

Urteil vom 18. April 2023, VII R 59/20

Keine Nacherhebung von Schaumweinsteuer

ECLI:DE:BFH:2023:U.180423.VIIR59.20.0

BFH VII. Senat

AO § 119, AO § 124 Abs 3, AO § 125 Abs 1, AO § 157, AO § 168, AO § 226, BGB § 133, BGB § 157, SchaumwZwStG § 15, EUV 952/2013 Art 105 Abs 4

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 17. November 2020, Az: 3 K 1069/17

Leitsätze

Ein Steuerbescheid ist wegen fehlender hinreichender Bestimmtheit nichtig, wenn er für einen Veranlagungszeitraum ergeht, für den bereits ein --wirksamer-- Steuerbescheid (hier: Steueranmeldungen) gegenüber demselben Adressaten besteht, ohne dass sich nach dem Wortlaut des Bescheids oder im Wege der Auslegung ergibt, in welchem Verhältnis der zuletzt ergangene zu dem zuvor ergangenen Bescheid steht.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes vom 17.11.2020 - 3 K 1069/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten über die "Nacherhebung" von Schaumweinsteuer durch einen Schaumweinsteuerbescheid nach Durchführung einer Außenprüfung, wenn die für den betreffenden Zeitraum abgegebenen Steueranmeldungen von der Finanzbehörde nicht ausdrücklich geändert wurden.
- 2** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), die eine Sektkellerei betreibt, ist eine GmbH & Co. KG und wurde 2014 durch den mittlerweile verstorbenen A gegründet. A hatte sein zuvor bestehendes Einzelunternehmen, dessen Gegenstand ebenfalls der Betrieb einer Sektkellerei war, in die Klägerin eingebracht und war zunächst Kommanditist mit einer Haftungseinlage von 1.000 €. Im zeitlichen Zusammenhang mit der Eintragung der Klägerin in das Handelsregister schied A 2015 als Kommanditist aus. Neue Kommanditisten wurden B und C mit einer Haftungseinlage von je 500 €. Weitere Gesellschafterin der Klägerin ist die D Beteiligungs GmbH als Komplementärin, die zuvor unter dem Namen E GmbH firmiert hatte und deren Firma sowie deren Unternehmensgegenstand 2014 im Zuge der Umstrukturierung geändert worden waren. Das Erlöschen der Firma des Einzelunternehmens wurde 2014 zur Eintragung in das Handelsregister angemeldet und dort 2015 eingetragen.
- 3** A war für sein Einzelunternehmen die Erlaubnis erteilt worden, ein Schaumweinsteuerlager zu führen. Das Steuerlager wurde nach der Einbringung von der Klägerin ohne tatsächliche Änderungen fortgeführt. Eine gesonderte Anzeige gegenüber dem Beklagten und Revisionskläger (Hauptzollamt --HZA--) erfolgte nicht.
- 4** Für die Monate Januar bis Juni 2015 gab die Klägerin Schaumweinsteuer-Anmeldungen unter ihrer Firma, jedoch unter Verwendung der dem Einzelunternehmen A erteilten Verbrauchsteuernummer ab. Die angemeldeten Steuern beliefen sich auf insgesamt 145.968,73 €. Die Steueranmeldungen wurden vom HZA, mit Ausnahme der Steueranmeldung für Mai 2015, nicht beanstandet. Die von der Klägerin vorgelegten Steueranmeldungsdrucke

enthalten im Feld "sachlich richtig" jeweils eine handschriftlich angebrachte Kennzeichnung. Das HZA hatte nicht beanstandet, dass die Steueranmeldungen unter einem neuen Namen, der Firma der Klägerin, eingereicht wurden.

