

# Urteil vom 11. April 2018, X R 39/16

## Bezeichnung eines Insolvenzverwalters in einem Steuerbescheid

ECLI:DE:BFH:2018:U.110418.XR39.16.0

BFH X. Senat

AO § 34 Abs 3, AO § 124 Abs 3, AO § 125 Abs 1, AO § 150 Abs 2, AO § 170 Abs 2 S 1 Nr 1, AO § 171 Abs 3a, EStG § 25 Abs 3 S 4, InsO § 80 Abs 1, EStG VZ 2006, EStG VZ 2007, AEAO 2014 § 122 Nr 1.4.3 S 2, AEAO 2014 § 122 Nr 1.4.2, AEAO § 122 Nr 1.6, AO § 122

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, 24. Mai 2016, Az: 1 K 171/14

## Leitsätze

NV: Ein Insolvenzverwalter muss als Inhaltsadressat eines die Insolvenzmasse betreffenden Steuerbescheids nicht ausdrücklich in dieser Eigenschaft bezeichnet werden. Es ist ausreichend, wenn sich seine Funktion nach dem objektiven Erklärungsgehalt des Bescheids aus der Sicht des Empfängers im Wege der Auslegung zweifelsfrei bestimmen lässt, wobei nicht nur die dem Bescheid beigefügten Erklärungen, sondern darüber hinaus auch die dem Betroffenen bekannten Umstände heranzuziehen sind.

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 25. Mai 2016 1 K 171/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist seit dem 2. Februar 2006 Insolvenzverwalter über das Vermögen des G.
- 2** Am 4. April 2008 bat der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) den Kläger als Insolvenzverwalter des G im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2006 um Prüfung und Unterzeichnung der vom FA beigefügten, vom steuerlichen Berater des G gefertigten und von G unterschriebenen Einkommensteuererklärung 2006 und Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags. Der Kläger sandte diese Erklärung am 9. April 2008 mit dem von ihm unterzeichneten Zusatz "Nicht geprüft, nur zur Kenntnis genommen" zurück.
- 3** Mit Bescheid vom 30. April 2008 setzte das FA die Einkommensteuer 2006 unter der Steuernummer YYY "für Herrn und Frau G" auf 0 € fest. Das Adressfeld enthält die Angabe "Herrn W, Postfach xxx, 20016 Hamburg" mit dem handschriftlichen Zusatz "als Insolvenzverwalter". Der Kläger legte hiergegen am 19. Mai 2008 Einspruch ein. Am 9. Dezember 2008 wurde der Einkommensteuerbescheid 2006 --aus zwischen den Beteiligten unstrittigen Gründen-- geändert, worauf in den Erläuterungen des geänderten Steuerbescheides hingewiesen wurde. Das Adressfeld "Herrn W, Postfach xxx, 20016 Hamburg" enthielt diesmal keinen Zusatz. Am 13. Februar 2009 änderte das FA den Einkommensteuerbescheid 2006 erneut. Auch dieser Bescheid unter der identischen Steuernummer mit dem Adressfeld "Herrn W, Postfach xxx, 20016 Hamburg" und dem Hinweis "für Herrn und Frau G" nannte nicht den Grund für die Adressierung an W. Die Einkommensteuerbescheide 2006 ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 4** Am 30. April 2008 erging zudem der Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2006, auch hier unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und der

Steuernummer YYY, in dem Verlustvorträge für Herrn G in Höhe von 204.900 € und für Frau G in Höhe von 57.943 € festgestellt wurden. Das Adressfeld enthält lediglich die Angabe "Herrn W, Postfach xxx, 20016 Hamburg" und die Betreffzeile den Hinweis "für Herrn und Frau G". Der Kläger legte hiergegen am 19. Mai 2008 Einspruch ein. In einem Änderungsbescheid vom 9. Dezember 2008 wurden für Herrn und Frau G --erneut unter der Adressierung "Herrn W, Postfach xxx, 20016 Hamburg" und ohne weiteren Zusatz-- höhere Verlustvorträge (Herr G in Höhe von 206.886 € und Frau G in Höhe von 58.505 €) festgestellt. In den Erläuterungen wurde darauf verwiesen, dass dieser Bescheid die Verlustfeststellung vom 30. April 2008 ändere.

