Urteil vom 19. Juli 2011, IV R 42/10

Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 EStG nicht als Veräußerungsgewinn steuerbegünstigt - Anfechtbarkeit von einzelnen Feststellungen - Wiederholende Verfügung - Ermessen des Gesetzgebers bei der Bestimmung der Reichweite einer Steuerbegünstigung - Notwendigkeit einer Anfrage nach § 11 Abs. 3 FGO - Keine "umgekehrte" Bindung an Entscheidungen des Wohnsitzfinanzamts

BFH IV. Senat

EStG § 5a, EStG § 16, EStG § 34, GG Art 3 Abs 1, FGO § 11 Abs 3, AO § 171 Abs 10, AO § 182 Abs 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1

vorgehend FG Hamburg, 25. August 2010, Az: 2 K 44/10

Leitsätze

Der in dem Jahr des Ausscheidens eines Gesellschafters hinsichtlich des auf ihn entfallenden Anteils gemäß § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG dem Gewinn hinzuzurechnende Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG führt nicht zu einem nach den §§ 16, 34 EStG steuerbegünstigten Veräußerungsgewinn .

Tatbestand

A. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erwarb im Jahr 1998 eine Kommanditbeteiligung an der Beigeladenen, der Schiffsbeteiligung GmbH & Co. MS "X" KG (KG), zum Nennbetrag in Höhe von 50.000 DM. Die KG hat den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr zum Gegenstand. In den Jahren 1998 bis 2000 wurden dem Kläger Verluste in Höhe seiner Kapitalanlage zugewiesen. In den folgenden Jahren wurden dem Kläger Gewinne in Höhe von 12.491 € zugewiesen und ausgezahlt. Im Jahr 2004 ging die KG von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zur Tonnagebesteuerung nach § 5a des Einkommensteuergesetzes (EStG) über. Mit Bescheid vom 16. Januar 2006 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) als Betriebsstättenfinanzamt die Unterschiedsbeträge auf den 31. Dezember 2003 gemäß § 5a Abs. 4 EStG gesondert und einheitlich fest. Der festgestellte Unterschiedsbetrag für ein Handelsschiff belief sich auf ... € und der Unterschiedsbetrag für Fremdwährungsdarlehen auf ... €. Am Unterschiedsbetrag für ein Handelsschiff wurde dem Kläger ein Anteil in Höhe von 26.493 € und am Unterschiedsbetrag für Fremdwährungsdarlehen ein Anteil in Höhe von 1.564 €, insgesamt ein Anteil in Höhe von 28.057 €, zugerechnet. Nach Maßgabe einer späteren --hier nicht streitgegenständlichen-- Änderung legte das FA bis zum Erlass des unten genannten geänderten Feststellungsbescheids 2006 vom 28. Januar 2011 anteilige Unterschiedsbeträge des Klägers in Höhe von insgesamt 27.608,02 € zugrunde.

2 Mit Kaufvertrag vom 10. Juli des Streitjahres (2006) veräußerte der Kläger seinen Kommanditanteil an der KG mit Wirkung zum 1. Juli 2006.

3 Mit Bescheid vom 22. November 2007 veranlagte das zuständige Wohnsitzfinanzamt den Kläger zur Einkommensteuer 2006. Eine Mitteilung des FA über den anteiligen Gewinn des Klägers aus seiner Beteiligung an der KG lag noch nicht vor. Das Wohnsitzfinanzamt legte einen erklärten Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG in Höhe von 28.057 € zugrunde und gewährte antragsgemäß den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG.

4 Am 18. Juli 2008 erließ das FA für die KG einen Bescheid für 2006 über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen, der dem gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten der Feststellungsbeteiligten bekannt gegeben wurde. Darin wurden für den Kläger ein nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelter laufender Gewinn aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr in Höhe von 45,71 € und ein nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG hinzugerechneter Unterschiedsbetrag in Höhe von 27.608,02 € als laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb (insgesamt 27.653,73 €) festgestellt. Der Feststellungsbescheid wurde am 4. September 2008 nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geändert, ohne dass sich für den Kläger hinsichtlich des genannten Unterschiedsbetrags und der festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb Änderungen ergaben. Auch dieser Bescheid wurde dem gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bekannt gegeben.

5 Aufgrund einer entsprechenden Mitteilung des FA änderte das zuständige Wohnsitzfinanzamt am 22. September 2008 den bereits bestandskräftigen Einkommensteuerbescheid 2006 vom 22. November 2007 gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO in der Weise, dass ein Veräußerungsgewinn nicht mehr berücksichtigt wurde und laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 27.654 € zugrunde gelegt wurden. Ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG wurde nicht gewährt.

6 Daraufhin legte der Kläger mit Schreiben vom 26. September 2008 Einspruch gegen den Feststellungsbescheid 2006 vom 18. Juli 2008 ein und beantragte, die Gewinne aus der Auflösung des Unterschiedsbetrags als Veräußerungsgewinn i.S. von § 16 Abs. 4 EStG festzustellen. Das FA gewährte Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 110 AO und wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 10. März 2009 als unbegründet zurück. Hiergegen erhob der Kläger am 8. April 2009 Klage (Az. 2 K 114/09). In jenem Prozess kamen die Beteiligten überein, dass der Feststellungsbescheid dem Kläger gegenüber nicht wirksam bekannt gegeben worden sei und ihm (einzeln) bekannt gegeben werden solle. Die Einspruchsentscheidung vom 10. März 2009 wurde einvernehmlich aufgehoben. Jener Rechtsstreit wurde übereinstimmend in der Hauptsache für erledigt erklärt.