- 5 Auf Antrag der Klägerin vom 30.07.2015 erteilte das HZA am 10.08.2015 eine --zunächst befristete-- Erlaubnis zum Betrieb eines Steuerlagers mit Wirkung vom 30.07.2015, die mit Verfügung vom 19.08.2016 entfristet wurde.
- 6 Nach einer Außenprüfung erließ das HZA am 04.08.2016 gegenüber der Klägerin einen Schaumweinsteuerbescheid, dessen Verfügungssatz wörtlich lautete: "Ich setze die Schaumweinsteuer in Höhe von 10.016,67 € (Zehntausendsechzehn EUR) fest". Unter "II. Berechnung" enthielt der Steuerbescheid eine Steuerberechnung in Tabellenform, die sich im Einzelnen auf Textziffern des Berichts über die Außenprüfung bezog. Hierbei stellte das HZA eine bereits gezahlte Schaumweinsteuer in Höhe von 102.735,33 € und eine zu gewährende Steuerentlastung in Höhe von 108.678,76 € den nach seiner Auffassung tatsächlich geschuldeten Steuerbeträgen (insgesamt 221.430,76 €) gegenüber und wies den Differenzbetrag von 10.016,67 € mit der Bezeichnung "Nacherhebung" aus. Zusätzlich enthielt der Steuerbescheid unter "III. Begründung" die Formulierung: "Zu den Steuerbeträgen/Entlastungsbeträgen/Zahlungen der vorstehenden Tabelle erkläre ich nach § 226 AO die Aufrechnung".
- 7 Nach erfolglosem Einspruch hatte die Klage Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, der Steuerbescheid sei wegen fehlender hinreichender Bestimmtheit nichtig und aus Gründen der Rechtssicherheit aufzuheben. Der Steuerbescheid gebe in seinem Verfügungssatz (Tenor) entgegen § 157 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) nicht die gesamte, nach dem Willen des HZA für die im Zeitraum 14.04.2015 bis 29.07.2015 erfolgte Schaumweinherstellung festzusetzende Schaumweinsteuer dem Betrag nach an, sondern trete neben die Steuerfestsetzungen in Form der Steueranmeldungen. Der erklärte Wille des HZA habe darin bestanden, letztlich den insgesamt entstandenen Schaumweinsteuerbetrag von der Klägerin zu erheben, was sich aus der in dem angefochtenen Steuerbescheid vorgenommenen Berechnung ergebe. Allerdings habe es dazu wegen der zuvor von der Klägerin abgegebenen Schaumweinsteueranmeldungen eines Änderungsbescheids bedurft. Aus objektiver Empfängersicht sei eine Schaumweinsteuerfestsetzung in Höhe von lediglich 10.016,67 € erfolgt. Aufgrund dieses Auslegungsergebnisses sei der Schaumweinsteuerbescheid nicht hinreichend bestimmt. Ein Steuerbescheid sei wegen fehlender hinreichender Bestimmtheit nichtig, wenn er für einen Veranlagungszeitraum ergehe, für den bereits ein --wirksamer-- Steuerbescheid gegenüber demselben Adressaten erlassen worden sei, ohne dass sich nach dem Wortlaut des Bescheids oder im Wege der Auslegung ergebe, in welchem Verhältnis der zuletzt ergangene zu dem zuvor ergangenen Bescheid stehe. Dem Bestimmtheitserfordernis sei nicht durch die Bezugnahme auf den Außenprüfungsbericht Genüge getan. Der Steuerbescheid sei nicht als Änderungsbescheid gekennzeichnet und lasse das Verhältnis zu den ergangenen Steuerfestsetzungen offen.
- 8 Hiergegen richtet sich die Revision des HZA.
- 9 Die Klägerin habe keine wirksamen Steueranmeldungen abgegeben, weil dies unter der Verbrauchssteuer Nummer des A erfolgte und weil die Klägerin für den Zeitraum vom 14.04.2015 bis zum 29.07.2015 nicht im Besitz einer Steuerlagererlaubnis gewesen sei. Die Steueranmeldungen der Klägerin seien nicht zuordenbar gewesen und wegen widersprüchlicher Angaben nicht wirksam.
- 10 Demzufolge handele es sich bei dem angefochtenen Steuerbescheid um eine Steuerneufestsetzung und nicht um einen Steueränderungsbescheid. Dieser sei hinreichend bestimmt. Insbesondere verweise er nicht pauschal auf den Prüfungsbericht, sondern bezeichne konkrete Textstellen. Deshalb sei der Prüfungsbericht bei der Auslegung des Steuerbescheids heranzuziehen. Das FG irre, wenn es meine, dass der Steuerbescheid vom 04.08.2016 die vorangegangenen Steuerfestsetzungen offen lasse und neben den bereits festgesetzten Schaumweinsteuerforderungen für denselben Lebenssachverhalt eine weitere Schaumweinsteuer festsetze. Es handele sich um unterschiedliche Lebenssachverhalte, die jeweils durch eine Steuerneufestsetzung mit dem angefochtenen Steuerbescheid gewürdigt worden seien.
- 11 Das HZA beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen, hilfsweise, die Sache an das FG des Saarlandes zur erneuten Entscheidung zurückzuverweisen.
- 13 Sie hält die Steueranmeldungen für wirksam und meint, der angefochtene Steuerbescheid hätte sich mit den als

Steuerfestsetzungen geltenden Steueranmeldungen auseinandersetzen müssen. Dies gelte insbesondere, weil die Steueranmeldungen --anders als der Steuerbescheid-- von einer Fortführung des Steuerlagers ausgingen. Im Übrigen habe das HZA mit Schreiben vom 03.08.2016 den Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben, sodass die Steueranmeldungen bestandskräftig geworden seien.

