Urteil vom 24. Juli 2013, I R 57/11

Inhaltsadressat von Feststellungsbescheiden - Analoge Anwendung von § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO bei doppelstöckigen Personengesellschaften - Keine Teilrücknahme des Rechtsmittels und kein Rechtsmittelverzicht durch zulässige Beschränkung des Revisionsantrags

BFH I. Senat

AO § 179 Abs 2 S 1, AO § 179 Abs 2 S 2, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, AO § 180 Abs 3 S 1 Nr 1, AO § 180 Abs 5 Nr 1, FGO § 120 Abs 1 S 2, FGO § 120 Abs 3 Nr 1, AO § 125 Abs 1, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, EG Art 43, AEUV Art 49, EStG § 15a Abs 5 Nr 3, EStG § 15a Abs 5 Nr 3, EStG § 2a Abs 3, EStG § 2a Abs 3, EStG § 2a Abs 4 Nr 2, EStG § 2a Abs 3, EStG § 52 Abs 3 S 5

vorgehend FG Düsseldorf, 21. Juli 2011, Az: 1 K 4383/09 F

Leitsätze

1. Sowohl Feststellungsbescheide nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO als auch die Bescheide zur Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO (hier: § 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG 1997 i.d.F. des StBereinG) sind nicht an die Personengesellschaft selbst, sondern an die an ihr beteiligten Gesellschafter (Mitunternehmer) zu richten. Ein Feststellungsbescheid, der dies nicht beachtet, ist nichtig (ständige Rechtsprechung) .

2. Soweit der Senat mit Urteil vom 24. April 2007 I R 33/06 (BFH/NV 2007, 2236) entschieden hat, dass Bescheide, mit denen die im Rahmen einer ausländischen Personengesellschaft erzielten Einkünfte festgestellt werden, gegen die Personengesellschaft selbst zu richten sind, hält er hieran nicht mehr fest .

Tatbestand

A. Zwischen den Beteiligten ist zum einen umstritten, ob es mit der unionsrechtlichen Niederlassungsfreiheit vereinbar ist, dass nach § 15a Abs. 5 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG 1990/1997) dem Kommanditisten einer österreichischen KG in Höhe der (sog.) überschießenden Außenhaftung keine ausgleichsfähigen Verluste zugerechnet werden; umstritten ist zum anderen, ob die Hinzurechnung der nach § 2a Abs. 3 EStG 1990/1997 abgezogenen Verluste gemäß § 2a Abs. 4 Nr. 2 i.V.m. § 52 Abs. 3 Satz 5 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Bereinigung von steuerlichen Vorschriften (Steuerbereinigungsgesetz 1999 --StBereinG--) vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2601, BStBl I 2000, 13) --EStG 1997 n.F.-- im Streitfall gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot verstößt.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine inländische GmbH & Co. KG, hielt Anteile an ausländischen Vertriebsgesellschaften eines Konzerns. Ihr alleiniger Kommanditist war in den Streitjahren (1995 bis 1997 und 1999) B, dem zugleich sämtliche Vermögensrechte zustanden.

3 Die Klägerin war Kommanditistin der in Österreich ansässigen Ö-KG; ihr Anteil belief sich auf 60 v.H. Im Übrigen war nur noch der in der Bundesrepublik Deutschland nicht steuerpflichtige X an der Ö-KG beteiligt. Die Ö-KG erzielte seit ihrer Gründung (1993) bis einschließlich des Wirtschaftsjahrs 1998/1999 nur Verluste, die zwar ab dem Wirtschaftsjahr 1994/1995 das tatsächlich eingezahlte Kommanditkapital überschritten haben, vor dem Abschlussstichtag jedoch durch entsprechende und im Firmenbuch des zuständigen Landesgerichts in Österreich eingetragene Kapitalerhöhungen gedeckt worden waren.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ für die Streitjahre jeweils zwei Feststellungsbescheide.

