

Urteil vom 06. Dezember 2022, IV R 22/19

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 06.12.2022 IV R 21/19 - Befugnis zur Klage gegen Gewinnfeststellungsbescheid nach Vollbeendigung der Personengesellschaft

ECLI:DE:BFH:2022:U.061222.IVR22.19.0

BFH IV. Senat

FGO § 40 Abs 2, FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 137 S 2, AO § 179 Abs 2 S 2, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a vorgehend FG Düsseldorf, 29. Mai 2019, Az: 15 K 690/16 F

Leitsätze

1. NV: Erlischt eine Personengesellschaft durch Vollbeendigung ohne Abwicklung, kann ein Gewinnfeststellungsbescheid nur noch von den früheren Gesellschaftern angefochten werden, deren Mitgliedschaft die Zeit berührt, die der anzufechtende Gewinnfeststellungsbescheid betrifft. Nicht klagebefugt sind nur solche Gesellschafter, die unter keinem denkbaren Gesichtspunkt von dem Ausgang des Rechtsstreits betroffen sein können (§ 40 Abs. 2 FGO).
2. NV: Die gesetzliche Prozessstandschaft nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO geht nicht auf den Rechtsnachfolger der vollbeendeten Personengesellschaft über.
3. NV: Die Rechtsprechung, dass es bei einer rein formwechselnden Umwandlung einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft zu keiner Vollbeendigung kommt, ist auf die formwechselnde Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft nicht übertragbar.
4. NV: Das FA hat nicht i.S. von § 137 Satz 2 FGO die Kosten des Verfahrens verschuldet, wenn es seine Einspruchsentscheidung an den Gesamtrechtsnachfolger des ehemaligen Komplementärs einer vollbeendeten Personengesellschaft richtet, dieser aber ausdrücklich als Gesamtrechtsnachfolger der Personengesellschaft selbst klagt.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 29.05.2019 - 15 K 690/16 F wird mit der Maßgabe als unbegründet zurückgewiesen, dass die Klage unzulässig ist.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

A.

- 1 Die Beteiligten streiten um die steuerliche Anerkennung von Rückstellungen wegen Pensionsverpflichtungen nach § 6a des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren (2004 bis 2007) gültigen Fassung (EStG). Die Pensionsverpflichtungen betreffen Ansprüche auf betriebliche Altersversorgung durch Entgeltumwandlung i.S. des § 1a des Betriebsrentengesetzes (BetrAVG).
- 2 Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist die B-GmbH, die Gesamtrechtsnachfolgerin der B-GmbH & Co. KG (B-KG) ist. Die B-KG, deren alleinige Kommanditistin in den Streitjahren die C-GmbH & Co. KG (C-KG) war, wurde im Jahr 2009 formwechselnd in die Klägerin umgewandelt. Zugleich wurde die damalige Komplementärin der B-KG, die B-Verwaltungs-GmbH, auf die Klägerin verschmolzen. Die B-KG gehörte zur A-Gruppe, die im Jahr 2003 eine betriebliche Altersversorgung für ihre Mitarbeiter eingeführt hatte, und zwar in Gestalt einer "unmittelbaren Versorgungszusage in Form einer beitragsorientierten Leistungszusage gegen Entgeltumwandlung". Die Betriebsvereinbarung zwischen Geschäftsführung und Betriebsrat der E-GmbH und Co. KG --E-KG--

(Versorgungsordnung --VO-- 2003) war zunächst bis zum 31.12.2008 befristet, wurde allerdings später verlängert. Die VO 2003 galt konzernweit und wurde im Wesentlichen unverändert auch der betrieblichen Altersversorgung der B-KG zugrunde gelegt.

- 3 Die Höhe der Versorgungsleistung ergibt sich aus sog. Versorgungsbausteinen, die aus einer "Transformationstabelle", beruhend auf einer dort nicht genannten mathematischen Formel und unter Berücksichtigung einer Verzinsung und biometrischer Faktoren, abgeleitet werden können. Ziff. III.3.2.3 der VO 2003 enthält folgenden Vorbehalt:

"Die vorstehende Transformationstabelle und der in Ziff. III. 1.2 und IV. 2.1 genannte Zinssatz können seitens der E-KG [in der bei der B-KG verwendeten Fassung: 'der Firma'] einseitig durch eine nachfolgende Transformationstabelle ... ersetzt werden; dabei ist das in § 1 Abs. 2 Nr. 3 BetrAVG normierte Gebot der Wertgleichheit zu beachten. Die Ersetzung ist erstmals möglich mit Ablauf des 31.12.2007. [Sie hat] ... auch Wirkung für bereits bestehende, über den 31.12.2007 hinausgehende Entgeltumwandlungsvereinbarungen. Der nachfolgende Zinssatz und die nachfolgende Transformationstabelle sind Grundlage aller Versorgungsbausteine, die zum Zeitpunkt der Ersetzung noch nicht zugeteilt wurden. Soweit Versorgungsbausteine bereits zugeteilt wurden, sind der zum Zeitpunkt ihrer Zuteilung geltende Zinssatz sowie die zum Zeitpunkt ihrer Zuteilung geltende Transformationstabelle maßgeblich."

- 4 Durch einen auf den 12.05.2011 datierten Nachtrag zur VO 2003 wurde Ziff. III.3.2.3 der VO 2003 zum 01.01.2011 ersatzlos gestrichen; zugleich verzichtete die E-KG auf ihr einseitiges Änderungsrecht. Jedem Arbeitnehmer werden seitdem jährlich sein Versorgungsbaustein, die bisher erreichte Höhe der Altersversorgung und deren voraussichtliche Höhe bei Ausscheiden mitgeteilt.
- 5 Im Rahmen einer bei der A-Gruppe durchgeführten Außenprüfung des Finanzamts für Groß- und Konzernbetriebsprüfung F gelangte der Fachprüfer für Versorgungszusagen/-rückstellungen des Finanzamts für Groß- und Konzernbetriebsprüfung G zu der Ansicht, dass die für die Streitjahre maßgebende VO 2003 nicht den Anforderungen des § 6a EStG genüge. Dem Arbeitgeber sei ein steuerschädlicher Vorbehalt eingeräumt worden, weil er die Transformationstabelle nach Belieben hätte ändern können. In der Schlussbesprechung vom 21.10.2011 widersprach die A-Gruppe dieser Auffassung, wies indes auf die vorsorgliche Änderung der VO zum 01.01.2011 hin, die --weil lediglich klarstellend-- rückwirkend angewandt werden möge, und stimmte schließlich zu, konzernweit --also auch bei der B-KG-- die Rückstellungen für Entgeltumwandlungen nur mit 40 % (2004), 50 % (2005) und 60 % (2006, 2007) der bisher ausgewiesenen Werte anzusetzen. Sie sagte zu, grundsätzlich von Einsprüchen abzusehen, behielt sich dies aber im Hinblick auf ein in Aussicht genommenes Regressverfahren gegen die V-Versicherung vor.
- 6 Die gegen die entsprechend der Auffassung des Fachprüfers erlassenen, nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheide) für die Jahre 2004 bis 2007 für die B-KG vom 11.09.2012 eingelegten Einsprüche wies der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) mit Einspruchsentscheidung vom 02.02.2016 als unbegründet zurück.
- 7 Die von der Klägerin "als Gesamtrechtsnachfolgerin der ... [B-KG]" erhobene Klage, mit der sie die erklärungsgemäße Berücksichtigung der Pensionsrückstellungen mit Entgeltumwandlung begehrte, hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf wies die Klage mit Urteil vom 29.05.2019 - 15 K 690/16 F im Wesentlichen mit der gleichen Begründung wie in dem Verfahren 15 K 736/16 F als unbegründet ab. In jenem Verfahren hatte die C-KG als ehemalige Kommanditistin der B-KG gegen die geänderten Gewinnfeststellungsbescheide für die Jahre 2004 bis 2007 vom 11.09.2012 für die B-KG geklagt. Über die gegen das FG-Urteil vom 29.05.2019 - 15 K 736/16 F eingelegte Revision (Aktenzeichen IV R 21/19) der C-KG hat der Senat ebenfalls mit Urteil vom heutigen Tag entschieden.
- 8 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin u.a. die Verletzung materiellen Rechts (§ 6a Abs. 1 Nrn. 2 und 3 EStG).
- 9 Sie beantragt, das Urteil des FG Düsseldorf vom 29.05.2019 - 15 K 690/16 F und die Einspruchsentscheidung vom 02.02.2016 aufzuheben und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2004 bis 2007 vom 11.09.2012 dahin zu ändern, dass die Pensionsrückstellungen erklärungsgemäß

berücksichtigt werden,
hilfsweise, dem FA die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

- 10** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B.

