

Beschluss vom 17. Oktober 2013, IV R 25/10

Prozessuale Rechtsnachfolge der ehemaligen Gesellschafter einer erst im Klageverfahren vollbeendeten Personengesellschaft

BFH IV. Senat

FGO § 40 Abs 2, FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 2, FGO § 48 Abs 1 Nr 3, FGO § 60 Abs 3 S 1, HGB § 105 Abs 3, HGB § 161 Abs 2, BGB § 738 Abs 1 S 1, ZPO § 86, ZPO § 239, ZPO § 246 Abs 1, FGO § 123

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 27. April 2010, Az: 3 K 299/09

Leitsätze

1. NV: Bei Vollbeendigung einer Personengesellschaft während des Klageverfahrens sind die durch den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid beschwerten Gesellschafter, die im Streitzeitraum an der Gesellschaft beteiligt waren, als deren prozessuale Rechtsnachfolger anzusehen.
2. NV: Die prozessuale Rechtsnachfolge erstreckt sich allerdings nicht auf die Gesellschafter, die im Zeitpunkt der Klageerhebung aus der Gesellschaft ausgeschieden sind, ungeachtet des Umstandes, dass sie zum Verfahren beigeladen worden sind.
3. NV: Die Klagebefugnis eines Gesellschafters nach § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO vermittelt nur ein beschränktes Klagerecht hinsichtlich der Feststellungen, die den Gesellschafter in seinen eigenen Rechten gemäß § 40 Abs. 2 FGO betreffen.

Tatbestand

- 1 I. Die A-GmbH & Co. KG (Beigeladene) war alleinige Kommanditistin der B-KG), Letztere eingetragen im Handelsregister des Amtsgerichts (AG) X unter HRA Y. Mit notariellem Vertrag vom 8. März 2001 veräußerte die Beigeladene ihren Kommanditanteil an die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), die zu diesem Zeitpunkt noch unter der Firma C-GmbH & Co. KG im Handelsregister des AG X unter HRA Z eingetragen war.
- 2 Im Zeitpunkt der Veräußerung waren die D-GmbH mit 85 % und MW mit 15 % am Kommanditkapital der Klägerin beteiligt. An dem Kommanditkapital der Beigeladenen waren zu diesem Zeitpunkt CM und MW mit jeweils 7,5 %, die D-GmbH mit 50 % und die E-GmbH mit 35 % beteiligt. MW schied am 8. März 2001 mit schuldrechtlicher Wirkung zum 1. Januar 2001 aus der Beigeladenen aus. Danach waren am Kommanditkapital der Beigeladenen CM zu 8,11 %, die D-GmbH zu 54,05 % und die E-GmbH zu 37,84 % beteiligt. Die Eintragung im Handelsregister erfolgte am 8. Oktober 2001.
- 3 Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) von einem Gewinn aus der Veräußerung der Kommanditanteile durch die Beigeladene in Höhe von 1.557.291 DM aus. Aufgrund der im Zeitpunkt der Kommanditanteilsveräußerung bestehenden Beteiligung der D-GmbH sowohl an der Beigeladenen als auch an der Klägerin stellte das FA mit geändertem Bescheid für 2001 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (im Weiteren: Gewinnfeststellungsbescheid) vom 14. November 2008 gestützt auf § 16 Abs. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) 54,05 % des Gewinns aus der Veräußerung (= 841.716 DM) als laufende Einkünfte und nur den restlichen Anteil in Höhe von 45,95 % (= 715.575 DM) als tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn fest. Der gesamte Veräußerungsgewinn wurde in dem Gewinnfeststellungsbescheid, der sich an die B-KG als Empfangsbevollmächtigte mit Wirkung für und gegen die Feststellungsbeteiligten richtete, in vollem Umfang der Beigeladenen zugerechnet.
- 4 Dagegen legte die B-KG Einspruch ein. Während des Einspruchsverfahrens erließ das FA unter dem 14. Januar 2009 und 23. Februar 2009 aus hier nicht streitigen Gründen gemäß § 129 der Abgabenordnung geänderte Gewinnfeststellungsbescheide. Mit Einspruchsentscheidung vom 17. Juli 2009 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.

