

Urteil vom 10. April 2014, III R 20/13

Bindungswirkung eines Feststellungsbescheids hinsichtlich eines nicht enthaltenen Verlusts aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer freiberuflichen Mitunternehmerschaft - Erstattungsinsen als steuerpflichtiger Kapitalertrag

BFH III. Senat

EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 18 Abs 3, AO § 179, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, AO § 182 Abs 1 S 1, AO § 351 Abs 2, EStG § 20 Abs 1 Nr 7 S 3, EStG § 52a Abs 8 S 2, AO § 233a, EStG VZ 2007

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 12. März 2013, Az: 12 K 2970/10

Leitsätze

1. In die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind auch die Gewinne einzubeziehen, die ein Mitunternehmer aus der Veräußerung seines Anteils an einer freiberuflichen Mitunternehmerschaft erzielt .
2. Der Feststellungsbescheid entfaltet in positiver Hinsicht Bindungswirkung, als er einen Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils dem Grunde, der Höhe und dem Entstehungszeitpunkt nach einem Mitunternehmer zuweist .
3. Weist der Feststellungsbescheid keinen Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils aus, wird dadurch für den Folgebescheid in negativer Hinsicht mit Bindungswirkung festgestellt, dass ein solcher Gewinn oder Verlust im Feststellungszeitraum nicht entstanden ist .

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten und wurden im Streitjahr (2007) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte im Streitjahr u.a. Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Die Klägerin befand sich während des gesamten Streitjahres im Erziehungsurlaub.
- 2 Nachdem die Kläger zunächst keine vollständige Einkommensteuererklärung abgegeben, sondern nur die im Mantelbogen geforderten Angaben zur Person und zur Bankverbindung gemacht hatten, erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) unter dem 12. November 2009 einen Bescheid zur Einkommensteuer 2007, der auf einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen beruhte. Den hiergegen gerichteten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 6. Juli 2010 als unbegründet zurück.
- 3 Im dagegen geführten Klageverfahren reichten die Kläger eine Einkommensteuererklärung ein. Hierin erklärte der Kläger bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit einen Verlust in Höhe von ... €, der sich zusammensetzte aus einem durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelten Gewinn aus seiner Einzelpraxis (... €), einem Gewinnanteil aus seiner Beteiligung an einer Freiberuflergesellschaft und einem Verlust aus der Veräußerung des Anteils an dieser Gesellschaft.
Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen erklärten die Kläger Zinserträge, die vom FA für Steuererstattungen gezahlt wurden.
- 4 Hinsichtlich ihres im Jahr 2001 geborenen Kindes machten die Kläger Kinderbetreuungskosten in Höhe von 712 € geltend, die im Umfang von 2/3 wie Werbungskosten bei den Einkünften der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen seien.
- 5 Ferner erklärten die Kläger Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen in Höhe von 67 €.
- 6 Das FA berücksichtigte im Änderungsbescheid vom 24. September 2010 bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit

die erklärten Gewinne aus der Einzelpraxis und aus der Beteiligung an der Freiberuflergesellschaft. Für letztere lag eine entsprechende Mitteilung des Feststellungsfinanzamts vom August 2008 vor. Der Verlust aus der Anteilsveräußerung wurde mangels entsprechender Mitteilung des Feststellungsfinanzamts nicht anerkannt. Die Erstattungszinsen setzte das FA wie erklärt an. Die geltend gemachten Kinderbetreuungskosten berücksichtigte das FA in Höhe von 475 € als Sonderausgaben. Die Handwerkerleistungen wurden wegen fehlender Rechnungsvorlage nicht anerkannt.

