
Datum: 24.04.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 12. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 12 K 1316/96
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0424.12K1316.96.00

Tenor:

- 1.a) Der Einspruch der GmbH vom 01.04.1993 gegen die geänderten Gewinnfeststellungsbescheide 1983 bis 1985 vom 02.03.1993 betreffend die GmbH & Co. KG ist zulässig.
- b) Dem Erlass der geänderten Gewinnfeststellungsbescheide 1983 bis 1985 vom 02.03.1993 steht keine Feststellungsverjährung entgegen.
2. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten darüber, ob fristgerecht Einspruch gegen die aufgrund einer Betriebsprüfung geänderten Gewinnfeststellungsbescheide ... bis ... für die A. GmbH & Co KG (im folgenden A. KG) eingelegt wurde. In der Sache ist streitig, ob Feststellungsverjährung eingetreten ist und inwieweit verdeckte Gewinnausschüttungen innerhalb der B. Unternehmensgruppe stattgefunden haben. 1
- 2
- Gesellschafter der zwischenzeitlich voll beendeten A. KG waren bis zum Streitjahr ... Herr C., über dessen Vermögen im Verlauf des Einspruchsverfahrens das Konkursverfahren eröffnet wurde (Konkursverwalter ist der Kläger zu 2) sowie die Kläger zu 3) bis 6) als Kommandtisten, Komplementärin war die D. GmbH (D. GmbH). Mit Wirkung zum ... trat im Zusammenhang mit einer Umstrukturierung der Unternehmensgruppe die E. GmbH (E. GmbH) anstelle der D. GmbH als Komplementärin in die A. KG ein, übernahm sämtliche Anteile der ausscheidenden Kommanditisten und führte das Handelsgeschäft unter ihrer eigenen Firma als Gesamtrechtsnachfolgerin weiter. Durch notariellen Vertrag vom ... (eingetragen im Handelsregister am ...) wurde die E. GmbH und die zwischenzeitlich in F. 3

Handelsgesellschaft mbH umbenannte D. GmbH verschmolzen auf die G. GmbH (G. GmbH), an der die ehemaligen Gesellschafter der A. KG über die H. Beteiligungs KG ebenfalls beteiligt waren (zu den gesellschaftlichen Verflechtungen im Einzelnen siehe BP-Bericht vom ... -Betriebsprüfungsakte). Die G. GmbH, deren Konkursverwalter der Kläger zu 1) ist, wurde damit zugleich Gesamtrechtsnachfolgerin der A. KG und Gesamtrechtsnachfolgerin der ehemaligen Komplementärin (D. GmbH/F. Handelsgesellschaft mbH). Zwischen ... und ... führte das Finanzamt für Großbetriebsprüfung I. bei der B.-Firmengruppe für die Jahre ... bis ... Außenprüfungen durch. Die Betriebsprüfungsanordnungen wurden -soweit sie die ehemalige A. KG betrafen- an C., die Kläger zu 3) bis 6) und die F. Handelsgesellschaft mbH adressiert "als ehemalige Gesellschafter" der KG; sie enthalten den Zusatz, dass die Prüfung "für Firma A. GmbH & Co KG" erfolgt (vgl. Verfügungen vom ... , Bl. 201 ff der Akte 12 V 22/94). An die G. war zuvor am ... ebenfalls eine Prüfungsanordnung für die Streitjahre ergangen, ohne dass die ehemalige A. KG hierin erwähnt ist (Bl. 163 der FG-Akte).

Die Prüfungsanordnungen blieben unangefochten.

4

Die Außenprüfung ergab für die ehemalige A. KG beträchtliche Gewinnerhöhungen. Wegen der Prüfungsfeststellungen im Einzelnen wird auf den BP-Bericht vom ... Bezug genommen.

5

In Auswertung der Prüfungsfeststellungen erließ der Beklagte am ... für die Streitjahre ... bis ... geänderte Gewinnfeststellungsbescheide. Die Bescheide wurden den ehemaligen Gesellschaftern der A. KG, nämlich der G. GmbH als Gesamtrechtsnachfolgerin der ehemaligen Komplementärin sowie den damaligen Kommanditisten bekannt gegeben. Am ... legte die Steuerberatungsgesellschaft der B.-Gruppe -die J. GmbH- Einspruch ein (vgl. Bl. 1 ff der Rechtsbehelfsakte), mit dem sie materiell rechtliche Einwendungen gegen die Prüfungsfeststellungen geltend machte. In dem Einspruchsschreiben, auf das wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, heißt es einleitend:

6

"St.-Nr.: .../.../... G. GmbH als Gesamtrechtsnachfolgerin der E. GmbH, diese als Gesamtrechtsnachfolgerin der A. GmbH & Co KG Geänderter Feststellungsbescheid ..., ... und ... vom ... Einheitswertbescheid über das Betriebsvermögen auf den ... und ... vom ...

