

## Urteil vom 16. May 2013, IV R 35/10

### Keine Klagebefugnis des Treugebers gegen Feststellungen auf der ersten Stufe des gestuften Feststellungsverfahrens - Treugeber als Mitunternehmer einer gewerblich tätigen Personengesellschaft

BFH IV. Senat

FGO § 48 Abs 1, AO § 180 Abs 1 Nr 2a, AO § 179 Abs 2 S 3

vorgehend FG Hamburg, 21. July 2010, Az: 2 K 179/08

### Leitsätze

1. NV: Über die Frage, ob ein Treugeber Mitunternehmer einer gewerblich tätigen Personengesellschaft ist, ist im zweistufigen Verfahren auf der zweiten Stufe des Feststellungsverfahrens zu entscheiden.
2. NV: Dem Treugeber steht gegen die die Personengesellschaft betreffenden Feststellungen auf der ersten Stufe des Feststellungsverfahrens kein Klagerecht zu.

### Tatbestand

- 1 I. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) erwarb die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, mit Kauf- und Übertragungsvertrag vom 30. Mai ... mit Wirkung zum 1. Juni ..., 24:00 Uhr, eine Kommanditbeteiligung an der X-GmbH & Co. KG (Beigeladene) mit einer voll eingezahlten Pflichteinlage in Höhe von ... € von Herrn P, ihrem Prokuristen und früheren Geschäftsführer, der zu den Erstzeichnern gehörte.
- 2 In § 2 des Vertrags heißt es u.a.

"(2) ...

Die Parteien sind sich darüber einig, dass der Übergang der Gesellschafterstellung im Verhältnis zur Gesellschaft und den Mitgesellschaftern, insbesondere also des Rechtes zum Bezug von Ausschüttungen, des Stimmrechts, der Informations- und Kontrollrechte sowie der einkommensteuerlichen Beteiligungsrechte auf den Käufer mit Wirkung zum 01.06.... erfolgt. Bis zu diesem Datum stehen die Rechte weiterhin dem Verkäufer zu. Stichtag ist der 01.06...., 24.00 Uhr.

...

- (7) Die Übertragung der Beteiligung und der Stellung als Kommanditist erfolgt unter den nachfolgenden aufschiebenden Bedingungen:
  - 1) ...
  - 2) Zustimmung der persönlich haftenden Gesellschafterin zur Übertragung,
  - 3) ...
  - 4) Eintragung des Käufers in das Handelsregister."

- 3 Nach den Feststellungen des FG wurde die Beteiligung treuhänderisch von der C-KG (Treuhänderin) gehalten. Der Kaufpreis betrug "99 % der Kommanditbeteiligung = € ...". Die Übertragung wurde am 10. Juni ... von der Treuhänderin und am 16. Juni ... von der persönlich haftenden Gesellschafterin genehmigt. Die Klägerin wurde den Feststellungen des FG zufolge am 2. September ... in das Handelsregister eingetragen.

- 4 Ebenfalls mit Wirkung zum 1. Juni ..., 24:00 Uhr, veräußerte die Klägerin die Beteiligung an Herrn Z zu einem Preis von "104 % der Kommanditbeteiligung = € ..." weiter. Der Vertrag wurde mit Datum vom 30. Mai ... durch P für die Klägerin und am 1. Juni ... für die Erwerberseite unterzeichnet. Die Treuhänderin genehmigte diesen Vertrag am 22. Juni ..., die persönlich haftende Gesellschafterin am 24. Juni ....
- 5 Die Beigeladene ermittelte ihren Gewinn im Streitjahr ... nach der Tonnage gemäß § 5a des Einkommensteuergesetzes in der seinerzeit geltenden Fassung (EStG). Im ... reichte sie eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für ... ein, die die Klägerin als Feststellungsbeteiligte aufführte. Dem folgte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) in dem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 der Abgabenordnung (AO) stehenden Feststellungsbescheid vom ... zunächst.
- 6 Mit negativem Feststellungsbescheid vom ... lehnte das FA es in der Folgezeit ab, die Klägerin in das Feststellungsverfahren einzubeziehen, weil sie nur für eine logische Sekunde beigetreten und daher mangels Übernahme von Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko nicht Mitunternehmerin geworden sei. Mit weiterem Bescheid vom selben Tag änderte das FA in diesem Punkt auch den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Beigeladenen vom .... Den Einspruch der Klägerin gegen den negativen Feststellungsbescheid wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom ... zurück.
- 7 Unter dem ... erließ das FA einen Ergänzungsbescheid, durch den der Bescheid vom ... dahin ergänzt wurde, dass die Beteiligung treuhänderisch von der Treuhänderin betreut werde.
- 8 Das FG wies die Klage, mit der die Klägerin weiterhin ihre Einbeziehung in die gesonderte und einheitliche Feststellung der Beigeladenen verfolgte, ab. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 331 veröffentlicht.
- 9 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung der §§ 15 und 5a EStG sowie des § 180 Abs. 1 und Abs. 2 AO.
- 10 Sie beantragt sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und das FA zu verpflichten, sie unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom ... und der Einspruchsentscheidung vom ... in das Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Beigeladenen für ... einzubeziehen.
- 11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 12 Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt und mitgeteilt, dass sie sich zur Sache nicht äußern werde.

