Urteil vom 06. Juni 2019, IV R 34/16

Inhaltsadressat eines Gewerbesteuermessbescheids bei Ein-Unternehmer-Personengesellschaft

ECLI:DE:BFH:2019:U.060619.IVR34.16.0

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, GewStG § 5 Abs 1, AO § 122 Abs 1, AO § 188 Abs 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, GewStG § 5 Abs 1, AO § 170 Abs 3a

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 21. Juni 2016, Az: 2 K 11311/15

Leitsätze

1. NV: Erfüllt der einzige Kommanditist einer KG nicht die Voraussetzungen eines Mitunternehmers, verbirgt sich hinter der KG ertragsteuerrechtlich der Komplementär als Allein-Unternehmer .

2. NV: Der hinter der Personengesellschaft stehende Allein-Unternehmer ist Schuldner der Gewerbesteuer. An ihn sind Gewerbesteuermessbescheid und Zerlegungsbescheid zu richten .

Tenor

Auf die Revision der Kläger werden das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 22.06.2016 - 2 K 11311/15, die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 26.08.2015 sowie die Bescheide des Beklagten vom 30.08.2010 und vom 24.06.2015 über die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags und über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags für die Jahre 2000 bis 2003 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Als Klägerin und Revisionsklägerin aufgetreten ist die E-KG (KG), deren Komplementär M und deren einziger Kommanditist C sind.

2 In § 9 des Gesellschaftsvertrags vom 13. September 1973 (GV) heißt es:

> "Der von der [KG] erwirtschaftete Gewinn fließt in voller Höhe dem Komplementär [M] zu. Der Kommanditist [C] ist vom Gewinn der [KG] ausgeschlossen und haftet bei Verlust mit seiner Einlage von DM 2.000,-. Dem Kommanditisten wird lediglich seine Kapitaleinlage mit einem gleitenden Zinssatz, der um 3% über dem jeweils am Geschäftsjahresschluß gültigen Lombardsatz liegt, verzinst. Maßgebend für die Verzinsung ist der Bestand am ersten Tage eines jeden Geschäftsjahres, dies gilt sowohl für positive als auch für negative Salden. Der Kommanditist [C] ist berechtigt, seine Kapitaleinlage jederzeit zu erhöhen, allerdings bedarf dies der Zustimmung des Komplementärs [M]."

4 Nach § 18 GV werden Beschlüsse, die die Änderung des Gesellschaftsvertrags oder die Auflösung der Gesellschaft betreffen, von M alleine gefasst und bedürfen keiner Zustimmung von C.

5 Für die Streitjahre 2000 bis 2003 gab die KG unter ihrem Namen Gewerbesteuererklärungen und Erklärungen für die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags ab. Die entsprechenden Bescheide wurden an "Herrn [M] in Firma

[KG]" als Empfangsbevollmächtigter der KG erlassen (am 14. Januar 2002 für das Jahr 2000, am 30. April 2003 für das Jahr 2001, am 5. April 2004 für das Jahr 2002 und am 3. Januar 2005 für das Jahr 2003).

6 Nach einer Betriebsprüfung für die Streitjahre, die aufgrund einer Prüfungsanordnung für die KG vom 13. Mai 2005 durchgeführt worden war, erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) auf der Grundlage eines nach Einwendungen der KG überarbeiteten Berichts vom 30. April 2010 neben geänderten Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen unter dem 30. August 2010 auch geänderte Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag und über die Zerlegung der Gewerbesteuermessbeträge für die Streitjahre, mit denen Messbeträge von 37.110 DM für das Jahr 2000, von 48.885 DM für das Jahr 2001, von 50.005 € für das Jahr 2002 und von 47.960 € für das Jahr 2003 festgesetzt wurden. Sämtliche Bescheide waren im Adressfeld an "Herrn [M] in Firma [KG]" gerichtet, dies allerdings nach einem Zusatz zu Beginn der Bescheide "als Empfangsbevollmächtigter für die Firma [KG]".

7 Mit namens der KG eingelegten Einsprüchen gegen die Änderungsbescheide wurde die Aufhebung aller Bescheide beantragt, weil die Bescheide an die KG und damit an ein nicht existierendes Steuersubjekt gerichtet seien, denn die KG sei keine Mitunternehmerschaft. In steuerlicher Hinsicht handele es sich um ein Einzelunternehmen von M.