5 Zum einen stellte das FA mit den Bescheiden "über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen" vom 20. Dezember 2005 "für die an der (Ö-KG) beteiligte (Klägerin) ... den Anteil an den nach DBA steuerfreien gewerblichen Einkünften aus Betriebsstätten in Österreich, die bei Anwendung nach § 2a Absatz 3 EStG zu berücksichtigen sind ..." fest (für 1995: ./. 1.519.989,15 DM; 1996: ./. 1.878.205,94 DM; 1997: ./. 1.979.302,82 DM;

1999: ./. 291.704 DM). Der für das Streitjahr 1999 ergangene Bescheid enthielt zudem die Feststellung, dass "(die Ö-KG) zwei Betriebsstätten in Österreich im Wirtschaftsjahr 1998/1999 entgeltlich übertragen hat (§ 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG)". Im Begründungsteil sämtlicher Bescheide wurde unter Bezugnahme auf § 181 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) erläutert, dass sie nach Ablauf der Feststellungsfrist ergehen und nur für Steuerfestsetzungen von Bedeutung seien, bei denen die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen sei. Die festgestellten Einkünfte wurden den Gesellschaftern der Klägerin nicht zugerechnet; diese sind in den Bescheiden auch nicht genannt. Nach dem Hinweisteil der Verfügungen "(werden) der Gewinn und die sonstigen in diesem Bescheid getroffenen Entscheidungen ... der Einkommensteuerveranlagung zugrunde gelegt".

6 Zum anderen wurden mit den gleichfalls an die Klägerin als Gesellschafterin der Ö-KG gerichteten und in nämlicher Weise gefassten weiteren Bescheiden vom 20. Dezember 2005 "über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 15a Absatz 4 EStG" die Höhe der zum Ende der jeweiligen Wirtschaftsjahre (28./29. Februar) verrechenbaren Verluste aus den Betriebsstätten in Österreich (Ö-KG) festgestellt (für 1995: 835.508,78 DM; 1996: 2.718.896,67 DM; 1997: 4.701.231,19 DM; 1999: 4.998.079 DM).

7 Das FA stellte mit Bescheiden vom 1. September 2009 für das Streitjahr 1999 den Anteil der Klägerin an den abkommensrechtlich freigestellten gewerblichen Einkünften aus Betriebsstätten in Österreich auf ./. 348.649 DM sowie den verrechenbaren Verlust zum 28. Februar 1999 auf 5.007.333,58 DM fest. Auch diese Änderungsbescheide entsprechen in ihrer Adressierung und sonstigen Gestaltung den zunächst ergangenen Verfügungen. Lediglich im Erläuterungsteil der Änderungsbescheide wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 26. Februar 2009 Bezug genommen. Der Bericht weist auf die Konzernzugehörigkeit der Ö-KG hin und stellt in der Anlage die Entwicklung ihres Kommanditkapitals dar. Die Beteiligungsverhältnisse an der Klägerin sind nicht erwähnt.

8 Die dagegen erhobene Klage hat das Finanzgericht (FG) abgewiesen. Im Hinblick auf die Feststellung der österreichischen Betriebsstättenverluste sei die Klage für die Streitjahre 1995 bis 1997 unzulässig, da die Klägerin die Höhe dieser Feststellungen nicht beanstandet habe. Für das Streitjahr 1999 gelte zwar dasselbe, so dass die Klägerin auch insoweit die festgestellten Betriebsstättenverluste nicht anfechten könne; jedoch sei die Klägerin im Hinblick auf die weitere Feststellung zum Nachversteuerungstatbestand gemäß § 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG 1997 n.F. anfechtungsbefugt. Gleiches gelte im Hinblick auf die Feststellungen zu den verrechenbaren Verlusten für sämtliche Streitjahre. Die Klage sei jedoch nicht begründet (FG Düsseldorf, Urteil vom 22. Juli 2011 1 K 4383/09 F, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2011, 1969).

