

# Urteil vom 23. August 2017, I R 52/15

## Bestimmtheit/Bestimmbarkeit des Inhaltsadressaten

ECLI:DE:BFH:2017:U.230817.IR52.15.0

BFH I. Senat

AO § 119 Abs 1, AO § 122 Abs 1 S 1, AO § 124 Abs 3, AO § 125 Abs 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 23. März 2015, Az: 4 K 556/12

## Leitsätze

NV: Steuer- und Feststellungsbescheide, die die Adressaten lediglich in einem Bescheidkopf mit der jeweiligen Steuernummer benennen und weder eine (vollständige oder abgekürzte) Firmenbezeichnung noch eine Anschrift tragen ("leeres Adressfeld"), erfüllen nicht die Voraussetzungen an die hinreichende Bestimmtheit oder Bestimmbarkeit ihres Inhaltsadressaten.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerinnen werden das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 24. März 2015 4 K 556/12 und die ihrem Rechtsschein nach wirksamen Verwaltungsakte (Steuer- und Feststellungsbescheide) vom 20. März 2009 und die dazu ergangenen Einspruchsentscheidungen des Beklagten vom 8. Februar 2012 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig sind Einkommenserhöhungen (entgangener Zins) in den Jahren 2000 bis 2007 (Streitjahre) und die Rechtmäßigkeit der Bekanntgabe von Steuer- bzw. Feststellungsbescheiden.
- 2 Klägerinnen und Revisionsklägerinnen (Klägerinnen) sind insgesamt sieben Aktiengesellschaften, die von ihrer jeweiligen Alleinaktionärin, der A AG, durch Notarverträge vom 22. August 2000 als sog. Vorratsgesellschaften (Grundkapital: 50.000 €) mit dem Zweck einer späteren (Anteils-)Veräußerung an Dritte (ohne vorherige Aufnahme eines unternehmerischen Geschäftsbetriebs) gegründet worden waren. In den Gründungsurkunden heißt es, dass "der eingezahlte Betrag" 50.000 € betrage. Der Aufsichtsrat jeder Klägerin bestellte jeweils am 22. August 2000 B zum jeweils einzigen Vorstandsmitglied.
- 3 Für jede Klägerin waren am 21. August 2000 50.000 € auf bei der D-Bank geführten Girokonten gutgeschrieben worden (Verwendungszweck: "Kapitaleinlage"). Am 4. September 2000 überwiesen die Klägerinnen die Guthaben vollständig an die E GmbH. Alleingesellschafter dieser GmbH war ebenfalls die A AG. Bereits mit Beschluss der Gesellschafterversammlung vom 4. August 2000 war der Gesellschaftsvertrag der E GmbH dahin geändert worden, dass die Firma nunmehr F GmbH laute und der eingetragene Gegenstand des Unternehmens "die zentrale Verwaltung von Vermögen von Vorratsgesellschaften der A AG" sei.
- 4 Mit Schreiben vom 12. November 2002 erklärte B gegenüber der A AG, sie lege hinsichtlich sämtlicher Klägerinnen ihr "Amt als Vorstand der vorbezeichneten Gesellschaften mit sofortiger Wirkung nieder. Da die Gesellschaften keinen Aufsichtsrat mehr haben, gebe ich die Erklärung Ihnen gegenüber in Ihrer Eigenschaft als Aktionär ab".
- 5 Im August 2008 rief der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Handelsregistereintragungen der Klägerin zu 7. ab; eine Geschäftsanschrift fehlte. Eine Anfrage über die Registerrückmeldung zu den sog.

