Urteil vom 18. Juli 2012, X R 28/10

Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen - Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots gemäß § 3c Abs. 2 EStG

BFH X. Senat

AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 3 Nr 40, EStG § 3c Abs 2, EStG VZ 2005 § 3 Nr 40, EStG VZ 2005 § 3c Abs 2, AO § 182 Abs 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, GG Art 3 Abs 1

vorgehend FG München, 28. Juli 2010, Az: 15 K 3156/08

Leitsätze

Bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen können die Einkünfte, die dem Halbeinkünfteverfahren oder Teileinkünfteverfahren unterliegen, in voller Höhe ("brutto") festgestellt werden, sofern aus den weiteren Feststellungen des Bescheids für einen verständigen Empfänger zweifelsfrei erkennbar ist, dass zur Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte unter Anwendung der §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG ein zusätzlicher Rechenschritt notwendig ist .

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten, die in den Streitjahren 2004 und 2005 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden.

2

Der Kläger erklärte u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus seiner Beteiligung an der S-KG (KG), und zwar in Höhe von 21.154 € für das Jahr 2004 und in Höhe von 30.268 € für das Jahr 2005. Die Kläger wurden zunächst erklärungsgemäß von dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) veranlagt. Im Rahmen einer bei der KG durchgeführten Außenprüfung wurde festgestellt, dass die KG Geschäftsanteile an der S-GmbH (GmbH) erworben hatte und die Finanzierungskosten zu 100 % als Betriebsausgaben geltend gemacht worden waren. Das Finanzamt H (Betriebs-FA) änderte daraufhin den Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechend die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2004 und 2005 (Feststellungsbescheide 2004 und 2005) für die KG und deren Beteiligte. Die Besteuerungsgrundlagen der KG wurden wie folgt festgestellt:

	2004	2005
	€	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1.476.542,22	2.914.205,54
Laufende Einkünfte (nach Quote verteilt)	1.651.020,08	3.069.443,77
Vergütungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage	2.500,00	2.500,00
Als Sonderbetriebseinnahmen zu erfassende Vergütungen auf schuldrechtlicher Grundlage	10.828,13	9.625,01

Sonderbetriebsausgaben	187.805,99	167.363,24
In den vorstehenden Einkünften enthaltene laufende Einkünfte, die unter §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG), § 4 Abs. 7 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG), jeweils in der in den Streitjahren geltenden Fassung, fallen (100 %)	- 317.550,00	- 542.486,00

3

Die Besteuerungsgrundlagen wurden für den Kläger als Kommanditisten mit einer Quote von 2/100 wie folgt verteilt:

	2004	2005
	€	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	30.164,90	58.518,48
Laufende Einkünfte (nach Quote verteilt)	33.020,40	61.388,88
Sonderbetriebsausgaben	2.855,50	2.870,40
In den vorstehenden Einkünften enthaltene laufende Einkünfte, die unter §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG, § 4 Abs. 7 UmwStG fallen (100 %)	- 6.351,00	- 10.849,72

4 Die Feststellungsbescheide 2004 und 2005 enthielten --vor der Angabe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und deren Aufteilung auf die Gesellschafter-- jeweils den Hinweis "Die Besteuerungsgrundlagen für ... werden für die an der vorbenannten Gesellschaft/Gemeinschaft Beteiligten wie folgt festgestellt:". Entsprechend findet sich am Ende der Feststellungsbescheide 2004 und 2005 --vor dem Erläuterungsteil und der Rechtsbehelfsbelehrung-- jeweils der weitere Hinweis "Die festgestellten Besteuerungsgrundlagen werden den Veranlagungen der Beteiligten zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer zugrunde gelegt".

5 Das FA erließ am 25. Januar 2008 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre.

6 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1887 veröffentlichtem Urteil ab.

