

Beschluss vom 11. September 2013, I B 79/13

Klagebefugnis bei Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft betr. Feststellungsbescheid gem. § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO

BFH I. Senat

FGO § 48 Abs 1 Nr 1 Alt 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 1 Alt 2, FGO § 48 Abs 2, AO § 180 Abs 5 Nr 1, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a

vorgehend FG München, 14. April 2013, Az: 7 K 2515/11

Leitsätze

1. NV: § 48 FGO betrifft auch den Rechtsschutz gegen einen Feststellungsbescheid i.S.d. § 180 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO, in dessen Rahmen nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage ausgenommene Einkünfte für mehrere Beteiligte gesondert und einheitlich festgestellt werden. Dass sich eine solche Feststellung auf eine ausländische Personengesellschaft (bzw. dort in der gesamthänderischen Verbundenheit erzielte Einkünfte) bezieht, ändert an den verfahrensrechtlichen Gegebenheiten nichts. Ebenfalls kommt es nicht darauf an, dass sich eine solche Feststellung nur auf solche Personen bezieht, die der inländischen Besteuerung unterliegen.

2. NV: Ist Geschäftsführer der einer GmbH & Co. KG ähnlichen ausländischen Personengesellschaft eine Kapitalgesellschaft, ist § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 FGO auch dann anzuwenden, wenn der Geschäftsführer jener Kapitalgesellschaft sein Amt niedergelegt hat (zur Zeit führungslose Gesellschaft).

Tatbestand

- 1 I. Die Beteiligten streiten im Zusammenhang mit einem Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung von steuerfreien (negativen) ausländischen Einkünften aus Gewerbebetrieb über die Frage, ob die Klage zu Recht als unzulässig abgewiesen werden konnte.
- 2 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), eine GmbH, ist als Kommanditistin an einer spanischen Gesellschaft in der Rechtsform einer Sociedad en comandita (SC), der X-S.L.S.C. (X) beteiligt; Komplementärin ist eine weitere spanische Gesellschaft, die ... S.L. (S.L.) --Rechtsform vergleichbar einer deutschen GmbH--. Letztere vertritt die X gerichtlich und außergerichtlich. Dazu heißt es weiterhin in der Satzung der S.L., sie ernenne A, die Befugnisse, die der S.L. im Rahmen der Leitung des Unternehmens der X und des Gebrauchs der Firmenunterschrift zustehen, auszuüben.
- 3 In 2008 reichte X durch eine inländische Steuerberatersozietät eine Erklärung zur gesonderten Feststellung der nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) steuerfreien (negativen) Einkünfte (deklariert: Verlust ... Mio €; negative Sonderbetriebseinnahmen von 1.340 €; 41 im Inland wohnende Beteiligte) ein. Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) stellte die Einkünfte mit 0 € fest und gab diesen Bescheid der Steuerberatersozietät als Empfangsbevollmächtigte i.S. des § 183 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) bekannt. In dem von X eingeleiteten Einspruchsverfahren wurde bekannt, dass inländische Gesellschafter nur die Klägerin (als Treuhänderin für 39 im Inland wohnende natürliche Personen) und B bzw. C sind. Daraufhin änderte das FA den Feststellungsbescheid entsprechend; ein Feststellungsbescheid gegenüber den Treugebern erging ebenfalls. Die darin enthaltene Feststellung, dass das Treuhandverhältnis anzuerkennen sei, wurde nicht angefochten. Der Einspruch der X wurde vom FA zurückgewiesen (Einspruchsentscheidung vom 3. August 2011). Am 3. September 2011 widerrief die Klägerin (als Gesellschafterin der N) die Empfangsvollmacht der Steuerberatersozietät und gab dies dem FA per Fax bekannt. Alsdann (am 5. September 2011) erhob sie Klage mit dem Ziel, eine Feststellung der deklarierten negativen Einkünfte (Progressionsvorbehalt) zu erreichen. A habe sein Geschäftsführeramt niedergelegt und ein neuer Geschäftsführer (natürliche Person) sei bei X bislang nicht bestellt worden. Über das Vermögen von B sei im Übrigen das Privatinsolvenzverfahren eröffnet worden.

