

Beschluss vom 23. Oktober 2013, IV B 104/13

Klagebefugnis gegen Gewinnfeststellungsbescheid nach Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters

BFH IV. Senat

FGO § 48 Abs 1, FGO § 60 Abs 3, AO § 125 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 02. September 2013, Az: 1 K 1153/10

Leitsätze

1. NV: Wird eine zweigliedrige Personengesellschaft durch Ausscheiden eines Gesellschafters ohne Liquidation vollbeendet, geht die Klagebefugnis der Personengesellschaft für eine Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid nicht auf den verbleibenden Gesellschafter als Gesamtrechtsnachfolger der Personengesellschaft über. Vielmehr kann der Gewinnfeststellungsbescheid von jedem vormaligen Gesellschafter selbst angefochten werden.
2. NV: Zu einer Klage, die ein ehemaliger Gesellschafter gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid erhebt, sind grundsätzlich alle anderen in dem Streitzeitraum beteiligten Gesellschafter beizuladen. Eine Ausnahme gilt nur für solche Gesellschafter, die unter keinem denkbaren Gesichtspunkt von dem Rechtsstreit betroffen sein können.
3. NV: Macht ein ehemaliger Gesellschafter mit der Klage Sonderbetriebsausgaben geltend und beruft er sich dabei auch auf die Nichtigkeit eines Änderungsbescheids, sind alle die ehemaligen Gesellschafter beizuladen, die von dem Wegfall des Änderungsbescheids betroffen wären.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) hat gegen einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2002 für die X-Gesellschaft vom 18. März 2004 in der Fassung der Änderungsbescheide vom 31. Juli 2007 und vom 6. August 2007 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. Juni 2010 Klage erhoben. Die Änderungsbescheide sind dem Kläger als Beteiligten der X-GmbH & Co. KG bekanntgegeben worden. Die Einspruchsentscheidung richtet sich an den Kläger als Beteiligten der X-Gesellschaft; ihr ist als Anlage ein wie die Änderungsbescheide adressierter Bescheid beigelegt.
- 2 Mit der am 16. Juli 2010 erhobenen Klage macht der Kläger geltend, er begehre die Feststellung eines niedrigeren Veräußerungsgewinns im Zusammenhang mit seinem Ausscheiden aus der X-Gesellschaft. Mit der Klagebegründung im Schriftsatz vom 22. September 2010 kündigte der Kläger den Antrag an, die Änderungsbescheide und die Einspruchsentscheidung aufzuheben, hilfsweise den Ausgangsbescheid in der Fassung der Änderungsbescheide und in Gestalt der Einspruchsentscheidung dahin zu ändern, dass für ihn ein um 204.207 € geringerer Veräußerungsgewinn festgestellt wird.
- 3 Das Finanzgericht (FG) hat mit Beschluss vom 3. September 2013 Herrn A nach § 60 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zu dem Verfahren beigelegt. Zur Begründung führt das FG aus, dass die Gesellschaft nach dem Ausscheiden des Klägers nicht mehr bestehe und nicht mehr beizuladen sei. Anstelle des verstorbenen ehemaligen Mitgesellschafters B sei dessen Rechtsnachfolger A beizuladen. Der Beigeladene sei vom Ausgang des Verfahrens betroffen, weil mit der Klage u.a. die Unwirksamkeit des Feststellungsbescheids geltend gemacht werde.
- 4 Gegen den ihm am 10. September 2013 zugestellten Beschluss hat der Kläger mit am 24. September 2013 beim FG eingegangenem Schriftsatz vom gleichen Tag Beschwerde erhoben.
- 5 Er trägt vor, der Beigeladene sei unter keinem denkbaren Gesichtspunkt von dem Klageverfahren betroffen. Zwar werde die Nichtigkeit des gesamten Feststellungsbescheids geltend gemacht, die auch Geltung gegenüber den anderen Feststellungsbeteiligten hätte. Diese Rüge betreffe aber nur die Änderungsbescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung. Der erstmalige Bescheid sei ordnungsgemäß für die X-Gesellschaft ergangen und von der

Rüge nicht betroffen. Von den Änderungen sei inhaltlich nur er, der Kläger, betroffen; den Gesellschafter B bzw. dessen Rechtsnachfolger berührten die Änderungen nicht. Es sei zu erwarten, dass der Beigeladene umfangreiche Ausführungen machen und Anträge stellen werde. In der Vergangenheit habe er Gerichte und Behörden zu täuschen versucht, wie sich den Akten entnehmen lasse. Außerdem stehe der Verlust der Beteiligtenfähigkeit des Beigeladenen durch Eröffnung des im Ausland bereits eingeleiteten Privatinsolvenzverfahrens bevor. Das Erfordernis der Beiladung müsse in einem solchen Fall bereits mit Einleitung des Insolvenzverfahrens entfallen.