7 Mit ihrer Revision rügen die Kläger Verletzung materiellen Rechts. Entgegen der Auffassung des FG seien die im Feststellungsbescheid festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 30.164,90 € für 2004 und von 58.518,48 € für 2005 bindend und somit ohne Änderung in die Einkommensteuerbescheide zu übernehmen. Zur Begründung ihrer Rechtsauffassung tragen sie insbesondere vor, nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO seien die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte festzustellen. Da es im Verfahrensrecht keinen eigenständigen Einkünftebegriff gebe, sei auf das Einkommensteuerrecht zurückzugreifen. Es sei ohne weiteres möglich, die steuerfreien und die nicht abzugsfähigen Beträge zu ermitteln und bei der Einkünftefeststellung zu berücksichtigen. Im Übrigen werde in den Feststellungsbescheiden 2004 und 2005 der Begriff "Einkünfte aus Gewerbebetrieb" verwendet, ohne dass erkennbar werde, dass bestimmte nicht abziehbare Beträge noch nicht hinzugerechnet worden seien.

8 Zudem machen die Kläger die Verfassungswidrigkeit des Abzugsverbots des § 3c Abs. 2 EStG geltend.

9 Die Kläger beantragen sinngemäß,
das angefochtene Urteil und die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005, jeweils vom 25. Januar 2008, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. August 2008 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2004 mit 30.164,90 € und für das Jahr 2005 mit 58.518,48 € angesetzt werden.

10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

11 Das FA sei an die Feststellungen in den Grundlagenbescheiden des Betriebs-FA gemäß § 182 Abs. 1 Satz 1 AO gebunden und damit verpflichtet, die festgestellten Beträge der Besteuerung der Kläger durch entsprechende Änderung der Einkommensteuerbescheide nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zugrunde zu legen. Die Feststellungs- und Bindungswirkung der Grundlagenbescheide des Betriebs-FA umfassten die für den Kläger festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb einschließlich der Beträge, die unter das Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG fielen. Das FA habe die in den Grundlagenbescheiden des Betriebs-FA getroffenen Feststellungen zutreffend in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden ausgewertet. Auch könnten die Kläger ihre Bedenken im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit des § 3c Abs. 2 EStG --unabhängig von der hierzu bereits ergangenen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH)-- lediglich im Rahmen der Anfechtung der Feststellungbescheide geltend machen (§ 351 Abs. 2 AO, §§ 42, 121 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

13 1. Gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist ein Steuerbescheid zu ändern, soweit ein Grundlagenbescheid i.S. von § 171 Abs. 10 AO, dem Bindungswirkung für diesen Steuerbescheid zukommt, geändert wird. Zu den Grundlagenbescheiden zählen gemäß § 171 Abs. 10 Satz 1, § 179 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 2 AO auch die Feststellungsbescheide nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO.

14 Die Bindungswirkung gemäß § 182 Abs. 1 Satz 1 AO verpflichtet das für den Erlass eines Folgebescheids zuständige Finanzamt, den Grundlagenbescheid umzusetzen (vgl. z.B. Senatsurteil vom 28. Januar 2009 X R 18/08, BFH/NV 2009, 1075). Die Vorschrift stellt die Anpassung des Folgebescheids mithin nicht in das Ermessen der Finanzbehörden (z.B. Senatsurteile vom 29. Juni 2005 X R 31/04, BFH/NV 2005, 1749, und in BFH/NV 2009, 1075). Die Bindung an den Feststellungsbescheid schließt es aus, über einen Sachverhalt, über den im Feststellungsverfahren entschieden worden ist, im Folgeverfahren in einem damit unvereinbaren Sinne anders zu entscheiden (z.B. Senatsurteile vom 13. Juli 1994 X R 7/91, BFH/NV 1995, 303, und vom 18. April 2012 X R 34/10, BFHE 237, 135, Deutsches Steuerrecht 2012, 1327).

15 2. Die Voraussetzungen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zur Änderung der Einkommensteuerfestsetzung 2004 und 2005 durch die Änderungsbescheide vom 25. Januar 2008 waren dem Grunde und der Höhe nach gegeben. Zutreffend hat das FG ausgeführt, dass von den "getroffenen Feststellungen" i.S. des § 182 Abs. 1 Satz 1 AO in den Feststellungsbescheiden 2004 und 2005 neben dem ("Brutto"-)Betrag der Einkünfte aus Gewerbebetrieb u.a. auch die in diesen Einkünften "enthaltene(n) laufende(n) Einkünfte, die unter §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG, § 4 Abs. 7 UmwStG fallen (100 %)", umfasst waren.

