
Datum: 27.03.2015
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Beschluss
Aktenzeichen: 11 V 286/15
ECLI: ECLI:DE:FGK:2015:0327.11V286.15.00

Tenor:

Der Antrag wird abgelehnt.

Die Antragstellerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Gründe:

1

I.

2

Die Antragstellerin begehrt die Aussetzung der Vollziehung hinsichtlich der Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG für 2004 vom 2.3.2011, für 2005 vom 14.3.2011 und für 2006 vom 15.6.2012. In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist zwischen den Beteiligten streitig, ob die oben genannten Bescheide wirksam bekanntgegeben wurden.

3

Die Antragstellerin ist Kommanditistin der „A ... GmbH & Co KG“ (im Folgenden: KG), die bis zu einer im Dezember 2003 erfolgten Umstrukturierung zunächst unter der Bezeichnung „M ... GmbH & Co KG“ firmierte. Gesellschafter der KG waren ab dem 1.1.2004 die „A & Partner ... GmbH“ als Komplementärin sowie die Antragstellerin (Anteil: 5,04%), die „A X GmbH“ und die „A Y GmbH & Co KG“ als Kommanditisten.

4

Die KG reichte für die Jahre 2004 bis 2006 jeweils Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen beim Antragsgegner ein. In den jeweiligen Feststellungserklärungen, die für 2004 und 2005 am 30.3.2007 und für 2006 am 4.7.2008 beim Antragsgegner eingingen, war unter der Rubrik „Empfangsvollmacht – Gemeinsamer, von allen Beteiligten bestellter Empfangsbevollmächtigter“ die „H Treuhand GmbH ..., B-Straße ... in ... D“ (im Folgenden: H Treuhand) angegeben. Die unterschriebenen Feststellungserklärungen waren mit dem Firmenstempel der KG (2004 und 2005) und einem Datum versehen. Für nähere Einzelheiten wird auf die Feststellungserklärungen in den

5

Steuerakten des Antragsgegners Bezug genommen.

Der Antragsgegner erließ aufgrund der Feststellungserklärungen zunächst Feststellungsbescheide für 2004 mit Datum vom 8.5.2007, für 2005 mit Datum vom 4.5.2007 und für 2006 mit Datum vom 15.7.2008. Diese Bescheide wurden in der Folgezeit mehrfach geändert; die letzten und im vorliegenden Verfahren relevanten Feststellungsbescheide ergingen für 2004 mit Datum vom 2.3.2011, für 2005 mit Datum vom 14.3.2011 und für 2006 mit Datum vom 15.6.2012. Sämtliche Bescheide waren an die „H Treuhand“ als Empfangsbevollmächtigte für die KG adressiert. 6

Mit Schreiben ihres steuerlichen Beraters vom 19.4.2013 legte die Antragstellerin Einspruch gegen die für die KG ergangenen Gewinnfeststellungsbescheide der Jahre 2004 bis 2006 unter Hinweis auf eine fehlerhafte Bekanntgabe ein. Daneben stellte sie einen Antrag auf Einzelbekanntgabe der Bescheide nach § 183 Abs. 2 AO, widerrief vorsorglich die Empfangsvollmacht der H Treuhand und beantragte Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Darüber hinaus stellte sie hilfsweise einen Billigkeitsantrag nach § 163 AO und beantragte Akteneinsicht. Für nähere Einzelheiten wird auf das in der Rechtsbehelfsakte des Antragsgegners abgeheftete Schreiben vom 19.4.2013 Bezug genommen. 7

Gegen die Ablehnung des Billigkeitsantrags legte die Antragstellerin erfolglos Einspruch ein. Der Antrag auf Akteneinsicht wurde vom Antragsgegner am 22.5.2014 abgelehnt. 8