7

Sehr geehrte Damen und Herren,

8

gegen die oben genannten Bescheide legen wir hiermit im Namen und Auftrag unserer Mandantin Einspruch ein."

9

Der Beklagte ist der Auffassung, dass mit diesem Schreiben kein wirksamer Einspruch erhoben worden und der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid daher bestandskräftig sei. Unter Hinweis auf die höchstrichterliche Rechtsprechung wies er darauf hin, dass nach Vollbeendigung einer Personenhandelsgesellschaft nicht mehr die Gesellschaft bzw. deren Gesamtrechtsnachfolger, sondern nur die ehemaligen Gesellschafter rechtsbehelfsbefugt seien. Als Einspruch eines ehemaligen Gesellschafters könne das Schreiben nicht ausgelegt werden. Zwar sei die G. GmbH als Gesamtrechtsnachfolgerin der ehemaligen Komplementärin (D. GmbH) einspruchsbefugt gewesen. In dieser Eigenschaft habe sie den Einspruch aber nicht eingelegt. Der Einspruch sei ausweislich seines Wortlautes für die G. GmbH "als Gesamtrechtsnachfolgerin der A. KG" und gerade nicht für die G. GmbH "als Gesamtrechtsnachfolgerin der ehemaligen Komplementärin" erhoben worden.

10

11

Unter dem ... erließ der Beklagte außerhalb des Einspruchsverfahrens für die Streitjahre ... und ... wegen der Doppelerfassung von Provisionen zugunsten der Kläger gemäß § 174 Abs.

12

1 AO berichtigte Bescheide, die Gegenstand des Einspruchsverfahrens wurden. Mit Schreiben vom ... wandte sich die J. GmbH gegen die angekündigte Verwerfung des Einspruches als unzulässig. Sie machte geltend, es treffe nicht zu, dass der Einspruch im Namen und im Auftrag der G. GmbH als Gesamtrechtsnachfolgerin der A. KG erhoben worden sei. Die dahingehende Bezeichnung der G. GmbH im Rubrum des Einspruchsschreibens sei lediglich die korrekte Bezeichnung des Steuerpflichtigen zu St.-Nr. .../.../... (ehemalige A. KG) gewesen. Den Einspruch habe sie vielmehr im Namen und im Auftrag der von ihr betreuten ehemaligen Gesellschafter der A. KG eingelegt, und zwar aufgrund der vorliegenden Einzelvollmachten. Es sei zwar zu bedauern, dass die ehemaligen Gesellschafter nicht ausdrücklich genannt worden seien; aus dem Gesamtinhalt des Einspruchsschreibens sei jedoch der zutreffende Einspruchsführer zu entnehmen. Die Finanzbehörde habe einen förmlichen Rechtsbehelf so auszulegen, dass er dem Willen und der Zielsetzung des Rechtsbehelfsführers bei verständiger Würdigung entspreche. Vorliegend sei zumindest eine der rechtsbehelfsbefugten Personen, nämlich die G. GmbH, ausdrücklich genannt worden. Wenn Zweifel bestünden, in welcher Eigenschaft eine Gesellschaft Einspruch einlegen oder klagen wolle, sei die Behörde bzw. das Finanzgericht nach höchstrichterlicher Rechtsprechung verpflichtet, dem Bevollmächtigten Gelegenheit zur Klarstellung zu geben. Eine Klarstellung sei nunmehr erfolgt.

Im weiteren Verlauf des Einspruchsverfahrens berief sich die G. GmbH -nach einem Wechsel des Bevollmächtigten- in der Sache erstmals auf Festsetzungsverjährung (Schreiben vom ...). Die Prüfungsanordnung vom ... sei an sie als Gesamtrechtsnachfolgerin der A. KG zu richten gewesen, tatsächlich aber an die ehemaligen Gesellschafter der KG "für Firma A. GmbH & Co KG" adressiert worden. Die Prüfungsanordnung sei deshalb nichtig und löse keine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO aus; für die getroffenen Feststellungen bestehe ein Verwertungsverbot. Der Beklagte hielt auch nach Abschluss eines vor dem erkennenden Senat für die G. GmbH erfolgreich geführten ADV-Verfahrens (Beschluss vom 14.02.1995 Az. 12 V 22/94) an seiner bisherigen Rechtsauffassung fest und verwarf -nach Hinzuziehung der Kläger zu 2) bis 6) als ehemalige Kommanditisten- den Einspruch der G. GmbH als unzulässig (Einspruchsentscheidungen vom ...). Mit Vollbeendigung der KG ende die Befugnis, für die Gesellschaft in Prozessstandschaft aufzutreten. Nur in dieser Eigenschaft habe die G. GmbH Einspruch eingelegt. Das Einspruchsschreiben sei insoweit eindeutig, für eine Auslegung daher kein Raum. Nach Maßgabe der wörtlich wiedergegebenen Rechtsnachfolgekette (G. GmbH als Gesamtrechtsnachfolgerin der E., diese als Gesamtrechtsnachfolgerin der A. KG) sei die G. GmbH lediglich zur Einspruchsführung in Betriebssteuerangelegenheiten berechtigt. Bei einem erfahrenen Steuerberater bzw. Wirtschaftsprüfer müsse davon ausgegangen werden, dass er seine Willenserklärungen klar zum Ausdruck bringe. Aus dem Einspruchsschreiben ließen sich keinerlei Anhaltspunkte dafür finden, dass man die Rechtsbehelfe im Namen und im Auftrag der G. als Rechtsnachfolgerin der ehemaligen Komplementärin eingelegt habe. Eine Umdeutung komme ebenfalls nicht in Betracht. Nur der Inhalt einer Erklärung sei der Umdeutung fähig, nicht dagegen die Person des Erklärenden. 13

