

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 18.11.2004, V R 37/03

Zur Rechtsnatur einer formlosen Mitteilung des FA i.S. des § 100 Abs.2 Satz 3, 1. Halbsatz FGO

Leitsätze

Die formlose Mitteilung des Ergebnisses der Neuberechnung der Steuer gemäß § 100 Abs. 2 Satz 3, 1. Halbsatz FGO ist kein Verwaltungsakt.

Tatbestand

I. Die Beteiligten streiten darüber, ob der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) mit einem aufgrund eines Urteils geänderten Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1990 (Streitjahr) von einem zuvor formlos mitgeteilten Ergebnis der Neuberechnung (§ 100 Abs. 2 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) abweichen durfte.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betreibt einen Wirtschaftsdienst, in dessen Rahmen er sowohl steuerpflichtige als auch steuerfreie Umsätze ausführt. U.a. verzichtete er im Streitjahr gegen Zahlung von 35 000 DM auf Rechte aus einem Grundstückskaufvertrag.

Da der Kläger zunächst keine Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr abgegeben hatte, schätzte das FA die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 der Abgabenordnung (AO 1977) und setzte im Umsatzsteuerbescheid vom 10. Juli 1992 für das Streitjahr 1990 Umsatzsteuer in Höhe von 323,70 DM fest. Der Kläger erhob hiergegen Einspruch und reichte eine Umsatzsteuererklärung ein. Daraufhin änderte das FA mit Einspruchsentscheidung vom 21. April 1995 den Umsatzsteuerbescheid nach § 164 Abs. 2 AO 1977 und setzte Umsatzsteuer in Höhe von 3 570 DM fest. Unter Bezugnahme auf die Einspruchsentscheidung zur Einkommensteuer für das Streitjahr berücksichtigte es --neben weiteren Vorsteuerbeträgen-- Reisekosten in Höhe von 14 424 DM, aus denen es gemäß § 37 Abs. 1 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1980 (UStDV) einen abziehbaren Vorsteuerbetrag in Höhe von 1 327 DM herausrechnete. Die Vorsteuerbeträge hielt das FA nach § 15 Abs. 4 des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr maßgeblichen Fassung (UStG 1980) lediglich zu 52,8 v.H. für abziehbar, weil es den Verzicht des Klägers auf seine Rechte aus dem Grundstückskaufvertrag als (bloßen) Hilfsumsatz ansah und deshalb bei der Vorsteueraufteilung nicht berücksichtigte.

Um diese Frage wurde im anschließenden Klageverfahren wegen der Umsatzsteuer für das Streitjahr vornehmlich gestritten. Nach Auffassung des Klägers war der Verzicht auf die Rechte aus dem Grundstückskaufvertrag dergestalt zu berücksichtigen, dass die Vorsteuerbeträge zu 95 v.H. abziehbar seien.

Zusätzlich hatte der Kläger bis zur mündlichen Verhandlung geltend gemacht, das FA habe --wie im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr-- pauschale Vorsteuern aus Kfz-Kosten und aus Verpflegungsmehraufwendungen nicht zutreffend berücksichtigt. Bei --unstreitiger-- Umsatzsteuer in Höhe von 4 548,90 DM seien 3 381,35 DM Vorsteuer zu berücksichtigen, so dass sich eine Umsatzsteuerzahllast in Höhe von 1 167,55 DM ergebe. In der mündlichen Verhandlung hat er --vertreten durch seinen Prozessbevollmächtigten-- folgenden Antrag gestellt:

"Die Besteuerung dergestalt zu ändern, dass das Verhältnis nichtabzugsfähiger/abzugsfähiger Vorsteuern mit 5 % zu 95 % bemessen wird."

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage in der Fassung dieses Antrags statt (Urteil vom 30. Oktober 1997 5 K 2923/95, nicht veröffentlicht --n.v.--). Das Urteil hat folgenden Tenor:

"Der Umsatzsteuerbescheid für 1990 vom 10. Juli 1992 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. April 1995 wird dergestalt abgeändert, dass ein Verhältnis zwischen abzugsfähiger und nichtabzugsfähiger Vorsteuer von 95 v.H. (abzugsfähig) zu 5 v.H. (nichtabzugsfähig) zugrunde gelegt wird.

Dem Beklagten wird aufgegeben, die geänderte Steuerfestsetzung nach Maßgabe der Urteilsgründe zu errechnen, ferner der klagenden Partei das Ergebnis dieser Berechnung unverzüglich mitzuteilen und den Bescheid mit dem geänderten Inhalt nach Rechtskraft dieses Urteils neu bekanntzugeben. ..."