7 Mit Bescheid vom 22. Dezember 2009 wurde dem Kläger die mit Änderungsbescheid vom 4. September 2008 erfolgte gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2006 inhaltlich unverändert --insbesondere unter Hinzurechnung eines anteiligen Unterschiedsbetrags in Höhe von 27.608,02 € und Feststellung von laufenden Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 27.653,73 €-- einzeln bekannt gegeben. Der Bescheid war adressiert an den Kläger mit dem Zusatz "für Firma KG MS 'X' Schiffsbet. GmbH & Co.". Ferner enthielt er wie der Bescheid vom 4. September 2008 die Formulierung "der Bescheid ergeht an Sie als Empfangsbevollmächtigten mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten".

8 Gegen diesen Bescheid legte der Kläger am 2. Januar 2010 Einspruch ein und beantragte, statt eines laufenden Gewinns aus Gewerbebetrieb einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 27.653,73 € festzustellen. Der Einspruch wurde durch Einspruchsentscheidung vom 10. März 2010, die an den Kläger persönlich und ohne weitere Zusätze adressiert war, als unbegründet zurückgewiesen. In der Einspruchsentscheidung führte das FA u.a. aus, dass der Zusatz "für Firma KG MS 'X' Schiffsbet. GmbH & Co." versehentlich erfolgt sei.

9 Mit seiner Klage begehrte der Kläger, den hinzuzurechnenden Unterschiedsbetrag in Höhe von 27.608,02 € als tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn festzustellen. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 122 veröffentlichten Gründen ab.

10 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts, insbesondere von § 5a Abs. 1, Abs. 4 und Abs. 5 und § 16 Abs. 4 EStG. Er trägt im Wesentlichen vor, der Ausschluss der Steuervergünstigung des § 16 EStG beziehe sich ausschließlich auf den Gewinn nach § 5a Abs. 1 EStG. Aus § 5a Abs. 5 Satz 1 EStG lasse sich nicht folgern, dass es sich bei dem infolge einer Betriebsveräußerung hinzuzurechnenden Unterschiedsbetrag um keinen Veräußerungsgewinn i.S. von § 16 EStG handelt. Bei § 5a Abs. 4 und Abs. 5 EStG handele es sich lediglich um Verfahrensvorschriften. Der im Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 13. Dezember 2007 IV R 92/05 (BFHE 220, 482, BStBl II 2008, 583) geforderte sachliche und zeitliche Zusammenhang --sinngemäß von festgestelltem und aufgelöstem Unterschiedsbetrag und (hier) Anteilsveräußerung-- ergebe sich nicht aus dem Gesetz. Die Begünstigung der aufgelösten Unterschiedsbeträge durch § 16 EStG entspreche auch der Systematik des EStG, denn es handele sich um eine zusammengeballte Auflösung stiller Reserven. Die im BFH-Urteil in BFHE 220, 482, BStBl II 2008, 583 vertretene Auffassung, dass die Auflösung des bei Übergang zur Tonnagebesteuerung gebildeten Unterschiedsbetrags der Gewerbesteuer unterliege, sei vorliegend nicht von Bedeutung. Ergänzend hat der Kläger vorgetragen, das FA habe auch gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen und das Gebot des Vertrauensschutzes missachtet. Das FA habe eine verbindliche Auskunft abgelehnt und ihn an den Berater der Beteiligungsgesellschaft verwiesen. Von dort sei ihm die Anwendung des § 16 Abs. 4 EStG bestätigt worden. Auch sein Wohnsitzfinanzamt habe ihm solches bestätigt. Es sei treuwidrig, wenn sich das FA über die Entscheidung des Wohnsitzfinanzamts hinwegsetze. Dies habe das FG rechtsfehlerhaft nicht gewürdigt. Schließlich macht der Kläger geltend, das FA habe keinen erneuten Feststellungsbescheid erlassen dürfen, nachdem der Rechtsstreit Az. 2 K 114/09 in der Hauptsache für erledigt erklärt worden sei.

11 Der Kläger beantragt,

das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und den Feststellungsbescheid 2006 vom 28. Januar 2011 dahin zu ändern, dass der hinzuzurechnende Unterschiedsbetrag in Höhe von 25.465,49 € als nach § 16 Abs. 4 EStG tarifbegünstigter Veräußerungsgewinn festgestellt wird.

12 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

13 Es trägt im Wesentlichen vor, zu Recht habe das FG den Gewinn aus der Hinzurechnung der Unterschiedsbeträge für Schiff und Fremdwährungsverbindlichkeiten nicht als Veräußerungsgewinn i.S. der §§ 16, 34 EStG angesehen. Denn nach § 5a Abs. 5 Satz 1 EStG seien solche Veräußerungsgewinne von dem nach der Tonnage ermittelten Gewinn umfasst. Die Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags stehe in einem sachlichen Zusammenhang mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart vom Bestandsvergleich zur Tonnagebesteuerung. Die Besteuerung stiller Reserven werde auf einen späteren Zeitpunkt hinausgeschoben. § 5a Abs. 4 und Abs. 5 EStG stelle keine bloße Verfahrensvorschrift dar. Eine doppelte Begünstigung sei vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt. Der Freibetrag des § 16 Abs. 4 EStG komme nicht zur Anwendung.

