
Datum: 24.10.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 2093/10
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:1024.9K2093.10.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

- Tatbestand** 1
- Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der vom Beklagten gegen den Kläger in seiner Eigenschaft als Insolvenzverwalter über das Vermögen des Architekten A (Insolvenzschnldner) erlassene Einkommensteuerbescheid für den Veranlagungszeitraum 2004 nicht nur rechtswidrig, sondern auch nichtig ist. 2
- Aufgrund eines Antrags des Beklagten vom 01.04.2003 wurde vom Amtsgericht D ? Insolvenzgericht - am ...07.2003 unter dem Aktenzeichen 1 über das Vermögen des Insolvenzschnldners das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Insolvenzantrag war vom Beklagte gestellt worden, weil der Insolvenzschnldner im Zeitpunkt der Antragstellung dem Land Nordrhein Westfalen Steuern und steuerliche Nebenleistungen in Höhe von ... € schuldete. Zum Insolvenzverwalter über das Vermögen des Gemeinschnldners wurde vom Amtsgericht D der Kläger bestellt. 3
- Im Herbst 2003 teilte der Kläger dem Beklagten mit, dass der Insolvenzschnldner weiterhin selbständig tätig sei. Angaben zur Berechnung der Einkommensteuervorauszahlung ab 2003 könnten jedoch erst nach Ablauf des Jahres gemacht werden. Der Insolvenzschnldner sei jedenfalls vom Kläger aufgefordert worden, seine Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit im Jahre 2003 mitzuteilen. 4
- Im August 2006 ging beim Beklagten die Einkommensteuererklärung 2004 des Insolvenzschnldners ein. In dieser Erklärung war vermerkt, dass bei der Anfertigung dieser Steuererklärung die H GmbH mitgewirkt habe. Weiterhin war in der Steuererklärung 5

angegeben, dass der Steuerbescheid nicht dem Insolvenzschuldner, sondern dem Kläger zugesandt werden sollte.

In dieser Einkommensteuererklärung wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Rahmen einer freiberuflichen Tätigkeit als Gutachter des Bau- und Grundstückswesens in Höhe von 39.617 € sowie Vermietungseinkünfte aus einem in Erfurt gelegenen Objekt in Höhe von ./ 1.318 € erklärt. Die Gewinnermittlung für das Sachverständigenbüro des Insolvenzschuldners für den Gewinnermittlungszeitraum 01.01. bis 31.12.2004 war beigelegt. 6

Auf der Grundlage dieser Einkommensteuererklärung erließ der Beklagte am 10.10.2006 einen Bescheid für 2004 über Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer, der an den Kläger als Insolvenzverwalter für Herrn A gerichtet wurde. Hierin wurden die erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 2.007 € zugrundegelegt; des Weiteren wurden die geltend gemachten Sonderausgaben und Freibeträge in Ansatz gebracht. 7

Hiergegen legte die H GmbH am 03.11.2006 Einspruch ein. Dabei führte sie im Betreff die Steuernummer des Insolvenzschuldners sowie dessen Namen auf. Im Text wurde darauf hingewiesen, dass gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 10.10.2006 im Auftrag des oben genannten Mandanten Einspruch erhoben werde mit dem Antrag, die Beiträge des Insolvenzschuldners zum Versorgungswerk der Architekten bzw. zur gesetzlichen Rentenversicherung als vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften aus § 22 EStG zu berücksichtigen. 8

Mit Einspruchsentscheidung vom 15.06.2010 wurde dieser Einspruch als unbegründet zurückwiesen. Dabei wurde die Einspruchsentscheidung an den Kläger bekannt gegeben und wies als Einspruchsführer den Insolvenzschuldner aus. Zur Begründung der ablehnenden Entscheidung führte der Beklagte im Wesentlichen aus, dass der Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung den Abzug der Rentenversicherungsbeiträge als vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften nach § 22 EStG verneint habe und die Rentenversicherungsbeiträge den Sonderausgaben zuordne. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung vom 15.06.2010 Bezug genommen. 9

Gegen diese Einspruchsentscheidung hat der Kläger fristgerecht Klage erhoben. Er trägt vor, dass der Beklagte für den Veranlagungszeitraum 2004 die Einkommensteuer, den Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer gegen ihn als Insolvenzverwalter festgesetzt habe und die sich hieraus ergebende Forderung in Höhe von insgesamt 11.576,78 € als Masseverbindlichkeit gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO geltend mache. 10

Insoweit wende sich der Kläger nicht gegen die Veranlagung als solche, sondern lediglich dagegen, dass die Einkommensteuer als Masseverbindlichkeit geltend gemacht werde. 11

