

Urteil vom 21. April 2026, VIII R 27/23

Zur Revision einer bereits während des Klageverfahrens vollbeendeten Personengesellschaft

ECLI:DE:BFH:2026:U.210426.VIIIR27.23.0

BFH VIII. Senat

ERVV § 2 Abs 1 S 1, FGO § 155 S 1 Halbs 1, FGO § 40 Abs 2, FGO § 48 Abs 1 Nr 1 Buchst a, FGO § 48 Abs 1 Nr 1 Buchst b, FGO § 52a Abs 2, FGO § 52a Abs 6 S 2, FGO § 60 Abs 3, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 2, ZPO § 239 Abs 1, ZPO § 246 Abs 1, AO § 360 Abs 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 17. August 2023, Az: 9 K 10136/21

Leitsätze

NV: Ergeht gegen eine während des Klageverfahrens vollbeendete und damit nicht mehr existierende Personengesellschaft, die als Prozessstandschafterin der Feststellungsbeteiligten Klage erhoben hatte, ein klageabweisendes Urteil betreffend einen gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheid, ist diese berechtigt, das gegen sie ergangene Urteil im Wege der Revision zu beseitigen.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 17.08.2023 - 9 K 10136/21 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GbR, betrieb vom 02.01.2014 bis zum 31.12.20xx eine Steuerberatungssozietät. Gesellschafter der Klägerin waren im Jahr 2018 (Streitjahr) die Steuerberater A und B zu je 50 %.
- 2** Im Feststellungsverfahren ermittelte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) nicht abziehbare Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a des Einkommensteuergesetzes (EStG), die er dem laufenden Gesamthandsgewinn hinzurechnete (Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr vom 16.07.2020). Das Einspruchsverfahren führte nach entsprechendem Hinweis zu einer verbösernden Feststellung. Das FA rechnete dem laufenden Gesamthandsgewinn höhere und dem Sonderbetriebsgewinn des B erstmals nicht abziehbare Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG hinzu (Einspruchsentscheidung vom 22.06.2021). Eine notwendige Hinzuziehung des B zum Einspruchsverfahren (gemäß § 360 Abs. 3 der Abgabenordnung --AO--) unterblieb.
- 3** Am 23.07.2021 hat die Klägerin, vertreten durch ihre Gesellschafter, Klage erhoben.
- 4** Mit Ablauf des 31.12.20xx schied A aus der Klägerin aus; B betrieb die Steuerkanzlei fortan als Einzelkanzlei. Das FA und das Finanzgericht (FG) erhielten davon keine Kenntnis. Dieser Umstand wurde erstmals in der Revisionsbegründung von den Prozessbevollmächtigten erwähnt.

- 5 Mit Beschluss vom 10.07.2023 hat das FG den B zum Klageverfahren notwendig beigelegt (§ 60 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 6 Das FG hat die Klage mit Gerichtsbescheid vom 17.08.2023 abgewiesen. Ein Antrag auf mündliche Verhandlung ist nicht gestellt worden. Die Begründung des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 1666 wiedergegeben.
- 7 Die Revision gegen die Vorentscheidung ist unter Bezeichnung der GbR als Klägerin sowie unter ausdrücklicher Benennung der Steuerberater A und B als Prozessbevollmächtigte eingelegt worden.
- 8 Nachdem die Revisionsbegründungsfrist von der Senatsvorsitzenden aufgrund mehrfacher Fristverlängerungsanträge verlängert worden war, ist dem Bundesfinanzhof (BFH) zum Fristablauf am 15.01.2024 eine Revisionsbegründungsschrift des Prozessbevollmächtigten B über dessen besonderes elektronisches Steuerberaterpostfach (beSt) im Dateiformat DOCX übermittelt worden.
- 9 Hierauf ist den Prozessbevollmächtigten zunächst mit am 16.01.2024 an das beSt des Prozessbevollmächtigten B übermitteltem Schreiben der Geschäftsstelle des Senats unter Bezugnahme auf § 52a Abs. 6 FGO mitgeteilt worden, dass Schriftsätze in einem für das Gericht zur Bearbeitung geeigneten Format zu übermitteln sind. Sie sind zugleich aufgefordert worden, die Revisionsbegründung in einem solchen Format nachzureichen und die inhaltliche Übereinstimmung mit dem zuerst eingereichten Dokument zu bestätigen. Ein weiterer entsprechender Hinweis der Geschäftsstelle ist am 18.01.2024 ergangen.
- 10 Hierauf hat der Prozessbevollmächtigte B am 18.01.2024 über sein beSt beim BFH die Revisionsbegründungsschrift im Dateiformat PDF nachgereicht und zugleich die inhaltliche Übereinstimmung des zunächst eingereichten und des nachgereichten Schriftsatzes bestätigt.
- 11 In der Revisionsbegründungsschrift hat der Prozessbevollmächtigte B erstmals mitgeteilt, dass die GbR durch das Ausscheiden des A beendet und dass die Steuerkanzlei seitdem von B als Einzelkanzlei weitergeführt worden ist.
- 12 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 17.08.2023 - 9 K 10136/21 aufzuheben.
- 13 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14 Das FA und das dem Revisionsverfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen haben sich zum Ausscheiden des A aus der Klägerin während des Klageverfahrens nicht eingelassen.

