Urteil vom 16. Dezember 2021, IV R 7/19

Ergänzungsbilanzgewinn als selbständig anfechtbare Besteuerungsgrundlage; § 6b EStG: Übertragung stiller Reserven auf einen anderen Betrieb

ECLI:DE:BFH:2021:U.161221.IVR7.19.0

BFH IV. Senat

EStG § 6b, AO § 171 Abs 10 S 1, AO § 179, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, AO § 182 Abs 1, AO § 351 Abs 2, FGO § 40 Abs 2, FGO § 42, FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 5, FGO § 96 Abs 2, FGO § 100 Abs 1 S 1, FGO § 118 Abs 2, FGO § 126 Abs 4, GG Art 19 Abs 4 S 1, GG Art 20 Abs 3, GG Art 103 Abs 1, EStG VZ 2006

vorgehend FG München, 24. Juli 2017, Az: 5 K 3197/13

Leitsätze

1. Der Ergänzungsbilanzgewinn, der mitunternehmerbezogen den laufenden Gesamthandsgewinn korrigiert, ist eine gesondert festzustellende und selbständig anfechtbare Besteuerungsgrundlage. Eine eigene Klagebefugnis des Mitunternehmers hiergegen besteht nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO aber nur dann, wenn dieser Gewinn allein aus den Mitunternehmer betreffenden Gründen streitig ist.

2. Die Möglichkeit der Rechtsverletzung als Voraussetzung der Zulässigkeit einer Anfechtungsklage ist schon dann gegeben, wenn der Kläger geltend macht, der unmittelbar erstrebte steuerrechtliche Nachteil sei mit einem mittelbaren steuerrechtlichen Vorteil in einem anderen Verwaltungsakt steuerrechtlich verknüpft.

3. Es ist zweifelhaft, ob aus § 6b EStG eine Befugnis zu gestuften Verwaltungsverfahren bei rechtsträgerübergreifender Übertragung stiller Reserven abgeleitet werden kann.

4. In dem Besteuerungsverfahren für den reinvestierenden Betrieb ist nicht mit Bindungswirkung für das Besteuerungsverfahren des veräußernden Betriebs zu entscheiden, ob dort die Veräußerung eines Wirtschaftsguts erst nach dem 31.12.2001 erfolgt und deshalb die gesellschafterbezogene Betrachtung des § 6b EStG anzuwenden ist.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 25.07.2017 - 5 K 3197/13 wird mit der Maßgabe als unbegründet zurückgewiesen, dass die Klage unbegründet ist.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betreibt ein land- und forstwirtschaftliches Einzelunternehmen. Er ermittelt den Gewinn für das landwirtschaftliche Normalwirtschaftsjahr vom 01.07. bis zum 30.06. des Folgejahres. Mit notariellem Vertrag vom xx.10.2001 verkaufte der Kläger Grundstücke aus dem Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens. Die Besitzübergabe sollte mit Bezahlung des Kaufpreises erfolgen. Am Tag der Besitzübergabe sollten Gefahr, Nutzen, öffentliche Lasten, Steuern und Abgaben sowie die Verkehrssicherungspflichten auf die Käuferin übergehen. Die Käuferin sollte nach dem Kaufvertrag mit Besitzübergabe in die Rechte und Pflichten des Klägers aus der Vermietung und Verpachtung der Grundstücksflächen eintreten.

2 Am 14.11.2001 erhielt der Kläger den Kaufpreis von der Käuferin. Der Kläger bezahlte in den Jahren 2001 und 2002 noch die Grundsteuer für die verkauften Grundstücke, ohne dies der Käuferin in Rechnung zu stellen. Bis zum April 2002 erhielt der Kläger noch Zahlungen aus Miet- und Erbpachtverträgen, die er für die Grundstücke abgeschlossen hatte. Im Jahr 2002 holte der Kläger auf einem Teil der verkauften Flächen die Ernte ein und verwertete diese für sich. Mit notarieller Urkunde vom xx.03.2003 wurde die Auflassung der Grundstücke erklärt, die Eintragung der Käuferin als Eigentümerin im Grundbuch erfolgte am xx.07.2003. Am 17.12.2003 wurde schließlich die Aufhebung des für die Grundstücke geschlossenen Mietvertrags und des Erbbaurechts vereinbart.

3 Der Kläger bildete in der Bilanz seines Einzelunternehmens zum 30.06.2002 eine Rücklage nach § 6b des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung in Höhe von 484.208 €.

