

Urteil vom 15. April 2010, IV R 9/08

Gewinnfeststellung - beschränkter Streitgegenstand - Aussetzung des Verfahrens

BFH IV. Senat

FGO § 60 Abs 3, FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 74, EStG § 16, UmwStG § 2, UmwStG § 5, UmwStG § 14, FGO § 48 Abs 1 Nr 3, FGO § 48 Abs 1 Nr 5

vorgehend FG Münster, 12. Dezember 2007, Az: 3 K 3579/04 F

Leitsätze

1. Wird innerhalb der Klagefrist ein Gewinnfeststellungsbescheid lediglich bezüglich der Höhe des Gewinns aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils angefochten und erwächst deshalb die Feststellung zum Vorliegen eines Veräußerungsgewinns "dem Grunde nach" in Bestandskraft, so ist ohne weitere materielle Prüfung davon auszugehen, dass der Veräußerer (hier: Kläger) einen Gewinn aus der entgeltlichen Übertragung seines Mitunternehmeranteils erzielt hat .
2. Anderes gilt jedoch dann, wenn über das Vorliegen eines Veräußerungstatbestands mit Wirkung gegenüber mehreren (früheren) Gesellschaftern einheitlich zu entscheiden ist (hier: Annahme eines Abfindungsangebots der KG) und zumindest einer der früheren Mitgesellschafter innerhalb der Klagefrist den Ansatz des Veräußerungsgewinns "dem Grunde nach" angefochten hat. In einem solchen Fall ist der Kläger zu dem Klageverfahren des Mitgesellschafters beizuladen und sein eigenes Klageverfahren auszusetzen .

Tatbestand

I.

- 1** 1. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) --im Folgenden auch: Y.-- erwarb am 16. März 1999 Aktien der X-AG zum Kaufpreis von 23.528,73 DM. Die Aktien gehörten als nicht wesentliche Beteiligung i.S. von § 17 des Einkommensteuergesetzes 1999/2000 (EStG) zu seinem Privatvermögen.
- 2** 2. Die X-AG wurde aufgrund Beschlusses vom ... formwechselnd in die X-KG umgewandelt und der Formwechsel am 28. März 2000 in das Handelsregister eingetragen. Die Umwandlung ist gemäß § 2 Abs. 1 i.V.m. § 14 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) 2000 auf den 30. Juni 1999 zurückbezogen worden (steuerlicher Übertragungstichtag).
- 3** 3. Mit Schreiben vom 14. Juli 2000 unterbreitete die X-KG u.a. dem Kläger --der gegen den Umwandlungsbeschluss keinen Widerspruch nach § 207 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) erklärt hatte-- das Angebot, gegen eine Barabfindung aus der KG auszuscheiden ("Besonderes Kündigungsrecht"). Nach dessen Annahme erhielt der Kläger am 31. August 2000 eine Abfindung in Höhe von 31.711,61 DM.
- 4** 4. Mit den einzeln bekannt gegebenen Bescheiden vom 5. August 2003 stellte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) gegenüber den "zum 1. Januar 2000 ausgeschiedenen" Alt-Aktionären Veräußerungsgewinne in Höhe von insgesamt 5.997.341,79 DM fest; für den Kläger wurde ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 20.656,27 DM ermittelt.
- 5** 5. Der Einspruch des Klägers wurde mit Bescheid vom 21. Juni 2004 als unbegründet zurückgewiesen.
- 6** a) Mit der daraufhin erhobenen Klage hat Y. innerhalb der Klagefrist ausschließlich geltend gemacht, dass --entgegen der Ansicht des FA-- bei der Ermittlung seines Veräußerungsgewinns der Teil des für den Aktienwerb aufgewendeten Kaufpreises, der über den Buchwert des Mitunternehmeranteils hinausgehe, zu berücksichtigen sei. Dieser Mehrpreis (12.474,27 DM) müsse in einer für den Kläger zu erstellenden positiven Ergänzungsbilanz

ausgewiesen und im Zeitpunkt der Veräußerung des KG-Anteils gewinnmindernd aufgelöst werden, so dass der Veräußerungsgewinn auf nur noch 8.182 DM festzustellen sei (= 20.656,27 DM abzüglich 12.474,27 DM).

