

## Urteil vom 04. September 2014, IV R 44/13

### Notwendige Beiladung eines nach Klageerhebung ausgeschiedenen Gesellschafters - Kein Rechtsmittel des fehlerhaft nicht Beigeladenen

BFH IV. Senat

FGO § 48 Abs 1 Nr 3, FGO § 57 Abs 3, FGO § 60 Abs 3, FGO § 122 Abs 1, EStG § 6 Abs 5 S 3, EStG § 16 Abs 3 S 2, EStG VZ 2005

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 20. August 2013, Az: 4 K 1882/08

### Leitsätze

1. NV: Auch ein nach Klageerhebung aus der Personengesellschaft ausgeschiedener Gesellschafter ist im Verfahren der Gesellschaft gegen den Gewinnfeststellungsbescheid nach § 60 Abs. 3 FGO notwendig beizuladen .
2. NV: Der fehlerhaft nicht Beigeladene kann die unterlassene Beiladung nicht selbst mit einem Rechtsmittel gegen das ohne seine Beteiligung ergangene Urteil geltend machen .

### Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin zu 1. (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG, an der im Jahr 2005 (Streitjahr) die Kommanditisten A (Revisionskläger zu 2.), B und C zu je 1/3 beteiligt waren. Die Komplementär-GmbH war nicht am Vermögen der Klägerin beteiligt. Mit notariellem Vertrag vom 30. Dezember 2005 übertrug die Klägerin das von ihr betrieblich genutzte Grundstück X auf die I-KG, an der ebenfalls A, B und C zu je 1/3 als Kommanditisten beteiligt waren und deren Komplementärin ebenfalls nicht am Vermögen beteiligt war. Nach den vertraglichen Bestimmungen hatte die I-KG von der als Veräußerer bezeichneten Klägerin Verbindlichkeiten in Höhe von 2.147.127,82 € zu übernehmen, zu deren Sicherung Grundpfandrechte an dem Grundstück bestellt worden waren. Über die Schuldübernahme hinaus sollte die I-KG kein Entgelt schulden.
- 2 Dass die Klägerin Eigentümerin des Grundstücks geworden war, beruhte auf folgenden Umständen: Im Jahr 1997 hatte B das Grundstück erworben und später der von A, B und C gegründeten K-GbR Teile des Grundstücks vermietet. Den vermieteten Grundstücksteil hatte die K-GbR als Sonderbetriebsvermögen des B behandelt. Im Jahr 2001 hatte B das Grundstück an die K-GbR veräußert, die es anschließend in vollem Umfang betrieblich nutzte und das aufstehende Gebäude umbaute. Im Jahr 2003 war die Klägerin gegründet worden. Nach dem Gesellschaftsvertrag hatten die Kommanditisten ihre Pflichteinlage durch Einbringung ihrer Anteile an der K-GbR zu leisten. Dies geschah durch Abtretungsvertrag vom 23. Dezember 2003, wodurch die K-GbR unterging und die Klägerin Eigentümerin des Grundstücks wurde.
- 3 Nach der Übertragung des Grundstücks auf die I-KG buchte die Klägerin die Aktivposten von Grund und Boden (392.603,14 €) und Gebäude (1.277.991 €) sowie die übernommenen Verbindlichkeiten aus. In ihrer Bilanz auf den 31. Dezember 2005 passivierte sie zum Ausgleich für den daraus entstandenen Gewinn einen Sonderposten mit Rücklageanteil nach § 6b Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 472.471,25 €.
- 4 Nach einer Außenprüfung vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, eine Rücklage nach § 6b EStG habe nicht gebildet werden dürfen. Auch habe das Grundstück nicht nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zum Buchwert übertragen werden können. Der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte der Klägerin für das Streitjahr wurde deshalb ein um 472.471,25 € abzüglich Anpassung der Gewerbesteuerrückstellung erhöhter Gewinn zugrunde gelegt.
- 5 Die Klägerin erhob Einspruch, der aber insoweit keinen Erfolg hatte.