Der Antragsgegner verwarf die Einsprüche gegen die Gewinnfeststellungsbescheide für die Jahre 2004 bis 2006 mit Einspruchsentscheidung vom 22.5.2014 als unzulässig. Zur Begründung führte er aus, dass die Gewinnfeststellungsbescheide ordnungsgemäß bekannt gegeben und bestandskräftig geworden seien. In der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung für die Kalenderjahre 2004, 2005 und 2006 sei die H Treuhand als gemeinsamer, von allen Beteiligten bestellter Empfangsbevollmächtigter angegeben worden. Die Feststellungsbescheide seien daher gemäß § 183 Abs. 1 Satz 1 AO an die H Treuhand als Empfangsbevollmächtigte für alle Beteiligten bekannt gegeben worden. Die Voraussetzungen für eine Einzelbekanntgabe der Bescheide an die jeweiligen Feststellungsbeteiligten hätten nicht vorgelegen. Insbesondere sei eine Einzelbekanntgabe an die Antragstellerin nicht erforderlich gewesen. Für nähere Einzelheiten wird auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vom 22.5.2014 Bezug genommen. 9

Über die hiergegen von der Antragstellerin beim erkennenden Senat unter dem Az. 11 K 1766/14 am 26.6.2014 erhobene Klage ist bisher nicht entschieden. Im Rahmen des Klageverfahrens hat die Antragstellerin durch ihre Prozessbevollmächtigte am 22.8.2014 Einsicht in die Akten des Antragsgegners und die Gerichtsakte genommen und mit Verfügung vom 1.9.2014 die von ihr erbetenen Kopien erhalten. 10

Mit einem am 10.2.2015 eingegangenen Schriftsatz vom 9.2.2015 begehrt die Antragstellerin die Aussetzung der Vollziehung der Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG für 2004 vom 2.3.2011, für 2005 vom 14.3.2011 und für 2006 vom 15.6.2012, nachdem der Antragsgegner einen entsprechenden Antrag mit Schreiben vom 9.12.2014 abgelehnt hatte. 11

Zur Begründung trägt sie vor, dass an der ordnungsgemäßen Bekanntgabe der oben genannten Bescheide ernstliche Zweifel bestünden. Die an die H Treuhand adressierten und im Hauptsacheverfahren angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide seien ihr - der Antragstellerin - nicht wirksam bekannt gegeben worden. Weder habe sie - die Antragstellerin 12

- der H Treuhand ausdrücklich eine Empfangsvollmacht zur Entgegennahme mit Wirkung für und gegen sie erteilt, noch lägen die Voraussetzungen für eine Duldungs- oder Anscheinsvollmacht vor. Da es an einer wirksamen Bekanntgabe fehle, seien die Steuerbescheide als Nichtakte anzusehen, die nicht vollzogen werden dürften.

Sie - die Antragstellerin - habe vor dem 2.3.2011 keine Kenntnis davon gehabt, dass die H Treuhand als ihr Empfangsbevollmächtigter gegenüber dem Finanzamt aufgetreten sei. Sie habe die Bescheide für 2004 vom 2.3.2011 und für 2005 vom 14.3.2011 erstmals im Wege der Akteneinsicht am 22.8.2014 erhalten. Der Bescheid für 2006 sei ihr „im Herbst 2012“ von der H Treuhand übersandt worden. Zwar habe sie seit dem Jahr 2009 gewusst, dass die H Treuhand die steuerliche Außenprüfung der KG betreut habe. Aus diesem Umstand könne jedoch nicht geschlossen werden, dass die H Treuhand zugleich auch als Empfangsbevollmächtigter der einzelnen Beteiligten der KG anzusehen sei. Soweit sich der Antragsgegner darauf berufe, dass die KG der H Treuhand mit Blick auf § 183 Abs. 1 S. 2 AO eine Empfangsuntervollmacht habe erteilen dürfen, sei dies unzutreffend. Für nähere Einzelheiten wird – neben den Ausführungen in den Schriftsätzen des vorliegenden Verfahrens – auf die Ausführungen in der Klagebegründung zum Hauptsacheverfahren vom 16.10.2014 (Bl. 55 ff. der Akte zu Az. 11 K 1766/14) und die ergänzenden Schriftsätze vom 6.1.2015 (Bl. 92 ff. der Akte zu Az. 11 K 1766/14) und vom 25.2.2015 (Bl. 111 ff. der Akte zu Az. 11 K 1766/14) Bezug genommen.

