

# Urteil vom 08. Oktober 2019, X R 23/18

## Auslegung der Beteiligtenbestimmung in der Klageschrift

ECLI:DE:BFH:2019:U.081019.XR23.18.0

BFH X. Senat

FGO § 57 Nr 1, EStG § 22a Abs 1 S 1, EStG § 22a Abs 5, BGB § 133, FGO § 118 Abs 3, EStG VZ 2013 , BetrAVG § 1b Abs 3 S 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 27. Juni 2018, Az: 5 K 5191/16

## Leitsätze

1. NV: Ein finanzgerichtliches Urteil ist ohne Entscheidung in der Sache isoliert aufzuheben, wenn es gegenüber einer Person ergangen ist, die nicht als Kläger gemäß § 57 Nr. 1 FGO beteiligt war .
2. NV: Eine nicht eindeutige Prozesserkklärung, wer Kläger eines finanzgerichtlichen Verfahrens sein soll, ist unter Berücksichtigung des objektiven Erklärungsgehalts sowie aller der Finanzbehörde und dem FG als den Empfängern der Klageschrift bekannten und erkennbaren Umständen tatsächlicher und rechtlicher Art auszulegen .

## Tenor

Auf die Revision der Revisionsklägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 28.06.2018 - 5 K 5191/16 aufgehoben.

Die Sache ist weiterhin beim Finanzgericht Berlin-Brandenburg anhängig.

Gerichtskosten werden für das Revisionsverfahren nicht erhoben.

Die im Revisionsverfahren angefallenen außergerichtlichen Kosten der Beteiligten werden gegeneinander aufgehoben.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Revisionsklägerin ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, die nach näherer Maßgabe eines Landesgesetzes für ihre Mitglieder die Berechnung und Zahlung beamtenrechtlicher Versorgungsleistungen sowie weitere Leistungen übernimmt. Eine rechtlich unselbständige, aber mit einer eigenen Satzung versehene und mit einem Sondervermögen ausgestattete Einrichtung der Revisionsklägerin ist die X-Zusatzversorgungskasse (X). Diese hat die Aufgabe, durch Versicherung den Beschäftigten ihrer Mitglieder eine zusätzliche betriebliche Alters-, Erwerbsminderungs- und Hinterbliebenenversorgung zu gewähren.
- 2 Die Beklagte und Revisionsbeklagte (Deutsche Rentenversicherung Bund, Zentrale Zulagenstelle für Altersvermögen --ZfA--) ordnete gegenüber der Revisionsklägerin gemäß § 22a Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) eine bei der X durchzuführende Außenprüfung für den Veranlagungszeitraum 2013 an. Ausweislich des gegenüber der Revisionsklägerin bekanntgegebenen Prüfungsberichts beanstandeten die Prüfer u.a., die X habe zahlreiche Rentenbezugsmitteilungen nach einer Fehlerabweisung durch das IT-System der ZfA nicht noch einmal mit korrektem Inhalt übermittelt.
- 3 Mit einem an die X gerichteten Bescheid vom 26.11.2015 setzte die ZfA Verspätungsgeld gemäß § 22a Abs. 5 EStG in Höhe von 50.000 € fest.
- 4 Den Einspruch wies die ZfA als unbegründet zurück. In der gegenüber der Revisionsklägerin bekanntgegebenen

Einspruchsentscheidung mit Datum vom 14.07.2013 (gemeint sein dürfte der 14.07.2016) wurde die X als "Einspruchsführer" benannt.

