

# Beschluss vom 25. März 2010, X B 165/09

## Auslegung von Willenserklärungen durch den BFH - Verfahrensmängel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO - Fehler im Besteuerungsverfahren ist kein Verfahrensmangel

BFH X. Senat

AO § 173, AO § 367 Abs 2b, BGB § 133, BGB § 157, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 118 Abs 2

vorgehend FG Düsseldorf, 08. September 2009, Az: 7 K 1675/09 E

### Leitsätze

1. NV: Die Auslegung von Willenserklärungen, die den gesetzlichen Auslegungsregeln (§§ 133, 157 BGB) entspricht und weder gegen Denkgesetze noch allgemeine Erfahrungssätze verstößt, gehört zu den tatsächlichen Feststellungen des FG, die den BFH grundsätzlich binden .

2. NV: Fehler des Finanzamts im Besteuerungsverfahren begründen keinen Verfahrensmangel i.S.d. Revisionszulassungsrechts .

### Gründe

- 1 Die Beschwerde der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) hat keinen Erfolg. Die Revision ist nicht wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Sache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) zuzulassen. Auch die Fortbildung des Rechts und die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) erfordert keine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH). Verfahrensmängel (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) liegen ebenfalls nicht vor.
- 2 1. a) Macht der Beschwerdeführer die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache geltend, so muss er zunächst eine bestimmte für die Entscheidung des Streitfalles erhebliche Rechtsfrage herausstellen, der grundsätzliche Bedeutung zukommen soll. Des Weiteren muss er substantiiert darauf eingehen, weshalb die von ihm aufgeworfene Rechtsfrage aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit und/oder Rechtsentwicklung im allgemeinen Interesse liegt. Zur schlüssigen Darlegung der Klärungsbedürftigkeit dieser Rechtsfrage muss er außerdem begründen, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Rechtsfrage zweifelhaft und streitig ist (vgl. z.B. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 116 Rz 32, m.w.N. aus der Rechtsprechung des BFH).
- 3 b) Der Vortrag der Kläger erfüllt diese Voraussetzungen nicht. Zwar formulieren sie die Rechtsfrage, ob "ein bestandskräftiger Steuerbescheid geändert werden kann, wenn die Eingabe einer falschen Kennziffer in der Anlage R im Rahmen der abgegebenen Steuererklärung kausal für die falsche Besteuerung ist, der zuständige Sachbearbeiter jedoch den betreffenden Rentenbescheid bei der Veranlagung vorliegen hatte". Sie tragen jedoch nicht vor, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Rechtsfrage streitig ist, sondern führen lediglich aus, diese Rechtsfrage bedürfe der grundsätzlichen Klärung, da die bisherige Rechtsprechung des BFH von den Gerichten nicht einheitlich angewendet werde. Damit lässt sich nicht erkennen, warum die Beantwortung der aufgeworfenen Rechtsfrage im allgemeinen Interesse liegen soll. Gleiches gilt für die weitere Rechtsfrage, ob "ein als Einspruch gegen den Bescheid über Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer titulierter Brief, in dem gegen diesen genau bezeichneten Bescheid mit all seinen Verwaltungsakten Einspruch eingelegt wird und zur Begründung auf ein Massenverfahren vor einem Finanzgericht hingewiesen wird, insgesamt durch Allgemeinverfügung nach § 367 Abs. 2b AO, veröffentlicht im Bundessteuerblatt "erledigt" (ist) oder (ob) der Einspruch mit seinen unerledigten Teilen als unbegründet zurückgewiesen werden" muss. Letztere Frage wäre in einem Revisionsverfahren auch nicht klärungsfähig. Das Finanzgericht (FG) kam im Streitfall einzelfallbezogen zu dem Ergebnis, dass sich der Rechtsbehelf der Kläger ausschließlich gegen die Festsetzung des Solidaritätszuschlags gerichtet habe und gegen die Einkommensteuerfestsetzung kein Einspruch eingelegt worden sei. Dies ergebe sich eindeutig aus dem Inhalt der Einspruchsbegründung und aus den sonstigen Umständen des

Einzelfalles. Die Auslegung von Willenserklärungen gehört grundsätzlich zu den vom FG festzustellenden, den BFH bindenden Tatsachen. Im Streitfall hat das FG die für die Auslegung des Einspruchschreibens wesentlichen Begleitumstände erforscht und ist ohne Verstoß gegen die gesetzlichen Auslegungsregeln (§§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs), die Denkgesetze und die gesetzlichen Erfahrungssätze zu dem Ergebnis gekommen, dass die Kläger den Einkommensteuerbescheid 2005 nicht angefochten haben. In einem Revisionsverfahren könnte deshalb nicht geklärt werden, ob nicht nur ihr Rechtsbehelf gegen die Festsetzung des Solidaritätszuschlags, sondern auch der gegen die Einkommensteuerfestsetzung 2005 durch Allgemeinverfügung erledigt werden konnte.

