

# Urteil vom 16. Mai 2013, IV R 6/10

## **Ermittlung des Klagebegehrens; wirtschaftliches Ergebnis eines unwirksamen Rechtsgeschäfts; wirksame Prozessvollmacht der Beigeladenen auch bei Verstoß gegen das Verbot der Wahrnehmung widerstreitender Interessen**

BFH IV. Senat

AO § 41 Abs 1 S 1, FGO § 62 Abs 6 S 4, FGO § 94, FGO § 96 Abs 1 S 2, FGO § 108, FGO § 139 Abs 4, BRAO § 43a Abs 4, ZPO § 162, ZPO § 164

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 25. Juni 2008, Az: 1 K 1454/07

## Leitsätze

1. NV: Für Zwecke der Besteuerung kommt es auf den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt und nicht auf die zivilrechtliche Wirksamkeit der zu Grunde liegenden Vereinbarung an, solange und soweit die Beteiligten deren Vollzug nicht rückgängig machen (Bestätigung der Rechtsprechung).
2. NV: Für die Wirksamkeit der Prozessvollmacht der Beigeladenen ist die Behauptung unerheblich, die Bevollmächtigten hätten gegen das Verbot der Wahrnehmung widerstreitender Interessen verstoßen.

## Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war Kommanditistin der Grundstücksgesellschaft X-GmbH & Co. KG (Beigeladene zu 1.; im Folgenden: KG). Komplementärin der KG ist die Grundstücksgesellschaft X-GmbH (Beigeladene zu 2.). Die KG war durch Umwandlung der Grundstücksgemeinschaft X-GbR entstanden, deren Gesellschafter die Klägerin und ihr Bruder Z (Beigeladener zu 3.; im Folgenden: Bruder) waren.
- 2 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 2. März 2000 verkaufte die Klägerin ihre KG-Beteiligung an den Bruder und dessen Kinder (Beigeladene zu 4. und 5.) für 4 Mio. DM. Seither wird die Klägerin --auch zivilrechtlich-- nicht mehr als Gesellschafterin der KG behandelt.
- 3 Einige Zeit nach Abschluss des Kauf- und Abtretungsvertrags machte die Klägerin Einwendungen gegen dessen Wirksamkeit geltend, die sie insbesondere mit einer nach ihrer Ansicht unangemessenen Höhe des Kaufpreises für den KG-Anteil begründete. Eine zivilrechtliche Klage auf Feststellung der Unwirksamkeit des Vertrags hat sie allerdings nicht erhoben.
- 4 Mit Schriftsätzen vom 3. April 2007 wies die Klägerin den Beklagten und Revisionsbeklagten (das Finanzamt --FA--) wegen der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2001 bis 2006 (Streitjahre) darauf hin, dass sie den Kauf- und Abtretungsvertrag für unwirksam halte. Des Weiteren beantragte sie "als Gesellschafterin und Komplementärin" der KG "den Erlass eines Bescheides für 2001 (bzw. 2002 bis 2006) über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen".
- 5 Mit Bescheid vom 23. April 2007 lehnte das FA den "Antrag auf Zustellung der Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ... für die Kalenderjahre 2001 bis 2006" ab. Den dagegen erhobenen Einspruch wies das FA am 19. Juli 2007 als unbegründet zurück, da die Klägerin als an der Feststellung nicht beteiligte Person weder Anspruch auf Erlass noch auf Zustellung der Feststellungsbescheide habe.
- 6 Im darauf folgenden Klageverfahren beantragte die Klägerin ausweislich des Protokolls über die mündliche Verhandlung vom 26. Juni 2008 und des Tatbestandes des angefochtenen Urteils, "unter Aufhebung des negativen Feststellungsbescheides vom 23. April 2007 in Form der Einspruchsentscheidung vom 19. Juli 2007 den Beklagten zu verpflichten, die Klägerin - auch nach Abschluss des Vertrages vom 2. März 2000 - in den einheitlichen und gesonderten Einkunftsfeststellungen der Grundstücksgemeinschaft X-GbR für 2001 bis 2006 nach wie vor als

Gesellschafterin (Mitunternehmerin) zu berücksichtigen". Das Finanzgericht (FG) wies die Klage als unbegründet ab. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1802 veröffentlicht.

