

Urteil vom 16. January 2020, V R 56/17

Nichtigkeit von Umsatzsteuerbescheiden

ECLI:DE:BFH:2020:U.160120.VR56.17.0

BFH V. Senat

AO § 119, AO § 125, AO § 157, AO § 122 Abs 1

vorgehend FG Münster, 17. May 2017, Az: 5 K 1954/16 U

Leitsätze

1. Ein Umsatzsteuerbescheid ist nichtig, wenn aus ihm nicht klar ersichtlich wird, ob der Inhaltsadressat (Steuerschuldner) eine GmbH oder deren Geschäftsführer bzw. Liquidator ist .
2. Der Inhaltsadressat (Steuerschuldner) muss nicht ausdrücklich als solcher bezeichnet werden; ausreichend ist vielmehr, dass er sich nach dem objektiven Erklärungsgehalt des Bescheids aus Sicht des Empfängers im Wege der Auslegung zweifelsfrei bestimmen lässt .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 18.05.2017 - 5 K 1954/16 U aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

- I.
- 1 Streitig ist, ob die Umsatzsteuerbescheide für 2006 bis 2010 (Streitjahre) wegen nicht eindeutiger Bezeichnung des Inhaltsadressaten (Steuerschuldner) nichtig sind.
- 2 Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH. Alleiniger Geschäftsführer war M.
- 3 Mit Beschluss aus 2013 lehnte das Amtsgericht die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse ab. Seitdem befindet sich die Klägerin in Liquidation (i.L.). Zum Liquidator wurde der frühere Geschäftsführer M bestellt. Mit Genehmigung des Finanzamts versteuert die Klägerin ihre Umsätze nach vereinnahmten Entgelten (Istbesteuerung).
- 4 Die Umsatzsteuererklärungen der Klägerin für die Streitjahre führten nach Zustimmung des Beklagten und Revisionsklägers (dem Finanzamt --FA--) zu Festsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Im Anschluss an eine Betriebsprüfung erließ das FA am 27.04.2012 Änderungsbescheide für 2006 bis 2009, in denen die Umsätze der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (Sollbesteuerung) unterworfen wurden. Den Einsprüchen, mit denen die Klägerin die ihr gestattete Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Istbesteuerung) begehrte, half das FA ab und erließ am 14.12.2015 entsprechende Änderungsbescheide für die Streitjahre 2006 bis 2009.
- 5 Von einer Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (Sollbesteuerungen) ausgehend erfasste das FA bei der Auswertung des Betriebsprüfungs-Berichts eine Leistung der Klägerin an die Firma S im Jahr der Leistungserbringung (2008), während die Klägerin diesen Umsatz bei Vereinnahmung in 2010 erklärt hatte. Das FA

verminderte daher zunächst die Umsatzsteuer 2010 im Änderungsbescheid vom 11.04.2013. Auf Einspruch der Klägerin korrigierte das FA diesen Fehler durch den Umsatzsteuer-Änderungsbescheid vom 23.12.2015.

- 6** Die vor der Liquidation ergangenen Änderungsbescheide vom 27.04.2012 (2006 bis 2009) und vom 11.04.2013 (2010) waren jeweils gerichtet an:

"Herrn M

in Firma C-GmbH...".

Unterhalb des Adressfeldes enthielten die Bescheide jeweils folgenden Zusatz:

"als gesetzlicher Vertreter von Firma C-GmbH...".

- 7** Die während der Liquidation der Klägerin ergangenen Bescheide vom 14.12.2015 (2006 bis 2009) und vom 23.12.2015 (2010) sind gerichtet an:

"Herrn M in Fa. C-GmbH i.L. ..."

Unterhalb des Adressfeldes enthielten die Bescheide jeweils folgenden Zusatz:

"Als Liquidator für Fa. C-GmbH i.L. ..."