8 Das FA teilte schließlich die Auffassung, dass es an einer Mitunternehmerschaft fehle, und hob die angefochtenen Änderungsbescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der KG mit an " [M] in Firma [KG]" gerichtetem Sammelbescheid vom 20. April 2015 auf. In dem Bescheid hieß es, dieser sei Grundlagenbescheid für noch durchzuführende gesonderte Feststellungen und habe Bindungswirkung nach § 182 Abs. 1 AO.

9 In Bezug auf die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags und dessen Zerlegung ergingen mit Datum vom 24. Juni 2015 unter einer anderen Steuernummer als nach § 35b des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) geändert gekennzeichnete Bescheide, mit denen Gewerbesteuermessbeträge von 35.900 DM (2000), von 47.680 DM (2001), von 49.390 € (2002) und von 47.360 € (2003) festgesetzt wurden. In den Erläuterungen zu den Bescheiden hieß es, diese träten an die Stelle der angefochtenen Gewerbesteuermessbescheide unter der früheren Steuernummer. Die Einsprüche seien nicht erledigt. Das Verfahren werde fortgesetzt, weiterer Einsprüche bedürfe es nicht. Die Messbeträge waren niedriger als die in den vorherigen Bescheiden, was auf Veränderungen bei Abschreibungen infolge eines finanzgerichtlichen Verfahrens für Vorjahre beruhte. Adressiert waren die Bescheide an "Herrn [M] in Firma [KG]"; im Betreff hieß es "für die [KG]".

10 Auf die Bescheide reagierte M mit einem Schreiben seiner Bevollmächtigten vom 29. Juli 2015, beim FA eingegangen am 31. Juli 2015, mit dem die Aufhebung der Bescheide beantragt wurde, weil diese auf ersatzlos aufgehobenen Gewinnfeststellungsbescheiden beruhten.

11 "Über die Einsprüche vom 17.09.2010 und 31.07.2015 der Firma [KG]" entschied das FA mit unter beiden Steuernummern erlassenem "Einspruchsbescheid" vom 26. August 2015 und bezeichnete dabei in den Gründen teils die KG, teils M als Einspruchsführer. Die Einsprüche wurden als unbegründet zurückgewiesen, weil die Bescheide nach § 35b GewStG zutreffend ergangen und dahingehend auszulegen seien, dass Inhaltsadressat die KG als Steuerschuldnerin sei.

12 Hiergegen erhob "die KG" Klage.

13 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit Urteil vom 22. Juni 2016 - 2 K 11311/15 als unbegründet ab.

14 Mit der Revision machen die Kläger verfahrensrechtlich einen Verstoß gegen § 96 der Finanzgerichtsordnung (FGO) und materiell eine fehlerhafte Auslegung des § 119 AO geltend.

15 Sie beantragen,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 22. Juni 2016 - 2 K 11311/15, die Einspruchsentscheidung des FA vom 26. August 2015 sowie die Bescheide des FA vom 30. August 2010 und vom 24. Juni 2015 über die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags und über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags für die Jahre 2000 bis 2003 aufzuheben.

16 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

17 Die Revision ist zulässig und begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, der angefochtenen Bescheide und der Einspruchsentscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

18 Klage und Revision werden dahin ausgelegt, dass sie von der KG und M erhoben worden sind (1.). Die Gewerbesteuermessbescheide und Zerlegungsbescheide vom 30. August 2010 richten sich zu Unrecht an die KG (2.), während die Bescheide vom 24. Juni 2015 zwar zutreffend an M gerichtet sind, aber wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung nicht mehr ergehen durften (3.).

19 1. Klage und Revision werden rechtsschutzgewährend dahin ausgelegt, dass die KG Klägerin und Revisionsklägerin in Bezug auf die Bescheide vom 30. August 2010 und M Kläger und Revisionskläger in Bezug auf die Bescheide vom 24. Juni 2015 ist.

20 a) Die Bescheide richten sich an unterschiedliche Inhaltsadressaten. Zwar lassen die Verwaltungsakte Zweifel an der Bestimmung des Inhaltsadressaten zu. Im Wege der Auslegung kann jedoch allen Bescheiden jeweils ein bestimmter Inhaltsadressat zugeordnet werden.