- 7 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage hinsichtlich der Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen statt und wies sie im Übrigen als unbegründet ab.
- 8 Mit der hiergegen gerichteten Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Zur Begründung machen sie im Wesentlichen geltend, das FG habe zu Unrecht den Verlust aus der Veräußerung des Gesellschaftsanteils nicht im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung berücksichtigt.
- 9 Die Kläger beantragen sinngemäß, den Einkommensteuerbescheid vom 24. September 2010 in Gestalt des FG-Urteils vom 13. März 2013 dahingehend abzuändern, dass weitere negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von ... € angesetzt werden und die Einkommensteuer entsprechend herabgesetzt wird.
- 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision der Kläger ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12 1. Das FG hat den vom Kläger geltend gemachten Verlust aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils zutreffend im Streitjahr nicht berücksichtigt, weil der zugrunde liegende Feststellungsbescheid keinen derartigen Verlust ausweist.
- 13 a) Das Feststellungsfinanzamt hat mit Bindungswirkung festgestellt, dass der Kläger aus seiner Tätigkeit in der Gesellschaft gemeinschaftliche Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt hat.
- 14 aa) Abweichend von § 157 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) werden gemäß § 179 Abs. 1 AO Besteuerungsgrundlagen durch Feststellungsbescheid gesondert festgestellt, soweit dies in der AO selbst oder sonst in den Steuergesetzen bestimmt ist. Die gesonderte Feststellung wird nach § 179 Abs. 2 Satz 2 AO gegenüber mehreren Beteiligten einheitlich vorgenommen, wenn dies gesetzlich bestimmt ist oder der Gegenstand der Feststellung mehreren Personen zuzurechnen ist. Gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO werden die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte und mit ihnen im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen gesondert durch einen Feststellungsbescheid festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind.
- 15 bb) § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO erfasst alle Einkunftsarten und mithin auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit i.S. des § 18 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Einkünfte, an denen mehrere Personen beteiligt sind, liegen immer, aber auch nur dann vor, wenn mehrere Personen gemeinschaftlich den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllen und deshalb gemeinschaftliche Einkünfte erzielen und durch den Zusammenschluss der Personen kein neues steuerrechtsfähiges Subjekt entsteht, dem die erzielten Einkünfte selbst zufließen (Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 180 AO Rz 167). Schließen sich Freiberufler zu einer Mitunternehmerschaft zusammen, erzielen sie gemäß § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gemeinschaftlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die ihnen jeweils selbst zuzurechnen sind. Die im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen getroffenen Feststellungen entfalten gemäß § 182 Abs. 1 Satz 1 AO gegenüber den ihnen rechtlich nachgelagerten Folgebesecheiden Bindungswirkung.
- 16 Örtlich zuständig für die Durchführung des Feststellungsverfahrens ist bei Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit das Finanzamt, von dessen Bezirk aus die Berufstätigkeit vorwiegend ausgeübt wird (§ 18 Abs. 1 Nr. 3 AO in der bis zum 31. Dezember 2008 geltenden Fassung).
- 17 cc) Im Streitfall hat das Finanzamt, von dessen Bezirk aus die Berufstätigkeit der Gesellschaft vorwiegend ausgeübt

wurde, gemäß Mitteilung vom August 2008 durch Bescheid vom selben Tag festgestellt, dass der Kläger aus seiner Tätigkeit in der Gesellschaft gemeinschaftliche Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt hat. Diese Feststellung ist für das hier beklagte FA --Wohnsitzfinanzamt (§ 19 Abs. 1 Satz 1 AO)-- gemäß § 182 Abs. 1 Satz 1 AO bindend.

