

Urteil vom 28. November 2019, IV R 43/16

Unzulässigkeit eines erstmals im Revisionsverfahren gestellten Feststellungsantrags - Notwendige Beiladung der inländischen Gesellschafter einer inländischen Oberpersonengesellschaft wegen negativer Feststellung betreffend die ausländische Unterpersonengesellschaft

ECLI:DE:BFH:2019:U.281119.IVR43.16.0

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 2, GewStG § 35b Abs 2 S 2, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, AO § 180 Abs 3 S 1 Nr 1, AO § 180 Abs 5 Nr 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 4, FGO § 48 Abs 1 Nr 5, FGO § 60 Abs 3 S 1, FGO § 123 Abs 1 S 2, EStG VZ 2011, GewStG VZ 2011

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt, 05. April 2016, Az: 6 K 194/15

Leitsätze

1. NV: Ein Feststellungsantrag, der nicht Gegenstand des Klageverfahrens war, kann nicht zulässigerweise zum Gegenstand des Revisionsverfahrens gemacht werden.
2. NV: Die inländischen Gesellschafter einer inländischen (Ober-)Personengesellschaft, die ihrerseits an einer ausländischen (Unter-)Personengesellschaft beteiligt ist, sind zu einem Klageverfahren der inländischen Obergesellschaft wegen eines negativen Feststellungsbescheids gemäß § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO betreffend die Untergesellschaft notwendig beizuladen (Bestätigung des BFH-Beschlusses vom 24.01.2018 - I B 81/17).

Tenor

Die Revision der Klägerin hinsichtlich des Feststellungsantrags wird als unzulässig verworfen.

Im Übrigen wird auf die Revision der Klägerin das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 06.04.2016 - 6 K 194/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

A.

- 1 Am ...11.2011 wurde nach englischem Recht die P-Partnership (im Folgenden P oder ausländische Untergesellschaft) in der Rechtsform einer ordinary partnership gegründet. Geschäftsführende Gesellschafterin ohne eigene Anteile ist die in Großbritannien ansässige L-Limited, deren Geschäftsführung wiederum H obliegt. Alleinige in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ansässige Gesellschafterin ist die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GbR, bestehend aus den in Deutschland wohnhaften Gesellschaftern X und Y.
- 2 Der Gesellschaftszweck der P besteht laut ihrem Gesellschaftsvertrag im "Handel mit Rohstoffen, insbesondere (Edel-) Metallen", der "Beteiligung an Gesellschaften im In- und Ausland" sowie in "weitere[n] mit dem (Edel-) Metallhandel zusammenhängende[n] Aktivitäten einschließlich Sicherungsgeschäften". Die P eröffnete bei vier Banken Depotkonten für den Erwerb von Edelmetallen und die Abwicklung von Sicherungsinstrumenten. Anschließend erwarb sie von diesen Banken bis zum 31.12.2011 im direkten Telefonhandel physische Goldbarren im Wert von rund ... Mio. € sowie Absicherungsoptionen im Wert von ... € (Put-Optionen von rund ... € und Call-Optionen von rund ./... €) und ließ ihre Geschäfte nach der Transaktion jeweils per E-Mail bestätigen.
- 3 Bei dem Goldkauf traten die Banken --als Eigentümer der Goldbarren-- jeweils als Verkäufer und --als

Depotverwalter für das Gold-- zugleich auch als Dienstleister für Rechnung der P auf. Die Übereignung des Goldes wurde in den Tresoren der jeweils beteiligten Bank vollzogen, indem das Gold "händisch" von den Paletten der Bank auf separate Paletten der P umgelagert und der Eigentumswechsel an dem weiterhin im Tresor der Bank verwahrten Gold in der jeweiligen Barrenliste vermerkt wurde, so dass der P das Eigentum an den spezifischen Barren eindeutig zuzuordnen war. Die Kaufpreiszahlung erfolgte zum einen mit Einlagen der Gesellschafter der Klägerin von rund ... Mio. € und zum anderen durch die Inanspruchnahme von Rahmenkrediten der depotverwährenden Banken von rund ... Mio. €. Auch die Optionsgeschäfte wurden nicht an der Börse gehandelt, sondern die Bank trat selbst als Handelspartner auf und nahm die Geschäfte "auf ihr Buch". Die Besicherung der gewährten Kredite und der Optionsgeschäfte erfolgte, da die Bank für die abgeschlossenen Transaktionen eine Margendeckung verlangte, durch die Verpfändung der bei der Bank verwahrten Goldbestände. Deshalb war die P --zumindest nach den im Streitjahr 2011 geltenden Verträgen-- nicht berechtigt, ihre Goldbestände an eine andere Bank zu verkaufen. Demgegenüber war die jeweilige Bank bei allen im Streitjahr durchgeführten Geschäften berechtigt, sämtliche offenen Transaktionen vorzeitig aufzulösen und die verpfändeten Vermögenswerte zu verwerten, sofern die P bei entstehenden Verlusten der Aufforderung zur Nachdeckung nicht fristgerecht nachkam. Über diese Geschäfte mit den vier vertraglich verpflichteten Banken hinaus wurden im Streitjahr keine anderen Metalle erworben oder veräußert, keine Handelsgeschäfte für Dritte ausgeführt, keine gewerblichen Dienstleistungen für Dritte erbracht und auch keine weiteren Kundenbeziehungen unterhalten. Die Recherche, Marktanalyse, Entwicklung von Handelsstrategien usw. wurde an externe Berater übertragen.

