Finanzgericht Köln, 12 K 2437/02

Datum:	31.08.2005
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	12. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	12 K 2437/02
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2005:0831.12K2437.02.00
Nachinstanz:	Bundesfinanzhof, IX B 175/05

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand 1

Streitig ist, ob der Beklagte mit Einspruchsentscheidungen vom 17.04.2002 über den namens der Firma A Wohnungsbau –KG (im folgenden KG) eingelegten Einspruch entschieden hat und ob die geänderten Feststellungsbescheide vom 28.09.1983 wirksam den Klägern als ehemalige Gesellschafter der Firma A Wohnungsbau –KG bekannt gegeben wurden. 2

Die Kläger waren Gesellschafter der Firma A Wohnungsbau-KG, C D-Straße (KG). Bei der in der ersten Jahreshälfte 1978 gegründeten KG handelt es sich um einen geschlossenen Immobilienfonds, der nach dem sog. Hamburger Modell konzipiert war: Im Gesellschaftsvertrag war vorgesehen, dass die auf einem von der KG erworbenen Grundstück errichteten (4 Einfamilien-) Häuser bzw. das Miteigentum an einem der Hausgrundstücke dem Gesellschaftsanteil des Beitretenden zugeordnet wurden - in der Weise, dass das zugeordnete Objekt wertmäßig dem Gesellschaftsanteil entsprach und der jeweilige Gesellschafter das zugeordnete Objekt im Falle des Ausscheidens aus der KG oder bei Auflösung der KG als Abfindungsguthaben erhielt. 3

4

Nach Errichtung der Häuser wurde die KG im Wege der Realteilung vorzeitig aufgelöst, indem die den Gesellschafteranteilen zugeordneten Objekte den Gesellschaftern durch notariellen Vertrag vom 20.11.1979 zum 01.01.1980 zu Eigentum übertragen wurden (siehe BP-Bericht vom 23.06.1983 S. 9). Dementsprechend wurde ab dem 01.01.1980 für die KG eine Buchführung nicht mehr erstellt (BP-Bericht S. 11). Gleichwohl wurden vom steuerlichen Berater der KG auch für die Jahre 1980 und 1981 Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte der KG abgegeben, wobei in der Anlage zu den Erklärungen als Verlust aus Vermietung und Verpachtung lediglich die auf die Gesellschafter nach dem Verhältnis des gezeichneten Kommanditkapitals entfallenden Anteile an der AfA angesetzt wurden.

Die Feststellungserklärungen für die KG weisen jeweils folgenden Verlust aus Vermietung und Verpachtung (im folgenden V+V) aus: 1978 ./. 400.000,- DM, 1979: ./. 606.945,- DM, 1980: ./. 303.620 DM und 1981: ./. 255.584,- DM (AfA, Miete und Sonderwerbungskosten). Für das Jahr 1979 erfolgte zunächst eine erklärungsgemäße Feststellung der Einkünfte (F-Bescheide vom 28.08.1980 bzw. 11.09.1980). Für das Jahr 1978 stellte das FA die Einkünfte aus V+V mit 0,- DM fest (F-Bescheid vom 28.08.1980). Die Feststellungsbescheide waren jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen (§ 164 Abs.1 AO). Die Feststellungserklärungen für die Jahre 1980 und 1981 gingen beim FA am 03.12.1981 bzw. am 14.01.1983 ein. Im Hinblick auf die im Jahre 1983 von der Großbetriebsprüfung E geplante Prüfung der KG hatte das FA vom Erlass entsprechender Feststellungsbescheide für diese Jahre zunächst abgesehen. 5

Im BP-Bericht vom 23.06.1983 wird einerseits ausgeführt, dass die KG bereits zum 01.01.1980 im Wege der Realteilung aufgelöst worden sei (Tz. 1.7 des BP-Berichts), andererseits die Zulässigkeit der Vornahme der Einkünftefeststellungen für die KG auch für 1980 und 1981 im Ergebnis unterstellt (Tz. 2.2 des BP-Berichts). Im übrigen wird im BP-Bericht die Meinung vertreten, dass für die Frage des Bestehens der Einkünfteerzielungsabsicht in der Person der einzelnen Gesellschafter die Phase des Bestehens der KG und die Phase nach Vornahme der Realteilung getrennt zu beurteilen seien (Tz. 4.3.5.1 des BP-Berichts) – mit der Folge, dass für die erste Phase die Einkünfteerzielungsabsicht zu verneinen und damit die Anerkennung der erklärten Verluste zu versagen sei. 6

