

# Übungsklausur Steuerrecht: „Steuern und Finanzen“\*

Von Akad. Rat a.Z. Dr. Marcel Krumm, Bochum\*\*

*Die Klausur behandelt in prozessualer und verwaltungsverfahrensrechtlicher Hinsicht Fragen der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung, der notwendigen Streitgenossenschaft, des Vorbehalts der Nachprüfung sowie gestufter Verwaltungsentscheidungen am Beispiel der verbindlichen Auskunft. Sie gibt ferner Gelegenheit, sich mit der Zulässigkeit einer belastenden Analogie auseinanderzusetzen und verlangt schließlich die Berechnung der Klagefrist. Die Aufgabenstellung setzt überdies Verständnis für die ertragsteuerlichen Vorfragen der Mitunternehmerschaft voraus. Gleichwohl dürfte die Aufgabenstellung auch für Studierende ohne steuerrechtliche Vorkenntnis interessant sein. Denn trotz der spezifisch steuerrechtlichen Fragen finden viele der thematisierten Problemfelder im Allgemeinen Verwaltungsrecht und Verwaltungsprozessrecht ihre Entsprechung.*

## Sachverhalt

A ist Komplementär, B und C sind Kommanditisten der X-KG. Sie sind alle als Mitunternehmer anzusehen. Zur Geschäftsführung und Vertretung ist allein A befugt.

Anfang 2004 beantragen A, B und C beim zuständigen Finanzamt (FA) eine verbindliche Auskunft zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung einer Umstrukturierungsmaßnahme, die von der X-KG durchgeführt werden soll. Gegenstand des Auskunftsbegehrens ist eine Rechtsfrage, die in der Literatur umstritten ist und durch die Rechtsprechung noch keine Klärung erfahren hat. Die verbindliche Auskunft wird am 2.4.2004 antragsgemäß erteilt. Die X-KG führt Mitte 2004 die Umstrukturierung in Übereinstimmung mit dem anlässlich des Antrages auf Erteilung der verbindlichen Auskunft dargelegten Sachverhalt durch. Wäre das FA der Rechtsauffassung von A, B und C in der verbindlichen Auskunft nicht gefolgt, wären bei diesem Vorgang stille Reserven aufzudecken gewesen. In diesem Fall hätte die X-KG die Umstrukturierung nicht durchgeführt.

Die X-KG gibt die Feststellungserklärung für 2004 Ende 2005 ab. Das FA legt die in der verbindlichen Auskunft formulierte Rechtsauffassung dem am 10.6.2006 erlassenen und unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid über die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung für 2004 (= Feststellungsbescheid für 2004) zugrunde.

Ende 2007 scheidet C aus der X-KG aus.

---

\* Die Klausur wurde anlässlich des schwerpunktbereichseigenen Klausurenkurses angeboten, der auf die fünfstündige Aufsichtsarbeit im Rahmen der universitären Schwerpunktbereichsprüfung vorbereitet. Der vorliegend einschlägige verfahrens- und prozessrechtliche Examensstoff wird in Bochum in den Vorlesungen „Allgemeines Steuerrecht“ (4 SWS) und „Rechtsschutz in Steuersachen“ (2 SWS) vermittelt. Die sehr anspruchsvolle Aufgabenstellung wurde aus didaktischen Gründen gewählt und darf die Studierenden nicht abschrecken.

\*\* Der Autor ist Akad. Rat a.Z. am Lehrstuhl für Steuerrecht (Prof. Dr. Roman Seer), Ruhr-Universität Bochum.

Im April 2009 gelangt der Bundesfinanzhof (BFH) in einem Rechtsstreit bezüglich eines anderen Steuerpflichtigen hinsichtlich der gleichen Rechtsfrage, die auch Gegenstand der verbindlichen Auskunft vom 2.4.2004 war, zu dem Auslegungsergebnis, dass die stillen Reserven aufgedeckt werden müssen. Das FA nimmt dies zum Anlass, auch seine Rechtsauffassung „anzupassen“. Es erlässt nach vorheriger Anhörung einen geänderten Feststellungsbescheid für 2004 (= Änderungsbescheid), in welchem der Gewinn der X-KG nunmehr unter Berücksichtigung der Besteuerung der stillen Reserven festgestellt wird und verbindet dies mit einem Anschreiben, in welchem es der X-KG sowie A, B und C mitteilt, dass man sich aufgrund der besseren Rechtserkenntnis nicht mehr an die verbindliche Auskunft gebunden fühle und diese daher keine Wirkung mehr entfalte – weder für die Vergangenheit noch für die Zukunft. Weitergehende Überlegungen stellt das FA nicht an. Der Änderungsbescheid und das Anschreiben, auch letzteres versehen mit einer korrekten Rechtsbehelfsbelehrung, werden am 30.12.2009 erstellt, verlassen an diesem Tag auch noch das FA und gehen der X-KG sowie auch A, B und C jeweils persönlich am 8.1.2010 zu.

Die von der X-KG sowie A, B und C hiergegen fristgerecht erhobenen Einsprüche weist das FA mit der allen Einspruchsführern am 9.3.2011 (Mittwoch) zugestellten Einspruchsentscheidung als unbegründet zurück. Die von A, B und C hiergegen erhobenen Klagen gehen am 11.4.2011 (Montag) beim zuständigen Finanzgericht (FG) ein und die Klage der X-KG, vertreten durch A, am 12.4.2011.

Haben die Klagen der X-KG sowie von A, B und C Aussicht auf Erfolg?

Gehen Sie dabei davon aus, dass die Rechtsauffassung des BFH zur Auslegung der für die verbindliche Auskunft maßgeblichen Norm zutreffend ist.

*Steuerauskunftsverordnung (StAuskVO) i.V.m. § 89 Abs. 2 S. 4 AO (Auszug)*

§ 1

(1) [...]

(2) Bezieht sich die verbindliche Auskunft auf einen Sachverhalt, der mehreren Personen steuerlich zuzurechnen ist (§ 179 Abs. 2 S. 2 AO), kann die Auskunft nur von allen Beteiligten gemeinsam beantragt werden. Die Beteiligten sollen einen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellen, der ermächtigt ist, für sie alle Verwaltungsakte und Mitteilungen in Empfang zu nehmen.

§ 2

(1) Die von der nach § 89 Abs. 2 S. 2, 3 AO zuständigen Finanzbehörde erteilte verbindliche Auskunft ist für die Besteuerung des Antragstellers [...] bindend, wenn der später verwirklichte Sachverhalt von dem der Auskunft zugrunde gelegten Sachverhalt nicht oder nur unwesentlich abweicht. Die verbindliche Auskunft ist nicht bindend, wenn sie zuungunsten des Steuerpflichtigen dem geltenden Recht widerspricht.

(2) [...]

(3) Unbeschadet der §§ 129 bis 131 AO kann eine verbindliche Auskunft mit Wirkung für die Zukunft aufgehoben oder geändert werden, wenn sich herausstellt, dass die erteilte Auskunft unrichtig war.

## Lösung

### I. Zulässigkeit

#### 1. Finanzgerichtsweg

Der Rechtsweg zum FG ist gemäß § 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO eröffnet.

