

Urteil vom 13. October 2016, IV R 20/14

Notwendige Beiladung bei einer atypisch stillen Gesellschaft - Zurückverweisung an einen anderen Senat des FG - Gesonderte und einheitliche Feststellung bei einer KG & atypisch Still - Keine Zusammenfassung von Besteuerungsgrundlagen für verschiedene Gesellschaften in einem Feststellungsbescheid - Unwirksamkeit der an eine vollbeendete KG gerichteten Prüfungsanordnung

ECLI:DE:BFH:2016:U.131016.IVR20.14.0

BFH IV. Senat

FGO § 60 Abs 3, FGO § 48 Abs 1 Nr 2, FGO § 155, ZPO § 563 Abs 1 S 2, AO § 179 Abs 1, AO § 179 Abs 2 S 2, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, AO § 179 Abs 2 S 3, AO § 124 Abs 3, AO § 119 Abs 1, GG Art 101 Abs 1 S 2, AO § 196, AO § 181, AO § 125 Abs 1, AO § 171 Abs 4, AO § 182 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 25. February 2013, Az: 6 K 6228/08

Leitsätze

1. NV: Nach Beendigung einer atypisch stillen Gesellschaft ist der stille Gesellschafter zu dem Klageverfahren des Prinzipals gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid notwendig beizuladen .
2. NV: Die Zurückverweisung an einen anderen Senat des FG kommt nur in Betracht, wenn ernstliche Zweifel an der Unvoreingenommenheit des erkennenden Senats des FG bestehen .

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 26. Februar 2013 6 K 6228/08 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) gründete am 29. Dezember 1997 als alleiniger Kommanditist zusammen mit der A-GmbH (Beigeladene) als Komplementärin die B-GmbH & Co. KG (KG). In die KG brachte der Kläger zum 31. Dezember 1997 die Grundstücke C-Straße 1 und D-Straße 5 (insgesamt drei Grundstücke) ein.
- 2 Ebenfalls am 29. Dezember 1997 mit Wirkung ab dem 30. Dezember 1997 beteiligten sich die E-AG und die F-GmbH (Klägerin und Revisionsklägerin --Klägerin--) als atypisch stille Gesellschafter am Gewerbe der KG. Zum 1. April 2001 übertrug die Klägerin ihre stille Beteiligung auf die E-AG (später E-GmbH).
- 3 Die atypisch stille Gesellschaft zwischen der KG und der E-AG wurde mit Wirkung zum 1. September 2001 beendet. Am selben Tag schied die Beigeladene als Komplementärin aus der KG aus mit der Folge, dass das Vermögen der KG auf den Kläger anwuchs. Die Auflösung der KG und das Erlöschen deren Firma wurden am 5. August 2002 in das Handelsregister eingetragen. Beides wurde dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) mit Schreiben vom 18. Juni 2002 sowie im Zusammenhang mit der Abgabe der Steuererklärungen für 2001 in einem weiteren Schreiben vom 25. Juli 2003 mitgeteilt.
- 4 Die E-AG wurde durch Beschluss vom ... Dezember 2003 in die E-GmbH umgewandelt und auf Grund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens am ... Juli 2005 aufgelöst. Das Insolvenzverfahren ist noch nicht beendet (Amtsgericht --AG-- ..., Az. ...).

