
Datum: 26.02.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 1226/07
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0226.2K1226.07.00

Rechtskraft: XI B 33/10

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob bestandskräftige Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre 1984 bis 1995 aufgrund einer später ergangenen EuGH-Rechtsprechung zu Gunsten des Klägers zu ändern sind.

2

Der Kläger ist der Insolvenzverwalter der K GmbH, deren Gegenstand im Betrieb von Spielhallen besteht.

3

In den Streitjahren erbrachte die K GmbH auf den Betrieb von Geldspielgeräten entfallende Umsätze. Der Beklagte führte entsprechende Umsatzsteuerfestsetzungen durch. Die Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre wurden bestandskräftig.

4

Mit Beschluss des Amtsgerichts Bonn vom 7. Mai 2004 (Az.: 98 IN 410/03) wurde über das Vermögen der K GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet. Die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnisse wurden auf den Kläger als Insolvenzverwalter übertragen.

5

Im Februar 2005 entschied der EuGH, dass es mit Art. 13 Teil B Buchst. F der Richtlinie 77/388/EWG (Sechste Umsatzsteuerrichtlinie, ABl 1977 L 145/1) unvereinbar sei, die Veranstaltung oder den Betrieb von Glücksspielen oder Glücksspielgeräten aller Art in

6

zugelassenen öffentlichen Spielbanken steuerfrei zu stellen, während diese Steuerbefreiung für die Ausübung derselben Tätigkeit durch Wirtschaftsteilnehmer, die nicht Spielbankbetreiber seien, nicht gelte (EuGH-Urteil vom 17. Februar 2005, C-453/02, *Linneweber*, Slg. 2005, I-1131).

Sodann legte der seinerzeitige Steuerberater der K GmbH am 15. März 2005 (Eingangsdatum) Einspruch gegen die Umsatzsteuerbescheide 1984 bis 1995 ein. In der Betreffzeile des entsprechenden Einspruchsschreibens vom 14. März 2005 war die K GmbH genannt. Wörtlich führt der Steuerberater aus: " ... legen wir gegen sämtliche gegen unsere Mandantin seit 1984 ... erlassenen Umsatzsteuerbescheide Einspruch ein." Mit Einspruchsentscheidung vom 7. März 2007 wurde der Einspruch als unzulässig verworfen. Die Einspruchsentscheidung war an die K GmbH adressiert. 7

Daraufhin erhob der Kläger fristgerecht Klage. 8

Der Kläger trägt vor, dass der Einspruch vom 15. März 2005 in seinem Auftrag und mit seiner Vollmacht eingelegt worden sei. Vorsorglich werde die Einspruchseinlegung genehmigt. 9

In der Sache trägt er vor, dass der Betrieb von Glücksspielen mit Geldeinsatz zu Unrecht der Umsatzbesteuerung unterworfen worden sei. Es werde auf das Urteil des EuGH vom 17. Februar 2005 (C-453/02, *Linneweber*) verwiesen. Wegen der Fristversäumnis werde auf die *Emmott*'sche Fristenhemmung (EuGH-Urteil vom 25. Juli 1991, C-208/90, *Emmott*, Slg. 1991, I-4269) Bezug genommen. 10

Der Kläger beantragt, 11

1. die Umsatzsteuerbescheide 1986 bis 1993 und 1995 unter Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 7. März 2007 dahingehend zu ändern dass die Umsatzsteuer 12

für 1986 um 17.308,00 €, 13

für 1987 um 46.866,44 €, 14

für 1988 um 92.536,01 €, 15

für 1989 um 15.038,99 €, 16

für 1990 um 40.962,48 €, 17

für 1991 um 127.996,81 €, 18

für 1992 um 133.568,87 €, 19

für 1993 um 38.543,18 €, 20

für 1995 um 67.699,59 € 21

herabgesetzt wird. 22

2. die Umsatzsteuerbescheide 1984, 1985 und 1994 unter Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 7. März 2007 dahingehend zu ändern dass die 23

Umsatzsteuer jeweils auf 0 € herabgesetzt wird.

