

Urteil vom 19. Mai 2026, VIII R 33/24

Keine gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen bei einer Unterbeteiligung an einem Kapitalgesellschaftsanteil

ECLI:DE:BFH:2026:U.190526.VIIIR33.24.0

BFH VIII. Senat

FGO § 40 Abs 1 Alt 2, FGO § 46 Abs 1 S 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 2 Buchst a, FGO § 48 Abs 1 Nr 2 Buchst b, FGO § 48 Abs 2, AO § 157 Abs 2, AO § 179 Abs 1, AO § 179 Abs 2 S 2, AO § 179 Abs 2 S 3, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, AO § 180 Abs 2, AO § 39 Abs 2 Nr 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 4, EStG § 20 Abs 1 Nr 4, EStG § 20 Abs 5 S 1, EStG § 20 Abs 5 S 1, EStG § 20 Abs 5 S 2, EStG § 20 Abs 5 S 2, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011

vorgehend FG Hamburg, 19. September 2024, Az: 6 K 112/23

Leitsätze

Für eine (typische oder atypische) Unterbeteiligung an einem Kapitalgesellschaftsanteil sind die Besteuerungsgrundlagen (hier: Einkünfte aus Ausschüttungen der GmbH und die Aufteilung der Kapitalertragsteuer) nicht gesondert und einheitlich festzustellen.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 19.09.2024 - 6 K 112/23 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen sind erstattungsfähig.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten darüber, ob für die Jahre 2003 bis 2011 (Streitjahre) eine gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung im Hinblick auf eine Unterbeteiligung an dem Gesellschaftsanteil des Beigeladenen an der A GmbH (GmbH) durchzuführen ist.
- 2** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ... und war bei B beschäftigt. Dort entwickelte er in den 1980er-Jahren ein Warenwirtschaftssystem für den PC. Bei B lernte er den Beigeladenen kennen, der dort als Werkstudent tätig war und das Warenwirtschaftssystem weiterentwickelte. Beide kamen überein, diese Software selbst kommerziell zu nutzen und sie an ... zu vertreiben. Der Beigeladene erwarb zu diesem Zweck 1989 einen Anteil von 67 % (nominell 67.000 DM) an der GmbH und wurde deren einziger vertretungsberechtigter Geschäftsführer. Zwei Jahre später erwarb die Lebensgefährtin des Beigeladenen, Frau C, den restlichen Geschäftsanteil von 33 % an der GmbH.
- 3** Der Beigeladene schloss am 17.10./24.11.1989 als Hauptbeteiligter mit dem Sohn des Klägers, Herrn D, als Unterbeteiligtem einen privatschriftlichen Unterbeteiligungsvertrag. Der Unterbeteiligte sollte zu 50 % am Gewinn und Verlust des Hauptbeteiligten beteiligt sein. Sämtliche Maßnahmen sollten gleichberechtigt und einstimmig zwischen Haupt- und Unterbeteiligtem abzustimmen sein. Im Fall der Beendigung der Unterbeteiligung sollte zum Beendigungszeitpunkt eine Auseinandersetzungsbilanz unter Zugrundelegung der Steuerbilanz der GmbH aufgestellt werden.