- 5** In 1999 wurden Steuererklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb und sonstigen Besteuerungsgrundlagen für 1998 für die KG unter der Steuernummer ...3 beim beklagten FA und für die KG & atypisch Still beim FA G unter der Steuernummer ...6 eingereicht. In der Folge kam es zu einem Zuständigkeitsstreit zwischen diesen beiden FÄ im Hinblick auf die steuerliche Zuständigkeit u.a. für die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und sonstigen Besteuerungsgrundlagen für 1998 für die KG und die KG & atypisch Still. Die FÄ kamen schließlich dahin überein, dass es sich steuerrechtlich um denselben Steuerpflichtigen handele und dieser beim beklagten FA unter der Steuernummer ...3 zu veranlagten sei. Entsprechend hob das FA G die von ihm für die KG & atypisch Still bereits erlassenen Bescheide, u.a. den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb und sonstigen Besteuerungsgrundlagen für 1998, ersatzlos auf und leitete die den Bescheiden zu Grunde liegenden Steuer-/Feststellungserklärungen an das beklagte FA weiter.
- 6** Dieses stellte sodann mit mehrfach geänderten Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (im Weiteren Gewinnfeststellungsbescheid), zuletzt mit Gewinnfeststellungsbescheid vom 31. August 2001, die Einkünfte gesondert und einheitlich in Höhe von ... DM fest. Der Bescheid war adressiert an die damaligen Steuerberater für die KG als Empfangsbevollmächtigte mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten. Einen Hinweis auf das Vorliegen einer atypisch stillen Gesellschaft enthält der Bescheid nicht. Als Feststellungsbeteiligte waren in dem Bescheid die Beigeladene, der Kläger, die E-AG und die Klägerin aufgeführt. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO).
- 7** Unter dem 9. September 2003 ordnete das FA eine Außenprüfung für die Jahre 1997 bis 2001 an, die auch die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen umfasste. Die Prüfungsanordnung wurde den damaligen steuerlichen Beratern bekannt gegeben und war gegen die KG (Firma B-GmbH & Co. KG) gerichtet. Die Prüfung begann am 18. November 2003.
- 8** Die Prüferin beanstandete u.a. den Einbringungswert der drei Grundstücke, was zu deutlich niedrigeren AfA-Beträgen führte. Zudem verneinte sie den betrieblichen Veranlassungszusammenhang der vom Kläger als Sonderbetriebsausgaben geltend gemachten Zinsaufwendungen für die Grundstücke und erfasste Zinszahlungen für ihrer Ansicht nach zu Unrecht passivierte Verbindlichkeiten als Entnahme. Insgesamt ergaben sich danach für das Streitjahr laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... DM und Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von ... DM.
- 9** Das FA schloss sich den Feststellungen der Außenprüfung an und erließ unter dem 18. November 2005 einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für 1998. Als Feststellungsbeteiligte waren wiederum die Beigeladene, der Kläger, die E-AG in Liquidation (i.L.) und die Klägerin aufgeführt.
- 10** Der Gewinnfeststellungsbescheid 1998 wurde dem Kläger sowie der Beigeladenen jeweils nach § 183 Abs. 2 AO einzeln bekannt gegeben.
- 11** Gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 1998 legten die damaligen Steuerberater unter dem Betreff "Ehemalige B-GmbH & Co. KG" Einsprüche namens aller Feststellungsbeteiligten (Beigeladene, Kläger, E-GmbH i.L. und Klägerin) ein.
- 12** Mit Einspruchsentscheidung vom 18. September 2008 wies das FA die Einsprüche zurück. Die Einspruchsentscheidung ist adressiert an die jetzige Prozessbevollmächtigte als Empfangsbevollmächtigte des Klägers als Rechtsnachfolger der KG, mit Wirkung für und gegen alle in der Anlage 1 der Einspruchsentscheidung genannten Feststellungsbeteiligten. In der Anlage 1 sind die Beigeladene, der Kläger, die E-AG i.L. sowie die Klägerin als Feststellungsbeteiligte/ehemalige Kommanditisten aufgeführt.
- 13** Gegen die Einspruchsentscheidung haben der Kläger als Rechtsnachfolger der KG (Az. des Finanzgerichts --FG-- 6 K 6228/08) und die Klägerin (Az. 6 K 6229/08) ohne einen entsprechenden Zusatz jeweils Klage erhoben. Zur Begründung führen sie im Wesentlichen aus, dass der Gewinnfeststellungsbescheid für 1998 vom 18. November 2005 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18. September 2008 wegen Feststellungsverjährung rechtswidrig sei. Eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO sei nicht eingetreten, weil die Prüfungsanordnung unwirksam gewesen sei. Sie habe sich gegen die KG und damit gegen eine nicht mehr existente Gesellschaft gerichtet.

