

Beschluss vom 16. Juli 2015, IV B 72/14

Einbeziehung eines Richtigstellungsbescheides in ein anhängiges Klageverfahren gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid nur hinsichtlich der angefochtenen selbständigen Besteuerungsgrundlagen. - Keine Ablaufhemmung eines Gewinnfeststellungsbescheides soweit dieser an verstorbenen Gesellschafter als Inhaltsadressat gerichtet ist.

BFH IV. Senat

AO § 171 Abs 3a, AO § 181 Abs 1 S 1, AO § 180 Abs 1 Nr 2a, AO § 182 Abs 3, FGO § 67, FGO § 68, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 135 Abs 1, FGO § 136 Abs 1, FGO § 139 Abs 4, FGO § 118 Abs 2, FGO § 116 Abs 6

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 01. Juli 2014, Az: 3 K 387/13

Leitsätze

1. NV: Während der Rechtshängigkeit einer Klage, mit der einzelne selbständige Feststellungen eines Gewinnfeststellungsbescheids angefochten worden sind, kann der Streitgegenstand im Wege einer Klageänderung nur innerhalb der einmonatigen Klagefrist auf eine weitere selbständige Feststellung erstreckt werden.
2. NV: Ein Gewinnfeststellungsbescheid, der an die Stelle eines unwirksamen Gewinnfeststellungsbescheides tritt, wird nach § 68 FGO nur hinsichtlich der bereits zulässig mit der Klage angefochtenen Besteuerungsgrundlagen (partiell) Gegenstand des anhängigen Verfahrens. Dies gilt gleichermaßen für den Erlass eines Richtigstellungsbescheides gemäß § 182 Abs. 3 AO.
3. NV: Der Erlass eines Sachurteils statt eines Prozessurteils stellt einen Verfahrensfehler dar, der auch im Rahmen einer Nichtzulassungsbeschwerde in entsprechender Anwendung des § 116 Abs. 6 FGO durch entsprechende Abänderung des erstinstanzlichen Tenors beseitigt werden kann. Die Abänderungsbefugnis erstreckt sich auch auf die Kostenentscheidung.
4. NV: Ein gegenüber einem verstorbenen Gesellschafter ergangener Gewinnfeststellungsbescheid ist nichtig und wahrt die Feststellungsfrist gegenüber diesem Gesellschafter nicht.
5. NV: Die Klage gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid, der auch an einen verstorbenen Gesellschafter gerichtet ist, hemmt dessen Gesamtrechtsnachfolgern gegenüber den Ablauf der Feststellungsfrist nicht.

Tenor

Auf die Beschwerde des Beklagten wegen Nichtzulassung der Revision wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 2. Juli 2014 3 K 387/13 aufgehoben, soweit damit der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen 2003 vom 29. November 2004 in der Gestalt des geänderten Bescheids vom 4. Oktober 2010 sowie die gegenüber den Beigeladenen ergangenen Richtigstellungsbescheide vom 20. März 2014 und die Einspruchsentscheidung vom 26. August 2013 auch wegen der Feststellungen aufgehoben worden sind, die nicht den Veräußerungsgewinn betreffen.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens mit Ausnahme der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen tragen die Klägerin zu 28 % und der Beklagte zu 72 %.

Gründe

Die Beschwerde ist teilweise begründet und führt zur teilweisen Aufhebung des angefochtenen Urteils, soweit