Entsprechend den Ausführungen im BP-Bericht erließ der Beklagte mit Datum vom 28.09.1983 nach § 164 Abs. 2 AO geänderte, auf 0,- DM lautende Feststellungsbescheide für 1978 und 1979 sowie erstmalige, ebenfalls auf 0,- DM lautende Feststellungsbescheide für 1980 und 1981 (mit einem Hinweis auf den BP-Bericht). Die Feststellungsbescheide vom 28.09.1983 sind jeweils an die B GmbH, C (als Empfangsbevollmächtigte) adressiert. Rechts oben in den Bescheiden ist das Kästchen „Der Bescheid ergeht an Sie als Empfangsbevollmächtigter mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten“ angekreuzt; in der Zeile „für (Gesellschaft/Gemeinschaft/sog. Bauherrengemeinschaft u. a.)“ ist vermerkt: „ Fa. A Wohnungsbau KG Objekt D-Straße“. In einer Anlage sind die einzelnen Gesellschafter namentlich aufgeführt. 7

Innerhalb der Rechtsbehelfsfrist legte die B GmbH „namens und im Auftrag unserer o. g. Mandantin“ (A Wohnungsbau KG C, D-Straße) gegen die (geänderten) Feststellungsbescheide 1978 – 1980 Einspruch ein. 8

Zur Begründung wird u. a. ausgeführt, dass entgegen den Ausführungen im BP-Bericht die Frage der Einkunftserzielungsabsicht objektbezogen einheitlich zu beurteilen sei, zumal entsprechend der vertraglich fixierten Konzeption der KG nach dem Hamburger Modell die 9

Immobilien von vornherein den Gesellschaftsanteilen zugeordnet worden seien.

Das Rechtsbehelfsverfahren ruhte mit Zustimmung des Rechtsbehelfsführers für einen Zeitraum von mehr als 13 Jahren wegen eines vor dem Finanzgericht Köln anhängigen Klageverfahrens in einem gleichgelagerten Fall (A Wohnungsbau KG F Az. 1 K 419/83). 10

Auf die Mitteilung des FA, dass die Bearbeitung der Einsprüche im Hinblick auf den Abschluss des Klageverfahrens wieder aufgenommen werde, erklärte der ehemalige Geschäftsführer der in dieser Angelegenheit seinerzeit tätigen Steuerberatungsge-sellschaft B GmbH (Herr G), dass die KG von ihm nicht mehr steuerlich vertreten werde (Schreiben v. 05.12.1996). Unter Beifügung eines Auszugs aus dem BP-Bericht vom 23.06.1983 wurde daraufhin den Klägern als ehemalige Gesellschafter der KG Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben. Eine Reaktion hierauf blieb jedoch aus. 11

Im Juni 1997 ergingen sodann an die Kläger gleichlautende Einspruchsentscheidungen mit dem Zusatz „als ehemaliger Gesellschafter der Fa. A Wohnungsbau KG C, D-Straße“, mit denen die in Einsprüche der einzelnen Gesellschafter umgedeuteten Einsprüche der KG als unbegründet zurückgewiesen wurden. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidungen vom 04.06.1997 Bezug genommen. 12

Hiergegen erhoben die Kläger jeweils Klage vor dem Finanzgericht Köln und begehrten die Aufhebung der vorbezeichneten, auf 0,- DM lautenden Feststellungsbescheide (Az. 12 K 4917/97 H (Kl. 2), 12 K 4918/97 I (Kl. 1), 12 K 4842/97 J und J1 (Kl. 4 u. 5), 12 K 4843/97 K (Kl. 3) und 12 K 5013/97 L (Kl. 6). 13

