

# Beschluss vom 02. November 2016, VIII B 7/16

## Auslegung einer Einkommensteuererklärung im Hinblick auf den Inhalt eines gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG gestellten Antrags

ECLI:DE:BFH:2016:B.021116.VIIB7.16.0

BFH VIII. Senat

EStG § 32d Abs 2 Nr 3, FGO § 115 Abs 2 Nr 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 30. November 2015, Az: 12 K 7/15

## Leitsätze

NV: Ob die Angaben des Steuerpflichtigen in einer elektronisch übermittelten Einkommensteuererklärung zur Antragstellung gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG unter bestimmten Umständen als Antragstellung für mehrere Beteiligungen des Steuerpflichtigen zu verstehen ist, betrifft keine abstrakt klärbare Rechtsfrage, sondern eine vom FG zu treffende tatsächliche Feststellung.

## Tenor

Die Beschwerde der Kläger wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 1. Dezember 2015 12 K 7/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben die Kläger zu tragen.

## Gründe

- 1 Die Beschwerde ist unbegründet und daher zurückzuweisen.
- 2 1. Die von den Klägern und Beschwerdeführern (Kläger) gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) für grundsätzlich bedeutsam gehaltenen Fragen führen nicht zur Zulassung der Revision.
- 3 a) Es ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) geklärt, dass Steuererklärungen Willenserklärungen enthalten können, für deren Auslegung die Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) ergänzend heranzuziehen sind. Einer Steuererklärung ist es nicht wesensfremd, dass in ihrer Einreichung auch die Abgabe von Willenserklärungen, insbesondere von Erklärungen über die Ausübung steuerrechtlicher Gestaltungsrechte, gesehen wird. Nach den §§ 133, 157 BGB ist bei der Auslegung einer Willenserklärung der wirkliche Wille zu erforschen und nicht am buchstäblichen Sinn des Ausdrucks zu haften; die Willenserklärung ist nach Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte auszulegen. Danach kommt als erklärter Wille das in Betracht, was bei objektiver Würdigung für denjenigen erkennbar geworden ist, für den die Erklärung bestimmt ist. Dabei ist nicht nur die Erklärung selbst, sondern die objektive Erklärungsbedeutung des Gesamtverhaltens des Erklärenden einschließlich der Nebenumstände in die Auslegung einzubeziehen (vgl. zum Ganzen BFH-Urteil vom 23. März 2000 VII R 12/99, BFH/NV 2000, 1263, m.w.N.). Voraussetzung für eine Auslegung ist aber immer, dass die eigentliche Erklärung auslegungsbedürftig ist. Hieran fehlt es, wenn die Erklärung nach Wortlaut und Zweck einen eindeutigen Inhalt hat (BFH-Urteile vom 14. Juli 1989 III R 54/84, BFHE 158, 273, BStBl II 1989, 1024; vom 9. Februar 2012 III R 45/10, BFHE 236, 413, BStBl II 2013, 1028).
- 4 b) Die Kläger halten die Frage i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO für grundsätzlich bedeutsam, ob abweichend von den vorstehenden Grundsätzen für das "Ob und Wie" der Auslegung einer Willenserklärung des Steuerpflichtigen zu verfahren ist, wenn Anträge vom Steuerpflichtigen in einer elektronisch zu übermittelnden Steuererklärung zu stellen sind, die nur eingeschränkt Raum für Ausführungen bietet. Sie sind der Auffassung, in diesem Fall sei maßgeblich nicht auf den Inhalt der Willenserklärung nach dem objektiven Empfängerhorizont des Beklagten und

Beschwerdegegners (Finanzamt --FA--) abzustellen, sondern der nach diesem Maßstab nicht zum Ausdruck gekommene, aber von Erklärungsabgabe an "unveränderlich und eindeutig belegte Wille" des Steuerpflichtigen maßgeblich. Diese Frage ist jedoch im Streitfall nicht klärungsfähig.

