

Urteil vom 18. August 2015, I R 42/14

Beschränkte Einspruchsbefugnis auch bei inländischen Gesellschaftern einer ausländischen Personengesellschaft

BFH I. Senat

AO § 180 Abs 5 Nr 1, AO § 352 Abs 1 Nr 1, AO § 352 Abs 1 Nr 5, EStG § 32b Abs 1 Nr 3, FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 5, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, EStG VZ 2009

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 21. Mai 2014, Az: 10 K 245/13

Leitsätze

NV: Auch bei Feststellung der aus einer ausländischen Personengesellschaft erzielten und dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünften nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO sind die Gesellschafter grundsätzlich nicht rechtsbehelfsbefugt, wenn geltend gemacht wird, das FA habe die Qualifikation der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte verkannt oder deren Höhe fehlerhaft ermittelt worden sei .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 22. Mai 2014 10 K 245/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger zu 1. und 2.) hatten im Streitjahr 2009 ihren Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland. Sie waren Gesellschafter der M, einer mit Vertrag vom 18. August 2009 gegründeten Personengesellschaft niederländischen Rechts. Unternehmensgegenstand der M ist nach dem Gesellschaftsvertrag der An- und Verkauf von Waren. Weitere Gesellschafterin der M war die C, eine niederländische Kapitalgesellschaft. Die C wurde zur Geschäftsführerin der M bestellt; der Sitz beider Gesellschaften ist in den Niederlanden.
- 2 Nach der dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eingereichten Erklärung sollten die nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiete vom 16. Juni 1959 (BGBl II 1960, 1782, BStBl I 1960, 382) --DBA-Niederlande 1959-- steuerfreien und aus dem Erwerb von Metallen erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb für Zwecke des Progressionsvorbehalts nach § 180 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) in Höhe von - 495.473 € festgestellt und dieser Verlust entsprechend den Beteiligungsquoten auf die Gesellschafter der M verteilt werden. Das FA folgte dem nicht. Mit Bescheid vom 17. November 2011 stellte es gegenüber allen Feststellungsbeteiligten (Gesellschaftern) nach "DBA steuerfreie Einkünfte (ohne Betriebsstätteneinkünfte)" sowie "laufende Einkünfte, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen" in Höhe von jeweils 0 € fest. In den Erläuterungen des Bescheids wird hierzu (u.a.) ausgeführt, dass die erklärten Verluste nicht berücksichtigt werden könnten. Die M habe keine originäre Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2009) ausgeübt, sondern sei vermögensverwaltend tätig gewesen. Da es sich bei der M aber um eine gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG 2009 handle, seien --so die Bescheiderläuterungen weiter-- die Zahlungen für den Erwerb der Industriemetalle im Rahmen einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 2009 als Anschaffungskosten für eine Vermögensanlage "aktivierungspflichtig" und damit nicht als Betriebsausgabe abziehbar (§ 4 Abs. 3 Satz 4 EStG 2009). Die Verluste seien daher im Jahr 2009 nicht beim negativen Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen.
- 3 Die fachkundig vertretenen Kläger haben gegen diesen Bescheid im eigenen Namen Einspruch eingelegt und

hierbei geltend gemacht, dass die M eine originär gewerbliche Tätigkeit ausgeübt habe; auch hätten die erworbenen Metalle entgegen der Einschätzung des FA nicht zum Anlagevermögen gehört, sondern seien dem zum Verkauf bestimmten Umlaufvermögen zuzurechnen gewesen. Dem Begehren, die Verluste in der erklärten Höhe festzustellen, hat das FA nicht entsprochen. Vielmehr hat es die Einsprüche der Kläger --mangels Einspruchsbefugnis-- als unzulässig verworfen.

