

Beschluss vom 20. Oktober 2025, I B 38/24

Auslegung eines Bescheids über Einkünfte i.H.v. 0 Euro als negativer Feststellungsbescheid - Klagebefugnis von Gesellschaftern, die über eine GbR an einer ausländischen Personengesellschaft beteiligt sind - Verfahrensfehlerhaftes Unterbleiben der notwendigen Beiladung - Die Entscheidung ist aufgrund einer Anfrage zur Veröffentlichung bestimmt worden.

ECLI:DE:BFH:2025:B.201025.IB38.24.0

BFH I. Senat

FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 4, FGO § 48 Abs 1 Nr 5, FGO § 60 Abs 3 S 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 6, FGO § 123 Abs 1 S 2, AO § 180 Abs 3 S 1 Nr 1, AO § 180 Abs 5 Nr 1, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, DBA GBR Art 7, DBA GBR Art 23 Abs 1 Buchst d, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 15 Abs 2 S 1, EStG § 32b Abs 1 S 1 Nr 3, EStG VZ 2012

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 02. Juli 2024, Az: 8 K 501/21

Tenor

Auf die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 02.07.2024 - 8 K 501/21 aufgehoben.

Die Sache wird an das Hessische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Beschwerdeverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten für das Jahr 2012 (Streitjahr) insbesondere über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) steuerfrei sind, aber dem Progressionsvorbehalt unterliegen.
- 2 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), eine GbR, wurde im Streitjahr gegründet. Geschäftsgegenstand war laut Gesellschaftsvertrag der Handel insbesondere mit Rohstoffen über die Beteiligung an Gesellschaften, die im Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland ansässig sind. Gesellschafter waren ... und ... Ebenfalls im Streitjahr gründete die Klägerin nach britischem Recht die ... Partnership (Partnership). Weitere Gesellschafterin der Partnership war die ... Ltd., deren Alleingesellschafterin wiederum die Klägerin war. Geschäftsgegenstand der Partnership war der Handel mit Edelmetallen, Nicht-Edelmetallen und damit verbundenen Derivaten.
- 3 Für das Streitjahr fielen im Rahmen einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung erhebliche Verluste an. Die Klägerin beantragte unter anderem, insoweit nach DBA steuerfreie Einkünfte festzustellen, die einem (negativen) Progressionsvorbehalt unterliegen (§ 180 Abs. 5 Nr. 1 der Abgabenordnung --AO--).
- 4 Der Beklagte und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) folgte dem nicht und nahm zunächst eine vermögensverwaltende Tätigkeit an. Während des hiergegen gerichteten Einspruchsverfahrens ergingen Änderungsbescheide, in denen das FA von gewerblichen Einkünften ausging.
- 5 Im Jahr 2021 reichte die Klägerin beim Hessischen Finanzgericht (FG) Untätigkeitsklage ein. Während des Klageverfahrens erließ das FA die Einspruchsentscheidung vom 19.10.2022. Darin stellte es entscheidend auf das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht ab. Mit dem Urteil vom 02.07.2024 - 8 K 501/21 hat das FG den Feststellungsbescheid dahin geändert, dass zu einem geringen Teil nach DBA steuerfreie, aber dem Progressionsvorbehalt unterliegende Einkünfte vorliegen. Im Übrigen wies das FG die Klage als unbegründet ab.

- 6 Das FG ließ die Revision nicht zu. Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Beschwerde.

