Urteil vom 05. Juni 2019, IV R 17/16

Klagebefugnis bei Einzelbekanntgabe eines Feststellungsbescheids nach § 183 Abs. 2 AO

ECLI:DE:BFH:2019:U.050619.IVR17.16.0

BFH IV. Senat

AO § 183 Abs 2, FGO § 40 Abs 2, FGO § 48, GG Art 19 Abs 4, FGO § 60 Abs 3, FGO § 123 Abs 1 S 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 29. Februar 2016, Az: 6 K 6371/12

Leitsätze

NV: Der Empfänger der Einzelbekanntgabe eines gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheids nach § 183 Abs. 2 AO ist hinsichtlich einer auf ihn bezogenen, materiell belastenden Einspruchsentscheidung klagebefugt. Die Einschränkungen des § 48 FGO gelten im Fall der Einzelbekanntgabe nach § 183 Abs. 2 AO nicht .

Tenor

Auf die Revision der Kläger zu 1. bis 3., 5. und 6., der Revisionskläger, wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 01.03.2016 - 6 K 6371/12 aufgehoben, soweit es die Revisionskläger betrifft.

Die Sache wird insoweit an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger zu 1. bis 3., 5. und 6. und Revisionskläger (Kläger) waren neben der Klägerin zu 4., der M-GmbH & Co. KG (M-KG), die keine Revision eingelegt hat, im Streitjahr (2008) Kommanditisten der N-KG i.L. (KG). An der KG, die im Jahr 1989 als geschlossener Immobilienfonds gegründet wurde, haben sich rund 100 Anleger als Kommanditisten beteiligt. Alleinige Komplementärin der KG war zunächst die N-GmbH, die im Jahr 2003 durch die B-GmbH ersetzt wurde. Nach § 7 des Gesellschaftsvertrags der KG obliegt die Geschäftsführung und Vertretung der KG der persönlich haftenden Gesellschafterin. Nach § 23 des Gesellschaftsvertrags ist die geschäftsführende Gesellschafterin oder ein von ihr bestimmter Dritter Liquidator. Gegenstand des Unternehmens der KG war die Nutzung eines auf dem von ihr erworbenen Erbbaugrundstück X-Straße 129 bis 130 in A selbst errichteten Wohngebäudes des sozialen Wohnungsbaus mit 71 Wohnungen. Die KG erzielte aufgrund ihrer gewerblichen Prägung Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

2 In den Jahren 2007 und 2008 geriet die KG in wirtschaftliche Schwierigkeiten. Die Geschäftsführung der KG stellte im Mai 2008 einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der KG. Im Bericht des vorläufigen Insolvenzverwalters wurde die Eröffnung des Insolvenzverfahrens befürwortet. Weiter wurde ausgeführt, die erstrangig grundbuchlich gesicherten, von zwei Banken (A-Bank und B-Bank) der KG gewährten Darlehen beliefen sich auf rund 10,6 Mio. €. Bemühungen um ein außergerichtliches Sanierungskonzept seien gescheitert. Es werde im Hinblick auf die den Anlegern drohende Nachversteuerung der negativen Kapitalkonten um freiwillige Sanierungsbeiträge geworben und ein Insolvenzplan angestrebt, was aber einige Zeit in Anspruch nehme. Den Verkehrswert des Erbbaurechts einschließlich der Immobilie bezifferte der Insolvenzverwalter vorläufig mit 2,88 Mio. €. Das Insolvenzverfahren wurde im 15. Juli 2008 eröffnet.

