

Urteil vom 27. September 2017, I R 62/15

Goldgeschäfte als Gewerbebetrieb - Notwendige Beiladung der Personengesellschaft im Klageverfahren gegen einen negativen Feststellungsbescheid

ECLI:DE:BFH:2017:U.270917.IR62.15.0

BFH I. Senat

EStG § 15 Abs 2 S 1, AO § 180 Abs 5 Nr 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 60 Abs 3, EStG § 4 Abs 3, EStG VZ 2007

vorgehend FG München, 28. Juni 2015, Az: 7 K 928/13

Leitsätze

1. NV: Ob der An- und Verkauf von Gold als Gewerbebetrieb oder als private Vermögensverwaltung anzusehen ist, muss anhand der Besonderheiten von Goldgeschäften beurteilt werden. Die Grundsätze des Wertpapierhandels sind auf den Handel mit physischem Gold nicht übertragbar (Anschluss an BFH-Urteil vom 19. Januar 2017 IV R 50/14, BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456).
2. NV: Die ausländische Personengesellschaft ist bei einer Klage der Gesellschafter gegen einen Bescheid, mit dem eine Feststellung gemäß § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO abgelehnt wird (negativer Feststellungsbescheid), grundsätzlich notwendig zum Klageverfahren beizuladen.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 29. Juni 2015 7 K 928/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wohnten im Streitjahr (2007) im Inland. Sie waren als Gesellschafter der Firma TP, London, wie folgt beteiligt: Der Kläger zu 1. mit 84,50 %, der Kläger zu 2. mit 14,50 % und der Kläger zu 3. mit 1 %. Die TP ist eine Personengesellschaft in der Rechtsform einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts nach britischem Recht, die am 18. September 2007 gegründet und nicht im britischen Handelsregister eingetragen wurde. Laut Gesellschaftsvertrag sind alle Gesellschafter einstimmig geschäftsführungsbefugt. Gesellschaftszweck der Firma ist der Handel, insbesondere mit Edelmetallen, anderen Metallen sowie mit anderen Rohstoffen. Mit Wirkung zum 31. Dezember 2008 wurde der Geschäftsbetrieb der TP verkauft.
- 2 Die TP mietete im September des Streitjahres ein Büro in London an. Personal wurde nicht eingestellt. Sämtliche Geschäfte wurden von den Gesellschaftern der TP persönlich durchgeführt. So hielten sich die Kläger ab 18. September 2007 bis April 2008 abwechselnd an verschiedenen Tagen in London auf. Im Zusammenhang mit der Anmietung des Büros wurden verschiedene Serviceleistungen (Sekretariat, Kurierdienst etc.) in Anspruch genommen.
- 3 Am 22. Oktober 2007 schloss die TP mit der Z-Bank (Bank) in Zürich einen Rahmenkreditvertrag über eine Darlehensgewährung von ... US-Dollar (USD) für den Goldkauf ab. Die Zinsen orientierten sich an den kurzfristigen Kapitalmarktzinsen (Libor + 0,5 %). Die Darlehen hatten eine Laufzeit von 14 Tagen und konnten mit dieser Frist prolongiert werden. Zu den eingeräumten Sicherheiten gehörten u.a. das im Golddepot gehaltene physische Gold

sowie Put- und Call-Optionen. Wegen der Schnelligkeit des Handels wurden keine schriftlichen Verträge abgeschlossen, die Optionspreise wurden mit den Vertragspartnern telefonisch ausgehandelt und über die An- und Verkäufe der Optionen schriftlich abgerechnet. Am 13. Dezember 2007 sind der TP Kredite über ... USD und ... USD bis zum 27. Dezember 2007 bereitgestellt worden.