- 5 Hiergegen richtete sich die Klage. Im Klageerhebungsschriftsatz vom 03.08.2016, dem Abschriften des Verspätungsgeldbescheids und der Einspruchsentscheidung beigelegt waren, bezeichneten die Prozessbevollmächtigten als Klägerin die "... Körperschaft des öffentlichen Rechts". In den nachfolgenden Klagebegründungen vom 26.09.2016 und 02.02.2017 wurde --bei unverändertem Rubrum-- die Revisionsklägerin als "Klägerin" und die X als eben diese benannt.
- 6 Das Finanzgericht (FG) führte im Rubrum seines Urteils vom 28.06.2018 als Klägerin die "... Körperschaft des öffentlichen Rechts" an. Es wies die Klage, die es als eine solche der Revisionsklägerin ansah, ab (Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 271). Die Revisionsklägerin sei mitteilungspflichtige Stelle i.S. von § 22a Abs. 1 Satz 1 EStG. Sie sei für Zwecke dieser Vorschrift --über die rechtlich unselbständige Einrichtung der X-- als Pensionskasse anzusehen und habe ihre Pflicht verletzt, Rentenbezugsmitteilungen innerhalb der gesetzlichen Frist ordnungsgemäß und vollständig an die ZfA zu übermitteln.
- 7 Mit der hiergegen eingelegten Revision bringt die Revisionsklägerin u.a. vor, die Voraussetzungen des § 22a Abs. 5 EStG lägen nicht vor. Insbesondere sei weder sie noch die X als mitteilungspflichtige Stelle i.S. von § 22a Abs. 1 Satz 1 EStG anzusehen. Sie seien nicht als Pensionskasse einzuordnen.
- 8 Die Revisionsklägerin beantragt, das angefochtene Urteil sowie den Bescheid über die Festsetzung von Verspätungsgeld für den Veranlagungszeitraum 2013 vom 26.11.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.07.2016 aufzuheben.
- 9 Die ZfA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 10 Sie hält die Ausführungen des FG für rechtlich zutreffend.

## Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist begründet. Sie führt zur isolierten Aufhebung des angefochtenen Urteils.
- 12 1. Die Entscheidung der Vorinstanz ist aufzuheben, da sie gegen eine Person --die Revisionsklägerin-- ergangen ist, die nicht als Klägerin i.S. von § 57 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) am Klageverfahren beteiligt war.
- 13 a) Klägerin des noch nicht abgeschlossenen finanzgerichtlichen Verfahrens 5 K 5191/16 ist nach dem insoweit maßgeblichen Klageerhebungsschriftsatz vom 03.08.2016 nicht die Revisionsklägerin, sondern die X. Zwar hat die Revisionsklägerin eine Verletzung von § 57 Nr. 1 FGO nicht gerügt. Es handelt sich hierbei allerdings nicht um einen Verfahrens-, sondern um einen materiellen Fehler, der im Revisionsverfahren nach § 118 Abs. 3 Satz 2 FGO von Amts wegen zu berücksichtigen ist (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 06.12.1983 - VIII R 203/81, BFHE 140, 22, BStBl II 1984, 318, m.w.N.).
- 14 b) Die Auslegung der Klageschrift, die der Senat ohne Bindung an die Feststellungen des FG selbst vornehmen kann (BFH-Urteil vom 09.01.2019 - IV R 27/16, BFHE 263, 438, Rz 19, m.w.N.), lässt nur den Schluss zu, dass Klägerin die X ist.
- 15 aa) Prozessuale Rechtsbehelfe sind in entsprechender Anwendung von § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) auszulegen, sofern eine eindeutige und zweifelsfreie Erklärung fehlt (BFH-Urteil vom 05.06.2014 - V R 50/13, BFHE 245, 439, BStBl II 2014, 813, Rz 16, m.w.N.). Nur wenn die Prozessklärung klar und eindeutig ist und offensichtlich dem bekundeten Willen des Erklärenden entspricht, besteht kein Raum für eine gegenteilige Auslegung (BFH-Beschlüsse vom 31.07.2013 - V B 66/12, BFH/NV 2013, 1933, Rz 14, sowie vom 07.10.2009 - VII B 26/09, BFH/NV 2010, 441, unter II.2.a).
- 16 Hierbei ist die Bezeichnung des Beteiligten in der Klageschrift für die Beteiligtenstellung nicht allein ausschlaggebend. Maßgeblich ist vielmehr, welcher Sinn der hierin gewählten Bezeichnung bei objektiver Würdigung des Erklärungsgehalts beizulegen ist (BFH-Urteil in BFHE 263, 438, Rz 19). Die Auslegung hängt von

