
Datum: 03.12.2014
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 2575/12
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2014:1203.7K2575.12.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der F-Bescheid 2007 vom 15.12.2008 wird nach Maßgabe der Urteilsgründe geändert.

Die Kosten des Verfahrens werden gegeneinander aufgehoben mit Ausnahme der außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen, die dem Beklagten auferlegt werden.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Beigeladenen vorläufig vollstreckbar.

-
- | | |
|--|---|
| Tatbestand | 1 |
| Streitig ist, ob das Finanzamt zu Recht die Änderung eines Feststellungsbescheids abgelehnt hat und ob eine Einspruchsentscheidung (EE) wirksam an den richtigen Inhaltsadressaten bekannt gegeben wurde. | 2 |
| Die Klägerin ist eine KG. Sie reichte am 16.05.2008 eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung für das Streitjahr 2007 beim Finanzamt ein. Darin erklärte sie – wie bereits in den Jahren zuvor, aber auch in den Jahren danach – in der Zeile 20 bis 23 der Erklärung die Klägervertreterin als gemeinsame von allen Beteiligten bestellte Empfangsbevollmächtigte. Aus den weiteren Angaben in der Erklärung ergab sich u.a. eine zum 01.01.2007 erfolgte Übertragung eines Gesellschaftsanteils des Beigeladenen J. A. (J.A.) auf seine Ehefrau F. A. Der Beklagte gelangte zu der Auffassung, dass – abweichend von der Erklärung – aufgrund der Übertragung ein Veräußerungsgewinn bei J.A. im Streitjahr entstanden sei. Er ging dabei davon aus, dass ein der Klägerin überlassenes Grundstück des | 3 |

Beigeladenen aufgrund der Übertragung seines Mitunternehmeranteils auf seine Ehefrau aus seinem Sonderbetriebsvermögen in sein Privatvermögen überführt worden sei. Diese Überführung erfasste der Beklagte als Entnahme gewinnwirksam mit dem Teilwert, wobei er zudem wegen der Überführung des Grundstücks ins Privatvermögen auch die im übertragenen Mitunternehmeranteil vorhandenen stillen Reserven gewinnwirksam erfasste.

Der Feststellungsbescheid vom 15.12.2008 mit einem für J.A. entsprechend festgestellten Veräußerungsgewinn in Höhe von xxxxx € (anteilige stille Reserven Mitunternehmeranteil xxxx € zuzüglich anteilige stille Reserven Grund und Boden im Sonderbetriebsvermögen xxxxx €) wurde – wie in den Vorjahren – der in der Feststellungserklärung als Empfangsbevollmächtigte benannten Klägervertreterin übersandt. Als Adressat der Feststellung war die Klägerin bezeichnet. Zudem war im Bescheid aufgeführt, dass die Bekanntgabe an die Empfangsbevollmächtigte mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten erfolge. 4

Die einzelnen Feststellungsbeteiligten sowie deren Gewinnanteile ergaben sich aus den nachfolgenden Feststellungen zur Verteilung des Gewinns auf die Mitunternehmer. Gegen den Bescheid legte die Klägerin am 23.12.2008 Einspruch ein, der trotz Aufforderung nicht begründet wurde. Mit der der Klägervertreterin am 20.02.2009 übersandten EE wurde der Einspruch gegen die gesonderte und einheitliche Feststellung vom 16. Mai 2007 als unbegründet zurückgewiesen. In der EE wurde wiederum die Klägerin als Einspruchsführerin bezeichnet. Angaben über die einzelnen Feststellungsbeteiligten erfolgten nicht. Auch wurde nicht ausgeführt, dass die Entscheidung mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten ergehen sollte. Eine Klage gegen die EE wurde nicht eingelegt. 5

Am 29.02.2012 beantragte die Klägerin eine Änderung des Feststellungsbescheids nach § 172 AO. Der Beklagte lehnte dies ab. Der dagegen eingelegte Einspruch wurde als unbegründet zurückgewiesen. Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage. 6