- 14 Mit Beschluss vom 9. September 2009 hat das FG die beiden Klagen zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung unter dem Az. 6 K 6228/08 miteinander verbunden.
- 15 Die Klagen hatten keinen Erfolg und wurden als unbegründet zurückgewiesen.
- 16 Bei Erlass des geänderten Gewinnfeststellungsbescheids für 1998 vom 18. November 2005 sei noch keine Feststellungsverjährung eingetreten gewesen. Die Feststellungserklärung für 1998 sei im Jahr 1999 abgegeben worden, so dass die vierjährige Feststellungsfrist mit Ablauf des 31. Dezember 2003 geendet habe. Auf Grund des Beginns der Außenprüfung vor dem 31. Dezember 2003 sei es aber zu einer Ablaufhemmung bis zum Erlass des hier streitigen Änderungsbescheids gekommen. Die Ablaufhemmung trete zwar nur ein, wenn die den Prüfungshandlungen zu Grunde liegende Prüfungsanordnung auch wirksam sei. Diese Voraussetzung sei im Streitfall aber hinsichtlich der hier streitigen gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1998 erfüllt. Die Prüfungsanordnung vom 9. September 2003 sei dahingehend auszulegen, dass sie hinsichtlich der gesonderten und einheitlichen Feststellung an die ehemaligen Gesellschafter der KG gerichtet gewesen sei. Im Streitfall sei die Bezeichnung "B-GmbH & Co. KG" in der Prüfungsanordnung auslegbar. Danach hätten die (ehemaligen) Gesellschafter der KG die Prüfungsanordnung richtigerweise so verstehen müssen, dass Adressat der Prüfungsanordnung --je nach Prüfungsgegenstand-- zum einen der Kläger als Gesamtrechtsnachfolger der Personengesellschaft im Bereich der Betriebssteuern und zum anderen die ehemaligen Gesellschafter im Bereich der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gewesen seien. Selbst wenn die Prüfungsanordnung nicht in der vorstehend genannten Weise ausgelegt werden könnte, wäre die Ablaufhemmung zu bejahen, wenn sich, wie im Streitfall, erst am Ende eines mehrjährigen Klageverfahrens herausstelle, dass die Prüfungsanordnung nichtig und die Außenprüfung bis zum Ende nicht beanstandet worden sei. Im Übrigen sei der angefochtene Bescheid auch inhaltlich nicht zu beanstanden.
- 17 Mit ihren Revisionen rügen die Klägerin und der Kläger die Verletzung materiellen Rechts, insbesondere des § 171 Abs. 4 AO.
- 18 Zu Unrecht habe das FG angenommen, dass bei Erlass des geänderten Gewinnfeststellungsbescheids vom 18. November 2005 noch keine Feststellungsverjährung eingetreten sei. Die Feststellungsfrist sei mangels Ablaufhemmung gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1, § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO mit Ablauf des 31. Dezember 2003 abgelaufen. Sie sei nicht durch den Beginn der Außenprüfung vor dem 31. Dezember 2003 in ihrem Ablauf gehemmt gewesen. Denn die Außenprüfung beruhe auf einer unwirksamen Prüfungsanordnung und könne insoweit keine Ablaufhemmung auslösen. Die Prüfungsanordnung sei unwirksam, weil sie an ein nicht mehr existierendes Rechtssubjekt, hier die bereits vollbeendete KG, gerichtet worden sei. Eine Auslegung der Prüfungsanordnung hinsichtlich des Inhaltsadressaten sei auch nicht möglich, da die Bezeichnung des Inhaltsadressaten mit "B-GmbH & Co. KG" aus der maßgeblichen Sicht eines außenstehenden Dritten nicht mehrdeutig sei.
- 19 Eine Änderung des Gewinnfeststellungsbescheids 1998 trotz abgelaufener Feststellungsfrist sei auch nicht gemäß § 181 Abs. 5 AO zulässig. Dem stehe bereits entgegen, dass zumindest die Festsetzungsfrist für die Körperschaftsteuer 1998 der Klägerin am 18. November 2005 bereits abgelaufen gewesen sei.
- 20 Die Kläger beantragen sinngemäß, die Vorentscheidung betreffend die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 1998 sowie den Bescheid für 1998 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 18. November 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18. September 2008 aufzuheben, hilfsweise, die Sache an einen anderen Senat des FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.
- 21 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 22 Die Auslegung des FG, dass sich die Prüfungsanordnung an die ehemaligen Gesellschafter der KG gerichtet habe, sei nicht zu beanstanden. Auch die Kläger hätten dies so verstanden. Anderenfalls sei nicht erklärbar, warum sie die Außenprüfung geduldet und auch nach der Anwachsung des Vermögens der KG auf den Kläger Schriftsätze nur unter der Bezeichnung der KG zu den Verwaltungsakten eingereicht hätten.

