

Beschluss vom 09. October 2013, X B 239/12

Keine Revisionszulassung wegen fehlerhafter Auslegung von behördlichen Äußerungen durch das FG - Verwaltungsakt - Berufung des Steuerpflichtigen auf Treu und Glauben

BFH X. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, BGB § 133, AO § 118 S 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, FGO § 96 Abs 1 S 1

vorgehend FG Düsseldorf, 23. October 2012, Az: 7 K 2010/12 E

Leitsätze

1. NV: Eine fehlerhafte Auslegung einer behördlichen Äußerung stellt einen materiell-rechtlichen Fehler dar, der die Revisionszulassung grundsätzlich nicht zu rechtfertigen vermag .
2. NV: Bei einer fehlerhaften Auslegung einer behördlichen Äußerung ist nicht von einem qualifizierten Rechtsanwendungsfehler auszugehen, solange die Ausführungen des FG keinen Fehler von so erheblichem Gewicht aufweisen, der geeignet wäre, das Vertrauen in die Rechtsprechung zu beschädigen .

Gründe

- 1 Die Beschwerde der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) hat keinen Erfolg.
- 2 Die Revision ist --zum Teil auch wegen nicht ausreichender Darlegung der Zulassungsgründe-- weder wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) noch zur Fortbildung des Rechts gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO noch zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zuzulassen.
- 3 1. Wird --wie von den Klägern-- die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache geltend gemacht, muss der Beschwerdeführer zur schlüssigen Darlegung dieses Zulassungsgrundes eine bestimmte, für die Entscheidung des Streitfalls maßgebliche abstrakte Rechtsfrage herausstellen und substantiiert darauf eingehen, inwieweit diese Rechtsfrage im allgemeinen Interesse an einer einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts der höchstrichterlichen Klärung bedarf (Senatsbeschluss vom 25. Juli 2005 X B 131/04, BFH/NV 2005, 1862). Zugleich muss die Beschwerde erkennen lassen, welche vom Einzelfall losgelöste Rechtsfrage in einem Revisionsverfahren geklärt werden könnte (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13. Januar 1999 XI B 80/98, BFH/NV 1999, 948).
- 4 a) Die Kläger sehen zunächst die Rechtsfrage als klärungsbedürftig an, ob die Ausführungen der Finanzbehörde im Erläuterungsteil eines Einkommensteuerbescheides *"Besonders wichtig: Ihre Steuerakte wurde zum 1.1.1998 gelöscht. Ab diesem Zeitpunkt sind Sie von der Abgabe der Steuererklärung befreit."* einen Verwaltungsakt darstellen.
- 5 Diese Rechtsfrage ist nicht grundsätzlich bedeutsam. Sie bezieht sich eindeutig auf einen Einzelfall und kann nicht abstrakt ohne Kenntnis der konkreten Gegebenheiten beantwortet werden, so dass bereits deswegen kein Interesse der Allgemeinheit an ihrer Klärung besteht.
- 6 b) Die weitere von den Klägern etwas allgemeiner formulierte Rechtsfrage, ob und unter welchen Voraussetzungen ein Steuerpflichtiger die Ausführungen im Erläuterungsteil eines Steuerbescheides als verbindlichen eigenständigen Verwaltungsakt ansehen kann, ist nicht klärungsbedürftig und kann daher ebenfalls nicht zur Zulassung der Revision führen.
- 7 aa) An der Klärungsbedürftigkeit einer Rechtsfrage fehlt es, wenn sie --wie im Streitfall-- anhand der gesetzlichen Grundlagen oder der bereits vorliegenden Rechtsprechung beantwortet werden kann und keine neuen

Gesichtspunkte erkennbar sind, die eine erneute Prüfung und Entscheidung der Rechtsfrage durch den BFH geboten erscheinen lassen (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. Beschluss vom 23. März 2009 XI B 89/08, BFH/NV 2009, 976, m.w.N.; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 115 FGO Rz 107, m.w.N.).

