

FG Nürnberg
16.9.2008
II 241/2006

Streitig ist, ob die Voraussetzungen für eine Änderung eines Umsatzsteuerbescheides nach § 164 Abs. 2 AO vorliegen.

Erklärungen sind in entsprechender Anwendung des § 133 BGB auszulegen. Dies gilt grundsätzlich auch für Erklärungen rechtskundiger Personen. Voraussetzung hierfür ist aber, dass die Erklärung auslegungsbedürftig ist. Hieran fehlt es, wenn die Erklärung nach Wortlaut und Zweck einen eindeutigen Inhalt hat. Der Senat wertet den objektiven Erklärungsinhalt des Schreibens des Klägers vom 22.11.2002 als Einspruch gegen die Umsatzsteuerfestsetzung 1999. Dies ergibt sich aus dem klaren Wortlaut des Schreibens. Diese Auffassung wird bestätigt durch den im Schreiben enthaltenen Antrag auf Ruhen des Verfahrens. Denn das Ruhen des Verfahrens nach § 363 Abs. 2 AO setzt einen zulässigen Einspruch voraus, d.h. ein solcher Antrag macht nur dann Sinn, wenn zugleich auch Einspruch eingelegt wird oder worden ist. (*Leitsatz der Redaktion*)

BGB § 133
AO § 164

In dem Rechtsstreit...

wegen Umsatzsteuer 1999

hat der 2. Senat des Finanzgerichts Nürnberg aufgrund mündlicher Verhandlung in der Sitzung vom 16.09.2008 für Recht erkannt:

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Rechtsmittelbelehrung

...

Tatbestand

Streitig ist, ob die Voraussetzungen für eine Änderung eines Umsatzsteuerbescheides nach § 164 Abs. 2 AO vorliegen.

Gegenstand des Unternehmens des Klägers war das Aufstellen von Geldspiel- und Unterhaltungsautomaten.

Am 18.07.2000 reichte der Kläger beim Finanzamt eine Umsatzsteuererklärung 1999 ein, die einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichstand (§168 AO). Darin erklärte er zu 16 % steuerpflichtige Umsätze in Höhe von 280.512 DM, Vorsteuern in Höhe von 32.758,17 DM und errechnete eine Umsatzsteuer in Höhe von 12.123,70 DM.

Am 26.11.2002 ging ein Schreiben des damaligen steuerlichen Vertreters des Klägers vom 22.11.2002 beim Finanzamt ein mit folgendem Wortlaut:

"A B, Cstr., D
Einspruch gegen USt-Bescheid 1999 und 2000

Sehr geehrte Damen und Herren,
namens und im Auftrag unseres Mandanten legen wir gegen die oben genannten Bescheide Einspruch ein.

Begründung:

Der BFH hat noch nicht endgültig darüber entschieden, ob die Umsätze eines Automatenaufstellers mit Geldspielgeräten nach der EG-Richtlinie von der Umsatzsteuer befreit sind. In dieser Sache liegt ein Urteil vom 26.10.2001 des Finanzgerichts Münster (Aktenzeichen 5 K 4280/00) vor. Revision wurde beim BFH in München unter dem Aktenzeichen V R 7/02 eingelegt.

Wir bitten daher um Ruhen des Verfahrens, bis eine höchstrichterliche Entscheidung gefällt wird.

Mit freundlichen Grüßen
E und F
Steuerberatung"

Der Einspruch wurde am 28.11.2002 von der Rechtsbehelfsstelle übernommen und in die Einspruchsliste eingetragen. Der Begleitbogen trägt den Hinweis "Ruhen des Verfahrens beantragt". Eine weitere Bearbeitung des Einspruchs erfolgte zunächst nicht.

Am 14.10.2005 ging ein Schreiben des derzeitigen steuerlichen Vertreters des Klägers vom 12.10.2005 beim Finanzamt ein mit folgendem Wortlaut:

"A B, Cstr. ,D
Umsatzsteuer

Sehr geehrte Frau G,
bezugnehmend auf unser Telefonat bezüglich unseres o.g. Mandanten und der abgegebenen Umsatzsteuererklärungen erklären wir, dass soweit Einsprüche gegen Umsatzsteuerfestsetzungen erfolgten, diese dem Sinn und Zweck des Antrags nach als Antrag auf Änderung umzudeuten sind, soweit ein Einspruch nicht mehr möglich war.

