens wegen Einkommensteuer 2006 und 2007, die jedoch durch Gerichtsbeschluss vom 15. November 2011 antragsgemäß wieder aufgehoben wurde.
- 9 Mit Beschluss vom 17. November 2011 lehnte das FG den Antrag des Klägers auf Prozesskostenhilfe (PKH) ab. In den Gründen führte es aus, dass die Klage keine Erfolgsaussicht habe, soweit sie sich gegen die Einkommensteuerbescheide für 2006 und 2007 und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 2007 richte. Diese Klage sei bereits unzulässig, da das diesbezügliche Rechtsbehelfsverfahren durch die Einspruchsentscheidung vom 1. März 2010 abgeschlossen worden und demzufolge die Klagefrist gemäß § 47 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bereits vor Klageerhebung am 7. Februar 2011 abgelaufen gewesen sei.
- 10 Aufgrund der mündlichen Verhandlung vom 19. Januar 2012 wies das FG die Klage ab, hinsichtlich des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2007 als unbegründet, im Übrigen als unzulässig.
- 11 Der Bundesfinanzhof (BFH) hat die Revision nur zugelassen, soweit das Urteil die Einkommensteuer 2006 und 2007 und die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 2007 betrifft.
- 12 Zur Begründung seiner Revision trägt der Kläger vor, das FG habe verfahrensfehlerhaft ein Prozessurteil erlassen. Die Klagefrist nach § 47 Abs. 1 FGO sei nicht durch die Einspruchsentscheidung des FA in Gang gesetzt worden. Sei ein Bevollmächtigter insbesondere auch zur Entgegennahme von Verwaltungsakten ermächtigt, so sei die Finanzbehörde verpflichtet, ihm Bescheide bekanntzugeben. Der durch § 122 Abs. 1 Satz 3 der Abgabenordnung (AO) eröffnete Ermessensspielraum bei der Bekanntgabe sei dann auf Null reduziert. Werde ein Verwaltungsakt dieser Verpflichtung zuwider dem Steuerpflichtigen selbst bekannt gegeben, beginne der Lauf der Rechtsbehelfsfrist erst mit tatsächlichem Zugang des Verwaltungsakts beim Bevollmächtigten. Diese Grundsätze hätten entsprechend zu gelten, wenn im Rahmen des Einspruchsverfahrens neben dem bisher Bevollmächtigten ein weiterer zur Vertretung in Steuersachen Befugter auftrete und sich aus den gegenüber der Behörde abgegebenen Erklärungen eindeutig ergebe, dass dieser der einzige Ansprechpartner für das Finanzamt sein solle. So habe es im Streitfall gelegen, weil die Prozessvertreterin der ersten Instanz, die Rechtsanwältin C, bereits im Rahmen der Schlussbesprechung der Betriebsprüfung im Mai 2009 dem FA ihre Bevollmächtigung mitgeteilt und im Folgenden die Einsprüche gegen sämtliche erstinstanzlich streitgegenständlichen Bescheide begründet habe. Ihre vorgelegte schriftliche Vollmacht habe auch eine Empfangsbevollmächtigung umfasst. Damit habe sich klar und unmissverständlich ergeben, dass sie hinsichtlich der Einspruchsverfahren alleinige Ansprechpartnerin sein sollte. Die Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung an die A habe somit die Klagefrist nicht wirksam in Gang gesetzt.
- 13 Auch wenn die Klagefrist durch die Einspruchsentscheidung vom 1. März 2010 zu laufen begonnen hätte, wäre sie im Zeitpunkt der Klageerhebung noch nicht abgelaufen gewesen, da hier die auf ein Jahr verlängerte Frist nach § 55 Abs. 2 FGO wegen unrichtiger Rechtsbehelfsbelehrung gelte. Der Kläger hätte die Klage gegen die Einspruchsentscheidung auch elektronisch erheben können (§ 52a FGO), die hierzu erforderliche Rechtsverordnung bestehe in Hamburg seit 2002. Diese Möglichkeit der Klageerhebung sei nicht Gegenstand der Rechtsbehelfsbelehrung gewesen.
- 14 Der Kläger beantragt, das angefochtene Urteil des FG hinsichtlich der Streitgegenstände Einkommensteuer 2006 und 2007 sowie gesonderter Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 2007 aufzuheben und den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.
- 15 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist unbegründet und daher nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Im Ergebnis zu Recht hat das FG

- 16 die Klage wegen Einkommensteuer 2006 und 2007 sowie gesonderter Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags auf den 31. Dezember 2007 abgewiesen.
- 17 1. Die einmonatige Klagefrist begann mit der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung vom 1. März 2010 (§ 47 Abs. 1 Satz 1 FGO) zu laufen.
- 18 a) Die Bekanntgabe an die bevollmächtigte A war wirksam (§ 122 Abs. 1 Satz 3 AO), da die A im Einspruchsverfahren für den Kläger aufgetreten ist. Die weitere Bevollmächtigte im Einspruchsverfahren und Prozessbevollmächtigte im Klageverfahren, die Rechtsanwältin C, hat die Bevollmächtigung der A nochmals bestätigt.