- 8** Die Klägerin legte auch gegen die geänderten Umsatzsteuerbescheide Einsprüche ein, die das FA mit der Einspruchsentscheidung vom 03.05.2016 als unbegründet zurückwies. Hierauf erhob die Klägerin beim Finanzgericht (FG) Klage auf Herabsetzung der Umsatzsteuer entsprechend den Angaben in ihren Umsatzsteuererklärungen.
- 9** Das FG entschied in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 192 veröffentlichten Urteil, dass die angegriffenen Bescheide nichtig seien, weil sie nicht eindeutig erkennen ließen, wer der Inhaltsadressat und damit der Steuerschuldner sei. Die Bescheide wiesen als Bekanntgabeadressaten jeweils Herrn M aus. Unterhalb des Adressfeldes, wo beim Auseinanderfallen von Bekanntgabe- und Inhaltsadressaten der Inhaltsadressat anzugeben sei, stehe lediglich der Vermerk "als gesetzlicher Vertreter..." bzw. "als Liquidator für Firma C-GmbH...". Der richtige Inhaltsadressat sei jedoch die C-GmbH. Durch die Angaben "als gesetzlicher Vertreter von Fa. C-GmbH..." bzw. "als Liquidator für Fa. C-GmbH..." werde nicht die C-GmbH als Inhaltsadressatin konkretisiert, sondern nur die Funktion des M genannt. Die zutreffende Adressierung hätte nach dem sog. Bekanntgabe-Erlass des Bundesministeriums der Finanzen im Schreiben vom 05.09.2016 (Anwendungserlass zur Abgabenordnung 2014 zu § 122, Tz. 2.8.3.1.) lauten müssen: "Fa. C-GmbH ..., z.Hd. des gesetzlichen Vertreters/Liquidators". Aus den Erläuterungen der Bescheide sei zwar jeweils erkennbar, dass die Änderungen auf einer Betriebsprüfung bei der C-GmbH beruhten, sodass sich im Wege der Auslegung die C-GmbH als Inhaltsadressat ergebe. Im Adressteil des Bescheids sei aber nicht die C-GmbH, sondern ihr Geschäftsführer/Liquidator als Inhaltadressat angegeben. Der Bescheid sei daher mehrdeutig und deshalb unbestimmt und nichtig.
- 10** Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Bundesrechts (§§ 119 Abs. 1, 125 der Abgabenordnung --AO--).
- 11** Das FG habe die streitgegenständlichen Bescheide zu Unrecht für nichtig und somit unwirksam erklärt. Durch die Formulierung "als gesetzlicher Vertreter von..." und "als Liquidator für..." werde deutlich, dass die Bescheide für die Klägerin (C-GmbH) ergangen seien. Davon abgesehen ergebe sich die Klägerin als Inhaltsadressatin jedenfalls im Wege der Auslegung aufgrund der Erläuterungen zu den Umsatzsteuerbescheiden und den Hinweisen auf den Betriebsprüfungs-Bericht. Die geänderten Umsatzsteuerbescheide vom 27.04.2012 (2006 bis 2009) enthielten die Erläuterung: "Der Festsetzung/ Feststellung liegen die Ergebnisse der bei Ihnen durchgeführten Außenprüfung zu Grunde". Auch die Änderung des Umsatzsteuerbescheids 2010 vom 11.04.2013 "erfolgte auf Grund der Anpassungen an die Betriebsprüfung". Der Betriebsprüfungs-Bericht vom 19.04.2012 sei gegenüber der Klägerin ergangen.
- 12** Auf Einspruch der Klägerin habe das FA am 14.12.2015 (2006 bis 2009) und am 23.12.2015 (2010) geänderte Umsatzsteuerbescheide mit der Erläuterung erlassen: "Hiermit erledigt sich Ihr Einspruch vom 21. Mai 2012 (2006-2009) bzw. 06. Mai 2013 (2010)". Dagegen habe die Klägerin am 14.01.2016 erneut Einspruch eingelegt, abermals sei der ehemalige Geschäftsführer M als Liquidator der Klägerin aufgetreten; dieser habe in den Streitjahren keine eigene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausgeübt. Im weiteren Verfahren habe der Liquidator für

seine Schreiben stets den Briefkopf der Klägerin verwendet und damit zum Ausdruck gebracht, dass er als ehemaliger Geschäftsführer und als aktueller Liquidator handele.

- 13 Das FA beantragt, das Urteil des FG Münster vom 18.05.2017 - 5 K 1954/16 U aufzuheben, hilfsweise die diesem Urteil zugrunde liegenden Klagen als unbegründet zurückzuweisen.
- 14 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 15 Das FG habe zu Recht entschieden, dass die angegriffenen Umsatzsteuerbescheide nichtig seien.