- 4 Es existiert ferner ein 2014 erstellter, auf den xx.10.1989 zurückdatierter, schriftlicher Treuhandvertrag zwischen dem Kläger und seinem Sohn D, wonach D den Unterbeteiligungsvertrag mit dem Beigeladenen an dessen Anteil an der GmbH als Treuhänder für den Kläger geschlossen hat. Nach den Bestimmungen dieses Vertrags war der Treuhänder unter anderem verpflichtet, die ihm zustehenden Rechte aus der Unterbeteiligung nur im Interesse und nach Weisung des Treugebers (des Klägers) auszuüben. Die aus der Unterbeteiligung anfallenden Gewinne und Verluste sollten ausschließlich dem Treugeber zustehen.
- 5 Der Unterbeteiligungsvertrag wurde im Jahr 2016 durch Kündigung seitens des Unterbeteiligten beendet. Der Kläger und der Beigeladene streiten vor dem Landgericht (LG) X über die Höhe des Auseinandersetzungsguthabens. Steuerliche Ansprüche von der oder gegen die Unterbeteiligungsgesellschaft werden nicht mehr geltend gemacht.
- 6 Die Ausschüttungen der GmbH wurden für sämtliche Streitjahre so gehandhabt, dass die GmbH die Kapitalertragsteuer einbehielt und dem Beigeladenen und Frau C entsprechende Steuerbescheinigungen ausstellte. Der Beigeladene zahlte dem Kläger jeweils einen Anteil aus der Unterbeteiligung aus, dessen Berechnung zwischen dem Kläger und dem Beigeladenen im Streit ist. Der Kläger gab diese Erträge in seinen Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre nicht an.
- 7 Im Jahr 2014 gab der Kläger berichtigte Steuererklärungen für die Streitjahre ab. Das Wohnsitzfinanzamt des Klägers ging davon aus, dass eine atypische Unterbeteiligung des Klägers vorliege und 50 % der Gesamtausschüttungen der GmbH unmittelbar dem Kläger zuzurechnen seien. Es erließ auf dieser Grundlage im Juni 2015 geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre, gegen die der Kläger ein (Stand September 2024) noch anhängiges Klageverfahren vor dem Finanzgericht (FG) Hamburg führt (Aktenzeichen 1 K 135/21).
- 8 Der Kläger verklagte die GmbH zivilrechtlich erfolglos auf die Ausstellung von Kapitalertragsteuerbescheinigungen nach § 45a des Einkommensteuergesetzes (EStG), um eine Anrechnung der von der GmbH einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer auf seine Einkommensteuer für die Streitjahre zu erreichen. Seine Klage, die vor dem LG X Erfolg hatte, wurde vom Oberlandesgericht X mit am xx.xx.2020 verkündetem Urteil abgewiesen. Die hiergegen erhobene Nichtzulassungsbeschwerde des Klägers war erfolglos.
- 9 Am 14.06.2021 gab der Kläger beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) von ihm unterschriebene Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für eine zwischen ihm und dem Beigeladenen bestehende Unterbeteiligungsgesellschaft für die Streitjahre ab, in deren Anlage KAP er jeweils Einnahmen aus inländischen Dividenden und anrechenbare Kapitalertragsteuerbeträge zwischen sich und dem Beigeladenen aufteilte.
- 10 Das FA lehnte den Erlass von Feststellungsbescheiden für die Unterbeteiligungsgesellschaft mit Bescheid vom 08.10.2021 ab. Die Voraussetzungen für die Durchführung von gesonderten und einheitlichen Feststellungen lägen nicht vor. Die eingereichten Feststellungserklärungen entsprächen nicht den formalen Anforderungen, weil es jeweils an der Unterschrift des Beigeladenen fehle. Außerdem sei für sämtliche Streitjahre bereits Feststellungsverjährung eingetreten. Hinsichtlich der Streitjahre 2009 und 2010 seien auch die Voraussetzungen des § 181 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) nicht erfüllt, weil in diesen beiden Jahren die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer des Klägers bereits abgelaufen gewesen sei.
- 11 Der Kläger legte gegen den Ablehnungsbescheid am 29.10.2021 Einspruch ein, den das FA mit Einspruchsentscheidung vom 10.07.2023 zurückwies, soweit er die Ablehnung des Antrags auf Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung für die Feststellungszeiträume 2009 und 2010 betraf.
- 12 Am 04.08.2023 hat der Kläger Klage gegen den Ablehnungsbescheid vom 08.10.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.07.2023 erhoben und die Klage mit Schriftsatz vom 30.08.2023 auf die Ablehnung des Erlasses von Feststellungsbescheiden für die Streitjahre 2003 bis 2008 und 2011 erweitert. Er begehrt die Verpflichtung des FA, eine gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Unterbeteiligungsgesellschaft ... für die Jahre 2003 bis 2011 durchzuführen. Die Klage sei in Bezug auf die Streitjahre 2003 bis 2008 und 2011 als Untätigkeitsklage gemäß § 46 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zulässig, weil das FA insoweit über den Einspruch ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes nicht in angemessener Frist sachlich entschieden habe. Zur Begründung der Klage hat der Kläger vorgebracht, zwischen ihm und dem Beigeladenen habe ein Unterbeteiligungsvertrag bestanden. Diesem Vertrag sei eine Absichtserklärung des Beigeladenen aus dem Jahr 1988 vorausgegangen, eine GmbH als Alleingesellschafter zu gründen und im Innenverhältnis einen Anteil von 50 % für jeden zu vereinbaren. Der Unterbeteiligungsvertrag sei von seinem Sohn treuhänderisch für ihn, den Kläger, abgeschlossen worden. Der Kläger und der Beigeladene hätten