- 4 Im Übrigen ist die von den Klägern als grundsätzlich bedeutsam angesehene erste Rechtsfrage prinzipiell geklärt (zu den Folgen s. Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 28, m.w.N.). Ein mechanischer Fehler, der bei der Erstellung der Steuererklärung entstanden ist, kann nur "durch Übernahme" zu einem solchen werden, der "beim Erlass" eines Steuerbescheids entstanden ist. Dies setzt voraus, dass die Unrichtigkeit für die Finanzbehörde ohne weiteres aus der Steuererklärung oder den Anlagen hierzu ersichtlich war (s. z.B. Senatsurteil vom 27. Mai 2009 X R 47/08, BFHE 226, 8, BStBl II 2009, 946, m.w.N.). Ob das angefochtene Urteil diesen Grundsätzen entspricht, ob --auch wegen der geänderten Besteuerung von Renten, Versorgungsbezügen und betrieblicher Altersversorgung durch das Alterseinkünftegesetz vom 5. Juli 2004 (BGBl I 2004, 1427)-- nicht auszuschließen ist, dass dem Sachbearbeiter des Beklagten und Beschwerdegegners (Finanzamt --FA--) ein Rechtsirrtum oder Denkfehler unterlaufen ist, oder ob die Unrichtigkeit der Steuererklärung zumindest aus der Anlage ersichtlich war, ist im Rahmen einer auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO gestützten Beschwerde unerheblich.
- 5 2. Aus den oben genannten Gründen ist die Zulassung der Revision auch nicht wegen des Erfordernisses einer Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO geboten (zur Qualifikation dieses Zulassungsgrundes als speziellen Tatbestand der "Grundsatzrevision" vgl. z.B. Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 38).
- 6 3. Auch die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) erfordert keine Entscheidung des BFH. Das FG-Urteil weicht nicht von der Entscheidung des FG München vom 4. Dezember 2006 1 K 1770/05 (nicht veröffentlicht) ab. In dem von den Klägern angefochtenem Urteil hat das FG nicht den Rechtssatz aufgestellt, dass eine Berichtigung nach § 129 der Abgabenordnung (AO) dann nicht in Betracht komme, wenn die Fehlerhaftigkeit der Angaben des Steuerpflichtigen für das FA als offenbare Unrichtigkeit erkennbar gewesen sei, sondern hat in Übereinstimmung mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung und auch dem Urteil des FG München vom 4. Dezember 2006 1 K 1770/05 erkannt, eine offenbare Unrichtigkeit liege im Streitfall nicht vor, weil ein Rechtsirrtum oder Denkfehler nicht auszuschließen sei. Diese Rechtsauffassung scheinen die Kläger in der Beschwerdebegründung mit ihren Ausführungen zu einer Änderungsmöglichkeit nach § 173 AO zu teilen. Zudem betrifft das Urteil des FG München das Streitjahr 2002 und das FG hat bei der Frage, ob der Sachbearbeiter des FA den Fehler bei der Erstellung der Steuererklärung für 2005 schlicht übersehen habe oder ihm ein Rechtsirrtum oder Denkfehler unterlaufen sei, u.a. auch darauf abgestellt, dass ab 2005 die Besteuerung von Renten, Versorgungsbezügen und betrieblicher Altersversorgung grundlegend verändert worden sei.
- 7 4. Das FG-Urteil beruht auch nicht auf einem Verfahrensmangel. Mit ihrem Vorbringen, durch die Allgemeinverfügung sei lediglich das Einspruchsverfahren hinsichtlich des Solidaritätszuschlags beendet worden und das Einspruchsverfahren hätte in den übrigen Punkten fortgesetzt werden müssen, rügen die Kläger einen Fehler, den das FA möglicherweise im Verwaltungsverfahren begangen hat. Damit rügen sie keinen Verfahrensmangel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO. Denn hierunter fallen nur Verstöße gegen das Gerichtsverfahrensrecht, die das FG bei der Handhabung seines Verfahrens begeht und die zur Folge haben, dass eine ordnungsgemäße Grundlage für die Entscheidung im Urteil fehlt (vgl. BFH-Beschluss vom 18. Dezember 2007 XI B 16/07, BFH/NV 2008, 595). Im Übrigen haben die Kläger nach Meinung des FG gerade nicht den Einkommensteuerbescheid 2005, sondern lediglich den für dieses Jahr festgesetzten Solidaritätszuschlag angefochten.

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