9 Die Klägerin hat Revision eingelegt und in der Revisionsschrift alle bereits mit der Klage angefochtenen Feststellungsgegenstände genannt. Sie beantragt sinngemäß, das vorinstanzliche Urteil sowie

1. die Feststellungsbescheide gemäß § 15a Abs. 4 EStG 1990/ 1997 vom 20. Dezember 2005 betreffend die Streitjahre 1995 bis 1997 und 1999 aufzuheben und die Feststellung der verrechenbaren Verluste in dem Umfang zu mindern, dass die der Klägerin zugerechneten Verluste aus ihrer Beteiligung an der Ö-KG in vollem Umfang als ausgleichsfähig qualifiziert werden,

2. den Feststellungsbescheid vom 1. September 2009 betreffend das Streitjahr 1999 insoweit aufzuheben, als mit dem Bescheid die entgeltliche Übertragung der zwei veräußerten Betriebsstätten in Österreich im Wirtschaftsjahr 1998/1999 (§ 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG 1997 n.F.) festgestellt wird.

10 Einwände gegen die Höhe der festgestellten steuerfreien Auslandseinkünfte (Betriebsstätten in Österreich) wurden nicht erhoben.

Entscheidungsgründe

B. Das Verfahren betreffend die Feststellungen des verrechenbaren Verlusts nach § 15a EStG 1990/1997 wird abgetrennt (§ 73 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und an den nach dem Geschäftsverteilungsplan des Bundesfinanzhofs (BFH) für 2013 (BStBl II 2013, 63) dafür zuständigen IV. Senat des BFH abgegeben.

C.

12 Gegenstand des Revisionsverfahrens ist nunmehr ausschließlich die Feststellung der Hinzurechnung nach § 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG 1997 n.F. (nachfolgend zu 1.). Die hierauf beschränkte Revision ist bereits deshalb begründet, weil

der angefochtene Bescheid nicht an die betroffenen Gesellschafter der Klägerin, sondern an diese selbst gerichtet war (nachfolgend zu II.). Demgemäß ist es auch ausgeschlossen, dass der Senat im anhängigen Verfahren zu den zwischen den Beteiligten umstrittenen materiellen Rechtsfragen Stellung nimmt.

13 I. Das FG hat die Klage gegen die Bescheide zur Feststellung der Anteile der Klägerin an den nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 4. Oktober 1954 (BGBl II 1955, 749, BStBl I 1955, 370) --DBA-Österreich 1954-- steuerfreien und nach § 2a Abs. 3 EStG 1990/1997 zu berücksichtigenden gewerblichen Einkünften aus Betriebsstätten in Österreich für sämtliche Streitjahre (1995 bis 1997 sowie 1999) als unzulässig angesehen, weil die Klägerin hiergegen weder dem Grunde noch der Höhe nach Einwendungen erhoben habe. Obgleich auch diese Feststellungsbescheide im Rubrum der Revisionsschrift genannt worden sind, sind sie nicht Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden; die Revision ist deshalb insoweit auch nicht als unzulässig zu verwerfen.

