

Urteil vom 01. October 2020, IV R 4/18

Betrag aus der Auflösung von Unterschiedsbeträgen nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG als Teil des laufenden Gesamthandsgewinns; Wegfall des Rechtsschutzbedürfnisses bei Vollbeendigung einer Personengesellschaft, deren Klagebefugnis ausnahmsweise allein auf Schutz der eigenen steuerrechtlichen Sphäre beruht; prozessuale Rechtsnachfolge

ECLI:DE:BFH:2020:U.011020.IVR4.18.0

BFH IV. Senat

EStG § 5a Abs 4 S 3 Nr 1, EStG § 5a Abs 4 S 3 Nr 2, EStG § 5a Abs 4 S 3 Nr 3, FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 3, FGO § 48 Abs 1 Nr 5, FGO § 155, ZPO § 86, ZPO § 239, ZPO § 246, AO § 179 Abs 1, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG VZ 2013

vorgehend FG Hamburg, 19. December 2017, Az: 2 K 277/16

Leitsätze

1. Der Betrag aus der Auflösung eines Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nrn. 1 bis 3 EStG ist Teil des laufenden Gesamthandsgewinns, der nicht nach Quote verteilt wird.
2. Ein prozessualer Rechtsnachfolger ist auch dann erforderlich, wenn die Personengesellschaft, deren Klagebefugnis gegen einen Feststellungsbescheid i.S. des § 48 FGO sich ausnahmsweise allein aus dem Schutz ihrer eigenen steuerrechtlichen Sphäre ergibt, während des finanzgerichtlichen Verfahrens vollbeendet wird.
3. Beruht die Klagebefugnis einer Personengesellschaft ausnahmsweise allein auf dem Schutz ihrer eigenen steuerrechtlichen Sphäre, führt ihre Vollbeendigung während des Klageverfahrens zum Wegfall des Rechtsschutzbedürfnisses und zur Unzulässigkeit der Klage.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 19.12.2017 - 2 K 277/16 aufgehoben, soweit es der Klage der Klägerin stattgegeben hat.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Auflösung und Zurechnung von Unterschiedsbeträgen nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr 2013 geltenden Fassung (EStG).
- 2 Geschäftsgegenstand der M-GmbH & Co. KG (im Verfahren vor dem Finanzgericht --FG-- die Klägerin zu 1.; im Folgenden: KG) war u.a. der Erwerb und Betrieb des Seeschiffs MS "XX" (Schiff). Zum 01.01.2007 optierte die KG zur Gewinnermittlung nach der im Betrieb geführten Tonnage gemäß § 5a EStG. Im August 2013 veräußerte sie das Schiff. Die Übergabe fand im Oktober 2013 statt. Die KG kehrte in der Folgezeit zur Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1, § 5 EStG zurück.
- 3 Frau B (Beigeladene zu 1.) war zu Beginn des Streitjahres 2013 als Kommanditistin an der KG beteiligt. Sie hatte den

Kommanditanteil von dem ursprünglich Beteiligten, Herrn A, durch Schenkungs- und Abtretungsvertrag im Jahr 2008 erworben.

- 4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) stellte mit Änderungsbescheid vom 02.04.2015 die Unterschiedsbeträge zwischen Buchwerten und Teilwerten der Wirtschaftsgüter, die unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dienen, gemäß § 5a Abs. 4 EStG auf den 31.12.2006 gesondert und einheitlich fest. Der Unterschiedsbetrag für das Schiff (UB Schiff) wurde auf ... €, der Unterschiedsbetrag für die Fremdwährungsverbindlichkeit (UB FWV) auf ... € festgestellt. Die Zurechnung erfolgte nach dem Anteil am gezeichneten Kapital der Gesellschaft am 31.12.2006 und wurde für A wie folgt festgestellt:

Name	Kapital	UB Schiff	UB FWV
A	50.000 €	28.728 €	./ 246 €.