Der Insolvenzschuldner sei ohne Zutun des Klägers als Insolvenzverwalter und ohne Beteiligung der Insolvenzmasse tätig. Der Insolvenzschuldner nutze auch keine Gegenstände, die zur Insolvenzmasse gehörten. Es seien ihm auch keine Gegenstände überlassen worden, die unpfändbar seien. Der BFH habe mehrfach entschieden, dass bei diesen Vorgaben durch die Tätigkeit des Insolvenzschuldners entstehende Steuern keine Masseverbindlichkeiten darstellten. So habe der BFH bereits zu § 58 Nr. 2 KO entschieden, dass nur solche Handlungen zu Masseverbindlichkeiten führen könnten, die durch das Tätigwerden des Insolvenzverwalters ausgelöst würden. 12

Zudem sei darauf hinzuweisen, dass Masseverbindlichkeiten nicht allein durch die Kenntnis des Insolvenzverwalters von bestimmten Umständen entstehen könnten, sondern allein durch Handlungen des Insolvenzverwalters. Deshalb sei es ohne Belang, ob der Insolvenzverwalter von einer Tätigkeit des Insolvenzschuldners Kenntnis habe oder nicht. Voraussetzung für die Entstehung einer Masseschuld nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO sei, dass eine Verwaltungsmaßnahme des Insolvenzverwalters vorliege.

Für den Streitfall sei festzuhalten, dass die Arbeitskraft des Insolvenzschuldners nicht Bestandteil der Insolvenzmasse sei. Aus diesem Grunde sei das Tätigwerden des Insolvenzschuldners keine Verwaltungsmaßnahme des Klägers als Insolvenzverwalter. Dem Insolvenzverwalter stünden auch keine Mittel zur Verfügung, die Tätigkeit des Insolvenzschuldners zu unterbinden oder zu beeinflussen, sodass auch durch ein solches Unterlassen keine Amtspflichtverletzung entstehen könne, die eine Haftung begründen könne. 14

Durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sei klargestellt worden, dass es unabhängig von der Kenntnis über die Tätigkeit des Schuldners ausschließlich um eine Verwaltungsmaßnahme des Insolvenzverwalters gehen müsse, wenn die Einkommensteuer im Zusammenhang mit dem Tätigwerden des Insolvenzschuldners nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine Masseverbindlichkeit darstellen solle. 15

Dass der Kläger im Streitfall Kenntnis von der Tätigkeit des Schuldners gehabt habe, werde nicht in Abrede gestellt. Dies führe jedoch vor dem Hintergrund der vorgenannten Ausführungen nicht dazu, dass Masseverbindlichkeiten entstünden, da die Tätigkeit des Insolvenzschuldners ohne Einflussnahme des Insolvenzverwalters ausgeführt werde. 16

Nachdem der Kläger zunächst lediglich die Rechtswidrigkeit des angegriffenen Einkommensteuerbescheids für 2004 geltend gemacht hat, hat er im Laufe des Verfahrens auch auf die Nichtigkeit dieses Bescheides hingewiesen. 17

Hierzu trägt er vor, dass über das Vermögen des Insolvenzschuldners durch Beschluss des Amtsgerichts D vom07.2003 das Insolvenzverfahren eröffnet und der Kläger zum Insolvenzverwalter bestellt worden sei. Der Insolvenzschuldner sei von Beruf Architekt. Er sei selbständig tätig und habe diese Tätigkeit auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens in eigener Regie ohne Nutzung von Massegegenständen ausgeübt. Eine Freigabe der Tätigkeit sei nach altem Recht nicht möglich gewesen, da § 35 Abs. 2 InsO erst für Insolvenzverfahren gelte, die nach dem 01.07.2007 eröffnet wurden. 18

Für das Kalenderjahr 2004 habe der Insolvenzschuldner für seine selbständige Tätigkeit die Einkommensteuererklärung abgegeben. Die Steuererklärung sei nicht mit dem Kläger abgestimmt worden und von dem Kläger auch nicht unterzeichnet worden. Sie sei dem Kläger überhaupt nicht bekannt gewesen. 19

Der Beklagte habe aufgrund dieser Erklärung durch Bescheid vom 10.10.2006 die Einkommensteuer festgesetzt. Der Bescheid sei dabei an den Kläger adressiert worden. Der Bescheid enthalte jedoch keinen Hinweis darauf, dass der Beklagte der Auffassung sei, dass es sich bei den Einkommensteuern um Masseverbindlichkeiten handle. 20

Gegen den Bescheid habe der Steuerberater des Insolvenzschuldners Einspruch eingelegt. Die Einspruchsentscheidung habe der Beklagte wiederum an den Kläger übersandt. 21

