Beschluss vom 12. Oktober 2020, VIII B 32/20

Beiladung bei zweistufigen Feststellungsverfahren

ECLI:DE:BFH:2020:B.121020.VIIIB32.20.0

BFH VIII. Senat

FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 4, FGO § 60 Abs 3, AO § 179 Abs 2 S 3, AO § 182 Abs 1

vorgehend FG Münster, 20. Februar 2020, Az: 10 K 3338/17 F

Leitsätze

1. NV: Sind an einer KG Treugeber über einen Treuhandkommanditisten beteiligt, so ist die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus der Gesellschaft grundsätzlich in einem zweistufigen Verfahren durchzuführen. In der ersten Stufe des Verfahrens ist der Gewinn oder Verlust der Gesellschaft festzustellen und auf die Gesellschafter aufzuteilen. In einem zweiten Feststellungsbescheid muss der Einkünfteanteil des Treuhänders entsprechend auf die Treugeber aufgeteilt werden (vgl. BFH-Beschluss vom 14.09.2010 - IV B 15/10, BFH/NV 2011, 5).

2. NV: Ist ein Treugeber in die Einkünftefeststellung auf der ersten Stufe als Gesellschafter einbezogen worden, kann er den Feststellungsbescheid auf der ersten Stufe mit dem Ziel angreifen, in ihm nicht mehr als Gesellschafter berücksichtigt zu werden (vgl. BFH-Urteil vom 13.03.1986 - IV R 204/84, BFHE 146, 340, BStBl II 1986, 584). Zu einem solchen Rechtsstreit ist die Gesellschaft beizuladen.

Tenor

Auf die Beschwerde des Klägers zu 1. wird der Beschluss des Finanzgerichts Münster vom 21.02.2020 - 10 K 3338/17 F aufgehoben.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger zu 1. und Beschwerdeführer (Kläger zu 1.) und der Kläger zu 2. sind als Treugeber über von der A-GmbH gehaltene Kommanditanteile mittelbar an der B-KG beteiligt. Persönlich haftende Gesellschafterin der B-KG ist die B-GmbH. Gegenstand des Unternehmens der B-KG ist u.a. der Erwerb und das Halten von Index-Zertifikaten sowie von US-Lebensversicherungspolicen.

2 Die B-KG und die B-GmbH wurden zwischenzeitlich aufgelöst. Zur Liquidatorin beider Gesellschaften wurde die Beigeladene bestellt. Die Liquidation beider Gesellschaften ist noch nicht beendet.

3 Mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 30.03.2017, der gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erging, stellte der Beklagte (das Finanzamt --FA--) für die B-KG u.a. Kapitalerträge, die nicht dem Steuerabzug unterlagen, in Höhe von ... € fest und rechnete diese dem Kläger zu 1. in Höhe von ... € und dem Kläger zu 2. in Höhe von ... € zu. Am 06.06.2017 erließ das FA einen Änderungsbescheid, in dem es u.a. Kapitalerträge, die nicht dem Steuerabzug unterlagen, in Höhe von ... € feststellte und diese dem Kläger zu 1. in Höhe von ... € und dem Kläger zu 2. in Höhe von ... € zurechnete. In beiden Bescheiden wurden der Kläger zu 1. und der Kläger zu 2. jeweils als Gesellschafter der B-KG geführt. Die Treuhandkommanditistin wurde nicht als Gesellschafterin genannt.

4 Der Kläger zu 1. und der Kläger zu 2. haben nach jeweils erfolglos erhobenen Einsprüchen Klage gegen die Feststellungsbescheide erhoben. Das Finanzgericht (FG) hat die Klagen mit Beschluss vom 18.02.2020 zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden.

5 Der Kläger zu 1. wendet sich insbesondere dagegen, dass er in den angefochtenen Bescheiden als Kommanditist der B-KG geführt wird, obwohl er lediglich mittelbar über die Treuhandkommanditistin an der B-KG beteiligt sei. Er trägt vor, das FA habe es unterlassen, ein zweistufiges Feststellungsverfahren durchzuführen. Hilfsweise macht er die Berücksichtigung zusätzlicher Sonderbetriebsausgaben geltend.

6 Das FG hat mit Beschluss vom 21.02.2020 die Beigeladene als Liquidatorin der B-KG und der B-GmbH gemäß § 60 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Verfahren beigeladen.