1. Die Bestimmungen des geltenden Begabengesetzes und der damit verbundenen Feststellung des angemessenen Ertrags, soweit damit der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (im Weiteren Gewinnfeststellungsbescheid) 2003 vom 29. November 2004 in der Gestalt des geänderten Bescheids vom 4. Oktober 2010 sowie die gegenüber den Beigeladenen ergangenen Richtigstellungsbescheide vom 20. März 2014 und die Einspruchsentscheidung vom 26. August 2013 wegen der Feststellungen aufgehoben worden sind, die nicht den Veräußerungsgewinn betreffen. Im Übrigen ist die Beschwerde unbegründet.
2. 1. Das angefochtene Urteil ist teilweise verfahrensfehlerhaft, weil das Finanzgericht (FG) zu Unrecht die Voraussetzungen der §§ 67, 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bejaht hat und deshalb zu Unrecht über die Anfechtungsklage gegen die streitgegenständlichen Gewinnfeststellungs- und Richtigstellungsbescheide, die zunächst nur auf die Aufhebung der Feststellung des Veräußerungsgewinns gerichtet war, hinsichtlich aller die verstorbene Kommanditistin X und die Beigeladenen betreffenden Feststellungen durch Sachurteil statt durch Prozessurteil entschieden hat.
3. a) Nach ständiger Rechtsprechung kann ein Gewinnfeststellungsbescheid eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen und deshalb für die in dem nämlichen Bescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung entfalten können. Solche selbständige Regelungen (Feststellungen) sind insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft, die Höhe des Gesamtgewinns, des laufenden Gewinns (oder Verlusts) sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer, das Vorliegen und die Höhe des von einem Mitunternehmer erzielten Gewinns aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils oder die Höhe eines Sondergewinns bzw. einer Sondervergütung (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. Februar 2014 IV R 19/10, BFHE 244, 379, BStBl II 2014, 522, m.w.N.).
4. b) Eine Klage gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid kann deshalb verschiedene Zielsetzungen haben. Welche Besteuerungsgrundlagen der Kläger mit seiner Klage angreift und damit zum Streitgegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens gemacht hat, ist durch Auslegung der Klageschrift oder der darin ausdrücklich in Bezug genommenen Schriftstücke zu ermitteln (BFH-Urteil vom 9. Februar 2011 IV R 15/08, BFHE 233, 290, BStBl II 2011, 764, Rz 15). In der Auslegung prozessualer Willenserklärungen, die im erstinstanzlichen Klageverfahren abgegeben worden sind, ist das Revisionsgericht frei; es ist insoweit nicht gemäß § 118 Abs. 2 FGO an die Auslegung durch die Vorinstanz gebunden (BFH-Urteile vom 23. Februar 2012 IV R 32/09, BFH/NV 2012, 1479, und vom 20. November 2014 IV R 47/11, BFHE 248, 144, BStBl II 2015, 532). Prozessurklärungen sind wie sonstige Willenserklärungen auslegungsfähig. Ziel der Auslegung ist es, den wirklichen Willen des Erklärenden zu erforschen (§ 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs). Dabei sind alle dem FG und dem Finanzamt bekannten und vernünftigerweise erkennbaren Umstände tatsächlicher und rechtlicher Art zu berücksichtigen (BFH-Urteil in BFHE 248, 144, BStBl II 2015, 532). Die Auslegung einer Prozessurklärung darf nicht zur Annahme eines Erklärungsinhalts führen, für den sich in der (verkörperten) Erklärung selbst keine Anhaltspunkte mehr finden lassen. Auf die Wortwahl und die Bezeichnung kommt es jedoch nicht entscheidend an, sondern auf den gesamten Inhalt der Willenserklärung (BFH-Urteil in BFHE 248, 144, BStBl II 2015, 532).
5. c) Wird danach nur eine der in einem Gewinnfeststellungsbescheid enthaltenen selbständigen Feststellungen mit der Klage angefochten, kann während der Rechtshängigkeit dieser Klage der Streitgegenstand im Wege einer Klageänderung i.S. des § 67 FGO nur dann auf eine weitere selbständige Feststellung erstreckt werden, wenn diese Klageänderung innerhalb der einmonatigen Klagefrist erfolgt (BFH-Urteil in BFHE 233, 290, BStBl II 2011, 764).
6. d) Die prozessuale Selbständigkeit der einzelnen Besteuerungsgrundlagen eines Gewinnfeststellungsbescheids kommt auch im Anwendungsbereich des § 68 FGO zum Tragen, wenn der mit der Klage angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid geändert oder ersetzt wird, bzw. ein neuer Verwaltungsakt, vorliegend die Richtigstellungsbescheide vom 20. März 2014, an die Stelle eines angefochtenen unwirksamen Bescheids, hier die Gewinnfeststellungsbescheide vom 29. November 2004 in der Gestalt des geänderten Bescheids vom 4. Oktober 2010, soweit sie die Beigeladenen als Inhaltsadressaten betrafen (dazu im Einzelnen unter 3.), tritt. § 68 FGO setzt voraus, dass beide Bescheide "dieselbe Steuersache", d.h. dieselben Beteiligten und denselben Besteuerungsgegenstand betreffen. Ein nachträglich geänderter Gewinnfeststellungsbescheid bzw. ein Gewinnfeststellungsbescheid, der an die Stelle eines unwirksamen Gewinnfeststellungsbescheids tritt, wird nach § 68 FGO nur hinsichtlich der bereits zulässig mit der Klage angefochtenen Besteuerungsgrundlagen (partiell) Gegenstand des anhängigen Verfahrens (BFH-Urteile vom 20. Mai 2010 IV R 74/07, BFHE 229, 71, BStBl II 2010, 1104, und in BFHE 233, 290, BStBl II 2011, 764). Wird eine in einem nachträglichen Änderungsbescheid geänderte Besteuerungsgrundlage nicht nach § 68 FGO Gegenstand des Klageverfahrens, kann der Steuerpflichtige allerdings