14 Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.

15 Am 28. Januar 2011 hat das FA einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Feststellungsbescheid 2006 erlassen, den es dem Kläger nach § 183 Abs. 2 AO einzeln bekannt gegeben hat. In dem Änderungsbescheid wurde für den Kläger ein nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelter laufender Gewinn aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr von (wie bisher) 45,71 € und gemäß § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG ein (geringerer) anteiliger Unterschiedsbetrag in Höhe von 25.465,49 € festgestellt. Beide Beträge (insgesamt 25.511,20 €) wurden als laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt.

Entscheidungsgründe

B. Die Revision ist zulässig, denn der Kläger ist --schon ungeachtet der Folgen der Einzelbekanntgabe des angefochtenen Feststellungsbescheids (näher dazu z.B. BFH-Urteil vom 27. Mai 2004 IV R 48/02, BFHE 206, 211, BStBl II 2004, 964)-- als ausgeschiedener Gesellschafter nach § 48 Abs. 1 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) neben der --vom FG zutreffend notwendig beigeladenen (z.B. BFH-Urteil vom 15. April 2010 IV R 9/08, BFHE 229, 42, BStBl II 2010, 929)-- KG klagebefugt. In der Sache hat die Revision jedoch keinen Erfolg.

17 I. Das angegriffene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da der während des Revisionsverfahrens ergangene, nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Feststellungsbescheid 2006 vom 28. Januar 2011 an die Stelle des angegriffenen Bescheids getreten und nach § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden ist. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde mit der Folge, dass das FG-Urteil keinen Bestand haben kann (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 23. Februar 1999 VIII R 42/97, BFH/NV 1999, 1113; vom 23. Januar 2003 IV R 71/00, BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43; vom 27. Juli 2004 IX R 44/01, BFH/NV 2005, 188; vom 3. Februar 2010 IV R 27/07, BFHE 228, 278, BStBl II 2010, 546; vom 22. Juli 2010 IV R 29/07, BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511).

18 II. Der erkennende Senat entscheidet aufgrund seiner Befugnis aus den §§ 121 und 100 FGO in der Sache selbst (§ 126 Abs. 2 FGO). Die Klage, die sich nunmehr gegen den im Laufe des Revisionsverfahrens ergangenen geänderten Bescheid richtet (§ 68 Satz 1 FGO), wird als unbegründet abgewiesen.

19 1. Die Sache ist spruchreif. Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen bilden unverändert die Grundlage für die Entscheidung des erkennenden Senats.

20 a) In seinem Änderungsbescheid vom 28. Januar 2011 hat das FA den (anteiligen) hinzuzurechnenden Unterschiedsbetrag in Höhe von 25.465,49 € (zuvor 27.608,02 €) und die laufenden Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb in Höhe von 25.511,20 € (bislang 27.653,73 €) festgestellt. Nach ständiger Rechtsprechung kann ein Gewinnfeststellungsbescheid --wie insbesondere die Regelungen des § 352 AO sowie des § 48 FGO zeigen-- eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen und deshalb für die in dem nämlichen Bescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung entfalten können (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 10. Februar 1988 VIII R 352/82, BFHE 152, 414, BStBl II 1988, 544; aus jüngerer Zeit z.B. BFH-Urteile vom 19. Februar 2009 IV R 83/06, BFHE 224, 340, BStBl II 2009, 798; vom 25. Juni 2009 IV R 3/07, BFHE 226, 62, BStBl II 2010, 182; vom 1. Juli 2010 IV R 34/07, BFH/NV 2010, 2246; in BFHE 229, 42, BStBl II 2010, 929, m.w.N.). Solche selbständige Regelungen (Feststellungen) sind insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft, die Höhe des Gesamtgewinns, des laufenden Gewinns (oder Verlusts) sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer,

das Vorliegen und die Höhe des von einem Mitunternehmer erzielten Gewinns aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils oder die Höhe eines Sondergewinns (z.B. BFH-Urteile in BFHE 152, 414, BStBl II 1988, 544, und in BFH/NV 2010, 2246). Folglich umfasst ein festgestellter Veräußerungsgewinn jedenfalls zwei selbständige Feststellungen, nämlich neben der Feststellung seiner Höhe auch die Feststellung, dass ein Veräußerungsgewinn erzielt wurde (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 2246, m.w.N.). Soweit die letztgenannte Regelung nicht nur die Qualifikation eines Gewinns als laufender Gewinn oder als Veräußerungsgewinn beinhaltet, sondern (insoweit vorgreiflich) auch den Ansatz dieses Gewinns dem Grunde nach, handelt es sich ebenfalls um zwei selbständige Feststellungen (vgl. BFH-Urteil vom 9. Februar 2011 IV R 15/08, juris, BFHE 233, 290). Eine selbständig anfechtbare Feststellung kann aber auch die Qualifikation eines nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG hinzuzurechnenden Unterschiedsbetrags als laufender Gewinn oder Veräußerungsgewinn sein, denn auch insoweit handelt es sich im Ergebnis um die Feststellung eines Veräußerungsgewinns. Hingegen ist die Feststellung des Unterschiedsbetrags bei Übergang zur sog. Tonnagebesteuerung bei Gesellschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bereits Gegenstand einer anderen gesonderten und einheitlichen Feststellung --nämlich der nach § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG--, die bei der Gewinnfeststellung als Grundlagenbescheid (§§ 171 Abs. 10, 182 Abs. 1 Satz 1 AO) zu berücksichtigen ist. Insoweit käme lediglich in Betracht, in dem Anlass und --etwa wenn die Finanzbehörde einen gesondert und einheitlich festgestellten Unterschiedsbetrag fehlerhaft in die Gewinnfeststellung übernommen hat-- in der Höhe der Hinzurechnung jeweils gesondert anfechtbare Feststellungen zu sehen.