die GmbH über 20 Jahre gemeinsam erfolgreich geleitet und durchgehend von 1996 bis 2011 die gesamten Ausschüttungen der GmbH untereinander je zur Hälfte aufgeteilt. Erst in späteren Rechtsstreitigkeiten habe der Beigeladene die Höhe der Gewinnbeteiligung in Frage gestellt. Aufgrund der vertraglich und tatsächlich gleichberechtigten Stellung des Klägers handele es sich um eine atypische Unterbeteiligung. Die Durchführung eines Feststellungsverfahrens für die atypische Unterbeteiligungsgesellschaft sei gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO zulässig und erforderlich. Die vom Kläger eingereichten Feststellungserklärungen seien wirksam. Es sei auch keine Feststellungsverjährung eingetreten.

- 13** Das FG hat die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2025, 145 mitgeteilten Gründen abgewiesen. Der Kläger sei klagebefugt. Die Klage sei als Untätigkeitsklage zulässig, soweit der Kläger die Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung für die Streitjahre 2003 bis 2008 und 2011 begehre, weil das FA über den Einspruch betreffend die Jahre 2003 bis 2008 und 2011 ohne zureichenden Grund nicht in angemessener Frist sachlich entschieden habe. Der Kläger habe aber keinen Anspruch auf Durchführung eines gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahrens für eine Unterbeteiligungsgesellschaft zwischen ihm und dem Beigeladenen gegen das FA. Dabei könne dahinstehen, ob die Unterbeteiligungsgesellschaft als typisch oder atypisch einzuordnen sei und ob ein steuerlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis zwischen dem Kläger und seinem Sohn bestanden habe. Unabhängig von diesen zwischen den Beteiligten streitigen Fragen sei das FA nicht verpflichtet, eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der Unterbeteiligungsgesellschaft durchzuführen.
- 14** Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Bundesrechts. Das FG habe die Voraussetzungen für die Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung bei einer atypischen Unterbeteiligung verkannt. Nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO sei Voraussetzung für eine gesonderte und einheitliche Feststellung lediglich die Beteiligung mehrerer Personen an einer gemeinsamen Einkunftsquelle, nicht jedoch das Bestehen einer Mitunternehmerschaft zwischen den Beteiligten. Bei einer atypischen Unterbeteiligung an einem GmbH-Anteil beziehe der Unterbeteiligte seine Einkünfte zivilrechtlich über die Person des hauptbeteiligten Anteilseigners der GmbH, weshalb die Voraussetzungen des § 179 Abs. 2 Satz 3 AO vorliegen würden. Auch wenn steuerlich bei einer atypischen Unterbeteiligung der Unterbeteiligte als wirtschaftlicher Eigentümer qualifiziert werde, bestehe zivilrechtlich eine gemeinsame Einkunftsquelle in Gestalt des GmbH-Anteils, an dem die Unterbeteiligung eingeräumt wurde. Eine einheitliche Rechtsanwendung lasse sich nur durch die Durchführung eines Feststellungsverfahrens erreichen. Die Sache sei nicht entscheidungsreif, weil das FA die tatsächlichen und rechtlichen Grundlagen des Rechtsstreits unzutreffend gewürdigt und die Beteiligung des Klägers als "typisch" angesehen und daher die erforderliche Ermessensentscheidung unterlassen habe. Das FA sei außerdem unzutreffend davon ausgegangen, dass der Antrag des Klägers auf Durchführung eines Feststellungsverfahrens unzulässig sei, weil die Zustimmung des Beigeladenen nicht vorgelegen habe.
- 15** Der Kläger beantragt,
das Urteil des FG Hamburg vom 19.09.2024 - 6 K 112/23 aufzuheben und das FA unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 08.10.2021, für die Jahre 2009 und 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.07.2023, zu verpflichten, eine gesonderte und einheitliche Feststellung für die Unterbeteiligungsgesellschaft ... für die Jahre 2003 bis 2011 durchzuführen und entsprechende Feststellungsbescheide zu erlassen.
- 16** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 17** Das FA schließt sich der Auffassung des FG an, dass der Kläger weder bei Annahme einer typischen noch einer atypischen Unterbeteiligung einen Anspruch auf Durchführung eines gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahrens für eine aus dem Beigeladenen und ihm bestehende Unterbeteiligungsgesellschaft habe.
- 18** Der Beigeladene beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 19** Der Beigeladene schließt sich der Rechtsauffassung des FG an und trägt ergänzend vor, dass ein steuerlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis zwischen dem Kläger und dessen Sohn nicht bestehe, weshalb auch die Klagebefugnis des Klägers zu verneinen sei. Außerdem stehe die Durchführung eines Feststellungsverfahrens zumindest im Ermessen des FA. Dieses Ermessen habe das FA dahingehend ausüben dürfen, eine Gewinnfeststellung nicht durchzuführen.
- 20** Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

