# Urteil vom 30. Juli 2019, VIII R 22/16

**Feststellung von AfA- und AfS-Beträgen gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG 2004**

ECLI:DE:BFH:2019:U.300719.VIIIR22.16.0

BFH VIII. Senat

AO § 182, InvStG § 1 Abs 3 S 1, InvStG § 1 Abs 3 S 2, InvStG § 3 Abs 3 S 1, InvStG § 5 Abs 1 S 1 Nr 1 Buchst g, InvStG § 15 Abs 1 S 3

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 20. Juni 2016, Az: 4 K 2299/13

## Leitsätze

1. Gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG 2004 sind die AfA- und AfS-Beträge eines Geschäftsjahres gesondert (und ggf. einheitlich) festzustellen, die bei der Ertragsermittlung auf der Ebene des Investmentsondervermögens gemäß § 3 Abs. 3 Satz 1 InvStG als Werbungskosten abgezogen wurden. Dies gilt unabhängig davon, in welcher Höhe diese Beträge mit positiven Mieterträgen des Geschäftsjahres verrechnet worden sind und in welcher Höhe sie als sog. Liquiditätsüberhang ausgeschüttet werden .

2. Die Höhe der gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG 2004 festgestellten AfA-/AfS-Beträge dient informatorischen Zwecken. Sie entfaltet keine unmittelbare verfahrensrechtliche Bindungswirkung gemäß § 182 Abs. 1 AO für die Höhe eines passiven steuerlichen Ausgleichspostens, den ein bilanzierender betrieblicher Anleger für einen AfA-/AfS bedingten Liquiditätsüberhang entsprechend Rz 16b des BMF-Schreibens vom 18.08.2009 in BStBl I 2009, 931 bilden kann .

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 21.06.2016 - 4 K 2299/13 aufgehoben.

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 15 Abs. 1 des Investmentsteuergesetzes für das Geschäftsjahr vom 01.07.2005 bis 30.06.2006 (Endausschüttung am 06.09.2006) vom 23.05.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.10.2013 wird dahingehend geändert, dass der Betrag der Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung nach § 3 Abs. 3 Satz 1 des Investmentsteuergesetzes auf 1.002.781,36 € herabgesetzt wird.

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 15 Abs. 1 des Investmentsteuergesetzes für das Geschäftsjahr vom 01.07.2006 bis 30.06.2007 (Endausschüttung am 13.08.2007) vom 04.03.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.10.2013 wird dahingehend geändert, dass der Betrag der Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung nach § 3 Abs. 3 Satz 1 des Investmentsteuergesetzes auf 1.001.616,11 € erhöht wird.

Die Berechnung der quotal gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g des Investmentsteuergesetzes für die Anleger festzustellenden Beträge für Absetzung für Abnutzung und Absetzung für Substanzverringerung wird für beide Streitjahre gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

1 Für die Streitjahre (2005/2006 und 2006/2007) ist streitig, ob der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g des Investmentsteuergesetzes 2004 (InvStG) für den Kläger und Revisionskläger (Kläger) in zutreffender Höhe gesondert und einheitlich festgestellt hat.

2 Der Kläger war in den Streitjahren als inländisches Immobilien-Spezialsondervermögen gemäß § 2 Abs. 1 des Investmentgesetzes tätig. Das Geschäftsjahr des Klägers lief vom 01.07. eines Jahres bis zum 30.06. des Folgejahres. Anleger des Klägers waren im streitigen Zeitraum vier Aktiengesellschaften, die als Versicherer im Bereich der Kranken-, Lebens- und Sachversicherung tätig waren.

