

Urteil vom 28. Juli 2022, IV R 23/19

Keine Klagebefugnis des Personengesellschafters bei Streit über Grund oder Höhe des Gesamthandsgewinns

ECLI:DE:BFH:2022:U.280722.IVR23.19.0

BFH IV. Senat

FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 4, FGO § 48 Abs 1 Nr 5, FGO § 40 Abs 2, AO § 179, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2
Buchst a, GG Art 19 Abs 4

vorgehend FG Münster, 17. Juni 2019, Az: 4 K 3539/16 F

Leitsätze

NV: Besteht Streit über Grund oder Höhe des in einem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen festgestellten Gesamthandsgewinns einer Personengesellschaft, ist nur die Gesellschaft selbst klagebefugt. Eine Klagebefugnis des Gesellschafters ergibt sich nicht schon daraus, dass ihm der streitige Gewinn alleine zugerechnet wurde.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 17.06.2019 - 4 K 3539/16 F aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist zwischen den Beteiligten die erfolgswirksame Auflösung einer Rücklage nach § 6b des Einkommensteuergesetzes (EStG) sowie die Bindungswirkung einer verbindlichen Auskunft.
- 2** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine im Jahr 2020 durch formwechselnde Umwandlung aus der A-KG entstandene GmbH. Im Streitjahr (2008) hatte die A-KG ein abweichendes Wirtschaftsjahr (Abschlussstichtag 30.09.) und war mit einer Beteiligung von rund 6 % Kommanditistin der B-KG. Diese hatte ihr Wirtschaftsjahr, das zunächst ebenfalls zum 30.09. endete, per Gesellschafterbeschluss vom April 2008 zum 31.12.2008 auf das Kalenderjahr umgestellt.
- 3** Die B-KG hatte im Anschluss an die gewinnbringende Veräußerung eines Grundstücks zum Ende des Wirtschaftsjahres 2003/2004 eine Rücklage nach § 6b EStG gebildet. Während sie selbst über kein Ersatzwirtschaftsgut verfügte, auf das die Rücklage übertragen werden konnte, plante die A-KG im Jahr 2008 den Bau von Tiefgaragenstellplätzen und beabsichtigte, zum Zwecke der Übertragung der Rücklage die Fristverlängerung auf sechs Jahre nach § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG in Anspruch zu nehmen. In diesem Zusammenhang stellte die A-KG im Juni 2008 einen Antrag auf verbindliche Auskunft bei dem für sie zuständigen Finanzamt S. Sie legte dar, dass bei der B-KG die Rücklage nach § 6b EStG aufzulösen sei, weil bei dieser kein Ersatzwirtschaftsgut vorhanden sei. Sie selbst --die A-KG-- plane, noch vor dem 30.09.2008 einen Bauantrag für eine Immobilie zu stellen; die Bauzeit werde weniger als zwei Jahre betragen. Der Auflösungsbetrag aus der Rücklage bei der B-KG solle in ihrer --der A-KG-- Bilanz fortgeführt und nach Fertigstellung auf die neue Immobilie übertragen werden. Weiter heißt es: "Wir [die A-KG] möchten nun das Finanzamt darum bitten zu bestätigen, dass der anteilige 6b

Auflösungsbetrag bei [der B-KG] im Betriebsvermögen der [A-KG] noch zwei Jahre als Rücklage weitergeführt werden kann [...]". Die Übertragung der Rücklage solle wie folgt abgewickelt werden: Bei der B-KG solle eine erfolgsneutrale Auflösung durch Buchung über das Gesellschafterverrechnungskonto erfolgen. Bei der A-KG werde der Betrag spiegelbildlich erfolgsneutral auf das Rücklagekonto gebucht. Eine Ergänzungsbilanz bei der B-KG sei nach ihrer --der A-KG-- Auffassung nicht erforderlich. Das leite sie aus R 6b.2 Abs. 6 Satz 2 der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) ab.

