

Beschluss vom 05. January 2010, IV R 43/07

Notwendige Beiladung des aus einer zweigliedrigen GbR ausgeschiedenen Gesellschafters bei Streit über Einkunftsart der GbR

BFH IV. Senat

FGO § 48 Abs 1 Nr 3, FGO § 60 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 13. June 2007, Az: 15 K 3202/04 B

Leitsätze

NV: Der Gesellschafter einer zweigliedrigen GbR ist nach § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO klagebefugt und damit notwendig beizuladen, wenn die GbR durch sein Ausscheiden ohne Liquidation vollbeendet worden ist und die Einkunftsart der von der GbR erzielten Einkünfte streitig ist .

Tatbestand

- 1 I. Verfahrensstand
- 2 Streitig ist, ob die X-GbR (GbR) in den Streitjahren 1996 und 1997 sowie den nämlichen Erhebungszeiträumen kraft Betriebsaufspaltung einen Gewerbebetrieb betrieben hat.
- 3 Die GbR wurde im Dezember 1996 von der K-Bank und der K-GmbH gegründet; die K-Bank war Alleingesellschafterin der K-GmbH. Die K-Bank war zu 99 % und die K-GmbH zu 1 % am vereinbarten Kapital der GbR beteiligt. Im Dezember 1996 erwarb die GbR von der K-Bank Grundstücke, auf denen sich --neben Wohnungen und Gewerberäumen-- die Filialen der K-Bank befanden. Diese Grundstücke vermietete die GbR ab dem 1. Januar 1997 an die K-Bank.
- 4 Die K-Bank wurde mit Wirkung zum 1. Januar 1998 auf die A-Bank und diese wiederum mit Wirkung zum 1. Januar 1999 auf die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine eingetragene Genossenschaft, verschmolzen. Am 22. Dezember 2000 beschlossen die Klägerin und die K-GmbH, dass die K-GmbH am 29. Dezember 2000 aus der GbR ausscheidet und dass die Klägerin mit Wirkung ab 29. Dezember 2000 das Gesellschaftsvermögen der GbR mit allen Aktiven und Passiven ohne Liquidation im Wege der Anwachsung übernimmt.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte zunächst erklärungsgemäß Einkünfte der GbR aus Vermietung und Verpachtung für die Streitjahre (1996 und 1997) mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--) ergangenen Bescheiden vom 5. Juni 1998 (1996) und vom 21. Dezember 1998 (1997) gesondert und einheitlich fest. Mit Bescheiden vom 10. Juni 1999 änderte das FA diese Feststellungsbescheide und stellte Einkünfte aus Gewerbebetrieb fest.
- 6 Am 30. März 2001 erließ das FA --an die GbR adressierte-- Bescheide über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag und die Gewerbesteuer für die Erhebungszeiträume 1996 und 1997 sowie Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1996 und auf den 31. Dezember 1997.
- 7 Nach einer Außenprüfung im Jahr 2002 hob das FA den Vorbehalt der Nachprüfung im Gewinnfeststellungsbescheid 1996 mit Bescheid vom 11. Dezember 2002 auf. Weiter änderte es mit Bescheid vom selben Tag den Gewinnfeststellungsbescheid 1997 unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung dahin, dass es eine Gewerbesteuer-Rückstellung berücksichtigte. Außerdem rechnete es darin der Klägerin die Einkünfte aus Gewerbebetrieb anteilig zu. Beide Bescheide waren an die GbR adressiert. Hiergegen legte die Prozessbevollmächtigte der Klägerin im Auftrag der GbR Einspruch ein.
- 8 Mit Schreiben vom 16. Februar 2004 stellte das FA die Unwirksamkeit der Bescheide über den einheitlichen

Gewerbsteuerermessbetrag und die Gewerbesteuer sowie die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes fest, da diese an den Rechtsnachfolger der GbR bekannt gegeben hätten werden müssen. Die Gewinnfeststellungsbescheide vom 11. Dezember 2002 seien aber trotz der Bezeichnung der erloschenen GbR im Anschriftenfeld wirksam, da sie den Beteiligten übermittelt worden seien. Allerdings seien darin die Beteiligten infolge der Rechtsnachfolge falsch bezeichnet worden. Dem Schreiben waren an die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der GbR adressierte Bescheide über den einheitlichen Gewerbsteuerermessbetrag und die Gewerbesteuer für den Erhebungszeitraum 1997 sowie die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1996 und auf den 31. Dezember 1997 beigefügt. Mit auf § 182 Abs. 3 AO gestütztem Bescheid vom selben Tag stellte das FA richtig, dass die Einkünfte für 1997 der Rechtsvorgängerin der Klägerin, der K-Bank, als Inhaltsadressatin zuzurechnen seien; die Klägerin sei lediglich Bekanntgabeadressatin. Gegen diese Bescheide legte die Klägerin Einspruch ein.