- 7 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin, die sie mit Verfahrensmängeln und einer unzutreffenden Würdigung des materiell-rechtlichen Gehalts der Klage begründet hat. Außerdem hat sie Einwendungen dagegen erhoben, dass ihr das FG die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen auferlegt hat.
- 8 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil sowie den Bescheid vom 23. April 2007 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 19. Juli 2007 aufzuheben und das FA zu verpflichten, für das Jahr 2001 einen geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die KG zu erlassen, in dem sie ohne Berücksichtigung des Kauf- und Abtretungsvertrags vom 2. März 2000 als Mitunternehmerin berücksichtigt wird.
- 9 Das FA und die Beigeladenen sind der Revision entgegengetreten.
- 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 11 Auch die Beigeladenen beantragen, die Revision zurückzuweisen.
- 12 Die Klägerin, das FA und die Beigeladenen haben mitgeteilt, dass sie mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden sind.

## Entscheidungsgründe

- 13 II. Die Revision der Klägerin ist nicht begründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Entscheidung des FG, dass die Klägerin keinen Anspruch auf Berücksichtigung bei den gesonderten und einheitlichen Feststellungen der KG für die Streitjahre hat, ist nicht zu beanstanden.
- 14 1. Zu Recht hat das FG auch die Jahre 2002 bis 2006 in die Entscheidung einbezogen.
- 15 a) Nach § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO darf das Gericht über das Klagebegehren nicht hinausgehen, ist aber an die Fassung der Anträge nicht gebunden. Beachtet es diese Vorschrift nicht, verstößt es gegen die Grundordnung des Verfahrens (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. September 2008 IV R 1/07, BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335, unter II.3.a, m.w.N.). Dabei ist --wie sich der Vorschrift entnehmen lässt-- zwischen Klagebegehren und Klageantrag zu unterscheiden. Das Gericht hat das wirkliche Klagebegehren anhand des gesamten Parteivorbringens einschließlich des Klageantrags zu ermitteln (vgl. Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 96 FGO Rz 181, m.w.N.). Weicht der in der mündlichen Verhandlung gestellte Klageantrag von einem zuvor schriftsätzlich formulierten Klageantrag ab, kommt es auf den in der mündlichen Verhandlung gestellten Antrag an (BFH-Urteil in BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335, unter Hinweis auf Lange in HHSp, § 96 FGO Rz 182, m.w.N.).
- 16 b) Danach ist es nicht zu beanstanden, dass das FG davon ausgegangen ist, die Klägerin habe eine Entscheidung über ihre Einbeziehung in die die KG betreffenden gesonderten und einheitlichen Feststellungen für die Jahre 2001 bis 2006 begehrt.
- 17 aa) Die Klägerin hat während des gesamten Verfahrens --einschließlich des vorliegenden Revisionsverfahrens-- geltend gemacht, sie sei bei den gesonderten und einheitlichen Feststellungen für die KG weiterhin zu berücksichtigen, weil der Verkauf ihres KG-Anteils unwirksam sei. Ihr Antrag an das FA, der Ausgangspunkt für das vorliegende Verfahren ist, war zwar möglicherweise nicht eindeutig formuliert; ausdrücklich waren darin jedoch auch die Jahre 2002 bis 2006 aufgeführt. Nachdem das FA diesen Antrag auf die Jahre 2001 bis 2006 bezogen und abgelehnt und an dieser Auffassung auch in der Einspruchsentscheidung festgehalten hatte, hat die Klägerin dagegen Klage erhoben. Eine Klagerücknahme für die Jahre 2002 bis 2006 hat sie weder ausdrücklich erklärt, noch hat sie in anderer Form zum Ausdruck gebracht, dass sie insoweit an ihren Einwendungen nicht festhalten wollte. Bei dieser Sachlage ist es nicht zu beanstanden, dass das FG von einem in vollem Umfang gegen die ablehnende Entscheidung des FA gerichteten Klagebegehren ausgegangen ist.
- 18 bb) Diesem Klagebegehren entspricht der sowohl im Protokoll der mündlichen Verhandlung als auch im Tatbestand des angefochtenen Urteils übereinstimmend wiedergegebene Klageantrag. Weder hat die Klägerin insoweit eine Berichtigung des Protokolls (§ 94 FGO i.V.m. § 164 der Zivilprozessordnung --ZPO--) noch eine Tatbestandsberichtigung (§ 108 FGO) beantragt, obschon sie andere Einwendungen gegen das Protokoll geltend