14 Zwar handelt es sich bei den vorgenannten Feststellungen um Regelungen, die gegenüber der Feststellung des Hinzurechnungstatbestands nach § 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG 1997 n.F. (hier: Streitjahr 1999) eigenständig und damit selbständige Streitgegenstände eines finanzgerichtlichen Verfahrens sind. Im Streitfall ist jedoch zu berücksichtigen, dass der Revisionsantrag in der Revisionsbegründungsschrift auf die Feststellungen nach § 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG 1997 n.F. sowie nach § 15a EStG 1990/1997 beschränkt wurden und deshalb --ungeachtet dessen, dass die Klägerin die Revision zunächst ohne diese Einschränkung eingelegt hat-- das vorinstanzliche Urteil hinsichtlich des nicht angefochtenen Teils (hier: Feststellung zu den nach dem DBA-Österreich 1954 steuerfreien Betriebsstätteneinkünften) rechtskräftig geworden ist. Tragend hierfür ist, dass nach § 120 Abs. 1 Satz 2 FGO die schriftlich eingelegte Revision nur das angefochtene Urteil bezeichnen muss und erst die Revisionsbegründung einen bestimmten Antrag erfordert (§ 120 Abs. 3 Nr. 1 FGO). Daraus ergibt sich, dass das Gesetz dem Revisionskläger erst bei Ablauf der Revisionsbegründungsfrist die verbindliche Entscheidung abverlangt, welches --im Antrag konkret bestimmte-- Ziel er mit seinem Rechtsmittel verfolgen will. Eine Revisionsschrift, die --wie im Streitfall-- diesen Antrag und die weiteren Bestandteile des § 120 Abs. 3 FGO nicht enthält, kann nicht als umfassende Anfechtung des gesamten FG-Urteils gewertet werden. In der danach zulässigen Beschränkung des Revisionsantrags liegt weder eine Teilrücknahme des Rechtsmittels noch ein Rechtsmittelverzicht (BFH-Urteil vom 17. März 2010 IV R 25/08, BFHE 228, 509, BStBl II 2010, 622; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 7, m.w.N.).

15 II. Die für das Streitjahr 1999 getroffene Feststellung zum Hinzurechnungstatbestand nach § 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG 1997 n.F. ist --was die Vorinstanz außer Acht gelassen hat-- aufzuheben, weil sie an die Klägerin selbst, nicht hingegen an die an ihr beteiligten Gesellschafter (B; Komplementär–GmbH) gerichtet ist.

16 1. Nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a i.V.m. § 179 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 2 AO sind die einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte sowie die mit ihnen im Zusammenhang stehenden anderen Besteuerungsgrundlagen gesondert und einheitlich festzustellen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerrechtlich zuzurechnen sind. Da weder das Einkommensteuergesetz noch das Körperschaftsteuergesetz eine Steuerpflicht der Personengesellschaft kennt, gehören zu den einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtigen Einkünften nur die Gewinnanteile, die in der Person der Gesellschafter steuerpflichtig sind; aus dem festzustellenden Gewinn sind deshalb die im Inland nicht steuerbaren oder steuerbefreiten Einkünfte auszuscheiden (Senatsbeschluss vom 13. Mai 2013 I R 39/11, BFHE 241, 1, m.w.N.). Die hiervon betroffenen Einkünfte sind jedoch nach § 180 Abs. 5 AO in entsprechender Anwendung des § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO festzustellen, wenn die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage ausgenommenen Einkünfte bei der Festsetzung der Steuern der beteiligten Personen von Bedeutung sind. Hierbei handelt es sich um einen eigenständigen Verwaltungsakt, der in formeller Hinsicht entweder selbständig oder in Verbindung mit den nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO zu treffenden Regelungen erlassen werden kann (Senatsurteil vom 4. April 2007 I R 110/05, BFHE 217, 535, BStBl II 2007, 521; Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 180 AO Rz 102, m.w.N.). In die Feststellungen nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO sind nicht nur die nach dem jeweiligen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu befreienden und auf Antrag des Steuerpflichtigen bei der Ermittlung des Gesamtbetrags abziehbaren Verluste i.S. von § 2a Abs. 3 EStG 1997 einzubeziehen; Gegenstand der Feststellungen ist --als "andere Besteuerungsgrundlage" i.S. von § 180 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO-- auch der Hinzurechnungstatbestand gemäß § 2a Abs. 4 EStG 1997 n.F. (Senatsurteil vom 28. November 2007 I R 25/07, BFH/NV 2008, 1097).

