

# Urteil vom 23. Januar 2020, IV R 48/16

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

ECLI:DE:BFH:2020:U.230120.IVR48.16.0

BFH IV. Senat

FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 4, FGO § 48 Abs 1 Nr 5, GG Art 3 Abs 1, GG Art 19 Abs 4

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 05. September 2016, Az: 6 K 6064/14

## 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

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 06.09.2016 - 6 K 6064/14 wird mit der Maßgabe als unbegründet zurückgewiesen, dass die Klage unzulässig ist.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Kommanditist der A-SE & Co. KG (Beigeladene), die früher als B-GmbH & Co. KG firmierte. Im Jahr 2001 hatten die Kommanditisten Teile ihrer Kommanditbeteiligungen an die S-AG veräußert. Für die restlichen Anteile waren Call- und Put-Optionen vereinbart worden. Im Streitjahr 2003 reduzierte die S-AG ihren Anteil an der Beigeladenen wieder und veräußerte Anteile an die früheren Kommanditisten zurück. Dabei wurden auch die 2001 vereinbarten Optionen aufgehoben.
- 2 Der Kläger war ursprünglich mit 62 % an der Beigeladenen beteiligt gewesen. Davon hatte er im Jahr 2001 44 % an die S-AG für ... DM veräußert. Für die restlichen Anteile von 18 % bestand eine Put-Option des Klägers gegenüber der S-AG, die erstmals am 31.12.2003 ausgeübt werden konnte. Mit Kaufvertrag vom 17.12.2003 erwarb der Kläger einen Anteil von 24,24 % von der S-AG zurück. Der Kaufpreis, mit dem auch ein Verzicht auf die Put-Option abgegolten sein sollte, betrug ... €.
- 3 Der Kläger behandelte den Verzicht als Vorgang im Privatvermögen und erklärte diesbezüglich bei seiner Einkommensteuererklärung 2003 einen Gewinn aus einem privaten Veräußerungsgeschäft von 0 €, weil die Jahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) überschritten gewesen sei.
- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) schloss sich nach einer Außenprüfung der Meinung der Prüferin an, der entgeltliche Verzicht auf die Put-Option habe zu einem Gewinn aus Gewerbebetrieb geführt. Die Put-Option sei ein Annex zu der Kommanditbeteiligung gewesen. Der Prüferin folgend erhöhte das FA den Gesamthandsgewinn der Beigeladenen um ... € und rechnete diesen Betrag ausschließlich dem Kläger zu. Auf dieser Grundlage erging gegenüber der Beigeladenen am 12.03.2014 ein geänderter Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2003.