- 4 Bereits im Januar des Folgejahrs (2012) wurde das so erworbene Gold dann fast vollständig wieder veräußert, und zwar --vertragsgemäß-- genau an diejenige Bank, die das Gold zuvor an die P veräußert hatte.
- 5 Im Jahr 2013 begann die P einen Handel mit Industriemetallen, der seit dem Jahr 2014 durch weitere Dienstleistungen ergänzt wurde, über weitere Gesellschaften auch eine Reihe von Geschäften mit Industriekunden beinhaltete und für den die Klägerseite seither über eine Umsatzsteueridentifikationsnummer verfügte.
- 6 In Deutschland erklärte die Klägerin für das Streitjahr 2011 laufende Einkünfte in Höhe von ./ 1.932,76 € und nach Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) steuerfreie Einkünfte aus einer gewerblichen Betriebsstätte, die dem Progressionsvorbehalt unterlägen, in Höhe von ./ ... €. Die vorgeblich dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte basierten auf einer Einnahmen-Überschussrechnung 2011 der P. Danach erzielte die P im Streitjahr --bei Umsatzerlösen aus Absicherungsgeschäften von ... € abzüglich eines Wareneinsatzes von ... €, Gemeinkosten von 1 € sowie Zinsaufwendungen von ... €-- einen Verlust in Höhe von ... €. Für das Folgejahr 2012 ermittelte sie hingegen einen Gewinn in Höhe von ... €. Daraus ermittelte die britische Finanzbehörde für den --dort wegen des Rumpfwirtschaftsjahrs zu bildenden-- Besteuerungszeitraum 2011/2012 einen Gewinn, den sie in Höhe von ... Britischen Pfund (GBP) auf die Klägerin, in Höhe von ... GBP auf X und in Höhe von ... GBP auf Y verteilte.
- 7 Die Einkünfte der Klägerin wurden vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) zunächst mit Bescheid für 2011 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Feststellungsbescheid 2011) vom 23.04.2013 erklärungsgemäß unter Vorbehalt der Nachprüfung festgestellt. Dieser Feststellungsbescheid weist Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./ 1.932,76 € aus, zudem in diesen Einkünften nicht enthaltene, nach DBA steuerfreie Einkünfte, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, in Höhe von ./ ... €. In diesem Bescheid wurden u.a. dem X laufende Einkünfte in Höhe von ./ 1.778,14 € sowie nach DBA steuerfreie Progressionseinkünfte in Höhe von ./ ... €, der Y laufende Einkünfte in Höhe von ./ 154,62 € sowie nach DBA steuerfreie Progressionseinkünfte in Höhe von ./ ... € zugerechnet. Eine Feststellung nach § 15b des Einkommensteuergesetzes (EStG) enthielt dieser Bescheid nicht. Zugleich setzte das FA für die Klägerin mit Bescheid vom 23.04.2013 den Gewerbesteuermessbetrag für 2011 (Gewerbesteuermessbescheid 2011) --unter Zugrundelegung eines Gewinns in Höhe von ./ 1.933 €-- auf 0 € fest und stellte mit Bescheid vom gleichen Tag deren vortragsfähigen Gewerbeverlust (Verlustfeststellungsbescheid) auf den 31.12.2011 mit 1.933 € gesondert fest; auch diese Bescheide ergingen unter Vorbehalt der Nachprüfung. Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurden die von der P in Großbritannien erzielten Einkünfte nunmehr als solche aus privaten Veräußerungsgeschäften bewertet. Hinsichtlich der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften stehe das Besteuerungsrecht zwar grundsätzlich Deutschland zu. Im Streitjahr sei aber mangels Veräußerungen der Tatbestand des § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht verwirklicht gewesen. Dem folgend berücksichtigte das FA in dem für das Streitjahr geänderten Feststellungsbescheid vom 03.02.2015 keine dem Progressionsvorbehalt unterliegenden, nach dem DBA steuerfreien negativen Einkünfte mehr. Dieser Bescheid wies nur noch Einkünfte aus Kapitalvermögen aus. In seinen Erläuterungen heißt es wörtlich: "Der ... Feststellung liegen die Ergebnisse der bei Ihnen durchgeführten Außenprüfung --siehe Prüfungsbericht vom 29.12.2014-- zugrunde. Entsprechend den Prüfungsfeststellungen liegen keine gewerblichen Einkünfte bzw. nach DBA steuerfreie gewerbliche Einkünfte mit Progressionsvorbehalt

vor". Zudem hob das FA mit Bescheiden vom 03.02.2015 den Gewerbesteuermessbescheid 2011 und den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2011, beide vom 23.04.2013, ersatzlos auf.

