

## Urteil vom 22. September 2011, IV R 8/09

**Gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 (jetzt § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG) - Anwendung des § 68 FGO n.F. auf Verpflichtungsklagen - atypisch stille Gesellschaft als Innengesellschaft nicht Beteiligte eines finanzgerichtlichen Verfahrens - Vorrangigkeit der Anfechtungsklage gegenüber der Verpflichtungsklage - Zusammenfassung von gesonderter und einheitlicher Feststellung nach § 35 Abs. 3 EStG 2002 und gesonderter und einheitlicher Feststellung nach den §§ 179 Abs. 2 Satz 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO in einem Sammelbescheid**

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1, EStG § 35 Abs 3 S 1, AO § 179 Abs 2 S 1, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, FGO § 68, FGO § 48 Abs 1 Nr 3, FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 40 Abs 1

### Leitsätze

1. Bei Mitunternehmerschaften ist der auf den einzelnen Mitunternehmer entfallende Anteil am Gewerbesteuer-Messbetrag nach § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 für sämtliche Mitunternehmer gesondert und einheitlich festzustellen.
2. Das für die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 zuständige Finanzamt hat lediglich zu prüfen, ob eine Mitunternehmerstellung (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG) des Feststellungsbeteiligten vorliegt. Ob und inwieweit für den Beteiligten die Möglichkeit einer Anrechnung besteht, ist für die Feststellung ohne Bedeutung.
3. Auch die Bindungswirkung eines Feststellungsbescheids nach § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 erstreckt sich nur auf die einzelnen Mitunternehmer.

### Tatbestand

A. An der Z-GmbH & Co. KG (KG 1) war im Streitjahr (2003) --neben mehreren natürlichen Personen als Kommanditisten-- die Y-GmbH (GmbH) atypisch still mit 35 % beteiligt. Die GmbH war eine körperschaftsteuerliche und gewerbesteuerliche Organtochter der Beigeladenen, der X-GmbH & Co. KG (KG 2), die 93,6 % der Anteile an der GmbH hielt. Aufgrund eines Verschmelzungsvertrags vom 21. August 2006 wurde die GmbH durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes auf die KG 2 verschmolzen.

- 2 Die KG 1 war im Streitjahr an mehreren inländischen Tochtergesellschaften beteiligt, bei denen für Zwecke der "Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb" gemäß § 35 Abs. 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in seiner im Streitjahr gültigen Fassung (EStG 2002) jeweils die Gewerbesteuer-Messbeträge als Ganzes und die auf jeden Anteilseigner entfallenden Anteile festgestellt wurden.
- 3 Die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte und des Gewerbesteuer-Messbetrags sowohl der KG 1 als auch der atypisch stillen Gesellschaft, bestehend aus der KG 1 und der GmbH, erfolgte zusammengefasst in einem Feststellungsbescheid. Diesen gab der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) an Herrn R von der Steuerabteilung der "X-Gruppe" als Empfangsbevollmächtigten für die KG 1 bekannt. Im Rahmen der Feststellung des Gewerbesteuer-Messbetrags bezog das FA die von den Tochtergesellschaften der KG 1 übernommenen Anteile an deren Gewerbesteuer-Messbeträgen in Höhe von insgesamt 1.326.302,36 € ein. Da die KG 1 einen Verlust aus Gewerbebetrieb erzielte, entsprach dieser Betrag dem festzustellenden Gewerbesteuer-Messbetrag. Den an der KG 1 beteiligten natürlichen Personen rechnete das FA jeweils einen ihrem Beteiligungsverhältnis entsprechenden Anteil zu. Für die GmbH erfolgte keine derartige Zurechnung.
- 4 Der gegen die Nichtberücksichtigung eines anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags bei der GmbH gerichtete Einspruch hatte keinen Erfolg. Während des anschließenden Klageverfahrens stellte das FA mit geändertem Feststellungsbescheid vom 28. April 2008 den Gewerbesteuer-Messbetrag auf 1.288.537,93 € fest; einen anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrag für die GmbH stellte das FA auch weiterhin nicht fest. Unter "Aufhebung des diesbezüglich ablehnenden Feststellungsbescheids 2003 vom 28. April 2008" verpflichtete das Finanzgericht (FG)

das FA, den auf die GmbH entfallenden anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrag in Höhe von 450.988,28 € (entsprechend der Beteiligungsquote der GmbH an der KG 1: 35 % von 1.288.537,93 €) festzustellen. Die Gründe sind in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 756 veröffentlicht.

