

Titel:

**Bekanntgabe eines Bescheides an eine durch Verschmelzung erloschene
Personengesellschaft**

Normenketten:

AO § 124 Abs. 1

AO § 122

AO § 125

AO § 183

BGB § 133

Leitsätze:

1. Die Vollbeendigung der Personengesellschaft führt notwendig zum Wegfall der Vertretungsbefugnis ihrer geschäftsführenden Gesellschafter. (redaktioneller Leitsatz)
2. Bei einer Verschmelzung ist der Rechtsnachfolger mit Eintritt der Rechtsnachfolge Inhalts- und Bekanntgabeadressat des Bescheides über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen. (redaktioneller Leitsatz)
3. Zwar sind Steuerbescheide auch bezüglich der Bezeichnung des Inhaltsadressaten auslegungsfähig. Eine derartige Auslegung setzt jedoch voraus, dass die Bescheide objektiv (auch für außenstehende Dritte erkennbar) mehrdeutig und daher auslegungsbedürftig sind. (redaktioneller Leitsatz)
4. Ein Steuerbescheid ist wegen fehlender inhaltlicher Bestimmtheit nichtig, wenn er sich gegen eine Person oder eine Personenvereinigung als Inhaltsadressaten richtet, die offensichtlich nicht oder -insbesondere wegen Rechtsnachfolge – nicht mehr als Steuerschuldner in Betracht kommt. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagwort:

Nichtigkeit

Rechtsmittelinstanz:

BFH München, Urteil vom 30.10.2024 – IV R 4/23

Fundstellen:

EFG 2023, 961

LSK 2022, 46454

Tenor

1. Es wird gegenüber dem Kläger zu 2) festgestellt, dass der geänderte Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2013 vom 26. Januar 2018 betreffend die Firma ... in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. November 2018 nichtig ist. Gegenüber der Klägerin zu 1) wird die Klage abgewiesen.
2. Die Gerichtskosten tragen der Beklagte und die Klägerin zu 1) jeweils zur Hälfte. Von den außergerichtlichen Kosten tragen der Beklagte die des Klägers zu 2) vollumfänglich und die Klägerin zu 1) die des Beklagten zur Hälfte.
3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für den Kläger zu 2) vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten des Klägers zu 2) die Vollstreckung abwenden, wenn nicht der Kläger zu 2) vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Nichtigkeit eines Feststellungsbescheides für das Jahr 2013 betreffend die Firma ... GmbH & Co. KG (KG) mit Sitz in Y.

2

Komplementärin der KG war die Firma ... Verwaltungs-GmbH. Einziger Kommanditist war Herr Z, der Kläger zu 2). Die KG erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der Kläger zu 2) war seit Oktober 1999 als Empfangsbevollmächtigter im Feststellungsverfahren benannt worden. Der Kläger zu 2) war auch alleiniger einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer der Firma ... Verwaltungs-GmbH.

3

Durch notariellen Einbringungs- und Abtretungsvertrag vom 27. Dezember 2016 übertrug der Kläger zu 2) seine Kommanditbeteiligung sowie seinen Geschäftsanteil an der Komplementär-GmbH auf die Firma O GmbH & Co. KG, die Klägerin zu 1), gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten. Nach dem Ausscheiden der Komplementärin übernahm die Firma O GmbH & Co. KG als einzige verbleibende Gesellschafterin das Vermögen der KG im Wege der Anwachsung mit allen Aktiven und Passiven ohne Liquidation zum 31. Dezember 2016. Die KG wurde Anfang Januar 2017 im Handelsregister gelöscht. Komplementärin der Klägerin zu 1) ist die Firma O Verwaltungs-GmbH mit Sitz in Y. Als Kommanditisten sind Herr Z, Frau A, Herr B und Herr C beteiligt.

4

Am 30. Januar 2017 ging der vom Kläger zu 2) übersandte notarielle Einbringungs- und Abtretungsvertrag beim Beklagten (das Finanzamt – FA –) ein. Am 17. Oktober 2017 stellte der Kläger zu 2) einen Antrag auf Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens mit dem Buchwert nach § 24 Abs. 2 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG). Der Antrag wurde von ihm als Geschäftsführer der Firma O GmbH & Co. KG unterzeichnet.

