

# Beschluss vom 11. Juli 2012, IV B 1/11

## Bestellung eines Nachtragsliquidators; zweistufiges Verfahren; Einwendungen gegen Folgebescheid; Rechtsbehelfsbefugnis; notwendige Beiladung

BFH IV. Senat

AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, FGO § 60 Abs 3, FGO § 48 Abs 1, AO § 352

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 06. Dezember 2010, Az: 5 K 228/10

## Leitsätze

1. NV: Wer seine Bestellung zum Nachtragsliquidator ausdrücklich beantragt, erklärt damit jedenfalls konkludent zugleich die Annahme des Amtes für den Fall seiner gerichtlichen Bestellung .
2. NV: Ein Treugeber ist nicht gehindert geltend zu machen, dass der geänderte Feststellungsbescheid erster Stufe, der Grundlagenbescheid für den gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geänderten Feststellungsbescheid zweiter Stufe ist, nicht wirksam bekannt gegeben worden sei .

## Tatbestand

1. I. 1. Der Kläger und Beschwerdeführer zu 1. (Kläger) war --ebenso wie ... L-- als Treugeber über die A - GmbH als Treuhänderin an der ... GmbH & Co. KG (T-KG) beteiligt. Für die T-KG hatte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) nach Durchführung einer Außenprüfung unter dem ... Dezember 2005 im sog. zweistufigen Verfahren einen geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 1998 erlassen. Die T-KG war zu diesem Zeitpunkt bereits vollbeendet.
2. Um auch der damals im Handelsregister bereits gelöschten A-GmbH den geänderten Bescheid bekannt geben zu können, beantragte das FA im Februar 2006 beim Amtsgericht (AG) die Bestellung eines Nachtragsliquidators für die A-GmbH. Dieses bestellte im Oktober 2006 zunächst den Kläger und L zu gemeinschaftlich vertretungsberechtigten Nachtragsliquidatoren der A-GmbH. Die hiergegen gerichtete Beschwerde des Klägers und des L, der sie zugleich im Namen der A-GmbH erhoben hatte, hatte Erfolg. Das Oberlandesgericht (OLG) verwies die Sache nach Aufhebung des Bestellungsbeschlusses an das AG zurück und gab diesem die Ermittlung eines zur Übernahme bereiten Dritten auf. Das AG bestellte daraufhin mit Beschluss vom 8. August 2008 den L mit dem Wirkungskreis "Entgegennahme der Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für 1998 und 1999 sowie Führung von Rechtsmitteln jeglicher Art gegen diese Bescheide" zum Nachtragsliquidator der gelöschten A-GmbH. Die hiergegen gerichtete Beschwerde des Klägers, die dieser als ehemaliger Gesellschafter der A-GmbH und zugleich in deren Namen erhob, blieb erfolglos (Beschluss des OLG vom ... 2009).
3. 2. Im September 2006 hatte der Kläger gegen den auch ihm (als Treugeber eines Kommanditanteils an der T-KG) bekannt gegebenen Feststellungsbescheid vom 21. Dezember 2005 Untätigkeitsklage zum Finanzgericht (FG) erhoben. Während des Klageverfahrens hatte das FA der A-GmbH, vertreten durch L als Nachtragsliquidator, am 25. August 2008 einen vom 22. August 2008 datierenden Feststellungsbescheid für 1998 zugestellt und den Einspruch des Klägers gegen den Feststellungsbescheid vom ... Dezember 2005 durch Einspruchsentscheidung vom ... 2009 als unbegründet zurückgewiesen.
4. Mit Beschluss vom 21. Januar 2010 hat das FG zunächst L als Nachtragsliquidator der A-GmbH zum Klageverfahren beigeladen. Diesen Beschluss hat der Bundesfinanzhof (BFH) auf die Beschwerden des Klägers und des L mit Beschluss vom 14. September 2010 IV B 15/10 (BFH/NV 2011, 5) aufgehoben. Zur Begründung ist im Wesentlichen ausgeführt, dass die A-GmbH selbst --als Treuhänderin-- und nicht L als Nachtragsliquidator zum Verfahren hätte beigeladen werden müssen.
5. Daraufhin hat das FG mit Beschluss vom 7. Dezember 2010 die A-GmbH, vertreten durch den Nachtragsliquidator L,

zum Verfahren beigelegt. Gegen diesen Beiladungsbeschluss haben sowohl der Kläger als auch die A-GmbH, vertreten durch L, Beschwerde eingelegt.

- 6 Sie beantragen sinngemäß, den Beiladungsbeschluss des FG vom 7. Dezember 2010 aufzuheben.
- 7 Das FA beantragt sinngemäß, die Beschwerden zurückzuweisen.
- 8 Das FG hat den Beschwerden nicht abgeholfen.

## Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Beschwerden sind unbegründet. Zu Recht hat das FG die A-GmbH, vertreten durch L als Nachtragsliquidator, zum Verfahren des Klägers gegen den Feststellungsbescheid vom ... Dezember 2005 beigelegt. Die gegen die Beiladung gerichteten Einwendungen des Klägers und der A-GmbH greifen nicht durch.
- 10 1. Wie der Senat bereits in seinem Beschluss in BFH/NV 2011, 5 ausgeführt hat, steht der Beiladung der A-GmbH nicht entgegen, dass sie bereits gelöscht worden ist. Steuerrechtlich wird eine GmbH solange als fortbestehend angesehen, wie steuerrechtliche Abwicklungsmaßnahmen notwendig werden. Zu diesen Abwicklungsmaßnahmen gehört u.a. die Entgegennahme von Steuerbescheiden für die gelöschte GmbH oder die Beteiligung an einem Verfahren, z.B. durch notwendige Beiladung. Die Beteiligtenfähigkeit der GmbH wird durch die Löschung nicht berührt. Der bisherige gesetzliche Vertreter verliert lediglich seine Vertretungsbefugnis, so dass ein Nachtragsliquidator bestellt werden muss (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 12. Januar 1995 VIII B 43/94, BFH/NV 1995, 759, m.w.N.).
- 11 2. Der angefochtene Beiladungsbeschluss ist der A-GmbH am ... Dezember 2010 auch wirksam zugestellt worden. Denn die A-GmbH wurde bereits zu diesem Zeitpunkt durch L als Nachtragsliquidator wirksam vertreten. Entgegen der Auffassung des Klägers und der A-GmbH hat L das Amt des Nachtragsliquidators angenommen.
- 12 a) Die Annahmeerklärung ergibt sich schon aus seinem Schreiben vom ... Juni 2008. In diesem Schreiben hat L seine Bestellung als Nachtragsliquidator gegenüber dem AG ausdrücklich beantragt. Wer aber seine Bestellung selbst beantragt, erklärt damit jedenfalls konkludent zugleich die Annahme des Amtes für den Fall seiner gerichtlichen Bestellung. Dies gilt hier umso mehr, als L in dem Schreiben vom ... Juni 2008 ausführt, seine Person stelle "die logische Besetzung des Amtes des Nachtragsliquidators dar", weil er vormaliger Geschäftsführer, Liquidator und Mitgesellschafter der gelöschten A-GmbH sei, außerdem mit dem damaligen Vorgang ... und den in Rede stehenden steuerlichen Themen vertraut sei und als zugelassener Rechtsanwalt fachlich in der Lage sei, etwaige Rechtsmittel gegen die Steuerbescheide in der Sache ... zu führen, ohne hierfür externe Beratungskosten aufwenden zu müssen.
- 13 Soweit L die Annahme des Amtes in seinem Schreiben vom ... Juni 2008 unter dem Vorbehalt der Anordnung eines bestimmten Wirkungskreises und (nur) für den Fall seiner "bestandskräftigen" Bestellung erklärt hat, steht auch dies der Wirksamkeit seiner Annahmeerklärung nicht entgegen. Denn das AG hat die Bestellung des L gerade mit dem von ihm selbst beantragten Wirkungskreis angeordnet (dazu unten II.3.), und der Rechtsstreit um die Wirksamkeit der Bestellung des L war im Zeitpunkt der Zustellung des angegriffenen Beiladungsbeschlusses bereits beendet.
- 14 b) Selbst wenn in dem Antrag des L, selbst zum Nachtragsliquidator bestellt zu werden, noch keine Annahmeerklärung enthalten sein sollte, ergäbe sich die Annahme des Amtes jedenfalls daraus, dass L die Übernahme des Amtes nicht abgelehnt hat. Dabei kann dahinstehen, ob die Übernahme des Amtes des Nachtragsliquidators grundsätzlich eine (positive) Annahmeerklärung des gerichtlich Bestellten voraussetzt, oder ob jedenfalls in den Fällen, in denen sich der Bestellte mit seiner gerichtlichen Bestellung zuvor einverstanden erklärt hat, von einer Annahme des Amtes auszugehen ist, sofern der Bestellte nicht unverzüglich erklärt, das Amt nicht anzunehmen. Denn jedenfalls unter den Umständen des Streitfalles war L nach Treu und Glauben verpflichtet, einen abweichenden Willen zu äußern.
- 15 Wer, wie L, seine Bestellung zum Nachtragsliquidator selbst beantragt und darlegt, dass und weshalb seine Person "die logische Besetzung des Amtes des Nachtragsliquidators" darstelle, gibt damit in besonderem Maße zu erkennen, dass er dieses Amt übernehmen will. Erfolgt seine Bestellung sodann antragsgemäß und zudem, wie hier, auch mit dem von ihm beantragten Wirkungskreis, ist davon auszugehen, dass der Bestellte das Amt auch annimmt. Ein abweichender Wille muss unter diesen Umständen daher ausdrücklich erklärt werden.
- 16 Dies gilt hier umso mehr, als dem Antrag des L, zum Nachtragsliquidator bestellt zu werden, ein durch alle

