Urteil vom 09. Januar 2019, IV R 28/16

Inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 09.01.2019 IV R 27/16 - Klagebefugnis gegen Feststellungsbescheide nach § 34a Abs. 10 Satz 1 EStG

ECLI:DE:BFH:2019:U.090119.IVR28.16.0

BFH IV. Senat

EStG § 15a Abs 4 S 6, EStG § 34a Abs 1, EStG § 34a Abs 2, EStG § 34a Abs 3, EStG § 34a Abs 10, FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 96 Abs 1 S 2, AO § 179 Abs 2 S 2, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012

vorgehend FG Düsseldorf, 27. April 2016, Az: 8 K 3276/14 F

Leitsätze

1. NV: Der Feststellungsbescheid nach § 34a Abs. 10 Satz 1 EStG trifft nur gesonderte Feststellungen, auch wenn er mit einem gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheid nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO verbunden ist .

2. NV: § 48 FGO ist auf Feststellungsbescheide nach § 34a Abs. 10 Satz 1 EStG nicht anwendbar. Demnach ist nur der betroffene Gesellschafter, nicht die Personengesellschaft befugt, Klage gegen derartige Feststellungsbescheide zu erheben .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 28. April 2016 8 K 3276/14 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) --eine Personengesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG (KG)-- gehörte zum Verbund der A-Unternehmensgruppe. Gesellschafter der Klägerin waren B als Kommanditist mit einer Beteiligung von 100 % und die V-GmbH (GmbH) als Komplementärin ohne vermögensmäßige Beteiligung. Unternehmensgegenstand war das .... Die Klägerin erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb und ermittelte ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 1, § 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

2 Die Klägerin gab im Rahmen der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Feststellungserklärung) 2011 u.a. eine außerbilanzielle Gewinnerhöhung in Höhe von 91.798,87 € aus der Hinzurechnung eines Investitionsabzugsbetrags nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG an.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) wich aus Gründen, die nicht in Zusammenhang mit dem Klageverfahren stehen, von dieser Erklärung ab und erließ den unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden "Bescheid für 2011 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen [Gewinnfeststellungsbescheid] und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG [Verlustfeststellungsbescheid]" vom 11. Juni 2013. Der Gewinnfeststellungsbescheid 2011 wies einen Gesamtbetrag der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € aus. Dieser Betrag setzte sich aus --allein B zugerechneten-- laufenden Einkünften in Höhe von ... € und einem allein der GmbH zugerechneten Sonderbilanzgewinn in Höhe von ... € zusammen.

4 In der Feststellungserklärung 2012 erklärte die Klägerin u.a. eine außerbilanzielle Gewinnerhöhung in Höhe von 108.201,13 € aus der Hinzurechnung eines Investitionsabzugsbetrags nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG.

5 Das FA erließ zunächst erklärungsgemäß unter dem 5. Februar 2014 den unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden "Bescheid für 2012 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG". Der Gewinnfeststellungsbescheid 2012 wies einen Gesamtbetrag der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € aus. Dieser Betrag setzte sich aus --allein B zugerechneten-- laufenden Einkünften in Höhe von ... € und einem allein der GmbH zugerechneten Sonderbetriebsgewinn in Höhe von ... € zusammen.

6 Im Dezember 2013 stellte B im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagungen 2011 und 2012 u.a. einen Antrag auf Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne 2011 und 2012 nach § 34a EStG. Er gab die ermäßigt zu besteuernden Gewinne für 2011 mit 145.360 € und für 2012 mit 95.050 € an. Hierin waren die außerbilanziell hinzugerechneten Beträge nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG enthalten.

7 Das FA ermittelte für 2011 einen Begünstigungsbetrag in Höhe von 106.664 €. Es erließ unter dem 28. Februar 2014 gegenüber B einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2011, in welchem u.a. dieser Begünstigungsbetrag Eingang in den gemäß § 34a EStG zu versteuernden Betrag fand. Zugleich erließ es gegenüber B unter Berücksichtigung des genannten Begünstigungsbetrags für 2011 einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach § 34a Abs. 3 EStG.

8 Außerdem erließ es unter dem 6. März 2014 gegenüber B den Einkommensteuer(erst)bescheid 2012, in welchem u.a. der geltend gemachte Begünstigungsbetrag in Höhe von 95.050 € Eingang in den gemäß § 34a EStG zu versteuernden Betrag fand. Zugleich stellte es gegenüber B unter Berücksichtigung des genannten Begünstigungsbetrags den nachversteuerungspflichtigen Betrag für 2012 nach § 34a Abs. 3 EStG gesondert fest.