21 b) Streitig ist vorliegend allein die Qualifikation des in Folge des Ausscheidens des Klägers aus der KG nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG hinzuzurechnenden Unterschiedsbetrags als laufender Gewinn oder als Veräußerungsgewinn des Klägers. Hinsichtlich der diesbezüglichen Feststellung haben sich durch den im Revisionsverfahren ergangenen Gewinnfeststellungsbescheid keine Änderungen ergeben, denn das FA ist darin wie bisher (insgesamt) von laufenden Einkünften des Klägers aus Gewerbebetrieb ausgegangen; insoweit handelt es sich lediglich um eine sog. wiederholende Verfügung. Das finanzgerichtliche Verfahren leidet auch nicht an einem Verfahrensmangel, so dass die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen durch die Aufhebung des Urteils nicht weggefallen sind. Sie bilden nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des Senats (z.B. BFH-Urteile in BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43, und in BFHE 228, 278, BStBl II 2010, 546; vom 8. Juli 2010 VI R 24/09, BFHE 230, 542, BStBl II 2011, 288, jeweils m.w.N.). Diese Tatsachenfeststellungen des FG sind ausreichend, um die nach Erlass des Änderungsbescheids vom 28. Januar 2011 unverändert streitige Rechtsfrage zu entscheiden. Deshalb bedarf es --ungeachtet dessen, dass der nunmehr vom FA berücksichtigte Hinzurechnungsbetrag der Höhe nach zugunsten des Klägers von dem zuvor angesetzten Betrag abweicht-- keiner Zurückverweisung der Sache gemäß § 127 FGO (BFH-Urteile in BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43, und in BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511; vom 26. Januar 2011 IX R 7/09, BFHE 232, 463, BStBl II 2011, 540, m.w.N.).

22 2. Das FA hat den geänderten Feststellungsbescheid 2006 vom 28. Januar 2011 zutreffend --nach dem Wortlaut des Bescheids ausdrücklich-- nach § 183 Abs. 2 AO an den Kläger einzeln bekannt gegeben. Mit seiner Bekanntgabe ist der Bescheid dem Kläger gegenüber mit dem bekannt gegebenen Inhalt wirksam (§ 124 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO).

23 a) Ein Gewinnfeststellungsbescheid richtet sich inhaltlich nicht an die Gesellschaft, sondern an die einzelnen Gesellschafter als Subjekte der Einkommensteuer (z.B. BFH-Urteil in BFHE 206, 211, BStBl II 2004, 964). Gleichwohl ist ein solcher Bescheid grundsätzlich nach § 183 Abs. 1 AO einem von den Feststellungsbeteiligten bestellten gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten bekannt zu geben. Ist ein Empfangsbevollmächtigter nach § 183 Abs. 1 Satz 1 AO vorhanden, kann gemäß § 183 Abs. 3 Satz 1 AO ein Feststellungsbescheid auch mit Wirkung gegenüber einem --wie im Streitfall-- aus der Gesellschaft ausgeschiedenen Feststellungsbeteiligten bekannt gegeben werden, soweit und solange dieser Beteiligte nicht widersprochen hat. Andernfalls ist nach § 183 Abs. 2 Satz 1 AO gegenüber dem ausgeschiedenen Gesellschafter Einzelbekanntgabe erforderlich. Nach § 183 Abs. 2 Satz 2 AO bedeutet dies, dass dem Feststellungsbeteiligten der Gegenstand der Feststellung, die alle Beteiligten betreffenden Besteuerungsgrundlagen, sein Anteil, die Zahl der Beteiligten und die ihn persönlich betreffenden Besteuerungsgrundlagen bekannt zu geben sind. Der gesamte Inhalt des Feststellungsbescheids ist dem Beteiligten nur bei berechtigtem Interesse bekannt zu geben (§ 183 Abs. 2 Satz 3 AO).

24 b) Die Einzelbekanntgabe des Änderungsbescheids vom 28. Januar 2011 wird diesen Anforderungen gerecht. Nach den Feststellungen des FG hat der aus der KG ausgeschiedene Kläger gegenüber dem FA erklärt, keine Empfangsbevollmächtigung ausgesprochen zu haben. Damit hat der Kläger einer Bekanntgabe an den Empfangsbevollmächtigten i.S. von § 183 Abs. 3 Satz 1 AO widersprochen. Deshalb war auch der geänderte Feststellungsbescheid vom 28. Januar 2011, der nunmehr Gegenstand des Verfahrens ist, dem Kläger einzeln bekannt zu geben. Dieser Bescheid entspricht inhaltlich den Anforderungen des § 183 Abs. 2 Satz 2 AO, denn er

enthält den Gegenstand der Feststellung, die alle Beteiligten betreffenden Besteuerungsgrundlagen (u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, u.a. nebst Feststellung des Gewinns aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr i.S. von § 5a Abs. 1 EStG und des --insgesamt-- hinzuzurechnenden Unterschiedsbetrags), die Zahl der Beteiligten, den Anteil des Klägers sowie die ihn persönlich betreffenden Besteuerungsgrundlagen.