3 Im Vermögen des Klägers befand sich in den Streitjahren u.a. eine vermietete spanische Immobilie.

4 Bei der investmentrechtlichen Ermittlung der Nettoerträge des Klägers wurden die Abschreibungen aus den Anschaffungs- und Anschaffungsnebenkosten der Immobilie in der Ertrags- und Aufwandsrechnung des Klägers nicht berücksichtigt. Bei der steuerlichen Ermittlung der ausgeschütteten Erträge auf Ebene des Klägers gemäß § 3 InvStG wurde im Streitjahr 2005/2006 für die spanische Immobilie sowohl die Absetzung für Abnutzung (AfA) in Höhe von 324.932 € als auch ein Verlustvortrag aus dem vorherigen Wirtschaftsjahr 2004/2005 (in Höhe von 262.700 €) mit den positiven Mieterträgen verrechnet. Der Verlustvortrag aus dem Geschäftsjahr 2004/2005 beruhte u.a. auf AfA für die spanische Immobilie, sodass bei der Ermittlung der Mieterträge für das Streitjahr 2005/2006 durch den Abzug des Verlustvortrags "mittelbar" auch AfA des Jahres 2004/ 2005 abgezogen wurde. Im Streitjahr 2006/2007 erzielte der Kläger aus der spanischen Immobilie wegen Mietausfällen schon vor Abzug der AfA einen Verlust. Dieser erhöhte sich durch den Abzug der AfA um 324.932 €.

5 Der Kläger schüttete die investmentrechtlichen Nettoerträge in den Streitjahren jeweils vollständig aus. Für das Streitjahr 2005/2006 betrugen der Ausschüttungsbetrag gemäß § 1 Abs. 3 Satz 1 InvStG 4.627.069,92 € und die ausgeschütteten Erträge gemäß § 1 Abs. 3 Satz 2 InvStG 4.186.224,56 €. Für das Streitjahr 2006/2007 betrugen die Ausschüttung 3.768.359,21 € und die ausgeschütteten Erträge 2.540.446,14 €.

6 Für das Streitjahr 2005/2006 ermittelte der Kläger in der Feststellungserklärung gemäß § 15 InvStG für die Feststellung gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG den Betrag der "Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung nach § 3 Abs. 3 Satz 1 InvStG" in Höhe von 1.002.781,36 €. Dieser Betrag umfasste die AfA für die spanische Immobilie für dieses Streitjahr, nicht aber die über den Abzug des Verlustvortrags "mittelbar" abgezogene AfA des Vorjahres in Höhe von 262.700 €. Für das Streitjahr 2006/2007 erklärte der Kläger für die Feststellung gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG einen Betrag in Höhe von 1.001.616,11 €. Auch hierbei handelte es sich um die AfA dieses Streitjahres.

7 Im Anschluss an eine Außenprüfung machte sich das FA deren Feststellung und rechtliche Würdigung zu eigen. Es erließ geänderte gesonderte und einheitliche Feststellungsbescheide gemäß § 15 InvStG für beide Streitjahre, die es für das Streitjahr 2005/ 2006 während des Einspruchsverfahrens korrigierte. Die auf die spanische Immobilie entfallenden AfA-Beträge wurden vom FA in die Feststellung gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG jeweils nur in dem Umfang einbezogen, in dem sie bei der steuerlichen Ertragsermittlung für den Kläger gemäß § 3 Abs. 3 Satz 1 InvStG positive Mieterträge aus der Immobilie tatsächlich gemindert hatten. Für das Streitjahr 2005/2006 erhöhte das FA danach den festgestellten AfA-Betrag um 262.700 € auf 1.265.481,36 €. Für das Streitjahr 2006/2007 minderte das FA den festgestellten AfA-Betrag um 324.932 € auf 676.684,11 €.

8 Das Einspruchsverfahren und das anschließende Klageverfahren blieben erfolglos. Die Begründung des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1539 mitgeteilt.

9 Mit der Revision verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. Er rügt die Verletzung materiellen Bundesrechts durch das FG in Gestalt des § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG.

10 Der Kläger beantragt,
unter Aufhebung der Vorentscheidung,

1. den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 15 Abs. 1 InvStG für das Geschäftsjahr vom 01.07.2005 bis 30.06.2006 (Endausschüttung am 06.09.2006) vom 23.05.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.10.2013 dahingehend zu ändern, dass der Betrag der AfA oder Absetzung für Substanzverringerung (AfS) nach § 3 Abs. 3 Satz 1 InvStG auf 1.002.781,36 € herabgesetzt und auf sämtliche Gesellschafter entsprechend der Beteiligungsquote verteilt wird, und
2. den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 15 Abs. 1 InvStG für das Geschäftsjahr vom 01.07.2006 bis 30.06.2007 (Endausschüttung am 13.08.2007) vom 04.03.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.10.2013 dahingehend zu ändern, dass der Betrag der AfA oder AfS nach § 3 Abs. 3 Satz 1 InvStG auf 1.001.616,11 € erhöht und auf sämtliche Gesellschafter entsprechend der Beteiligungsquote verteilt wird.

