

## Urteil vom 20. August 2015, IV R 41/12

### **Aussetzung des Klageverfahrens: Voreiligkeit der Feststellung verrechenbarer Verluste für die Feststellung ausgleichsfähiger Verluste - Auslegung des Klagebegehrens durch den BFH - Anwendungsbereich von § 155 Abs. 2 AO**

BFH IV. Senat

BGB § 133, FGO § 65 Abs 1 S 1, FGO § 74, FGO § 96 Abs 1 S 2, FGO § 100, FGO § 121, FGO § 126 Abs 2, AO § 155 Abs 2, AO § 179 Abs 1, AO § 179 Abs 2, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 15a Abs 1, EStG § 15a Abs 2, EStG § 15a Abs 3, EStG § 15a Abs 4, AO § 118 S 1

vorgehend FG Hamburg, 09. Oktober 2012, Az: 2 K 171/11

### Leitsätze

1. NV: Der BFH ist bei der Auslegung des Klagebegehrens nicht an die Auslegung des FG und die von diesem aufgenommenen Anträge gebunden .
2. NV: Die Feststellung des verrechenbaren Verlustes ist ein gegenüber der gesonderten und einheitlichen Feststellung i.S. der §§ 179 ff. AO selbständiger Verwaltungsakt, der alleiniger und selbständiger Gegenstand eines Klageverfahrens sein kann .
3. NV: Durch den in einem Gewinnfeststellungsbescheid aufgenommenen Verweis auf eine anlässlich einer Betriebsprüfung gefertigte Anlage wird ein verrechenbarer Verlust nicht mit Regelungswirkung gegenüber dem Steuerpflichtigen bindend festgestellt .
4. NV: Die einer Einspruchsentscheidung kommentarlos beigefügte Anlage, auf der die auf die Gesellschafter entfallenden verrechenbaren Verluste aufgeführt und berechnet werden, ist nicht als erstmalige Feststellung der verrechenbaren Verluste auszulegen, wenn der Tenor der Einspruchsentscheidung nur auf die Zurückweisung des gegen den Gewinnfeststellungsbescheid eingelegten Einspruchs lautet .
5. NV: Die Feststellung der verrechenbaren Verluste ist Grundlagenbescheid für die Feststellung der ausgleichsfähigen Verluste im Gewinnfeststellungsbescheid .
6. NV: Der Rechtsstreit betreffend die ausgleichsfähigen Verluste der Gesellschafter ist gemäß § 74 FGO auszusetzen, bis die verrechenbaren Verluste gemäß § 15a Abs. 4 EStG festgestellt worden sind .

### Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 10. Oktober 2012 2 K 171/11 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Hamburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

### Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betreibt in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG ein Seeschiff im internationalen Schiffsverkehr. Sie wurde zum ... 1999 von drei Gesellschaftern gegründet und in das Handelsregister eingetragen. Bis zum 31. Dezember 2001 (Streitjahr) hatten sich neben der nicht am Vermögen beteiligten Komplementär-GmbH insgesamt 77 Anleger, in drei Fällen mittelbar über eine Treuhandgesellschaft, an der Klägerin beteiligt. Die 74 Neugesellschafter wurden erst in 2002 als Kommanditisten in das Handelsregister eingetragen. Bis zu diesem Zeitpunkt wurde die Beteiligung aus Gründen der Haftungsbeschränkung zunächst als

atypische stille Beteiligung geführt. Die Einlagen, die sich auf insgesamt 4.780.000 DM beliefen, sowie ein daneben vereinbartes Agio von 5 % hatten die Neugesellschafter im Streitjahr bereits in voller Höhe erbracht. Mit der Eintragung in das Handelsregister wandelte sich die stille Beteiligung unter Fortführung der Kapitalkonten in eine Kommanditbeteiligung um.