Der Einkommensteuerbescheid sei, wie bereits vorgetragen, jedoch materiell rechtswidrig, da es sich bei den Einkommensteuern nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht um Masseverbindlichkeiten handele. Der Bescheid sei darüberhinaus aus mehreren Gründen auch nichtig.	
Die Einkommensteuererklärung sei vom Insolvenzschuldner abgegeben worden, so dass nur eine Veranlagung des Insolvenzschuldners habe vorgenommen werden können.	23
Dem Insolvenzschuldner sei die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über sein Vermögen entzogen gewesen. Er habe lediglich noch in Bezug auf sein insolvenzfreies Vermögen eine Steuererklärung abgeben können. Auf jeden Fall könne er kein von dem Insolvenzbeschluss erfasstes Vermögen belasten.	24
Daran ändere auch nichts die - allerdings für den Kläger nicht nachprüfbar - Behauptung des Beklagten, dass auf der Einkommensteuererklärung vermerkt gewesen sei, dass der Bescheid dem Kläger zugesandt werden solle.	25
Im Übrigen habe der Vermerk im Zusammenhang mit der von dem Schuldner unterzeichneten Einkommensteuererklärung allenfalls bedeutet, dass die von dem Insolvenzschuldner vorzunehmende Veranlagung - also der den Insolvenzschuldner betreffende Einkommensteuerbescheid - dem Kläger übersandt werden sollte. Warum der Insolvenzschuldner dies vermerkt habe und was er damit bewirken wollen, entziehe sich jedoch der Kenntnis des Klägers. Dies sei jedoch auch ohne Bedeutung, da der Insolvenzschuldner keine Erklärung zu Lasten der Masse habe abgeben können.	26
Der Bundesfinanzhof habe mehrfach entschieden, dass ein Steuerbescheid unwirksam sei, wenn der Steuerschuldner nicht, falsch oder ungenau bezeichnet werde. So lägen die Dinge im Streitfall. Steuerschuldner der Steuererklärung sei der Insolvenzschuldner. In dem auf die Steuererklärung bezogenen Steuerbescheid sei fälschlich der Kläger als Steuerschuldner angegeben worden.	27
Der Kläger beantragt,	28
den Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 10.10.2006 sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 15.06.2010 aufzuheben,	29
hilfsweise die Nichtigkeit des Einkommensteuerbescheids festzustellen.	30
Der Beklagte beantragt,	31
die Klage abzuweisen.	32
Er steht auf dem Standpunkt, dass die vom Kläger angeführten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs Sachverhalte betreffen, in denen der Insolvenzverwalter gerade keine Kenntnis von der Tätigkeit des Insolvenzschuldners gehabt habe. Dies sei im Streitfall jedoch unstrittig anders.	33
Der Kläger habe ja selbst dem Beklagten mitgeteilt, dass der Insolvenzschuldner seine Tätigkeit als Architekt weiterhin ausübe.	34
Insbesondere werde nicht die Auffassung des Klägers geteilt, dass der Insolvenzverwalter bei Kenntnis von der Tätigkeit des Insolvenzschuldners quasi tatenlos zusehen müsse. Er müsse zumindest darüber eine Entscheidung treffen, ob er die Erlöse aus den Geschäften, soweit	35

pfändbar, zur Masse ziehe oder nicht.

Nach Ansicht des Beklagten sei jedoch entscheidend, dass der Einkommensteuerbescheid für 2004 dem Kläger als Bekanntgabeadressat zugesandt worden sei. 36

Maßgeblich sei daher, dass im Streitfall der Einspruch von der Firma H GmbH nicht namens des Klägers, sondern für den Insolvenzschuldner abgegeben worden sei. Der Insolvenzschuldner sei jedoch nicht Adressat des angegriffenen Einkommensteuerbescheids gewesen, sondern gerade der Kläger. Dieser habe jedoch keinen Einspruch eingelegt. 37

Daraus ergebe sich, dass mangels eines eigenen Einspruchs des Klägers gegen den Einkommensteuerbescheid vom 10.10.2006 dieser gegenüber dem Kläger bestandskräftig geworden sei und der Einspruch des Insolvenzschuldners persönlich vom 03.11.2006 weiterhin noch offen sei. Folgerichtig sei die Einspruchsentscheidung vom 15.06.2010 aufzuheben und die Klage im Übrigen abzuweisen. 38

Der Kläger hat im Anschluss an die mündliche Verhandlung noch einmal schriftsätzlich Stellung genommen (Bl. 101 – 103 der Akte) und dabei weitere Anlagen überreicht. Auf diesen Schriftsatz wird Bezug genommen. 39

Entscheidungsgründe 40

Die Klage ist insgesamt unbegründet. 41

Soweit der Kläger im Wege der Anfechtungsklage begehrt, den Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 10.10.2006 ersatzlos aufzuheben, ist die Klage unbegründet, da der Kläger gegen diesen Bescheid, der gegen ihn in seiner Eigenschaft als Insolvenzverwalter für den Insolvenzschuldner ergangen ist, keinen Einspruch eingelegt hat, sodass dieser Bescheid ihm gegenüber bestandskräftig geworden ist. 42