Entscheidungsgründe

II.

- 15 Die Revision ist zulässig. Die Klägerin ist zur Revisionseinlegung berechtigt (unten II.1.a) und hat die Revisionsbegründungsfrist gewahrt (unten II.1.b). Die Revision ist begründet, weil das Urteil des FG verfahrensfehlerhaft gegen die nicht mehr existierende Klägerin ergangen ist; dies führt zur Aufhebung der Vorentscheidung (unten II.2.). Die Sache ist nicht spruchreif; der Senat verweist den Streitfall an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurück (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO) (unten II.3.).
- 16 1. Die Revision ist zulässig.
- 17 a) Die Klägerin ist zur Revisionseinlegung berechtigt. Zwar ist sie aufgrund des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters A und der Anwachsung des Gesellschaftersanteils von A auf B zum Ablauf des 31.12.20xx --das heißt während des finanzgerichtlichen Verfahrens-- zivilrechtlich vollbeendet worden, wodurch A und B als prozessuale Rechtsnachfolger in den Rechtsstreit eingetreten sind (unten II.3.a). Allerdings ist das Urteil des FG (mangels Kenntnis dieses Umstands) gegen die Klägerin ergangen. Sie ist berechtigt, das zu Unrecht gegen sie ergangene Urteil zu beseitigen. Für dieses Begehren ist die vollbeendete Klägerin bis zum rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens als beteiligten- und prozessfähig zu behandeln (ständige Rechtsprechung, vgl. nur BFH-Urteil vom 28.03.2000 - VIII R 6/99, BFH/NV 2000, 1074, unter II.1. [Rz 12], m.w.N.; Beschluss des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 31.05.2010 - II ZB 9/09, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2010, 3100, Rz 9, m.w.N.).