9 Im Rahmen einer für die Jahre 2008 bis 2012 bei der Klägerin und B durchgeführten Betriebsprüfung vertrat der Betriebsprüfer die Auffassung, dass der dem Gewinn nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG außerbilanziell hinzugerechnete Betrag nicht nach § 34a EStG begünstigt werden könne. Das FA schloss sich dem an. Es erließ unter dem 10. Juni 2014 für 2011 und 2012 Bescheide "über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG sowie der für die Tarifbegünstigung nach § 34a Abs. 1 bis 7 EStG erforderlichen Besteuerungsgrundlagen". In diesen Bescheiden wurden für B für Zwecke der Anwendung des § 34a EStG für 2011 ein "anteiliger Steuerbilanzgewinn des Gesellschafters nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG einschließlich etwaiger Gewinne des Gesellschafters aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen" in Höhe von 18.555,24 € sowie "Entnahmen aus der Gesamthandsbilanz und Sonderbilanz sowie Zugänge zur negativen Ergänzungsbilanz" in Höhe von 3.517,15 €, für 2012 ein "anteiliger Steuerbilanzgewinn des Gesellschafters nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG einschließlich etwaiger Gewinne des Gesellschafter aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen" in Höhe von 42.560,94 €, "Entnahmen aus der Gesamthandsbilanz und Sonderbilanz sowie Zugänge zur negativen Ergänzungsbilanz" in Höhe von 10.739,33 € sowie "Einlagen in die Gesamthandsbilanz und Sonderbilanz sowie Zugänge zur positiven Ergänzungsbilanz" in Höhe von 3.638,76 € festgestellt. Die Bescheide waren an Steuerberaterin C als Empfangsbevollmächtigte für die Klägerin adressiert und enthielten den Zusatz, dass die Bescheide an sie als Empfangsbevollmächtigte mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten ergehen.

10 Außerdem erließ das FA gegenüber B unter dem 12. Juni 2014 geänderte Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 und Bescheide für 2011 und 2012 über die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach § 34a EStG, in denen es die von der Betriebsprüfung ermittelten Begünstigungsbeträge ansetzte.

11 Gegen die Gewinnfeststellungsbescheide 2011 und 2012, die Verlustfeststellungsbescheide 2011 und 2012 sowie die Bescheide für 2011 und 2012 über die Feststellung der für die Tarifbegünstigung nach § 34a Abs. 1 bis 7 EStG erforderlichen Besteuerungsgrundlagen legte die damals bevollmächtigte C im Auftrag der Klägerin und der Feststellungsbeteiligten mit Schreiben vom 12. Juni 2014 Einspruch ein. Nach dem Wortlaut richtete sich der Einspruch gegen die "fehlende Berücksichtigung der Hinzurechnung des § 7g EStG bei der Feststellung für Zwecke der Anwendung des § 34a EStG". Die nach dieser Vorschrift außerbilanziell hinzugerechneten Beträge für 2011 und 2012 gehörten zum begünstigungsfähigen Gewinn i.S. des § 34a EStG.

12 Der Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 17. September 2014). In der Einspruchsentscheidung wurde ausschließlich B als Einspruchsführer benannt. In deren Rubrum führte das FA unter "Steuerart/Jahr/Streitgegenstand" die "gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen 2011

und 2012" an. Die Einspruchsentscheidung war mit einer Rechtsbehelfsbelehrung versehen, die für Feststellungsbescheide gilt, welche gesondert und einheitlich ergehen. Sie wurde wiederum an C adressiert. Inhaltlich machte das FA ausschließlich Ausführungen zu § 34a EStG und vertrat die Auffassung, dass das nach § 7g Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 EStG eingeräumte Wahlrecht nicht den gemäß § 34a EStG zu ermittelnden Gewinn beeinflusse.

13 Mit der hiergegen erhobenen Klage begehrte die Klägerin wörtlich, "die Bescheide für 2011 und 2012 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG sowie der für die Tarifbegünstigung nach § 34a Abs. 1 bis 7 EStG erforderlichen Besteuerungsgrundlagen, jeweils vom 10.06.2014, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.09.2014 ... insoweit abzuändern, dass für Zwecke der Anwendung des § 34a EStG ein nicht entnommener, begünstigungsfähiger Gewinn in Höhe von 106.664,00 Euro für 2011 sowie 95.050,00 Euro für 2012 festgestellt wird". Zudem begehrte sie für den Fall, dass die Feststellung nach § 34a Abs. 10 EStG --entgegen ihrer Auffassung-- nur gesondert zu erfolgen habe, hilfsweise die isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 17. September 2014. Denn dann habe das FA diese Feststellung in der Einspruchsentscheidung fälschlicherweise auch einheitlich vorgenommen. Hiergegen müsse sich die Klägerin wehren können.