Auch soweit der Kläger die Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 15.06.2010 beantragt, kann seine Klage keinen Erfolg haben. Denn diese Einspruchsentscheidung richtet sich an den Insolvenzschuldner als Einspruchsführer und Inhaltsadressaten und an den Kläger lediglich als Bekanntgabeadressaten, sodass er hierdurch nicht beschwert wird. 43

Soweit der Kläger schließlich hilfsweise beantragt hat, die Nichtigkeit des Einkommensteuerbescheids für 2004 festzustellen, ist die Klage ebenfalls unbegründet. Denn der an den Kläger gerichtete Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 10.10.2006 ist nicht nichtig im Sinne des § 125 AO. 44

I. Soweit der Kläger geltend gemacht hat, der Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 10.10.2006, der ihm gegenüber ergangen ist, sei rechtswidrig, da in diesem Masseforderungen ihm gegenüber festgesetzt würden, obwohl die sich aus diesem Bescheid ergebenden Steuerforderungen Einkünfte des Insolvenzschuldners betreffen, die dieser unter Verwendung insolvenzfremden Vermögens erzielt habe, so hat der Kläger in der Sache zwar recht. Unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, insbesondere im Urteil vom 18.05.2010 (X R 11/09, BFH/NV 2010, 2114), geht auch der Senat davon aus, dass die durch den Insolvenzschuldner selbst begründeten Neuverbindlichkeiten keine Masseverbindlichkeiten darstellen. Für diese Verbindlichkeiten steht vielmehr das insolvenzfremde Vermögen des Schuldners als Haftungsobjekt zur Verfügung. Selbst im Falle der wissentlichen Duldung der Geschäftstätigkeit durch den Insolvenzverwalter ist das Tatbestandsmerkmal des Verwaltens der Insolvenzmasse nicht erfüllt. Der 45

Insolvenzschuldner kann daher nicht durch die Erzielung von Einkünften aus selbständiger Arbeit Steuerforderungen begründen, die Masseforderungen darstellen.

Der Senat kann dieser Frage jedoch nicht weiter nachgehen, da der Kläger den insoweit materiell-rechtlich unzutreffenden und rechtswidrigen Steuerbescheid für 2004 vom 10.10.2006 nicht mit dem Einspruch angegriffen hat, sodass dieser bestandskräftig geworden ist und vom Gericht nicht mehr geändert oder aufgehoben werden kann. 46

Denn nach dem zwischen den Beteiligten unstreitigen Sachverhalt hat der Kläger als Insolvenzverwalter gegen den Einkommensteuerbescheid für 2004 keinen Einspruch eingelegt. Vielmehr hat der Insolvenzschuldner selbst, vertreten durch seinen Steuerberater, die H GmbH, am 03.11.2006 gegen den Einkommensteuerbescheid vom 10.10.2006 Einspruch eingelegt. 47

Der Kläger hat weder vorgetragen noch ist dies aus den Akten ersichtlich, dass die H GmbH auch von ihm dazu bevollmächtigt worden ist, Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 10.10.2006 einzulegen. Selbst wenn es aber eine solche Bevollmächtigung gegeben haben sollte, für die allerdings auch die nach Schluss der mündlichen Verhandlung mit Schriftsatz vom 27.09.2012 nachgereichten Unterlagen sowie der diesbezügliche Sachvortrag nichts hergeben, so lässt sich auch nicht aus dem Schreiben der H GmbH vom 03.11.2006 entnehmen, dass diese für den Kläger Einspruch einlegen wollte. Denn aus den Angaben in diesem Schreiben ist vielmehr eindeutig ersichtlich, dass die H GmbH ausschließlich und eindeutig für den Insolvenzschuldner, Herrn A, Einspruch einlegen wollte und nicht für den Kläger. 48

Im Streitfall verhalten sich die Dinge vielmehr so, dass der Kläger als Bekanntgabe-adressat eines die Insolvenzmasse betreffenden Steuerbescheids diesen nicht angefochten hat, während hingegen der Insolvenzschuldner gegen diesen ihn nicht betreffenden Steuerbescheid Einspruch eingelegt hat. Mangels eigener Rechtsbehelfsbefugnis des Insolvenzschuldners vermag dessen Einspruchseinlegung jedoch nicht den Eintritt der Bestandskraft des gegen den Insolvenzverwalter gerichteten Steuerbescheids zu verhindern. 49

II. Aber auch soweit sich der Kläger gegen die ihn als Bekanntgabeadressaten benennende Einspruchsentscheidung vom 15.06.2010 wendet, ist seine Klage nicht begründet. 50