- 18 b) Die Revision ist fristgerecht begründet worden (§ 124 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 19 aa) Nach § 52a Abs. 1 FGO in der bis zum 16.07.2024 anzuwendenden Fassung können unter anderem schriftlich einzureichende Anträge der Beteiligten nach Maßgabe von § 52a Abs. 2 bis 6 FGO als elektronische Dokumente bei Gericht eingereicht werden. Das elektronische Dokument muss für die Bearbeitung durch das Gericht geeignet sein (§ 52a Abs. 2 Satz 1 FGO). Nach § 52a Abs. 2 Satz 2 FGO bestimmt die Bundesregierung durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates technische Rahmenbedingungen für die Übermittlung und die Eignung zur Bearbeitung durch das Gericht. Nach dem auf dieser Grundlage erlassenen § 2 Abs. 1 Satz 1 der Elektronischer-Rechtsverkehr-Verordnung (ERVV) ist das elektronische Dokument im Dateiformat PDF zu übermitteln. Ist ein elektronisches Dokument für das Gericht zur Bearbeitung nicht geeignet, ist dies nach § 52a Abs. 6 Satz 1 FGO dem Absender unter Hinweis auf die Unwirksamkeit des Eingangs unverzüglich mitzuteilen. Das Dokument gilt als zum Zeitpunkt der früheren Einreichung eingegangen, sofern der Absender es unverzüglich in einer für das Gericht zur Bearbeitung geeigneten Form nachreicht und glaubhaft macht, dass es mit dem zuerst eingereichten Dokument inhaltlich übereinstimmt (§ 52a Abs. 6 Satz 2 FGO).
- 20 bb) Danach ist die Revisionsbegründungsfrist im Streitfall aufgrund der Eingangsfiktion nach § 52a Abs. 6 Satz 2 FGO gewahrt worden.
- 21 § 2 Abs. 1 Satz 1 ERVV i.V.m. § 52a Abs. 2 Satz 2 FGO ordnet nach seinem Wortlaut ("ist") bei führender elektronischer Akte wie im BFH (BFH-Beschluss vom 30.08.2024 - V R 1/24, BFHE 284, 492, BStBl II 2024, 834, Rz 3 und 16; Anordnung des Präsidenten des BFH vom 16.08.2022 im amtlichen Teil des Bundesanzeigers vom 09.09.2022 B4 i.V.m. § 2 Satz 2 der Bundesgerichte-Aktenführungsverordnung a.F.) das für die Übermittlung als elektronisches Dokument zu verwendende Dateiformat PDF verpflichtend an. Ein Dokument, das nicht in diesem Dateiformat eingereicht wird, ist nicht formgerecht und wird nicht wirksam an das Gericht übermittelt (BFH-Beschluss vom 30.08.2024 - V R 1/24, BFHE 284, 492, BStBl II 2024, 834, Rz 5 ff.). Die Pflicht zur Verwendung des Dateiformats PDF bei Einreichung elektronischer Dokumente ist auch verfassungsgemäß (Anschluss an BFH-Beschluss vom 30.08.2024 - V R 1/24, BFHE 284, 492, BStBl II 2024, 834, Rz 11 ff.).
- 22 Zwar hat die am 15.01.2024 beim BFH (§ 120 Abs. 2 Satz 2 FGO) im Dateiformat DOCX eingegangene Revisionsbegründungsschrift angesichts ihrer Formunwirksamkeit die verlängerte Revisionsbegründungsfrist (§ 120 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 und Satz 3 FGO) nicht gewahrt. Allerdings ist diese Formunwirksamkeit geheilt worden. Gemäß § 52a Abs. 6 Satz 2 FGO gilt die Revisionsbegründungsschrift als zum 15.01.2024 (Zeitpunkt der früheren Einreichung) --und damit fristgerecht-- eingegangen, da der Prozessbevollmächtigte B sie auf die Hinweise der Geschäftsstelle des Senats am 18.01.2024 noch "unverzüglich" (vgl. § 121 Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) im Dateiformat PDF nachgereicht und zugleich glaubhaft gemacht hat, dass das nachgereichte Dokument mit dem zuerst eingereichten Schriftsatz inhaltlich übereinstimmt.
- 23 2. Die Revision ist begründet, weil das Urteil des FG verfahrensfehlerhaft gegen die --angesichts ihrer Vollbeendigung (oben II.1.a)-- nicht mehr existierende Klägerin ergangen ist. Dies führt zur Aufhebung der Vorentscheidung. Dabei kann dahingestellt bleiben, ob das FG-Urteil schon keine Rechtswirkungen entfaltet (so z.B. BGH-Beschluss vom 31.05.2010 - II ZB 9/09, NJW 2010, 3100, Rz 11, m.w.N.) beziehungsweise --mit anderen Worten-- unwirksam ist (so z.B. BGH-Urteil vom 04.04.2014 - V ZR 110/13, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 2014, 903, Rz 7). Denn jedenfalls ist anerkannt, dass selbst solche wirkungslosen beziehungsweise unwirksamen Urteile durch Rechtsmittel --und zwar auch des betroffenen Adressaten-- beseitigt werden können (vgl. nur BGH-Beschluss vom 31.05.2010 - II ZB 9/09, NJW 2010, 3100, Rz 11 a.E., m.w.N.; vgl. auch zu einem gegen den falschen Beklagten ergangenen FG-Urteil die BFH-Urteile vom 21.06.1994 - VIII R 24/92, BFH/NV 1994, 763, unter II. [Rz 18 f.]; vom 13.12.2022 - VIII R 33/20, BFHE 278, 422, BStBl II 2023, 663, Rz 14).
- 24 3. Der Senat kann nur über die Aufhebung des gegen die vollbeendete Klägerin ergangenen FG-Urteils entscheiden. Die Sache ist nicht spruchreif, soweit A und B als prozessuale Rechtsnachfolger und richtige Kläger nicht am Revisionsverfahren beteiligt waren. Daher ist der Streitfall zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 25 a) Mit ihrer Vollbeendigung zum Ablauf des 31.12.20xx entfiel während des finanzgerichtlichen Verfahrens die Beteiligtenstellung und Klagebefugnis der Klägerin. Gegen sie durfte daher kein Urteil mehr ergehen (oben II.2.).
- 26 b) A und B traten als prozessuale Rechtsnachfolger der Klägerin in den Rechtsstreit ein, soweit sie durch die angefochtenen Feststellungen in eigenen Rechten verletzt sein können. Dies ist hinsichtlich der angefochtenen