Entscheidungsgründe

II.

- 16 Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache wegen fehlender Spruchreife an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat rechtsfehlerhaft entschieden, der Inhaltsadressat sei in den angegriffenen Umsatzsteuerbescheiden nicht hinreichend bestimmt bezeichnet worden. Diese Bescheide seien daher nichtig.
- 17 1. Ein Verwaltungsakt ist nach § 125 Abs. 1 AO nichtig, wenn er an einem besonders schweren 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 (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19.08.1999 - IV R 34/98, BFH/NV 2001, 409, unter II.1.). Fehler in der Bezeichnung des Steuerschuldners im Bescheid können nicht durch Richtigstellung im weiteren Verfahren geheilt werden. Die rechtliche Notwendigkeit, in einem Steuerbescheid den Steuerschuldner richtig zu bezeichnen, ist zudem ausdrücklich in § 157 AO verankert. Sie wird dadurch unterstrichen, dass der Steuerbescheid Grundlage für die Zwangsvollstreckung gegen den Steuerschuldner ist (BFH-Urteil vom 11.04.2018 - X R 39/16, BFH/NV 2018, 1075, unter II.2.b aa, Rz 25). Nach ständiger Rechtsprechung 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 vom 19.03.2009 - IV R 78/06, BFHE 224, 428, BStBl II 2009, 803, unter II.1.b bb (1)). Heranzuziehen sind hierbei nicht nur die dem Bescheid beigefügten Erklärungen (BFH-Beschlüsse vom 11.08.2006 - V B 205/04, BFH/NV 2007, 5, sowie vom 19.02.1992 - II B 100/91, BFH/NV 1992, 784; BFH-Urteil vom 27.08.2003 - II R 18/02, BFH/NV 2004, 203, unter II.), sondern darüber hinaus auch die dem Betroffenen bekannten Umstände (BFH-Urteile in BFH/NV 2001, 409, unter II.1.a; in BFHE 224, 428, BStBl II 2009, 803, unter II.1.b; vom 29.08.2012 - XI R 40/10, BFH/NV 2013, 182, unter II.1.a; vom 17.11.2005 - III R 8/03, BFHE 212, 72, BStBl II 2006, 287, unter II.1.b; vom 15.04.2010 - IV R 67/07, BFH/NV 2010, 1606, Rz 23, und vom 23.08.2017 - I R 52/15, BFH/NV 2018, 401, Rz 18) sowie zeitlich vorhergehende Bescheide (BFH-Urteil vom 25.09.1990 - IX R 84/88, BFHE 162, 4, BStBl II 1991, 120, unter B.III.1.a, m.w.N.). Notwendig ist aber, dass diese Umstände einen eindeutigen Rückschluss erlauben.
- 18 2. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze war für Herrn M ohne weiteres erkennbar, dass er die streitgegenständlichen Umsatzsteuerbescheide zunächst in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer und später als Liquidator der Klägerin erhalten hat und sie ihn nicht als Steuerschuldner betreffen. Dies ergibt sich eindeutig aus den angefochtenen Steuerbescheiden selbst sowie den konkreten Gegebenheiten bei ihrem Erlass:
- 19 a) Die streitgegenständlichen Umsatzsteuerbescheide bezeichnen im Adressfeld zwar Herrn M als natürliche Person. Dass er nicht selbst der Steuerschuldner ist, ergibt sich aber bereits aus dem Zusatz "in Fa. C-GmbH" bzw. "in Fa. C-GmbH i.L.". Denn hieraus folgt, dass ihm die Bescheide lediglich in der (Umsatzsteuer-)Sache der Firma C-GmbH bekannt gegeben werden. Bestätigt wird dies durch den unterhalb des Adressfeldes ersichtlichen Zusatz "als gesetzlicher Vertreter" bzw. "als Liquidator". Dieser Zusatz bezeichnet die Vertretungsfunktion des Herrn M als Geschäftsführer bzw. später als Liquidator der Klägerin (C-GmbH).
- 20 b) Hinzu kommt, dass die bei der Auslegung zu berücksichtigenden Erläuterungen in den Steuerbescheiden die Klägerin als betroffene Steuerschuldnerin anführen.