#### 2. Statthafte Klageart

Die statthafte Klageart richtet sich nach dem Klageziel (vgl. § 65 Abs. 1 S. 1 FGO). Die Kläger wenden sich gegen die Änderung des Bescheides über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung vom 10.6.2006 durch den Änderungsbescheid vom 30.12.2009. Der Änderungsbescheid ist Verwaltungsakt i.S.v. § 118 S. 1 AO und das Klageziel ist auf die Beseitigung seiner Aufhebungswirkung gerichtet. Die Kläger erstreben mithin die ersatzlose Aufhebung des Änderungsbescheides vom 30.12.2009, da hierdurch wieder allein die Regelung des Feststellungsbescheides vom 10.6.2006 gilt.<sup>1</sup> Folglich ist gegen den Änderungsbescheid die Anfechtungsklage gemäß § 40 Abs. 1 Var. 1 FGO statthaft.

Fraglich ist, ob sich das Klagebegehren der Kläger hierin erschöpft. Die Korrekturermächtigungen, die für Steuer- und ihnen gleichgestellte Feststellungsbescheide gelten (vgl. § 181 Abs. 1 S. 1 AO), setzen als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal die Rechtswidrigkeit des geänderten Bescheides voraus.<sup>2</sup> Daher muss man sich bereits an dieser Stelle über die Wirkung der verbindlichen Auskunft i.S.v. § 89 Abs. 2 AO im Klaren sein: Sie bindet das FA an die zugesagte Rechtsauffassung (§ 2 Abs. 1 S. 1 StAusKVO i.V.m. § 89 Abs. 2 S. 4 AO). Sie begründet also die Rechtsfolge, dass im Steuerfestsetzungs- bzw. Feststellungsverfahren der Sachverhalt, der Gegenstand der verbindlichen Auskunft war, nicht zulasten des Steuerpflichtigen rechtlich anders gewürdigt werden darf als „zugesagt“. Sie schafft für die nachfolgenden Festsetzungs- bzw. Feststellungsbescheide eine formelle Rechtslage, die gegenüber dem materiellen Recht Vorrang genießt.<sup>3</sup> Solange die verbindliche Auskunft im maßgeblichen Zeitpunkt wirksam war, ist der Festsetzungs- bzw. Feststellungsbescheid (nur) an ihr zu messen. Ein Verwaltungsakt, welcher der verbindlichen Auskunft zulasten des Steuerpflichtigen widerspricht, ist daher rechtswidrig.<sup>4</sup> Ihr Spezifikum besteht darin, dass sie nicht zugunsten der Finanzbehörde wirkt (vgl. § 2 Abs. 1 S. 2 StAusKVO). Vielmehr erhält der Steuer-

pflichtige eine Option: Er kann sich auf die materielle Rechtslage oder auf die verbindliche Auskunft berufen. Diese „Selbstbindung der Behörde“ stellt eine Regelung i.S.v. § 118 S. 1 AO dar; das Fehlen einer „Fremdbindung des Adressaten“ ist hierfür unschädlich. Diese Regelung ist einseitig in einem Einzelfall mit Außenwirkung von einer Finanzbehörde begründet worden. Die verbindliche Auskunft ist daher als Verwaltungsakt zu qualifizieren<sup>5</sup> und entfaltet ihre Regelungswirkung selbst dann, wenn sie rechtswidrig ist.<sup>6</sup>

*Hinweis:* Diese Eigenschaft eines Verwaltungsakts (Wirksamkeit trotz Rechtswidrigkeit, soweit keine Nichtigkeit gegeben ist) ist für die weitere Falllösung entscheidend. Da der BFH laut Sachverhalt in einem anderen Rechtsstreit zu der Überzeugung gelangt ist, dass die Normauslegung, die A, B und C in der verbindlichen Auskunft vom 2.4.2004 zugesagt worden ist, nicht mit dem Gesetz im Einklang steht, ist die verbindliche Auskunft rechtswidrig. Die Entscheidung des BFH betrifft zwar nur den konkret entschiedenen Streitfall und entfaltet für den hiesigen Rechtsstreit keine Bindungswirkung; das Rechtsverständnis des BFH ist also – anders als die ausgelegte Norm selbst – nicht allgemeinverbindlich (sog. inter partes-Wirkung eines Urteils<sup>7</sup>). Die Aufgabestellung gibt jedoch vor, dass die Auffassung des BFH auch hier zugrunde zu legen ist. Zu erkennen gilt es dabei, dass das Urteil grundsätzlich kein Recht „schafft“. Vielmehr hat der BFH nur aufgedeckt, dass die bisher vom FA in der Auskunft vom 2.4.2004 vertretene Auslegung unrichtig war. Die Bearbeiter müssen also die von Anfang an bestehende Diskrepanz zwischen materieller Rechtslage (stille Reserven müssen aufgedeckt werden) und formeller Rechtslage (Steuerneutralität der Umstrukturierung) gedanklich antizipieren und deshalb in Bezug auf die Begründetheit der Anfechtungsklage gegen den Änderungsbescheid bereits hier vorausschauend den Fortbestand der verbindlichen Auskunft in den Blick nehmen.

Wenn das FA in dem Anschreiben vom 30.12.2009 erklärt, es fühle sich nicht an die Auskunft gebunden und sie entfalte daher keine Wirkung mehr, so kann dies bei verständiger Würdigung aus der Sicht eines objektivierten Erklärungsadressaten nur als Aufhebung der verbindlichen Auskunft verstanden werden. Dies gilt umso mehr, als auch das Anschreiben mit einer Rechtsbehelfsbelehrung, die für Verwaltungs-

<sup>1</sup> Vgl. nur *Kopp/Schenke*, Kommentar zur VwGO, 17. Aufl. 2011, § 113 Rn. 9.

<sup>2</sup> *Seer*, in: *Tipke/Lang* (Hrsg.), *Steuerrecht*, 20. Aufl. 2010, § 21 Rn. 383, 394.

<sup>3</sup> *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO/FGO, Stand: Januar 2012, § 89 AO Rn. 52.

<sup>4</sup> *Seer* (Fn. 3), § 89 Rn. 52.

<sup>5</sup> FG München EFG 2011, 1034; *Seer* (Fn. 3) § 89 Rn. 24 ff. m.w.N.

<sup>6</sup> Dazu allgemein *Maurer*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 18. Aufl. 2011, § 10 Rn. 1 ff.

<sup>7</sup> Hierzu jüngst instruktiv BFH NJW 2011, 1164, allgemein dazu *Wilke* in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *HStR*, Bd. 5, 3. Aufl. 2007, § 112 Rn. 15. Siehe ferner *Rüthers/Fischer/Birk*, *Rechtstheorie*, 6. Aufl. 2011, Rn. 245 ff. zur gleichwohl faktisch zu beobachtenden Bindung der Rechtsprechungspraxis an höchstrichterliche Entscheidungen über den entschiedenen Fall hinaus.

akte typisch ist, versehen war. Die Anlegung eines objektivierte Empfängerhorizontes ergibt ferner, dass die Aufhebung mit Wirkung für die Vergangenheit erfolgt ist (Wirkung „weder für die Vergangenheit noch für die Zukunft“).

*Hinweis:* Anders hätte das FA sein Ziel auch nicht erreichen können. Denn nach überwiegender Auffassung ist bezüglich der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsaktes grundsätzlich auf den Zeitpunkt der letzten Behördenentscheidung abzustellen.<sup>8</sup> Danach eintretende Änderungen der (formellen) Rechtslage, denen keine Rückwirkung zukommt, würden den Feststellungsbescheid vom 10.6.2006 nicht nachträglich rechtswidrig machen. Wenn das FA daher wie hier wegen des Wegfalls des formellen Rechtsgrundes die Feststellung betreffend das Jahr 2004 ändern will, kann ihr dies nur gelingen, wenn die verbindliche Auskunft mit Wirkung für die Vergangenheit aufgehoben wird und der Fall sodann so zu beurteilen ist, als ob die verbindliche Auskunft bereits in dem für die Rechtmäßigkeitsbeurteilung maßgeblichen Zeitpunkt (Erlass des Feststellungsbescheides) nicht existiert hat. Eine Aufhebung der verbindlichen Auskunft „nur“ für die Zukunft bleibt hingegen ohne Einfluss auf die Rechtmäßigkeit des Feststellungsbescheides.