Instanzen geführter Rechtsstreit vorangegangen war, in dem sich u.a. der Kläger und L gegen ihre gerichtliche Bestellung zu gemeinschaftlich vertretungsberechtigten Nachtragsliquidatoren gewendet hatten. Das OLG hatte jene Bestellung aufgehoben, weil das AG L und den Kläger seinerzeit gegen ihren Willen zu Nachtragsliquidatoren bestellt hatte. Das OLG hatte die Sache daher an das AG zurückverwiesen und diesem die Ermittlung eines zur Übernahme bereiten Dritten aufgegeben. Das AG hatte daraufhin die Beteiligten um Benennung geeigneter Personen gebeten, und L hatte in der Folgezeit mit Schreiben vom ... Juni 2008 seine eigene Bestellung als Nachtragsliquidator ausdrücklich beantragt.

- 17** Selbst wenn man die Annahmeerklärung nicht bereits im Antrag des L auf Bestellung der eigenen Person sehen würde, wäre also von einer Annahme auszugehen, weil die Nichtannahme des Amtes unter den Umständen des Streitfalles jedenfalls einer ausdrücklichen Erklärung bedurft hätte, an der es fehlt.
- 18** 3. Ohne Erfolg machen der Kläger und die A-GmbH geltend, dass die Beiladung vom angeordneten Wirkungskreis des Nachtragsliquidators nicht erfasst sei.
- 19** Mit seiner Klage begehrt der Kläger die Aufhebung des Bescheids vom ... Dezember 2005 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 1998 betreffend die T-KG. Bei diesem Bescheid handelt es sich um einen Bescheid im sog. zweistufigen Verfahren (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2011, 5). Das FA hatte die Bestellung eines Nachtragsliquidators für die A-GmbH beantragt, um dieser als (ehemaliger) Kommanditistin der (vollbeendeten) T-KG den Bescheid vom ... Dezember 2005 zustellen zu können. In seinem Schreiben vom ... Juni 2008 an das AG hatte L beantragt, den Wirkungskreis des zu bestellenden Nachtragsliquidators nicht auf die Entgegennahme (u.a.) dieses Bescheids zu beschränken, sondern ihn auf die "Führung von Rechtsmitteln jeglicher Art gegen die an die gelöschte (A-GmbH) zugestellten Steuerbescheide bzgl. deren vormaliger Beteiligung an der (T-KG)" zu erstrecken. Diesem Antrag hat das AG, wie es in der Begründung seines Beschlusses vom 8. August 2008 ausführt, entsprochen. Danach ist ersichtlich auch die Beteiligung der A-GmbH als notwendig Beigeladene am Klageverfahren des Klägers vom Wirkungskreis der Bestellung des L als Nachtragsliquidator der A-GmbH umfasst. Denn mit der wirksamen Beiladung wird der Beigeladene Verfahrensbeteiligter (§ 57 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und erhält die prozessualen Rechte und Pflichten eines Solchen (vgl. § 60 Abs. 6 FGO). Auch als notwendig Beigeladene des gegen den Bescheid vom ... Dezember 2005 gerichteten Klageverfahrens "führt" die A-GmbH daher einen Rechtsstreit gegen diesen Bescheid.
- 20** 4. Ohne Erfolg beruft sich die A-GmbH darauf, dass sie nicht beizuladen sei, weil sie nicht "Partei einer ersten Stufe" sei.
- 21** a) Nach § 60 Abs. 3 FGO sind Dritte (notwendig) beizuladen, wenn sie an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Dies gilt nicht für Mitberechtigte, die nach § 48 FGO nicht klagebefugt sind.
- 22** b) Beteiligen sich mehrere Personen --wie im Streitfall-- über einen Treuhänder am Vermögen einer gewerblich tätigen Personengesellschaft, werden grundsätzlich zwei Gewinnfeststellungen durchgeführt. In dem ersten Gewinnfeststellungsverfahren wird festgestellt, welchen Gewinn die Personengesellschaft erzielt hat und wie sich dieser Gewinn auf ihre Gesellschafter, also einschließlich des Treuhänder-Kommanditisten, verteilt. In einer weiteren Gewinnfeststellung wird der für den Treuhänder festgestellte Gewinnanteil auf die Treugeber aufgeteilt. Der Gewinnfeststellungsbescheid für die Personengesellschaft ist Grundlagenbescheid für das Gewinnfeststellungsverfahren der Treugeber und gemäß § 182 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) bindend, sofern er dem Treuhänder wirksam bekannt gegeben worden ist (z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 1995, 759).
- 23** c) Handelt es sich --wie hier-- um ein offenes Treuhandverhältnis, können beide Gewinnfeststellungen miteinander verbunden werden. Gleichwohl richtet sich die Rechtsbehelfsbefugnis hinsichtlich der einzelnen Feststellungen allein danach, an welchen Adressaten sie sich unmittelbar richten und wer durch sie direkt betroffen ist. Sind die Gewinnfeststellungsverfahren gestuft vorgenommen worden, so können ausschließlich die Gesellschafter gegen den die Personengesellschaft betreffenden Gewinnfeststellungsbescheid erster Stufe Rechtsbehelfe einlegen und klagen. Die Treugeber können in dieses Verfahren weder als Kläger noch mit Hilfe einer Beiladung eingreifen. Hieran ändert sich auch bei Ergehen zusammengefasster Gewinnfeststellungsbescheide nichts; denn das Klagerecht nach § 48 Abs. 1 FGO stellt auf das konkret bestehende Gesellschaftsverhältnis ab. Ein Durchgriff der Treugeber in das Gewinnfeststellungsverfahren erster Stufe für die Personengesellschaft kommt weder bei Beendigung des Treuhandverhältnisses noch beim Ausscheiden des Treuhand-Kommanditisten und der Treugeber in Betracht (z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 1995, 759).