Denn diese Einspruchsentscheidung weist als Einspruchsführer und damit als ihren Inhaltsadressaten den Insolvenzschuldner aus, der ja auch tatsächlich Einspruch eingelegt hat. Die Einspruchsentscheidung ist nur insoweit unzutreffend, als sie als Bekanntgabeadressaten den Kläger angibt, der jedoch für die vom Insolvenzschuldner selbst eingelegten Einsprüche als Bekanntgabeadressat nicht in Betracht kommt. 51

Wird aber in einer Einspruchsentscheidung nicht der eigentliche Einspruchsführer und damit Inhaltsadressat unzutreffend bezeichnet, sondern lediglich ein falscher Bekanntgabeadressat angegeben, so kann Letzterer durch diese Einspruchsentscheidung nur dann beschwert werden und klagebefugt im Sinne des § 40 Abs. 2 FGO sein, wenn ihm durch diese unzutreffende Angabe der Einspruchsentscheidung tatsächlich aktuelle Rechtsnachteile entstehen, oder potentielle entstehen können, er also in einer eigenen Rechtsposition beeinträchtigt wird (vgl. hierzu nur von Groll in Gräber, Kommentar zur Finanzgerichtsordnung, 7. Auflage 2010, § 40 Rn. 109 ff.). 52

Hierfür sind jedoch im Streitfall weder nach dem Sachvortrag des Klägers noch nach Aktenlage greifbare Anhaltspunkte ersichtlich. 53

- III. Soweit der Kläger letztlich den Rechtsstandpunkt vertreten hat, der ihm gegenüber ergangene Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 10.10.2006 sei unwirksam und daher hilfsweise beantragt hat, die Nichtigkeit dieses Bescheids festzustellen, so ist die Klage auch insoweit nicht begründet. 54
1. Gemäß § 125 Abs. 1 AO ist ein Verwaltungsakt nichtig, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommender Umstände offenkundig ist. Besonders schwerwiegend sind formelle und materielle Fehler, die unter keinen Umständen mit der Rechtsordnung vereinbar sind. Ein Verwaltungsakt ist nichtig, wenn er die an eine ordnungsgemäße Verwaltung zu stellenden Anforderungen in so einem hohen Maße verletzt, dass von Niemanden erwartet werden kann, den Verwaltungsakt als verbindlich anzusehen. Der Fehler muss nach seinem Ausmaß und seiner Schwere den Verwaltungsakt als schlechterdings unerträglich erscheinen lassen, d.h. mit tragenden Verfassungsprinzipien oder der Steuerrechtsordnung immanenten wesentlichen Wertvorstellungen unvereinbar sein (vgl. Pahlke in Pahlke/König, Kommentar zur Abgabenordnung, 2. Auflage 2009, § 125 Rn. 10 mit Nachweisen zur ständigen Rechtsprechung BFH). 55
- a) Der Verwaltungsakt ist insbesondere nichtig bzw. unwirksam, wenn er gemäß § 119 AO inhaltlich nicht hinreichend bestimmt ist. Das Erfordernis inhaltlicher hinreichender Bestimmtheit gilt insbesondere für den Tenor des Verwaltungsakts. Dessen Regelungsinhalt muss so vollständig, klar und unzweideutig erkennbar sein, dass der Adressat sein Verhalten danach einrichten kann. Das Erfordernis der hinreichenden inhaltlichen Bestimmtheit bedeutet, dass der Betroffene aus dem Verwaltungsakt zweifellos erkennen können muss, was welche Finanzbehörde von ihm fordert bzw. ihm gewährt. Nur unter diesen Voraussetzungen kann die Grenze der Bestandskraft des Verwaltungsakts sicher festgelegt werden und der Verwaltungsakt seine Titelfunktion erfüllen, das heißt gegebenenfalls von der Finanzbehörde mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden. 56
- b) Neben der inhaltlichen Bestimmtheit muss der Verwaltungsakt auch eine ausreichende Bestimmbarkeit des Adressaten, der von ihm betroffen werden soll, gewährleisten. Der Verwaltungsakt muss somit in persönlicher Hinsicht genau und eindeutig angeben, gegen wen er sich richtet und gegen wen er seine Wirkungen entfaltet. Die Angabe des Inhaltsadressaten ist konstituierender Bestandteil jedes Verwaltungsakts. Inhaltsadressat ist derjenige, gegen den sich der Verwaltungsakt seinen Regelungsgehalt nach richtet. Er ist zu unterscheiden vom sogenannten Bekanntgabeadressaten, an den der Verwaltungsakt bekanntzugeben ist. Für Steuerbescheide verlangt § 157 Abs. 1 Satz 2 AO ausdrücklich die Angabe, wer die Steuer schuldet. Die Identität des Inhaltsadressaten muss sich anhand des Verwaltungsakts zweifelfrei und sicher bestimmen lassen und aus dem Verwaltungsakt selbst hervorgehen. Der Verwaltungsakt ist unbestimmt und deshalb nichtig, wenn der Inhaltsadressat auch nicht durch Auslegung hinreichend sicher bestimmbar ist, wenn dem Verwaltungsakt auch im Wege der Auslegung nicht zweifelsfrei entnommen werden kann, ob der Adressat als Steuerschuldner oder nur als Bekanntgabeadressat für einen Dritten angesprochen wird, bzw. der Verwaltungsakt nicht eindeutig an dem Betroffenen als Steuerschuldner gerichtet ist (vgl. Pahlke in Pahlke/König, a.a.O., § 119 AO, Rn. 2 ff. und 12 ff.). 57
- c) Ein Verwaltungsakt ist jedenfalls nicht allein deswegen nichtig, weil er der gesetzlichen Grundlage entbehrt oder weil die in Betracht kommenden Rechtsvorschriften unrichtig angewendet worden sind (so die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, vgl. aus jüngerer Zeit Urteil vom 16. September 2010 V R 57/09, BStBl II 2011, 151). Der erforderliche 58