- 4 Die hiergegen erhobene Klage, mit der die Kläger beantragten, die Einspruchsentscheidung vom 15. August 2013 aufzuheben, wurde vom Finanzgericht (FG) abgewiesen (Niedersächsisches FG, Urteil vom 22. Mai 2014 10 K 245/13, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2014, 1453).
- 5 Mit der Revision beantragen die Kläger sinngemäß, das vorinstanzliche Urteil sowie den Einspruchsbescheid vom 15. August 2013 aufzuheben.
- 6 Das FA beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 7 II. Die Revision bleibt ohne Erfolg.
- 8 1. Eine Klage kann dann auf die isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung des FA gerichtet werden, wenn --wie vorliegend-- geltend gemacht wird, das FA habe den Einspruch zu Unrecht verworfen und demgemäß den dem Verfahren zugrunde liegenden Bescheid sachlich nicht nach den Vorgaben des § 367 Abs. 2 AO überprüft (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. März 2009 V R 17/06, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2009, 960; Steinhauß in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 44 Finanzgerichtsordnung Rz 343). Doch waren die Kläger nicht einspruchsbefugt. Die begehrte isolierte Aufhebung des Einspruchsbescheids kam damit nicht in Betracht.
- 9 a) Obgleich ein Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen --also beispielsweise über die Feststellung gewerblicher Einkünfte einer Personengesellschaft-- inhaltlich an die Gesellschafter gerichtet ist (§ 179 Abs. 2 Satz 1 und 2 i.V.m. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO), kann er nach § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO grundsätzlich nur von den zur Vertretung berufenen Geschäftsführern angefochten werden. Letztere Bestimmung ist dahin zu verstehen, dass der Geschäftsführer namens der einspruchsbefugten Gesellschaft handelt und diese damit --obwohl selbst nicht beschwert-- im eigenen Namen die Rechte ihrer Gesellschafter wahrnimmt. Dementsprechend ordnet § 48 Abs. 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) die Prozessstandschaft der Personengesellschaft an (vgl. Senatsurteil vom 23. Februar 2011 I R 52/10, BFH/NV 2011, 1354).
- 10 aa) Die Einspruchsbefugnis der Gesellschafter ist deshalb an das Vorliegen einer der in § 352 Abs. 1 Nr. 2 bis 5 AO genannten Sondertatbestände gebunden, die wiederum mit den persönlichen Klagerechten in § 48 Abs. 1 Nr. 2 bis 5 FGO korrespondieren (vgl. hierzu auch Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 352 AO Rz 1; BFH-Urteil vom 29. Juni 2004 IX R 39/03, BFH/NV 2004, 1371). Die feststellungsbeteiligten Gesellschafter sind hiernach zwar (u.a.) dann rechtsbehelfsbefugt (d.h. einspruchs- oder klagebefugt), wenn eine Frage umstritten ist, die den Gesellschafter "persönlich angeht" und die ihn in seinen Rechten "berührt" (§ 352 Abs. 1 Nr. 5 AO, § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO). Allerdings wird dieser Tatbestand nach der Rechtsprechung nicht allein dadurch eröffnet, dass die einheitlich und gesondert festgestellten Besteuerungsgrundlagen Einfluss auch auf die Besteuerung des Gesellschafters nehmen. Insbesondere dann, wenn Uneinigkeit über die Qualifikation und/oder die Höhe der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte besteht, ist nach § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO nur die Gesellschaft selbst rechtsbehelfsbefugt (z.B. BFH-Urteil vom 11. März 1982 IV R 46/79, BFHE 135, 457, BStBl II 1982, 542). Kennzeichen der in § 352 Abs. 1 Nr. 5 AO (§ 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO) angesprochenen persönlichen Streitfragen ist deshalb, dass sie nicht dem Bereich der gemeinschaftlichen Einkunftserzielung, sondern --wie bspw. die Frage über das Vorliegen oder die Höhe von Sonderbetriebseinnahmen-- der eigenen Sphäre des Gesellschafters zugeordnet sind (zu Beispielen aus der Rechtsprechung auch Dumke in Schwarz/Pahlke, AO, § 352 Rz 37).
- 11 bb) Ziel dieser Anfechtungsbeschränkungen ist neben der Wahrung der Belange der Gesellschaft (insbesondere also der Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnisse) vor allem, die Rechtsbehelfe im Interesse der Verfahrensökonomie zu konzentrieren und damit über die streitigen und gegenüber allen Beteiligten einheitlich zu treffenden Feststellungen in möglichst nur einem Einspruchs- bzw. Klageverfahren zu entscheiden (vgl. z.B. Brandis in Tipke/Kruse, a.a.O., § 48 FGO Rz 2; Steinhauß in Hübschmann/Hepp/Spitaler, a.a.O., § 48 FGO Rz 16 f., jeweils m.w.N.).

