

Beschluss vom 10. August 2011, V B 84/10

Auslegung einer Prüfungsanordnung

BFH V. Senat

AO § 197, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 21. July 2010, Az: 6 K 1127/08

Leitsätze

1. NV: Für die Auslegung öffentlich-rechtlicher Verwaltungsakte zur Bestimmung des Inhaltsadressaten ist Voraussetzung, dass diese auslegungsfähig, d.h. für Dritte erkennbar (objektiv) mehrdeutig und nicht eindeutig sind (zu Prüfungsanordnungen vgl. BFH-Urteile vom 16. Juni 1999 II R 36/97, BFH/NV 2000, 170; vom 25. April 2006 VIII R 46/02, BFH/NV 2006, 2037; vom 13. Dezember 2007 IV R 91/05, BFH/NV 2008, 1289; vom 15. April 2010 IV R 67/07, BFH/NV 2010, 1606) .
2. NV: Die Zulassung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 1. Alternative FGO ist bei nicht zur Abstraktion geeigneten Rechtsfragen zur Würdigung der besonderen tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls nicht möglich (vgl. BFH-Beschluss vom 10. November 2010 VIII B 159/09, BFH/NV 2011, 300) .

Gründe

- 1 Die Beschwerde ist unbegründet und daher zurückzuweisen.
- 2 1. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) ist prozessführungsbefugt, da sie gemäß § 80 Abs. 1 der Insolvenzordnung (InsO) über das Vermögen der B-GmbH & Co. KG, die Gesamtrechtsnachfolgerin der R-GmbH ist, verwaltungs- und verfügungsbefugt ist. Es handelt sich bei der von der Klägerin erhobenen Verpflichtungsklage insolvenzrechtlich um einen Aktivprozess i.S. des § 85 InsO, da sich im Erfolgsfall wegen zuviel gezahlter Umsatzsteuer ein Erstattungsanspruch ergäbe, der gemäß § 35 InsO zur Insolvenzmasse gehören würde (vgl. zur Prozessführungsbefugnis des Insolvenzverwalters im Aktivprozess z.B. das Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. November 2009 X R 27/05, BFH/NV 2010, 1090, unter II.1.; zur Massezugehörigkeit eines steuerlichen Erstattungsanspruchs z.B. Henckel in Jaeger, Insolvenzordnung, § 35 Rz 110 mit Hinweis auf das noch zur Konkursordnung ergangene BFH-Urteil vom 7. März 1968 IV R 278/66, BFHE 92, 153, BStBl II 1968, 496).
- 3 2. Eine Zulassung der Revision zur Fortbildung des Rechts gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 1. Alternative der Finanzgerichtsordnung (FGO) kommt nicht in Betracht.
- 4 a) Die von der Klägerin aufgeworfene Rechtsfrage lautet: "Ist eine Prüfungsanordnung, die an eine aufgrund Verschmelzung erloschene GmbH 'zu Händen des Geschäftsführers' adressiert ist, mehrdeutig und nicht ohne Weiteres infolge Unbestimmtheit nichtig, wenn die aufnehmende Gesamtrechtsnachfolgerin, eine GmbH & Co. KG, unter dem prägenden Bestandteil der Firma der erloschenen GmbH auftritt und der Geschäftsführer der Komplementärin personenidentisch mit dem Geschäftsführer der erloschenen GmbH ist?"
- 5 b) Für das Streitjahr 1996 ist diese Rechtsfrage nicht entscheidungserheblich. Da die von der Klägerin erhobenen Verfahrensrügen nicht durchgreifen (siehe unten 3.) hat das Finanzgericht (FG) für den Senat bindend gemäß § 118 Abs. 2 FGO festgestellt, dass für das Streitjahr 1996 keine Prüfungsanordnung an die R-GmbH ergangen ist. Die Entscheidungserheblichkeit der aufgeworfenen Rechtsfrage ist aber u.a. Voraussetzung des Zulassungsgrundes gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 1. Alternative FGO, da es sich um einen Spezialtatbestand der Grundsatzrevision handelt (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 3. Dezember 2010 V B 29/10, BFH/NV 2011, 563).
- 6 c) Für das Streitjahr 1997 ist zwar die Prüfungsanordnung vom 29. November 2001 ergangen. Die Voraussetzungen des Zulassungsgrundes sind aber auch für dieses Streitjahr nicht erfüllt.