## Entscheidungsgründe

- 13 II. Die Revision ist begründet. Sie führt nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung. Die tatsächlichen Feststellungen des FG tragen nicht seine Würdigung, die Klägerin sei an der Beigeladenen nur mittelbar über die Treuhänderin beteiligt gewesen (dazu II.1.). Den Feststellungen des FG lässt sich auch nicht entnehmen, dass die Klägerin selbst Kommanditistin, also unmittelbar an der Beigeladenen beteiligt war. Die Frage, ob die Klägerin an der Beigeladenen unmittelbar oder nur mittelbar beteiligt war, kann auch nicht dahinstehen, da sie für die Zulässigkeit der Klage von Bedeutung ist (dazu II.2.).
- 14 1. Das FG hat angenommen, die Klägerin sei an der Beigeladenen --wenn überhaupt-- nur mittelbar über die Treuhänderin beteiligt gewesen. So gibt es auf S. 9 f. seines Urteils u.a. die Grundsätze wieder, nach denen bei einem Treuhandverhältnis, dessen Gegenstand die Mitgliedschaft in einer Personengesellschaft ist, auch der Treugeber Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sein kann, und geht auf S. 12 Absatz 2 seines Urteils in Anwendung dieser Grundsätze ersichtlich davon aus, dass auch die Klägerin (nur) zu den Treugebern gehört habe.
- 15 Diese rechtliche Würdigung hält einer revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand, weil das FG keine den Senat bindenden Feststellungen getroffen hat, die diese Würdigung als zutreffend erscheinen lassen könnten.
- 16 a) Zwar hat das FG auf S. 4 seines Urteils ausdrücklich festgestellt, dass die Beteiligung "treuhänderisch von der C-KG gehalten" worden sei. Diese Feststellung ist für den Senat jedoch auch ohne entsprechende Rüge nicht bindend i.S. des § 118 Abs. 2 FGO, weil sie in Widerspruch zu anderweitigen Feststellungen des FG steht. So hat das FG auf S. 4 seines Urteils unter auszugsweiser Wiedergabe des Kauf- und Übertragungsvertrags zwischen P und der

Klägerin ebenfalls festgestellt, dass "die Übertragung der Beteiligung und der Stellung als Kommanditist" u.a. unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung des Käufers --d.h. der Klägerin-- in das Handelsregister erfolgt sei und dass die Klägerin am ... in das Handelsregister eingetragen worden sei. Die Klägerin kann jedoch hinsichtlich derselben Beteiligung an der Beigeladenen nicht einerseits unmittelbar selbst und zugleich nur mittelbar über einen Treuhänder beteiligt gewesen sein.