14 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage als unzulässig ab. Die Klage sei --selbst bei rechtsschutzgewährender Auslegung-- ausschließlich von der Klägerin, nicht auch von B erhoben worden. Diese Klage richte sich --trotz des Klageantrags-- allein gegen die Feststellungsbescheide nach § 34a Abs. 10 EStG. Klagebefugt gegen derartige Bescheide sei jedoch nicht die Personengesellschaft, sondern nur der betroffene Gesellschafter. § 48 der Finanzgerichtsordnung (FGO) greife nicht ein, weil die Feststellung nach § 34a Abs. 10 EStG lediglich eine gesonderte, nicht zugleich eine einheitliche sei. Die Klägerin könne auch nicht die isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung verlangen. Selbst wenn die Einspruchsentscheidung mit einer fehlerhaften Rechtsbehelfsbelehrung versehen und im Rubrum als Streitsache eine gesonderte und einheitliche Feststellung angeführt worden sei, habe das FA erkennbar allein eine Entscheidung nach § 34a Abs. 10 EStG gegenüber B als Einspruchsführer getroffen.

15 Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin.

16 Entgegen der Auffassung des FG greife § 48 FGO ein. Werde die Feststellung nach § 34a Abs. 10 EStG --wie hier-- mit einer (anderen) gesonderten und einheitlichen Feststellung verbunden, dann werde auch die Feststellung nach § 34a Abs. 10 EStG gesondert und einheitlich vorgenommen. Dies ergebe sich aus einem Vergleich des § 34a Abs. 10 EStG mit § 15a Abs. 4 EStG. Werde eine Verlustfeststellung nach § 15a Abs. 4 EStG --wie nach dessen Satz 5 EStG möglich-- mit einer gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung verbunden, dann erfolge nach § 15a Abs. 4 Satz 6 EStG auch die Verlustfeststellung einheitlich. § 15a Abs. 4 Sätze 5 und 6 EStG seien auf § 34a Abs. 10 EStG analog anwendbar.

17 Hilfsweise hätte das FG die Klage als zulässig behandeln müssen, weil das FA eine sehr unklare Verfahrenslage geschaffen habe. Es habe --sollte die Auffassung des FG zutreffen, wonach die Feststellung nach § 34a Abs. 10 EStG nur gesondert erfolge-- diese Feststellung in der Einspruchsentscheidung, wie insbesondere deren Rubrum und Rechtsbehelfsbelehrung zeige, gleichwohl einheitlich vorgenommen. Nach dem sog. Meistbegünstigungsprinzip könne die Klägerin auch den Rechtsbehelf wählen, der gegen die inkorrekte Entscheidung vorgesehen sei.

18 Materiell-rechtlich gehöre der Gewinn aus einer Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG zu dem tarifbegünstigten Gewinn i.S. des § 34a Abs. 1, 2 EStG.

19 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
die Bescheide für 2011 und 2012 über die Feststellung der für die Tarifbegünstigung nach § 34a Abs. 1 bis 7 EStG erforderlichen Besteuerungsgrundlagen, beide vom 10. Juni 2014, unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 17. September 2014 dahin zu ändern, dass für B für 2011 ein anteiliger Steuerbilanzgewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG einschließlich etwaiger Gewinne aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen in Höhe von 110.181 € und für 2012 ein anteiliger Steuerbilanzgewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG einschließlich etwaiger Gewinne aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen in Höhe von 102.150 € festgestellt wird,

hilfsweise die Einspruchsentscheidung vom 17. September 2014 isoliert aufzuheben.

20 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

21 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und war deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat die Klage mangels Klagebefugnis der Klägerin zu Recht als unzulässig abgewiesen.

22 Die Klage wurde allein von der Klägerin erhoben (dazu 1.). Das FG hat die Klagebegehren der Klägerin zutreffend nach § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO erfasst und (nur) über eine Änderung der nach § 34a Abs. 10 EStG ergangenen Feststellungsbescheide 2011 und 2012, hilfsweise über eine isolierte Aufhebung der in dieser Sache ergangenen Einspruchsentscheidung vom 17. September 2014 entschieden (dazu 2.). Diese Klage war im Haupt- und Hilfsantrag durch Prozessurteil abzuweisen (dazu 3. und 4.).

23 1. Das FG hat den Klageschriftsatz vom 15. Oktober 2014 dahin ausgelegt, dass allein eine Klage der Klägerin, nicht auch eine des B gegeben ist. Dieser Ansicht folgt der erkennende Senat.