Entscheidungsgründe

- 23 II. Die Revisionen der Klägerin und des Klägers sind begründet. Sie führen zur Aufhebung des angefochtenen

finanzgerichtlichen Urteils betreffend die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 1998 und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

- 24** 1. Das FG hat die E-GmbH i.L. als ehemalige Gesellschafterin der KG & atypisch Still nicht zum Klageverfahren beigelegt, obwohl ein Fall der notwendigen Beiladung vorliegt (§ 60 Abs. 3 FGO). Von einer Nachholung der Beiladung im Revisionsverfahren (§ 123 Abs. 1 Satz 2 FGO) sieht der Senat nach den hier gegebenen Umständen ab.
- 25** a) Die E-GmbH i.L. ist Inhaltsadressatin des streitgegenständlichen Gewinnfeststellungsbescheids, da sie darin als Feststellungsbeteiligte in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin der KG & atypisch Still aufgeführt ist. Dem steht die fehlerhafte Bezeichnung als E-AG i.L. nicht entgegen, da der Gewinnfeststellungsbescheid insoweit ungeachtet des falschen Rechtsformzusatzes ohne Weiteres dahin auszulegen ist, dass damit die E-GmbH i.L. als Feststellungsbeteiligte gemeint ist.
- 26** Nachdem die KG & atypisch Still zum 1. September 2001 beendet worden ist, war die E-GmbH i.L. nach § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO neben dem Kläger und der Klägerin selbst zur Erhebung einer Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid befugt. Da sie vom Ausgang des Verfahrens betroffen sein kann, war die E-GmbH i.L. damit im Verfahren der Klägerin und des Klägers gegen den Gewinnfeststellungsbescheid nach § 60 Abs. 3 FGO notwendig beizuladen. Dem steht nicht entgegen, dass über das Vermögen der E-GmbH i.L. durch Beschluss des AG ... vom ... Juli 2005 (Az. ...) das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist.
- 27** b) Eine unterbliebene notwendige Beiladung stellt trotz der Regelung in § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO einen Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens dar. Die Vorschriften über die notwendige Beiladung regeln eine unverzichtbare Sachentscheidungsvoraussetzung. Die angefochtene Entscheidung kann deshalb auf dem Verfahrensmangel beruhen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. September 2014 IV R 44/13). § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO eröffnet dem BFH lediglich die Möglichkeit, eine notwendige Beiladung im Revisionsverfahren nachzuholen (BFH-Urteil vom 4. September 2014 IV R 44/13), wovon der Senat hier aber keinen Gebrauch macht. Das ihm durch § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO eröffnete Ermessen, eine notwendige Beiladung im Revisionsverfahren nachzuholen, übt der Senat vielmehr dahin aus, die unterbliebene Beiladung nicht nachzuholen und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen. Das FG erhält damit Gelegenheit, nach erfolgter Beiladung zu prüfen, ob das Verfahren wegen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der E-GmbH i.L. gemäß § 155 FGO i.V.m. § 240 der Zivilprozessordnung (ZPO) unterbrochen worden ist. In diesem Fall käme eine verfahrensabschließende Entscheidung ohne eine entsprechende insolvenzrechtliche Aufnahmeerklärung nicht in Betracht.
- 28** 2. Im Hinblick auf das Alter des Verfahrens erteilt der Senat den Beteiligten für den zweiten Rechtsgang --ohne Bindungswirkung-- die nachfolgenden rechtlichen Hinweise.
- 29** a) Der Gewinnfeststellungsbescheid vom 18. November 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18. September 2008 ist entgegen der Auffassung des FA und des FG schon deshalb rechtswidrig, weil in ihm die die KG & atypisch Still und die KG betreffenden Feststellungen zusammengefasst worden sind.
- 30** aa) Nach § 179 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2 und § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO werden gesondert und einheitlich festgestellt die körperschaft- und einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Mehrere Personen sind an Einkünften beteiligt, wenn sie den Tatbestand der Einkunftserzielung in einer Gesellschaft oder Gemeinschaft erfüllen (BFH-Urteil vom 21. Oktober 2015 IV R 43/12, BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517). Ist dies der Fall, ist für jede Gesellschaft/Gemeinschaft ein selbständiges gesondertes und einheitliches Feststellungsverfahren durchzuführen (vgl. BFH-Urteile vom 19. April 2005 VIII R 6/04, BFH/NV 2005, 1737, und in BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517).
- 31** bb) Beteiligt sich eine natürliche Person, eine Personengesellschaft oder wie vorliegend eine Kapitalgesellschaft (hier: die E-AG und die Klägerin --GmbH--) atypisch still am Gewerbe einer Personengesellschaft (hier: der KG), so sind zunächst für die atypisch stille Gesellschaft als selbständiges Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation (vgl. zuletzt BFH-Urteil in BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517) die vom Inhaber des Handelsgeschäfts und dem atypisch stillen Gesellschafter gemeinschaftlich erzielten Einkünfte nach § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festzustellen (vgl. zuletzt BFH-Urteil in BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517). Der Feststellungsbescheid für die atypisch stille Gesellschaft hat Bindungswirkung für die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheide der Gesellschafter (vgl. § 182 Abs. 1 Satz 1