Für Rückfragen stehen wir gerne zur Verfügung
Mit freundlichem Gruß
H I"

Das FA verwarf den Einspruch vom 22.11.2002 aufgrund Versäumung der Einspruchsfrist mit Einspruchsentscheidung vom 27.12.2005 als unzulässig.

Den Antrag vom 12.10.2005 auf Änderung nach § 164 Abs. 2 AO für Umsatzsteuer 1999 lehnte das Finanzamt mit Bescheid vom 09.01.2006 ab. Den dagegen eingelegten Einspruch wies es mit Einspruchsentscheidung vom 10.08.2006 als unbegründet zurück.

Die Angaben in der vom Kläger am 02.06.2006 eingereichten berichtigten Umsatzsteuererklärung 1999 berücksichtigte das Finanzamt nicht. Darin erklärte der Kläger zu 16% steuerpflichtige Umsätze in Höhe von 78.221 DM, steuerfreie Umsätze (Geldspielautomaten) in Höhe von 234.657 DM und Vorsteuern in Höhe von 16.094,77 DM. Die errechnete Umsatzsteuer betrug - 3579,40 DM.

Der Kläger hat Klage erhoben und sinngemäß beantragt,

den Ablehnungsbescheid vom 09.01.2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.08.2006 aufzuheben und die Umsatzsteuerfestsetzung vom 18.07.2000 dahin zu ändern, dass die Umsatzsteuer 1999 entsprechend der am

02.06.2006 eingereichten berichtigten Umsatzsteuererklärung in Höhe von - 3.579,40 DM festgesetzt wird.

Zur Begründung trägt er im wesentlichen Folgendes vor:

Das Schreiben vom 22.11.2002 sei nicht als Einspruch, sondern als Antrag auf Änderung nach § 164 Abs. 2 AO auszulegen. Denn aus ihm ergebe sich der Wille, dass der Umsatzsteuerbescheid 1999 angegriffen werden sollte. Eine derartige Auslegung sei hier möglich, denn die Einlegung eines Einspruchs sei zu diesem Zeitpunkt wegen Versäumung der Einspruchsfrist bereits unzulässig gewesen. Es sei anzunehmen, dass er den Rechtsbehelf habe einlegen wollen, der seinem Anliegen am ehesten zum Erfolg verholfen hätte. Zumindest sei eine Umdeutung möglich, da nicht zweifelhaft sei, welches Ziel er habe erreichen wollen und dass er die richtigen Anträge gestellt hätte, wenn er die betreffende verfahrensrechtliche Frage gekannt hätte. Darüber hinaus habe das Finanzamt seine Amtsermittlungs- und Aufklärungspflicht verletzt, da es ihn aufgrund des offensichtlich falsch betitelten Schreibens hätte darauf hinweisen müssen, dass ein Einspruch verspätet sei. Dann wäre es ihm noch möglich gewesen, rechtzeitig den richtigen Antrag auf Änderung nach § 164 Abs. 2 AO zu stellen. Aufgrund des im Schreiben enthaltenen Antrags auf Ruhen des Verfahrens hätte das Finanzamt die Zulässigkeit des Einspruchs überprüfen müssen, da ein unzulässiger Einspruch nicht zu einem Ruhen führe.