- 8** bb) Der BFH hat in ständiger Rechtsprechung, die auch von den Klägern in ihrer Beschwerdeschrift angeführt wird, entschieden, dass es für die Prüfung, ob die Finanzbehörde einen Verwaltungsakt erlassen hat, darauf ankommt, ob für den Adressaten aus der Mitteilung selbst oder aus den Umständen ihres Erlasses objektiv erkennbar ist, dass eine einseitige, verbindliche, der Rechtsbeständigkeit fähige Regelung kraft hoheitlicher Gewalt gewollt sei (BFH-Urteile vom 9. April 2008 II R 31/06, BFH/NV 2008, 1435, und vom 22. Oktober 1986 I R 254/83, BFH/NV 1988, 10).
- 9** Der Erklärungsgehalt der behördlichen Äußerung ist im Wege der Auslegung zu ermitteln (§ 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs). Bedeutsam sind der Wortlaut und die Begründung. Auch kann dem Fehlen einer Rechtsbehelfsbelehrung indizielle Bedeutung gegen das Vorliegen eines Verwaltungsaktes zukommen, ohne dass allerdings bereits allein dadurch der Regelungscharakter genommen wird (BFH-Urteile in BFH/NV 1988, 10, und vom 19. Mai 2004 III R 18/02, BFHE 206, 201, BStBl II 2004, 980). Es kommt deshalb darauf an, wie der Steuerpflichtige nach den ihm bekannten Umständen den materiellen Gehalt der behördlichen Äußerung unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte. Nicht ausschlaggebend ist, was die Finanzbehörde mit ihr bewirken wollte, so dass es unbeachtlich ist, ob die Behörde den Willen hatte, einen Verwaltungsakt zu erlassen. Es reicht aus, wenn der Anschein eines entsprechenden Entscheidungswillens erweckt wird (BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 1435, m.w.N.). Unklarheiten gehen zu Lasten der Behörde (BFH-Urteil vom 11. Mai 1999 IX R 72/96, BFH/NV 1999, 1446, m.w.N.).
- 10** cc) Diese Rechtsprechungsgrundsätze gelten ebenso für die Auslegung der Ausführungen der Finanzbehörde in dem Erläuterungsteil eines Steuerbescheides. Auch hier ist zu prüfen, ob die Ausführungen lediglich als Hinweis, Vorbereitungshandlung oder Meinungsäußerung oder ob sie nicht vielmehr als hoheitliche Maßnahme mit Regelungscharakter zu verstehen sind. Es ist daher nicht erkennbar, dass es weiterer abstrakter Grundsätze, die in einem künftigen Revisionsverfahren herausgearbeitet werden könnten, bedarf, um beurteilen zu können, ob im Streitfall ein Verwaltungsakt vorliegt oder nicht.
- 11** 2. Im Kern ihres Vorbringens rügen die Kläger, dass das Finanzgericht (FG) den Inhalt des Erläuterungsteils des Steuerbescheides vom 13. Februar 1998 --ihrer Auffassung nach-- fehlerhaft ausgelegt hat.
- 12** a) Fehler in der Beweis- und Sachverhaltswürdigung stellen materiell-rechtliche Fehler dar (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. Beschlüsse vom 30. Januar 2007 VII B 338/05, BFH/NV 2007, 1372; vom 15. Februar 2012 IV B 126/10, BFH/NV 2012, 774, jeweils m.w.N.). Eine Rüge der Verletzung materiellen Rechts vermag indes die Revisionszulassung grundsätzlich nicht zu rechtfertigen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 27. April 2007 VIII B 250/05, BFH/NV 2007, 1675, und vom 29. April 2008 IX B 15/08, BFH/NV 2008, 1350).
- 13** b) Die Revision könnte ausnahmsweise nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zugelassen werden, wenn ein Rechtsfehler des FG zu einer "greifbar gesetzwidrigen" Entscheidung geführt hat. Voraussetzung hierfür ist es allerdings, dass die Entscheidung des FG in einem solchen Maße fehlerhaft ist, dass das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur der finanzgerichtlichen Entscheidung wiederhergestellt werden könnte (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 28. August 2007 VII B 357/06, BFH/NV 2008, 113, m.w.N.). Diese Voraussetzung kann dann vorliegen, wenn das Urteil auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht (vgl. BFH-Beschluss vom 8. Februar 2006 III B 128/04, BFH/NV 2006, 1116). Unterhalb dieser Schwelle liegende, auch erhebliche Rechtsfehler reichen dagegen nicht aus, um eine greifbare Gesetzwidrigkeit oder gar eine Willkürlichkeit der angefochtenen Entscheidung anzunehmen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 7. Juli 2005 IX B 13/05, BFH/NV 2005, 2031, und vom 12. Mai 2011 IX B 121/10, BFH/NV 2011, 1391). Bei einer vermeintlich fehlerhaften Auslegung einer behördlichen Äußerung ist nicht von einem qualifizierten Rechtsanwendungsfehler auszugehen, solange die Ausführungen des FG keinen Fehler von so erheblichem Gewicht aufweisen, der geeignet wäre, das Vertrauen in die Rechtsprechung zu beschädigen (vgl. Senatsbeschluss vom 17. März 2010 X B 118/09, BFH/NV 2010, 1277).
- 14** c) Ein derart schwerwiegender Auslegungsfehler des FG ist indessen --auch nicht ansatzweise-- erkennbar. Das FG hat seine Auffassung, die Hinweismitteilung könne nicht so ausgelegt werden, dass es den Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) daran hindere, die Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2009 festzusetzen, zunächst damit begründet, es liege kein Freistellungsbescheid vor, da sich die Mitteilung ausdrücklich nur auf die Abgabe einer Steuererklärung und nicht auf die Pflicht zur Steuerzahlung beziehe. Seine Ablehnung, in der Mitteilung eine verbindliche Zusage zu sehen, stützt das FG darauf, dass die von der Finanzverwaltung in dem

Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 24. Juni 1987 (BStBl I 1987, 474) geforderten Voraussetzungen im Streitfall nicht erfüllt seien. Aus beiden Begründungen wird erkennbar, dass das FG den Hinweismitteilungen weder einen Regelungsinhalt dergestalt, dass die Kläger für künftige Jahre von der Steuerzahlungspflicht befreit sein sollen, noch einen entsprechenden Bindungswillen des FA beigemessen hat. Diese Auslegung ist nicht im Geringsten fehlerhaft, sondern vielmehr sehr gut vertretbar.

- 15** 3. Die Revision ist auch nicht gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO zur Fortbildung des Rechts zuzulassen. Der Zulassungsgrund für eine Revision zur Fortbildung des Rechts ist gegeben, wenn über bisher ungeklärte abstrakte Rechtsfragen zu entscheiden ist, insbesondere, wenn der Streitfall im allgemeinen Interesse Veranlassung gibt, Leitsätze für die Auslegung von Gesetzesbestimmungen des materiellen Rechts oder des Verfahrensrechts aufzustellen, Gesetzeslücken auszufüllen oder wenn gegen eine bestehende höchstrichterliche Rechtsprechung Argumente vorgetragen werden, die der BFH noch nicht erwogen hat (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH-Beschluss vom 17. Juni 2009 II B 33/08, BFH/NV 2010, 42, m.w.N.). Für diesen Zulassungsgrund gilt ebenso wie für den der grundsätzlichen Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, dass es sich um eine klärungsbedürftige und im Streitfall klärbare Rechtsfrage handeln muss (vgl. BFH-Beschluss vom 15. Dezember 2004 X B 48/04, BFH/NV 2005, 698, m.w.N.). Die von den Klägern aufgeworfene Rechtsfrage ist, wie bereits ausgeführt, nicht klärungsbedürftig.
- 16** 4. Die Rechtssache hat auch hinsichtlich der Frage eines Vertrauensschutzes wegen der von den Klägern dargelegten zweifachen Konsultation der Servicestelle des FA keine grundsätzliche Bedeutung. Denn ob und in welchem Umfang sich ein Steuerpflichtiger gegenüber der Finanzbehörde auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen kann, richtet sich --so auch im Streitfall-- nach den tatsächlichen Umständen des jeweiligen Einzelfalls, so dass die Beurteilung nicht über den konkreten Fall hinausreicht und daher nicht grundsätzlich bedeutsam ist (vgl. BFH-Beschlüsse vom 12. Februar 2009 VII B 82/08, BFH/NV 2009, 970; vom 14. Januar 2010 VIII B 104/09, BFH/NV 2010, 605, und vom 13. Oktober 2011 IX B 99/11, BFH/NV 2012, 163).
- 17** 5. Die Zulassung kann auch nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erfolgen. Die Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO wurden von den Klägern nicht erfüllt.
- 18** a) Zur schlüssigen Darlegung einer Divergenzrüge nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört u.a. eine hinreichend genaue Bezeichnung der vermeintlichen Divergenzentscheidungen sowie die Gegenüberstellung tragender, abstrakter Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und aus den behaupteten Divergenzentscheidungen andererseits, um eine Abweichung deutlich erkennbar zu machen. Des Weiteren ist darzulegen, dass es sich im Streitfall um einen vergleichbaren Sachverhalt und um eine identische Rechtsfrage handelt (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 5. Oktober 2010 X B 72/10, BFH/NV 2011, 273, m.w.N.).
- 19** b) Daran fehlt es im Streitfall. Die Kläger nennen zwar die Entscheidungen des BFH vom 27. Januar 1972 IV R 157/71 (BFHE 105, 1, BStBl II 1972, 465), vom 20. Dezember 2002 VII B 67/02 (BFH/NV 2003, 444) sowie vom 19. Juli 2005 VI B 4/05 (BFH/NV 2005, 1755), räumen aber gleichzeitig ein, dass diesen ein unterschiedlicher Sachverhalt zugrunde liegt, so dass es bereits nach ihrem eigenen Vorbringen an einer Vergleichbarkeit fehlt.
- 20** Dem Urteil des FG München vom 28. September 2004 2 K 2951/03 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2005, 294) liegt ebenfalls kein vergleichbarer Sachverhalt zugrunde. Zudem ist zu bezweifeln, ob diesem Urteil der tragende abstrakte Rechtssatz entnommen werden kann, dass die Erläuterungen in einem Steuerbescheid grundsätzlich einen Verwaltungsakt beinhalten und eine über den Veranlagungszeitraum hinausgehende Wirkung entfalten können.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de