Die Aufhebungsentscheidung des FA selbst ist auch Verwaltungsakt.<sup>9</sup> Die Regelung im Sinne von § 118 S. 1 AO besteht darin, dass er die Regelung des aufgehobenen Verwaltungsaktes (hier: die Rechtsgrundwirkung der verbindlichen Auskunft) beseitigt. Für das Rechtsschutzbegehren der Kläger bedeutet dies, dass sie sich anlässlich der Klage gegen den Änderungsbescheid vom 30.12.2009 nur dann auf die verbindliche Auskunft berufen können, wenn das FG zugleich auch die Aufhebung der verbindlichen Auskunft kassiert. Um ihr Klageziel zu erreichen, müssen die Kläger daher nicht nur den Änderungsbescheid vom 30.12.2009 anfechten, sondern zugleich auch den – hiervon streng zu unterscheidenden – Verwaltungsakt vom selben Tage, der die verbindliche Auskunft aufhebt.

Festzuhalten ist somit, dass sowohl gegen die Änderung des Feststellungsbescheides vom 10.6.2006 durch den Änderungsbescheid vom 30.12.2009 als auch gegen die Aufhebung der verbindlichen Auskunft durch den im Anschreiben vom 30.12.2009 zu erblickenden Verwaltungsakt die Anfechtungsklage statthaft ist. Die Voraussetzungen des § 43 FGO liegen hier vor, so dass die gemeinsame Verfolgung beider Klagebegehren möglich ist.

### 3. Klagebefugnis

Gemäß § 40 Abs. 2 FGO ist die Klage nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den angefochtenen Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein.

### a) Änderung des Feststellungsbescheides

Inhaltsadressaten der gesonderten und einheitlichen Feststellung für 2004 sind A, B und C. Dies gilt auch für die Änderung des Feststellungsbescheides. Sollte der Änderungsbescheid vom 30.12.2009 rechtswidrig sein, wären sie mithin als seine Adressaten zumindest in ihrem Recht aus Art. 2 Abs. 1 GG verletzt. Die X-KG hingegen ist nicht Inhaltsadressat des Bescheides vom 30.12.2009 und kann daher insoweit nicht in eigenen Rechten verletzt sein.

*Hinweis:* Die Steuer wird grundsätzlich in einem einheitlichen Besteuerungsverfahren in einer einzigen Entscheidung, dem Steuerbescheid, festgesetzt. Die Besteuerungsgrundlagen sind nur unselbständiger Teil der Begründung (vgl. § 157 Abs. 2 AO). Aus Gründen der Praktikabilität weicht das Gesetz von diesem Grundsatz unter anderem dann ab, wenn die Einkünfte mehreren Personen zuzurechnen sind. In diesem Fall ordnet §§ 179 Abs. 2 S. 2 AO, 180 Abs. 1 Nr. 2a AO an, dass die Besteuerungsgrundlagen durch das Betriebsstätten-FA einheitlich und gesondert festgestellt werden. Der Vollzugsvorteil besteht darin, dass die Besteuerungsgrundlagen (z.B. Einkünftequalifikation, Höhe des Gewinnanteils, etc.) für verschiedene Steuerpflichtige nur einmal ermittelt werden müssen und die hierüber getroffene Entscheidung gegenüber allen Mitunternehmern verbindlich ist.<sup>10</sup> Dies schont Verwaltungsressourcen und verhindert widersprüchliche Entscheidungen. Inhaltsadressaten dieses Bescheides über die gesonderte und einheitliche Feststellung (kurz: Feststellungsbescheid) sind die Mitunternehmer (vgl. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG) als sog. Feststellungsbeteiligte (hier: A, B und C). In der Regel wird ihnen die Entscheidung aber nicht persönlich bekanntgegeben, sondern mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten einem „zur Vertretung der Gesellschaft Berechtigten“ als sog. Empfangsbevollmächtigten (§ 183 Abs. 1 S. 2 AO). Dies ist hier A als geschäftsführender Komplementär der X-KG (s. §§ 114, 125, 161 Abs. 2, 164 HGB). Eine Ausnahme hiervon gilt vorliegend für den aus der Gesellschaft ausgeschiedenen C (vgl. § 183 Abs. 2 AO). Die getroffenen Feststellungen müssen sodann von den einzelnen Wohnsitz-FA anlässlich der Veranlagung der Mitunternehmer übernommen werden. Der Feststellungsbescheid (= Grundlagenbescheid) ist für die Einkommensteuerbescheide der Mitunternehmer (= Folgebescheide) bindend (§ 182 Abs. 1 AO) und präjudiziert (vgl. § 351 Abs. 2 AO). Ferner wird die Bindungswirkung durch einen Korrekturautomatismus abgesichert (§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO).

Hier ist jedoch § 48 Abs. 1 FGO zu beachten: Dieser enthält Einschränkungen der Klagebefugnis, wenn Einkünfte, die Gesellschafter einer Personengesellschaft als Mitunternehmer erzielen, gesondert und einheitlich festgestellt werden. Klagebefugt ist danach, sofern ein solcher vorhanden ist, grundsätzlich nur der „zur Vertretung berufene Geschäftsführer“

<sup>8</sup> BFH BStBl. II 2010, 593; BVerwGE 124, 110.

<sup>9</sup> Statt vieler Maurer (Fn. 6), § 11 Rn. 20.

<sup>10</sup> Siehe Seer (Fn. 2), § 21 Rn. 121.

der Gesellschaft (§ 48 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 FGO). Entgegen dem insoweit missverständlichen Wortlaut ist hier die Gesellschaft, vertreten durch den Geschäftsführer, gemeint. Sie wird als gesetzliche Prozessstandschafterin der einzelnen Inhaltsadressaten tätig.<sup>11</sup> Dies bedeutet, dass die X-KG, die selbst als Beteiligte i.S.v. § 57 Nr. 1 FGO im Prozess auftritt, keine eigenen, ihr nach materiellem Recht selbst zustehenden Rechte, sondern die aus ihrer Sicht fremden Rechte von A, B und C geltend macht.<sup>12</sup> Ist – wie hier – eine nach Nr. 1 klagebefugte Person vorhanden, sperrt dies grundsätzlich die Klagebefugnis der einzelnen Feststellungsbeteiligten.