Das FA machte im seinerzeitigen Klageverfahren in verfahrensrechtlicher Hinsicht in seiner Klageerwiderung vom 15.12.1997 erstmals geltend, dass der von der B GmbH am 28.10.1983 eingelegte Einspruch gegen die (geänderten) Feststellungsbescheide unzulässig gewesen sei. Denn die Einspruchseinlegung sei im Namen und im Auftrag der A KG erfolgt, die nach der Realteilung zum 01.01.1980 voll beendet gewesen sei. 14

Mit Urteilen vom 18.12.2000 ist auf die Klagen der Kläger zu 1) und zu 2), zu 4) –6) die Einspruchsentscheidung vom 04.06.1997 aufgehoben, im übrigen jedoch abgewiesen worden. Die Klage des Klägers zu 3) war bereits mit Gerichtsbescheid vom 06.03.1998 als unzulässig verworfen worden. 15

In den Entscheidungsgründen stellte der erkennende Senat fest, dass der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte der KG für das Streitjahr 1980 nicht mehr hätte ergehen dürfen, da diese bereits Ende 1979 infolge Realteilung voll beendet gewesen sei. Die angefochtenen Feststellungsbescheide 1978 bis 1980 seien trotz der Vollbeendigung der KG im Jahre 1983 formell wirksam bekannt gegeben worden, da die B GmbH als gemeinsame Empfangsbevollmächtigte bestellt gewesen sei. Für diesen Fall sei eine Einzelbekanntgabe der Feststellungsbescheide an die ehemaligen Gesellschafter nicht erforderlich. 16

Weiterhin heißt es in den Entscheidungsgründen, wegen der Eindeutigkeit des Einspruchsschreibens vom 28.10.1983 sei die Bezeichnung der KG als Einspruchsführerin nicht auslegungsfähig. Zu Unrecht habe der Beklagte im Einspruchsverfahren das Einspruchsschreiben der B GmbH in Einsprüche der früheren Gesellschafter umgedeutet. Der Beklagte habe hiernach über tatsächlich nicht eingelegte Einsprüche der früheren Gesellschafter (Kommanditisten) entschieden, so dass die gegen die Kläger ergangenen Einspruchsentscheidungen vom 04.06.1997 aufzuheben waren. Wegen der weiteren 17

Einzelheiten wird auf die Entscheidungsgründe Bezug genommen.

Unter dem 17.04.2002 erließ das FA sodann erneut an die Kläger zu 1) bis 6) gleichlautende Einspruchsentscheidungen. Im Rubrum der Einspruchsentscheidungen sind die Kläger als Einspruchsführer mit dem Zusatz „als ehemaliger Gesellschafter der Firma A Wohnungsbau KG C, D-Straße, M-Straße.“ bezeichnet. In den Entscheidungsgründen heißt es u. a.: 18

„Der Einspruchsführer (Ef) war ab dem Jahr 1978 Gesellschafter der Firma A Wohnungsbau KG, C, D-Straße (KG). ...Die Bescheide vom 28.09.1983 wurden der B Treuhand und Steuerberatungsges. mbH als Empfangsbevollmächtigten mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten bekanntgegeben. Dagegen richten sich die Einsprüche vom 28.10.1983, die die B Treuhand und Steuerberatungsges. mbH „namens und im Auftrag unserer o. g. Mandantin“ (A Wohnungsbau KG, C) eingelegt hatte. Mit den Einsprüchen werden Einwendungen gegen die Feststellungen der Betriebsprüfung erhoben. 19

Die Einsprüche sind als unzulässig zu verwerfen. 20

Die KG war zum Zeitpunkt der Einlegung der Einsprüche bereits vollbeendet.....Sie hat mit der Vollbeendigung die Fähigkeit verloren, Beteiligter eines Verfahrens zu sein...Auf die entsprechenden Ausführungen des 12. Senats des Finanzgerichts Köln in seiner Entscheidung vom 18.12.2000 (S. 8) – AZ 12 K 4842/97 wird Bezug genommen.“ 21

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidungen vom 17.04.2002 verwiesen. 22

