

Urteil vom 16. März 2022, VIII R 19/19

Ordnungsgemäße Bekanntgabe eines Steuerbescheids bei vermuteter Bevollmächtigung

ECLI:DE:BFH:2022:U.160322.VIIIR19.19.0

BFH VIII. Senat

AO § 80 Abs 1 S 1, AO § 80 Abs 1 S 3, AO § 80 Abs 2 S 1, AO § 122 Abs 1 S 3, AO § 5, AO § 122 Abs 1 S 2, AEAO 2014 § 80 Tziff 1 S 2

vorgehend FG Köln, 23. Mai 2019, Az: 1 K 999/16

Leitsätze

1. Treten Angehörige der steuerberatenden Berufe für einen Steuerpflichtigen gegenüber Finanzbehörden auf, wird auch vor der Einfügung des § 80 Abs. 2 Satz 1 AO i.d.F. des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 (BGBl I 2016, 1679) mit Wirkung vom 01.01.2017 die ordnungsgemäße Bevollmächtigung ohne Vorlage einer schriftlichen Vollmacht vermutet.
2. Diese Vermutung gilt trotz Vorliegens einer auf bestimmte Zeiträume beschränkten schriftlichen Vollmacht auch für außerhalb der schriftlichen Vollmacht liegende Zeiträume, wenn der Angehörige der steuerberatenden Berufe für diese Zeiträume gegenüber dem FA wie ein Bevollmächtigter auftritt.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 23.05.2019 - 1 K 999/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die ordnungsgemäße Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheids für 2004 (Streitjahr).
- 2 Mit Schreiben vom 20.05.2014 zeigten die Prozessbevollmächtigten der Kläger und Revisionskläger (Kläger) beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) an, dass sie die Kläger hinsichtlich der "Erklärung von Einkünften für die Jahre 2008 - 2011" sowie "Einkommensteuer 2012" vertreten und reichten entsprechende, von den Klägern am 14.05.2014 unterschriebene Vollmachten ein. Dem Schreiben war eine Schätzung ausländischer Kapitalerträge für die Jahre 2008 bis 2011 beigelegt.
- 3 Im weiteren Verlauf forderte das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung R (Steuerfahndung) die Prozessbevollmächtigten auf, die Anlagen KAP für die Jahre 2008 bis 2011 einzureichen und darüber hinaus auch die Kapitaleinkünfte für die noch nicht festsetzungsverjährten Jahre 2004 bis 2007 zu erklären.
- 4 Die Prozessbevollmächtigten reichten sodann mit Schreiben vom 23.09.2015 "wunschgemäß die ergänzenden Anlagen KAP zur Nacherklärung von Einkünften unserer (...) Mandanten für die Jahre 2004 bis 2011" sowie für die Jahre 2004 bis 2007 "weitere Bankunterlagen zum Nachweis der in den Anlagen KAP angegebenen Beträge" ein. In dem Schreiben wiesen die Prozessbevollmächtigten darauf hin, dass es sich bei den gefertigten Anlagen lediglich um ergänzende Anlagen zu den seinerzeit abgegebenen Steuererklärungen handele, sie die Anlagen sorgfältig erstellt hätten und für Rückfragen zur Verfügung stünden.