21 aa) Ist die Bezeichnung des Inhaltsadressaten nicht eindeutig falsch, sondern mehrdeutig, ist zunächst zu versuchen, durch Auslegung zu klären, wer Inhaltsadressat des Steuerverwaltungsakts ist (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13. Oktober 2005 - IV R 55/04, BFHE 211, 387, BStBl II 2006, 404). Der Inhaltsadressat muss nicht zwingend für einen Dritten aus dem Bescheid selbst oder aus beigefügten Unterlagen erkennbar sein; entscheidend ist, ob der Inhaltsadressat durch Auslegung anhand der den Betroffenen bekannten Umstände hinreichend sicher bestimmt werden kann (BFH-Urteil vom 17. November 2005 - III R 8/03, BFHE 212, 72, BStBl II 2006, 287, unter II.1.b der Gründe).

22 bb) Bei einem Gewerbesteuermessbescheid ist richtiger Inhaltsadressat der Steuerschuldner (BFH-Urteil vom 15. April 2010 - IV R 67/07, Rz 18). Als Beteiligter des Zerlegungsverfahrens ist der Steuerschuldner auch Inhaltsadressat eines Zerlegungsbescheids (§ 188 Abs. 1 AO). Steuerschuldner ist nach § 5 Abs. 1 Sätze 1 und 2 GewStG der Unternehmer und damit derjenige, für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird. Ist die Tätigkeit einer Personengesellschaft Gewerbebetrieb, ist die Gesellschaft auch Schuldnerin der Gewerbesteuer (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG). Das setzt allerdings voraus, dass der Gewerbebetrieb auf Rechnung mehrerer Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) geführt wird. Fehlt es an einer Mitunternehmerschaft und verbirgt sich hinter der Personengesellschaft ertragsteuerrechtlich nur ein Unternehmer, ist allein dieser Schuldner der Gewerbesteuer (BFH-Urteil vom 3. Februar 2010 - IV R 26/07, BFHE 228, 365, BStBl II 2010, 751, Rz 39 ff.).

23 cc) Die Bescheide vom 30. August 2010 richteten sich danach inhaltlich an die KG als Steuerschuldner. Zwar waren die Bescheide an M in der KG adressiert, sollten M aber ausdrücklich nur als Empfangsbevollmächtigter der KG, also nicht als Steuerschuldner in eigener Person bekanntgegeben werden. Dieses Verständnis entspricht auch dem Empfängerhorizont nach dem aktenkundigen Stand der seinerzeit vertretenen Rechtsansichten. Weder dem Bericht über die Betriebsprüfung vom 30. April 2010 noch der Stellungnahme der damaligen Bevollmächtigten der KG zu diesem Bericht vom 29. Juni 2010 ist zu entnehmen, dass die Beurteilung der KG als Mitunternehmerschaft Gegenstand von Diskussionen gewesen wäre. Aufgrund der jahrelangen Handhabung in der Vergangenheit gingen alle Beteiligten bis zum Ergehen der Bescheide übereinstimmend davon aus, dass die KG eine Mitunternehmerschaft sei, und konnten die Gewerbesteuermessbescheide und Zerlegungsbescheide in Auswertung der Betriebsprüfung nur dahin verstehen, dass Steuerschuldner die KG sein sollte.

24 dd) Demgegenüber waren die Bescheide vom 24. Juni 2015 nach dem Empfängerhorizont als an M persönlich gerichtet zu verstehen. Sie waren ebenfalls im Adressfeld an M in Firma der KG gerichtet, sollten diesem im Unterschied zu den vorangegangenen Bescheiden aber "für die KG" und nicht mehr "als Empfangsbevollmächtigter für die Firma ... KG" bekanntgegeben werden. Die M bekannten Umstände im Zusammenhang mit dem Ergehen der Bescheide ließen für ihn deutlich erkennen, dass die Bescheide an ihn selbst als Inhaltsadressaten ergehen sollten. Denn den Bescheiden war vorausgegangen, dass im Einspruchsverfahren gegen die Bescheide vom 30. August 2010 ausdrücklich die fehlende Mitunternehmerschaft geltend gemacht worden war. Dieser Argumentation war die Finanzverwaltung schließlich nach längerer Überlegung gefolgt und hatte deshalb die Bescheide über die

gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die KG aufgehoben. Die danach ergangenen Bescheide sollten danach eindeutig der Umsetzung der im Einspruchsverfahren gewonnenen Erkenntnis dienen, dass keine Mitunternehmerschaft, sondern ein Einzelunternehmen von M bestand.