- 5** Gegen diesen Bescheid legte die Beigeladene durch ihre Bevollmächtigte am 31.03.2014 Einspruch ein, mit dem inhaltlich die fehlerhafte Erfassung von Organeinkommen geltend gemacht wurde. Zugleich erklärte die Beigeladene, sie behalte sich vor, gesondert dagegen vorzugehen, dass der vom Kläger erzielte Optionsgewinn in die gewerblichen Einkünfte einbezogen worden sei. Das FA half dem Begehren in Bezug auf das Organeinkommen ab und erließ unter dem 21.05.2014 einen nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) insoweit geänderten Bescheid über die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2003. In den Erläuterungen hieß es, mit dem Bescheid erledige sich der Einspruch vom 27.03.2014. In der Rechtsbehelfsbelehrung wurde ausgeführt, die gesonderte und einheitliche Feststellung könne mit dem Einspruch angefochten werden, wozu der in § 352 AO bezeichnete Personenkreis befugt sei.
- 6** Bereits zuvor, nämlich am 01.04.2014, hatte der Kläger durch seine Bevollmächtigte beim Finanzgericht (FG) Sprungklage gegen den Bescheid vom 12.03.2014 erhoben, mit der die Erfassung des Gewinns aus dem Optionsverzicht beanstandet wurde. Das FA stimmte der Sprungklage zu, wies aber zugleich darauf hin, dass vorrangig der Einspruch der Beigeladenen bearbeitet werde. Nach Ergehen des Bescheids vom 21.05.2014 vertrat das FA die Auffassung, dass dieser Bescheid gemäß § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden sei.
- 7** Das FG lud die Beigeladene nach § 60 Abs. 3 FGO bei, weil sie selbst nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO klagebefugt gewesen sei.
- 8** Anschließend wies es die Klage mit Urteil vom 06.09.2016 - 6 K 6064/14 als unbegründet ab.
- 9** Mit der Revision trägt der Kläger vor, die Gewährleistung effektiven Rechtsschutzes i.S. von Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes (GG) erfordere, dass ihm eine Klagebefugnis nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO zugestanden werde, um die Feststellung ihm zugewiesener Einkünfte anfechten zu können. Jeder Gesellschafter sei insoweit klagebefugt, wie Einnahmen in den Gesamthandsgewinn eingegangen seien, die nur der Gesellschafter erzielt habe und die nur ihm zuzurechnen seien. Auch wenn der Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft in zwei Stufen ermittelt werde, bedeute dies nicht, dass eine Anfechtung der Einkünftezurechnung bzw. der Höhe des Gesamtgewinns nicht möglich sei bzw. der Kläger sich festlegen müsse, ob er gegen die Einkünfteermittlung auf der ersten oder zweiten Stufe klage. Soweit der erkennende Senat mit seinem Urteil vom 16.03.2017 - IV R 31/14 (BFHE 257, 292, BStBl II 2019, 24) davon abgerückt sein sollte, sei dies nach Klageerhebung geschehen und könne ihm nicht entgegengehalten werden. Außerdem bedeute die Versagung der Klagebefugnis eine Abweichung von dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 18.08.2015 - I R 42/14, was eine Befassung des Großen Senats des BFH erforderlich mache. Selbst wenn er, der Kläger, nicht klagebefugt gewesen sein sollte, sei der Klage dadurch zur Zulässigkeit verholphen worden, dass die Geschäftsführer der Beigeladenen die Prozessführung unter dem 06.11.2019 genehmigt hätten.
- 10** In der Sache hält der Kläger an seinem Vorbringen fest, das Entgelt für den Verzicht auf die Option sei weder eine ihm zuzurechnende Sonderbetriebseinnahme, noch habe es den Gewinn der Beigeladenen erhöht.
- 11** Der Kläger und die Beigeladene beantragen, das Urteil des FG vom 06.09.2016 - 6 K 6064/14 aufzuheben und den Bescheid über die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2003 vom 21.05.2014 dahingehend zu ändern, dass der Gesamthandsgewinn um dem Kläger zugerechnete ... € gemindert wird.
- 12** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 13** Der Entscheidung des FG sei im Ergebnis zuzustimmen. Allerdings sei das Entgelt für die Glattstellung nicht als Sonderbetriebseinnahme zu erfassen, sondern erhöhe den dem Kläger zuzurechnenden Anteil am Gewinn der Beigeladenen auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

## Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision ist nicht begründet und war mit der Maßgabe als unbegründet zurückzuweisen, dass die Klage unzulässig ist (§ 126 Abs. 2 FGO).

