

Urteil vom 08. November 2023, II R 19/21

Elektronische Übermittlung von Vollmachtsdaten an die Finanzbehörden für die Grunderwerbsteuer

ECLI:DE:BFH:2023:U.081123.IIR19.21.0

BFH II. Senat

AO § 80 Abs 5 S 4, AO § 80a Abs 1 S 1, AO § 80a Abs 1 S 2, AO § 122 Abs 1 S 4

vorgehend FG München, 15. April 2020, Az: 4 K 3055/19

Leitsätze

1. Für die elektronische Übermittlung von Vollmachtsdaten an die Finanzbehörden sind zwingend die amtlich bestimmten Formulare zu verwenden.
2. Das im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 01.08.2016 (BStBl I 2016, 662, Anlage 3) enthaltene "Beiblatt zur Vollmacht zur Vertretung in Steuersachen" ist nicht Bestandteil des amtlich bestimmten Formulars. Seine Verwendung ist nicht Voraussetzung für die elektronische Übermittlung von Vollmachtsdaten an die Finanzbehörden für die Grunderwerbsteuer.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 15.04.2020 - 4 K 3055/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) bevollmächtigte am 28.07.2015 seine Prozessbevollmächtigte, ihn in allen steuerlichen und sonstigen Angelegenheiten im Sinne des § 1 des Steuerberatungsgesetzes zu vertreten, indem er das amtliche Muster "Vollmacht zur Vertretung in Steuersachen" in der damaligen Fassung (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 10.10.2013, BStBl I 2013, 1258) unterzeichnete. Die Vollmacht erstreckte sich auch auf die Entgegennahme von Steuerbescheiden und sonstigen Verwaltungsakten (Bekanntgabevollmacht). Auf dem Formular, gemäß dessen Fußnote 3 die Steuernummern des Vollmachtgebers in der Vollmachtsdatenbank zu erfassen waren, war hinter der Steueridentifikationsnummer eine die Einkommensteuer betreffende Steuernummer des Klägers angegeben. Unter der Zeile "Diese Vollmacht gilt nicht für:" war keine Steuerart angekreuzt. Das im BMF-Schreiben vom 01.08.2016 (BStBl I 2016, 662, Anlage 3) vorgesehene "Beiblatt zur Vollmacht zur Vertretung in Steuersachen" enthielt die Vollmacht nicht.
- 2 Die Vollmacht wurde in der Vollmachtsdatenbank hinterlegt und war seit dem 20.06.2017 für den Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) abrufbar. Der Umfang der Vollmacht wurde in der Datenbank mit "Steuerarten alle" angezeigt. Neben der Steueridentifikationsnummer des Klägers waren unter anderem das Bestehen einer Empfangsvollmacht und die folgenden "Ordnungskriterien" vermerkt: "Vollmacht gilt aktuell für: [die die Einkommensteuer betreffende Steuernummer]".
- 3 Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 04.06.2018 erwarb der Kläger ein Grundstück und eine Photovoltaikanlage zum Preis von insgesamt 550.000 €. Von dem Kaufpreis entfielen 9.000 € auf die Photovoltaikanlage. Der Grundbesitz war mit einem Wohnungsrecht und einer Sicherungshypothek zugunsten einer

Dritten belastet, die hinsichtlich dieser Rechte eine Löschungsbewilligung gegen Zahlung von 48.572,73 € erteilt hatte. Der Kläger zahlte jenen Betrag an die Dritte und insgesamt 501.427,27 € an den Verkäufer.