- 17** Unzureichende oder widersprüchliche Sachverhaltsdarstellungen im angefochtenen Urteil stellen nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) einen materiell-rechtlichen Fehler dar, der auch ohne diesbezügliche Rüge zum Wegfall der Bindungswirkung des § 118 Abs. 2 FGO führt (z.B. BFH-Urteile vom 25. Juni 2003 X R 72/98, BFHE 202, 514, BStBl II 2004, 403, und vom 20. September 2007 IV R 68/05, BFHE 219, 7, BStBl II 2008, 483). Die dargestellten Feststellungen des FG binden den Senat danach nicht.
- 18** b) Das FG hat in seinem Tatbestand zwar auch festgestellt, dass das FA am ... einen Ergänzungsbescheid erlassen hat. Ausweislich dieses Bescheids wird der Ablehnungsbescheid vom ... gemäß § 179 Abs. 3 AO "dahingehend ergänzt, dass die Beteiligung ... entsprechend § 2 des Anteilsübertragungsvertrages vom 30.05.... ... treuhänderisch von der Fa. C-KG nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrages und des Treuhandvertrages betreut wird". Auch damit steht jedoch für den Senat nicht bindend fest, dass die Klägerin an der Beigeladenen (nur) mittelbar über einen Treuhänder beteiligt war. Denn ungeachtet der Frage, ob dieser Bescheid auch wirksam ist, lässt sich den Feststellungen des FG jedenfalls nicht entnehmen, ob dieser Bescheid bestandskräftig ist oder angefochten wurde.
- 19** Weitere Feststellungen, aus denen sich eine nur mittelbare Beteiligung der Klägerin an der Beigeladenen ergeben könnte, lassen sich dem angefochtenen Urteil des FG nicht entnehmen.
- 20** Aus den verbleibenden Feststellungen des FG ergibt sich andererseits auch nicht, dass die Klägerin an der Beigeladenen selbst als Kommanditistin beteiligt war. Die Feststellungen des FG ermöglichen dem Senat danach keine Entscheidung zur Art der Beteiligung der Klägerin an der Beigeladenen.
- 21** 2. Die Frage, ob die Klägerin selbst Kommanditistin der Beigeladenen war oder aber an dieser lediglich mittelbar über einen Treuhänder beteiligt war, kann nicht dahinstehen. Denn sie ist jedenfalls für die Zulässigkeit der Klage entscheidend.
- 22** a) Ist die Klägerin an der Beigeladenen nur mittelbar über einen Treuhänder beteiligt gewesen, ist ihre Klage bereits unzulässig. Denn in diesem Fall ist sie als (ehemalige) Treugeberin nach § 48 FGO nicht klagebefugt.
- 23** aa) Ist an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft ein Treugeber über einen Treuhänder beteiligt, so ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus der Gesellschaft grundsätzlich in einem zweistufigen Verfahren durchzuführen. In einem ersten Feststellungsverfahren ist gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO der Gewinn oder Verlust der Gesellschaft festzustellen und auf die Gesellschafter --einschließlich des Treuhänder-Kommanditisten-- entsprechend dem maßgebenden Verteilungsschlüssel aufzuteilen. In einem zweiten Feststellungsverfahren muss der Gewinnanteil des Treuhänders entsprechend § 179 Abs. 2 Satz 3 AO auf den oder die Treugeber aufgeteilt werden. Beide Feststellungen können zwar im Fall eines offenen, d.h. allen Beteiligten bekannten Treuhandverhältnisses miteinander verbunden werden. Die Rechtsbehelfsbefugnis hinsichtlich der einzelnen Feststellungen richtet sich jedoch allein danach, an welchen Adressaten sie sich unmittelbar richten und wer durch sie direkt betroffen ist. Sind die Gewinnfeststellungsverfahren gestuft vorgenommen worden, können daher ausschließlich die Gesellschafter gegen den die Personengesellschaft betreffenden Gewinnfeststellungsbescheid erster Stufe Rechtsbehelfe einlegen und klagen. Die Treugeber können in dieses Verfahren weder als Kläger noch mit Hilfe einer Beiladung eingreifen. Hieran ändert sich auch bei Ergehen zusammengefasster Gewinnfeststellungsbescheide nichts, denn das Klagerecht nach § 48 Abs. 1 FGO stellt auf das konkret bestehende Gesellschaftsverhältnis ab (z.B. BFH-Urteil vom 13. Juli 1999 VIII R 76/97, BFHE 189, 309, BStBl II 1999, 747; BFH-Beschluss vom 11. Juli 2012 IV B 1/11, BFH/NV 2012, 1929, jeweils m.w.N.). Die Klagebefugnis ist daher auch in einem Rechtsstreit gegen einen zusammengefassten Bescheid danach zu beurteilen, auf welcher Stufe der Feststellung der Rechtsstreit ausgetragen wird (z.B. BFH-Beschluss vom 15. April 2003 IV B 188/01, BFH/NV 2003, 1283).
- 24** bb) Mit ihrer Klage macht die Klägerin geltend, sie sei Mitunternehmerin der Beigeladenen gewesen. Ist die Klägerin an der Beigeladenen nur mittelbar über einen Treuhänder beteiligt gewesen, so ist über die Frage, ob sie --als Treugeber-- Mitunternehmerin der Beigeladenen gewesen ist, im zweistufigen Verfahren auf der zweiten Stufe des Feststellungsverfahrens zu entscheiden\*. Bei einer fremdnützigen Treuhand ist zwar nicht der an der Gesellschaft unmittelbar beteiligte Treuhänder-Kommanditist, sondern der an ihr nur mittelbar über den