- 5 Anlässlich der Einkommensteuerveranlagung 2007 bat das FA den Kläger als Insolvenzverwalter des G am 15. September 2008 um Prüfung und Unterzeichnung der beigefügten, vom steuerlichen Berater des G gefertigten Einkommensteuererklärung 2007. Auf dem Anschreiben des steuerlichen Beraters findet sich ein handschriftlicher Hinweis (vermutlich eines Mitarbeiters des FA) auf die Insolvenz des G sowie auf die ab dem 1. Januar 2007 geltende Steuernummer YYZ. Der Kläger übersandte die von G unterschriebene Einkommensteuererklärung 2007 unter Bezugnahme auf die neue Steuernummer YYZ und mit dem Betreff "Insolvenzverfahren über das Vermögen des Herrn G" mit dem durch ihn unterzeichneten Zusatz "Nicht geprüft, nur zur Kenntnis genommen".
- 6 Am 4. März 2009 setzte das FA die Einkommensteuer 2007 "für Herrn G" unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und der Steuernummer YYZ auf 81.577 € fest. Maßgeblicher Grund für die Höhe der Steuer war ein Gewinn aus der Veräußerung eines Betriebsgebäudes im Namen des G --vertreten durch den Kläger-- mit Wirkung zum 1. Januar 2007. Im Adressfeld dieses Bescheides ist "Herrn W, Postfach xxx, 20016 Hamburg" "für Herrn G" ohne weiteren Zusatz über den Grund dieser Adressierung genannt. Am 18. März 2009 legte der Kläger Einspruch mit der Begründung ein, die Einkommensteuerschuld sei unzutreffend als Masseverbindlichkeit behandelt und gegen ihn als Insolvenzverwalter festgesetzt worden. Von dem Veräußerungserlös seien 600.000 € an die Grundpfandrechtsgläubigerin geflossen, nur 24.000 € seien zur Insolvenzmasse gelangt. Das Einspruchsverfahren ruhte bis zur Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) in dem Rechtsstreit IV R 23/11. Mit Urteil vom 16. Mai 2013 IV R 23/11 (BFHE 241, 233, BStBl II 2013, 759) entschied der BFH, die Einkommensteuerschuld, die aus der Verwertung der zur Insolvenzmasse (und zum Betriebsvermögen) gehörenden Wirtschaftsgüter resultiere, sei als sonstige Masseverbindlichkeit i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 der Insolvenzordnung (InsO) zu qualifizieren. Das gelte selbst dann, wenn das verwertete Wirtschaftsgut mit Absonderungsrechten belastet gewesen sei und --nach Vorwegbefriedigung der absonderungsberechtigten Gläubiger aus dem Verwertungserlös-- der (tatsächlich) zur Masse gelangte Erlös nicht ausreiche, um die aus der Verwertungshandlung resultierende Einkommensteuerforderung zu befriedigen.
- 7 Nach Beendigung der Verfahrensrufe trug der Kläger vor, der Bescheid vom 4. März 2009 sei ihm gegenüber nicht wirksam bekanntgegeben worden, da diesem die Bezeichnung "als Insolvenzverwalter" gefehlt habe. Am 21. März 2014 änderte das FA den Einkommensteuerbescheid 2007. Das Adressfeld dieses Bescheides enthält nunmehr die Angabe "Herrn W, Postfach xxx, 20016 Hamburg als Insolvenzverwalter über das Vermögen des G".
- 8 Mit Einspruchsentscheidung vom 22. Juli 2014, die an den Kläger als Insolvenzverwalter des G gerichtet war, verwarf das FA den Einspruch des Klägers in Bezug auf den geänderten Einkommensteuerbescheid 2006 als unzulässig, da wegen der Nullfestsetzung eine Beschwerde nicht ersichtlich sei. Die Einsprüche gegen die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31. Dezember 2006 sowie den geänderten Einkommensteuerbescheid 2007 wies es als unbegründet zurück.
- 9 Zur Begründung seiner Klage machte der Kläger im Wesentlichen geltend, der geänderte Einkommensteuerbescheid 2006 vom 13. Februar 2009, der Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31. Dezember 2006 vom 30. April 2008 sowie der Einkommensteuerbescheid 2007 vom 4. März 2009 seien aufzuheben, da sie der Insolvenzmasse gegenüber nicht ordnungsgemäß bekanntgegeben worden seien. Keinem dieser Bescheide sei zu entnehmen, dass er gegenüber dem Kläger in dessen Eigenschaft als Insolvenzverwalter --und nicht ggf. als Rechtsanwalt-- habe ergehen sollen. Der Einkommensteuerbescheid 2007 vom 21. März 2014 sei ebenfalls aufzuheben, da die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis wegen Verjährung gemäß § 47 der Abgabenordnung (AO) erloschen seien. Zum Zeitpunkt seines Erlasses sei bereits Festsetzungsverjährung eingetreten gewesen. Auch der Steuerbescheid für 2006 vom 30. April 2008 sei aufzuheben, da das FA bei der Ermittlung des Gewinns des G betrieblich veranlasste Schuldzinsen nicht berücksichtigt habe. Der Änderungsbescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustes zum 31. Dezember 2006 vom 9. Dezember 2008 sei dem Kläger nicht zugegangen.
- 10 Während des finanzgerichtlichen Verfahrens berücksichtigte das FA die geltend gemachten Schuldzinsen, änderte

am 18. März 2015 die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31. Dezember 2006 und stellte nunmehr einen verbleibenden Verlustvortrag für Herrn G in Höhe von 211.448 € und für Frau G in Höhe von 59.795 € fest. Der Einkommensteuerbescheid für 2007 wurde ebenfalls geändert und die Einkommensteuer für Herrn G auf 49.230 € herabgesetzt. In beiden Bescheiden wurde auf die Funktion des Klägers als Insolvenzverwalter hingewiesen.