gemacht hat, so gegen die Bezeichnung ihres Vertreters in der mündlichen Verhandlung als "Lebensgefährte", gegen die Wiedergabe des Vornamens des Beigeladenen zu 3. und gegen dessen Antrag (Schreiben vom 21. Juli 2008). Der BFH ist deshalb an die Feststellungen des FG zum Klageantrag gebunden (vgl. BFH-Beschlüsse vom 14. Januar 2009 II B 79/08, Zeitschrift für Steuern und Recht 2009, R480, zur Protokollberichtigung, sowie vom 5. Juni 2008 IX B 249/07, BFH/NV 2008, 1512, zur Tatbestandsberichtigung).

- 19** cc) Die gegen diese Feststellung gerichteten Einwendungen der Klägerin rechtfertigen keine andere Beurteilung. Ihre Behauptung, ihr Vertreter in der mündlichen Verhandlung habe das Klagebegehren auf das Jahr 2001 beschränkt, ist bereits nicht schlüssig (s. oben unter II.1.b aa). Auf den im Schriftsatz vom 26. Juni 2008 formulierten Klageantrag kommt es dabei nicht an; maßgeblich ist der in der mündlichen Verhandlung gestellte Antrag. Soweit die Klägerin geltend macht, die Formvorschriften des § 162 ZPO seien nach dem Inhalt des Protokolls nicht eingehalten worden, trifft dies zwar zu. Das führt jedoch nicht dazu, dass ihrer Behauptung entsprechend von einem eingeschränkten Klageantrag auszugehen wäre, zumal der Antrag auch im Tatbestand des angefochtenen Urteils wiedergegeben ist, gegen den die Klägerin Einwendungen nicht innerhalb der Frist des § 108 Abs. 1 FGO geltend gemacht hat (s. oben unter II.1.b bb).
- 20** 2. Auch die Rügen weiterer Verfahrensmängel hält der Senat nicht für durchgreifend. Insoweit sieht er von einer Begründung ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).
- 21** 3. Das FG hat in der Sache zu Recht entschieden, dass die Klägerin keinen Anspruch auf Berücksichtigung bei den gesonderten und einheitlichen Feststellungen der KG für die Streitjahre hat.
- 22** a) Über die Frage, ob der Kauf- und Abtretungsvertrag über die KG-Beteiligung der Klägerin wirksam, anfechtbar oder nichtig war, ist nicht im vorliegenden finanzgerichtlichen Verfahren, sondern erforderlichenfalls durch die Zivilgerichte zu entscheiden. Denn für das vorliegend streitige Besteuerungsverfahren kommt es darauf wegen der Regelung des § 41 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) nicht an (vgl. BFH-Urteile vom 29. März 2012 IV R 18/08, BFH/NV 2012, 1095, Rz 26; vom 10. August 2010 VIII R 44/07, BFH/NV 2011, 20, Rz 21 f.).