- 5 Das FA änderte daraufhin die Einkommensteuerfestsetzung für 2004 mit Bescheid vom 18.12.2015 und stellte den geänderten Einkommensteuerbescheid mit Zustellungsurkunde am 21.12.2015 den Prozessbevollmächtigten zu. Diese leiteten den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr im Januar 2016 an die Kläger weiter.
- 6 Die Kläger, nach deren Auffassung die Prozessbevollmächtigten nur für die Jahre 2008 bis 2011 bevollmächtigt gewesen seien und der Einkommensteuerbescheid für 2004 daher nicht wirksam bekannt gegeben worden sei, legten hiergegen am 18.01.2016 Einspruch ein und beantragten parallel mit Schreiben vom 08.03.2016 die Feststellung der Nichtigkeit des Einkommensteuerbescheids. Der Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 10.03.2016 zurückgewiesen und der Antrag auf Feststellung der Nichtigkeit des Einkommensteuerbescheids für 2004 am 11.03.2016 abgelehnt. Das Finanzgericht (FG) Köln wies die hiergegen erhobene Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 1501 mitgeteilten Gründen ab.
- 7 Mit der Revision rügen die Kläger, dass entgegen der Auffassung des FG der Einkommensteuerbescheid für 2004 nicht wirksam bekannt gegeben worden sei, da die Prozessbevollmächtigten nicht zum Empfang des Einkommensteuerbescheids für 2004 bevollmächtigt gewesen seien. Die vorgelegte Vollmachtsurkunde sei ausdrücklich auf die "Nacherklärung von Einkünften 2008 - 2011" sowie "Einkommensteuer 2012" beschränkt gewesen. Eine Erweiterung der Vollmacht der Prozessbevollmächtigten sei auch nicht "konkludent" durch die weitere Beauftragung zur Ermittlung und Übersendung der Kapitaleinkünfte für die Jahre 2004 bis 2007 erfolgt. Aufgrund des zivilrechtlichen Abstraktionsprinzips sei die Erteilung einer Vollmacht unabhängig von dem dieser Vollmacht zugrunde liegenden Grundgeschäft. Es könne daher nicht davon ausgegangen werden, dass die Erteilung eines Auftrags immer auch eine entsprechende Bevollmächtigung beinhalte. Dies gelte jedenfalls dann, wenn für den anderen Teil das Fehlen oder die Einschränkung der Vollmacht --wie im Streitfall durch die vorgelegten Vollmachtsurkunden-- unschwer zu erkennen sei. Darüber hinaus sei für die Ermittlung der Kapitaleinkünfte für die Jahre 2004 bis 2007 und die Übersendung der Bankunterlagen und Anlagen KAP keine Bevollmächtigung der Prozessbevollmächtigten erforderlich gewesen. Es habe bereits keine (Nach-)Erklärungspflicht für die Jahre 2004 bis 2007 bestanden, für die unter Umständen eine Bevollmächtigung erforderlich gewesen wäre. Nach § 371 der Abgabenordnung in der im Zeitpunkt der Zustellung des Einkommensteuerbescheids für 2004 an die Prozessbevollmächtigten am 21.12.2015 anzuwendenden Fassung (AO) habe --nach der seinerzeitigen Rechtslage-- eine strafbefreiende Selbstanzeige nur für die strafrechtlich relevanten Veranlagungszeiträume und mithin nur für die Jahre nach 2007 abgegeben werden können. Eine (Nach-)Erklärungspflicht habe auch nicht gemäß § 153 AO bestanden, da eine danach abzugebende Berichtigungsanzeige "unverzüglich" nach Erkennen der Unrichtigkeit zu erfolgen habe und keine Anzeigepflicht bestehe, wenn der Steuerpflichtige --wie im Streitfall die Kläger-- schon bei Abgabe der Erklärung die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit seiner Angaben gekannt habe, weil er vorsätzlich falsche Angaben gemacht habe. Letztlich habe sich auch aus § 149 AO keine (Nach-)Erklärungspflicht ergeben. Die ursprüngliche Steuererklärungspflicht sei durch Abgabe der --wenn auch falschen-- Einkommensteuererklärung erloschen. Eine Bevollmächtigung sei auch deshalb nicht notwendig gewesen, weil die Ermittlung der Kapitaleinkünfte für die Jahre 2004 bis 2007 und die Übersendung der Bankunterlagen und Anlagen KAP keinen rechtsgeschäftlichen Erklärungsgehalt gehabt habe, sondern rein tatsächlicher Natur gewesen sei. Aus diesem Grund könnten auch die Grundsätze der "Duldungsvollmacht" nicht herangezogen werden.
- 8 Die Kläger beantragen,
das FG-Urteil vom 23.05.2019 - 1 K 999/16, die Einspruchsentscheidung vom 10.03.2016 und den Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 18.12.2015 aufzuheben.
- 9 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 10 Der Einkommensteuerbescheid für 2004 sei wirksam bekannt gegeben worden, da die Prozessbevollmächtigten der Kläger zu dessen Empfang bevollmächtigt gewesen seien. Das den Prozessbevollmächtigten von den Klägern erteilte Mandat habe nicht nur die ausdrücklich genannten Zeiträume (2008 bis 2011 und 2012) umfasst. Aufgrund der Nachforderung von Unterlagen durch die Steuerfahndung für die steuerlich noch nicht verjährten Jahre 2004 bis 2007 und die Erfüllung der Mitwirkungspflichten durch den Bevollmächtigten für die Kläger sei die ursprünglich erteilte Vollmacht auf das Streitjahr erweitert worden.