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung verweist es im Wesentlichen auf die Einspruchsentscheidung vom 10.08.2006 und trägt ergänzend Folgendes vor:

Das Schreiben vom 22.11.2002 sei als Einspruch zu behandeln. Der Kläger habe klar und eindeutig Einspruch eingelegt. Der klare Wortlaut lasse keine andere Auslegung zu. Dies gelte in besonderem Maße für Erklärungen rechtskundiger Personen, da hier angenommen werden könne, dass sie sich der Tragweite und Bedeutung ihrer Erklärungen im klaren seien. In dem unterlassenen Hinweis auf eine verspätete Einlegung des Rechtsbehelfs liege auch keine Verletzung der Aufklärungspflicht, da keinerlei Veranlassung bestanden habe, in die sofortige Bearbeitung des Rechtsbehelfs einzutreten. Denn zum einen habe das Schreiben keinen Hinweis auf eine mögliche Verfristung des Rechtsbehelfs enthalten, zum anderen sei ausdrücklich Ruhen des Verfahrens beantragt worden.

Im übrigen verweist das Gericht auf die im Klageverfahren eingereichten Schriftsätze und den vorliegenden Akteninhalt.

Entscheidungsgründe

Die Klage hat keinen Erfolg.

Das Finanzamt hat den Antrag auf Änderung des Umsatzsteuerbescheids 1999 zu Recht abgelehnt.

1. Das Schreiben vom 22.11.2002 ist als Einspruch gegen die Umsatzsteuerfestsetzung für das Jahr 1999 vom 18.07.2000 anzusehen, der wegen verspäteter Einlegung unzulässig ist. Es stellt keinen Antrag nach § 164 Abs. 2 AO auf Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung 1999 dar.

a) Eine Auslegung als Antrag auf Änderung nach § 164 Abs. 2 AO ist aufgrund des eindeutigen Wortlauts nicht möglich; im Streitfall ist dem Wortlaut in besonderem Maße Bedeutung beizumessen, da das Schreiben von einem Steuerberater verfasst wurde. Erklärungen sind in entsprechender Anwendung des § 133 BGB auszulegen (vgl. etwa BFH-Urteil vom 08.02.1974 III R

140/70, BFHE 112, 6, BStBl II 1974, 417). Dies gilt grundsätzlich auch für Erklärungen rechtskundiger Personen (BFH-Urteil vom 06. 02.1979 VII R 82/78, BStBl II 1979, 374). Voraussetzung hierfür ist aber, dass die Erklärung auslegungsbedürftig ist. Hieran fehlt es, wenn die Erklärung nach Wortlaut und Zweck einen eindeutigen Inhalt hat (BFH-Urteile vom 29.07.1986 IX R 123/82, BFH/NV 1987, 359 und vom 28.11.2001 I R 93/00, BFH/NV 2002, 613; Palandt, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, § 133 Anm. 6 m.w.N.). Der Senat wertet den objektiven Erklärungsinhalt des Schreibens des Klägers vom 22.11.2002 als Einspruch gegen die Umsatzsteuerfestsetzung 1999. Dies ergibt sich aus dem klaren Wortlaut des Schreibens. Diese Auffassung wird bestätigt durch den im Schreiben enthaltenen Antrag auf Ruhen des Verfahrens. Denn das Ruhen des Verfahrens nach § 363 Abs. 2 AO setzt einen zulässigen Einspruch voraus (Tipke in Tipke/Kruse AO/FGO, Kommentar, § 363 AO, Tz. 2), d.h. ein solcher Antrag macht nur dann Sinn, wenn zugleich auch Einspruch eingelegt wird oder worden ist.

b) Der Einspruch kann darüber hinaus auch deshalb nicht in einen Antrag auf Änderung nach § 164 Abs. 2 AO umgedeutet werden, weil er vom Steuerberater des Klägers eingelegt worden ist.

Eine Umdeutung der Verfahrenserklärungen von Angehörigen der rechts- oder steuerberatenden Berufe scheidet regelmäßig aus (BFH-Urteil vom 26.04.2006 II R 35/06, BFH/NV 2006, 1800). Es ist ein Gebot der Rechtssicherheit, Rechtskundige wie Angehörige der steuerberatenden Berufe oder Rechtsanwälte mit ihren Verfahrenserklärungen beim Wort zu nehmen (BFH-Beschlüsse vom 29.07.1993 X B 210/92, BFH/NV 1994, 382; vom 10.04.2002 VIII B 122/01, BFH/NV 2002, 1309 und vom 21.07.2005 VIII B 77/05, BFH/NV 2005, 1861). Bei diesen Personen kann davon ausgegangen werden, dass sie sich über die rechtliche Tragweite ihrer Erklärungen im klaren sind (BFH-Urteil vom 29.07.1986 a.a.O. m.w.N.). Im Streitfall war der Kläger zur Einlegung seines Einspruchs durch seinen -damaligen Steuerberater vertreten.