Feststellung der Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns für A und B, hinsichtlich der Feststellung des Sonderbetriebsgewinns nur für B der Fall.

- 27** aa) Nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a FGO i.d.F. des Art. 27 des Kreditwirtschaftsförderungsgesetzes vom 22.12.2023 (BGBl. I 2023 Nr. 411) --FGO n.F.--, der auch für im Zeitpunkt des Inkrafttretens bereits anhängige Klage- und Revisionsverfahren gilt (z.B. BFH-Urteile vom 08.08.2024 - IV R 1/20, BFHE 286, 25, BStBl II 2025, 122, Rz 25; vom 10.10.2024 - IV R 1/22, BFHE 286, 495, BStBl II 2025, 294, Rz 41; vom 19.11.2024 - VIII R 29/23, BFHE 287, 25, BStBl II 2025, 723, Rz 20; vom 14.01.2025 - VIII R 36/23, BFH/NV 2025, 682, Rz 15; vom 04.02.2025 - VIII R 4/22, BFHE 287, 457, BStBl II 2025, 450, Rz 19; vom 10.04.2025 - IV R 21/22, BFHE 287, 477, BStBl II 2025, 727, Rz 18; vom 07.05.2025 - IV R 10/23, BFH/NV 2025, 1299, Rz 23; a.A. unter Umständen BFH-Urteil vom 26.03.2025 - I R 4/24 (I R 80/12), BFH/NV 2025, 1181, Rz 11), ist die rechtsfähige Personenvereinigung (vgl. dazu § 14a Abs. 2 AO) befugt, als Prozessstandschafterin für ihre Gesellschafter Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid zu erheben.
- 28** bb) Tritt die Vollbeendigung der rechtsfähigen Personengesellschaft (oben II.1.a) --wie im Streitfall-- während des finanzgerichtlichen Verfahrens ein, sind grundsätzlich die durch die angefochtenen selbständigen Feststellungen im Sinne des § 40 Abs. 2 FGO beschwerten Gesellschafter, die im Streitzeitraum an der Personengesellschaft beteiligt waren, als deren prozessuale Rechtsnachfolger anzusehen (§ 48 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b FGO n.F.; vgl. z.B. BFH-Urteile vom 25.04.2006 - VIII R 52/04, BFHE 214, 40, BStBl II 2006, 847, unter II.A.1.b und c [Rz 36 und 41]; vom 28.10.2008 - VIII R 71/06, nicht veröffentlicht --n.v.--, unter III.1.b [Rz 22]; vom 06.02.2025 - IV R 7/22, BFHE 288, 207, BStBl II 2025, 628, Rz 20; vom 07.05.2025 - IV R 10/23, BFH/NV 2025, 1299, Rz 23). Zugleich erlischt die Befugnis der Personengesellschaft, in Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe gegen den Gewinnfeststellungsbescheid einlegen zu können (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 07.05.2025 - IV R 10/23, BFH/NV 2025, 1299, Rz 23; vom 20.11.2018 - VIII R 39/15, BFHE 263, 112, BStBl II 2019, 239, Rz 19). Die Beteiligtenstellung und die Prozessführungsbefugnis gehen mit der Vollbeendigung nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger über (BFH-Urteil vom 06.02.2025 - IV R 7/22, BFHE 288, 207, BStBl II 2025, 628, Rz 20). Insoweit gelten bei einer zivilrechtlichen Vollbeendigung der Personengesellschaft im Ergebnis dieselben Grundsätze wie vor der Neufassung des § 48 FGO (vgl. BFH-Urteile vom 08.08.2024 - IV R 1/20, BFHE 286, 25, BStBl II 2025, 122, Rz 26; vom 07.05.2025 - IV R 10/23, BFH/NV 2025, 1299, Rz 23, 24; vom 12.06.2025 - IV R 28/22, BFHE 289, 379, BStBl II 2025, 910, Rz 29).
