

Aus der RECHTSPRECHUNG

*Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.*

## Bekanntgabe des Gewinnfeststellungsbescheids bei nicht mehr existenter Personengesellschaft

- Eine Entscheidungskommentierung von Dr. Dietmar Onusseit –

BFH, Urteil vom 30.10.2024 – IV R 4/23

### Allgemeines

Der Einkommensteuer unterliegen gemäß §§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auch Einkünfte aus Gewinnanteilen der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist. Mit anderen Worten ist Steuerschuldner in diesen Fällen nicht die Gesellschaft selbst, sondern die Gesellschafter. – Für andere Steuern gilt dies nicht, so ist die Gesellschaft selbst zum Beispiel Schuldner der Umsatzsteuer.

Anders als die meisten anderen Besteuerungsgrundlagen, die gemäß § 157 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) lediglich einen unselbständigen und mit Rechtsbehelfen nicht selbständig anfechtbaren Teil des Steuerbescheids bilden, sind Besteuerungsgrundlagen gesondert gemäß § 179 Abs. 1 AO festzustellen, wenn dies gesetzlich angeordnet ist. Das Nähere bestimmt § 179 Abs. 2 AO. Gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind insbesondere die einkommen- und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte gesondert festzustellen, wenn hieran mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Dies gilt zum Beispiel für die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Personengesellschaft.

Soweit hier von Interesse lauten die §§ 179, 180 AO:

#### *§ 179 Feststellung von Besteuerungsgrundlagen*

*(1) Abweichend von § 157 Absatz 2 werden die Besteuerungsgrundlagen durch Feststellungsbescheid gesondert festgestellt, soweit dies in diesem Gesetz oder sonst in den Steuergesetzen bestimmt ist.*

*(2) Ein Feststellungsbescheid richtet sich gegen den Steuerpflichtigen, dem der Gegenstand der Feststellung bei der Besteuerung zuzurechnen ist. Die gesonderte Feststellung wird gegenüber mehreren Beteiligten einheitlich vorgenommen, wenn dies gesetzlich bestimmt ist oder der Gegenstand der Feststellung mehreren Personen zuzurechnen ist. ...*

#### *§ 180 Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen*

*(1) Gesondert festgestellt werden insbesondere:*

*1. ...*

*2. a) die einkommensteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte und mit ihnen im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind, ...*

## Aus der RECHTSPRECHUNG

*Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.*

Im Ausgangspunkt sind die Bescheide, die die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung beinhalten, allen Beteiligten bekannt zu geben (zuzustellen), bei der Personengesellschaft also dieser und allen Gesellschaftern. Die Besprechungsentscheidung befasst sich mit der Frage, wie die Bekanntgabe zu erfolgen hat, wenn die Personengesellschaft im Zeitpunkt der Bekanntgabe bereits vollbeendet ist.

Ein Verwaltungsakt muss gemäß § 119 Abs. 1 AO inhaltlich hinreichend bestimmt sein. Nach § 125 Abs. 1 AO ist ein Verwaltungsakt (zum Beispiel ein Steuerbescheid) nichtig (und damit gemäß § 124 Abs. 3 AO unwirksam), soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist. Ein Verwaltungsakt leidet an schweren und offenkundigen Mängeln und ist deshalb nichtig, wenn er inhaltlich nicht so bestimmt ist, dass ihm hinreichend sicher entnommen werden kann, was von wem verlangt wird. Konstituierender Bestandteil jedes Verwaltungsakts ist daher neben der Angabe der erlassenden Behörde die Angabe des Inhaltsadressaten, also desjenigen, dem gegenüber der Einzelfall geregelt werden soll.

Der BFH stellt seinem Urteil folgende Leitsätze voran.