innerhalb der einmonatigen Einspruchsfrist bei der Finanzbehörde Einspruch einlegen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 233, 290, BStBl II 2011, 764).

- 7 e) Nach diesen Grundsätzen hätte das FG über den Gewinnfeststellungsbescheid 2003 vom 29. November 2004 in der Gestalt des geänderten Bescheids vom 4. Oktober 2010 sowie über die Richtigstellungsbescheide vom 20. März 2014 nur insoweit entscheiden dürfen, als diese Bescheide die Feststellung des Veräußerungsgewinns betrafen. Eine Erstreckung der Klage auf die in diesen Bescheiden enthaltenen weiteren selbständigen Feststellungen war nicht mittels Klageänderung (Klageerweiterung) nach § 67 FGO möglich, da die Klagefrist im Zeitpunkt deren Geltendmachung bereits abgelaufen war (aa). Auch war die Einbeziehung dieser Feststellungen in das vorliegende Klageverfahren nach § 68 FGO ausgeschlossen (bb).
- 8 aa) Die Klägerin und Beschwerdegegnerin (Klägerin) hat mit ihrer Klage zunächst nur den (geänderten) Gewinnfeststellungsbescheid 2003 vom 4. Oktober 2010 insoweit angefochten, als dort erstmals ein Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils gegenüber X festgestellt worden ist. Damit ist bei Klageerhebung allein die selbständige Feststellung dieses Veräußerungsgewinns Gegenstand der Klage geworden. Dies folgt, worauf der Beklagte und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) zutreffend hingewiesen hat, aus den insoweit eindeutigen Ausführungen in der Klageschrift vom 26. September 2013. Darin hatte die Klägerin ausgeführt, dass die Klage erhoben werde, weil streitig sei, ob für die verstorbene X ein Veräußerungsgewinn noch habe festgestellt werden können. In dem Klagebegründungsschriftsatz vom 17. Dezember 2013 hat die Klägerin ebenfalls ausdrücklich nur den Klageantrag angekündigt, dass beantragt werde, den Gewinnfeststellungsbescheid vom 4. Oktober 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. August 2013, mit dem erstmals ein Veräußerungsgewinn für die an der Gesellschaft Beteiligten festgestellt werde, aufzuheben. Auch in der weiteren Klagebegründung wird ausschließlich darauf abgestellt, dass der Gewinnfeststellungsbescheid rechtswidrig sei, da es für eine nachträgliche Feststellung des Veräußerungsgewinns an einer Änderungsgrundlage fehle.
- 9 Erstmals mit Telefonat vom 18. März 2014 wies der Berichterstatter die Beteiligten darauf hin, dass der Gewinnfeststellungsbescheid, soweit dieser an die verstorbene X als Inhaltsadressatin und nicht an deren Rechtsnachfolger (die Beigeladenen) gerichtet gewesen sei, möglicherweise (teil-)unwirksam sei. Dies nahm die Klägerin zum Anlass, nunmehr mit Schriftsatz vom 20. März 2014 ihren bisher angekündigten Klageantrag dahin abzuändern, dass der Gewinnfeststellungsbescheid vom 4. Oktober 2010 und (sinngemäß) nunmehr auch der ursprüngliche Gewinnfeststellungsbescheid vom 29. November 2004 bezüglich sämtlicher Feststellungen, die die X als Inhaltsadressatin betreffen, aufzuheben sei.