25 c) Der Einzelbekanntgabe an den Kläger steht auch nicht entgegen, dass der Kläger sinngemäß vorträgt, das FA habe ihm gegenüber keinen Gewinnfeststellungsbescheid erlassen dürfen, nachdem der Rechtsstreit Az. 2 K 114/09 in der Hauptsache für erledigt erklärt worden sei. Denn eine dahin gehende Übereinkunft ist von den Beteiligten in jenem Verfahren nicht getroffen worden und stünde auch im Widerspruch zu dem dort geltend gemachten Klagebegehren. Die Auffassung, dass ihm gegenüber kein Grundlagenbescheid ergehen dürfe, damit bei der Veranlagung des Klägers zur Einkommensteuer 2006 keine steuerlichen Folgerungen aus dessen Beteiligung an der KG gezogen werden dürften, hat der Kläger nach den Feststellungen des FG in jenem Verfahren nicht vertreten.

26 3. Das FA hat zu Recht den im Jahr des Ausscheidens des Klägers als Gesellschafter der KG dem Gewinn hinzuzurechnenden anteiligen Unterschiedsbetrag nicht als Veräußerungsgewinn i.S. von § 16 EStG festgestellt.

27 a) Nach § 5a EStG ist der auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfallende Gewinn auf unwiderruflichen Antrag des Steuerpflichtigen (bzw. nach § 5a Abs. 4a Satz 1 EStG der Gesellschaft) unter im Einzelnen näher geregelten Voraussetzungen nach der Tonnage zu ermitteln. Zum Schluss des letzten der sog. Tonnagebesteuerung vorausgehenden Wirtschaftsjahres (Übergangsjahr) ist für jedes unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dienende Wirtschaftsgut der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Teilwert gesondert und --bei Mitunternehmerschaften-- einheitlich festzustellen (§ 5a Abs. 4 Sätze 1 und 2 EStG). In Gestalt des Unterschiedsbetrags werden die bei Übergang vom Betriebsvermögensvergleich (§§ 4 Abs. 1, 5 EStG) zur Tonnagebesteuerung vorhandenen stillen Reserven eines Wirtschaftsguts offengelegt. Erst später ist der Unterschiedsbetrag in den vom Gesetz genannten Fällen dem Gewinn hinzuzurechnen (§ 5a Abs. 4 Satz 3 EStG); bei Ausscheiden eines Gesellschafters gilt dies hinsichtlich des auf ihn entfallenden Anteils in dem Jahr des Ausscheidens (§ 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG). In der Literatur ist deshalb zutreffend bildhaft davon die Rede, dass die stillen Reserven bei Einstieg in die Tonnagebesteuerung "eingefroren" werden und der entsprechende Übergangsgewinn erst bei Beendigung der Tonnagebesteuerung der Besteuerung zugeführt wird (vgl. z.B. Wendt, Finanz-Rundschau --FR-- 2008, 683). Auch wenn Anlass für die Besteuerung eine Betriebsaufgabe oder -veräußerung oder --wie hier-- eine Anteilsveräußerung ist, sind folglich Gegenstand der Besteuerung nicht die im Aufgabe- oder Veräußerungszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven der entsprechenden Wirtschaftsgüter, sondern "historische", im Zeitpunkt des Übergangs zur Tonnagebesteuerung festgestellte stille Reserven.

28 Im Streitfall war der Unterschiedsbetrag zum 31. Dezember 2003 festgestellt worden. Wegen der Veräußerung des Kommanditanteils und des hieraus folgenden Ausscheidens des Klägers aus der KG war der anteilige Übergangsgewinn im Streitjahr (2006) hinzuzurechnen.

29 b) Die Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags führt nicht zu einem Veräußerungs- oder Aufgabegewinn i.S. des § 16 EStG. Für die für Zwecke der Gewerbesteuer bei natürlichen Personen und Personengesellschaften als Gewinnbestandteile auszuscheidenden, nach Einkommensteuerrecht begünstigten Veräußerungs- und Aufgabegewinne (§§ 16, 34 EStG) hat der erkennende Senat bereits entschieden (BFH-Urteil in BFHE 220, 482, BStBl II 2008, 583), dass der sich aus der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG ergebende Gewinn nicht als ein derartiger Veräußerungs- oder Aufgabegewinn anzusehen ist (zustimmend Schmidt/Wacker, EStG, 30. Aufl., § 16 Rz 578; referierend Schmidt/Seeger, a.a.O., § 5a Rz 12). Gleiches gilt, wenn --wie hier-- die Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags auf § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG beruht.

30 aa) In seinem Urteil in BFHE 220, 482, BStBl II 2008, 583 hat der erkennende Senat darauf verwiesen, dass nach § 5a Abs. 5 Satz 1 EStG Gewinne nach Abs. 1 der Vorschrift, also die nach den gegenüber dem Betriebsvermögensvergleich den Steuerpflichtigen deutlich begünstigenden Regeln der Besteuerung nach der Tonnage ermittelten Gewinne, auch die Einkünfte nach § 16 EStG umfassen. Hieraus hat der Senat gefolgert, dass § 5a Abs. 5 Satz 1 EStG keinen Raum für begünstigte Veräußerungs- und Aufgabegewinne lässt. In der Literatur wird aus der Norm geschlossen, dass wegen des Bezugs auf § 5a Abs. 1 EStG ein derartiger Begünstigungsausschluss nur für nach der Tonnage ermittelte Gewinne, nicht hingegen auch für Hinzurechnungen nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG gilt (vgl. z.B. Blümich/Hofmeister, § 5a EStG Rz 98; Gosch in Kirchhof, EStG, 10. Aufl., § 5a Rz 15, möglicherweise anders aber Rz 21). Der VIII. Senat des BFH (Urteil vom 6. Juli 2005 VIII R 74/02, BFHE 210, 323, BStBl II 2008, 180) hat für Sondervergütungen i.S. von § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG entschieden, dass die Tarifbegünstigung nach § 32c EStG auch derartige Sondervergütungen erfasse. Dabei hat er sich auf die Überlegung