- 11** Das Finanzgericht (FG) hat die Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 177 (EFG) veröffentlichten Urteil abgewiesen.
- 12** In seiner Revisionsbegründung ergänzt der Kläger sein erstinstanzliches Vorbringen. Sei der Insolvenzverwalter als Bekanntgabeadressat nicht mit dem Inhaltsadressaten identisch, sei er zusätzlich zum Inhaltsadressaten anzugeben (vgl. den Anwendungserlass zur Abgabenordnung --AEAO-- zu § 122, Nr. 1.4.3 Satz 1). Hinsichtlich der eindeutigen Bezeichnung gälten dieselben Grundsätze wie für die Bezeichnung des Inhaltsadressaten (AEAO zu § 122, Nr. 1.4.3 Satz 2). Insbesondere sei das Vertretungsverhältnis (vgl. AEAO zu § 122 Nr. 1.4.2) im Bescheid anzugeben (vgl. AEAO zu § 122, Nr. 1.6).
- 13** Nach Ansicht des BFH in seinem Beschluss vom 22. Juni 1999 VII B 244/98 (BFH/NV 1999, 1583) sei es nicht notwendig, dass sich die Funktion des Insolvenzverwalters aus dem Anschriftenfeld selbst ergebe; ausreichend sei vielmehr, dass sich diese aus dem übrigen Inhalt des Bescheids erschließe. Dazu müsste aber auf dem Bescheid an irgendeiner Stelle vermerkt sein, dass der Bescheid entweder an den Insolvenzverwalter ergehe, ein Insolvenzverfahren überhaupt betroffen sei oder aber ggf. Masseverbindlichkeiten im Insolvenzverfahren geltend gemacht werden sollten. Im Streitfall enthielten die Bescheide keinen Hinweis darauf, dass ein Insolvenzverfahren betroffen sei.
- 14** Für die Notwendigkeit, den Bezug zum Insolvenzverfahren im Bescheid selbst herzustellen, sprächen zudem rein praktische Erwägungen. Durch die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens werde das Vermögen des Insolvenzschuldners in drei Vermögensmassen aufgeteilt. Zum einen entstehe ein vorinsolvenzlicher Teil. Forderungen, die aus diesem Teil resultierten, könnten durch den jeweiligen Gläubiger nur als Insolvenzforderung i.S. des § 38 InsO zur Insolvenztabelle angemeldet werden. Des Weiteren entstehe ein nachinsolvenzlicher Teil, der sich wiederum in die Insolvenzmasse und in einen insolvenzfreien Bereich aufspalte. Sofern die Insolvenzmasse betroffen sei, könnten Forderungen mit dem Rang von Masseverbindlichkeiten gemäß § 55 InsO dem Insolvenzverwalter gegenüber geltend gemacht werden. Sofern daneben insolvenzfreies Vermögen bestehe, seien die daraus resultierenden Forderungen als Neuverbindlichkeiten gegenüber dem Insolvenzschuldner selbst festzusetzen. Damit reiche es nicht aus, wenn der Bescheid dem Insolvenzverwalter ohne diese Bezeichnung zugestellt werde, da sich aus ihm nicht ergebe, welche Vermögensmasse tatsächlich betroffen sei. Werde der Steuerschuldner im Steuerbescheid gar nicht oder so ungenau bezeichnet, dass Verwechslungen möglich seien, sei der Verwaltungsakt wegen inhaltlicher Unbestimmtheit nichtig und damit gemäß § 124 Abs. 3 AO unwirksam. Eine Heilung sei nicht möglich.
- 15** Die Einkommensteuerbescheide für 2007 vom 21. März 2014 und vom 18. März 2015 sowie der Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zum 31. Dezember 2006 vom 18. März 2015 seien aufzuheben. Mit diesen Bescheiden sei erstmalig eine ordnungsgemäße Bekanntgabe gegenüber dem Kläger und damit eine Festsetzung zu Lasten der Insolvenzmasse als Masseverbindlichkeit erfolgt. Zu diesem Zeitpunkt sei aber bereits Festsetzungsverjährung gemäß §§ 169 ff. AO eingetreten; die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis seien gemäß § 47 AO erloschen. Wenn das FG meine, durch die Einsprüche des Klägers sei gemäß § 171 Abs. 3a AO eine Ablaufhemmung eingetreten, übersehe es, dass die vorherigen Bescheide gemäß § 124 Abs. 3 AO unwirksam seien. Durch die Anfechtung eines unwirksamen Verwaltungsaktes werde der Ablauf der Festsetzungsfrist nicht unterbrochen, da nur ein rechtswirksamer Bescheid geeignet sei, die Festsetzungsfrist zu wahren und eine Ablaufhemmung herbeizuführen.
- 16** Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil, die Einspruchsentscheidungen vom 22. Juli 2014 sowie den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 13. Februar 2009, die Einkommensteuerbescheide 2007 vom 4. März 2009, vom 21. März 2014 und vom 18. März 2015 und die Bescheide zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2006 vom 30. April 2008 und vom 18. März 2015 aufzuheben.
- 17** Das FA hat keinen Revisionsantrag gestellt, schließt sich aber den Ausführungen des FG an.

# Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision ist unbegründet und gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 19** Das FG hat zu Recht erkannt, dass die Klage in Bezug auf den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 13. Februar 2009 trotz der Nullfestsetzung zulässig war (unter 1.). Ebenfalls zutreffend hat das FG entschieden, dass der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 13. Februar 2009, der Bescheid zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2006 vom 30. April 2008 sowie der Einkommensteuerbescheid 2007 vom 4. März 2009 nicht nichtig waren (unter 2.). Die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2006 vom 18. März 2015 sowie die Einkommensteuerbescheide 2007 vom 21. März 2014 und vom 18. März 2015 sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (unter 3.).
- 20** 1. Nach der Rechtsprechung des BFH leidet ein Verwaltungsakt an einem besonders schwerwiegenden Fehler, der gemäß § 125 Abs. 1 AO zur Nichtigkeit führt, wenn er nicht hinreichend bestimmt ist. Zur Beseitigung des Rechtsscheins kann ein nichtiger Verwaltungsakt mit der Anfechtungsklage angegriffen und vom FG ausdrücklich aufgehoben werden (vgl. z.B. BFH-Entscheidungen vom 19. August 1999 IV R 34/98, BFH/NV 2001, 409, m.w.N., und vom 16. September 2004 VII B 20/04, BFH/NV 2005, 231). Damit hat das FG zu Recht entschieden, dass die Klage, in der die Aufhebung des Einkommensteuerbescheids 2006 vom 13. Februar 2009 wegen seiner Nichtigkeit begehrt wird, zulässig ist.
- 21** Dies gilt ungeachtet dessen, dass in dem Steuerbescheid eine Steuer in Höhe von Null festgesetzt wurde, da die Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erfolgte. Dieser Vorbehalt stellt eine vom Steuerbescheid trennbare eigenständige Belastung des Steuerpflichtigen wegen der Unsicherheit aufgrund der umfassenden Änderungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung dar, dessen Rechtswidrigkeit den Kläger in seinen Rechten verletzen kann (ähnlich auch Oellerich in Gosch, AO § 164 Rz 81; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 164 AO Rz 57). Ein Vorbehaltsbescheid ist damit auch dann anfechtbar, wenn sich der Steuerpflichtige nur durch den Vorbehalt beschwert fühlt (vgl. Klein/Rüsken, AO, 13. Aufl., § 164 Rz 54; Koenig/Cöster, Abgabenordnung, 3. Aufl., § 164 Rz 81; Heurmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 164 AO Rz 44). Eine isolierte Anfechtung des Vorbehalts der Nachprüfung als unselbständige Nebenbestimmung des Steuerbescheids ist demgegenüber nicht zulässig (BFH-Urteil vom 30. Oktober 1980 IV R 170/79, BFHE 132, 5, BStBl II 1981, 150, unter II.2.).
- 22** 2. Der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 13. Februar 2009, der Bescheid zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2006 vom 30. April 2008 sowie der Einkommensteuerbescheid 2007 vom 4. März 2009 waren nicht nichtig, obwohl ihnen der Hinweis auf die Funktion des Klägers als Insolvenzverwalter fehlte.
- 23** a) Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens geht gemäß § 80 Abs. 1 InsO das Recht des Schuldners, das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen (§ 35 InsO) zu verwalten und über es zu verfügen, auf den Insolvenzverwalter über. Dieser hat als Vermögensverwalter gemäß § 34 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 AO auch die steuerlichen Pflichten des Insolvenzschuldners zu erfüllen, soweit seine Verwaltung reicht (BFH-Urteil vom 10. Februar 2015 IX R 23/14, BFHE 249, 202, BStBl II 2017, 367, Rz 39). Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung ist der Insolvenzverwalter als Vermögensverwalter Steuerpflichtiger und damit richtiger Bekanntgabe- und Inhaltsadressat von Steuerbescheiden, mit denen eine Finanzbehörde bestehende Masseverbindlichkeiten geltend macht. Demgegenüber sind Steuerforderungen, die sich gegen das insolvenzfreie Vermögen des Schuldners richten, gegen diesen festzusetzen (BFH-Urteile vom 13. April 2011 II R 49/09, BFHE 234, 97, BStBl II 2011, 944, Rz 10; vom 8. September 2011 II R 54/10, BFHE 235, 1, BStBl II 2012, 149, Rz 9; vom 1. August 2012 II R 28/11, BFHE 238, 319, BStBl II 2013, 131, Rz 14, und in BFHE 249, 202, BStBl II 2017, 367, Rz 39). Damit war der Kläger sowohl Inhalts- als auch Bekanntgabeadressat der im Streit stehenden Steuerbescheide.
- 24** b) Die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 und der Verlustfeststellungsbescheid auf den 31. Dezember 2006 benennen den Kläger zutreffend mit seiner Adresse im Adressfeld und weisen darauf hin, dass sie für "Herrn G bzw. Herrn und Frau G" ergangen sind. Es fehlt ihnen zwar der Hinweis darauf, dass der Kläger diese Bescheide als Insolvenzverwalter erhält; diese Funktion ist aber aufgrund der Umstände des Einzelfalls im Wege der Auslegung zweifelsfrei erkennbar, so dass die Bescheide --im Gegensatz zur Auffassung des Klägers-- nicht nichtig sind.