5

Aufgrund einer Außenprüfung erging am 26. Januar 2018 für das Jahr 2013 ein geänderter Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen betreffend die Firma ... GmbH & Co. KG, der an den Kläger zu 2) bekannt gegeben wurde. In diesem Bescheid wurde der Gewinn um eine aus einem Grundstücksverkauf gebildete Rücklage nach § 6b des Einkommensteuergesetzes (EStG) erhöht. Unterhalb des Adressfeldes wurde die Firma ... GmbH & Co. KG genannt. Außerdem wurde festgehalten, dass der Bescheid an Herrn Z als Empfangsbevollmächtigten mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten ergeht.

6

Dagegen legte der steuerliche Vertreter der KG im Namen der KG mit Schriftsatz vom 2. Februar 2018 Einspruch ein, der in der Einspruchsentscheidung vom 20. November 2018 als unbegründet zurückgewiesen wurde und dem steuerlichen Vertreter bekannt gegeben wurde. Eine dagegen namens und im Auftrag der KG zum Finanzgericht München erhobene Klage wurde durch Urteil vom 10. Oktober 2019 (Aktenzeichen 11 K 3049/18) als unzulässig verworfen. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass es der KG nach der am 3. Januar 2017 erfolgten Löschung im Handelsregister an der Beteiligtenfähigkeit gefehlt habe; zudem sei sie auch nicht ordnungsgemäß vertreten worden, da die Vertretungsbefugnis der Komplementär-GmbH infolge ihres Ausscheidens aus der KG nicht mehr bestanden habe.

7

Am 29. April 2020 stellte der steuerliche Vertreter beim FA einen Antrag auf Feststellung der Nichtigkeit des Bescheides über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2013 vom 26. Januar 2018. Zur Begründung trug er vor, dass der Bescheid nichtig sei, weil er gegenüber einer zum Zeitpunkt der Bekanntgabe nicht mehr existierenden Firma erlassen worden sei.

8

Das FA lehnte den Antrag durch Bescheid vom 15. Mai 2020 mit der Begründung ab, dass § 125 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) in Verbindung mit § 125 Abs. 1 AO nicht anwendbar sei, da der Feststellungsbescheid inhaltlich hinreichend bestimmt gewesen sei. Hingegen wurde die Nichtigkeit des Gewerbesteuerermessbescheides 2013 und des Bescheides für 2013 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2013 festgestellt.

9

Dagegen legten die Kläger mit Schriftsatz vom 20. Mai 2020 Einsprüche ein, die in der Einspruchsentscheidung vom 6. August 2021 nach Verbindung der Einsprüche zur gemeinsamen Entscheidung als unbegründet zurückgewiesen wurden.

10

In ihrer dagegen durch Schriftsatz vom 3. September 2021 erhobenen Klage machen die Kläger geltend, dass weder der streitgegenständliche Gewinnfeststellungsbescheid noch die dazu ergangene Einspruchsentscheidung wirksam bekannt gegeben worden seien. Die Mitteilung über das Ausscheiden aus einer Gesellschaft stelle einen konkludenten Widerruf der Empfangsvollmacht dar. Mit dem Antrag vom 17. Oktober 2017 auf Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens mit dem Buchwert sei dem FA das Ausscheiden des Klägers zu 2) aus der KG mitgeteilt worden. In der Begründung sei mitgeteilt worden, dass der Kläger zu 2) mit notariellem Vertrag vom 27. Dezember 2016 seinen Mitunternehmeranteil an der KG zum 31. Dezember 2016 in die Klägerin zu 1) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht habe. Mit dem Zugang dieses Antrags sei auch ein konkludenter Widerruf seiner Empfangsvollmacht verbunden gewesen, weshalb eine wirksame Bekanntgabe an ihn als Empfangsbevollmächtigten nicht mehr möglich gewesen sei. Jedenfalls würde es aber an einer wirksamen Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung vom 20. November 2018 über den gegen diesen Bescheid eingelegten Einspruch fehlen.