- 21** Die Revision ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Das FG hat die Klage zutreffend als zulässig angesehen und zu Recht entschieden, dass die Besteuerungsgrundlagen einer Unterbeteiligungsgesellschaft in Bezug auf den GmbH-Anteil des Beigeladenen nicht gesondert und einheitlich festzustellen waren.
- 22** 1. Die Klage ist zulässig. Das Vorliegen der Sachurteilsvoraussetzungen hat der Bundesfinanzhof (BFH) als Revisionsgericht in jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen zu prüfen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 07.05.2025 - IV R 10/23, BFH/NV 2025, 1299, Rz 22, m.w.N.).
- 23** a) Richtige Klageart ist die vom Kläger erhobene Verpflichtungsklage (§ 40 Abs. 1 Variante 2 FGO). Der Kläger wendet sich mit seiner Klage gegen die Ablehnung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung für eine Unterbeteiligungsgesellschaft am GmbH-Anteil für die Streitjahre durch negative Feststellungsbescheide. Jedenfalls dann, wenn --wie im Streitfall-- der erstmalige Erlass eines positiven Feststellungsbescheids erreicht werden soll, ist hierfür die Verpflichtungsklage gegeben. Die in dem Klagebegehren enthaltene Aufhebung des negativen Feststellungsbescheids wird von dieser Verpflichtungsklage umfasst (vgl. zu § 14 Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes BFH-Urteil vom 11.07.2023 - I R 36/20, BFHE 281, 439, BStBl II 2024, 419, Rz 22). Dies gilt auch, soweit der Kläger hinsichtlich der Streitjahre 2003 bis 2008 und 2011 eine Untätigkeitsklage erhoben hat.
- 24** b) Der Kläger ist auch klagebefugt. Nach § 48 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a FGO i.d.F. des Art. 27 des Kreditwirtschaftsförderungsgesetzes vom 22.12.2023 (BGBl. 2023 I Nr. 411) --FGO n.F.--, der auch für im Zeitpunkt des Inkrafttretens bereits anhängige Klageverfahren gilt (vgl. zur zeitlichen Anwendbarkeit von § 48 FGO n.F. BFH-Urteil vom 04.02.2025 - VIII R 4/22, BFHE 287, 457, BStBl II 2025, 450, Rz 19, m.w.N.), ist bei nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen der Klagebefugte im Sinne des § 48 Abs. 2 FGO klagebefugt. Ist ein Klagebefugter nicht vorhanden --etwa, weil, wie im Streitfall die Unterbeteiligungsgesellschaft als Personenvereinigung nicht mehr besteht (vgl. Gräber/Levedag, Finanzgerichtsordnung, 10. Aufl., § 48 n.F. Rz 65)--, kann gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b FGO jeder Gesellschafter, Gemeinschaftler oder Mitberechtigter, gegen den der Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte, Klage erheben. Klagebefugt sind in diesem Fall die einzelnen Gesellschafter. Zudem ist gegenüber einem negativen Feststellungsbescheid die Klagebefugnis sämtlicher Gesellschafter auch ohne die Beschränkung des § 48 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a FGO zu bejahen (zu § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO a.F. vgl. BFH-Beschluss vom 13.06.2019 - VIII B 146/18, BFH/NV 2019, 1234, Rz 7, m.w.N.). Nach Maßgabe dieser Grundsätze ist der Kläger als potentieller Feststellungsbeteiligter und Adressat des Ablehnungsbescheids vom 08.10.2021 klagebefugt.
- 25** 2. Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Besteuerungsgrundlagen für eine Unterbeteiligungsgesellschaft zwischen dem Kläger als (möglichem) Treugeber und dem Beigeladenen als Inhaber des Anteils an der GmbH nicht gesondert und einheitlich festzustellen waren. Es bedarf dabei, wie das FG zutreffend angenommen hat, im Streitfall keiner Entscheidung, ob an dem GmbH-Anteil des Beigeladenen aus steuerlicher Sicht eine typische oder eine atypische Unterbeteiligung bestand. Unerheblich ist auch, ob zwischen dem Kläger als Treugeber und seinem Sohn als Treunehmer und Unterbeteiligtem ein (steuerlich anzuerkennendes) Treuhandverhältnis begründet worden ist und ob dem Kläger infolgedessen ein Teil des Anteils des Hauptbeteiligten (Beigeladenen) entsprechend der Beteiligungsquote seines Sohnes gemäß § 20 Abs. 5 Satz 2 EStG i.V.m. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO unmittelbar hätte zugerechnet werden können.
- 26** a) Das Begehren des Klägers ist darauf gerichtet, dass die Ausschüttungen der GmbH samt der zugehörigen Kapitalertragsteuerbeträge festgestellt und ihm und dem Beigeladenen anteilig unmittelbar zugewiesen werden.
- 27** b) Gemäß § 179 Abs. 1 AO werden die Besteuerungsgrundlagen abweichend von § 157 Abs. 2 AO durch Feststellungsbescheid gesondert festgestellt, soweit dies in der Abgabenordnung oder sonst in den Steuergesetzen bestimmt ist. § 179 Abs. 1 AO ist der einfachgesetzliche Ausdruck des Grundsatzes, dass abgestufte (mehrstufige) Steuerverfahrensverfahren aufgrund des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes) einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung bedürfen; die gebotene und unverzichtbare Rechtsgrundlage für ein mehrstufiges Verfahren kann nicht durch allgemeine Zweckmäßigkeitserwägungen ersetzt werden (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 20.11.2018 - VIII R 39/15, BFHE 263, 112, BStBl II 2019, 239, Rz 28; BFH-Beschluss vom 13.05.2013 - I R 39/11, BFHE 241, 1, BStBl II 2016, 434, Rz 30, m.w.N.). Wenn das