- 5 Während des anschließenden Revisionsverfahrens hat das FA am 14. Oktober 2010 einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG erlassen, den es an "X-Gruppe --Steuerabt.-- z. Hd. Hr. R., ..., als Empfangsbevollmächtigter für Firma Z-GmbH & Co. KG" (KG 1) bekannt gegeben hat. Der Bescheid ändert den Feststellungsbescheid 2003 vom 28. April 2008. In dem Änderungsbescheid werden u.a. für die KG 1 die Besteuerungsgrundlagen für 2003 festgestellt und auf deren Komplementär-GmbH, deren Kommanditisten (sämtlich natürliche Personen) sowie die Beigeladene (KG 2) als Rechtsnachfolgerin der atypisch still beteiligten GmbH (Verteilungsquote 3 500/10 000) verteilt. Anteile am Gewerbesteuer-Messbetrag wurden nur für die Kommanditisten festgestellt, nicht hingegen --wie bisher-- für die GmbH bzw. deren Rechtsnachfolgerin.
- 6 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es trägt im Wesentlichen vor, im Streitfall sei der auf die Organgesellschaft (GmbH) entfallende Gewerbesteuer-Messbetrag nicht gesondert festzustellen. Auf das Feststellungsverfahren i.S. von § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 fänden die Grundsätze des Feststellungsverfahrens nach den §§ 179 ff. AO Anwendung. Zu beachten sei deshalb --so das FA unter Hinweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 23. Oktober 1991 I R 86/89 (BFHE 166, 74, BStBl II 1992, 185)-- auch der Grundsatz, dass keine gesonderte Feststellung vorzunehmen sei, wenn sie sich steuerlich nicht auswirke. Im Streitfall gehe die begehrte Feststellung ins Leere. Bei der GmbH handele es sich um eine Kapitalgesellschaft, der nach dem Wortlaut des § 35 EStG 2002 selbst keine Steuerermäßigung zu gewähren sei. Sie könne ihren anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrag aus ihrer (mitunternehmerischen) atypisch stillen Beteiligung an der KG 1 auch nicht in analoger Anwendung des § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 an den Organträger (KG 2) weitergeben. Im Rahmen der körperschaft- und gewerbesteuerlichen Organschaft sei weder der KG 2 als Organträgerin noch den an ihr beteiligten natürlichen Personen eine Steuerermäßigung zu gewähren, denn die Feststellung des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags für die GmbH löse keine Bindungswirkung auf der Ebene der KG 2 oder der an dieser beteiligten natürlichen Personen aus.
- 7 Das FA beantragt, das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen, hilfsweise, einen Gewerbesteuer-Messbetrag in Höhe von 422.125,03 € für die GmbH festzustellen.
- 8 Zur Begründung seines Hilfsantrags trägt das FA vor, die "Durchleitung" des Gewerbesteuer-Messbetrags durch die GmbH sei jedenfalls auf den Teil zu beschränken, zu dem die KG 2 an der GmbH beteiligt sei, also auf einen Betrag von 422.125,03 € (= 93,6 % von 450.988,28 €). Auf der Ebene der Organgesellschaft (GmbH) seien Ausgleichszahlungen an die Minderheitsgesellschafter zu leisten. Das hierfür nötige Einkommen, in dem auch die Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft (KG 1) quotal enthalten seien, sei auf der Ebene der Organgesellschaft anteilig zu versteuern unter Einbeziehung des "abgesenkten" Körperschaftsteuersatzes (Prozentsatz, zu dem die Organgesellschaft gemäß § 16 des Körperschaftsteuergesetzes ihr Einkommen selbst zu besteuern hat). Um eine vom Gesetzgeber nicht gewollte Doppelbegünstigung --sinngemäß durch Körperschaftsteuerentlastung und Steuerermäßigung nach § 35 EStG-- zu vermeiden, sei --so das FA unter Bezugnahme auf das Urteil des FG Düsseldorf vom 29. Oktober 2009 16 K 1567/09 F (EFG 2010, 798)-- in Höhe der Beteiligung der Minderheitsgesellschafter eine Kürzung des weitergeleiteten Gewerbesteuer-Messbetrags erforderlich.
- 9 Der Kläger und Revisionsbeklagte beantragt, unter Aufhebung des angefochtenen Urteils den geänderten Feststellungsbescheid 2003 vom 14. Oktober 2010 dahin zu ändern, dass ein Anteil der GmbH am Gewerbesteuer-Messbetrag der KG 1 in Höhe von 450.988,28 € festgestellt wird.
- 10 Er trägt im Wesentlichen vor, (auch) der auf die GmbH entfallende anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag sei für das Jahr 2003 gesondert und einheitlich festzustellen, denn nach dem Wortlaut des § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 habe eine solche Feststellung für jeden Mitunternehmer zu erfolgen, unabhängig davon, ob es sich um eine natürliche Person, eine Mitunternehmerschaft oder eine Kapitalgesellschaft handele. Dem stehe nicht entgegen, dass eine gesonderte und einheitliche Feststellung nach den §§ 179 ff. AO nicht erfolgen solle, wenn sie steuerlich keine Bedeutung erlange. Materiell-rechtlich sei der Ansicht des FA nicht zu folgen. Zwar sei in § 35 EStG der Fall nicht geregelt, dass eine Mitunternehmerschaft über einen Ergebnisabführungsvertrag (EAV) den Gewinn einer anderen Mitunternehmerschaft erhalte, an der die Organgesellschaft beteiligt sei. § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 sei auf diesen Fall aber analog anzuwenden, denn insoweit liege eine planwidrige Regelungslücke vor. Gesetzeszweck des § 35 EStG sei eine Verringerung der Steuerbelastung aller Unternehmen (Einzelunternehmen und