2. Eine Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung aufgrund des Schreibens des Klägers vom 12.10.2005 ist nicht möglich. Das Schreiben vom 12.10.2005 ist zwar als Antrag gemäß § 164 Abs. 2 AO auf Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung 1999 anzusehen. Allerdings war zu diesem Zeitpunkt eine Änderung nach § 164 Abs. 2 AO nicht mehr möglich, da aufgrund eingetretener Festsetzungsverjährung der Vorbehalt der Nachprüfung mit Ablauf des 31.12.2004 entfallen ist (§ 164 Abs. 4 Satz 1 AO).

Die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1999 ging beim Finanzamt am 18.07.2000 ein, so dass die 4-jährige Festsetzungsfrist mit Ablauf des 31.12.2000 begann und mit Ablauf des 31.12.2004 endete (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO, §§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO i.V.m. 108 Abs. 1 AO, §§ 187, 188 BGB). Die Einlegung des Einspruchs vom 22.11.2002 hemmt nicht den Eintritt der Festsetzungsverjährung. Die Voraussetzungen für eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO liegen nicht vor, da ein unzulässiger Einspruch nicht zur Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO führt (§ 171 Abs. 3a Satz 2, 2.HS AO).

3. Durch den unterlassenen Hinweis auf die Möglichkeit einer Berichtigung des Antrags hat das Finanzamt nicht gegen die ihm obliegende Fürsorgepflicht nach § 89 Abs. 1 S. 1 AO verstoßen. Das Finanzamt war zu einer vorzeitigen Überprüfung des Einspruches nicht verpflichtet.

a) Nach § 89 Abs. 1 Satz 1 AO soll die Finanzbehörde die Stellung von Anträgen anregen, wenn diese offensichtlich nur versehentlich oder aus Unkenntnis unterblieben sind. Diese Bestimmung legt allerdings keine allgemeine Beratungspflicht des Finanzamts fest, welche Anträge der Steuerpflichtige im Einzelfall stellen soll. Nur wenn für das Finanzamt offenkundig ist, dass der Steuerpflichtige den Antrag versehentlich oder aus Unkenntnis nicht gestellt hat, muss das Finanzamt auf die Möglichkeit der Antragstellung hinweisen (BFH-Urteil vom 13.12.1984 IV R 157/82; Seer in Tipke/Kruse AO/FGO, Kommentar, § 89 AO Tz. 6). Eine allgemeine Verpflichtung, alle eingelegten Rechtsbehelfe bei Eingang dahingehend zu überprüfen, ob der Rechtsbehelf rechtzeitig eingelegt worden ist und gleichzeitig für den Steuerpflichtigen erfolgsversprechendere Alternativen zu überprüfen, überspannt die Fürsorgepflicht des Finanzamts.

b) Im Streitfall bestand keine Pflicht des Finanzamts, den Einspruch sofort zu überprüfen und die Stellung eines Änderungsantrags anzuregen. Denn besondere Anhaltspunkte, wonach es sich dem Finanzamt hätte aufdrängen müssen, den Einspruch sofort zu überprüfen, liegen nicht vor. Das Schreiben des Klägers vom 22.11.2002 weicht weder im äußeren Erscheinungsbild noch inhaltlich vom Normalfall einer Einspruchseinlegung ab. Das Finanzamt war daher nicht verpflichtet, den Einspruch bereits bei Eingang inhaltlich auf dessen Zulässigkeit bzw. auf für den Steuerpflichtigen sinnvollere Alternativen zu überprüfen. Der Kläger hat auch nicht darauf vertrauen können und dürfen, dass aufgrund dessen, dass das Finanzamt über den Einspruch vom 22.11.2002 zunächst nicht entschieden hat, ein Fall des sog. faktischen Ruhens vorgelegen hat, der nur bei einem zulässigen Einspruch in Betracht gekommen wäre. Es sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass das Finanzamt von der Zulässigkeit des Einspruchs ausgegangen ist. Es wäre vielmehr Aufgabe des Steuerberaters des Klägers gewesen, die verspätete Einlegung des Einspruchs vom 22.11.2002 zu erkennen und vor Ablauf der Festsetzungsfrist einen Antrag auf Änderung nach § 164 Abs. 2 AO zu stellen.

