

Beschluss vom 13. Februar 2018, IV R 37/15

Begrenzung der Beiladung bei objektiver Klagehäufung - Klagebefugnis im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung zur Gewerbesteuer nach Vollbeendigung einer Holding-KG

ECLI:DE:BFH:2018:B.130218.IVR37.15.0

BFH IV. Senat

FGO § 43, FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 5, FGO § 57 Nr 3, FGO § 60 Abs 3 S 1, FGO § 110 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 30

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 27. April 2015, Az: 8 K 2129/13

Leitsätze

NV: Bei Vorliegen einer objektiven Klagehäufung ist eine notwendige Beiladung auch für nur einen Teil der Klagegegenstände möglich. Das Steuergeheimnis darf dieser begrenzten Beiladung nicht entgegenstehen.

Tenor

Die Holding KG wird gemäß § 60 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung zu dem Verfahren IV R 37/15 betreffend die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen 2007 beigelegt.

Tatbestand

- 1** I. Verfahrensstand
- 2** In dem Revisionsverfahren IV R 37/15 ist streitig, ob Zahlungsverpflichtungen des Erbbaurechtsverpflichteten gegenüber einer Gemeinde zur Erreichung uneingeschränkter Bebaubarkeit der dem Erbbaurecht unterliegenden Grundstücke als Betriebsausgaben abzugsfähig oder als Anschaffungskosten für Grund und Boden zu aktivieren sind.
- 3** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG, die nach Durchführung der Liquidation erloschen ist. Zuvor hatte sie ein Kieswerk betrieben und Baustoffe, insbesondere Sand, Schotter und Kies, verkauft. An der Klägerin sind als Komplementärin die A-GmbH, als Kommanditistin seit dem Jahr 2000 die Holding-KG beteiligt. Die Firma der Holding-KG wurde zwischenzeitlich in B-KG geändert. Vertretungsberechtigt für die Holding-KG ist die C-GmbH, vertreten durch ihren Geschäftsführer D.
- 4** Mit notariellen Verträgen vom 29. April 1985 und 11. März 1986 erwarb die Klägerin von der Stadt ... (S) zwei in S belegene Grundstücke. Die Klägerin verpflichtete sich in den Kaufverträgen, keine Supermärkte, Discountgeschäfte oder ähnlich ausgerichtete Handelsbetriebe auf den Grundstücken zu betreiben. Zur Sicherung dieser Verpflichtung wurde eine entsprechende beschränkte persönliche Dienstbarkeit in das Grundbuch eingetragen. Die Klägerin nutzte die Grundstücke als Abstellplatz für LKW und die dazugehörige Verwaltung.
- 5** Am 13. Dezember 2002 übertrug die Klägerin diese Grundstücke unentgeltlich zu Buchwerten auf die Holding-KG. Die bisherige Nutzung wurde beibehalten. Die Grundstücke waren im Streitjahr 2007 in der Sonderbilanz der Holding-KG bei der Klägerin ausgewiesen.
- 6** Mit notariell beurkundetem Erbbaurechtsvertrag vom 28. April 2005 bestellte die Holding-KG der L-KG für einen jährlichen Erbbauzins von 96.000 € ein Erbbaurecht an den Grundstücken. Nach dem Erbbaurechtsvertrag war die L-KG berechtigt, auf den Grundstücken einen Lebensmittelmarkt samt Nebengebäuden und Parkplätzen zu errichten und zu betreiben. In dem Erbbaurechtsvertrag wurde auf die oben genannte beschränkte persönliche Dienstbarkeit der S hingewiesen.