Unternehmensträgerdaten der Klägerin zu 7. ergab eine "Anschrift (ohne Gewähr)" in der "...straße ..., ...". Später erfragte das FA, ob und ggf. wo die Klägerin zu 7. zur Körperschaftsteuer veranlagt werde. Der Brief kam mit dem Hinweis "Empfänger/Firma unter der angegebenen Anschrift nicht zu ermitteln" zurück. Mit Schreiben vom 16. Oktober 2008 an zwei ehemalige Mitglieder des Aufsichtsrats der Klägerin zu 7., Frau ... und Herr ..., bat das FA um Stellungnahme zur steuerlichen Veranlagung der Klägerin zu 7. Der Brief an Frau ... kam mit dem Hinweis "Empfänger/Firma unter der angegebenen Anschrift nicht zu ermitteln" zurück. Herr ... teilte mit, er habe "sein Vorstandsamt ... bereits 2002, anlässlich (des) ... Ausscheiden aus der A AG niedergelegt ... Die Gesellschaft (sei) ... offenbar nie veräußert (worden) und (sei seines) ... Wissens organ- und vermögenslos".

- 6 Die A AG teilte auf Anfrage des FA mit, dass die Klägerin zu 7. eine Vorratsgesellschaft sei, die ausschließlich zum Zwecke der Weiterveräußerung gegründet worden sei und bislang keinerlei geschäftliche Tätigkeit ausgeübt habe. Alle von der A AG gegründeten Vorratsgesellschaften würden beim Finanzamt ... geführt. Die Gesellschaften hätten dort keine Steuernummern. Mangels Veräußerung finde keine Veranlagung statt. Es handele sich bei den Klägerinnen um organ- und vermögenslose Vorratsgesellschaften, die im Wege des Cash-Pooling gegründet worden seien. Das Kapital sei nach der Gründung der jeweiligen Gesellschaft zur Weiterarbeit wieder entzogen worden, um es vor dem Verkauf wieder zuzuführen. Wegen verschärfter Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zur Frage des Hin- und Herzählens habe man davon abgesehen, diese Gesellschaften zu verkaufen. Die Organe hätten später ihre Ämter niedergelegt. Die Klägerinnen bestünden daher nur aus wenigen Gründungsdokumenten. Eine steuerliche Veranlagung habe nicht stattgefunden. Das Schreiben wurde von I mit dem Zusatz "Syndicus" unterzeichnet. I war ab 2003 auch als Geschäftsführer der F GmbH im Handelsregister eingetragen gewesen.
- 7 Mit Schreiben vom 10. Februar 2009 an die A AG "z.Hd. Herrn I" bat das FA, bis zum 27. Februar 2009 den oder die aktuellen Vertreter der Klägerinnen zu 1. bis 7. nebst Anschrift mitzuteilen. Am 17. Februar 2009 teilte I telefonisch mit, dass es keine vertretungsberechtigten Personen der Klägerinnen gebe (so der Gesprächsinhalt nach einer Telefonnotiz des FA) bzw. keine organschaftlichen Vertreter mehr im Amt seien (so die Klägerinnen).