Mit den hiergegen unter den Az 12 K 2437/02 und 12 K 2703/02 erhobenen Klagen begehren die Kläger „als ehemalige Gesellschafter der Firma A Wohnungsbau KG, C, Objekt D-Straße“ erneut die Aufhebung der infolge des Betriebsprüfungsberichts erlassenen, auf 0,- DM lautenden Feststellungsbescheide vom 28.09.1983. Hierzu machen sie im wesentlichen folgendes geltend: 23

Die angefochtenen, an die empfangsbevollmächtigte B GmbH adressierten Feststellungsbescheide vom 28.09.1983 seien nicht wirksam bekannt gegeben worden, weil nach der Vollbeendigung der KG die Bescheide nach dem Wortlaut des § 183 Abs.3 Satz 1 AO allen früheren Gesellschaftern einzeln hätten bekannt gegeben werden müssen. Im übrigen könne die an den Empfangsbevollmächtigten erfolgte Bekanntgabe auch deshalb nicht auf § 183 Abs. 3 Satz 1 AO gestützt werden, weil Absatz 3 erst durch das Steuerbereinigungsgesetz 1986 vom 19.12.1985, BGBl 1985 I 2436 mit Wirkung zum 01.01.1986 eingefügt worden sei. Bis zum 31.12.1985 sei daher bei allen drei Alternativen des § 183 Abs.2 Satz 1 AO zwingend eine Einzelbekanntgabe erforderlich (BFH-Urteil IV R 72/74 vom 30.03.1978, BStBl II 1978, 503). 24

Der Bekanntgabemangel sei weder durch Weiterleitung der Feststellungsbescheide an die Kläger noch durch den Erlass der (zweiten) Einspruchsentscheidung vom 17.04.2002 geheilt worden. Denn die seinerzeit empfangsbevollmächtigte B GmbH habe nach ihrem Kenntnisstand die streitbefangenen Bescheide nicht an die Kläger weitergeleitet. 25

Der Heilung des Bekanntgabemangels durch Erlass der Einspruchsentscheidung vom 17.04.2002 stehe nicht nur der Ablauf der Festsetzungsfrist entgegen. Auch komme eine Heilung durch Zustellung der Einspruchsentscheidungen nur dann in Betracht, wenn der Einspruch nicht unzulässig gewesen sei. Darüber hinaus stünden einer Heilung die Grundsätze der Verwirkung entgegen. Denn die Einspruchsentscheidungen seien erst 19 26

Jahre nach Ergehen der angefochtenen Bescheide erlassen worden. Für den das Jahr 1980 betreffenden Feststellungsbescheid sei darüber hinaus zu beachten, dass die KG im Jahr 1979 durch Realteilung vollbeendet worden sei, so dass insoweit keine einheitliche und gesonderte Einkünftefeststellung mehr hätte durchgeführt werden dürfen.

Überdies seien auch die Einspruchsentscheidung vom 17.04.2002 – ebenso wie die durch Urteil des FG Köln vom 18.12.2000 aufgehobene Einspruchsentscheidung vom 04.06.1997- unwirksam, da die Kläger als Einspruchsführer bezeichnet worden seien, obwohl die KG seinerzeit Einspruch eingelegt habe. 27

Schließlich sei die Einspruchsentscheidung auch in materiell-rechtlicher Hinsicht fehlerhaft, denn nach der herrschenden Meinung und ständigen Rechtsprechung des BFH könne ein Einspruch gegen Feststellungsbescheide auch von der Gesellschaft eingelegt werden. 28

Die Kläger beantragen (Bl. 45 d. A.), 29

die geänderten Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte für 1978 und 1979 vom 28.09.1983 und für 1980 ebenfalls vom 28.09.1983, jeweils ergangen zu Steuernummer a, sowie die hierzu ergangenen Einspruchsentscheidungen vom 17.04.2002 aufzuheben. 30