- 4 Das Finanzamt S erteilte daraufhin eine verbindliche Auskunft des Inhalts, dass die bei der B-KG gebildete Rücklage nach § 6b EStG, soweit sie auf die A-KG entfalle, auf begünstigte Anschaffungen der A-KG in deren Gesamthandsvermögen übertragen werden könne. Die beabsichtigte buchhalterische Abwicklung entspreche den Erfordernissen von R 6b.2 Abs. 7 EStR. Sofern die formalen Voraussetzungen des § 6b Abs. 4 EStG eingehalten würden, werde die Übertragung anerkannt.
- 5 Am 29.09.2008 wurde der die Errichtung der Tiefgarage umfassende Bauantrag gestellt.
- 6 Die B-KG löste die bei ihr gebildete Rücklage in der Bilanz zum Stichtag 30.09.2008 auf und buchte den auf die A-KG entfallenden Betrag von 76.073,63 € erfolgsneutral unter Zuschreibung zum Gesellschafterdarlehen aus. Die A-KG führte die Rücklage in ihren Bilanzen fort.
- 7 Im Rahmen einer bei der B-KG durchgeführten steuerlichen Außenprüfung erkannte der Prüfer die steuerneutrale Übertragung der anteiligen Rücklage auf die A-KG nicht an. Die Rücklage hätte auch weiterhin bei der B-KG bilanziell ausgewiesen werden müssen. Der Gewinn hätte nach dem 30.09.2008 im Wege einer Ergänzungsbilanz für die A-KG neutralisiert werden müssen. Zudem sei die Übertragung der Rücklage auf die Tiefgarage am 30.06.2010 --gemessen an den Wirtschaftsjahren der B-KG-- erst nach Ablauf der Reinvestitionsfrist von sechs Jahren (§ 6b Abs. 3 Satz 3 EStG) erfolgt. Die Auskunft des örtlich unzuständigen Finanzamts S entfalte keine Bindungswirkung, weil die Umstellung des Wirtschaftsjahres bei der B-KG nicht mitgeteilt worden sei und der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) als das für die Gewinnfeststellung der B-KG zuständige Finanzamt nicht beteiligt worden sei. Der Auflösungsbetrag sei daher steuerpflichtiger Gewinn für die A-KG. Die Bemessungsgrundlage für die Verzinsung sei entsprechend zu ändern.
- 8 Den Prüfungsfeststellungen folgend erließ das FA unter dem 07.08.2014 für die B-KG einen geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) 2008, in dem es den streitigen Betrag aus der zinswirksamen Auflösung der Rücklage nach § 6b EStG für die A-KG erfasste und dem Gewinnanteil der A-KG zuteilte. Das hiergegen gerichtete Einspruchsverfahren der A-KG, zu dem die B-KG hinzugezogen wurde, blieb erfolglos.
- 9 Das Finanzgericht (FG) gab der daraufhin erhobenen Klage der A-KG nach Beiladung der B-KG mit Urteil vom 17.06.2019 - 4 K 3539/16 F statt. Die A-KG sei von der angefochtenen Feststellung i.S. des § 48 Abs. 1 Nr. 5 der Finanzgerichtsordnung (FGO) "persönlich" betroffen und damit klagebefugt, da angesichts der gesellschaftsbezogener Betrachtungsweise nur für ihren Anteil an der B-KG die Auflösung der Rücklage nach § 6b EStG im Streit stehe. Im angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheid sei keine zinswirksame Gewinnerhöhung vorzunehmen, weil die Voraussetzungen der Verlängerung der Reinvestitionsfrist von vier auf sechs Wirtschaftsjahre vorgelegen hätten. Im Streitfall sei es zulässig gewesen, die Rücklage bei der B-KG gewinnneutral aufzulösen und auf die A-KG als Mitunternehmerin der B-KG zu übertragen, bevor die Herstellung des Reinvestitionsguts abgeschlossen gewesen sei und ohne bei der B-KG eine Ergänzungsbilanz für die A-KG zu bilden. Dies ergebe sich --unbeschadet der materiellen Richtigkeit-- aus der verbindlichen Auskunft des Finanzamts S.
- 10 Mit seiner hiergegen gerichteten Revision rügt das FA die Verletzung von § 89 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) und von § 6b EStG.
- 11 Es beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 13** Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Abweisung der Klage als unzulässig (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Zu Unrecht ist das FG von der Zulässigkeit der Klage ausgegangen. Klagegegenstand ist die Feststellung des Gesamthandsgewinns der beigeladenen B-KG (1.). Zur Erhebung einer Klage gegen die Feststellung des Gesamthandsgewinns war die A-KG nicht befugt (2.).
- 14** 1. Gegenstand des Verfahrens ist die Feststellung des Gesamthandsgewinns der B-KG (Beigeladene) in dem Gewinnfeststellungsbescheid 2008 vom 07.08.2014.