*„1. Ein Gewinnfeststellungsbescheid richtet sich – ungeachtet dessen, ob im Zeitpunkt seines Erlasses die Personengesellschaft noch besteht oder bereits vollbeendet ist – seinem Inhalt nach stets gegen die Gesellschafter (Mitunternehmer). Für die Wirksamkeit eines solchen Bescheids kommt es (nur) darauf an, dass sich aus seinem gesamten Inhalt ergibt, für welche Personen der Gewinn festgestellt wird und wie hoch der Gewinnanteil der einzelnen Gesellschafter ist (Bestätigung der Rechtsprechung).“*

*2. Der Umstand, dass eine nicht mehr existente Personengesellschaft in das Adressfeld des Bescheids aufgenommen wird, steht einer wirksamen Benennung der Inhaltsadressaten nicht entgegen, wenn sich aus dem Bescheid die weiteren Angaben über die Gesellschafter entnehmen lassen (Bestätigung der Rechtsprechung).“*

### **Der zu entscheidende Fall**

Die Beteiligten streiten über die Nichtigkeit eines einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsbescheids für das Jahr 2013 betreffend die B GmbH & Co. KG (B KG), die im Zeitpunkt der Bekanntgabe bereits vollbeendet war. Etwas vereinfacht geht es um folgenden Sachverhalt.

Komplementärin der B KG war die B GmbH. Einziger Kommanditist war der Kläger. Die B KG erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der Kläger war im Oktober 1999 als Empfangsbevollmächtigter der B KG im Feststellungsverfahren benannt worden. Er war zugleich alleiniger einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer der B GmbH.

## Aus der RECHTSPRECHUNG

*Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.*

Durch notariellen Einbringungs- und Abtretungsvertrag aus Dezember 2016 übertrug der Kläger seine Kommanditbeteiligung an der B KG sowie seinen Geschäftsanteil an der B GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die O GmbH & Co. KG (O KG). Infolge des anschließenden Ausscheidens der B GmbH übernahm die O KG als einzige verbliebene Gesellschafterin das Vermögen der B KG im Wege der Anwachsung mit allen Aktiven und Passiven ohne Liquidation zum 31.12.2016. Die B KG wurde Anfang Januar 2017 im Handelsregister gelöscht.

Nach einer steuerlichen Außenprüfung wurde am 26.01.2018 ein geänderter Gewinnfeststellungsbescheid für 2013 betreffend die B KG erlassen, der an den Kläger bekanntgegeben wurde. Die Einkünfte wurden auf die B GmbH und den Kläger verteilt. Unterhalb des Adressfeldes wurde die B KG genannt. Der Bescheid enthielt den Hinweis, dass er an den Kläger als Empfangsbevollmächtigten mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten ergehe.

Am 29.04.2020 wurde im Namen der „B KG, bez. O KG“ ein Antrag auf Feststellung der Nichtigkeit des Gewinnfeststellungsbescheids für 2013 vom 26.01.2018 gestellt. Zur Begründung wurde vorgetragen, dass der Bescheid nichtig sei, weil er gegenüber einer zum Zeitpunkt der Bekanntgabe nicht mehr existenten Firma erlassen worden sei. Das FA lehnte den Antrag mit der Begründung ab, § 125 Abs.1, 5 AO sei nicht anwendbar, da der Feststellungsbescheid inhaltlich hinreichend bestimmt gewesen sei.

Dagegen legte der Kläger Einspruch ein, der vom Finanzamt als unbegründet zurückgewiesen wurde.

Auf die Klage des Klägers, stellte das Finanzgericht (FG) München fest, dass der (ändernde) Gewinnfeststellungsbescheid für 2013 betreffend die B KG nichtig sei, weil er als Inhaltsadressatin die B KG ausweise. Bei Aufnahme der Gesellschaft statt der Gesellschafter in das Adressfeld sei die Angabe der Gesellschaft als Sammel- oder Kurzbezeichnung für die Gesellschafter zu verstehen, wenn sich der Kreis der Gesellschafter – wie im Streitfall – aus dem weiteren Inhalt des Bescheids erschließen lasse. Jedoch richte sich der Bescheid gegen ein nicht mehr existentes Steuersubjekt, da die B KG im Wege der Verschmelzung in Folge des Vertrags aus Dezember 2016 mit der Eintragung der Verschmelzung ins Handelsregister erloschen sei. Es liege damit ein – nicht heilbarer – Adressierungsmangel vor.