- 5 Diese Beträge wurden im fortentwickelten besonderen Verzeichnis gemäß § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG ("besonderes Verzeichnis") auf den 31.12.2012 wie folgt ausgewiesen:

Name	Kapital	UB Schiff	UB FWV
Beigeladene zu 1.	50.000 €	28.727,30 €	./ 72,18 €

- 6 Mit Gesellschaftsvertrag vom ... war die S-GmbH & Co. KG (im FG-Verfahren die Beigeladene zu 3.; im Folgenden: Beigeladene zu 2.) gegründet worden. An ihr beteiligte sich u.a. die Beigeladene zu 1. Mit Vertrag vom ... 2013 brachte die Beigeladene zu 1. u.a. ihren Kommanditanteil an der KG in die Beigeladene zu 2. ein. Die Komplementärin der KG stimmte der Einbringung im Juli 2013 zu.
- 7 In ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2013 löste die KG die Unterschiedsbeträge für das Schiff und die Fremdwährungsverbindlichkeit aufgrund des Verkaufs des Schiffes und der Rückführung der Verbindlichkeit auf und rechnete sie --soweit hier streitgegenständlich-- nicht der Beigeladenen zu 1. zu, sondern der Beigeladenen zu 2., in die die Kommanditanteile vor dem Verkauf des Schiffes eingebracht worden waren.
- 8 Mit Bescheid vom 28.10.2015 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) 2013 stellte das FA u.a. einen nach § 5a EStG ermittelten laufenden Gesamthandsgewinn der KG fest. Zudem weist der Bescheid einen als "nach ... § 5a Abs. 4 Satz 1 bzw. nach § 5a Abs. 5 Satz 3 EStG hinzuzurechnender Betrag (nicht nach Quote verteilt)" bezeichneten Betrag von ... € aus. Der Beigeladenen zu 1. wurden die nach dem "besonderen Verzeichnis" anteilig auf sie entfallenden Unterschiedsbeträge jeweils in voller Höhe zugerechnet. Der Bescheid stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO).
- 9 Mit ihrem hiergegen gerichteten Einspruch wandte sich die KG u.a. gegen die Zurechnung der aufgelösten Unterschiedsbeträge bei der Beigeladenen zu 1. sowie die versagte Übertragung der Unterschiedsbeträge auf die Beigeladene zu 2. Durch die Einbringung ihres Kommanditanteils in die Beigeladene zu 2. zu Buchwerten sei die Beigeladene zu 1. nicht i.S. des § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG aus der KG ausgeschieden, so dass die Unterschiedsbeträge nicht zu diesem Zeitpunkt aufzulösen seien.
- 10 Mit Änderungsbescheid vom 19.07.2016 stellte das FA aufgrund einer Anpassung an die Ergebnisse einer Außenprüfung die Einkünfte der KG anderweitig fest. Der Beigeladenen zu 1. wurden nunmehr die aufgelösten Unterschiedsbeträge nicht in voller Höhe, sondern nur in dem Umfang gewinnerhöhend zugerechnet, in dem sie als Gegenleistung für die Einbringung keine die Höhe ihres Kapitalkontos widerspiegelnden Gesellschaftsrechte erworben hatte. Die verbleibenden Unterschiedsbeträge wurden der Beigeladenen zu 2. zugerechnet. Die Zurechnungen erfolgten danach in folgender Höhe:

Name	Kapital	UB gesamt
------	---------	-----------

Beigeladene zu 1	50.000 €	28.465,36 €
	(bis ... 2013)	
Beigeladene zu 2.	50.000 €	189,12 €
	(ab ... 2013)	