Der Beklagte beantragt, 24
die Klage abzuweisen. 25

Der Beklagte trägt vor, dass der Einspruch mangels Einspruchsbefugnis und Wahrung der Einspruchsfrist unzulässig gewesen sei. 26

An der Einspruchsbefugnis mangle es, weil der Steuerberater der K GmbH zu einem Zeitpunkt Einspruch eingelegt habe, in dem die vertraglichen Beziehungen zur K GmbH nach §§ 115, 116 AO erloschen und sämtliche steuerliche Pflichten bereits auf den Insolvenzverwalter, den Kläger, gemäß § 80 InsO übergegangen gewesen seien. Denn mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens habe die K GmbH die Befugnis verloren, ihr zur Insolvenzmasse gehörendes Vermögen zu verwalten und hierüber zu verfügen. Hierzu gehöre auch der von der K GmbH geltend gemachte Anspruch auf Erstattung zu viel geleisteter Umsatzsteuer. 27

Darüberhinaus sei bezüglich der Umsatzsteuerbescheide für 1984 bis 1995 die einmonatige Einspruchsfrist nach § 355 Abs. 1 AO versäumt worden. Am 15. März 2005 sei die Einspruchsfrist für die bereits in Bestandskraft erwachsenen Bescheide abgelaufen gewesen. 28

Die Versäumung der Einspruchsfrist sei nicht ausnahmsweise im Hinblick auf das *Emmott*-Urteil des EuGH unerheblich. Denn diese Rechtsprechung sei mangels Vergleichbarkeit der Sachverhalte nicht anwendbar. 29

Entscheidungsgründe 30

Die Klage ist zulässig, aber unbegründet. 31

I. Die Zulässigkeitsvoraussetzungen sind erfüllt. 32

1. Insbesondere wurde ein Vorverfahren nach § 44 Abs. 1 FGO erfolglos durchgeführt. 33

Die erfolglose Durchführung eines Vorverfahrens i.S.d. § 44 Abs. 1 FGO erfordert die Nämlichkeit der Beteiligten. Die erfolglose Durchführung eines Vorverfahrens muss in der Person des Klägers erfüllt sein (Seer, in Tipke/Kruse, § 44 FGO Tz. 14). Das Vorverfahren wurde zwar nicht von dem Kläger als Insolvenzverwalter durchgeführt, sondern von der K GmbH, der Insolvenzschuldnerin (vertreten durch den seinerzeitigen Steuerberater), die das Verfahren auch im eigenen Namen und nicht – äußerlich erkennbar – in Vertretung für den Kläger geführt hat. Die K GmbH war hierzu jedoch seinerzeit nicht mehr befugt, da die Verwaltungs- und Verfügungskompetenz bezüglich des Vermögens der K GmbH im Zeitpunkt der Einspruchseinlegung am 15. März 2005 dem Kläger zustand (§ 80 Abs. 1 InsO). Denn zu jener Zeit war die K GmbH bereits insolvent. Das Insolvenzverfahren war am 7. Mai 2004 eröffnet worden. 34

Dies ist aber angesichts der nachträglichen Genehmigung des Einspruchsverfahrens durch den Kläger unschädlich. Eine während des Klageverfahrens erklärte Genehmigung heilt rückwirkend die bisherigen Vertretungsmängel sowohl für das finanzgerichtliche Verfahren als auch für das Einspruchsverfahren (BFH-Urteil vom 1. Dezember 2004, II R 17/04, BStBl II 2005, 855). Im Streitfall hatte der Kläger nach Ergehen der Einspruchsentscheidung seine Genehmigung zur Einlegung des Einspruchs erteilt. 35

B. Die Klage ist indes unbegründet.

Die Umsatzsteuerbescheide 1984 bis 1995 sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 7. März 2007 sind bestandskräftig und entziehen sich damit einer gerichtlichen Überprüfung. 37