gestützt, dass sich § 5a Abs. 5 Satz 2 EStG, der in seiner im entschiedenen Fall anzuwendenden Fassung die Anwendung des § 32c EStG ausschloss, nur auf § 5a Abs. 5 Satz 1 EStG beziehe, der seinerseits auf § 5a Abs. 1 EStG verweise (kritisch hierzu Wendt, FR 2005, 1247). Der erkennende Senat kann indes im Streitfall offenlassen, ob § 5a Abs. 5 Satz 1 EStG zu entnehmen ist, dass lediglich bei den nach der Tonnage ermittelten Gewinnen (§ 5a Abs. 1 EStG) Veräußerungs- und Aufgabegewinne mit erfasst sein sollen, oder ob schon allein diese Vorschrift es ausschließt, die nach den Regeln der Tonnagebesteuerung dem Gewinn hinzuzurechnenden Unterschiedsbeträge als Veräußerungs- oder Aufgabegewinne i.S. des § 16 EStG zu behandeln. Gleichfalls braucht der Senat nicht zu entscheiden, ob § 5a Abs. 5 Satz 2 EStG, nach dessen im Streitjahr gültiger Fassung auch § 34 EStG nicht anzuwenden ist, die Feststellung eines nach den §§ 16, 34 EStG begünstigten Gewinns ausschließt, oder ob sich § 5a Abs. 5 Satz 2 EStG --wie der VIII. Senat für § 32c EStG entschieden hat-- auch hinsichtlich § 34 EStG nur auf § 5a Abs. 5 Satz 1 EStG und damit auf Gewinne i.S. von § 5a Abs. 1 EStG bezieht.

31 bb) In seinem Urteil in BFHE 220, 482, BStBl II 2008, 583 hat der erkennende Senat nämlich daran angeknüpft, dass Gewinne, die im Zuge der Betriebsaufgabe erzielt werden --wie sich aus § 16 Abs. 3 Satz 6 EStG in der auch im Streitjahr (2006) gültigen Fassung ergibt--, nur dann Teil eines nach §§ 16, 34 EStG begünstigten Betriebsaufgabegewinns sind, wenn sie "im Rahmen der Aufgabe des Betriebs" anfallen. Hieraus hat der Senat (unter Bezug auf das BFH-Urteil vom 5. Juli 2005 VIII R 65/02, BFHE 211, 100, BStBl II 2006, 160, unter II.2. der Gründe, m.w.N.) geschlossen, dass es sich bei Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinnen um eine Gewinnrealisierung handeln muss, die sich in den sachlich abgrenzbaren Formen einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe vollzieht, und dass insoweit ein zeitlicher Zusammenhang nicht genügt (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 211, 100, BStBl II 2006, 160). Wie oben (unter B.II.3.a) bereits ausgeführt, steht indes die Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags in sachlichem Zusammenhang mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart vom Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG zur Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG. Nur dieser Wechsel der Gewinnermittlungsart ist der Grund für die Aufdeckung der stillen Reserven; entsprechend wird der Unterschiedsbetrag für diesen Zeitpunkt ermittelt und festgestellt. An dieser Beurteilung hält der erkennende Senat fest. Denn bei der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags zeigt gerade die Anknüpfung an die im Zeitpunkt der Hinzurechnung mehr oder weniger "historischen" stillen Reserven, dass zwischen der Besteuerung des Unterschiedsbetrags und einer Betriebsveräußerung, einer -aufgabe oder einer Anteilsveräußerung gerade kein sachlicher, sondern allenfalls ein zeitlicher Zusammenhang besteht. Vielmehr ist die Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags in den im Gesetz benannten Fällen Folge der Wahl der privilegierenden Tonnagebesteuerung anstelle des regelmäßig zu einer deutlich höheren Steuerlast führenden Betriebsvermögensvergleichs. Wenn die begünstigende sog. Tonnagebesteuerung in bestimmten Fällen zu einem späteren Zeitpunkt von der Besteuerung der bis zum Übergang zur Tonnagebesteuerung entstandenen stillen Reserven begleitet wird, ist dies Folge eines in sich geschlossenen Systems einer besonderen Gewinnermittlungsart. Für eine noch weiter gehende zusätzliche Steuerbegünstigung im Rahmen der §§ 16, 34 EStG ist kein Raum.