- 14 Selbst wenn der Steuerbescheid nicht nichtig sein sollte, so sei er doch rechtswidrig und deshalb aufzuheben.
- 15 Die Beteiligten haben übereinstimmend erklärt, dass sie mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden sind.

Entscheidungsgründe

II.

- 16 Die Revision ist zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorentscheidung entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 17 1. Der Senat entscheidet gemäß §§ 121 Satz 1, 90 Abs. 2 FGO mit Zustimmung der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.
- 18 2. Das FG hat zu Recht entschieden, dass der streitgegenständliche Steuerbescheid nicht hinreichend bestimmt (§ 119 Abs. 1 AO) und deshalb nichtig ist.
- 19 a) Nach § 119 Abs. 1 AO muss ein Verwaltungsakt inhaltlich hinreichend bestimmt sein, d.h. ihm muss der Regelungsinhalt eindeutig zu entnehmen sein.
- 20 aa) Der Verwaltungsakt ist nichtig und damit nach § 124 Abs. 3 AO unwirksam, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist (§ 125 Abs. 1 AO). Ein Verwaltungsakt leidet an schweren und offenkundigen Mängeln und ist deshalb nichtig, wenn er inhaltlich nicht so bestimmt ist, dass ihm hinreichend sicher entnommen werden kann, was von wem verlangt wird (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13.10.2016 - IV R 20/14, BFH/NV 2017, 475, Rz 42, m.w.N.).
- 21 bb) Erforderlich ist u.a. die Bezeichnung der festgesetzten Steuer nach Art und Betrag (§ 157 Abs. 1 Satz 2 AO). Ein Änderungsbescheid muss zudem grundsätzlich den geänderten Bescheid erkennen lassen (vgl. BFH-Urteile vom 06.07.1994 - II R 126/91, BFH/NV 1995, 178; vom 24.04.2013 - II R 53/10, BFHE 241, 63, BStBl II 2013, 755, Rz 34, und vom 17.12.2014 - II R 2/13, BFHE 248, 238, BStBl II 2015, 557, Rz 13). Hierzu genügt es, dass aus dem gesamten Inhalt des Bescheids, aus dem Zusammenhang, aus der von der Behörde gegebenen Begründung oder aus den den Beteiligten bekannten näheren Umständen des Erlasses im Wege einer am Grundsatz von Treu und Glauben orientierten Auslegung hinreichende Klarheit gewonnen werden kann (BFH-Urteil in BFHE 241, 63, BStBl II 2013, 755, Rz 34, m.w.N.).
- 22 cc) Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist über den bloßen Wortlaut hinaus im Wege der Auslegung zu ermitteln, wobei die §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs auch für öffentlich-rechtliche Willensbekundungen geltende Auslegungsregeln enthalten (BFH-Urteil vom 10.05.2012 - IV R 34/09, BFHE 239, 485, BStBl II 2013, 471).
- 23 Entscheidend ist danach, wie der Betroffene nach den ihm bekannten Umständen --seinem "objektiven Verständnishorizont" (vgl. BFH-Urteil vom 08.11.1995 - V R 64/94, BFHE 179, 211, BStBl II 1996, 256)-- den materiellen Gehalt der Erklärung unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte (BFH-Urteile vom 18.04.1991 - IV R 127/89, BFHE 164, 185, BStBl II 1991, 675 und vom 11.07.2006 - VIII R 10/05, BFHE 214, 18, BStBl II 2007, 96). Bei der Auslegung ist nicht allein auf den Tenor des Bescheids abzustellen, sondern auch auf den materiellen Regelungsgehalt einschließlich der für den Bescheid gegebenen Begründung (ständige Rechtsprechung; vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 214, 18, BStBl II 2007, 96, unter II.3.b aa und vom 26.11.2009 - III R 87/07, BFHE 227, 466, BStBl II 2010, 429, unter II.2.a.; jeweils m.w.N.). Es kommt somit weder darauf an, was die Finanzbehörde mit ihrer Erklärung gewollt hat (BFH-Urteil vom 11.05.1999 - IX R 72/96, BFH/NV 1999, 1446), noch darauf, wie ein außenstehender Dritter die Erklärung der Behörde auffassen konnte bzw. musste (BFH-Urteil vom 30.09.1988 - III R 218/84, BFH/NV 1989, 749). Da der Verwaltungsakt nur mit dem bekanntgegebenen Inhalt wirksam wird, muss aber die Auslegung zumindest einen Anhalt in der bekanntgegebenen Regelung haben (BFH-Urteil vom 28.11.1985 - IV R 178/83, BFHE 145, 226, BStBl II 1986, 293, m.w.N.; BFH-Beschlüsse vom 16.03.2001 -

IV B 17/00, BFH/NV 2001, 1103 und vom 12.05.2022 - V R 31/20, BFH/NV 2022, 1153, Rz 29, jeweils m.w.N.). 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 (BFH-Urteil in BFHE 214, 18, BStBl II 2007, 96).