Der Beklagte beantragt, 31

die Klage abzuweisen. 32

Soweit die Kläger vortragen, dass die angefochtenen Feststellungsbescheide nicht wirksam bekannt gegeben worden seien, stehe dem die Rechtskraft des Urteils des FG Köln vom 18.12.2000 mit der Annahme der Wirksamkeit der Bekanntgabe entgegen (§110 FGO). Beteiligte des unter dem Az. 12 K 4917/97 mit Urteil entschiedenen Klageverfahrens seien die Kläger als ehemalige Gesellschafter der KG gewesen. Ihnen gegenüber habe das FG entschieden, dass die Feststellungsbescheide durch Bekanntgabe an die B GmbH wirksam geworden seien. Sei die Frage der Wirksamkeit eines Bescheides bereits Gegenstand eines Sachurteils über eine Anfechtungsklage gewesen, so könne die Unwirksamkeit des Bescheides nicht in einem späteren Klageverfahren erneut geltend gemacht werden. 33

Soweit die Kläger vortragen, dass der Feststellungsbescheid für 1980 infolge Vollbeendigung der KG in 1979 nicht mehr habe ergehen dürfen, sei dem zwar zuzustimmen. Eine Aufhebung des fehlerhaften Bescheides könne allerdings nur durch die Feststellung, dass der Bescheid nicht wirksam bekannt gegeben worden ist oder durch die Feststellung, dass ein zulässiger Einspruch vorliege, erreicht werden. 34

Im übrigen sei mit der Bezeichnung der Kläger als „ehemalige Gesellschafter der KG“ und Einspruchsführer mit der Einspruchsentscheidung vom 17.04.2002 über den Einspruch der vollbeendeten KG entschieden worden. Mit der Vollbeendigung habe die KG ihre Fähigkeit verloren, Beteiligte eines Rechtsmittelverfahrens zu sein. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH gehe die Beteiligtenstellung und die Prozessführungsbefugnis in sinngemäßer Anwendung des § 239 ZPO i. V. m. § 155 FGO uneingeschränkt auf die durch den angefochtenen Bescheid beschwerten Feststellungsbeteiligten über. Da die Kläger durch die Feststellungsbescheide 1978 bis 1980 beschwert seien, sei ihnen als Beteiligte die Einspruchsentscheidung über die Einsprüche der KG sowohl als Inhalts- als auch als Bekanntgabeadressat bekannt zu geben, § 366 AO i. V. m. 122 AO. 35

36

Schließlich sei der Antrag der Kläger –nämlich auf Aufhebung der Änderungsbescheide vom 28.09.1983 und der Einspruchsentscheidungen vom 17.04.2002- widersprüchlich. Eine Aufhebung der angefochtenen Feststellungsbescheide setze voraus, dass im Klageverfahren festgestellt werde, dass die von der B GmbH eingelegten Einsprüche zulässig seien. Bei Aufhebung der Einspruchsentscheidung hätte das FA jedoch erneut in der Sache zu entscheiden.

Mit Beschluss vom 17.10.2002 sind die Verfahren 12 K 2437/02 und 12 K 2703/02 zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden worden. 37

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die beigezogenen Steuerakten sowie auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 31.08.2005 Bezug genommen. 38

Entscheidungsgründe 39

Die Klage ist unbegründet. 40

1. Die Einspruchsentscheidungen vom 17.04.2002 sind nicht bereits deshalb aufzuheben, weil die Kläger (als ehemalige Gesellschafter der KG) im Rubrum der Einspruchsentscheidungen als Einspruchsführer bezeichnet worden sind. Es kann dahinstehen, ob die Kläger zu Recht als Rechtsnachfolger der KG nach § 239 ZPO i. V. m. § 155 FGO angesehen wurden. Denn unter Berücksichtigung des Tenors und der Gesamtumstände ergibt sich unzweifelhaft, dass mit den Einspruchsentscheidungen vom 17.04.2002 wirksam über den vormals namens und im Auftrag der KG erhobenen Einspruch entschieden werden sollte und entschieden wurde. 41