Entscheidungsgründe

- 11** Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zwar hat das FG die von den Klägern erhobene Klage zu Unrecht als Feststellungsklage ausgelegt; diese ist vielmehr als Anfechtungsklage zu verstehen (unter 1.). Im Ergebnis hält jedoch die Entscheidung des FG, dass der Einkommensteuerbescheid für 2004 durch Zustellung an die Prozessbevollmächtigten wirksam gegenüber den Klägern innerhalb der Festsetzungsfrist bekannt gegeben wurde, revisionsrechtlicher Überprüfung stand (unter 2.).
- 12** 1. Die von den Klägern erhobene Klage ist zulässig. Entgegen der Auffassung des FG ist diese jedoch nicht als Feststellungsklage i.S. des § 41 Abs. 1 FGO zu verstehen. Vielmehr handelte es sich um eine Anfechtungsklage i.S. des § 40 Abs. 1 FGO.
- 13** a) Für die Einordnung und Würdigung einer Klageart kommt es nicht auf die Bezeichnung, sondern auf den Inhalt des Klagebegehrens an, der ggf. im Wege der Auslegung zu ermitteln ist (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19.10.2016 - II R 44/12, BFHE 255, 367, BStBl II 2017, 797, und vom 29.04.2009 - X R 35/08, BFH/NV 2009, 1777, jeweils m.w.N.). In der Auslegung prozessualer Willenserklärungen, die im erstinstanzlichen Klageverfahren abgegeben worden sind, ist das Revisionsgericht frei; es ist insoweit nicht an die Auslegung durch die Vorinstanz gebunden (BFH-Urteile in BFHE 255, 367, BStBl II 2017, 797, und vom 20.09.1996 - VI R 43/93, BFH/NV 1997, 249).
- 14** b) Hiervon ausgehend begehren die Kläger nicht die Feststellung der Nichtigkeit des Einkommensteuerbescheids für 2004. Ein solches Klagebegehren könnte bereits deshalb keinen Erfolg haben, weil die Prozessbevollmächtigten diesen Bescheid im Januar 2016 an die Kläger weitergeleitet haben. Ein etwaiger Bekanntgabemangel ist daher in dem Zeitpunkt geheilt worden, in dem die Kläger als Adressaten den Bescheid "in den Händen hielten" (vgl. BFH-Urteile vom 18.08.2020 - VII R 39/19, BFH/NV 2021, 329, und vom 01.02.1990 - V R 74/85, BFH/NV 1991, 2).
- 15** c) Danach begeherten die Kläger schon im Klageverfahren sinngemäß, dass der Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 18.12.2015 ersatzlos aufzuheben sei, da der Bescheid nicht innerhalb der Festsetzungsverjährung bekannt gegeben worden und deshalb rechtswidrig sei (vgl. BFH-Urteil vom 28.07.2021 - X R 15/19, BFH/NV 2022, 367). Ein solches Klagebegehren ist im Wege der Anfechtungsklage zu verfolgen. Die Zulässigkeitsvoraussetzungen dieser Klageart liegen vor. Insbesondere wurde ein Vorverfahren erfolglos durchgeführt (§ 44 Abs. 1 FGO).