- 6 Nach Klageerhebung beim Finanzgericht (FG) veräußerte A mit Vertrag vom 28. März 2013 seine Anteile an der Klägerin je zur Hälfte an B und C.
- 7 Das FG wies die Klage mit Urteil vom 21. August 2013 ab. Die Urteilsgründe sind in Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 332 veröffentlicht.
- 8 Mit der Revision, die von der Klägerin und von A eingelegt worden ist, werden das Unterlassen der Beiladung von A sowie die Verletzung materiellen Rechts gerügt.
- 9 Die Klägerin und A beantragen, die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid vom 23. August 2007 über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. März 2008 dahin gehend zu ändern, dass die Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb um 472.471,25 € herabgesetzt und die Gewinnanteile der Gesellschafter A, B und C entsprechend gleichmäßig verringert werden.
- 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12 1. Das FG hat A zum Klageverfahren nicht beigelegt, obwohl ein Fall der notwendigen Beiladung vorliegt (§ 60 Abs. 3 FGO), so dass das FG-Urteil auf einem Verfahrensmangel beruhen kann. Eine Nachholung der Beiladung im Revisionsverfahren (§ 123 Abs. 1 Satz 2 FGO) kommt nach den hier gegebenen Umständen nicht in Betracht.
- 13 a) Als ausgeschiedener Gesellschafter war A nach § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO neben der als Prozessstandschafterin klagebefugten Klägerin selbst zur Erhebung einer Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid befugt. Da er vom Ausgang des Verfahrens betroffen sein kann, war A im Verfahren der Klägerin gegen den Gewinnfeststellungsbescheid nach § 60 Abs. 3 FGO notwendig beizuladen. Dem steht nicht entgegen, dass A erst nach Klageerhebung aus der Klägerin ausgeschieden ist. Denn auch ein Gesellschafter, der erst während eines bereits in Gang gesetzten Klageverfahrens ausscheidet, ist notwendig beizuladen (vgl. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Juni 1990 VIII B 3/89, BFHE 161, 404, BStBl II 1990, 1068, unter 1.a bis 1.e der Gründe, und vom 1. Oktober 2010 IV R 32/07, BFH/NV 2011, 271).
- 14 b) Eine unterbliebene notwendige Beiladung stellt trotz der Regelung in § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO einen Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens dar. Die Vorschriften über die notwendige Beiladung regeln eine unverzichtbare Sachentscheidungsvoraussetzung. Die angefochtene Entscheidung kann deshalb auf dem Verfahrensmangel beruhen (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 8. Mai 2008 IV B 138/07, BFH/NV 2008, 1499, m.w.N., und BFH-Urteil vom 29. April 2009 X R 16/06, BFHE 225, 4, BStBl II 2009, 732). § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO eröffnet dem BFH lediglich die Möglichkeit, eine notwendige Beiladung im Revisionsverfahren nachzuholen (BFH-Beschluss vom 21. Dezember 2011 IV B 101/10, BFH/NV 2012, 598).
- 15 c) Das ihm von § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO eröffnete Ermessen, eine notwendige Beiladung im Revisionsverfahren nachzuholen, übt der Senat dahin aus, die unterbliebene Beiladung nicht nachzuholen und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen. Dies ist im Streitfall zweckmäßig und ermessensgerecht, weil die Sache auch im Fall einer nachgeholten Beiladung nicht entscheidungsreif wäre und das Verfahren zur Nachholung weiterer Feststellungen ohnehin an das FG zurückverwiesen werden müsste (s. dazu nachstehend unter 2.).
- 16 2. Das FG erhält durch die Zurückverweisung Gelegenheit, weitere entscheidungserhebliche Tatsachen aufzuklären.
- 17 Anhand der bisher getroffenen Feststellungen kann nicht abschließend beurteilt werden, in welcher Höhe durch die Übertragung des Grundstücks ein Gewinn entstanden ist.
- 18 a) Zwar hat das FG festgestellt, dass die Übertragung des Grundstücks nicht unentgeltlich, sondern gegen ein Entgelt in Gestalt der Übernahme von Verbindlichkeiten erfolgt ist. Dies deckt sich mit der Bildung einer Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG, die nur für einen Gewinn aus der Veräußerung eines Anlageguts gebildet werden kann, und auch mit der eigenen Einlassung der Klägerin im Erörterungstermin vor dem Berichterstatter des FG. Die Klägerin

kann daher nicht mehr geltend machen, Übertragung des Grundstücks und Übernahme der Verbindlichkeiten seien jeweils getrennt voneinander zu beurteilende, jeweils unentgeltliche Rechtsgeschäfte gewesen.