allen der Finanzbehörde und dem FG als den Empfängern der Klageschrift bekannten oder vernünftigerweise erkennbaren Umständen tatsächlicher oder rechtlicher Art ab (BFH-Entscheidungen vom 22.12.2008 - I B 81/08, BFH/NV 2009, 948, unter II.2.; vom 22.05.1995 - VIII B 146/94, BFH/NV 1995, 1077, sowie vom 14.11.1986 - III R 12/81, BFHE 148, 212, BStBl II 1987, 178, unter 1.).

- 17** bb) Nach diesen Grundsätzen hält die Annahme des FG, die Klage sei durch die Revisionsklägerin erhoben worden, einer revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand.
- 18** (1) Der Klageschrift vom 03.08.2016 fehlt es an einer klaren und eindeutigen Erklärung, ob die Revisionsklägerin oder aber die vom angefochtenen Verspätungsgeldbescheid betroffene X als Klägerin i.S. von § 57 Nr. 1 FGO anzusehen ist. Insbesondere lässt sich aus der von den Prozessbevollmächtigten gewählten Bezeichnung "... Körperschaft des öffentlichen Rechts, vertreten durch [...]" jedenfalls keine zweifelsfreie Bestimmung der Beteiligtenstellung ableiten. Diese Bezeichnung rechtfertigt nicht die Auslegung, die Klage sei durch die Revisionsklägerin erhoben worden, da es sich hierbei um diejenige Bezeichnung handelt, unter der Versicherte der betrieblichen Altersversorgung streitige Ansprüche gegen die X gerichtlich geltend zu machen haben.
- 19** (2) Bei objektiver Würdigung des aus der Klageschrift abzuleitenden Erklärungsgehalts sowie der hiermit in Zusammenhang stehenden Umstände kann die Klage nur als eine solche der X anzusehen sein.
- 20** Hierfür spricht bereits, dass der Klageschrift Kopien des Verspätungsgeldbescheids und der Einspruchsentscheidung beigelegt waren. Beiden Verwaltungsakten ist zu entnehmen, dass sich die angefochtene Festsetzung des Verspätungsgeldes gegen die X richtete. Rechtsschutz begehrt typischerweise derjenige, der im Zeitpunkt der Klageerhebung durch den streitigen Verwaltungsakt in Anspruch genommen wurde. Unerheblich ist dagegen, dass die Einspruchsentscheidung gegenüber der Revisionsklägerin --der Trägerin der X-- bekanntgegeben wurde; als "Einspruchsführer" ist in der Entscheidung ausdrücklich die X bezeichnet.
- 21** Zudem ging und geht die beklagte ZfA ausweislich des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 07.12.2011 (BStBl I 2011, 1223, Rz 6), an das die ZfA als nachgeordnete Finanzbehörde gebunden ist, davon aus, dass die X als kommunale Zusatzversorgungskasse selbst mitteilungsspflichtige Stelle gemäß § 22a Abs. 1 Satz 1 EStG ist. Dementsprechend war es aus ihrer Sicht nur folgerichtig, den Verspätungsgeldbescheid an die X zu richten, zumal diese sich im vorgerichtlichen Verfahren selbst als gesetzlich mitteilungsspflichtig bezeichnete.
- 22** (3) Dieser Auslegung steht nicht entgegen, dass die X eine lediglich rechtlich unselbständige Einrichtung der Revisionsklägerin ist.
- 23** Wäre die X mitteilungsspflichtig gemäß § 22a Abs. 1 Satz 1 EStG und folglich auch taugliche Adressatin eines Verspätungsgeldbescheids nach Abs. 5 der Vorschrift, wäre sie konsequenterweise --trotz fehlender Rechtsfähigkeit im zivilrechtlichen Sinne-- jedenfalls insoweit steuerrechts- und damit auch beteiligtenfähig gemäß § 57 Nr. 1 FGO (vgl. hierzu allgemein BFH-Urteil vom 09.07.1996 - VII R 136/95, BFH/NV 1997, 10, unter 1.b, sowie Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 57 FGO Rz 3, m.w.N.).
- 24** Nichts anderes würde gelten, sollte die X mangels gesetzlicher Pflicht, Rentenbezugsmitteilungen zu übermitteln, nicht als partiell steuerrechtsfähig qualifiziert werden können. Auch in diesem Fall wäre sie prozessual beteiligtenfähig, da sie aus einem --vermeintlichen-- Steuerrechtsverhältnis in Anspruch genommen worden wäre und als Adressatin eines belastenden Verwaltungsaktes geltend machen könnte, die Inanspruchnahme sei zu Unrecht erfolgt (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1997, 10, unter 1.b; Gräber/Levedag, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 57 Rz 15).
- 25** Bereits in der Vergangenheit hat der BFH entschieden, dass bei der Anfechtung eines Steuerbescheides, der --zu Unrecht-- gegen eine rechtlich unselbständige Untergliederung gerichtet ist, nur diese selbst und nicht deren Rechtsträger, der aus dem Bescheid nicht in Anspruch genommen wurde, klagebefugt i.S. von § 40 Abs. 2 FGO ist (BFH-Beschluss vom 29.04.1987 - I B 154-155/86, BFH/NV 1987, 794, unter B.1.b).
- 26** (4) Gegen die Auslegung der Klageschrift im vorgenannten Sinne kann zudem nicht eingewandt werden, dass die Revisionsklägerin in der Klagebegründung vom 26.09.2016 und ebenso nachfolgend von der ZfA als Klägerin benannt und offenbar auch als solche angesehen wurde. Zwar ist im Zuge der Bestimmung des zutreffenden Beteiligten i.S. von § 57 Nr. 1 FGO auch das weitere tatsächliche Vorbringen im zeitlichen Nachgang zur Klageschrift miteinzubeziehen (BFH-Entscheidungen in BFHE 263, 438, Rz 19, sowie in BFH/NV 2010, 441, unter II.2.a). An solchen zusätzlichen Tatsachenerkenntnissen fehlte es vorliegend indes.