- 7 b) Den hierauf gerichteten Klageantrag hat der Kläger mit Schriftsatz vom 7. November 2007 dahin erweitert, dass der Feststellungsbescheid vom 5. August 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. Juni 2004 aufzuheben sei.
- 8 6. Letzterem Antrag hat das Finanzgericht (FG) entsprochen. Auszugehen sei hierbei --so die Vorinstanz-- von der Anweisung des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 25. März 1998 IV B 7 -S 1978- 21/98 (BStBl I 1998, 268, Tz. 02.10), nach der Anteilseigner der übertragenden Kapitalgesellschaft (hier: X-AG), die aus dem umgewandelten Rechtsträger (hier: X-KG) gegen Barabfindung gemäß § 207 UmwG ausscheiden, an der Rückwirkung der Umwandlung gemäß § 2 UmwStG nicht teilnehmen und deshalb steuerrechtlich so zu behandeln seien, als würden sie nicht Mitunternehmeranteile, sondern ihre (vormaligen) Kapitalgesellschaftsanteile veräußern. Obgleich dem Kläger eine solche Barabfindung (§ 207 UmwG) nicht angeboten worden sei, sondern er vielmehr in eine gesetzlich nicht geregelte (freiwillige) Abfindung eingewilligt habe, sei --so das FG weiter-- eine unterschiedliche Behandlung beider Fälle nicht gerechtfertigt, da weder der Regelung in § 5 Abs. 1 UmwStG 2000 noch der hierzu gegebenen Gesetzesbegründung (BTDrucks 12/6885, S. 18) eine Beschränkung auf Abfindungen gemäß § 207 UmwG entnommen werden könne (wegen weiterer Einzelheiten vgl. Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2009, 5).
- 9 7. Mit der vom FG zugelassenen Revision hat das FA an seinem Rechtsstandpunkt festgehalten.
- 10 Das FA beantragt sinngemäß, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist begründet. Das vorinstanzliche Urteil ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 13 1. Beiladung der X-KG
- 14 Das FG hat außer Acht gelassen, dass die X-KG zum Klageverfahren notwendig beizuladen war (§ 60 Abs. 3 i.V.m. § 48 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 1 FGO).
- 15 a) Die Klagebefugnis (Prozessstandschaft) einer Personengesellschaft nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 1 FGO und damit das Erfordernis ihrer Beiladung (§ 60 Abs. 3 FGO) erstreckt sich nach ständiger Rechtsprechung auch auf streitige Feststellungen, die --wie vorliegend-- einen Mitunternehmer persönlich angehen (§ 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO) oder einen ausgeschiedenen Gesellschafter betreffen (§ 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO; vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. Januar 2001 VIII R 30/99, BFHE 194, 403, BStBl II 2001, 621; vom 30. März 1999 VIII R 15/97, BFH/NV 1999, 1468).
- 16 b) Die notwendige Beiladung der X-KG gehört zur Grundordnung des Verfahrens, deren Einhaltung nicht der Disposition der Beteiligten unterliegt. Wenngleich dieser Verfahrensfehler nach § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO im Revisionsverfahren geheilt werden kann, übt der Senat das ihm insoweit zustehende Ermessen dahin aus, dass er die Sache an die Vorinstanz zurückverweist und dieser die Nachholung der unterbliebenen Beiladung überträgt. Hierfür spricht vor allem, dass die Vorinstanz nicht geprüft hat und der erkennende Senat nach dem bisherigen Sachstand auch nicht zu beurteilen vermag, ob Y. zu anderen Klageverfahren beizuladen ist (s. nachfolgend zu II.4.).
- 17 2. Keine Beiladung der verbliebenen Gesellschafter
- 18 Nicht zu beanstanden ist allerdings, dass das FG die --nach Ausscheiden des Y. aus der X-KG-- verbliebenen Gesellschafter, die steuerrechtlich als Erwerber des von Y. übertragenen Gesellschaftsanteils (Mitunternehmeranteils) zu qualifizieren sind (BFH-Urteil vom 12. Dezember 1996 IV R 77/93, BFHE 183, 379, BStBl II 1998, 180, zu 2.a; Schmidt/Wacker, EStG, 29. Aufl., § 16 Rz 412), nicht beigegeben hat. Nach der jüngeren

Rechtsprechung des erkennenden Senats ist der Erwerb eines Mitunternehmeranteils nicht an einem Klageverfahren zu beteiligen, bei dem ausschließlich die Qualifikation oder --wie hier (s. nachfolgend zu II.3.)-- die Höhe des Veräußerungsgewinns im Streit ist (Senatsurteil vom 25. Juni 2009 IV R 3/07, BFHE 226, 62, BStBl II 2010, 182).

