FG München, Urteil v. 04.10.2022 – 12 K 465/22

Titel:

Inhaltsadressat bei einer Prüfungsanordnung für eine Personengesellschaft nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens

Normenketten:

AO § 119 Abs. 1, § 125 Abs. 1, § 180 Abs. 1 Nr. 2a
InsO § 35, § 80 Abs. 1
GewStG § 10a
EStG § 15a Abs. 4, § 35 Abs. 2
FGO § 41, § 135 Abs. 1, § 151 Abs. 3, 155

Leitsatz:

Unterhält eine Personengesellschaft einen Gewerbebetrieb, ist sie selbst Prüfungssubjekt und Inhaltsadressatin der Prüfungsanordnung nicht nur für die Steuern, die sie persönlich schuldet, sondern auch für die gesondert und einheitlich festzustellenden Einkünfte ihrer Gesellschafter (vgl. BFH-Urteil vom 27. Oktober 2020 IX R 16/19, BFHE 271, 305, BeckRS 2020, 46814). (Rn. 17) (redaktioneller Leitsatz)

Schlagwort:

Steuerverfahren

Fundstellen:

ZInsO 2022, 2583
LSK 2022, 35312
NZI 2023, 181
BeckRS 2022, 35312
DStRE 2023, 1063

Tenor

1. Es wird festgestellt, dass die Prüfungsanordnungen jeweils vom 28. November 2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen jeweils vom 11. Februar 2022 nichtig sind.

2. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für die Klägerin vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten der Klägerin die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Entscheidungsgründe

I.

1
Streitig ist, ob Prüfungsanordnungen nichtig sind.

2
Mit Datum vom 20. November 2002 wurde die Gesellschaft „M-KG“ (…) mit Sitz in T mit dieser Firma ins Handelsregister eingetragen (HRA …). Zum 11. Mai 2012 wurde die Firma in „A-KG“ geändert. Die Gesellschaft ist beim Finanzamt (FA) X unter den Steuernummern (…) und (…) erfasst.

3
Über das Vermögen der „M-KG“ wurde mit Beschluss des Amtsgerichts W (…) vom 10. August 2011 das vorläufige Insolvenzverfahren angeordnet und als vorläufige Insolvenzverwalterin „Rechtsanwältin B, B-Straße, B-Dorf“ bestellt. Mit Beschluss vom 1. November 2011 wurde durch das Amtsgericht W (…) das Insolvenzverfahren eröffnet und als Insolvenzverwalterin „Rechtsanwältin B, B-Straße, B-Dorf“ bestellt.

4

Im Rahmen einer Betriebsprüfung (BP) einer Konzerngruppe wurde das FA Y vom FA Z (als dem eigentlich für die Betriebsprüfung zuständigen FA) beauftragt, die Prüfung bei der Gesellschaft durchzuführen.

5
Das FA Y erließ mit Datum vom 28. November 2019 (unter der Steuernummer …) eine Prüfungsanordnung (PA 1) hinsichtlich der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung (§ 180 Abs. 1 Nr. 2a Abgabenordnung - AO -), einschließlich des Gewerbesteuermessbetrags (§ 35 Abs. 2 Einkommensteuergesetz - EStG -) und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG für 2012 und 2013. Außerdem erließ das FA Y ebenfalls mit Datum vom 28. November 2019 (unter der Steuernummer …) eine Prüfungsanordnung (PA 2) hinsichtlich Umsatzsteuer, Gewerbesteuer und gesonderter Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes nach § 10a Gewerbesteuergesetz (GewStG) zum 31. Dezember für 2012 und 2013. Die Prüfungsanordnungen waren im Adressfeld adressiert an „Rechtsanwältin B, B-Straße, B-Dorf“ und führten aus, dass bei der „M-KG i. Ins., (…)“ (PA 1) bzw. bei der „M-KG (Insolvenzverfahren Massekosten)“ (PA 2) eine Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO angeordnet wird. Weiter wurde jeweils ausgeführt, die Prüfungsanordnung ergehe „an Sie als Empfangsbevollmächtigten mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten (§ 183 Abs. 1 AO)“. Für weitere Einzelheiten wird auf die PA 1 (…) und PA 2 (…) verwiesen.