- 11** Mit Einspruchsentscheidung vom 06.09.2016 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.
- 12** Das FG verband die daraufhin erhobene Klage der KG mit zwei weiteren Klageverfahren zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung und lud u.a. die Beigeladenen zu 1. und zu 2. zu dem Verfahren bei. Mit Urteil vom 19.12.2017 - 2 K 277/16 gab es der Klage der KG statt und änderte den Gewinnfeststellungs-Änderungsbescheid 2013 vom 19.07.2016 antragsgemäß dahin, dass für die Beigeladene zu 1. keine Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags in Höhe von 28.465,36 € erfolgt. Die Klagen der beiden anderen Kläger wies es hingegen als unbegründet ab.
- 13** Zur Begründung des Urteils hinsichtlich der Klage der KG führte das FG im Wesentlichen aus:
- Die Beigeladene zu 1. sei durch die Einbringung ihres Mitunternehmeranteils in die Beigeladene zu 2. zwar i.S. von § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG aus der KG ausgeschieden. Es liege aber kein auf sie entfallender Anteil an den Unterschiedsbeträgen vor, der aufzulösen sei. Der diesbezügliche Anteil sei mit Änderungsbescheid auf den 31.12.2006 über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Unterschiedsbeträge vom 02.04.2015 ihrem Rechtsvorgänger, A, zugerechnet worden. Dieser Bescheid habe als Grundlagenbescheid eine Bindungswirkung in Bezug auf die personelle Zurechnung des Anteils an den Unterschiedsbeträgen. Eine Zurechnung der streitgegenständlichen Unterschiedsbeträge bei der Beigeladenen zu 1. sei nicht erfolgt. Schon deshalb sei die gewinnerhöhende Auflösung der Unterschiedsbeträge bei ihr rechtswidrig. Zudem habe die Beigeladene zu 1. den Kommanditanteil an der KG mit Schenkungs- und Abtretungsvertrag 2008 von A erworben. A sei damit i.S. von § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG als Gesellschafter und Mitunternehmer schon damals aus der KG ausgeschieden. Die auf ihn entfallenden Unterschiedsbeträge wären somit zum Zeitpunkt seines Ausscheidens bei ihm gewinnerhöhend aufzulösen gewesen und hätten deshalb nicht auf die Beigeladene zu 1. übergehen können. Dass die Übertragung auf die Beigeladene zu 1. aufgrund ihrer Unentgeltlichkeit möglicherweise unter § 6 Abs. 3 EStG falle, ändere daran nichts.
- 14** Gegen das FG-Urteil haben sowohl das FA als auch die Kläger, deren Klagen das FG abgewiesen hat, Revision eingelegt. Das vorliegende Verfahren betrifft nur die Revision des FA. Das Verfahren der beiden anderen Kläger wurde abgetrennt und zwischenzeitlich mit Urteil vom 28.11.2019 - IV R 28/19 (BFHE 266, 305) entschieden. Der Senat entschied, dass der Begriff des Ausscheidens in § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG jedes Ausscheiden eines Gesellschafters umfasst, d.h. jeden Verlust der (unmittelbaren) Mitunternehmerstellung, unabhängig davon, ob der Gesellschafter unentgeltlich oder entgeltlich, im Wege der Einzel- oder der Gesamtrechtsnachfolge ausscheidet. Diese Rechtsgrundsätze hat der Senat zwischenzeitlich im Urteil vom 29.04.2020 - IV R 17/19 bestätigt.
- 15** Bereits Ende 2016 hatte die KG ihre Auflösung beschlossen. Während des Revisionsverfahrens wurde sie vollbeendet, und es wurde mitgeteilt, dass ihre Komplementärin, die X-GmbH --die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin; dazu unter II.2.)--, die restlichen gegenwärtigen und zukünftigen Vermögensgegenstände und Schulden der KG, auch soweit sie unbekannt sein sollten, übernommen habe. Prozessuale Rechtsnachfolgerin der KG sei die Beigeladene zu 1., deren Interessen die KG im Verfahren bislang vertreten habe.
- 16** Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Entgegen der Auffassung des FG sei § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG nicht schon auf die Schenkung und Abtretung des Kommanditanteils des A an die Beigeladene zu 1. im Jahr 2008, sondern erst auf die Einbringung des Kommanditanteils der Beigeladenen zu 1. in die Beigeladene zu 2. im Streitjahr 2013 anzuwenden. Dies ergebe sich zum einen aus der Bindungswirkung des Gewinnfeststellungsbescheids 2008 in Verbindung mit dem besonderen Verzeichnis 2008 und zudem daraus, dass der Begriff des "Ausscheidens" in § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG nicht den Fall der schenkweisen Übertragung eines Mitunternehmeranteils mit der steuerlichen Wirkung des § 6 Abs. 3 Satz 1 Alternative 3 EStG umfasse. Ein Ausscheiden i.S. des § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG sei erst mit der Einbringung des Anteils der Beigeladenen zu 1. in die Beigeladene zu 2. erfolgt, allerdings nur in dem Umfang, in dem die Beigeladene zu 1. als Einbringende als

Gegenleistung für die Einbringung keine die Höhe ihres Kapitalkontos widerspiegelnden Gesellschaftsrechte erworben habe. Rechtsnachfolgerin der vollbeendeten KG sei die Beigeladene zu 1.