17 a) Selbst dann, wenn die gemeinschaftlichen Einkünfte von den Gesellschaftern einer Personengesellschaft, d.h. von

den Gesellschaftern in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit erzielt werden, sind die vorgenannten Feststellungsbescheide nicht an die Personengesellschaft selbst, sondern an die Gesellschafter (Mitunternehmer) zu richten, denen nach den unmissverständlichen Vorgaben des § 179 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Satz 1 AO der Besteuerungsgegenstand (gemeinschaftliche Einkünfte) als --nach dem Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetz-- Steuerpflichtige (Beteiligte) zuzurechnen ist und denen gegenüber die getroffenen Feststellungen nach § 182 Abs. 1 AO Bindungswirkung entfalten (Senatsbeschluss in BFHE 241, 1). Wird dies außer Acht gelassen und ergeht der Bescheid gegenüber der Personengesellschaft als Inhaltsadressatin, leidet die Verfügung nicht nur an einem Bekanntgabemangel; vielmehr fehlt es an den den Feststellungsbescheid charakterisierenden und konstituierenden Regelungen, aus dessen Gesamtinhalt zu entnehmen sein muss, gegenüber welchen einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtigen Personen (Gesellschafter) Besteuerungsgrundlagen festgestellt werden und wie hoch die individuellen Anteile der Feststellungsbeteiligten an diesen Einkünften sind. Ein solcher Bescheid ist deshalb (unheilbar) unwirksam und damit nichtig (ständige Rechtsprechung; Senatsurteil vom 28. März 1979 I R 219/78, BFHE 128, 14, BStBl II 1979, 718; BFH-Urteil vom 26. März 1991 VIII R 210/85, BFH/NV 1992, 73; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 179 AO Rz 150, 159 ff., m.w.N.; Brandis in Tipke/Kruse, a.a.O., § 179 AO Rz 5, 11; Klein/Ratschow, AO, 11. Aufl., § 179 Rz 19).

18 b) Eine Ausnahme finden die vorgenannten Grundsätze bei sog. zweistufigen (mehrstufigen) Beteiligungen von Personengesellschaften. Ist beispielsweise eine Oberpersonengesellschaft als Kommanditistin an der Unterpersonengesellschaft beteiligt, so ist in materieller Hinsicht die Oberpersonengesellschaft nach der Rechtsprechung des BFH Mitunternehmerin der Unterpersonengesellschaft (BFH-Beschluss vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691; BFH-Urteil vom 6. September 2000 IV R 69/99, BFHE 193, 151, BStBl II 2001, 731; a.A. Schmidt/Wacker, § 15 Rz 612, m.w.N.: Transparenzgedanke). Hieraus ergibt sich des Weiteren, dass ein zweistufiges Feststellungsverfahren durchzuführen ist, nach dem die auf der Stufe der Unterpersonengesellschaft erzielten Einkünfte gegenüber deren Gesellschaftern --einschließlich der nicht einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtigen Oberpersonengesellschaft (Mitunternehmerin der Unterpersonengesellschaft)-- als Inhaltsadressatin festgestellt werden (erste Feststellungsstufe) und der hiernach auf die Oberpersonengesellschaft entfallende Ergebnisanteil mit nach § 182 Abs. 1 Satz 1 AO bindender Wirkung auf der zweiten Feststellungsstufe in die gegenüber den Gesellschaftern der Oberpersonengesellschaft zu treffenden Einkünftefeststellungen eingeht (Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 179 AO Rz 152, m.w.N.). In ein solches zweistufiges Feststellungsverfahren sind grundsätzlich auch die Gewinne oder Verluste aus Beteiligungen inländischer Personengesellschaften an ausländischen Personengesellschaften einzubeziehen (Senatsurteil vom 9. Juli 2003 I R 5/03, BFH/NV 2004, 1; Senatsbeschluss vom 26. April 2005 I B 159/04, BFH/NV 2005, 1560); in den Anwendungsbereich dieses gestuften Verfahrens fallen nicht nur die im Inland einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte, sondern darüber hinaus auch die nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO zu treffenden Feststellungen über die nach dem jeweiligen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerbefreiten Einkünften sowie die hiermit zusammenhängenden Besteuerungsgrundlagen (Senatsurteil vom 4. März 2009 I R 58/07, BFH/NV 2009, 1953; Senatsbeschluss in BFH/NV 2005, 1560).