3 Anschließend beauftragte die KG eine Steuerberatungsgesellschaft (S) mit der Vorbereitung einer Sanierung im Insolvenzplanverfahren. Mit Schreiben vom 3. November 2008 erläuterte die S das Sanierungskonzept, das darin

bestand, Neukapital aufzubringen, um mit der B-Bank, die aufgrund von Bürgschaften der eigentliche Träger des Fremdkapitalrisikos sei, einen teilweisen Forderungserlass zu verhandeln. In einer Gesellschafterversammlung am 1. Dezember 2008 stimmten die anwesenden Gesellschafter der angestrebten Sanierung im Insolvenzplanverfahren und den dazu erforderlichen Kapitalmaßnahmen mit großer Mehrheit zu. Nachdem die KG keinen Kapitalgeber finden konnte, veräußerte der Insolvenzverwalter das Erbbaurecht im April 2010 für 2,88 Mio. €. Ein vom Insolvenzverwalter beauftragter Wirtschaftsprüfer erstellte im März 2011 einen handelsrechtlichen Zwischenabschluss der KG auf den ... Juli 2008 (Tag der Insolvenzeröffnung) und den handelsrechtlichen Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2008. In dem Zwischenabschluss zum ... Juli 2008 wurde das Erbbaurecht, das zum 31. Dezember 2007 mit 7.298.498,51 € im Anlagevermögen ausgewiesen worden war, mit einem Betrag von 2,881 Mio. € im Umlaufvermögen ausgewiesen. Zugleich wurden der "Sonderposten mit Rücklageanteil § 14 BerlinFG" in Höhe von 6.838.948,50 € gewinnerhöhend und ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten ("Erbbaurechteinmalentschädigung") in Höhe von 952.741,47 € gewinnmindernd aufgelöst. Im Ergebnis wies der Abschluss ... Juli 2008 einen Überschuss in Höhe von 1.354.285,32 € aus. Im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2008 wurde für das am 15. Juli 2008 beginnende Rumpfgeschäftsjahr ein Fehlbetrag in Höhe von 197.522,51 € ausgewiesen.

4 Nachdem für die KG keine Feststellungserklärungen abgegeben worden waren, schätzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 162 der Abgabenordnung (AO). In Anlehnung an die handelsrechtlichen Abschlüsse schätzte das FA für das Streitjahr laufende Einkünfte der KG in Höhe von 1.156.762,81 € (1.354.285,32 € abzüglich 197.522,51 €), die es nach Maßgabe der Beteiligungsquote auf die Feststellungsbeteiligten verteilte. Den Bescheid für 2008 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) vom 15. Juli 2011 gab das FA gemäß § 183 Abs. 2 AO im Wege der Einzelbekanntgabe bekannt. Der Bescheid war mit einer Rechtsbehelfsbelehrung versehen, in der u.a. ausgeführt wird: "Zur Einlegung des Einspruchs ist der in § 352 AO benannte Personenkreis befugt".

5 Die Kläger legten fristgerecht Einsprüche ein, mit denen sie sich gegen die Umgliederung des Erbbaurechts in das Umlaufvermögen und die damit verbundenen Gewinnauswirkungen wandten. Sie machten geltend, die KG sei nachweislich bemüht gewesen, das Unternehmen fortzuführen und eine Sanierung im Wege eines Insolvenzplanverfahrens herbeizuführen. Mit Schriftsatz vom 17. Oktober 2011 erklärte der Prozessbevollmächtigte der Kläger, auch die M-KG im Einspruchsverfahren zu vertreten.

6 Das FA forderte den Insolvenzplan an, den die Kläger nicht einreichten. Daraufhin wies das FA die Einsprüche der Kläger mit Einspruchsentscheidungen vom 28. September 2012 als unbegründet zurück. Das Erbbaurecht sei zu Recht in das Umlaufvermögen umgegliedert worden. Den Einspruch der M-KG verwarf das FA als unzulässig, da er nicht fristgerecht eingegangen sei. Die Einspruchsentscheidungen waren mit einer Rechtsbehelfsbelehrung versehen, die u.a. den Wortlaut des § 48 der Finanzgerichtsordnung (FGO) wiedergab.

7 Die dagegen gerichteten Klagen der Kläger und der M-KG wies das Finanzgericht Berlin-Brandenburg (FG) nach Verbindung der Verfahren zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung mit Gerichtsbescheid vom 1. März 2016 - 6 K 6371/12 als unzulässig ab. Die Kläger bzw. die M-KG seien nicht klagebefugt. Eine Klagebefugnis nach § 48 Abs. 1 Nrn. 1 bis 5 FGO scheide aus. Daran ändere auch nichts, dass das FA den angefochtenen Feststellungsbescheid im Wege der Einzelbekanntgabe gemäß § 183 Abs. 2 AO bekanntgegeben habe.