- 19** 3. Keine Beiladung der anderen ehemaligen Mitgesellschafter
- 20** Das FG hat mit Rücksicht auf den Streitgegenstand des anhängigen Verfahrens im Ergebnis zu Recht von einer Beiladung der ehemaligen Gesellschafter der X-KG, die --wie Y.-- aus der Gesellschaft aufgrund des "besonderen Kündigungsrechts" gemäß Schreiben der KG vom 14. Juli 2000 gegen Barabfindung ausgeschieden sind (im Folgenden: ehemalige Mitgesellschafter), abgesehen.
- 21** a) Eine Beteiligung der ehemaligen Mitgesellschafter am anhängigen Verfahren wäre nur dann geboten, wenn --entsprechend der Einschätzung der Vorinstanz-- Gegenstand des Klageverfahrens die Feststellung des Bescheids vom 5. August 2003 gewesen wäre, dass Y. sowie dessen ehemalige Mitgesellschafter durch ihren Austritt aus der Gesellschaft Gewinne aus der Veräußerung ihrer Mitunternehmeranteile (§ 16 EStG) erzielt haben. Nur unter dieser Voraussetzung hätte der Bescheid (vom 5. August 2003) auf der Grundlage der materiellen Würdigung der Vorinstanz (keine Veräußerung von Mitunternehmeranteilen, sondern Verfügung über Kapitalgesellschaftsanteile) mit Wirkung gegenüber allen ehemaligen Gesellschaftern (einschließlich Y.) aufgehoben werden müssen.
- 22** b) Die Vorinstanz hat bei ihrem hierauf gerichteten Urteilsspruch jedoch verkannt, dass Y. ausschließlich die Höhe des von ihm erzielten Veräußerungsgewinns angefochten hat und deshalb --vorbehaltlich einer Verfahrensaussetzung nach § 74 FGO (s. nachfolgend zu II.4.)-- auch nur über die Rechtmäßigkeit dieser Feststellung entschieden werden konnte.
- 23** c) Auszugehen ist hierbei davon, dass nach ständiger Rechtsprechung ein Gewinnfeststellungsbescheid --wie insbesondere die Regelungen des § 352 der Abgabenordnung (AO) sowie des § 48 FGO zeigen-- eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthält, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen und deshalb für die in dem nämlichen Bescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung entfalten können (vgl. BFH-Beschluss vom 14. Januar 2003 VIII B 108/01, BFHE 201, 6, BStBl II 2003, 335). Aufgrund dieses bindenden Stufenverhältnisses ist es u.a. ausgeschlossen, in einem finanzgerichtlichen Verfahren, in dem lediglich über die Höhe des Gewinns aus der Veräußerung (oder Aufgabe) eines Mitunternehmeranteils (oder Betriebs) gestritten wird, die nicht angefochtene und rechtlich vorrangige Feststellung des Bescheids dazu, dass überhaupt ein solcher Veräußerungs- oder Aufgabegewinn erzielt worden ist, in Frage zu stellen (vgl. BFH-Urteil vom 12. Oktober 2005 VIII R 66/03, BFHE 211, 458, BStBl II 2006, 307, mit umfangreichen Nachweisen).
- 24** d) Letzteres ist auch im Streitfall zu beachten, da sich der Kläger innerhalb der Klagefrist ausschließlich gegen die Höhe des von ihm erzielten Veräußerungsgewinns gewandt hat. Irgendwelche Anhaltspunkte dafür, dass er mit seiner Klage --und sei es nur hilfsweise-- den Tatbestand der entgeltlichen Übertragung seines Mitunternehmeranteils an der X-KG in Frage stellen wollte, sind der Klageschrift nicht zu entnehmen.
- 25** e) Folge hiervon ist zum einen, dass die gegenüber Y. getroffene Feststellung zum Vorliegen eines Veräußerungstatbestands i.S. von § 16 EStG ("dem Grunde nach") in Bestandskraft erwachsen und somit auch eine Erweiterung der Klage (§ 67 FGO) nach Ablauf der Klagefrist --hier: Aufhebung des Bescheids anstelle der bloßen Minderung des von Y. erzielten Veräußerungsgewinns-- ausgeschlossen war (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23. Oktober 1989 GrS 2/87, BFHE 159, 4, BStBl II 1990, 327, zu C.II.3.; BFH-Beschluss vom 10. September 1997 VIII B 55/96, BFH/NV 1998, 282, zu 2.b; Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 67 FGO Rz 44). Demgemäß war es dem FG verwehrt, den Bescheid vom 5. August 2003 aufzuheben.
- 26** f) Folge der Begrenzung des Streitgegenstands ist zum anderen aber auch, dass im Rahmen der Entscheidung über die Höhe des von Y. erzielten Veräußerungsgewinns die (verfahrensrechtliche) Bindungswirkung der Feststellung zum Vorliegen eines Gewinns nach § 16 EStG zu beachten und somit --ohne weitere materielle Prüfung-- davon auszugehen ist, dass der Kläger (Y.) infolge der formwechselnden Umwandlung der X-AG Mitunternehmer der X-KG geworden ist und einen Gewinn aus der entgeltlichen Übertragung seines Mitunternehmeranteils erzielt hat. Demgemäß erübrigen sich auch Ausführungen dazu, ob dem BMF-Schreiben in BStBl I 1998, 268 (Tz. 02.10) zur Behandlung von nach § 207 UmwG abgefundenen Gesellschaftern zu folgen ist und --wie vom FG vertreten-- diese Anweisung auf die Situation des Streitfalls --mit Wirkung gegenüber Y. und den anderen ausgeschiedenen Gesellschaftern-- auszudehnen sein könnte.

