

Urteil vom 07. Mai 2025, IV R 10/23

Keine Klagebefugnis des Gesamtrechtsnachfolgers einer vollbeendeten Personengesellschaft gegen Gewinnfeststellungsbescheid

ECLI:DE:BFH:2025:U.070525.IVR10.23.0

BFH IV. Senat

FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 68, FGO § 40 Abs 2

vorgehend FG Düsseldorf, 14. März 2023, Az: 13 K 2780/20 F

Leitsätze

NV: Die nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a der Finanzgerichtsordnung n.F. bestehende Befugnis der rechtsfähigen Personenvereinigung, für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe gegen den Gewinnfeststellungsbescheid einzulegen, erlischt mit deren liquidationsloser Vollbeendigung. Die Klagebefugnis geht nicht auf den Rechtsnachfolger über.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 14.03.2023 - 13 K 2780/20 F aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht zu erstatten.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist seit dem xx.08.2019 die Gesamtrechtsnachfolgerin der A GmbH & Co. KG, die bis Anfang 2014 unter dem Namen B GmbH & Co. KG firmierte (nachfolgend: KG). Hintergrund der Rechtsnachfolge sind zum xx.08.2019 wirksam gewordene Verschmelzungen: Im Jahr 2019 waren an der KG die C Verwaltungs GmbH, die seit 2014 unter D Verwaltungs GmbH firmierte (nachfolgend: D GmbH), und die E Beteiligungs GmbH, die seit 2014 unter F Beteiligungs GmbH firmierte (nachfolgend F GmbH), beteiligt. Sowohl die F GmbH als auch die D GmbH wurden mit Vertrag vom 23.05.2019 auf die Klägerin verschmolzen. Die Eintragung der Verschmelzungen in das Register des Sitzes der aufnehmenden Gesellschaft (der Klägerin) erfolgte am xx.08.2019.
- 2** Im Jahr 2011 (Streitjahr) war an der KG --neben der D GmbH und der F GmbH-- bis zum 31.05.2011 auch die Z GmbH & Co. KG (nachfolgend: Beigeladene) als Kommanditistin beteiligt. Die Beigeladene, die zugleich alleinige Gesellschafterin der F GmbH war, veräußerte im Streitjahr nicht nur ihren Kommanditanteil an der KG, sondern auch ihre Geschäftsanteile an der F GmbH, die dem Sonderbetriebsvermögen der Beigeladenen bei der KG zugeordnet waren.
- 3** Die Anteile an der F GmbH hatte die Beigeladene bereits im Jahr 2001 im Wege einer Aufspaltung durch Neugründung erworben. Seinerzeit war die Beigeladene alleinige Gesellschafterin der G GmbH. Die Anteile an der G GmbH hielt sie ebenfalls in ihrem Sonderbetriebsvermögen. Die G GmbH wurde durch Aufspaltungsvertrag vom 21.06.2001 im Wege der Neugründung in die F GmbH sowie die H Beteiligungs GmbH aufgespalten. Als Gegenleistung erhielt die Beigeladene jeweils 100 % der Geschäftsanteile an den neuen Gesellschaften. Im Jahr

1999 --und damit vor der Aufspaltung-- hatte die Beigeladene auf die Anteile an der G GmbH eine Teilwertabschreibung in Höhe von (umgerechnet) ... € vorgenommen.