8 Im Hinblick auf die Unzulässigkeit der Klage hat das FG ausdrücklich auf eine notwendige Beiladung der KG und der übrigen Gesellschafter der KG verzichtet. Aufgrund der großen Zahl der Beizuladenden sei nach § 60a FGO zu verfahren; die Veröffentlichung in bundesweiten Zeitungen sei jedoch mit erheblichen Kosten für die Kläger verbunden.

9 Mit ihrer Revision rügen die Kläger sinngemäß die Verletzung von § 48 Abs. 1 FGO und § 183 Abs. 2 AO.

10 Sie tragen vor, die Klagebefugnis der Kläger müsse aus § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO abgeleitet werden. Denn zum Zeitpunkt des Erlasses des angefochtenen Bescheids (15. Juli 2011) sei die Komplementärin der KG infolge des Insolvenzverfahrens finanziell nicht mehr in der Lage gewesen, die Klagebefugnis nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO wahrzunehmen. Der Insolvenzverwalter erkläre sich für Feststellungserklärungen und -bescheide nicht zuständig, weil diese nicht das Vermögen der Gesellschaft beträfen. Deshalb sei es auch bei der KG zu einem Schätzbescheid gekommen. § 23 des Gesellschaftsvertrags der KG müsse in dieser Situation restriktiv dahin ausgelegt werden, dass die Liquidatorenfunktion des Komplementärs nicht zum Tragen kommen solle. Die "faktische Funktionslosigkeit" des Komplementärs wiege umso schwerer, als zwischen Eröffnung des Insolvenzverfahrens und Bescheiderlass drei

Jahre vergangen seien. Der Bescheid sei zudem nach der im April 2010 erfolgten Verwertung der gesellschaftseigenen Immobilie ergangen; wenn der Insolvenzverwalter die Verwertung abgeschlossen habe, habe die Prozessstandschaft nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO keinen Sinn mehr.

11 Eine Klagebefugnis der Kläger sei zudem nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO gegeben, weil der Streit über die Umgliederung der gesellschaftseigenen Immobilie in das Umlaufvermögen die Frage nach der Höhe des begünstigten Veräußerungsgewinns betreffe, welchen die Kläger wegen der mit der Liquidation verbundenen Realisierung ihres negativen Kapitalkontos zu versteuern hätten. Durch die Aufdeckung stiller Reserven bei der Umgliederung ins Umlaufvermögen werde zu Unrecht ein laufender Gewinn festgestellt, der zu einer Kürzung der negativen Kapitalkonten und damit zu einer Kürzung des in einem späteren Kalenderjahr entstehenden begünstigten steuerlichen Veräußerungsgewinns führe. Diese mittelbare steuerliche Folge müsse ausreichen, um auch eine Klagebefugnis nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO zu begründen.

12 Schließlich ergebe sich eine Klagebefugnis der Kläger aus der Einzelbekanntgabe des angefochtenen Bescheids nach § 183 Abs. 2 AO. Ein Gesellschafter müsse die Möglichkeit des Rechtsmittels gegen einen solchen Bescheid haben, zumal, wenn die Vertretung durch den ehemaligen Prozessstandschafter faktisch nicht gesichert und mit hoher Wahrscheinlichkeit sogar ausgeschlossen sei. Auch gehe es nicht an, dass ein Gesellschafter einen seit drei Jahren nicht mehr tätigen Komplementär von seiner Rechtsauffassung überzeugen und die finanziellen Mittel für eine Klage zur Verfügung stellen müsse.

13 Die Kläger beantragen sinngemäß,
unter Aufhebung der vorinstanzlichen Entscheidung --soweit sie die Kläger betrifft-- den Bescheid für 2008 über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen und über den verrechenbaren Verlust nach § 15a Abs. 4 EStG vom 15. Juli 2011 in der Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 28. September 2012 dahin zu ändern, dass als laufender Gewinn ein Verlust in Höhe von 339.969,29 € festgestellt wird.