Bei unterstellter Zulässigkeit des Einspruchs sei der Rechtsbehelf allenfalls teilweise begründet, denn es sei jedenfalls keine Festsetzungsverjährung eingetreten; diese sei nämlich gem. § 171 Abs. 4 AO gehemmt. Die an die ehemaligen Gesellschafter gerichtete Prüfungsanordnung sei wirksam gewesen. Abgesehen davon könnten sich die Kläger nicht auf deren vermeintliche Unwirksamkeit berufen, da dies jedenfalls gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstieße. Die Betriebsprüfung sei ohne Beanstandung der Prüfungsanordnung durchgeführt worden. Deren Unwirksamkeit sei erstmals nach 6 Jahre geltend gemacht worden. Während der Zwischenzeit seien von beiden Seiten diejenigen 14

steuerlichen Konsequenzen gezogen worden, die sich aus einer wirksamen Prüfungsanordnung ergeben würden. Wenn sich die Kläger nach Jahren des Rechtsfriedens auf einen angeblichen Bestimmtheitsmangel der Prüfungsanordnung beriefen, der zuvor, als es um die Bereitstellung der für die Prüfung erforderlichen Räume oder um Vorlage der Prüfungsunterlagen gegangen sei, auch bei ihnen selbst tatsächlich keinerlei Unklarheiten bewirkt habe, sei dies rechtsmissbräuchlich. Zu den materiell-rechtlichen Einwendungen erübrigten sich angesichts der Unzulässigkeit des Einspruches weitere Ausführungen.

Wegen der Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung vom ... -die dem Konkursverwalter der zwischenzeitlich in Konkurs geratenen einspruchsführenden G. GmbH und den hinzugezogenen Kommanditisten bekannt gegeben wurden- Bezug genommen. Gegen die Einspruchsentscheidungen haben sowohl der Konkursverwalter der G. GmbH als auch die hinzugezogenen Kommanditisten Klage erhoben (12 K 1280/96 und 12 K 1316/96), die der Senat unter dem vorliegenden Aktenzeichen zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden hat.

15

Die Kläger sind weiterhin der Ansicht, dass fristgerecht Einspruch eingelegt worden sei. Der Einspruch vom ... müsse in der Weise ausgelegt werden, dass Einspruchsführer die ehemaligen Gesellschafter seien. Das Finanzamt sei gehalten, den in der Erklärung verkörperten Willen unter Berücksichtigung sämtlicher erkennbaren Umstände zu erforschen. Insoweit sei zu berücksichtigen, dass die J. GmbH alle ehemaligen Gesellschafter der KG vertreten habe; dies sei dem Finanzamt bekannt gewesen. Abgesehen davon sei die Rechtsbehelfsbelehrung (vgl. insoweit Bl. 50 der FG-Akte) irreführend und deshalb fehlerhaft mit der Folge, dass ohnehin gem. § 356 Abs. 2 AO innerhalb eines Jahres Einspruch habe eingelegt werden dürfen. In der Belehrung fehle der Zusatz, dass bei Vollbeendigung der Gesellschaft die ehemaligen Gesellschafter rechtsbehelfsbefugt seien. Durch das noch innerhalb der Jahresfrist am ... an das Finanzamt gerichtete Schreiben des Steuerberaters sei klargestellt worden, dass die Einsprüche auch im Namen der Gesellschafter geführt würden. Jedenfalls liege ein wirksamer Einspruch der G. GmbH als Gesamtrechtsnachfolgerin der ehemaligen Komplementärin vor.