- 19** b) Dass die Feststellungen des FG zur Höhe der Gegenleistung Unklarheiten enthalten, ist im Ergebnis ohne Bedeutung für die Entscheidung. Ausweislich des vom FG festgestellten Jahresabschlusses sollen die übernommenen Verbindlichkeiten 2.143.065,39 € betragen haben, woraus der in die Rücklage übernommene Veräußerungsgewinn von 472.471,25 € errechnet worden ist. Ausweislich des vom FG ebenfalls festgestellten Vertrags vom 30. Dezember 2005 betragen die übernommenen Verbindlichkeiten indessen 2.147.127,82 €. Dies würde zu einem Veräußerungsgewinn von 476.533,68 € führen. Feststellungen dazu, worauf die Differenz beruht, hat das FG nicht getroffen. Im Hinblick auf den Amtsermittlungsgrundsatz kann zweifelhaft sein, ob das FG ohne weiteres davon ausgehen konnte, dass die Schulden den Buchwert des übertragenen Grundstücks "unstreitig um 472.471,25 € überstiegen". Letztlich kommt es auf diese Frage nicht an, weil lediglich Zweifel daran bestehen, ob ein höherer Gewinn entstanden ist, die Berücksichtigung eines höheren Gewinns aber gegen das Verböserungsverbot verstoßen würde.
- 20** c) Jedenfalls mussten jedoch --anders als das FG meinte-- auch Feststellungen zur Höhe des Werts des Grundstücks getroffen werden. Denn davon hängt ab, ob der Gewinn aus der Veräußerung niedriger war als die Differenz zwischen übernommenen Schulden und Buchwert.
- 21** aa) War der Teilwert des Grundstücks niedriger als die gewährte Gegenleistung, aber höher als der Buchwert, beliefe sich der Gewinn auf die Differenz zwischen Teilwert und Buchwert. Der darüber hinausgehende Betrag der Gegenleistung wäre als Einlage der Kommanditisten in die Klägerin zu behandeln. Wäre der Teilwert des Grundstücks sogar noch niedriger als der Buchwert, ergäbe sich kein Gewinn aus der Übertragung, sondern ein Verlust in Höhe der Differenz zwischen Buchwert und Teilwert und die Differenz zwischen Teilwert und Gegenleistung wäre als eingelegt anzusehen. Die Klägerin könnte bei einem hinter der Gegenleistung zurückbleibenden Teilwert demzufolge teilweise oder sogar ganz mit ihrem Begehren nach Reduzierung des Gewinns Erfolg haben. Sollte das FG im zweiten Rechtsgang zu einem solchen Ergebnis kommen, müsste es die gegenläufigen Auswirkungen auf die im Rahmen der Betriebsprüfung erhöhte Gewerbesteuerrückstellung berücksichtigen.
- 22** bb) Sollte das FG hingegen feststellen, dass der Teilwert des Grundstücks höher als die erbrachte Gegenleistung war, hätte dies für den Ausgang des Rechtsstreits keine weiteren Folgewirkungen. Der Gewinn aus der Veräußerung könnte allenfalls höher als der dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegende Gewinn sein, nämlich dann, wenn in Höhe der Differenz zwischen Teilwert und Entgelt eine nicht nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG privilegierte Entnahme zu sehen wäre oder wenn im Fall einer Privilegierung entgegen der Auffassung des erkennenden Senats die sog. strenge Trennungstheorie nach dem Verständnis der Finanzverwaltung anzuwenden wäre (vgl. zur Diskussion über die Trennungstheorie BFH-Beschluss vom 19. März 2014 X R 28/12, BFHE 245, 164, BStBl II 2014, 629, m.w.N.).
- 23** 3. Die von den Beteiligten und dem FG im ersten Rechtsgang diskutierten Rechtsfragen sind für den Ausgang des Rechtsstreits insoweit unerheblich, als sie nicht zu einer niedrigen Feststellung des Gewinns der Klägerin führen können. Soweit die Feststellungen des FG zur Entgeltlichkeit der Übertragung auch im zweiten Rechtsgang Bestand haben, können sich nach den vorstehenden Ausführungen keine für die Klägerin günstigen Auswirkungen aus § 6 Abs. 5 EStG ergeben. Deshalb besteht keine Veranlassung, das Verfahren bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts in dem Verfahren 2 BvL 8/13 über die Vorlage des BFH zur Anwendung des § 6 Abs. 5 EStG auf Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften (BFH-Beschluss vom 10. April 2013 I R 80/12, BFHE 241, 483, BStBl II 2013, 1004) gemäß §§ 121, 74 FGO auszusetzen. Auch aus § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG werden sich keine günstigen Auswirkungen für die Klägerin ergeben können, weil einerseits die Feststellung eines entgeltlichen Geschäfts einer Würdigung des Vorgangs als Realteilung entgegensteht und andererseits der BFH als Realteilung im Sinne dieser Vorschrift ohnehin nur die Aufgabe des Betriebs einer Mitunternehmerschaft durch Aufteilung des Gesellschaftsvermögens unter den Mitunternehmern versteht (BFH-Urteil vom 11. April 2013 III R 32/12, BFHE 241, 346, BStBl II 2014, 242; BFH-Beschluss vom 29. April 2004 IV B 124/02, BFH/NV 2004, 1395), woran es im Streitfall ersichtlich fehlt.

III.

- 24** Die Revision des A ist unzulässig und war deshalb zu verwerfen (§ 126 Abs. 1 FGO).
- 25** 1. Die Entscheidung kann einheitlich mit der Entscheidung über die Revision der Klägerin durch Urteil ergehen. Zwar ist eine unzulässige Revision grundsätzlich durch Beschluss zu verwerfen. Haben aber zwei Beteiligte Revision

ingelegt und ist davon die eine zulässig, die andere unzulässig, kann der Senat insgesamt über beide Revisionen durch Urteil entscheiden (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 17. Februar 1971 I R 148/68, BFHE 101, 509, BStBl II 1971, 411, und vom 8. März 2007 IV R 41/05, BFH/NV 2007, 1813).

- 26** 2. Die Revision des A ist unzulässig, weil er nicht Beteiligter des Klageverfahrens gemäß § 57 Nr. 3 FGO war und dementsprechend nach § 122 Abs. 1 FGO auch nicht Beteiligter des Revisionsverfahrens sein kann. Der fehlerhaft nicht Beigeladene kann die unterlassene Beiladung nicht selbst mit einem Rechtsmittel gegen das ohne seine Beteiligung ergangene Urteil geltend machen (BFH-Beschluss vom 18. September 1974 II R 129/73, BFHE 113, 350, BStBl II 1975, 40).

IV.

- 27** Die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens wird gemäß § 143 Abs. 2 FGO dem FG übertragen.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)