14 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

15 Es verneint eine Klagebefugnis der Kläger nach § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO, denn die KG habe sich durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens in Liquidation befunden. Nach § 23 des Gesellschaftsvertrags sei die geschäftsführende B-GmbH der Liquidator. Ihre Befugnis nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO, vorrangig Klage gegen Feststellungsbescheide zu erheben, ende erst mit der Vollbeendigung der KG. Dabei sei unbeachtlich, aus welchen Gründen die B-GmbH von einer Klageerhebung abgesehen habe.

16 Auch eine Klagebefugnis aus § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO sei zu verneinen. Mit der Klage angefochten sei die Feststellung des laufenden Gewinns, die den Gesamthandsbereich und nicht den Sonderbereich der Kläger betreffe.

17 Weiterhin ergebe sich auch aus § 183 AO keine Klagebefugnis, denn diese sei nur in § 48 FGO geregelt. Deshalb könnten die Kläger auch nur dann Klage gegen einzeln bekanntgegebene Bescheide erheben, wenn es weder einen zur Vertretung berufenen Geschäftsführer noch einen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten gegeben hätte.

Entscheidungsgründe

II.

18 Die Revision der Kläger ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung, soweit das Urteil die Kläger (zu 1. bis 3., 5. und 6.) betrifft (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Soweit das angegriffene Urteil die M-KG (Klägerin zu 4.) betrifft, die keine Revision eingelegt hat, ist es rechtskräftig (§ 110 Abs. 1 FGO).

19 1. Gegenstand der Revision ist nur die Feststellung des laufenden Gesamthandsgewinns.

20 a) Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) handelt es sich bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung i.S. von § 179 Abs. 1 und Abs. 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO --hier der Gewinnfeststellung 2008-- und der Feststellung des verrechenbaren Verlustes i.S. des § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG um zwei Verwaltungsakte, die auch gesondert und unabhängig voneinander angefochten werden können und selbständig der Bestandskraft fähig sind. Dies gilt auch dann, wenn --wie vorliegend-- die Bescheide gemäß § 15a Abs. 4 Satz 5

EStG formell miteinander verbunden werden (BFH-Urteil vom 2. Februar 2017 - IV R 47/13, BFHE 257, 91, BStBl II 2017, 391, Rz 12, m.w.N.).

21 b) Ebenfalls nach ständiger Rechtsprechung des BFH 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. Eine solche selbständige Regelung (Feststellung) ist auch die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns (z.B. BFH-Urteil vom 16. März 2017 - IV R 31/14, BFHE 257, 292, BStBl II 2019, 24, Rz 18, m.w.N.).

22 c) Die Kläger wenden sich wie schon in ihrer Klageschrift ausweislich der Revisionsbegründung und ihres insoweit eindeutigen Antrags (näher zur Auslegung von Prozesserklärungen z.B. BFH-Urteil vom 20. November 2014 - IV R 47/11, BFHE 248, 144, BStBl II 2015, 532, Rz 18, m.w.N.) auch im Revisionsverfahren nur gegen die Feststellung des laufenden Gesamthandsgewinns. Weitere Feststellungen im Rahmen der Gewinnfeststellung 2008 sowie die Feststellung des verrechenbaren Verlustes i.S. des § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG für das Streitjahr sind bestandskräftig und vorliegend keiner Überprüfung mehr zugänglich.