- 16** 2. Das FG ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass die Klage unbegründet ist. Es hat ohne Rechtsfehler erkannt, dass das FA den Einkommensteuerbescheid für 2004 durch Zustellung an die Prozessbevollmächtigten gemäß § 122 Abs. 1, Abs. 5 AO i.V.m. § 3 des Verwaltungszustellungsgesetzes i.V.m. §§ 177 bis 182 der Zivilprozessordnung am 21.12.2015 auch mit Wirkung gegenüber den Klägern und damit auch rechtzeitig --vor Ablauf der Festsetzungsfrist zum 31.12.2015 um 24:00 Uhr-- bekannt gegeben hat.
- 17** a) Die wegen der Steuerhinterziehung auf zehn Jahre verlängerte Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer des Streitjahres (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO) hat gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres 2005 begonnen, in dem die Kläger ihre Steuererklärung eingereicht hatten. Sie endete somit mit Ablauf des Jahres 2015, mithin jeweils erst nach der Bekanntgabe des angefochtenen Bescheids am 21.12.2015.
- 18** b) Das FA hat sein Ermessen, den Steuerbescheid für 2004 nach § 122 Abs. 1 Satz 3 AO auch ohne das Vorliegen einer schriftlichen Empfangsvollmacht nach § 80 Abs. 1 Satz 3 AO in der Fassung des Streitjahres dem Prozessbevollmächtigten anstatt den Klägern zuzustellen, fehlerfrei ausgeübt.
- 19** aa) Nach § 122 Abs. 1 Satz 1 AO ist ein Verwaltungsakt gegenüber demjenigen bekannt zu geben, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird; er kann aber gemäß Satz 3 der Vorschrift auch gegenüber einem Bevollmächtigten bekannt gegeben werden. Dass eine Bevollmächtigung i.S. des § 122 Abs. 1 Satz 3 AO nicht schriftlich vorliegen muss, sondern sich aus den Umständen ergeben kann, folgt aus § 80 Abs. 1 Satz 3 AO in der Fassung des Streitjahres. Danach hat der Bevollmächtigte seine Vollmacht nur auf Verlangen schriftlich nachzuweisen. Bei Personen und Vereinigungen i.S. der §§ 3 und 4 Nr. 11 des Steuerberatungsgesetzes, die für den Steuerpflichtigen handeln, wird gemäß § 80 Abs. 2 Satz 1 AO i.d.F. des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 (BGBl I 2016, 1679) eine ordnungsgemäße Bevollmächtigung vermutet. Zwar wurde diese Regelung erst mit Wirkung vom 01.01.2017 (Art. 97 § 1 Abs. 11 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung) und somit nach der hier streitigen Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheids am 21.12.2015 eingeführt. Allerdings wurde eine solche Vollmachtsvermutung bereits zuvor durch die Rechtsprechung anerkannt (z.B. BFH-Urteile vom 01.03.1994 - VIII R 35/92, BFHE 175, 231, BStBl II 1995, 241, unter II.2.c; vom 16.10.1990 - VII R 118/89, BFHE 162, 13, unter 1.b, und vom 16.06.1989 - III R 119/85, BFHE 158, 270, BStBl II 1989, 1022, unter 2.) und auch durch die Finanzverwaltung praktiziert (Tz 1 Satz 2 des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung

2014 zu § 80). Die Einführung des neuen § 80 Abs. 2 Satz 1 AO sollte diese Grundsätze nicht verändern, sondern lediglich "gesetzlich verankern" (BTDrucks 18/7457, S. 62).