- 9 Das FA behandelte auch die Einsprüche gegen die Gewinnfeststellungsbescheide vom 11. Dezember 2002 als Einsprüche der Klägerin und wies alle Einsprüche als unbegründet zurück. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Die GbR habe Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, da zwischen ihr und der K-Bank eine umgekehrte Betriebsaufspaltung bestanden habe. Die K-Bank habe ihren geschäftlichen Betätigungswillen auch in der GbR verwirklichen können, da sie zu 99 % an der GbR beteiligt und alleinige Gesellschafterin der K-GmbH gewesen sei. Eine sachliche Verflechtung liege ebenfalls vor. Die an die K-Bank vermieteten Grundstücke seien für die K-Bank wesentliche Betriebsgrundlagen gewesen, da sich darauf Filialen der K-Bank befunden hätten. Der Annahme einer Betriebsaufspaltung stehe nicht entgegen, dass die Einkünfte der GbR bei ihren Gesellschaftern ohnehin als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren seien, und dass die Besitzgesellschaft keine Kapitalgesellschaft sei.
- 10 Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie die Verletzung materiellen Rechts rügt. Nach Sinn und Zweck der Betriebsaufspaltung bestehe kein Grund dafür, die GbR als Gewerbebetrieb zu behandeln.

Entscheidungsgründe

11 II. Grund der Beiladung

- 12 Die K-GmbH ist zum Verfahren hinsichtlich der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 1996 und 1997 gemäß § 60 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 48 Abs. 1 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) notwendig beizuladen. Die vom FG zu Unrecht unterlassene Beiladung kann nach § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO im Revisionsverfahren nachgeholt werden. Der Senat übt sein ihm in dieser Vorschrift eingeräumtes Ermessen dahin gehend aus, dass er von einer Zurückverweisung der Sache an das FG aus verfahrensrechtlichen Gründen absieht und die Beiladung selbst vornimmt.
- 13 1. Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO sind Dritte beizuladen (notwendige Beiladung), wenn sie an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Dies gilt nicht für Mitberechtigte, die nach § 48 FGO nicht klagebefugt sind (§ 60 Abs. 3 Satz 2 FGO).
- 14 2. Die K-GmbH ist nach § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO klagebefugt und damit notwendig beizuladen. Gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO sind ausgeschiedene Gesellschafter, Gemeinschaftler oder Mitberechtigte, gegen die der Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte, klagebefugt, auch wenn Personen nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO vorhanden sind.
- 15 a) Die K-GmbH ist aufgrund des Gesellschafterbeschlusses vom 22. Dezember 2000 mit Wirkung ab 29. Dezember 2000 aus der GbR ausgeschieden. Dabei ist unerheblich, dass hierdurch die --zweigliedrige-- GbR ohne Liquidation vollbeendet worden ist (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. September 1980 V R 175/74, BFHE 132, 348, BStBl II 1981, 293). Die Vollbeendigung stellt eine qualifizierte Form des Ausscheidens sämtlicher Mitglieder der Personengesellschaft dar (Steinhauff in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 48 FGO Rz 204). Sie hat zur Folge, dass alle gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO klagebefugten ehemaligen Gesellschafter, die nicht selbst Klage erhoben haben, beizuladen sind (vgl. BFH-Urteil vom 25. Juni 1992 IV R 87/90, BFH/NV 1993, 457). Die von der Klägerin angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre sind auch gegen die K-GmbH ergangen.
- 16 b) Die K-GmbH kann in eigenen Rechten verletzt sein (vgl. § 40 Abs. 2 FGO). Denn streitig ist die Frage, ob die GbR in den Streitjahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat.

17 III. Hinweise

- 18** 1. Durch den vorliegenden Beiladungsbeschluss erhält die K-GmbH die Stellung eines Beteiligten (vgl. § 57 Nr. 3 FGO). Eine Verpflichtung zur Mitwirkung an dem Verfahren besteht für den Beigeladenen nur, sofern er eine besondere Aufforderung durch den Senat erhält. Die Rechtskraft einer in dieser Sache ergehenden Entscheidung wirkt in jedem Fall für und gegen den Beigeladenen (vgl. § 110 Abs. 1 FGO).
- 19** 2. Der Beigeladene kann Verfahrensmängel des FG nur innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung dieses Beschlusses rügen (§ 123 Abs. 2 Satz 1 FGO). Die Frist kann nach Maßgabe des § 123 Abs. 2 Satz 2 FGO verlängert werden. Der Senat verweist den Rechtsstreit an die Vorinstanz zurück, wenn der Beigeladene ein berechtigtes Interesse daran hat (§ 126 Abs. 3 Satz 2 FGO).
- 20** 3. Auch Beigeladene müssen sich vor dem BFH durch einen Prozessbevollmächtigten vertreten lassen (§ 62 Abs. 4 FGO). Sie können sich durch einen Rechtsanwalt, Steuerberater, Steuerbevollmächtigten, Wirtschaftsprüfer oder vereidigten Buchprüfer vertreten lassen; zur Vertretung berechtigt sind auch Gesellschaften i.S. des § 3 Nrn. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch solche Personen handeln (§ 62 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de