16 a) Die Bindungswirkung der Feststellungsbescheide 2004 und 2005 bestimmt sich nach deren Verfügungssätzen; maßgeblich ist, in welchem Umfang und mit welchem Inhalt die Behörde Besteuerungsgrundlagen in den Tenor der Verwaltungsakte aufgenommen hat (z.B. BFH-Urteile vom 8. November 2005 VIII R 11/02, BFHE 211, 277, BStBl II 2006, 253, und vom 29. Februar 2012 IX R 21/10, BFH/NV 2012, 1297; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 182 AO Rz 39; Klein/ Ratschow, AO, 11. Aufl., § 182 Rz 5).

17 Für die hiernach erforderliche Abgrenzung zwischen den bindenden Verfügungssätzen und deren (bloßer) Begründung bedarf es der Auslegung des Feststellungsbescheids. Hierbei ist entsprechend § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs darauf abzustellen, wie ein verständiger Empfänger nach den ihm bekannten Umständen den Bescheid unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen musste (z.B. BFH-Urteil in BFHE 211, 277, BStBl II 2006, 253, m.w.N. aus der Rechtsprechung).

18 b) In den Feststellungsbescheiden 2004 und 2005 wurden die Einkünfte des Klägers in der Höhe festgestellt, in der sie vom FA in die Änderungsbescheide übernommen wurden, auch wenn der konkrete Betrag nicht ausdrücklich ausgewiesen worden war. Es ist für die Feststellung der einkommensteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte ausreichend, wenn sich die Höhe dieser Einkünfte durch einen zusätzlichen Rechenschritt --nämlich durch Anwendung der §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b des Körperschaftsteuergesetzes

(KStG) auf die diesen Vorschriften unterfallenden Einkünfte und der entsprechenden Subtraktion bzw. Addition des Ergebnisses von bzw. zu den "brutto" festgestellten Einkünften aus Gewerbebetrieb-- ergibt. Denn insoweit sind alle für die Errechnung des "Nettobetrages" der Einkünfte aus Gewerbebetrieb notwendigen Faktoren festgestellt. Ob die Vorschriften der §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG oder § 8b KStG anzuwenden sind, ergibt sich zwingend aus der Rechtsform des Beteiligten.

19 Für die Auffassung der Kläger, es sei nicht erkennbar gewesen, dass in den Einkünften aus Gewerbebetrieb bestimmte nicht abziehbare Beträge noch nicht hinzugerechnet worden seien, bietet die Fassung der Feststellungsbescheide keinen Anhaltspunkt.

20 c) Die in den Einkünften aus Gewerbebetrieb "enthaltene(n) laufende(n) Einkünfte, die unter §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG, § 4 Abs. 7 UmwStG fallen (100 %)", mussten aus Sicht eines verständigen Empfängers unter Berücksichtigung von Treu und Glauben als Teil der bindenden Feststellungen aufgefasst werden. Dies ergibt sich maßgeblich aus dem insoweit eindeutigen Wortlaut der Bescheide. So wird der Zahlenblock, der sowohl die "Einkünfte aus Gewerbebetrieb" als auch die unter das Halbeinkünfteverfahren fallenden Beträge enthält, mit der Formulierung eingeleitet: "Die Besteuerungsgrundlagen ... werden für die an der vorbenannten Gesellschaft/Gemeinschaft Beteiligten wie folgt festgestellt." Am Ende der Bescheide --vor den Erläuterungen und der Rechtsbehelfsbelehrung-- findet sich der Hinweis, dass "die festgestellten Besteuerungsgrundlagen" den Veranlagungen der Beteiligten zugrunde gelegt werden.

21 Die in der Literatur vertretene Auffassung, dass die unter §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG, § 4 Abs. 7 UmwStG bzw. § 8b KStG fallenden Einkünfte (zu 100 %) lediglich nachrichtlich --also ohne Bindungswirkung-- vom Feststellungsfinanzamt an das Festsetzungsfinanzamt gemeldet würden (in diesem Sinne insbesondere Dötsch/Pung in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Kommentar zum KStG und EStG, § 8b KStG, Rz 245; Söhn in HHSp, § 180 AO Rz 229a; Scholten/Griemla/Kinalzik, Finanz-Rundschau --FR-- 2010, 259; Griemla, FR 2005, 719, 720) trifft zumindest für die vorliegenden Feststellungsbescheide 2004 und 2005 nicht zu.