- 17 Das FA beantragt sinngemäß,
das FG-Urteil, soweit es der Klage der Klägerin stattgegeben hat, aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 18 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
die Revision des FA zurückzuweisen.
- 19 Die Beigeladenen haben keinen Antrag gestellt.
- 20 Die Beigeladene zu 1. hält die Revision des FA für unbegründet.
- 21 Unter dem 18.03.2019 hat das FA einen weiteren, den Streitfall nicht betreffenden Änderungsbescheid erlassen.

Entscheidungsgründe

II.

- 22 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils, soweit es der Klage der Klägerin stattgegeben hat, und zur Abweisung dieser Klage als unzulässig (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 23 Streitgegenstand ist die Auflösung und Hinzurechnung von Unterschiedsbeträgen nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG als Teil des laufenden Gesamthandsgewinns (dazu unter II.1.). Bezogen auf diesen Streitgegenstand ist infolge der Vollbeendigung der KG nach Erhebung der Klage die X-GmbH Klägerin und Revisionsbeklagte geworden (dazu unter II.2.). Die Klage ist infolge der Vollbeendigung der KG während des Revisionsverfahrens unzulässig geworden, so dass das FG-Urteil im Umfang seiner Stattgabe aufzuheben und die Klage abzuweisen ist (dazu unter II.3.).
- 24 1. Streitgegenstand ist die Auflösung und Hinzurechnung von Unterschiedsbeträgen nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG. Nach dieser Vorschrift ist ein nach Maßgabe des § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG ermittelter und nach Satz 2 gesondert und einheitlich festgestellter Unterschiedsbetrag in dem Jahr des Ausscheidens eines Gesellschafters hinsichtlich des auf ihn entfallenden Anteils aufzulösen und dem Gewinn hinzuzurechnen. Bei diesem Betrag handelt es sich --ebenso wie bei den Beträgen aus der Auflösung von Unterschiedsbeträgen nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nrn. 1 und 2 EStG-- um einen Teil des laufenden, nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG ermittelten Gesamthandsgewinns. Er wird allerdings nicht nach Quote verteilt, sondern dem Gewinnanteil desjenigen Mitunternehmers anlässlich seines Ausscheidens aus der Gesellschaft zugerechnet, für den im Feststellungsbescheid nach § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG entsprechende Anteile an Unterschiedsbeträgen festgestellt wurden.
- 25 a) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) kann ein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach §§ 179, 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. Solche selbständigen Feststellungen sind insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft und wer an ihr beteiligt ist, die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer und die Höhe eines Sondergewinns bzw. einer Sondervergütung. Selbständig anfechtbar ist auch die Feststellung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns der Gesamthand nach § 16 EStG sowie eines Gewinns des einzelnen Mitunternehmers aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Teil-/Mitunternehmeranteils nach § 16 EStG. Eine weitere selbständig anfechtbare Besteuerungsgrundlage ist die Qualifikation eines Gewinns als außerordentlich i.S. des § 34 EStG. Der in Feststellungsbescheiden häufig angegebene "Gesamtgewinn" bezeichnet lediglich rechnerisch die Summe der verschiedenen Besteuerungsgrundlagen, entfaltet aber keinerlei Rechtswirkungen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 23.01.2020 - IV R 48/16, Rz 17, m.w.N.).
- 26 b) Durch die Feststellung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG werden die stillen Reserven aufgedeckt, die sich während der Zeit der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich bis zum Zeitpunkt des Wechsels in die Gewinnermittlung nach der Tonnage gebildet haben. Die Gewinnrealisierung wird lediglich auf die in § 5a Abs. 4 Satz 3 Nrn. 1 bis 3 EStG geregelten Zeitpunkte verschoben. Rechtsfolge dieser Betrachtung ist zugleich, dass der Betrag aus der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags nicht (schon) der Gewinnermittlung nach der Tonnage, sondern (noch) der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zuzurechnen ist (z.B. BFH-

Urteil vom 25.10.2018 - IV R 35/16, BFHE 263, 22, Rz 53). Bei den Beträgen, die aus der Auflösung von Unterschiedsbeträgen nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nrn. 1 bis 3 EStG resultieren, handelt es sich also nicht um Teile des Gewinns aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr i.S. des § 5a Abs. 1 EStG, sondern um Teile des laufenden Gesamthandsgewinns (zur Selbständigkeit dieser beiden Besteuerungsgrundlagen bereits BFH-Urteile vom 13.04.2017 - IV R 14/14, BFHE 257, 413, Rz 24 ff., und vom 16.07.2020 - IV R 3/18, BFHE 270, 119). Beträge aus der Auflösung von Unterschiedsbeträgen nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nrn. 1 bis 3 EStG werden nicht als solche selbständig festgestellt, sondern sind ein (unselbständiger) Teil des laufenden Gesamthandsgewinns.