- 23** b) Nach § 41 Abs. 1 Satz 1 AO ist es für die Besteuerung unerheblich, wenn ein Rechtsgeschäft unwirksam ist oder wird, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen. Die Regelung ist Ausdruck der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und besagt, dass es für Zwecke der Besteuerung auf den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt und nicht auf die zivilrechtliche Wirksamkeit der zugrunde liegenden Vereinbarung ankommt, solange und soweit die Beteiligten deren Vollzug nicht rückgängig machen (BFH-Urteile in BFH/NV 2012, 1095, Rz 28; vom 17. Februar 2004 VIII R 28/02, BFHE 205, 426, BStBl II 2005, 46, unter II.2.b aa, jeweils m.w.N.).
- 24** c) Das wirtschaftliche Ergebnis eines zunächst nach § 41 Abs. 1 Satz 1 AO der Besteuerung zugrunde zu legenden Rechtsgeschäfts, dessen Wirksamkeit zwischen den Beteiligten streitig (geworden) ist, bleibt nicht (mehr) bestehen, wenn und soweit die Unwirksamkeit des Rechtsgeschäfts durch rechtskräftiges Urteil oder durch Vergleich festgestellt und der Vollzug rückgängig gemacht wird (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2012, 1095, Rz 31; in BFHE 205, 426, BStBl II 2005, 46, unter II.2.; vom 18. Januar 1990 IV R 97/88, BFH/NV 1991, 21, unter 1.; BFH-Beschluss vom 9. September 1999 IV B 18/99, BFH/NV 2000, 313, unter 1.). Die Rückabwicklung ist ein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung i.S. von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (BFH-Urteile in BFHE/NV 2012, 1095, Rz 31; in BFHE 205, 426, BStBl II 2005, 46, unter II.2.a).
- 25** d) Diesen Grundsätzen entspricht das angefochtene Urteil.
- 26** aa) Zwar ist die Wirksamkeit des Kauf- und Abtretungsvertrags über die KG-Anteile zwischen den Beteiligten streitig. Das wirtschaftliche Ergebnis dieses Vertrags ist nach den Feststellungen des FG jedoch tatsächlich eingetreten; die Klägerin hat das vertraglich vereinbarte Entgelt erhalten und wird nicht mehr als Gesellschafterin der KG behandelt. Die in diesem Punkt gegen das angefochtene Urteil erhobenen Einwendungen der Klägerin betreffen die Rechtmäßigkeit der Vereinbarung, nicht die Feststellungen zu ihrem Vollzug; sie können deshalb zu keiner anderen Beurteilung führen.
- 27** bb) Die von der Klägerin behauptete (zivilrechtliche) Unwirksamkeit des Kauf- und Abtretungsvertrags wurde, wie insoweit unstrittig ist, weder durch Gerichtsurteil noch durch Vergleich festgestellt. Unerheblich ist, dass die Klägerin zahlreiche Klagen erhoben hat, mit denen sie inzidenter die Feststellung der Unwirksamkeit des Vertrags erreichen wollte.