16

In der Sache sind die Kläger der Auffassung, dass die Prüfungsanordnung nichtig sei und verweisen insoweit auf die Begründung des im Verfahren 12 V 22/94 ergangenen Aussetzungs-Beschlusses. Die A. KG sei durch Gesamtrechtsnachfolge erloschen; die an die aufgelöste Gesellschaft gerichtete Betriebsprüfungsanordnung sei daher unwirksam. Nach der Kommentierung von Gosch in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, § 196 Rz. 46 liege in Fällen dieser Art ein Nichtakt vor. Auch nach Tipke/Kruse, Abgabenordnung, § 196 Tz. 22 seien Prüfungsanordnungen gegen nicht mehr existierende Steuersubjekte nichtig. Ein Verwaltungsakt (hier: Verpflichtung zur Duldung der Betriebsprüfung) könne nur an existierende Rechtssubjekte, folglich nicht an Tote oder erloschene Gesellschaften gerichtet werden (Tipke/Kruse, AO § 122 Tz. 23; Klein/Brockmeyer, AO § 122 Anm. 2e). Dies entspreche auch der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. In dem vom BFH mit Urteil vom 17.09.1992, BFH/NV 1993, 279 entschiedenen Fall sei die Betriebsprüfungsanordnung, ebenso wie die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide, als unwirksam beurteilt worden, weil sie sich gegen einen nicht mehr existenten Steuerpflichtigen, nämlich die KG, gerichtet hätten. Der BFH habe bekräftigt, dass das Finanzamt nach Eintritt der durch Umwandlung bewirkten Gesamtrechtsnachfolge keine Steuerbescheide mehr gegen die KG habe erlassen dürfen. Würden Verwaltungsakte an den nicht mehr existenten Rechtsvorgänger gerichtet, seien diese rechtsunwirksam, und zwar auch dann, wenn sich der Rechtsnachfolger als Adressat angesehen habe. Der Hinweis des Beklagten auf Tipke/Kruse, AO § 196 Tz. 28 sei unergiebig. Dieses Zitat besage nur, dass die gegenüber dem Rechtsvorgänger (wirksam)

17

erteilte Prüfungsanordnung auch gegenüber dem Gesamtrechtsnachfolger wirke. Nach Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge könne die Betriebsprüfungsanordnung jedoch nur dem Gesamtrechtsnachfolger erteilt werden. Nur dieser könne die Prüfung dulden. Dem entspreche auch das BFH-Urteil vom 16.11.1989 IV R 29/89, BStBl II 1990, 272. Der Hinweis des Finanzamtes auf die ständige Rechtsprechung, wonach eine Gesellschaft trotz deren Auflösung solange als materiell-rechtlich existent zu behandeln sei, bis alle gemeinsamen Rechtsbeziehungen, zu denen auch das Rechtsverhältnis zwischen der Gesellschaft und dem Finanzamt gehöre, abgewickelt seien, führe ebenfalls nicht weiter. Die Betriebsprüfungsanordnung müsse gegen die Gesellschaft gerichtet und dieser bekannt gegeben werden (BFH-Urteil vom 01.10.1992 IV R 60/91, BStBl II 1993, 82, Ziff. 1a). Bei einer durch Gesamtrechtsnachfolge erloschenen Gesellschaft trete der Gesamtrechtsnachfolger an deren Stelle. Dass eine Duldungsverfügung, die an eine nicht existierende Person gerichtet werde, ein Fehler sei, der bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig sei (§ 125 Abs. 1 AO) liege auf der Hand. Eine nicht existierende Person könne schlechterdings nichts dulden. Deswegen nehme die Rechtsprechung zu Recht an, dass eine Betriebsprüfungsanordnung in diesem Fall nichtig sei. Vorsorglich werde darauf hingewiesen, dass die Kläger zu 5) und 6) zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der Prüfungsanordnungen minderjährig gewesen seien. Die Prüfungsanordnungen hätten daher -wenn diese Personen überhaupt Inhaltsadressaten gewesen sein sollten- jedenfalls ihren gesetzlichen Vertretern bekannt gegeben werden müssen.

Das Finanzamt könne sich im Streitfall auch nicht auf Verwirkung berufen. Verwirkung von Rechten setze neben dem "Zeitmoment" ein "Umstandsmoment" dergestalt voraus, dass der Schuldner dem Verhalten des Gläubigers entnehmen dürfe und tatsächlich entnommen habe, dieser werde seinen Anspruch nicht mehr geltend machen. Die letztgenannte Voraussetzung sei hier nicht erfüllt. Das Finanzamt habe sich nicht "darauf eingerichtet", die Nichtigkeit der Prüfungsanordnung werde nicht mehr geltend gemacht, sondern das Problem der Nichtigkeit der Betriebsprüfungsanordnung offensichtlich überhaupt nicht erkannt. Die Geltendmachung der Nichtigkeit der Betriebsprüfungsanordnung stünden schließlich auch nicht die Grundsätze von Treu und Glauben entgegen. Sie hätten den Mangel des richtigen Inhaltsadressaten nicht veranlasst und auch nicht mitveranlasst. Der Beklagte erkenne, dass die Nichtigkeit des Verwaltungsaktes einzig und allein auf einem Rechtsirrtum des Finanzamtes beruhe. Im Übrigen habe die Akteneinsicht ergeben, dass dem Beklagten bei Erlass der Prüfungsanordnungen bekannt gewesen sei, dass eine Gesamtrechtsnachfolge eingetreten war. Insoweit werde auf die "Hilfsakte Feststellungsakten" verwiesen. Auf dem Deckblatt sei vermerkt "Gesamtrechtsnachfolge ab ...". Die Akte enthalte zudem den Handelsregisterauszug über die Gesamtrechtsnachfolge mit dem Vermerk: "Eintragungsnachricht an:...c) Finanzamt, K.." Die aufgrund der nichtigen Prüfungsanordnungen durchgeführte Betriebsprüfung habe keine Ablaufhemmung herbeigeführt. Vor Erlass der angefochtenen Feststellungsbescheide vom ... und ... sei damit Feststellungsverjährung eingetreten.