- 27** c) Dieser Teil des laufenden Gesamthandsgewinns, der aus der Auflösung von Unterschiedsbeträgen nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nrn. 1 bis 3 EStG resultiert, wird nicht nach Quote verteilt, sondern nach Maßgabe der in dieser Vorschrift genannten Auflösungsgründe. Erfolgt eine Auflösung von Unterschiedsbeträgen, wie im Streitfall, nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG, ist der aus der Auflösung resultierende Betrag danach dem Gewinnanteil desjenigen Mitunternehmers anlässlich seines Ausscheidens aus der Gesellschaft hinzuzurechnen, für den im Feststellungsbescheid nach § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG entsprechende Anteile an Unterschiedsbeträgen festgestellt wurden. Dabei umfasst der Begriff des Ausscheidens in § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG, wie der Senat zwischenzeitlich wiederholt entschieden hat, jedes Ausscheiden eines Gesellschafters, d.h. jeden Verlust der (unmittelbaren) Mitunternehmerstellung, unabhängig davon, ob der Gesellschafter unentgeltlich oder entgeltlich, im Wege der Einzel- oder der Gesamtrechtsnachfolge ausscheidet (BFH-Urteile in BFHE 266, 305, und vom 29.04.2020 - IV R 17/19). Danach scheidet auch derjenige i.S. des § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG aus, der seinen Anteil unentgeltlich auf einen anderen überträgt, sei es im Wege der Einzel- oder der Gesamtrechtsnachfolge.
- 28** d) Wird --wie im Streitfall-- geltend gemacht, ein Unterschiedsbetrag sei nicht nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG aufzulösen, da die Voraussetzungen dieses Auflösungsgrundes nicht gegeben seien, weil der Gesellschafter, dessen Gewinnanteil der aufgelöste Betrag hinzugerechnet wurde, nicht i.S. des § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG ausgeschieden sei, wird damit nicht die Gewinnverteilung als selbständig festzustellende Besteuerungsgrundlage angegriffen, sondern die (ebenfalls selbständig festzustellende) Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns.
- 29** 2. Bezogen auf diesen Streitgegenstand sind aufgrund der Vollbeendigung der KG deren Beteiligtenstellung und Prozessführungsbefugnis uneingeschränkt auf die Klägerin, die X-GmbH, übergegangen. Sie ist prozessuale Rechtsnachfolgerin der während des Revisionsverfahrens vollbeendeten KG geworden (dazu unter II.2.a). Das Rubrum war entsprechend zu ändern. Eine Verfahrensunterbrechung nach § 155 FGO i.V.m. § 239 Abs. 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) ist nicht eingetreten (dazu unter II.2.b).
- 30** a) Erlischt eine Personengesellschaft durch Vollbeendigung, 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.
- 31** aa) Tritt die Vollbeendigung --wie im Streitfall-- während des Revisionsverfahrens ein, sind grundsätzlich die durch den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid beschwerten Gesellschafter, die im Streitzeitraum an der Personengesellschaft beteiligt waren, als deren prozessuale Rechtsnachfolger anzusehen. Das Prozessführungsrecht fällt auf die Gesellschafter zurück, deren Interessen bislang insoweit von der klagebefugten Gesellschaft im Prozess vertreten wurden (z.B. BFH-Urteil vom 25.07.2019 - IV R 61/16, BFHE 265, 285).
- 32** bb) Die prozessuale Rechtsnachfolge erstreckt sich allerdings nicht auf solche Gesellschafter, die bereits vor Klageerhebung aus der Gesellschaft ausgeschieden sind (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 17.10.2013 - IV R 25/10, Rz 20, und BFH-Urteil vom 28.10.2008 - VIII R 71/06, juris, unter III.1.b). Dies folgt insbesondere daraus, dass sich die Klagebefugnis der Gesellschaft gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO nicht auf ausgeschiedene Gesellschafter erstreckt, da diese keine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Geschäftsführer der Gesellschaft mehr haben (z.B. BFH-Urteil vom 26.10.1989 - IV R 23/89, BFHE 159, 15, BStBl II 1990, 333; BFH-Beschluss vom 19.06.1990 - VIII B 3/89, BFHE 161, 404, BStBl II 1990, 1068; BFH-Urteil vom 10.09.2020 - IV R 14/18, BFHE 270, 363). Wenn die Gesellschaft somit in gesetzlicher Prozessstandschaft nur für die aktuellen, nicht aber auch für die bereits ausgeschiedenen Gesellschafter zur Klageerhebung befugt ist, dann kann nach Erlöschen der Gesellschaft das Prozessführungsrecht denotwendig auch nur auf solche Gesellschafter zurückfallen, deren Interessen bislang von der klagebefugten Gesellschaft im Prozess vertreten wurden. Ausgeschiedene Gesellschafter verfügen hingegen nach § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO durchgehend über eine eigene Klagebefugnis.
- 33** Darin zeigt sich, dass das Gesetz dem ausgeschiedenen Gesellschafter eine besondere prozessuale Stellung zuerkennt. Er ist befugt, aber nicht verpflichtet, unabhängig von der Gesellschaft den ihn materiell beschwerenden