- 15** 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 können. 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. Der in Feststellungsbescheiden häufig angegebene "Gesamtgewinn" bezeichnet lediglich rechnerisch die Summe der verschiedenen Besteuerungsgrundlagen, entfaltet aber keinerlei Rechtswirkungen (z.B. BFH-Urteil vom 23.01.2020 - IV R 48/16, Rz 17).
- 16** b) Im Streitfall hat sich die A-KG mit ihrer Klage gegen die Feststellung des Gesamthandsgewinns der Beigeladenen gewandt. Die zinswirksame Auflösung einer in der Gesamthandsbilanz gebildeten Rücklage nach § 6b EStG führt zu laufendem Gesamthandsgewinn und wurde im angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheid auch als solcher festgestellt. Die Feststellung eines Ergänzungsbilanzgewinns, die in bestimmten Fällen auch dem betroffenen Gesellschafter eine Klagebefugnis vermittelt (vgl. dazu BFH-Urteil vom 16.12.2021 - IV R 7/19, BFHE 275, 179, Rz 28 ff.), steht demgegenüber nicht im Streit.
- 17** 2. Die A-KG war nicht zur Erhebung der Klage gegen die Feststellung des Gesamthandsgewinns befugt.
- 18** a) Nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO können gegen Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen zur Vertretung berufene Geschäftsführer oder, wenn solche nicht vorhanden sind, der Klagebevollmächtigte i.S. des § 48 Abs. 2 FGO Klage erheben.
- 19** Diese Bestimmung ist dahin zu verstehen, dass gegen den nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO (gesondert und einheitlich) ergangenen Gewinnfeststellungsbescheid im Grundsatz nur die Personengesellschaft im eigenen Namen, vertreten durch ihre Geschäftsführer, Klage erheben kann, obwohl sich dieser Bescheid inhaltlich an die einzelnen Gesellschafter als Inhaltsadressaten richtet. Für die Dauer des Bestehens der Gesellschaft wird damit ein Teil der aus § 40 Abs. 2 FGO folgenden Klagebefugnis der Gesellschafter auf die Gesellschaft verlagert. Den Gesellschaftern selbst steht ein eigenes Klagerecht gegen solche Feststellungsbescheide nur in den Fällen zu, in denen die Voraussetzungen des § 48 Abs. 1 Nrn. 2 bis 5 FGO vorliegen.
- 20** Nach der vom FG seiner Annahme einer Klagebefugnis der A-KG zugrunde gelegten Regelung in § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO steht einem Gesellschafter die Klagebefugnis zu, soweit es sich im Streitfall um eine Frage handelt, die diesen Gesellschafter persönlich angeht. Diese Voraussetzung ist nicht bereits dann erfüllt, wenn die gesondert und einheitlich festgestellten Besteuerungsgrundlagen Bedeutung für die Besteuerung des Gesellschafters haben. Der Wortlaut würde ein solches Verständnis zwar zulassen, ließe dann aber die bewusste Beschränkung der Klagebefugnis der Gesellschafter durch § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO leerlaufen. So würde etwa bei einer typischen Ein-Personen-GmbH & Co. KG immer auch der Kommanditist klagebefugt sein, weil ihm der Gewinn alleine zuzurechnen ist. Dem Zweck des § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO entspricht es vielmehr, nur die Gesellschaft selbst als klagebefugt zu betrachten, wenn Uneinigkeit über die Qualifikation und/oder die Höhe der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte besteht. Kennzeichen der in § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO angesprochenen persönlichen Streitfragen ist, dass sie nicht dem Bereich der gemeinschaftlichen Einkunftserzielung, sondern --wie beispielsweise die Frage über das Vorliegen oder die Höhe von Sonderbetriebseinnahmen-- der eigenen Sphäre des Gesellschafters zugeordnet sind (BFH-Urteile vom 23.01.2020 - IV R 48/16, Rz 22; vom 18.08.2015 - I R 42/14, Rz 10, und vom 28.09.2017 - IV R 17/15, Rz 21 f.).
- 21** b) Da Gegenstand des hiesigen Klageverfahrens ausschließlich der festgestellte Gesamthandsgewinn der Beigeladenen ist, hätte eine Klage nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO nur von der Beigeladenen selbst erhoben werden dürfen. Der A-KG stand nach den vorgenannten Maßstäben daneben keine eigene Klagebefugnis zu.