11 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

12 Die Feststellung gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG dürfe nur diejenigen AfA- und AfS-Beträge ausweisen, die mit positiven Mieterträgen auf der Fondsebene verrechnet werden könnten, nicht aber diejenigen AfA- und AfS-Beträge, die zu negativen Erträgen gemäß § 3 Abs. 4 Satz 1 InvStG führten und daher in den ausgeschütteten Erträgen nicht enthalten seien.

## Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision des Klägers ist zulässig und begründet.

14 Die Vorentscheidung ist aufzuheben. Die Sache ist spruchreif und der Klage stattzugeben. Der Betrag der AfA oder AfS nach § 3 Abs. 3 Satz 1 InvStG gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG ist für beide Streitjahre in der vom Kläger beantragten Höhe gesondert und einheitlich festzustellen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

15 1. Der Senat stimmt mit den Beteiligten darin überein, dass in den Feststellungsbescheiden für die Streitjahre nur die Feststellungen zu § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG angefochten wurden und Streitgegenstand des Verfahrens sind. Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 1 InvStG gilt bei inländischen Spezial-Sondervermögen für die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 5 InvStG die Regelung in § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) entsprechend. Diese gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 5 InvStG betrifft als Inhaltsadressaten und Feststellungsbeteiligte sowohl den Kläger als Spezial-Sondervermögen, der ein steuerrechtsfähiges Zweckvermögen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 5 des Körperschaftsteuergesetzes i.V.m. § 11 Abs. 1 Satz 1 InvStG ist, als auch dessen Anleger (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30.01.2018 - VIII R 20/14, BFHE 260, 400, BStBl II 2018, 487, Rz 27). Aus der Anordnung der entsprechenden Geltung des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO hat das FG zutreffend abgeleitet, dass auch gesonderte und einheitliche Feststellungsbescheide gemäß § 15 Abs. 1 Satz 3 InvStG wie Gewinnfeststellungsbescheide (vgl. dazu BFH-Urteil vom 30.11.2017 - IV R 33/14, BFH/NV 2018, 428, Rz 22) verschiedene selbständig anfechtbare Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen können. Zu diesen selbständig anfechtbaren Feststellungen gehört neben den einzelnen Besteuerungsgrundlagen gemäß § 5 InvStG (hier: die streitbefangene Feststellung gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG) auch die Feststellung, dass es sich beim Kläger um ein Spezial-Sondervermögen gemäß § 15 Abs. 1 InvStG handelt, für das die Besteuerungsgrundlagen gesondert und einheitlich festzustellen sind. Letztere Feststellung wurde nach der übereinstimmenden Sichtweise des FG und der Beteiligten weder mit dem Einspruch noch mit der Klage angefochten. Da für die Streitjahre verfahrensrechtlich bindend festgestellt ist, dass es sich beim Kläger um ein inländisches Spezial-Sondervermögen handelt, sind Überlegungen dazu entbehrlich, ob das FA den Kläger zu Unrecht als Investmentvermögen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 InvStG eingeordnet haben könnte.

16 2. Soweit sie das Streitjahr 2005/2006 betrifft, ist die Revision begründet, weil das FG rechtsfehlerhaft eine Klagebefugnis des Klägers verneint und die Klage durch Prozessurteil als unzulässig abgewiesen hat.

17 a) Das FG hat für das Streitjahr 2005/2006 für die Prüfung der Klagebefugnis des Klägers auf die Wirkungen abgestellt, die eine Änderung der streitbefangenen Feststellung gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG in den Folgebescheiden der Anleger des Klägers aus seiner Sicht haben würde. Es hat deren Beschwer gemäß § 40 Abs. 2 FGO für den Fall einer Klagestattgabe verneint und die Klage aus diesem Grund als unzulässig angesehen. Dies ist rechtsfehlerhaft. Es genügt für die Beschwer, dass die gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG festgestellten Beträge der Höhe nach unzutreffend sein können.