19 Zu berücksichtigen ist hierbei jedoch, dass nach § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO ein Feststellungsverfahren nicht durchzuführen ist, wenn nur eine der an den Einkünften beteiligten Personen im Inland einkommensteuer- oder körperschaftsteuerpflichtig ist. Entsprechend dem Sinn und Zweck der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung ist die Regelung des § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO bei doppelstöckigen Personengesellschaften analog anzuwenden. Ein Feststellungsverfahren auf der Stufe der ausländischen Unterpersonengesellschaft ist deshalb nach ständiger Rechtsprechung ausgeschlossen, wenn an ihr zwar eine inländische (Ober-)Personengesellschaft mit mehreren im Inland einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaftern, daneben aber (an der Unterpersonengesellschaft) keine weiteren im Inland steuerpflichtigen Personen unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind (Senatsurteil vom 9. Dezember 2010 I R 49/09, BFHE 232, 145, BStBl II 2011, 482, m.w.N.). Folge hiervon ist, dass der Erlass gestufter Feststellungsbescheide entfällt und nur gegenüber den Gesellschaftern der inländischen Oberpersonengesellschaft ein Feststellungsverfahren durchzuführen ist. Deren anteilige (ausländischen) Beteiligungseinkünfte sind dann --ohne Bindung an ein vorgelagertes Feststellungsverfahren-- aus den Gewinnermittlungsunterlagen der ausländischen Gesellschaft zu bestimmen; maßgeblich hierfür ist das inländische materielle Recht (BFH-Urteil vom 4. November 2003 VIII R 38/01, BFH/NV 2004, 1372; BFH-Urteil vom 18. September 1996 I R 69/95, BFH/NV 1997, 408).

20 2. Überträgt man das Vorstehende auf den Streitfall, so ist es zwar nicht zu beanstanden, dass das FA für die auf der Stufe der Ö-KG erzielten Einkünfte kein Feststellungsverfahren durchgeführt hat, da nach den nicht bestrittenen Feststellungen der Vorinstanz --in Übereinstimmung mit den Gesellschaftsverhältnissen im Jahre 1994 (vgl. hierzu

Senatsurteil vom 15. September 2004 I R 30/04, BFH/NV 2005, 842)-- an der Ö-KG außer der Klägerin weder unbeschränkt steuerpflichtige Rechtssubjekte noch Personengesellschaften beteiligt waren, deren Gesellschafter ihrerseits unbeschränkt steuerpflichtig waren. Das FA hat hieraus jedoch den unzutreffenden Schluss gezogen, dass die Feststellungen gemäß § 180 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO zur Höhe der steuerbefreiten Auslandsverluste sowie zum Hinzurechnungstatbestand gemäß § 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG 1997 n.F. gegenüber der Klägerin selbst als Inhaltsadressatin auszusprechen wären. Es hat hierbei außer Acht gelassen, dass mit dem Wegfall des Feststellungsverfahrens auf der Stufe der Unterpersonengesellschaft nur noch ein einstufiges "Regel-"Feststellungsverfahren gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a (hier: i.V.m. Abs. 5 Nr. 1) AO durchzuführen ist und --wie erläutert-- die Feststellungen dieses (einstufigen) Verfahrens nicht gegenüber der inländischen Personengesellschaft, sondern nur gegenüber den Gesellschaftern der Klägerin als steuerpflichtige Feststellungsbeteiligte zu treffen sind.