23 2. Die M-KG (Klägerin zu 4.) ist nicht nach § 122 Abs. 1 FGO Beteiligte am Revisionsverfahren. Denn diese Vorschrift wirkt nur gegenüber notwendigen Streitgenossen (Bergkemper in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 122 FGO Rz 3); bei Vorliegen einer notwendigen Streitgenossenschaft ist der Kläger, der nicht Revision eingelegt hat, grundsätzlich gemäß § 59 FGO i.V.m. § 62 Abs. 2 der Zivilprozessordnung (ZPO) zum Revisionsverfahren hinzuzuziehen (vgl. BFH-Urteil vom 30. Juli 1986 - II R 246/83, BFHE 147, 120, BStBl II 1986, 820; Spindler in HHSp, § 59 FGO Rz 8, 39). Im Streitfall war zwar ursprünglich eine notwendige Streitgenossenschaft zwischen den Klägern und der M-KG gegeben, denn das streitige Rechtsverhältnis --hier die Feststellung des laufenden Gesamthandsgewinns im Rahmen der Gewinnfeststellung 2008 (II.1.)-- kann ihnen gegenüber "nur einheitlich" i.S. von § 62 Abs. 1 Alternative 1 ZPO festgestellt werden (vgl. auch BFH-Beschluss vom 6. Juli 1977 - I R 182/76, BFHE 122, 437, BStBl II 1977, 696, unter 2.). Wird jedoch die Klage eines ursprünglich notwendigen Streitgenossen --wie hier sämtliche Klagen der Kläger und der M-KG-- als unzulässig abgewiesen, liegt keine notwendige Streitgenossenschaft mehr vor, so dass eine Hinzuziehung zum Revisionsverfahren ausscheidet (BFH-Urteil in BFHE 147, 120, BStBl II 1986, 820; Spindler in HHSp, § 59 FGO Rz 8). In dieser Situation hat grundsätzlich eine notwendige Beiladung im Revisionsverfahren nach § 60 Abs. 3 i.V.m. § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO zu erfolgen (vgl. Spindler in HHSp, § 59 FGO Rz 8). Dabei steht einer notwendigen Beiladung der M-KG nicht entgegen, dass das angefochtene FG-Urteil, soweit es die M-KG betrifft, rechtskräftig ist. Denn zum einen kann über die Höhe des Gesamthandsgewinns nur einheitlich entschieden werden (II.3.c), sodass auch die M-KG als Kommanditistin der KG nach § 60 Abs. 3 FGO notwendig beizuladen ist (vgl. zur Beiladung bei unzulässiger Klageerhebung BFH-Urteil vom 7. August 1986 - IV R 137/83, BFHE 147, 224, BStBl II 1986, 910, unter 2.). Zum anderen kann die M-KG als Klägerin zu 4. nicht schlechter gestellt werden als weitere Gesellschafter der KG, denen der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid 2008 einzeln bekanntgegeben worden ist, die jedoch keine Klage erhoben haben (vgl. II.3.c). Der Zweck einer Beiladung im Revisionsverfahren, eine Zurückverweisung der Sache an die Vorinstanz zu vermeiden (vgl. BFH-Urteil vom 14. Januar 2010 - IV R 86/06, Rz 12, m.w.N.), ist allerdings auch dann zu beachten. Weil das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen ist (dazu II.4.), sieht der Senat von einer Beiladung der M-KG ab.

24 3. Das FG hat es verfahrensfehlerhaft unterlassen, die KG nach § 60 Abs. 3 i.V.m. § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 FGO notwendig beizuladen (II.3.b). Ebenso verfahrensfehlerhaft hat es das FG unterlassen, die nicht klagenden Gesellschafter der KG, denen der streitbefangene Gewinnfeststellungsbescheid einzeln bekanntgegeben worden ist, notwendig beizuladen (II.3.c). Eine unterbliebene notwendige Beiladung stellt einen vom Revisionsgericht von Amts wegen zu prüfenden Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens dar (BFH-Urteile vom 12. Mai 2016 - IV R 27/13, Rz 17, m.w.N.; vom 19. Januar 2017 - IV R 50/13, Rz 12; vom 6. September 2017 - IV R 1/16, Rz 31).

25 a) Zwar ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass von einer gemäß § 60 Abs. 3 FGO notwendigen Beiladung abgesehen werden kann, wenn die Klage offensichtlich unzulässig ist (z.B. BFH-Beschluss vom 20. Juni 2012 - IV B 147/11, Rz 8, m.w.N.). Dabei hat es allerdings --wiederum verfahrensfehlerhaft (z.B. BFH-Urteil vom 25. September 2013 - VIII R 17/11, Rz 30; BFH-Beschluss vom 19. September 2017 - IV B 85/16, Rz 2, m.w.N.)-- über die Klage objektiv fehlerhaft nicht zur Sache, sondern durch Prozessurteil entschieden (dazu II.4. und II.5.).