- 4 Im Jahr 2007 tätigte die TP im Zeitraum 31. Oktober 2007 bis 21. Dezember 2007 insgesamt 15 Ankäufe von ... Unzen (oz) Gold für ... USD und im Zeitraum 12. Dezember bis 21. Dezember 2007 insgesamt vier Verkäufe von ... oz Gold für ... USD. Im Jahr 2008 erfolgten am 3. April 2008 zwei Ankäufe von ... oz für ... USD und vier Verkäufe von ... oz für ... USD, letztmals dann ein Verkauf am 21. Mai 2008. Hinsichtlich der Goldgeschäfte wurde die TP ausschließlich auf eigene Rechnung tätig. Mit Dritten sind keine Handelsgeschäfte oder andere Umsätze ausgeführt worden.
- 5 Wie bei den Optionen wurde der Handel mit Gold telefonisch durchgeführt. Die Geschäfte wurden ausschließlich über die Bank abgewickelt. Ein eigenes Depot für das Gold wurde nicht gehalten, die Goldbarren wurden unter der Depotnummer der TP im Tresor der Bank gelagert. Zum Stichtag 31. Dezember 2007 ist der physisch vorhandene Goldbestand inventarisiert und mit ... Gramm zu einem Wert von ... USD und mit ... oz zu einem Wert von ... USD, d.h. insgesamt ... USD festgestellt worden. Außerdem verzeichnete die TP zum 31. Dezember 2007 in ihrem Bestand Optionen in Höhe von ... USD.
- 6 Die TP hatte unmittelbar nach ihrer Gründung ein Rechnungswesen eingerichtet und die in Großbritannien bestehenden Buchführungspflichten durch einen englischen Steuerberater erfüllen lassen. Eine Verpflichtung zur Bilanzierung zum 31. Dezember 2007 bestand nicht. Die Kläger wurden mit der TP in Großbritannien als gewerbliche Mitunternehmerschaft (Erzielung von "Trading and Professional Business Income") zur Einkommensteuer veranlagt. Aus der englischen Gewinn- und Verlustrechnung zum 31. Dezember 2007 ("detailed trading and profit and loss account excluding stock and including put premiums paid") ergab sich ein Verlust ("net loss for the period") von ... Pfund Sterling. Für das Jahr 2007 wurde in Großbritannien keine Steuer festgesetzt. Aufgrund des abweichenden steuerlichen "fiscal year" war erstmals für 2008 eine Steuererklärung abzugeben. Aus der englischen Gewinnermittlung per 5. April 2008 ergab sich ein Gewinn der TP in Höhe von ... Pfund Sterling. Eine Bilanz ist nicht erstellt worden.
- 7 Für den deutschen Fiskus ermittelte die TP ihren Gewinn nach einer Einnahmen-Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG). Infolge der in 2007 getätigten Ankäufe und der angefallenen Kosten (Miete, Bürokosten, Gebühren) ergab sich ein Gesamtverlust von ... Pfund Sterling (... €).
- 8 Die TP reichte für das Streitjahr eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der nach Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) steuerfreien Einkünfte aus Gewerbebetrieb für Zwecke des Progressionsvorbehalts beim Finanzamt Aschaffenburg ein. Der nach DBA von der deutschen Einkommensteuer freizustellende Verlust war entsprechend der Aufstellung über die "Einkünfte gemäß § 4 Abs. 3 EStG" mit ... € angegeben, die negativen Einkünfte wurden für Zwecke des Progressionsvorbehalts entsprechend den Beteiligungsquoten verteilt.
- 9 Dem folgte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) nicht. Vielmehr erließ es einen negativen Feststellungsbescheid. Eine Feststellung nach § 180 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) sei nicht zu treffen, da keine gewerblichen, nach dem DBA steuerfreien Einkünfte vorlägen. Die TP sei vermögensverwaltend tätig gewesen. Die dagegen gerichteten Einsprüche der Kläger wurden als unbegründet zurückgewiesen.
- 10 Die Klage blieb ebenfalls erfolglos (Finanzgericht --FG--München, Urteil vom 29. Juni 2015 7 K 928/13, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 1931).
- 11 Dagegen wenden sich die Kläger mit ihren Revisionen. Sie rügen die Verletzung sachlichen und formellen Rechts.
- 12 Die Kläger beantragen (sinngemäß) jeweils, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und den negativen Feststellungsbescheid vom 10. Mai 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. Februar 2013 dahingehend abzuändern, dass nach dem DBA Großbritannien von der Bemessungsgrundlage ausgenommene negative Einkünfte in Höhe von ... € festgestellt und diese in Höhe der Beteiligungsquoten auf sie verteilt werden.