27 4. Aussetzung des Klageverfahrens

- 28 Anderes würde sich allerdings ergeben, wenn --was der Senat nach dem vom FG ermittelten Sachverhalt nicht mit der gebotenen Sicherheit auszuschließen vermag-- über das Vorliegen eines Veräußerungstatbestands nach § 16 EStG mit Wirkung gegenüber allen Feststellungsbeteiligten einheitlich zu entscheiden und deshalb der anhängige Rechtsstreit nach § 74 FGO auszusetzen wäre.
- 29 a) Die Aussetzung des anhängigen Klageverfahrens ist davon abhängig, ob die ehemaligen Mitgesellschafter des Y., denen gegenüber gleichfalls ein Veräußerungsgewinn in Höhe von insgesamt 5.997.341,79 DM sowie die ihnen zuzurechnenden Gewinnanteile festgestellt worden sind, Klage erhoben und innerhalb der für sie zu beachtenden Klagefrist (s. oben zu II.3.d) geltend gemacht haben, dass ihr Ausscheiden nicht mit einer Veräußerung ihrer Mitunternehmeranteile verbunden gewesen, sondern als Übertragung ihrer vormaligen Anteile an der X-AG zu werten sei. Sollte dies für nur ein Klageverfahren zutreffen, so wäre Y. an diesem Rechtsstreit durch Beiladung zu beteiligen (§ 60 Abs. 3 i.V.m. § 48 Abs. 1 Nrn. 3 und 5 FGO) und das Klageverfahren des Y. aussetzen (§ 74 FGO), da die Entscheidung über die ertragsteuerrechtliche Qualifikation der umstrittenen Veräußerungstatbestände nur gegenüber allen Feststellungsbeteiligten einheitlich getroffen werden kann und demgemäß selbst dann, wenn die Feststellung zur Verwirklichung des Veräußerungstatbestands nach § 16 EStG gegenüber einzelnen der ehemaligen Mitgesellschafter in Bestandskraft erwachsen ist (hier jedenfalls gegenüber Y., s. oben zu II.3.), der Feststellungsbescheid zu ihren Gunsten geändert werden könnte (hier: Aufhebung des Bescheids vom 5. August 2003; ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss in BFHE 201, 6, BStBl II 2003, 335, m.w.N.).
- 30 aa) Eine die Beiladung ersetzende Verbindung mit dem anhängigen Klageverfahren nach § 73 Abs. 2 FGO käme nicht in Betracht. Zwar hat die Verfahrensverbindung grundsätzlich Vorrang vor der notwendigen Beiladung (BFH-Urteil vom 29. Oktober 1987 X R 33-24/81, BFHE 151, 237, BStBl II 1988, 92; Thürmer in HHSp, § 73 FGO Rz. 24). Sie muss vorliegend jedoch hinter der gebotenen Beiladung zurücktreten, da Y. --wie dargelegt-- lediglich die Höhe des ihm gegenüber festgestellten Veräußerungsgewinns angefochten hat und er deshalb nicht i.S. von § 73 Abs. 2 FO "wegen" des Klage-, d.h. Streitgegenstands der von ihm erhobenen Klage (vgl. BFH-Urteil vom 9. März 1988 I R 262/83, BFHE 