Die Empfangsvollmacht des Klägers sei mit Schreiben vom 17.10.2017 konkludent widerrufen worden.

Auf die Revision des Finanzamts wies der Bundesfinanzhof (BFH) die Klage ab.

### **Die Begründung des BFH**

Das FG sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass ein Gewinnfeststellungsbescheid, der sich an eine vollbeendete Personengesellschaft richte, stets nichtig sei.

Ein Gewinnfeststellungsbescheid richte sich seinem Inhalt nach stets gegen die Gesellschafter (Mitunternehmer), auch wenn im Zeitpunkt seines Erlasses die Personengesellschaft bereits erloschen sei. Er sei wirksam, wenn sich aus seinem gesamten Inhalt ergebe, für welche Personen der Gewinn

## Aus der RECHTSPRECHUNG

*Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.*

festgestellt werde und wie hoch der Gewinnanteil der einzelnen Gesellschafter sei. Die Angabe einer nicht mehr existenten Personengesellschaft im Adressfeld stehe einer wirksamen Benennung der Inhaltsadressaten nicht entgegen, wenn sich aus dem Bescheid die weiteren Angaben über die Gesellschafter entnehmen ließen. Die Angabe der Gesellschaft sei lediglich als Sammelbezeichnung für die Gesellschafter zu sehen und bedeute nicht etwa die Bezeichnung eines falschen Steuerschuldners [da die Gesellschaft selbst gar nicht Steuerschuldner ist].

Das erstinstanzliche Urteil sei daher rechtsfehlerhaft, seine Argumentation sei mit der dargestellten höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Wirksamkeit von Gewinnfeststellungsbescheiden nicht in Einklang zu bringen.

Da die Sache spruchreif sei, könne der BFH in der Sache selbst entscheiden und die Klage abweisen.

Der Gewinnfeststellungsbescheid für 2013 sei dem Kläger wirksam bekanntgegeben worden.

Der Kläger sei aufgrund seiner Bestellung im Jahr 1999 gemeinsamer Empfangsbevollmächtigter im Sinne des § 183 Abs. 1 Satz 1 AO. Ihm hätten daher Feststellungsbescheide – trotz Vollbeendigung der Personengesellschaft – auch mit Wirkung für andere Beteiligte bekanntgegeben werden können, soweit und solange diese Beteiligten oder der Empfangsbevollmächtigte nicht widersprochen hätten. Trotz Vollbeendigung der Gesellschaft bedürfe es keiner Einzelbekanntgabe des Feststellungsbescheids an die früheren Gesellschafter, wenn diese einen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellt hätten und die Bescheide diesem bekanntgegeben würden.

Ob das FG zu Recht von einem Widerruf der auch bei Auflösung der Gesellschaft zunächst fortwirkenden Empfangsvollmacht ausgegangen sei, könne dahinstehen. Denn eine Bekanntgabe an den Kläger als Empfangsbevollmächtigten trotz Widerrufs der Vollmacht wäre jedenfalls dadurch geheilt worden, dass der Feststellungsbescheid an den Kläger als ehemaligen Kommanditisten der B KG und damit „wirklichen Empfänger“ gelangt sei, da ihm dieser jedenfalls zugegangen sei.

Der Gewinnfeststellungsbescheid für 2013 vom 26.01.2018 sei auch nicht nichtig, da sich aus der Aufteilung der Besteuerungsgrundlagen im Gewinnfeststellungsbescheid die Feststellungsbeteiligten – die Komplementär-GmbH und der Kläger als Kommanditist – sowie deren Gewinnanteile ergäben.