- 13 Das FA beantragt, die Revisionen der Kläger als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revisionen der Kläger sind begründet. Sie führen zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat es verfahrensfehlerhaft unterlassen, die TP nach § 60 Abs. 3 FGO (notwendig) beizuladen. Eine unterbliebene notwendige Beiladung stellt einen vom Revisionsgericht von Amts wegen zu prüfenden Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens dar (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. Mai 2016 IV R 27/13, BFH/NV 2016, 1559, m.w.N.).
- 15** 1. 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 sind, zum Verfahren beigegeben werden (z.B. BFH-Urteil vom 4. November 2003 VIII R 38/01, BFH/NV 2004, 1372, m.w.N.).
- 16** a) Nach der Rechtsprechung des BFH gilt § 48 FGO auch dann, wenn die Feststellungen der aus einer ausländischen Personengesellschaft erzielten und dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO umstritten sind. Danach ist grundsätzlich die ausländische Personengesellschaft (§ 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO) klagebefugt; die Klagebefugnis der Gesellschafter ist an das Vorliegen einer der in § 48 Abs. 1 Nr. 2 bis 5 FGO genannten Tatbestände gebunden (Senatsurteil vom 18. August 2015 I R 42/14, BFH/NV 2016, 164; BFH-Urteil vom 19. Januar 2017 IV R 50/13, BFH/NV 2017, 751).
- 17** b) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind bei einem negativen Feststellungsbescheid neben der Gesellschaft nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO auch die Gesellschafter selbst klagebefugt (z.B. Senatsurteil in BFH/NV 2016, 164, sowie BFH-Urteile in BFH/NV 2004, 1372; vom 11. November 2014 VIII R 37/11, juris; in BFH/NV 2017, 751). Ein negativer Feststellungsbescheid liegt auch dann vor, wenn das FA --wie hier-- die Durchführung eines Feststellungsverfahrens nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO mit der Begründung ablehnt, es seien keine nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage ausgenommenen Einkünfte gegeben (BFH-Urteil in BFH/NV 2017, 751).
- 18** c) Bei Anwendung dieser Grundsätze ist im Streitfall die gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO klagebefugte TP notwendig zum Klageverfahren der Gesellschafter beizuladen.
- 19** aa) Der Senat geht hierbei davon aus, dass die Kläger (nur) persönlich in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter und nicht (zugleich) in ihrer Eigenschaft als (einzelvertretungsberechtigte) Geschäftsführer der TP in deren Namen gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO Klage erhoben haben.
- 20** Erheben sämtliche Gesellschafter einer GbR Klage gegen einen Feststellungsbescheid und sind sie ohne Ausnahme persönlich klagebefugt, so ist zwar in der Regel davon auszugehen, dass sie sowohl im Namen der Gesellschaft als auch im eigenen Namen klagen und infolgedessen ein Beiladungserfordernis (entweder hinsichtlich der Gesellschaft oder hinsichtlich einzelner Gesellschafter) nicht besteht (BFH-Urteile vom 19. August 1999 IV R 13/99, BFHE 190, 11, BStBl II 2000, 85; vom 23. September 2009 IV R 21/08, BFHE 227, 31, BStBl II 2010, 337). Auch ist die TP in den Senat bindender Weise (§ 118 Abs. 2 FGO) vom FG als eine der deutschen GbR entsprechende Gesellschaft qualifiziert worden. Dennoch kommt diese Auslegungsregel im Streitfall nicht zum Tragen, weil die sachkundig vertretenen Kläger in der Klageschrift mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck gebracht haben, dass sie nur in ihrer Funktion als persönlich klagebefugte Gesellschafter um gerichtlichen Rechtsschutz nachsuchen (vgl. Urteilsanmerkungen ohne Autorenangabe in Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2000, 197). Dies folgt aus der dem Senat obliegenden (vgl. Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 118 Rz 48, m.w.N.) Auslegung der Klageschrift. So werden die Kläger ausdrücklich und wiederholt in ihrer Eigenschaft "als inländische Beteiligte" der Firma TP angesprochen und es ist stets die Rede von den "Klägern" und nicht auch von der TP als der Klägerin. Die Formulierung, die Kläger "sind bzw. waren sämtliche Gesellschafter der ... GbR als inländische Beteiligte an der (TP)", ist unklar und lässt sogar die Möglichkeit offen, dass die Kläger als ehemalige Gesellschafter geklagt haben könnten. In dieser Eigenschaft können sie aber nicht mehr als Geschäftsführer i.S. des § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO wirksam ein Prozessrechtsverhältnis für die TP begründen.