Die Klägerin ist der Auffassung, dass im Zusammenhang mit der Übertragung des Mitunternehmeranteils kein Veräußerungsgewinn für J.A. entstanden sei. Das im Sonderbetriebsvermögen gehaltene Grundstück habe sich vor der Anschaffung der Beteiligung im landwirtschaftlichen Betriebsvermögen des J.A. befunden. Aufgrund der Beteiligung an ihr, der Klägerin, hätte das Grundstück jedoch nach Eintritt der J.A. in die Gesellschaft als Sonderbetriebsvermögen beim Gesellschafter J.A. und damit als gewerbliches Betriebsvermögen erfasst werden müssen. Mit der Übertragung seines Mitunternehmeranteils auf seine Ehefrau sei das Grundstück wieder dem landwirtschaftlichen Betrieb des Beigeladenen zuzuordnen, da insbesondere auch keine Entnahme aus einem Betriebsvermögen erklärt worden sei. 7

Der Antrag vom 29.02.2012 auf Änderung bzw. Aufhebung der EE vom 20.02.2009 sei zu Unrecht abgelehnt worden. Die EE vom 20.02.2009 sei unwirksam, denn sie habe sich nicht gegen die Feststellungsbeteiligten gerichtet. Nur sie, die Klägerin, sei in der Entscheidung benannt worden. Es hätten jedoch die einzelnen Gesellschafter als Inhalts- und Bekanntgabeadressaten aufgeführt werden müssen. Eine wirksame Bekanntgabe der EE sei damit nicht erfolgt, denn der Verwaltungsakt sei insoweit inhaltlich nicht hinreichend bestimmt gewesen. Die strengen Form-, Inhalts- und Bekanntgabevoraussetzungen seien auch bei wiederholenden Verwaltungsakten zu beachten. 8

Noch aus weiteren Gründen sei weder die Einspruchsentscheidung vom 20.02.2009 noch der ursprüngliche Feststellungsbescheid den Gesellschaftern ordnungsgemäß bekanntgegeben worden. Die Bekanntgabe von Feststellungsbescheiden richte sich nämlich nach der 9

Vorschrift des § 183 AO. Sofern kein gemeinsamer Empfangsbevollmächtigter bestellt sei, gelte gemäß § 183 Abs. 1 Satz 2 AO ein zur Vertretung der Gesellschaft Berechtigter als Empfangsbevollmächtigter. Eine gemeinsame Empfangsbevollmächtigung nach § 183 Abs. 1 Satz 1 AO setze ein übereinstimmendes Handeln aller Beteiligten voraus und ein gemeinsamer Empfangsbevollmächtigter müsse daher von allen Feststellungsbeteiligten bestellt sein. Eine solche Bestellung habe es im Streitfall jedoch nicht gegeben. Vielmehr sei die der Klägervertreterin am 6.02.2002 erteilte Vollmacht mit uneingeschränkter Empfangsvollmacht nur von dem Geschäftsführer Gf unterzeichnet worden. Mangels gemeinsamer Bestellung der Klägervertreterin durch alle Feststellungsbeteiligten sei die vom Bekl. vorgenommene Bekanntgabe nach § 183 Abs. 1 AO unzulässig gewesen und damit unwirksam erfolgt. Ihr, der Klägerin, könnten auch die Eintragungen in den Mantelbögen der Feststellungserklärungen nicht entgegengehalten werden. Denn die einseitige Bestellung eines gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten durch den Geschäftsführer sei nicht ausreichend. Zudem habe der Geschäftsführer die Klägervertreterin auch nicht zur gemeinsamen Empfangsbevollmächtigung bestellen wollen. Die entsprechenden Hinweise in dem Kleingedruckten der Erklärungsvordrucke seien nicht auffällig und deutlich genug gestaltet und von ihm schlichtweg übersehen worden. Nach alledem sei eine Bekanntgabe allenfalls nach § 183 Abs. 1 Satz 2 AO und nicht nach § 183 Abs. 1 Satz 1 AO erfolgt. Bei einer Bekanntgabe nach § 183 Abs. 1 Satz 2 AO sei aber der Hinweis erforderlich, dass der Bescheid einheitlich für alle Feststellungsbeteiligten wirke. Der korrekte Hinweis sei eine Wirksamkeitsvoraussetzung mit der Folge, dass die EE vom 20.02.2009 noch nicht wirksam bekanntgegeben worden sei.