Gewinnfeststellungsbescheid anzufechten. Scheut er das Kostenrisiko und nimmt von der Klageerhebung Abstand, wird er im Falle der Nichtanfechtung des Bescheids überhaupt nicht Beteiligter eines finanzgerichtlichen Verfahrens, im Falle der Anfechtung durch die klagebefugte Gesellschaft "lediglich" notwendig Beigeladener. Nimmt er auf das Verfahren keinen Einfluss und stellt er, weil er die Erfolgsaussichten ungünstig einschätzt, insbesondere auch keine Sachanträge, dann können ihm keine Verfahrenskosten auferlegt werden (§ 135 Abs. 3 FGO). Aus dieser prozessualen Position kann der ausgeschiedene Gesellschafter, der vom FG zu Recht notwendig beigeladen wurde, nicht allein infolge eines von ihm in keiner Weise beeinflussbaren gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungsvorganges verdrängt werden. Der Beigeladene ohne Kostenrisiko kann nicht ohne sein Zutun zum Kläger mit Kostenrisiko gemacht werden. Allein der Umstand, dass der Beigeladene früher Gesellschafter war und sich demnach die "Zwangsvertretungsmacht" des geschäftsführenden Gesellschafters gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO mit all ihren denkbaren negativen prozessualen Folgen ursprünglich auch auf ihn als "Vertretenen" erstreckt hat, kann die Belastung mit dem Kostenrisiko nach seinem Ausscheiden nicht (mehr) legitimieren (BFH-Urteil vom 28.10.2008 - VIII R 71/06, juris, unter III.1.b).