- 29** cc) Für die Feststellung der Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns sind nach den vorstehenden Grundsätzen A und B als prozessuale Rechtsnachfolger der Klägerin anzusehen. Für die Feststellung des Sonderbetriebsgewinns des B ist hingegen allein dieser prozessualer Rechtsnachfolger der Klägerin, da nur er hinsichtlich dieser gesellschaftsbezogenen Feststellung im Sinne des § 40 Abs. 2 FGO beschwert ist (und eigenständig klagebefugt im Sinne des § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO ist; vgl. dazu nur BFH-Beschluss vom 23.12.2005 - VIII R 10/04, BFH/NV 2006, 790, unter II.1. [Rz 3]).
- 30** Gegenstand des Rechtsstreits im Klageverfahren sind die Feststellung der Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns sowie die Feststellung des Sonderbetriebsgewinns des B als verfahrensrechtlich eigenständige Feststellungen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 16.03.2017 - IV R 31/14, BFHE 257, 292, BStBl II 2019, 24; vom 19.09.2024 - IV R 5/20, BFH/NV 2025, 149, Rz 31). Denn zum einen streiten die Beteiligten darum, ob das FA geltend gemachte Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG --das heißt eine unselbständige Besteuerungsgrundlage-- als nicht abziehbar behandeln und dem laufenden Gesamthandsgewinn hinzurechnen durfte (vgl. BFH-Urteile vom 27.09.2023 - IV R 8/21, BFHE 281, 534, BStBl II 2024, 110, Rz 27; vom 06.12.2018 - IV R 15/17, BFH/NV 2019, 526, Rz 15 und 24). Zum anderen ist streitig, ob das FA geltend gemachte Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG --das heißt eine unselbständige Besteuerungsgrundlage-- als nicht abziehbar behandeln und dem Sonderbetriebsgewinn des B hinzurechnen durfte.
- 31** c) Mangels Beteiligung von A und B als den richtigen Klägern am Revisionsverfahren kann der Senat nicht in der Sache selbst entscheiden. A und B als prozessuale Rechtsnachfolger der Klägerin haben keine Revision eingelegt (vgl. BFH-Urteil vom 13.12.2022 - VIII R 33/20, BFHE 278, 422, BStBl II 2023, 663, Rz 23 f.).
- 32** 4. Der Senat erteilt für den zweiten Rechtsgang die folgenden prozessualen Hinweise:
- 33** a) Seit dem Eintritt der prozessualen Rechtsnachfolge von A und B zum Ablauf des 31.12.20xx (oben II.3.b) ist das finanzgerichtliche Klageverfahren unterbrochen.
- 34** Der Eintritt des prozessualen Rechtsnachfolgers ist verfahrensrechtlich wie ein Fall der Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 239 Abs. 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) zu beurteilen und löst --vorbehaltlich