Mitunternehmerschaften), die durch das Nebeneinander von Gewerbesteuer und Einkommensteuer verursacht werde. Für den Gesellschafter der Organträger-Mitunternehmerschaft spiele es keine Rolle, ob er seine Gewinne über eine ausschließlich aus Mitunternehmerschaften bestehende Kette beziehe oder ob ein mittleres Kettenglied eine Kapitalgesellschaft sei, die den Gewinn über einen EAV an die nächste Ebene weiterleite. Auch solle sich die Bindungswirkung der gesonderten und einheitlichen Feststellung im Falle einer mehrstöckigen Mitunternehmerschaft nicht nur gegenüber den unmittelbar beteiligten Mitunternehmern entfalten.

- 11** Die Beigeladene (KG 2 als Rechtsnachfolgerin der GmbH) hat keinen Antrag gestellt.

## Entscheidungsgründe

B. Zwar ist das FG-Urteil aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben (I.). In der Sache hat die Revision jedoch weder mit dem Haupt- noch mit dem Hilfsantrag des FA Erfolg (II.).

- 13** I. Das angegriffene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da der während des Revisionsverfahrens ergangene, nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Feststellungsbescheid 2003 vom 14. Oktober 2010 an die Stelle des angegriffenen Bescheids vom 28. April 2008 getreten und nach § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden ist. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde mit der Folge, dass das FG-Urteil keinen Bestand haben kann (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 23. Februar 1999 VIII R 42/97, BFH/NV 1999, 1113; vom 23. Januar 2003 IV R 71/00, BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43; vom 27. Juli 2004 IX R 44/01, BFH/NV 2005, 188; vom 3. Februar 2010 IV R 27/07, BFHE 228, 278, BStBl II 2010, 546; vom 22. Juli 2010 IV R 29/07, BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511). Dies gilt ungeachtet der Frage, ob es sich bei der Klage um eine Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage handelt (dazu nachfolgend II.2.). Denn § 68 FGO gilt nicht nur in seiner bis einschließlich 2000 gültigen Fassung bei Verpflichtungsklagen entsprechend (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 29. November 2001 IV R 66/99, BFH/NV 2002, 524; BFH-Beschluss vom 18. April 2005 IV B 90/03, BFH/NV 2005, 1817, m.w.N.). Der Zweck des § 68 FGO, dem Kläger nach Möglichkeit ein weiteres Rechtsbehelfsverfahren zu ersparen und zu verhindern, dass das FA den Steuerpflichtigen gegen seinen Willen aus einem Klageverfahren drängt (vgl. BFH-Urteil vom 15. April 2010 IV R 5/08, BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912), gebietet es, § 68 FGO n.F. gleichermaßen auf Verpflichtungsklagen anzuwenden (so sinngemäß auch für § 68 FGO n.F. z.B. Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 68 Rz 25; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 68 FGO Rz 6).
- 14** II. Der erkennende Senat entscheidet aufgrund seiner Befugnis aus den §§ 121 und 100 FGO in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die Klage, die sich nunmehr gegen den im Laufe des Revisionsverfahrens ergangenen geänderten Bescheid richtet, ist zulässig, soweit die Klageschrift --wie es das FG zutreffend gesehen hat-- als vom Empfangsbevollmächtigten der Gesellschafter der atypisch stillen Gesellschaft erhobenes Rechtsmittel auszulegen ist (II.1.). Auch in der Sache hat die Klage, die entgegen der Ansicht des FG als Anfechtungsklage auszulegen ist (II.2.), Erfolg, wobei dem FG jedenfalls im Ergebnis darin zu folgen ist, dass auch für die GmbH ein anteiliger Gewerbesteuer-Messbetrag festzustellen ist (II.4.).
- 15** 1. Die Klage ist zulässig. Die Klageschrift ist nach der zutreffenden Auffassung des FG dahin auszulegen, dass die Klage von Herrn R als Empfangsbevollmächtigter der Gesellschafter der atypisch stillen Gesellschaft, bestehend aus der KG 1 und der KG 2 als Rechtsnachfolgerin der GmbH, eingelegt worden ist. Das Rubrum dieses Verfahrens ist entsprechend zu berichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 23. April 2009 IV R 24/08, BFH/NV 2009, 1427).
- 16** a) Auf der Grundlage der Feststellungen des FG ist die atypisch stille Gesellschaft, im Streitjahr bestehend aus der KG 1 und der GmbH, nicht vollbeendet. Nachdem die GmbH aufgrund Verschmelzungsvertrags vom 21. August 2006 durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes auf die KG 2 verschmolzen worden ist, besteht die atypisch stille Gesellschaft nunmehr zwischen der KG 1 und der KG 2 als Rechtsnachfolgerin der GmbH fort. Gleichwohl kann die atypisch stille Gesellschaft nicht Beteiligte eines finanzgerichtlichen Verfahrens zur gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 35 Abs. 3 EStG 2002 (heute § 35 Abs. 2 EStG) sein, denn sie ist nicht i.S. des § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO als Prozessstandschafterin für die Gesellschafter prozessführungsbefugt. Die atypisch stille Gesellschaft kann als Innengesellschaft nicht Beteiligte eines finanzgerichtlichen Verfahrens sein, das die einheitliche Feststellung der Einkünfte betrifft (vgl. BFH-Beschluss vom 3. März 1998 VIII B 62/97, BFHE 185, 131, BStBl II 1998, 401, m.w.N.). Entsprechendes muss gelten, wenn das Finanzgerichtsverfahren bei einer Mitunternehmerschaft die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 35 Abs. 3 EStG 2002 (jetzt § 35 Abs. 2 EStG) betrifft. Denn bei der Innengesellschaft kommt eine Vertretung, d.h. ein rechtsgeschäftliches Handeln für die Gesellschaft im