11

Die Kläger beantragen,

festzustellen, dass der geänderte Gewinnfeststellungsbescheid für das Jahr 2013 vom 26. Januar 2018 betreffend die Firma ... GmbH & Co. KG in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. November 2018 mangels wirksamer Bekanntgabe nichtig ist,

sowie hilfsweise festzustellen, dass die Einspruchsentscheidung vom 20. November 2018 über den gegen den geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2013 vom 26. Januar 2018 betreffend die Firma ... GmbH & Co. KG eingelegten Einspruch mangels wirksamer Bekanntgabe nichtig ist.

12

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

13

Das FA ist der Auffassung, dass die Voraussetzungen des § 125 Abs. 5 AO in Verbindung mit § 125 Abs. 1 AO nicht vorlägen. Die Inhaltsadressaten seien im Streitfall eindeutig benannt worden. Der fehlende Hinweis auf die Vollbeendigung der KG und der Vermögensanwachsung auf die Firma O GmbH & Co. KG sei unerheblich, solange die tatsächlichen Inhaltsadressaten des Feststellungsbescheides eindeutig zutreffend genannt seien. Auch der Umstand, dass eine nicht mehr existente Personengesellschaft in das Adressfeld des Bescheides aufgenommen worden sei, stehe einer wirksamen Benennung der Inhaltsadressaten nicht entgegen, wenn sich aus dem Bescheid die weiteren Angaben über die Gesellschafter entnehmen lassen würden. Nachdem diese Voraussetzungen bei dem streitgegenständlichen Feststellungsbescheid gegeben seien, lägen keine schwerwiegenden Fehler vor, die zu einer Nichtigkeit des Bescheides führen könnten. Eine Einzelbekanntgabe sei nicht erforderlich gewesen, da die früheren Gesellschafter der KG einen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellt hätten und die Bescheide diesem bekannt gegeben worden seien.

14

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten, die Akten des FA, die Gerichtsakte sowie auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 17. März 2022 nach § 105 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verwiesen.

Entscheidungsgründe

15

1. Die vorliegende Klage ist als Nichtigkeitsfeststellungsklage nach § 41 Abs. 2 Satz 2 FGO gegenüber dem Kläger zu 2) zulässig. Gegenüber der Klägerin zu 1) ist sie im Haupt- und im Hilfsantrag unzulässig.

16

a) Zwar richtet sich die Feststellung, dass ein Verwaltungsakt -mangels ordnungsgemäßer Bekanntgabe- nicht wirksam geworden ist, auf das Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses. Daraus folgt jedoch nicht, dass der Kläger bei einem Streit um die Wirksamkeit des Verwaltungsaktes vorrangig gehalten wäre,

Anfechtungsklage zu erheben (Beschluss des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 25. Februar 1999 IV R 36/98, BFH/NV 1999, 1117).

17

§ 41 Abs. 2 Satz 2 FGO enthält zwar eine Ausnahmeregelung für die Nichtigkeitsfeststellungsklage in Bezug auf den Subsidiaritätsgrundsatz. Für die Erhebung der Nichtigkeitsfeststellungsklage ist indes wie für jede Feststellungsklage ein berechtigtes Interesse an der alsbaldigen Feststellung der Nichtigkeit des Verwaltungsaktes erforderlich.

18

Im Streitfall machen die Kläger geltend, dass der Feststellungsbescheid für das Jahr 2013 nicht wirksam bekannt gegeben worden sei. Der Fall, dass der Verwaltungsakt mangels ordnungsgemäßer Bekanntgabe nicht wirksam wird, unterscheidet sich aus der Sicht des Steuerpflichtigen nicht vom Fall eines zwar ordnungsgemäß bekanntgegebenen, aber an einem schwerwiegenden Mangel leidenden Verwaltungsakt. In beiden Fällen ist die von der Behörde beabsichtigte Regelung nicht existent geworden; es liegt kein Verwaltungsakt vor, sondern nur der Rechtsschein eines Verwaltungsaktes. Die Gleichartigkeit beider Fallgestaltungen zeigt sich auch darin, dass das Feststellungsinteresse bei der nicht ordnungsgemäßen Bekanntgabe des Verwaltungsaktes aufgrund des von diesem gleichwohl ausgehenden Rechtsscheins grundsätzlich ebenso ohne weiteres bejaht werden kann wie im Fall eines nichtigen Verwaltungsaktes, während es ansonsten besonderer Darlegungen bedarf (BFH-Beschluss vom 25. Februar 1999 IV R 36/98, BFH/NV 1999, 1117). Das besondere Feststellungsinteresse ist deshalb im Streitfall zu bejahen.