- 12** cc) Dementsprechend ist in der Rechtsprechung auch geklärt, dass die Regelungen der §§ 352 AO und 48 FGO --im Einklang mit ihrem unmissverständlichen Wortlaut-- auch dann zum Tragen kommen, wenn die im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Einkünfte aus der Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft erzielt und diese nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO einheitlich und gesondert festgestellt werden. Gleiches gilt darüber hinaus, wenn die fraglichen Einkünfte zwar nach einem Abkommen zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung (DBA) von der inländischen Bemessungsgrundlage auszunehmen, jedoch mit Rücksicht auf den Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG 2009) in das Feststellungsverfahren nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 (i.V.m. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) AO einzubeziehen sind; auch ist es in letzterem Fall ohne Bedeutung, dass ein solches Feststellungsverfahren nur für die der inländischen Besteuerung unterliegenden Gesellschafter durchgeführt wird (Senatsbeschluss vom 11. September 2013 I B 79/13, BFH/NV 2014, 161, m.w.N.).
- 13** b) Hiernach hat das FG die Einspruchsbefugnis der Kläger zu Recht abgelehnt (gl.A. Brandis in Tipke/Kruse, a.a.O., § 352 AO Rz 1; Dremel in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rz 24.8 und 24.60; Rudolf, Betriebs-Berater 2014, 2216; Bauhaus, Der AO-Steuer-Berater 2014, 268).
- 14** aa) Nach dem Schriftsatz vom 20. Dezember 2011 wurde der Einspruch von dem fachkundigen Bevollmächtigten der Kläger "namens und im Auftrage von Herrn ... und Herrn ... (Kläger)" eingelegt. Eine Auslegung des Rechtsbehelfs im Sinne eines Einspruchs der M ist angesichts der eindeutigen und unmissverständlichen Formulierung ausgeschlossen (vgl. BFH-Urteil in HFR 2009, 960). Nur dies entspricht auch dem Verständnis aller Beteiligten.
- 15** bb) Der Einspruch der Kläger war jedoch unzulässig. Die Kläger erfüllten erkennbar weder die Sondertatbestände des § 352 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 AO noch haben sie mit ihrem Einspruch eine Streitfrage geltend gemacht, die sie i.S. von § 352 Abs. 1 Nr. 5 AO persönlich angeht. Da --wie vorstehend ausgeführt-- der Streit über die Qualifikation sowie die Höhe der Einkünfte dem Gesellschafter selbst dann keine persönliche Anfechtungsbefugnis vermittelt, wenn die ausländischen Einkünfte nach dem Welteinkommensprinzip (d.h. mangels DBA-Freistellung) in die Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer eingehen, muss aus den nämlichen und vorstehend aufgezeigten Gründen Gleiches erst Recht gelten, wenn die ausländischen Einkünfte sich aufgrund ihrer Freistellung nach dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen lediglich über den Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG 2009) auf die Höhe des Steuersatzes auswirken (Senatsbeschluss in BFH/NV 2014, 161; FG München Urteil vom 7. März 2011 7 K 2670/09, EFG 2011, 1585).
- 16** c) Die hiergegen im Revisionsverfahren vorgetragene Erwägung der Kläger ändern hieran nichts.
- 17** aa) Dies gilt zunächst für den Vortrag, die Ausführungen des Senatsbeschlusses in BFH/NV 2014, 161 betreffen lediglich die fehlende Anfechtungsbefugnis des Treuhand-Kommanditisten. Für ein solches Urteilsverständnis besteht angesichts der unmissverständlichen Ausführungen des Senats keinerlei Anhalt; auch kann der Senat --über die bloße Rechtsbehauptung der Kläger hinaus-- mit Rücksicht auf die vorstehenden Erläuterungen in sachlicher Hinsicht keinen nachvollziehbaren Grund für ein solches Gesetzesverständnis finden.
- 18** bb) Nicht durchzudringen vermag ferner die Ansicht, dass im anhängigen Verfahren über die abkommensrechtliche Steuerfreistellung der Kläger zu entscheiden sei und dies deren persönliche Einspruchsbefugnis nach § 352 Abs. 1 Nr. 5 AO begründe. Die Revisionsbegründung lässt insoweit bereits im Ausgangspunkt außer Acht, dass die Steuerfreistellung nach Art. 5 i.V.m. Art. 20 Abs. 2 DBA-Niederlande 1959 zwischen den Beteiligten nicht streitig ist und in dem angefochtenen Bescheid auch nicht in Frage gestellt wird. Ob das FA sich hierbei auf zutreffende rechtliche Überlegungen gestützt hat, ist insoweit ohne Belang. Maßgeblich sind mit Rücksicht auf die (fehlende) Anfechtungsbefugnis der Kläger lediglich die Verfügungssätze des Verwaltungsakts und damit die im Bescheid vom 17. November 2011 getroffenen Feststellungen dazu, dass die Kläger "nach DBA steuerfreie Einkünfte" aus ihrer Beteiligung an der M bezogen haben.
- 19** cc) Nicht durchgreifen kann schließlich der Einwand, bei dem Bescheid vom 17. November 2011 handle es sich um einen negativen Feststellungsbescheid, gegen den die Kläger persönlich Einspruch einlegen könnten. Zwar sind bei negativen Feststellungsbescheiden alle Gesellschafter anfechtungsbefugt (BFH-Urteil vom 11. November 2014 VIII R 37/11, nicht veröffentlicht). Auch dies konnte jedoch die Einspruchsbefugnis der Kläger nicht begründen, da insbesondere unter Berücksichtigung der Erläuterungen des Bescheids kein Zweifel daran besteht, dass das FA keinen negativen Feststellungsbescheid erlassen, sondern die Mitunternehmerstellung der Kläger anerkannt und ihre in den Progressionsvorbehalt einzubeziehenden Einkünfte nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO auf jeweils 0 € festgestellt hat (zur Auslegung von Verwaltungsakten durch das Revisionsgericht vgl. Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 118 Rz 25, m.w.N.). Ob und in welchem Umfang die dieser Einkunftsermittlung zugrunde liegenden rechtlichen Erwägungen zutreffen, kann offen bleiben. Auch dann, wenn man --wie vom FA im