- 8** Dagegen erhob die Klägerin Sprungklage. Im Klageverfahren beantragte sie wörtlich, "den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2011 vom 3. Februar 2015 dahingehend zu ändern, dass der Verlust aus der ausländischen Betriebsstätte in Höhe von insgesamt ... € ohne Anwendung von § 15b EStG als ausländische Verluste aus gewerblicher Tätigkeit festgestellt und erklärungsgemäß auf ihre Gesellschafter verteilt wird, so dass sie im Rahmen des Progressionsvorbehalts bei der Ermittlung ihres besonderen Steuersatzes zu berücksichtigen sind,

den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2011 und den Gewerbesteuermessbescheid für das Jahr 2011, jeweils vom 3. Februar 2015, dahingehend zu ändern dass ein vortragsfähiger Gewerbeverlust in Höhe von 1.933 € festgestellt wird, und

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen".

- 9** Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit Urteil vom 06.04.2016 - 6 K 194/15 als unbegründet ab. Zur Begründung führte das FG aus, die von der Klägerin aus ihrer Beteiligung an der P erzielten Einkünfte seien keine gewerblichen Gewinne i.S. des Art. 7 Abs. 1 und Abs. 4 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 30.12.2010 --DBA-Großbritannien-- (BGBl II 2010, 1334, BStBl I 2011, 470). Eine gewerbliche Tätigkeit hätte nur dann vorgelegen, wenn die P eine originär gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 2 EStG ausgeübt hätte. Hieran habe es gefehlt. Die Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb und Vermögensverwaltung erfolge nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und der Verkehrsanschauung. Das Bild des Gewerbebetriebs werde durch die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung geprägt. Stelle sich die Betätigung hingegen noch als Nutzung von Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten dar, liege eine private Vermögensverwaltung vor. Im Streitfall sprächen wesentliche Anhaltspunkte gegen die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung. Auch wenn es bei eher formaler Betrachtung der Tätigkeit der P an keinem der in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG ausdrücklich genannten Merkmale fehle, sei bei Gesamtwürdigung aller im Streitfall gegebenen Umstände den gegen die Gewerblichkeit sprechenden Beweisanzeichen die entscheidende Bedeutung beizumessen. Im Ergebnis seien die Einkünfte bei den Gesellschaftern der Klägerin nicht nach dem DBA-Großbritannien von der Bemessungsgrundlage auszunehmen. Stattdessen habe eine vermögensverwaltende Tätigkeit vorgelegen, bezüglich derer Deutschland das Besteuerungsrecht nach Art. 21 Abs. 1 DBA-Großbritannien zustehe. Da im Streitjahr 2011 keine Goldverkäufe getätigt worden seien, komme es nicht zu einer Besteuerung nach § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Es seien daher allein hinsichtlich der auf den Bankkonten erzielten Zinserträge Einkünfte aus Kapitalvermögen gesondert und einheitlich festzustellen gewesen.

- 10** Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, die sie auf eine Verletzung des § 15 Abs. 2 EStG stützt. In der Revisionsbegründung vom 07.12.2016 hat die Klägerin u.a. wörtlich beantragt, "unter Abänderung des angefochtenen Urteils des Finanzgerichts Sachsen-Anhalt vom 6.04.2016, Az. 6 K 194/15, nach den Anträgen der Klägerin zu erkennen und dem Beklagten und Revisionsbeklagten die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen, ...".

- 11** In der mündlichen Verhandlung beantragt die Klägerin nunmehr,

1. das Urteil des FG des Landes Sachsen-Anhalt vom 06.04.2016 aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2011 des FA vom 03.02.2015 aufzuheben,