Aber auch für den Fall, dass die EE vom 20.02.2009 nicht unwirksam ergangen sei, sei sie gemäß §§ 172 Abs. 1 Nr. 2a und Satz 2, 181 Abs. 1 Satz 1 AO aufzuheben. Denn der Beigeladene J.A. habe seinen Gesellschaftsanteil mit Wirkung zum 01.01.2007 übertragen. Er sei damit nach § 352 Abs. 1 Nr. 3 AO selbst einspruchsbefugt gewesen und hätte nach § 360 Abs. 3 AO notwendig zum Verfahren hinzugezogen werden müssen. Mangels Unterlassung der gebotenen Hinzuziehung leide die EE vom 20.02.2009 an einem wesentlichen Verfahrensmangel und sei deswegen nach § 172 Abs. 1 Nr. 2a und Satz 2 AO aufzuheben. Dies habe der Beklagte verkannt und insoweit den Änderungsantrag vom 29.02.2012 zu Unrecht abgelehnt. Da die EE vom 20.02.2009 – wie bereits ausgeführt – keine Wirksamkeit entfaltet habe bzw. nach §§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a und Satz 2, 181 Abs. 1 Satz 1 AO aufzuheben sei, sei über den Einspruch vom 23.12.2008 noch nicht wirksam entschieden worden. Der Beklagte sei daher zur Abhilfe oder zum Erlass einer wirksamen EE zu verpflichten. 10

Die Klägerin und der Beigeladene beantragen, 11

die EE vom 20.02.2009 nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 a und Satz 2 AO aufzuheben und den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 31.05.2012 und der EE vom 10.07.2012 zu verpflichten, eine geänderte gesonderte und einheitliche Feststellung für 2007 ohne Ansatz eines Veräußerungsgewinns für den Beigeladenen J.A. vorzunehmen. 12

Der Beklagte beantragt, 13

die Klage abzuweisen. 14

Er verweist auf die Gründe seiner EE und ist der Auffassung, dass die EE vom 20.02.2009 weder nichtig noch unwirksam oder fehlerhaft sei. Der Geschäftsführer der Klägerin habe der Klägervertreterin am 06.02.2002 eine Vollmacht mit uneingeschränkter Empfangsvollmacht für die Gesellschaft erteilt. Danach seien Mitteilungen aller Art, insbesondere 15

Verwaltungsakte und gerichtliche Entscheidungen, dem Bevollmächtigten zuzustellen. Ferner habe die Klägerin die Klägervertreterin seit 2003 stets in den Feststellungserklärungen als Empfangsbevollmächtigte angegeben. Die Erteilung einer Empfangsvollmacht sei nicht an eine bestimmte Form gebunden. Werde eine Person in einer Steuererklärung als Empfangsbevollmächtigte benannt, so sei insbesondere dann von einer wirksamen Bestellung durch die Empfangsvollmacht auszugehen, wenn die benannte Person der steuerliche Berater der Gesellschaft sei. Im Streitfall seien daher sowohl die Feststellungsbescheide als auch die Einspruchsentscheidungen wegen der Empfangsvollmacht wirksam an alle Beteiligten zugestellt worden. Die nach § 183 Abs. 1 Satz 1 AO erteilte Empfangsvollmacht habe auch für den ausgeschiedenen Gesellschafter J.A. weiter gegolten, da sie nicht gegenüber dem Finanzamt widerrufen worden sei. Die streitigen Bescheide seien daher wirksam bekanntgegeben worden. Ebenso sei der Einwand der Klägerin, dass die fehlende Hinzuziehung des ausgeschiedenen Gesellschafters J.A. ein Verfahrensmangel sei, nicht zutreffend. Der Einspruch vom 23.12.2008 sei vom gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten ausdrücklich im Namen der Klägerin erhoben worden. Daneben seien weder einzelne Gesellschafter im Einspruch benannt noch seien konkrete Einwendungen erhoben worden, aus denen sich ein Rechtsschutzbegehren einzelner Gesellschafter hätte ergeben können. Entgegen der Auffassung der Klägerin sei die EE vom 20.02.2009 auch nicht deswegen unwirksam, weil ihr der Hinweis fehle, dass die Entscheidung mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten erfolge. Die Rechtsprechung halte diesen Hinweis bei Bekanntgabe an einen nach § 183 Abs. 1 Satz 1 AO bestimmten gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten nicht für erforderlich.