4 Am 17.05. des Streitjahres (2006) erwarb der Kläger einen Kommanditanteil an der zu dem Verfahren beigeladenen S-GmbH & Co. KG (S-KG). Er leistete eine Einlage von 100.000 €. Die S-KG gab eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für 2006 ab. Der Gewinnanteil des Klägers erhöhte sich darin um 4.990,80 € aufgrund von Abschreibungen in einer negativen Ergänzungsbilanz. Dazu kam es, weil der Gewinn, für den der Kläger bei seinem Einzelunternehmen ab dem Jahr 2002 eine Reinvestitionsrücklage gebildet hatte, in Höhe von 400.000 € auf anteilige Anschaffungs- und Herstellungskosten des Klägers als Mitunternehmer der S-KG übertragen wurde. Dies führte zu negativen Posten in der Ergänzungsbilanz des Klägers bei der S-KG für Gebäude in Höhe von 332.720 € und in Höhe von 67.280 € für Grund und Boden.

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ zunächst unter dem 31.01.2008 erklärungsgemäß einen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung (Gewinnfeststellungsbescheid) für 2006 für die S-KG.

6 Eine bei der S-KG in der Folgezeit durchgeführte Außenprüfung kam zu dem Ergebnis, dass von einigen Mitunternehmern der S-KG, darunter auch der Kläger, Gewinne aus Rücklagen nach § 6b EStG übertragen worden seien, obwohl der Rücklagenbildung Veräußerungen aus dem Zeitraum vom 01.01.1999 bis zum 31.12.2001 zugrunde lägen und nach damaliger Rechtslage keine rechtsträgerübergreifende Übertragung möglich gewesen sei. Diese Rücklagen seien deshalb nach Ablauf der Frist in den Betrieben der Mitunternehmer wieder aufzulösen. Die Außenprüfung wies das für die Einkommensbesteuerung des Klägers zuständige Finanzamt S (FA S) mit Schreiben vom 25.03.2011 darauf hin, dass ihres Erachtens die Übertragung des Gewinns aus der Rücklage nicht zulässig sei. Die Entscheidung habe jedoch das FA S als das für den Betrieb des Klägers zuständige Finanzamt zu treffen.

7 Das FA änderte am 13.01.2012 unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung den Gewinnfeststellungsbescheid 2006 für die S-KG. Zur Begründung wurde auf den Bericht der Außenprüfung vom 28.07.2011 verwiesen. Für den Kläger wirkte sich die Änderung dahingehend aus, dass die gewinnerhöhende Abschreibung in der negativen Ergänzungsbilanz in Höhe von 4.990,80 € entfiel und sein Ergänzungsbilanzgewinn entsprechend niedriger festgestellt wurde.

8 Das FA S teilte dem Kläger am 23.03.2012 im Rahmen eines Einspruchsverfahrens gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 mit, dass der Gewinnfeststellungsbescheid des FA für 2006 Grundlagenbescheid für die bei dem FA S veranlagte Einkommensteuer 2006 sei. Einwendungen könnten insoweit nur gegen den Gewinnfeststellungsbescheid des FA erhoben werden.

9 Am 30.03.2012 erließ das FA einen weiteren geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2006 für die S-KG; die den Kläger betreffenden Feststellungen blieben jedoch hierbei unverändert.

10 Das FA wies den Einspruch gegen den Gewinnfeststellungsbescheid schließlich als unbegründet zurück. Eine Übertragung des Gewinns aus der im Einzelunternehmen des Klägers gebildeten Rücklage auf die Anschaffungskosten anteiliger Wirtschaftsgüter der S-KG sei unzulässig. Im Streitfall sei die sog. betriebsbezogene Fassung des § 6b EStG anzuwenden, da die Grundstücksveräußerung noch vor dem Stichtag 01.01.2002 stattgefunden habe.

11 Mit seiner Klage gegen das FA zum Finanzgericht (FG) München beantragte der Kläger die Feststellung der Nichtigkeit des Gewinnfeststellungsbescheids 2006, hilfsweise dessen Änderung dahingehend, dass es bei den ursprünglichen, höheren Beteiligungseinkünften des Klägers verbleibe. Nach Beiladung der S-KG wies das FG mit Urteil vom 25.07.2017 den Antrag auf Feststellung der Nichtigkeit als unbegründet, den Hilfsantrag auf Änderung des Gewinnfeststellungsbescheids mangels Klagebefugnis als unzulässig ab. Die Revision wurde durch den

Bundesfinanzhof (BFH) nur hinsichtlich des als unzulässig abgewiesenen Hilfsantrags zugelassen (BFH-Beschluss vom 19.02.2019 - IV B 63/17).

12 Mit seiner Revision rügt der Kläger, das FG habe keine umfassende Rechtsprüfung vorgenommen und ihm effektiven Rechtsschutz verweigert. Die von ihm vorgetragene abweichende Inbesitznahme des veräußerten Grundbesitzes erst nach dem 31.12.2001, die die Anwendbarkeit der sog. gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise des § 6b EStG zur Folge habe, habe das FG nicht geprüft, da es die Klage zu Unrecht bereits als unzulässig abgewiesen habe.