4. Eine Verpflichtung des Finanzamts zur Änderung der wegen Wegfalls des Vorbehalts der Nachprüfung bestandskräftigen Umsatzsteuerfestsetzung vom 18.07.2000 ergibt sich auch nicht aufgrund des in Art. 10 EG verankerten Effektivitätsgebots.

a) Nach der Rechtsprechung des EuGH verpflichtet der in Art. 10 EG verankerte Grundsatz der Zusammenarbeit eine Verwaltungsbehörde auf entsprechenden Antrag hin, eine bestandskräftige Verwaltungsentscheidung zu überprüfen, um der mittlerweile vom EuGH vorgenommenen Auslegung der einschlägigen Bestimmung Rechnung zu tragen, wenn die Behörde nach nationalem Recht befugt ist, diese Entscheidung zurückzunehmen (EuGH-Urteil vom 13.01.2004 Rs. C-453/00, Slg. 2004, I-837, HFR 2004, 488; BFH-Urteil vom 23.11.2006 V R 67/05, BStBl II 2007, 436). In dieser Entscheidung hat der EuGH ausgeführt, die Rechtssicherheit gehöre zu den im Gemeinschaftsrecht anerkannten allgemeinen Rechtsgrundsätzen. Die Bestandskraft einer Verwaltungsentscheidung trage zur Rechtssicherheit bei. Daher verlange das Gemeinschaftsrecht nicht, dass eine Verwaltungsbehörde grundsätzlich verpflichtet sei, eine bestandskräftige Verwaltungsentscheidung zurückzunehmen. Hierzu hat der EuGH klargestellt, dass die Verpflichtung der betreffenden Behörde aus Art. 10 EG, eine unter Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht erlassene bestandskräftige Entscheidung zu überprüfen, u.a. von einer Befugnis dieser Behörde nach nationalem Recht zur Rücknahme der Entscheidung abhängig macht (vgl. EuGH-Urteile vom 16.03.2006 Rs. C-234/04, 2006, 2585, NJW 2006, 1577; in DVBl 2006, 1441 Rn. 52). Daraus folgt im Umkehrschluss, dass die Aufhebung eines bestandskräftigen Verwaltungsakts in Fällen der vorliegenden Art nur dann in Betracht kommt, wenn sie durch eine nationale Regelung ermöglicht wird. Ein bestandskräftiger Steuerbescheid ist deshalb auch unter Berücksichtigung von Art. 10 EG nicht änderbar, wenn das nationale Recht hierfür keine Rechtsgrundlage vorsieht (BFH-Urteil vom 23.11.2006 V R 67/05 a.a.O.; vgl. dazu auch Frenz, DVBl 2004, 375; Birk/Jahndorf, UR 2005, 198, 199 f.).

b) Im Streitfall ergibt sich damit auch aufgrund der dargestellten europarechtlichen Gesichtspunkte keine Verpflichtung des Finanzamts, die Umsatzsteuerfestsetzung 1999 zu ändern. Die Umsatzsteuerfestsetzung 1999 wurde mit Ablauf des 31.12.2004 bestandskräftig, da zu diesem Zeitpunkt aufgrund der abgelaufenen Festsetzungsfrist der Vorbehalt der Nachprüfung entfallen ist (§ 164 Abs. 4 Satz 1 AO).

Die Klage hat daher keinen Erfolg.

Die Kostenentscheidung ergibt sich aus §§ 135 Abs. 1, 143 Abs. 1 FGO.