- 4 Bei der Grunderwerbsteuerfestsetzung ging das FA von einer Bemessungsgrundlage von 589.572 € (550.000 € zuzüglich 48.572 € abzüglich 9.000 €) aus. Der Bescheid vom 27.06.2018 wurde dem Kläger bekanntgegeben, der ihn am 09.09.2019 der Prozessbevollmächtigten zuleitete. Diese beantragte mit Schriftsatz vom 12.09.2019 beim FA die Kürzung der Bemessungsgrundlage um 48.572 €. Die Bevollmächtigte trug vor, sie habe den Bescheid erst am 09.09.2019 erhalten.
- 5 Mit Einspruchsentscheidung vom 20.11.2019 verwarf das FA den Einspruch als unzulässig, da die Einspruchsfrist bereits am 02.08.2018 geendet habe. Der Grunderwerbsteuerbescheid sei zu Recht dem Kläger bekanntgegeben worden, weil in die übermittelte Empfangsvollmacht keine für die Grunderwerbsteuer geltende Steuernummer eingetragen gewesen sei. Ein gegen die Ablehnung eines Änderungsantrags gerichteter neuerlicher Einspruch wurde mit einer weiteren Einspruchsentscheidung vom 20.11.2019 als unbegründet zurückgewiesen.
- 6 Der gegen die Entscheidungen gerichteten Klage hat das Finanzgericht (FG) stattgegeben. Zur Begründung hat es ausgeführt, der --in der Sache begründete-- erste Einspruch sei fristgerecht eingelegt worden, da der Grunderwerbsteuerbescheid erst am 09.09.2019 wirksam bekanntgegeben worden sei. Das Ermessen des FA nach § 122 Abs. 1 Satz 3 der Abgabenordnung (AO) hinsichtlich der Auswahl des Bekanntgabeadressaten sei auf Null reduziert gewesen, denn der Kläger habe die Prozessbevollmächtigte ausdrücklich als Empfangsbevollmächtigte bestellt. Die Vollmacht sei für alle Steuerarten erteilt worden. Die Eintragung der für die Einkommensteuer geltenden Steuernummer stehe einer Wirkung der Vollmacht für die Grunderwerbsteuer nicht entgegen. In der Sache sei als Gegenleistung für den Grundstückserwerb der Kaufpreis abzüglich der Kosten für die Photovoltaikanlage anzusetzen, die Bemessungsgrundlage um 48.572 € zu kürzen und die Grunderwerbsteuer auf 18.935 € herabzusetzen.
- 7 Mit der Revision macht das FA eine Verletzung der §§ 122, 80 und 80a AO geltend. Voraussetzung für die Übermittlung von Vollmachten an die Finanzbehörden sei deren Erteilung nach amtlichem Muster. Im Streitfall hätten das Beiblatt und das Merkblatt in den Anlagen 3 und 4 des BMF-Schreibens vom 01.08.2016 (BStBl I 2016, 662) beachtet werden müssen. Danach seien die Steuernummern des Vollmachtgebers, für die die Vollmacht Wirkung entfalten solle, im Beiblatt anzugeben und in der Vollmachtsdatenbank zu erfassen. Die Wirkung einer Vollmacht beschränke sich auf die unter den angegebenen Steuernummern festzusetzenden Steuerarten. Das Beiblatt sei zwingend erforderlich, da die Geschäftsprozesse in der Steuerverwaltung noch weitgehend auf das Ordnungskriterium "Steuernummer" abstellten. Würde eine Vollmacht durch Angabe der Steueridentifikationsnummer Wirkung für sämtliche Steuernummern eines Steuerpflichtigen entfalten, müsste bundesweit ermittelt werden, mit welchen Steuernummern die Identifikationsnummer verknüpft sei. Gegebenenfalls müsste in jedem Einzelfall der Umfang der Vollmacht mit dem Vollmachtgeber abgeklärt werden. Im Streitfall sei aus dem elektronisch übermittelten Formular lediglich die für die Einkommensteuer gültige Steuernummer ersichtlich gewesen. Die Vollmacht sei somit nicht für alle Steuerarten erteilt worden, die Bekanntgabe des Grunderwerbsteuerbescheids an den Kläger daher wirksam gewesen.
- 8 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend erkannt, dass der angefochtene Bescheid nicht schon mit der Übersendung an den Kläger, sondern erst mit der Weiterleitung an die Prozessbevollmächtigte wirksam bekanntgegeben worden ist und der Einspruch deshalb rechtzeitig erfolgte. Die Grunderwerbsteuer ist in der Höhe, wie das FG entschieden hat, festzusetzen.
- 11 1. Der Einspruch nach § 347 Abs. 1 Satz 1 AO ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Verwaltungsakts einzulegen (§ 355 Abs. 1 Satz 1 AO). Die Einspruchsfrist läuft bei Verletzung zwingender Bekanntgabevorschriften

erst in dem Zeitpunkt an, in dem der Empfangsberechtigte den Verwaltungsakt tatsächlich erhalten hat (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 09.06.2005 - IX R 25/04, BFH/NV 2006, 225, unter II.1.a, m.w.N.). Der Bekanntgabemangel wird geheilt, wenn der Bescheid an die zur Empfangnahme berechtigte Person weitergeleitet wird und dieser zugeht (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 08.12.1988 - IV R 24/87, BFHE 155, 472, BStBl II 1989, 346; vom 01.12.2004 - II R 17/04, BFHE 208, 386, BStBl II 2005, 855, unter II.2.b aa und vom 11.04.2017 - IX R 50/15, BFH/NV 2017, 1300, Rz 34).