Der Senat hat am 03.12.2014 in der Sache mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. 16

Entscheidungsgründe 17

Die Klage ist begründet. Der Feststellungsbescheid ist hinsichtlich des Beigeladenen zu ändern (siehe im einzelnen unter 2). 18

1. 19

Zwar weist die EE vom 20.02.2009 – entgegen der Auffassung der Klägerin - weder schwere noch offenkundige Mängel auf, die zur Nichtigkeit führen (§ 125 Abs.1 AO), sie ist auch nicht mangels Bekanntgabe unwirksam (§ 124 Abs.1 AO). 20

Ein Bescheid über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung ist ein Verwaltungsakt i.S. des § 118 AO und muss als solcher inhaltlich hinreichend bestimmt sein (§ 119 Abs.1 AO). Dabei kommt es darauf an, dass sich aus seinem gesamten Inhalt ergibt, für welche Gesellschafter der Gewinn festgestellt wird und wie hoch der Gewinnanteil des einzelnen Gesellschafters ist (vgl. BFH-Urteile vom 28.März 1979 I R 219/78, BFHE 128, 14, BStBl II 1979, 718; vom 8.April 1986 VIII R 343/82, BFH/NV 1986, 647). Adressaten eines Gewinnfeststellungsbescheids sind diejenigen, für die dieser seinem Inhalt nach bestimmt ist. Das sind bei einem Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewinns einer Personengesellschaft deren Gesellschafter, wenn diese als Mitunternehmer anzusehen sind. In einem solchen Fall ist es nach ständiger Rechtsprechung des BFH (vgl. Urteil vom 07.04.1987 VIII R 259/84, BFHE 150, 331, BStBl II 1987, 766) nicht notwendig, dass alle Gesellschafter (als Inhaltsadressaten) im Anschriftenfeld des Bescheides aufgeführt werden. Es genügt in der Regel, wenn im Anschriftenfeld die Personengesellschaft als solche bezeichnet wird (Sammelbezeichnung) und sich alle Gesellschafter eindeutig als Adressaten aus dem für die Verteilung des Gewinns vorgesehenen Teil des Bescheides ergeben. (vgl. 21

Über den im Namen der Personengesellschaft am 23.12.2008 eingelegten Einspruch hat das Finanzamt am 20.02.2009 bereits entschieden. Die Einspruchsentscheidung entscheidet aus der Sicht eines objektiven Betrachters über einen Einspruch, der für die Feststellungsbeteiligten eingelegt wurde. Es ist nicht notwendig, dass alle Gesellschafter (als Adressaten) im Anschriftenfeld der Einspruchsentscheidung erneut wie im vorhergehenden Feststellungsbescheid aufgeführt werden. Es genügt, wenn im Anschriftenfeld die Personengesellschaft – wie im angefochtenen Feststellungsbescheid – als solche bezeichnet wird, wenn sich aufgrund der abweisenden Entscheidung keine abweichende Verteilung des Gewinns auf die einzelnen Gesellschafter ergibt. Die Einspruchsentscheidung ist entgegen der Auffassung der Klägerin insoweit weder nichtig noch unwirksam. Denn ein Verwaltungsakt leidet nur dann 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. Die Angabe des Inhaltsadressaten ist konstituierender Bestandteil jedes Verwaltungsaktes; dieser muss gemäß § 119 Abs.1 AO hinreichend bestimmt angeben, wem gegenüber der Einzelfall geregelt werden soll. Der Inhaltsadressat ist aber genügend bestimmt, wenn Zweifel durch Auslegung behoben werden können. Zur Auslegung können beigelegte Unterlagen und insbesondere zeitlich vorhergehende Bescheide herangezogen werden. Bei der Auslegung kommt es nicht darauf an, wie ein außenstehender Dritter die Erklärung der Behörde auffassen musste; entscheidend ist vielmehr, wie der Betroffene selbst nach den ihm bekannten Umständen den materiellen Gehalt der Erklärung unter Berücksichtigung der Grundsätze von Treu und Glauben verstehen konnte (BFH-Beschluss vom 25.08.1981 VII B 3/81, BFHE 134, 97, BStBl II 1982, 34; Urteil vom 30.09.1988 III R 218/84, BFH/NV 1989, 749). Im Streitfall musste die Klägerin davon ausgehen, dass die EE vom 20.02.2009 die gleichen Inhaltsadressaten (Sammelbezeichnung) hatte wie der angefochtene Feststellungsbescheid, auf den in der EE ausdrücklich Bezug genommen wurde. Demgegenüber ergeben sich keine vernünftigen Anhaltspunkte dafür, dass der Beklagte die EE an einen anderen Inhaltsadressaten richten wollte.