Revisionsverfahren selbst vorgetragen-- annimmt, dass die Feststellungen rechtlich fehlerhaft sind, könnte dies erkennbar nicht zu der Annahme führen, das FA habe keine von den Klägern gemeinschaftlich erzielten Einkünfte festgestellt. Anderes ergibt sich nicht daraus, dass nach dem genannten BFH-Urteil VIII R 37/11 die Einspruchsbefugnis auch dann eröffnet ist, wenn darüber gestritten wird, ob ein negativer oder positiver Feststellungsbescheid vorliegt. Dies kann der Klage nicht zum Erfolg verhelfen, weil die Kläger den Einwand, der Bescheid vom 17. November 2011 sei ein negativer Feststellungsbescheid, im Einspruchsverfahren nicht vorgetragen haben und deshalb bis zum Abschluss dieses Rechtsbehelfsverfahrens die Bescheidqualifikation auch nicht streitig war. Hinzu kommt, dass ein solcher Einwand nur dann das Anfechtungsrecht begründen kann, wenn er nicht --wofür im Streitfall alles spricht-- offenkundig unsubstantiiert ist. Zu berücksichtigen ist zudem, dass selbst dann, wenn durch ein solches substantiiertes Vorbringen das Anfechtungsrecht eröffnet wird, dieses sachlich auf die Frage beschränkt ist, ob das FA einen positiven oder einen negativen Feststellungsbescheid erlassen hat. Keinesfalls kann ein solches Anfechtungsrecht aber dazu führen, im Rahmen des Rechtsbehelfsantrags des Gesellschafters über die sonstigen, ihn nicht i.S. von § 352 Abs. 1 Nr. 5 AO persönlich angehenden Fragen --wie bspw. die Höhe der in den Progressionsvorbehalt einzustellenden Einkünfte-- zu entscheiden.

20 2. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de