18

In der Sache erübrige sich aus diesem Grunde eine Auseinandersetzung mit den Prüfungsfeststellungen. Für den Fall, dass es hierauf ankommen sollte, werde um einen Hinweis des Gerichtes gebeten.

19

Die Kläger beantragen,

20

1. die geänderten Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der A. GmbH & Co für ... bis ... vom und ... und die

21

hierzu ergangene Einspruchsentscheidung aufzuheben, hilfsweise, die Revision zuzulassen.

- Der Beklagte beantragt, 22
- die Klage abzuweisen, hilfsweise die Revision zuzulassen. 23
- Er hält den Einspruch weiterhin für unzulässig und verweist hierzu auf den Inhalt seiner Einspruchsentscheidung. Die G. habe nicht fristgerecht als Gesamtrechtsnachfolgerin der Komplementärin Einspruch eingelegt. An die Auslegung eines von einem Steuerberater erhobenen Rechtsbehelfs seien besonders strenge Anforderungen zu stellen. Die Einspruchsschrift habe keinen stichhaltigen Anhaltspunkt für die Auslegung geboten, dass die G. GmbH als Gesamtrechtsnachfolgerin der ehemaligen Komplementärin Einspruch habe einlegen wollen. 24
- Die standardisierte Rechtsbehelfsbelehrung sei im Übrigen ausreichend gewesen, so dass auch nicht die Jahresfrist des § 356 Abs. 2 AO einschlägig sei. Dies zeige schon die Vielzahl gerichtlicher Entscheidungen, bei denen es um die Rechtsfrage verspäteter Rechtsbehelfe bei ausgeschiedenen Gesellschaftern oder aufgelösten Personengesellschaften gegangen sei. Gemäß § 356 Abs. 1 AO müsse der Beteiligte bei schriftlich ergehenden Verwaltungsakten belehrt werden über den Rechtsbehelf und die Finanzbehörde, bei der dieser einzulegen sei. Beteiligter in diesem Sinne sei derjenige, an den sich der Verwaltungsakt richte. Gegen wen sich die Feststellungsbescheide gerichtet hätten, ergebe sich eindeutig aus deren Adressierung sowie den Erläuterungen. 25
- Es sei -so macht der Beklagte weiter geltend- jedenfalls keine Festsetzungsverjährung eingetreten. Die Prüfungsanordnungen seien nicht rechtswidrig, jedenfalls aber nicht nichtig. Steuerliches Objekt der Betriebsprüfung könne auch eine beendete Gesellschaft sein. Die Prüfungsanordnung sei ordnungsgemäß den gesetzlichen Vertretern der ehemaligen Gesellschaft, d.h. den ehemaligen Gesellschaftern (Komplementärin und Kommanditisten) bekannt gegeben worden. Diese seien -als Feststellungsbeteiligte- durch die Ergebnisse der Betriebsprüfung betroffen und hätten durch eine etwaige Festsetzungsverjährung geschützt werden sollen. 26
- Selbst wenn man im Übrigen von der Rechtswidrigkeit der Prüfungsanordnungen ausginge, sei zu berücksichtigen, dass sie nicht angefochten worden seien. Eine Nichtigkeit liege jedenfalls nicht vor. Nach der Rechtsprechung (vgl. BFH/NV 1992, 435) sei ein Verwaltungsakt nichtig, wenn er die an eine ordnungsgemäße Verwaltung zu stellenden Anforderungen in einem so erheblichen Maße verletze, dass von niemand erwartet werden könne, ihn als verbindlich anzuerkennen. Im vorliegenden Fall ergebe sich aus den Prüfungsanordnungen hinreichend und eindeutig, was von wem verlangt werde: Die Duldung der Betriebsprüfung hinsichtlich der Feststellung der Gewinne der A. KG für die Jahre ...-... durch die von der Gewinnfeststellung betroffenen ehemaligen Gesellschafter der zu prüfenden KG. Für die Beteiligten seien die Regelungen der Prüfungsanordnung nicht ernstlich zweifelhaft gewesen. 27
- Ein Fehler, der -so die Voraussetzungen für eine Nichtigkeit- bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig sei, könne nicht angenommen werden. Ansonsten wäre die Prüfungsanordnung von der Klägerin früher beanstandet worden. Gehe man -wie nunmehr klägerseits behauptet- von einem offenkundigen Fehler aus, sei Verwirkung eingetreten. Denn dann hätten sich die Kläger in Kenntnis eines offenkundigen Mangels auf die Prüfung eingelassen. 28