2. hilfsweise für den Fall, dass das Gericht den Aufhebungsantrag unter 1. für unzulässig erachten sollte, das Urteil des FG des Landes Sachsen-Anhalt vom 06.04.2016 aufzuheben und das FA zu verpflichten, den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2011 vom 03.02.2015 dahingehend zu ändern, dass der Verlust aus ausländischen Betriebsstätten der Klägerin in Höhe von insgesamt ... € als ausländische Verluste aus gewerblicher Tätigkeit festgestellt und erklärungsgemäß auf die Gesellschafter verteilt wird, sowie das FA zu verpflichten, den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) dahingehend zu ändern, dass laufende gewerbliche Verluste in Höhe von 1.932,76 € festgestellt werden,
3. hilfsweise für den Fall, dass das Gericht der Ansicht ist, dass die von der Klägerin in 2011 aus ihrer Beteiligung an der P bezogenen Einkünfte nicht nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Art. 23 Abs. 1 DBA-Großbritannien (2010) im Inland unter Progressionsvorbehalt freigestellt sind, das Urteil des FG des Landes Sachsen-Anhalt vom 06.04.2016 aufzuheben und das FA dazu zu verpflichten, für den Feststellungszeitraum 2011 einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO zu erlassen, in dem es laufende gewerbliche inländische Verluste in Höhe von ... € feststellt,
4. festzustellen, dass der Anwendungsbereich des § 15b EStG in der Steuersatzberechnung des § 32b EStG im Streitjahr nicht eröffnet war,
5. den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2011 und den Gewerbesteuermessbescheid für das Jahr 2011, jeweils vom 03.02.2015, des FA dahingehend zu ändern, dass ein vortragsfähiger Gewerbeverlust in Höhe von 1.933 € festgestellt wird.

12 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen,
hilfsweise, das Urteil des FG des Landes Sachsen-Anhalt vom 06.04.2016 aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG des Landes Sachsen-Anhalt zurückzuverweisen.

13 Den von der Klägerin mit Schriftsatz vom 11.10.2019 gestellten Antrag auf Aussetzung des Revisionsverfahrens hat der Senat mit Beschluss vom 06.11.2019 abgelehnt.

Entscheidungsgründe

B.

14 Die Revision der Klägerin ist hinsichtlich des Feststellungsantrags (Ziff. 4. der Revisionsanträge) unzulässig und war daher insoweit zu verwerfen (§ 126 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Übrigen ist die Revision hinsichtlich der Revisionsanträge unter Ziff. 1. und 5. zulässig und begründet. Sie führt insoweit zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Über die Hilfsanträge (Ziff. 2. und 3. der Revisionsanträge) ist nicht zu befinden. Der erkennende Senat entscheidet einheitlich durch Urteil; dies ist möglich, wenn die Revision --so wie hier-- bei mehreren Streitgegenständen teilweise unzulässig ist (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30.06.2011 - IV R 30/09, Rz 15, m.w.N.).

15 I. Der von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat gestellte Antrag, "festzustellen, dass der Anwendungsbereich des § 15b EStG in der Steuersatzberechnung des § 32b EStG im Streitjahr nicht eröffnet war" (Ziff. 4. der Revisionsanträge), ist unzulässig.

16 Der Klägerin ist es verwehrt, einen solchen Feststellungsantrag erstmals im Revisionsverfahren zu stellen. Er ist bereits mangels formeller Beschwer, d.h. deshalb unzulässig, weil er nicht Gegenstand des Klageverfahrens war und somit auch nicht Gegenstand des Revisionsverfahrens sein kann (z.B. BFH-Urteil vom 15.11.2011 - I R 96/10, Rz 10; BFH-Beschluss vom 17.10.2013 - IV R 25/10, Rz 13; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 123 Rz 2). Auch wenn die Klägerin vor dem FG beantragt hat, nach DBA steuerfreie negative Progressionseinkünfte in Höhe von ... € "ohne Anwendung von § 15b EStG" festzustellen, lässt sich hieraus kein auf die beantragte Feststellung

gerichtetes, eigenständiges erstinstanzliches Klagebegehren ableiten. Insbesondere hat die Klägerin hierzu im Klageverfahren (auch im Revisionsverfahren) nichts vorgetragen und das FG zu Recht über einen solchen Antrag nicht entschieden.