Die Antragstellerin beantragt, 14

die Vollziehung der Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG für das Jahr 2004 vom 2.3.2011, für das Jahr 2005 vom 14.3.2011 und für das Jahr 2006 vom 15.6.2012 bis zum Ergehen einer rechtskräftigen Entscheidung in dem beim erkennenden Senat unter dem Az. 11 K 1766/14 geführten Hauptsacheverfahren ohne Sicherheitsleistung mit der Maßgabe auszusetzen, dass bei der Festsetzung der Zinsen auf die Einkommensteuer des endbeteiligten Herrn E jeweils von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 0 Euro auszugehen ist. 15

Der Antragsgegner beantragt, 16

den Antrag abzulehnen. 17

Die Feststellungsbescheide für 2004, 2005 und 2006 seien wirksam bekannt gegeben worden. Die H Treuhand sei in den jeweiligen Feststellungserklärungen als gemeinsamer Empfangsbevollmächtigter für alle Beteiligten benannt worden. Die Erteilung einer Empfangsvollmacht sei nicht formgebunden. Werde eine Person in einer Steuererklärung als Empfangsbevollmächtigter benannt, reiche dies zu seiner Bestellung als Empfangsbevollmächtigter aus. Dies gelte insbesondere dann, wenn die benannte Person Steuerberater sei. Im Übrigen lägen die Voraussetzungen des § 183 Absatz 1 Satz 2 AO vor. Die KG habe der H Treuhand daher eine eigene Empfangsuntervollmacht mit Wirkung für alle Feststellungsbeteiligten erteilen dürfen. 18

II. 19

Der Antrag hat keinen Erfolg. 20

Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO soll auf Antrag die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes ausgesetzt werden, wenn ernstliche Zweifel an seiner 21

Rechtmäßigkeit bestehen oder die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen, wenn bei summarischer Prüfung anhand des aktenkundigen Sachverhaltes neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige, gegen die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes sprechende Gründe zu Tage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung der Tatfragen bewirken und sich bei abschließender Klärung dieser Fragen der Verwaltungsakt als rechtswidrig erweisen könnte (ständige Rechtsprechung seit BFH-Beschluss vom 10.2.1967 III B 9/66, BStBl. III 1967, 182).

a) 22

Es bestehen bereits grundlegende Bedenken gegen die Zulässigkeit des Antrags. Denn gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 1 FGO ist eine Personengesellschaft befugt, als Prozessstandschafterin für ihre Gesellschafter und ihrerseits vertreten durch ihren Geschäftsführer Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid zu erheben, der sich inhaltlich nicht an die Gesellschaft, sondern an die Gesellschafter als Subjekte der Einkommensteuer richtet. Daneben können einzelne Gesellschafter nur unter den Voraussetzungen des § 48 Abs. 1 Nrn. 3 bis 5 FGO klagebefugt sein (vgl. BFH-Urteil vom 29.3.2012 IV R 18/08, BFH/NV 2012, 1095). Für eine KG ist gemäß §§ 114 Abs. 1; 125 Abs. 1; 161 Abs. 2 HGB der Komplementär vertretungsbefugt und damit klagebefugt im Sinne des § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 1 FGO; bei einer GmbH & Co KG wird die Komplementär-GmbH und zugleich auch die KG durch den Geschäftsführer der GmbH gemäß § 35 GmbHG vertreten. Da im vorliegenden Fall mit der Komplementär-GmbH und ihrem Geschäftsführer eine Person im Sinne des § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 1 FGO vorhanden ist, wäre die Antragstellerin nur nach Maßgabe des § 48 Abs.1 Nr. 3-5 FGO klagebefugt und damit im Rahmen des § 69 FGO antragsbefugt. Es sind jedoch keine Anhaltspunkte erkennbar und trotz der zwischenzeitlich erfolgten Akteneinsicht insbesondere auch nicht vorgetragen, anhand derer die Voraussetzungen des § 48 Abs. 1 Nr. 3-5 FGO bejaht werden könnten. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass es Sache des jeweils betroffenen Gesellschafters bzw. Feststellungsbeteiligten ist, substantiiert und in sich schlüssig die konkrete eigene Rechtsbeeinträchtigung im Sinne des § 40 Abs. 2 FGO vorzutragen.