I. Der Einspruch vom 15. März 2005 gegen die Umsatzsteuerbescheide 1984 bis 1995 wurde nach Ablauf der jeweils einmonatigen Einspruchsfrist nach § 355 Abs. 1 AO eingelegt. Damit trat Bestandskraft ein. 38

II. Der Anlauf der Einspruchsfrist war nicht aus dem in Art. 10 EG verankerten Effektivitätsgebot gehemmt. 39

1. Gemäß Art. 10 Abs. 1 Satz 1 EG treffen die Mitgliedstaaten alle geeigneten Maßnahmen allgemeiner oder besonderer Art zur Erfüllung der Verpflichtungen, die sich aus diesem Vertrag oder aus Handlungen der Organe der Gemeinschaft ergeben. Sie erleichtern dieser die Erfüllung ihrer Aufgabe (Art. 10 Abs. 1 Satz 2 EG). Die Mitgliedstaaten haben zudem alle Maßnahmen zu unterlassen, welche die Verwirklichung der Ziele dieses Vertrages gefährden können (Art. 10 Abs. 2 EG). 40

2. Der in Art. 10 EG verankerte Grundsatz der Zusammenarbeit verpflichtet eine Verwaltungsbehörde auf entsprechenden Antrag hin, eine bestandskräftige Verwaltungsentscheidung zu überprüfen, um der mittlerweile vom EuGH vorgenommenen Auslegung der einschlägigen Bestimmung Rechnung zu tragen, wenn u.a. die Behörde nach nationalem Recht befugt ist, diese Entscheidung zurückzunehmen (vgl. EuGH-Urteil vom 13. Januar 2004 Rs. C-453/00, *Kühne und Heitz*, Slg. 2004, I-837). Allerdings gehört auch die Rechtssicherheit zu den im Gemeinschaftsrecht anerkannten allgemeinen Rechtsgrundsätzen. Die Bestandskraft einer Verwaltungsentscheidung, die nach Ablauf angemessener Klagefristen oder Erschöpfung des Rechtswegs eingetreten sei, trägt zur Rechtssicherheit bei. Daher verlangt das Gemeinschaftsrecht nicht, dass eine Verwaltungsbehörde grundsätzlich verpflichtet ist, eine bestandskräftige Verwaltungsentscheidung zurückzunehmen (EuGH-Urteil vom 13. Januar 2004 Rs. C-453/00, *Kühne und Heitz*, a.a.O., Rn. 24). Die Verpflichtung der betreffenden Behörde aus Art. 10 EG, eine unter Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht erlassene bestandskräftige Entscheidung zu überprüfen, ist daher u.a. von einer Befugnis dieser Behörde nach nationalem Recht zur Rücknahme der Entscheidung abhängig (vgl. EuGH-Urteil vom 13. Januar 2004 Rs. C-453/00, *Kühne und Heitz*, a.a.O., Rn. 26 und 28; so ausdrücklich auch EuGH-Urteil vom 16. März 2006 Rs. C-234/04, *Kapferer*, Slg. 2006, I-2585; vgl. BFH-Urteil vom 23. November 2006, V R 67/05, BStBl II 2007, 436). 41

Daraus folgt im Umkehrschluss, dass die Aufhebung eines rechtswidrigen belastenden bestandskräftigen Verwaltungsakts in Fällen der vorliegenden Art nur dann in Betracht kommt, wenn sie durch eine nationale Regelung ermöglicht wird. Ein bestandskräftiger Steuerbescheid ist deshalb - auch unter Berücksichtigung von Art. 10 EG - nicht änderbar, wenn das nationale Recht hierfür - wie §§ 172 ff. AO - keine Rechtsgrundlage vorsieht (BFH-Urteil vom 23. November 2006, V R 67/05, a.a.O.). 42

Überdies würde die Anwendung des Effektivitätsgrundsatzes voraussetzen, dass der Steuerpflichtige sämtliche ihm zur Verfügung stehenden Rechtsbehelfe ausgeschöpft hat (vgl. EuGH-Urteil vom 13. Januar 2004 Rs. C-453/00, *Kühne und Heitz*, a.a.O.; vgl. vgl. BFH-Urteil vom 23. November 2006, V R 67/05, a.a.O.). Hieran mangelt es im Streitfall. Der Kläger bzw. die Insolvenzschuldnerin, die K GmbH, hat von ihrem Recht, gegen die 43

Umsatzsteuerfestsetzung für die Streitjahre 1984 bis 1995 rechtzeitig Einspruch einzulegen, keinen Gebrauch gemacht.