- 15** Klagegegenstand ist die Feststellung des Gesamthandsgewinns der Beigeladenen (1.). Zur Erhebung einer Klage gegen die Feststellung des Gesamthandsgewinns war der Kläger nicht befugt (2.).
- 16** 1. Gegenstand des Verfahrens ist die Feststellung des Gesamthandsgewinns der Beigeladenen in dem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2003 vom 21.05.2014.
- 17** a) Nach ständiger Rechtsprechung des 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 und deshalb für die in dem nämlichen Bescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung entfalten 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 (z.B. BFH-Urteil vom 01.03.2018 - IV R 38/15, BFHE 260, 543, BStBl II 2018, 587, Rz 23 ff., m.w.N.). 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 Mitunternehmeranteils nach § 16 EStG. Eine weitere selbständig anfechtbare Besteuerungsgrundlage ist die Qualifikation eines Gewinns als außerordentlich i.S. des § 34 EStG. Zwischen den verschiedenen selbständigen Besteuerungsgrundlagen kann --entgegen der vom FG konkludent vertretenen Auffassung-- in einem Klageverfahren nicht saldiert werden. Der in Feststellungsbescheiden häufig angegebene "Gesamtgewinn" bezeichnet lediglich rechnerisch die Summe der verschiedenen Besteuerungsgrundlagen, entfaltet aber keinerlei Rechtswirkungen.
- 18** b) Im Streitfall wendet sich der Kläger gegen die Feststellung des Gesamthandsgewinns der Beigeladenen, der nach der Außenprüfung um den Betrag von ... € erhöht worden ist. Der entgeltliche Verzicht auf die Put-Option des Klägers ist vom FA als ein Vorfall verstanden worden, der sich auf der Ebene des Betriebsvermögens der Beigeladenen ereignet hat. Deshalb wurde der Gewinn der Beigeladenen um den aus diesem Vorfall erzielten Gewinn erhöht und der Betrag von ... € in die gesonderte und einheitliche Feststellung des Gesamthandsgewinns einbezogen. Demgegenüber vertritt der Kläger die Auffassung, die Put-Option habe zu seinem Privatvermögen gehört, so dass die Erhöhung des Gesamthandsgewinns rechtswidrig sei.
- 19** c) Gegenstand des Klageverfahrens ist der geänderte Feststellungsbescheid vom 21.05.2014. Dieser Bescheid ersetzt den mit der Sprungklage ursprünglich angegriffenen Bescheid vom 12.03.2014 und ist deshalb nach § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Klageverfahrens geworden.
- 20** 2. Der Kläger war nicht zur Erhebung der Klage gegen die Feststellung des Gesamthandsgewinns befugt.
- 21** 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 Abs. 2 Klage erheben. 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 (BFH-Beschluss vom 30.12.2003 - IV B 21/01, BFHE 204, 44, BStBl II 2004, 239, unter 2.a; BFH-Urteil vom 01.07.2004 - IV R 4/03, BFH/NV 2005, 162, unter 2.b, zur Einspruchsbefugnis nach § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO). 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.
- 22** 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 (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss in BFHE 204, 44, BStBl II 2004, 239, unter 2.a, m.w.N.). Nach der hier in Betracht kommenden Regelung in § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO steht einem Gesellschafter die Klagebefugnis zu, wenn 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, wie der Kläger geltend macht. 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 18.08.2015 - I R 42/14, Rz 10; vom 28.09.2017 - IV R 17/15, Rz 21 f.).