AO; BFH-Urteil in BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517). Bei Vorliegen einer doppelstöckigen Personengesellschaftsstruktur, die wie im Streitfall aufgrund der stillen Beteiligung an einer Personengesellschaft entsteht, hat der Feststellungsbescheid für die atypisch stille Gesellschaft (als Untergesellschaft) zudem Bindungswirkung für den Feststellungsbescheid der Obergesellschaft, hier der KG. Letzterer hat seinerseits Bindungswirkung für die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheide der Gesellschafter der Obergesellschaft, hier den Kläger und die Beigeladene. Für eine atypisch stille Gesellschaft, die, wie im Streitfall, aus einer KG als Inhaberin des Handelsgeschäfts und einer AG und einer GmbH als atypisch stillen Gesellschafterinnen besteht, sind deshalb die in dem Grundlagenbescheid der KG & atypisch Still festgestellten Einkünfte einerseits in die Körperschaftsteuerbescheide der AG und der GmbH und andererseits in den die KG betreffenden weiteren Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von deren Einkünften zu übernehmen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517).

- 32** cc) Die Verselbständigung jeder Gesellschaft oder Gemeinschaft schließt es grundsätzlich aus, die Besteuerungsgrundlagen für verschiedene Gesellschaften (hier: einerseits die KG & atypisch Still als Untergesellschaft und andererseits die KG als Obergesellschaft einer doppelstöckigen Personengesellschaft) in einem Bescheid gesondert und einheitlich festzustellen, denn grundsätzlich ist für jede Gesellschaft, in der mehrere Personen den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllen, ein selbständiges gesondertes und einheitliches Feststellungsverfahren durchzuführen und ein selbständiger Gewinnfeststellungsbescheid zu erlassen (vgl. zuletzt BFH-Urteil in BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517).
- 33** dd) Ein Feststellungsbescheid, in dem die beide Gewinnermittlungssubjekte betreffenden Feststellungen zusammengefasst werden, kann daher nicht auf § 179 Abs. 2 Satz 3 AO gestützt werden und verletzt § 179 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO.
- 34** ee) So verhält es sich im Streitfall. Der Gewinnfeststellungsbescheid vom 18. November 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18. September 2008 fasst, ohne dies allerdings ausdrücklich zu benennen, die Einkünfte der KG & atypisch Still und die Einkünfte der KG in einem Bescheid zusammen. Dies folgt schon daraus, dass in dem Gewinnfeststellungsbescheid die stillen Gesellschafter der KG & atypisch Still, hier die E-AG und die Klägerin, sowie die Gesellschafter der KG, hier der Kläger und die Beigeladene, als Feststellungsbeteiligte aufgeführt und diesen die festgestellten Einkünfte anteilig zugerechnet worden sind. Das FA ist, wie sich den Akten entnehmen lässt, offenbar davon ausgegangen, dass die KG & atypisch Still und die KG als ein Gewinnermittlungssubjekt zu behandeln seien und die Feststellung über die "insgesamt" gemeinschaftlich erzielten Einkünfte nur in einem Gewinnfeststellungsbescheid zu treffen sei.
- 35** b) Der Gewinnfeststellungsbescheid vom 18. November 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18. September 2008 ist aber auch deshalb rechtswidrig, weil er in feststellungsverjährter Zeit ergangen ist.
- 36** aa) Gemäß § 169 Abs. 1 Satz 1 AO, § 181 Abs. 1 Satz 1 AO ist eine Änderung eines Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nicht mehr zulässig, wenn die Feststellungsfrist abgelaufen ist. Dies gilt gemäß § 164 Abs. 4 AO auch, wenn, wie im Streitfall, die gesonderte und einheitliche Feststellung zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 AO ergangen ist.
- 37** bb) Die Feststellungsfrist für die im Streitfall gesondert und einheitlich festzustellenden einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, die die Gesellschafter der KG & atypisch Still in ihrer mitunternehmerschaftlichen Verbundenheit erzielt haben, und für die damit zusammenhängenden anderen Besteuerungsgrundlagen beträgt gemäß § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO, § 181 Abs. 1 Satz 1 AO vier Jahre. Da die KG & atypisch Still die entsprechende Feststellungserklärung bereits im Jahr 1999 eingereicht hat, begann die Feststellungsfrist gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO, § 181 Abs. 1 Satz 1 AO mit Ablauf des 31. Dezember 1999 und endete am 31. Dezember 2003.
- 38** cc) Der Ablauf der Feststellungsfrist zum 31. Dezember 2003 ist nicht gemäß § 171 Abs. 4 AO, § 181 Abs. 1 Satz 1 AO dadurch gehemmt worden, dass vor deren Ablauf, hier am 18. November 2003, mit der Außenprüfung bei der KG & atypisch Still begonnen worden ist. Denn die der Außenprüfung zu Grunde liegende Prüfungsanordnung vom 9. September 2003 ist unwirksam mit der Folge, dass die daraufhin erfolgte Außenprüfung keine Ablaufhemmung bewirken kann.
- 39** (1) Eine Außenprüfung, die auf Grund einer unwirksamen Prüfungsanordnung durchgeführt wird, kann den Ablauf der Feststellungsfrist nicht hemmen (BFH-Urteile vom 10. April 1987 III R 202/83, BFHE 150, 1, BStBl II 1988, 165, und vom 21. April 1993 X R 112/91, BFHE 171, 15, BStBl II 1993, 649, unter B.II.1.c bb der Gründe).