26 b) Nach § 60 Abs. 3 FGO sind alle Beteiligten notwendig beizuladen, die i.S. des § 48 FGO klagebefugt sind. Im Streitfall ist die KG (weiterhin) klagebefugt.

27 aa) Nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 FGO können zur Vertretung berufene Geschäftsführer Klage gegen einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen erheben. Diese Regelung ist dahin zu verstehen, dass die Personengesellschaft als Prozessstandschafterin für ihre Gesellschafter und ihrerseits vertreten durch ihre(n) Geschäftsführer Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid erheben kann (z.B. BFH-Urteile vom 27. Mai 2004 - IV R 48/02, BFHE 206, 211, BStBl II 2004, 964; vom 11. November 2014 - VIII R 37/11, Rz 27). Im Streitfall folgt aus der Vorschrift, dass die --nach den Feststellungen des FG nicht vollbeendete (zur vollbeendeten Personengesellschaft z.B. BFH-Urteil vom 30. August 2012 - IV R 44/10, Rz 20, m.w.N.)-- KG, nach den weiteren Feststellungen des FG vertreten durch die B-GmbH als alleinige Komplementärin und Geschäftsführerin bzw. Liquidatorin, gesetzliche Prozessstandschafterin der Gesellschafter und damit immer klagebefugt ist, weshalb sie grundsätzlich beizuladen ist (vgl. BFH-Urteil vom 30. August 2012 - IV R 44/10, Rz 19, m.w.N.). Zwar verliert der Insolvenzschuldner durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über sein Vermögen seine materiellen Befugnisse (§ 80 Abs. 1 der Insolvenzordnung), womit grundsätzlich die Prozessführungsbefugnis auf den Insolvenzverwalter übergeht. Dies gilt aber nicht, soweit sich der Prozess gegen einen Feststellungsbescheid richtet, der ausschließlich die Gesellschafter und nicht die Personengesellschaft selbst betrifft, denn insoweit kann das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen nicht berührt werden. Die Rechtsposition des organschaftlichen Geschäftsführers bleibt insoweit trotz der Insolvenz der Gesellschaft formell unangetastet. Die Personengesellschaft wird für das Feststellungsverfahren als insolvenzfreie Angelegenheit weiterhin durch die zur Vertretung berufenen Geschäftsführer vertreten (BFH-Urteil vom 30. August 2012 - IV R 44/10, Rz 19). Der Insolvenzverwalter ist insoweit nicht zum Verfahren beizuladen.

28 bb) Anderes ergibt sich auch nicht aus dem Umstand, dass das FA den streitbefangenen Gewinnfeststellungsbescheid nach § 183 Abs. 2 AO einzeln an die nicht nach § 352 Abs. 1 Nrn. 2 bis 5 AO persönlich einspruchsbefugten Gesellschafter der KG bekanntgegeben hat. Ebenso wie die Personengesellschaft im Fall der Einzelbekanntgabe weiterhin nach § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO einspruchsbefugt bleibt (BFH-Urteil in BFHE 206, 211, BStBl II 2004, 964, unter 1.b bb), bleibt die Gesellschaft --wenn wie hier die Voraussetzungen der Vorschrift gegeben sind-- nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 FGO klagebefugt (vgl. BFH-Beschluss vom 2. November 2016 - VIII B 57/16, Rz 5 und 9, m.w.N.).

29 c) Des Weiteren hat eine notwendige Beiladung gemäß § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO der übrigen Gesellschafter der KG zu erfolgen, denen der angegriffene Gewinnfeststellungsbescheid 2008 einzeln bekanntgegeben worden ist, die jedoch keine Klage erhoben haben (zur Beiladung der M-KG bereits II.2.). Die Kläger haben den gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheid des Streitjahrs (nur) hinsichtlich der Höhe des Gesamthandsgewinns angefochten (II.1.). Über dessen Höhe kann jedoch nur einheitlich entschieden werden. Einer notwendigen Beiladung der nicht klagenden Feststellungsbeteiligten steht unter den Umständen des Streitfalls nicht entgegen, dass die KG --wie dargestellt (II.3.b)-- nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 FGO klagebefugt ist (zur daneben bestehenden Klagebefugnis der Gesellschafter s. II.5.).