6
Jeweils mit Schreiben vom 30. Dezember 2019 legte die Klägerin Einspruch gegen die Prüfungsanordnungen ein. Zur Begründung wurde im Wesentlichen vorgetragen, die Prüfungsanordnungen seien nicht wirksam bekannt gegeben worden. Die Verwaltungsakte seien namentlich an den Insolvenzverwalter zu richten mit dem Zusatz, dass sie an ihn in seiner Eigenschaft als Insolvenzverwalter über das Vermögen des ebenfalls namentlich benannten Insolvenzschuldners ergehen würden. Ergänzend wurde ausgeführt, die Prüfungsanordnungen seien wegen inhaltlicher Unbestimmtheit nichtig. Die Klägerin sei nicht Empfangsbevollmächtigte, sondern als Insolvenzverwalterin Partei kraft Amtes. Der Inhaltsadressat sei jeweils in zweifacher Hinsicht falsch, da der Zusatz „in ihrer Eigenschaft als Insolvenzverwalterin“ fehle und darüber hinaus die Steuerschuldnerin seit 2012 im Handelsregister unter „A-KG“ geführt werde. Eine Heilung sei im Streitfall nicht möglich.

7
Jeweils mit Schreiben vom 27. Mai 2020 (…) ergänzte das FA die Prüfungsanordnungen jeweils um den Zusatz, dass sie an die Klägerin in ihrer Eigenschaft als Insolvenzverwalterin ergehen. Mit Schreiben vom 24. August 2020 ergänzte das FA die Prüfungsanordnungen wie folgt: „bei Rechtsanwältin B, B-Straße, B-Dorf wird in ihrer Funktion als Insolvenzverwalterin der A-KG (ehemals M-KG) eine Außenprüfung durchgeführt.“ Außerdem wurde der Passus „die Prüfungsanordnung ergeht an Sie als Empfangsbevollmächtigte mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten“ jeweils gestrichen. Für weitere Einzelheiten wird auf das Schreiben vom 24. August 2020 (…) verwiesen.

8
Jeweils mit Einspruchsentscheidung vom 11. Februar 2022 wies das FA Y die Einsprüche als unbegründet zurück. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Prüfungsanordnungen seien an die „Rechtsanwältin B (…)“ bekannt gegeben und als Inhaltsadressat die „M-KG i. Ins.. (…)“ ausgewiesen worden. Der Inhaltsadressat sei zutreffend, da es sich um die bisherige Firma der Gesellschaft gehandelt habe. Da der Klägerin der zu prüfende Steuerpflichtige unter dem „alten Namen“ geläufig sei, sei der zu prüfende Steuerpflichtige einwandfrei erkennbar. Inhaltsadressat bei einer Insolvenz bleibe die Gesellschaft. Auch beim Bekanntgabeadressaten sei keine Falschinterpretation möglich, da die Klägerin nur als Insolvenzverwalterin die Gesellschaft „betreue“. Die erforderliche Begründung sei nach § 126 AO mit den Ergänzungen nachgeholt worden. Für weitere Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidungen verweisen.

9
Zur Begründung der dagegen erhobenen Feststellungklage führte die Klägerin aus, die Prüfungsanordnungen seien nichtig. Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung sei der Insolvenzverwalter richtiger Bekanntgabe- und Inhaltsadressat (vgl. Bundesfinanzhof -BFH-, Urteil vom 11. April 2018 X R 39/16, BFH/NV 2018, 1075). Im Streitfall habe bei den Prüfungsanordnungen auch der Zusatz „als Insolvenzverwalterin“ gefehlt und sie seien auch deshalb unwirksam (vgl. BFH-Urteil vom 15. März 1994 XI R 45/93, BFHE 174, 290). Im Übrigen sei auch die zu prüfende Gesellschaft wegen der bereits erfolgten

Umfirmierung falsch bezeichnet worden. Diese Fehler hätten - entgegen der Ansicht des FA - auch nicht durch Nachträge geheilt werden können. Ein Feststellungsinteresse bestehe, da der Beklagte trotz Nichtigkeit der Prüfungsanordnungen mit der BP fortfahren wolle.

10
Die Klägerin beantragt,

festzustellen, dass die Prüfungsanordnungen jeweils vom 28. November 2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen jeweils vom 11. Februar 2022 nichtig sind, sowie hilfsweise die Revision zuzulassen.