- 40** (2) Die Prüfungsanordnung vom 9. September 2003 ist unwirksam, da sie gegenüber der KG und damit einer nicht mehr existierenden Inhaltsadressatin ergangen ist.
- 41** (a) Ein Verwaltungsakt muss gemäß § 119 Abs. 1 AO inhaltlich hinreichend bestimmt sein. Er ist nichtig und damit nach § 124 Abs. 3 AO unwirksam, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommender Umstände offenkundig ist (§ 125 Abs. 1 AO).
- 42** Ein Verwaltungsakt leidet an schweren und offenkundigen Mängeln und ist deshalb nichtig, wenn er inhaltlich nicht so bestimmt ist, dass ihm hinreichend sicher entnommen werden kann, was von wem verlangt wird. Konstituierender Bestandteil jedes Verwaltungsakts ist daher die Angabe des Inhaltsadressaten, d.h. desjenigen, demgegenüber der Einzelfall geregelt werden soll (BFH-Urteil vom 13. Oktober 2005 IV R 55/04, BFHE 211, 387, BStBl II 2006, 404, unter I.1. der Gründe, m.w.N.).
- 43** Eine Prüfungsanordnung, die an einen erloschenen und damit nicht mehr existenten Rechtsvorgänger gerichtet ist, ist unwirksam. Eine Umdeutung in einen Bescheid gegenüber dem Gesamtrechtsnachfolger kommt auch dann nicht in Betracht, wenn sie diesem zugegangen ist und der Gesamtrechtsnachfolger den Inhalt als für sich bestimmt zur Kenntnis genommen hat (so für den Gewerbesteuermessbescheid: BFH-Urteile vom 13. Dezember 2007 IV R 91/05, BFH/NV 2008, 1289, und vom 15. April 2010 IV R 67/07).
- 44** Eine Prüfungsanordnung, die die betrieblichen Steuern (Gewerbesteuer und Umsatzsteuer) und die gesonderte und einheitliche Feststellung des Gewinns einer atypisch stillen Gesellschaft betrifft, ist an den Geschäftsinhaber (Prinzipal) zu richten (vgl. BFH-Beschlüsse vom 3. Februar 2003 VIII B 39/02, BFH/NV 2003, 1028, und vom 3. November 2011 IV B 62/10), da dieser Steuerschuldner hinsichtlich der betrieblichen Steuern ist und ihn die öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen zur Buchführung für die Zeit der Existenz dieser Gesellschaft treffen.
- 45** Zutreffend wäre die Prüfungsanordnung während des Bestehens, aber auch nach der Vollbeendigung der atypisch stillen Gesellschaft an die KG als Inhaltsadressatin in ihrer Eigenschaft als Prinzipal der KG & atypisch Still zu richten gewesen. Die Beteiligten der KG & atypisch Still haben das Innengesellschaftsverhältnis untereinander zum 1. September 2001 aufgelöst. Damit war die stille Gesellschaft untergegangen (BFH-Beschluss vom 24. November 1988 VIII B 90/87, BFHE 155, 32, BStBl II 1989, 145, m.w.N., und BFH-Urteil vom 11. Mai 1989 IV R 12/88, BFH/NV 1990, 545). Auch nach der Vollbeendigung der KG & atypisch Still ist die KG als Inhaberin des Handelsgeschäfts (Prinzipal) bezüglich der Betriebssteuern Steuerschuldnerin. Insoweit setzt sich die Steuerschuldnerschaft, wie sie vor der Vollbeendigung der KG & atypisch Still bestanden hat, unverändert fort. Ebenso ist die KG als ehemaliger Prinzipal weiterhin zur Buchführung verpflichtet und muss anknüpfend daran auch die Betriebsprüfung dulden mit der weiteren Folge, dass an sie auch nach der Vollbeendigung der KG & atypisch Still die Letztere betreffende Prüfungsanordnung nicht nur betreffend die Betriebssteuern, sondern auch bezüglich der Gewinnfeststellung zu richten ist.
- 46** Im Streitfall besteht indes die Besonderheit, dass die Beigeladene ebenfalls am 1. September 2001 aus der KG ausgeschieden ist. Infolgedessen ging das Vermögen der zweigliedrigen KG durch Anwachsung (§ 738 Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) auf den verbleibenden Gesellschafter, hier den Kläger, über, und die KG wurde ohne Liquidation vollbeendet (vgl. BFH-Urteil in BFHE 211, 387, BStBl II 2006, 404, unter I.2. der Gründe). Der Kläger wurde mithin Gesamtrechtsnachfolger der KG. Die Vollbeendigung der KG ist dem FA nach den zwischen den Beteiligten unstreitigen Feststellungen des FG bereits vor Erlass der Prüfungsanordnung bekannt gewesen.
- 47** Die Prüfungsanordnung wäre daher an den Kläger als Rechtsnachfolger der KG, diese als Prinzipal der zwischenzeitlich ebenfalls vollbeendeten KG & atypisch Still als Inhaltsadressaten zu richten gewesen (vgl. u.a. BFH-Urteil in BFHE 211, 387, BStBl II 2006, 404, und BFH-Beschlüsse vom 4. Oktober 1991 VIII B 93/90, BFHE 165, 339, BStBl II 1992, 59, und in BFH/NV 2003, 1028).
- 48** (b) Die Prüfungsanordnung vom 9. September 2003 war indes an die KG als Inhaltsadressatin gerichtet, obwohl diese zu diesem Zeitpunkt bereits vollbeendet war.
- 49** Im Streitfall lässt sich der Prüfungsanordnung nicht im Wege der Auslegung entnehmen, dass diese an den Kläger als Rechtsnachfolger der KG, diese als Prinzipal der zwischenzeitlich ebenfalls vollbeendeten KG & atypisch Still gerichtet ist. Vielmehr ist die nicht mehr existente KG darin ohne jeden Hinweis auf die eingetretene Vollbeendigung als Inhaltsadressatin bezeichnet worden. Überdies ist der Prüfungsanordnung auch an keiner Stelle zu entnehmen, dass sich die Prüfung auf die Betriebssteuern und die Gewinnermittlung der KG & atypisch Still beziehen sollte, die KG mithin in ihrer Eigenschaft als deren Prinzipal Inhaltsadressatin war. Anhaltspunkte dafür,