- 6 Der Kläger beantragt, den Beiladungsbeschluss aufzuheben.
- 7 Am 1. Oktober 2013 hat das FG beschlossen, der Beschwerde nicht abzuweichen.
- 8 Der vor dem Bundesfinanzhof (BFH) nicht postulationsfähige Beigeladene hat mit Schreiben vom 10. Oktober 2013 zu dem Verfahren Stellung genommen.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die zulässige Beschwerde ist unbegründet.
- 10 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).
- 11 a) Gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 FGO ist eine Personengesellschaft befugt, als Prozessstandschafterin für ihre Gesellschafter und ihrerseits vertreten durch ihre(n) Geschäftsführer Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid zu erheben, der sich inhaltlich nicht an die Gesellschaft, sondern an die Gesellschafter als Subjekte der Einkommensteuer richtet. Daneben können einzelne Gesellschafter unter den Voraussetzungen des § 48 Abs. 1 Nrn. 3 bis 5 FGO klagebefugt sein (BFH-Urteil vom 29. März 2012 IV R 18/08, BFH/NV 2012, 1095, m.w.N.). Die Befugnis der Personengesellschaft, in Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe gegen die Gewinnfeststellungsbescheide einzulegen, endet mit Vollbeendigung der Gesellschaft. Das hat zur Folge, dass die bis dahin überlagerte Klagebefugnis der einzelnen Gesellschafter wieder auflebt. Der Gewinnfeststellungsbescheid kann anschließend von jedem vormaligen Gesellschafter selbst angefochten werden, dessen Mitgliedschaft die Zeit berührt, auf die sich der anzufechtende Gewinnfeststellungsbescheid bezieht (ständige Rechtsprechung, vgl. aus jüngerer Zeit z.B. BFH-Urteile vom 11. April 2013 IV R 20/10, BFHE 241, 132, BStBl II 2013, 705, und vom 16. Mai 2013 IV R 21/10, BFH/NV 2013, 1586, jeweils m.w.N.).
- 12 Eine zweigliedrige Personengesellschaft wird durch Ausscheiden eines Gesellschafters ohne Liquidation vollbeendet (BFH-Urteil vom 15. April 2010 IV R 67/07, BFH/NV 2010, 1606). Der verbleibende Gesellschafter wird dadurch Gesamtrechtsnachfolger der Personengesellschaft (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 13. Juli 1967 II ZR 268/64, BGHZ 48, 203). Die Klagebefugnis der Personengesellschaft geht jedoch nicht auf ihn über. Vielmehr lebt auch in diesem Fall die Klagebefugnis der vormaligen Gesellschafter wieder auf (BFH-Urteil in BFHE 241, 132, BStBl II 2013, 705).
- 13 b) Im Streitfall steht aufgrund des Beschlusses des Oberlandesgerichts München fest, dass die X-Gesellschaft durch Ausscheiden des Klägers liquidationslos untergegangen ist. Die Klagebefugnis der Gesellschaft ist danach entfallen; der verbleibende Gesellschafter bzw. dessen Rechtsnachfolger ist nicht in seiner Eigenschaft als Gesamtrechtsnachfolger der Gesellschaft klagebefugt.
- 14 c) Eine Klagebefugnis des Beigeladenen ergibt sich jedoch aus der Stellung seines Rechtsvorgängers B als ehemaliger Gesellschafter der X-Gesellschaft.
- 15 aa) Zu einer Klage, die ein ehemaliger Gesellschafter gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid für die Gesellschaft erhebt, sind grundsätzlich alle anderen in dem Streitzeitraum beteiligten Gesellschafter beizuladen. Eine Ausnahme gilt nur für solche Gesellschafter, die unter keinem denkbaren Gesichtspunkt von dem Rechtsstreit betroffen sein können (BFH-Urteile vom 16. Dezember 1981 I R 93/77, BFHE 135, 271, BStBl II 1982, 474, und vom 10. Februar 1988 VIII R 352/82, BFHE 152, 414, BStBl II 1988, 544). Klagt etwa ein Gesellschafter gegen den Gewinnfeststellungsbescheid mit dem Antrag, weitere Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen, sind andere Gesellschafter von dem Ausgang des Rechtsstreits nicht betroffen, wenn Streitgegenstand nicht die Frage ist, welchem von mehreren Gesellschaftern die Sonderbetriebsausgaben zuzuordnen sind.