- 25** aa) Nach § 125 Abs. 1 AO ist ein Verwaltungsakt nichtig, soweit er an einem besonders schwerwiegenden 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 (BFH-Urteil in 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.
- 26** Für die Auslegung ist entscheidend, wie der Betroffene selbst nach den ihm bekannten Umständen den materiellen Gehalt der Erklärung unter Berücksichtigung der Grundsätze von Treu und Glauben verstehen konnte (BFH-Urteil vom 30. September 1988 III R 218/84, BFH/NV 1989, 749, unter 1.b). Demgegenüber kommt es nicht darauf an, ob sich der Empfänger eines Bescheids, in dem der Steuerschuldner unrichtig bezeichnet ist, im konkreten Einzelfall tatsächlich als Adressat angesehen hat. Denn das objektive Verständnis eines Bescheids kann nicht vom Verhalten der jeweiligen Beteiligten abhängig sein, da ein Steuerbescheid unter Umständen nicht nur Wirkungen zwischen dem Steuerpflichtigen und dem FA, sondern auch gegenüber Dritten entfalten kann, z.B. gegenüber einem Vertreter, der für die Steuerschuld haftet (so der Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. Oktober 1985 GrS 4/84, BFHE 145, 110, BStBl II 1986, 230, unter C.II.1.).
- 27** Danach 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 (z.B. BFH-Urteil vom 19. März 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-Entscheidungen vom 19. Februar 1992 II B 100/91, BFH/NV 1992, 784, und vom 27. August 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. August 2012 XI R 40/10, BFH/NV 2013, 182, unter II.1.a; vom 17. November 2005 III R 8/03, BFHE 212, 72, BStBl II 2006, 287, unter II.1.b; vom 15. April 2010 IV R 67/07, BFH/NV 2010, 1606, Rz 23, und vom 23. August 2017 I R 52/15, BFH/NV 2018, 401, Rz 18) oder zeitlich vorhergehende Bescheide (z.B. BFH-Urteil vom 25. September 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. Das Risiko, dass dem nicht so ist, trägt die Finanzverwaltung, deren Aufgabe es ist, den Bescheid ordnungsgemäß zu adressieren.
- 28** bb) Legt man diese Grundsätze der Beurteilung der konkreten Umstände des Streitfalls zugrunde, konnte und musste der Kläger ohne Weiteres erkennen, dass er die Steuer- und Feststellungsbescheide in seiner Eigenschaft als Insolvenzverwalter erhalten hat. Dies ist eindeutig den Bescheiden und den mit ihrem Ergehen verbundenen konkreten Gegebenheiten zu entnehmen:
- 29** (1) Der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 13. Februar 2009 änderte ausweislich seiner Erläuterungen den Einkommensteuerbescheid vom 30. April 2008. Dieser Bescheid war dem Kläger ausdrücklich als Insolvenzverwalter bekanntgegeben worden. Für den Kläger konnten daher keine Zweifel bestehen, dass er den Änderungsbescheid ebenfalls in dieser Funktion erhalten hat. Es reicht insoweit aus, dass in dem streitgegenständlichen Bescheid auf einen anderen Bescheid verwiesen wird, in dem die entsprechende Bezeichnung ausdrücklich enthalten ist (vgl. dazu auch BFH-Entscheidungen vom 28. März 1973 I R 100/71, BFHE 109, 123, BStBl II 1973, 544, unter II.1.; vom 8. April 1986 VIII R 343/82, BFH/NV 1986, 647, unter II.1.b; vom 29. Juni 1988 IV B 70/88, BFH/NV 1989, 613, und in BFHE 162, 4, BStBl II 1991, 120, unter B.III.1.a).
- 30** (2) Der Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags auf den 31. Dezember 2006 vom 30. April 2008 wurde am selben Tag und unter der identischen Steuernummer wie der Einkommensteuerbescheid 2006 erlassen, in dem das FA den Kläger ausdrücklich als Insolvenzverwalter bezeichnet hat. Die identische Steuernummer reicht im Streitfall zusammen mit den weiteren Umständen aus, um den Kläger eindeutig in seiner Funktion zu bezeichnen. Das FA hatte den Kläger am 4. April 2008 als Insolvenzverwalter gebeten, die von ihm beigefügte Einkommensteuererklärung zu prüfen und unterschrieben zurückzusenden. Der Kläger hat dementsprechend die mit der Einkommensteuererklärung 2006 verbundene Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach Kenntnisnahme am 9. April 2008 an das FA zurückgesandt. Es unterliegt damit im Streitfall keinen Zweifeln, dass der Kläger den Verlustfeststellungsbescheid vom 30. April 2008 als Insolvenzverwalter erhalten hat.