32 cc) Diesem Auslegungsergebnis stehen nach Ansicht des erkennenden Senats die Gesetzesmaterialien nicht entgegen. Die Regelungen zur Tonnagebesteuerung in § 5a EStG wurden durch Art. 6 des Gesetzes zur Anpassung der technischen und steuerlichen Bedingungen in der Seeschiffahrt an den internationalen Standard (Seeschiffahrtsanpassungsgesetz) vom 9. September 1998 (BGBl I 1998, 2860) in das EStG eingefügt. Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens (näher dazu auch BFH-Urteil vom 21. Oktober 2010 IV R 23/08, BFHE 231, 544, BStBl II 2011, 277) hatte der Bundesrat den Vermittlungsausschuss angerufen; der dabei vorgeschlagenen Fassung des § 5a Abs. 5 Satz 1 EStG (vgl. BTDrucks 13/10710, S. 2 und 4, die den Empfehlungen der Ausschüsse in BRDrucks 342/1/98, S. 3 und 8, entspricht), mit der "klargestellt" werden sollte, "daß die nach dem Tonnagesteuerprinzip ermittelten Gewinne auch Einkünfte nach § 16 umfassen", ist der Vermittlungsausschuss in seiner Beschlussempfehlung (BTDrucks 13/10875, S. 2 - dort ohne Begründung) gefolgt. Zugleich hat der Bundesrat zu der von ihm vorgeschlagenen Fassung des § 5a Abs. 4 EStG ausgeführt (BTDrucks 13/10710, S. 4, wortgleich mit den Empfehlungen der Ausschüsse, BRDrucks 342/1/98, S. 7), dass anders als im Gesetzentwurf die stillen Reserven (Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Teilwert), die sich vor dem Übergang zur Gewinnermittlung nach der Handelsschiffstonnage angesammelt haben und "zu gegebener Zeit zu versteuern" seien, nicht in der Bilanz, sondern außerhalb der Bilanz in einem besonderen Verzeichnis festzuhalten seien. Diese Änderung sei erforderlich, weil die Steuerbilanzen während der Anwendung der Tonnagesteuerregelungen grundsätzlich nach den allgemeinen Vorschriften fortzuführen, sie aber nicht für die Gewinnermittlung maßgeblich seien. Diese Erwägungen weisen darauf hin, dass der Gesetzgeber bei seiner Entscheidung für eine neue Gewinnermittlungsart ausdrücklich nicht Merkmale des Betriebsvermögensvergleichs mit solchen der Tonnagebesteuerung vermischen bzw. mit der möglichen Wirkung einer noch weiter gehenden Steuerentlastung auch mit Begünstigungstatbeständen nach den §§ 16, 34 EStG kombinieren wollte. Sie sprechen dafür, dass nach Wahl der

Tonnagebesteuerung durch den Steuerpflichtigen auch Gewinne nach § 16 EStG ausschließlich dem System der Tonnagebesteuerung zugeordnet werden sollen. Darüber hinaus zeigt auch der Hinweis in BTDrucks 13/10710, S. 4 auf eine spätere Besteuerung der im Unterschiedsbetrag verkörperten stillen Reserven, die bei Übergang zur Tonnagebesteuerung festgestellt werden, dass insoweit --wie ausgeführt (B.II.3.a und B.II.3.b bb)-- kein sachlicher Zusammenhang mit einer nach Wahl der Tonnagebesteuerung erfolgten Betriebsaufgabe, -veräußerung oder Anteilsveräußerung besteht. Vielmehr wird damit das System des Betriebsvermögensvergleichs partiell parallel zur Gewinnermittlung nach der Tonnage weitergeführt, wobei dies im Rahmen der Tonnagebesteuerung nur in den in § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG genannten Fällen zum Tragen kommt. Aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich jedoch nicht, dass der Gesetzgeber im Fall der Besteuerung der im Unterschiedsbetrag verkörperten stillen Reserven eine über die Tonnagebesteuerung hinausgehende Steuerbegünstigung gewähren wollte.

33 dd) Im Übrigen liegt es innerhalb des dem Gesetzgeber zuzubilligenden Gestaltungsspielraums, die Reichweite einer --in ihren Wirkungen grundsätzlich gleichheitswidrigen (kritisch hinsichtlich des § 5a EStG insoweit z.B. Wendt in FR 2005, 1247, und in FR 2008, 683), allerdings vom Gesetzgeber mit Lenkungszwecken (vgl. für § 5a EStG nur BTDrucks 13/10271, S. 8) gerechtfertigten-- Steuerbegünstigung zu bestimmen. Deshalb wäre es unschädlich, wenn durch die Einbeziehung des hinzuzurechnenden Unterschiedsbetrags in den laufenden Gewinn die Vorteile der Gewinnermittlung nach der Tonnage im Allgemeinen oder im Einzelfall teilweise zurückgenommen würden.

34 c) Auch soweit sich der Kläger auf divergierende Rechtsprechung des III. Senats des BFH beruft, rechtfertigt dies keine andere Entscheidung.

35 aa) Der erkennende Senat ist nicht gehalten, nach § 11 Abs. 3 FGO beim III. Senat des BFH anzufragen, ob jener Senat einer Abweichung von seiner Rechtsprechung zustimmt. Denn der vom Kläger vorgelegte Gerichtsbescheid vom 10. Mai 2007 III R 7/07 gilt nach Antrag auf mündliche Verhandlung in jenem Verfahren als nicht ergangen (§§ 90a Abs. 3, 121 Satz 1 FGO). In seinem nach Erledigungserklärungen der Beteiligten ergangenen (Kosten-)Beschluss vom 7. November 2007 III R 7/07 (BFH/NV 2008, 403) hat der III. Senat des BFH zwar ausgeführt, dass die dort beklagte Finanzbehörde es abgelehnt habe, den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG auf den wegen der Veräußerung eines Schiffs dem Gewinnanteil des Klägers in jenem Verfahren gemäß § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG hinzuzurechnenden Unterschiedsbetrag zu gewähren, und der vorgenannte Gerichtsbescheid der Klage stattgegeben habe. Zur Begründung des Gerichtsbescheids enthält der BFH-Beschluss in BFH/NV 2008, 403 jedoch keine Ausführungen. Damit liegt keine Entscheidung des III. Senats des BFH vor, von der der erkennende Senat mit seiner vorliegenden Entscheidung abweichen könnte. Zu Recht hat deshalb auch das zeitlich nach den Entscheidungen des III. Senats (am 13. Dezember 2007) ergangene Urteil des erkennenden Senats in BFHE 220, 482, BStBl II 2008, 583 keine entsprechenden Überlegungen angestellt.