- 7 Der Erbbaurechtsvertrag regelte auszugsweise:
- 8 "10. Aufschiebende Bedingung
10.1 Dieser Vertrag ist aufschiebend bedingt abgeschlossen. Der Vertrag erlangt volle Wirksamkeit, wenn alle unten genannten Bedingungen bis zum 30. April 2007 wie folgt eingetreten sind:
a) Erteilung einer bestandskräftigen und vollziehbaren Baugenehmigung zur Errichtung und zum Betrieb eines eingeschossigen Lebensmittel-Marktes (...)"
- 9 Die Holding-KG schloss am 31. Januar 2007 mit S einen Vertrag. Darin verpflichtete sich S zunächst, den für die Grundstücke geltenden Bebauungsplan, demgemäß die Genehmigung von Einzelhandelsbetrieben zum damaligen Zeitpunkt unzulässig war, zu ändern. Durch die Änderung des geltenden Bebauungsplans sollte die Errichtung eines Lebensmittelmarktes ermöglicht werden (vgl. § 1 des abgeschlossenen städtebaulichen Vertrags). Die Holding-KG verpflichtete sich im Gegenzug, die Kosten und sonstigen Aufwendungen für die Aufstellung des Bebauungsplans zu übernehmen und hierfür einen Kostenbeitrag von 10.000 € zu leisten (§ 2 des städtebaulichen Vertrags). Weiterhin verpflichtete sich S, die beschränkten persönlichen Dienstbarkeiten aufzuheben und diese Rechte im Grundbuch löschen zu lassen. Dafür hatte die Holding-KG eine Entschädigung an S in Höhe von 30.000 € zu zahlen. Die L-KG errichtete den Lebensmittelmarkt in der Folgezeit.
- 10 Bei Aufstellung der Sonderbilanz der Holding-KG bei der Klägerin zum 31. Dezember 2007 wurden diese Zahlungsverpflichtungen über 40.000 € als Aufwand erfasst.
- 11 Mit Beschluss der Gesellschafterversammlung vom 31. Dezember 2007 wurde die Klägerin aufgelöst. Als Liquidator wurde D bestellt. Im Jahr 2011 wurde die Klägerin nach Beendigung der Liquidation im Handelsregister gelöscht.
- 12 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) ging davon aus, dass es sich bei den Zahlungen der Holding-KG um Anschaffungskosten für den Grund und Boden handele und erkannte den geltend gemachten Abzug von Sonderbetriebsausgaben nicht an. Das FA änderte deshalb unter Aufhebung der Vorbehalte der Nachprüfung am 2. Juli 2010 den Bescheid über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2007 sowie am 13. Juli 2010 den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellung) für 2007.
- 13 In dem hiergegen geführten Einspruchsverfahren machte die Klägerin geltend, die Zahlungen über 40.000 € seien sofort abziehbare Sonderbetriebsausgaben. Die Vereinbarungen mit S seien notwendig geworden, nachdem sich im Rahmen des Baugenehmigungsverfahrens der L-KG herausgestellt habe, dass die gewünschte Bebauung gegen den zu dieser Zeit geltenden Bebauungsplan verstoßen habe. Um die Durchführung ihres Erbbaurechtsvertrags mit der L-KG nicht zu gefährden, habe die Holding-KG sich verpflichtet, die notwendigen Änderungen des Bebauungsplans durch S herbeizuführen und die beschränkte persönliche Dienstbarkeit der S löschen zu lassen. Die hierfür eingegangenen Zahlungsverpflichtungen seien weit nach der Anschaffung der Grundstücke entstanden. Der Aufwand stelle auch keine nachträglichen Anschaffungskosten dar, da er betriebs- und nicht grundstücksbezogen getätigt worden sei.
- 14 Der Einspruch blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit Urteil vom 28. April 2015 statt.
- 15 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Die streitigen Aufwendungen über 40.000 € seien als Anschaffungskosten für Grund und Boden zu aktivieren und könnten im Streitjahr nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden.
- 16 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 17 II. Grund der Beiladung
- 18 Die Holding-KG als Kommanditistin der Klägerin ist nach § 60 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) notwendig beizuladen, da das Verfahren eine die Holding-KG persönlich angehende Frage betrifft.
- 19 1. Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO sind Dritte, die an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann, notwendig beizuladen. Dies gilt nicht für Mitberechtigte, die nach § 48 FGO nicht klagebefugt sind (§ 60 Abs. 3 Satz 2 FGO). Gegen einen Bescheid über die

gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte einer Mitunternehmerschaft kann nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO jeder Beteiligte hinsichtlich einer Frage, die ihn persönlich angeht, Klage erheben. Betrifft der Bescheid Einkünfte im Zusammenhang mit einem Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens, sind die Mitunternehmer persönlich betroffen, in deren Eigentum das betreffende Wirtschaftsgut steht (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13. Juli 2017 IV R 34/14, Rz 16).