21 Soweit der Senat mit Urteil vom 24. April 2007 I R 33/06, (BFH/NV 2007, 2236; vgl. auch Urteil in BFH/NV 2009, 1953) entschieden hat, dass Bescheide, mit denen die im Rahmen einer ausländischen Personengesellschaft erzielten Einkünfte festgestellt werden, gegen die Personengesellschaft selbst zu richten sind, hält der Senat hieran aus den vorgenannten Gründen nicht mehr fest (bereits bisher ablehnend Dremel in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Rz 26.28; Stahl, Internationale Steuer-Rundschau 2013, 210; vgl. auch Anwendungserlass zur Abgabenordnung vom 2. Januar 2008, BStBl I 2008, 26, zuletzt geändert durch das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 23. Juli 2013, BStBl I 2013, 933, Nr. 2.5.1 zu § 122 AO); im Übrigen betrifft das anhängige Verfahren nicht eine ausländische, sondern eine inländische Personengesellschaft, für die der BFH in ständiger Rechtsprechung davon ausgeht und deshalb auch nicht fraglich sein konnte, dass die Feststellungen an die beteiligten Gesellschafter zu richten sind.

22 3. a) Vorliegend ist die Feststellung zum Hinzurechnungstatbestand gemäß § 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG 1997 n.F. nach dem Bescheid vom 1. September 2009 gegenüber der Klägerin getroffen worden. Die Feststellung ist damit unwirksam (nichtig). Dies ist in jeder Lage des Verfahrens auch im Rahmen einer Anfechtungsklage zu beachten (BFH-Urteil vom 7. Oktober 1997 VIII R 4/96, BFH/NV 1998, 1195) und die nichtige Feststellung zur Beseitigung ihres Rechtsscheins aufzuheben (vgl. Senatsurteil vom 7. August 1985 I R 309/82, BFHE 145, 7, BStBl II 1986, 42; BFH-Urteil vom 19. August 1999 IV R 34/98, BFH/NV 2001, 409).

23 aa) Der Inhaltsadressat eines Feststellungsbescheids ist nach dessen Gesamtinhalt zu bestimmen. Deshalb ist es ausreichend, wenn im Adressfeld eines Bescheids nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO nur die Personengesellschaft genannt wird, aus den übrigen Regelungen des Bescheids aber erkennbar ist, gegenüber welchen einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtigen Personen die Besteuerungsgrundlagen in welcher Höhe festgestellt werden (Senatsurteil in BFHE 128, 14, BStBl II 1979, 718; BFH-Urteil vom 6. Dezember 1983 VIII R 203/81, BFHE 140, 22, BStBl II 1984, 318).

24 bb) Im Streitfall fehlt es hieran. Der für das Streitjahr 1999 ergangene Bescheid über die "gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen" ist ausschließlich gegenüber der "an der (Ö-KG) beteiligten (Klägerin)" ergangen. Deren Gesellschafter werden in dem Bescheid nicht genannt; sie kommen deshalb ungeachtet dessen, dass im Hinweisteil --in nicht spezifizierter Form, d.h. wiederum ohne Angaben zu den Beteiligungsverhältnissen-- die Folgerungen für die Einkommensteuer angesprochen werden, auch nicht als Adressaten der Feststellung gemäß § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO i.V.m. § 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG 1997 n.F. in Betracht. Dem entspricht, dass die festgestellten steuerfreien Verluste auch nicht auf die an der Klägerin beteiligten Mitunternehmer aufgeteilt worden sind. Der Umstand, dass der Bescheid vom 1. September 2009 im Erläuterungsteil auf den Betriebsprüfungsbericht vom 26. Februar 2009 Bezug nimmt (s. dazu allgemein BFH-Urteil vom 17. November 2005 III R 8/03, BFHE 212, 72, BStBl II 2006, 287), ändert hieran nichts. Gegenstand dieser Prüfung waren ausschließlich die aus der Ö-KG bezogenen Einkünfte der Klägerin; hiermit übereinstimmend werden auch im Prüfungsbericht die Beteiligungsverhältnisse an der Klägerin nicht erläutert.