- 23** 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. Dem Kläger stand daneben keine eigene Klagebefugnis zu. Dass ihm der streitige Teil des Gesamthandsgewinns alleine zugerechnet wurde und sich deshalb die nach seiner Auffassung fehlerhafte Feststellung im Ergebnis nur auf ihn selbst auswirken konnte, reicht für eine Klagebefugnis nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO nicht aus. Ohne Bedeutung ist in diesem Zusammenhang, dass das FG die Auffassung vertreten hat, der streitige Gewinn sei im Sonderbetriebsvermögen des Klägers entstanden. Ungeachtet dessen, dass das FG im Streit um die Feststellung des Gesamthandsgewinns die angefochtene Feststellung nicht durch eine andere selbständige Feststellung hätte ersetzen können, hat die Klageabweisung zur Folge, dass auch im Revisionsverfahren nur die Feststellung eines Gesamthandsgewinns Verfahrensgegenstand sein kann.
- 24** Auch aus § 48 Abs. 1 Nr. 4 FGO kann sich eine Klagebefugnis des Klägers nicht ergeben. Danach ist, wenn es im konkreten Streitfall darum geht, 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. Der Kläger macht hier nicht geltend, dass der Gewinn aus der Glattstellung der Option ganz oder teilweise anderen Gesellschaftern zuzurechnen sei, sondern dass aus dem Vorgang dem Grunde nach ein Gesamthandsgewinn nicht entstanden ist.
- 25** c) 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 GG. Auch wird die Bedeutung dieses Grundsatzes bei der Auslegung der Norm durch die ständige Rechtsprechung des BFH nicht verkannt.
- 26** Es ist Aufgabe des Gesetzgebers, das Rechtsschutzsystem auszuformen und sicherzustellen, dass effektiver Rechtsschutz für den einzelnen Rechtsuchenden besteht. Der Gesetzgeber ist auch bei der Ausgestaltung des Rechtsschutzes dazu berufen, die miteinander kollidierenden und verflochtenen Interessen in einen Ausgleich zu bringen, der allen in verhältnismässiger Weise gerecht wird. Dabei kommt ihm ein Einschätzungs- und Beurteilungsspielraum zu, der sich auf die Beurteilung der Vor- und Nachteile für die jeweils betroffenen Güter sowie auf die Güterabwägung mit Blick auf die Folgen für die verschiedenen rechtlich geschützten Interessen bezieht. Der Gesetzgeber hat insbesondere grundrechtliche Schutzaussagen zugunsten des Rechtsuchenden, aber auch zugunsten Dritter, deren Belange durch den begehrten Rechtsschutz berührt werden, zu beachten und hierbei bereichsspezifischen Besonderheiten Rechnung zu tragen. Sollen Rechtsschutzmöglichkeiten aufgrund öffentlicher Belange erweitert oder beschränkt werden, muss auch das Gewicht dieser Belange in die Abwägung eingestellt werden (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 13.06.2006 - 1 BvR 1160/03, BVerfGE 116, 135). Diesen Anforderungen ist der Gesetzgeber mit § 48 FGO gerecht geworden.
- 27** Die Auslegung des § 48 Abs. 1 FGO durch die Rechtsprechung des BFH berücksichtigt die Ziele des Gesetzgebers und bewirkt keine über die vom Gesetzgeber vorgesehene Beschränkung der Klagebefugnis hinausgehende Beeinträchtigung des Rechtsschutzes von Gesellschaftern einer Personengesellschaft. Dies betrifft insbesondere auch die Bestimmung des Verhältnisses der Klagebefugnis der Gesellschaft nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO und der Klagebefugnis des Gesellschafters nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO. 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.
- 28** d) Entgegen der Auffassung des Klägers wird auch der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG nicht dadurch verletzt, dass dem Gesellschafter eine Klagebefugnis zwar in Bezug auf Sonderbetriebseinnahmen, nicht aber in Bezug auf ihm zugerechnete Einnahmen der Gesamthand zugebilligt wird. Die Unterscheidung zwischen Gesamthands- und Sonderbetriebsgewinn ist ein ausreichender sachlicher Grund für die unterschiedliche Ausgestaltung des Prozessrechts.
- 29** e) Zu Unrecht beruft sich der Kläger darauf, ihm werde effektiver Rechtsschutz verweigert, weil ihm die Klagebefugnis von der Behörde willkürlich entzogen werden könne, indem diese einen Gewinn ohne Rechtsgrund

der Gesamthand zuordne.