18 Die Beschwer gemäß § 40 Abs. 2 FGO ist auf Ebene der angefochtenen Feststellungsbescheide nicht anhand der Folgewirkungen der begehrten Änderung auf der Anlegerebene zu beurteilen. Bei Feststellungsbescheiden kann eine Rechtsverletzung allein aus der (vermeintlich) unzutreffenden Feststellung einzelner Besteuerungsgrundlagen unabhängig von deren steuerlichen Auswirkungen resultieren, da die Feststellung selbst Verwaltungsaktqualität hat (BFH-Urteil vom 30.01.2013 - I R 35/11, BFHE 240, 304, BStBl II 2013, 560, Rz 12).

19 b) Zudem kann die Feststellung gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG im Streitfall nur durch den Kläger

als Klagebevollmächtigten i.S. des § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 FGO angefochten werden. Ein Spezial-Sondervermögen gemäß § 15 InvStG wie der Kläger gilt als Empfangsbevollmächtigter seiner Anleger und ist deren Klagebevollmächtigter gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 i.V.m. § 48 Abs. 2 FGO. Es wird --wie im Streitfall-- durch die Kapitalanlagegesellschaft als gesetzliche Vertreterin vertreten (§ 1 Abs. 2 Satz 2 InvStG, s. BFH-Urteil in BFHE 260, 400, BStBl II 2018, 487, Rz 14, m.w.N.). Der Klagebevollmächtigte handelt jedoch im eigenen Namen und im Interesse der übrigen Feststellungsbeteiligten (Anleger) als deren Prozessstandschafter (s. zur Stellung des Klagebevollmächtigten z.B. BFH-Urteil vom 01.03.2018 - IV R 38/15, BFHE 260, 543, BStBl II 2018, 587, Rz 33, 35). Auf eine Rechtsverletzung der Anleger kommt es für die gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 i.V.m. § 48 Abs. 2 FGO bestehende Klagebefugnis des Klägers nicht an.

**20** 3. Die Entscheidung des FG hält ferner der revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand, soweit es für das Streitjahr 2006/2007 die Minderung der festgestellten AfA-/AfS-Beträge gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG durch das FA als richtig erachtet hat. Entgegen der Auffassung des FA und des FG sind für dieses Streitjahr wie beantragt die vollen AfA-/AfS-Beträge gesondert und einheitlich festzustellen.

**21** a) Gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG hat die Investmentgesellschaft den Anlegern bei jeder Ausschüttung u.a. den "Betrag der Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung nach § 3 Abs. 3 Satz 1 [InvStG]" bezogen auf einen Investmentanteil in deutscher Sprache bekannt zu machen. Bei inländischen Spezial-Sondervermögen wie dem Kläger hat abweichend davon gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 InvStG weder eine Bekanntmachung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 5 Abs. 1 InvStG zu erfolgen noch sind die Angaben auf einen Investmentanteil zu beziehen. Vielmehr müssen gemäß § 15 Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 1 InvStG die "Besteuerungsgrundlagen" gesondert und einheitlich festgestellt werden, womit nicht die steuerpflichtigen oder steuerfreien Einkünfte der Anleger (hier: deren Betriebseinnahmen gemäß § 2 Abs. 1 InvStG), sondern die Besteuerungsgrundlagen nach § 5 Abs. 1 InvStG gemeint sind. Die jeweilige Besteuerungsgrundlage des § 5 Abs. 1 InvStG wird betragsmäßig insgesamt erfasst und gesondert festgestellt, bei mehreren Anlegern wie im Streitfall in einem weiteren Schritt nach der Beteiligungsquote auf diese verteilt und einheitlich festgestellt (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 02.06.2005 - IV C 1-S 1980-1-87/05, BStBl I 2005, 728, und vom 18.08.2009 - IV C 1-S 1980-1/08/10019, BStBl I 2009, 931, jeweils Rz 244, 250; s.a. BFH-Urteil in BFHE 260, 400, BStBl II 2018, 487).