- 20** 2. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist die Feststellung der Höhe der Sonderbetriebsausgaben der Holding-KG als Kommanditistin der Klägerin im Streitjahr 2007. Diese Ausgaben stehen im Zusammenhang mit dem Grundstück der Holding-KG, das im Streitjahr dem Sonderbetriebsvermögen der Klägerin zugeordnet war.
- 21** 3. Die Beiladung der Holding-KG ist auch nicht wegen offensichtlicher Unzulässigkeit der Klage entbehrlich (vgl. BFH-Beschluss vom 20. Juni 2012 IV B 147/11, Rz 8). Zwar war die Klägerin bereits zivilrechtlich vollbeendet. Die Klagebefugnis der Klägerin ist dadurch aber nicht entfallen. Denn Klage und Revision richten sich sowohl gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid wie auch gegen einen gewerbsteuerlichen Verlustfeststellungsbescheid.
- 22** Für den Gewinnfeststellungsbescheid endet zwar die Befugnis der Personengesellschaft, nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO für ihre Gesellschafter Klage zu erheben, grundsätzlich mit ihrer Vollbeendigung und es lebt die bis zum Zeitpunkt der Vollbeendigung überlagerte Klagebefugnis der einzelnen Gesellschafter wieder auf, deren Mitgliedschaft die Zeit berührt, die der betreffende Gewinnfeststellungsbescheid betrifft (vgl. BFH-Urteil vom 23. April 2009 IV R 87/05, BFH/NV 2009, 1650, sowie BFH-Beschluss vom 17. Oktober 2013 IV R 25/10, Rz 19, und BFH-Urteil vom 22. Januar 2015 IV R 62/11, Rz 12).
- 23** Anders verhält es sich jedoch bei dem Rechtsschutz gegen Steuerbescheide, deren Inhaltsadressatin die Personengesellschaft selbst ist, wie dies bei der Gewerbesteuer der Fall ist. Liegt kein Fall einer Gesamtrechtsnachfolge vor, bei dem die Klagebefugnis dann auf den Rechtsnachfolger übergeht, so gilt die Personengesellschaft trotz ihrer zivilrechtlichen Vollbeendigung so lange als steuerrechtlich existent, wie noch Steueransprüche gegen sie oder von ihr geltend gemacht werden und das Rechtsverhältnis zu den Finanzbehörden nicht endgültig abgewickelt ist (vgl. BFH-Beschluss vom 12. April 2007 IV B 69/05, BFH/NV 2007, 1923, und BFH-Urteil vom 22. Januar 2015 IV R 62/11, Rz 13).
- 24** Gilt die zivilrechtlich vollbeendete Personengesellschaft als steuerrechtlich fortbestehend, weil noch Steuerverfahren anhängig sind, bei denen sie selbst Steuerschuldnerin ist, so steht ihr nach der Rechtsprechung des Senats auch die Klagebefugnis gegen die Gewinnfeststellungsbescheide nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO weiterhin zu (vgl. BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2007, 1923, unter 1.c, und vom 16. Dezember 2009 IV B 103/07, BFH/NV 2010, 865, unter II.1.).
- 25** 4. Die Beiladung erfolgt nur insoweit, als das Verfahren die gegen den Gewinnfeststellungsbescheid gerichtete Klage betrifft.
- 26** a) Die Beigeladene ist in Bezug auf das Verfahren gegen den Bescheid über den gewerbsteuerlichen Verlustvortrag nicht klagebefugt.
- 27** Da Steuerschuldner der Gewerbesteuer die Personengesellschaft selbst ist (§ 5 Abs. 1 Satz 3 des Gewerbesteuergesetzes --GewStG--), kann ein gegen die Personengesellschaft gerichteter Gewerbesteuermessbescheid grundsätzlich nur von der Gesellschaft angefochten werden. Den Gesellschaftern fehlt die Klagebefugnis i.S. des § 40 Abs. 2 FGO, weil deren Rechte durch einen an die Gesellschaft als Steuerschuldner gerichteten Bescheid nicht verletzt sein können (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH-Urteil vom 6. September 2017 IV R 1/16, Rz 19 ff., m.w.N.). Dies gilt auch für Bescheide über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts nach § 10a GewStG. Zwar können Verluste nur insoweit vorgetragen werden, als die Mitunternehmeridentität gewahrt ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 24. April 2014 IV R 34/10, BFHE 245, 253, BStBl II 2017, 233, Rz 27 f.). Das ändert aber nichts daran, dass der vorgetragene Gewerbeverlust nur mit künftigen Gewerbeerträgen der Personengesellschaft zu verrechnen ist und die von der Personengesellschaft geschuldete Gewerbesteuer in jenem Jahr mindert. Demgemäß fehlt den Gesellschaftern die Klagebefugnis auch in Bezug auf den Bescheid über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts.
- 28** b) Dass die Klägerin gegen den Gewinnfeststellungsbescheid als Prozesstandschafterin der Gesellschafter und aus eigenem Recht gegen den Bescheid über den vortragsfähigen Gewerbeverlust eine einheitliche Klage erhoben hat, macht es nicht erforderlich, die Beigeladene am Verfahren über beide angefochtenen Bescheide zu beteiligen oder die Verfahren zu trennen.