7 Der Kläger zu 1. hat hiergegen Beschwerde eingelegt. Er macht geltend, ein Fall der notwendigen Beiladung nach § 60 Abs. 3 FGO liege nicht vor, da die rechtliche Stellung der Beigeladenen durch den Ausgang des Klageverfahrens unter keinem denkbaren Gesichtspunkt berührt werde.

8 Der Kläger zu 2. hat mit Schriftsatz vom 19.03.2020 mitgeteilt, dass er sich der Beschwerde des Klägers zu 1. nicht anschließe.

9 Das FA und die Beigeladene haben zu der Beschwerde des Klägers zu 1. nicht Stellung genommen und auch keine Anträge gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Beschwerde ist begründet. Der Beiladungsbeschluss war aufzuheben.

11 1. Die Beigeladene ist nicht notwendig beizuladen.

12 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 Mitberechtigte, die nach § 48 FGO nicht klagebefugt sind (§ 60 Abs. 3 Satz 2 FGO).

13 a) Sind an einer Personengesellschaft mehrere Treugeber über einen Treuhänder beteiligt, so ist die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus der Gesellschaft grundsätzlich in einem zweistufigen Verfahren durchzuführen. Auf der ersten Stufe des Verfahrens sind die Einkünfte der Gesellschaft festzustellen und auf die Gesellschafter aufzuteilen. Auf der zweiten Stufe wird der für den Treuhänder festgestellte Einkünfteanteil gemäß § 179 Abs. 2 Satz 3 AO auf die Treugeber aufgeteilt, für deren Rechnung der Treuhänder die Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft eingegangen ist (vgl. z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12.01.1995 - VIII B 43/94, BFH/NV 1995, 759).

14 b) Dieser Aufteilung im Feststellungsverfahren entsprechen die verfahrensrechtlichen Befugnisse der Beteiligten. Klagt der Treugeber, kann er nur im Feststellungsverfahren auf der zweiten Stufe geltend machen, durch die Verteilung der auf der ersten Stufe festgestellten Einkünfte in seinen Rechten verletzt zu sein. Zu einem solchen Rechtsstreit des Treugebers ist der Treuhänder beizuladen (BFH-Beschluss vom 15.04.2003 - IV B 188/01, BFH/NV 2003, 1283). In das Feststellungsverfahren auf der ersten Stufe, in dem über die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte dem Grunde und der Höhe nach zu entscheiden ist, kann der Treugeber nicht unmittelbar eingreifen. Vielmehr können in diesem Verfahren nur die Gesellschaft und der Treuhänder geltend machen, die Einkünfte seien ihrer Art oder Höhe nach unzutreffend festgestellt worden. In dem zweiten Verfahren sind die Treugeber an diese in dem ersten Verfahren getroffenen Feststellungen nach § 182 Abs. 1 AO gebunden (vgl. BFH-Urteil vom 02.02.1994 - I R 73/93, BFH/NV 1995, 81).

15 c) Die Feststellungen auf der ersten und der zweiten Stufe können im Fall eines offenen, d.h. allen Beteiligten bekannten Treuhandverhältnisses miteinander verbunden werden. Jedoch darf durch die Verbindung der beiden Verfahren der Treuhänder nicht von dem zusammengefassten Verfahren ausgeschlossen werden. Denn auch bei einer zulässigen Zusammenfassung ändern sich die Klagebefugnis und die Rechte der Beteiligten nicht (BFH-Urteil vom 13.07.1999 - VIII R 76/97, BFHE 189, 309, BStBl II 1999, 747). Wird im Feststellungsbescheid auf der ersten Stufe anstelle des Treuhänders der Treugeber aufgeführt, dann ist der Feststellungsbescheid für die Personengesellschaft unvollständig und durch einen Ergänzungsbescheid des FA nach § 179 Abs. 3 AO zu vervollständigen (BFH-Urteil vom 13.03.1986 - IV R 204/84, BFHE 146, 340, BStBl II 1986, 584, m.w.N.).