- 8 Das FA erstellte unter dem 10. März 2009 Körperschaftsteuer-Eingabedatenbögen mit den Firmenbezeichnungen der Klägerinnen und den behördenintern zugewiesenen Steuernummern. Entsprechend druckte das FA für jede Klägerin unter dem 20. März 2009 Körperschaftsteuer-Bescheide für 2000 bis 2007 aus. Nach dem Erläuterungstext der Bescheide beruhten die Festsetzungen auf Schätzungen der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 162 der Abgabenordnung (AO). Dabei ging das FA von einer einkommenserhöhenden verdeckten Gewinnausschüttung aus. Das FA erstellte ebenfalls Bescheide auf den 31. Dezember 2000 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes und Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen auf den 31. Dezember 2001 bis 31. Dezember 2007 sowie eine Feststellung des Körperschaftsteuerguthabens (jeweils mit Datum vom 20. März 2009).
- 9 Die Adressfelder der Bescheide vom 20. März 2009 sind leer. Die Bescheide enthalten auch sonst keine (vollständige oder abgekürzte) Firmenbezeichnung der Klägerinnen. In den Bescheiden sind lediglich die behördenintern zugewiesenen Steuernummern angegeben.
- 10 Die Bescheide wurden zunächst weder an die Klägerinnen noch an die A AG noch an sonstige Personen übersandt. Stattdessen veranlasste das FA für jede Klägerin die öffentliche Zustellung der Bescheide "gemäß § 10 Abs. 1 VwZG". Die entsprechenden Benachrichtigungen wurden am 5. Mai 2009 ausgehängt und am 20. Mai 2009 abgenommen. In den ausgehängten Benachrichtigungen wurde für sämtliche Klägerinnen nicht der volle Firmenname (z.B. Klägerin zu 1.: "... Vermögensverwaltungs AG"), sondern eine Abkürzung nach folgendem Muster angegeben: "... AG". Auf dem Aushang ist ferner nach dem Wort "Geschäftszeichen" die Steuernummer angegeben, als zuletzt bekannte Anschrift "0000 Unbekannt".
- 11 Mit den der A AG zugestellten Pfändungs- und Einziehungsverfügungen vom 21. Juli 2009, in denen die Steuernummer der jeweiligen Klägerin angegeben war, pfändete das FA Ansprüche der Klägerinnen gegen die A AG auf Leistung der Einlage bzw. auf Erstattung des zurückgezahlten Grundkapitals und ordnete die Einziehung der gepfändeten Ansprüche an. Die Einziehungsklage vor dem Landgericht ... blieb erfolglos.
- 12 Das FA lehnte es unter Hinweis auf § 30 AO ab, der A AG die Bescheide, die den Pfändungs- und Einziehungsverfügungen vom 21. Juli 2009 zugrunde lagen, zu übersenden. Im April 2010 wurde die Auflösung der Klägerinnen beschlossen und I zum Abwickler bestellt. Am 14. Mai 2010 wurden sodann erstmals ausdrücklich Geschäftsanschriften der Klägerinnen im Handelsregister mit dem Zusatz "c/o A AG, ..." eingetragen. Das FA übersandte I Kopien sämtlicher Steuerbescheide vom 20. März 2009, die am 12. Juli 2010 bei ihm eingingen. Auch diese Ausfertigungen enthalten keine Firmenbezeichnungen, sondern nur die Steuernummern der Klägerinnen. Mit