- 2 Der Gesellschaftsvertrag der Klägerin in der hier maßgeblichen Fassung enthält zu den Gesellschafterkonten folgende Regelungen:
- 3 "9.1. Die Kapitalkonten der Gesellschafter sind Festkonten und bestimmen sich nach den bedungenen Einlagen (Kapitalkonto I). ... Nach dem Stand dieser Konten bemessen sich die Gesellschafterrechte der Kommanditisten unter Berücksichtigung der den stillen Gesellschaftern eingeräumten Stimm- und Mitwirkungsrechte.
- 4 9.2. Bilanzierte Gewinn- und Verlustanteile werden auf einem Verlustvortragskonto (Kapitalkonto II) verbucht.
- 5 9.3. Einzahlungen sowie Entnahmen werden auf den Gesellschafterverrechnungskonten (III) (Erfolgssonderkonten) gebucht. Diese Konten gewähren keine Gesellschafterrechte; ihre Salden sind unverzinslich. .... Entnahmen werden, soweit durch diese auf dem Kapitalkonto II ein negativer Saldo entstehen oder sich ein negativer Saldo erhöhen würde, auf einem gesonderten Entnahmekonto (Darlehenskonto) eines jeden Gesellschafters gebucht. Der Saldo ist als Forderung der Gesellschaft anzusehen."
- 6 Die Klägerin erwirtschaftete in den Jahren 1999 und 2000 Verluste in Höhe von insgesamt 4.110.325,57 DM, die jeweils den Verlustvortragskonten (Kapitalkonto II, bezeichnet auch als Verlustverrechnungskonten) der Gesellschafter zugewiesen wurden. Im Streitjahr erzielte die Klägerin einen weiteren Verlust von 918.273,19 DM.
- 7 Im Jahr 2000 wurden Liquiditätsausschüttungen an die Gesellschafter in Höhe von 478.000 DM beschlossen und an diese ausgezahlt. Die Ausschüttungen waren bereits im Emissionsprospekt angekündigt worden. Zudem erfolgten im Jahr 2000 und 2001 weitere Liquiditätsausschüttungen aus anrechenbaren Steuern in Höhe von 8.307,24 DM bzw. 814,10 DM. Zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2001 summierten sich die Ausschüttungen damit auf insgesamt 487.121,34 DM. Sie wurden in den Bilanzen zum 31. Dezember 2000 und zum 31. Dezember 2001 im Umlaufvermögen als "sonstige Vermögensgegenstände" unter der Bezeichnung "Ausschüttungen an Gesellschafter" bzw. "Ausschüttungen aus anrechenbaren Steuern" ausgewiesen. In den Bilanzberichten zu den Jahresabschlüssen wird zu den vorgenannten Liquiditätsausschüttungen an die Gesellschafter jeweils ausgeführt, dass diese, sofern sie nicht aus Gewinnen erfolgen, als Forderungen an Gesellschafter ausgewiesen werden.
- 8 Anlässlich einer Außenprüfung ging der Prüfer davon aus, dass die in den Jahren 2000 und 2001 erfolgten Ausschüttungen in Höhe von insgesamt 487.121,34 DM als Einlagenrückgewähr anzusehen und deshalb als Entnahmen zu behandeln seien. Die angesprochenen Konten "Ausschüttungen an Gesellschafter" bzw. "Ausschüttungen aus anrechenbaren Steuern" seien daher Kapitalkonten, welche in die Ermittlung des gemäß § 15a des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) relevanten Kapitals einzubeziehen seien. Durch die Ausschüttungen seien negative Kapitalkonten der Gesellschafter entstanden bzw. hätten sich diese erhöht. Deshalb seien bei den Gesellschaftern, die am 31. Dezember 2001 noch nicht als Kommanditist im Handelsregister eingetragen worden seien, in entsprechendem Umfang verrechenbare Verluste festzustellen. Dem Betriebsprüfungsbericht sind umfangreiche Anlagen zur Kapitalkontenentwicklung der Gesellschafter beigelegt.
- 9 Entsprechend dieser Rechtsauffassung änderte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) unter dem 16. Februar 2009 nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) den als "Bescheid für 2001 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlusts nach § 15 a Absatz 4 EStG" bezeichneten Bescheid (im Weiteren Feststellungsbescheid). In dem Feststellungsbescheid wurden u.a. laufende Verluste aus Gewerbebetrieb, soweit sie die Gesamthand betrafen, in Höhe von 919.251,89 DM festgestellt. Hinsichtlich der Gewinnverteilung wurden in dem Feststellungsbescheid für die Gesellschafter die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Anwendung des § 15a EStG (im Weiteren: ausgleichsfähige Verluste) und vor Anwendung des § 15a EStG jeweils gesondert festgestellt. Zusätzlich enthielt der Feststellungsbescheid den Hinweis, dass die Feststellungen zu § 15a EStG aus der Anlage ersichtlich seien.
- 10 Auf den Einspruch der Klägerin berücksichtigte das FA das von den Gesellschaftern geleistete Agio als Kapital i.S. des § 15a EStG und stellte mit Änderungsbescheid vom 1. April 2009 entsprechend höhere ausgleichsfähige Verluste fest. Ansonsten entsprechen die Feststellungen denjenigen im Feststellungsbescheid vom 16. Februar 2009. Im Übrigen wies das FA den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 23. August 2011 als unbegründet zurück. Der Einspruchsentscheidung ist (kommentarlos) eine Anlage beigelegt, die eine tabellarische Übersicht über