besonders schwere Fehler liegt nur vor, wenn der Verwaltungsakt die an eine ordnungsgemäße Verwaltung zu stellenden Anforderungen in einem so hohen und offenkundigen Maße verletzt, dass von Niemandem erwartet werden kann, den Verwaltungsakt als verbindlich anzuerkennen.

d) Hinsichtlich der Wirksamkeit von Steuerfestsetzungen nach Eröffnung eines Insolvenzverfahrens ist insoweit wie folgt zu differenzieren: 59

Zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung bereits begründete Steueransprüche sind zur Insolvenztabelle anzumelden, sie können nicht durch einen Steuerbescheid festgesetzt werden. Nach Insolvenzeröffnung begründete Steueransprüche, die als Massekosten oder Masseschulden zu qualifizieren sind, sind gegen den Insolvenzverwalter festzusetzen und von diesem vorweg aus der Insolvenzmasse zu befriedigen. Alle sonstigen Steueransprüche sind insolvenzfrei. Eine sich aus der Verwertung der Insolvenzmasse ergebende Einkommensteuerschuld ist somit in einen auf den Zeitraum nach Insolvenzeröffnung beschränkten Einkommensteuerbescheid gegenüber dem Insolvenzverwalter festzusetzen. Steuern, die auf Einkünften der Insolvenzmasse beruhen und zu Massekosten führen sind durch Steuerbescheid festzusetzen. Der gegen die Masse gerichtete Bescheid ist ein gegenständlich beschränkter Steuerbescheid, mit dem die Einkommensteuer festgesetzt wird. Er ist Teil des Festsetzungsverfahrens. (vgl. BFH-Urteile vom 11. März 2008 X R 60/04, BStBl II 2008, 787; vom 18. Mai 2010 X R 60/08, BStBl II 2011, 429). 60

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass der Insolvenzverwalter Bekanntgabeadressat der die Insolvenzmasse betreffenden Verwaltungsakte ist. Es ist durch einen entsprechenden Zusatz kenntlich zu machen, dass der Insolvenzverwalter in dieser Funktion vom Verwaltungsakt betroffen ist, andernfalls ist die Bekanntgabe unwirksam (vgl. BFH-Urteil vom 15.03.1994 XI R 45/93, BStBl II 1994, 600). 61

2. Im Streitfall steht zur Überzeugung des Senats fest, dass der gegenüber dem Kläger ergangene Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 10.10.2006 nicht nichtig ist. Dieser Bescheid leidet weder an einem besonders schwerwiegenden Fehler, noch ist er in inhaltlicher Hinsicht bzw. hinsichtlich seines Adressaten so unbestimmt, dass der durch ihn geregelte Sachverhalt nicht mehr erkennbar wird, bzw. nicht mehr zu erkennen ist, wem gegenüber er eigentlich welche Rechtsfolgen anordnet. 62

a) Der Bescheid wendet sich vielmehr eindeutig an den Kläger und zwar nicht als privates Steuerrechtssubjekt, sondern in seiner Eigenschaft und aufgrund seines Amtes als Insolvenzverwalter über das Vermögen des Insolvenzschuldners, des Herrn A. Dies geht sowohl aus der Bescheidadressierung als auch aus dem Bescheidkopf mit ausreichender Klarheit hervor. 63

Der Bescheid lässt auch in inhaltlicher Hinsicht keine Fragen offen. Der Bescheid betrifft vielmehr ausweislich seines Bescheidkopfs die Einkommensteuer für 2004 sowie den Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer für diesen Veranlagungszeitraum. 64

Zugrunde gelegt werden Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie aus Vermietung und Verpachtung. Abgesetzt werden wiederum Sonderausgaben und Freibeträge. 65

Auf dieser Basis wird ein zu versteuerndes Einkommen berechnet, für das sodann unter Berücksichtigung des Grundtarifs eine festzusetzende Einkommensteuer ausgewiesen wird. 66