23

b) 24

Der Antrag ist jedenfalls unbegründet. Bei der im vorliegenden Verfahren gebotenen summarischen Überprüfung bestehen keine ernstlichen Zweifel daran, dass die Feststellungsbescheide für 2004 vom 2.3.2011, für 2005 vom 14.3.2011 und für 2006 vom 15.6.2012 auch mit Wirkung für die Antragstellerin wirksam bekannt gegeben wurden und bestandskräftig geworden sind.

25

Die Feststellungsbescheide sind gemäß §§ 183 Abs. 1 Satz 1; 122 Abs. 1 S. 3 AO ordnungsgemäß bekannt gegeben worden, indem sie der H Treuhand als der von den Feststellungsbeteiligten der KG benannten Empfangsbevollmächtigten übersandt wurden. Eine Einzelbekanntgabe ist nicht erforderlich, wenn die Gesellschafter einen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellt haben und die Bescheide diesem bekannt gegeben werden.

26

Die Voraussetzungen des § 183 Abs. 1 Satz 1 AO liegen vor. Nach § 183 Absatz 1 Satz 1 AO sollen die Feststellungsbeteiligten einen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellen. Die Vorschrift dient der Vereinfachung der Bekanntgabe von Feststellungsbescheiden an die

27

Feststellungsbeteiligten. Die Finanzbehörde soll mittels einer einzigen Ausfertigung des Feststellungsbescheides die Bekanntgabe gegenüber allen Feststellungsbeteiligten bewirken können (vgl. nur BFH-Urteil vom 18.1.2007 IV R 53/05, BStBl. II 2007, 369 m.w.N.). Die Bestellung der H Treuhand zum Empfangsbevollmächtigten erfolgte durch die Bezeichnung als Empfangsbevollmächtigter in den Feststellungserklärungen für die Jahre 2004, 2005 und 2006. Die Erteilung der Empfangsvollmacht ist nicht formgebunden. Die Benennung einer Person in einer Steuererklärung als Empfangsbevollmächtigter reicht zu ihrer Bestellung aus (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 18.1.2007 IV R 53/05, BStBl. II 2007, 369 m.w.N.; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 20.3.2012 11 K 11149/07, EFG 2012, 1235; Steinhoff, JurisPR-SteuerR 20/2007 Anm. 2; Frotscher, in: Schwarz, AO/FGO, § 183 AO Rn 7a; Kunz, in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 183 AO Rn 7). Dies gilt insbesondere dann, wenn - wie vorliegend - die benannte Person ein steuerlicher Berater ist. In diesem Fall ist zu vermuten, dass die Erteilung der Empfangsvollmacht ordnungsgemäß erfolgt ist (vgl. nur BFH-Urteil vom 1.3.1994 VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241; Frotscher, in: Schwarz, AO/FGO, § 183 AO Rn 7a). Unerheblich ist, dass die Feststellungserklärungen möglicherweise nicht von der Antragstellerin bzw. ihrem Vertreter zusätzlich unterzeichnet wurden. Denn für eine zusätzliche Unterschrift der Antragstellerin auf der Feststellungserklärung besteht keine Veranlassung. Laut dem Erklärungsvordruck ist nämlich lediglich die eigenhändige Unterschrift der für die Erstellung der Steuererklärung verantwortlichen Person erforderlich. Hierzu zählte die Antragstellerin als Kommanditistin der KG nicht. Auch kommt es im Rahmen des § 183 Abs. 1 S. 1 AO nicht darauf an, ob die Empfangsvollmacht wirksam erteilt wurde. Mängel der Vollmachtserteilung sind im Außenverhältnis grundsätzlich unbeachtlich (vgl. Ratschow, in: Klein, AO, 11. Auflage 2012, § 183 Rn 6; Koenig, AO, 3. Auflage 2014, § 183 Rn 10). Da die Voraussetzungen des § 183 Abs. 1 S. 1 AO vorliegen, kommt es nicht mehr darauf an, ob die Bekanntgabe auch mit Blick auf § 183 Abs. 1 S. 2 AO und einer von der KG vor diesem Hintergrund der H Treuhand erteilten Empfangsuntervollmacht hätte erfolgen können. Die Feststellungsbescheide wurden nicht innerhalb der jeweiligen Einspruchsfristen angefochten und wurden daher bestandskräftig.