- 4 Das Finanzgericht (FG) hat Beweis erhoben durch das Einholen eines Rechtsgutachtens zu der Frage, ob die Klägerin nach spanischem Recht als Kommanditistin der X berechtigt ist, die Geschäfte der X zu führen und in diesem Rahmen im Finanzgerichtsprozess Klage zu erheben, sofern es keine von der S.L. (bestimmte) natürliche Person gibt, über die die S.L. ihre satzungsgemäßen Vertretungsbefugnisse für die X ausüben kann. Darüber hinaus ist im Laufe des Klageverfahrens über das Vermögen der Klägerin das Insolvenzverfahren eröffnet worden.
- 5 Das FG hat die Klage als unzulässig abgewiesen (Urteil des FG München vom 15. April 2013 7 K 2515/11); das Verfahren sei auch --da die jeweilige Insolvenzmasse nicht betroffen sei-- nicht nach § 155 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 240 Satz 1 der Zivilprozessordnung unterbrochen.
- 6 Die Klägerin verweist auf § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO und beantragt, das Urteil aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 116 Abs. 6 FGO), hilfsweise, die Revision zuzulassen.
- 7 Das FA beantragt, die Beschwerde zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Beschwerde ist unbegründet und daher zurückzuweisen.
- 9 1. Die Klägerin wendet sich mit ihrem Rechtsmittel dagegen, dass das FG ein Prozessurteil erlassen hat. Die fehlerhafte Beurteilung einer Sachurteilsvoraussetzung ist als Verfahrensmangel anzusehen (s. z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30. Dezember 2003 IV B 21/01, BFHE 204, 44, BStBl II 2004, 239). Einen solchen hat die Klägerin auch ausdrücklich geltend gemacht; sie hat gerügt, dass das FG fehlerhaft ihre Klagebefugnis verneint habe und das Urteil deshalb an einem Verfahrensmangel (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) leide. Der Erfolg der Beschwerde hängt demnach davon ab, ob das FG die Klage wegen Fehlens der Klagebefugnis im Ergebnis zu Recht als unzulässig abgewiesen hat.
- 10 2. Eine Klagebefugnis der Klägerin bestand nicht.
- 11 a) Nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 FGO kann eine Klage gegen einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen von dem zur Vertretung berufenen Geschäftsführer mit der Klage angefochten werden. Das ist dahin zu verstehen, dass die Klage gegen einen an eine Personengesellschaft gerichteten Feststellungsbescheid --durch den Geschäftsführer-- im Namen der Gesellschaft erhoben werden kann (z.B. Senatsurteil vom 23. Februar 2011 I R 52/10, BFH/NV 2011, 1354, m.w.N.). Ist ein Geschäftsführer nicht vorhanden, ist der sog. Klagebevollmächtigte des § 48 Abs. 2 FGO zur Klageerhebung befugt (§ 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 FGO), fehlt auch ein solcher, kann jeder Gesellschafter klagen (§ 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO). Der Gesetzgeber hat mit dieser "Anfechtungsbeschränkung" bzw. der Konzentration der Klagebefugnis ersichtlich (auch) den Zweck verfolgt, dem gemeinschaftlichen Handeln der Gesellschafter unter dem Gesichtspunkt der Verfahrensökonomie einen Vorrang einzuräumen (z.B. v. Beckerath in Beermann/Gosch, FGO § 48 Rz 24 ff., 110; Brandis in Tipke/ Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 48 FGO Rz 2; Steinhaff in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 48 FGO Rz 17).
- 12 b) Diese Regelungen zur Klagebefugnis gelten auch dann, wenn es um Rechtsschutz gegen einen Feststellungsbescheid i.S. des § 180 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO geht, in dessen Rahmen nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage ausgenommene Einkünfte für mehrere Beteiligte gesondert und einheitlich festgestellt werden. Dieser Feststellungsgegenstand gehört ebenfalls zur "Feststellung von Besteuerungsgrundlagen" (s. Wortlaut des § 48 Abs. 1 FGO), da er ebenso wie eine Einkünftefeststellung Grundlage für die (spätere) Festsetzung des gesetzlichen Steuerbetrages ist und auch unabhängig von § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO ebenfalls in § 180 AO geregelt ist. Dass sich eine solche Feststellung in der hier einschlägigen Konstellation auf eine ausländische Personengesellschaft (bzw. dort in der gesamthänderischen Verbundenheit erzielte Einkünfte) bezieht, ändert an den verfahrensrechtlichen Gegebenheiten nichts. Ebenfalls kommt es nicht darauf an, dass sich eine Feststellung i.S. des § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO nur auf solche Personen bezieht, die der inländischen Besteuerung unterliegen, was mit anderen Worten Personen ausschließt, die nur im Ausland steuerpflichtig sind, mögen sie auch an derselben ausländischen Personengesellschaft beteiligt sein. § 48 FGO gilt uneingeschränkt auch in diesem Fall (s. z.B. FG München, Urteil vom 7. März 2011 7 K 2670/09, Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1585; zur Rechtslage nach § 48 FGO a.F. s. z.B. Senatsurteil vom 17. April 1996 I R 107/95, juris; s.a. Dremel in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2010, Tz. 26.8 und 26.60 [zum inhaltsgleichen § 352 AO]; Stahl, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2013, 210,