- 27** c) Die vorgenannten Grundsätze hat das FG nicht berücksichtigt. Es ist ohne weitere Begründung --allerdings im Einklang mit den Beteiligten-- davon ausgegangen, dass die Klage von der Revisionsklägerin erhoben worden sei.
- 28** 2. Für das demzufolge noch nicht abgeschlossene finanzgerichtliche Verfahren 5 K 5191/16 weist der Senat --ohne Bindungswirkung für das FG-- auf Folgendes hin:
- 29** a) Der unter dem Briefkopf der Revisionsklägerin am 21.12.2015 erhobene Einspruch gegen den Verspätungsgeldbescheid vom 26.11.2015 dürfte bei rechtsschutzgewährender Auslegung als ein solcher der X anzusehen sein (vgl. zur Auslegungsfähigkeit eines Einspruchs u.a. Senatsurteil vom 11.02.2009 - X R 51/06, BFHE 226, 1, BStBl II 2009, 892, unter II.2.a aa, m.w.N.). Hierfür spricht nach Auffassung des Senats bereits, dass im Bearbeiterfeld des Einspruchsschreibens offensichtlich ein Mitarbeiter der "Zusatzversorgung" benannt wird. Zudem schien auch die ZfA von einem Einspruch der X auszugehen, da sie ihr gegenüber mit Schreiben vom 22.12.2015 den Eingang des Einspruchs bestätigte. Unerheblich dürfte dagegen sein, dass der Einspruch vom (seinerzeitigen) Geschäftsführer der Revisionsklägerin unterzeichnet wurde, da dieser in Personalunion auch die laufenden Geschäfte der X führt.
- 30** b) Nach Einschätzung des Senats dürfte nicht die X, sondern nur die Revisionsklägerin als Pensionskasse i.S. von § 22a Abs. 1 Satz 1 EStG einzuordnen sein.
- 31** aa) Das EStG verwendet den Begriff der Pensionskasse gleich mehrfach, und zwar neben § 22a Abs. 1 Satz 1 EStG insbesondere in § 3 Nr. 56, 63, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 sowie § 40b Abs. 1 EStG. Eine eigenständige steuerrechtliche Definition fehlt indes, so dass hierfür jedenfalls im Zweifel auf die arbeitsrechtliche Begriffsbestimmung in § 1b Abs. 3 Satz 1 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (BetrAVG) zurückzugreifen ist (u.a. BTDrucks 7/1281, S. 33 f. zu § 4b EStG-E [jetzt § 4c EStG]; BFH-Urteil vom 22.09.1995 - VI R 52/95, BFHE 179, 72, BStBl II 1996, 136, unter 1.; Richtlinie 40b.1 Abs. 4 des Lohnsteuer-Handbuchs 2010; Wierschem in Bordewin/Brandt, § 40b EStG Rz 59; Rätke in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4c EStG Rz 27; Blümich/H.-J. Heger, § 4c EStG Rz 11; Trzaskalik, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 40b Rz B 14; a.A. dagegen Gosch in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 4c Rz 2 - versicherungsrechtliche Definition i.S. von § 232 des Versicherungsaufsichtsgesetzes --VAG--).