- 18** b) Die Bindungswirkung des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen erstreckt sich auch auf die Frage, ob und ggf. in welchem Umfang sowie zu welchem Zeitpunkt ein Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an der Gesellschaft entstanden ist.
- 19** aa) In die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind auch die Gewinne einzubeziehen, die ein Gesellschafter aus der Veräußerung seines Anteils an der Personengesellschaft erzielt (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. April 1993 IV R 107/92, BFHE 171, 23, BStBl II 1993, 666). Der Veräußerungsgewinn gehört bei freiberuflichen Personengesellschaften gemäß § 18 Abs. 3 EStG i.V.m. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu den Einkünften des Gesellschafters aus seiner Beteiligung an der Personengesellschaft und ist deshalb auch verfahrensrechtlich als Bestandteil der gesondert festzustellenden Einkünfte anzusehen. Nach ständiger Rechtsprechung ist deshalb im Gewinnfeststellungsverfahren auch darüber zu entscheiden, ob und in welcher Höhe Veräußerungsgewinne i.S. der §§ 16 EStG, 18 Abs. 3 EStG entstanden sind (vgl. BFH-Urteil in BFHE 171, 23, BStBl II 1993, 666, m.w.N.). Demzufolge entfaltet ein entsprechender Feststellungsbescheid in positiver Hinsicht Bindungswirkung, als er einen Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils dem Grunde, der Höhe und dem Entstehungszeitpunkt nach einem Mitunternehmer zuweist; er entfaltet aber auch in negativer Hinsicht Bindungswirkung, soweit sich aus ihm ergibt, dass ein Veräußerungsgewinn oder -verlust im Feststellungszeitraum nicht entstanden ist (BFH-Urteil vom 3. März 2011 IV R 8/08, BFH/NV 2011, 1649, zugleich auch zur fehlenden Möglichkeit einen nicht festgestellten Veräußerungsgewinn im Wege eines Ergänzungsbescheids nach § 179 Abs. 3 AO nachzuholen; s. hierzu ferner Geissler in Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 EStG Rz 45).
- 20** bb) Im Streitfall ergibt sich aus der Mitteilung über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom August 2008 kein dem Kläger zugewiesener Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils. Diese (negative) Feststellung ist bindend.
- 21** cc) Anderes ergibt sich nicht aus den hiergegen von den Klägern vorgetragenen Einwendungen:
- 22** (1) Die Frage, ob durch einen Vertrag vom Juni 2007 eine Verkaufsoption vereinbart wurde, aufgrund derer bereits im Jahr 2007 eine Veräußerung des Mitunternehmeranteils zu berücksichtigen ist, muss im Rahmen des Feststellungsverfahrens geklärt werden. Soweit der Kläger gegen die für 2007 erfolgten Feststellungen Einwendungen erheben will, können diese nur gegenüber dem Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid), nicht hingegen gegenüber dem Einkommensteuerbescheid (Folgebeseid) geltend gemacht werden (§ 351 Abs. 2 AO, § 42 FGO).
- 23** (2) Aus der von den Klägern in Bezug genommenen Verwaltungsanweisung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung zu § 180 Nr. 1 (BStBl I 2008, 26) ergibt sich ebenfalls, dass die von den Feststellungsbeteiligten gemeinschaftlich erzielten Einkünfte, einschließlich der Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben eines oder mehrerer Feststellungsbeteiligten nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert festzustellen sind. Auch soweit für nicht bei der Ermittlung der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte zu berücksichtigende Besteuerungsgrundlagen (z.B. Aufwendungen der Gesellschaft, die bei den Feststellungsbeteiligten zu Sonderausgaben führen) ggf. ein Ergänzungsbescheid (§ 179 Abs. 3 AO) zu erlassen ist, ändert dies nichts an der Notwendigkeit einer einheitlichen und gesonderten Feststellung.
- 24** Das von den Klägern zitierte BFH-Urteil vom 11. September 1991 XI R 35/90 (BFHE 165, 336, BStBl II 1992, 4) verweist ebenfalls darauf, dass das Gesetz die gesonderte Feststellung der Einkünfte aus der Beteiligung vorschreibt und nicht nur die Feststellung des gemeinschaftlich erzielten Ergebnisses, weshalb auch Sonderbetriebsausgaben bzw. Sonderbetriebsaufwand nur im Rahmen des für die Gesellschaft durchzuführenden Gewinnfeststellungsverfahrens geltend gemacht werden können.
- 25** Das BFH-Urteil vom 19. Januar 1989 IV R 2/87 (BFHE 155, 491, BStBl II 1989, 393) betrifft den hier nicht einschlägigen Sonderfall, dass das FA durch sein Verhalten im Folgebeseidsverfahren den Steuerpflichtigen von der Anfechtung des Feststellungsbescheids abgehalten hat.
- 26** Die Urteile des FG Berlin-Brandenburg vom 3. April 2012 6 K 6267/05 B (Entscheidungen der Finanzgerichte