67

Der vorliegende Bescheid ist daher sowohl in inhaltlicher Hinsicht als auch hinsichtlich des Bekanntgabe- und Inhaltsadressaten in jeder Hinsicht ausreichend bestimmt und eindeutig, so dass die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Nichtigkeit dieses Steuerbescheids nicht gegeben sind.

b) Soweit der Kläger demgegenüber den Standpunkt vertritt, der Bescheid sei bereits deshalb unwirksam und nichtig, weil er nicht zu erkennen gebe, inwieweit die Finanzverwaltung die festgesetzte Steuer als Masseverbindlichkeit ansehe oder als Verbindlichkeit des insolvenzfreien Vermögens des Insolvenzschuldners, so ist dieser Einwand nicht durchgreifend. 68

Insbesondere hat der Senat nicht feststellen können, dass in der Regel Steuerbescheide, die den Zeitraum nach Insolvenzeröffnung betreffen, durch einen maschinellen oder handschriftlichen Zusatz den Hinweis enthalten, inwieweit die betreffende Steuerforderung als Masseverbindlichkeit festgesetzt wird oder als Verbindlichkeit des Insolvenzschuldners aus der Erzielung von Einkünften durch Einsatz insolvenzfreien Vermögens. 69

Auch der Anwendungserlass zur Abgabenordnung enthält unter Gliederungspunkt 2.9.4 zu § 122 AO lediglich den Hinweis, dass die Erläuterung, wonach der Bescheid an den Adressaten in seiner Eigenschaft als Insolvenzverwalter ergehe, nur - soweit erforderlich - zur Klarstellung um den Hinweis zu ergänzen sei, die Steuerfestsetzung betreffe die Festsetzung von Steuern als sonstige Masseverbindlichkeit. Abgesehen davon, dass dieser Hinweis eine mehr fakultative und deklaratorische Natur hat und gerade kein obligatorisches, konstitutives Bestimmtheitserfordernis darstellt, vermag der Senat auch nicht zu erkennen, wann die für diese Ergänzung vom Anwendungserlass verlangte Erforderlichkeit gegeben sein dürfte. 70

Für den Senat ergibt sich vielmehr aus der Adressierung eines Steuerbescheids während eines laufenden Insolvenzverfahrens an den Insolvenzverwalter selbst als Bekanntgabe- und Inhaltsadressat - „ergeht an Sie als Insolvenzverwalter“ - mit ausreichender Deutlichkeit und Klarheit, dass insoweit die betreffende Steuerforderung als Masseverbindlichkeit festgesetzt wird, dass mithin die Finanzverwaltung den Rechtsstandpunkt vertritt, dass die betreffenden Einkünfte durch Einsatz von Massegegenständen erzielt worden sind und mithin die hieraus resultierenden Steuerforderungen zu den Masseforderungen gehören. 71

Handelt es sich hingegen bei den betreffenden Steuerverbindlichkeiten um solche, die auf Einkünften beruhen, die durch den Einsatz des insolvenzfreien Vermögens erzielt worden sind, so erlässt die Finanzverwaltung einen entsprechenden Steuerbescheid gegenüber dem Insolvenzschuldner selbst. 72

Allein aus dem Umstand, inwieweit ein während des laufenden Insolvenzverfahrens erlassener Steuerbescheid gegenüber dem Insolvenzverwalter oder gegenüber dem Insolvenzschuldner erlassen worden ist, ergibt sich nach Auffassung des Senats mit ausreichender Eindeutigkeit, ob es sich insoweit um eine Steuerforderung als Masseforderung handelt oder um eine Steuerforderung, die sich gegen den Insolvenzschuldner richtet. 73

Soweit im Fachschrifttum (Seer in Tipke/Kruse, Kommentar zur Abgabenordnung, Stand Februar 2011, § 125 Rn. 16 sowie Rozek in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung, Stand November 2010, § 125 Rn. 60) teilweise die Auffassung vertreten wird, ein Steuerbescheid sei unwirksam und damit nichtig, wenn als Inhaltsadressat fälschlicherweise der Insolvenzverwalter angegeben werde, so trifft dies nicht den vorliegenden Fall. Im Streitfall ist mit ausreichender Eindeutigkeit erkennbar, dass dem 74

Kläger als Insolvenzverwalter die in dem betreffenden Einkommensteuerbescheid genannten Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Vermietung und Verpachtung zugerechnet werden und zwar als Masseforderungen. Dies genügt für die Wirksamkeit des betreffenden Steuerbescheids. Insoweit liegt eine inhaltlich unrichtige, materiell-rechtlich unzutreffende Steuerfestsetzung vor, die den betreffenden Steuerbescheid rechtswidrig macht, jedoch nicht zu seiner Unwirksamkeit oder Nichtigkeit führt (so auch Roth, Insolvenz Steuerrecht, 1. Auflage 2011, Rz. 3.196).