25 b) Die Beteiligten hatten erkannt, dass sich die Bescheide an unterschiedliche Inhaltsadressaten richteten. Auf der Seite des Adressaten ergibt sich dies daraus, dass der Einspruch gegen die Bescheide vom 30. August 2010 von der KG erhoben wurde, während der Antrag auf Aufhebung der Bescheide vom 24. Juni 2015 von der damaligen Bevollmächtigen für M in Firma der KG gestellt wurde. Dementsprechend bezeichnete auch das FA in den Gründen der Einspruchsentscheidung vom 26. August 2015 sowohl die KG als auch M selbst als Einspruchsführer.

26 c) Bei rechtsschutzgewährender Auslegung von Klage und Revision ist danach die KG als Klägerin und Revisionsklägerin in Bezug auf die Bescheide vom 30. August 2010 und M als Kläger und Revisionskläger in Bezug auf die Bescheide vom 24. Juni 2015 anzusehen.

27 Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist im Zweifel davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige denjenigen Rechtsbehelf hat einlegen wollen, der seinem materiell-rechtlichen Begehren am ehesten zum Erfolg verhilft (BFH-Urteil vom 1. Juli 2004 - IV R 4/03, BFH/NV 2005, 162, m.w.N.). Ziel der hier erhobenen Anfechtungsklage ist die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide. Dies kann jeweils nur von demjenigen erreicht werden, der Adressat des Bescheids ist und der ein Vorverfahren i.S. des § 44 Abs. 1 FGO durchgeführt hat.

28 2. Die Gewerbesteuermessbescheide und Zerlegungsbescheide vom 30. August 2010 sind rechtswidrig, weil sie sich --wie ausgeführt-- an die KG richten, diese aber nicht Schuldnerin der Gewerbesteuer ist. Schuldnerin der Gewerbesteuer wäre die KG nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG nur, wenn sie eine Mitunternehmerschaft wäre (s. dazu oben unter II.1.a bb). Daran fehlt es aber, wovon die Beteiligten im Ergebnis auch übereinstimmend ausgehen.

29 a) Eine Mitunternehmerschaft setzt voraus, dass mehrere Personen in mitunternehmerschaftlicher Verbundenheit Mitunternehmerrisiko tragen und Mitunternehmerinitiative entfalten.

30 Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist oder --in Ausnahmefällen-- eine diesem wirtschaftlich vergleichbare Stellung innehat, Mitunternehmerrisiko trägt und Mitunternehmerinitiative entfaltet sowie die Absicht zur Gewinnerzielung hat (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 22. Juni 2017 - IV R 42/13, BFHE 259, 258, Rz 32, m.w.N.). Mitunternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie z.B. Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführer, Prokuristen oder andere leitende Angestellte obliegen (vgl. hierzu und zum Folgenden z.B. BFH-Urteil vom 13. Juli 2017 - IV R 41/14, BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, Rz 20, m.w.N.). Ausreichend ist schon die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach dem Handelsgesetzbuch zustehen oder die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs entsprechen (BFH-Urteil vom 21. Oktober 2015 - IV R 43/12, BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517, Rz 30). Mitunternehmerrisiko trägt, wer gesellschaftsrechtlich oder diesem Status wirtschaftlich vergleichbar am Erfolg und Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens teilnimmt. Dieses Risiko wird regelmäßig durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts vermittelt (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.V.3.b cc und C.V.3.c; vgl. auch BFH-Urteile vom 30. Juni 2005 - IV R 40/03, BFH/NV 2005, 1994, unter 1.; in BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517, Rz 30, und in BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, Rz 20). Die Merkmale der Mitunternehmerschaft sind unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung einer Person insgesamt bestimmenden Umstände zu würdigen (z.B. BFH-Urteil in BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, Rz 20, m.w.N.).