c) 28

Im Übrigen hätte der Antrag selbst dann keinen Erfolg, wenn man mit der Antragstellerin davon ausgehen wollte, dass – mangels Bestellung eines Empfangsbevollmächtigten nach § 183 Abs. 1 Satz 1 AO und bei Annahme der Unzulässigkeit einer gegenüber allen Feststellungsbeteiligten wirkenden Unterbevollmächtigung im Rahmen des § 183 Abs. 1 Satz 2 AO – eine Einzelbekanntgabe der Feststellungsbescheide erforderlich gewesen wäre. 29

aa) 30

Zum Einen wäre der Einspruch jedenfalls hinsichtlich der Feststellung für 2006 auch bei Annahme eines zunächst bestehenden Bekanntgabemangels wegen Ablaufs der Einspruchsfrist unzulässig. Hätte durch die Bekanntgabe gegenüber der H Treuhand als Empfangsbevollmächtigter ein Bekanntgabemangel vorgelegen, wäre dieser Mangel jedenfalls dadurch geheilt worden, dass die Antragstellerin die Feststellungsbescheide tatsächlich erhalten hat. Denn auch außerhalb der förmlichen Zustellung können Bekanntgabemängel durch den tatsächlichen Zugang des Schriftstücks beim Empfangsberechtigten entsprechend § 8 VwZG geheilt werden (vgl. nur BFH-Urteile vom 28.8.1990 VII R 59/89, BFH/NV 1991, 215 und vom 31.8.1999 VIII R 21/98, BFH/NV 2000, 555; BFH-Beschluss vom 21.2.2013 II B 113/12, Juris; BVerwG-Urteil vom 18.4.1997 8 C 43/95, NVwZ 1999, 178). Vor diesem Hintergrund beginnt die Rechtsbehelfsfrist entsprechend § 8 VwZG erst ab dem Zeitpunkt zu laufen, in dem der jeweilige 31

Empfangsberechtigte den Bescheid tatsächlich erhalten hat (vgl. Steinhauß, JurisPR-SteuerR 20/2007 Anm. 2). Die Antragstellerin hatte den Bescheid für 2006 nach ihrem eigenen Sachvortrag bereits „im Herbst 2012“ (siehe Schriftsatz vom 16.10.2014, Seite 7) von der H Treuhand erhalten. Somit wäre ein möglicher Bekanntgabemangel bereits „im Herbst 2012“ geheilt worden. Erstmals angefochten wurde der Bescheid für 2006 von ihr mit Einspruch vom 19.4.2013 und damit verspätet. Gründe für eine Wiedereinsetzung nach § 110 AO wurden von ihr nicht, insbesondere nicht innerhalb der Frist des § 110 Abs. 2 AO vorgetragen, so dass der Feststellungsbescheid bestandskräftig wurde.

bb) 32

Zum Anderen wären die Einsprüche der Antragstellerin gegen die Feststellungsbescheide 2004, 2005 und 2006 auch mangels einer ihr zustehenden Einspruchsbefugnis (vgl. § 352 AO) unzulässig. 33

Denn im vorliegenden Fall war mit der Komplementär-GmbH und ihrem Geschäftsführer eine Person im Sinne des § 352 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 1 AO vorhanden, so dass die Antragstellerin nur nach Maßgabe des § 352 Abs. 1 Nr. 3-5 AO einspruchsbefugt gewesen wäre. Es sind jedoch keine Anhaltspunkte erkennbar und trotz der zwischenzeitlich erfolgten Akteneinsicht insbesondere auch nicht vorgetragen, anhand derer die Voraussetzungen des § 352 Abs. 1 Nr. 3-5 AO bejaht werden könnten (siehe oben). 34

Im Übrigen bestehen auch keine Anhaltspunkte dafür, dass die Feststellungsbescheide nichtig sein könnten oder dass es sich um sogenannte „Nichtakte“ handeln könnte. 35

d) 36

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 37