Die EE vom 20.02.2009 ist daher weder nichtig noch – gegenüber der Klägerin - unwirksam und entgegen der Auffassung der Klägerin aus diesen Gründen (gegenüber der Klägerin) auch nicht (formal) aufzuheben.

Der Feststellungsbescheid vom 15.12.2008 und die EE vom 20.02.2009 sind auch gegenüber allen Inhaltsadressaten wirksam geworden, denn der Feststellungsbescheid und die EE sind an die Klägervertreterin mit Wirkung für und gegen die Beteiligten bekannt gegeben worden. Für die Klägervertreterin bestand eine Empfangsvollmacht für alle Feststellungsbeteiligten, die für den Gesellschafter J.A. auch noch nach seinem Ausscheiden aus der KG wirkte.

Nach § 122 Abs.1 Satz 1 AO ist ein Verwaltungsakt dem Beteiligten bekanntzugeben, für den er bestimmt ist. Die Bekanntgabe kann auch gegenüber einem Bevollmächtigten erfolgen, § 122 Abs. 1 Satz 3 AO. Der Senat ist insoweit zu der Überzeugung gelangt, dass die Klägervertreterin Empfangsbevollmächtigte für alle Feststellungsbeteiligten war.

Eine Bevollmächtigung i.S. des § 122 Abs. 1 Satz 3 AO muss nicht schriftlich vorliegen. Sie kann sich auch aus den Umständen ergeben. Dies ergibt sich aus § 80 Abs. 1 Satz 3 AO. Danach hat der Bevollmächtigte seine Vollmacht nur auf Verlangen schriftlich nachzuweisen (vgl. BFH-Beschluss vom 12.10.2005 XI B 11/04, BFH/NV 2006, 237). Die Klägerin hat in ihren von der Klägervertreterin gefertigten Feststellungserklärungen seit 2003 stets die Klägervertreterin als Empfangsbevollmächtigte angegeben. Die Klägervertreterin wurde

darüber hinaus schriftlich vom Geschäftsführer der Klägerin mit einer uneingeschränkten Empfangsvollmacht betraut. Der Beklagte konnte bei dieser Sachlage von einer ordnungsgemäßen Bevollmächtigung der Klägervertreterin ausgehen. Soweit die Klägerin dagegen einwendet, dass der Geschäftsführer überhaupt nicht die Klägervertreterin zur gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten habe bestellen wollen, überzeugt diese Darlegung nicht. Sie steht im Widerspruch zu der Bevollmächtigung vom 06.02.2002 und zu den Eintragungen in den Feststellungserklärungen. Entgegen der Meinung der Klägerin ist der Senat auch der Auffassung, dass die Erläuterungen zur Empfangsvollmacht in den Vordrucken der Feststellungserklärungen hinreichend deutlich dargestellt sind. Hinzu kommt im Streitfall, dass die entsprechenden Eintragungen vom Klägervertreter vorgenommen wurden, bei dem die Bedeutung und die Wirkung einer Empfangsvollmacht als bekannt voraus gesetzt werden muss. Der Senat ist daher zu der Überzeugung gelangt, dass die Klägervertreterin ordnungsgemäße Empfangsbevollmächtigte im Sinne des § 183 Abs. 1 Satz 1 AO war und noch ist.

