

## Urteil vom 07. Juni 2018, IV R 11/16

### Kein Wegfall der Klage- und Prozessführungsbefugnis einer Personengesellschaft gegen Gewinnfeststellungsbescheide auf Grund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens

ECLI:DE:BFH:2018:U.070618.IVR11.16.0

BFH IV. Senat

FGO § 40 Abs 2, FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 3, FGO § 57, FGO § 60 Abs 3, FGO § 123 Abs 1 S 2, HGB § 146 Abs 1, HGB § 150 Abs 1, HGB § 161 Abs 2, InsO § 80 Abs 1, ZPO § 240

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 12. Januar 2016, Az: 9 K 95/13

### Leitsätze

1. NV: Einer Personengesellschaft steht die Klagebefugnis gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid auch dann zu, wenn alle Gesellschafter, die von dem Bescheid betroffen sind, zum Zeitpunkt der Klageerhebung bereits ausgeschieden sind .
2. NV: Ein Klageverfahren gegen den Gewinnfeststellungsbescheid wird durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Personengesellschaft nicht unterbrochen .
3. NV: Die Klage- und Prozessführungsbefugnis einer Personengesellschaft im Hinblick auf den Gewinnfeststellungsbescheid geht durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen nicht auf den Insolvenzverwalter über .
4. NV: Die nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens in Liquidation befindliche Personengesellschaft wird ab diesem Zeitpunkt durch ihre(n) Liquidator(en) vertreten .
5. NV: Ausgeschiedene Gesellschafter, gegen die der Gewinnfeststellungsbescheid ergangen ist, sind immer beizuladen, wenn sie durch den Bescheid beschwert sind .

### Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 13. Januar 2016 9 K 95/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

### Tatbestand

I.

- 1 Die E-GmbH & Co. KG (E KG) erzielte aus der Vorbereitung und Durchführung von Bauvorhaben aller Art Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Im Streitjahr 2002 war K alleiniger und ausschließlich am Vermögen der E KG beteiligter Kommanditist. Ihm stand eine Gewinnbeteiligung in Höhe von 60 % zu. Komplementärin ohne Vermögensbeteiligung, aber mit einer Gewinnbeteiligung in Höhe von 40 %, war im Streitjahr die E GmbH, eingetragen im Handelsregister B des Amtsgerichts (AG) X unter HRB ... .
- 2 K ist im April 2007 verstorben.
- 3 Nach dem vom Senat angeforderten Handelsregisterabdruck der E KG des seinerzeit zuständigen AG Y (Handelsregister A, HRA ...) sind A (Ehefrau des K) und M (Sohn des K) im Wege der Sondererbfolge jeweils zu ½ in

die Kommanditistenstellung des K eingetreten (Eintragung ins Handelsregister A des AG Y, HRA ..., am ... Oktober 2007). A ist sodann als Kommanditistin ausgeschieden und deren Kommanditanteil im Wege der Sonderrechtsnachfolge auf M übergegangen (Eintragung ins Handelsregister A des AG Y, HRA ..., am ... Oktober 2007), der seitdem alleiniger Kommanditist der E KG ist (s. dazu auch den Handelsregisterabdruck des nunmehr zuständigen AG X, HRA ..., Stand 16. Mai 2018). Letzterem Abdruck ist zudem zu entnehmen, dass die E GmbH bereits im Jahr 2011 aus der E KG ausgeschieden und die N GmbH (AG X, HRB ...) in die E KG eingetreten ist (Eintragung ins Handelsregister, HRA ..., am ... November 2011).