Verfahrensrecht in Gestalt von § 179 Abs. 1, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO oder ein spezielles Steuergesetz eine gesonderte und einheitliche Feststellung bestimmter Besteuerungsgrundlagen nicht ermöglicht, ist darüber grundsätzlich unmittelbar bei der Veranlagung der (potentiellen) Feststellungsbeteiligten (hier: in den Einkommensteuerveranlagungen des Klägers und des Beigeladenen für die Streitjahre) zu entscheiden (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 20.11.2018 - VIII R 39/15, BFHE 263, 112, BStBl II 2019, 239, Rz 29; vom 20.03.2017 - X R 12/15, BFHE 258, 258, BStBl II 2019, 249, Rz 66).

- 28** c) Die Voraussetzungen für eine gesonderte und einheitliche Feststellung gemäß § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO liegen nicht vor. Eine andere Rechtsgrundlage für eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen einer Unterbeteiligungsgesellschaft hinsichtlich des GmbH-Anteils des Beigeladenen ist nicht gegeben. Die steuerliche Veranlagung des Beigeladenen als Hauptbeteiligten einerseits und des Klägers als (möglichem) Unterbeteiligten andererseits haben unabhängig voneinander und unabhängig von der Veranlagung der GmbH zu erfolgen.
- 29** aa) Einkünfte, an denen im Sinne von § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO mehrere beteiligt sind, liegen vor, wenn mehrere Personen "gemeinsam" den Tatbestand der Einkunftserzielung verwirklichen (BFH-Urteile vom 20.11.2018 - VIII R 39/15, BFHE 263, 112, BStBl II 2019, 239, Rz 30; vom 21.01.2014 - IX R 9/13, BFHE 244, 225, BStBl II 2016, 515, Rz 18). Das ist weder bei einer typischen noch bei einer atypischen Unterbeteiligung der Fall.
- 30** aaa) Bei einer typischen Unterbeteiligung an einem GmbH-Anteil sind der Hauptbeteiligte und der Unterbeteiligte nicht an denselben Einkünften beteiligt und erzielen keine zu verteilenden gemeinschaftlichen Einkünfte im Sinne von § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO (BFH-Urteile vom 10.11.1987 - VIII R 53/84, BFHE 151, 434, BStBl II 1988, 186; vom 09.11.1988 - I R 191/84, BFHE 155, 454, BStBl II 1989, 343; vom 21.02.1991 - IV R 35/89, BFHE 164, 238, BStBl II 1995, 449; Brandis in Tipke/Kruse, § 180 AO Rz 17; Levedag in: Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, 10. Aufl., Rz 31.18). Der an einem GmbH-Anteil typisch Unterbeteiligte erzielt Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG (BFH-Urteil vom 10.11.1987 - VIII R 53/84, BFHE 151, 434, BStBl II 1988, 186), während der Hauptbeteiligte solche aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 20 Abs. 5 Satz 1 EStG erzielt.