--EFG-- 2012, 1837) und des Hessischen FG vom 24. März 2010 13 K 2850/07 (EFG 2011, 622) klären im Rahmen von gegen einen Feststellungsbescheid geführten Verfahren die Frage, ob oder in welcher Höhe durch die Übertragung eines (Teil-)Mitunternehmeranteils ein Veräußerungsgewinn entstanden ist, besagen indessen nicht, dass ein entsprechender Veräußerungsgewinn ohne Durchführung eines Feststellungsverfahrens berücksichtigt werden kann.

- 27** Auch aus dem Urteil des Oberlandesgerichts Celle vom 18. Juni 2003 9 U 2/03 (Deutsche Steuer-Zeitung 2003, 672) und den Ausführungen von Schulze zur Wiesche (Der Betrieb 1988, 1466) ergibt sich nichts, was dem Senat Anlass zu Zweifeln an den vorgenannten Rechtsgrundsätzen gibt.
- 28** (3) Die von den Klägern dargelegte Literaturmeinung (vgl. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. 442 f.), wonach der BFH die Buchführungs- und Bilanzierungspflicht für Sonderbetriebsvermögen zu Unrecht der Personengesellschaft und nicht dem einzelnen Gesellschafter zuweise (s. hierzu etwa BFH-Urteil vom 11. März 1992 XI R 38/89, BFHE 168, 70, BStBl II 1992, 797), eignet sich nicht als Argument für die hiervon zu unterscheidende Frage, ob über Veräußerungsgewinne i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG im Rahmen des Feststellungsverfahrens zu entscheiden ist.
- 29** (4) Schließlich bleibt es auch ohne Auswirkung auf die hier zu beurteilende Rechtmäßigkeit der zur Einkommensteuer 2007 erfolgten Festsetzung, ob dem Kläger der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2008 wirksam bekannt gegeben worden ist. Auf die Bindungswirkung dieses Feststellungsbescheids käme es nur dann an, wenn die hierin getroffenen Feststellungen für den zu beurteilenden Folgebescheid i.S. von § 182 Abs. 1 Satz 1 AO "von Bedeutung" wären. Anhaltspunkte dafür, dass der Feststellungsbescheid 2008 für den Einkommensteuerbescheid 2007 von Bedeutung sein könnte, hat das FG indes nicht festgestellt.
- 30** 2. Frei von Rechtsfehlern hat das FG überdies entschieden, dass die vom FA gezahlten Zinsen für Steuererstattungen --wie von den Klägern erklärt-- bei den Einkünften aus Kapitalvermögen anzusetzen sind und die geltend gemachten Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben und nicht wie Werbungskosten aus nichtselbständiger Tätigkeit der Klägerin zu berücksichtigen sind.
- 31** a) Soweit § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG i.V.m. § 52a Abs. 8 Satz 2 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768) mit Rückwirkung für alle Fälle, in denen die Steuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist, vorsieht, dass Erstattungszinsen i.S. des § 233a AO steuerpflichtige Kapitalerträge darstellen, begegnet dies keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Der Senat schließt sich insoweit den Ausführungen im BFH-Urteil vom 12. November 2013 VIII R 36/10 (BStBl II 2014, 168) an.
- 32** b) Eine Anerkennung der geltend gemachten Kinderbetreuungskosten wie Werbungskosten aus nichtselbständiger Tätigkeit der Klägerin nach § 9 Abs. 5 EStG i.V.m. § 4f EStG hat das FG zu Recht deshalb scheitern lassen, weil nur der Kläger, nicht indessen --wie von § 4f Satz 2 EStG gefordert-- die Klägerin im Streitjahr 2007 erwerbstätig war.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de