- 24** dd) An die Auslegung des FG ist der Senat nicht gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden. Denn die Frage, welchen Inhalt ein Verwaltungsakt hat, ist vom Revisionsgericht in eigener Zuständigkeit zu beantworten und ggf. zu korrigieren, wenn die tatsächlichen Feststellungen des FG hierzu ausreichen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile in BFHE 239, 485, BStBl II 2013, 471, Rz 38, m.w.N.; in BFH/NV 2017, 475, Rz 50; vom 21.06.2017 - V R 3/17, BFHE 259, 140, BStBl II 2018, 372, Rz 18 und vom 11.11.2020 - XI R 11/18, BFHE 271, 41, BStBl II 2021, 415, Rz 26, m.w.N.).
- 25** b) Der angefochtene Steuerbescheid vom 04.08.2016 ist nach diesen Grundsätzen inhaltlich nicht hinreichend bestimmt, weil er nicht deutlich erkennen lässt, in welchem Verhältnis er zu den genannten Steueranmeldungen der Klägerin für die Monate Januar bis Juni 2015 steht.
- 26** aa) Nach § 15 Abs. 1 (und § 29 Abs. 3) des Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetzes hat der Steuerschuldner in der Regel am zehnten Tag des auf die Entstehung der Steuer folgenden Monats eine Steueranmeldung abzugeben und die Steuerschuld spätestens am fünften Tag des zweiten auf die Steuerentstehung folgenden Monats zu entrichten. Die Einzelheiten der Steueranmeldung ergeben sich aus § 30 der Verordnung zur Durchführung des Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetzes. Eine Steueranmeldung steht nach § 168 Satz 1 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich.
- 27** Die Steueranmeldungen der Klägerin für die Monate Januar bis Juni 2015 stellen nach §§ 167, 168, 164 AO wirksame Verwaltungsakte dar. Anders als das HZA meint, sind die Steueranmeldungen nicht unwirksam, weil sie unter der Verbrauchsteuernummer des A abgegeben wurden und deshalb nicht zuordenbar und widersprüchlich gewesen seien oder weil die Klägerin für den Zeitraum vom 14.04.2015 bis 29.07.2015 nicht im Besitz einer Steuerlagererlaubnis gewesen sein soll.
- 28** (1) Nach § 125 Abs. 1 AO ist ein Verwaltungsakt, dem die in der Anmeldung liegende Festsetzung der Schaumweinsteuer gleichzuachten ist, nur dann nichtig, wenn er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist. Ist der Inhaltsadressat im Verwaltungsakt nicht hinreichend bestimmt angegeben, ist der Verwaltungsakt nichtig, ohne dass er in der Einspruchsentscheidung geheilt werden könnte (vgl. BFH-Urteil vom 06.05.2021 - II R 34/18, BFHE 272, 521, BStBl II 2022, 712, Rz 31, m.w.N.).
- 29** (2) Im Streitfall lässt sich den Steueranmeldungen zweifelsfrei entnehmen, wer Inhaltsadressat sein soll, denn als Steuerschuldner/Antragsteller ist in den Formularen die Klägerin angegeben. Dass die Verbrauchsteuernummer des A angegeben wurde, ist dagegen unschädlich.
- 30** (3) Der Senat kann dahinstehen lassen, ob die Klägerin in dem vom HZA benannten Zeitraum über eine Steuerlagererlaubnis verfügte, denn auch ein Fehlen derselben hätte keinen Einfluss auf die Wirksamkeit der Steueranmeldungen, sondern allenfalls auf deren Rechtmäßigkeit.
- 31** bb) Der Steuerbescheid vom 04.08.2016 lässt nicht deutlich erkennen, in welchem Verhältnis er zu den genannten Steueranmeldungen der Klägerin für die Monate Januar bis Juni 2015 steht. Dieser wesentliche Mangel führt zur Nichtigkeit des Steuerbescheids (vgl. BFH-Urteil vom 23.08.2000 - X R 27/98, BFHE 193, 19, BStBl II 2001, 662, unter II.2.a, m.w.N.; Seer in Tipke/Kruse, § 125 AO Rz 7 und § 119 AO Rz 8; Rozek in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 125 AO Rz 58).
- 32** (1) Die im Tenor zum Ausdruck kommende Festsetzung eines bestimmten Steuerbetrags und die unter II. hierzu aufgeführte Berechnung widersprechen sich. Diese offensichtliche Widersprüchlichkeit ist aus Sicht des Senats der wesentlichste Gesichtspunkt für die Annahme der Nichtigkeit des angefochtenen Bescheids. Das HZA beabsichtigte möglicherweise eine Steuer in Höhe von 221.430,76 € festzusetzen, hat allerdings im Tenor eine Steuerfestsetzung in Höhe von lediglich 10.016,67 € ausgesprochen.
- 33** Zudem deutet die Verwendung der Formulierung "Nacherhebung" darauf hin, dass es sich aus Sicht des HZA um einen Ergänzungs- oder Nachforderungsbescheid handeln sollte. Einen solchen Nachforderungsbescheid kennt die AO --im Gegensatz zum Zollkodex (ZK) und zum Unionszollkodex-- jedoch nicht. Vielmehr hat die Finanzbehörde die jeweilige Steuer für einen Besteuerungszeitraum in einem einzigen Bescheid festzusetzen. Eine entsprechende