22 3. Ob die in den Einkünften aus Gewerbebetrieb "enthaltene(n) laufende(n) Einkünfte, die unter §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG, § 4 Abs. 7 UmwStG fallen (100 %)" vom Betriebs-FA im Rahmen der Feststellungsbescheide bindend festgestellt werden durften, bedarf keiner Entscheidung, da auch ein unter Verletzung der in der Abgrenzung von Grundlagen- und Folgebescheid liegenden Kompetenzverteilung ergangener Feststellungsbescheid nicht nichtig, sondern wirksam und damit bindend ist (z.B. Senatsentscheidungen in BFH/NV 1995, 303, und vom 9. Juni 2000 X B 104/99, BFH/NV 2001, 1; vgl. auch BFH-Urteil vom 13. Dezember 2006 VIII R 48/04, BFH/NV 2007, 863; ebenso Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 182 AO Rz 3; vgl. auch Pahlke/Koenig/Koenig, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 182 Rz 9). Die "bloße" Rechtswidrigkeit des Grundlagenbescheids lässt seine Bindungswirkung unberührt (z.B. BFH-Urteil vom 25. November 2008 II R 11/07, BFHE 223, 326, BStBl II 2009, 287; Söhn in HHSp, § 182 AO Rz 25, m.w.N.).

23 4. Im Übrigen bestünden gegen die vom Betriebs-FA gewählte Feststellungsmethode, bei der die in den Einkünften aus Gewerbebetrieb enthaltenen laufenden Einkünfte, die unter §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG, § 4 Abs. 7 UmwStG fallen, ungeachtet der teilweisen Steuerbefreiung in Höhe von 100 % des maßgebenden Betrages in den Feststellungsbescheiden aufgeführt werden, keine rechtlichen Bedenken.

24 Nach Auffassung des erkennenden Senats können die Einkünfte, die unter §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG fallen, auch "brutto" als "andere Besteuerungsgrundlage" i.S. des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO bindend festgestellt werden, wenn dies --wie im Streitfall-- für den Adressaten des Feststellungsbescheids klar erkennbar ist. Der nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO erforderliche Zusammenhang anderer Besteuerungsgrundlagen mit den dort genannten Einkünften ist jedenfalls dann gegeben, wenn Besteuerungsgrundlagen betroffen sind, die durch die Gesellschaft verwirklicht werden (Söhn in HHSp, § 180 AO Rz 163; Frotscher in Schwarz, AO, § 180 Rz 51; Pahlke/Koenig/Koenig, a.a.O., § 180 Rz 14; a.A. Klein/ Ratschow, a.a.O., § 180 Rz 17). Bei den unter §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG fallenden Einkünften, die wie hier zu 100 % festgestellt werden, ist das der Fall.

25 Durch die vom Betriebs-FA vorgenommene Darstellung der Besteuerungsgrundlagen wird sichergestellt, dass für alle Beteiligten die Höhe der den §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG unterfallenden Einkünfte bindend feststeht, so dass --dem Normzweck entsprechend-- unterschiedliche Entscheidungen bei den einzelnen Feststellungsbeteiligten sowie aufwendige Rückfragen bei den Feststellungsfinanzämtern vermieden werden.

26 5. Obwohl die Kläger wegen § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 AO die von ihnen behauptete Verfassungswidrigkeit des Abzugsverbots des § 3c Abs. 2 EStG nicht im Verfahren gegen die streitgegenständliche Änderung der

Einkommensteuerfestsetzung 2004 und 2005 geltend machen können, weist der erkennende Senat darauf hin, dass das Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG nach ständiger Rechtsprechung des BFH mit dem Grundgesetz vereinbar ist (BFH-Entscheidungen vom 19. Juni 2007 VIII R 69/05, BFHE 218, 251, BStBl II 2008, 551; vom 16. Oktober 2007 VIII R 51/06, nicht veröffentlicht, juris, und vom 5. Februar 2009 VIII B 59/08, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2009, 641; vgl. auch BFH-Urteile vom 20. April 2011 I R 97/10, BFHE 233, 508, BStBl II 2011, 815, und vom 7. Februar 2012 IX R 1/11, BFH/NV 2012, 937). Der erkennende Senat schließt sich dieser Rechtsprechung an.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de