- 28** cc) Der Kauf- und Abtretungsvertrag wurde auch nicht rückgängig gemacht. Weder hat die Klägerin das erhaltene Entgelt zurückgezahlt, noch wird sie wieder als Kommanditistin behandelt. Dass die Klägerin ihrerseits den Vertrag für nichtig hält und zusätzlich die Anfechtung sowie den Rücktritt erklärt hat, genügt nicht. Ebenso wenig kommt es darauf an, aus welchen Gründen sie nicht in der Lage ist, eine Rückabwicklung durchzusetzen.
- 29** dd) Der Umstand, dass die Klägerin und der Beigeladene zu 3. als Geschwister nahe Angehörige sind, ändert an dieser Beurteilung nichts. Denn sie verfolgen, wie das FG festgestellt hat und (auch) im vorliegenden Rechtsstreit offensichtlich ist, bezüglich der (Un-)Wirksamkeit und der Rückabwicklung des Vertrags gegensätzliche Interessen. Die Klägerin und ihr Bruder verhalten sich dabei nicht wie nahe Angehörige, sondern treten sich wie fremde Dritte gegenüber.
- 30** 4. Auch die Kostenentscheidung im angefochtenen Urteil ist nicht zu beanstanden. Das gilt auch, soweit sich die im Klageverfahren unterlegene Klägerin dagegen wendet, dass ihr das FG die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen nach § 139 Abs. 4 FGO auferlegt hat.
- 31** a) Die Entscheidung über die Erstattung der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen ist Teil der gerichtlichen Kostenentscheidung (BFH-Beschluss vom 17. November 1987 VIII R 346/83, BFHE 152, 5, BStBl II 1988, 287, unter I.1., m.w.N.). Insoweit steht der Überprüfung der angefochtenen Entscheidung § 145 FGO nicht entgegen, da die Klägerin das angefochtene Urteil mit ihrer Revision (auch) in der Hauptsache angegriffen hat (vgl. BFH-Urteil vom 22. Mai 1979 VIII R 218/78, BFHE 128, 314, BStBl II 1979, 741, unter I.1.).
- 32** b) Die Beigeladenen haben das erstinstanzliche Verfahren durch Ausführungen zur Sache und einen eigenen Sachantrag gefördert, wie das FG festgestellt hat und durch die vorliegenden Akten bestätigt wird. Unerheblich ist das Vorbringen der Klägerin, der Vertreter der Beigeladenen habe in der mündlichen Verhandlung erklärt, er stelle keinen eigenen Antrag, sondern schließe sich dem Antrag des FA an. Weder entspricht diese Behauptung den Angaben im Protokoll der mündlichen Verhandlung und im angefochtenen Urteil (s. dazu oben unter II.1.b bb), noch lässt sich daraus entnehmen, dass die Beigeladenen auf einen Sachantrag verzichtet haben bzw. darauf verzichten wollten, noch hat die Klägerin, die in der mündlichen Verhandlung weder selbst anwesend noch durch ihre jetzige Prozessbevollmächtigte vertreten war, dargelegt, worauf sie ihre Behauptung stützt. Die Entscheidung des FG, die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen der unterlegenen Klägerin aufzuerlegen, entsprach bei dieser Sach- und Verfahrenslage der Billigkeit (u.a. BFH-Urteil vom 15. Oktober 1997 I R 10/92, BFHE 184, 212, BStBl II 1998, 63, unter II.C.).
- 33** c) Die Einwendungen der Klägerin gegen die Wirksamkeit der den Prozessbevollmächtigten der Beigeladenen erteilten Vollmacht greifen nicht durch.
- 34** aa) Unschädlich ist, dass die Prozessbevollmächtigten im erstinstanzlichen Verfahren die Bevollmächtigung durch die Beigeladenen zu 4. und 5. nicht bereits durch schriftliche Vollmacht nachgewiesen haben. Zum einen konnte das FG darauf verzichten, einen derartigen Mangel von Amts wegen zu berücksichtigen, da die Beigeladenen in der mündlichen Verhandlung durch einen Rechtsanwalt vertreten wurden (§ 62 Abs. 3 Satz 6 FGO in der damals maßgeblichen Fassung, jetzt § 62 Abs. 6 Satz 4 FGO), zum anderen wurde die zunächst wegen der Kürze der Zeit unterbliebene Vorlage im vorliegenden Verfahren nachgeholt.
- 35** bb) Unbeachtlich sind des Weiteren die mit einem behaupteten Interessenkonflikt der Bevollmächtigten der Beigeladenen begründeten Einwendungen gegen die Wirksamkeit ihrer Bevollmächtigung. Denn selbst wenn die Prozessbevollmächtigten der Beigeladenen, wie die Klägerin behauptet, entgegen der Auffassung sowohl des FG als auch der Beigeladenen selbst gegen das Verbot der Wahrnehmung widerstreitender Interessen (§ 43a Abs. 4 der Bundesrechtsanwaltsordnung) verstoßen hätten, und wenn darüber hinaus ein solcher Verstoß nach § 134 des Bürgerlichen Gesetzbuchs zur Unwirksamkeit des Anwaltsvertrags führen würde, berührt das nicht die Wirksamkeit der erteilten Prozessvollmacht und der namens der Vollmachtgeber --hier der Beigeladenen-- vorgenommenen Prozesshandlungen (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 14. Mai 2009 IX ZR 60/08, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungsreport Zivilrecht 2010, 67).
- 36** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind gemäß § 143 Abs. 1 i.V.m. § 139 Abs. 4 FGO erstattungsfähig. Denn sie haben das Verfahren schriftsätzlich gefördert und durch einen eigenen Sachantrag ein Kostenrisiko getragen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 184, 212, BStBl II 1998, 63, unter II.C.).

