

Urteil vom 19. August 2013, X R 44/11

Auslegung eines Einspruchsschreiben - Die Entscheidung wurde nachträglich zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt; sie war seit dem 13.11.2013 als NV-Entscheidung abrufbar

BFH X. Senat

AO § 357 Abs 3 S 1, FGO § 118 Abs 2, BGB § 133

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 04. Juli 2011, Az: 1 K 136/10

Leitsätze

1. Auch wenn im Rubrum eines Einspruchsschreibens ein "Bescheid über Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag" genannt ist, ist der Einspruch als lediglich gegen die Festsetzung des Solidaritätszuschlag gerichtet anzusehen, wenn die Einspruchsbegründung ausschließlich auf Rechtsfragen in Zusammenhang mit dem Solidaritätszuschlag eingeht und das Ruhen "des Rechtsbehelfsverfahrens" wegen eines Musterprozesses zum Solidaritätszuschlag beantragt wird.
2. Der BFH darf ein Einspruchsschreiben selbst auslegen, wenn die vom FG vorgenommene Auslegung rechtsfehlerhaft ist, das FG aber alle für die Auslegung maßgebenden Umstände festgestellt hat.

Tatbestand

I.

- 1 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erließ am 30. April 2009 gegen die zusammenveranlagten Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) einen erklärungsgemäßen "Bescheid für 2007 über Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag". Am 12. Mai 2009 ging beim FA ein Schreiben der Prozessbevollmächtigten der Kläger ein, das --nach Angabe von Steuernummer, Name und Anschrift der Kläger-- den folgenden Wortlaut hat:
- 2 "Bescheid für 2007 über Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag vom 30.04.2009
- 3 Sehr geehrte Damen und Herren,
- 4 gegen den Bescheid für 2007 über Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag vom 30.04.2009 legen wir Einspruch ein.
- 5 Der Einspruch richtet sich gegen die Festsetzung des Solidaritätszuschlags. Der Bund der Steuerzahler hat beim Niedersächsischen Finanzgericht Klage gegen die Erhebung des Solidaritätszuschlags eingereicht, AZ 7 K 143/08. Das Musterverfahren bezieht sich auf den Veranlagungszeitraum 2007.
- 6 Wir erklären uns damit einverstanden, dass das Rechtsbehelfsverfahren ruht bis zur höchstrichterlichen Klärung dieser Rechtsfrage."
- 7 Am 30. November 2009 ging beim FA ein weiterer Schriftsatz der Prozessbevollmächtigten der Kläger ein, in dem es hieß, der Einspruch werde dahingehend weiter begründet, dass nunmehr erstmals negative Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./ 74.632 € geltend gemacht würden. Dabei handelte es sich um einen Investitionsabzugsbetrag für die Anschaffung einer Photovoltaikanlage.
- 8 Das FA verwarf den "Einspruch vom 30. November 2009" gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wegen Fristversäumnis als unzulässig. Das am 12. Mai 2009 eingegangene Schreiben sei bei sachgerechter Auslegung, die anhand des Begehrens der Kläger vorzunehmen sei, lediglich als Einspruch gegen die Festsetzung des Solidaritätszuschlags anzusehen. Danach sei erstmals am 30. November 2009 ein Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid eingegangen. Zu diesem Zeitpunkt sei die Einspruchsfrist bereits abgelaufen gewesen.