- 30** Soweit die Zuordnung in einem Feststellungsbescheid fehlerhaft vorgenommen wird, besteht dagegen effektiver Rechtsschutz, der allerdings nur von demjenigen beansprucht werden kann, dem eine gesetzlich geregelte Klagebefugnis zusteht. Die Klagebefugnis hängt bei einer Anfechtungsklage entgegen dem Vorbringen des Klägers nicht von dem Sachverhalt ab, der sich tatsächlich ereignet hat und der der Besteuerung hätte zugrunde gelegt werden müssen. Sie richtet sich vielmehr danach, inwieweit eine Rechtsverletzung durch den Feststellungsbescheid gerügt wird. Soll eine Rechtsverletzung durch die Feststellung eines Gesamthandsgewinns geltend gemacht werden, ist die Gesellschaft klagebefugt, auch wenn richtigerweise etwa ein Sonderbetriebsgewinn des Gesellschafters hätte festgestellt werden müssen.
- 31** Dass eine Behörde einen nach eigener Rechtsüberzeugung im Sonderbereich des Gesellschafters entstandenen Gewinn bewusst der Gesamthand zuordnen könnte, um dem Gesellschafter die Klagebefugnis zu beschneiden, erscheint fernliegend. Es ist auch nicht ersichtlich, warum die Behörde bei einer solchen Handhabung nicht befürchten müsste, dass die klagebefugte Gesellschaft doch Klage erhebt. Die Klageerhebung durch die Gesellschaft hätte zur Folge, dass die Feststellung des Gesamthandsgewinns vom Gericht aufgehoben würde und die Kosten des Verfahrens von der Behörde zu tragen wären.
- 32** Im Übrigen gibt es im Streitfall keinerlei Anhaltspunkte für eine willkürliche Handhabung des FA. Im Gegenteil lässt sich dem Akteninhalt entnehmen, dass das FA nach eingehenden Überlegungen zu der Rechtsüberzeugung gelangt war, der Gewinn sei im Gesamthandsvermögen entstanden. An dieser Auffassung hat es auch noch in der mündlichen Verhandlung vor dem BFH festgehalten.
- 33** Nicht unbeachtet kann in diesem Zusammenhang schließlich bleiben, dass die Beigeladene ihre Einspruchs- und Klagebefugnis erkannt hat, was sich daraus ergibt, dass sich die Beigeladene bei Erhebung des Einspruchs vorbehalten hat, auch gegen die Erfassung des Optionsgewinns vorzugehen. Weshalb es dazu nicht kam, sondern nur einen Tag nach Einlegung des Einspruchs vom Kläger Sprungklage erhoben wurde, kann den Akten nicht entnommen werden. Die Ursache dafür lag jedenfalls in der Sphäre des Klägers.
- 34** f) Sollte das Klagebegehren nicht als gegen den Gesamthandsgewinn, sondern als gegen den "Gesamtgewinn" gerichtet verstanden werden, wie der Kläger jetzt geltend macht, wäre die Klage ebenfalls wegen fehlender Klagebefugnis als unzulässig anzusehen. Ein Gesellschafter kann wegen der neben der Klagebefugnis der Gesellschaft für ihn nur ausnahmsweise unter den Voraussetzungen des § 48 Abs. 1 Nrn. 2 bis 5 FGO bestehenden persönlichen Klagebefugnis den "Gesamtgewinn" nicht allgemein angreifen, sondern eben nur dann, wenn einer der in § 48 Abs. 1 Nrn. 2 bis 5 FGO genannten Fälle gegeben ist. Das Urteil des Senats in BFHE 257, 292, BStBl II 2019, 24 enthält insoweit keine neuen Rechtsgrundsätze.
- 35** Soweit in älteren Entscheidungen von der Anfechtbarkeit des Gesamtgewinns ausgegangen wurde, betraf dies jeweils die Klagebefugnis der Gesellschaft (vgl. etwa BFH-Urteil vom 10.02.1988 - VIII R 352/82, BFHE 152, 414, BStBl II 1988, 544, unter I.2.), Fallgestaltungen, in denen die Gesellschaft nicht oder nicht mehr klagebefugt war (so etwa in dem vom Kläger zitierten BFH-Urteil vom 02.05.1984 - VIII R 276/81, BFHE 141, 498, BStBl II 1984, 820, und im BFH-Urteil vom 18.12.1970 - VI R 313/68, BFHE 102, 202, BStBl II 1971, 591), oder Fälle, in denen Einwendungen betreffend den Sonderbetriebsgewinn des Gesellschafters erhoben wurden (so etwa im Fall des BFH-Urteils vom 26.04.1995 - XI R 80/94, BFH/NV 1996, 37). Auch bei Anfechtung des Gesamtgewinns wurde die Klagebefugnis nach dem durch den Klageantrag bestimmten Streitgegenstand beurteilt (vgl. BFH-Urteil vom 20.01.1977 - IV R 3/75, BFHE 122, 2, BStBl II 1977, 509; BFH-Beschluss vom 29.07.1992 - IV B 7/91, BFH/NV 1993, 43; BFH-Urteil vom 21.01.1999 - IV R 40/98, BFHE 188, 523, BStBl II 1999, 563). Die sich inhaltlich auf den Gesamthandsgewinn beziehende Klage des Klägers wäre also auch nach damaliger Handhabung unzulässig gewesen. Schon deshalb beruft sich der Kläger zu Unrecht darauf, dass ihm Vertrauensschutz zu gewähren sei.
- 36** g) Das Fehlen der Klagebefugnis nach § 48 FGO kann nicht durch Genehmigung eines Klagebefugten geheilt werden. Zwar kann die von einem vollmachtlosen Vertreter erhobene Klage von dem Vertretenen genehmigt und dadurch die Zulässigkeit noch nach Klageerhebung und Ablauf der Klagefrist bewirkt werden. Ein solcher Fall liegt u.a. auch dann vor, wenn ein nicht allein vertretungsbefugter Geschäftsführer für die Gesellschaft unter Berufung auf die Klagebefugnis nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO Klage erhebt. Genehmigen die weiteren vertretungsbefugten Personen die Klageerhebung nach Ablauf der Klagefrist, ist die Klage der Gesellschaft als zulässig anzusehen. Wird die Klage aber unter Berufung auf eine eigene Klagebefugnis erhoben, tritt der Kläger nicht als Vertreter eines Anderen unter Berufung auf dessen Klagebefugnis auf, so dass auch eine Genehmigung der Prozessführung durch einen Anderen nicht in Betracht kommen kann. Soweit Äußerungen im Schrifttum eine abweichende Meinung zu