Von diesem Grundsatz sehen die Nrn. 3 bis 5 jedoch Ausnahmen vor. Bezüglich C ist vorliegend § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO einschlägig: Auch wenn zur Vertretung berufene Geschäftsführer vorhanden sind, ist jeder ausgeschiedene Gesellschafter, gegen den der Feststellungsbescheid ergangen ist, klagebefugt. Für die ebenfalls klagenden (aktiven) Gesellschafter A und B finden sich hingegen keine Ausnahmen von der grundsätzlich nach Nr. 1 fehlenden Klagebefugnis. § 48 Abs. 1 Nr. 4 FGO setzt eine Streitigkeit darüber voraus, wer an dem festgestellten Betrag (Gewinn) beteiligt ist und wie dieser sich auf die einzelnen Beteiligten verteilt. Hierum geht es vorliegend jedoch nicht. Vielmehr steht eine Feststellung in Streit, welche die Ermittlung des steuerlichen Gesamthandgewinns und damit alle Gesellschafter gleichermaßen betrifft. Aus dem gleichen Grunde ist auch § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO nicht einschlägig. Dieser knüpft an eine Frage an, die einen Beteiligten persönlich angeht, und meint nur Feststellungen betreffend den von der hier betroffenen ersten Stufe der Ermittlung der mitunternehmerischen Einkünfte abzugrenzenden Sonderbereich der einzelnen Mitunternehmer.<sup>13</sup> Die Klagen des A (persönlich) und B gegen den Änderungsbescheid vom 30.12.2009 sind mithin mangels Klagebefugnis unzulässig. Klagebefugt sind insoweit allein C und die X-KG, vertreten durch A.

Womöglich sind die Klagebefugnis der X-KG und des C gleichwohl, nämlich gemäß § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 AO ausgeschlossen.<sup>14</sup> Soweit für die Festsetzung einer Steuer bzw. die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ein Feststellungsbescheid, ein Steuermessbescheid oder ein anderer Verwaltungsakt bindend ist (sog. Grundlagenbescheid, vgl. § 171 Abs. 10 AO), kann hiernach die Entscheidung in dem Grundlagenbescheid nur durch Anfechtung dieses Bescheides und nicht auch durch die Anfechtung des Folgebescheides angegriffen werden. Sollten mithin die verbindliche Auskunft und der Feststellungsbescheid in einem solchen Grundlagen-Folgebescheid-Verhältnis stehen, dürften die X-KG und C nur die verbindliche Auskunft anfechten. Der Feststellungs-

bescheid könnte hingegen nicht angefochten werden; er wäre im Nachgang zu einer erfolgreichen Anfechtung des Grundlagenbescheides vielmehr nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO zu ändern. Das Gesetz ordnet ein solches Grundlagen-Folgebescheid-Verhältnis für die verbindliche Auskunft und den Verwaltungsakt, für den sie als Rechtsgrund bindend ist, allerdings nicht an. Denn nicht § 182 Abs. 1 S. 1 AO verleiht der verbindlichen Auskunft ihre Bindungswirkung. Vielmehr bindet sie aus sich selbst heraus und dies auch nur einseitig zugunsten des Steuerpflichtigen (vgl. § 2 Abs. 2 StAuskVO). Die verbindliche Auskunft stellt mithin im Verhältnis zum nachfolgenden Feststellungsbescheid keinen Grundlagenbescheid dar<sup>15</sup>; die Einschränkung der Klagebefugnis gemäß § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 AO gilt folglich nicht.

*Hinweis:* Im vorliegenden Fall ist der Verwaltungsvollzug also mehrfach gestuft. Am Ende werden drei Verwaltungsakte vorliegen. Die verbindliche Auskunft (1. Verwaltungsakt) entfaltet Rechtsgrund- und damit Bindungswirkung (s. § 2 Abs. 2 StAuskVO) gegenüber dem Feststellungsbescheid (2. Verwaltungsakt). Dieser wiederum ist als Grundlagenbescheid für die jeweiligen Einkommensteuerbescheide von A, B und C (Folgebescheid = 3. Verwaltungsakt) bindend. Hier folgt die Bindung aus § 182 Abs. 1 AO.

#### b) Aufhebung der verbindlichen Auskunft

Bezüglich der Aufhebung der verbindlichen Auskunft gilt auf den ersten Blick, dass A, B und C als Adressaten der Aufhebungsentscheidung klagebefugt sind. Für die verbindliche Auskunft existiert keine § 48 FGO vergleichbare, die Klagebefugnis einschränkende Regelung. Zwar sieht § 1 Abs. 2 StAuskVO durchaus vor, dass mehrere Gesellschafter einen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellen sollen. Dies könnte man möglicherweise auch so weit verstehen, dass der Ordnungsgeber den dort genannten Empfangsbevollmächtigten über § 48 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 FGO auch klagerechtsbeschränkend nutzbar machen will. Ob dies wirklich regelungstechnisch gewollt gewesen ist und ob die X-KG hier bezüglich der verbindlichen Auskunft überhaupt als ein solcher Empfangsbevollmächtigter aufgetreten ist, kann jedoch dahin stehen. Denn § 1 Abs. 2 StAuskVO beruht auf der Ermächtigung des § 89 Abs. 2 S. 4 AO und dieser ermächtigt die Exekutive – in Ausfüllung der verfassungsrechtlichen Vorgaben des Art. 80 GG<sup>16</sup> – nur dazu, „nähere Bestimmungen zu Form, Inhalt und Voraussetzungen des Antrages auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft und zur Reichweite der Bindungswirkung zu treffen“. Rechtsschutzrelevante Regelungen, insbesondere eine Einschränkung der Klagebefugnis, erfasst die Verordnungsermächtigung hingegen nicht. Demzufolge dürften und (müssten auch) A, B und C persönlich die Aufhebung anfechten.

<sup>11</sup> Seer (Fn. 2), § 22 Rn. 131.

<sup>12</sup> Zur Prozessstandschaft z.B. Hufen, Verwaltungsprozessrecht, 8. Aufl. 2011, § 12 Rn. 28.

<sup>13</sup> Seer (Fn. 2), § 22 Rn. 131, 134.

<sup>14</sup> Es ist nicht unumstritten, dass § 351 Abs. 2 AO die Klagebefugnis ausschließt (wie hier Seer [Fn. 2], § 22 Rn. 124 m.w.N.); nach a.A. regelt § 351 Abs. 2 AO eine Frage der Begründetheit (z.B. BFH/NV 1998, 246 m.w.N.).

<sup>15</sup> Seer (Fn. 3), § 89 Rn. 58.

<sup>16</sup> Zur Normsetzungsbefugnis der Verwaltung durch Rechtsverordnung siehe nur Maurer (Fn. 6), § 13.

Danach wäre also die Klage gegen die Änderung der Feststellung von der X-KG als Prozessstandschafterin der Gesellschafter (s. zuvor a) und die Klagen gegen die Aufhebung der Auskunft von den Gesellschaftern selbst zu führen und dies obwohl der eine Verwaltungsakt auf dem anderen Verwaltungsakt aufbaut. Gemessen am Zweck des § 48 Abs. 1 FGO ist dies inkonsequent. Die Vorschrift konzentriert aus Gründen der Verfahrensökonomie die Klagebefugnis vorrangig bei der Gesellschaft, die zwar selbst nicht Steuersubjekt ist, aber als „Einkünfteermittlungssubjekt“ die Gewinnermittlung bewerkstelligt<sup>17</sup> und damit die ertragsteuerlichen Themen am besten überblickt. Zudem beruht § 48 Abs. 1 FGO auf der Überlegung, dass Gesellschafter, die gegebenenfalls laut Gesellschaftsvertrag nur eingeschränkte Kontrollrechte haben, im Finanzgerichtsprozess anderenfalls eine weitergehende Einsicht in Gesellschaftsvorgänge erhalten würden.<sup>18</sup> Diese Unstimmigkeit gibt Anlass dazu, eine analoge Anwendung des § 48 Abs. 1 FGO zu prüfen. Angesichts der mit einem Ausschluss der Klagebefugnis zulasten von A und B verbundenen Einschränkung des Art. 19 Abs. 4 GG ist deren Zulässigkeit allerdings nicht nur eine rechtsmethodische, sondern auch eine verfassungsrechtliche Frage. Der Analogieschluss muss am Vorbehalt des Gesetzes und dem rechtsstaatlichen Gebot hinreichender Klarheit und Eindeutigkeit von Eingriffsnormen gemessen werden. Nach zutreffender Auffassung folgt hieraus jedoch kein allgemeines Analogieverbot im Verwaltungsrecht zu Lasten des Bürgers.<sup>19</sup> Den genannten Anforderungen kann nämlich auch durch einen rechtsmethodisch zulässigen Analogieschluss genügt werden.<sup>20</sup> Denn auch der in der Analogiebasis zum Ausdruck kommende allgemeine Rechtsgedanke, der auf einen gesetzlich – vom Gesetzgeber auch nicht bewusst im Sinne einer Negativentscheidung – nicht geregelten Fall übertragen werden soll, kann mit ausreichender Legitimation auf eine Entscheidung des parlamentarischen Gesetzgebers zurückgeführt werden.<sup>21</sup>