- 9 Mit dem angefochtenen Urteil hob das Finanzgericht (FG) die Einspruchsentscheidung auf. Es führte aus, das Schreiben vom 12. Mai 2009 sei auslegungsbedürftig gewesen, weil dort einerseits alle drei Verwaltungsakte (Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag) genannt seien, sich andererseits die Begründung aber auf Ausführungen zum Solidaritätszuschlag beschränkt habe. Die danach erforderliche Auslegung des Einspruchsschreibens hätte das FA dahingehend vornehmen müssen, dass auch der Einkommensteuerbescheid angefochten sei. Dieser Bescheid sei nicht nur im "Betreff", sondern auch im Text des Schriftsatzes nochmals ausdrücklich erwähnt worden. Hinzu komme, dass eine Begründung des Einspruchs nicht zwingend erforderlich sei.
- 10 Mit seiner Revision verweist das FA in erster Linie auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 8. Mai 2008 VI R 12/05 (BFHE 222, 196, BStBl II 2009, 116). Danach sei bei einem auslegungsbedürftigen Einspruch gegen einen sog. Sammelbescheid die Auslegung anhand des vom Einspruchsführer dargelegten Rechtsschutzziels vorzunehmen. Dies habe sich hier auf die Festsetzung des Solidaritätszuschlags beschränkt, weil nur insoweit Angriffe vorgebracht worden seien.
- 11 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12 Die Kläger haben sich im Revisionsverfahren nicht geäußert.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14 Zwar hat das FG das Einspruchsschreiben vom 12. Mai 2009 zu Recht als auslegungsbedürftig angesehen (dazu unten 1.). Die Auslegung durch das FG ist aber rechtsfehlerhaft (unten 2.).
- 15 1. Die Erklärung vom 12. Mai 2009 ist auslegungsbedürftig, weil ihr Wortlaut nicht eindeutig ist.
- 16 a) Gemäß § 357 Abs. 3 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) "soll" bei der Einlegung des Rechtsbehelfs der Verwaltungsakt bezeichnet werden, gegen den der Einspruch gerichtet ist. Danach ist die Rechtswirksamkeit des eingelegten Rechtsbehelfs nicht von einer genauen Bezeichnung des angefochtenen Verwaltungsakts abhängig. Es ist jedoch erforderlich, dass sich die Zielrichtung des Begehrens aus der Rechtsbehelfsschrift in der Weise ergibt, dass sich der angefochtene Verwaltungsakt entweder aus dem Inhalt der Rechtsbehelfsschrift selbst ermitteln lässt oder Zweifel oder Unklarheiten am Gewollten durch Rückfragen des FA beseitigt werden können. Fehlt es an einer eindeutigen und zweifelsfreien Erklärung des tatsächlich Gewollten, ist der wirkliche Wille des Steuerpflichtigen durch Auslegung seiner Erklärungen zu ermitteln (zum Ganzen BFH-Urteil in BFHE 222, 196, BStBl II 2009, 116, unter II.1., m.w.N.).
- 17 b) Anders als das FA in seiner Revisionsbegründung meint, ist das Schreiben vom 12. Mai 2009 auslegungsbedürftig. Daran würde es nur dann fehlen, wenn die Erklärung nach Wortlaut und Zweck einen eindeutigen Inhalt hätte (BFH-Urteil vom 28. November 2001 I R 93/00, BFH/NV 2002, 613, m.w.N.). Das Einspruchsschreiben der Kläger ist aber nicht eindeutig, weil in dessen Rubrum und im ersten Absatz alle drei Verwaltungsakte genannt sind, die in dem Sammelbescheid vom 30. April 2009 enthalten waren (Einkommensteuer-, Kirchensteuer- und Solidaritätszuschlagsbescheid), während sich die nachfolgende Begründung des Einspruchs ausschließlich auf die Festsetzung des Solidaritätszuschlags bezieht.
- 18 2. Bei der danach vorzunehmenden Auslegung hat sich das FG rechtsfehlerhaft allein auf den Wortlaut des Rubrums und des ersten Absatzes des Einspruchsschreibens gestützt.
- 19 a) Sowohl außerprozessuale als auch prozessuale Rechtsbehelfe sind --wie das FG im Ausgangspunkt zutreffend erkannt hat-- in entsprechender Anwendung des § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs auszulegen (BFH-Urteil vom 31. Oktober 2000 VIII R 47/98, BFH/NV 2001, 589, unter II.1.a, m.w.N.). Danach ist nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdrucks zu haften, sondern der wirkliche Wille zu erforschen.
- 20 b) Nach diesen Grundsätzen erweist sich die durch das FG vorgenommene Auslegung als rechtsfehlerhaft. Das FG hat sich als an den Wortlaut des Rubrums und des ersten Absatzes des Einspruchsschreibens gebunden gesehen und

nicht den --aus Sicht eines objektiven Erklärungsempfängers erkennbaren-- wirklichen Willen des Erklärenden erforscht, der sich aus der Einspruchsbegründung ergibt, die dem ersten Absatz des zitierten Schreibens nachfolgt.