- 31** bbb) Auch bei einer atypischen Unterbeteiligung an einem GmbH-Anteil fehlt es an einer Beteiligung mehrerer Personen an gemeinschaftlichen Einkünften (vgl. auch Brandl in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 179 AO Rz 271; Levedag in: Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, 10. Aufl., Rz 31.66). Ein atypisch Unterbeteiligter, der alle mit der Beteiligung verbundenen wesentlichen Rechte (Vermögens- und Verwaltungsrechte) ausüben kann, ist wirtschaftlicher (Mit-)Inhaber der GmbH-Beteiligung (BFH-Urteile vom 18.05.2005 - VIII R 34/01, BFHE 210, 247, BStBl II 2005, 857; vom 23.11.2022 - I R 36/19, BFH/PR 2023, 557, Rz 20). Ihm ist ein Teil des Anteils des Hauptbeteiligten entsprechend seiner Unterbeteiligungsquote gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zuzurechnen. Der atypisch Unterbeteiligte erzielt deshalb selbst gemäß § 20 Abs. 5 Satz 2 EStG Kapitalerträge im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG aus seinem Anteil an der Hauptbeteiligung. Haupt- und Unterbeteiligter erzielen damit keine gemeinschaftlichen Einkünfte.
- 32** bb) Eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen einer Unterbeteiligungsgesellschaft gemäß § 179 Abs. 2 Satz 3 AO kommt ebenfalls nicht in Betracht. § 179 Abs. 2 Satz 3 AO sieht vor, dass eine besondere gesonderte Feststellung vorgenommen werden kann, wenn eine der in § 179 Abs. 2 Satz 2 AO genannten Personen an dem Gegenstand der Feststellung nur über eine andere Person beteiligt ist. § 179 Abs. 2 Satz 3 AO nimmt auf § 179 Abs. 2 Satz 2 AO Bezug, der eine einheitliche Feststellung gegenüber mehreren Beteiligten anordnet, wenn dies gesetzlich bestimmt ist oder der Gegenstand der Feststellung mehreren Personen zuzurechnen ist. Damit regelt § 179 Abs. 2 Satz 3 AO in unmittelbarer Anwendung (nur) den Fall einer mehrstufigen gesonderten Feststellung. § 179 Abs. 2 Satz 3 AO ermöglicht damit weder im Fall einer typischen noch einer atypischen Unterbeteiligung an einem GmbH-Anteil eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, da auf Ebene der Kapitalgesellschaft eine solche Feststellung nicht erfolgt.
- 33** cc) § 179 Abs. 2 Satz 3 AO kann auch nicht in analoger Anwendung eine gesonderte Feststellung auf "erster Stufe" im Verhältnis zwischen Haupt- und Unterbeteiligtem ermöglichen (a.A. Brandis in Tipke/Kruse, § 179 AO Rz 18; Koenig/Gercke, Abgabenordnung, 6. Aufl., § 179 Rz 34; BeckOK AO/Wagner, 36. Ed. 01.04.2026, AO § 179 Rz 57; für eine vom dortigen Finanzamt bei atypischer Unterbeteiligung getroffene gesonderte Feststellung die Rechtswidrigkeit offen lassend BFH-Urteile vom 09.05.2000 - VIII R 41/99, BFHE 192, 273, BStBl II 2000, 686, unter II.2.a [Rz 14]; vom 09.05.2000 - VIII R 40/99, BFH/NV 2001, 17, sowie vom 08.11.2005 - VIII R 11/02, BFHE 211, 277, BStBl II 2006, 253, unter II.2.a [Rz 28]).