Treuhänder beteiligte Treugeber Mitunternehmer. Der Treugeber wird jedoch auch als Mitunternehmer nicht Gesellschafter der Personengesellschaft und deshalb nicht Beteiligter des Feststellungsverfahrens auf der ersten Stufe. Betrifft ein Rechtsstreit die Frage, ob ein Treugeber Mitunternehmer einer gewerblich tätigen Personengesellschaft geworden ist, geht es darum, ob die tatsächliche und rechtliche Stellung des Treuhänder-Kommanditisten im Verhältnis zu den übrigen Gesellschaftern der Gesellschaft so beschaffen ist, dass der Treuhänder-Kommanditist, würde er auf eigene Rechnung und nicht auf Rechnung des Treugebers handeln, als Mitunternehmer angesehen würde und er deshalb als Treuhänder dem Treugeber die steuerrechtliche Zurechnung einer Mitunternehmerschaft als Einkunftsquelle vermitteln könnte (vgl. BFH-Urteil vom 24. Mai 1977 IV R 47/76, BFHE 122, 400, BStBl II 1977, 737). Insoweit ist also darüber zu entscheiden, ob der Treuhänder-Kommanditist --als Treuhänder-- in das Feststellungsverfahren auf der ersten Stufe einzubeziehen ist und ihm ein Gewinn oder Verlust der Personengesellschaft zuzurechnen ist, der auf der zweiten Stufe des Verfahrens dann auf den bzw. die Treugeber zu verteilen ist.

- 25** Sollte das FG bei seiner erneuten Entscheidung zu der Feststellung gelangen, dass die Klägerin nur mittelbar über einen Treuhänder an der Beigeladenen beteiligt war, hat es die Klage daher mangels Klagebefugnis der Klägerin als unzulässig abzuweisen.
- 26** b) War die Klägerin hingegen selbst Kommanditistin der Beigeladenen, so ist sie für eine Klage, die auf die Verpflichtung des FA gerichtet ist, sie in das Feststellungsverfahren für die Beigeladene als Feststellungsbeteiligte einzubeziehen, nach § 48 Abs. 1 Nr. 3 bzw. Nr. 4 FGO klagebefugt. Die Klage wäre zulässig, denn Anhaltspunkte dafür, dass die Klage aus anderen Gründen unzulässig sein könnte, sind nicht ersichtlich.
- 27** c) Da der Senat auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen des FG demnach schon nicht entscheiden kann, ob die Klage der Klägerin überhaupt zulässig ist, war das Urteil des FG aufzuheben und die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.
- 28** Bei seiner erneuten Entscheidung muss das FG auch berücksichtigen, dass das FA am ... einen Ergänzungsbescheid erlassen hat. Dieser ist zwar nicht nach § 68 FGO Gegenstand des Klageverfahrens geworden (vgl. BFH-Urteil vom 14. April 2011 IV R 36/08, BFH/NV 2011, 1361). Wäre er aber wirksam und bestandskräftig, stünde damit bindend fest, dass die Klägerin an der Beigeladenen nur mittelbar über einen Treuhänder beteiligt war.

**\*Anmerkung:** Berichtigung des 2. Satzes der Randnummer 24 (II.2.a bb) nach § 107 FGO durch BFH-Beschluss vom 26.9.2013 IV R 35/10.

Ursprünglich lautete dieser Satz: Ist die Klägerin an der Beigeladenen nur mittelbar über einen Treuhänder beteiligt gewesen, so ist über die Frage, ob sie --als Treugeber-- Mitunternehmerin der Beigeladenen gewesen ist, im zweistufigen Verfahren auf der ersten Stufe des Feststellungsverfahrens zu entscheiden.

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