- 5 aa) Eine Rechtsfrage ist nicht klärungsfähig, 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 (vgl. BFH-Beschluss vom 9. März 2016 X B 142/15, BFH/NV 2016, 1030, Rz 9).
- 6 bb) Nach den bindenden und nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen Feststellungen des Finanzgerichts (FG) haben die Kläger in Zeile 28 der elektronisch übermittelten Anlage KAP die Angaben "Dividende X GmbH" (GmbH) in Höhe von "743 €" eingetragen. Der saldierte Betrag von 743 € wurde von den Klägern in einem Schreiben an das FA vom 22. Januar 2014 zunächst dergestalt erläutert, dass die GmbH an den Kläger eine Dividende in Höhe von 1.207.000,00 € ausgeschüttet habe und dem Kläger im Zusammenhang mit der Beteiligung Werbungskosten in Höhe von 1.206.256,30 € entstanden seien. Erst in einem Schreiben vom 14. April 2014 an das FA haben die Kläger geltend gemacht, der saldierte Betrag ergebe sich, wenn die Dividende der GmbH mit negativen Einkünften des Klägers aus der Beteiligung an der Y AG (AG), für die nach Auffassung der Kläger mit der Steuererklärung ebenfalls ein Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gestellt worden sei, verrechnet werde.
- 7 cc) Auf Grundlage dieser den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen ist die von den Klägern aufgeworfene Rechtsfrage nicht entscheidungserheblich und damit nicht klärungsfähig.
- 8 Nach den Feststellungen des FG steht angesichts des Geschehensablaufs im Streitfall gerade nicht fest, dass mit der Eintragung des Betrags von 743 € in Zeile 28 der Anlage KAP des Klägers ein von Beginn an unveränderlicher und eindeutig belegter, aber objektiv nicht zum Ausdruck gekommener Wille des Klägers bestand, negative Einkünfte aus der Beteiligung an der AG mit Einkünften aus der Dividende der GmbH gemäß §§ 32d Abs. 2 Nr. 3, 32d Abs. 2 Satz 2, 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG im Rahmen der tariflich zu steuernden Einkünfte aus Kapitalvermögen zu verrechnen. So haben die Kläger selbst in ihrer ersten Erläuterung im Schreiben an das FA vom 22. Januar 2014 die Saldierung unmittelbar nur im Rahmen der Einkünfteermittlung für die Beteiligung an der GmbH angeführt und erst später im Schreiben vom 14. April 2014 an das FA die Verrechnung positiver und negativer Einkünfte aus beiden Beteiligungen geltend gemacht. Ob diese unterschiedlichen Erläuterungen des Saldobetrags von 743 € in den Schreiben an das FA auf einer zwischenzeitlich geänderten rechtlichen Auffassung des Klägers zur Zuordnung der Werbungskosten als Beteiligungsaufwendungen bei der GmbH oder bei der AG beruhen oder die Ausführungen im Schreiben an das FA vom 22. Januar 2014 wie die Angaben in der Steuererklärung fehlerhaft waren, kann offenbleiben. Jedenfalls fehlt es nach dem Geschehensablauf selbst unter Anwendung der Auslegungskriterien der Kläger an einem feststellbaren "eindeutig belegten" Willen des Klägers, dass bei Abgabe der Steuererklärung die Einkünfte aus den Beteiligungen an der GmbH und an der AG verrechnet werden sollten.
- 9 c) Auch die weitere von den Klägern aufgeworfene Frage führt nicht zur Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.
- 10 aa) Die Kläger halten weiter die Frage für grundsätzlich bedeutsam, ob für einen Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG bei Übermittlung im elektronischen Verfahren die Eintragung einer saldierten Zahl ausreichend ist und der Saldo als Antrag für mehrere Beteiligungen, aus welchen sich der Saldo zusammensetzt, ausgelegt werden kann.
- 11 bb) Nach der Rechtsprechung des BFH ist geklärt, dass es revisionsrechtlich in vollem Umfang nachprüfbar ist, ob eine Erklärung des Steuerpflichtigen gegenüber dem Finanzamt auslegungsbedürftig ist (vgl. BFH-Urteile vom 19. August 2013 X R 44/11, BFHE 243, 304, BStBl II 2014, 234; vom 28. November 2001 I R 93/00, BFH/NV 2002, 613; vom 19. Juni 1997 IV R 51/96, BFH/NV 1998, 6 zur Auslegung von Einsprüchen). Die Auslegung einer auslegungsbedürftigen Erklärung in einer Steuererklärung und damit auch die Würdigung, ob hierin ein Antrag mit einem bestimmten Inhalt gestellt wurde, ist nach der zitierten Rechtsprechung hingegen Gegenstand der vom FG zu treffenden tatsächlichen Feststellungen, an die das Revisionsgericht unter den Voraussetzungen des § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist.
- 12 cc) Die Kläger werfen keine --wie für die Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO erforderlich wäre-- abstrakt klärbare Rechtsfrage auf.

- 13** Ob die Angaben des Steuerpflichtigen in einer elektronisch übermittelten Einkommensteuererklärung zur Antragstellung gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG unter bestimmten Umständen als Antragstellung für mehrere Beteiligungen des Steuerpflichtigen zu verstehen ist, betrifft keine abstrakt klärbare Rechtsfrage, sondern eine vom FG zu treffende tatsächliche Feststellung. Grundsätzliche Bedeutung i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO hat eine Rechtssache aber nur, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das abstrakte Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt; ihre Beantwortung durch den BFH muss aus Gründen der Rechtssicherheit, Rechtseinheitlichkeit und/oder Rechtsentwicklung im allgemeinen Interesse liegen. Keine grundsätzliche Bedeutung haben demgegenüber Streitigkeiten, deren Entscheidung maßgeblich von den Eigenheiten des konkret zu beurteilenden Sachverhalts bzw. Verfahrens abhängig sind. Damit korrespondierend erfordert die Darlegung der Grundsatzbedeutung --in Abgrenzung zur einzelfallbezogenen Verfahrensrüge nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO-- auch das Herausstellen einer Rechtsfrage, die einer abstrakten Klärung zugänglich, d.h. derart konkretisiert ist, dass sie mit "ja" oder "nein" beantwortet werden kann; dagegen ist es nicht ausreichend, wenn die Beantwortung der Rechtsfrage von den Umständen des Einzelfalles abhängt und damit auf die Antwort "kann sein" hinausläuft (BFH-Beschluss vom 2. Februar 2016 X B 38/15, BFH/NV 2016, 930, Rz 10).
- 14** 2. Eine Zulassung zur Fortbildung des Rechts gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO, die von den Klägern angesprochen, aber nicht näher begründet wird, kommt ebenfalls nicht in Betracht. Dieser Zulassungsgrund 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 Rechtsfrage ebenso voraus (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 3. März 2016 VIII B 25/14, BFH/NV 2016, 1021, Rz 19). Daran fehlt es für beide von den Klägern aufgeworfenen Fragen.
- 15** 3. Der Senat sieht von einer Darstellung des Tatbestands und weiteren Erwägungen gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.
- 16** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)