24 a) Der Senat kann die Klageschrift ohne Bindung an die Feststellungen des FG selbst auslegen (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. Juli 1999 VIII R 17/97, BFHE 189, 302, BStBl II 2000, 306, unter I., m.w.N.). Dabei ist für die Beteiligtenstellung nicht allein die Bezeichnung in der Klageschrift ausschlaggebend. Vielmehr kommt es darauf an, welcher Sinn der in der Klageschrift gewählten Parteibezeichnung bei objektiver Würdigung des Erklärungsinhalts beizulegen ist. In diese Beurteilung ist auch das tatsächliche Vorbringen im weiteren Verlauf des Verfahrens mit einzubeziehen (BFH-Beschluss vom 7. Oktober 2009 VII B 26/09, BFH/NV 2010, 441, unter II.2.c). Nur wenn die Prozesserklärung klar und eindeutig ist und offensichtlich dem bekundeten Willen des Beteiligten entspricht, besteht grundsätzlich kein Raum für eine gegenteilige Auslegung (z.B. BFH-Beschluss vom 31. Juli 2013 V B 66/12, Rz 14, m.w.N.).

25 b) Im Streitfall ist die Klage von einem fachkundigen Berater ausdrücklich im Namen der Klägerin erhoben worden. In der Klageschrift wurde --ohne Hinweis auf B als Kläger-- eindeutig die KG als Klägerin bezeichnet. Zudem ist die Klägerin im FG-Verfahren aufgefordert worden, sich zu ihrer Klagebefugnis zu äußern. In ihrer Antwort hat sie deutlich zum Ausdruck gebracht, dass sie selbst die Klägerin und klagebefugt sei. Diese Umstände lassen sich vernünftigerweise nur dahin würdigen, dass allein die KG Klage erhoben hat.

26 2. Das FG hat seiner Entscheidung Klagebegehren zugrunde gelegt, die dem erkennbaren Klageziel der Klägerin entsprechen.

27 a) Nach § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO darf das FG über das Klagebegehren nicht hinausgehen, ist aber an die Fassung der Anträge nicht gebunden. Dabei ist --wie sich § 96 Abs. 1 FGO entnehmen lässt-- zwischen Klagebegehren und Klageantrag zu unterscheiden. Das FG verstößt gegen § 96 Abs. 1 FGO, wenn es die wörtliche Fassung des Klageantrags als maßgeblich ansieht, obwohl diese dem erkennbaren Klageziel nicht entspricht. Die Verletzung des § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO ist ein vom Revisionsgericht von Amts wegen zu beachtender Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens (z.B. BFH-Urteil vom 14. September 2017 IV R 34/15, Rz 16).

28 b) Das FG hat (im Hauptantrag) zu Recht nur über die Feststellungsbescheide 2011 und 2012 nach § 34a Abs. 10 EStG entschieden, auch wenn im protokollierten Klageantrag daneben noch die Gewinnfeststellungsbescheide 2011 und 2012 sowie die Verlustfeststellungsbescheide 2011 und 2012 vom gleichen Tag angeführt sind.

29 aa) Der Feststellungsbescheid nach § 34a Abs. 10 EStG ist ein selbständig anfechtbarer Verwaltungsakt.

30 Nach § 34a Abs. 10 EStG können für den Fall, dass Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a oder b der Abgabenordnung (AO) gesondert festzustellen sind, auch die Höhe der Entnahmen und Einlagen sowie weitere für die Tarifermittlung nach den Absätzen 1 bis 7 erforderliche Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt werden (Satz 1). Zuständig für die gesonderte Feststellung nach Satz 1 ist das Finanzamt, das für die gesonderte Feststellung nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zuständig ist (Satz 2).

31 Dieser Feststellungsbescheid nach § 34a Abs. 10 Satz 1 EStG ist selbständig anfechtbar. Er kann zwar nach § 34a Abs. 10 Satz 3 EStG im Falle einer Mitunternehmerschaft mit dem Gewinnfeststellungsbescheid nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO verbunden werden. Diese Verbindung ändert aber nichts daran, dass es sich inhaltlich --neben dem Gewinnfeststellungsbescheid und einem ggf. aufgenommenen Verlustfeststellungsbescheid (vgl. § 15a