- 5 Mit der am 17. August 2009 erhobenen Klage wendete sich die B-KG weiterhin gegen den Umfang der Umqualifizierung des Gewinns aus der Veräußerung der Kommanditanteile durch die Beigeladene in einen laufenden Gewinn. Der Gewinn aus der Veräußerung der Kommanditanteile dürfe nur in Höhe von 85 % (Umfang der Beteiligung der D-GmbH an der Klägerin) des auf die D-GmbH entfallenden Veräußerungsgewinns von 54,05 % (Umfang der Beteiligung der D-GmbH an der Beigeladenen), mithin zu 45,94 % (54,05 % x 85 %) in einen laufenden Gewinn umqualifiziert werden.
- 6 Nach der Klageerhebung ist die B-KG durch Ausscheiden der Komplementärin, der V-GmbH, aufgelöst und ohne Liquidation vollbeendet worden. Das Gesamthandsvermögen der B-KG ist durch Anwachsung auf die verbleibende alleinige Gesellschafterin, die Klägerin, übergegangen. Im Anschluss daran hat die Klägerin ihre Firma in B-KG geändert (Fortführung des Namens der Firma der B-KG).
- 7 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen.
- 8 Hiergegen richtet sich die Revision, mit der die Klägerin weiterhin an ihrer Rechtsauffassung festhält, dass nur 85 % des auf die D-GmbH entfallenden Gewinns aus dem Verkauf der Beteiligung in einen laufenden Gewinn umzuqualifizieren seien.
- 9 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung vom 17. Juli 2009 aufzuheben und den Bescheid für 2001 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen in der geänderten Fassung vom 23. Februar 2009 dahin zu ändern, dass für die Beigeladene ein (begünstigter) Veräußerungsgewinn in Höhe von 841.832,60 DM festgestellt wird.
- 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 11 Es hält weiterhin an seiner Rechtsauffassung fest, dass im Streitfall der Veräußerungsgewinn zu 54,05 % in einen laufenden Gewinn umzuqualifizieren sei. Jedenfalls im Ergebnis sei das Urteil des FG daher zutreffend.

Entscheidungsgründe

- 12 II. 1. Gegenstand des vorliegenden Revisionsverfahrens ist, anders als die Klägerin meint, ausschließlich der Gewinnfeststellungsbescheid 2001. Zwar sind mit der Klage neben dem Gewinnfeststellungsbescheid 2001 zunächst auch der Gewerbesteuermessbescheid 2001 vom 14. November 2008 und der Bescheid über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags (Zerlegungsbescheid) vom 19. November 2008 angefochten worden. Nach dem Protokoll der mündlichen Verhandlung (Blatt 111 ff. der FG-Akte) hat die durch die jetzigen Prozessbevollmächtigten vertretene Klägerin aber nur noch beantragt, den geänderten Gewinnfeststellungsbescheid vom 23. Februar 2009 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17. Juli 2009 dahin abzuändern, dass für die Beigeladene ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 841.832,60 DM festzustellen ist. Eine ausdrückliche Klagerücknahme bezüglich des Gewerbesteuermessbescheids und des Zerlegungsbescheids ist dem Protokoll nicht zu entnehmen. In der Vorentscheidung wird jedoch in den Entscheidungsgründen (Seite 6 unter 2.) ausgeführt: "Soweit die Klägerin die Klage zurückgenommen hat, ist das Verfahren gemäß § 72 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung --FGO-- einzustellen." Da die Entscheidungsgründe im Übrigen nur Ausführungen zu der Rechtmäßigkeit des Gewinnfeststellungsbescheids enthalten und auch eine Protokollberichtigung nach § 94 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 164 Abs. 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) nicht beantragt worden ist, geht der Senat davon aus, dass eine entsprechende Klagerücknahme in der mündlichen Verhandlung erklärt worden und lediglich deren Protokollierung versehentlich unterblieben ist. Ob der Klägerin die Klagebefugnis gegen den Gewerbesteuermessbescheid und den Zerlegungsbescheid zustand, war in dem vorliegenden Revisionsverfahren daher nicht zu entscheiden.
- 13 2. Im Übrigen weist der Senat darauf hin, dass die Revision gegen den Gewerbesteuermessbescheid und den Zerlegungsbescheid mangels formeller Beschwer unzulässig wäre. Denn der Klägerin ist es verwehrt, einen Anfechtungsantrag gegen den Gewerbesteuermessbescheid und den Zerlegungsbescheid erstmals im Revisionsverfahren zu stellen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. November 2011 I R 96/10, BFH/NV 2012, 991). Wie unter II.1. dargelegt, hat die Klägerin im erstinstanzlichen Verfahren einen derartigen Anfechtungsantrag nicht gestellt und das FG hat über einen solchen Antrag deshalb nicht entschieden. Eine

Klageänderung, insbesondere aufgrund eines neu gestellten Antrags, ist im Revisionsverfahren unzulässig (§ 123 Abs. 1 Satz 1 FGO).