Außenverhältnis, nicht in Betracht; die stille Gesellschaft hat keine Organe und keine Bevollmächtigten (BFH-Beschluss in BFHE 185, 131, BStBl II 1998, 401, m.w.N.). Die Rolle des nicht vorhandenen vertretungsberechtigten Geschäftsführers übernimmt bei einer atypischen (mitunternehmerischen) stillen Gesellschaft gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2, Abs. 2 FGO der Empfangsbevollmächtigte (vgl. BFH-Beschlüsse in BFHE 185, 131, BStBl II 1998, 401, und vom 14. November 2008 IV B 136/07, BFH/NV 2009, 597). Soweit der BFH die Vorschrift des § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO a.F. in Gewinnfeststellungsverfahren einer atypisch stillen Gesellschaft in dem Sinne entsprechend angewendet hat, dass an die Stelle der (umfassenden) Klagebefugnis der Gesellschaft die des Inhabers des Handelsgeschäfts tritt (BFH-Beschluss vom 24. November 1988 VIII B 90/87, BFHE 155, 32, BStBl II 1989, 145), hält er hieran für die derzeit gültige Fassung des § 48 FGO nicht mehr fest, denn § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO n.F. enthält nunmehr ausdrücklich eine Regelung für die Fälle, in denen --wie bei der atypisch stillen Gesellschaft-- ein zur Vertretung befugter Gesellschafter nicht vorhanden ist (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 185, 131, BStBl II 1998, 401); dies schließt allerdings nicht aus, dass auch der Inhaber des Handelsgeschäfts empfangsbevollmächtigt sein kann (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2009, 597). Aus alledem folgt, dass dem Empfangsbevollmächtigten dieselben prozessualen Befugnisse zustehen wie dem vertretungsberechtigten Geschäftsführer nach dem Regelatbestand des § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 FGO; er handelt im eigenen Namen im Interesse der Feststellungsbeteiligten und damit für diese als gesetzlicher Prozessstandschafter (BFH-Beschluss in BFH/NV 2009, 597, m.w.N.). Er wird insoweit mit der in § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 FGO geregelten Prozessstandschaft der Gesellschaft gleichgestellt; ihm steht ebenso wie dem Geschäftsführer als Vertreter der Personengesellschaft eine umfassende Klagebefugnis zu (BFH-Beschluss in BFH/NV 2009, 597, m.w.N.). Dies gilt auch dann, wenn der Rechtsstreit --wie hier-- den Anteil eines atypisch stillen Gesellschafters am Gewerbesteuer-Messbetrag betrifft.