- 32** Pensionskasse gemäß § 1b Abs. 3 Satz 1 BetrAVG ist jede rechtsfähige Versorgungseinrichtung, die betriebliche Altersversorgung durchführt und hierdurch dem Arbeitnehmer oder seinen Hinterbliebenen auf ihre Leistungen einen Rechtsanspruch gewährt. Das BetrAVG gibt insoweit --anders als das VAG-- weder die Rechtsform noch die Art des Finanzierungssystems der Pensionskasse vor. Dementsprechend gilt für die steuerrechtliche Beurteilung auch eine solche Versorgungseinrichtung als Pensionskasse, die nicht in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft oder eines Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit geführt wird, und die ihr Versicherungsgeschäft --sofern die jeweils einschlägige steuerrechtliche Vorschrift insoweit keine Besonderheiten vorgibt-- ganz oder teilweise im Umlagefinanzierungssystem betreibt.
- 33** bb) Nach diesen Maßstäben bestehen für den Senat durchgreifende Zweifel, dass diese Voraussetzungen hinsichtlich der Adressatin des angefochtenen Verspätungsgeldbescheids vorliegen.
- 34** (1) Die X ist --wie oben dargelegt-- keine rechtsfähige Versorgungseinrichtung, sondern bildet gemäß ... innerhalb des Unternehmens der Revisionsklägerin eine rechtlich unselbständige Einrichtung. Dies gilt unbeschadet des Umstands, dass die X über eigene Satzungsbefugnisse verfügt, sowohl im Geschäftsverkehr als auch gegenüber ihren Mitgliedern sowie deren Beschäftigten unter ihrer Organisationsbezeichnung auftritt und die betriebliche Altersversorgung aus einem vom übrigen Vermögen ihres Rechtsträgers --der Revisionsklägerin-- zu separierenden Sondervermögen erbringt.
- 35** (2) Der Senat sieht keine Veranlassung, den Begriff der Pensionskasse für Zwecke des Rentenbezugsmitteilungsverfahrens erweiternd dahin auszulegen, dass auch nichtrechtsfähige Versorgungseinrichtungen als Pensionskasse i.S. der Vorschrift anzusehen sind und damit in den Kreis der Mitteilungspflichtigen einbezogen werden.
- 36** Zwar hat der BFH in einer Entscheidung aus dem Jahr 1995 die Auffassung vertreten, der Pensionskassen-Begriff in § 40b Abs. 1 EStG --eine lohnsteuerliche Begünstigungsvorschrift-- setze nicht die Rechtsfähigkeit der Versorgungsreinrichtung voraus (BFH-Urteil in BFHE 179, 72, BStBl II 1996, 136, unter 1.). Grund für diese über die arbeitsrechtliche Definition hinausgehende Begriffsbestimmung war für den BFH, dass § 1b Abs. 3 BetrAVG nach der Vorstellung des Gesetzgebers nur "im Zweifel" (vgl. BTDrucks 7/1281, S. 33 f.) auch steuerrechtlich gelten sollte, d.h.