Darüber hinaus wäre für die Klägervertreterin auch von einer ausreichenden Rechtsscheinsvollmacht auszugehen. Die Frage, ob auch Rechtsscheinsvollmachten für die Annahme einer Empfangsvollmacht nach § 183 Abs. 1 Satz 1 AO genügen können, wird vom BFH in ständiger Rechtsprechung bejaht (vgl. Urteile vom 25.09.1990 IX R 84/88, BFHE 162, 4, BStBl II 1991, 120, unter B.IV., und vom 28.11.2001 X R 23/97, BFH/NV 2002, 614, unter II.1.c bb). Auch das BVerfG hält die Anwendung der zu den Rechtsscheinsvollmachten entwickelten Grundsätze im Steuerrecht für verfassungsgemäß (Beschluss vom 15.02.1985 1 BvR 338/84, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 1986, 259).

27

Wie bereits dargelegt, braucht nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung und der herrschenden Meinung im Schrifttum die Bevollmächtigung nicht ausdrücklich zu erfolgen. Als Bevollmächtigter i.S. der § 80 Abs.1 Satz 1, § 122 Abs.1 Satz 3 AO gilt auch derjenige, der ohne ausreichende Vollmacht gegenüber den Finanzbehörden wie ein Bevollmächtigter auftritt, wenn der von ihm durch sein Auftreten erzeugte Rechtsschein der Bevollmächtigung dem Vertretenen zurechenbar ist. Dabei wird von einer Anscheinsvollmacht gesprochen, wenn der Vertretene das Handeln eines angeblichen Vertreters nicht kennt, er es aber bei pflichtgemäßer Sorgfalt hätte erkennen und verhindern können, und wenn ferner der Geschäftsgegner nach Treu und Glauben annehmen durfte, der Vertretene dulde und billige das Handeln seines Vertreters. Eine Duldungsvollmacht ist gegeben, wenn der Vertretene es wissentlich geschehen lässt, dass ein anderer für ihn wie ein Vertreter auftritt, und der Geschäftsgegner – wie im Streitfall – dieses Dulden nach Treu und Glauben dahin verstehen darf, dass der als Vertreter Handelnde bevollmächtigt ist (BFH, Urteil vom 25.09.1990 IX R 84/88, BFHE 162, 4, BStBl II 1991, 120 m.w.N.). Hier haben es die Inhaltsadressaten seit 2003 offensichtlich akzeptiert, dass die Feststellungsbescheide immer an die Klägervertreterin als Empfangsbevollmächtigte gerichtet waren. In den für sie gefertigten Feststellungserklärungen wurden zudem entsprechende Angaben zur Bevollmächtigung gemacht. Dabei ist davon auszugehen, dass die Feststellungsbeteiligten über den Inhalt der Erklärungen und über die Feststellungsbescheide informiert waren. Insoweit wäre im Streitfall zumindest eine Duldungsvollmacht gegeben gewesen, denn es ist davon auszugehen, dass die Gesellschafter, sollten sie keine ausdrückliche oder stillschweigende Vollmacht erteilt haben, Kenntnis davon hatten, dass die Klägervertreterin als Empfangsbevollmächtigte gegenüber dem Beklagten auftrat, weshalb dann eine Bevollmächtigung im Wege der Duldungsvollmacht vorgelegen hätte.