25 b) Abweichendes ergibt sich nicht daraus, dass die Feststellungen zur Höhe der steuerfreien Einkünfte nicht mehr Gegenstand des Revisionsverfahrens sind. Insbesondere kann hieraus keine Bindungswirkung des Inhalts abgeleitet werden, dass im Rahmen der gerichtlichen Überprüfung der Feststellung zum Hinzurechnungstatbestand nach § 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG 1997 n.F. von einer wirksamen Bekanntgabe des Feststellungsbescheids an die Klägerin auszugehen wäre. Dem steht nicht nur entgegen, dass es sich bei den Regelungen zur Höhe der steuerfreien Einkünfte einerseits sowie der Hinzurechnung andererseits um selbständige Feststellungen handelt, die jeweils eigenständig Gegenstand eines Rechtsbehelfsverfahrens sein können (vgl. --grundlegend-- BFH-Urteil vom 10. Februar 1988 VIII R 352/82, BFHE 152, 414, BStBl II 1988, 544). Hinzu kommt vor allem, dass das FG die Klage

gegen die Höhe der festgestellten steuerfreien Einkünfte durch Prozessurteil abgewiesen hat und dessen Rechtskraftwirkung darauf beschränkt ist, dass für die von der Klägerin erhobene Klage insoweit kein Rechtsschutzbedürfnis bestanden hat. Demgemäß hindert (auch) das vorinstanzliche Urteil weder die Annahme, dass die gegenüber der Klägerin getroffene Feststellung zur Höhe der steuerfreien Auslandseinkünfte nicht wirksam geworden ist (vgl. Senatsbeschluss vom 7. August 2001 I B 16/01, BFHE 196, 12, BStBl II 2002, 13; Gräber/von Groll, a.a.O., § 110 Rz 15), noch kann das Prozessurteil --weiter gehend-- eine solche Sperrwirkung im Hinblick auf die im anhängigen Revisionsverfahren noch zu treffende Entscheidung über den Hinzurechnungstatbestand nach § 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG 1997 n.F. entfalten.

26 c) An den aufgezeigten Rechtsfolgen würde sich schließlich auch dann nichts ändern, wenn man den Verweis des § 180 Abs. 5 AO auf die Regelungen des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und b i.V.m. Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO so lesen wollte, dass die Feststellungen zur Höhe der steuerbefreiten Auslandsverluste sowie des damit zusammenhängenden Hinzurechnungstatbestands gemäß § 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG 1997 n.F. nicht gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO einheitlich und gesondert gegenüber allen an der Klägerin beteiligten Gesellschaftern (B und Komplementär-GmbH), sondern nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO nur gesondert gegenüber B als alleinigem Kommanditisten der Klägerin zu treffen seien. Auch unter dieser Annahme wäre der Bescheid nichtig, weil er nicht gegenüber B (§ 179 Abs. 2 Satz 1 AO; z.B. Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 179 AO Rz 141 ff., 148 ff.; Brandis in Tipke/Kruse, a.a.O., § 179 AO Rz 5; Klein/Ratschow, a.a.O., § 179 Rz 17 ff.), sondern nur gegenüber der Klägerin ergangen ist.

27 III. Der Bescheid über die Feststellung des Hinzurechnungsbetrags nach § 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG 1997 n.F. zum Streitjahr 1999 ist nach allem ungeachtet der konstatierten Nichtigkeit zur Beseitigung des durch ihn bewirkten Rechtsscheins aufzuheben. Insoweit ist auch das angefochtene Urteil des FG aufzuheben. Im Übrigen (Prozessurteil betreffend die Feststellungen der steuerbefreiten Auslandseinkünfte) verbleibt es bei dem Ausspruch der Vorinstanz.

28 IV. Die Kosten des Revisionsverfahrens sind vom FA zu tragen (§ 135 Abs. 1 FGO). Über die Kosten des finanzgerichtlichen Verfahrens hat mit Rücksicht auf alle Streitgegenstände des Klageverfahrens der IV. Senat einheitlich zu entscheiden (sog. Einheitlichkeit der Kostenentscheidung; Gräber/Ratschow, a.a.O., § 143 Rz 7).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de