- 4 Für die Realisierung diverser Großobjekte bediente sich die E KG britischer Subunternehmer und berücksichtigte im Jahresabschluss im Streitjahr 2002 Zahlungen an diese in Höhe von 950.110 € als Betriebsausgaben. Zwischen den Beteiligten steht nicht in Streit, dass die Zahlungen als Gegenleistung für "Bauleistungen" i.S. des § 48 EStG getätigt worden sind und die E KG im Jahr 2003 hierfür Bauabzugssteuer für die britischen Subunternehmer in gesetzlicher Höhe angemeldet und abgeführt hat.
- 5 Nach den Feststellungen und Auskünften der Informationszentrale Ausland des Bundeszentralamts für Steuern (früher: Bundesamt für Finanzen) handelte es sich bei sämtlichen britischen Firmen um wirtschaftlich inaktive Briefkastengesellschaften/Domizilgesellschaften.
- 6 Das Finanzamt Z veranlagte die E KG mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (im Weiteren Gewinnfeststellungsbescheid) vom 16. November 2004, geändert durch Gewinnfeststellungsbescheid vom 25. November 2004, zunächst erklärungsgemäß.
- 7 Im Rahmen einer Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass die Zahlungen an die britischen Firmen auf wechselnde, in den Rechnungen angegebene inländische Konten erfolgten, bei denen es sich, ausweislich entsprechender Bankauskünfte, nicht um Geschäftskonten handelte. Ein an die E KG gerichtetes Benennungsverlangen zur Feststellung der aus den Zahlungen tatsächlich begünstigten Personen führte zu keinem Ergebnis.
- 8 Vor diesem Hintergrund vertrat das zwischenzeitlich zuständig gewordene Finanzamt W dem Außenprüfer folgend die Auffassung, dass die im Streitjahr getätigten Zahlungen an die Subunternehmer in Höhe von 70 % (= 665.077 €) nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig seien, und erließ unter dem 8. Mai 2009 gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für 2002.
- 9 Den hiergegen eingelegten Einspruch wies das nunmehr zuständige Finanzamt X (Beklagter und Revisionskläger, das Finanzamt --FA--) als unbegründet zurück.
- 10 Mit der dagegen erhobenen Klage machte die E KG weiterhin geltend, dass die Zahlungen an die britischen Subunternehmer in vollem Umfang als Betriebsausgaben abzugsfähig seien.
- 11 Während des Klageverfahrens wurde mit Beschluss des AG X vom ... September 2014 das Insolvenzverfahren über das Vermögen der E KG eröffnet und Rechtsanwalt T als Insolvenzverwalter bestellt. Die Prozessbevollmächtigte der E KG teilte mit Schriftsatz vom 24. September 2014 mit, dass T den unterbrochenen Rechtsstreit aufnehme, und beantragte die Änderung des Rubrums. Unter dem 8. Oktober 2014 beauftragte T die bisherige Prozessbevollmächtigte weiterhin mit der Prozessvertretung. Das Insolvenzverfahren ist noch nicht abgeschlossen.
- 12 Mit richterlicher Verfügung vom 15. Dezember 2015 wurde T als Insolvenzverwalter über das Vermögen der E KG zur mündlichen Verhandlung geladen.
- 13 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage vollumfänglich statt. Im Rubrum des Urteils ist T als Insolvenzverwalter über das Vermögen der E KG, diese vertreten durch Frau S als Geschäftsführerin der N GmbH, als Kläger aufgenommen. Zur Begründung seiner Entscheidung führte das FG im Wesentlichen aus, dass eine Versagung des Betriebsausgabenabzugs auf der Grundlage des § 160 AO im Streitfall nicht zulässig sei. Selbst wenn es sich, wie das FA behauptete, bei den britischen Subunternehmern um inaktive Domizilgesellschaften handeln sollte, sei § 160 AO aufgrund der gesetzlichen Ausschlussregelung des § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG nicht anwendbar.
- 14 Dagegen richtet sich die Revision des FA, mit der dieses die Verletzung materiellen Rechts, insbesondere des § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG rügt.
- 15 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