- 21** bb) Bei dem angegriffenen Feststellungsbescheid handelt es sich um einen negativen Feststellungsbescheid. Die TP ist gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO befugt, gegen diesen zu klagen (BFH-Urteile vom 24. Mai 1977 IV R 47/76, BFHE 122, 400, BStBl II 1977, 737, Rz 81; vom 21. Mai 1992 IV R 47/90, BFHE 168, 217, BStBl II 1992, 865, Rz 6). Es gilt im Übrigen der Grundsatz, dass eine Personengesellschaft wegen der ihr von der FGO zugedachten zentralen Rolle für die Prozessführung am Klageverfahren zu beteiligen ist (vgl. Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 60 FGO Rz 26, m.w.N.; Steinhilber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 48 FGO Rz 270).
- 22** cc) Soweit in der Literatur (Gräber/Levedag, a.a.O., § 60 Rz 59 "Einzelheiten – ausländische Gesellschaft"; Brandis in Tipke/Kruse, a.a.O., § 60 FGO Rz 31 "Ausländische Gesellschaft") unter Anschluss an ein Urteil des FG Hamburg vom 14. August 1992 VII 70/90 (EFG 1993, 154) teilweise die Auffassung vertreten wird, die --nicht selbst klagende-- ausländische Personengesellschaft sei bei Feststellungsbescheiden gemäß § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO nicht notwendig beizuladen, ist dem jedenfalls in dieser Allgemeinheit nicht zu folgen. Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung besteht die Klagebefugnis der ausländischen Personengesellschaft gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO sowohl gegen positive wie negative Feststellungsbescheide (BFH-Urteile in BFH/NV 2016, 164, und in BFH/NV 2017, 751). Daher ist nach der eindeutigen Regelungsanordnung des § 60 Abs. 3 Satz 2 FGO die --nicht selbst klagende, aber klagebefugte-- ausländische Personengesellschaft zu dem Klageverfahren beizuladen. Der Senat vermag keinen sachlichen Gesichtspunkt zu erkennen, der im Streitfall eine Abweichung von der gesetzlichen Regelung rechtfertigen könnte.
- 23** Ob der Senat im Übrigen der Auffassung des FG Hamburg folgen könnte, nach der die ausländische Personengesellschaft im Falle einer positiven Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, die nur einzelne inländische Gesellschafter betreffen, ausnahmsweise nicht beigeladen werden muss, kann dahinstehen. Eine solche Konstellation ist im Streitfall nicht zu beurteilen.
- 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, BFH/NV 2015, 209).
- 25** a) Der Senat übt dieses Ermessen dahin 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. Zum einen hat die TP bisher weder im Einspruchs- noch im Klageverfahren die Möglichkeit gehabt, sich zu dem angegriffenen negativen Feststellungsbescheid in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht zu äußern. Zum anderen hat das FG seine tatsächlichen Feststellungen und seine tatrichterliche Gesamtwürdigung auf der Grundlage einer Rechtsauffassung getroffen, die sich aufgrund der neueren höchstrichterlichen Rechtsprechung als unzutreffend erwiesen hat (vgl. BFH-Urteil vom 23. April 2009 IV R 24/08, BFH/NV 2009, 1427 zur Ausübung des von § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO eingeräumten Ermessens). Denn der IV. Senat des BFH hat mit seinen Urteilen vom 19. Januar 2017 IV R 50/14 (BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456) und in BFH/NV 2017, 751 Grundsätze zur Einkünftequalifikation im Falle des An- und Verkaufs von Gold entwickelt, denen sich der Senat anschließt. Die Vorinstanz hat hingegen einen hiervon abweichenden Standpunkt eingenommen. So kommt insbesondere die vom FG ausdrücklich befürwortete Übertragung der Rechtsprechungsgrundsätze zum Wertpapierhandel auf Goldgeschäfte nicht in Betracht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456). Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Entscheidungen des IV. Senats des BFH verwiesen. Im zweiten Rechtsgang wird das FG daher das Beteiligtenvorbringen und die festgestellten Tatsachen vor dem Hintergrund der höchstrichterlich nunmehr geklärten Maßstäbe neu zu gewichten und zu würdigen haben. Dies ist vor allem Sache des Tat- und nicht des Revisionsgerichts.
- 26** b) In der neuen Verhandlung werden die Beteiligten und die notwendig Beizuladende außerdem die Gelegenheit erhalten, auch zu den nicht die Einkünftequalifikation betreffenden Streitfragen (z.B. Qualifikation des von der Klägerin in Großbritannien geführten "Rechnungswesens" [hierzu Senatsurteile vom 25. Juni 2014 I R 24/13, BFHE 246, 404, BStBl II 2015, 141; vom 10. Dezember 2014 I R 3/13, BFH/NV 2015, 667]; Vorliegen einer DBA-Betriebsstätte) erneut in tatsächlicher wie rechtlicher Hinsicht Stellung zu nehmen.
- 27** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.