- 31** Dem steht auch nicht das Urteil des I. Senats des BFH in BFH/NV 2018, 401 entgegen, in dem dieser entschieden hat, Steuer- und Feststellungsbescheide erfüllten nicht die Voraussetzungen an die hinreichende Bestimmtheit oder Bestimmbarkeit ihres Inhaltsadressaten, wenn sie die Adressaten lediglich in einem Bescheidkopf mit der jeweiligen Steuernummer bezeichneten und weder eine (vollständige oder abgekürzte) Firmenbezeichnung noch eine Anschrift trügen ("leeres Adressfeld"). Der Streitfall unterscheidet sich von dem dortigen Sachverhalt grundlegend, denn der Kläger ist sowohl mit seinem Namen, seiner Adresse als auch mit dem Hinweis auf die Person des Insolvenzschuldners genannt worden. Die Steuernummer ist lediglich ein weiteres Merkmal zur Identifizierung des Adressaten und seiner Funktion.
- 32** (3) Auch in Bezug auf die Veranlagung 2007 hatte das FA am 15. September 2008 unter Nutzung der neuen Steuernummer den Kläger "als Insolvenzverwalter" gebeten, die beigelegte Einkommensteuererklärung 2007 für Herrn G zu prüfen und unterschrieben zurückzusenden. In seinem Antwortschreiben an das FA vom 1. Oktober 2008 hat der Kläger sowohl Bezug auf das Insolvenzverfahren des G genommen als auch die neue Steuernummer genannt. Der Einkommensteuerbescheid 2007 vom 4. März 2009 erging unter dieser Steuernummer, so dass dem Bescheid zweifelsfrei zu entnehmen ist, dass Inhaltsadressat der Kläger in seiner Eigenschaft als Insolvenzverwalter über das Vermögen des G ist.
- 33** c) Die im Streitfall ausreichende Bestimmtheit der Bescheide steht --im Gegensatz zur Auffassung des Klägers-- nicht im Widerspruch zur spezifischen Tätigkeit eines Insolvenzverwalters, aufgrund derer es notwendig sein könnte, den Bezug zum Insolvenzverfahren im Bescheid selbst ausdrücklich herzustellen.
- 34** aa) Dem Kläger ist zwar zuzugestehen, dass es aufgrund der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens zu einer "Aufteilung des Unternehmens in mehrere Unternehmensteile" kommt (so BFH-Urteil vom 9. Dezember 2010 V R 22/10, BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996, Rz 28 f.), die es auch steuerlich zu unterscheiden gilt. Hieraus ergibt sich aber nicht die Notwendigkeit, auf die Funktion als Insolvenzverwalter ausschließlich im Bescheid konkret hinweisen zu müssen. Diese muss nur nach allgemeinen Auslegungsgrundsätzen (s.o. unter II.2.b aa) erkennbar sein. Ist diese Voraussetzung gegeben, können die durch den Bescheid angesprochenen Unternehmensteile nicht mehr verwechselt werden. Der Insolvenzverwalter ist nur dann Adressat eines Festsetzungs- oder Feststellungsbescheids, wenn dieser die Insolvenzmasse betrifft. Demgegenüber sind Steuerforderungen, die sich gegen das insolvenzfreie Vermögen des Schuldners richten, gegen diesen festzusetzen (BFH-Urteile in BFHE 234, 97, BStBl II 2011, 944, Rz 10; in BFHE 235, 1, BStBl II 2012, 149, Rz 9; in BFHE 238, 319, BStBl II 2013, 131, Rz 14, und in BFHE 249, 202, BStBl II 2017, 367, Rz 39), so dass der Insolvenzschuldner sowohl Inhalts- als auch Bekanntgabeadressat der Steuerbescheide ist, die das insolvenzfreie Vermögen betreffen. Hinsichtlich der Insolvenzforderungen nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens dürfen hingegen grundsätzlich keine Bescheide mehr erlassen werden, in denen Besteuerungsgrundlagen festgestellt oder Steuern festgesetzt werden, die die Höhe der zur Insolvenztabelle anzumeldenden Steuerforderungen beeinflussen können (s. BFH-Urteil vom 18. Dezember 2002 I R 33/01, BFHE 201, 392, BStBl II 2003, 630).
- 35** Wird ein Steuerbescheid an den Insolvenzverwalter gerichtet --unabhängig davon, ob sich dies aus dem Bescheid selbst oder zweifelsfrei aus den damit verbundenen Umständen ergibt--, bedeutet dies demzufolge automatisch, dass nach Auffassung des FA die Insolvenzmasse betroffen ist und es sich um Masseverbindlichkeiten handelt. Eine spezifische Verwechslungsgefahr vermag der Senat damit nicht zu erkennen.
- 36** bb) An dieser Einschätzung ändert sich auch nichts, sollte das Vorbringen des Klägers zutreffen, dass Finanzbehörden in anderen Insolvenzverfahren Steuerbescheide, die das insolvenzfreie Vermögen betreffen, aufgrund einer unterbliebenen Anpassung der elektronisch erfassten Daten nicht dem Insolvenzschuldner bekannt gegeben hätten, sondern dem Insolvenzverwalter. Die fehlerhafte Bekanntgabe der Bescheide beruht dann nicht auf der (fehlenden) ausdrücklichen Funktionsbezeichnung des Adressaten, sondern --wie der Kläger selbst dargelegt hat-- auf der nicht erfolgten Aktualisierung der Steuerdaten.
- 37** cc) Zwar kann es im Einzelfall --sofern ein entsprechendes Mandatsverhältnis besteht-- bei einem fehlenden Hinweis auf die Funktion des Adressaten zunächst unsicher sein, ob der betroffene Insolvenzverwalter den Bescheid als Vermögensverwalter i.S. des § 34 Abs. 3 AO erhält oder als Bevollmächtigter des Insolvenzschuldners. Diese Unklarheit kann aber durch eine den unter II.2.b aa dargestellten Grundsätzen entsprechende Auslegung beseitigt werden.
- 38** 3. Das FG hat zutreffend den Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31. Dezember 2006 vom 18. März 2015 sowie die Einkommensteuerbescheide 2007 vom 21. März 2014 und vom 18. März 2015,