- 29** aa) Die zusammengefasste Verfolgung mehrerer Klagebegehren mit einer Klage im Wege einer sog. objektiven Klagehäufung war nach § 43 FGO zulässig. Die bei der objektiven Klagehäufung äußerlich verbundenen einzelnen Klagebegehren können ein eigenständiges prozessrechtliches Schicksal nehmen (vgl. BFH-Urteile vom 14. Januar 1975 VIII R 241/72, BFHE 115, 8, BStBl II 1975, 385, und vom 5. Februar 2002 VIII R 31/01, BFHE 198, 101, BStBl II 2002, 464, unter II.B.; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 43 FGO Rz 3; Steinhilber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 43 FGO Rz 37).
- 30** bb) Im Fall der objektiven Klagehäufung ist eine Beschränkung der Beiladung auf einzelne Klagebegehren grundsätzlich zulässig (BFH-Urteil vom 30. April 1965 III 25/65 U, BFHE 82, 603, BStBl III 1965, 464; Beschluss des Bundessozialgerichts vom 23. Januar 1980 12 RK 53/79; Brandis in Tipke/Kruse, a.a.O., § 60 FGO Rz 95; Gräber/Levedag, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 60 Rz 16; Martens, Verwaltungsarchiv 60, 197, 220).
- 31** cc) Die Beiladung zu einem der Klagebegehren erfordert keine Trennung der Verfahren. Im finanzgerichtlichen Verfahren darf durch die Beiladung das Steuergeheimnis i.S. des § 30 der Abgabenordnung (AO) nicht verletzt werden. Zwar ist die Offenbarung steuerlicher Verhältnisse Dritter zulässig, soweit sie der Durchführung eines finanzgerichtlichen Verfahrens dient (§ 30 Abs. 4 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO). Dies umfasst aber nicht Offenbarungen, die durch eine Trennung der im Wege objektiver Klagehäufung erhobenen Klage vermieden werden können. Denn auch die Verbindung von zwei Klageverfahren steht unter dem Vorbehalt, dass das Steuergeheimnis nicht verletzt wird (BFH-Beschluss vom 30. Juli 1997 II R 33/95, BFHE 183, 36, BStBl II 1997, 626).
- 32** Im vorliegenden Fall ist eine Verletzung des Steuergeheimnisses der Klägerin durch die Beiladung der Holding-KG jedoch ausgeschlossen. Denn die Klägerin und die Holding-KG werden durch dieselbe Person vertreten, nämlich D.
- 33** c) Durch die Beiladung erhält die Holding-KG nach § 57 Nr. 3 FGO die Stellung einer am Verfahren Beteiligten. Eine Entscheidung in diesem Verfahren hat nach § 110 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 FGO jedoch nur insoweit Bindungswirkung für sie, als über den Streitgegenstand entschieden wird, zu dem sie beigeladen ist.
- 34** III. Hinweise
- 35** Durch den vorliegenden Beiladungsbeschluss erhält die Beigeladene die Stellung eines Beteiligten (vgl. § 57 Nr. 3 FGO). Eine Verpflichtung zur Mitwirkung an dem Verfahren besteht für die Beigeladene nur, sofern sie eine besondere Aufforderung durch den Senat erhält. Die Rechtskraft einer in dieser Sache ergehenden Entscheidung wirkt in jedem Fall für und gegen die Beigeladene (vgl. § 110 Abs. 1 FGO).
- 36** Die Beigeladene kann Verfahrensmängel 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 die Beigeladene ein berechtigtes Interesse daran hat (§ 126 Abs. 3 Satz 2 FGO).
- 37** 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