- 34** Wie das FG zutreffend ausgeführt hat, fehlt es bereits an einer Regelungslücke, denn der Gesetzgeber hat in § 179 Abs. 1 AO ausdrücklich geregelt, dass eine gesonderte Feststellung nur durchzuführen ist, wenn dies in der Abgabenordnung oder sonst in den Steuergesetzen angeordnet ist. Eine analoge Anwendung würde auch nicht dem Sinn und Zweck des § 179 Abs. 2 Satz 3 AO entsprechen. Die Vorschrift will eine zweite gesonderte Feststellung ermöglichen, um geheim gehaltene Unterbeteiligungen vor der Offenbarung im Haupt-Feststellungsverfahren zu schützen (BTDrucks VI/1982, S. 156). Bei einer Unterbeteiligung an einem GmbH-Anteil fehlt es wie dargelegt an einem Haupt-Feststellungsverfahren, in dessen Rahmen die Unterbeteiligung offenbart werden könnte. Der Unterbeteiligte ist im Hinblick auf Ausschüttungen der GmbH samt der zugehörigen Kapitalertragsteuerbeträge im Übrigen auch nicht "über" den Hauptbeteiligten an Einkünften beteiligt (so zur Verwirklichung des Besteuerungstatbestands des § 17 EStG bereits BFH-Urteile vom 09.05.2000 - VIII R 41/99, BFHE 192, 273, BStBl II 2000, 686; vom 09.05.2000 - VIII R 40/99, BFH/NV 2001, 17). Er verwirklicht den Tatbestand der Einkunftserzielung gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG (typisch Unterbeteiligter) bzw. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (atypisch Unterbeteiligter) vielmehr in eigener Person.
- 35** Dabei ist nicht von der Hand zu weisen, dass eine gesonderte Feststellung gerade bei einer atypisch stillen Unterbeteiligung prozessökonomisch sein kann, wenn beispielsweise, wie im Streitfall, die Qualifikation als typisch oder atypisch sowie einzelne Besteuerungsgrundlagen streitig sind. Denn durch eine gesonderte und einheitliche Feststellung könnten unterschiedliche tatsächliche und rechtliche Würdigungen durch verschiedene Finanzämter vermieden werden (vgl. dazu auch Brandis in Tipke/Kruse, § 179 AO Rz 18). Da aber die mit der Durchführung eines Feststellungsverfahrens verbundene Durchbrechung des Grundsatzes der Einheit des Steuerfestsetzungsverfahrens unter dem Vorbehalt des Gesetzes steht, wird hierdurch zugleich auch die äußere Grenze für die Verwirklichung der genannten Zwecke eines Feststellungsverfahrens beschrieben (BFH-Urteil vom 08.11.2005 - VIII R 11/02, BFHE 211, 277, BStBl II 2006, 253, unter II.2.a bb [Rz 33]). Wie ausgeführt, kann die Rechtsgrundlage für ein mehrstufiges Verfahren nicht durch allgemeine Zweckmäßigkeitserwägungen ersetzt werden (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 20.11.2018 - VIII R 39/15, BFHE 263, 112, BStBl II 2019, 239, Rz 28; BFH-Beschluss vom 13.05.2013 - I R 39/11, BFHE 241, 1, BStBl II 2016, 434, Rz 30, m.w.N.).
- 36** dd) Eine gesonderte (und einheitliche) Feststellung der Ausschüttungs- und Kapitalertragsteuerbeträge ist schließlich auch nicht nach § 180 Abs. 2 AO i.V.m. der hierzu ergangenen Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 der Abgabenordnung (BGBl I 1986, 2663, BStBl I 1987, 2) --V zu § 180 Abs. 2 AO-- möglich.
- 37** aaa) Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 der V zu § 180 Abs. 2 AO liegen nicht vor. Danach können Besteuerungsgrundlagen, insbesondere einkommensteuerpflichtige (oder körperschaftsteuerpflichtige) Einkünfte, ganz oder teilweise gesondert und einheitlich festgestellt werden, wenn der Einkunftserzielung dienende Anlagen, Einrichtungen oder Wirtschaftsgüter von mehreren Personen betrieben, genutzt oder gehalten werden.