Anwendung von Art. 105 Abs. 4 des Unionszollkodex (vorher Art. 220 ZK) kommt nicht in Betracht, weil im Verbrauchsteuerrecht die AO anzuwenden ist und diese die Steuerfestsetzung abschließend regelt.

- 34** (2) Neben dem aufgezeigten Mangel ist die Berechnung im Steuerbescheid unter II. nicht nachvollziehbar. Das HZA hat unter Ziffer 2.c Zahlungen in Höhe von 102.735,33 € aufgeführt, ohne die Steueranmeldungen der Klägerin für die Monate Januar bis Juni 2015 ausdrücklich zu erwähnen. Die Summe der angemeldeten Steuern beträgt ausweislich der in den Akten des FG befindlichen Steueranmeldungen jedoch insgesamt 145.968,73 € und nicht 102.735,33 €. Schließlich wird durch den Verweis auf die Textziffer 3.6 des Prüfungsberichts der Zeitraum vom 14.04.2015 bis zum 29.07.2015 in Bezug genommen, wohingegen die Steueranmeldungen die Monate Januar bis Juni 2015 betreffen. Aus dem Steuerbescheid wird nicht deutlich, ob das HZA die als Steuerfestsetzungen geltenden Steueranmeldungen aufzuheben beabsichtigte. Hieraus resultiert insbesondere auch die Gefahr, dass aus verschiedenen Bescheiden vollstreckt wird.
- 35** (3) Schließlich hat das HZA in seine Berechnung unter Ziffer 3.a auch einen Entlastungsbetrag in Höhe von 108.678,76 € aufgenommen. Diesbezüglich ist nicht klar, ob auch darüber entschieden worden ist. In dem streitgegenständlichen Steuerbescheid hatte das HZA ausgeführt, es sei kein Entlastungsantrag gestellt, sondern die Entlastung von Amts wegen gewährt und entsprechend berücksichtigt worden (S. 4 am Ende). Der im Steuerbescheid in Bezug genommene Prüfungsbericht (unter 3.7.) enthält jedoch die Angabe, dass während der Prüfung formlos ein Antrag gestellt worden sei. In der Revisionsbegründung spricht das HZA nunmehr davon, dieser Betrag sei durch die Klägerin entrichtet und gegengerechnet worden. Das ist für den Senat nicht nachvollziehbar.
- 36** (4) Der Tenor enthält letztlich nur den Endbetrag aus der in der Begründung vorgenommenen umfangreichen Berechnung. Das erklärt sich möglicherweise daraus, dass das HZA im Steuerbescheid Festsetzung und Abrechnung vermischt. Die im Abrechnungsteil des Steuerbescheids erklärte Aufrechnung nach § 226 AO (S. 4) betrifft das im Fünften Teil der AO geregelte Erhebungsverfahren, wohingegen der Steuerbescheid das Steuerfestsetzungsverfahren betrifft. Zudem wird aus der Formulierung "Zu den Steuerbeträgen/Entlastungsbeträgen/Zahlungen der vorstehenden Tabelle erkläre ich nach § 226 AO die Aufrechnung" nicht hinreichend deutlich, mit welchen Ansprüchen aufgerechnet werden sollte.
- 37** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de