



26.02.2014

Inhaltsadressat eines Feststellungsbescheids

Kürzlich wurde eine wichtige Entscheidung des Bundesfinanzhof vom 24.07.2013 (I R 57/11) zum Feststellungsverfahren veröffentlicht (DStR 2014, S. 199): Feststellungsbescheide aus Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften sind ausschließlich an die Gesellschafter zu richten. Feststellungsbescheide an die ausländische Personengesellschaft sind nichtig. Damit gibt der Bundesfinanzhof seine bisherige Rechtsauffassung auf (I R 33/06 BFH NV 2007, 2236), nach der solche Bescheide gegen die ausländische Personengesellschaft selbst zu richten waren.

Gesonderte Feststellung

Grundsätzlich ist die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen ein unselbständiger Teil des Steuerbescheids. Ausnahmsweise erfolgt jedoch eine Trennung durch selbständige Feststellung der Besteuerungsgrundlagen und erst nachfolgenden Steuerfestsetzungsbescheid: Nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a Abgabenordnung sind Besteuerungsgrundlagen gesondert und einheitlich festzustellen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte den Personen steuerlich zuzurechnen sind. Dabei handelt es sich also nicht um ein besonderes Veranlagungsverfahren, sondern der Zweck liegt allein darin, bei der Ermittlung desselben Gewinns bei mehreren Steuerpflichtigen, die an diesem Gewinn Anteil haben, eine Einheitlichkeit herzustellen. Aus diesem Zweck ergibt sich auch bereits der Inhaltsadressat des Feststellungsbescheids: es ist jede Person deren Gewinn(-anteil) so festgestellt wird. Es wird durch das Feststellungsverfahren ja ein ansonsten einheitliches Verfahren (der Steuerbescheid mit seinem unselbständigen Bestandteil der Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen) in zwei Teile zerlegt: Feststellung und Festsetzung. Die Inhaltsadressaten bleiben aber auch bei Zerlegung dieselben, nämlich bei einer Personengesellschaft die Personengesellschafter. Inhaltsadressat ist, wem der Gegenstand der Feststellung steuerlich zuzurechnen ist. Auch die mittlerweile zivilrechtliche Teilrechtsfähigkeit einer Personengesellschaft ändert nichts daran, dass der Gesellschafter und nicht die Gesellschaft den ertragssteuerrechtlichen Tatbestand der Einkunftserzielung verwirklicht.

Von der Frage, wer Adressat des Feststellungsbescheides ist, ist die Frage der Bekanntgabe des Feststellungsbescheides streng zu trennen. Die Bekanntgabe (unter Nennung aller Adressaten) auch nur an einen Gesellschafter oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten führt bereits zur Wirksamkeit des Feststellungsbescheides.

Es ist unstreitig, dass § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a Abgabenordnung auch auf ausländische Personengesellschaften Anwendung findet. Da die Personengesellschaft als solche nicht Zurechnungsobjekt der Einkommensteuer ist, sind im Feststellungsbescheid die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte der Gesellschafter festzustellen. Steuerfreie bzw. nicht steuerbare Anteile sind aus den Einkünften auszuscheiden, wenn sie bei der Besteuerung der Gesellschafter nicht relevant sind. Die Beteiligten der Personengesellschaft sind im Feststellungsteil des Bescheids als Adressaten ausdrücklich zu benennen.

Alte Rechtsprechung

Bisher galt nach BFH vom 24.04.2007, I R 33/06, dass der Feststellungsbescheid gegen die ausländische Personengesellschaft selbst zu richten ist. Die einem inländischen Gesellschafter zuzurechnenden Einkünfte würden von der ausländischen Personengesellschaft erzielt und seien deshalb auch ihr gegenüber festzustellen.

Inhaltsadressat des Feststellungsbescheids war nach dieser Auffassung immer die ausländische Personengesellschaft, nicht die Gesellschafter.

Neue Rechtsprechung

Da allein von den inländischen Gesellschaftern einer ausländischen Personengesellschaft der Besteuerungstatbestand erfüllt wird, nicht aber von der ausländischen Personengesellschaft selbst, sind die Bescheide an die inländischen Gesellschafter der ausländischen Personengesellschaft zu richten. Für die ausländische Personengesellschaft ergeben sich für die Inhaltsadressaten insoweit keine Unterschiede zu einer inländischen Personengesellschaft.

Rechtsfolge

Erght ein Bescheid ausschließlich an die ausländische Personengesellschaft als Inhaltsadressatin und ergibt sich aus



dem Gesamthalt des Bescheides nicht, gegenüber welchen einkommen- und körperschaftsteuerpflichtigen Personen die Besteuerungsgrundlagen in welcher Höhe festgestellt werden, ist ein solcher Bescheid unheilbar unwirksam und damit nach ständiger Rechtsprechung nichtig. Nichtige Bescheide entfalten keinerlei Rechtswirkung und können nicht vollstreckt werden. Die Nichtigkeit kann form- und fristfrei jederzeit geltend gemacht werden.

Mehrstöckige Personengesellschaft

Anders ist der Fall nur, wenn eine Personengesellschaft selber sich wiederum an einer Personengesellschaft beteiligt („doppelstöckige/mehrstöckige Personengesellschaft“). Hier ist die Personengesellschafterin selber Gesellschafterin, so dass die Feststellung auch gegenüber der Personengesellschaft als Gesellschafterin zu erfolgen hat.

Ausnahme

Das Feststellungsverfahren entfällt lediglich, wenn an der ausländischen Personengesellschaft nur ein Inländer beteiligt ist (§ 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO). Dies gilt auch dann, wenn

es sich bei diesem Inländer um eine inländische Personengesellschaft mit mehreren, weiteren inländischen Beteiligten handelt.

Personen-Investitionsgesellschaften

Die aufgezeigten Grundsätze gelten auch für Personen-Investitionsgesellschaften nach § 18 InvStG.

Fazit

Obwohl auch im Anwendungserlass zur Abgabenordnung unter Nr. 2.5.1 zu § 122 ausdrücklich die Gesellschafter als Inhaltsadressaten aufgenommen sind, kommt es in der Praxis dazu, dass die Gesellschafter einer ausländischen Personengesellschaft nicht als Inhaltsadressaten aus dem Feststellungsbescheid hervorgehen. Diese Bescheide sind nichtig. Dass dies auch für ausländische Personengesellschaften gilt, hat der Bundesfinanzhof jetzt klargestellt.

Gibt es Streitigkeiten hinsichtlich der steuerlichen Zurechnungen aus Ihrer Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft sollten Sie daher überprüfen, ob die Inhaltsadressaten im Feststellungsbescheid richtig aufgeführt sind.

bei Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.



Dr. Carsten Bödecker
Partner . Steuerberater . Rechtsanwalt
Tel. +49 (0) 211 946847-51
Fax +49 (0) 211 946847-01
carsten.boedecker@bepartners.pro



Carsten Ernst
Partner . Steuerberater
Tel. +49 (0) 211 946847-52
Fax +49 (0) 211 946847-01
carsten.ernst@bepartners.pro



Simone Stockmar
Partner . Steuerberater
Tel. +49 (0) 211 946847-55
Fax +49 (0) 211 946847-01
simone.stockmar@bepartners.pro



Julia Klinkhammer
Steuerberaterin
Tel. +49 (0) 211 946847-59
Fax +49 (0) 211 946847-01
julia.klinkhammer@bepartners.pro