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Beschwerde ist zulässig und begründet. Sie führt wegen eines Verfahrensmangels zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils sowie zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 i.V.m. § 116 Abs. 6 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 8 1. Das FG hat es verfahrensfehlerhaft unterlassen, die Gesellschafter der Klägerin nach § 60 Abs. 3 FGO (notwendig) beizuladen. Dies stellt einen vom Bundesfinanzhof (BFH) von Amts wegen zu prüfenden Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens dar (Senatsurteil vom 11.07.2017 - I R 34/14, juris; Senatsbeschluss vom 24.01.2018 - I B 81/17, BFH/NV 2018, 515, jeweils m.w.N.).
- 9 a) 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). 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 (Senatsurteil vom 11.07.2017 - I R 34/14, juris; Senatsbeschluss vom 24.01.2018 - I B 81/17, BFH/NV 2018, 515, jeweils m.w.N.).
- 10 b) Nach der Rechtsprechung des BFH gilt § 48 FGO auch dann, wenn Verfahrensgegenstand die gesonderte und einheitliche Feststellung der aus einer ausländischen Personengesellschaft erzielten und nach einem DBA steuerfreien, aber dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte im Sinne des § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO ist. Danach ist grundsätzlich die ausländische Personengesellschaft klagebefugt (§ 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO); die Klagebefugnis der Gesellschafter ist an das Vorliegen einer der in § 48 Abs. 1 Nr. 2 bis 5 FGO genannten Tatbestände gebunden (BFH-Urteil vom 19.01.2017 - IV R 50/13, BFH/NV 2017, 751). Im Hinblick auf die Feststellung der nach DBA steuerfreien, aber dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte sind die Gesellschafter grundsätzlich nicht nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO klagebefugt (Senatsurteil vom 18.08.2015 - I R 42/14, BFH/NV 2016, 164; BFH-Urteil vom 21.02.2017 - VIII R 46/13, BFHE 257, 198, BStBl II 2017, 745).
- 11 c) Hat das Finanzamt einen negativen Feststellungsbescheid erlassen, sind nach der Rechtsprechung des BFH allerdings neben der Gesellschaft (§ 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO) auch die Gesellschafter selbst nach § 48 Abs. 1 Nr. 4 oder 5 FGO klagebefugt (BFH-Urteil vom 19.01.2017 - IV R 50/13, BFH/NV 2017, 751, m.w.N.). Dies gilt auch dann, wenn die Gesellschafter nicht unmittelbar, sondern über eine weitere (Ober-)Personengesellschaft (hier: Klägerin) an der ausländischen (Unter-)Personengesellschaft (hier: Partnership) beteiligt sind und ausnahmsweise --weil kein anderer unbeschränkter steuerpflichtiger Gesellschafter an der ausländischen Gesellschaft beteiligt ist (§ 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO)-- die die Untergesellschaft betreffenden Besteuerungsgrundlagen im Rahmen des Feststellungsverfahrens der Obergesellschaft festzustellen sind (Senatsbeschluss vom 24.01.2018 - I B 81/17, BFH/NV 2018, 515, m.w.N.).
- 12 d) Nach diesen Maßgaben wären auch die Gesellschafter der Klägerin klagebefugt und das FG hätte sie nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO beiladen müssen.
- 13 Insofern kommt es weder auf den Klagegegenstand zum Zeitpunkt der Einreichung der Klage noch auf den Tenor des angefochtenen FG-Urteils an. Vielmehr ist allein der Klagegegenstand maßgeblich, über den das FG letztlich entschieden hat. Dies ist der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.10.2022. Dieser Bescheid ist ungeachtet der auf 0 € lautenden Feststellungen als negativer Feststellungsbescheid auszulegen. Denn ein negativer Feststellungsbescheid liegt unter anderem dann vor, wenn sich das Finanzamt--wie in der Einspruchsentscheidung des Streitfalls-- auf das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht stützt (vgl. BFH-Urteil vom 11.11.2014 - VIII R 37/11, juris).
- 14 Ob und inwieweit sich aus dem Tenor des angefochtenen Urteils ein hiervon abweichendes Auslegungsergebnis des FG ergibt, ist entgegen der Auffassung des FA nicht erheblich. Da es sich bei der Auslegung des Inhalts eines Verwaltungsakts nicht um eine Tat-, sondern um eine Rechtsfrage handelt (BFH-Urteil vom 11.11.2014 - VIII R 37/11, juris), wäre der Senat daran nicht gebunden.

- 15** 2. Das angefochtene Urteil wird nach § 116 Abs. 6 FGO aufgehoben und der Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen. Zwar kann der BFH nach § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO im Revisionsverfahren eine notwendige Beiladung nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO mit heilender Wirkung für das finanzgerichtliche Verfahren nachholen. Dies gilt aber nicht im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde (Senatsbeschluss vom 24.01.2018 - I B 81/17, BFH/NV 2018, 515, m.w.N.).
- 16** 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 17** 4. Von einer weiter gehenden Begründung wird gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO abgesehen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de