16 d) Im Streitfall hat das FA die vorstehenden Grundsätze über die Zweistufigkeit des Feststellungsverfahrens nicht

hinreichend beachtet. Es hat beide Feststellungen zwar in grundsätzlich zulässiger Weise miteinander verbunden, da es sich vorliegend um ein offenes Treuhandverhältnis handelt. In den angefochtenen Bescheiden hat es jedoch als Gesellschafter der KG nicht auch die Treuhandkommanditistin, sondern an deren Stelle die Treugeber aufgeführt. Der Kläger zu 1. ist deshalb befugt, den Feststellungsbescheid nach § 48 Abs. 1 Nr. 4 FGO mit dem Ziel anzugreifen, in ihm nicht mehr als Gesellschafter berücksichtigt zu werden (BFH-Urteil in BFHE 146, 340, BStBl II 1986, 584, unter 2.a). Hieraus folgt, dass an dem Rechtsstreit in Bezug auf das von dem Kläger zu 1. zulässig verfolgte Rechtsschutzbegehren die in Liquidation befindliche B-KG im Wege der Beiladung zu beteiligen ist. Denn nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist auch bei einer Klage eines Gesellschafters zu Fragen, die nur ihn berühren (§ 48 Abs. 1 Nrn. 4 oder 5 FGO), die Gesellschaft beizuladen, auch wenn sie vom Ausgang des Verfahrens unter keinem denkbaren rechtlichen Gesichtspunkt betroffen sein kann (BFH-Beschlüsse vom 14.11.2008 - IV B 136/07, BFH/NV 2009, 597, und vom 31.01.1992 - VIII B 33/90, BFHE 167, 5, BStBl II 1992, 559; vgl. auch BFH-Urteile vom 21.05.1987 - IV R 283/84, BFHE 149, 523, BStBl II 1987, 601, und vom 05.12.1995 - VIII R 67/94, BFH/NV 1996, 485).

17 Danach hätte das FG die B-KG selbst und nicht die Beigeladene als Liquidatorin der B-KG zum vorliegenden Rechtsstreit beiladen müssen. Eine Liquidatorin ist nämlich lediglich eine gesetzliche Vertreterin (vgl. BFH-Beschluss vom 14.09.2010 - IV B 15/10, BFH/NV 2011, 5, Rz 10, zur fehlerhaften Beiladung eines Nachtragsliquidators). Da die Beigeladene auch nicht in ihrer Funktion als gesetzliche Vertreterin beigeladen wurde, kommt eine Auslegung, dass die B-KG, vertreten durch die Beigeladene, beigeladen werden sollte, nicht in Betracht.

18 Der Beiladung der B-KG steht auch nicht entgegen, dass sie aufgelöst wurde und sich im Stadium der Liquidation befindet. Denn die Liquidation einer Personengesellschaft ändert an ihrer Klagebefugnis während der Liquidationsphase nichts (z.B. BFH-Beschluss vom 12.04.2007 - IV B 69/05, BFH/NV 2007, 1923). Von der Beiladung der nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO klagebefugten Gesellschaft kann erst dann abgesehen werden, wenn die Gesellschaft nach den äußeren Umständen (tatsächliche Einstellung des Betriebs, völlige Vermögenslosigkeit) als faktisch beendet anzusehen ist oder wenn über den Fortbestand der Gesellschaft Ungewissheit besteht (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 03.09.2009 - IV R 17/07, BFHE 227, 293, BStBl II 2010, 631). Dafür bestehen nach dem vorliegenden Akteninhalt aber keine Anhaltspunkte.

19 2. Da die rechtlichen Interessen der Beigeladenen durch den Rechtsstreit des Klägers zu 1. nicht berührt werden, kommt auch eine einfache Beiladung nach § 60 Abs. 1 FGO nicht in Betracht.

20 3. Eine Kostenentscheidung ist nicht zu treffen, da die Entscheidung über die Beiladung in einem unselbständigen Zwischenverfahren ergeht (§ 143 Abs. 1 FGO) und die Kosten dieses Nebenverfahrens mit denen des Klageverfahrens eine Einheit bilden (z.B. BFH-Beschlüsse vom 19.02.2004 - IX B 3/03, BFH/NV 2004, 918, und vom 29.01.2003 - VIII B 33/02, BFH/NV 2003, 927, m.w.N.). Über die Kosten des Beschwerdeverfahrens ist damit im Rahmen der Entscheidung über die Hauptsache zu befinden (BFH-Beschlüsse vom 17.12.1998 - IV B 55/97, BFH/NV 1999, 809, und vom 04.08.1988 - VIII B 82/87, BFH/NV 1989, 249).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de