- 10 Die Einbeziehung weiterer selbständig anfechtbarer Feststellungen war indes zu diesem Zeitpunkt im Wege einer Klageänderung (Klageerweiterung) nicht mehr möglich, da die einmonatige Klagefrist abgelaufen war.
- 11 bb) Auch durch den Erlass der Richtigstellungsbescheide vom 20. März 2014 ist der Gegenstand der Klage, die zunächst nur auf die Aufhebung der Feststellung des Veräußerungsgewinns gerichtet war, nicht erweitert worden. Eine Einbeziehung weiterer, bisher nicht angefochtener, selbständiger Feststellungen, hier weitere X betreffende selbständige Besteuerungsgrundlagen, war, wie unter 1.d dargelegt, nach § 68 FGO ausgeschlossen. Die Richtigstellungsbescheide sind daher nur insoweit gemäß § 68 FGO zum Gegenstand des Verfahrens geworden, als sie die Feststellung des Veräußerungsgewinns betrafen.
- 12 Das FG hätte daher über die Klage, die, wie das FG zutreffend ausgeführt hat, ausweislich des mit Schriftsatz vom 20. März 2014 angekündigten Klageantrags auf die Aufhebung aller die verstorbene X und die Beigeladenen betreffenden Feststellungen gerichtet war, nur bezüglich der Feststellung des Veräußerungsgewinns durch Sachurteil entscheiden dürfen. Bezüglich der anderen Feststellungen hätte ein Prozessurteil ergehen müssen.
- 13 f) Der vorliegende Verfahrensfehler führt jedoch nicht zur Zulassung der Revision. Er kann vielmehr in entsprechender Anwendung des § 116 Abs. 6 FGO dadurch beseitigt werden, dass der fehlerhafte Urteilsausspruch im Rahmen der Entscheidung über die Nichtzulassungsbeschwerde aufgehoben und abgeändert wird (vgl. BFH-Beschlüsse vom 16. August 2001 V B 51/01, BFHE 196, 16, BStBl II 2001, 767; vom 28. August 2001 X B 61/01, BFH/NV 2002, 347, und vom 25. Januar 2005 I B 83/04, BFH/NV 2005, 1314). Im Interesse der Verfahrensökonomie ist es sachgerecht, im Streitfall in diesem Sinne zu verfahren.
- 14 2. Im Übrigen ist die Beschwerde, soweit damit die Zulassung wegen grundsätzlicher Bedeutung begehrt wird, unbegründet.
- 15 a) Die von dem FA aufgeworfene Rechtsfrage, ob die Ablaufhemmung i.S. des § 171 Abs. 3a der Abgabenordnung

(AO) für den gesamten Bescheid eintritt, wenn die Personengesellschaft Klage erhebt, oder ob der Tod eines Beteiligten insoweit den Eintritt der Ablaufhemmung hindert; bzw. ob die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 3a AO dann nicht eintritt, wenn wegen des Todes eines Beteiligten die Feststellung diesem gegenüber nicht wirksam wird, der die Ablaufhemmung auslösende Rechtsbehelf aber von der Personengesellschaft eingelegt wurde, ist nicht klärungsbedürftig.