- 12** 2. Das FG ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass der Grunderwerbsteuerbescheid vom 27.06.2018 erst mit Zugang bei der Prozessbevollmächtigten des Klägers am 09.09.2019 wirksam geworden ist. Das FA hat durch die Bekanntgabe des Bescheids an den Kläger die Vorgaben des § 122 Abs. 1 Satz 4 AO verletzt.
- 13** a) Ein Verwaltungsakt ist demjenigen Beteiligten bekanntzugeben, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird (§ 122 Abs. 1 Satz 1 AO). Nach § 80 Abs. 5 Satz 4 i.V.m. § 122 Abs. 1 Satz 3 AO kann der Verwaltungsakt auch gegenüber einem Bevollmächtigten bekanntgegeben werden. Er soll dem Bevollmächtigten bekanntgegeben werden, wenn der Finanzbehörde eine schriftliche oder eine nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch übermittelte Empfangsvollmacht vorliegt, solange dem Bevollmächtigten nicht eine Zurückweisung nach § 80 Abs. 7 AO bekanntgegeben worden ist (§ 80 Abs. 5 Satz 4 i.V.m. § 122 Abs. 1 Satz 4 AO). Im Regelfall bedeutet das "Soll" ein "Muss". Nur beim Vorliegen von Umständen, die den Fall als atypisch erscheinen lassen, darf die Behörde anders verfahren als im Gesetz vorgesehen und den atypischen Fall nach pflichtgemäßem Ermessen entscheiden (BFH-Urteil vom 28.10.2020 - X R 37/18, BFHE 271, 28, Rz 21).
- 14** b) Im Streitfall lag dem FA eine nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch übermittelte Vollmacht vor, die die Prozessbevollmächtigte des Klägers als zum Empfang von Grunderwerbsteuerbescheiden berechtigt ausweist. Der angefochtene Bescheid hätte daher der Bevollmächtigten bekanntgegeben werden müssen.
- 15** aa) Nach § 80a Abs. 1 Satz 1 AO können Daten aus einer Vollmacht zur Vertretung in steuerlichen Verfahren, die nach amtlich bestimmtem Formular erteilt worden sind, den Landesfinanzbehörden nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmten Schnittstellen übermittelt werden. Im Datensatz ist auch anzugeben, ob der Vollmachtgeber den Bevollmächtigten zum Empfang von für ihn bestimmten Verwaltungsakten ermächtigt hat (§ 80a Abs. 1 Satz 2 AO). Die Verwendung der amtlichen Vollmachtsformulare ist unabdingbare Voraussetzung für die elektronische Übermittlung von Vollmachtsdaten nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz. Wird eine Vollmacht ohne Verwendung der amtlich bestimmten Formulare vorgelegt, ist sie gleichwohl wirksam, da § 80 AO für den Nachweis einer Vollmacht keine Form vorschreibt. Ihre elektronische Übermittlung an die Finanzbehörden nach § 80a Abs. 1 AO scheidet dann aber aus (z.B. Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 80a AO Rz 20, 24; Drüen in Tipke/Kruse, § 80a AO Rz 4; Klein/Rätke, AO, 16. Aufl., § 80a Rz 6; Wargowske in Gosch, AO § 80a Rz 28; Koenig/Hahlweg, Abgabenordnung, 4. Aufl., § 80a Rz 6).
- 16** bb) Das BMF hat unter anderem mit dem Schreiben vom 01.08.2016 (BStBl I 2016, 662, Anlagen 1 und 2) amtliche Formulare im Sinne des § 80a Abs. 1 Satz 1 AO für die elektronische Übermittlung von Vollmachtsdaten bereitgestellt. Das in dem Schreiben vom 01.08.2016 (BStBl I 2016, 662, Anlage 3) ebenfalls enthaltene "Beiblatt zur Vollmacht zur Vertretung in Steuersachen" ist --entgegen der Auffassung des FA-- nicht Bestandteil des amtlich bestimmten Formulars im Sinne der Vorschrift. Seine Verwendung ist nicht Voraussetzung für die elektronische Übermittlung von Vollmachtsdaten an die Finanzbehörden.
- 17** (1) Das Beiblatt dient der Erfassung der Steuernummern des Vollmachtgebers (vgl. BMF-Schreiben vom 01.08.2016, BStBl I 2016, 662, Anlage 1, Fußnote 3, und Anlage 2, Fußnote 2). Mit der Eintragung von Steuernummern und Unterzeichnung des Beiblatts erklärt der Vollmachtgeber, dass die Vollmacht lediglich für die aufgeführten Steuernummern Wirkung im Verhältnis zur Finanzverwaltung entfaltet (vgl. Abschn. II.4 des "Merkblatts zur Verwendung der amtlichen Muster für Vollmachten zur Vertretung in Steuersachen", BMF-Schreiben vom 01.08.2016, BStBl I 2016, 662, Anlage 4). Eine Pflicht des Vollmachtgebers, die Wirkung der Bevollmächtigung durch Übermittlung des Beiblatts sachlich zu beschränken, stünde im Widerspruch zum Inhalt der amtlichen Formulare, die im Grundsatz auf die Erteilung einer Generalvollmacht gerichtet sind. Die amtlichen Formulare gehen davon aus, dass der Vollmachtgeber eine sachlich und zeitlich unbeschränkte Vertretung in Steuerangelegenheiten erreichen möchte. Wählt er keines der angebotenen Felder durch Ankreuzen aus, erteilt er mit seiner Unterschrift eine Generalvollmacht zur Vertretung in Steuersachen, wobei eine Bekanntgabevollmacht durch Ankreuzen eines Feldes gesondert erteilt werden muss (vgl. BMF-Schreiben vom 01.08.2016, BStBl I 2016, 662, Anlagen 1 und 2, Zeilen 16 bis 20). Zwar bieten die amtlichen Formulare selbst die Möglichkeit, den sachlichen und zeitlichen Umfang der Vollmacht zu beschränken (vgl. BMF-Schreiben vom 01.08.2016, BStBl I 2016, 662,