die Ermittlung der verrechenbaren Verluste für alle Gesellschafter auf den 31. Dezember 2001 enthält. Sie ist überschrieben mit "Anlage FE - V, Anlage zur Einspruchsentscheidung für 2001 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes i.S.d. § 15a EStG auf den 31.12.2001". In der Summe betragen danach die festgestellten ausgleichsfähigen Verluste 379.412,55 DM und die verrechenbaren Verluste auf den 31. Dezember 2001 520.580,34 DM.

- 11** Mit der dagegen erhobenen Klage begehrte die Klägerin unter Bezugnahme auf eine zu den Akten des Finanzgerichts (FG) gereichte Liste über die Kapitalkontenentwicklung der Gesellschafter, den Bescheid für 2001 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG vom 1. April 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23. August 2011 in der Weise zu ändern, dass weitere ausgleichsfähige Verluste von 459.675,57 DM festgestellt und auf die Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligung verteilt werden.
- 12** Während des Klageverfahrens übersandte das FA nach entsprechender Aufforderung durch das FG die Feststellungsbescheide vom 16. Februar 2009 und vom 1. April 2009. Anlagen waren den Bescheiden nicht beigelegt. Dazu teilte das FA im Rahmen eines Telefonats mit dem FG mit, dass in den Feststellungsbescheiden die verrechenbaren Verluste für die einzelnen Gesellschafter nicht ausgewiesen worden seien, diese sich aber aus den von der Betriebsprüfung erstellten Übersichten ergäben, die die Klägerin auch erhalten habe. Mit der Einspruchsentscheidung seien die verrechenbaren Verluste aber mit der Anlage noch einmal ausdrücklich festgestellt worden.
- 13** Das FG hat der Klage stattgegeben und den Feststellungsbescheid hinsichtlich der Feststellung gemäß § 15a EStG abgeändert. Eine solche Feststellung liege vor, obwohl der auf die einzelnen Gesellschafter entfallende verrechenbare Verlust nur in einer Anlage ausgewiesen sei. Zur materiellen Rechtmäßigkeit der Feststellung gemäß § 15a EStG hat das FG im Wesentlichen ausgeführt, dass die Liquiditätsausschüttungen keine Kapitalrückzahlungen (Einlagenrückgewähr) seien und dadurch ein negatives Kapitalkonto weder entstanden sei noch sich erhöht habe. Nach den gesellschaftsvertraglichen Regelungen stellten die Liquiditätsausschüttungen eine zulässige, aber der Rückforderung unterliegende Überentnahme dar, die als Darlehen einzustufen sei. Entsprechend sei auch das Konto, auf dem die Liquiditätsausschüttungen erfasst worden seien, als Darlehenskonto einzustufen. Dem stehe nicht entgegen, dass es sich dabei um ein Sammelkonto handele, da die gegen die einzelnen Gesellschafter bestehenden Forderungen ohne Weiteres nachvollzogen werden könnten. Der Einordnung als Darlehenskonto stehe auch nicht entgegen, dass die Liquiditätsausschüttungen bereits im Emissionsprospekt initiiert gewesen seien. Auch die fehlende Verzinsung, das Fehlen von Sicherheiten und die fehlenden Tilgungsregelungen schlossen die Annahme eines Darlehenskontos nicht aus. Für die steuerliche Anerkennung des Darlehens zwischen der Personengesellschaft und dem Gesellschafter seien die Grundsätze des Fremdvergleichs nicht heranzuziehen. Ebenso wenig sei die betriebliche Veranlassung der Auszahlung zu prüfen.
- 14** Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Die Liquiditätsausschüttungen seien nach Art. 9.3. Satz 4 des Gesellschaftsvertrags auf einem gesonderten Entnahmekonto zu erfassen gewesen. Dieses Konto stelle ein Kapitalkonto dar. Die Ausschüttungen seien gesellschaftsvertraglich zulässig gewesen und sollten erst mit künftigen Gewinngutschriften ausgeglichen werden. Es lägen deshalb zulässige Entnahmen vor, die denklogisch die Begründung von Darlehensforderungen ausschlossen. Sollte ein Darlehen gewünscht gewesen sein, wäre zu erwarten gewesen, dass dies zu fremdüblichen Bedingungen abgeschlossen und insbesondere eine Rückzahlung vereinbart worden wäre. Zudem wäre eine Darlehensforderung der Klägerin korrespondierend in der Sonderbilanz der Gesellschafter zu passivieren gewesen. Auch daran fehle es hier.
- 15** Selbst wenn das gesonderte Entnahmekonto als Fremdkapitalkonto einzustufen sei, stelle sich die Darlehensgewährung als Entnahme dar, da diese nicht betrieblich, sondern ausschließlich gesellschaftsrechtlich veranlasst gewesen sei. Eine betriebliche Veranlassung scheidet aus, weil die Darlehensbedingungen einem Fremdvergleich nicht standhielten und die Darlehensmittel nicht durch betriebliche Interessen des Darlehensgebers, hier der Klägerin, veranlasst gewesen seien. Die gesellschaftsrechtlich veranlasste Darlehensgewährung führe daher zu einer Minderung des für die Zwecke des § 15a EStG zu führenden steuerlichen Kapitalkontos.
- 16** Das FA beantragt (sinngemäß), die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 17** Die Klägerin beantragt (sinngemäß), die Revision zurückzuweisen.

Zur Begründung nimmt sie im Wesentlichen Bezug auf die Gründe der Vorentscheidung.

## Entscheidungsgründe

- 18** II. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Es liegt ein Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens vor, da das FG das Verfahren über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Feststellungsbescheids nicht gemäß § 74 FGO ausgesetzt hat, bis über die Feststellung der verrechenbaren Verluste gemäß § 15a Abs. 4 EStG erstmalig entschieden worden ist.
- 19** 1. Der Senat legt die Klage der Klägerin dahin aus, dass damit nicht die Feststellung des verrechenbaren Verlusts gemäß § 15a Abs. 4 EStG, sondern die Feststellung der auf die einzelnen Gesellschafter entfallenden ausgleichsfähigen Verluste angefochten worden ist, die im hier angefochtenen Bescheid für 2001 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 1. April 2009 als "Nach Anwendung des § 15a EStG anzusetzende steuerpflichtige Einkünfte" bezeichnet worden sind.
- 20** a) Der Bundesfinanzhof (BFH) kann die Klageschrift ohne Bindung an die Feststellungen des FG selbst auslegen (BFH-Urteile vom 23. Februar 2012 IV R 32/09, BFH/NV 2012, 1479, und vom 20. November 2014 IV R 47/11, BFHE 248, 144, BStBl II 2015, 532). Als prozessuale Willenserklärung ist die Klageschrift in gleicher Weise wie Willenserklärungen im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) analog § 133 BGB auszulegen. Dabei sind zur Bestimmung des Gegenstands des Klagebegehrens (vgl. § 65 Abs. 1 Satz 1 FGO) alle bekannten und vernünftiger Weise erkennbaren Umstände tatsächlicher und rechtlicher Art zu berücksichtigen (BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 1479). An die Fassung der Anträge ist das Gericht dabei nicht gebunden (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO). Hierbei ist zu berücksichtigen, dass im Zweifel das gewollt ist, was nach den Maßstäben der Rechtsordnung vernünftig ist und der recht verstandenen Interessenlage des Klägers entspricht (BFH-Urteil in BFHE 248, 144, BStBl II 2015, 532, m.w.N.).
- 21** b) Bei der Auslegung des Klagebegehrens ist zunächst die prozessuale Selbständigkeit der in einem Feststellungsbescheid enthaltenen einzelnen Feststellungen zu beachten. Die Klage gegen einen Feststellungsbescheid kann verschiedene Ziele verfolgen. Ein Feststellungsbescheid fasst (in einem Verwaltungsakt) einzelne Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen zusammen, die --soweit sie eine rechtlich selbständige Würdigung enthalten und eines rechtlich selbständigen Schicksals fähig sind-- selbständiger Gegenstand des Klagebegehrens sein können (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 1. Juli 2010 IV R 34/07, BFH/NV 2010, 2246, und vom 16. April 2015 IV R 44/12, BFH/NV 2015, 1085). Des Weiteren ist zu beachten, dass die Feststellung des verrechenbaren Verlusts i.S. des § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG ein gegenüber der gesonderten und einheitlichen Feststellung i.S. der §§ 179 Abs. 1 und Abs. 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO selbständiger Verwaltungsakt ist, der ebenfalls alleiniger und selbständiger Gegenstand eines Klageverfahrens sein kann (vgl. BFH-Urteile vom 3. Februar 2010 IV R 61/07, BFHE 229, 94, BStBl II 2010, 942; und in BFHE 248, 144, m.w.N.). Dies gilt auch dann, wenn die Verwaltungsakte gemäß § 15a Abs. 4 Sätze 5 und 1 EStG formell in einem Bescheid miteinander verbunden werden (vgl. BFH-Urteile in BFHE 229, 94, BStBl II 2010, 942, und in BFHE 248, 144, BStBl II 2015, 532).
- 22** c) Der von der Klägerin angefochtene Feststellungsbescheid enthält, anders als das FG angenommen hat, keinen eigenständigen Verwaltungsakt, mit dem verrechenbare Verluste gemäß § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG festgestellt werden.
- 23** aa) In dem Feststellungsbescheid wird lediglich der Hinweis erteilt, dass die Feststellungen zu § 15a EStG aus der Anlage ersichtlich seien. Allein ein solcher Verweis auf die Anlage enthält jedoch keinen Regelungsausspruch i.S. des § 118 Satz 1 AO und ist daher nicht als Verwaltungsakt zu qualifizieren. Eine selbständige Feststellung verrechenbarer Verluste gemäß § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG wäre daher allenfalls dann zu bejahen, wenn die Anlage selbst den Anforderungen an einen Verwaltungsakt genügen würde, ihr mithin ein inhaltlich bestimmbarer Verfügungs- oder Entscheidungssatz zu entnehmen wäre. Daran fehlt es im Streitfall. Tatsächlich sind, wie sich den FG-Akten und insbesondere dem Aktenvermerk der Berichterstatte(r)in (Vertreterin) über ein Telefonat mit dem FA vom 28. September 2012 entnehmen lässt, dem Feststellungsbescheid entweder überhaupt keine Anlagen beigefügt, oder aber es sind die von der Betriebsprüfung erstellten Übersichten, die Gegenstand des Prüfungsberichts waren, übersandt worden. Diesen Anlagen, die sich nur auf eine rechnerische Ermittlung der verrechenbaren Verluste beschränken, kann schon dem Grunde nach keine Verwaltungsaktqualität zuerkannt werden. Ein Regelungswille ist insoweit nicht erkennbar.

- 24** bb) Eine Feststellung der verrechenbaren Verluste gemäß § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG ist ebenso wenig im Rahmen der Einspruchsentscheidung nachgeholt worden. Zwar ist der Einspruchsentscheidung eine Anlage beigefügt, in der die auf die einzelnen Gesellschafter entfallenden verrechenbaren Verluste zum 31. Dezember 2000 und auch zum hier maßgeblichen Stichtag, dem 31. Dezember 2001, aufgeführt sind. Auf diese Anlage wird aber weder im Verfügungssatz (Tenor) noch in den Entscheidungsgründen der Einspruchsentscheidung Bezug genommen. Der Tenor der Einspruchsentscheidung lautet: "Die Einsprüche werden als unbegründet zurückgewiesen". Dadurch wird der hier streitgegenständliche Feststellungsbescheid vom 1. April 2009 aber nicht um einen Regelungsausspruch im Hinblick auf die Feststellung gemäß § 15a EStG abgeändert bzw. ergänzt.
- 25** d) Davon ausgehend ist der von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung vom 10. Oktober 2012 gestellte Antrag bei rechtsschutzgewährender Auslegung dahin auszulegen, dass damit die Änderung des Feststellungsbescheids hinsichtlich der für die Gesellschafter festgestellten ausgleichsfähigen Verluste beantragt worden ist. Eine Auslegung des Klagebegehrens dahin, dass die Klage gegen einen nicht existenten Verwaltungsakt gerichtet ist, ist damit nicht vereinbar.
- 26** 2. Ausgehend von diesem Streitgegenstand musste das FG den vorliegenden Rechtsstreit gemäß § 74 FGO aussetzen, bis das FA mit Feststellungsbescheid gemäß § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG darüber entschieden hat, ob und in welchem Umfang die den Gesellschaftern zuzuweisenden Verluste lediglich verrechenbar sind.
- 27** a) Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte i.S. der §§ 179 Abs. 1 und Abs. 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO ist Grundlagenbescheid i.S. der §§ 171 Abs. 10 Satz 1, 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO für die Feststellung i.S. des § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG, soweit er den Anteil eines Gesellschafters am Steuerbilanzgewinn der Gesellschaft und das etwaige Ergebnis aus Ergänzungsbilanzen feststellt, die zusammen den Gewinnanteil i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 1 EStG ausmachen (BFH-Urteil vom 22. Juni 2006 IV R 31, 32/05, BFHE 214, 239, BStBl II 2007, 687, m.w.N.). Ebenso ist aber auch der Bescheid über die Feststellung des verrechenbaren Verlusts i.S. des § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG Grundlagenbescheid für die Feststellung der bei der Veranlagung der Gesellschafter anzusetzenden steuerpflichtigen Einkünfte gemäß §§ 179 Abs. 1 und Abs. 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO, da er Bindungswirkung hinsichtlich der Ausgleichsfähigkeit des Verlusts entfaltet. Denn ein Verlust kann nicht gleichzeitig nur verrechenbar und beim selben Kommanditisten ausgleichsfähig sein (BFH-Urteil in BFHE 214, 239, BStBl II 2007, 687, mit umfangreichen Nachweisen).
- 28** b) Im Feststellungsbescheid nach § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG sind deshalb die Feststellungen darüber zu treffen, inwieweit der nach § 15a Abs. 1 EStG nicht ausgleichs- oder abzugsfähige Verlust eines Kommanditisten, vermindert um die nach § 15a Abs. 2 EStG abzuziehenden Beträge und vermehrt um die nach § 15a Abs. 3 EStG hinzuzurechnenden Beträge, verrechenbar ist. Diese im Feststellungsbescheid nach § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG ermittelten Beträge nach § 15a Abs. 1 bis 3 EStG fließen wiederum in die gesonderte und einheitliche Feststellung des Gewinns bzw. des ausgleichs- und abzugsfähigen Verlusts des Kommanditisten gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO ein (BFH-Urteil in BFHE 214, 239, BStBl II 2007, 687).
- 29** c) Das FA durfte daher im Rahmen der Feststellungen der den Gesellschaftern zuzuweisenden ausgleichsfähigen Verluste nicht inzident über das Vorliegen verrechenbarer Verluste entscheiden.
- 30** Eine Entscheidung ohne entsprechenden Grundlagenbescheid gemäß § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG war auch nicht gemäß § 155 Abs. 2 AO möglich. Danach kann das FA einen Folgebescheid erlassen, wenn ein Grundlagenbescheid noch nicht ergangen ist. Der Anwendungsbereich des § 155 Abs. 2 AO ist aber nur eröffnet, wenn das FA im Hinblick auf die in einem Grundlagenbescheid zu treffende Feststellung nur eine vorläufige Maßnahme treffen wollte (BFH-Urteil vom 9. Februar 2005 X R 52/03, BFH/NV 2005, 1235, m.w.N.). Zudem darf das FA von einer gesetzlich vorgeschriebenen gesonderten Feststellung nur absehen, wenn es den Grundlagenbescheid nicht ohne Weiteres erlassen könnte (BFH-Urteil vom 8. Oktober 1986 I R 155/84, BFH/NV 1987, 564). Beide Voraussetzungen lagen im Streitfall nicht vor. Es war dem FA ohne Weiteres möglich, einen (ordnungsgemäßen) Feststellungsbescheid gemäß § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG zu erlassen. Das FA wollte auch ersichtlich keine vorläufige Regelung treffen, da es irrigerweise davon ausgegangen ist, dass es eine entsprechende Feststellung bereits getroffen hatte.
- 31** d) Das FG hätte daher das vorliegende Klageverfahren gemäß § 74 FGO aussetzen müssen, bis das FA mit Feststellungsbescheid nach § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG über die Höhe der auf die einzelnen Gesellschafter entfallenden verrechenbaren Verluste entschieden hat. Dieser Verfahrensfehler ist von Amts wegen zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 14. Februar 2008 IV R 44/05, BFH/NV 2008, 1156, m.w.N.).
- 32** 3. Für den zweiten Rechtsgang bzw. im Hinblick auf die vorgreiflich durchzuführende Feststellung der

verrechenbaren Verluste gemäß § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG weist der Senat die Beteiligten ohne Bindungswirkung auf das BFH-Urteil vom 16. Oktober 2014 IV R 15/11 (BFHE 247, 410, BStBl II 2015, 267, Rz 23) hin.

**33** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)