- 16 T beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 17 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Denn das FG hat es verfahrensfehlerhaft unterlassen, die Gesellschafter, die der E KG im Streitjahr angehört und bereits vor der Klageerhebung wieder ausgeschieden waren, notwendig beizuladen (dazu unter 1.). Der Senat sieht von der Möglichkeit ab, eine Beiladung im Revisionsverfahren nachzuholen, da die Vorentscheidung des Weiteren gegenüber dem falschen Beteiligten ergangen ist (dazu unter 2.) und schon deshalb eine erneute Verhandlung und Entscheidung geboten erscheint.
- 18 1. a) Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO sind Dritte (notwendig) beizuladen, 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. Klagen nicht alle von mehreren nach § 48 FGO klagebefugten, müssen deshalb die übrigen klagebefugten mit Ausnahme solcher, die unter keinem denkbaren Gesichtspunkt von dem Ausgang des Rechtsstreits betroffen sein können, zum Verfahren beigelegt werden (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Januar 2017 IV R 5/16, Rz 11 ff.). Eine unterbliebene notwendige Beiladung stellt einen vom Revisionsgericht von Amts wegen zu prüfenden Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens dar (z.B. BFH-Urteile vom 12. Mai 2016 IV R 27/13, Rz 17, und vom 13. April 2017 IV R 25/15, Rz 7).
- 19 b) Ausgeschiedene Gesellschafter, gegen die der Gewinnfeststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte, sind nach § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO klagebefugt und damit notwendig beizuladen, wenn sie durch den Verwaltungsakt in ihren Rechten verletzt sein können (§ 40 Abs. 2 FGO).
- 20 c) Ausgehend von diesen Grundsätzen hätte das FG daher die E GmbH notwendig beiladen müssen. Die E GmbH ist ausweislich des vom Senat angeforderten Handelsregisterabdrucks im Jahr 2011 aus der E KG i.L. ausgeschieden. Sie war im Streitjahr zwar nicht am Vermögen, aber zu 40 % am Gewinn beteiligt. Da vorliegend der laufende Gesamthandsgewinn der E KG i.L. in Streit steht, ist eine Rechtsverletzung der E GmbH durch den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid zu besorgen.
- 21 d) Zudem hätte das FG auch A notwendig beiladen müssen. Im Streitjahr war K als alleiniger Kommanditist zu 60 % an dem Gewinn der E KG i.L. beteiligt. K ist im April 2007 verstorben, was sich schon dem Betriebsprüfungsbericht entnehmen lässt, dessen Inhalt vom FG durch Bezugnahme festgestellt worden ist. Ausweislich des vom Senat angeforderten Handelsregisterabdrucks war A zusammen mit ihrem Sohn M jeweils hälftig im Wege der Sondererfolge in den Kommanditanteil des K und damit gemäß § 45 AO in das Steuerschuldverhältnis des K eingetreten. Erst im Anschluss daran hat A ihren hälftigen Kommanditanteil im Wege der Sonderrechtsnachfolge auf M, der seitdem alleiniger Kommanditist der E KG ist, übertragen. Da A mithin zunächst als Gesamtrechtsnachfolgerin in das Steuerschuldverhältnis des K im Streitjahr eingetreten, sie sodann aber durch Übertragung des Kommanditanteils auf M wieder ausgeschieden ist, hätte sie ungeachtet etwaiger gesellschaftsrechtlicher Vereinbarungen zwischen A und M zum vorliegenden Verfahren notwendig beigelegt werden müssen.
- 22 e) Demgegenüber kommt eine Beiladung des M nicht in Betracht, da dessen klagebefugnis (hier als Rechtsnachfolger des K) durch die klagebefugnis der E KG i.L. gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO überlagert ist.
- 23 f) Nur ergänzend weist der Senat darauf hin, dass die klagebefugnis der E KG i.L. auch dann nicht weggefallen wäre, wenn sie zwischenzeitlich zivilrechtlich durch Liquidation ohne den Eintritt einer Rechtsnachfolge vollbeendet wäre. Denn eine zivilrechtlich vollbeendete Gesellschaft wird steuerrechtlich weiterhin als existent betrachtet, wenn noch Betriebssteueransprüche gegen sie oder von ihr geltend gemacht werden und das Rechtsverhältnis zu den Finanzbehörden daher nicht endgültig abgewickelt ist (vgl. z.B. dazu 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). Dies ist, wie den FG-Akten und den Verwaltungsvorgängen zu entnehmen ist, vorliegend der Fall. Die E KG i.L. hat auch gegen den Gewerbesteuermessbescheid des Streitjahres Einspruch eingelegt. Das FA hat diesen ersichtlich im Hinblick auf das vorliegende Verfahren noch nicht beschieden.