- 4 In der Feststellungserklärung für das Streitjahr gab die KG gegenüber dem damals für sie zuständigen Finanzamt A (FA A) unter anderem einen nach § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes (EStG) bzw. § 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) steuerfreien Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der F GmbH durch die Beigeladene an.
- 5 Mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) für das Streitjahr vom 30.08.2013, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 der Abgabenordnung (AO) erging, stellte das FA A erklärungsgemäß unter anderem "Veräußerungsgewinne (einschl. steuerfr. Veräußerungsgewinne)" für die Beigeladene in Höhe von ... € fest.
- 6 Eine nachfolgende Außenprüfung bei der KG führte zu dem Ergebnis, dass sich der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der F GmbH auf ... € belief. Wegen der ursprünglich auf die Anteile an der G GmbH vorgenommenen Teilwertabschreibung sei dieser Veräußerungsgewinn in Höhe von ... € nicht steuerfrei.
- 7 Dieser Auffassung folgend erließ der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--), der inzwischen örtlich zuständig geworden war, am 10.12.2019 einen an die KG gerichteten, geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr. Den Vorbehalt der Nachprüfung hob das FA auf.
- 8 Hiergegen richtete sich der Einspruch der KG vom 16.12.2019 . Während des Einspruchsverfahrens erließ das FA am 23.04.2020 einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr, der wiederum an die KG gerichtet war. Mit der ebenfalls an die KG gerichteten Einspruchsentscheidung vom 30.09.2020 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.
- 9 Hiergegen erhob die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der KG am 05.11.2020 Klage. Dem Klageschriftsatz war unter anderem eine undatierte, auf die Prozessbevollmächtigte lautende Vollmacht der Klägerin beigelegt. Bereits mit Schreiben vom 03.11.2020 hatte sie das FA darauf hingewiesen, dass die Bekanntgabe der Gewinnfeststellungsbescheide für das Streitjahr vom 10.12.2019 sowie vom 23.04.2020 und der Einspruchsentscheidung vom 30.09.2020 nach Erlöschen der KG an die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin hätte erfolgen müssen.
- 10 Das FA hob hieraufhin die Gewinnfeststellungsbescheide vom 10.12.2019 und vom 23.04.2020 sowie die Einspruchsentscheidung vom 30.09.2020 auf. Es erließ sodann am 13.11.2020 --und damit während des laufenden Klageverfahrens-- einen weiteren Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr, der die Klägerin "als Gesamtrechtsnachfolger" der KG benennt und an die Empfangsbevollmächtigte der KG bekanntgegeben wurde. Inhaltlich war der Bescheid vom 13.11.2020 im Übrigen unverändert.
- 11 Das Finanzgericht (FG), das annahm, der Gewinnfeststellungsbescheid vom 13.11.2020 sei gemäß § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden, gab der Klage mit Urteil vom 14.03.2023 - 13 K 2780/20 F statt. Es war der Auffassung, der Veräußerungsgewinn in Höhe von ... € unterliege insgesamt den Steuerbefreiungen nach § 3 Nr. 40 Buchst. b Satz 1, § 3c Abs. 2 EStG bzw. nach § 8b Abs. 2 KStG. Etwas anderes ergebe sich nicht aus § 3 Nr. 40 Buchst. b Satz 3 i.V.m. Buchst. a Satz 2 EStG bzw. § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG, denn auf die von der Beigeladenen im Streitjahr veräußerte Beteiligung an der F GmbH sei keine Teilwertabschreibung vorgenommen worden. Den Anteilen an der F GmbH sei auch nicht die ursprünglich auf die Anteile an der G GmbH vorgenommene Teilwertabschreibung zuzurechnen. Eine entsprechende Zurechnung ergebe sich weder aus dem Gesetz noch aus einer steuerlichen Identität zwischen den Anteilen an der G GmbH und an der F GmbH.
- 12 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, mit der es die Verletzung materiellen Bundesrechts rügt.
- 13 Das FA beantragt sinngemäß, das angefochtene FG-Urteil vom 14.03.2023 - 13 K 2780/20 F aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 14 Die Prozessbevollmächtigte der Klägerin hat in der Sache keine Stellung genommen. Sie hat allerdings mit Schriftsatz vom 07.06.2023 im Namen und unter Vorlage einer auf den 01.06.2023 datierten Vollmacht der Beigeladenen beantragt, die Revision des FA zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 15** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils sowie zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 16** Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Klägerin Klage erhoben hat (hierzu unter 1.). Es hat jedoch verkannt, dass die Klägerin nicht klagebefugt war (hierzu unter 2). Seine Entscheidung war daher aufzuheben und die Klage als unzulässig abzuweisen (hierzu unter 3.).