Wegen der weiteren Einzelheiten des Beteiligtenvorbringens wird auf die Schriftsätze vom ..., ..., ... (jeweils in der Akte 12 K 1280/96) und vom ... und ... sowie auf die Schriftsätze im Verfahren 12 V 22/94 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

30

I.

31

Der Senat hält es für sachdienlich, über die Zulässigkeit des Einspruches der G. GmbH und die Frage der Feststellungsverjährung vorab durch Zwischenurteil gem. § 99 Abs. 2 FGO zu entscheiden. Die Beteiligten sind in der mündlichen Verhandlung auf die Möglichkeit des Erlasses eines Zwischenurteils hingewiesen worden. Sie haben hiergegen keine Einwände erhoben.

32

II.

33

1. Der Beklagte hat zu Unrecht den Einspruch der G. GmbH vom ... gegen die geänderten Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewinns der A. KG für ... bis ... vom ... als unzulässig verworfen. Die G. GmbH hat am ... fristgerecht Einspruch gegen die Änderungsbescheide eingelegt.

34

a) Durch das Ausscheiden sämtlicher Kommanditisten wurde die A. KG in ... voll beendet. Ihre Einspruchsbefugnis nach § 352 Abs. 1 Nr. 3 AO a.F. (vgl. jetzt § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO n.F.) war dadurch erloschen. Die Befugnis, Rechtsbehelfe gegen Gewinnfeststellungsbescheide einzulegen, ist -anders als dies in Betriebssteuerangelegenheiten der Fall ist- nicht auf die Gesamtrechtsnachfolgerin der KG übergegangen. Bei der Vollbeendigung einer Personengesellschaft durch Ausscheiden aller Gesellschafter bis auf einen ist der verbleibende Gesellschafter nicht Rechtsnachfolger hinsichtlich der Einspruchsbefugnis nach § 352 Abs. 1 Nr. 3 AO a.F. Diese geht vielmehr uneingeschränkt auf die betroffenen Gesellschafter über (vgl. BFH-Beschluss vom 16.01.1996 VIII B 128/95, BStBl II 1996, 426 betreffend die Parallelvorschrift des § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO a.F.). Insoweit ist den Ausführungen in der Einspruchsentscheidung beizupflichten.

35

b) Die genannten Rechtsgrundsätze rechtfertigen es im Streitfall jedoch nicht, den Einspruch der G. GmbH vom ... als unzulässig zurückzuweisen.

36

Die einspruchsführende G. GmbH ist aufgrund des Verschmelzungsvertrages vom ... nicht nur in die Rechtsstellung der E. GmbH -als Gesamtrechtsnachfolgerin der KG-, sondern auch in die der ehemaligen Komplementärin, nämlich der in F. G.mmbH umbenannten D. GmbH als eine der betroffenen Gesellschafterinnen, eingetreten. In der zuletzt genannten Eigenschaft sind ihr die Feststellungsbescheide bekannt gegeben worden. Als Gesamtrechtsnachfolgerin der ehemaligen Komplementärin war die G. GmbH in eigener Person befugt, die Gewinnfeststellungsbescheide anzugreifen. Insoweit ist der Streitfall nicht vergleichbar mit dem Sachverhalt, wie er der vom Finanzamt zitierten BFH-Entscheidung vom 19.11.1985 VIII R 25/85 (BStBl II 1986, 520) zugrunde lag.

37

Dass die G. GmbH im Einspruchsschreiben vom ... einleitend nicht auf ihre Rechtsstellung als Gesamtrechtsnachfolgerin der Komplementärin, sondern auf ihre Rechtsstellung als Gesamtrechtsnachfolgerin der KG verwiesen hat, sieht der Senat unter den gegebenen Umständen als unschädlich an. Insoweit handelt es sich letztlich nur um eine fehlerhafte *Begründung* ihrer Aktivlegitimation, die bei Verständiger Würdigung der Erklärung