28

Entgegen der Auffassung der Klägerin ist auch das Ausscheiden eines Gesellschafters im Streitfall ohne Bedeutung, denn nach der Rechtsprechung des BFH, der sich der erkennende

29

Senat anschliesst, wirkt eine nach § 183 Abs. 1 Satz 1 AO vorliegende Vollmacht auch in Fällen des Ausscheidens eines Gesellschafters oder der Auflösung der Gesellschaft bis zu ihrem Widerruf fort (vgl. § 183 Abs. 3 Satz 2 AO, BFH Beschluss vom 05.05.2011 X B 139/10, BFH/NV 2011, 1291 mw.N.). Ein Widerruf aber wurde nicht ausgesprochen. Die streitige Einspruchsentscheidung bzw. der streitige Feststellungsbescheid sind daher auch für den ausgeschiedenen Gesellschafter zutreffend an den Klägervertreter zugestellt worden.

Soweit die Klägerin des Weiteren der Auffassung ist, dass aufgrund des fehlenden Hinweises nach § 183 Abs. 1 Satz 5 AO (Bekanntgabe an den Feststellungsbeteiligten für und mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten) die EE vom 20.02.2009 nicht wirksam sei, teilt der Senat auch diese Auffassung nicht. Nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. Urteil vom 16.03.1993 XI R 42/90 m.w.N.) ist der Hinweis nach § 183 Abs. 1 Satz 5 AO dann nicht erforderlich, wenn der Bescheid – wie hier im Streitfall – einer nach § 183 Abs. 1 Satz 1 AO bevollmächtigten Person bekanntgegeben wird. 30

2. 31

Der Beklagte hat die von der Klägerin begehrte Änderung nach §§ 172 Abs. 1 Nr. 2 a und Satz 2, 181 Abs. 1 Satz 1 AO im Ergebnis jedoch zu Unrecht abgelehnt, denn die Einspruchsentscheidung ist entgegen der Auffassung des Beklagten gegenüber dem Beigeladenen J.A. nicht wirksam. Die beantragte Änderung hätte daher nicht abgelehnt werden dürfen. 32

Aufgrund des von der Klägerin am 23.12.2008 eingelegten Einspruchs hätte der Beklagte den ausgeschiedenen Gesellschafter J.A. nach § 360 Abs. 3 AO zum Einspruchsverfahren hinzuziehen müssen. Nach § 360 Abs. 3 AO sind Dritte zum Verfahren hinzuzuziehen, wenn sie an dem streitigen Rechtsverhältnis so beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Das gilt nicht für Mitberechtigte, die nach § 352 AO nicht befugt sind, Einspruch einzulegen. Die notwendige Hinzuziehung gehört zur Grundordnung des Verfahrens; auf sie kann nicht verzichtet werden. Die Unterlassung einer notwendigen Hinzuziehung ist ein Verfahrensfehler, der jedoch im finanzgerichtlichen Verfahren geheilt werden kann. 33

Im Streitfall war der ausgeschiedene Gesellschafter nach § 352 Abs. 1 Nr. 3 AO befugt, gegen die Feststellungsbescheide Einspruch einzulegen. Die Einspruchsbefugnis setzt für einen ausgeschiedenen Gesellschafter lediglich voraus, dass er durch den Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt sein kann. Das ist bei den gemeinschaftlichen Einkünften und den Sondergewinnen und Sonderverlusten der Fall. Eine Hinzuziehung kann ausnahmsweise nur dann unterbleiben, wenn der ausgeschiedene Gesellschafter unter keinem Gesichtspunkt durch den Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt sein kann (z.B. streitige Sonderbetriebsausgaben eines anderen Gesellschafters). Der Bekl. hat diese notwendige Hinzuziehung zu Unrecht unterlassen. Dies hat zur Folge, dass die Einspruchsentscheidung gegenüber dem ausgeschiedenen Gesellschafter keine Wirkung entfaltet hat. Er ist an die Entscheidung nicht gebunden, sie ist ihm gegenüber aufgrund des schwerwiegenden Verfahrensfehlers unwirksam. Hat die Finanzbehörde – wie hier im Streitfall – eine notwendige Hinzuziehung gemäß § 360 Abs. 3 Satz 1 AO unterlassen, ist die Einspruchsentscheidung zwar fehlerhaft. Dieser Fehler ist aber nicht so schwerwiegend, dass er gemäß § 125 AO zur unheilbaren Nichtigkeit der Einspruchsentscheidung führt. Vielmehr ist der Fehler dadurch zu heilen, dass im anschließenden Klageverfahren der Beteiligte, dessen Interessen vom Klagebegehren berührt wird, nunmehr gemäß § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO beigeladen wird. Da die Einspruchsentscheidung gegenüber ihm keine Wirksamkeit entfaltet hat, kann er nunmehr hinsichtlich aller Einwendungen Gehör finden. Durch die 34