153, 38, BStBl II 1988, 592, a.E.; Gräber/ Koch, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 73 Rz 13; anderer Ansicht Thürmer in HHSp, § 73 Rz 12, m.w.N.), sondern aufgrund des Gebots der Einheitlichkeit der Entscheidung gegenüber allen Feststellungsbeteiligten an einem Rechtsstreit der ehemaligen Mitgesellschafter (betreffend die Feststellung eines Gewinns gemäß § 16 EStG "dem Grunde nach") zu beteiligen wäre.
- 31 bb) Unberührt hiervon bleibt allerdings, dass mehrere Klageverfahren der ehemaligen Mitgesellschafter des Y., mit denen jeweils die Erlangung der Mitunternehmerstellung fristgerecht bestritten worden ist, zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung zu verbinden wären (§ 73 FGO) und --wie erläutert-- zumindest Y. hieran im Wege der Beiladung zu beteiligen wäre.
- 32 b) Darüber hinaus wird das FG auch zu ermitteln haben, ob beim FA zumindest noch ein Einspruch der ehemaligen Mitgesellschafter des Y. anhängig ist. Da in einem solchen Fall das FA den Gewinnfeststellungsbescheid vom 5. August 2003 in vollem Umfang und somit auch bezüglich der Beurteilung des Veräußerungstatbestands gemäß § 16 EStG ("dem Grunde nach", s. oben) ohne Bindung an den Antrag des Einspruchsführers zu überprüfen hätte (§ 367 Abs. 2 AO; z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 1998, 282, m.w.N.), wären zu dem Rechtsbehelfsverfahren nicht nur sämtliche anderen ehemaligen Mitgesellschafter (einschließlich Y.) hinzuzuziehen (§ 360 Abs. 3 i.V.m. § 352 AO) oder im Fall der Anhängigkeit mehrerer Einsprüche die Rechtsbehelfsverfahren zum Zwecke einer einheitlichen Entscheidung unter Beteiligung aller Betroffenen (Einspruchsführer und Hinzugezogenen) zu verbinden (Birkenfeld in HHSp, § 352 AO Rz 282 ff., m.w.N.). Darüber hinaus wäre das FG auch in dieser Situation verpflichtet, den anhängigen Rechtsstreit des Y. auszusetzen (§ 74 FGO).
- 33 5. Da nach dem Vorstehenden nicht ausgeschlossen werden kann, dass über die zwischen den Beteiligten des anhängigen Verfahrens materiell umstrittene Frage, ob Y. die Stellung eines Mitunternehmers erlangt hat, einheitlich gegenüber sämtlichen ehemaligen Mitgesellschaftern des Y. zu entscheiden ist, ist der Senat daran gehindert, hierzu Stellung zu nehmen. Er weist jedoch darauf hin, dass der angefochtene Bescheid einerseits von der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen nach Annahme des Angebots der X-KG vom 14. Juli 2000 ausgeht, andererseits aber die Veräußerungsgewinne auf den 1. Januar 2000 ermittelt worden sind.