- 22** Entgegen der Auffassung des FG und der Klägerin steht mit der Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns auch unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Streitfalls keine Frage im Streit, die die A-KG als Gesellschafterin der Beigeladenen persönlich angeht. Dass angesichts der gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise nur für ihren Anteil an der Beigeladenen die gewinnwirksame Auflösung der Rücklage nach § 6b EStG bei der Beigeladenen im Streit steht und sich deshalb die nach Auffassung der A-KG fehlerhafte Feststellung im Ergebnis nur auf sie selbst auswirken konnte, reicht für deren Klagebefugnis nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO nicht aus. Zwar hat die im Streit stehende gesondert und einheitlich festgestellte Besteuerungsgrundlage Bedeutung für die Besteuerung der A-KG als Gesellschafterin, gleichwohl ist aber auch hier nur der Bereich der gemeinschaftlichen Einkunftserzielung betroffen. Eine Zuordnung der den Gesamthandsgewinn der Beigeladenen betreffenden Streitfrage zur eigenen Sphäre der A-KG als Gesellschafterin scheidet deshalb nach den oben ausgeführten Maßstäben aus. Abweichendes ergibt sich auch nicht aus dem BFH-Urteil vom 19.12.2012 - IV R 41/09 (BFHE 240, 73, BStBl II 2013, 313). Insoweit übersieht das FG, dass es im dortigen Streitfall um die Rechtmäßigkeit der Übertragung bzw. der Auflösung von Rücklagen ging, die nicht in der Gesamthandsbilanz einer Personengesellschaft gebildet worden waren, sondern in den Sonderbilanzen der Gesellschafter. Die Frage der gewinnwirksamen Auflösung der Rücklagen betraf daher den jeweiligen Sonderbetriebsgewinn jener Gesellschafter und begründete deshalb --anders als hier-- deren subjektive Klagebefugnis gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO.
- 23** c) Im Übrigen könnte sich auch aus § 48 Abs. 1 Nr. 4 FGO keine Klagebefugnis der A-KG ergeben. Danach ist, soweit es sich im konkreten Streitfall darum handelt, wer an dem festgestellten Betrag beteiligt ist und wie dieser sich auf die einzelnen Beteiligten verteilt, jeder klagebefugt, der durch die Feststellungen hierzu berührt wird. Die A-KG macht hier aber nicht geltend, dass der Gewinn aus der zinswirksamen Auflösung des ihrer Beteiligung entsprechenden Anteils an der in der Gesamthandsbilanz der Beigeladenen gebildeten § 6b-Rücklage ganz oder teilweise anderen Gesellschaftern zuzurechnen sei, sondern dass aus dem Vorgang dem Grunde nach kein Gesamthandsgewinn entstanden sei.
- 24** d) Mit der Einräumung einer Klagebefugnis für die Gesellschaft unter gleichzeitiger Einschränkung der Klagebefugnis für die Gesellschafter in Bezug auf Grund und Höhe des Gesamthandsgewinns beinhaltet § 48 Abs. 1 FGO keine Verletzung des Grundsatzes effektiven Rechtsschutzes nach Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes. Auch wird die Bedeutung dieses Grundsatzes bei der Auslegung der Norm durch die ständige Rechtsprechung des BFH nicht verkannt (dazu ausführlich BFH-Urteil vom 23.01.2020 - IV R 48/16, Rz 25 ff.). Solange der Gesellschafter nicht aus der Gesellschaft ausgeschieden ist und keine ernstlichen Meinungsverschiedenheiten i.S. des § 183 Abs. 2 Satz 1 AO bestehen, die zu einer Bekanntgabe des Feststellungsbescheids an den Gesellschafter selbst nötigen, kann dem Gesellschafter zugemutet werden, dass eine Klage betreffend Grund oder Höhe des Gesamthandsgewinns nur von der Gesellschaft selbst erhoben werden darf (BFH-Urteil vom 23.01.2020 - IV R 48/16, Rz 27).
- 25** 3. Das Urteil des FG ist danach aufzuheben. Die Sache ist entscheidungsreif und die Klage mangels Klagebefugnis der A-KG als unzulässig abzuweisen.
- 26** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Der Beigeladenen waren keine Kosten aufzuerlegen, da sie keinen Sachantrag gestellt hat (§ 135 Abs. 3 FGO). Aus demselben Grund und weil sie das Verfahren auch durch Sachvortrag nicht gefördert hat, entspricht es nach § 139 Abs. 4 FGO nicht der Billigkeit, ihre außergerichtlichen Kosten zu erstatten.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de