36 bb) Im Übrigen gehen die Ausführungen in dem vom Kläger vorgelegten Gerichtsbescheid jedenfalls sinngemäß davon aus, dass über den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG auch im Fall der Mitunternehmerschaft nicht auch im Gewinnfeststellungsverfahren, sondern ausschließlich bei der Veranlagung zur Einkommensteuer zu entscheiden sei. Wie nachfolgend (unter B.II.4.b) ausgeführt ist, ist jedoch --wovon auch die entsprechenden Verwaltungsanweisungen ausgehen-- im Fall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils die Höhe des auf den Gesellschafter entfallenden Veräußerungsgewinns im Verfahren zur gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung festzustellen.

37 4. Das FA war auch nicht --wie der Kläger meint-- unter den Gesichtspunkten von Treu und Glauben und des Vertrauensschutzes an der streitbefangenen Feststellung gehindert.

38 a) Zum einen hat das FA --wie der Kläger selbst vorgetragen hat-- eine verbindliche Auskunft hinsichtlich der Qualifikation des hinzuzurechnenden (anteiligen) Unterschiedsbetrags abgelehnt. Zum anderen sind schon keine Tatsachen ersichtlich, auf die die Behauptung des Klägers, sein Wohnsitzfinanzamt habe ihm die Anwendung des § 16 Abs. 4 EStG bestätigt, gestützt werden könnte. Ausgehend von den Feststellungen des FG lässt sich dem Einkommensteuerbescheid 2006 vom 22. November 2007 eine solche Aussage jedenfalls weder ausdrücklich noch sinngemäß entnehmen. Denn eine Mitteilung des FA über den anteiligen Gewinn des Klägers lag zu jener Zeit noch nicht vor; außerdem veranlagte das Wohnsitzfinanzamt den Kläger zunächst erklärungsgemäß.

39 b) Im Übrigen verkennt der Kläger das Verhältnis von Grundlagenbescheid (hier Gewinnfeststellungsbescheid 2006) und Folgebescheid (hier Einkommensteuerbescheid 2006). Einem Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) kommt Bindungswirkung für den Folgebescheid zu. Diese Bindungswirkung beinhaltet, dass die für den Erlass eines Folgebescheids zuständige Finanzbehörde verpflichtet ist, die Folgerungen aus dem Grundlagenbescheid zu ziehen; ein Ermessen hinsichtlich der Anpassung des Folgebescheids haben die Finanzbehörden nicht (vgl. hierzu und zum

Folgenden z.B. BFH-Urteil vom 14. April 1988 IV R 219/85, BFHE 153, 285, BStBl II 1988, 711, m.w.N.). Deshalb ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Grundlagenbescheid, dem Bindungswirkung für diesen Steuerbescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Die Vorschrift bezweckt die Ermittlung der zutreffenden Steuer, wobei sie der materiellen Richtigkeit des Folgebescheids den Vorrang vor der Bestandskraft eines bereits ergangenen Folgebescheids (hier des gegenüber dem Kläger ergangenen ursprünglichen Einkommensteuerbescheids 2006 vom 22. November 2007) einräumt; ihr liegt folglich eine geringere Wertung des Vertrauensschutzes als anderen Änderungsvorschriften der AO zugrunde. Sie steht --weiter gehend-- jedem Ansatz der gesondert festzustellenden Besteuerungsgrundlage im Folgebescheid entgegen, der dem Inhalt des Grundlagenbescheids widersprechen würde (BFH-Beschluss vom 23. Dezember 2004 IV B 224/03, BFH/NV 2005, 996, m.w.N.). Danach ist das für den Kläger zuständige Wohnsitzfinanzamt verpflichtet, der Veranlagung des Klägers zur Einkommensteuer den vom FA erlassenen Feststellungsbescheid zugrunde zu legen. Die vom Kläger geltend gemachte "umgekehrte" Bindung des FA an Entscheidungen des Wohnsitzfinanzamts besteht hingegen nicht. Dem steht im Übrigen auch nicht entgegen, dass auch im Fall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils über die Gewährung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG nach Maßgabe der persönlichen Verhältnisse eines Mitunternehmers bei der Veranlagung zur Einkommensteuer zu entscheiden ist (vgl. auch BFH-Urteil vom 21. September 1995 IV R 1/95, BFHE 178, 444, BStBl II 1995, 893; dem entsprechend R 16 (13) Sätze 1 und 2 der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR-- 2005 bzw. jetzt EStR 2008); denn jedenfalls über die Höhe des Veräußerungsgewinns und den Anteil des Mitunternehmers ist im Gewinnfeststellungsverfahren zu befinden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de