Schreiben vom 13. Juli 2010 (gerichtet an die "(Klägerin zu 7.) i.L., z.Hd. d. Liquidators Herrn I c/o A AG, ...") teilte das FA ferner mit, dass die Bescheide seit dem 19. Mai 2009 öffentlich zugestellt und deshalb wirksam bekannt gegeben seien.

- 13** Unter dem 8. August 2010 legte der damalige Bevollmächtigte der Klägerinnen Einspruch gegen die jeweiligen Bescheide ein. Für jede Klägerin und jedes Streitjahr liegen gesonderte Einspruchsschreiben vor, in denen auch die zutreffenden Steuernummern angegeben wurden. Das FA vertrat die Auffassung, dass die Einsprüche (da mit Blick auf die öffentliche Zustellung "verspätet") unzulässig seien.
- 14** Das FA wies die Einsprüche durch Einspruchsentscheidungen vom 8. Februar 2012 als unzulässig zurück. Die dagegen erhobene Klage blieb teilweise erfolglos (Hessisches Finanzgericht --FG--, Urteil vom 24. März 2015 4 K 556/12, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte 2015, 1638). Im Klageverfahren hat das Amtsgericht die Nachtragsliquidation für die Klägerinnen zu 2. bis 7. angeordnet und zunächst I zum Nachtragsliquidator bestellt, später wurde --unter Abberufung von I-- ... zum Abwickler der Klägerin zu 1. und jeweils zum Nachtragsliquidator der Klägerinnen zu 2. bis 7. bestellt.
- 15** Die Klägerinnen rügen mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts und beantragen, das angefochtene Urteil und die zugrunde liegenden Bescheide jeweils vom 20. März 2009 (in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 8. Februar 2012) aufzuheben.
- 16** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 17** Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben, ebenfalls (deklaratorisch) die --ihrem Rechtsschein nach wirksamen-- Verwaltungsakte (Steuer- und Feststellungsbescheide vom 20. März 2009). Die Voraussetzungen für rechtswirksame Festsetzungen bzw. Feststellungen sind --entgegen der Ansicht des FG-- nicht erfüllt (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 18** 1. Ein Verwaltungsakt muss inhaltlich hinreichend bestimmt sein (§ 119 Abs. 1 AO). Zum Inhalt gehören die Angabe des Inhaltsadressaten, der Ausspruch und etwaige Nebenbestimmungen. Aus ihnen muss sich hinreichend bestimmt, d.h. klar, eindeutig, vollständig und widerspruchsfrei erkennen lassen, wem gegenüber die Behörde was feststellt, von wem was verlangt wird, wem was gewährt oder abgelehnt wird (z.B. Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 119 AO Rz 2, m.w.N.). Die hinreichende Bestimmtheit des Inhaltsadressaten ist konstituierender Bestandteil jedes Verwaltungsakts; fehlt der Inhaltsadressat und kann er auch nicht im Wege der Auslegung sicher bestimmt werden, leidet der Verwaltungsakt unter einem besonders schwerwiegenden Fehler i.S. des § 125 Abs. 1 AO und ist daher nichtig (§ 124 Abs. 3 AO; Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. Oktober 1985 GrS 4/84, BFHE 145, 110, BStBl II 1986, 230, unter C.I.1., m.w.N.; BFH-Urteil vom 13. Oktober 2005 IV R 55/04, BFHE 211, 387, BStBl II 2006, 404; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 119 AO Rz 4; Anwendungserlass zur AO --AEAO-- zu § 122 Nr. 1.3.1, 4.1 und 4.1.1). Für die Auslegung sind die dem Betroffenen bekannten Umstände maßgebend (z.B. BFH-Urteile vom 17. November 2005 III R 8/03, BFHE 212, 72, BStBl II 2006, 287; vom 19. März 2009 IV R 78/06, BFHE 224, 428, BStBl II 2009, 803; vom 15. April 2010 IV R 67/07, BFH/NV 2010, 1606). Es kommt darauf an, ob es für ihn erkennbar war, dass das FA von ihm als (z.B.) Steuerpflichtigen ausgeht und der Bescheid deshalb an ihn gerichtet ist (z.B. BFH-Urteile vom 29. August 2012 XI R 40/10, BFH/NV 2013, 182; vom 26. April 2012 V R 2/11, BFHE 237, 286, BStBl II 2012, 634, m.w.N.). Bei einer juristischen Person als Inhaltsadressaten ergibt sich der "Name" (bzw. die Firma) aus Gesetz, Satzung, Register oder ähnlichen Quellen (AEAO zu § 122 Nr. 1.3.2 Satz 3). Eine Bindung an die in diesen Zusammenhängen getroffene Würdigung des FG besteht im Revisionsverfahren nicht (z.B. BFH-Urteil in BFHE 224, 428, BStBl II 2009, 803).
- 19** 2. Die Bescheide vom 20. März 2009, die die Adressaten lediglich in einem Bescheidkopf mit der jeweiligen Steuernummer benennen und weder eine (vollständige oder abgekürzte) Firmenbezeichnung noch eine Anschrift tragen ("leeres Adressfeld"), sind bezüglich ihres Inhaltsadressaten nicht hinreichend bestimmt.
- 20** a) Das FG hat hierzu die Auffassung vertreten, die angefochtenen Bescheide seien wegen der Unwirksamkeit der öffentlichen Zustellung erstmals am 12. Juli 2010 durch die Übersendung an den Abwickler der Klägerinnen wirksam bekannt gegeben worden. Dabei seien die versandten Bescheide nicht mangels Angabe der

Firmenbezeichnung der Klägerinnen unwirksam. Denn in den Bescheiden seien die Steuernummern der Klägerinnen angegeben, die I bereits aus den ihm bekannten Pfändungs- und Einziehungsverfügungen des FA gekannt habe. Wie auch die Angabe der jeweils zutreffenden Steuernummer in den für jede Klägerin gesondert übersandten Einspruchsschreiben zeige, habe angesichts der Bestellung von I zum Abwickler der Klägerinnen jede Klägerin gewusst, welche Steuernummer das FA ihr zugeteilt hatte und welche der am 12. Juli 2010 übersandten Bescheide sie deshalb betroffen habe.

