

Beschluss vom 04. September 2017, XI B 107/16

Auslegung von Verwaltungsakten - Inhalt einer Rechtsbehelfsbelehrung

ECLI:DE:BFH:2017:B.040917.XIB107.16.0

BFH XI. Senat

FGO § 55 Abs 2 S 1, AO § 119 Abs 1, BGB § 133, BGB § 157, AO § 122 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 09. November 2016, Az: 1 K 1851/16

Leitsätze

1. NV: Ob ein Verwaltungsakt inhaltlich hinreichend bestimmt ist, ist im Wege der Auslegung unter Berücksichtigung der Auslegungsregeln der §§ 133, 157 BGB zu ermitteln. Hierbei ist nicht allein auf den Tenor des Bescheids abzustellen, sondern auch auf den materiellen Regelungsinhalt einschließlich der für den Bescheid gegebenen Begründung .
2. NV: Eine Rechtsbehelfsbelehrung mit der Formulierung "Bei Zusendung der Entscheidung durch einfachen Brief an einen Empfänger innerhalb der Bundesrepublik Deutschland" informiert jedenfalls dann hinreichend darüber, dass die "Drei-Tage-Fiktion" des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO zur Anwendung kommt, wenn über dem Rubrum der Einspruchsentscheidung vermerkt ist: "Zusendung durch einfachen Brief (Inland) ."

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 10. November 2016 1 K 1851/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), eine GmbH, betrieb in den Besteuerungszeiträumen 2006 bis 2009 (Streitjahre) ein Gerüstbauunternehmen.
- 2 Aufgrund von Feststellungen der Steuerfahndung, wonach die Klägerin u.a. Vorsteuerbeträge aus Rechnungen von mehreren Serviceunternehmen über tatsächlich nicht erbrachte Leistungen abgezogen habe, kürzte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) die Vorsteuern und erließ am 23. Dezember 2014 für die Streitjahre jeweils unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung entsprechende Änderungsbescheide über Umsatzsteuer.
- 3 Mit Schriftsatz vom 20. Januar 2015 legte die Klägerin hiergegen Einspruch ein und beantragte die Aussetzung der Vollziehung (AdV) der angefochtenen Bescheide. Gegen die Ablehnung der AdV durch Bescheid vom 4. Februar 2015 legte die Klägerin ebenfalls Einspruch ein.
- 4 Unter dem 19. April 2016 erließ das FA eine Einspruchsentscheidung wegen "Umsatzsteuer 2006 bis 2009 [darunter in neuer Zeile] Ablehnung der Vollziehungsaussetzung", deren Tenor lautet: "Die Einsprüche werden als unbegründet zurückgewiesen." In den Gründen der Einspruchsentscheidung unter I. werden auf Seite 8 der gegen die Umsatzsteuer-Änderungsbescheide eingelegte Einspruch, im Weiteren die Einspruchsbegründung sowie auf Seite 11 der Einspruch der Klägerin gegen die Ablehnung der AdV angeführt. Die Gründe II. der Einspruchsentscheidung gliedern sich auf Seite 13 in "Ablehnung der Vollziehungsaussetzung:" sowie auf den Seiten 14 bis 24 in "Umsatzsteuer 2006 bis 2009:". Die Einspruchsentscheidung ging der Bevollmächtigten der Klägerin im Einspruchsverfahren (Steuerberater) am 20. April 2016 zu.
- 5 Auf Nachfrage der Rechtsbehelfsstelle des FA vom 8. Juni 2016, ob Klage erhoben worden sei, vertraten der

Steuerberater und die Prozessbevollmächtigte der Klägerin die Auffassung, das FA habe bisher lediglich über den Einspruch gegen die Ablehnung des AdV-Antrags entschieden. Am 22. Juni 2016 erhob die Klägerin wegen Umsatzsteuer für die Streitjahre Klage.

- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Als Untätigkeitsklage sei diese unzulässig, weil das FA mit Einspruchsentscheidung vom 19. April 2016 (auch) über den Einspruch gegen die Umsatzsteuerbescheide in der Hauptsache entschieden habe. Die Klage sei ebenso als Anfechtungsklage unzulässig; Wiedereinsetzung in die versäumte Klagefrist sei nicht zu gewähren.
- 7 Hiergegen richtet sich die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision. Sie macht geltend, die Revision sei wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und wegen Verfahrensmängeln (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) zuzulassen.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Beschwerde ist unbegründet. Soweit die Klägerin Zulassungsgründe i.S. des § 115 Abs. 2 FGO den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügend dargetan hat, liegen solche nicht vor.
- 9 1. Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zuzulassen.
- 10 a) Die Klägerin sieht es im Hinblick auf die Vorschrift des § 55 Abs. 2 Satz 1 FGO als klärungsbedürftig an, ob "eine Rechtsbehelfsbelehrung fehlerhaft [ist], nach der die Bekanntgabefiktion gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 [der Abgabenordnung] AO im Falle der Zusendung 'an einen Empfänger innerhalb der Bundesrepublik Deutschland' anwendbar sei".
- 11 aa) Diese Rechtsfrage hat keine grundsätzliche Bedeutung.
- 12 Die Frage, wann eine Rechtsbehelfsbelehrung unrichtig i.S. des § 55 Abs. 2 Satz 1 FGO ist, lässt sich anhand der bereits vorliegenden Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) beantworten (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 21. Dezember 2005 XI B 46/05, juris, unter II.2., Rz 9; vom 9. November 2009 IV B 54/09, BFH/NV 2010, 448, unter 1., Rz 5; zu § 356 Abs. 2 Satz 1 AO vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 14. April 2016 III B 108/15, BFH/NV 2016, 1250, Rz 15 ff.).
- 13 Danach ist eine Rechtsbehelfsbelehrung unrichtig, wenn sie in einer der gemäß § 55 Abs. 1 FGO wesentlichen Aussagen unzutreffend bzw. derart unvollständig oder missverständlich gefasst ist, dass hierdurch --bei objektiver Betrachtung-- die Möglichkeit zur Fristwahrung gefährdet erscheint (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 29. Juli 1998 X R 3/96, BFHE 186, 324, BStBl II 1998, 742; BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 448, m.w.N.).
- 14 Enthält eine Rechtsbehelfsbelehrung --wie hier zum Zeitpunkt des Zugangs der Einspruchsentscheidung-- weitergehende (nicht nur notwendige) Angaben, so müssen diese auch richtig, vollständig und unmissverständlich sein. Ob dies der Fall ist, bestimmt sich danach, wie der Erklärungsempfänger die Rechtsbehelfsbelehrung nach Treu und Glauben und unter Berücksichtigung der ihm bekannten Umstände verstehen musste (sog. objektiver Verständnishorizont; vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 12. Dezember 2012 I B 127/12, BFHE 239, 25, BStBl II 2013, 272, Rz 15; in BFH/NV 2016, 1250, Rz 16). Unerheblich ist, ob eine unrichtige Belehrung für die Fristversäumung ursächlich war (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 448, Rz 7, m.w.N.).
- 15 bb) Ob die von der Klägerin beanstandete Rechtsbehelfsbelehrung diesen Anforderungen genügt, lässt sich nur aufgrund einer Würdigung aller nach den vorgenannten Maßstäben entscheidungserheblichen konkreten Umstände des Einzelfalls beurteilen (vgl. z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 448, Rz 6), weshalb zweifelhaft ist, ob die vorliegende Rechtssache, damit ihr grundsätzliche Bedeutung zukommen kann, verallgemeinerungsfähig ist (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 22. November 2013 III B 35/12, BFH/NV 2014, 531, Rz 3).
- 16 Letzteres kann hier jedoch dahinstehen, da die vom FA verwendete Rechtsbehelfsbelehrung mit der Formulierung "Bei Zusendung der Entscheidung durch einfachen Brief an einen Empfänger innerhalb der Bundesrepublik Deutschland" hinreichend darüber informiert, dass die "Drei-Tage-Fiktion" des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO zur Anwendung kommt, zumal über dem Rubrum der Einspruchsentscheidung vermerkt ist: "Zusendung durch einfachen Brief (Inland)".

