

# Beschluss vom 14. September 2010, IV B 15/10

## Beiladung bei zweistufigem Feststellungsverfahren - Nachtragsliquidator ist Vertreter - Beiladung einer GmbH trotz Löschung - außergerichtliche Kosten des Beigeladenen

BFH IV. Senat

FGO § 40 Abs 2, FGO § 48, FGO § 60 Abs 1, FGO § 60 Abs 3, FGO § 135 Abs 1, FGO § 139 Abs 4, AO § 180 Abs 1 Nr 2a, GmbHG § 66 Abs 5

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 20. Januar 2010, Az: 5 K 195/06

### Leitsätze

1. NV: Sind an einer Personengesellschaft mehrere Treugeber über einen Treuhänder beteiligt, so ist die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus der Gesellschaft grundsätzlich in einem zweistufigen Verfahren durchzuführen. In der ersten Stufe des Verfahrens ist der Gewinn oder Verlust der Gesellschaft festzustellen und auf die Gesellschafter aufzuteilen. In einem zweiten Feststellungsbescheid muss der Gewinnanteil des Treuhänders entsprechend auf die Treugeber aufgeteilt werden.
2. NV: Klagt ein Treugeber-Gesellschafter, gegen die Verteilung des auf der ersten Stufe festgestellten Gewinns, ist der Treuhänder beizuladen.
3. NV: Der Nachtragsliquidator einer GmbH ist deren gesetzlicher Vertreter.
4. NV: Der Beiladung einer GmbH im finanzgerichtlichen Verfahren steht nicht entgegen, dass sie bereits gelöscht worden ist.
5. NV: Die in einem erfolgreichen Beschwerdeverfahren des Beigeladenen gegen die Beiladung entstandenen außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen hat grundsätzlich der Beklagte zu tragen, wenn der Beklagte die Zurückweisung der Beschwerde beantragt hat.

### Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer zu 1. (Kläger) hat vor dem Finanzgericht (FG) Untätigkeitsklage gegen den Bescheid des Beklagten und Beschwerdegegners (Finanzamt --FA--) über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 1998 vom 21. Dezember 2005 für die T-KG erhoben. In diesem Bescheid wird ausgeführt, der Kläger habe den Bescheid als Treugeber eines Kommanditanteils erhalten. Die T-KG sei bereits erloschen. In der Einspruchsentscheidung vom 6. November 2009 hat das FA ausgeführt, die A-GmbH sei Kommanditistin der T-KG gewesen und habe ihren Anteil treuhänderisch für mehrere natürliche Personen, u.a. den Kläger sowie den Beigeladenen und Beschwerdeführer zu 2. (Beigeladener), gehalten. Die A-GmbH sei bereits im Handelsregister gelöscht. Der angegriffene Bescheid vom 21. Dezember 2005 sei ein Bescheid im sog. zweistufigen Feststellungsverfahren. In der ersten Stufe sei der Gewinn aus dem Gewerbebetrieb der T-KG festgestellt und auf die Gesellschafter verteilt worden. In der zweiten Stufe sei der Gewinnanteil des Treuhänders (A-GmbH) auf die Treugeber verteilt worden. Diese Feststellungen seien zu einem Bescheid verbunden worden, weil es sich um ein offenes Treuhandverhältnis gehandelt habe.
- 2 Das FG hat mit Beschluss vom 21. Januar 2010 den Beigeladenen als Nachtragsliquidator der A-GmbH zum Verfahren beigeladen.
- 3 Der Kläger und der Beigeladene haben hiergegen Beschwerde eingelegt.
- 4 Das FA beantragt, die Beschwerden zurückzuweisen.

# Entscheidungsgründe

- 5** II. Die gemäß § 128 der Finanzgerichtsordnung (FGO) statthaften und auch im Übrigen zulässigen Beschwerden sind begründet.
- 6** 1. Der Beigeladene ist nicht notwendig beizuladen.
- 7** Nach § 60 Abs. 3 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 Mitberechtignte, die nach § 48 FGO nicht klagebefugt sind.
- 8** a) Sind an einer Personengesellschaft mehrere Treugeber über einen Treuhänder beteiligt, so ist die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus der Gesellschaft grundsätzlich in einem zweistufigen Verfahren durchzuführen. In der ersten Stufe des Verfahrens ist der Gewinn oder Verlust der Gesellschaft festzustellen und auf die Gesellschafter aufzuteilen. In einem zweiten Feststellungsbescheid muss der Gewinnanteil des Treuhänders entsprechend auf die Treugeber aufgeteilt werden. Beide Feststellungen können im Fall eines offenen Treuhandverhältnisses miteinander verbunden werden. Klagt ein Treugeber-Gesellschafter, kann er nur geltend machen, durch die Verteilung des auf der ersten Stufe festgestellten Gewinns in seinen Rechten verletzt zu sein. Zu einem solchen Rechtsstreit des Treugebers ist der Treuhänder beizuladen (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. April 2003 IV B 188/01, BFH/NV 2003, 1283).
- 9** b) Vorliegend hat das FA einen derartigen Bescheid erlassen. Danach ist Treuhänder die A-GmbH und Treugeber u.a. der Kläger und der Beigeladene.
- 10** c) Das FG hätte demnach die A-GmbH selbst --als Treuhänderin-- und nicht den Beigeladenen als Nachtragsliquidator der A-GmbH beiladen müssen. Ein Nachtragsliquidator ist nämlich lediglich ein gesetzlicher Vertreter. Der Beiladung der A-GmbH steht nicht entgegen, dass sie bereits gelöscht worden ist (vgl. BFH-Urteile vom 26. März 1980 I R 111/79, BFHE 130, 477, BStBl II 1980, 587; vom 10. November 1993 I R 68/93, BFH/NV 1994, 798).
- 11** d) Der Beigeladene ist auch nicht als Treugeber notwendig beizuladen. Denn der Kläger wendet sich lediglich gegen den Feststellungsbescheid auf der ersten Stufe sowie gegen die für ihn (den Kläger) festgestellten Sonderbetriebseinnahmen. Insoweit ist aber der Beigeladene (als Treugeber) nicht klagebefugt.
- 12** 2. Da demnach die rechtlichen Interessen des Beigeladenen durch den Rechtsstreit des Klägers nicht berührt werden, kommt auch eine einfache Beiladung nach § 60 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht in Betracht.
- 13** 3. Einer Entscheidung über die Gerichtskosten des Beschwerdeverfahrens bedarf es nicht, weil insoweit Kosten nicht angefallen sind. Die im Beschwerdeverfahren entstandenen außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen sind entsprechend §§ 139 Abs. 4, 135 Abs. 1 FGO dem FA aufzuerlegen. Es erscheint unbillig, dem Kläger, sofern er in der Hauptsache unterliegen sollte, die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen im Beschwerdeverfahren aufzubürden. Der Kläger hat die Beiladung nicht veranlasst. Sie ist zudem auch auf seine Beschwerde hin aufgehoben worden. Zutreffend erscheint es stattdessen, die dem Beigeladenen im Beschwerdeverfahren entstandenen außergerichtlichen Kosten dem FA aufzuerlegen, da es die Zurückweisung der Beschwerden beantragt hat. Soweit der Kläger Beschwerde gegen den Beiladungsbeschluss erhoben hat, gehören die Kosten des --erfolgreichen-- Rechtsmittelverfahrens zu den Kosten des Klageverfahrens, so dass es insoweit keiner Kostenentscheidung bedarf (vgl. BFH-Beschluss vom 4. Juli 2001 VI B 301/98, BFHE 195, 50, BStBl II 2001, 729, unter II.7. der Gründe).

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