- 17** b) Nach dem Grundsatz der Rechtsschutz gewährenden Auslegung ist im Zweifelsfall anzunehmen, dass das Rechtsmittel eingelegt werden sollte, das zulässig ist; dies gilt grundsätzlich auch für Schriftsätze von rechtskundigen Bevollmächtigten (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 29. November 2007 IV R 81/05, BFHE 220, 94, BStBl II 2008, 561, m.w.N., und in BFH/NV 2009, 1427). Deshalb ist die von einem bevollmächtigten Rechtsanwalt und Steuerberater im Namen der KG 1 als "Klägerin" erhobene Klage als solche des R als Empfangsbevollmächtigter der Gesellschafter der atypisch stillen Gesellschaft, bestehend aus der KG 1 und der KG 2 als Rechtsnachfolgerin der GmbH, auszulegen. Dass R, an den das FA auch seinen Änderungsbescheid vom 14. Oktober 2010 gerichtet hat, nicht nur hinsichtlich der KG 1 als eigener Mitunternehmerschaft, sondern auch hinsichtlich der atypisch stillen Gesellschaft als weiterer Mitunternehmerschaft als Empfangsbevollmächtigter i.S. des § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2, Abs. 2 Satz 1 FGO i.V.m. § 183 Abs. 1 AO anzusehen ist, ergibt sich nicht nur aus den den Senat bindenden Feststellungen des FG, sondern ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig.
- 18** 2. Entgegen der Rechtsmeinung des FG handelt es sich bei der Klage nicht um eine Verpflichtungsklage, sondern um eine Anfechtungsklage. Eine Anfechtungsklage kommt in Betracht, wenn das FA eine Sachentscheidung getroffen hat (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 20. Dezember 2000 III R 17/97, BFH/NV 2001, 914, und in BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912, m.w.N.). Vorliegend hat es das FA abgelehnt, für die GmbH einen anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrag festzustellen. Die Ablehnung ist jedoch --wie sich u.a. schon aus der Einspruchsentscheidung ergibt-- nicht (allein) aus formellen Gründen erfolgt. Vielmehr hat sich das FA u.a. auf den materiell-rechtlich begründeten Standpunkt gestellt, dass eine GmbH als Kapitalgesellschaft nicht der tariflichen Einkommensteuer unterliege und deshalb keine Ermäßigung nach § 35 EStG beanspruchen könne. Der Streitfall, in dem das FA im Feststellungsbescheid gemäß § 35 Abs. 3 EStG 2002 keine ausdrückliche Feststellung zu dem begehrten Anteil am Gewerbesteuer-Messbetrag getroffen hat, unterscheidet sich insoweit nicht wesentlich von der Situation, dass das FA in einem Feststellungsbescheid den Gewerbesteuer-Messbetrag sowie die auf einen Feststellungsbeteiligten entfallenden Anteile (ausdrücklich) auf 0 € festgestellt hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912). In beiden Fällen trifft das FA eine Sachentscheidung ungeachtet dessen, ob dies im Feststellungsbescheid mit einer "Null-Feststellung" oder durch ein Unterbleiben der entsprechenden Feststellung zum Ausdruck kommt. Erhebt ein Feststellungsbeteiligter oder der hierzu berufene Prozessstandschafter gegen die --aus sachlichen Gründen erfolgte-- Ablehnung der begehrten Feststellung vor dem FG Klage, so ist statthafte Klageart die Anfechtungsklage. Die Anfechtungsklage, hier in der Form der Abänderungsklage, ist gegenüber der Verpflichtungsklage vorrangig (z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2001, 914). § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO räumt dann dem FG bzw. in der vorliegenden Verfahrenssituation i.V.m. § 121 FGO dem BFH die Befugnis ein, die zutreffenden Feststellungen (anstelle der Finanzbehörde) selbst zu treffen.
- 19** 3. Zutreffend hat das FG hingegen die KG 2 als Rechtsnachfolgerin der atypisch still beteiligten GmbH gemäß § 60 Abs. 3 FGO zum Verfahren (notwendig) beigelegt, denn die KG 2 ist an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt, dass die Entscheidung auch ihr gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Auch ist sie hinsichtlich der



Streitfrage, ob nach § 35 Abs. 3 EStG 2002 auch für die GmbH ein Anteil am Gewerbesteuer-Messbetrag der KG 1 festzustellen ist, gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 4 FGO klagebefugt. Es kann offenbleiben, ob außerdem diese Frage die GmbH bzw. ihre Rechtsnachfolgerin i.S. von § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO persönlich angeht.