Zunächst bedarf es einer planwidrigen Regelungslücke. Regelt § 48 Abs. 1 FGO einen Sachverhalt nicht (hier: verbindliche Auskunft mit Bindungswirkung für eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung), obwohl nach dem gesetzlichen Grundgedanken dieser Anwendungsfall hätte mitgeregelt werden müssen?<sup>22</sup> Diese Frage ist zu bejahen. Die

anderenfalls zwingende Verfahrensaufspaltung trotz sachlichem Zusammenhang zwischen den Klageverfahren würde sowohl den verfahrensökonomischen als auch den auf den Schutz der Gesellschaft abzielenden Zweck des § 48 Abs. 1 FGO konterkarieren; er würde in solchen Verfahrenssituationen letztlich verfehlt.<sup>23</sup> Die hiermit aufgedeckte Lücke ist auch planwidrig. Denn es ist nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber hier bewusst eine Negativentscheidung in Ansehung der verbindlichen Auskunft getroffen hat. Schließlich kann diese Lücke auch (nur) durch analoge Anwendung dieser Norm geschlossen werden. Die Ähnlichkeit beider Sachverhalte in dem für die rechtliche Wertung maßgeblichen Punkt wurde bereits herausgearbeitet. Denkt man hieran anknüpfend die § 48 FGO immanente Teleologie der verfahrensökonomischen Konzentration der Klagebefugnis aus den genannten Gründen folgerichtig zu Ende<sup>24</sup>, muss auch hier vorrangig die X-KG zur Wahrnehmung der Rechte der Mitunternehmer (Inhaltsadressaten der Aufhebung der verbindlichen Auskunft) berechtigt und verpflichtet sein, sofern nicht ausnahmsweise ein Fall der § 48 Abs. 1 Nrn. 3-5 FGO (analog) vorliegt. Aufgrund der analogen Anwendung des § 48 FGO gilt das bereits zur Änderung des Feststellungsbescheides Gesagte: Die X-KG, vertreten durch A, sowie der ausgeschiedene Gesellschafter C sind klagebefugt. Die Klagen des A (persönlich) und B sind mangels Klagebefugnis hingegen unzulässig.<sup>25</sup> Die Klagebefugnis verläuft bei beiden Anfechtungsklagen mithin parallel.

*Hinweis:* Derartige Ausführungen können in einer Klausur nicht erwartet werden. Wichtig ist vielmehr, dass die Bearbeiter hier erkennen, dass § 48 Abs. 1 FGO unmittelbar keine Anwendung findet, sodann ein Störgefühl für die sich damit einstellende Diskrepanz entwickeln und hiervon angetrieben der Frage nachgehen, ob dies gewollt bzw. hinnehmbar ist.

#### 4. Klagefrist

Die Frist für die Erhebung der Anfechtungsklage beträgt einen Monat. Sie beginnt mit der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung (§ 47 Abs. 1 S. 1 FGO). Die Berechnung der Klagefrist bestimmt sich nach § 54 Abs. 2 FGO i.V.m. §§ 222 ZPO, 187 ff. BGB: Die Zustellung der Einspruchsentscheidung erfolgte am 9.3.2011, so dass die Frist am 10.3.2011 beginnt (§ 187 Abs. 1 BGB).

<sup>17</sup> Dazu nur Hey, in: Tipke/Lang (Fn. 2), § 18 Rn. 11, 23 ff.

<sup>18</sup> Zum Telos Brandis, in: Tipke/Kruse (Fn. 3), Stand: Februar 2011, § 48 FGO Rn. 1 f. m.w.N.

<sup>19</sup> Siehe BFH NVwZ 1984, 823; BVerwGE 101, 51 (54 f.); Lang, in: Tipke/Lang (Fn. 2), § 5 Rn. 58 ff.; Ehlers, in: Erichsen/Ehlers (Hrsg.), Allgemeines Verwaltungsrecht, 14. Aufl. 2010, § 3 Rn. 8. Für ein generelles Analogieverbot hingegen z.B. Bleckmann, Grundrechte, 4. Aufl. 1997, § 12 IV 1e) m.w.N.; siehe auch BVerfG NJW 1996, 3146.

<sup>20</sup> Vgl. BFH BStBl. II 1984, 221 (223 f.); HessFG EFG 2006, 1206.

<sup>21</sup> Gern, DÖV 1985, 558 (561 f.); Schmidt, VerwArch 97 (2006), 139 (158).

<sup>22</sup> Statt vieler Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, S. 373 f.

<sup>23</sup> Die h.M. will deshalb § 48 FGO auf alle Verfahrenssituationen, die im Zusammenhang mit einheitlichen und gesonderten Feststellung stehen, analog anwenden, z.B. Brandis (Fn. 18), Stand: Februar 2011, § 48 AO Rn. 6; v. Beckerath, in: Beermann/Gosch, Kommentar zur AO/FGO, Stand: Dezember 2002, § 48 FGO Rn. 52; a.A. v. Groll, in: Gräber, Kommentar zur FGO, 7. Aufl. 2010, § 48 Rn. 3a, 10; offen gelassen von BFH/NV 2001, 578.

<sup>24</sup> Vgl. zum Zu-Ende-Denken nur Larenz (Fn. 22), S. 381 ff.

<sup>25</sup> Die Ablehnung einer Analogie ist ebenso gut vertretbar.

*Hinweis:* Bei einer förmlichen Zustellung durch Postzustellungsurkunde gemäß § 3 VwZG i.V.m. § 122 Abs. 5 S. 2 AO gilt anders als bei § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO (einfacher Brief) bzw. § 4 VwZG (Einschreiben) keine 3-Tages-Fiktion.

Die Frist würde mit Ablauf des 9.4.2011 enden (vgl. § 188 Abs. 2 BGB). Da der 9.4.2011 jedoch ein Samstag ist, endet die Frist gemäß § 222 Abs. 2 ZPO erst mit Ablauf des nächsten Werktages, hier mithin am Montag, den 11.4.2011. Die Klageerhebung durch C (11.4.2011) erfolgte somit fristwährend. Die Klage der X-KG ist hingegen erst am 12.4.2011 und damit nach Ablauf der Klagefrist beim FG eingegangen.