entnehmen sein sollte, kann diese sich nicht auf Entscheidungen des BFH stützen und der erkennende Senat könnte sich ihr nicht anschließen (vgl. auch zur Frage, ob eine solche Klage in die Zulässigkeit hineinwachsen kann, BFH-Beschluss vom 20.11.2018 - IV B 44/18, Rz 13).

- 37** 3. Die Sache ist entscheidungsreif. Hat das FG durch klageabweisendes Sachurteil entschieden, obwohl es die Klage durch Prozessurteil hätte abweisen müssen, ist das Urteil nach ständiger Rechtsprechung des BFH nicht aufzuheben, sondern die Revision mit der Maßgabe als unbegründet zurückzuweisen, dass die Klage unzulässig ist (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 12.09.1985 - VIII R 371/83, BFHE 146, 99, BStBl II 1986, 537; vom 07.05.2013 - VIII R 17/09, Rz 11).
- 38** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO. Der Beigeladenen waren Kosten nicht nach § 135 Abs. 3 FGO aufzuerlegen, weil ihr Antrag mit dem des unterlegenen Klägers übereinstimmt und nicht zu Mehrkosten geführt hat. Aus demselben Grund waren andererseits auch die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen nicht aus Billigkeitsgründen nach § 139 Abs. 4 FGO zu erstatten (vgl. BFH-Urteil vom 11.11.2010 - IV R 17/08, BFHE 232, 28, BStBl II 2011, 716, Rz 26).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)