- 21 Soweit das FG für seine Auffassung anführt, die der Begründung dienenden Passagen des Einspruchsschreibens seien für dessen Auslegung nicht heranzuziehen, weil eine Begründung gemäß § 357 Abs. 3 Satz 2 AO für die Erhebung eines zulässigen Einspruchs nicht erforderlich sei, verletzt dies anerkannte Auslegungsgrundsätze. Zur Erforschung des wirklichen Willens des Erklärenden sind alle Umstände heranzuziehen, die für den Erklärungsempfänger erkennbar sind. Ausdrückliche Äußerungen des Erklärenden dürfen nicht allein deshalb für die Auslegung der Erklärung außer Betracht bleiben, weil keine Rechtspflicht zur Abgabe der entsprechenden Äußerung bestand.
- 22 c) Zwar gehört die Auslegung eines Einspruchsschreibens zu den vom FG zu treffenden tatsächlichen Feststellungen, so dass der BFH als Revisionsgericht die Auslegung grundsätzlich nicht selbst vornehmen darf (BFH-Urteil in BFHE 222, 196, BStBl II 2009, 116). Vorliegend hat das FG jedoch sowohl den vollständigen Inhalt der Erklärung als auch die maßgebenden Begleitumstände (ergangene Verwaltungsakte) festgestellt. Weitere Feststellungen kommen ersichtlich nicht in Betracht und werden auch von den Beteiligten nicht begehrt. In solchen Fällen kann das Revisionsgericht die erforderliche Auslegung selbst vornehmen.
- 23 Eine derartige Befugnis des Revisionsgerichts, Erklärungen selbst auszulegen, ist bisher zwar überwiegend in Fällen bejaht worden, in denen eine notwendige Auslegung durch das FG --trotz Feststellung aller maßgebenden Tatsachen-- gänzlich unterblieben war (vgl. BFH-Urteil vom 28. November 2006 VII R 3/06, BFHE 216, 4, BStBl II 2009, 575, unter II.2.). Nichts anderes kann aber gelten, wenn das FG --bei Feststellung aller maßgebenden Tatsachen-- eine rechtsfehlerhafte Auslegung vorgenommen hat (so auch BFH-Urteil vom 22. November 1994 VIII R 44/92, BFHE 176, 138, BStBl II 1995, 900, unter II.2.a, m.w.N.). Eine solche Auslegung bindet den BFH nicht und ist daher revisionsrechtlich ebenso wenig existent wie eine von Anfang an fehlende Auslegung.
- 24 d) Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung ist bei auslegungsfähigen Rechtsbehelfen davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige denjenigen Rechtsbehelf einlegen will, der seinem materiell-rechtlichen Begehren am ehesten zum Erfolg verhilft (BFH-Urteil vom 26. Oktober 2004 IX R 23/04, BFH/NV 2005, 325, unter II.1., m.w.N.).
- 25 Das materiell-rechtliche Begehren der Kläger war ausweislich der von ihnen abgegebenen, im Einspruchsschreiben enthaltenen Einspruchsbegründung (Abs. 2 des Schreibens vom 12. Mai 2009) ausschließlich auf einen Wegfall der Festsetzung des Solidaritätszuschlags gerichtet. Für dieses Begehren haben sie --unter Bezugnahme auf ein vor dem FG anhängiges Musterverfahren-- verfassungsrechtliche Gründe angeführt, die sich ausschließlich auf die Befugnis des Gesetzgebers zur Aufrechterhaltung des Solidaritätszuschlags, nicht aber auf die verfassungsrechtliche Legitimation anderer Steuerarten bezogen. Das Begehren der Kläger war nicht einmal andeutungsweise auf eine Änderung der Bescheide über Einkommen- oder Kirchensteuer gerichtet.
- 26 Diese Auslegung wird durch den Inhalt des dritten Absatzes des genannten Schreibens bestätigt. Darin haben die Kläger sich damit einverstanden erklärt, dass "das Rechtsbehelfsverfahren" bis zur höchstrichterlichen Klärung "dieser Rechtsfrage" ruht. Da Ruhensgründe nur für den Einspruch gegen die Festsetzung des Solidaritätszuschlags vorgetragen worden waren, sich das Ruhen aber auf "das Rechtsbehelfsverfahren" --und nicht etwa lediglich auf ein (Teil-)Verfahren gegen den Bescheid über die Festsetzung des Solidaritätszuschlags bei gleichzeitiger Fortführung von (weiteren) Einspruchsverfahren gegen die Festsetzung der Einkommen- und Kirchensteuer-- erstrecken sollte, kann die Auslegung nur zum Ergebnis haben, dass "das Rechtsbehelfsverfahren" mit dem Einspruch gegen den Bescheid über die Festsetzung des Solidaritätszuschlags deckungsgleich sei.
- 27 Hinzu kommt, dass der statthafte Rechtsbehelf gegen die Kirchensteuerfestsetzung ohnehin nicht ein beim FA anzubringender Einspruch, sondern ein bei den nach der Steuerordnung zuständigen kirchlichen Stellen anzubringender Widerspruch gewesen wäre (vgl. § 10 Abs. 2 Sätze 1 und 2 des Kirchensteuerrahmengesetzes des Landes Niedersachsen). Auch dies zeigt, dass die Erwähnung von "Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag" im Rubrum und ersten Absatz des Einspruchsschreibens lediglich formelhaft erfolgt ist.
- 28 In Übereinstimmung mit diesen Grundsätzen hat der BFH bereits entschieden, dass ein Einspruch, der zwar ausdrücklich gegen einen "Einkommensteuerbescheid" gerichtet werde, mit dem aber ausschließlich Einwendungen gegen die --im selben Sammelbescheid enthaltene-- Festsetzung des Kirchgelds vorgetragen werden, allein als Einspruch gegen die Festsetzung des Kirchgelds anzusehen sei (BFH-Urteil in BFHE 222, 196, BStBl II 2009, 116).
- 29 e) Danach hat das FA den erstmals am 30. November 2009 eingelegten Einspruch gegen den

Einkommensteuerbescheid 2007 vom 30. April 2009 zu Recht wegen Fristversäumnis als unzulässig verworfen. Das FG-Urteil, das diese Einspruchsentscheidung aufgehoben hat, war seinerseits aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de