- 17** 1. Die Klage wurde --wie das FG ohne nähere Erläuterung, jedoch zutreffend angenommen hat-- von der Klägerin erhoben. Der Wortlaut des Klageschriftsatzes vom 05.11.2020 ist eindeutig und lässt keinen Raum für eine Auslegung, zumal auch die dem Klageschriftsatz beigefügte Prozessvollmacht von der Klägerin erteilt worden ist.
- 18** a) Daran ändert der Umstand, dass der Gewinnfeststellungsbescheid vom 23.04.2020 und die Einspruchsentscheidung vom 30.09.2020 --gegen die sich die Klage gerichtet hat-- die zum Zeitpunkt der Klageerhebung nicht mehr existente KG benennen, nichts. Zwar kann eine fehlerhafte Bezeichnung des Klägers, die durch eine fehlerhafte Rubrumsbezeichnung in der Einspruchsentscheidung veranlasst worden ist, Grund für eine rechtsschutzgewährende Auslegung der Klage gegen ihren Wortlaut sein. So kann die im Namen einer vollbeendeten KG erhobene Klage gegen den Wortlaut als Klage des ehemaligen Gesellschafters ausgelegt werden, wenn die fehlerhafte Klägerbezeichnung durch eine fehlerhafte Rubrumsbezeichnung in der Einspruchsentscheidung veranlasst worden ist (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23.04.2009 - IV R 87/05, BFH/NV 2009, 1650, Rz 26 f.; vom 11.04.2013 - IV R 20/10, BFHE 241, 132, BStBl II 2013, 705, Rz 21; vom 10.09.2015 - IV R 8/13, BFHE 251, 25, BStBl II 2015, 1046, Rz 8; vom 10.09.2020 - IV R 6/18, BFHE 270, 87, BStBl II 2021, 197, Rz 21, m.w.N.).
- 19** Ein solcher Fall liegt jedoch nicht vor. Die Klägerin ist nicht durch ein unzutreffendes Rubrum der Einspruchsentscheidung zur Klageerhebung veranlasst worden, sondern durch ihre eigene, rechtsirrtümliche Annahme, sie sei als Gesamtrechtsnachfolgerin der KG klagebefugt. Zudem ist die dem Klageschriftsatz beigefügte Prozessvollmacht von der Klägerin erteilt worden.
- 20** b) Anhaltspunkte dafür, dass die Klägerin nicht nur als Gesamtrechtsnachfolgerin der KG, sondern auch als Vertreterin der Beigeladenen Klage erheben wollte, fehlen.
- 21** 2. Die Klägerin war indes nicht klagebefugt. Dies hat das FG verkannt. Es hat rechtsfehlerhaft ein Sachurteil erlassen, anstatt die Klage durch Prozessurteil als unzulässig abzuweisen. Das FG-Urteil war daher aufzuheben.
- 22** a) Das Vorliegen der Sachurteilsvoraussetzungen hat der BFH als Revisionsgericht von Amts wegen in jeder Lage des Verfahrens zu prüfen (z.B. BFH-Urteil vom 10.09.2020 - IV R 14/18, BFHE 270, 363, BStBl II 2021, 367, Rz 10, m.w.N.). Zum Vorliegen der Sachurteilsvoraussetzungen kann er eigene Feststellungen treffen (BFH-Urteil vom 20.02.2025 - IV R 23/22, Rz 19, m.w.N.).
- 23** b) Nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a FGO i.d.F. des Art. 27 des Kreditwertmarktförderungsgesetzes vom 22.12.2023 (BGBl. 2023 I Nr. 411) --FGO n.F.--, der auch für im Zeitpunkt des Inkrafttretens bereits anhängige Klageverfahren gilt (vgl. BFH-Urteil vom 08.08.2024 - IV R 1/20, BStBl II 2025, 122, Rz 25), ist die rechtsfähige Personenvereinigung (vgl. dazu § 14a Abs. 2 AO n.F.) befugt, als Prozessstandschafterin für ihre Gesellschafter Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid zu erheben. Besteht die rechtsfähige Personenvereinigung nicht mehr, kann jeder Gesellschafter oder Gemeinschaftler Klage erheben, gegen den der Gewinnfeststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte (§ 48 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b FGO n.F.). Insoweit gelten bei einer zivilrechtlichen Vollbeendigung der Personengesellschaft im Ergebnis dieselben Grundsätze wie vor der Änderung des § 48 FGO (vgl. BFH-Urteil vom 08.08.2024 - IV R 1/20, BStBl II 2025, 122, Rz 26). Danach erlischt die Befugnis der Personengesellschaft, für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe gegen den Gewinnfeststellungsbescheid einzulegen, mit der liquidationslosen Vollbeendigung der Personengesellschaft. Klagebefugt sind in diesem Fall diejenigen ehemaligen Gesellschafter, die im Streitjahr Gesellschafter der (zwischenzeitlich vollbeendeten) Personengesellschaft waren und die nach § 40 Abs. 2 FGO eine eigene Rechtsverletzung durch die angefochtenen selbständigen Feststellungen geltend machen beziehungsweise machen können. Ihre --bis zum Zeitpunkt der Vollbeendigung der Personengesellschaft überlagerte-- Klagebefugnis lebt insoweit wieder auf. Die Klagebefugnis geht nicht auf den Rechtsnachfolger der