19

b) Feststellungsbescheide, in denen der Gewinn der Gesellschaft und die Anteile der Gesellschafter an diesem Gewinn als Grundlage für die Veranlagung zur Einkommensteuer festgestellt werden, richten sich nach ihrem Inhalt und ihren Wirkungen gegen die Gesellschafter. Die Befugnis, Klage zu erheben, wird jedoch durch § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO eingeschränkt. Danach sind im Regelfall nur die zur Vertretung befugten Geschäftsführer der Gesellschaft befugt, gegen Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen Klage zu erheben. Den Gesellschaftern selbst steht ein eigenes Klagerecht gegen Feststellungsbescheide nur in den Fällen zu, in denen die Voraussetzungen der § 48 Abs. 1 Nrn. 2 bis 5 FGO vorliegen. Die Befugnis, gegen den Feststellungsbescheid Rechtsbehelfe einzulegen, wird von der Personengesellschaft wahrgenommen, die hierbei durch ihre nach Gesellschaftsrecht vertretungsberechtigten Gesellschafter handelt. Die Gesellschaft wird dabei in gesetzlicher Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter tätig.

20

Die Befugnis der Personengesellschaft, für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe gegen Gewinnfeststellungsbescheide einzulegen, entfällt jedoch mit ihrer Vollbeendigung. Die gesetzliche Prozessstandschaft geht nicht auf einen Rechtsnachfolger der Personengesellschaft über. Dabei ist es gleichgültig, ob an dem Rechtsnachfolger einzelne oder alle früheren Gesellschafter der vollbeendeten Personengesellschaft beteiligt sind (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 21. Juni 1994 VIII R 5/92, BStBl II 1994, 856). Nach Vollbeendigung der Personengesellschaft sind allein die von dem angefochtenen Feststellungsbescheid betroffenen Gesellschafter einspruchs- und klagebefugt (vgl. § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO). Die Vollbeendigung der Personengesellschaft führt notwendig zum Wegfall der Vertretungsbefugnis ihrer geschäftsführenden Gesellschafter.

21

Im Streitfall ist der Kläger zu 2) nach diesen Grundsätzen klagebefugt. Der Klägerin zu 1) fehlt es indes an der Klagebefugnis.

22

2. Die Klage des Klägers zu 2) ist auch begründet. Der angefochtene Bescheid ist nichtig im Sinne des § 125 Abs. 1 AO.

23

a) Gemäß § 125 Abs. 1 AO ist ein Verwaltungsakt nichtig, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist. Dies ist der Fall, wenn er inhaltlich nicht so bestimmt ist, dass ihm hinreichend sicher entnommen werden kann, was von wem verlangt wird. Die Angabe des Inhaltsadressaten ist konstituierender Bestandteil jedes

Verwaltungsakts; dieser muss gemäß § 119 Abs. 1 AO hinreichend bestimmt angeben, wem gegenüber der Einzelfall geregelt werden soll.

24

Ebenso sind Bescheide unwirksam, die sich an nicht mehr existierende Steuersubjekte richten (BFH-Urteil vom 23. September 1999 IV R 59/98, BStBl II 2000, 170). Ein Bescheid ist nach dem Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge an den Rechtsnachfolger zu richten; ein nach dem Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge an den Rechtsvorgänger gerichteter Bescheid ist allenfalls dann wirksam, wenn er mit dem Zusatz versehen ist, „zu Händen des Rechtsnachfolgers XY“. Bei Verschmelzung ist der Rechtsnachfolger mit Eintritt der Rechtsnachfolge Inhalts- und Bekanntgabeadressat des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (BFH-Urteil vom 8. September 2011 IV R 43/07, BFH/NV 2012, 222). Im Falle der Umwandlung einer GmbH durch Übertragung des Vermögens auf eine gleichzeitig errichtete Personenhandelsgesellschaft sind die GmbH als Rechtsvorgängerin und die Personenhandelsgesellschaft als Gesamtrechtsnachfolgerin verschiedene Rechtspersonen. Die GmbH erlischt mit der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Handelsregister. Anders als in den Fällen der formwechselnden Umwandlung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften, bei der die Rechtsperson der Gesellschaft identisch bleibt (BFH-Beschluss vom 21. Oktober 1985 GrS 4/84, BStBl II 1986, 230).