Daneben machte der Kläger mit seiner Klage gegen den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr u.a. geltend, das FA habe Fahrtkosten in Höhe von netto 25 573,69 DM und Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von netto 9 303,37 DM entsprechend seiner Gewinn- und Verlustrechnung nicht der Besteuerung zugrunde gelegt, sondern lediglich Fahrtkosten in Höhe von brutto 12 600 DM und Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von brutto 1

824 DM anerkannt. Hinsichtlich dieser Punkte wies das FG durch Urteil vom 30. Oktober 1997 5 K 2963/95 (n.v.) die Klage ab.

Beide Urteile des FG wurden rechtskräftig (§ 116 Abs. 5 Satz 3 FGO), nachdem die Nichtzulassungsbeschwerden des Klägers, mit denen er geltend gemacht hatte, das FG habe Reisekosten unzutreffend beurteilt, als unzulässig verworfen worden waren (Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. Februar 1999 XI B 18/98, n.v., und vom 30. Juni 1998 V B 29/98, n.v.).

Das FA teilte dem Kläger mit Schreiben vom 19. Januar 1998 u.a. die geänderte Berechnung der Umsatzsteuer für das Streitjahr entsprechend der Auflage des FG mit. Dieses Schreiben enthält keine Rechtsbehelfsbelehrung und lautet auszugsweise wie folgt:

"das Finanzgericht hat zur Auflage gemacht, Ihnen das Ergebnis der geänderten Berechnungen vor Erlass von Änderungsbescheiden mitzuteilen. Ich komme der Aufforderung hiermit nach: ...

Umsatzsteuer: DM 4.548,90 ./ abzugsfähige Vorsteuer 95 % DM 3.381,35 Zahllast: DM 1.167,55

Falls bis zum ... keine Beanstandung erfolgt, werde ich entsprechende Änderungsbescheide erlassen. ..."

Davon abweichend berücksichtigte das FA im Umsatzsteueränderungsbescheid für das Streitjahr vom 15. Mai 2000 (neben einer Umsatzsteuer in Höhe von 4 548,90 DM) Vorsteuerbeträge in Höhe von lediglich 1 757,67 DM und setzte die Umsatzsteuer auf 2 791 DM fest.

Der Einspruch, mit dem der Kläger geltend machte, der Änderungsbescheid des FA weiche von der Mitteilung vom 19. Januar 1998 ab, blieb erfolglos. Das FA wies in der Einspruchsentscheidung vom 25. Oktober 2000 darauf hin, ihm sei bei der mit Schreiben vom 19. Januar 1998 vorgenommenen Berechnung ein Fehler hinsichtlich des angesetzten Vorsteuerbetrags unterlaufen. Es sei lediglich der sich nach dem Urteil ergebende abzugsfähige Vorsteueranteil in Höhe von 95 v.H., der sich nach Einbeziehung des bislang als steuerfrei behandelten Grundstücksumsatzes ergab, auf die ursprünglich geltend gemachte Vorsteuer angewendet worden. Dabei sei übersehen worden, dass sich aufgrund der Kürzung der ursprünglich angesetzten Fahrzeug- und Reisekosten in der Einspruchsentscheidung --bestätigt durch das FG-- insgesamt geringere Vorsteuern für das Streitjahr ergeben hätten. Die Beteiligten seien gemäß § 110 FGO an das rechtskräftige Urteil des FG gebunden. Mit dem Einspruch gegen den das Urteil auswertenden Umsatzsteuerbescheid könne nur eingewandt werden, dass die Betragsberechnung nicht dem Urteil entspreche. Dies habe der Kläger aber nicht vorgebracht, sondern lediglich eingewandt, der Steuerbescheid entspreche nicht der vorigen Mitteilung vom 19. Januar 1998; bei der Letzteren handele es sich aber nicht um einen Verwaltungsakt.

Das FG wies die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2003, 1263). Es folgte der Auffassung des FA.

Mit der Revision rügt der Kläger Verletzung des § 100 Abs. 2 Satz 3 FGO. Er macht geltend, das FA habe ihm in dem Schreiben vom 19. Januar 1998 mitgeteilt, dass sich die Umsatzsteuer auf 1 167,55 DM belaufen werde. Diese Mitteilung sei Urteilsbestandteil; ihr komme eine Rechtsqualität zu, die der des finanzgerichtlichen Urteils entspreche. Sie dürfe daher hinsichtlich der Beträge allenfalls nach § 130 AO 1977 geändert werden. Er habe auf die mitgeteilten Beträge vertraut und sich bei seiner Argumentation im Verfahren wegen Nichtzulassung der Revision V B 29/98 darauf verlassen.

Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr vom 15. Mai 2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25. Oktober 2000 dahin gehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer auf 1 167,55 DM festgesetzt wird.

Das FA beantragt sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen. Es verteidigt die angefochtene Vorentscheidung.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist unbegründet; sie ist daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass das FA im Änderungsbescheid vom 15. Mai 2000 vom Inhalt der Mitteilung vom 19. Januar 1998 abweichen durfte. Der Änderungsbescheid ist auch materiell-rechtlich nicht zu beanstanden.

1. Nach § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO kann das Gericht die Änderung des Verwaltungsakts durch Angabe der zu Unrecht berücksichtigten oder nicht berücksichtigten tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse so bestimmen, dass

die Behörde den Betrag auf Grund der Entscheidung errechnen kann, falls die Ermittlung des festzusetzenden oder festzustellenden Betrags einen nicht unerheblichen Aufwand erfordert. In diesem Fall teilt die Behörde nach § 100 Abs. 2 Satz 3 FGO den Beteiligten das Ergebnis der Neuberechnung unverzüglich formlos mit; nach Rechtskraft der Entscheidung ist der Verwaltungsakt mit dem geänderten Inhalt neu bekannt zu geben.

§ 100 Abs. 2 Satz 3 FGO wurde durch Art. 1 Nr. 22 des FGO-Änderungsgesetzes vom 21. Dezember 1992 (BGBl I 1992, 2109, BStBl I 1993, 90) in die FGO neu eingefügt; die verfahrensrechtliche Durchführung der Neuberechnung der Steuer durch das FA war zuvor gesetzlich nicht geregelt. Gleichzeitig wurde durch § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO die Vorschrift des Art. 3 § 4 des Gesetzes zur Entlastung der Gerichte in der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit -- VGFGentlG--, BGBl I 1978, 446) in die FGO übernommen.

2. Nach Auffassung des erkennenden Senats ist die formlose Mitteilung des Ergebnisses der Neuberechnung der Steuer (§ 100 Abs. 2 Satz 3, 1. Halbsatz FGO) kein Verwaltungsakt (gl.A. Schmidt-Troje in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, Kommentar, § 100 FGO Rz. 77; Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, 5. Aufl., § 100 Rz. 38 f.; Lange in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, 10. Aufl., § 100 FGO Rz. 91; v. Wedel in Schwarz, Finanzgerichtsordnung, § 100 Rz. 87; Streck/Rainer/Mack/Schwedhelm, Die Steuerberatung 1994, 563; offen lassend BFH-Beschluss vom 19. Juli 1996 I B 110/95, BFH/NV 1997, 27).

a) Ein Verwaltungsakt ist jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalls auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist (§ 118 Satz 1 AO 1977). Hingegen sind vorbereitende Maßnahmen grundsätzlich noch kein Verwaltungsakt; denn an einer Regelung mit unmittelbarer Außenwirkung fehlt es im Grundsatz immer dann, wenn die handelnde Behörde lediglich eine Maßnahme trifft, die den zukünftigen Erlass eines Verwaltungsaktes in Aussicht stellen oder vorbereiten soll (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 19. Juli 1984 3 C 12/83, BVerwGE 69, 374, m.w.N.).

b) Ausgehend hiervon ist die formlose Mitteilung des Ergebnisses der Neuberechnung lediglich eine den Erlass eines Verwaltungsaktes vorbereitende Maßnahme.

aa) Hierfür spricht schon der Wortlaut des § 100 Abs. 2 Satz 3 FGO. Die unverzügliche formlose Mitteilung (§ 100 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 FGO) wird nämlich vom späteren Verwaltungsakt (§ 100 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 2 FGO) eindeutig abgegrenzt.

bb) Diese Auslegung wird durch das Regelungskonzept des § 100 Abs. 2 FGO (vgl. dazu auch BFH-Beschluss vom 9. Oktober 2000 I B 51/00, BFH/NV 2001, 461) bestätigt. Die Mitteilung entfaltet danach keine Regelungswirkung, sondern bereitet lediglich den späteren Erlass eines Änderungsbescheids als Verwaltungsakt vor; dieser soll mit geändertem Inhalt erst nach Rechtskraft der Entscheidung bekannt gegeben werden. Die Mitteilung trägt lediglich dem Bedürfnis der Beteiligten Rechnung, von dem Ergebnis der Neuberechnung möglichst bald zu erfahren (vgl. BFH-Urteil vom 21. Juli 1983 IV R 194/81, BFHE 139, 119, BStBl II 1983, 776, unter 2. zu Art. 3 § 4 VGFGentlG).