- 14** III. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a FGO. Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 15** Die Revision ist unbegründet mit der Maßgabe, dass die Klage als unzulässig abzuweisen war. Das FG durfte über den Klageantrag der Klägerin nicht sachlich entscheiden.
- 16** 1. Zutreffend ist das FG im Ergebnis davon ausgegangen, dass die B-KG, eingetragen im Handelsregister des AG X unter HRA Z, Klägerin in dem finanzgerichtlichen Verfahren war.
- 17** a) Erhoben wurde die Klage allerdings von der unter derselben Firma handelnden und im Handelsregister des AG X unter HRA Y eingetragenen B-KG. Die B-KG (HRA Y) ist aber nach der Klageerhebung und damit während des Klageverfahrens erloschen.
- 18** Wie sich den FG-Akten entnehmen lässt, ist die Komplementärin der B-KG, die V-GmbH, nach der Klageerhebung aus der B-KG ausgeschieden und deshalb deren Gesamthandsvermögen auf die verbliebene Gesellschafterin, die Klägerin, die zu diesem Zeitpunkt noch unter der Firma C-GmbH & Co. KG im Handelsregister des AG X unter HRA Z eingetragen war, im Wege der Anwachsung gemäß §§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs i.V.m. § 738 Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs ohne Liquidation übergegangen. Die B-KG (HRA Y) wurde damit sofort vollbeendet (vgl. BFH-Beschluss vom 25. September 1985 IV R 180/83, BFH/NV 1986, 171).
- 19** b) Erlischt eine Personengesellschaft durch Vollbeendigung ohne Abwicklung, kann nach ständiger Rechtsprechung des BFH ein Gewinnfeststellungsbescheid nur noch von den früheren Gesellschaftern angefochten werden, deren Mitgliedschaft die Zeit berührt, die der anzufechtende Gewinnfeststellungsbescheid betrifft. Die Befugnis der Personengesellschaft, in Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe gegen die Gewinnfeststellungsbescheide einzulegen, ist mit deren Vollbeendigung daher erloschen (BFH-Urteile vom 23. April 2009 IV R 87/05, BFH/NV 2009, 1650; vom 27. Juli 2005 II R 35/04, BFH/NV 2006, 18; vom 19. November 1985 VIII R 25/85, BFHE 146, 32, BStBl II 1986, 520, und BFH-Beschluss vom 23. Januar 2009 IV B 149/07, juris). Insoweit lebt die bis zum Zeitpunkt der Vollbeendigung überlagerte Klagebefugnis der einzelnen Gesellschafter wieder auf. Die Klagebefugnis geht deshalb auch nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger der Personengesellschaft über (BFH-Urteil vom 25. April 2006 VIII R 52/04, BFHE 214, 40, BStBl II 2006, 847, m.w.N. zur Rechtsprechung).
- 20** c) Tritt die Vollbeendigung --wie im Streitfall-- während des finanzgerichtlichen Verfahrens ein, sind grundsätzlich die durch den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid beschwerten Gesellschafter, die im Streitzeitraum an der Personengesellschaft beteiligt waren, als deren prozessuale Rechtsnachfolger anzusehen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 214, 40, BStBl II 2006, 847, und vom 28. Oktober 2008 VIII R 71/06, juris). Dabei erstreckt sich die prozessuale Rechtsnachfolge nicht auf solche Gesellschafter, die bereits vor Klageerhebung aus der Gesellschaft ausgeschieden sind. Dies gilt auch dann, wenn ein solcher Gesellschafter gemäß § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO zum Verfahren beigelegt worden ist (BFH-Urteil vom 28. Oktober 2008 VIII R 71/06, juris). Grundlage dafür ist, dass sich die Klagebefugnis der Gesellschaft gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO nicht auf ausgeschiedene Gesellschafter erstreckt (BFH-Urteil vom 26. Oktober 1989 IV R 23/89, BFHE 159, 15, BStBl II 1990, 333), da diese durchgehend über eine eigene Klagebefugnis gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO verfügen. Wenn die Gesellschaft somit in gesetzlicher Prozessstandschaft nur für die im Zeitpunkt der Klageerhebung noch an der Personengesellschaft beteiligten, nicht aber auch für die bereits ausgeschiedenen Gesellschafter zur Klageerhebung befugt ist, dann kann nach Erlöschen der Gesellschaft das Prozessführungsrecht dennotwendig auch nur auf solche Gesellschafter zurückfallen, deren Interessen bislang von der klagebefugten Gesellschaft im Prozess vertreten wurden. Nur zugunsten dieser Gesellschafter muss die Tatsache der Vollbeendigung der Personengesellschaft im Prozess zwingend berücksichtigt werden, weil deren eigenständige Klagebefugnis bislang durch die Klagebefugnis der Gesellschaft gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO ausgeschlossen war, jetzt aber im Zuge des Erlöschens der Gesellschaft wieder auflebt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 214, 40, BStBl II 2006, 847).
- 21** d) Der Eintritt der ehemaligen Gesellschafter ist verfahrensrechtlich wie ein Fall der Gesamtrechtsnachfolge i.S. von § 239 ZPO i.V.m. § 155 FGO zu beurteilen (grundlegend BFH-Urteil vom 22. November 1988 VIII R 90/84, BFHE 155, 250, BStBl II 1989, 326).
- 22** aa) War die Prozessstandschafterin, hier die B-KG, durch einen Prozessbevollmächtigten vertreten, so greift