- 17** II. Im Übrigen umfasst das Revisionsverfahren der Klägerin aufgrund der unter Ziff. 1. und 5. gestellten Revisionsanträge zulässigerweise vier verschiedene Streitgegenstände.
- 18** 1. Der Senat versteht den in der Revisionsbegründung vom 07.12.2016 von dem ursprünglichen Prozessbevollmächtigten der Klägerin gestellten Antrag dahin, dass eine Entscheidung nach den Anträgen der Vorinstanz begehrt wird. Die erstinstanzlichen Anträge sind wiederum rechtsschutzgewährend dahingehend auszulegen, dass die Klägerin vor dem FG umfassend die Wiederherstellung des Rechtszustands vor der Betriebsprüfung beehrte. Es sollten daher der Feststellungsbescheid 2011, der Gewerbesteuermessbescheid 2011 und der Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2011, alle vom 23.04.2013, wieder aufleben.
- 19** Dabei umfasst das den Feststellungsbescheid 2011 betreffende Klagebegehren zwei Streitgegenstände, so dass das Klageverfahren --neben der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 2011 und der gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31.12.2011-- vier Streitgegenstände betraf.
- 20** a) Der Feststellungsbescheid 2011 vom 23.04.2013 wies zum einen laufende gewerbliche Einkünfte in Höhe von ./ 1.932,76 €, zum anderen nach DBA steuerfreie Einkünfte, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, in Höhe von ./ ... € aus. Hierbei handelt es sich um zwei verschiedene, jeweils rechtlich selbständige Feststellungen --eine solche nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO und eine solche nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO--, die zusammengefasst werden können, aber nicht müssen (z.B. BFH-Beschluss vom 24.01.2018 - I B 81/17, Rz 10); es liegen zwei eigenständig anfechtbare Verwaltungsakte mit selbständigen Regelungsinhalten vor (BFH-Urteil vom 18.12.2002 - I R 92/01, BFHE 201, 447, unter II.3.).
- 21** b) Der geänderte Feststellungsbescheid 2011 vom 03.02.2015 wies hingegen nur noch Einkünfte aus Kapitalvermögen aus. Er enthielt keine nach DBA steuerfreien, dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte mehr, was als negativer Feststellungsbescheid zu verstehen ist.
- 22** Das FA hat mit dem angegriffenen Bescheid die im Bescheid vom 23.04.2013 noch enthaltene Feststellung nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO aufgehoben. Eine derartige Aufhebung kann --so wie hier-- ein negativer Feststellungsbescheid sein (z.B. BFH-Beschluss vom 26.06.2008 - IV R 89/05, BFH/NV 2008, 1984, unter III.2.a cc bbb (2); Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 179 AO Rz 117). Nach der Rechtsprechung des BFH ist bei entsprechendem Auslegungsbedarf zur Bestimmung des Verfügungssatzes (Tenors) bzw. der Verfügungssätze eines Feststellungsbescheids dessen Begründung heranzuziehen. Dabei kann bei der Auslegung eines Bescheids auf einen --vom Bescheid in Bezug genommenen-- Betriebsprüfungsbericht zurückgegriffen werden (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2008, 1984; BFH-Urteil vom 28.11.1985 - IV R 178/83, BFHE 145, 226, BStBl II 1986, 293). In den Erläuterungen des Bescheids verweist das FA zur Begründung auf den Betriebsprüfungsbericht vom 29.12.2014. Dort wird --wie auch in den Erläuterungen des Bescheids sinngemäß-- ausgeführt, dass eine gesonderte und einheitliche Feststellung negativer Progressionseinkünfte nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO mangels nach DBA steuerfreier Einkünfte nicht zu treffen sei. Ein Bescheid, der die Durchführung eines Feststellungsverfahrens nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO mit der Begründung ablehnt, es seien keine nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage ausgenommenen Einkünfte gegeben, ist ein negativer Feststellungsbescheid (BFH-Urteile vom 19.01.2017 - IV R 50/13, Rz 15; vom 11.07.2017 - I R 34/14, Rz 15). Dass der angegriffene Bescheid diese (negative) Feststellung nicht selbst ausdrücklich ausspricht, ist unerheblich.
- 23** 2. Die von dem neuen Prozessbevollmächtigten der Klägerin in der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat unter Ziff. 1. und 5. gestellten Revisionsanträge geben das erstinstanzliche Klagebegehren und die in der Revisionsbegründung vom 07.12.2016 gestellten Anträge lediglich mit anderen Worten inhaltlich unverändert wieder. Es sollen die Feststellungsbescheide nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO und nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO, der Gewerbesteuermessbescheid 2011 sowie der Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2011, alle vom 23.04.2013, wieder aufleben. Das Revisionsbegehren deckt sich daher mit dem Klagebegehren und stellt keine unzulässige Erweiterung des Klageantrags im Revisionsverfahren dar. Das Ziel der Klägerin besteht in der Aufhebung bzw. Änderung der Aufhebungs- bzw. Änderungsbescheide vom 03.02.2015. Danach liegen auch dem Revisionsverfahren insoweit statthafte Anfechtungsbegehren zugrunde.
- 24** III. Die Revision ist zulässig und begründet, soweit sie den Aufhebungsbescheid (negativen Feststellungsbescheid) über die gesonderte und einheitliche Feststellung 2011 nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO vom 03.02.2015 betrifft.