30 4. Der Senat holt die unterbliebenen Beiladungen nicht gemäß § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO nach, da das angefochtene Urteil schon aus anderen Gründen aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen ist. Das FG hat die Klagen der Kläger (zu 1. bis 3., 5. und 6.) zu Unrecht als unzulässig abgewiesen (II.5.). Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH stellt es einen Verfahrensmangel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO dar, wenn über eine zulässige Klage nicht zur Sache, sondern durch Prozessurteil entschieden wird (BFH-Urteil vom 25. September 2013 - VIII R 17/11, Rz 30, m.w.N.). Der Verfahrensfehler hat zur Folge, dass die Vorentscheidung, die über den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2008 wegen der Feststellung der Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns nicht in der Sache entschieden hat, aufzuheben und der Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen ist (§ 116 Abs. 6 FGO). Denn die im Ermessen des BFH stehende Zurückverweisung ist bereits deshalb geboten, weil es an entsprechenden Feststellungen des FG zu der Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns fehlt (vgl. auch BFH-Beschluss vom 19. September 2017 - IV B 85/16, Rz 9).

31 5. Das FG ist zu Unrecht von der Unzulässigkeit der Klagen der Kläger (zu 1. bis 3., 5. und 6.) ausgegangen.

32 Im Fall der Bekanntgabe eines gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheids samt der Einspruchsentscheidung an einen Feststellungsbeteiligten im Wege der Einzelbekanntgabe nach § 183 Abs. 2 AO ist die von diesem als Bescheidadressat erhobene Klage auch dann zulässig, wenn er durch die angefochtene Feststellung gemäß § 40 Abs. 2 FGO beschwert ist und daneben --wie dargestellt (II.3.b)-- eine vorrangige Klagebefugnis der Gesellschaft gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 FGO besteht (BFH-Urteil in BFHE 206, 211, BStBl II 2004, 964, unter 1.b bb; BFH-Beschluss vom 2. November 2016 - VIII B 57/16, Rz 5). Auch wenn der

