
Datum: 11.12.2023
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 1415/20
ECLI: ECLI:DE:FGK:2023:1211.11K1415.20.00

Rechtskraft: nicht rechtskräftig

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist in der Sache streitig, ob die Klägerin an einer bei einer GbR durchgeführten und zwischenzeitlich beendeten Betriebsprüfung zu beteiligen war.

2

Die von ihrem vorherigen Prozessbevollmächtigten vertretene Klägerin ist Alleinerbin und Gesamtrechtsnachfolgerin ihrer am20... verstorbenen Mutter. Die Mutter war bis zu ihrem Tod Gesellschafterin der „ Y GbR“ (im Folgenden: GbR). Weiterer Gesellschafter der GbR war (im Folgenden: S). Die GbR führte einen Betrieb.

3

Aufgrund erheblicher interner Differenzen entzog S der Mutter mit Wirkung vom2017 die ihr für die GbR bislang eingeräumte Einzelvertretungsmacht und die Einzelgeschäftsführungsbefugnis. Die Mutter erklärte daraufhin den sofortigen Ausschluss des S aus der GbR und die Übernahme des Betriebs der GbR. Ein in diesem Zusammenhang unter dem Az. .../17 beim Landgericht X (Urteilsverkündung ...) und später unter dem Az. .../1818 beim OLG X (Urteilsverkündung ...) geführtes Klageverfahren führte unter anderem zu dem Ergebnis, dass der Entzug der Einzelvertretungsmacht und der Einzelgeschäftsführungsbefugnis durch S rechtmäßig und der von der Mutter der Klägerin erklärte Ausschluss des S aus der GbR unwirksam waren. Für nähere Einzelheiten wird auf die in den Akten befindlichen Kopien der vorgenannten Entscheidungen Bezug genommen.

4

Die im vorliegenden Verfahren streitige Frage einer Beteiligung der Klägerin an einer bei der GbR durchgeführten Betriebsprüfung resultiert aus folgendem Sachverhalt:

Vor Ergehen der Entscheidung des OLG X hatte S nach dem Tod der Mutter als einzig verbliebener Gesellschafter der GbR mit protokolliertem Beschluss vom2019 entschieden, den Betrieb der GbR nunmehr als Einzelunternehmer fortzuführen. 6

Der Beklagte hatte aufgrund einer Prüfungsanordnung vom .11.2018 mit einer Betriebsprüfung bei der GbR für die Jahre 2012 bis 2014 – später erweitert auf die Jahre 2007 bis 2016 – begonnen. Die Schlussbesprechung über die Betriebsprüfung fand am 8.12.2020 statt. Weitere Prüfungshandlungen nahm der Beklagte nach diesem Zeitpunkt nicht mehr vor. Für nähere Einzelheiten wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 3.2.2021 Bezug genommen. Die Klägerin wurde an der Betriebsprüfung nicht beteiligt. 7

Der Beklagte übersandte der steuerlichen Beraterin der Klägerin eine Kopie des Betriebsprüfungsberichts mit Schreiben vom 18.3.2021 soweit sich Auswirkungen für die Klägerin als Rechtsnachfolgerin ihrer Mutter mit Blick auf die betroffenen Einkommensteuerfestsetzungen ergeben könnten und gewährte ihr eine Gelegenheit zur Stellungnahme. 8

Die Klägerin hatte beim Beklagten während der laufenden Betriebsprüfung und nach dem Tod ihrer Mutter als deren Alleinerbin und Gesamtrechtsnachfolgerin die Beteiligung an der Betriebsprüfung beantragt. Da dem Beklagten zunächst nicht bekannt war, dass S der Mutter der Klägerin die Einzelvertretungsbefugnis für die GbR entzogen hatte und insoweit ein Rechtsstreit beim Landgericht X anhängig gewesen war, beteiligte er die Klägerin mit Verfügung vom 16.9.2019 zunächst an der Betriebsprüfung. Dabei ging der Beklagte davon aus, dass die Mutter der Klägerin bis zu ihrem Tod geschäftsführungsbefugte Gesellschafterin der GbR gewesen und die Klägerin nach dem Tod der Mutter in diese Position als Alleinerbin eingetreten sei. 9