214 f.). Dies ist im angefochtenen Urteil beachtet worden und in der Grundlage zwischen den Beteiligten auch nicht im Streit.

- 13** c) Da die Klägerin vor Klageerhebung dem damaligen Klagebevollmächtigten i.S. des § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 i.V.m. Abs. 2 FGO --der Steuerberatersozietät-- durch den Widerruf der Vollmacht die Klagebefugnis entzogen hat, setzt eine eigene Klagebefugnis (§ 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO) voraus, dass im Streitfall ein zur Vertretung der X berufener Geschäftsführer (§ 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 FGO) nicht vorhanden war. Dies ist entgegen der Ansicht der Klägerin nicht der Fall.
- 14** aa) Soweit die Klägerin darauf verweist, dass infolge der Amtsniederlegung durch A ein Geschäftsführer der X seitdem nicht mehr vorhanden war, ist dem nicht beizupflichten. Zur Geschäftsführung und Vertretung der X war die S.L. befugt. Geschäftsführer i.S. des § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 FGO kann auch eine juristische Person sein. Die Amtsniederlegung des A mag damit zwar die S.L. bis zu einer Neubestellung einer anderen natürlichen Person "führungslos" gemacht haben, berührt aber das Formalerfordernis, dass ein Geschäftsführer vorhanden ist, der kraft Satzung für die X handeln kann, nicht: Ob dieser Geschäftsführer (durch eine handlungsbereite natürliche Person) tatsächlich handeln kann oder ob er sich z.B. dazu entschließt, nicht zu klagen, berührt die Klagebefugnis nicht (a.A. Weßling, Betriebs-Berater --BB-- 2013, 1185, 1186).
- 15** bb) Dem kann die Klägerin nicht unter Hinweis auf den BFH-Beschluss vom 15. Januar 1998 IX B 25/97 (BFH/NV 1998, 994) mit Erfolg entgegenhalten, in der Situation der Amtsniederlegung der als Geschäftsführer der S.L. tätigen (natürlichen) Person fehle es entsprechend dem gesetzlichen Leitbild des vertretungsberechtigten Geschäftsführers an einer Person, die in der Lage sei, kurzfristig für die Gesellschaft zu handeln. Denn der BFH hat in dieser Entscheidung (s.a. z.B. BFH-Urteil vom 6. Oktober 2004 IX R 68/01, BFHE 207, 24, BStBl II 2005, 324) ausdrücklich nur zur Situation der sog. Publikumsgesellschaft in der Form einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 FGO dann für nicht einschlägig erklärt, wenn die Geschäftsführung und Vertretung allen Gesellschaftern gemeinschaftlich zusteht und keine Person vorhanden ist, die ein von den Gesellschaftern der Gesellschaft abgeleitetes, die gerichtliche Vertretung umfassendes Geschäftsführungsrecht und Vertretungsrecht erlangt hat. Damit wurde nicht die (tatsächliche) Möglichkeit kurzfristigen Handelns zum teleologischen Leitmotiv des § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 FGO erklärt (so aber Weßling, BB 2013, 1185, 1187). Vielmehr ist, wie im angefochtenen Urteil zu Recht ausgeführt, ein in der Sphäre der Gesellschaft bzw. des Geschäftsführers eingetretenes Handlungshindernis mit Hilfe von § 56 FGO (Wiedereinsetzung in den vorigen Stand) auszugleichen. Dabei