Bekanntgabeempfänger nicht nach § 352 Abs. 1 Nrn. 2 bis 5 AO persönlich einspruchsbefugt ist, folgt die Befugnis, einen Rechtsbehelf einzulegen, für den Empfänger der Einzelbekanntgabe nach § 183 Abs. 2 AO daraus, dass ein belastender Verwaltungsakt an ihn gerichtet wird (BFH-Urteil in BFHE 206, 211, BStBl II 2004, 964, unter 1.b bb, m.w.N.); sie ist damit Ausfluss des verfassungsrechtlichen Gebots der Gewährung eines effektiven Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes --GG--). Insoweit unterscheidet sich die Einzelbekanntgabe nach § 183 Abs. 2 AO --anders als das FG meint-- von der Bekanntgabe eines Feststellungsbescheids an den Empfangsbevollmächtigten nach Abs. 1 der Vorschrift, bei der zwar darauf hinzuweisen ist, dass die Bekanntgabe mit Wirkung für und gegen alle --materiell beschwerten-- Feststellungsbeteiligten (als Inhaltsadressaten) erfolgt (§ 183 Abs. 1 Satz 5 AO), der einzelne Feststellungsbeteiligte aber aufgrund der Bekanntgabeerleichterung des § 183 Abs. 1 AO nicht zugleich Bekanntgabeadressat des Verwaltungsakts ist (dazu auch z.B. Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 179 AO Rz 5 und 12, § 183 AO Rz 1). Offen bleiben kann, ob eine persönliche Rechtsbehelfsbefugnis auch --wie wohl auch die Kläger mit ihrem Hinweis auf die "faktische Funktionslosigkeit" der Komplementärin der KG meinen-- auf die Annahme gestützt werden kann, dass in Fällen der Einzelbekanntgabe der Geschäftsführer die Interessen der Gesellschafter nicht mehr wahrnimmt (so Brandis in Tipke/Kruse, a.a.O., § 183 AO Rz 26; Kunz in Gosch, § 183 AO Rz 22). Jeder Bekanntgabeempfänger i.S. des § 183 Abs. 2 AO ist demnach rechtsbehelfsbefugt (BFH-Urteil in BFHE 206, 211, BStBl II 2004, 964, unter 1.b bb; BFH-Beschluss vom 19. Dezember 2013 - IV B 73/13, Rz 18; Söhn in HHSp, § 183 AO Rz 201). Aus den gleichen Gründen ist der Empfänger der Einzelbekanntgabe eines gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheids hinsichtlich einer auf ihn bezogenen, materiell belastenden (§ 40 Abs. 2 FGO) Einspruchsentscheidung klagebefugt (BFH-Beschluss vom 2. November 2016 - VIII B 57/16, Rz 5; Söhn in HHSp, § 183 AO Rz 201). Dies ungeachtet dessen, ob (auch) die Voraussetzungen des § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO vorliegen; soweit dem Senatsbeschluss vom 19. Dezember 2013 - IV B 73/13, Rz 18, etwas anderes zu entnehmen sein sollte, hält der erkennende Senat daran nicht fest. Denn die aus § 40 Abs. 2 FGO i.V.m. Art. 19 Abs. 4 GG abzuleitende Klagebefugnis im Fall der Einzelbekanntgabe nach § 183 Abs. 2 AO ist unabhängig davon, ob eine vorrangige Klagebefugnis der Personengesellschaft gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 FGO besteht (II.3.b; BFH-Urteil in BFHE 206, 211, BStBl II 2004, 964, unter 1.b bb; BFH-Beschluss vom 2. November 2016 - VIII B 57/16, Rz 5) und ob hinsichtlich des Bekanntgabeempfängers die Voraussetzungen des § 48 Abs. 1 Nrn. 2 bis 5 FGO vorliegen. § 48 FGO ist insoweit unter Berücksichtigung der Vorgaben des Art. 19 Abs. 4 GG verfassungskonform auszulegen; danach kann die Vorschrift nicht dahin verstanden werden, dass sie den Rechtsschutz gegen einen den Bekanntgabeempfänger materiell belastenden Verwaltungsakt im Fall der Einzelbekanntgabe nach § 183 Abs. 2 AO beschränkt. Die Einschränkungen des § 352 AO und des § 48 FGO gelten folglich im Fall der Einzelbekanntgabe nach § 183 Abs. 2 AO nicht (gleicher Ansicht Söhn in HHSp, § 183 AO Rz 201). Gleichfalls nicht von Bedeutung für diese Klagebefugnis des Bekanntgabeempfängers ist, ob die Finanzverwaltung zu Recht von der Vorschrift des § 183 Abs. 2 AO Gebrauch gemacht hat; so geht die Verwaltung im Fall der Insolvenzeröffnung vom Grundsatz der Einzelbekanntgabe aus (vgl. Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 251, Nr. 4.4.1.1), auch wenn die Personengesellschaft für das Gewinnfeststellungsverfahren als insolvenzfreie Angelegenheit weiterhin durch die zur Vertretung berufenen Geschäftsführer vertreten wird (II.3.b aa).

33 6. Ausgehend von der Zulässigkeit der Klagen der Kläger (zu 1. bis 3., 5. und 6.) wird das FG im zweiten Rechtsgang --neben den noch erforderlichen Beiladungen-- auch die --aus seiner Sicht zu Recht bislang unterbliebenen-- Feststellungen zur Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns nachzuholen haben.

34 7. Der erkennende Senat entscheidet durch Urteil ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 i.V.m. § 121 FGO). Die Kläger und das FA haben übereinstimmend auf eine mündliche Verhandlung verzichtet. Auf ein Einverständnis der M-KG kommt es nicht an, weil diese nicht Beteiligte am Revisionsverfahren ist (II.2.).

35 8. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de