- 38** Im Fall einer typischen Unterbeteiligung sind die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 der V zu § 180 Abs. 2 AO nicht erfüllt. Der typisch Unterbeteiligte hält die Kapitalgesellschaftsbeteiligung nicht gemeinsam mit dem Hauptbeteiligten. Diese ist allein dem Hauptbeteiligten zuzurechnen und wird nur von diesem gehalten und genutzt. Die Kapitalanlage, aus deren Nutzung der typisch Unterbeteiligte Einkünfte gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG erzielt, ist allein seine Einlage im Rahmen des Unterbeteiligungsverhältnisses.
- 39** Auch bei einer atypischen Unterbeteiligung fehlt es daran, dass mehrere Personen ein zur Einkunftserzielung dienendes Wirtschaftsgut nutzen oder halten. Der Anteil an der Kapitalgesellschaft, an der die Unterbeteiligung besteht, wird nicht von mehreren Personen gehalten. Wie ausgeführt, wird der atypisch Unterbeteiligte wirtschaftlich (Mit-)Inhaber der Kapitalgesellschaftsbeteiligung. Haupt- und Unterbeteiligter nutzen beziehungsweise halten wirtschaftlich jeweils ein eigenständiges Wirtschaftsgut in Gestalt des ihnen jeweils allein zuzurechnenden Anteils der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft.
- 40** bbb) Auch die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 der V zu § 180 Abs. 2 AO sind nicht erfüllt. Nach dieser Regelung ist eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen zulässig, wenn der Einkunftserzielung dienende Wirtschaftsgüter, Anlagen oder Einrichtungen mehreren Personen getrennt zuzurechnen sind, die bei der Planung, Herstellung, Erhaltung oder dem Erwerb dieser Wirtschaftsgüter, Anlagen oder Einrichtungen gleichartige Rechtsbeziehungen zu Dritten hergestellt oder unterhalten haben. Im Streitfall würde eine atypische Unterbeteiligung am GmbH-Anteil des Beigeladenen zwar zu einer getrennten Zurechnung des jeweiligen (wirtschaftlichen) Anteils an der GmbH führen, es fehlt aber an gleichartigen Rechtsbeziehungen des Haupt- und des Unterbeteiligten zu Dritten. Insbesondere stellen, wie das FG zutreffend ausgeführt hat, die

Rechtsbeziehungen des Haupt- und des Unterbeteiligten zur GmbH keine Beziehung zu einem Dritten im vorgenannten Sinn dar, weil die jeweilige (wirtschaftliche) Beteiligung an der GmbH das Wirtschaftsgut im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 der V zu § 180 Abs. 2 AO verkörpert (a.A. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 18.11.2011 - 11 K 1481/09, EFG 2012, 949).

- 41** d) Da im Streitfall eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für eine Unterbeteiligung am GmbH-Anteil des Beigeladenen nicht in Betracht kommt, bedarf es keiner Entscheidung, ob in Bezug auf einzelne Streitjahre bereits Feststellungsverjährung eingetreten sein könnte und ob das FA zur Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung örtlich zuständig wäre.
- 42** 3. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 121 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).
- 43** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2, § 139 Abs. 4 FGO. Die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen sind zu erstatten, weil er einen Antrag gestellt und sich damit am Kostenrisiko des Verfahrens beteiligt hat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de