ist dieser Weg bei ausländischen Personengesellschaften auch angesichts etwaiger zeitaufwändiger Rechtsstreite im fremden Rechtskreis nicht von vornherein angesichts der Jahresfrist des § 56 Abs. 3 FGO versperrt. Denn die von einer Partei nicht beeinflussbare Verzögerung eines rechtzeitig eingeleiteten behördlichen oder gerichtlichen Verfahrens (für den Streitfall: auf Bestellung einer anderen [natürlichen] Person als Geschäftsführer der S.L.) würde die Jahresfrist ausschließen (zur Verletzung von Art. 19 Abs. 4 Satz 1 des Grundgesetzes --GG-- bei nicht verfassungskonformer Auslegung des Begriffs der "höheren Gewalt" s. z.B. Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 16. Oktober 2007 2 BvR 51/05, BVerfGK 12, 303).
- 16** cc) Es kann offenbleiben, ob der in der Literatur geäußerten Auffassung beizupflichten ist, bei solchen ausländischen Gesellschaften, die nicht durch einen untereinander bekannten abgeschlossenen Gesellschafterkreis gekennzeichnet sind ("Publikumsgesellschaften"), sei den (inländischen) Gesellschaftern eine Klagebefugnis (§ 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO) einzuräumen, wenn die Gesellschaft keinen inländischen Beteiligten zum Geschäftsführer bestellt hat (so Stahl, ISR 2013, 210, 215). Denn X ist keine Gesellschaft in diesem Sinne. Es sind im Streitfall im Übrigen auch keine "praktischen Verwerfungen" (s. Wassermeyer/Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/ Schönfeld, Außensteuerrecht, § 20 AStG Rz 128) in dem Sinne ersichtlich, dass sich die ausländische Gesellschaft grundsätzlich weigern würde, die Interessen von einzelnen (Minderheits-) Gesellschaftern in ihrem Wohnsitzstaat wahrzunehmen.
- 17** dd) Entgegen der Auffassung der Klägerin wird ihr Zugang zu Gericht nicht gerade durch den Umstand in unzumutbarer Weise erschwert, dass sie sich an einer ausländischen Personengesellschaft beteiligt hat (s.a. Weßling, BB 2013, 1185, 1187 f.). Durch den ausländischen Sitzort der Gesellschaft und den dortigen Rechtskreis veranlasste praktische Probleme bei der Durchsetzung von Gesellschafterinteressen führen auch angesichts der gegenüber § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO vorrangigen Möglichkeit der Klage des (inländischen) Klagebevollmächtigten (§ 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 FGO) nicht zu einer relevanten Verletzung des Schutzbereichs des Art. 19 Abs. 4 GG.
- 18** d) Situationen der (ergänzenden) Klagebefugnis von einzelnen Gesellschaftern (§ 48 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 FGO) sind im Streitfall nicht angesprochen. Im Übrigen hat das FG im angefochtenen Urteil als Inhalt der ausländischen Rechtslage eindeutig festgestellt, dass die Klägerin in ihrer Eigenschaft als Kommanditistin der X nicht zu einer

Klageerhebung in deren Namen --nach einer rechtsschutzgewährenden Auslegung der Klageschrift-- im Rahmen des § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 FGO befugt war.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de