Personengesellschaft über (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 10.07.2024 - IV R 8/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 41; vom 11.04.2013 - IV R 20/10, BFHE 241, 132, BStBl II 2013, 705, Rz 19).

- 24** c) Zu einer liquidationslosen Vollbeendigung einer Personengesellschaft kommt es zum Beispiel durch das Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters (z.B. BFH-Urteil vom 17.04.2019 - IV R 12/16, BFHE 264, 306, BStBl II 2019, 745, Rz 26 ff., m.w.N.) oder durch formwechselnde Umwandlung der Personengesellschaft in eine GmbH (vgl. BFH-Urteil vom 11.04.2013 - IV R 20/10, BFHE 241, 132, BStBl II 2013, 705, Rz 19). Aber auch eine Anteilsvereinigung in einer Hand hat die liquidationslose Vollbeendigung der Personengesellschaft zur Folge (vgl. BFH-Urteil vom 18.05.2017 - IV R 36/14, BFHE 258, 135, BStBl II 2017, 905, Rz 3; vgl. auch Scheller in Scholz, GmbHG, 13. Aufl., § 60 Rz 132; Oberlandesgericht Düsseldorf, Urteil vom 09.03.2010 - I-21 U 46/09, 21 U 46/09, Rz 36).
- 25** d) Nach Maßgabe dieser Grundsätze war die Klägerin nicht klagebefugt.
- 26** aa) Mit Vertrag vom 23.05.2019 wurden die D GmbH und die F GmbH auf die Klägerin verschmolzen. Dies hatte --mit Wirksamwerden der Verschmelzungen am xx.08.2019-- zur Folge, dass sich sämtliche Anteile an der KG in der Hand der Klägerin vereinigt haben und die KG liquidationslos vollbeendet wurde. Dies hatte wiederum --wie dargelegt-- zur Folge, dass die bis dahin bestehende Befugnis der KG, in Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter gegen den Gewinnfeststellungsbescheid Klage zu erheben, mit ihrer Vollbeendigung erloschen ist. Die Klagebefugnis jener ehemaligen Gesellschafter der KG, die im Streitjahr Gesellschafter der KG waren und die nach § 40 Abs. 2 FGO in ihren Rechten verletzt waren, lebte wieder auf. Die Klagebefugnis ging nicht auf die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der KG über.
- 27** bb) Eine Klagebefugnis der Klägerin ergibt sich auch nicht aus § 48 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b FGO n.F. Ihr gegenüber ist weder der Gewinnfeststellungsbescheid vom 23.04.2020 noch die Einspruchsentscheidung vom 30.09.2020 ergangen. Ihr gegenüber hatte auch kein Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr zu ergehen, denn sie war im Streitjahr keine Gesellschafterin der KG.
- 28** cc) Klagebefugt gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b FGO n.F. war danach in Bezug auf den Gewinnfeststellungsbescheid vom 23.04.2020 und die Einspruchsentscheidung vom 30.09.2020 allein die Beigeladene. Sie war im Streitjahr Gesellschafterin der KG. Sie ist Inhaltsadressatin des Gewinnfeststellungsbescheids vom 23.04.2020 und der Einspruchsentscheidung vom 30.09.2020. Sie ist im Gewinnfeststellungsbescheid als Mitunternehmerin genannt; ihr werden laufende Einkünfte und Veräußerungsgewinne zugerechnet.