insoweit allerdings § 246 ZPO ein. Danach tritt in den Fällen des § 239 ZPO eine Unterbrechung des Verfahrens nicht ein, wenn ein postulationsfähiger Prozessbevollmächtigter bestellt war und dieser und der Prozessgegner keinen Antrag auf Aussetzung des Verfahrens gemäß § 246 Abs. 1 ZPO stellen (BFH-Urteil in BFHE 214, 40, BStBl II 2006, 847).

- 23** bb) Nach § 86 ZPO i.V.m. § 155 FGO wird die Vollmacht durch den Wegfall des Vollmachtgebers nicht aufgehoben. Die Vollmacht behält im Verhältnis zu den Rechtsnachfolgern, die anstelle des Vollmachtgebers Kläger geworden sind, ihre Wirkung (BFH-Urteil in BFHE 214, 40, BStBl II 2006, 847).
- 24** cc) § 86 ZPO gilt entsprechend bei einem Wegfall der gesetzlichen Prozessstandschaft. Der Prozessbevollmächtigte kann in den Fällen des § 239 ZPO eine Aussetzung des Verfahrens beantragen (§ 246 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 ZPO i.V.m. § 155 FGO). Macht er von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch, so müssen die prozessualen Rechtsnachfolger der ursprünglichen Klägerin die Prozesshandlungen des Prozessbevollmächtigten auch dann gegen sich gelten lassen, wenn sie den Bevollmächtigten nicht selbst mit ihrer Vertretung beauftragt haben (BFH-Urteil in BFHE 214, 40, BStBl II 2006, 847).
- 25** e) Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen hat das FG das Klageverfahren zutreffend ohne Unterbrechung allein mit der B-KG, eingetragen im Handelsregister des AG X unter HRA Z, als prozessuale Rechtsnachfolgerin der B-KG fortgesetzt. Denn die B-KG war vor dem FG bereits durch die im Revisionsverfahren auftretenden Prozessbevollmächtigten vertreten. Diese sind auch unter Hinweis auf die Vollbeendigung der B-KG (HRA Y) im finanzgerichtlichen Verfahren namens der Klägerin aufgetreten und sind ebenfalls, wie sich der zu den Akten gereichten Vollmacht entnehmen lässt, von der Klägerin zur Einlegung der Revision bevollmächtigt worden. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, dass die Klägerin durch den Gewinnfeststellungsbescheid, soweit er im vorliegenden Verfahren angefochten worden ist, tatsächlich nicht beschwert ist (dazu unter III.2.). Ausreichend für die prozessuale Rechtsnachfolge der Klägerin ist vielmehr, dass sie eine Beschwerde, wenn auch in der Person der Beigeladenen, im eigenen Namen geltend macht.
- 26** f) Zutreffend hat das FG die Beigeladene nicht als prozessuale Rechtsnachfolgerin behandelt, da diese bereits zum Zeitpunkt der Klageerhebung aus der B-KG ausgeschieden war.
- 27** 2. Die Klägerin war nicht zur Erhebung der Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 2001 befugt, da die Klägerin durch den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid, soweit er Gegenstand des Klageverfahrens geworden ist, nicht beschwert ist (§ 40 Abs. 2 FGO). Sie hätte daher das Klageverfahren nicht als prozessuale Rechtsnachfolgerin der B-KG weiterbetreiben dürfen.
- 28** a) Die Befugnis der Klägerin, gegen den hier streitigen Gewinnfeststellungsbescheid zu klagen, richtet sich, auch nachdem sie sich als prozessuale Rechtsnachfolgerin der B-KG am Verfahren beteiligt hat bzw. beteiligt worden ist, nach § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO. Auch wenn die Vorschrift --gleich § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO (betreffend ausgeschiedene Gesellschafter)-- nach ihrem Wortlaut lediglich voraussetzt, dass gegen den Gesellschafter ein Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte, vermittelt § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO --ebenso wie § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO-- nur ein beschränktes Klagerecht, weshalb der Gesellschafter nur die Feststellungen angreifen kann, die ihn selbst betreffen und --ihre Rechtswidrigkeit unterstellt-- ihn in seinen eigenen Rechten (§ 40 Abs. 2 FGO) verletzen (BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 20/08, BFHE 225, 292, BStBl II 2010, 528). Eine solche Rechtsverletzung hat die Klägerin aber nicht geltend gemacht.
- 29** aa) Ein Gewinnfeststellungsbescheid kann eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen können. Solche selbständige Regelungen (Feststellungen) sind u.a. die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft, die Höhe des Gesamtgewinns, des laufenden Gewinns, eines Veräußerungsgewinns oder eines Sondergewinns (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 19. Juli 2011 IV R 42/10, BFHE 234, 226, BStBl II 2011, 878, unter B.II.1.a der Gründe, m.w.N.; zur Qualifikation der Einkünfte auch BFH-Urteil vom 1. Juli 2010 IV R 34/07, BFH/NV 2010, 2246, m.w.N.).
- 30** bb) Im Streitfall umfasste das Klagebegehren der Klägerin --ebenso wie das ursprüngliche Klagebegehren der B-KG-- ausschließlich die Qualifizierung des Gewinns aus der Veräußerung der Kommanditanteile in einen tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn gemäß §§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG. Nur diese selbständige Feststellung war mithin Gegenstand des Klageverfahrens geworden. Die Feststellung des Veräußerungsgewinns betraf indes allein die Beigeladene, da dieser der Veräußerungsgewinn in vollem Umfang zugerechnet und nur bei ihr teils als laufende und teils als tarifbegünstigte Einkünfte erfasst worden ist. Insoweit

hätte ausschließlich die Beigeladene aufgrund der ihr gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO zustehenden Klagebefugnis bezüglich der hier streitigen Rechtsfrage wirksam Klage erheben können. Eine wirksame Klage hat die Beigeladene indes nicht erhoben. Auch durch die Beiladung zum Verfahren der Klägerin ist der Beigeladenen eine Klägerstellung nicht vermittelt worden. Sie konnte daher auch nicht im Wege der prozessualen Rechtsnachfolge Klägerin des Verfahrens werden (vgl. BFH-Urteil vom 28. Oktober 2008 VIII R 71/06, juris). Ebenso wenig kann die vorliegende Klage in eine solche der Beigeladenen umgedeutet werden.

- 31** b) Etwas anderes folgt auch nicht aus dem Umstand, dass die Klage zunächst von der B-KG als Prozessstandschafterin der Klägerin erhoben worden ist. Zwar war die B-KG im Zeitpunkt der Klageerhebung nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 1 FGO klagebefugt (Prozessstandschaft). Denn nach ständiger Rechtsprechung erstreckt sich die Klagebefugnis auch auf streitige Feststellungen, die einen Mitunternehmer persönlich angehen (§ 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO) oder --wie vorliegend-- einen ausgeschiedenen Gesellschafter betreffen (§ 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO; vgl. BFH-Urteil vom 15. April 2010 IV R 9/08, BFHE 229, 42, BStBl II 2010, 929, m.w.N.). Die umfassende Klagebefugnis der B-KG als Prozessstandschafterin aller Gesellschafter ist aber durch deren Vollbeendigung nicht auf die Klägerin übergegangen. Deren Klagebefugnis konnte sich lediglich aus den Regelungen in § 48 Abs. 1 Nrn. 2, 4 und 5 FGO ergeben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de