a. Die Angabe des Inhaltsadressaten -d.h. die Angabe dessen, dem gegenüber der Einzelfall geregelt werden soll- ist gem. § 365 Abs. 1 AO i.V.m. § 157 Abs.1 Satz 2 AO konstituierender Bestandteil; die Identität des Inhaltsadressaten muss sich anhand des Verwaltungsaktes zweifelsfrei und sicher bestimmen lassen und aus dem Verwaltungsakt selbst hervorgehen (Urteil des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 17.06.1992 X R 47/88, BStBl II 1993, 174, m.w.N.). Es reicht jedoch aus, wenn der Inhaltsadressat durch Auslegung anhand der dem Betroffenen bekannten Umstände hinreichend sicher aus dem auslegungsfähigen Verwaltungsakt bestimmt werden kann (BFH-Urteil vom 19.08.1999 IV R 34/98, BFH/NV 2001, 409). Dabei sind Formalismus und Wortklauberei unangebracht. Solange kein Zweifel an der Identität des Adressaten auftritt, ist ein Fehler in seiner namentlichen Bezeichnung unschädlich (BFH-Beschlüsse vom 29.06.1988 IV B 70/88, BFH/NV 1989, 613; vom 25.11.1999 VII S 19/99, BFH/NV 2000, 551 und Urteil vom 01.12.2004 II R 10/02, Haufe Index 1369456). 42

b. Danach steht der Rechtswirksamkeit der Einspruchsentscheidungen vom 17.04.2002 die Bezeichnung der Kläger (in ihrer Eigenschaft als ehemalige Gesellschafter der KG) als Einspruchsführer nicht entgegen. Denn den Einspruchsentscheidungen ist bei der gebotenen verständigen Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände nach dem objektiven Erklärungsinhalt aus Sicht der Adressaten eindeutig zu entnehmen, dass Inhaltsadressat der behördlichen Entscheidung die vollbeendete KG ist. So sind nicht nur sämtliche Einspruchsentscheidungen unter der Steuernummer der KG (a) erlassen worden. Auch den Gründen der -zugegebenermaßen teilweise unglücklich formulierten Einspruchsentscheidungen- lässt sich eindeutig entnehmen, dass mit den angefochtenen behördlichen Entscheidungen der Einspruch der KG beschieden wird. So sind im Hinblick hierauf Ausführungen zur Auflösung der KG und ihrer Vollbeendigung sowohl in tatsächlicher als auch in rechtlicher Hinsicht erfolgt. Auch der Tenor der Entscheidung stellt auf die 43

Vollbeendigung der KG zum Zeitpunkt der Einspruchserhebung ab, mit der Folge, dass der Einspruch als unzulässig verworfen wird. Überdies wird auf die Ausführungen des unter dem Aktenzeichen 12 K 4842/97 erlassenen Urteils des 12. Senats Bezug genommen, wonach dem Beklagten aufgegeben wurde, über den Einspruch der KG zu entscheiden. Nach alledem sind die Einspruchsentscheidungen vom 17.04.2002 unzweifelhaft dahingehend zu verstehen, dass letztlich über den Einspruch der KG entschieden wurde. Eine Änderung der Bezeichnung des Einspruchsführers würde vor diesem Hintergrund nur reiner Formalismus bedeuten und rechtfertigt für sich allein nicht die Aufhebung der Einspruchsentscheidungen vom 17.04.2002.

2. Die Einspruchsentscheidungen vom 17.04.2002 sowie die Feststellungsbescheide vom 28.09.1983 sind auch nicht mit Blick auf den erstmals im Klageverfahren erhobenen Einwand der nicht wirksam erfolgten Bekanntgabe aufzuheben. Ob die Feststellungsbescheide vom 28.09.1983 jeweils den Klägern als ehemalige Gesellschafter der KG einzeln hätten bekannt gegeben werden müssen oder den Urteilen des Senats vom 18.12.2000 insoweit Rechtskraft nach § 110 FGO zukommt, kann unentschieden bleiben. Denn der Einspruch der KG ist vom FA zu Recht wegen Vollbeendigung derselben als unzulässig verworfen worden. Eine materiell-rechtliche Überprüfung der der Einspruchsentscheidungen zugrunde liegenden Feststellungsbescheide -insbesondere, ob diese wirksam den Klägern bekannt gegeben worden sind- ist danach weder erforderlich noch zulässig. 44