- 20** 4. Die Sache ist spruchreif. Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen, an die der erkennende Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, bilden unverändert die Grundlage für die Entscheidung des Senats. Das FG hat im Ergebnis zu Recht die Auffassung vertreten, dass im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 35 Abs. 3 EStG 2002 ein Anteil der GmbH am Gewerbesteuer-Messbetrag der KG 1 in Höhe von 450.988,28 € (rechnerisch 35 % von 1.288.537,93 €) festzustellen ist.
- 21** a) Der angefochtene geänderte Feststellungsbescheid 2003 vom 14. Oktober 2010 erweist sich nicht deshalb als rechtswidrig, weil das FA in diesem Bescheid unterschiedliche Feststellungen zusammengefasst hat. Der Bescheid enthält neben Feststellungen im Sinne einer gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 35 Abs. 3 EStG 2002 u.a. auch solche, die im Rahmen einer gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellung nach den §§ 179 Abs. 2 Satz 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO) zu treffen sind; zudem betreffen die jeweiligen Feststellungen zwei verschiedene Mitunternehmerschaften, nämlich sowohl die atypisch stille Gesellschaft (im Streitjahr bestehend aus der KG 1 und der atypisch still beteiligten GmbH) als auch die KG 1 selbst. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass eine derartige Zusammenfassung von Feststellungen in einem Bescheid zulässig ist. Denn die äußerliche Zusammenfassung von Verwaltungsakten in einer Verfügung hat die höchstrichterliche Rechtsprechung stets gebilligt, sofern hinreichend deutlich zum Ausdruck kommt, dass die Verfügung mehrere unterschiedliche Regelungsinhalte enthält (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 28. Oktober 1988 III R 52/86, BFHE 155, 238, BStBl II 1989, 257, m.w.N.). So können aus Vereinfachungsgründen beispielsweise Gewinnfeststellungsbescheide in einem Sammelbescheid zusammengefasst werden; sie sind jedoch als selbständige Steuerbescheide anzusehen (vgl. BFH-Urteil vom 2. Mai 1990 VIII R 20/86, BFH/NV 1991, 219). Nach dem genannten Maßstab bestehen auch keine Bedenken, die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 35 Abs. 3 EStG 2002 (heute § 35 Abs. 2 EStG) und die gesonderte und einheitliche Feststellung nach den §§ 179 Abs. 2 Satz 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO in einem Sammelbescheid zusammenzufassen. Entsprechend § 179 Abs. 2 Satz 3 AO dürfen zudem die gesonderten und einheitlichen Feststellungen für eine atypisch stille Gesellschaft und für eine KG in einem Bescheid zusammengefasst werden (vgl. BFH-Urteil vom 29. Mai 2001 VIII R 10/00, BFHE 195, 486, BStBl II 2001, 747, unter I.1.).
- 22** b) Das FA war dem Grunde nach verpflichtet, im Rahmen seiner Feststellungen nach § 35 Abs. 3 EStG 2002 auch einen Anteil der GmbH am Gewerbesteuer-Messbetrag der KG 1 festzustellen.
- 23** aa) Nach § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 ist bei Mitunternehmerschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 2 und 3 EStG der Betrag des Gewerbesteuer-Messbetrags und der auf die einzelnen Mitunternehmer entfallende Anteil gesondert und einheitlich festzustellen. Sowohl nach den Feststellungen des FG als auch nach übereinstimmender Auffassung der Beteiligten war die GmbH i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG mitunternehmerisch still beteiligt. Daher braucht nicht auf einzelne Merkmale der Mitunternehmerstellung eines atypisch stillen Gesellschafters (näher dazu z.B. BFH-Urteil vom 12. November 1985 VIII R 364/83, BFHE 145, 408, BStBl II 1986, 311, unter III.2.) eingegangen zu werden. Da die atypisch stille Gesellschaft nicht subjektiv gewerbesteuerpflichtig ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 145, 408, BStBl II 1986, 311), kommt es hinsichtlich der Bestimmung des Anteils der GmbH auf den für die KG 1 festgestellten Gewerbesteuer-Messbetrag an.
- 24** bb) Das FA durfte die streitige Feststellung nicht unter Berufung auf das BFH-Urteil in BFHE 166, 74, BStBl II 1992, 185 mit der Begründung verweigern, diese Feststellung sei für die GmbH steuerlich nicht von Bedeutung. Zwar hat der BFH in jenem Urteil sinngemäß entschieden, dass es keiner Feststellungen gemäß § 179, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO bedarf, wenn diese keinen Eingang in eine Steuerfestsetzung des Betroffenen finden können; insoweit fehle es im Fall einer Klage an der nach § 40 Abs. 2 FGO erforderlichen Verletzung in eigenen Rechten. Auch ist dem FA darin zuzustimmen, dass die gesonderte und einheitliche Feststellung der Anteile der einzelnen Mitunternehmer am Gewerbesteuer-Messbetrag nach § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 keine Bedeutung hat, soweit feststeht, dass der einzelne Mitunternehmer eine Kapitalgesellschaft ist, bei der eine Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer nach § 35 Abs. 1 EStG ausgeschlossen ist. Allerdings hat der BFH auch darauf abgestellt, ob der durch die Feststellung Betroffene unter keinem denkbaren Gesichtspunkt in eigenen steuerlichen Rechten verletzt ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 166, 74, BStBl II 1992, 185). Bei einer dem äußeren Anschein nach existenten, mitunternehmerisch beteiligten Kapitalgesellschaft kann indes die Möglichkeit einer Rechtsverletzung durch eine unterbliebene Feststellung i.S. des § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 nicht generell ausgeschlossen werden. So ist zwar eine Vor-GmbH mit der in das Handelsregister eingetragenen GmbH identisch; steuerrechtlich wird die