- 20** bb) Das FA konnte nach diesen Grundsätzen davon ausgehen, dass die Kläger die Prozessbevollmächtigten auch für das Streitjahr bevollmächtigt hatten, für sie gegenüber dem FA tätig zu sein und Bescheide in Empfang zu nehmen. Hierfür sprach, dass die Prozessbevollmächtigten als Rechtsanwalt und Steuerberater für die Kläger bereits für die Jahre 2008 bis 2012 gegenüber dem FA tätig geworden waren und für diese Jahre eine schriftliche Vollmacht vorgelegt hatten. Aufgrund der Korrespondenz zwischen den Prozessbevollmächtigten und der Steuerfahndung in der Folgezeit durfte das FA annehmen, dass die den Prozessbevollmächtigten als Angehörige der steuerberatenden Berufe erteilte Vollmacht auf die Jahre 2004 bis 2007 erweitert wurde und auch insoweit eine Bevollmächtigung vorlag. Denn bei der Aufforderung an die Prozessbevollmächtigten, (auch) eine Erklärung für die Kapitaleinkünfte für die noch nicht festsetzungsverjährten Jahre 2004 bis 2007 abzugeben, richtete sich die Steuerfahndung erkennbar an die Prozessbevollmächtigten in ihrer Funktion als Bevollmächtigte der Kläger. Zudem durfte das FA das Antwortschreiben der Prozessbevollmächtigten vom 23.09.2015 an die Steuerfahndung ebenfalls so verstehen, dass die Prozessbevollmächtigten dem Auskunfts- und Vorlageersuchen in ihrer Funktion als Bevollmächtigte --und nicht als Dritte-- (auch) für das Streitjahr nachgekommen sind. Sie reichten diese Unterlagen ausdrücklich "zur Nacherklärung" von Einkünften "unserer oben genannten Mandanten" für die Jahre 2004 bis 2011 ein. Dies konnte das FA nur so verstehen, dass die Prozessbevollmächtigten --auch für das Jahr 2004-- als Bevollmächtigte der Kläger auftraten.
- 21** cc) Der Senat vermag danach der Argumentation der Kläger, die Vorlage einer schriftlichen Vollmacht für die Jahre 2008 bis 2012 spreche gegen eine Bevollmächtigung für das Streitjahr, nicht zu folgen. Denn eine Bevollmächtigung i.S. des § 122 Abs. 1 Satz 3 AO muss gerade nicht schriftlich vorliegen, sondern kann sich aus den Umständen ergeben. Dies ergibt sich im Umkehrschluss aus § 80 Abs. 1 Satz 3 AO in der Fassung des Streitjahres, nach dem der Bevollmächtigte nur auf Verlangen seine Vollmacht schriftlich nachzuweisen hat.
- 22** dd) Da die Vermutung in § 80 Abs. 1 Satz 3 AO in der Fassung des Streitjahres allein an das Auftreten der Prozessbevollmächtigten im Außenverhältnis anknüpft, können die Kläger die Vollmachtsvermutung für den Empfang des streitigen Einkommensteuerbescheids nicht damit widerlegen, dass das Mandatsverhältnis mit dem Prozessbevollmächtigten einen anderen Inhalt gehabt habe. Zwar mag die Mandatierung der Bevollmächtigten auf die Abgabe der Selbstanzeige für die relevanten Zeiträume gerichtet gewesen und die Erteilung einer Empfangsvollmacht nicht zwingend erforderlich gewesen sein. Diese im Innenverhältnis der Kläger zu den Prozessbevollmächtigten liegenden Umstände können die auf das Außenverhältnis der Bevollmächtigten zum FA abstellende Vermutung der Vollmachtserteilung jedoch nicht widerlegen.
- 23** c) Unter Berücksichtigung der Gesamtumstände durfte das FA daher vermuten, dass die zunächst auf die Jahre 2008 bis 2012 beschränkte Bevollmächtigung der Prozessbevollmächtigten durch die Kläger nachträglich auf die Jahre 2004 bis 2007 erweitert wurde. Da die ursprüngliche Bevollmächtigung ausdrücklich zum Empfang der Steuerbescheide ermächtigte, durfte das FA davon ausgehen, dass dies auch für die Jahre 2004 bis 2007 galt. Auf das Vorliegen einer Anscheins- oder Duldungsvollmacht kommt es danach im vorliegenden Fall nicht an (vgl. BFH-Urteil vom 28.10.2009 - I R 28/08, BFH/NV 2010, 432).
- 24** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de