Fraglich ist, ob die fristgerechte Klageerhebung durch C auch zugunsten der X-KG wirkt. Insoweit kommt die Anwendung der Vertretungsfiktion des § 59 FGO i.V.m. § 62 ZPO in Betracht. Hiernach werden notwendige Streitgenossen, die einen Termin oder eine Frist versäumen, „als durch die nicht säumigen [Streitgenossen] vertreten angesehen“. Voraussetzung ist folglich eine notwendige Streitgenossenschaft zwischen C und der X-KG. Unterschieden wird zwischen einer aus prozessrechtlichen Gründen notwendigen Streitgenossenschaft und einer solchen aus materiell-rechtlicher Notwendigkeit heraus. Gemeinsam ist ihnen die Notwendigkeit einer einheitlichen Sachentscheidung gegenüber allen Klägern. In den Fällen der notwendigen Streitgenossenschaft aus prozessualen Gründen ist die Durchführung selbstständiger Verfahren rechtlich möglich und erst die Prozessführung durch mehrere Personen zwingt wegen der Einheitlichkeit der Entscheidung zur Verknüpfung der Klageverfahren. Bei der notwendigen Streitgenossenschaft aus materiell-rechtlichen Gründen fehlt hingegen einzelnen Klägern die Befugnis, den Rechtsstreit alleine zu betreiben und deshalb ist die Prozessführung durch alle Beteiligten notwendig.<sup>26</sup> Die Anfechtung mehrerer nach Maßgabe des § 48 Abs. 1 FGO klagebefugter Beteiligter ist ein Anwendungsfall der aus prozessualen Gründen notwendigen Streitgenossenschaft.<sup>27</sup> Denn ausreichend ist, wenn nur ein Klagebefugter die Anfechtung des Feststellungsbescheides betreibt (daher kein Fall der materiell-rechtlich notwendigen Streitgenossenschaft). Das (eine) Urteil wirkt sodann auch „einheitlich“ sowohl gegenüber den Klagebefugten, die nicht geklagt haben, die aber gemäß § 60 Abs. 3 FGO beizuladen sind (s. § 110 Abs. 1 Nr. 1 FGO), wie auch gegenüber den nicht klagebefugten Adressaten des Feststellungsbescheides (§ 110 Abs. 1 Nr. 2 FGO). Fechten jedoch mehrere Beteiligte, die allesamt klagebefugt sind, den Feststellungsbescheid an und müssen daher zu einer alle Mitunternehmer betreffenden Frage mehrere Entscheidungen getroffen werden, muss (auch) prozessrechtlich sichergestellt werden, dass in der Sache stets dieselbe Entscheidung ergeht.

Liegt somit eine aus prozessrechtlichen Gründen notwendige Streitgenossenschaft vor, führt dies als nächstes zu der Frage, ob die Wahrung der Klagefrist durch einen Streitge-

nossen auch für die übrigen wirkt. Da § 62 ZPO an prozessuale Fristen anknüpft und die Klagefrist eine solche darstellt, scheint dies auf den ersten Blick der Fall zu sein. Dagegen spricht jedoch, dass die „Vertretung“ in Ansehung einer prozessualen Frist ein Prozessrechtsverhältnis (auch) zwischen dem säumigen Streitgenossen einerseits, dem anderen Streitgenossen, dem Gegner und dem Gericht andererseits voraussetzt. Dies ist aber ohne Klageerhebung noch gar nicht der Fall. Vielmehr entsteht ein solches erst durch die Klageerhebung.<sup>28</sup> Zudem soll die Vertretungsfiktion verhindern, dass die Klage eines einzelnen Beteiligten bereits daran scheitert, dass die anderen mit ihm nur gemeinsam zur Klage befugten Personen nicht ebenfalls innerhalb der Frist Klage erhoben haben. Dies ist jedoch ein spezifisches Problem der aus materiell-rechtlichen Gründen notwendigen Streitgenossenschaft und stellt sich hier nicht: Die Klageerhebung durch alle klagebefugten Beteiligten ist vorliegend gerade nicht erforderlich; auch ein Klagebefugter alleine kann den Prozess mit Wirkung für und gegen alle anderen Klagebefugten führen und erleidet folglich auch keine Nachteile, wenn diese nicht fristgerecht tätig werden. Dem Bedürfnis nach verfahrensmäßiger Teilhabe und der Einheitlichkeit der Entscheidung wird in diesem Fall durch die notwendige Beiladung (§§ 60 Abs. 3, 110 Abs. 1 Nr. 1 FGO) ausreichend Rechnung getragen. § 60 Abs. 3 FGO macht insoweit deutlich, dass die Beteiligtenstellung als Kläger nicht zwingend erforderlich ist und stellt eine gegenüber der Vertretungsfiktion vorrangige Regelung dar.<sup>29</sup>

## II. Beiladung

Die X-KG muss gemäß § 60 Abs. 3 S. 1 FGO zu den von C betriebenen Klagen beigeladen werden. A und B hingegen sind nicht beizuladen, da sie nicht klagebefugt sind (s.o., § 60 Abs. 3 S. 2 FGO). Auch hier gilt, dass die X-KG insoweit – nunmehr als Beigeladene – die Rechte von A und B als Prozessstandschafter wahrnimmt.<sup>30</sup>

## III. Begründetheit

Die Klagen sind begründet, wenn die angefochtenen Verwaltungsakte rechtswidrig sind und der Kläger (hier nur noch C) in seinen Rechten verletzt ist.

*1. Rechtswidrigkeit des Verwaltungsaktes vom 30.12.2009, der die verbindliche Auskunft aufhebt?*

*a) Aufhebung auf der Grundlage von § 130 Abs. 2 AO?*

*aa) § 130 Abs. 2 AO als Ermächtigungsgrundlage*

Als Ermächtigungsgrundlage für die Aufhebung der verbindlichen Auskunft kommt § 130 Abs. 2 AO in Betracht. Die verbindliche Auskunft ist Verwaltungsakt (s.o.), stellt aber keinen Steuerbescheid i.S.v. § 155 AO dar. Es fehlt auch eine

<sup>26</sup> Vgl. BFH ZEV 2007, 733; Koch, in: Gräber (Fn. 23), § 59 Rn. 7.

<sup>27</sup> Vgl. BFH BStBl. II 1977, 696; BFH/NV 2007, 869.

<sup>28</sup> Bier, in: Schoch/Schmidt-Abmann/Pietzner (Hrsg.), VwGO, Stand: Februar 1996, § 64 Rn. 23; Brandis, in: Tipke/Kruse (Fn. 18), Stand: Februar 2011, § 59 Rn. 7 m.w.N.

<sup>29</sup> BFH BStBl. II 1986, 910.

<sup>30</sup> Brandis, in: Tipke/Kruse (Fn. 18), § 60 Rn. 26.

gesetzliche Anordnung des Inhalts, dass die Vorschriften für Steuerbescheide auf sie entsprechend anzuwenden sind. Es gelten daher die allgemeinen Aufhebungsvorschriften der §§ 130 f. AO.<sup>31</sup>

*Hinweis:* Das steuerliche Verfahrensrecht ist von einem Dualismus der Aufhebungs-/Änderungsermächtigungen geprägt. Für Steuerbescheide und ihnen gleichgestellte Verwaltungsakte gelten §§ 129, 164 f., 172 ff. AO und andere spezialgesetzliche Regelungen in den Einzelsteuergesetzen. Für alle anderen Verwaltungsakte gelten neben § 129 AO die §§ 130 f. AO, die im Wesentlichen §§ 48 f. VwVfG entsprechen.<sup>32</sup>

Die einschlägige Ermächtigungsgrundlage ist vorliegend § 130 Abs. 2 AO, weil die verbindliche Auskunft vom 2.4.2004 rechtswidrig ist und ein Recht begründet (begünstigender Verwaltungsakt).