- 25** Das FG hat es verfahrensfehlerhaft versäumt, X und Y notwendig zu dem vorstehend genannten Klageverfahren beizuladen. Diesen Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens, den beide Verfahrensbeteiligte ausdrücklich in der mündlichen Verhandlung gerügt haben, hat der erkennende Senat auch ohne Rüge von Amts wegen zu berücksichtigen (z.B. BFH-Urteil vom 19.01.2017 - IV R 50/13, Rz 12, m.w.N.).
- 26** 1. Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO sind Dritte (notwendig) beizuladen, wenn sie an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Dies gilt nicht für Mitberechtignte, die nach § 48 FGO nicht klagebefugt sind (§ 60 Abs. 3 Satz 2 FGO). Klagen nicht alle von mehreren nach § 48 FGO klagebefugten, müssen deshalb die übrigen klagebefugten mit Ausnahme solcher, die unter keinem denkbaren Gesichtspunkt von dem Ausgang des Rechtsstreits betroffen sind, zum Verfahren beigelegt werden (z.B. BFH-Urteil vom 04.11.2003 - VIII R 38/01, BFH/NV 2004, 1372, m.w.N.).
- 27** 2. Nach der zu unmittelbar an ausländischen Gesellschaften beteiligten inländischen Mitunternehmern ergangenen Rechtsprechung des BFH gilt § 48 FGO auch dann, wenn verfahrensgegenständlich die Feststellung der aus einer ausländischen Personengesellschaft erzielten und dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO ist. Danach ist grundsätzlich die ausländische Personengesellschaft (§ 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO) klagebefugt; die Klagebefugnis der Gesellschafter ist an das Vorliegen einer der in § 48 Abs. 1 Nrn. 2 bis 5 FGO genannten Tatbestände gebunden (BFH-Urteile vom 18.08.2015 - I R 42/14, Rz 12; vom 19.01.2017 - IV R 50/13, Rz 14).
- 28** 3. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind bei einem negativen Feststellungsbescheid neben der Gesellschaft nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO auch die Gesellschafter selbst nach Nr. 4 oder Nr. 5 klagebefugt (z.B. BFH-Urteil vom 11.07.2017 - I R 34/14, Rz 15, m.w.N.). Ein negativer Feststellungsbescheid liegt auch dann vor, wenn das FA --so wie hier (vgl. dazu oben B.II.1.b)-- die Durchführung eines Feststellungsverfahrens nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO mit der Begründung ablehnt, es seien keine nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage ausgenommenen Einkünfte gegeben.
- 29** 4. Diese Grundsätze gelten gleichermaßen für die im Streitfall gegebene Konstellation, dass die Gesellschafter (hier X und Y) nicht unmittelbar, sondern über eine weitere Obergesellschaft (hier die Klägerin) an der ausländischen Untergesellschaft beteiligt sind.
- 30** Im Streitfall ist zwar kein vorgreifliches Feststellungsverfahren auf Ebene der P durchzuführen. Denn ein Feststellungsverfahren ist nach § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO nicht erforderlich, wenn nur eine der an den Einkünften beteiligten Personen im Inland einkommensteuer- oder körperschaftsteuerpflichtig ist. Entsprechend dem Sinn und Zweck der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung ist die Regelung des § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO bei doppelstöckigen Personengesellschaften analog anzuwenden. Ein Feststellungsverfahren auf der Stufe der ausländischen Untergesellschaft ist deshalb nach ständiger Rechtsprechung ausgeschlossen, wenn an ihr --so wie im Streitfall-- zwar eine inländische (Ober-)Gesellschaft mit mehreren im Inland einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaftern, daneben aber (an der Untergesellschaft) keine weiteren im Inland steuerpflichtigen Personen unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind (z.B. BFH-Urteil vom 24.07.2013 - I R 57/11, BFHE 243, 102, BStBl II 2016, 633, Rz 19). Folge hiervon ist aber, dass die ausländische Untergesellschaft betreffenden Besteuerungsgrundlagen im Rahmen des Feststellungsverfahrens der Obergesellschaft festzustellen sind (z.B. BFH-Urteil vom 09.12.2010 - I R 49/09, BFHE 232, 145, BStBl II 2011, 482). Danach sind die inländischen Gesellschafter (hier X und Y) einer Obergesellschaft (hier die Klägerin), die ihrerseits an einer ausländischen Untergesellschaft (hier P) beteiligt ist, zu einem Klageverfahren der Obergesellschaft gegen einen Bescheid, mit dem eine Feststellung gemäß § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO in Bezug auf von der Untergesellschaft erzielte Einkünfte abgelehnt wird (negativer Feststellungsbescheid), notwendig beizuladen (BFH-Beschluss vom 24.01.2018 - I B 81/17, Rz 15).
- 31** 5. § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO eröffnet dem BFH die Möglichkeit, eine notwendige Beiladung im Revisionsverfahren nachzuholen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 04.09.2014 - IV R 44/13, Rz 14, m.w.N.). Der Senat übt dieses Ermessen dahin aus, die unterbliebene Beiladung nicht nachzuholen und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 32** a) Dies ist im Streitfall zweckmäßig und ermessensgerecht. Zum einen haben X und Y bisher im Klageverfahren nicht die Möglichkeit gehabt, sich zu dem angegriffenen negativen Feststellungsbescheid in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht zu äußern. Zum anderen hat das FG seine tatsächlichen Feststellungen und seine tatrichterliche Gesamtwürdigung auf der Grundlage einer Rechtsauffassung getroffen, die sich aufgrund der neueren höchstrichterlichen Rechtsprechung als unzutreffend erwiesen hat. Denn der erkennende Senat hat mit seinen