Bei weiteren Ermittlungen im Rahmen der Betriebsprüfung erlangte der Beklagte Kenntnis vom Entzug der Geschäftsführungsbefugnis der Mutter sowie dem von der Mutter erklärten Ausschluss des S aus der GbR. Im Rahmen einer eigenen rechtlichen Prüfung des Gesamtsachverhalts gelangte der Beklagte zu dem Ergebnis, dass der Entzug der Geschäftsführungsbefugnis wirksam und der Ausschluss des S aus der GbR nicht wirksam erfolgt seien. Vor diesem Hintergrund nahm der Beklagte mit Datum vom 13.2.2020 die Verfügung vom 16.9.2019 zurück. Dies führte dazu, dass die Klägerin nicht mehr an der Betriebsprüfung beteiligt wurde. 10

Die Klägerin legte gegen die Rücknahmeverfügung vom 13.2.2020 Einspruch ein und machte geltend, dass die Voraussetzungen für eine Rücknahme der Verfügung vom 16.9.2019 nicht vorgelegen hätten. 11

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 18.5.2020 – auf die für nähere Einzelheiten Bezug genommen wird – als unbegründet zurück. Die Einspruchsentscheidung ist an den bisherigen Prozessbevollmächtigten der Klägerin unter dessen Kanzleiinschrift (W-Straße ..., ... V) adressiert und wurde vom Beklagten mit der Deutschen Post AG versandt. 12

Auf der ersten Seite der Einspruchsentscheidung war handschriftlich der 18.5.2020 als Datum angegeben. Ausweislich der Verfügung zur Einspruchsentscheidung wurde die Entscheidung von der Bearbeiterin des Beklagten – Frau U – am 18.5.2020 mit einfachem 13

Brief abgesandt. Die Erledigung wurde in der Rechtsbehelfsliste mit Datum vom 18.5.2020 von einem weiteren Bearbeiter vermerkt. Sowohl die Einspruchsentscheidung als auch die Gesamtverfügung wurden mit handschriftlichem Datum vom 18.5.2020 von der zuständigen Bearbeiterin unter Zufügung des Klarnamens unterzeichnet. Für nähere Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung nebst Verfügung Bezug genommen.

Die von ihrem vorherigen Prozessbevollmächtigten vertretene Klägerin hat hiergegen am 25.6.2020 (Eingang bei Gericht) Klage erhoben. Zur Begründung trägt sie vor, dass die Rücknahme der Verfügung vom 16.9.2019 rechtswidrig sei. Sie – die Klägerin – sei an der Betriebsprüfung bei der GbR zu beteiligen bzw. habe an der Prüfung beteiligt werden müssen. Ohne ihre Beteiligung bzw. Mitwirkung an der Prüfung und an der Schlussbesprechung habe die Betriebsprüfung „nicht wirksam beendet“ werden können. Sollte die Prüfung dennoch wirksam beendet worden sein, lägen die Voraussetzungen für eine Fortsetzungsfeststellungsklage vor. In diesem Fall sei die Rechtswidrigkeit ihrer – der Klägerin – „Nichtbeteiligung“ an der Prüfung festzustellen. Ein Fortsetzungsfeststellungsinteresse sei unter anderem mit Blick auf die „Vorbereitung von Amtshaftungsansprüchen“ gegen den Beklagten und eine „Wiederholungsgefahr“ gegeben. Durch die unterbliebene Beteiligung an der Betriebsprüfung seien ihre – der Klägerin – „Möglichkeiten massiv eingeschränkt“, sich gegen die aus der Betriebsprüfung resultierenden belastenden „Feststellungsbescheide“ und die sich „daran anschließenden Einkommensteuerbescheide als Folgebescheide ausreichend wehren“ zu können. Darüber hinaus habe die unterbliebene Beteiligung an der Betriebsprüfung dazu geführt, dass sie – die Klägerin – in den „zivilrechtlichen Auseinandersetzungen mit S“ nicht über die „gleichen Informationen verfügt“ und daher den Rechtsstreit vor dem Oberlandesgericht X gegen S verloren habe. Die Klage sei insbesondere auch im Übrigen zulässig. Die Einspruchsentscheidung sei ausweislich des auf ihr angebrachten Eingangsstempels erst am 25.5.2020 beim vorherigen Prozessbevollmächtigten eingegangen.