dass der Kläger als Gesamtrechtsnachfolger der KG gemeint sein könnte, liegen nicht vor. Die Bezeichnung des Inhaltsadressaten der Prüfungsanordnung ist mithin eindeutig falsch. Ein Auslegungsspielraum besteht bei dieser Sachlage nicht. Mangels Mehrdeutigkeit ist die Prüfungsanordnung einer Auslegung nicht zugänglich (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2008, 1289, und vom 15. April 2010 IV R 67/07). Es kommt daher auch nicht darauf an, ob der Kläger möglicherweise die Prüfungsanordnung als gegen sich gerichtet angesehen hat.

- 50** Schließlich wäre der Senat nicht gemäß § 118 Abs. 2 FGO an die Auslegung des FG gebunden. Die Frage, welchen Inhalt ein Verwaltungsakt hat, ist vom Revisionsgericht in eigener Zuständigkeit zu beantworten und ggf. zu korrigieren (BFH-Urteil vom 10. Mai 2012 IV R 34/09, BFHE 239, 485, BStBl II 2013, 471).
- 51** dd) Im vorliegenden Fall bedürfte es auch keiner Entscheidung, ob der Erlass des Gewinnfeststellungsbescheids auf § 181 Abs. 5 Satz 1 AO gestützt werden könnte. Denn jedenfalls sind die Voraussetzungen des § 181 Abs. 5 Satz 2 AO nicht erfüllt, da es an dem erforderlichen Hinweis in dem streitgegenständlichen Gewinnfeststellungsbescheid und in der Einspruchsentscheidung fehlt (vgl. BFH-Urteil vom 4. September 2008 IV R 1/07, BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335).
- 52** 3. Der Hilfsantrag, die Sache an einen anderen Senat des FG zurückzuverweisen, wird abgelehnt. Gemäß § 155 FGO i.V.m. § 563 Abs. 1 Satz 2 ZPO kann der BFH die Rechtssache an einen anderen Senat des FG zurückverweisen. Da die Zurückverweisung an einen anderen Senat das Recht auf den gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 des Grundgesetzes) berührt, setzt sie besondere sachliche Gründe voraus, um eine willkürfreie Ermessensausübung zu gewährleisten. So kommt die Zurückverweisung an einen anderen Senat nur in Betracht, wenn ernstliche Zweifel an der Unvoreingenommenheit des erkennenden Senats des FG bestehen (BFH-Urteile vom 18. April 2013 VI R 29/12, BFHE 240, 570, BStBl II 2013, 735, und vom 10. Mai 2016 IX R 13/15). Hierfür liegen im Streitfall aber keine Anhaltspunkte vor.
- 53** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de