- 24** d) Ein Treugeber ist allerdings nicht gehindert, geltend zu machen, dass der geänderte Feststellungsbescheid erster Stufe, der Grundlage für den gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geänderten Feststellungsbescheid zweiter Stufe ist, nicht wirksam bekannt gegeben worden sei. Werden die Voraussetzungen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO bestritten, so wird damit ein Mangel des Folgebeseids unmittelbar geltend gemacht (z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 1995, 759).
- 25** e) Danach kann der Kläger als Treugeber zwar auch gegen die Feststellungen auf der zweiten Stufe einwenden, dass der geänderte Feststellungsbescheid erster Stufe für die T-KG der A-GmbH nicht wirksam bekannt gegeben worden sei, so dass es an einem (geänderten) Grundlagenbescheid fehle, der eine Änderung der Feststellungen auf der zweiten Stufe ermögliche. Über die Frage, ob überhaupt ein wirksamer und damit für die Feststellungen auf der zweiten Stufe bindender Grundlagenbescheid gegeben ist, kann aber nur für alle auf dieser zweiten Stufe Beteiligten einheitlich entschieden werden. Auch zu einem solchen Verfahren ist daher (u.a.) der Treuhänder --hier also die A-GmbH, vertreten durch L als Nachtragsliquidator-- nach § 60 Abs. 3 FGO notwendig beizuladen.
- 26** Ob der (zusammengefasste) Bescheid vom ... Dezember 2005, soweit es um die darin getroffenen Feststellungen erster Stufe geht, der A-GmbH wirksam bekannt gegeben wurde, ist im Klageverfahren des Klägers zu klären und keine Frage der Notwendigkeit der Beiladung der A-GmbH. Gleiches gilt für die Frage, ob bereits Feststellungsverjährung eingetreten ist. Abgesehen davon ist ein in feststellungsverjährter Zeit erlassener Bescheid nicht nichtig, sondern lediglich rechtswidrig.
- 27** 5. Über den an das FG gerichteten Antrag, das (Klage-)Verfahren auszusetzen, bis über den Einspruch der A-GmbH gegen den Bescheid vom 22. August 2008 entschieden ist, hat das FG zu entscheiden. Der Antrag berührt die nach allem rechtmäßige notwendige Beiladung der A-GmbH zum Klageverfahren des Klägers nicht.
- 28** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Von einer Kostenentscheidung ist lediglich dann abzusehen, wenn über einen Beiladungsbeschluss im Beschwerdeverfahren im Sinne des Rechtsmittelantrags entschieden wird. Für ein erfolgloses Beschwerdeverfahren ist indes eine Kostenentscheidung zu treffen (z.B. BFH-Beschluss vom 12. Dezember 2008 IV B 121/08, BFH/NV 2009, 604).

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