Abs. 4 Satz 5 EStG)-- um einen selbständig anfechtbaren Verwaltungsakt handelt (Schmidt/ Wacker, EStG, 37. Aufl., § 34a Rz 98; Niehus/Wilke in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 34a EStG Rz 130; Reiß in Kirchhof, EStG, 17. Aufl., § 34a Rz 86; Ley/Bodden in Korn, § 34a EStG Rz 221.2). Der Feststellungsbescheid nach § 34a Abs. 10 EStG ist Folgebescheid des Gewinnfeststellungsbescheids und seinerseits Grundlagenbescheid für den Feststellungsbescheid nach § 34a Abs. 3 Satz 3 EStG (nachversteuerungspflichtiger Betrag) und den Einkommensteuerbescheid (BFH-Beschluss vom 13. Februar 2017 X B 72/16, Rz 16; Schmidt/ Wacker, a.a.O., § 34a Rz 99; HHR/Niehus/Wilke, § 34a EStG Rz 130; Reiß in Kirchhof, a.a.O., § 34a Rz 85; Ley/Bodden in Korn, § 34a EStG Rz 216.2; vgl. auch Blümich/Ratschow, § 34a EStG Rz 96). Danach kann in einem Klageverfahren gemäß § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 AO der Feststellungsbescheid nach § 34a Abs. 10 EStG nur insoweit zulässigerweise angefochten werden, als die geltend gemachten Einwendungen Feststellungen betreffen, die Gegenstand des Bescheids nach § 34a Abs. 10 EStG und nicht des Bescheids nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind (Bodden, Finanz-Rundschau 2011, 829, 834).

32 bb) Das Klageziel der Klägerin war im Hauptantrag allein auf eine Änderung der Feststellungsbescheide nach § 34a Abs. 10 EStG gerichtet.

33 Die Klägerin wandte sich mit ihrem Vortrag nicht gegen die in den Gewinnfeststellungsbescheiden 2011 und 2012 festgestellten Besteuerungsgrundlagen; insbesondere griff sie weder die Höhe oder Zurechnung des Gewinns der Gesamthand noch die Höhe oder Zurechnung der Sonderbilanz- oder Ergänzungsbilanzgewinne an. Vielmehr betrafen ihre Einwände allein die für die Tarifermittlung nach den Absätzen 1 bis 7 erforderlichen Besteuerungsgrundlagen, nämlich die nach Abs. 2 des § 34a EStG. So ist inhaltlich allein die Rechtsfrage streitig, ob der dem Gewinn nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG hinzugerechnete Betrag den Gewinnanteil des Kommanditisten i.S. des § 34a Abs. 2 EStG erhöht oder dieser normaltariflich zu versteuern ist. Diese Frage ist --wie im Streitfall geschehen-- durch Anfechtung der Feststellungsbescheide nach § 34a Abs. 10 EStG zu klären.

34 c) Daneben hat das FG zutreffend über die isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 17. September 2014 entschieden.

35 Die Klägerin begehrte (hilfsweise) für den Fall, dass § 34a Abs. 10 EStG nur eine gesonderte (nicht auch einheitliche) Feststellung vorschreibe, die genannte Einspruchsentscheidung isoliert aufzuheben. Nach Meinung der Klägerin sei in der Einspruchsentscheidung auch eine einheitliche Feststellung vorgenommen worden.

36 Ein auf isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung gerichtetes Klagebegehren wird von der BFH-Rechtsprechung --trotz der Regelung in § 44 Abs. 2 FGO, wonach Gegenstand der Anfechtungsklage der ursprüngliche Verwaltungsakt in Gestalt der Einspruchsentscheidung ist-- in verschiedenen Konstellationen zugelassen. Hierbei handelt es sich insbesondere um solche Fälle, in denen die Rechtsbehelfsentscheidung gegenüber dem Betroffenen eine selbständige Beschwer enthält (vgl. Gräber/ Levedag, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 44 Rz 45 f.). Eine solche Beschwer ist denkbar, sollte die Feststellung zu Unrecht auch einheitlich vorgenommen worden sein.

37 3. Das FG hat die auf Änderung der Feststellungsbescheide nach § 34a Abs. 10 EStG gerichtete Klage zu Recht als unzulässig abgewiesen, weil derartige Bescheide nicht unter § 48 FGO fallen.

38 a) Nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO können gegen Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungs-grundlagen zur Vertretung berufene Geschäftsführer oder, wenn solche nicht vorhanden sind, der Klagebevollmächtigte i.S. des Abs. 2 Klage erheben.

39 Diese Bestimmung ist dahin zu verstehen, dass gegen den nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO (gesondert und einheitlich) ergangenen Gewinnfeststellungsbescheid im Grundsatz nur die Personengesellschaft im eigenen Namen, vertreten durch ihre Geschäftsführer, Klage erheben kann, obwohl sich dieser Bescheid inhaltlich an die einzelnen Gesellschafter als Inhaltsadressaten richtet (BFH-Beschluss vom 30. Dezember 2003 IV B 21/01, BFHE 204, 44, BStBl II 2004, 239, unter 2.a; BFH-Urteil vom 1. Juli 2004 IV R 4/03, BFH/NV 2005, 162, unter 2.b, zur Einspruchsbefugnis nach § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO). Den Gesellschaftern selbst steht ein eigenes Klage- (oder Einspruchs-)recht gegen solche Feststellungsbescheide nur in den Fällen zu, in denen die Voraussetzungen des § 48 Abs. 1 Nrn. 2 bis 5 FGO vorliegen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss in BFHE 204, 44, BStBl II 2004, 239, unter 2.a, m.w.N.). § 48 FGO greift nach seinem klaren Wortlaut aber nur dann ein, wenn eine gesonderte Feststellung auch einheitlich erfolgt; nur gesonderte Feststellungen sind nicht erfasst (Steinhauff in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 48 FGO Rz 32; Gräber/Levedag, a.a.O., § 48 Rz 12, 18).

40 b) Nach einhelliger Auffassung im Fachschrifttum ordnet § 34a Abs. 10 EStG nur eine gesonderte Feststellung an. Denn es seien nur die individuellen mitunternehmeranteilsbezogenen Voraussetzungen der Tarifbegünstigung festzustellen. Hieraus folge, dass § 48 FGO (ebenso § 352 AO) nicht eingreife (Schmidt/ Wacker, a.a.O., § 34a Rz 98; HHR/Niehus/Wilke, § 34a EStG Rz 130; Ley/Bodden in Korn, § 34a EStG Rz 216.1; Reiß in Kirchhof, a.a.O., § 34a Rz 85; Blümich/Ratschow, § 34a EStG Rz 96; Weitemeyer/Schumacher, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 34a Rz J 10). Danach sei allein der betroffene Gesellschafter befugt, gegen den Feststellungsbescheid nach § 34a Abs. 10 EStG Klage zu erheben. Dies gelte auch dann, wenn dieser Feststellungsbescheid --was gemäß § 34a Abs. 10 Satz 3 EStG möglich sei-- mit dem Gewinnfeststellungsbescheid nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO verbunden werde. Der erstgenannte Bescheid werde nicht Teil der einheitlich vorgenommenen Gewinnfeststellung (HHR/Niehus/Wilke, § 34a EStG Rz 130; Gräber/Levedag, a.a.O., § 48 Rz 18; Schiffers, Deutsche Steuer-Zeitung 2018, 881, 884; gleicher Ansicht FG Münster, Urteil vom 19. Februar 2014 9 K 511/14 F, Rz 24, rechtskräftig).

41 c) Dem schließt sich der Senat an.

42 aa) Nach § 179 Abs. 2 Satz 2 AO ist eine gesonderte Feststellung gegenüber mehreren Beteiligten einheitlich vorzunehmen, wenn dies gesetzlich bestimmt (Alternative 1) oder der Gegenstand der Feststellung mehreren Personen zuzurechnen ist (Alternative 2).

43 Die gesetzlich angeordnete einheitliche Feststellung (Alternative 1) meint (regelmäßig) Fälle, in denen der Feststellungsgegenstand nicht mehreren Personen zuzurechnen ist, d.h. die Besteuerungsmerkmale nicht gemeinschaftlich verwirklicht werden. Die Entscheidung muss zwar verfahrensrechtlich gegenüber allen, nicht aber in der Sache einheitlich vorgenommen werden. So verhält es sich z.B. im Falle des § 15a Abs. 4 Satz 6 EStG. Nach dieser Vorschrift ist der verrechenbare Verlust der Kommanditisten einheitlich festzustellen, wenn die Verlustfeststellung mit dem Gewinnfeststellungsbescheid nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO verbunden wird. Danach muss die Verlustfeststellung gegenüber allen Beteiligten des Gewinnfeststellungsverfahrens vorgenommen werden, auch wenn der verrechenbare Verlust in der Sache für jeden Kommanditisten individuell (nicht einheitlich) zu ermitteln ist (v. Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 15a Rz F 93; HHR/Lüdemann, § 15a EStG Rz 175).

44 Ist der Feststellungsgegenstand mehreren Personen zuzurechnen (Alternative 2), muss hingegen gegenüber allen Beteiligten eine inhaltlich einheitliche Sachentscheidung getroffen werden (Gebot der materiellen Einheitlichkeit). Ob eine derartige Zurechnung zu erfolgen hat, bestimmt sich nach dem materiellen Steuerrecht (vgl. Klein/Ratschow, AO, 14. Aufl., § 179 Rz 22); ein wichtiger Anwendungsfall ist die gemeinschaftliche Einkünfteerzielung durch eine gewerbliche Mitunternehmerschaft (§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).