- 17** b) Ferner hält die Klägerin für klärungsbedürftig, ob "es bei der Auslegung, 'ob' ein Verwaltungsakt vorliegt, auf die gleichen Maßstäbe an[kommt] wie bei der Entscheidung, 'wie' ein Verwaltungsakt auszulegen ist".
- 18** aa) Dieser Frage kommt nach obigen Grundsätzen ebenfalls keine grundsätzliche Bedeutung zu. Sie ist nicht (mehr) klärungsbedürftig.
- 19** bb) Nach § 119 Abs. 1 AO muss ein Verwaltungsakt inhaltlich hinreichend bestimmt sein, d.h. einem Verwaltungsakt muss der Regelungsinhalt eindeutig zu entnehmen sein. Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist im Wege der Auslegung unter Berücksichtigung der Auslegungsregeln der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) zu ermitteln. Entscheidend sind der erklärte Wille der Behörde und der sich daraus ergebende objektive Erklärungsinhalt der Regelung, wie ihn der Betroffene nach den ihm bekannten Umständen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte. 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 vom 11. Juli 2006 VIII R 10/05, BFHE 214, 18, BStBl II 2007, 96, unter II.3.b, Rz 35 ff.; vom 26. November 2009 III R 87/07, BFHE 227, 466, BStBl II 2010, 429, unter II.2., Rz 12 ff.; jeweils m.w.N.).
- 20** cc) Nach Auffassung der Klägerin muss das "ob" eines Verwaltungsakts als solcher unzweifelhaft erkennbar sein; sobald der Steuerpflichtige erkannt hat, dass die Finanzverwaltung an ihn einen Verwaltungsakt zu einem bestimmten Thema gerichtet hat, sei er verpflichtet, diesen nach dem objektiven Empfängerhorizont auszulegen. Die Behörde müsse ihm aber die Möglichkeit geben, den Verwaltungsakt als solchen unzweifelhaft zu identifizieren.
- 21** Entgegen der Ansicht der Klägerin kann im Streitfall kein anderer Auslegungsmaßstab zugrunde gelegt werden als in den Fällen, über die der BFH durch Urteile in BFHE 214, 18, BStBl II 2007, 96 und in BFHE 227, 466, BStBl II 2010, 429 entschieden hat. Denn in diesen Fällen lag --ebenso wie hier mit der Einspruchsentscheidung-- unzweifelhaft ein Verwaltungsakt vor, über dessen Regelungsgehalt bezüglich mehrerer möglicher Streitgegenstände zu befinden war.
- 22** c) Schließlich führt die Klägerin im Hinblick auf eine etwaig zu gewährende Wiedereinsetzung (§ 56 Abs. 1 FGO) als klärungsbedürftige Rechtsfrage an, ob "ein Steuerberater oder Rechtsanwalt in die Fachbearbeitung ein[steigt], indem er ein Schreiben des Finanzamts ohne Fristeintrag des für die Fristerfassung zuständigen Mitarbeiters erhält und dieses an einen Kollegen oder zur Fristeintragung an den dafür zuständigen Mitarbeiter weiterleitet".
- 23** aa) Damit ist eine klärungsbedürftige und im Streitfall klärbare Rechtsfrage nicht i.S. des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO dargetan; denn die von der Klägerin aufgeworfene Frage geht von einem Sachverhalt aus, der sich dem BFH in dem erstrebten Revisionsverfahren nicht stellen würde (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 19. Dezember 2012 XI B 111/11, BFH/NV 2013, 785, Rz 17; vom 19. Dezember 2014 XI B 12/14, BFH/NV 2015, 534, Rz 26 f.; jeweils m.w.N.).
- 24** bb) Entgegen der Beschwerdebegründung hat der Steuerberater die Einspruchsentscheidung des FA nicht lediglich "weitergeleitet". Vielmehr hat das FG im Tatbestand der angefochtenen Entscheidung unter 6. festgestellt (§ 118 Abs. 2 FGO), dass die "für den Posteingang zuständigen Personen ... die hier streitige Einspruchsentscheidung nicht an die für die Eintragung und Kontrolle von Fristen zuständige Person weitergegeben, sondern direkt dem für die Klägerin als Sachbearbeiter zuständigen Steuerberater vorgelegt [haben]. Dieser leitete die Einspruchsentscheidung per E-Mail vom 25. April 2016 an die Prozessbevollmächtigten weiter mit dem folgenden Hinweis: 'Anbei übersende ich Ihnen die oben genannte Einspruchsentscheidung des Finanzamtes H. Über unseren Einspruch in der Hauptsache wurde noch nicht entschieden. ...'". Danach hat der Steuerberater den Inhalt der Einspruchsentscheidung vom 19. April 2016 bewertet und diese Bewertung an die Prozessbevollmächtigte weitergegeben.
- 25** 2. Die Revision ist nicht wegen eines Verfahrensmangels (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) zuzulassen.
- 26** a) Den geltend gemachten Verstoß des FG gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) hat die Klägerin bereits nicht hinreichend dargelegt (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO).
- 27** aa) Die schlüssige Darlegung der Verletzung der Sachaufklärungspflicht durch das FG erfordert u.a. Angaben, welche Tatsachen das FG mit welchen Beweismitteln noch hätte aufklären sollen und weshalb sich dem FG eine Aufklärung unter Berücksichtigung seines --insoweit maßgeblichen-- Rechtsstandpunktes hätte aufdrängen müssen (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 2. März 2017 XI B 81/16, BFH/NV 2017, 748, Rz 28, m.w.N.).
- 28** bb) Die Klägerin hat mit ihrer Beschwerdebegründung unter 2.4 allerdings nicht auf den Rechtsstandpunkt des FG,