einer Vertretung durch einen Prozessbevollmächtigten gemäß § 246 Abs. 1 Halbsatz 1 ZPO-- eine Unterbrechung aus (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 25.04.2006 - VIII R 52/04, BFHE 214, 40, BStBl II 2006, 847, unter II.A.1.b [Rz 36]; vom 06.02.2025 - IV R 7/22, BFHE 288, 207, BStBl II 2025, 628, Rz 21).

- 35** Im Streitfall war während des finanzgerichtlichen Klageverfahrens aber kein Prozessbevollmächtigter für die Klägerin bestellt. Für diese Auslegung der Klageschrift --die der Senat ohne Bindung an die Feststellungen des FG selbst vornehmen kann (z.B. BFH-Urteile vom 09.07.1999 - VIII R 17/97, BFHE 189, 302, BStBl II 2000, 306, unter I. [Rz 10]; vom 09.01.2019 - IV R 27/16, BFHE 263, 438, BStBl II 2020, 11, Rz 19)-- spricht zum einen bereits der Umstand, dass im Rubrum der Klageschrift vom 19.07.2021 kein Prozessbevollmächtigter benannt wurde. Außerdem wurde die Klage auch nicht (ausdrücklich) "namens und in Vollmacht" der Klägerin oder mit einer sinngemäßen Formulierung erhoben. Auch im weiteren Verlauf des Klageverfahrens ist keine Prozessbevollmächtigung angezeigt worden.
- 36** b) Der Rechtsstreit ist für A und B weiterhin beim FG anhängig; seine Fortführung richtet sich nach den allgemein geltenden Regeln (BFH-Urteil vom 17.07.2008 - I R 3/08, n.v., unter II.3. [Rz 7]). Das FG wird im zweiten Rechtsgang A und B zur Abgabe einer Erklärung aufzufordern haben, ob sie das unterbrochene Verfahren gemäß § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 239 Abs. 1 ZPO aufnehmen wollen (vgl. BFH-Urteil vom 22.11.1988 - VIII R 90/84, BFHE 155, 250, BStBl II 1989, 326, unter 3. [Rz 17]).
- 37** c) Würde der Rechtsstreit nur von einem der Feststellungsbeteiligten (A oder B) aufgenommen, hätte das FG eine notwendige Beiladung des nicht aufnehmenden Feststellungsbeteiligten gemäß § 60 Abs. 3 FGO zu prüfen. Der während der Unterbrechung des Klageverfahrens ergangene Beiladungsbeschluss des FG vom 10.07.2023 für B ist ohne rechtliche Wirkung (vgl. nur BFH-Beschluss vom 06.12.2005 - XI B 116/04, BFH/NV 2006, 951, unter 2.b [Rz 5 f.]; Thürmer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 74 FGO Rz 243).
- 38** d) Die unterlassene notwendige Hinzuziehung des B zum Einspruchsverfahren hinsichtlich der verbösernden höheren Feststellung seines Sonderbetriebsgewinns ist dadurch geheilt worden, dass er auch insoweit als prozessualer Rechtsnachfolger in den Rechtsstreit eingetreten und damit Hauptbeteiligter geworden ist.
- 39** Die (bislang wirkungslose) notwendige Beiladung des B zum Klageverfahren (§ 60 Abs. 3 FGO) konnte den Mangel seiner unterlassenen Hinzuziehung zum Einspruchsverfahren (§ 360 Abs. 3 AO) nicht heilen. Eine solche Heilung würde nämlich erfordern, dass sich der Regelungsgehalt des angefochtenen Verwaltungsakts durch die Einspruchsentscheidung nicht geändert hätte und keine Fehler im Sinne des § 126 AO vorlägen (BFH-Urteile vom 19.07.1985 - II R 73/85, BFHE 157, 321, BStBl II 1989, 851 [Rz 16]; vom 22.11.1988 - VIII R 62/85, BFHE 155, 322, BStBl II 1989, 359, unter I.2. [Rz 18 f.]). Im Streitfall hatte sich der Regelungsgehalt des angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheids vom 16.07.2020 aber durch die (verbösernde) Einspruchsentscheidung vom 22.06.2021 geändert.
- 40** Mit dem Eintritt des B als prozessualen Rechtsnachfolger der Klägerin ist die im Einspruchsverfahren unterlassene Hinzuziehung jedoch geheilt worden (im Ergebnis ebenso BFH-Beschluss vom 25.04.2006 - VIII R 52/04, BFHE 214, 40, BStBl II 2006, 847, unter II.B.1. [Rz 55]; von Wedelstädt, AO-StB 2007, 46, 48; Bartone in Gosch, AO § 360 Rz 62 f.; Koenig/Cöster, Abgabenordnung, 6. Aufl., § 360 Rz 49 f.; wohl auch Leipold in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 360 AO Rz 182 f., 186). Der prozessuale Rechtsnachfolger im Klageverfahren ist nicht in gleichem Maße schutzbedürftig wie ein Beigeladener, da er aufgrund seiner Stellung als Kläger auf das Verfahren stärkeren Einfluss nehmen kann, als es ein Beigeladener vermag (vgl. auch bereits BFH-Urteil vom 17.07.1985 - II R 228/82, BFHE 144, 155, BStBl II 1985, 675, unter 2. [Rz 10]).
- 41** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de