- 16** bb) Im Streitfall verfolgt der Kläger mit der Klage mehrere Begehren.
- 17** (1) Einerseits beantragt der Kläger, den Veräußerungsgewinn im Zusammenhang mit seinem Ausscheiden aus der Gesellschaft um 204.207 € niedriger festzustellen, weil nachträgliche Anschaffungskosten auf seine Beteiligung nicht berücksichtigt worden seien, eine als Sonderbetriebsvermögen behandelte Forderung in Wahrheit Privatvermögen gewesen sei und ins Privatvermögen überführtes Sonderbetriebsvermögen mit einem niedrigeren Wert habe angesetzt werden müssen. Von der Entscheidung über diese Fragen kann der Beigeladene unter keinem denkbaren Gesichtspunkt betroffen sein.
- 18** (2) Andererseits macht der Kläger geltend, die geänderten Feststellungsbescheide vom 31. Juli 2007 und vom 6. August 2007 sowie die Einspruchsentscheidung vom 15. Juni 2010 beträfen eine in den Streitjahren nicht existierende Gesellschaft und seien deshalb unwirksam. Die Geltendmachung der Unwirksamkeit eines Verwaltungsakts kann sowohl im Rahmen einer Anfechtungsklage als auch einer Feststellungsklage erfolgen (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 16. September 2004 VII B 20/04, BFH/NV 2005, 231). Hier hat der Kläger erst nach Ablauf der Klagefrist für eine Anfechtungsklage in der Hauptsache die Rüge der Unwirksamkeit der Bescheide erhoben. Dieser Antrag ist als eigenständiger Feststellungsantrag zu würdigen, der ohne Beachtung einer Frist gestellt werden konnte.
- 19** Träfe das Vorbringen des Klägers zu, wären die betreffenden Verwaltungsakte als nicht existent anzusehen und es wäre zur Beseitigung des Rechtsscheins festzustellen, dass die Bescheide unwirksam sind. Die Einspruchsentscheidung, selbst wenn sie wirksam wäre, hätte die Unwirksamkeit der Änderungsbescheide nicht heilen können. Einerseits handelt es sich bei dem Erlass eines Feststellungsbescheids gegenüber einer nicht existenten Gesellschaft nicht um einen reinen Bekanntgabemangel, der nach der Rechtsprechung des BFH durch Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung geheilt werden könnte (BFH-Urteil vom 14. November 1990 II R 255/85, BFHE 162, 380, BStBl II 1991, 49). Vielmehr ist eine Heilung dieses Mangels nach § 126 der Abgabenordnung (AO) ausgeschlossen. Andererseits bestehen auch bei der Einspruchsentscheidung im Hinblick auf die als Anlagen beigefügten Bescheide Bedenken gegen die Bezeichnung des Feststellungsobjekts.
- 20** Die Änderungsbescheide ergingen nach Erhebung des Einspruchs gegen den Ursprungsbescheid und wären im Fall ihrer Wirksamkeit an die Stelle des Ursprungsbescheids getreten (§ 365 Abs. 3 AO). Folge ihrer Unwirksamkeit wäre, dass das Einspruchsverfahren gegen den Ursprungsbescheid noch nicht abgeschlossen ist. Mit dem Einspruch hatte der Kläger nicht nur einen zu hohen Veräußerungsgewinn, sondern auch die Einbeziehung der zuvor ausgeschiedenen vormaligen Gesellschafterin C als Mitunternehmerin beanstandet. Die Beteiligung eines weiteren Gesellschafters betrifft schon im Hinblick auf die Verteilung des Gesamthandsgewinns auch die anderen Gesellschafter und deshalb hier auch den Rechtsvorgänger des Beigeladenen.
- 21** d) Von der Beiladung war nicht abzusehen, weil über das Vermögen des Beigeladenen ein ausländisches Insolvenzverfahren eingeleitet, aber noch nicht eröffnet worden ist. Im gegenwärtigen Stand des Verfahrens kann die Beteiligtenfähigkeit des Beigeladenen nicht bezweifelt werden. Welche Auswirkungen die Eröffnung des Insolvenzverfahrens in einem späteren Verfahrensstadium haben wird, ist für die Beiladung ohne Bedeutung.
- 22** 2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO. Von einer Kostenentscheidung ist lediglich dann abzusehen, wenn über einen Beiladungsbeschluss im Beschwerdeverfahren im Sinne des Beschwerdeführers entschieden wird. Für ein erfolgloses Beschwerdeverfahren ist jedoch eine Kostenentscheidung zu treffen (z.B. BFH-Beschluss vom 26. Juni 2012 IV B 108/11, BFH/NV 2012, 1620).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de