- 29** Allein die Beigeladene kann nach § 40 Abs. 2 FGO eine eigene Rechtsverletzung durch die angefochtenen selbständigen Feststellungen geltend machen. Die Klage zielt darauf, den nach § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b KStG steuerfreien Anteil am Gewinn der Beigeladenen aus der Veräußerung der Beteiligung an der F GmbH um ... € zu erhöhen und deren tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn im Sinne des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG entsprechend herabzusetzen (zur selbständigen Anfechtbarkeit dieser Feststellungen vgl. BFH-Urteile vom 28.05.2015 - IV R 26/12, BFHE 249, 536, BStBl II 2015, 797, Rz 17; vom 25.07.2019 - IV R 47/16, BFHE 265, 273, BStBl II 2020, 142, Rz 14 ff.; vom 27.07.2023 - IV R 15/20, BFHE 281, 45, BStBl II 2023, 1032, Rz 20, m.w.N.).
- 30** dd) Danach war die von der Klägerin erhobene Klage unzulässig. Der Erlass des Gewinnfeststellungsbescheids vom 13.11.2020 ändert hieran nichts. Er kann weder zur Auslegung der bereits zuvor eingelegten Klage herangezogen werden, noch führt der Erlass dieses Bescheids dazu, dass die unzulässige Klage "in die Zulässigkeit hineingewachsen" sein könnte.
- 31** Zum einen ist nicht ersichtlich, dass der Gewinnfeststellungsbescheid vom 13.11.2020 eine Klagebefugnis der Klägerin begründet hat. Der Gewinnfeststellungsbescheid vom 13.11.2020 ist nicht an die Klägerin als Gesellschafterin der KG gerichtet; ihr werden keine Einkünfte zugerechnet. Die Klägerin ist mithin nicht Inhaltsadressatin des Bescheids. Auch im Übrigen ist eine aus diesem Gewinnfeststellungsbescheid resultierende Beschwer der Klägerin nicht ersichtlich. Zum anderen konnte der Gewinnfeststellungsbescheid vom 13.11.2020 wegen der Unzulässigkeit der Klage nicht gemäß § 68 FGO zum Gegenstand des (laufenden) Klageverfahrens werden (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.2008 - I R 29/08, BFHE 224, 195, BStBl II 2009, 539, unter II.2.d bb [Rz 16]; BFH-Beschluss vom 31.01.2008 - IV B 153/06, BFH/NV 2008, 1135, unter 2.b [Rz 7]). Über die Rechtmäßigkeit dieses Gewinnfeststellungsbescheids konnte daher nicht in diesem finanzgerichtlichen Verfahren entschieden werden.
- 32** 3. Die Sache ist spruchreif. Die Klage ist aus den dargelegten Gründen unzulässig. Sie ist daher abzuweisen.

- 33** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1, § 139 Abs. 4 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht zu erstatten. Voraussetzung für eine Billigkeitsentscheidung nach § 139 Abs. 4 FGO ist, dass der Beigeladene den obsiegenden Beteiligten unterstützt hat (z.B. BFH-Urteil vom 04.05.2000 - IV R 10/99, BFHE 191, 529, BStBl II 2002, 850, unter 4. [Rz 45]). Hieran fehlt es.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de