- 16** Die Rechtsfrage ist bereits durch die Rechtsprechung geklärt und danach mit dem FG dahin zu beantworten, dass ein gegenüber einem verstorbenen Gesellschafter ergangener Gewinnfeststellungsbescheid nichtig ist und die Feststellungsfrist gegenüber diesem Gesellschafter nicht wahr. Daraus folgt des Weiteren, dass die Klage, mit der der Gewinnfeststellungsbescheid hinsichtlich aller Feststellungsbeteiligten angefochten wird, den Ablauf der Feststellungsfrist gemäß § 171 Abs. 3a i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO gegenüber dem verstorbenen Gesellschafter nicht hemmt. Dies gilt unabhängig davon, ob die Klage von der Gesellschaft oder den Rechtsnachfolgern des verstorbenen Gesellschafters erhoben worden ist.
- 17** In der Rechtsprechung ist zunächst geklärt, dass ein Gewinnfeststellungsbescheid i.S. des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO sich nicht gegen die Personengesellschaft oder Personengemeinschaft als solche richtet, sondern gegen die einzelnen Beteiligten als Inhaltsadressaten des Gewinnfeststellungsbescheids (BFH-Urteil vom 21. Mai 1992 IV R 47/90, BFHE 168, 217, BStBl II 1992, 865). Weiter ist geklärt, dass ein Gewinnfeststellungsbescheid, in dem einer der Feststellungsbeteiligten unrichtig bezeichnet worden ist, nur soweit er diesen Feststellungsbeteiligten betrifft, unwirksam und damit nichtig ist (BFH-Urteile in BFHE 168, 217, BStBl II 1992, 865, und vom 23. September 1999 IV R 59/98, BFHE 190, 19, BStBl II 2000, 170). Ebenfalls geklärt ist, dass die Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 3 AO in der bis 29. Dezember 1999 geltenden Fassung nur dann eintritt, wenn der angefochtene Bescheid selbst die Festsetzungs- bzw. Feststellungsfrist gewahrt hat. Dies ist bei einem nichtigen Steuer- bzw. Feststellungsbescheid nicht der Fall (BFH-Urteile vom 27. Februar 1997 IV R 38/96, BFH/NV 1997, 388; vom 19. November 2009 IV R 89/06, BFH/NV 2010, 818, m.w.N.). Diese Grundsätze sind auch auf die insoweit inhaltsgleiche Regelung in § 171 Abs. 3a AO i.d.F. des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2601) zu übertragen. Danach kann ein Feststellungsbescheid, soweit er gegen einen verstorbenen Gesellschafter als Inhaltsadressaten gerichtet und deshalb insoweit nichtig ist, keine Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 3a AO auslösen. Es kommt daher nicht darauf an, ob der Feststellungsbescheid, soweit er den verstorbenen Gesellschafter als Inhaltsadressaten betrifft, von der Gesellschaft in (vermeintlicher) Prozessstandschaft für den verstorbenen Gesellschafter oder von den Rechtsnachfolgern des verstorbenen Gesellschafters angefochten wird.
- 18** b) Die von dem FA aufgeworfene Rechtsfrage, ob ein an die Rechtsnachfolger eines verstorbenen Mitunternehmers gerichteter Bescheid zur gesonderten und einheitlichen Feststellung nur dann dem Erfordernis der inhaltlichen Bestimmtheit genüge, wenn er Angaben zur Erbquote enthalte, wäre in einem Revisionsverfahren nicht klärungsfähig. Auf die inhaltliche Bestimmtheit und damit die Wirksamkeit der hier streitgegenständlichen Richtigstellungsbescheide, soweit sie die Feststellung des Veräußerungsgewinns betreffen, käme es in einem Revisionsverfahren nicht entscheidungserheblich an, da diese Bescheide nicht innerhalb der Feststellungsfrist erlassen worden sind. Denn, wie unter 2.a dargelegt, ist die Feststellungsfrist für den Erlass eines Gewinnfeststellungsbescheids gegenüber den Rechtsnachfolgern der verstorbenen X nicht durch die Anfechtung des Gewinnfeststellungsbescheids vom 4. Oktober 2010 gemäß § 171 Abs. 3a AO gehemmt gewesen, da in diesem Bescheid die verstorbene X fehlerhaft als Inhaltsadressatin bezeichnet worden ist. Das FG hat die angefochtenen Richtigstellungsbescheide hinsichtlich der Feststellung des Veräußerungsgewinns deshalb zutreffend schon wegen Ablaufs der Feststellungsfrist aufgehoben.
- 19** 3. Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 28 % und das FA zu 72 % (§ 135 Abs. 1, § 136 Abs. 1 FGO). Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet (§ 139 Abs. 4 FGO), da sie das Verfahren weder durch Sachvortrag noch durch die Stellung eines eigenen Sachantrags gefördert haben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de