Anders verhält es sich allerdings, wenn das FA --abweichend vom Regelungskonzept des § 100 Abs. 2 Satz 3 FGO-- aufgrund des FG-Urteils nicht im ersten Schritt das Ergebnis der Neuberechnung formlos mitteilt, sondern sogleich einen förmlichen Änderungsbescheid erlässt. In diesem Fall handelt es sich bei dem Änderungsbescheid um einen Verwaltungsakt (vgl. BFH-Urteil vom 20. November 2003 IV R 31/02, BFHE 204, 166, BFH/NV 2004, 567; BFH-Beschluss in BFH/NV 2001, 461).

cc) Die Auslegung des Senats wird durch den Gesetzeszweck und den Willen des historischen Gesetzgebers bestätigt. Bei der Einfügung des § 100 Abs. 2 Satz 3 FGO in die FGO wollte der Gesetzgeber durch die formlose Mitteilung dem --unter bb) genannten-- Bedürfnis der Beteiligten Rechnung tragen, von dem Ergebnis der Neuberechnung unverzüglich zu erfahren, wobei zur Vermeidung verfahrensrechtlicher Schwierigkeiten die Bekanntgabe des geänderten Verwaltungsaktes erst nach Rechtskraft der Entscheidung erfolgen sollte (vgl. BTDrucks 12/1061, S. 19). Würde man diese vom Gesetzgeber gewollte Zweistufigkeit dadurch wieder einebnen, dass man bereits die Mitteilung als Verwaltungsakt ansähe, wäre der spätere Änderungsbescheid überflüssig und die durch die formlose Mitteilung vom Gesetzgeber angestrebte Vermeidung verfahrensrechtlicher Schwierigkeiten würde nicht erreicht.

c) Der Senat weicht mit dieser Auffassung nicht vom BFH-Urteil vom 4. März 1998 X R 142/94 (BFH/NV 1998, 965, 967, re.Sp., unter A. 1.) ab. Der X. Senat des BFH hat zwar im dortigen Fall Mitteilungen des Ergebnisses der Neuberechnung als "Bescheide" bezeichnet. Hieraus kann jedoch nicht abgeleitet werden, der X. Senat des BFH habe (stillschweigend) angenommen, eine formlose Mitteilung des Ergebnisses der Neuberechnung durch das FA sei ein Verwaltungsakt. Die Bezeichnung als "Bescheide" lässt sich vielmehr aus den besonderen Umständen des

seinerzeit zugrunde liegenden Sachverhalts erklären. Dort lag nämlich der Sonderfall vor, dass die Mitteilungen -- anders als vom Gesetz vorgesehen und anders als vorliegend-- nicht formlos ergingen, sondern in die äußere Form von "Bescheiden" gekleidet waren (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1998, 965, 967 li.Sp.). Der X. Senat ist außerdem in seinem Urteil ausdrücklich davon ausgegangen, dass durch die Mitteilungen des FA die angefochtenen Steuerbescheide nicht geändert, aufgehoben oder zurückgenommen worden seien.

3. Die Neuberechnung des FA im Änderungsbescheid vom 15. Mai 2000 ist sachlich zutreffend.

Entsprechend dem zuletzt gestellten Antrag des Klägers hat das FG dem FA rechtskräftig aufgegeben, den Anteil der abziehbaren Vorsteuerbeträge von 52,8 v.H. auf 95 v.H. zu erhöhen; der Ausgangsbetrag sollte unverändert bleiben. Diese Vorgabe hat das FA im Änderungsbescheid vom 15. Mai 2000 zutreffend umgesetzt. Einwendungen gegen die Berechnung sind weder vorgetragen noch sonst ersichtlich.

4. Soweit der Kläger mit seiner Revision im Ergebnis --wie bereits im Verfahren V B 29/98-- erneut die Berücksichtigung höherer Vorsteuerbeträge begehrt, steht einer Entscheidung hierüber die Rechtskraft des FG-Urteils vom 30. Oktober 1997 5 K 2923/95 entgegen (§ 110 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 FGO).