a. Feststellungsbescheide, in denen der Gewinn der Gesellschaft und die Anteile der Gesellschafter an diesem Gewinn als Grundlage für die Veranlagung zur Einkommensteuer festgestellt werden, richten sich zwar nach ihrem Inhalt und ihren Wirkungen gegen die Gesellschafter, so dass diesen nach § 350 AO auch die Befugnis zustehen müsste, gegen diesen Bescheid Einspruch einzulegen oder Klage zu erheben. Diese Befugnis wird jedoch durch § 352 Abs.1 Nr. 1 AO, § 48 Abs.1 Nr.1 FGO eingeschränkt. Danach sind im Regelfall nur die zur Vertretung befugten Geschäftsführer der Gesellschaft berechtigt, gegen Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen Einspruch einzulegen oder Klage zu erheben. Den Gesellschaftern selbst steht ein eigenes Einspruchs- und Klagerecht nur in den Fällen zu, in denen die Voraussetzungen der § 352 Abs.1 Nr. 2 bis Nr. 5 AO, § 48 Abs. 1 Nr. 2 bis 5 FGO vorliegen. Deshalb hat die Rechtsprechung § 352 Abs.1 Nr. 3 AO a. F., § 48 Abs.1 Nr. 3 FGO a. F. in dem Sinne ausgelegt, dass die Befugnis, gegen den Feststellungsbescheid Rechtsbehelfe einzulegen, von der Personengesellschaft wahrgenommen wird, die hierbei durch ihre nach Gesellschaftsrecht vertretungsberechtigten Gesellschafter handelt (Urteil des BFH vom 04.05.1972 IV 251/64, BStBl II 1972, 672). Die Gesellschaft wird dabei in Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter tätig (Beschluss des BFH vom 31.01.1992 VIII B 33/90, BStBl II 1992, 559). An dieser Rechtslage hat sich durch die Neufassung der § 352 AO, § 48 FGO nichts geändert (Urteil des BFH vom 05.12.1995 VIII R 67/94, BFH/NV 1996, 485). 45

b. Allerdings entfällt die Befugnis der Personengesellschaft, für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe gegen Gewinnfeststellungsbescheide einzulegen, mit ihrer Vollbeendigung. Nach der Vollbeendigung der Personengesellschaft sind allein die von dem angefochtenen Feststellungsbescheid betroffenen Gesellschafter einspruchs- und klagebefugt (Urteil des BFH vom 26.10.1989 IV R 23/89, BStBl II 1990, 333; Urteil vom 28.03.2000 VIII R 6/99, BFH/NV 2000, 1074; Urteil vom 08.10.1991 VIII R 85/88, BFH/NV 1992, 324). Dabei ist von einer Vollbeendigung der aufgelösten Personengesellschaft regelmäßig dann auszugehen, wenn z. B. das Gesellschaftsvermögen durch Realteilung auf andere Personen übertragen worden ist (Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, AO/FGO § 352 AO Rz. 105). 46

c. Im Streitfall ist die KG unstreitig infolge Realteilung zum 01.01.1980 vollbeendet gewesen. Die KG war somit im Zeitpunkt der Erhebung des Einspruchs gegen die infolge der durchgeführten Betriebsprüfung erlassenen Bescheide vom 28.09.1983 nicht mehr einspruchsbefugt. Die Einspruchsbefugnis ist nach Vollbeendigung der KG uneingeschränkt auf die Gesellschafter nach § 352 Abs.1 Nr. 2 AO übergegangen. Die dennoch namens und im Auftrag der KG erhobenen Einsprüche gegen die Bescheide vom 28.09.1983 wegen Aberkennung der Einkunftserzielungsabsicht und die Nichtabzugsfähigkeit nachträglich gezahlter Zinsen ab dem Kalenderjahr 1980 sind danach mangels Beteiligtenfähigkeit der KG bereits unzulässig gewesen und deshalb zu Recht mit Einspruchsentscheidungen vom 17.04.2002 als solche verworfen worden. Ob die angefochtenen Feststellungsbescheide vom 28.09.1983 darüber hinaus wirksam den Klägern als ehemalige Gesellschafter der KG bekannt gegeben worden sind und den Urteilen des Senats vom 18.12.2000 insoweit Rechtskraftwirkung im Sinne des § 110 FGO zukommt, kann vor diesem Hintergrund dahinstehen. Denn diese materiell-rechtliche Frage geht mangels Zulässigkeit des Einspruchs ins Leere. Materielle Fehler kann die KG infolge Vollbeendigung zulässig nicht mehr geltend machen (Urteil des BFH vom 11.07.1989 VIII R 53/88, BFH/NV 1990, 178) und sind demzufolge auch im vorliegenden Verfahren nicht mehr zu prüfen. 47