45 "Einheitlich" bedeutet danach in beiden Alternativen des § 179 Abs. 2 Satz 2 AO zumindest, dass die erforderlichen Feststellungen von Amts wegen unter Beteiligung aller in einem eigenständigen Feststellungsverfahren --nicht zwingend in einem Bescheid (vgl. BFH-Beschluss vom 26. Juni 2008 IV R 89/05, BFH/NV 2008, 1984, unter III.2.a cc aaa)-- zu treffen sind (Klein/Ratschow, a.a.O., § 179 Rz 22). Der Kreis der Feststellungsbeteiligten muss im Zeitpunkt der Aufnahme des Verfahrens feststehen; eine Feststellung nur gegenüber einer der betroffenen Personen ist nicht zulässig (Frotscher in Schwarz/ Pahlke, AO/FGO, § 179 AO Rz 36).

46 bb) Die Voraussetzungen der ersten Alternative des § 179 Abs. 2 Satz 2 AO sind nicht erfüllt.

47 § 34a Abs. 10 EStG ordnet nicht an, dass die nach Satz 1 fakultativ mögliche Feststellung einheitlich vorzunehmen ist. Nach § 34a Abs. 10 Satz 3 EStG kann zwar der gesonderte Feststellungsbescheid mit dem Gewinnfeststellungsbescheid nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO verbunden werden. Es fehlt aber --anders als in § 15a Abs. 4 Satz 6 EStG-- eine gesetzliche Bestimmung, wonach für diesen Fall die gesonderte Feststellung einheitlich gegenüber allen am Gewinnfeststellungsverfahren Beteiligten zu erfolgen hat. Im Gegenteil ergibt sich aus der antragsbezogenen Ausgestaltung des § 34a EStG, dass das Feststellungsverfahren nach Abs. 10 gerade nicht von Amts wegen für alle Beteiligten des Gewinnfeststellungsverfahrens durchzuführen ist. Seine Durchführung durch das Feststellungsfinanzamt (§ 34a Abs. 10 Satz 2 EStG) ist erst dann angezeigt, wenn dieses Kenntnis davon hat, dass ein Mitunternehmer die begünstigte Besteuerung tatsächlich in Anspruch nehmen will (vgl. BTDrucks 16/11108, S. 17). Hierfür ist ein Antrag erforderlich, der von einem Mitunternehmer --bezogen auf seinen jeweiligen Mitunternehmeranteil-- nur unter den in § 34a Abs. 1 Satz 3 EStG genannten Voraussetzungen gestellt werden kann. Dieser Antrag ist de lege lata --auch vom Mitunternehmer-- beim Wohnsitzfinanzamt zu stellen (§ 34a Abs. 1 Satz 2 EStG). Außerdem kann die Situation eintreten, dass nach einem bereits gegenüber einem Gesellschafter ergangenen Feststellungsbescheid nach § 34a Abs. 10 EStG zu einem späteren Zeitpunkt ein weiterer Gesellschafter für das

gleiche Jahr einen Antrag auf Tarifbegünstigung stellt. In diesem Fall ist für diese Person ein eigenständiges Feststellungsverfahren nach § 34a Abs. 10 Satz 1 EStG durchzuführen.

48 Schließlich ist es entgegen der Auffassung der Klägerin nicht möglich, bei einer Verbindung des Feststellungsbescheids nach § 34a Abs. 10 EStG mit dem Gewinnfeststellungsbescheid --wie hier geschehen-- § 15a Abs. 4 Satz 6 EStG analog anzuwenden. Denn damit würde der in § 179 Abs. 2 Satz 2 Alternative 1 AO zum Ausdruck gekommene gesetzgeberische Wille konterkariert, wonach die Vornahme einer einheitlichen Feststellung von einer entsprechenden gesetzlichen Anordnung abhängig ist.

49 cc) Ebenso wenig sind die Voraussetzungen des § 179 Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 AO erfüllt.