14

Diesbezüglich sei Folgendes zu berücksichtigen: Die an die Kanzleiadresse des vorherigen Prozessbevollmächtigten (W-Straße ..., ... V) adressierten Sendungen würden von der Deutschen Post AG bzw. den Postzustellern nicht in den Hausbriefkasten der Kanzlei eingeworfen, sondern in ein von dem vorherigen Prozessbevollmächtigten „in der Postfiliale unterhaltenes Postfach“ eingelegt. Dies führe zu einer Beschleunigung der Zustellung, da die Sendungen nicht erst in die jeweiligen Verteilungskästen der Zusteller einsortiert und dann zugestellt werden müssten. Die für den vorherigen Prozessbevollmächtigten bestimmte Post werde bei der Post in das Postfach einsortiert, sobald die Post dort ankomme. Eine schriftliche Vereinbarung für diese Vorgehensweise gebe es nicht. Eine Mitarbeiterin des vorherigen Prozessbevollmächtigten – Frau T – hole die Post arbeitstäglich spätestens gegen 8:30 Uhr in der Postfiliale aus dem Postfach ab. Frau T habe die Post auch am Freitag, den 22.5.2020, im Postamt von V „vor 8:30 Uhr“ abgeholt. Die Abholung erfolge nur „arbeitstäglich“ und nicht samstags. Am Samstag, den 23.5.2020, habe daher niemand die Post aus dem Postfach abgeholt. Daher könne auch keine Aussage darüber getroffen werden, ob sich am 23.5.2020 eine Sendung im Postfach befunden habe. In der Kanzlei sei die Einspruchsentscheidung jedenfalls „erst am 25.5.2020 eingegangen“ und mit dem entsprechenden Eingangsstempel versehen worden. Dies könne Frau T bestätigen.

15

In der Sache sei zu berücksichtigen, dass der Beklagte den gesamten Sachverhalt fehlerhaft gewürdigt habe. Insbesondere habe die Betriebsprüfung zu Feststellungen geführt, die „zulasten der Klägerin gingen“. Der Beklagte habe unter „Verweis auf die Urteilsbegründungen des Landgerichts X belastende Feststellungen“ getroffen, ohne dass sie – die Klägerin – die Möglichkeit gehabt habe, an diesen „Feststellungen mitzuwirken“. Der

16

Beklagte habe nicht beachtet, dass die Begründung eines Zivilurteils nicht – und erst Recht nicht „im Verhältnis zum Beklagten“ – in Rechtskraft erwachsen könne. Eigene Feststellungen habe der Beklagte offensichtlich nicht getroffen, sondern Teile aus einer Urteilsbegründung zulasten der Klägerin als festgestellte Tatsachen übernommen. Dies sei zudem „im Einvernehmen“ mit S im Rahmen der Schlussbesprechung geschehen, zumal S hiervon „in einem ganz erheblichen Ausmaß profitiert“ habe. S sei es „sehr gelegen“ gekommen, dass die Klägerin „von der Betriebsprüfung ausgeschlossen“ worden sei. Es liege auf der Hand, dass ein solches Vorgehen nicht nur für die Klägerin nicht hinnehmbar sei, sondern die Klägerin auch in einem „entscheidungserheblichen Maße fundamentale Rechte im Rahmen steuerlicher Feststellungen“ verliere. Der Beklagte habe sich „die Sache einfach gemacht“, indem er die von den Feststellungen „unmittelbar Betroffene“ von dieser „einernehmlichen Runde kurzerhand ausgeschlossen“ habe. Dieser Ausschluss sei das „vornehmliche Ziel des S“ gewesen. Im Übrigen sei der „Bereich der Sonderbetriebseinnahmen“ der Mutter der Klägerin betroffen. Die Feststellungen der Betriebsprüfung widersprüchen dem Vortrag des Beklagten und „gingen an der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs vorbei“. Auch seien die Ausführungen des Beklagten fehlerhaft, wonach S der einzige geschäftsführungs- und alleinvertretungsberechtigte Gesellschafter der GbR gewesen sei. Im Übrigen drohten der Klägerin aus der Nichtbeteiligung an der Betriebsprüfung „erhebliche finanzielle Schäden“. Denn S nehme sie derzeit „auf Zahlung von weit über eine halbe Million Euro in Anspruch“ und stütze sich hierbei auf die „fehlerhaften Feststellungen der Betriebsprüfung“. Für nähere Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Klägerin Bezug genommen.