Vorgesellschaft jedoch nur als Kapitalgesellschaft behandelt, sofern sie später als GmbH in das Handelsregister eingetragen wird (vgl. BFH-Urteile vom 14. Oktober 1992 I R 17/92, BFHE 169, 343, BStBl II 1993, 352, und vom 3. September 2009 IV R 38/07, BFHE 226, 283, BStBl II 2010, 60). Die Prüfung und Entscheidung, ob bei einem Mitunternehmer von einer Kapitalgesellschaft auch im steuerlichen Sinne auszugehen ist, sind jedoch nicht Gegenstand der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 35 Abs. 3 EStG 2002. Diese obliegen vielmehr dem Finanzamt, das über eine Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer nach Maßgabe des auf den einzelnen Mitunternehmer festgestellten Anteils am Gewerbesteuer-Messbetrag zu entscheiden hat. Somit ist von dem mit der Feststellung nach § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 befassten FA lediglich zu prüfen, ob eine Mitunternehmerstellung desjenigen vorliegt, der die Feststellung eines Anteils am Gewerbesteuer-Messbetrag zu seinen Gunsten geltend macht. Dabei entspricht es auch verwaltungspraktischen Erwägungen, wenn sich das für die Feststellung nach § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 zuständige FA nicht mit den Rechtsverhältnissen der einzelnen Mitunternehmer zu befassen hat. Dies gilt auch dann, wenn diesem FA --wie offenkundig im Streitfall-- die Rechtsverhältnisse der Mitunternehmer bekannt sind.