- 19 b) Die Bekanntgabe war auch nicht etwa wegen Auswahl der falschen Empfangsbevollmächtigten unwirksam.
- 20 aa) Nach dem tatsächlichen Verfahrensverlauf war es entgegen der Revisionsbegründung aus der insoweit maßgeblichen Sicht des FA keineswegs klar, dass die ebenfalls bevollmächtigte Rechtsanwältin C alleinige Ansprechpartnerin im Einspruchsverfahren sein sollte. Denn der Einspruch war von der A eingelegt worden, die zudem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gestellt und im Verfahren noch einen weiteren Schriftsatz an das FA gesandt hatte. Zwar hatte die A auf die zum Zeitpunkt der Einlegung des Einspruchs noch ausstehende Begründung durch die Rechtsanwältin C verwiesen. Diese äußerte sich dann aber nach dem Inhalt ihres Begründungsschreibens auch für die A ("Zur Begründung der eingelegten Einsprüche führen *wir* nunmehr wie folgt aus:"). Unter diesen Umständen lässt die Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung an die A keinen Ermessensfehler erkennen. Um eine Bekanntgabe an die Bevollmächtigte C zu bewirken und sicherzustellen, hätte es der Klägerseite obliegen, zuvor dem FA gegenüber diese eindeutig als gewünschte Bekanntgabeadressatin zu benennen. Eine derartige Benennung ist vom FG jedoch nicht festgestellt worden, aus den Akten nicht zu ersehen und im Verfahren vor dem FG auch nicht vorgetragen worden.
- 21 bb) Hätte die Prozessbevollmächtigte in erster Instanz die Fehlerhaftigkeit der Bekanntgabe geltend machen und diesbezügliche Tatsachen vortragen wollen, hätte sie dazu jedenfalls Anlass und Gelegenheit gehabt, nachdem das FG die Erfolgsaussicht der Klage wegen der hier streitgegenständlichen Bescheide schon im Beschluss vom 17. November 2011 zur beantragten PKH wegen Versäumung der Klagefrist verneint hat. Soweit die Revisionsbegründung insoweit neue, erstinstanzlich nicht vorgetragene Tatsachen enthält, können diese im Revisionsverfahren nicht mehr berücksichtigt werden (vgl. BFH-Urteile vom 17. April 1969 V R 123/68, BFHE 95, 558, BStBl II 1969, 505; vom 24. April 1991 XI R 9/87, BFHE 164, 279, BStBl II 1991, 723; BFH-Beschluss vom 22. Februar 2005 X B 177/03, BFH/NV 2005, 909).
- 22 2. Zutreffend hat das FG erkannt, dass die einmonatige Klagefrist gemäß § 47 FGO vor der Erhebung der Klage am 7. Februar 2011 abgelaufen war.
- 23 a) Ausweislich der Rechtsbehelfsakten des FA ist die Einspruchsentscheidung am 1. März 2010 mit einfachem Brief zur Post aufgegeben worden und galt damit am Donnerstag, den 4. März 2010, als bekannt gegeben (§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO), sodass die Frist am 5. März 2010 zu laufen begann und mit Ablauf des 6. April 2010, dem Dienstag nach Ostern, endete (§ 54 Abs. 1 und 2 FGO i.V.m. § 222 Abs. 1 und 2 der Zivilprozessordnung). Die Klage ist somit um zehn Monate verspätet erhoben worden.
- 24 b) Der Fristenlauf war nicht nach § 55 Abs. 1 FGO gehemmt, denn dem Kläger ist eine ordnungsgemäße Rechtsbehelfsbelehrung erteilt worden. Es liegt kein Fall einer unterbliebenen oder unrichtig erteilten Rechtsbehelfsbelehrung vor, die nach § 55 Abs. 2 FGO die Verlängerung der Klagefrist auf ein Jahr zur Folge hätte.