III. Die Einspruchsfrist nach § 355 Abs. 1 AO von einem Monat ist rechtlich nicht zu beanstanden. Es steht den Mitgliedstaaten frei, durch angemessene Rechtsbehelfsfristen für Rechtssicherheit zu sorgen (vgl. EuGH-Urteil vom 16. März 2006, C-234/04, *Kapferer*, Slg. 2006, I-2585, Rn. 21; vom 12. Februar 2008, 2008, C-2/06, *Kempton*, Slg. 2008, I-411 Rn. 37; vom 3. September 2009, C-2/08, *Olimpiclub*, IStR 2009, 727 Rn. 22 f.). Dabei ist die Rechtsbehelfsfrist von einem Monat nicht zu beanstanden (EuGH-Urteil vom 19. September 2006, C-392/04, *i 21 Germany GmbH*, Slg. 2006, I-8559 Rn. 60; BFH-Urteil vom 23. November 2006, V R 67/05, BStBl II 2007, 436). 44

IV. Die Versäumung der einmonatigen Einspruchsfrist durch den Kläger bzw. die K GmbH ist nicht ausnahmsweise unerheblich. Auf das EuGH-Urteil *Emmott* (Slg. 1991, I-4269) kann sich der Kläger im Streitfall nicht mit Erfolg berufen. 45

1. Der EuGH hat in diesem Urteil entschieden, dass sich ein säumiger Mitgliedstaat bis zum Zeitpunkt der ordnungsgemäßen Umsetzung einer Richtlinie nicht auf die Verspätung einer Klage berufen könne, die ein Einzelner zum Schutz der ihm durch die Bestimmungen einer Richtlinie verliehenen Rechte gegen ihn erhoben habe, und dass eine Klagefrist des nationalen Rechts erst zu diesem Zeitpunkt beginnen könne. 46

Allerdings war das *Emmott*-Urteil durch besondere Umstände des Einzelfalls begründet, die darin bestanden, dass es Frau Emmott durch besondere verfahrensrechtliche Gestaltungen unmöglich gemacht wurde, nach Feststellung eines Verstoßes des nationalen Rechts gegen Gemeinschaftsrecht rechtzeitig die ihr zustehenden Sozialleistungen geltend zu machen. Dementsprechend hat es der EuGH abgelehnt, die Grundsätze des *Emmott*-Urteils in anderen, nicht durch derartige Besonderheiten gekennzeichneten Fällen, anzuwenden (vgl. EuGH-Urteil vom 2. Dezember 1997, C-188/95, *Fantask*, Slg. 1997, I-6783, Rn. 51; vom 24. März 2009, C-445/06, *Danske Slagterier*, DStR 2009, 703 Rn. 54). 47

2. Ein mit der Rechtssache *Emmott* vergleichbarer Sachverhalt ist im Streitfall nicht gegeben. 48

In der Rechtssache *Emmott* hatten sich die irischen Behörden - unter Verstoß gegen Treu und Glauben - auf die Nichteinhaltung der Klagefrist berufen. Im Streitfall hat der Beklagte, das Finanzamt, den Kläger bzw. die K GmbH nicht an der rechtzeitigen Einlegung des Einspruchs gehindert und ihr deshalb nicht treuwidrig die Versäumung der - von Amts wegen zu beachtenden - Einspruchsfrist des § 355 Abs. 1 AO entgegengehalten (s. zu einem vergleichbaren Sachverhalt BFH-Urteil vom 23. November 2006, V R 67/05, BStBl II 2007, 436). 49

V. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 50