Urteilen vom 19.01.2017 - IV R 50/14 (BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456) und IV R 50/13 Grundsätze zur Einkünftequalifikation im Falle des An- und Verkaufs von physischem Gold entwickelt, denen sich der I. Senat des BFH angeschlossen hat (BFH-Urteil vom 27.09.2017 - I R 62/15, Rz 25). Das FG hat hingegen einen hiervon abweichenden Standpunkt eingenommen. Es kam zu dem Ergebnis, dass die P mit ihrem physischen Goldhandel keine --den Unternehmensgewinnen i.S. des Art. 7 Abs. 1 DBA-Großbritannien angehörenden-- gewerblichen Einkünfte (Bahns in Wassermeyer Großbritannien Art. 7 Rz 1) erzielt habe. Es hat --im Ausgangspunkt zutreffend unter Anwendung des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG-- die Frage geprüft, ob die P den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung überschritten habe. Das FG hat dies verneint. Es hat hierbei zwar eine umfangreiche Gesamtabwägung vorgenommen, dabei aber insbesondere den Kriterien, denen nach der neueren BFH-Rechtsprechung gerade eine hohe Indizwirkung für das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 2 EStG zukommt (Anzahl der Goldgeschäfte; zeitliche Abstände zwischen Anschaffung und Veräußerung des gehandelten Goldes; Einsatz erheblicher Fremdmittel), keine Bedeutung beigemessen. Im Übrigen wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die zitierten Entscheidungen des erkennenden Senats verwiesen. Lediglich ergänzend weist der Senat darauf hin, dass das FG (auch) dem in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG geregelten Tatbestandsmerkmal der "Nachhaltigkeit" --unter Verweis auf das BFH-Urteil vom 18.01.1995 - XI R 28/94 (BFH/NV 1995, 787)-- einen unzutreffenden Inhalt beigemessen hat. Aus dem zitierten BFH-Urteil ergibt sich nämlich Gegenteiliges. Entgegen der Rechtsauffassung des FG erfordert das genannte Tatbestandsmerkmal gerade nicht, dass die Tätigkeit auch mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird (BFH-Urteil in BFH/NV 1995, 787, unter 2.).

- 33** Im zweiten Rechtsgang wird das FG daher das Beteiligtenvorbringen und die festgestellten bzw. noch festzustellenden Tatsachen vor dem Hintergrund der höchstrichterlich geklärten Maßstäbe neu zu gewichten und zu würdigen haben.
- 34** b) In der neuen Verhandlung werden die Beteiligten und die notwendig Beizuladenden außerdem die Gelegenheit erhalten, auch zu den nicht die Einkünftequalifikation betreffenden Rechtsfragen, die sich im Zuge der Durchführung eines Feststellungsverfahrens nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO ergeben können, erneut in tatsächlicher wie rechtlicher Hinsicht Stellung zu nehmen. Hierzu gehören insbesondere die Fragen, ob die P (ausschließlich) in Großbritannien eine DBA-Betriebsstätte (vgl. Art. 5 DBA-Großbritannien) unterhalten und nach ausländischem Recht für die P eine Buchführungspflicht bestanden hat (vgl. BFH-Urteil vom 14.11.2018 - I R 81/16, BFHE 263, 108, BStBl II 2019, 390; dazu auch Drüen, Internationales Steuerrecht 2019, 833). Weiter weist der Senat darauf hin, dass nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Großbritannien die Steuerfreistellung in Deutschland davon abhängig ist, dass die Betriebsätteneinkünfte in Großbritannien tatsächlich besteuert wurden und die Voraussetzungen der Aktivitätsklausel (Art. 23 Abs. 1 Buchst. c DBA-Großbritannien) erfüllt sind. Außerdem ist § 32b Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG zu beachten.
- 35** IV. Ebenso hat die Revision Erfolg, soweit der Änderungsbescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung 2011 nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO sowie die Aufhebungsbescheide hinsichtlich des Gewerbesteuerermessbescheids 2011 und des Verlustfeststellungsbescheids auf den 31.12.2011, alle vom 03.02.2015, betroffen sind.
- 36** Das FG-Urteil ist auch insoweit aufzuheben. Die Klägerin hat zwar in der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat vorgetragen, dass die Klägerin selbst nur vermögensverwaltend tätig gewesen sei. Dieses tatsächliche Vorbringen kann aber in der Revisionsinstanz nicht berücksichtigt werden (z.B. Gräber/Ratschow, a.a.O., § 118 Rz 36). Hingegen hat das FG keine hinreichenden Tatsachenfeststellungen getroffen, die dem Senat die Überprüfung der vom FG gezogenen Rechtsfolge ermöglichen, wonach die Klägerin selbst keine gewerblichen Einkünfte erzielt habe. Hierin liegt ein materiell-rechtlicher Fehler (z.B. Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 118 FGO Rz 40, m.w.N.).
- 37** 1. Der Revision war hinsichtlich der vorstehend genannten Bescheide der Erfolg nicht deshalb zu versagen, weil die Klage statt durch Sach- durch Prozessurteil hätte abgewiesen werden müssen. Denn die Klage gegen die Änderungs- bzw. Aufhebungsbescheide vom 03.02.2015 war insoweit zulässig.
- 38** a) Soweit mit der Klage der geänderte --Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 420 € ausweisende-- Feststellungsbescheid 2011 vom 03.02.2015 angegriffen wurde, ergab sich die Beschwer daraus, dass bei Klagen gegen Bescheide nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO eine solche schon dann vorliegt, wenn geltend gemacht wird, das FA habe eine unzutreffende Einkunftsart festgestellt (BFH-Urteil vom 08.06.2017 - IV R 30/14, BFHE 258, 403, BStBl II 2017, 1061). Im Übrigen war das Klagebegehren nicht nur auf die Feststellung gewerblicher