- 25** c) Dieser Beurteilung steht die im Streitfall vorliegende körperschaft- und gewerbesteuerliche Organschaft nicht entgegen. Die Feststellung eines anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags der GmbH (Organgesellschaft) entfaltet verfahrensrechtlich gegenüber dem Organträger (KG 2) nicht die Wirkung eines Grundlagenbescheids. Für einen Gewinnfeststellungsbescheid hat der erkennende Senat entschieden (Urteil vom 6. März 2008 IV R 74/05, BFHE 220, 304, BStBl II 2008, 663), dass ein solcher Bescheid Bindungswirkung gegenüber demjenigen Steuerpflichtigen entfaltet, dem der Gegenstand der Feststellung zuzurechnen ist (§ 179 Abs. 2 Satz 1 AO). Eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte wird nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO durchgeführt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und diesen die Einkünfte zuzurechnen sind. Die Bindungswirkung des Feststellungsbescheids erstreckt sich danach auf die Personen, denen die Einkünfte steuerlich zuzurechnen sind, also die Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG. Nicht anders verhält es sich bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 35 Abs. 3 EStG 2002 (heute § 35 Abs. 2 EStG). Nach Satz 1 der Vorschrift ist diese (u.a.) bei Mitunternehmerschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG durchzuführen. Auch hier erstreckt sich die Bindungswirkung nur auf die einzelnen Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG. Deshalb hat das für die Feststellungen nach § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 zuständige FA auch keine möglichen Folgerungen auf der Ebene des Organträgers zu erwägen.
- 26** d) Ausgehend hiervon kommt es --anders als es das FG gesehen hat-- vorliegend nicht darauf an, ob hinsichtlich des streitbefangenen Anteils der GmbH am Gewerbesteuer-Messbetrag der KG 1 bei der KG 2 die Voraussetzungen des § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 vorliegen, wonach bei der Feststellung nach § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 (hier für die KG 2) anteilige Gewerbesteuer-Messbeträge, die aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stammen, einzubeziehen sind. Andererseits steht den vorgenannten Rechtsgrundsätzen auch nicht entgegen, dass der erkennende Senat mit Urteilen vom 22. September 2011 IV R 42/09 und IV R 3/10 entschieden hat, dass nach § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 die "Durchleitung" des für eine Kapitalgesellschaft festgestellten Anteils am Gewerbesteuer-Messbetrag i.S. des § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 an eine an dieser Gesellschaft beteiligte Personengesellschaft zum Zwecke ihrer möglichen Verwertung durch die "Schlussgesellschafter" nicht in Betracht kommt, weil § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 nur die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft, nicht hingegen an einer Kapitalgesellschaft erfasst, und eine analoge Anwendung dieser Vorschrift nicht in Betracht kommt.
- 27** e) Hinsichtlich der Höhe des festzustellenden Anteils der GmbH am Gewerbesteuer-Messbetrag der KG 1 ist der Bemessung des FG zu folgen.
- 28** aa) Nach § 35 Abs. 3 Satz 2 EStG 2002 richtet sich der Anteil des Mitunternehmers am Gewerbesteuer-Messbetrag nach seinem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels. Das FG hat zwar nicht ausdrücklich einen konkreten Gewinnverteilungsschlüssel für die atypisch stille Gesellschaft festgestellt; nachdem die Beteiligten jedoch hinsichtlich des Anteils der GmbH am Gewerbesteuer-Messbetrag übereinstimmend rechnerisch an die Beteiligungsquote der GmbH anknüpfen, geht der erkennende Senat davon aus, dass dieser erste Rechenschritt dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel entspricht.
- 29** bb) Zwar ist zwischen den Beteiligten erörtert worden, ob der festzustellende Anteil der GmbH am Gewerbesteuer-Messbetrag i.S. des § 35 Abs. 3 EStG 2002 der Höhe nach rechnerisch nicht allein entsprechend der Beteiligungsquote der GmbH an der KG 1 zu bemessen sei und sich deshalb nicht auf 450.988,28 € (= 35 % von 1.288.537,93 €) belaufe, sondern entsprechend der Beteiligungsquote der KG 2 an der GmbH auf 422.125,03 € (= 93,6 % von 450.988,28 €) zu bemessen sei. Dem für die gesonderte Feststellung nach § 35 Abs. 3 EStG 2002 (jetzt §

35 Abs. 2 EStG) zuständigen FA obliegt es nach den zuvor genannten Maßstäben jedoch nicht, der tatsächlichen "Verwertbarkeit" des festgestellten Anteils am Gewerbesteuer-Messbetrag im Wege der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG beim einzelnen Mitunternehmer nachzugehen. Deshalb hat dieses FA anlässlich seiner Feststellungen auch nicht zu prüfen, ob und inwieweit ein Anteil am Gewerbesteuer-Messbetrag möglicherweise von einer mitunternehmerisch beteiligten Kapitalgesellschaft an eine wiederum an dieser Gesellschaft beteiligte Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) "durchzuleiten", im Rahmen der Feststellung nach § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 für jene Mitunternehmerschaft nach § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 einzubeziehen und ggf. bei den "Schlussgesellschaftern" nach § 35 EStG anzurechnen ist. Daher ist der auf die Höhe der Beteiligung der GmbH an der KG 1 bezogene, zwischen den Beteiligten hinsichtlich seiner Berechnung und Höhe unstrittige Betrag von 450.988,28 € als Anteil der GmbH am Gewerbesteuer-Messbetrag gesondert und einheitlich festzustellen.

- 30** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 i.V.m. § 139 Abs. 4 FGO. Wegen des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung muss der Senat über die gesamten Kosten des Verfahrens entscheiden (z.B. BFH-Urteil vom 26. September 2006 X R 3/05, BFHE 215, 165, BStBl II 2007, 452, m.w.N.). Nachdem das FA auch nicht teilweise mit seinem im Revisionsverfahren gestellten Hilfsantrag Erfolg hat, sind die Kosten des gesamten Verfahrens mit Ausnahme der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen, die diese selbst zu tragen hat, dem FA aufzuerlegen.

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