wonach es auf ein etwaiges Verschulden von Mitarbeitern des Steuerberaters oder der Prozessbevollmächtigten (Büroversehen) nicht ankomme (Entscheidungsgründe unter 2.c bb), sondern lediglich auf ihre eigene, insoweit dem FG widersprechende Rechtsauffassung abgestellt.

- 29** b) Der Anspruch der Klägerin auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO) ist ebenfalls nicht verletzt.
- 30** aa) Eine unzutreffende Klageabweisung durch Prozessurteil ist ein Verfahrensfehler i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO und verletzt den Anspruch des Klägers auf rechtliches Gehör (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 23. April 2009 X B 43/08, BFH/NV 2009, 1443; vom 13. Mai 2014 XI B 129-132/13, BFH/NV 2014, 1385, Rz 12, m.w.N.).
- 31** bb) Das FG hat indes die Klage zu Recht als unzulässig abgewiesen.
- 32** (1) Die Einspruchsentscheidung vom 19. April 2016 hatte nicht nur die AdV der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre, sondern die betreffenden Festsetzungen selbst zum Gegenstand. Dies ergibt die Auslegung des Verwaltungsakts nach den unter II.1.b bb dargestellten Maßstäben, nach denen nicht nur auf den Tenor des Bescheids, sondern auch auf den materiellen Regelungsgehalt einschließlich der für den Bescheid gegebenen Begründung abzustellen ist.
- 33** Das FA wies die Einsprüche als unbegründet zurück. In den Gründen unter II. befasste sich das FA auf Seite 13 der Einspruchsentscheidung zunächst mit der "Ablehnung der Vollziehungsaussetzung", führte aus, dass bei der im Aussetzungsverfahren gebotenen und auch ausreichenden summarischen Prüfung anhand der präsenten Tatsachen und Beweismittel im Streitfall keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide bestünden, und schloss an: "Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf die nachfolgenden Entscheidungsgründe im Einspruchsverfahren wegen Umsatzsteuer 2006 bis 2009 verwiesen." Zur AdV führte es weiter aus, dass die Vollziehung der angefochtenen Bescheide auch keine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte, und schließlich: "Die Einsprüche konnten aus diesen Gründen keinen Erfolg haben."
- 34** Ab der darauffolgenden Seite (Seiten 14 bis 24) finden sich unter "Umsatzsteuer 2006 bis 2009:" zunächst allgemeine Ausführungen zum sog. Kettenbetrug in der Baubranche und sodann auf Einzelheiten eingehende Ausführungen zur Vorsteuerkürzung aus Rechnungen namentlich genannter Gerüstbau- bzw. Dienstleistungsunternehmen. Diese Ausführungen enden wiederum mit: "Die Einsprüche konnten aus den genannten Gründen keinen Erfolg haben."
- 35** (2) Die Klägerin hat die Klagefrist von einem Monat, die mit Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung begonnen hatte (§ 47 Abs. 1 Satz 1 FGO, § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO), versäumt.
- 36** (3) Wiedereinsetzung in die versäumte Klagefrist nach § 56 Abs. 1 FGO war nicht zu gewähren. Die Klägerin war nicht ohne Verschulden verhindert, eine gesetzliche Frist einzuhalten. Sie hat sich das Verschulden ihres Steuerberaters, der den Regelungsinhalt der Einspruchsentscheidung nicht zutreffend erfasst hat, zurechnen zu lassen (§ 155 FGO i.V.m. § 85 Abs. 2 der Zivilprozessordnung).
- 37** 3. Aus dem nach Ablauf der Begründungsfrist (§ 116 Abs. 3 Sätze 1 und 4 FGO) eingegangenen Schriftsatz der Klägerin vom 1. September 2017 ergibt sich nichts anderes. Der Senat sieht von einer weiteren Begründung ab (§ 116 Abs. 5 Satz 2 FGO).
- 38** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de