Beiladung wird dem Beigeladenen nunmehr also sein Recht eingeräumt, geltend zu machen, in seinen Rechten verletzt zu sein. Soweit der Beklagte dazu meint, er hätte überhaupt keinen Anlass gehabt habe, den ehemaligen Gesellschafter J.A. zum Einspruchsverfahren hinzuzuziehen, verkennt er, dass bei einem ausgeschiedenen Gesellschafter eine Hinzuziehung zum Einspruchsverfahren nach § 360 Abs. 3 i.V.m. § 352 Abs. 1 Nr. 3 AO klar geregelt ist und nur in absoluten Ausnahmefällen – wie oben ausgeführt – unterbleiben kann. Ohne Bedeutung ist in diesem Falle, dass die EE dem Empfangsbevollmächtigten des Beigeladenen zugestellt wurde. Durch diese Zustellung wird der Verfahrensfehler nicht geheilt, da der Beigeladene durch die fehlende Hinzuziehung überhaupt nicht in die Lage versetzt wurde, die ihm zustehenden besonderen Rechte auszuüben.

Nach den insoweit unbestrittenen Ausführungen der Klägervertreterin befand sich das Grundstück des Beigeladenen zunächst im landwirtschaftlichen Vermögen des Beigeladenen und ist nur wegen des Bilanzierungsvorrangs bei der Klägerin erfasst worden. Bei Zuordnungskonkurrenzen zwischen einem landwirtschaftlichen Betrieb und einer gewerblichen Gesellschaft sind aktive Wirtschaftsgüter, die unmittelbar der Personengesellschaft zur Nutzung überlassen werden, dort unter den Voraussetzungen eines wirtschaftlichen Beitrags zum Gesellschaftszweck anzusetzen. Sie sind auch dann Sonderbetriebsvermögen, wenn sie bereits Betriebsvermögen bei einem landwirtschaftlichen Betriebs des Gesellschafters waren; die Einordnung zum Sonderbetriebsvermögen ist vorrangig (vgl. Schmidt/Wacker 32. Aufl. § 15 Rz 534 m.w.N.). Entfällt bei einem solchen Grundstück aufgrund der Aufgabe der Beteiligung durch schenkweise Übertragung des Mitunternehmeranteils auf die Ehefrau die Zuordnung zum gewerblichen Sonderbetriebsvermögen, so liegt – und dies hat der Beklagte verkannt – keine mit dem Teilwert zu erfassende (Zwangs-) Entnahme vor. Vielmehr muss das Grundstück unter Fortführung der Buchwerte wieder dem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen zugeordnet werden (vgl. Schmidt/Wacker 32. Aufl. § 15 Rz 539 m.w.N), soweit – wie hier – der landwirtschaftliche Betrieb noch besteht. 35

Der Beklagte hat daher zu Unrecht einen Veräußerungsgewinn beim Beigeladenen erfasst. Es handelte sich vielmehr um eine unentgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils, der zu Buchwerten erfolgen konnte, da das Grundstück nicht in das Privatvermögen des J.A. überführt wurde, sondern mangels Entnahmehandlung zu Buchwerten im vorhandenen landwirtschaftlichen Betriebsvermögen ausgewiesen werden musste. Der Beklagte ist insoweit zu Unrecht im Feststellungsbescheid von einer (Zwangs-) Entnahme des Grundstücks in das Privatvermögen des Beigeladenen ausgegangen. 36

Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs.1, 136 Abs. 1 FGO. 37

Die Entscheidung zur Vollstreckbarkeit ergibt sich aus §§ 709 ZPO, 155 FGO. 38