38

unerheblich ist. Aus Sicht des Finanzamtes konnte kein Zweifel daran bestehen, dass die im Einspruchsschreiben genannte und auch einspruchsbefugte G. GmbH eine Überprüfung und Änderung der ihr bekannt gegebenen Gewinnfeststellungsbescheide der Streitjahre begehrte. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist bei der Auslegung einer Einspruchsschrift davon auszugehen, dass der Rechtsmittelführer den Rechtsbehelf einlegen will, der seinen Belangen entspricht und zu dem von ihm angestrebten Erfolg führen kann (vgl. Klein, AO § 357 Anm. 4 mit umfangreichen Nachweisen aus der Rechtsprechung). Nach diesen Grundsätzen musste der Beklagte im Streitfall von einer wirksamen Einlegung des Einspruches durch die G. GmbH als Rechtsnachfolgerin der ehemaligen Komplementärin ausgehen. 2. Dem Erlass der geänderten Gewinnfeststellungsbescheide ... bis ... vom ... steht keine Feststellungsverjährung entgegen.

a) Die vierjährige Feststellungsfrist für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte der A. KG (§§ 181 Abs. 1, 169 Abs. 2 Nr. 2 AO) begann für mit Ablauf des Jahres ..., für die nachfolgenden Feststellungsjahre mit Ablauf des Jahres ..., weil in den betreffenden Jahren die Feststellungserklärungen eingereicht worden waren (§§ 170 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 2 AO). Die Verjährungsfrist endete damit für ... regulär am ..., für die beiden anderen Streitjahre am

39

b) Der Ablauf dieser Frist war jedoch nach § 171 Abs. 4 i.V.m. § 181 Abs. 1 AO gehemmt. Gemäß § 171 Abs. 4 Satz 1 AO läuft die Festsetzungsfrist für Steuern, auf die sich eine Außenprüfung erstreckt, nicht ab, bevor die aufgrund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind. Im Streitfall wurde Ende ... und damit vor Ablauf der regulären Feststellungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen, die sich auf die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die ehemalige A. KG erstreckt hat. Die Prüfung beruhte auf einer wirksamen und unangefochten gebliebenen Prüfungsanordnung, mit der Folge, dass der Auswertung der Prüfungsfeststellungen keine Feststellungsverjährung entgegenstand. Den an die ehemaligen Gesellschafter gerichteten Prüfungsanordnungen mangelt es insbesondere weder an der notwendigen Festlegung der Person des zu prüfenden Steuerpflichtigen noch sind die Verwaltungsakte wegen Adressierung an einen nicht existierenden Steuerpflichtigen nichtig. Die Adressierung und Bekanntgabe der Prüfungsanordnung entspricht vorliegend den Verwaltungsanweisungen in der BP-Kartei Teil IV, AO (Außenprüfungen) § 197 Tz. 5.7.3.. Danach ist eine Prüfungsanordnung für eine durch Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters vollbeendete Personengesellschaft, soweit sie sich auf die einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewinns bezieht -anders als Prüfungsanordnungen hinsichtlich der Betriebssteuern- an die ehemaligen Gesellschafter zu richten und diesen bekanntzugeben. Entsprechend ist der Beklagte vorliegend verfahren.

40

Aus den Prüfungsanordnungen ist bei verständiger Würdigung hinreichend deutlich zu entnehmen, dass die Prüfung sich auf die Gewinnanteile der ehemaligen Gesellschafter aus der im Betreff bezeichneten ehemaligen A. KG für ... bis ... bezieht und dass die ehemaligen Gesellschafter zur Duldung der Außenprüfung und Vorlage der Buchführung für die Zeit des Bestehens dieser Gesellschaft verpflichtet werden sollten. Die Beteiligten haben die Prüfungsanordnung, wie der Prüfungsablauf zeigt, auch zutreffend in diesem Sinne verstanden. So wurden die Buchführungsunterlagen der Prüfungsjahre zur Verfügung gestellt; lt. BP-Bericht haben die Eheleute ... während der Außenprüfung Auskünfte erteilt; bis zum Jahr ... haben nach Aktenlage auch keine Unklarheiten darüber bestanden, was von den nach § 181 Abs. 2 Nr. 1 AO erklärungsspflichtigen Feststellungsbeteiligten verlangt wurde.

41

42

c) Das von den Klägern zitierte BFH-Urteil vom 17.09.1992 V R 17/86 (BFH/NV 1993, 279) steht der Beurteilung der Prüfungsanordnung als wirksam nicht entgegen. Soweit in der genannten Entscheidung Umsatzsteuerbescheide ebenso wie Prüfungsanordnungen, die an eine erloschene Gesellschaft gerichtet waren, als nichtig angesehen wurden, lässt sich hieraus für den Streitfall nichts herleiten. Denn abgesehen davon, dass es vorliegend nicht um Betriebssteuern geht, richten sich die Prüfungsanordnungen im Streitfall wie ausgeführt gerade nicht an eine erloschene Gesellschaft, sondern an die ehemaligen Gesellschafter, die in der Prüfungsanordnung konkret bezeichnet und angesprochen sind. Aus diesem Grunde führt auch der Hinweis der Kläger auf die Kommentierung in Beermann zu § 196 AO nicht weiter.