25

b) Der Feststellungsbescheid vom 26. Januar 2018 weist im vorliegenden Streitfall als Inhaltsadressaten die Firma ... GmbH & Co. KG aus. Bei Aufnahme der Gesellschaft statt der Gesellschafter in das Adressenfeld ist die Angabe der Gesellschaft als Sammel- oder Kurzbezeichnung für die Gesellschafter zu verstehen, wenn sich der Kreis der Gesellschafter aus dem weiteren Inhalt des Bescheids erschließen lässt. Dabei reicht es aus, wenn sich alle Gesellschafter eindeutig als Adressaten aus dem für die Verteilung des Gewinns vorgesehenen Teil des Bescheids ergeben (vgl. BFH-Urteil vom 18. Dezember 1991 XI R 42, 43/88, BStBl II 1992, 585). Diesen Anforderungen ist vorliegend genügt. Das Anschriftenfeld des Gewinnfeststellungsbescheides trägt die Firma ... GmbH & Co. KG; darüber hinaus sind in dem Bescheid bei der Aufteilung der Besteuerungsgrundlagen die Gesellschafter dieser Firma sämtlich namentlich aufgeführt und als Feststellungsbeteiligte genannt.

26

Jedoch richtet sich der Bescheid gegen ein nicht mehr existierendes Steuersubjekt, da die Firma ... GmbH & Co. KG als übertragender Rechtsträger infolge der Einbringung mit notariellem Einbringungs- und Abtretungsvertrag vom 27. Dezember 2016 nach § 2 Satz 1 Nr. 1 UmwG im Wege der Verschmelzung durch Aufnahme gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 UmwG mit der Eintragung der Verschmelzung ins Handelsregister erloschen ist.

27

c) Der Bescheid lässt keine Auslegung dahingehend zu, dass sich der Bescheid statt an die erloschene Firma ... GmbH & Co. KG an die Klägerin zu 1) als Inhaltsadressatin richten sollte.

28

Zwar sind Steuerbescheide auch bezüglich der Bezeichnung des Inhaltsadressaten auslegungsfähig. § 157 Abs. 1 Satz 2 AO verdrängt in Verbindung mit § 119 Abs. 1 AO nicht die Auslegungsgrundsätze des § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB), die auf Verfügungen der Finanzbehörden entsprechend anwendbar sind. Eine derartige Auslegung setzt jedoch voraus, dass die Bescheide objektiv (auch für außenstehende Dritte erkennbar) mehrdeutig und daher auslegungsbedürftig sind. Nur bei insoweit mehrdeutigen Bescheiden können Zweifel über den Inhaltsadressaten ggf. durch Auslegung behoben werden, wobei dann darauf abzustellen ist, wie der Betroffene selbst nach den ihm bekannten Umständen den materiellen Gehalt der Erklärung unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte.

29

Im Streitfall fehlt es an einer derartigen objektiven Mehrdeutigkeit, da die Firma ... GmbH & Co. KG ganz eindeutig als Inhaltsadressatin des Feststellungsbescheides bezeichnet wurde.

30

d) Hinsichtlich der Rechtsfolgen ist zwischen einem -heilbaren- Bekanntgabemangel und einem -nicht heilbaren- Adressierungsmangel zu unterscheiden.

31

Ist ein Verwaltungsakt an eine nicht mehr existente Person als Inhaltsadressat gerichtet, so kann er nicht nach § 124 Abs. 1 AO i.V.m. § 122 AO wirksam werden. Er ist wegen fehlender inhaltlicher Bestimmtheit nichtig, wenn er sich gegen eine Person oder eine Personenvereinigung als Inhaltsadressaten richtet, die offensichtlich nicht oder – insb. wegen Rechtsnachfolge – nicht mehr als Steuerschuldner in Betracht kommt (vgl. Rozek, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 266. Lieferung 11.2021, § 125 AO Rz. 61).