- 11** Die Revision ist nicht begründet und war mit der Maßgabe als unbegründet zurückzuweisen, dass die Klage unzulässig ist (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12** I. Gegenstand des Verfahrens ist die Feststellung der Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns der B-KG in den geänderten Gewinnfeststellungsbescheiden 2004 bis 2007 vom 11.09.2012 (B.I.1.). Zur Erhebung der Klage gegen die Feststellung des Gesamthandsgewinns der B-KG in den Streitjahren ist die Klägerin nicht befugt (B.I.2.).
- 13** 1. a) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) kann ein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen können. Eine solche selbständige Feststellung ist auch die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns (näher z.B. BFH-Urteil vom 21.12.2021 - IV R 13/19, Rz 16, m.w.N.).
- 14** b) Die Frage, in welcher Höhe in den Streitjahren jeweils Rückstellungen für Entgeltumwandlungen bei der B-KG zu bilanzieren sind, wirkt sich allein auf die Feststellung der Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns der B-KG in den Streitjahren aus.
- 15** 2. Die Klägerin als Kapitalgesellschaft kann sich in ihrer Stellung als Rechtsnachfolgerin der B-KG nicht auf die ursprünglich der B-KG zustehende Klagebefugnis aus § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO berufen.
- 16** 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 (z.B. BFH-Urteil vom 11.04.2013 - IV R 20/10, BFHE 241, 132, BStBl II 2013, 705, Rz 19, m.w.N.). Erlischt eine Personengesellschaft durch Vollbeendigung ohne Abwicklung, kann nach ständiger Rechtsprechung des BFH ein Gewinnfeststellungsbescheid indes nur noch von den früheren Gesellschaftern angefochten werden, deren Mitgliedschaft die Zeit berührt, die der anzufechtende Gewinnfeststellungsbescheid betrifft (z.B. BFH-Urteile vom 21.12.2017 - IV R 56/16, Rz 17; vom 08.11.2018 - IV R 38/16, Rz 26, m.w.N.; vom 21.12.2021 - IV R 13/19, Rz 19, m.w.N.; in BFHE 241, 132, BStBl II 2013, 705, Rz 19). Insoweit lebt die bis zum Zeitpunkt der Vollbeendigung überlagerte Klagebefugnis der einzelnen Gesellschafter wieder auf. Eine Ausnahme gilt nur für Gesellschafter, die unter keinem denkbaren Gesichtspunkt von dem Ausgang des Rechtsstreits betroffen sein können (z.B. BFH-Urteil vom 21.12.2017 - IV R 56/16, Rz 17, m.w.N.); denn ein solcher Gesellschafter kann nicht geltend machen, i.S. von § 40 Abs. 2 FGO in seinen Rechten verletzt zu sein. Die Befugnis der Personengesellschaft, in Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe gegen die Gewinnfeststellungsbescheide einzulegen, ist hingegen mit deren Vollbeendigung erloschen. Die gesetzliche Prozessstandschaft geht auch nicht auf den Rechtsnachfolger der vollbeendeten Personengesellschaft über (z.B. BFH-Beschluss vom 08.10.1998 - VIII B 61/98, BFH/NV 1999, 291, unter 1.c, m.w.N.).
- 17** b) Eine Personengesellschaft erlischt durch Vollbeendigung auch in dem Fall, dass sie --wie hier-- formwechselnd in eine GmbH umgewandelt wird (dazu auch z.B. BFH-Urteile vom 08.10.1991 - VIII R 85/88, BFH/NV 1992, 324, unter 2.; in BFHE 241, 132, BStBl II 2013, 705, Rz 19; BFH-Beschluss vom 20.06.2012 - IV B 147/11, Rz 9 f.). Die Rechtsprechung, dass es bei einer rein formwechselnden Umwandlung einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft zu keiner Vollbeendigung kommt (vgl. dazu BFH-Urteile vom 28.11.1989 - VIII R 40/84, BFHE 159, 410, BStBl II 1990, 561, unter III.1.; vom 18.12.1990 - VIII R 138/85, BFHE 163, 431, BStBl II 1991, 581, unter I.; vom 17.04.2019 - IV R 12/16, BFHE 264, 306, BStBl II 2019, 745, Rz 28; vom 03.08.2022 - IV R 16/19, Rz 34; BFH-Beschluss vom 20.09.2007 - IV R 70/05, BFHE 219, 86, BStBl II 2008, 265, unter III.2.), ist auf den Fall der formwechselnden Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft nicht übertragbar. Denn bei