- 21** b) Dadurch, dass das FG für die streiterhebliche Frage der Bestimmbarkeit des Inhaltsadressaten entscheidend auf die der A AG zugestellten Pfändungs- und Überweisungsverfügungen vom 21. Juli 2009 Bezug genommen hat (Zuordnung der Steuernummern zu den Klägerinnen), die dem I bekannt geworden seien, hat es zugleich entschieden, dass die Verwaltungsakte vor diesem Zeitpunkt den jeweiligen Inhaltsadressaten nicht ordnungsgemäß bezeichnet haben. Darin ist dem FG zuzustimmen.
- 22** Dem FG ist allerdings nicht darin beizupflichten, dass die Versendung der Bescheidkopien an I (Eingang am 12. Juli 2010) eine ordnungsgemäße Bekanntgabe der Steuer- und Feststellungsbescheide gegenüber den Klägerinnen bewirkt hat.
- 23** Ob die Übersendung der Kopien sämtlicher Steuer- und Feststellungsbescheide die Voraussetzungen einer Bekanntgabe (§ 122 Abs. 1 Satz 1 AO) als zurechenbaren behördlichen Akt erfüllt, hat das FG nicht geprüft. Es hat ohne weitere Erörterung offensichtlich angenommen, dass die Übermittlung der Kopien die Voraussetzungen einer wirksamen Bekanntgabe auch dann erfüllen kann, wenn der Beamte der Behörde bei der Übermittlung der Kopie in der Annahme, die Urschrift sei bereits bekanntgegeben (hier: durch öffentliche Zustellung), nicht die Vorstellung hatte, dadurch eine Bekanntgabe zu bewirken (z.B. BFH-Urteil vom 23. Februar 1994 X R 27/92, BFH/NV 1994, 768; s. insoweit Senatsbeschluss vom 18. März 2015 I B 47/14, BFH/NV 2015, 808). Dagegen spricht, dass die Kopien lediglich zum Zwecke der Unterrichtung übersandt wurden (s. dazu BFH-Urteil vom 4. Oktober 1989 V R 39/84, BFH/NV 1990, 409; Senatsbeschluss in BFH/NV 2015, 808), da das FA im ergänzenden Schreiben vom 13. Juli 2010 und nochmals im Einspruchsverfahren mit Erörterungsschreiben vom 5. November 2010 auf die öffentliche Zustellung am 19. Mai 2009 und eine wirksame Bekanntgabe (bzw. den Ablauf der Einspruchsfrist am 22. Juni 2009) hingewiesen hat.
- 24** Wenn aber der Bekanntgabevorgang nach Überzeugung des FA bereits im Mai 2009 abgeschlossen war, kommt es jedenfalls nicht in Betracht, einen insoweit nachträglichen und darüber hinaus außerhalb des Steuerfestsetzungsverfahrens liegenden Vorgang (hier: die Zustellung der Pfändungs- und Einziehungsverfügungen an die A AG als Schuldnerin/Dritte i.V.m. der Zuordnung der jeweiligen Steuernummer) zur Auslegung der Verwaltungsakte heranzuziehen. Auch kann der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt im Hinblick auf die Bestimmbarkeit des Inhaltsadressaten nicht einer (ausdrücklichen) Verweisung im Verwaltungsakt auf andere --dem Empfänger der Verwaltungsakte im Zeitpunkt der Bekanntgabe bereits bekannte-- Sachumstände oder dem Umstand einer beigefügten Anlage zum Verwaltungsakt (z.B. einem Außenprüfungsbericht) gleichgestellt werden. Demgemäß kann auch dem im angefochtenen Urteil angeführten Rückschluss aus der korrekten Formulierung der Einspruchsschreiben (vom 8. August 2010) keine tragende Bedeutung zugemessen werden.
- 25** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

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