d. Ebenso wenig führt der erstmals im anhängigen Klageverfahren erhobene Einwand der Verwirkung der bereits im Klageverfahren gegen die Einspruchsentscheidungen vom 04.06.1997 behördlicherseits vorgetragenen Rechtsauffassung der Unzulässigkeit der Einsprüche (Klageerwiderungsschrift vom 15.12.1997) zu einer Aufhebung der im Streit stehenden Bescheide. Denn Verwirkung tritt nur ein, wenn ein Berechtigter durch sein Verhalten einen Vertrauenstatbestand dergestalt geschaffen hat, dass nach Ablauf einer gewissen Zeit die Geltendmachung eines Rechts als illoyale Rechtsausübung empfunden werden muss. Gegenstand der Verwirkung sind danach nur Rechte und Rechtspositionen. Die Rechtsausführungen des FA in der Klageerwiderung vom 15.12.1997 haben hingegen den Charakter einer prozessualen Anregung an das Gericht (vgl. T/K AO/FGO § 96 FGO Tz. 95 und Beschluss des BFH vom 15.11.1971 GrS 7/70, BStBl II 1972 120, 123), stellen also weder ein verwirkbares Recht noch eine verwirkbare Rechtsposition dar. Schließlich hat das FA im steuergerichtlichen Verfahren keinen Einfluss mehr auf die Bestimmung des Streitgegenstandes. Es kann lediglich die Angriffe der Kläger gegen den Verwaltungsakt abwehren. In welcher Weise es dies tut, ist ihm überlassen. Prozessual ist es somit nicht wesentlich, ob das FA umfangreiche Sach- und Rechtsausführungen macht und welche Anträge es stellt oder ob es sich überhaupt nicht gegen die Ausführungen der Kläger wendet. Denn die Rechtsausführungen des FA entbinden das Finanzgericht nicht von der eigenen Verpflichtung zur Prüfung der Sach- und Rechtslage von Amts wegen. Der Einwand der Verwirkung geht infolgedessen mangels verwirkbarer Rechtsposition ins Leere. 48

e. Auch soweit der Prozessbevollmächtigte erstmals im Klageverfahren geltend macht, dass die an die bereits vollbeendete KG gerichteten Feststellungsbescheide wegen Bezeichnung eines nicht mehr existenten Rechtssubjekts im Bescheidkopf nichtig seien, führt dies zu keinem anderen Ergebnis. Denn die Firma stellt als Sammelbezeichnung lediglich die Kurzfassung für die hinter der Gesellschaft stehenden Gesellschafter dar (Urteil des BFH vom 18.12.1991 XI R 42-43/88, XI R 42/88, XI R 43/88, BStBl II 1992, 585). Entscheidend ist, dass sich aus dem gesamten Inhalt des Bescheides ergibt, dass dieser an alle dort aufgeführten Gesellschafter und nicht an die Gesellschaft gerichtet ist (vgl. auch Urteil des FG Köln vom 11.07.2000 2 K 785/90, EFG 2002, 438). Nicht notwendig ist es also, alle Gesellschafter als Adressaten im Anschriftenfeld des Bescheides zu bezeichnen (Urteile des BFH vom 06.05.1977 III R 19/75, BStBl II 1977, 783 und vom 31.05.1978 I R 76/76, BStBl II 1978, 600). So sind auch vorliegend sämtliche Kläger als Inhaltsadressaten im 49

Feststellungsteil des Bescheides (Anlage 1,2,3 B) namentlich aufgeführt und als Feststellungsbeteiligte ausdrücklich genannt. Die Benennung der vollbeendeten KG im Bescheidkopf ist danach unschädlich.

3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs.1 FGO. 50

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE