Urteil vom 25. Juli 2019, IV R 47/16

Anwendung von § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG im Feststellungsverfahren - "Netto-/Bruttofeststellung" - Endgültige Einnahmelosigkeit einer Kapitalbeteiligung

ECLI:DE:BFH:2019:U.250719.IVR47.16.0

BFH IV. Senat

EStG § 3 Nr 40, EStG § 3c Abs 2, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 16, EStG VZ 2009 , AO § 179 Abs 2 S 2

vorgehend FG Köln, 26. Juli 2016, Az: 3 K 1137/12

Leitsätze

1. Bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG anzuwenden, so dass die Einkünfte nach Anwendung dieser Vorschriften grundsätzlich "netto" festzustellen sind. Zulässig ist aber auch, die § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG unterliegenden laufenden Einkünfte oder Veräußerungsgewinne zusätzlich "brutto" festzustellen, soweit aus den weiteren Feststellungen für einen verständigen Empfänger erkennbar ist, dass zur Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte ein weiterer Rechenschritt erforderlich ist .

2. Endgültig einnahmelos ist eine Kapitalbeteiligung erst dann, wenn feststeht, dass Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen aus der nämlichen Beteiligung niemals als Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen i.S. des § 3 Nr. 40 EStG einer bestandskräftigen Veranlagung des Steuerpflichtigen oder einer bestandskräftigen gesonderten und ggf. einheitlichen Feststellung seiner Einkünfte zugrunde gelegen haben .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 27.07.2016 - 3 K 1137/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Außergerichtliche Kosten des Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

A.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine im Jahr 2002 gegründete GmbH & Co. KG, die bis zum 30.06.2009 unter dem Namen ... firmierte. Komplementärin ist eine GmbH (Komplementär-GmbH). Als Kommanditisten waren A, C, D und der Beigeladene (B) beteiligt. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist der Erwerb von Grundstücken, die Errichtung von Immobilien sowie deren Vermietung. Die Klägerin errichtete im Jahr 2002 ein Autohaus in Z und vermietete es anschließend an die X-GmbH. Zwischen der Klägerin (Besitzunternehmen) und der X-GmbH (Betriebsunternehmen) bestand eine Betriebsaufspaltung. Die Betriebsaufspaltung endete zum 30.06.2009. Sämtliche von den Kommanditisten in ihrem jeweiligen Sonderbetriebsvermögen der Klägerin gehaltenen Beteiligungen an der Komplementär-GmbH und der X-GmbH wurden zu diesem Zeitpunkt zu einem symbolischen Kaufpreis von 1 € veräußert bzw. zu einem Wert von 1 € in das Privatvermögen überführt.

2 Im Rahmen einer bei der Klägerin und der X-GmbH durchgeführten Außenprüfung nahm der Prüfer für das Feststellungsjahr 2006 eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) der X-GmbH an B in Höhe von 1.424,21 € an. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ daraufhin am 15.05.2008 einen geänderten Bescheid

über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Feststellungsbescheid) für 2006, in dem für B Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von 1.424 € sowie in den laufenden Einkünften enthaltene "unter §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG, § 4 Abs. 7 UmwStG ... (100%)" fallende Einkünfte in gleicher Höhe festgestellt wurden. Zur Begründung verwies das FA auf die Ergebnisse der bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung und den Prüfungsbericht vom 27.02.2008. Ansonsten wurden weder von der X-GmbH noch von der Komplementär-GmbH Gewinne ausgeschüttet, die dem Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren unterlagen.

3 Aus der Überführung der im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Anteile des B an der X-GmbH in das Privatvermögen erklärte die Klägerin in der Feststellungserklärung 2009 einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 9.419 €. Daneben erklärte sie im Zusammenhang mit der Beendigung der Betriebsaufspaltung weitere Veräußerungsverluste der Gesellschafter in Höhe von 155.296,04 €. Der Feststellungsbescheid 2009 vom 16.03.2011 wies erklärungsgemäß Veräußerungsverluste in Höhe von insgesamt 164.415,04 € sowie darin enthaltene Veräußerungsverluste aus den Gesellschafter-Beteiligungen an der Komplementär-GmbH und der X-GmbH, "die unter die §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG fallen (100 %)", in Höhe von insgesamt 39.825,32 € aus.

4 Die Klägerin legte gegen den Feststellungsbescheid 2009 Einspruch ein. Sie vertrat die Auffassung, dass keiner der aus den genannten Kapitalbeteiligungen realisierten Veräußerungsverluste unter das Teileinkünfteverfahren falle. Der Einspruch war teilweise erfolgreich. Mit Einspruchsentscheidung vom 13.03.2012 reduzierte das FA die Veräußerungsverluste, "die unter §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG fallen (100%)", auf 9.419 €. Es rechnete diesen Verlust allein dem B zu. Zur Begründung führte es insbesondere aus, dass der Betriebsausgabenabzug nicht nach § 3c Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) begrenzt sei, wenn der Steuerpflichtige keinerlei durch seine Beteiligung vermittelte Einnahmen erzielt habe. Die Veräußerung objektiv wertloser Anteile zu einem symbolischen Kaufpreis von 1 € führe nicht zur Anwendung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens. Danach fielen die von A, C und D realisierten Veräußerungsverluste nicht unter dieses Verfahren. Abweichendes ergebe sich für B. Da dem B in dem bestandskräftigen Feststellungsbescheid 2006 vom 15.05.2008 zur Hälfte steuerpflichtige Einnahmen nach § 3 Nr. 40 EStG zugerechnet worden seien, greife für seinen Veräußerungsverlust aus der Beteiligung an der X-GmbH das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG ein.

5 Dagegen richtete sich die von der Klägerin erhobene Klage. Sie begehrte sinngemäß die Aufhebung der Feststellung, wonach dem B ein unter § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) fallender Veräußerungsverlust in Höhe von 9.419 € zuzurechnen sei. Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit Urteil vom 27.07.2016 - 3 K 1137/12 als unbegründet ab. Es führte im Wesentlichen aus, dass hinsichtlich des Veräußerungsverlustes aus der Überführung der Beteiligung des B an der X-GmbH § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b, § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 3 Satz 7 EStG und § 3c Abs. 2 EStG zur Anwendung kämen. Es habe sich bei dieser Kapitalbeteiligung nicht um eine endgültig einnahmelose Beteiligung gehandelt, auch wenn ihr im Zeitpunkt der Überführung in das Privatvermögen nur ein gemeiner Wert von 1 € beizumessen gewesen sei. Denn zwischen den Beteiligten stehe aufgrund der Bestandskraft des Feststellungsbescheids 2006 vom 15.05.2008 fest, dass B von der X-GmbH eine vGA in Höhe von 1.424 € erhalten habe, die unter das Halbeinkünfteverfahren gefallen sei. Dass es sich hierbei um eine vGA der X-GmbH an B gehandelt habe, werde zwar nicht ausdrücklich im Bescheid erwähnt, lasse sich diesem aber im Wege der Auslegung entnehmen. Diese in den Tenor des Feststellungsbescheids 2006 aufgenommene Besteuerungsgrundlage sei mit Ablauf der Einspruchsfrist in Bestandskraft erwachsen. Die Klägerin könne daher nicht mehr mit Erfolg einwenden, im Jahr 2006 sei keine vGA erfolgt. Dieser Beurteilung stehe weder das Prinzip der Abschnittsbesteuerung noch der Umstand entgegen, dass der Feststellungsbescheid 2006 kein Grundlagenbescheid für den Feststellungsbescheid 2009 sei. Zudem greife der Einwand nicht durch, das FA habe in dem Feststellungsbescheid 2006 vom 15.05.2008 mangels diesbezüglichen Willens gar nicht die Feststellung treffen können, dass die Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer bestimmten Beteiligung gestanden hätten. Denn das FA habe --für alle erkennbar-- festgestellt, dass B laufende, dem Halbeinkünfteverfahren unterliegende Einkünfte in Höhe von 1.424 € aus seiner Beteiligung an der X-GmbH erzielt habe. Schließlich habe das FA diese Feststellung im Verfahren nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) treffen dürfen. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe bereits entschieden, dass die dem Teileinkünfteverfahren unterliegenden Einkünfte --so wie hier-- "brutto" festgestellt werden dürften, wenn für den Adressaten erkennbar sei, dass zur Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte (des Nettobetrags) ein zusätzlicher Rechenschritt notwendig sei.

6 B wurde mit Beschluss vom 23.05.2016 zum Klageverfahren beigeladen .

7 Die Klägerin stützt ihre Revision auf eine Verletzung materiellen Rechts.

8 Sie beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG vom 27.07.2016 aufzuheben und den Feststellungbescheid 2009 vom 16.03.2011, insoweit unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 13.03.2012, dahin zu ändern, dass die Feststellung, in den festgestellten Veräußerungsgewinnen seien solche enthalten, die in Höhe von ./. 9.419 € unter § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG fallen, aufgehoben wird.

9 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

10 B hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

B.

11 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht allein darüber entschieden, ob in den festgestellten Veräußerungsgewinnen des B solche enthalten sind, die in Höhe von ./. 9.419 € § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG unterliegen (dazu I.). Dabei kam es zutreffend zu dem Ergebnis, dass auf diesen Veräußerungsverlust § 3c Abs. 2 EStG anwendbar ist (dazu II.).

12 I. Gegenstand des Revisionsverfahrens ist allein die selbständig anfechtbare Feststellung, ob ein in den festgestellten Veräußerungsgewinnen enthaltener, dem Grunde und der Höhe nach unstreitiger Veräußerungsverlust des B in Höhe von 9.419 € ("brutto") § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG unterliegt.

13 1. Nach § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO werden die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte und mit ihnen im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen gesondert und einheitlich festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Danach kann ein Feststellungsbescheid 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 (dazu im Einzelnen z.B. BFH-Urteil vom 02.10.2018 - IV R 24/15, Rz 22, m.w.N.).

14 2. Zu diesen selbständig anfechtbaren Feststellungen gehört auch die Feststellung, ob und in welcher Höhe in den Veräußerungsgewinnen (i.S. des § 16 EStG) solche enthalten sind, die unter § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG fallen.

15 Die Frage, ob über die Anwendung von § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG im Feststellungsverfahren oder erst im Veranlagungsverfahren zu entscheiden ist, ist höchstrichterlich noch nicht abschließend geklärt und wird im Fachschrifttum unterschiedlich beantwortet (dazu a). Nach Auffassung des erkennenden Senats ist hierüber zwingend im Feststellungsverfahren zu entscheiden. Dabei stellt die vom FA gewählte Methode, wonach die in den festgestellten laufenden Einkünften oder Veräußerungsgewinnen enthaltenen, unter § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG fallenden Einkünfte "brutto" als "andere Besteuerungsgrundlage" bindend festgestellt werden, eine rechtlich zulässige Feststellungsart dar (dazu b).

16 a) aa) Der BFH hat in seinen bisherigen Entscheidungen die Frage offen gelassen, ob über die Anwendung von § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG im Feststellungsverfahren oder erst im Veranlagungsverfahren zu entscheiden ist (z.B. BFH-Urteile vom 18.07.2012 - X R 28/10, BFHE 238, 484, BStBl II 2013, 444, Rz 22, zu laufenden Einkünften aus Gewerbebetrieb; vom 10.05.2016 - IX R 4/15, Rz 25, zu Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften; vom 11.12.2018 - VIII R 11/16, BFHE 263, 418, Rz 24). Er hält es jedoch für rechtlich zulässig, die gemäß § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG steuerfreien Einkünfte bereits auf Ebene des Feststellungsverfahrens mit Bindungswirkung "brutto" festzustellen, wenn für einen verständigen Empfänger aus dem Feststellungsbescheid zweifelsfrei erkennbar ist, dass zur Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte in der Veranlagung des Feststellungsbeteiligten ein zusätzlicher Rechenschritt notwendig ist (BFH-Urteile in BFHE 238, 484, BStBl II 2013, 444, Rz 24; in BFHE 263, 418, Rz 24). Es handele sich insoweit um eine eigenständige und der (Teil-)Bestandskraft fähige "andere Besteuerungsgrundlage", die im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte gemäß §§ 179, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO getroffen werden könne (BFH-Urteil in BFHE 238, 484, BStBl II 2013, 444, Rz 24). Ebenso hat der erkennende Senat in seinen bisherigen Entscheidungen

die Vorschrift des § 3c Abs. 2 EStG im Rahmen des Feststellungsverfahrens geprüft, ohne sich mit der hier aufgeworfenen Fragestellung zu beschäftigen (BFH-Urteile vom 11.10.2012 - IV R 45/10; vom 28.02.2013 - IV R 49/11, BFHE 240, 333, BStBl II 2013, 802).

17 bb) Nach überwiegender Auffassung im Fachschrifttum sind § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG in der Form auf Ebene des Feststellungsverfahrens zu berücksichtigen, dass nur die steuerpflichtigen Einkünfte nach Anwendung vorstehend genannter Steuerfreistellungen "netto" festzustellen sind (sog. Nettomethode). Zur Begründung wird insbesondere § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO angeführt, nach dem die "einkommensteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen" Einkünfte festzustellen sind (z.B. Tormöhlen/Korn in Korn, § 3 Nr. 40 EStG Rz 3.1, Rz 15; Intemann in Herrmann/Heuer/ Raupach --HHR--, § 3 Nr. 40 EStG Rz 48, m.w.N.; Schmidt/Levedag, EStG, 38. Aufl., § 3 Nr. 40 Rz 135 am Ende; von Beckerath in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 3 Rz 97 am Ende; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 8b Rz 502; HHR/Watermeyer, § 8b KStG Rz 215; Frotscher in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 180 AO Rz 69b; Seitz, GmbH-Rundschau 2004, 476, 478 f.; so wohl auch Gosch KStG, 3. Aufl., § 8b Rz 534). Hinzu komme, dass für Zwecke der Gewerbesteuer die Nettomethode zwingend anzuwenden sei (vgl. § 7 Satz 4 des Gewerbesteuergesetzes --GewStG--). Diese Steuerfreistellungen könnten sich bei der Personengesellschaft als Gewerbesteuerschuldnerin nur dann auswirken, wenn die Einkünfte auf Ebene der Personengesellschaft bereits netto ermittelt würden (Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 8b Rz 502; Frotscher in Schwarz/Pahlke, a.a.O., § 180 AO Rz 69b; vgl. auch Tormöhlen/Korn in Korn, § 3 Nr. 40 EStG Rz 3.1).

18 cc) Nach einer Mindermeinung sind die vorstehend genannten Steuerfreistellungen erst im Veranlagungsverfahren der Gesellschafter zu berücksichtigen (Blümich/Erhard, § 3 Nr. 40 Rz 5; Scholten/Griemla/Kinalzik, Finanz-Rundschau --FR-- 2010, 259, 264). Als Begründung wird insbesondere darauf verwiesen, dass die Rechtsform des Mitunternehmers, welche über die Anwendung der Steuerfreistellung entscheide (§ 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG bei natürlichen Personen; § 8b KStG bei Körperschaften), ein Umstand sei, der außerhalb der Beteiligung im Bereich der persönlichen Einkünfteerzielung des Gesellschafters liege und daher nach dem zu Zebragesellschaften ergangenen Beschluss des Großen Senats des BFH vom 11.04.2005 - GrS 2/02 (BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679) nicht in das Feststellungsverfahren einbezogen werden dürfe (Scholten/Griemla/ Kinalzik, FR 2010, 259, 264).

19 b) Nach Auffassung des erkennenden Senats sind die Steuerfreistellungen nach § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG im Ausgangspunkt zwingend im Feststellungsverfahren zu berücksichtigen.

20 Diese Regelungen betreffen die Höhe der --festzustellenden-- steuerpflichtigen Einkünfte der Mitunternehmerschaft i.S. des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO; die Einkünfte bzw. die diesen zugrunde liegenden Besteuerungsgrundlagen sind daher "netto" festzustellen (dazu aa). Mit Blick auf den zu Zebragesellschaften ergangenen Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679 bestehen jedoch keine rechtlichen Bedenken gegen die vom FA vorgenommene "Bruttofeststellung" (dazu bb).

21 aa) Nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind auf Ebene der Mitunternehmerschaft die "steuerpflichtigen Einkünfte" festzustellen. § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG und § 8b KStG stellen Gewinnausschüttungen aus einer betrieblichen Beteiligung an einer in- oder ausländischen Körperschaft sowie Gewinne aus der Veräußerung solcher Anteile (nachfolgend auch betriebliche Beteiligungseinkünfte), die im Gesamtgewinn (Gesamthands- oder Sonderbetriebsgewinn) der Mitunternehmerschaft enthalten sind, beim Mitunternehmer wieder (anteilig) von der Steuer frei. Diese Steuerfreistellungen sind unmittelbar bei Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte der Mitunternehmerschaft zu beachten. Für natürliche Personen als Mitunternehmer ergibt sich dies daraus, dass die Mitunternehmerschaft zwar Einkünfteermittlungssubjekt, die Einkommensteuersubjekte aber die an ihr beteiligten natürlichen Personen sind (vgl. HHR/Intemann, § 3 Nr. 40 Rz 25; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 8b Rz 486). Für Körperschaften als Mitunternehmer wird dies ausdrücklich in § 8b Abs. 6 KStG angeordnet (vgl. HHR/ Watermeyer, § 8b KStG Rz 202). Danach werden die betrieblichen Beteiligungseinkünfte bei Mitunternehmern in der Rechtsform einer natürlichen Person nach § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG im Ergebnis zu 40 %, bei Mitunternehmern in der Rechtsform einer Körperschaft nach § 8b Abs. 1 und Abs. 2 KStG im Ausgangspunkt zu 100 % von der Steuer freigestellt. Es handelt sich um sachliche, nicht persönliche Steuerbefreiungen. Denn diese Normen knüpfen an den Besteuerungsgegenstand "betriebliche Beteiligungseinkünfte", nicht an das jeweilige Steuersubjekt an.

22 Es gilt daher im Ausgangspunkt das Gleiche wie für gewerbliche Personengesellschaften im Gewerbesteuerrecht. Nach § 7 Satz 4 GewStG sind § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 EStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags anzuwenden, soweit an der Mitunternehmerschaft natürliche Personen unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere

Personengesellschaften beteiligt sind; im Übrigen ist § 8b KStG anzuwenden. Danach ist für Zwecke der Ermittlung des Gewerbeertrags der Gewinn der Personengesellschaft unter Berücksichtigung der Rechtsform des Mitunternehmers --selbst bei mehrstöckigen Mitunternehmerschaften-- abschließend "netto" zu ermitteln (so bereits BFH-Urteil vom 09.08.2006 - I R 95/05, BFHE 214, 504, BStBl II 2007, 279, zur Rechtslage vor Einfügung des heutigen § 7 Satz 4 GewStG; Selder in Glanegger/Güroff, GewStG, 9. Aufl., § 7 Rz 16 f.; Blümich/Drüen, § 7 GewStG Rz 94).

23 bb) Dem in § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO enthaltenen normativen Befehl, die "steuerpflichtigen" Einkünfte festzustellen, wird aber auch dann entsprochen, wenn nicht der Nettobetrag, sondern zusätzlich die in den festgestellten Einkünften bzw. Einkunftsbestandteilen enthaltenen, unter § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG fallenden Einkünfte "brutto" als "andere Besteuerungsgrundlage" bindend festgestellt werden. Diese Methode wird im Fachschrifttum auch als sog. modifizierte Bruttomethode bezeichnet (vgl. Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 180 AO Rz 229a; Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 180 AO Rz 56; Herkens, Der GmbH-Steuer-Berater, 2016, 277). Bei einstöckigen Mitunternehmerschaften --dort sind natürliche Personen und/oder Kapitalgesellschaften unmittelbar als Mitunternehmer an der Mitunternehmerschaft beteiligt-- entspricht diese Vorgehensweise im Ergebnis der sog. Nettomethode. Denn hiermit sind --obwohl im Feststellungsbescheid selbst der Nettobetrag nicht ausdrücklich ausgewiesen wird-- alle Faktoren mit Bindungswirkung festgestellt, die zur Ermittlung des Nettobetrags erforderlich sind. Ob § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG oder § 8b KStG anwendbar sind, ergibt sich aus der im Feststellungsverfahren bekannt gewordenen Rechtsform des Mitunternehmers. Damit steht der in den Folgebescheid zu übernehmende Nettobetrag mit Bindungswirkung fest, auch wenn dieser selbst nicht festgestellt ist.

24 Besonderheiten ergeben sich bei mehrstöckigen Mitunternehmerschaften, an denen natürliche Personen und/oder Körperschaften mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt sind. In diesem Fall ist dem Feststellungs-Finanzamt aus dem Feststellungsverfahren nur bekannt, dass eine Personengesellschaft als Mitunternehmerin (Obergesellschaft) an der Untergesellschaft unmittelbar beteiligt ist. Die Rechtsform der Obergesellschafter (natürliche Personen, Körperschaften, Personengesellschaften) kennt das Feststellungs-Finanzamt hingegen nicht. Mit Blick auf den Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679 ist es nicht zu beanstanden, wenn auch keine diesbezüglichen Ermittlungen aufgenommen werden. Denn in diesem Beschluss hat der Große Senat --bezogen auf Art und Höhe der Einkünfte eines betrieblich beteiligten Gesellschafters-- ausgeführt, dass sich die Feststellungswirkung gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO stets nur auf gemeinschaftlich verwirklichte Tatbestandsmerkmale und nicht auf solche außerhalb der Beteiligung im Bereich der persönlichen Einkünfteerzielung bezieht (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679, unter C.3.b aa). Ein solcher Umstand kann bei mehrstöckigen Mitunternehmerschaften die Rechtsform der an der Obergesellschaft beteiligten Obergesellschafter sein. In diesen Fällen beschränkt sich die Bindungswirkung des Feststellungsbescheids darauf, dass die Einkünfte entweder unter § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG oder unter § 8b KStG fallen; der Nettobetrag lässt sich insoweit noch nicht ermitteln.

25 cc) Weist ein Gewinnfeststellungsbescheid sowohl laufende Einkünfte als auch Veräußerungsgewinne (i.S. des § 16 EStG) aus, ist die dargestellte Bruttofeststellung als "andere Besteuerungsgrundlage" für jeden dieser Einkunftsbestandteile eigenständig zu treffen. Denn für Veräußerungsgewinne, die unter § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG fallen, gelten rechtliche Besonderheiten. Insbesondere ist der dem Teileinkünfteverfahren unterliegende Veräußerungsgewinn nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG nicht tarifbegünstigt. Zudem ist der Freibetrag gemäß § 16 Abs. 4 EStG, über dessen Gewährung das Wohnsitzfinanzamt entscheidet (z.B. BFH-Urteil vom 26.03.2015 - IV R 3/12, BFHE 249, 233, BStBl II 2016, 553, Rz 22), zwecks Ermittlung der nach § 34 Abs. 1 und Abs. 3 EStG tarifbegünstigt zu besteuernden Gewinne im Sinne einer Meistbegünstigung vorrangig mit dem Veräußerungsgewinn zu verrechnen, der dem Teileinkünfteverfahren unterliegt (BFH-Urteil vom 14.07.2010 - X R 61/08, BFHE 230, 161, BStBl II 2010, 1011, Rz 14 ff.).

26 c) Unter Anwendung dieser Grundsätze war das FA sowohl befugt als auch verpflichtet, für B die im angefochtenen Feststellungsbescheid enthaltene Feststellung in gewählter Form mit Bindungswirkung zu treffen. Da andere Besteuerungsgrundlagen nicht angegriffen sind und B eine natürliche Person ist, beschränkt sich das Revisionsverfahren auf die Frage, ob ein Veräußerungsverlust des B in Höhe von 9.419 € ("brutto") unter das --ab dem Jahr 2009 geltende (vgl. § 52a Abs. 3 und Abs. 4 EStG)-- Teileinkünfteverfahren fällt.

27 II. Auf den Veräußerungsverlust in Höhe von 9.419 € ist § 3c Abs. 2 EStG anwendbar.

28 § 3c Abs. 2 EStG greift zwar nicht ein, wenn die Beteiligung des B an der X-GmbH eine endgültig "einnahmelose"

Kapitalbeteiligung gewesen wäre (dazu 1.). Diese Kapitalbeteiligung war aber schon deshalb nicht endgültig einnahmelos, weil Einnahmen des B aus dieser Beteiligung als Einnahmen i.S. des § 3 Nr. 40 EStG der bestandskräftigen gesonderten und einheitlichen Feststellung seiner Einkünfte im Feststellungszeitraum 2006 zugrunde gelegen haben (dazu 2.). Im Streitfall kommt hinzu, dass die Feststellung, wonach B im Feststellungszeitraum 2006 aus der Beteiligung an der X-GmbH laufende --unter § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG fallende-- Einkünfte in Höhe von 1.424 € erzielt hat, selbst in Bestandskraft erwachsen und damit für die Beteiligten bindend geworden ist (dazu 3.).

29 1. a) Nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG dürfen Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten, die mit den dem § 3 Nr. 40 EStG zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zu 60 % abgezogen werden; Entsprechendes gilt, wenn bei der Ermittlung der Einkünfte der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils am Betriebsvermögen oder die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der an deren Stelle tretende Wert mindernd zu berücksichtigen sind.

30 b) Fallen keine Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen an, kommt eine anteilige Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG nicht in Betracht. Es tritt die nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG maßgebende Bedingung dafür, entsprechende Aufwendungen nur anteilig zu berücksichtigen, nicht ein. Werden daher aus einer (betrieblichen) Kapitalbeteiligung keine Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen erzielt, ist für Veranlagungszeiträume bis 2010 das Teilabzugsverbot --vor Geltung des heutigen § 3c Abs. 2 Satz 7 EStG (eingefügt als Satz 2 durch das Jahressteuergesetz 2010 vom 08.12.2010, BGBl I 2010, 1768, BStBl I 2010, 1394)-- nicht anzuwenden und der Erwerbsaufwand in vollem Umfang abziehbar (z.B. BFH-Urteil in BFHE 240, 333, BStBl II 2013, 802, Rz 33 ff., m.w.N.). Keine Einnahmen i.S. des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG erzielt u.a., wer objektiv wertlose Anteile zu einem symbolischen Kaufpreis von 1 € veräußert (BFH-Urteil vom 06.04.2011 - IX R 61/10, BFHE 233, 446, BStBl II 2012, 8, Rz 11). Entsprechendes muss dann auch für den Fall gelten, dass im Rahmen einer Veräußerung/Aufgabe i.S. des § 16 EStG objektiv wertlose Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die zum Betriebsvermögen des Veräußerungs-/Aufgabeobjekts gehören, bei Überführung in das Privatvermögen mit ihrem gemeinen Wert von 1 € anzusetzen sind; es liegt keine Einnahme i.S. des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b EStG vor. Zu den Einnahmen, welche die Anwendung des Abzugsverbots des § 3c Abs. 2 EStG rechtfertigen, gehören jedoch vGA nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 1, Nr. 40 Satz 2 EStG.

31 c) Endgültig einnahmelos ist eine Kapitalbeteiligung nach Ansicht des Senats allerdings erst dann, wenn feststeht, dass Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen aus der nämlichen Beteiligung niemals als Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen i.S. des § 3 Nr. 40 EStG einer bestandskräftigen Veranlagung des Steuerpflichtigen oder einer bestandskräftigen gesonderten und ggf. einheitlichen Feststellung seiner Einkünfte zugrunde gelegen haben. Anderenfalls käme es zur Prüfung der nämlichen Frage in unterschiedlichen Veranlagungs- bzw. Feststellungszeiträumen mit ggf. unterschiedlichen Ergebnissen. Umgekehrt bedeutet dies: Die Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG setzt nicht voraus, dass die Besteuerungsgrundlage, wonach aus der nämlichen Beteiligung Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen i.S. des § 3 Nr. 40 EStG erzielt wurden, selbst in Bestandskraft erwächst. Ausreichend ist bereits, dass derartige Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen einer bestandskräftigen Veranlagung oder einer bestandskräftigen gesonderten und ggf. einheitlichen Feststellung zugrunde gelegen haben.

32 2. Nach diesen Grundsätzen greift § 3c Abs. 2 EStG im Streitfall ein.

33 B hat zwar anlässlich der Beendigung der Betriebsaufspaltung keine unter § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b EStG fallende Einnahme aus der erfolgten Überführung seiner betrieblichen Beteiligung an der X-GmbH in das Privatvermögen erzielt. Denn nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) war dieser Kapitalbeteiligung zu diesem Zeitpunkt lediglich ein gemeiner Wert von 1 € beizulegen; sie war mithin objektiv wertlos.

34 Aus Sicht des Senats steht aber außer Frage, dass bei B im Rahmen der bestandskräftigen Feststellung 2006 laufende --unter § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG fallende-- Einkünfte aus der Beteiligung an der X-GmbH in Höhe von 1.424 € und damit Einnahmen i.S. des § 3 Nr. 40 EStG berücksichtigt worden sind. Auch wenn zwischen den Beteiligten streitig ist, ob der diesbezüglich im Feststellungsbescheid 2006 vom 15.05.2008 enthaltene Verfügungssatz auch die Feststellung umfasst, dass diese Einnahmen aus der Beteiligung an der X-GmbH stammten, kann mit Blick auf den in den Erläuterungen dieses Bescheids genannten Prüfungsbericht vom 27.02.2008 nicht

zweifelhaft sein, dass der bestandskräftigen Feststellung 2006 Einnahmen des B aus dieser Beteiligung i.S. des § 3 Nr. 40 EStG zugrunde gelegen haben (dazu unten 3.c bb).

35 3. Abgesehen davon enthält die im Feststellungsbescheid 2006 vom 15.05.2008 bestandskräftig und damit für die Verfahrensbeteiligten bindend gewordene Feststellung, wonach B im Jahr 2006 laufende --unter § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG fallende-- Einkünfte in Höhe von 1.424 € erzielt hat, auch die Aussage, dass diese Einnahmen aus der Beteiligung an der X-GmbH stammten.

36 a) Die Frage, welchen Inhalt ein Verwaltungsakt hat, ist vom Revisionsgericht --ohne Bindung an die Auslegung durch das FG-- in eigener Zuständigkeit zu beantworten (z.B. BFH-Urteile vom 24.03.1998 - I R 83/97, BFHE 186, 67, BStBl II 1998, 601, unter II.1.b; vom 11.05.1999 - IX R 72/96, BFH/NV 1999, 1446, unter 2.c).

37 Da ein Feststellungsbescheid mehrere verbindliche, der Bestandskraft fähige Feststellungen enthalten kann, wird der Umfang der Bindungswirkung eines Feststellungsbescheids zunächst durch die in ihm "getroffenen Feststellungen" bestimmt.

38 Weiter beschränkt sich die Bindungswirkung einer Feststellung gegenständlich auf ihren Verfügungssatz (Tenor) und erfasst nicht ihre Begründung (z.B. BFH-Urteil in BFHE 238, 484, BStBl II 2013, 444, Rz 16, m.w.N.). Für die danach erforderliche Abgrenzung zwischen den bindenden Verfügungssätzen und deren (bloßer) Begründung ist der Feststellungsbescheid nach § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (analog) auszulegen (z.B. BFH-Urteil in BFHE 238, 484, BStBl II 2013, 444, Rz 17, m.w.N.). Die Begründung des Feststellungsbescheids darf indes nur dann zur Bestimmung seines Tenors herangezogen werden, wenn der Verfügungssatz selbst Raum zu Zweifeln über seinen Inhalt lässt (z.B. BFH-Urteil vom 08.11.2005 - VIII R 11/02, BFHE 211, 277, BStBl II 2006, 253, unter II.2.a aa (1)).

39 b) Nach Anwendung dieser Grundsätze ist das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass der Feststellungsbescheid 2006 den in (materieller) Bestandskraft erwachsenen Verfügungssatz enthält, wonach B laufende, im Jahr 2006 noch dem Halbeinkünfteverfahren unterliegende Einkünfte aus der Beteiligung an der X-GmbH in Höhe von 1.424 € ("brutto") erzielt hat.

40 aa) Zutreffend hat das FG den Ausspruch "In den vorstehenden Einkünften enthaltene laufende Einkünfte, die unter §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG, § 4 Abs. 7 UmwStG fallen (100%) ... 1.424,00" als selbständigen Verfügungssatz beurteilt (vgl. dazu oben B.I.2.b). Dabei steht außer Frage, dass dieser Ausspruch --wie vom FG ausgeführt-- mit bindender Wirkung getroffen wurde.

41 Ebenso ist das FG zu Recht von der Auslegungsbedürftigkeit dieses Verfügungssatzes ausgegangen. Er enthält zwar nicht ausdrücklich die Aussage, aus welcher Beteiligung die unter das Halbeinkünfteverfahren fallenden Einkünfte stammen. Dies führt aber nicht dazu, dass der Feststellungsbescheid in dieser Frage keiner Auslegung zugänglich wäre. Im Gegenteil ist der Bescheid gerade deswegen auslegungsbedürftig und die gegebene Begründung zur Bestimmung des Verfügungssatzes miteinzubeziehen (zur Auslegung von Feststellungsbescheiden z.B. BFH-Urteile vom 28.11.1985 - IV R 178/83, BFHE 145, 226, BStBl II 1986, 293, unter 1.; in BFHE 211, 277, BStBl II 2006, 253, unter II.2.a aa). Dabei kann zur Auslegung eines Verfügungssatzes auch ein Prüfungsbericht herangezogen werden, auf welchen in der Begründung Bezug genommen wird (vgl. BFH-Urteil in BFHE 145, 226, BStBl II 1986, 293, unter 1.; BFH-Beschluss vom 07.04.2005 - I B 140/04, BFHE 209, 473, BStBl II 2006, 530, unter II.2.b).

42 bb) Das hiernach vom FG gefundene Auslegungsergebnis ist nicht zu beanstanden. In der Begründung ("Erläuterungen") des Feststellungsbescheids 2006 wird ausgeführt, dass der "... Feststellung ... die Ergebnisse der bei Ihnen durchgeführten Außenprüfung zu Grunde (siehe Prüfungsbericht vom 27.02.2008)" liegen. Dieser Prüfungsbericht betrifft die Klägerin. Aus dessen Tz. 2.4 ergibt sich klar, dass es sich bei den 1.424 € um eine vGA der X-GmbH an B gehandelt haben soll. Im Prüfungsbericht wird ausdrücklich (unter Tz. 2.4.2) angeführt, dass die vGA nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 i.V.m. § 20 Abs. 3 EStG i.V.m. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG von B zur Hälfte als Sonderbetriebseinnahme im Jahr 2006 zu versteuern sei.

43 c) Die von der Klägerin hiergegen erhobenen weiteren Einwände sind nicht durchgreifend.

44 aa) Nach Auffassung der Klägerin hat das FA den vom FG im Wege der Auslegung ermittelten vorbezeichneten Verfügungssatz im Feststellungsbescheid 2006 mangels entsprechenden Willens nicht getroffen, weil nach damaliger Verwaltungsauffassung einer derartigen Feststellung keine rechtliche Bedeutung zugekommen sei. Hierauf kommt es aber nicht an. Der Inhalt eines Verwaltungsakts bestimmt sich nicht danach, was die Finanzbehörde mit ihrer Erklärung subjektiv regeln wollte (BFH-Urteil in BFH/NV 1999, 1446, unter 2.c).

Entscheidend ist allein, wie ein verständiger Empfänger nach den ihm bekannten Umständen den Bescheid unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen musste.

45 bb) Ebenso wenig musste das FA für den Feststellungszeitraum 2006 einen Ergänzungsbescheid nach § 179 Abs. 3 AO erlassen. Denn der Feststellungsbescheid 2006 war nicht unvollständig bzw. lückenhaft. Vielmehr ließ sich im Wege der Auslegung ermitteln, dass die unter das Halbeinkünfteverfahren fallenden Einkünfte aus der Beteiligung an der X-GmbH stammten.

46 III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Außergerichtliche Kosten des B waren nicht zu erstatten, weil er weder Sachanträge gestellt noch das Verfahren mit eigenen Beiträgen gefördert hat (§ 139 Abs. 4 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de