Die Klägerin beantragt, 17

festzustellen, dass es rechtswidrig gewesen ist, die Klägerin nicht an der Betriebsprüfung bei der Z Y GbR zu beteiligen. 18

Der Beklagte beantragt, 19

die Klage abzuweisen. 20

Zur Begründung führt er aus, dass die Klage wegen Fristversäumnis unzulässig sei. Für eine Fortsetzungsfeststellungsklage fehle es an einem Fortsetzungsfeststellungsinteresse. Im Übrigen sei die Verfügung vom 13.2.2020 rechtmäßig. Für nähere Einzelheiten wird auf die Schriftsätze des Beklagten Bezug genommen. 21

Entscheidungsgründe: 22

1. 23

Die Klage ist als Fortsetzungsfeststellungsklage unzulässig, da es an einem besonderen Feststellungsinteresse der Klägerin fehlt. 24

2. 25

Nach § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO kann, wenn sich ein mit der Anfechtungsklage angegriffener Verwaltungsakt im Verlauf des Klageverfahrens erledigt hat, das Gericht beim Vorliegen eines berechtigten Interesses auf Antrag die Rechtswidrigkeit des Verwaltungsakts feststellen. 26

a) 27

28

Die Rücknahmeverfügung des Beklagten vom 13.2.2020 mit der daraus resultierenden Nichtbeteiligung der Klägerin an der bei der GbR durchgeführten Betriebsprüfung stellt einen Verwaltungsakt dar.

b) 29

Die Rücknahmeverfügung hatte sich erledigt. Nach § 124 Abs. 2 AO bleibt ein Verwaltungsakt wirksam, solange und soweit er nicht zurückgenommen, widerrufen, anderweitig aufgehoben oder durch Zeitablauf oder auf andere Weise erledigt ist. Ob sich ein Verwaltungsakt auf andere Weise erledigt hat, richtet sich nach dessen Regelungsinhalt. Voraussetzung dafür ist, dass die von dem Verwaltungsakt ausgehende Beeinträchtigung durch die Erschöpfung des Regelungsgehalts entfallen ist. 30

Der Regelungsgehalt der Rücknahmeverfügung vom 13.2.2020 (Nichtbeteiligung an der Betriebsprüfung) ist erledigt, sobald die Betriebsprüfung abgeschlossen und eine Beteiligung an dieser Prüfung daher nicht mehr möglich ist. Eine Außenprüfung ist abgeschlossen, wenn die prüfende Behörde den Abschluss ausdrücklich oder konkludent erklärt; in der Regel kann die Außenprüfung mit der Zusendung des Prüfungsberichtes (§ 202 Abs. 1 AO) als abgeschlossen angesehen werden (vgl. nur BFH-Beschluss vom 6.10.2015 – V B 23/15, BFH/NV 2016, 53). 31

Vorliegend fand die Schlussbesprechung über die Betriebsprüfung am 8.12.2020 statt. Weitere Prüfungshandlungen nahm der Beklagte nach diesem Zeitpunkt nicht mehr vor. Der Betriebsprüfungsbericht wurde am 3.2.2021 erstellt und dem S sowie – in Auszügen – der Klägerin übersandt. Damit war die Außenprüfung spätestens am 3.2.2021 beendet. Anhaltspunkte, die gegen eine Beendigung der Außenprüfung zu diesem Zeitpunkt sprechen, sind weder vorgetragen noch ersichtlich. Sowohl die Klägerin als auch der Beklagte gingen in der mündlichen Verhandlung zutreffend von einer Beendigung der Außenprüfung aus. 32

Durch die Beendigung der bei der GbR durchgeführten Betriebsprüfung hatte sich das von der Klägerin mit der zunächst gegen die Rücknahmeverfügung erhobenen Anfechtungsklage verfolgte und auf die Beteiligung an dieser Betriebsprüfung gerichtete Begehren erledigt, so dass die Klage nur noch als Fortsetzungsfeststellungsklage fortgeführt werden konnte. 33

c) 34

Die Klägerin hat jedoch kein berechtigtes Interesse an der begehrten Feststellung der Rechtswidrigkeit der Rücknahmeverfügung. 35

Die Tatbestandsvoraussetzung des berechtigten Interesses im Sinne von § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO ist eine besondere Sachentscheidungs voraussetzung für die Fortsetzungsfeststellungsklage, die am Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vorliegen muss und von Amts wegen zu prüfen ist. Dafür genügt jedes konkrete, vernünftigerweise anzuerkennende schutzwürdige Interesse rechtlicher, wirtschaftlicher oder ideeller Art. Die begehrte Feststellung muss geeignet sein, in einem der genannten Bereiche zu einer Positionsverbesserung des Rechtsschutzsuchenden zu führen (vgl. insgesamt nur BFH-Beschluss vom 19.4.2016 – II B 66/15, BFH/NV 2016, 1059 m.w.N.). Die Klägerin muss das besondere Feststellungsinteresse substantiiert darlegen (vgl. Gräber/Stapperfend, FGO, 9. Aufl., 2019, § 100 Rn. 88 f. m.w.N.). Typische Fallgruppen eines berechtigten Interesses sind eine Wiederholungsgefahr, die präjudizielle Wirkung für Folgeprozesse (Amtshaftung), ein Rehabilitationsinteresse und die effektive Durchsetzung von Grundrechten (vgl. Brandis in Tipke/Kruse, FGO, Stand 11/2022, § 100 Rn. 49). 36

- aa) 37
- Eine Wiederholungsgefahr ist nicht gegeben. Eine Wiederholungsgefahr kann ein berechtigtes Interesse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit des erledigten Verwaltungsakts nur dann begründen, wenn diese Gefahr hinreichend konkret ist (vgl. näher BFH-Urteil vom 20.11.2018 – VIII R 45/15, BStBl. II 2019, 306; BFH-Beschluss vom 19.4.2016 – II B 66/15, BFH/NV 2016, 1059 m.w.N.; Rauda in Hübschmann/Hepp/Spitaler, FGO, § 100 Rn. 173). Die Fälle einer Wiederholungsgefahr setzen insbesondere voraus, dass im Vergleich zu dem erledigten Verwaltungsakt keine wesentliche Veränderung der Sach- und Rechtslage eingetreten ist und der wahrscheinlich zu erlassende Verwaltungsakt einen identischen Regelungsgehalt hat (vgl. BFH-Urteil vom 19.12.1989 – VII R 30/89, BFH/NV 1990, 710). Denn nur in diesem Fall lässt sich die im Rahmen des Fortsetzungsfeststellungsverfahrens getroffene Aussage des Gerichts auf den neuen Verwaltungsakt übertragen (vgl. Gräber/Stapperfend, FGO, 9. Aufl., 2019, § 100 Rn. 89 m.w.N.). Diese Voraussetzungen sind nicht gegeben. 38
- Die Frage der Beteiligung der Klägerin an einer bei der GbR künftig unter Umständen in Betracht kommenden Außenprüfung stellt sich nicht mehr, da die GbR nicht mehr existiert. Anhaltspunkte für eine vom Beklagten unter Umständen beabsichtigte erneute Betriebsprüfung bei der GbR für vergangene Zeiträume, die unter Umständen für die Frage einer Beteiligung der Klägerin eine Relevanz haben könnten, sind weder ersichtlich noch vorgetragen. Der Vertreter der Beklagten hat in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich darauf hingewiesen, dass er den Gesamtvorgang in Bezug auf die GbR als abgeschlossen betrachte. Soweit die Klägerin meint, dass die Frage der Nichtbeteiligung künftig unter Umständen mit Blick auf eine von ihr und G neu gegründete GbR von Bedeutung sein könnte, übersieht sie, dass es sich hierbei um zwei völlig unterschiedliche Sachverhalte handelt, die eine Wiederholungsgefahr im vorliegenden Verfahren – unabhängig davon, dass der Eintritt eines solchen Ereignisses (Nichtbeteiligung an einer bei der neuen GbR durchgeführten Außenprüfung) gänzlich ungewiss ist – nicht begründen können. 39
- bb) 40
- Es liegt auch kein berechtigtes Interesse im Hinblick auf die Vorbereitung eines Amtshaftungsprozesses vor. Ein berechtigtes Feststellungsinteresse kann zwar auch dann bestehen, wenn die beantragte Entscheidung für die Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen in Verfahren vor den Zivilgerichten begehrt wird. Voraussetzung hierfür ist allerdings der substantiierte Vortrag, dass nach Art und Höhe ein Schaden entstanden, die Schadensersatzklage anhängig oder mit hinreichender Sicherheit zu erwarten, die gerichtliche Entscheidung für das zivilgerichtliche Urteil nicht unerheblich und die Rechtsverfolgung vor dem Zivilgericht nicht offensichtlich aussichtslos ist (vgl. nur BFH-Urteil vom 19.12.1989 – VII R 30/89, BFH/NV 1990, 710; BFH-Beschlüsse vom 22.12.2003 – VII B 35/03, BFH/NV 2004, 652 und vom 20.9.2000 – VII B 33/00, BFH/NV 2001, 458, jeweils m.w.N.). Zu der geforderten Darlegung gehören zwangsläufig Ausführungen zur Art und Höhe des eingetretenen Schadens, denn ohne Kenntnis dieser Umstände ist das zur Entscheidung über die Fortsetzungsfeststellungsklage berufene Gericht nicht in der Lage, die Erfolgsaussichten des beabsichtigten und bevorstehenden Schadensersatzprozesses zu beurteilen (vgl. nur BFH-Beschlüsse vom 22.12.2003 – VII B 35/03, BFH/NV 2004, 652 und vom 17.5.2001 – I S 2/01, BFH/NV 2001, 1426, jeweils m.w.N.). 41
- Diese Anforderungen sind vorliegend nicht erfüllt. Die Klägerin hat weder substantiiert vorgetragen noch dargelegt, dass sie eine Schadensersatzklage bereits erhoben hätte oder dass dies zumindest kurzfristig bevorstünde. In der mündlichen Verhandlung führte der 42

Prozessbevollmächtigte – trotz einer nach seiner Auskunft bevorstehenden Verjährung eines etwaigen Schadensersatzanspruchs – auf ausdrückliche Nachfrage des Gerichts vielmehr aus, dass er „aus Gründen des Mandatsgeheimnisses“ nichts dazu sagen werde, ob er mit der Klägerin bereits die Erhebung einer Feststellungsklage (Schadenersatzklage) vor dem Landgericht erörtert habe; es solle zunächst der Ausgang des vorliegenden Verfahrens abgewartet werden. Darüber hinaus hat die Klägerin trotz Nachfrage des Gerichts in der mündlichen Verhandlung die Art und Höhe eines bei ihr etwaig eingetretenen Schadens nicht ansatzweise dargelegt. Der nicht näher substantiierte und lediglich vage gehaltene Hinweis auf „angefallene Beraterkosten“ vermag ein besonderes Feststellungsinteresse in diesem Zusammenhang nicht zu begründen.

cc)	43
Anhaltspunkte für ein Rehabilitierungsinteresse oder ein sonstiges geschütztes Interesse der Klägerin an einer gerichtlichen Entscheidung im vorliegenden Verfahren sind weder vorgetragen noch ersichtlich.	44
3.	45
Eine Beiladung des S war unter anderem mit Blick auf die offensichtliche Unzulässigkeit der Klage nicht erforderlich (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 20.6.2012 – IV B 147/11, BFH/NV 2012, 1614 m.w.N.).	46
4.	47
Die Kostentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.	48