- 34** cc) Ist Streitgegenstand des Verfahrens die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns, sind prozessuale Rechtsnachfolger grundsätzlich alle Gesellschafter --mit Ausnahme der bereits bei Klageerhebung ausgeschiedenen Gesellschafter--, auf die dieser Gewinn im Streitzeitraum verteilt wurde.
- 35** Abweichendes gilt allerdings, wenn es, wie im Streitfall, um einen Teil des laufenden Gesamthandsgewinns geht, der nicht nach Quote verteilt, sondern nur einem bzw. einigen der Gesellschafter zuzurechnen ist. Insoweit ist davon auszugehen, dass die Gesellschaft nur im Interesse desjenigen bzw. derjenigen Klage gegen die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns erhoben hat, denen der streitige Teil des angegriffenen Gesamthandsgewinns zugerechnet wurde. Das ist hier nur die Beigeladene zu 1. Denn der Streitfall betrifft allein die Frage, ob anlässlich der Einbringung des Kommanditanteils der Beigeladenen zu 1. in die Beigeladene zu 2. nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG ein anteiliger Unterschiedsbetrag aufgelöst und dem Gewinnanteil der Beigeladenen zu 1. zugerechnet werden durfte.
- 36** dd) Wie bereits dargelegt, erstreckt sich die prozessuale Rechtsnachfolge allerdings nicht auf solche Gesellschafter, die bereits vor Klageerhebung aus der Gesellschaft ausgeschieden sind. Daher ist (auch) die Beigeladene zu 1. --anders als die Klägerin und das FA meinen-- nicht prozessuale Rechtsnachfolgerin der vollbeendeten KG geworden.
- 37** Auch in einem solchen Fall bedarf es aber eines prozessualen Rechtsnachfolgers als Beteiligten des Rechtsstreits, um diesen fortführen und beenden zu können. Nach Ansicht des Senats ist dies im Streitfall die X-GmbH.
- 38** (1) Der Streitfall ist hinsichtlich der Frage der prozessualen Rechtsnachfolge vergleichbar mit dem Fall, dass eine Personengesellschaft sich mit einer Klage gegen eine Feststellung wendet, die allein einen ausgeschiedenen Gesellschafter i.S. des § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO persönlich betrifft.
- 39** Nach ständiger Rechtsprechung des BFH steht der (noch nicht vollbeendeten) Personengesellschaft auch in einem solchen Fall eine Klagebefugnis nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO zu. Denn die in § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO normierte Klagebefugnis der Personengesellschaft beruht nicht nur auf dem Gesellschaftsrecht, sondern schützt auch die eigene steuerrechtliche Sphäre der Personengesellschaft und wird zudem durch verfahrensökonomische Überlegungen gestützt (dazu ausführlich BFH-Urteil vom 10.09.2020 - IV R 14/18, BFHE 270, 363). Wird die Gesellschaft während eines Klageverfahrens vollbeendet, in dem sie sich nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO zulässigerweise gegen eine Feststellung gewendet hat, die ausschließlich einen ausgeschiedenen Gesellschafter persönlich betrifft (wie z.B. die Feststellung eines Veräußerungsgewinns eines infolge der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils ausgeschiedenen Gesellschafters), stellt sich ebenfalls die Frage, wer prozessualer Rechtsnachfolger der vollbeendeten Gesellschaft wird. Da die Klagebefugnis in einem solchen Fall ausnahmsweise allein aus dem Schutz der eigenen steuerrechtlichen Sphäre der Gesellschaft folgt, kommen nach Ansicht des Senats als prozessuale Rechtsnachfolger der während des finanzgerichtlichen Verfahrens vollbeendeten Personengesellschaft nur (veranlassungsbezogen) entweder derjenige in Betracht, der diese Klage als deren Geschäftsführer in Kenntnis des Umstands veranlasst, dass die Klagebefugnis ausschließlich aus dem Schutz der eigenen steuerrechtlichen Sphäre der Gesellschaft folgt, oder (haftungsbezogen) derjenige, der im Zeitpunkt ihrer Vollbeendigung für die Schulden der Personengesellschaft haftet. Dies muss ebenfalls gelten, wenn, wie im Streitfall, Streitgegenstand zwar die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns ist, insoweit aber allein ein Teil dieses Gewinns streitig ist, der, sofern er vom FA zu Recht erfasst wurde, unstrittig nur einem ausgeschiedenen Gesellschafter zuzurechnen ist.
- 40** (2) Bezogen auf den Streitfall ist danach die X-GmbH prozessuale Rechtsnachfolgerin der während des

Revisionsverfahrens durch Liquidation vollbeendeten KG geworden. Dabei kann dahinstehen, ob für die Frage der prozessualen Rechtsnachfolge in einem Fall, in dem sich, wie hier, die Klagebefugnis der Personengesellschaft ausnahmsweise allein aus dem Schutz ihrer eigenen steuerrechtlichen Sphäre ergibt, dem veranlassungsbezogenen oder dem haftungsbezogenen Ansatz der Vorzug zu geben ist. Denn im Streitfall hat die X-GmbH als (damalige) Komplementärin und Geschäftsführerin der KG die Klageerhebung der KG veranlasst, und sie war im Zeitpunkt der Vollbeendigung der KG auch diejenige, die als Komplementärin für die Schulden der KG persönlich haftete; darüber hinaus hatte sie die Schulden der KG auch vertraglich übernommen.