50 Bei den für die Tarifermittlung nach den Absätzen 1 bis 7 erforderlichen --nach § 34a Abs. 10 Satz 1 EStG gesondert festzustellenden-- Besteuerungsgrundlagen handelt es sich um individuelle (mitunternehmeranteilsbezogene) Merkmale (Schmidt/ Wacker, a.a.O., § 34a Rz 98; Ley/Bodden in Korn, § 34a EStG Rz 216.1; Reiß in Kirchhof, a.a.O., § 34a Rz 85; Weitemeyer/Schumacher, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 34a Rz J 10). Der Tarifbegünstigung unterliegt der nicht entnommene Gewinn (§ 34a Abs. 1 EStG). Zentrale Vorschrift für die Tarifermittlung ist § 34a Abs. 2 EStG, wonach der nicht entnommene Gewinn des Betriebs oder Mitunternehmeranteils der nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG ermittelte Gewinn vermindert um den positiven Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres ist. Der Verweis auf § 4 Abs. 1 Satz 1, § 5 EStG bedingt, dass zu diesem nicht entnommenen Gewinn des Mitunternehmers --bezogen auf den einzelnen Anteil-- jedenfalls sein Anteil am Gewinn der Gesamthand, sein Ergänzungsbilanz- und Sonderbilanzergebnis (Schmidt/Wacker, a.a.O., § 34a Rz 98; Reiß in Kirchhof, a.a.O., § 34a Rz 53; Ley/Bodden in Korn, § 34a EStG Rz 78) sowie seine Entnahmen und Einlagen (Reiß in Kirchhof, a.a.O., § 34a Rz 54) gehören. Keiner Klärung bedarf es im Streitfall, ob und inwieweit von diesem Verweis auch außerbilanzielle Korrekturen umfasst sind (strittig; dies ablehnend, z.B. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 11. November 2008 IV C 6-S 2290-a/07/10001, BStBl I 2008, 838, Tz. 16; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 34a Rz 25; Ley/Bodden in Korn, § 34a EStG Rz 104; HHR/Niehus/Wilke, § 34a EStG Rz 57; Reiß in Kirchhof, a.a.O., § 34a Rz 52a; Blümich/Ratschow, § 34a EStG Rz 34; dies bejahend, z.B. Weitemeyer/Schumacher, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 34a Rz C 21; Pohl, Betriebs-Berater 2007, 2483). Denn diese Korrekturen würden ebenfalls nur den Gewinnanteil des Mitunternehmers betreffen. Hiervon ist noch ein ggf. bestehender Saldo der Entnahmen und Einlagen (Entnahmeüberschuss) des Mitunternehmers abzuziehen. Danach beurteilen sich die maßgeblichen Größen für die Tarifermittlung nach den individuellen Verhältnissen des Mitunternehmers. Hieran ändert auch der Umstand nichts, dass bestimmte, bei Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen berücksichtigte Merkmale --wie z.B. der Anteil des Mitunternehmers am Gewinn der Gesamthand-- auf Größen basieren, die --wie eben der Gewinn der Gesamthand-- für alle Gesellschafter gleichermaßen zu beurteilen sind.

51 4. Ebenso hat das FG zu Recht die auf isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 17. September 2014 gerichtete Klage als unzulässig abgewiesen.

52 Dabei kann dahinstehen, ob die Einspruchsentscheidung isoliert hätte aufgehoben werden müssen, wenn das FA in der Einspruchsentscheidung rechtsfehlerhaft auch eine einheitliche Feststellung vorgenommen hätte. Denn das FG ging zutreffend davon aus, dass diese Entscheidung nur eine gesonderte Feststellung nach § 34a Abs. 10 Satz 1 EStG gegenüber dem Kommanditisten B enthält, weshalb nur er befugt war, hiergegen zu klagen.

53 In den Gründen der Einspruchsentscheidung wird ausschließlich B als Einspruchsführer bezeichnet. Ebenso betreffen die inhaltlichen Ausführungen zu § 34a EStG allein diesen Mitunternehmer; er ist alleiniger Inhaltsadressat dieses Bescheids. Abweichendes ergibt sich weder aus dem Rubrum, in dem als Streitgegenstand die "gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen 2011 und 2012" genannt wird, noch aus der Rechtsbehelfsbelehrung, die auf eine gesonderte und einheitliche Feststellung zugeschnitten ist. Ersteres führt allein dazu, dass der Bescheid auslegungsbedürftig ist. Letzteres begründet ggf. eine fehlerhafte Rechtsbehelfsbelehrung. Die Folgen dieses Fehlers sind aber abschließend in § 55 FGO geregelt. Jedenfalls wäre dieser Fehler ohne Einfluss auf den Inhalt des Bescheids.

54 Etwas anderes lässt sich auch nicht aus dem von der Klägerin bemühten "Grundsatz der Meistbegünstigung" ableiten. Dieser Grundsatz bezweckt allein, die Beteiligten vor Nachteilen zu schützen, die darauf beruhen, dass das Gericht eine unrichtige Entscheidungsform (z.B. das Gericht entscheidet fehlerhaft durch Urteil statt durch Beschluss) gewählt hat (vgl. BFH-Beschluss vom 21. Mai 1987 IV R 101/86, BFH/NV 1988, 258, unter II.3.a; Gräber/Ratschow, a.a.O., Vor § 115 Rz 4). Im Streitfall steht aber keine unrichtige Entscheidungsform durch das FG in Rede.

55 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de