einer rein formwechselnden Umwandlung einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft wird die bisherige Mitunternehmerschaft --identitätswahrend-- in neuer Rechtsform weitergeführt (vgl. BFH-Urteil vom 03.08.2022 - IV R 16/19, Rz 34). Bei einer formwechselnden Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft wird die bisherige Mitunternehmerschaft hingegen nicht fortgeführt. Deshalb kann eine Kapitalgesellschaft auch nicht als Rechtsnachfolgerin einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) die Klagebefugnis nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO für sich in Anspruch nehmen.

- 18** c) Nach diesen Rechtsgrundsätzen ist die Klägerin nicht klagebefugt.
- 19** aa) Soweit sie ihre Klage ausdrücklich "als Gesamtrechtsnachfolgerin" der infolge ihrer formwechselnden Umwandlung in die Klägerin vollbeendeten B-KG erhoben hat, ist die gesetzliche Prozessstandschaft gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 FGO nicht auf die Klägerin übergegangen. Klagebefugt ist vielmehr nur die C-KG als von der angegriffenen Feststellung betroffene ehemalige alleinige Kommanditistin der B-KG.
- 20** bb) Soweit die bereits vor dem FG anwaltlich vertretene Klägerin unter Berufung auf das BFH-Urteil vom 19.12.2012 - IV R 41/09 (BFHE 240, 73, BStBl II 2013, 313) meint, ihre Klage sei rechtsschutzgewährend dahin auszulegen, dass sie diese --dem Rubrum der Einspruchsentscheidung vom 02.02.2016 folgend-- als Rechtsnachfolgerin der ehemaligen Komplementärin der B-KG erhoben habe, kann dahinstehen, ob dem nicht schon der eindeutige Wortlaut der Klageschrift ("als Gesamtrechtsnachfolgerin der ... [B-KG]") entgegensteht. Denn die ehemalige Komplementärin der B-KG, die nach den Feststellungen des FG anlässlich der Umwandlung der B-KG auf die Klägerin als GmbH verschmolzen worden ist, war ausweislich der angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide nicht am Gewinn der B-KG beteiligt und ist deshalb unter keinem denkbaren Gesichtspunkt von der angefochtenen Feststellung der Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns betroffen (§ 40 Abs. 2 FGO). Selbst wenn die Klage rechtsschutzgewährend in dem von der Klägerin gewünschten Sinne ausgelegt würde, wäre deshalb die Klägerin mangels Beschwer nicht als klagebefugt anzusehen.
- 21** II. Hat das FG durch klageabweisendes Sachurteil entschieden, obwohl es die Klage durch Prozessurteil hätte abweisen müssen, ist das Urteil nach ständiger Rechtsprechung des BFH nicht aufzuheben, sondern die Revision mit der Maßgabe als unbegründet zurückzuweisen, dass die Klage unzulässig ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 23.01.2020 - IV R 48/16, Rz 37, m.w.N.).
- 22** III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO. Denn auch der Hilfsantrag der Klägerin, dem FA die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen, hat keinen Erfolg. Soweit sich die Klägerin auf das BFH-Urteil vom 27.09.1994 - VIII R 36/89 (BFHE 176, 289, BStBl II 1995, 353, unter D.) beruft, das in jenem Verfahren die Kosten des Klageverfahrens nach § 137 Satz 2 FGO in vollem Umfang dem dort beklagten Finanzamt auferlegt hat mit der Begründung, dieses habe schuldhaft die Kosten des Verfahrens verursacht, liegt diese Situation im Streitfall nicht vor. Denn die Klägerin hat ausdrücklich "als Gesamtrechtsnachfolgerin der ... [B-KG]" Klage erhoben mit dem Ziel, eine erklärungsgemäße Berücksichtigung der streitbefangenen Pensionsrückstellungen bei der B-KG zu erreichen. Eine solche Klageerhebung hat das FA auch nicht durch seine Einspruchsentscheidung verschuldet. Denn diese hatte es an die C-KG als ehemalige Kommanditistin der B-KG und an die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der ehemaligen Komplementärin der B-KG, nicht aber an die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der B-KG selbst gerichtet.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de