11
Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

12
Zur Begründung wird auf die Einspruchsentscheidungen verwiesen. Ergänzend wird ausgeführt, die Prüfungsanordnungen seien korrekt an die Insolvenzverwalterin (Bekanntgabeadressatin) übermittelt worden und aus beiden Anordnungen habe die Bekanntgabeadressatin den Inhaltsadressaten (betroffene Firma) sowie ihre Funktion in diesem Fall einwandfrei entnehmen können. Nachdem die entsprechenden Ergänzungen gem. § 126 AO nachgeholt worden seien, sei eine ordnungsgemäße Bekanntgabe erfolgt.

13
Ergänzend wird auf die eingereichten Schriftsätze, die vorgelegte Akte und das Protokoll über die mündliche Verhandlung verwiesen.

II.

14
Die zulässige Feststellungsklage ist begründet.

15
1. Die Feststellungsklage (§ 41 Finanzgerichtsordnung -FGO-) ist zulässig, da die Klägerin auch ein berechtigtes Interesse an der baldigen Feststellung der Nichtigkeit bzw. Unwirksamkeit der Prüfungsanordnung hat, weil die Außenprüfung noch nicht beendet ist und deshalb mit der Feststellungsklage die weitere Durchführung der Prüfung und die Auswertung der Prüfungsfeststellungen verhindert werden kann (BFH-Urteil vom 25. September 1990 IX R 84/88, BFHE 162, 4, BStBl II 1991, 120 m.w.N.).

16
2. Die Klage ist auch begründet, da die Prüfungsanordnungen nichtig sind.

17
a) Unterhält eine Personengesellschaft einen Gewerbebetrieb, ist sie selbst Prüfungssubjekt und damit Inhaltsadressatin der Prüfungsanordnung nicht nur für die Steuern, die sie persönlich schuldet (Umsatzsteuer, Gewerbesteuer), sondern auch für die gesondert und einheitlich festzustellenden Einkünfte ihrer Gesellschafter (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 27. Oktober 2020 IX R 16/19, BFHE 271, 305 m.w.N.; Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 157. Lieferung 8/2019, § 196 AO, Rz. 25). Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens geht gemäß § 80 Abs. 1 Insolvenzordnung (InsO) das Recht des Schuldners, das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen (§ 35 InsO) zu verwalten und über es zu verfügen, auf den Insolvenzverwalter über. Dieser hat als Vermögensverwalter gemäß § 34 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 AO auch die steuerlichen Pflichten des Insolvenzschuldners zu erfüllen, soweit seine Verwaltung reicht (BFH-Urteil vom 10. Februar 2015 IX R 23/14, BFHE 249, 202, BStBl II 2017, 367). Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung ist der Insolvenzverwalter als Vermögensverwalter Steuerpflichtiger und damit richtiger Bekanntgabe- und Inhaltsadressat von Steuerbescheiden, mit denen eine Finanzbehörde bestehende Masseverbindlichkeiten geltend macht; demgegenüber sind Steuerforderungen, die sich gegen das insolvenzfreie Vermögen des Schuldners richten, gegen diesen festzusetzen (BFH-Urteil vom 11. April 2018 X R 39/16, BFH/NV 2018, 1075). Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist eine Prüfungsanordnung bei einer Personengesellschaft an den Insolvenzverwalter zu richten (BFH-Beschluss vom 4. Oktober 1991 VIII B 93/90, BFHE 165, 339, BStBl II 1992, 59). Dies gilt unabhängig davon, ob

Zeiträume vor oder - wie im Streitfall - nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens geprüft werden sollen (Gosch in: Gosch, AO/FGO, 133. Lieferung 8/2017, § 196 AO Rz. 56). Der Insolvenzverwalter tritt als Prüfungssubjekt an die Stelle des bisher steuerpflichtigen Gemeinschuldners und ist Inhaltsadressat der Prüfungsanordnung (Schallmoser in: Hübschmann/Hepp/Spitaler: AO/FGO, 211. Lieferung 2/2011 § 196 AO Rn. 41 und § 193 AO Rz. 33; Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 157. Lieferung 8/2019, § 196 AO, Rz. 26).

18
Nach § 125 Abs. 1 AO ist ein Verwaltungsakt nichtig, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist. Diese Voraussetzungen sind erfüllt, wenn der Verwaltungsakt inhaltlich nicht so bestimmt ist (§ 119 Abs. 1 AO), dass ihm hinreichend sicher entnommen werden kann, was von wem verlangt wird. Fehler in der Bezeichnung des Steuerschuldners im Bescheid können nicht durch Richtigstellung im weiteren Verfahren geheilt werden (BFH-Urteile in BFH/NV 2018, 1075 und vom 11. November 2020 XI R 11/18, BFHE 271, 41, BStBl II 2021, 415).