- 7** Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist für die Auslegung öffentlich-rechtlicher Verwaltungsakte zur Bestimmung des Inhaltsadressaten Voraussetzung, dass diese auslegungsfähig, d.h. für Dritte erkennbar (objektiv) mehrdeutig und nicht eindeutig sind (zu Prüfungsanordnungen vgl. BFH-Urteil vom 16. Juni 1999 II R 36/97, BFH/NV 2000, 170; vom 25. April 2006 VIII R 46/02, BFH/NV 2006, 2037; vom 13. Dezember 2007 IV R 91/05, BFH/NV 2008, 1289; vom 15. April 2010 IV R 67/07, BFH/NV 2010, 1606). Im Streitfall ist die Vorinstanz entgegen der Auffassung der Klägerin von der eindeutigen Bezeichnung der nicht mehr existenten R-GmbH als Inhaltsadressatin der Prüfungsanordnung vom 29. November 2011 ausgegangen und hat diese somit für nicht auslegungsfähig gehalten.
- 8** Die Frage, ob die Prüfungsanordnung vom 29. November 2001 mehrdeutig ist und demnach auslegungsfähig ist, erfordert eine Gesamtwürdigung der tatsächlichen Umstände des jeweiligen Einzelfalls und ist grundsätzlich Gegenstand der vom FG zu treffenden tatsächlichen Feststellungen und kann vom BFH nur daraufhin überprüft werden, ob es die gesetzlichen Auslegungsregeln beachtet und nicht gegen Denk- und Erfahrungssätze verstoßen hat (BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 2037, m.w.N.). Die von der Klägerin als klärungsbedürftig angesehene Rechtsfrage zielt darauf ab, für die spezifische umschriebene Sachverhaltskonstellation ein rechtlich bindendes Ergebnis der Gesamtwürdigung vorzugeben, um für diesen Einzelfall zu einer mehrdeutigen und somit auslegungsfähigen Prüfungsanordnung zu kommen. Die Zulassung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 1. Alternative FGO ist jedoch bei nicht zur Abstraktion geeigneten Rechtsfragen zur Würdigung der besonderen tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls nicht möglich (vgl. BFH-Beschluss vom 10. November 2010 VIII B 159/09, BFH/NV 2011, 300).
- 9** 3. Die Revision ist auch nicht wegen eines Verfahrensfehlers des FG gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO zuzulassen. Es liegt entgegen der Auffassung der Klägerin kein Verstoß des FG gegen die Sachaufklärungspflicht vor.
- 10** a) Das FG hat gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO den entscheidungserheblichen Sachverhalt zwar so vollständig wie möglich und bis zur Grenze des Zumutbaren, d.h. unter Ausnutzung aller verfügbaren Beweismittel, aufzuklären und im Zweifel auch unabhängig von den Beweisanträgen der Beteiligten (§ 76 Abs. 1 Satz 5 FGO) von sich aus Beweise zu erheben (vgl. BFH-Beschluss vom 28. Februar 2008 III B 119/07, BFH/NV 2008, 1194, m.w.N.). Lässt das FG Tatsachen oder Beweismittel außer Acht, deren Ermittlungen sich ihm hätten aufdrängen müssen, so verletzt es seine Sachaufklärungspflicht (vgl. Senatsbeschlüsse vom 8. September 2006 V B 126/05, BFH/NV 2006, 2300; vom 22. Februar 2006 V B 30/05, BFH/NV 2006, 1168; vom 29. Mai 2006 V B 159/05, BFH/NV 2006, 1892).
- 11** b) Die Rüge, das FG hätte von Amts wegen --etwa durch Vernehmung des Betriebsprüfers-- ermitteln müssen, ob für das Streitjahr 1996 noch vor Ablauf des 31. Dezember 2001 eine (ergänzte oder erweiterte) Prüfungsanordnung gegenüber der R-GmbH & Co. KG als Gesamtrechtsnachfolgerin der R-GmbH wegen des Streitjahres 1996 ergangen ist, bleibt ohne Erfolg. Denn dem FG musste sich insoweit die Notwendigkeit einer weiteren Sachaufklärung oder Beweiserhebung ohne einen entsprechenden Antrag der Klägerin nicht aufdrängen. Die Klägerin hat vor dem FG selbst vorgetragen (S. 3 des Urteils), dass für dieses Streitjahr keine derartige Prüfungsanordnung ergangen ist und deshalb die Prüfungsanordnungen für die übrigen verbundenen Unternehmen so auszulegen seien, dass auch die Prüfung der Umsatzsteuer 1996 bei der R-GmbH auf einer dieser Prüfungsanordnungen beruhe.
- 12** c) Die weitere Rüge, das FG hätte nach dem Verzicht der Klägerin auf mündliche Verhandlung den damaligen steuerlichen Berater als Zeugen vernehmen müssen, greift ebenfalls nicht durch. Das FG hat den Beweisantrag auf S. 10 des Urteils ohne Rechtsfehler abgelehnt. Die --auch schriftlich beantragte und in der ersten mündlichen Verhandlung aber nicht wiederholt beantragte-- Vernehmung des Zeugen zum Beweis der Tatsachen, dass für das Streitjahr 1996 bezüglich der R-GmbH Prüfungshandlungen vorgenommen worden seien, weder eine Schlussbesprechung stattgefunden habe, noch ein Prüfungsbericht erstellt worden sei, hat das FG als rechtlich unerheblich angesehen. Eine Prüfungsanordnung für dieses Streitjahr sei nicht ergangen, sodass allein deswegen keine Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 4 Satz 3 der Abgabenordnung habe eintreten können (S. 7 und 10 des Urteils) und es auf die Beweiserhebung nicht angekommen sei. Für das Vorliegen eines Verfahrensfehlers ist ausschließlich der materiell-rechtliche Standpunkt des FG maßgeblich (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 26. Mai 2010 V B 70/09, BFH/NV 2010, 1837).