Anlagen 1 und 2, Zeilen 15, 23 und 24). So können einzelne Steuerarten --wie die Grunderwerbsteuer-- von der Bevollmächtigung ausgenommen werden. Macht der Vollmachtgeber hiervon aber keinen Gebrauch, gilt die Vollmacht uneingeschränkt für alle aktuellen und künftigen Steuerfälle. Ein Beiblatt, das weitere Hürden für die Reichweite der erteilten (Bekanntgabe-)Vollmacht errichtet, ist in § 80a Abs. 1 Satz 1 AO nicht vorgesehen.

- 18** (2) Bei der Grunderwerbsteuer besteht zudem die Besonderheit, dass für jeden steuerpflichtigen Erwerbsvorgang eine neue Steuernummer vergeben wird. Die Eintragung einer auch für künftige Erwerbsvorgänge geltenden Grunderwerbsteuernummer in das Beiblatt ist nicht möglich. Die Annahme des FA, das vollständig ausgefüllte Beiblatt sei zwingender Bestandteil einer nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch übermittelten Empfangsvollmacht (vgl. § 122 Abs. 1 Satz 4 Alternative 2 AO), hätte daher zur Folge, dass eine für die Grunderwerbsteuer erteilte Generalvollmacht nicht elektronisch übermittelt werden könnte. Ein solcher faktischer Ausschluss der Bevollmächtigung für künftige Erwerbsvorgänge stünde im Widerspruch zum Inhalt der amtlichen Vollmachtsformulare. Denn diese erlauben die Erteilung einer umfassenden (Bekanntgabe-)Vollmacht auch für die Grunderwerbsteuer. Aus der Möglichkeit, die Grunderwerbsteuer durch Ankreuzen des entsprechenden Feldes in Zeile 15 des amtlichen Formulars (vgl. BMF-Schreiben vom 01.08.2016, BStBl I 2016, 662, Anlage 1) vom sachlichen Anwendungsbereich der Vollmacht auszunehmen, folgt im Umkehrschluss, dass die Erteilung einer Vollmacht für diese Steuerart grundsätzlich vorgesehen ist. Das Gesetz enthält keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber die elektronische Übermittlung von Vollmachtsdaten für die Grunderwerbsteuer ausschließen wollte. Neben der Verwendung des amtlich bestimmten Formulars nennt § 80a Abs. 1 Satz 1 AO keine Voraussetzungen für die Übermittlung einer Vollmacht auf elektronischem Wege.
- 19** cc) Die (Bekanntgabe-)Vollmacht stellt eine verfahrensrechtliche Willenserklärung dar, deren Inhalt durch Auslegung unter Beachtung des "Empfängerhorizonts" zu ermitteln ist (vgl. BFH-Urteile vom 19.10.1994 - II R 131/91, BFH/NV 1995, 475, unter II.1. und vom 12.01.2011 - II R 30/09, BFH/NV 2011, 755, Rz 22). Die berechtigten Interessen des Vollmachtgebers an einer sachgerechten Beratung und Vertretung sind zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 12.01.2011 - II R 30/09, BFH/NV 2011, 755, Rz 22). Die Auslegung von Willenserklärungen obliegt dem FG als Tatsacheninstanz. Dessen Würdigung ist im Rahmen der dem Revisionsgericht obliegenden Rechtskontrolle darauf zu überprüfen, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln (§§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) beachtet und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstoßen hat (BFH-Urteil vom 20.09.2000 - II R 65/98, BFH/NV 2001, 732, unter II.1.; BFH-Beschluss vom 28.11.2001 - I B 71/00, BFH/NV 2002, 523, unter 1.).