- 21** aa) Die geänderten Umsatzsteuerbescheide der Streitjahre 2006 bis 2009 vom 14.12.2015 verweisen bei den Erläuterungen zunächst darauf, dass bei der Abhilfe zwei Betriebsprüfungs-Feststellungen aufgehoben wurden, "da die Fa. C-GmbH die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten zu versteuern hat". Des Weiteren steht in den Erläuterungen: "Hierdurch erledigt sich Ihr Einspruch/Antrag vom 21.05.2012" und "Dieser Bescheid ändert den Bescheid vom 27.04.2012".
- 22** Die jeweiligen Bescheide vom 27.04.2012 wiederum enthalten im Festsetzungsteil den Zusatz, dass die eingegangenen Umsatzsteuer-Jahreserklärungen einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichstehen und weisen im Erläuterungsteil darauf hin, dass der Festsetzung/Feststellung die Ergebnisse der "bei Ihnen" durchgeführten Außenprüfung zu Grunde liegen. Herr M war nicht nur bekannt, dass er selbst nicht gewerblich oder beruflich selbständig tätig war und er daher lediglich für die Klägerin Umsatzsteuer-Jahreserklärungen abgegeben und unterschrieben hatte, sondern --in seiner Funktion als Geschäftsführer bzw. Liquidator-- auch, dass bei der Klägerin eine Betriebsprüfung durchgeführt worden war, gegen deren Auswertung durch die angegriffenen Steuerbescheide er Einspruch eingelegt hatte. Abgesehen davon hat das FA in den Streitjahren mehrfach Mitteilungen über die Festsetzung der Umsatzsteuer sowie Umsatzsteuerbescheide an Herrn M in Fa. C-GmbH adressiert. Es liegen somit keinerlei Anhaltspunkte vor, aus denen Herr M hätte annehmen können oder müssen, dass nunmehr Steuerfestsetzungen gegen ihn persönlich ergangen sind.
- 23** bb) Nichts anderes ergibt sich hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide für das Streitjahr 2010: Der Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 23.12.2015 verweist unter der Rubrik "Festsetzung" ebenfalls auf eine Bescheidänderung und unter "Erläuterungen" heißt es: "Bei Vereinnahmung der Geschäftsführervergütung von der Fa. S am 8.6.2010 ist dieser Umsatz zu versteuern, da die Fa. C-GmbH der Istversteuerung unterliegt. Im geänderten USt-Bescheid für 2008 wird dieser Umsatz nicht mehr erfasst". Darüber hinaus "erledigt sich Ihr Einspruch/Antrag vom 6.5.2013" und "Dieser Bescheid ändert den Bescheid vom 11.04.2013". Der (geänderte) Bescheid vom 11.04.2013 wird dahingehend erläutert, dass die Änderung "auf Grund der Anpassungen an die Betriebsprüfung" erfolgte.
- 24** c) Schließlich ist selbst das FG auf S. 9 seines Urteils davon ausgegangen, die Erläuterungen in den Umsatzsteuerbescheiden erlaubten die Auslegung, dass die C-GmbH als Inhaltsadressatin gemeint sei. Steht jedoch als Ergebnis der Auslegung fest, dass die Klägerin der Inhaltsadressat ist, kann der jeweilige Bescheid nicht mehr als mehrdeutig und unbestimmt bezeichnet werden.
- 25** 3. Das FG-Urteil verletzt §§ 119, 125 AO und ist daher aufzuheben. Der Senat ist an die anderslautende Würdigung des FG nicht gebunden, sondern selbst zur Auslegung befugt, wenn --wie vorliegend-- die tatsächlichen Feststellungen des FG dafür ausreichen (BFH-Urteile in BFH/NV 2001, 409; vom 30.09.1988 - III R 218/84, BFH/NV 1989, 749, und in BFHE 162, 4, BStBl II 1991, 120).
- 26** 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat keine Feststellungen getroffen, die es dem Senat ermöglichen, über die Höhe der Umsatzsteuer für die Streitjahre selbst zu entscheiden. Die Sache wird daher an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen. Im zweiten Rechtsgang hat das FG zu prüfen, ob die Einwendungen der Klägerin gegen die Erhöhung der Umsatzsteuer aufgrund der Betriebsprüfung berechtigt sind.
- 27** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de