32

e) Der Inhaltsadressat ist darüber hinaus zu unterscheiden von demjenigen, an den der Verwaltungsakt bekannt zu geben ist (Bekanntgabeadressat).

33

aa. Empfangsberechtigt ist nach Maßgabe des § 122 Abs. 1 Satz 1 AO grundsätzlich derjenige, für den der Verwaltungsakt bestimmt oder der von ihm betroffen ist. Grundsätzlich stimmen Inhalts- und Bekanntgabeadressat überein, ausnahmsweise jedoch nicht in den Fällen der Vertretung oder berechtigten Empfangsvollmacht. Mit Eintritt der Rechtsnachfolge ist der Rechtsnachfolger Inhaltsadressat und Bekanntgabeadressat eines Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß §§ 179 Abs. 2 Satz 2 AO, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO. Er tritt als Feststellungsbeteiligter vollumfänglich in die bisherige Rechtsposition des Rechtsvorgängers ein (vgl. BFH-Urteil vom 8. September 2011 IV R 43/07, BFH/NV 2012, 222).

34

Nach § 122 Abs. 1 Satz 3 AO kann der Verwaltungsakt auch gegenüber einem Bevollmächtigten bekanntgegeben werden. Liegt eine Empfangsvollmacht des Bevollmächtigten vor, so übt das FA sein insoweit bestehendes Ermessen regelmäßig nur dann pflichtgemäß aus, wenn es Bescheide dem Bevollmächtigten nach Maßgabe der § 122 Abs. 1 Satz 3 AO bekanntgibt.

35

Nach § 183 Abs. 1 Satz 1 AO sollen die Feststellungsbeteiligten einen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellen. Die Vorschrift dient der Vereinfachung der Bekanntgabe von Feststellungsbescheiden an die Feststellungsbeteiligten. Die Finanzbehörde soll mittels einer einzigen Ausfertigung des Feststellungsbescheids die Bekanntgabe gegenüber allen Feststellungsbeteiligten bewirken können. Die lediglich gegenüber einem Feststellungsbeteiligten erfolgende Bekanntgabe führt zudem nicht zur Nichtigkeit des Bescheides insgesamt. Vielmehr bleibt der Bescheid diesem Feststellungsbeteiligten gegenüber wirksam, da er insoweit bekannt gegeben worden ist. Bei einer Bekanntgabe gegenüber einzelnen Feststellungsbeteiligten entfaltet ein Bescheid nämlich immerhin diesen gegenüber Wirksamkeit (vgl. zum Fall der Einheitsbewertung BFH-Urteil vom 25. November 1987 II R 227/84, BStBl II 1988, 410).

36

Die Bestellung des Klägers zu 2) zum Empfangsbevollmächtigten erfolgte im Oktober 1999. Der Kläger zu 2) war zur Empfangnahme von Feststellungsbescheiden für die KG ermächtigt. Daher waren ihm Feststellungsbescheide während des Bestehens dieser Firma gemäß § 122 Abs. 1 Satz 3 AO bekannt zu geben.

37

Dass die KG nicht mehr bestand, war dem FA allerdings seit der Vorlage des Einbringungs- und Abtretungsvertrages und der Mitteilung über die Löschung der KG im Handelsregister im Jahr 2017 bekannt. In Schreiben vom 17. Oktober 2017 teilte die Klägerin zu 1) zudem mit, dass der Kläger zu 2) mit notariellem Vertrag vom 27. Dezember 2016 seinen Mitunternehmeranteil an der KG zum 31. Dezember 2016 in die Klägerin zu 1) gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile eingebracht hat.