31 b) Danach war die hier zu beurteilende KG keine Mitunternehmerschaft, weil zwar M, nicht aber C die Merkmale eines Mitunternehmers erfüllte. C fehlte es an einem ausreichenden Mitunternehmerrisiko, weil er weder am laufenden Gewinn noch an den stillen Reserven beteiligt war, und an ausreichender Mitunternehmerinitiative, weil er nicht nur von der Geschäftsführung ausgeschlossen war, sondern noch nicht einmal an Beschlüssen mitwirken durfte, die die Änderung des Gesellschaftsvertrags oder die Auflösung der Gesellschaft betrafen. Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative standen danach alleine M zu, so dass dieser einziger Unternehmer des Betriebs der KG war.

32 3. Die --zutreffend-- an M gerichteten Gewerbesteuermessbescheide und Zerlegungsbescheide vom 24. Juni 2015 sind noch nicht bestandskräftig, aber rechtswidrig, weil bei ihrem Ergehen die Festsetzungsfrist abgelaufen war.

33 a) M hat die Bescheide rechtzeitig angefochten, so dass sie nicht bestandskräftig geworden sind.

34 Die Bescheide wurden nach Aktenlage am 24. Juni 2015 zur Post gegeben, so dass das als Einspruch zu verstehende und am 31. Juli 2015 eingegangene Schreiben der Bevollmächtigten vom 29. Juli 2015 nicht die Monatsfrist des § 355 Abs. 1 Satz 1 AO wahren konnte. Den Bescheiden war zwar eine im Allgemeinen zutreffende Rechtsbehelfsbelehrung angefügt, der aber der Hinweis in der Begründung der Bescheide gegenüberstand, es bedürfe keines Einspruchs, weil das bisherige Einspruchsverfahren fortgesetzt werde. Aufgrund dieser widersprüchlichen Angaben fehlt es an einer ordnungsgemäßen Rechtsbehelfsbelehrung mit der Folge, dass nach § 356 Abs. 2 Satz 1 AO innerhalb eines Jahres nach Bekanntgabe fristgemäß Einspruch eingelegt werden konnte. Das am 31. Juli 2015 eingegangene Schreiben ist damit als fristgerechter Einspruch anzusehen, der den Eintritt der Bestandkraft verhindert hat.

35 b) Die Bescheide durften wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist nicht erlassen werden.

36 aa) Nach § 169 Abs. 1 Satz 1 AO ist eine Steuerfestsetzung nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Dies gilt auch für die Festsetzung und Zerlegung von Steuermessbeträgen (§ 184 Abs. 1 Satz 3, § 185 AO). Selbst wenn die Festsetzungsfrist von vier Jahren (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) zu dem spätesten Zeitpunkt nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO begonnen haben sollte, war sie bei Erlass der Bescheide am 24. Juni 2015 für alle Streitjahre abgelaufen.

37 bb) Der Ablauf der Frist war nicht gehemmt.

38 (1) Eine Ablaufhemmung ergab sich nicht aus § 171 Abs. 4 AO. Die Regelung setzt voraus, dass vor Ablauf der Festsetzungsfrist aufgrund einer wirksamen Prüfungsanordnung mit einer Außenprüfung begonnen oder deren Beginn auf Antrag des Steuerpflichtigen hinausgeschoben worden ist. Dabei bestimmt die Prüfungsanordnung neben dem sachlichen auch den persönlichen Umfang der Ablaufhemmung (BFH-Urteile vom 15. Dezember 1989 - VI R 151/86, BFHE 159, 296, BStBl II 1990, 526; vom 25. April 2006 - X R 42/05, BFHE 212, 421, BStBl II 2007, 220).

39 Im Streitfall hat eine Außenprüfung bei der KG stattgefunden. Als zu prüfender Steuerpflichtiger wurde in der Prüfungsanordnung vom 13. Mai 2005 die KG bezeichnet. Eine Ablaufhemmung kann sich deshalb nur für Verwaltungsakte ergeben, die an die KG als Inhaltsadressatin gerichtet sind. Auf den Ablauf der Festsetzungsfrist für an M gerichtete Verwaltungsakte erstreckt sich die Ablaufhemmung nicht.