- 20** dd) Das FG hat nach diesen Grundsätzen im Ergebnis zutreffend entschieden, dass die Bekanntgabe des Grunderwerbsteuerbescheids vom 27.06.2018 nicht an den Kläger, sondern an die Prozessbevollmächtigte zu erfolgen hatte. Denn die Voraussetzungen des § 122 Abs. 1 Satz 4 Alternative 2 AO waren zum Zeitpunkt der Bekanntgabe erfüllt.
- 21** (1) Dem FA hatte seit dem 20.06.2017 eine nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch übermittelte Empfangsvollmacht vorgelegen. Das Fehlen des "Beiblatts zur Vollmacht zur Vertretung in Steuersachen" (BMF-Schreiben vom 01.08.2016, BStBl I 2016, 662, Anlage 3), das dem vom Kläger bereits am 28.07.2015 unterzeichneten Vollmachtsformular noch nicht beigefügt war, stand der elektronischen Übermittlung der Vollmachtsdaten nach § 122 Abs. 1 Satz 4 Alternative 2 AO nicht entgegen, da das Beiblatt kein Bestandteil des amtlichen Formulars im Sinne des § 80a Abs. 1 Satz 1 AO ist. Die Auslegung des FG, die Vollmacht umfasse auch die Grunderwerbsteuer, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Der Kläger hat in dem an das FA übermittelten Dokument klar und unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass er die Prozessbevollmächtigte für alle Steuerarten und damit auch für die Grunderwerbsteuer als Bekanntgabebevollmächtigte bestellen will. Denn unter der Zeile "Diese Vollmacht gilt nicht für:" hat er die Grunderwerbsteuer nicht angekreuzt. Aus der Eintragung der die Einkommensteuer betreffenden Steuernummer in den Formularkopf kann nicht ohne Weiteres geschlossen werden, dass sich die Vollmacht nur auf solche Steuerangelegenheiten beziehen sollte, die unter jener Steuernummer bearbeitet werden, da das Formular grundsätzlich auf die Erteilung einer Generalvollmacht abzielt. Sachliche oder zeitliche Grenzen der Bevollmächtigung hat der Kläger nicht durch Ankreuzen der dafür vorgesehenen Felder kenntlich gemacht.
- 22** (2) Umstände, die den Streitfall als atypisch erscheinen lassen und einer Bekanntgabe an die Bevollmächtigte entgegenstehen, sind nicht ersichtlich.
- 23** ee) Da im Streitfall die Voraussetzungen des § 122 Abs. 1 Satz 4 Alternative 2 AO vorlagen, kann dahinstehen, ob sich --wie vom FG entschieden-- auch aus § 122 Abs. 1 Satz 3 AO eine Pflicht des FA zur Bekanntgabe des Bescheids

vom 27.06.2018 an die Prozessbevollmächtigte ergab.

- 24** 3. Danach war der Einspruch zulässig. Da der Grunderwerbsteuerbescheid vom 27.06.2018 erst am 09.09.2019 wirksam bekanntgegeben worden ist, war die einmonatige Einspruchsfrist nach § 355 Abs. 1 Satz 1 AO zum Zeitpunkt des beim FA am 12.09.2019 eingegangenen Einspruchs noch nicht abgelaufen.
- 25** 4. Das FG hat auch in der Sache zutreffend entschieden. Die Gegenleistung des Klägers für den Grundstückserwerb belief sich nach § 8 Abs. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes lediglich auf insgesamt 541.000 €, was das FA im Klageverfahren nicht mehr in Abrede gestellt hat. Die Grunderwerbsteuer war somit auf 18.935 € herabzusetzen.
- 26** 5. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).
- 27** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de