die sämtlich unter dem Vorbehalt der Nachprüfung standen, sowie die Einspruchsentscheidungen vom 22. Juli 2014 als rechtmäßig angesehen.

- 39** a) Das FA konnte diese Bescheide ändern, da --im Gegensatz zur Auffassung des Klägers-- in den Jahren 2014 und 2015 keine Festsetzungsverjährung gemäß §§ 169 ff. AO eingetreten war.
- 40** Das FA hatte den verbleibenden Verlustvortrag zum 31. Dezember 2006 dem Kläger gegenüber am 30. April 2008 wirksam festgestellt (s. oben unter II.2.b bb (2)). Hiergegen hat sich der Kläger am 19. Mai 2008 mit seinem Einspruch gewandt. Damit konnte die Festsetzungsfrist gemäß § 171 Abs. 3a AO nicht ablaufen, bevor über den Rechtsbehelf unanfechtbar entschieden worden ist.
- 41** Entsprechendes gilt für den Einkommensteuerbescheid 2007, den das FA am 4. März 2009 wirksam erlassen hatte (s. oben unter II.2.b bb (3)) und gegen den der Kläger am 18. März 2009 Einspruch eingelegt hat. Insofern konnte auch hier gemäß § 171 Abs. 3a AO keine Verjährung eintreten.
- 42** b) Im Übrigen weist der erkennende Senat in Bezug auf die Steuerfestsetzung 2007 darauf hin, dass selbst dann, wenn der Einkommensteuerbescheid vom 4. März 2009 nichtig wäre, es dem FA dennoch möglich gewesen wäre, mit Bescheid vom 21. März 2014 die Einkommensteuer 2007 erstmals festzusetzen. Zu diesem Zeitpunkt war noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten, da nach Auffassung des Senats die Rücksendung der Steuererklärung mit dem unterschriebenen Vermerk "Nicht geprüft, nur zur Kenntnis genommen" keine wirksame Steuererklärung darstellte.
- 43** aa) Nach § 169 Abs. 2 Satz 1 AO beträgt die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer --vorbehaltlich der Sätze 2 und 3 des § 169 Abs. 2 AO-- vier Jahre. Sie beginnt nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden oder eine bedingt entstandene Steuer unbedingt geworden ist. Ist eine Steuererklärung einzureichen, beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist.
- 44** Da im Streitfall keine wirksame Steuererklärung eingereicht worden ist, begann die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 2007 erst nach einer dreijährigen Anlaufhemmung, d.h. mit Ablauf des Jahres 2010. Die reguläre vierjährige Festsetzungsfrist war danach bei Erlass des Bescheids vom 21. März 2014 noch nicht abgelaufen.
- 45** bb) § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO regelt nicht ausdrücklich, welche Anforderungen an eine Steuererklärung in formeller Hinsicht zu stellen sind. Dieses gesetzliche Tatbestandsmerkmal bedarf daher der Auslegung unter Berücksichtigung von Wortlaut sowie Sinn und Zweck dieser Bestimmung. So hat der erkennende Senat bereits entschieden, dass das Einreichen einer nicht unterschriebenen Einkommensteuererklärung den Beginn der regulären Festsetzungsfrist hindert, da eine Steuererklärung die Anlaufhemmung nur beenden kann, wenn sie wirksam ist. Sie muss deshalb insbesondere der gesetzlich vorgeschriebenen Form