- 41** b) Der Eintritt des prozessualen Rechtsnachfolgers ist verfahrensrechtlich wie ein Fall der Gesamtrechtsnachfolge i.S. von § 155 FGO i.V.m. § 239 ZPO zu beurteilen (z.B. BFH-Urteil vom 13.10.2016 - IV R 33/13, BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81, Rz 18, m.w.N.).
- 42** aa) War eine Personengesellschaft, hier die KG, durch einen Prozessbevollmächtigten vertreten, greift insoweit § 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.
- 43** bb) Nach § 155 FGO i.V.m. § 86 ZPO 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 (z.B. BFH-Beschluss vom 17.10.2013 - IV R 25/10, Rz 23; BFH-Urteil in BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81, Rz 18 ff., m.w.N.).
- 44** cc) Macht der Prozessbevollmächtigte von der Aussetzungsmöglichkeit (§ 155 FGO i.V.m. § 246 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 ZPO) keinen Gebrauch, so müssen die prozessualen Rechtsnachfolger die Prozesshandlungen des Prozessbevollmächtigten auch dann gegen sich gelten lassen, wenn sie den Bevollmächtigten nicht selbst mit ihrer Vertretung beauftragt haben (z.B. BFH-Urteil in BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81, Rz 21, m.w.N.).
- 45** dd) Danach war das Revisionsverfahren ohne Unterbrechung allein mit der X-GmbH als prozessualer Rechtsnachfolgerin der KG und damit als Klägerin und Revisionsbeklagter fortzusetzen. Die KG war bereits vor dem FG durch die im Revisionsverfahren auftretenden Prozessbevollmächtigten vertreten. Die Prozessbevollmächtigten haben die Aussetzung des Revisionsverfahrens nicht beantragt.
- 46** 3. Die Klage ist infolge der Vollbeendigung der KG während des Revisionsverfahrens unzulässig geworden. Das somit unrichtig gewordene FG-Urteil ist aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 47** a) Eine Revision ist begründet, wenn das mit ihr angefochtene Urteil unrichtig ist oder durch eine noch im Revisionsverfahren zu beachtende neue Tatsache unrichtig wird. Zu diesen gehören Tatsachen, welche die vom Revisionsgericht in jeder Lage zu prüfenden Prozessvoraussetzungen oder den Fortgang des Verfahrens betreffen. Unrichtig wird die Vorentscheidung danach u.a. dann, wenn in der Revisionsinstanz das Rechtsschutzinteresse und damit eine Prozessvoraussetzung für die Klage entfällt (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 05.03.1979 - GrS 3/78, BFHE 127, 155, BStBl II 1979, 378; BFH-Urteil vom 08.03.1996 - VIII R 92/89, BFH/NV 1996, 776; vgl. ferner BFH-Urteil vom 18.08.2015 - V R 39/14, BFHE 251, 125, BStBl II 2017, 755).
- 48** b) Folgt die Klagebefugnis der Personengesellschaft ausnahmsweise allein aus dem Schutz ihrer eigenen steuerrechtlichen Sphäre, entfällt das Rechtsschutzbedürfnis für diese Klage, wenn die Personengesellschaft vollbeendet wird. Denn mit der Vollbeendigung besteht keine eigene steuerrechtliche Sphäre der Personengesellschaft mehr, aus der sich schützenswerte Rechtspositionen der Personengesellschaft ergeben könnten. Es gibt kein Bedürfnis mehr für die Durchführung des von der Personengesellschaft geführten Klageverfahrens. Damit entfällt das allgemeine Rechtsschutzbedürfnis für diese Klage.
- 49** c) Ausgehend von den dargestellten Rechtsgrundsätzen ist mit der Vollbeendigung der KG während des Revisionsverfahrens das Rechtsschutzbedürfnis für ihre Klage entfallen. Denn die Klagebefugnis der KG beruhte im Streitfall allein auf dem Schutz ihrer eigenen steuerrechtlichen Sphäre, die mit ihrer Vollbeendigung ersatzlos weggefallen ist. Damit entfällt das Rechtsschutzbedürfnis für die ursprünglich zulässige Klage der KG. Das FG-Urteil, das der Klage der KG stattgegeben hat, ist damit unrichtig geworden und aufzuheben. Die Klage ist als unzulässig abzuweisen.
- 50** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 und Abs. 3, § 139 Abs. 4 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de