- 24** 2. § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO eröffnet dem BFH die Möglichkeit, eine notwendige Beiladung im Revisionsverfahren nachzuholen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 4. September 2014 IV R 44/13, Rz 14, m.w.N.).
- 25** Der Senat übt dieses Ermessen dahingehend 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. Dafür spricht zunächst, dass die E GmbH und A weder im Einspruchs- noch im Klageverfahren die Möglichkeit hatten, sich zu dem angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheid als Verfahrensbeteiligte in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht zu äußern. Zudem ist die Vorentscheidung aber auch verfahrensfehlerhaft gegenüber einem Beteiligten ergangen, der an dem Verfahren nicht hätte beteiligt werden dürfen. Durch die Zurückverweisung erhält das FG daher die Gelegenheit, das Verfahren mit den richtigen Beteiligten erneut durchzuführen.
- 26** a) Das FG-Urteil ist verfahrensfehlerhaft gegen T als Insolvenzverwalter anstatt gegenüber der E KG i.L. ergangen. Zu Unrecht ist das FG, wie sich dem Rubrum entnehmen lässt, davon ausgegangen, dass die E KG auf Grund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen die Klagebefugnis gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO verloren habe, sie daher nicht mehr befugt gewesen sei, den vorliegenden Prozess zu führen und an ihrer Stelle T (Insolvenzverwalter) zur Prozessführung befugt und daher Beteiligter am Verfahren (gesetzlicher Klägerwechsel) geworden sei. Zutreffend hätte das Urteil aber gegen die E KG i.L., vertreten durch ihre Liquidatoren, ergehen müssen, da der E KG trotz der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen im Hinblick auf den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid weiterhin die Prozessführungsbefugnis zustand.
- 27** aa) Die E KG, vertreten durch die N GmbH (Komplementärin), diese ihrerseits vertreten durch ihre Geschäftsführerin, hat als Prozessstandschafterin gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO für ihre Gesellschafter, soweit diese im Zeitpunkt der Klageerhebung an ihr beteiligt waren, Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr erhoben und war insoweit Beteiligte am Verfahren (§ 57 Nr. 1 FGO). Die Klagebefugnis gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO liegt ungeachtet dessen vor, ob ein, mehrere oder alle Gesellschafter, die von dem angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid als Inhaltsadressaten betroffen waren, zum Zeitpunkt der Klageerhebung bereits ausgeschieden waren. Ausgeschiedene Gesellschafter sind allerdings, wie unter 1. ausgeführt, zu dem Klageverfahren gemäß § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO notwendig beizuladen.
- 28** bb) Die Prozessführungsbefugnis der E KG im Hinblick auf den anhängigen Streitgegenstand (Gewinnfeststellungsbescheid) ist durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen nicht auf T als Insolvenzverwalter übergegangen. Die E KG hat ihre Klagebefugnis gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO und ihre Beteiligtenstellung gemäß § 57 FGO nicht verloren. T ist nicht Beteiligter des Verfahrens geworden.
- 29** Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens verliert der Insolvenzschuldner seine materiellen Befugnisse, sein Vermögen zu verwalten und über es zu verfügen (§ 80 Abs. 1 der Insolvenzordnung --InsO--). Damit geht grundsätzlich auch die Prozessführungsbefugnis auf den Insolvenzverwalter über. Dies gilt aber nicht, soweit sich der Prozess gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid richtet, der ausschließlich die Gesellschafter und nicht die Personengesellschaft selbst betrifft. Insoweit wird das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen nicht berührt (BFH-Urteile vom 3. September 2009 IV R 17/07, BFHE 227, 293, BStBl II 2010, 631, und vom 30. August 2012 IV R 44/10, Rz 19). Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens führt daher auch nicht zu einer Unterbrechung des Klageverfahrens gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid gemäß § 155 FGO i.V.m. § 240 der Zivilprozessordnung --ZPO-- (BFH-Urteil vom 11. Oktober 2007 IV R 52/04, BFHE 219, 129, BStBl II 2009, 705, unter II.B., m.w.N.). Das Verfahren wird vielmehr mit denselben Beteiligten fortgeführt. Auch eine zuvor erteilte Vollmacht des Prozessbevollmächtigten besteht ungeachtet der Eröffnung des Insolvenzverfahrens fort (BFH-Urteil in BFHE 219, 129, BStBl II 2009, 705, unter II.C.).
- 30** cc) Die Eröffnung der Insolvenz hat regelmäßig lediglich Auswirkungen auf die Vertretung der KG. Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer KG wird diese aufgelöst (§ 131 Abs. 1 Nr. 3, § 161 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs --HGB--). Gemäß § 145 Abs. 1, § 161 Abs. 2 HGB findet daher deren Liquidation statt. Während der Liquidation wird die KG durch ihre Liquidatoren vertreten. Liquidatoren und damit nur gemeinsam Vertretungsberechtigte (vgl. § 150 Abs. 1 HGB) sind nach § 146 Abs. 1, § 161 Abs. 2 HGB sämtliche Gesellschafter, bei der KG also auch der Kommanditist, wenn nicht durch Beschluss der Gesellschafter oder durch den Gesellschaftsvertrag die Liquidation nur einzelnen Gesellschaftern oder einem Dritten übertragen ist (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 24. September 1982 V ZR 188/79).
- 31** b) Das FG-Urteil kann auch nicht dahin ausgelegt werden, dass Klägerin die E KG i.L. ist. Dem steht bereits entgegen, dass alle Beteiligten und ebenso das FG ersichtlich davon ausgegangen sind, dass das Verfahren in Folge

der Insolvenzeröffnung über das Vermögen der E KG unterbrochen worden sei. Alle Beteiligten sind daher übereinstimmend davon ausgegangen, dass T, nachdem dieser mit Schriftsatz vom 24. September 2014 die Aufnahme des Klageverfahrens erklärt hat, nunmehr Beteiligter des Verfahrens sei. Vor diesem Hintergrund ist unerheblich, dass T den bereits von der E KG bestellten Prozessbevollmächtigten weiterhin mit der Prozessführung beauftragt hat. Der Senat kann auch dahinstehen lassen, ob die Prozessführung des T durch die E KG i.L. genehmigt werden könnte, so dass diese im Wege der Rubrumsberichtigung als Klägerin einzusetzen wäre. Denn vorliegend ist eine Genehmigung nicht erteilt worden. Ebenso wenig sieht sich der Senat schon auf Grund der fehlenden Beiladung veranlasst, die E KG i.L. um eine Genehmigung zu ersuchen.

**32** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

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