genügen, vgl. z.B. die Notwendigkeit der eigenhändigen Unterschrift gemäß § 25 Abs. 3 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes in der im Jahr der Abgabe der Steuererklärung geltenden Fassung. Die Steuererklärung ist eine formalisierte Auskunft des Steuerpflichtigen oder seines Vertreters, die dem FA die Festsetzung der Steuer oder die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ermöglichen soll und in der Regel zum Erlass eines Steuerbescheides führt. Mit der Abgabe der formell und materiell ordnungsmäßigen Steuererklärung kommt der Steuerpflichtige seiner Pflicht zur Offenlegung insbesondere des seiner Wissenssphäre zuzurechnenden Sachverhalts nach (zu dem Vorstehenden s. Senatsurteil vom 14. Januar 1998 X R 84/95, BFHE 185, 111, BStBl II 1999, 203, unter II.2.a). Durch die Normierung der Steuerklärungspflicht, die in § 150 Abs. 2 und 3 AO konkretisiert wird, hat der Gesetzgeber die Eigenart der Steuerklärung als grundsätzlich persönlich abzugebende Wissensklärung hervorgehoben, indem er dem Steuerpflichtigen selbst diese Verpflichtung auferlegt, Angaben in Steuerklärungen nach bestem Wissen und Gewissen zu machen und dies, wenn der amtlich vorgeschriebene Vordruck solches vorsieht, schriftlich zu versichern. Der Steuerpflichtige soll die Verantwortung für seine tatsächlichen Angaben in der Erklärung übernehmen. Durch die auf dem Erklärungsvordruck geleistete Unterschrift wird sichergestellt, dass er sich über die Lückenlosigkeit und die Richtigkeit der ggf. von einer dritten Person, insbesondere einem steuerlichen Berater, vorgenommenen Eintragungen und den Umfang der im Vordruck vorgesehenen Angaben vergewissern kann (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. Entscheidungen vom 8. Juli 1983 VI R 80/81, BFHE 139, 158, BStBl II 1984, 13; in BFHE 185, 111, BStBl II 1999, 203, unter II.2.b; vom 26. März 1999 X B 196/98, BFH/NV 1999, 1309, unter 2.; vom 10. November 2004 II R 1/03, BFHE 208, 33, BStBl II 2005, 244, unter II.1.b für die Erbschaftsteuererklärung).
- 46** Mit einer Unterschrift, die ausdrücklich mit der Einschränkung geleistet wird, die in der Erklärung enthaltenen

Angaben seien nicht geprüft, sondern nur zur Kenntnis genommen worden, lehnt der Erklärende --wie der Kläger im Streitfall-- indes die Übernahme der Verantwortung für das Erklärte explizit ab. Damit fehlt seiner Erklärung die notwendige Voraussetzung für eine wirksame Steuererklärung gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO i.V.m. § 150 Abs. 2 AO.

- 47 c) Gründe dafür, dass die angefochtenen Bescheide und die Einspruchsentscheidungen vom 22. Juli 2014 materiell unrichtig sind, wurden vom Kläger weder vorgetragen noch sind sie für den Senat erkennbar.
- 48 4. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 2 FGO.
- 49 5. Mit Einverständnis der Beteiligten (§ 90 Abs. 2 FGO) hat der erkennende Senat ohne mündliche Verhandlung entschieden.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)