- 25 Die Rechtsmittelbelehrung zur Einspruchsentscheidung ist nicht wegen fehlenden Hinweises auf die Möglichkeit der Klageerhebung auf elektronischem Wege rechtsfehlerhaft. Nach der Rechtsprechung des BFH ist eine Rechtsbehelfsbelehrung, die die gesetzlich vorgeschriebenen Mindestangaben des § 356 Abs. 1 AO enthält, nicht "unrichtig" i.S. des § 356 Abs. 2 Satz 1 AO, wenn sie ergänzend den Wortlaut des § 357 Abs. 1 Satz 1 AO wiedergibt, der für den im Streitfall maßgeblichen Verfahrenszeitraum (2010) bestimmte, dass der Einspruch schriftlich einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären sei. Ein Verweis auf § 87a AO (elektronische Kommunikation) war insoweit nicht geboten (BFH-Urteil vom 20. November 2013 X R 2/12, BFHE 243, 158; BFH-Beschlüsse vom 12. Dezember 2012 I B 127/12, BFHE 239, 25, BStBl II 2013, 272; vom 12. Oktober 2012 III B 66/12, BFH/NV 2013, 177; s. auch FG Düsseldorf, Urteil vom 20. November 2012 10 K 766/12 E, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2013, 190; FG Münster, Beschluss vom 6. Juli 2012 11 V 1706/12 E, EFG 2012, 1811; ebenso zur Rechtsmittelbelehrung nach § 66 Abs. 1 des Sozialgerichtsgesetzes Urteil des Bundessozialgerichts vom 14. März 2013 B 13 R 19/12 R, Kranken- und Pflegeversicherung 2013, 120, sowie zur Rechtsbehelfsbelehrung nach der

Verwaltungsgerichtsordnung Oberverwaltungsgericht --OVG-- der Freien Hansestadt Bremen, Urteil vom 8. August 2012 2 A 53/12. A, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht - Rechtsprechungs-Report --NVwZ-RR-- 2012, 950; a.A. Landessozialgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 21. Februar 2013 L 3 R 879/10, juris; OVG des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil vom 24. November 2010 4 L 115/09, juris; OVG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 8. März 2012, NVwZ-RR 2012, 457).

- 26** Der Senat folgt der zitierten Rechtsprechung des BFH und nimmt zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Entscheidungsgründe im BFH-Urteil in BFHE 243, 158 Bezug. Die Rechtsausführungen in jener Entscheidung gelten entsprechend für § 55 Abs. 1 FGO (Belehrung über die Rechtsmittelfrist) und § 52a FGO (Übermittlung elektronischer Dokumente), wenn es --wie im Streitfall-- um die für die Klageerhebung maßgebliche Rechtsbehelfsbelehrung in einer Einspruchsentscheidung geht.
- 27** Ob sich insoweit aufgrund der mit Wirkung ab 1. August 2013 durch das Gesetz zur Förderung der elektronischen Verwaltung sowie zur Änderung weiterer Vorschriften vom 25. Juli 2013 (BGBl I 2013, 2749) eingeführten Neufassung des § 357 Abs. 1 Satz 1 AO für danach erteilte Rechtsbehelfsbelehrungen etwas anderes ergibt, ist im Streitfall nicht entscheidungserheblich.
- 28** 3. Eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist hinsichtlich der versäumten Klagefrist nicht möglich.
- 29** a) Ein im Schriftsatz der Prozessbevollmächtigten im erstinstanzlichen Verfahren vom 24. Juni 2011 ausdrücklich --wenn auch nur vorsorglich-- gestellter Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bezog sich nicht auf die Klagefrist, sondern auf einen Einstellungsbeschluss wegen Einkommensteuer 2006 und 2007. Dieser Wiedereinsetzungsantrag hat sich ungeachtet seiner unklaren prozessualen Zielrichtung schon dadurch erledigt, dass das FG den Einstellungsbeschluss durch einen weiteren Beschluss vom 15. November 2011 2 K 74/11 wieder aufgehoben hat.
- 30** b) Im selben Schriftsatz hat die Prozessbevollmächtigte außerdem geäußert, dass auch und "nur dann" über die Frage der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu entscheiden wäre, sollte das Gericht "tatsächlich ... eine Berücksichtigung der Sonderbetriebsausgaben für das Jahr 2007 ablehnen und für das Jahr 2006 annehmen wollen ...". Sofern in dieser Äußerung überhaupt ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu erkennen sein sollte, wäre dieser, sofern er sich auf die versäumte Klagefrist beziehen sollte, nicht wirksam gestellt. Denn Prozesshandlungen können nicht von einer Bedingung abhängig gemacht werden (vgl. Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., vor § 33 Rz 14, m.w.N.). Sollte der Prozessbevollmächtigte hingegen ein Wiedereinsetzungsantrag in Bezug auf eine gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2006 (für die GbR) vorgeschwebt haben, wäre dieser für das erstinstanzliche Verfahren von vornherein unbeachtlich gewesen, da eine solche Feststellung nicht zu dessen Streitgegenständen gehörte.
- 31** c) Selbst wenn man einen sachlich ausreichenden Antrag unterstellt, war der Schriftsatz vom 24. Juni 2011, der sich offenkundig auf Äußerungen der Berichterstatterin des FG im Erörterungstermin vom 13. Mai 2011 bezog, jedenfalls nicht geeignet, die zweiwöchige Antragsfrist nach § 56 Abs. 2 Satz 1 FGO zu wahren. Zudem hat die Prozessbevollmächtigte weder innerhalb der Antragsfrist noch danach tatsächliche Gründe vorgetragen, die eine Wiedereinsetzung rechtfertigten. Derartige Tatsachen sind im Streitfall auch sonst nicht offenkundig, aktenkundig oder gerichtsbekannt, sodass eine antragslose Wiedereinsetzung durch das FG ebenfalls nicht in Betracht kam (vgl. Senatsbeschluss vom 6. April 1995 VIII B 61/94, BFH/NV 1996, 137).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de