40 (2) Auch aus § 170 Abs. 3a AO ergibt sich keine Ablaufhemmung in Bezug auf die Festsetzungen gegenüber M. Nach dieser Vorschrift läuft die Festsetzungsfrist nicht ab, bevor über einen Einspruch gegen einen Steuerbescheid entschieden worden ist. Diese Hemmung des Ablaufs der Festsetzungsfrist gilt in persönlicher Hinsicht nur für den Adressaten des mit dem Einspruch angegriffenen Bescheids (BFH-Beschluss vom 2. April 2002 - IX B 66/01, BFH/NV 2002, 898).

41 Eine Hemmung nach § 170 Abs. 3a AO könnte im Streitfall allenfalls durch den Einspruch gegen die Bescheide vom 30. August 2010 ausgelöst worden sein. Da Adressat dieser Bescheide aber die KG war, kann sich aus dem dagegen erhobenen Einspruch keine Hemmung der Festsetzungsverjährung von Ansprüchen gegenüber M ergeben.

42 (3) Die Bescheide vom 24. Juni 2015 können auch nicht auf § 174 Abs. 4 AO gestützt werden mit der Folge, dass die Festsetzungsfrist gewahrt wäre.

43 Es kann dahinstehen, ob die Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 AO im Einzelnen erfüllt sind. Denn die Vorschrift gilt nach § 174 Abs. 5 Satz 1 AO gegenüber Dritten nur dann, wenn diese an dem Verfahren, das zur Aufhebung oder Änderung des Ausgangsbescheids geführt hat, beteiligt oder zumindest zu diesem hinzugezogen waren. Dritter in diesem Zusammenhang ist jeder, der nicht als Inhaltsadressat von dem Ausgangsbescheid betroffen wird; maßgeblich ist allein die formale Stellung im Verfahren (BFH-Urteile vom 5. Mai 1993 - X R 111/91, BFHE 171, 400, BStBl II 1993, 817; vom 19. Dezember 2013 - V R 5/12, BFHE 244, 494, BStBl II 2016, 585, Rz 37). Die Beteiligung am Verfahren etwa als gesetzlicher Vertreter oder Empfangsbevollmächtigter des Inhaltsadressaten reicht nicht aus.

44 Die Bescheide vom 30. August 2010 waren an die KG als Inhaltsadressatin gerichtet. Gegenüber der KG war M ungeachtet seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung und seiner Funktion als Empfangsbevollmächtigter der KG als Dritter anzusehen. In eigener Stellung als Steuerschuldner war M an diesem Verfahren nicht beteiligt; er war auch nicht nach § 174 Abs. 5 Satz 2 AO zu dem Verfahren hinzugezogen. Ein gegen ihn gerichteter Bescheid kann daher nicht auf § 174 Abs. 4 AO gestützt werden.

45 4. Selbst wenn man der Auslegung der Bescheide durch den Senat nicht folgen wollte, müsste die Revision Erfolg haben und zur Stattgabe der Klage führen.

46 Sollte man die Bescheide vom 24. Juni 2015 dahin verstehen, dass sie weiterhin an die KG gerichtet waren, würden diese Bescheide als Änderungsbescheide an die Stelle der Ausgangsbescheide vom 30. August 2010 treten. Wie jene wären dann auch die neuen Bescheide an den falschen Inhaltsadressaten gerichtet und müssten aufgehoben werden.

47 Sollte umgekehrt angenommen werden, dass die an die KG gerichteten Ausgangsbescheide vom 30. August 2010 mit Ergehen der an M gerichteten Bescheide vom 24. Juni 2015 ersatzlos aufgehoben worden sind, würde dies nichts daran ändern, dass die Bescheide vom 24. Juni 2015 nach Ablauf der Festsetzungsfrist ergangen und deshalb aufzuheben sind.

48 5. Die Sache ist entscheidungsreif. Unter Aufhebung des Urteils des FG sind auf die Klagen der KG und des M die Bescheide vom 30. August 2010 und vom 24. Juni 2015 sowie die Einspruchsentscheidung vom 26. August 2015 ersatzlos aufzuheben.

49 Auf den gerügten Verfahrensverstoß kommt es bei dieser Sachlage nicht an.

50 6. Die Kosten des gesamten Verfahrens hat das FA zu tragen (§ 135 Abs. 1 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de