19
Für die Auslegung ist entscheidend, wie der Betroffene selbst nach den ihm bekannten Umständen den materiellen Gehalt der Erklärung unter Berücksichtigung der Grundsätze von Treu und Glauben verstehen konnte (BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 1075 m.w.N.). Demgegenüber kommt es nicht darauf an, ob sich der Empfänger eines Bescheids, in dem der Steuerschuldner unrichtig bezeichnet ist, im konkreten Einzelfall tatsächlich als Adressat angesehen hat. Denn das objektive Verständnis eines Bescheids kann nicht vom Verhalten der jeweiligen Beteiligten abhängig sein, da ein Steuerbescheid unter Umständen nicht nur Wirkungen zwischen dem Steuerpflichtigen und dem FA, sondern auch gegenüber Dritten entfalten kann, z.B. gegenüber einem Vertreter, der für die Steuerschuld haftet.

20
Danach muss der Steuerschuldner in dem Bescheid nicht ausdrücklich als solcher bezeichnet werden. Ausreichend ist vielmehr, wenn er sich nach dem objektiven Erklärungsgehalt des Bescheids aus der Sicht des Empfängers im Wege der Auslegung zweifelsfrei bestimmen lässt (BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 1075 m.w.N.). Heranzuziehen sind hierbei nicht nur die dem Bescheid beigefügten Erklärungen (BFH-Entscheidungen vom 19. Februar 1992 II B 100/91, BFH/NV 1992, 784, und vom 27. August 2003 II R 18/02, BFH/NV 2004, 203), sondern darüber hinaus auch die dem Betroffenen bekannten Umstände oder zeitlich vorhergehende Bescheide (BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 1075 m.w.N.). Notwendig ist aber, dass diese Umstände einen eindeutigen Rückschluss erlauben. Das Risiko, dass dem nicht so ist, trägt die Finanzverwaltung, deren Aufgabe es ist, den Bescheid ordnungsgemäß zu adressieren.

21
Es besteht keine Notwendigkeit, auf die Funktion als Insolvenzverwalter ausschließlich im Bescheid konkret hinweisen zu müssen, da diese nur nach allgemeinen Auslegungsgrundsätzen erkennbar sein muss (BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 1075 m.w.N.). Ein Bescheid, der in seinem Ausspruch eindeutig an einen bestimmten Adressaten gerichtet ist, ist jedoch keiner Auslegung zugänglich (BFH-Urteil in BStBl II 2021, 415).

22
b) Nach diesen Grundsätzen sind im Streitfall, die Prüfungsanordnungen nichtig, da sie sich an die Gesellschaft als Inhaltsadressatin richten und nicht an die Insolvenzverwalterin. Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens sind die Prüfungsanordnungen an die Insolvenzverwalterin als Bekanntgabe- und Inhaltsadressatin zu richten, insbesondere, wenn Zeiträume geprüft werden sollen, die nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens liegen. Durch die Angabe des unzutreffenden Inhaltsadressaten leiden die Prüfungsanordnungen an einem besonders schwerwiegenden Fehler i.S.v. § 125 Abs. 1 AO und sind nichtig. Eine Auslegung ist nicht möglich, da sich die Bescheide eindeutig an einen bestimmten, unzutreffenden Inhaltsadressaten (die Gesellschaft) richten. Außerdem steht einer anderen Auslegung entgegen, dass der Beklagte die Prüfungsanordnungen nach dem ausdrücklich erklärten Willen an die Gesellschaft als Inhaltsadressatin richten wollte (vgl. Einspruchsentscheidungen vom 11. Februar 2022 und Stellungnahme des Beklagten im Klageverfahren vom …). Durch die ausdrückliche Wahl eines unzutreffenden Inhaltsadressaten, kommt es im Streitfall nicht mehr darauf an, ob der fehlende Zusatz „als Insolvenzverwalterin“ durch Auslegung überwunden werden kann. Auch eine Heilung im weiteren Verfahren

ist nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung bei einem Bescheid, der sich an einen falschen Inhaltsadressaten richtet, ausgeschlossen (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 2021, 415).

23
3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung. Die Revision wird nicht zugelassen, weil kein Zulassungsgrund nach § 115 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung vorliegt.