d) Zwar führen die Kläger zu Recht an, dass die höchstrichterliche Rechtsprechung von einer Duldungspflicht i.S.d. §§ 193 ff des Gesamtrechtsnachfolgers einer Personengesellschaft auch hinsichtlich der Gewinnfeststellung ausgeht (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 19.02.1996 VIII B 3/95, BFH/NV 1996, 685). Aus dem Umstand, dass die Prüfungsanordnung damit (auch) gegen die G. als Rechtsnachfolgerin der KG als Duldungsverpflichtete hätte gerichtet werden können, folgt indessen nicht, dass Prüfungsanordnungen, die abweichend hiervon an die Gesellschafter der ehemaligen KG adressiert werden, rechtswidrig, geschweige denn nichtig sind. Die Außenprüfung dient nach § 194 Abs. 1 Satz 1 AO der Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse der Steuerpflichtigen. Steuerpflichtiger ist bei der Gewinnfeststellung jedenfalls auch der beteiligte Gesellschafter (vgl. § 33 AO i.V.m. § 181 Abs. 2 Nr. 1 AO). Gemäß § 33 AO ist Steuerpflichtiger nämlich, wer eine Steuererklärung abzugeben hat. Nach § 181 Abs. 2 Nr. 1 AO ist dies im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung jeder Feststellungsbeteiligte, dem ein Anteil an den einkommensteuerpflichtigen Einkünften zuzurechnen ist (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 23.08.1994 VII R 143/92, BStBl II 1995, 194). Derjenige, der verpflichtet ist, Feststellungserklärungen abzugeben, muss aber auch verpflichtet werden können, eine Überprüfung der Steuererklärung im Rahmen einer Außenprüfung zu dulden. Die nach Vollbeendigung der Gesellschaft an die ehemaligen Feststellungsbeteiligten gerichtete Prüfungsanordnung leidet damit jedenfalls nicht an einem zur Nichtigkeit führenden besonders schwerwiegenden und offenkundigen Fehler.

e) Unmaßgeblich für den Eintritt der Ablaufhemmung ist schließlich, dass die an alle ehemaligen Gesellschafter gerichteten Prüfungsanordnungen nur Herrn C. (Mehrheitsgesellschafter) und den Klägern zu 3) und 4) wirksam bekannt gegeben wurden.

Die hierdurch ausgelöste Ablaufhemmung wahrt die Feststellungsfrist gegenüber allen Beteiligten. Dies ergibt sich aus der nach § 181 Abs. 1 Satz 1 AO gebotenen sinngemäßen Anwendung der Vorschriften der Festsetzungsverjährung auf die Feststellungsfrist. Sinngemäß bedeutet, dass die in Bezug genommenen Regelungen unter Beachtung der Besonderheiten des Feststellungsverfahrens zweckgerichtet anzuwenden sind (vgl. BFH Urteil vom 24.03.1992 VIII R 33/90, BStBl II 1992, 869). Zu beachten sind insoweit die Besonderheiten des einheitlichen Feststellungsbescheides und der Zweck der durch die AO 1977 erstmals eingeführten Festsetzungsverjährung. Aus dem Gebot der Einheitlichkeit der Feststellung gemäß § 179 Abs. 2 Satz 2 AO einerseits und der mit dem Rechtsinstitut der Festsetzungsverjährung sichergestellten Einheitlichkeit des Ablaufes der Verjährungsfrist gegenüber allen Beteiligten andererseits (vgl. BFH Urteil vom 04.04.1989 VIII R 265/84, BStBl II 1989, 593) folgt, dass die Feststellungsfrist gegenüber allen Beteiligten nur einheitlich entweder gewahrt oder nicht gewahrt werden kann. Der BFH hat im Urteil vom 7.04.1993 VIII R 27/92 (BStBl II 1994, 3) mit eingehender Begründung die Auffassung vertreten, dass es der Systematik des gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheides zuwiderlaufen würde,

die Feststellungsfrist erst dann als gewahrt anzusehen, wenn der Feststellungsbescheid durch Bekanntgabe an alle Feststellungsbeteiligte vollwirksam geworden ist. Vielmehr werde die Feststellungsfrist hinsichtlich aller Feststellungsbeteiligten bereits durch die Bekanntgabe gegenüber nur einem Beteiligten vor deren Ablauf gewahrt. Entsprechendes muss nach Ansicht des erkennenden Senates auch für die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO gelten. Auch insoweit muss es zur Fristwahrung ausreichen, dass einzelne Feststellungsbeteiligte -wie im Streitfall- rechtzeitig eine wirksame Prüfungsanordnung erhalten haben.

III.

46

Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen.

47