**22** b) Sowohl nach dem Wortlaut des § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG als auch nach der Technik der Ertragsermittlung auf Ebene des Sondervermögens gemäß § 3 Abs. 3 InvStG sind die AfA- und AfS-Beträge eines Geschäftsjahres unabhängig davon gesondert und einheitlich festzustellen, in welcher Höhe sie mit positiven Mieterträgen verrechnet werden können.

**23** aa) § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG stellt nur auf den "Betrag" der AfA/AfS i.S. des § 3 Abs. 3 Satz 1 InvStG ab. Die Aufwendungen für AfA/AfS werden in § 3 Abs. 3 Satz 1 InvStG für die Ermittlung der Erträge den direkt abzugsfähigen Werbungskosten zugeordnet. Der Wortlaut des § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG bietet hingegen keinen Anhaltspunkt für die Ansicht des FA und des FG, dass AfA-/AfS-Beträge eines Geschäftsjahres nur in der Höhe festgestellt werden dürfen, in der sie als Werbungskosten mit positiven Mieterträgen des jeweiligen Geschäftsjahres tatsächlich verrechnet werden können.

**24** bb) Zur Ermittlung der ausgeschütteten Erträge aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 1 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 3 Abs. 3 Satz 1 InvStG sind auf der Fondsebene zudem die AfA-/AfS-Beträge des jeweiligen Geschäftsjahres in voller Höhe als Werbungskosten abzuziehen.

**25** Gemäß § 1 Abs. 3 Satz 2 InvStG sind ausgeschüttete Erträge u.a. die von einem Investmentvermögen zur Ausschüttung verwendeten Erträge aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten. Aufgrund der Anknüpfung an die "Erträge" aus Vermietung und Verpachtung handelt es sich bei diesen Mieterträgen um Nettoerträge (vgl. z.B. Ramackers in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 1 InvStG Rz 67; Steinmüller in Haase, Investmentsteuergesetz, 2. Aufl., § 3 Rz 70; Elser in Beckmann/Scholtz/Vollmer, Investment, § 3 InvStG Rz 13; Berger in Berger/Steck/Lübbehüsen, InvG/InvStG, § 1 InvStG Rz 273, 282 f.; Patzner in Feyerabend, Besteuerung privater Kapitalanlagen, Teil B Rz 33; vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2005, 728, und in BStBl I 2009, 931, jeweils Rz 44).

**26** Zu deren Ermittlung ist gemäß § 3 Abs. 1 InvStG i.V.m. § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auf der Fondsebene die Differenz zwischen den Einnahmen und den Werbungskosten eines Geschäftsjahres zu bestimmen. Zu den direkt zuordenbaren Werbungskosten, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Mieteinnahmen des Fonds stehen, gehören gemäß § 3 Abs. 3 Satz 1 InvStG die AfA oder AfS, soweit sie die nach § 7

EStG zulässigen Beträge nicht übersteigen. Auch der Abzug der AfA/AfS als Werbungskosten gemäß § 3 Abs. 3 Satz 1 InvStG ist danach nicht auf die Höhe der positiven Mieterträge begrenzt, d.h. bei der Ermittlung der Nettoerträge aus Vermietung und Verpachtung sind die AfA-/AfS-Beträge i.S. des § 3 Abs. 3 Satz 1 InvStG für das jeweilige Geschäftsjahr vollständig abzuziehen (Steinmüller in Haase, a.a.O., § 3 Rz 83; s.a. auch Berger in Berger/Steck/Lübbehüsen, a.a.O., § 1 InvStG Rz 283). Hierdurch können auf der Fondsebene für das jeweilige Geschäftsjahr negative Mieterträge entstehen, wie sich unmittelbar aus § 3 Abs. 4 Satz 1 InvStG ergibt, und sich auch um die AfA-/AfS-Beträge noch erhöhen.

**27** c) Der Auslegung des FA und des FG, die Höhe der gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG festzustellenden AfA-/AfS-Beträge entfalte eine unmittelbare Bindungswirkung für die Höhe passiver steuerlicher Ausgleichsposten, die ein bilanzierender betrieblicher Anleger des Klägers für AfA-/AfS-bedingte ausgeschüttete Liquiditätsüberhänge gemäß dem BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 931, Rz 16b und der überwiegend zustimmenden Auffassung im Schrifttum (vgl. z.B. Berger in Berger/Steck/Lübbehüsen, a.a.O., § 1 InvStG Rz 283; Lübbehüsen, ebenda, § 2 InvStG Rz 92; Mertes in Baur/Tappen, Investmentgesetze, 3. Aufl., § 3 InvStG, Rz 54; Steinmüller in Haase, a.a.O., § 3 InvStG Rz 218) bilden könne, folgt der Senat nicht.

**28** aa) Die Feststellung gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG dient nach überwiegender Auffassung des Schrifttums lediglich dem Zweck, eine Differenz zwischen einem festgestellten höheren Ausschüttungsbetrag gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 1 Abs. 3 Satz 1 InvStG und den festgestellten ausgeschütteten Erträgen gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 1 Abs. 3 Satz 2 InvStG zu "erklären" (Ramackers in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 5 InvStG Rz 33; Niedrig in Haase, a.a.O., § 5 Rz 96) oder diese Differenz zu verproben, was aber von vornherein nur in Betracht kommt, wenn ein Liquiditätsüberhang vollständig ausgeschüttet wird (Völker in Moritz/Jesch, InvStG, Band 2, § 5 Rz 214). Die Feststellung hat daher nur "informatorischen" Charakter, jedoch keine unmittelbare verfahrensrechtliche Bindungswirkung (§ 182 AO) für die Höhe des passiven steuerlichen Ausgleichspostens nach Rz 16b des BMF-Schreibens in BStBl I 2009, 931, selbst wenn es in der Praxis üblich sein sollte, diesen Ausgleichsposten zu bilden (Völker in Moritz/Jesch, a.a.O., § 5 Rz 214, 216; in diesem Sinne auch Zwischenurteil des FG Münster vom 19.02.2018 - 13 K 1278/14 K,G,F, EFG 2018, 781, Rz 63 f. (Revision anhängig unter XI R 10/18). Dem schließt sich der Senat an. Dass der Feststellung gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG aus Sicht des FA und des FG bei dieser Auslegung nur eine partielle Aussagekraft und damit untergeordnete Funktion zukommt, ist angesichts des klaren Gesetzeswortlauts hinzunehmen.

**29** bb) Die vom FA aufgrund des Ausweises der vollständigen AfA- und AfS-Beträge eines Geschäftsjahres in der Feststellung gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG befürchteten Verwerfungen vermag der Senat nicht zu erkennen. Durch die Feststellung des vollen AfA-Betrags eines Geschäftsjahres kann nicht automatisch beim Anleger in dieser Höhe ein den Gewinn mindernder passiver steuerlicher Ausgleichsposten gebildet werden und wirtschaftlich betrachtet eine entgegen § 3 Abs. 4 Satz 2 InvStG unzulässige Verlustzuweisung an den Anleger erfolgen. Denn die Höhe des passiven steuerlichen Ausgleichspostens beim Anleger bestimmt sich nicht nach dem gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG festgestellten vollen AfA-Betrag des Geschäftsjahres, sondern danach, in welchem Umfang ein AfA-bedingter Liquiditätsüberhang tatsächlich ausgeschüttet wurde. Der Ausgleichsposten hat den Zweck, eine aufgrund der Ausschüttung des Liquiditätsüberhangs ansonsten gebotene Kürzung der (fortgeführten) Anschaffungskosten des Anteils beim Anleger zu vermeiden (BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 931, Rz 16a; vgl. Berger in Berger/Steck/Lübbehüsen, a.a.O., § 1 InvStG Rz 278; Lübbehüsen, ebenda, § 2 InvStG Rz 92; Bödecker in BeckOK InvStG 2004, Bödecker/ Ernst/Hartmann, 15. Ed. Stand 01.05.2019, § 2 Rz 41.8; Hagen/Groseta/Schilling/Jenett in Baur/Tappen, a.a.O., § 1 Abs. 3 InvStG, Rz 215; Jetter/Mager in Beckmann/Scholtz/Vollmer, a.a.O., § 1 InvStG Rz 258 f.; Elser in Beckmann/Scholtz/Vollmer, a.a.O., § 3 InvStG Rz 33). Eine solche Minderung der Anschaffungskosten des Anteils, die buchungstechnisch durch die Bildung des passiven Ausgleichspostens nach Rz 16b des BMF-Schreibens in BStBl I 2009, 931 vermieden wird, kommt aber nur in Höhe des Differenzbetrags in Betracht, in dem die Ausschüttungen die ausgeschütteten Erträge übersteigen und sich diese Differenz auf die Auskehrung eines AfA-bedingten Liquiditätsüberhangs zurückführen lässt. Nur in dieser Höhe, d.h. in Höhe der zur Ausschüttung tatsächlich verwendeten AfA-bedingten Liquiditätsüberhänge, ist der während der Haltedauer der Beteiligung entstandene passive Ausgleichsposten für die Schlussbesteuerung des Anlegers einer Anteilsveräußerung oder -rückgabe von Bedeutung. Es ist damit auch im Hinblick auf die Schlussbesteuerung des Anlegers, welche an den fortentwickelten Ausgleichsposten anknüpft, nicht zu erkennen, warum die jährlich vorzunehmende Feststellung gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG nicht den vollen AfA-/AfS-Betrag des jeweiligen Geschäftsjahres ausweisen darf (vgl. auch Völker in Moritz/Jesch, a.a.O., § 5 Rz 215 f.).

**30** cc) Zudem ist zu berücksichtigen, dass AfA-/AfS-Beträge nach einhelliger und zutreffender Meinung nur gemäß § 3

Abs. 3 Satz 1 InvStG bei der Ertragsermittlung auf Ebene des Sondervermögens abzugsfähig sind. Sie dürfen hingegen nicht im Rahmen der Ermittlung der --im Streitfall ausschließlich relevanten-- Betriebseinnahmen der Anleger des Klägers gemäß § 2 Abs. 1 InvStG abgezogen werden (BMF-Schreiben in BStBl I 2005, 728, und in BStBl I 2009, 931, jeweils Rz 56; vgl. z.B. Lübbehüsen in Berger/Steck/ Lübbehüsen, a.a.O., § 3 InvStG Rz 92; Ramackers in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 3 InvStG Rz 20; Ernst in BeckOK InvStG 2004, a.a.O., § 3 Rz 79). Auch vor diesem Hintergrund sieht der Senat den maßgeblichen Zweck der Feststellung gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG nicht darin, unmittelbar Bindungswirkung für die Einkünfteermittlung der Anleger zu entfalten, sondern diese dient dazu, die bei der Ertragsermittlung des Sondervermögens abgezogenen AfA-/AfS-Beträge eines Geschäftsjahres vollständig zu erfassen und zu dokumentieren (Völker in Moritz/Jesch, a.a.O., § 5 Rz 214 f.).

**31** dd) Im Ergebnis sind damit jeweils die angefallenen AfA-Beträge eines Wirtschaftsjahres gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG gesondert und einheitlich festzustellen (so auch Petzschke in Beckmann/Scholtz/Vollmer, a.a.O., § 5 InvStG Rz 87; Blümich/Wenzel, § 5 InvStG 2004 Rz 39).

**32** 4. Die Sache ist spruchreif. Die angefochtenen Feststellungsbescheide für die Streitjahre sind rechtswidrig. Über die Höhe der vollständigen AfA-/AfS-Beträge für die Streitjahre besteht zwischen den Beteiligten kein Streit. Der Klage ist stattzugeben.

**33** Für das Geschäftsjahr vom 01.07.2005 bis 30.06.2006 (Endausschüttung am 06.09.2006) ist der gesondert und einheitlich festzustellende Betrag der AfA oder AfS nach § 3 Abs. 3 Satz 1 InvStG auf 1.002.781,36 € herabzusetzen. Für das Geschäftsjahr vom 01.07.2006 bis 30.06.2007 (Endausschüttung am 13.08.2007) ist der gesondert und einheitliche festzustellende Betrag der AfA oder AfS nach § 3 Abs. 3 Satz 1 InvStG auf 1.001.616,11 € zu erhöhen. Diese Gesamtbeträge sind anhand der Beteiligungsquoten auf die Anleger des Klägers zu verteilen.

**34** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de