*bb) Formelle Rechtmäßigkeit der Aufhebungsentscheidung*

Die Aufhebungsentscheidung ist formell rechtmäßig. Die Zuständigkeit folgt aus §§ 130 Abs. 4, 89 Abs. 2, 18 Abs. 1 Nr. 2 AO. Wenngleich eine besondere Form nicht vorgeschrieben ist, dürfte sich ein Schriftformerfordernis aus § 89 Abs. 2 AO ergeben: Wenn die Erteilung schriftlich zu erfolgen hat, dürfte dies auch für ihre Aufhebung zu gelten haben. Die Schriftform wäre jedenfalls gewahrt. Schließlich ist auch die von § 91 Abs. 1 AO vorgesehene Anhörung erfolgt.

*cc) Materielle Rechtmäßigkeit der Aufhebungsentscheidung*

Die verbindliche Auskunft ist rechtswidrig i.S.v. § 130 AO (s.o.). Dies ist bei begünstigenden Verwaltungsakten jedoch nur notwendige, aber nicht einzige tatbestandliche Voraussetzung für eine Aufhebung. Erforderlich ist vielmehr, dass einer der Aufhebungsgründe des § 130 Abs. 2 AO vorliegt. Hierfür bestehen jedoch keine Anhaltspunkte. Insbesondere war A, B und C die Rechtswidrigkeit der verbindlichen Auskunft nicht bekannt bzw. infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt (vgl. § 130 Abs. 2 Nr. 4 AO). Die Rechtsfrage war bisher noch nicht höchstrichterlich entschieden und der Streit in der Literatur macht die Begünstigten der Auskunft nicht bösgläubig.

Die Aufhebung der verbindlichen Auskunft kann folglich nicht auf § 130 Abs. 2 AO gestützt werden.

*b) Aufhebung auf der Grundlage von § 2 Abs. 3 StAusKVO?*

*aa) § 2 Abs. 3 StAusKVO als Ermächtigungsgrundlage*

Als Ermächtigungsgrundlage für die Aufhebung der verbindlichen Auskunft kommt ferner § 2 Abs. 3 StAusKVO in Betracht. Die Norm ermächtigt die Finanzbehörde zur Aufhebung der verbindlichen Auskunft mit Wirkung für die Zu-

kunft, wenn sich herausstellt, dass die erteilte Auskunft unrichtig war. Die Regelung beruht auf § 89 Abs. 2 S. 4 AO und wird auch sachlich von deren Regelungsdelegation erfasst: Sie ermächtigt die Exekutive u.a. zur näheren Bestimmung der „Reichweite der Bindungswirkung“, was die Einschränkung des grundsätzlich mit der Wirksamkeit des Verwaltungsaktes einhergehenden Aufhebungs- und Änderungsverbot einschließt.

*bb) Formelle Rechtmäßigkeit der Aufhebungsentscheidung*

Die Aufhebung ist formell rechtmäßig (s.o.).

*cc) Materielle Rechtmäßigkeit der Aufhebungsentscheidung*

*(1) Voraussetzungen des § 2 Abs. 3 StAusKVO*

§ 2 Abs. 3 StAusKVO setzt lediglich voraus, dass die erteilte Auskunft „unrichtig“ war. Unrichtigkeit meint die Abweichung der verbindlichen Auskunft vom materiellen Recht und wird hier synonym verwendet für Rechtswidrigkeit. Diese Voraussetzung ist erfüllt (s.o.).

*(2) Rechtsfolge: Ermessen*

Gemäß § 2 Abs. 3 StAusKVO „kann“ (Ermessen) die Finanzbehörde die verbindliche Auskunft aufheben. Gemäß § 102 S. 1 FGO prüft das FG insoweit nur, ob das FA § 5 AO beachtet hat, d.h. ob das FA von dem Ermessen überhaupt oder in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat oder ob das FA die von der Ermessensnorm gesetzten Grenzen überschritten hat. Vorliegend ist schon nicht ersichtlich, dass das FA überhaupt Ermessenserwägungen angestellt hat. Dies wäre jedoch erforderlich gewesen. Es hätte das staatliche Interesse an der Herstellung eines gesetzmäßigen Zustandes abwägen müssen mit dem anderenfalls enttäuschten Vertrauen von A, B und C in den Bestand der verbindlichen Auskunft. Aber selbst dann wenn das FA Ermessenserwägungen angestellt haben sollte, wäre die Aufhebungsentscheidung wegen Ermessensfehlerhaftigkeit rechtswidrig. Zum einen wird man das Vertrauen von A, B und C in den Fortbestand der verbindlichen Auskunft zwingend als vorrangig ansehen müssen. Denn die von der X-KG mit einkommensteuerrechtlicher Wirkung für A, B und C durchgeführte Umstrukturierungsmaßnahme ist jedenfalls steuerrechtlich nicht mehr umkehrbar. In einem solchen Fall darf das konkret betätigte Vertrauen grundsätzlich nicht enttäuscht werden. Anderenfalls hätte die verbindliche Auskunft – trotz Gebührenpflicht – auch überhaupt keinen Wert für den Steuerpflichtigen, wenn sie ihm gerade in solchen Situationen keinen Dispositionsschutz gewährt.<sup>33</sup> Zum anderen folgt die Ermessensfehlerhaftigkeit und damit die Rechtswidrigkeit der Aufhebungsentscheidung daraus, dass das FA mit der Aufhebung für die Vergangenheit (s.o.) eine Rechtsfolge gewählt hat, die § 2 Abs. 3 StAusKVO nicht vorsieht.

Die Aufhebung der verbindlichen Auskunft kann demnach auch nicht auf § 2 Abs. 3 StAusKVO gestützt werden.

<sup>31</sup> Seer (Fn. 3), § 89 Rn. 57; dies folgt ferner aus einem Umkehrschluss aus § 2 Abs. 3 StAusKVO i.V.m. § 89 Abs. 2 Satz 4 AO.

<sup>32</sup> Eingehend zum Korrektur-Dualismus Seer (Fn. 2), § 21 Rn. 381 ff.

<sup>33</sup> Seer (Fn. 3), § 89 Rn. 57.

d) *Zwischenergebnis zu I.*

Die Aufhebung der verbindlichen Auskunft ist rechtswidrig.

2. *Rechtswidrigkeit des Feststellungsänderungsbescheides vom 30.12.2009?*a) *§ 164 Abs. 2 AO als Ermächtigungsgrundlage*

Als Ermächtigungsgrundlage für eine Änderung des Feststellungsbescheides vom 10.6.2006 kommt § 164 Abs. 2 AO i.V.m. § 181 Abs. 1 S. 1 AO in Betracht. Hiernach darf ein Feststellungsbescheid geändert werden, solange er mit einem wirksamen Vorbehalt der Nachprüfung i.S.v. § 164 Abs. 1 AO versehen ist. Dem Feststellungsbescheid vom 10.6.2006 war ein solcher Vorbehalt beigelegt.