38

bb. Ist jedoch ein von den Feststellungsbeteiligten bestellter Empfangsbevollmächtigter vorhanden, können, soweit und solange dieser oder ein Feststellungsbeteiligter dem nicht widersprochen haben, nach § 183 Abs. 3 Satz 1 AO Feststellungsbescheide dem Empfangsbevollmächtigten gegenüber auch dann bekannt gegeben werden, wenn die Finanzbehörde Kenntnis vom Ausscheiden des Feststellungsbeteiligten hatte oder wenn die Gesellschaft im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Verwaltungsakts nicht mehr i.S. von § 183 Abs. 2 Satz 1 AO „besteht“. Die Empfangsvollmacht erfasst dabei regelmäßig auch künftige

Verwaltungsakte in weiteren Feststellungsverfahren, und zwar auch soweit diese zurückliegende Feststellungszeiträume betreffen (vgl. BFH-Urteil vom 18. Januar 2007 IV R 53/05, BStBl II 2007, 369).

39

Nach § 183 Abs. 3 Satz 2 AO muss ein Widerruf der Vollmacht der Finanzbehörde zugehen. Erst dann wird er ihr gegenüber wirksam. Die Bestellung eines neuen Empfangsbevollmächtigten wirkt als Widerruf eines früheren Empfangsbevollmächtigten. Der Widerruf der Empfangsvollmacht ist dabei an keine bestimmte Form gebunden. Er kann schriftlich oder auch mündlich erfolgen. Widerrufen werden kann sowohl ausdrücklich oder durch schlüssiges Handeln. Denn die Vorschrift des § 183 AO dient der Vereinfachung der Bekanntgabe von Feststellungsbescheiden an die Feststellungsbeteiligten. Das FA soll mittels einer einzigen Ausfertigung des Feststellungsbescheides die Bekanntgabe gegenüber allen Feststellungsbeteiligten bewirken können. Dieser Vereinfachungszweck würde vereitelt, wenn es die Feststellungsbeteiligten in der Hand hätten, für denselben Zeitraum verschiedene Empfangsbevollmächtigte zu bestellen. Aus diesem Grunde liegt in der Anzeige der Bestellung eines neuen Empfangsbevollmächtigten gleichzeitig der Widerruf der Empfangsvollmacht des vorherigen Empfangsbevollmächtigten.

40

Das Schreiben vom 17. Oktober 2017 bedarf insoweit der Auslegung. Dabei ist zu bestimmen wie ein objektiver, mit allen näheren Umständen, unter denen die Erklärung abgegeben worden ist, vertrauter Empfänger die Erklärung verstehen musste. Ebenso wie die Mitteilung über das (eigene) Ausscheiden aus einer Gesellschaft konkludent einen Widerruf darstellt, stellt auch die Mitteilung über eine Einbringung einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft durch entsprechenden notariellen Einbringungs- und Abtretungsvertrag grundsätzlich einen konkludenten Widerruf der für die übertragende Gesellschaft erteilten Empfangsvollmacht dar. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft die von den Gesellschaftern der übertragenden Gesellschaft abgegebene Empfangsvollmacht für und gegen sich gelten lassen wollten. Einem konkludenten Widerruf steht auch nicht entgegen, dass Bescheide für 2015 und 2016 über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der ... GmbH & Co. KG am 27. März 2017 und am 9. August 2017 an Herrn Z bekannt gegeben wurden und die Bescheide formell bestandskräftig wurden, da dies zeitlich vor dem Schreiben vom 17. Oktober 2017 lag.

41

cc. Letztendlich kann es jedoch dahingestellt bleiben, ob ein wirksamer Widerruf der Empfangsvollmacht vorgelegen hat. Wird ein Bescheid nämlich fälschlich bekannt gegeben, wird der Fehler („Bekanntgabemangel“) geheilt, wenn der Bescheid an den Bekanntgabeempfänger weitergeleitet wird.

42

Im Streitfall wurde der Feststellungsbescheid für das Jahr 2013 zumindest dem Kläger zu 2) wirksam bekannt gegeben. Dieser war selbst als Kommanditist Feststellungsbeteiligter und einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer der Firma ... Verwaltungs-GmbH als weitere Feststellungsbeteiligte. Der Bekanntgabemangel wurde dadurch geheilt.

43

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, soweit der Kläger zu 2) gegenüber dem Beklagten obsiegt hat. Im Übrigen beruht die Kostenentscheidung auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

44

4. Die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1, Halbsatz 1, Abs. 3 FGO, §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung (ZPO).