Einkünfte, sondern auch auf die Feststellung dieser Einkünfte in ursprünglicher Höhe von ./ 1.932,76 € gerichtet (vgl. dazu BFH-Urteil vom 17.04.2019 - IV R 12/16, BFHE 264, 306, BStBl II 2019, 745, Rz 24).

- 39** b) Soweit sich die Klägerin gegen den Bescheid vom 03.02.2015 wandte, der den Gewerbesteuermessbescheid 2011 aufhob, stand der Zulässigkeit der Klage nicht entgegen, dass im Ergebnis das Wiederaufleben einer Null-Festsetzung begehrt wurde. Eine Messbetragsfestsetzung von Null löst wegen der in § 35b Abs. 2 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) angeordneten Bindungswirkung für den Verlustfeststellungsbescheid eine Beschwer aus (BFH-Urteil vom 06.12.2016 - I R 79/15, BFHE 256, 199, BStBl II 2019, 173, Rz 7 f.). Gleiches muss auch dann gelten, wenn --wie hier-- ein Bescheid angefochten ist, der eine Messbetragsfestsetzung von Null aufhebt. Denn die Aufhebung der Null-Festsetzung beschwert den Betroffenen insoweit, als hierdurch die Bindungswirkung für den Verlustfeststellungsbescheid entfällt.
- 40** c) Schließlich war auch die Klage gegen den Bescheid vom 03.02.2015 zulässig, der den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2011 aufhob. Auch wenn dem Gewerbesteuermessbescheid inzwischen nach § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG eine Grundlagenfunktion für den Verlustfeststellungsbescheid zukommt, bleibt nach höchstrichterlicher Rechtsprechung die Klage gegen den Folgebekcheid --selbst wenn sie nur auf Einwendungen gegen den Grundlagenbescheid gestützt wird-- zulässig (z.B. BFH-Urteil vom 27.06.2018 - I R 13/16, BFHE 262, 340, BStBl II 2019, 632, Rz 20, m.w.N.).
- 41** 2. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann auf Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG nicht abschließend prüfen, ob die Änderungs- und Aufhebungsbescheide vom 03.02.2015 rechtmäßig sind. Denn das FG hat keine tatsächlichen Feststellungen zur Frage getroffen, ob den eigenen Einkünften der Klägerin eine originär gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 2 EStG zugrunde gelegen hat; ebenso fehlen tatsächliche Feststellungen zur Einkunftshöhe. Das FG wird die hierfür erforderlichen Feststellungen und die damit einhergehenden Prüfungen im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben.
- 42** V. Über die von der Klägerin unter Ziff. 2. und 3. hilfsweise gestellten Revisionsanträge war nicht zu entscheiden, weil die von der Klägerin formulierten (innerprozessualen) Bedingungen nicht eingetreten sind. So sind die von der Klägerin unter Ziff. 1. gestellten Anfechtungsanträge zulässig; damit war über die in Ziff. 2. gestellten (Verpflichtungs-)Anträge nicht mehr zu befinden. Ebenso ist der Antrag unter Ziff. 3. ohne Bedeutung, weil noch nicht feststeht, dass die P keine nach DBA steuerfreien negativen Progressionseinkünfte erzielt hat.
- 43** VI. Die Übertragung der Kostenentscheidung ergibt sich aus § 143 Abs. 2 FGO. Auch bei nur teilweiser Zurückverweisung der Sache muss dem FG die Entscheidung über die gesamten Kosten des Verfahrens übertragen werden (z.B. BFH-Urteil vom 17.11.2011 - IV R 2/09, Rz 50).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de