Fraglich ist, ob dieser Vorbehalt bei Erlass des Änderungsbescheides noch wirksam war. Er könnte kraft Gesetzes wegen des Ablaufs der Feststellungsfrist entfallen sein (§ 164 Abs. 4 S. 1 AO). Für die Berechnung der Feststellungsfrist gelten die §§ 169 ff. AO i.V.m. § 181 Abs. 1 S. 1 AO: Aufgrund der Abgabe der Feststellungserklärung im Jahr 2005 begann die Frist unter Berücksichtigung der Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO mit Ablauf des 31.12.2005. Sie beträgt vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO) und endet – da keine Hemmungstatbestände einschlägig sind – regulär mit Ablauf des 31.12.2009. Für die Wahrung der Feststellungsfrist bestimmt §§ 169 Abs. 1 S. 3 Nr. 1, 181 Abs. 1 S. 1 AO, dass es ausreichend ist, wenn der Änderungsbescheid vor Ablauf der Frist den Bereich des zuständigen FA verlassen hat. Es kommt mithin nicht auf den Zugang des Änderungsbescheides beim Adressaten an. Demnach ist die Frist vorliegend gewahrt. Denn der Änderungsbescheid hat den Bereich des FA am 30.12.2009 und damit rechtzeitig verlassen.

Es ist mithin keine Feststellungsverjährung eingetreten. Der Vorbehalt der Nachprüfung kommt daher i.V.m. § 164 Abs. 2 AO als Ermächtigungsgrundlage in Betracht.

b) *Formelle Rechtmäßigkeit des Änderungsbescheides*

Der Änderungsbescheid ist formell rechtmäßig: Die Zuständigkeit des FA folgt aus § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO. Die von § 157 Abs. 1 S. 1 AO i.V.m. § 181 Abs. 1 S. 1 AO vorgeschriebene Schriftform ist gewahrt. Eine Anhörung ist erfolgt (vgl. § 91 Abs. 1 AO).

c) *Materielle Rechtmäßigkeit des Änderungsbescheides*

Neben der – bereits bejahten – Wahrung der Feststellungsfrist ist (ungeschriebene) Voraussetzung für eine Änderung gemäß § 164 Abs. 2 AO, dass der Feststellungsbescheid, der geändert wird, rechtswidrig war.<sup>34</sup> Ob dies der Fall ist, bestimmt sich grundsätzlich durch einen Vergleich der im Feststellungsbescheid vom 10.6.2006 getroffenen Feststellungen mit der materiellen Rechtslage. In diesem Fall wäre er rechtswidrig, da nach materiellem Recht die stillen Reserven aufzudecken sind, die Feststellungen aber den hiermit verbundenen Gewinn nicht berücksichtigen. Die materielle Rechtslage ist vorliegend jedoch nicht maßgeblich, da nach dem unter III. 1.

gewonnenen Ergebnis vom Fortbestand der verbindlichen Auskunft auszugehen ist; sie begründet eine der materiellen Rechtslage vorgehende formelle Rechtslage. Nur an letzterer ist der Feststellungsbescheid vom 10.6.2006 zu messen, wenn der Sachverhalt, welcher der verbindlichen Auskunft zugrunde liegt, und der später tatsächlich verwirklichte Sachverhalt – wie hier – identisch sind (§ 2 Abs. 1 StAuskVO, s.o.). Eine Feststellung im Feststellungsbescheid, die der verbindlichen Auskunft widerspricht, ist rechtswidrig. Umgekehrt formuliert: Da die Feststellungen im Bescheid vom 10.6.2006 mit der in der verbindlichen Auskunft zugesagten Normauslegung übereinstimmen, ist er rechtmäßig. Die Voraussetzungen des § 164 Abs. 2 AO liegen mithin nicht vor, was wiederum zur Folge hat, dass (auch) der Änderungsbescheid vom 31.12.2009 rechtswidrig ist.

*Hinweis:* Auch wenn beide Verwaltungsakte damit rechtswidrig sind und wegen der bereits beschriebenen Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft somit letztlich beide Anfechtungsklagen Erfolg haben müssen, sollte man die prozessuale Umsetzung dieses Ergebnisses noch mit in den Blick nehmen. Zwar wirkt die Aufhebung eines Verwaltungsaktes durch das FG auf den Zeitpunkt des Erlasses des rechtswidrigen Verwaltungsaktes zurück<sup>35</sup>, so dass die verbindliche Auskunft angesichts des Erfolges der Klage gegen ihre Aufhebung als von Anfang an fortbestehend zu behandeln ist. Da gemäß § 151 Abs. 3 FGO ein Anfechtungsurteil nicht für vorläufig vollstreckbar erklärt werden darf, tritt die Kassationswirkung jedoch unbedingt erst mit der Rechtskraft des Urteils ein.<sup>36</sup> Dies würde es dem FG eigentlich unmöglich machen, gleichzeitig mit der Klage gegen die Aufhebung der verbindlichen Auskunft auch über die Klage gegen den Änderungsbescheid zu entscheiden. Dem FG bliebe keine andere Möglichkeit, als das Klageverfahren gegen den Änderungsbescheid solange auszusetzen, bis das Kassationsurteil in Ansehung der Aufhebung der verbindlichen Auskunft rechtskräftig ist und die verbindliche Auskunft wieder ihre Regelungswirkung entfaltet.<sup>37</sup> Unter verfahrensökonomischen Gesichtspunkten erscheint allerdings das „Modell“, welches der Gesetzgeber vor allem in § 100 Abs. 4 FGO (vgl. auch noch 100 Abs. 1 S. 2 FGO) für einen vergleichbaren Fall vorgesehen hat, als bessere Lösung: Für den Fall, dass eine allgemeine Leistungsklage gerichtet auf Rückzahlung einer Leistung im Verhältnis zur Anfechtungsklage gegen den Rechtsgrund, der ein Behaltendürfen dieser Leistung durch den Gegner legitimiert, die zweite Klagestufe darstellt, ordnet die Norm an, dass ungeachtet der eigentlich erst mit Rechtskraft des

<sup>34</sup> Seer (Fn. 3), § 164 Rn. 33.

<sup>35</sup> BVerwG NVwZ 1983, 608; *Kopp/Schenke* (Fn. 1), § 113 Rn. 8.

<sup>36</sup> *Kopp/Schenke* (Fn. 1), § 113 Rn. 172, 176.

<sup>37</sup> So z.B. *Pauly/Pudelka*, DVBl. 1999, 1614 für die vergleichbare Konstellation der gleichzeitigen Anfechtung sowohl des Verwaltungsaktes, der einen Bewilligungsbescheid aufhebt, als auch des Verwaltungsaktes, der die Leistung zurückfordert.



Kassationsurteil begründeten Leistungsklage gleichwohl über diese sofort mitentschieden werden kann. Da im vorliegenden Fall zwei Anfechtungsklagen erhoben worden sind, findet die Norm keine unmittelbare Anwendung. Allerdings ist es sehr gut vertretbar, hier § 100 Abs. 4 FGO analog anzuwenden.<sup>38</sup> Der ihnen zugrunde liegende prozessökonomische Gedanke lässt sich auf die hier vorliegende Konstellation übertragen. Folgt man dieser Auffassung, kann das FG beiden Anfechtungsklagen zugleich stattgeben.

*d) Zwischenergebnis zu 2.*

Auch der Änderungsbescheid vom 31.12.2009 ist rechtswidrig.

*3. Rechtsverletzung*

C ist durch die Rechtswidrigkeit der beiden angefochtenen Verwaltungsakte schließlich auch in seinen Rechten verletzt.

#### **IV. Ergebnis**

Die Klagen der X-KG und von A und B sind allesamt unzulässig.

Die Klagen des C gegen die Aufhebung der verbindlichen Auskunft und die Änderung des Bescheides vom 10.6.2006 sind zulässig und begründet.

---

<sup>38</sup> *Kopp/Schenke* (Fn. 1), § 113 Rn. 176.