c) Insoweit liegt der Fall der Abgrenzung zwischen Steuerforderungen, die aus dem Einsatz von Massegegenständen und solchen, die aus dem Einsatz von insolvenzfremem Vermögen resultieren, anders als die Abgrenzung zwischen Insolvenzforderungen und Masseforderungen. 75

Werden nämlich Steuerforderungen, die bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet worden sind, mit einem Steuerbescheid festgesetzt, so ist dieser Steuerbescheid nach einhelliger Auffassung unwirksam, das heißt nichtig. Dies beruht darauf, dass sich aus § 251 Abs. 2 Satz 1 AO i. V. m. § 87 InsO ergibt, dass Steuerbescheide nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht mehr ergehen dürfen. Der Steuergläubiger ist ab diesem Zeitpunkt gehalten, Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nach den Vorgaben des Insolvenzrechts zur Tabelle anzumelden, um an der gemeinschaftlichen Befriedigung im Insolvenzverfahren teilzunehmen. Ein förmlicher Steuerbescheid über einen Steueranspruch, der eine Insolvenzforderung betrifft, also eine Steuerforderung, die bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet worden ist, ist danach unwirksam (so die ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. Urteile vom 18. Dezember 2002 I R 33/01, BStBl II 2003, 630, vom 24. August 2004 VIII R 14/02, BStBl II 2005, 246; vom 10. Dezember 2008 I R 41/07, BFH/NV 2009, 719 sowie Beschluss vom 30. Januar 2012 I S 15/11, BFH/NV 2012, 989). 76

Handelt es sich somit um eine Insolvenzforderung, so wird das Instrumentarium der Abgabenordnung durch die Insolvenzordnung überlagert, das heißt der Finanzverwaltung steht das Instrument des Verwaltungsaktes überhaupt nicht mehr zur Verfügung, um eine Steuerforderung, die eine Insolvenzforderung darstellt, durchzusetzen. Die Finanzverwaltung muss in diesem Fall wie alle übrigen Gläubiger ihre Ansprüche zur Insolvenztabelle anmelden. In diesem Fall kommt eine Steuerfestsetzung durch Verwaltungsakt, also durch Steuerbescheid, von vornherein bereits begrifflich nicht in Frage und eine dennoch erlassener Steuerbescheid leidet an einem derart schwerwiegenden Fehler, dass er von vornherein nichtig und unwirksam ist. Insoweit ist für jedermann offensichtlich, dass eine Steuerforderung als Insolvenzforderung nicht durch einen Steuerbescheid festgesetzt werden kann, sondern einzig und allein zur Insolvenztabelle anzumelden ist. 77

Hiervon zu unterscheiden ist jedoch die Festsetzung von Steuerforderungen gegen den Insolvenzverwalter bzw. den Insolvenzschuldner. Sowohl für diejenigen Steuerforderungen, die aus dem Einsatz von Massegegenständen resultieren wie auch für diejenigen, die sich aus der Verwendung insolvenzfremem Vermögens ergeben, kommt der Steuerbescheid als Verwaltungsakt und damit als Instrument in Betracht. 78

Insofern kann sich die Fehlerhaftigkeit des betreffenden Bescheids nur darin erschöpfen, dass unzutreffenderweise Steuerforderungen, die an sich dem insolvenzfremem Vermögens zuzurechnen sind und mithin gegen den Insolvenzschuldner festzusetzen wären, als Masseforderungen gegenüber dem Insolvenzverwalter festgesetzt werden. Dennoch handelt es sich um Steuerforderungen, die mittels Steuerbescheid und damit mittels eines Verwaltungsaktes festgesetzt werden können. Sie werden lediglich einem falschen Steuersubjekt zugerechnet. Insofern handelt es sich um die auch außerhalb des 79

Insolvenzsteuerrechts bekannte Fallgestaltung, dass in einem Steuerbescheid Umsätze und/oder Gewinne irrtümlicherweise einem Steuerpflichtigen zugerechnet werden, der diese überhaupt nicht erzielt hat. Damit sind diese Bescheide zwar materiell-rechtlich unrichtig, rechtswidrig und anfechtbar, aber eindeutig nicht nichtig. Nichts anderes hat aber im Verhältnis von Insolvenzschuldner und Insolvenzverwalter hinsichtlich der Festsetzung von Steuerforderungen als Masseforderungen oder als gegen das insolvenzfreie Vermögen gerichtet zu gelten. Werden also Steuerforderungen gegenüber dem Insolvenzverwalter festgesetzt, die jedoch den Insolvenzschuldner betreffen, oder umgekehrt, so handelt es sich um fehlerhafte, rechtswidrige Steuerbescheide, die zwar anfechtbar sind, nicht jedoch nichtig und unwirksam.

IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

80