nicht zwingend vorgeschrieben sei. Jedenfalls lohnsteuerrechtlich sei das Rechtsfähigkeitserfordernis nicht einleuchtend, da dies zu einer Benachteiligung solcher Arbeitnehmer führe, die --wie im dortigen Entscheidungsfall-- bei einer nichtrechtsfähigen Zusatzversorgungseinrichtung versichert seien.

- 37** Eine dementsprechende Auslegung dürfte vorliegend allerdings kaum in Betracht kommen. Dem dürfte bereits der Umstand entgegenstehen, dass die Pflicht zur Übermittlung von Rentenbezugsmitteilungen für den hiervon betroffenen Adressatenkreis keine privilegierende, sondern vielmehr belastende Wirkung entfaltet. Zudem bestünde hierfür jedenfalls in der vorliegenden Konstellation kein sachliches Bedürfnis, da --wie das FG zutreffend angeführt hat-- die Mitteilungspflicht gemäß § 22a Abs. 1 Satz 1 EStG (nur) die Revisionsklägerin und mit dieser eine solche träge, in deren Unternehmen die X als nichtrechtsfähige Versorgungseinrichtung eingegliedert ist.
- 38** (3) Die Revisionsklägerin dürfte selbst sämtliche Voraussetzungen des arbeitsrechtlichen Begriffs einer Pensionskasse erfüllen. Sie ist als Körperschaft des öffentlichen Rechts rechtsfähig. Obwohl hierfür nach Maßgabe der ihr gesetzlich zugewiesenen Aufgaben selbst nicht originär verantwortlich, erfüllt sie jedenfalls über ihre rechtlich unselbständige Zusatzversorgungskasse und demnach abgeleitete Aufgaben einer zusätzlichen betrieblichen Alters-, Erwerbsminderungs- und Hinterbliebenenversorgung. Diese gesetzliche Aufgabenerfüllung durch die X dürfte der Revisionsklägerin als Rechtsträgerin zuzurechnen sein.
- 39** (4) Soweit die Finanzverwaltung in ihrem BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 1223, Rz 6 anführt, dass u.a. die Zusatzversorgungskassen des kommunalen Dienstes mitteilungspflichtige Stellen i.S. von § 22a Abs. 1 Satz 1 EStG seien, da diese die Versicherung biometrischer Risiken betrieben (BStBl I 2011, 1223, Rz 6), überzeugt dies den Senat --unabhängig von der Beachtung des Grundsatzes des Gesetzesvorbehalts (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes)-- aus den vorgenannten Erwägungen jedenfalls für die vorliegende Konstellation nicht.
- 40** c) Bestünde dementsprechend nur für die Revisionsklägerin, nicht aber für die X, die gesetzliche Pflicht, als Pensionskasse Rentenbezugsmitteilungen an die ZfA zu übermitteln, könnte auch nur ihr gegenüber unter den weiteren Voraussetzungen des § 22a Abs. 5 EStG Verspätungsgeld festgesetzt werden. Ein solcher, gegenüber der Revisionsklägerin ergangener Bescheid existiert allerdings nicht. Der angefochtene Bescheid vom 26.11.2015 weist eindeutig nur die X als Adressatin aus.
- 41** 3. Von der Erhebung von Gerichtskosten für das Revisionsverfahren wird gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 des Gerichtskostengesetzes abgesehen. Die im Revisionsverfahren angefallenen außergerichtlichen Kosten der Beteiligten werden gegeneinander aufgehoben (§ 136 Abs. 1 FGO).

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