13 Das FG hätte diese Frage aber prüfen müssen. Denn die Entscheidung über die (Nicht-)Gewährung des Abzugs des in eine Rücklage im veräußernden Betrieb eingestellten Gewinns von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts im reinvestierenden Betrieb entfalte nach § 182 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) Bindungswirkung für die Frage, ob die Rücklage im veräußernden Betrieb erfolgsneutral oder erfolgswirksam aufzulösen sei. Insoweit sei der Gewinnfeststellungsbescheid für den reinvestierenden Betrieb Grundlagenbescheid für den Bescheid betreffend den veräußernden Betrieb. Denn nur der Bescheid für den reinvestierenden Betrieb enthalte eine Entscheidung darüber, welche Wirtschaftsgüter wegen übertragener stiller Reserven niedriger bewertet würden. Für den Kläger werde dies in der negativen Ergänzungsbilanz bei der S-KG in Höhe von 4.990,80 € ausgewiesen.

14 Demgegenüber sei dem Einkommensteuerbescheid des FA S als dem für den veräußernden Betrieb zuständigen Finanzamt weder in seinem Verfügungssatz noch in seiner Begründung zu entnehmen, in welcher Höhe eine Anrechnung des in die Rücklage eingestellten Gewinns auf Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts der S-KG erfolge.

15 Abgesehen davon habe der Kläger sich darauf verlassen, dass das FG die Klage als zulässig behandeln werde. Noch im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes habe das FG eine Prüfung in der Sache vorgenommen und seinen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) als unbegründet abgelehnt.

16 Der Kläger beantragt,
den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2006 der S-KG vom 30.03.2012 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 30.09.2013 und des Urteils des FG vom 25.07.2017 - 5 K 3197/13 insoweit abzuändern, als der Gewinn aus der Ergänzungsbilanz des Klägers um 4.990,80 € erhöht wird.

17 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

18 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten, nachdem der Senat mit Beschluss vom 02.07.2020 - IV R 7/19 (BFHE 270, 391) dazu aufgefordert hatte.

19 Es hat ausgeführt, der Feststellungsbescheid der Mitunternehmerschaft des reinvestierenden Betriebs stelle keinen Grundlagenbescheid für die Ausbuchung der Rücklage beim veräußernden Betrieb dar. Bei einem Feststellungsbescheid nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO beschränke sich die Bindungswirkung auf die von den Feststellungsbeteiligten gemeinschaftlich erzielten Einkünfte. Hierzu zählten nicht Sachverhalte der persönlichen Einkunftserzielung wie die Bildung und Auflösung einer Rücklage nach § 6b EStG.

20 Demgegenüber stelle der Bescheid für den veräußernden Betrieb im Jahr der Auflösung der Rücklage einen Grundlagenbescheid und der Feststellungsbescheid des reinvestierenden Betriebs für das Wirtschaftsjahr, in dem es zum Abzug des Gewinns von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts komme, insoweit einen Folgebescheid dar. Denn von den beiden eingebundenen Finanzämtern sei das für den veräußernden Betrieb zuständige Finanzamt sachnäher, da das Bilanzierungswahlrecht für die Bildung und Auflösung der Rücklage durch entsprechenden Bilanzansatz im veräußernden Betrieb auszuüben sei. Müssten die mit Bildung und Auflösung der Rücklage im Zusammenhang stehenden Rechtsfragen eigenständig durch das für den Reinvestitionsbetrieb zuständige Finanzamt geklärt werden, müsste der Steuerpflichtige ggf. parallele Verfahren mit der Gefahr divergierender Entscheidungen führen. In § 6b EStG als gesetzlicher Grundlage sei dieses Stufenverhältnis auch ausreichend zum Ausdruck gebracht worden.

Entscheidungsgründe

II.

21 Die Revision ist als unbegründet zurückzuweisen, denn die Klageabweisung durch das FG erweist sich im Ergebnis als zutreffend (§ 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Gegenstand des Verfahrens ist die Feststellung eines Ergänzungsbilanzgewinns des Klägers (dazu unter 1.). Das FG hätte die Klage nicht als unzulässig abweisen dürfen, denn der Kläger war klagebefugt (dazu unter 2.). Da eine Rechtsverletzung für den Kläger im vorliegenden Verfahren jedoch ausgeschlossen ist, war die Revision mit der Maßgabe als unbegründet zurückzuweisen, dass die Klage unbegründet ist (dazu unter 3.).

22 1. Gegenstand des Verfahrens ist die Feststellung eines Ergänzungsbilanzgewinns. Das FA hatte zunächst --erklärungsgemäß-- einen Ergänzungsbilanzgewinn des Klägers in Höhe von 4.990,80 € festgestellt, der auf Abschreibungen in einer negativen Ergänzungsbilanz des Klägers beruhte. Im angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheid hatte das FA diesen Ergänzungsbilanzgewinn nicht mehr berücksichtigt.

23 a) Nach ständiger BFH-Rechtsprechung kann ein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 179, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen können. Solche selbständigen Regelungen (Feststellungen) sind z.B. die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft und wer an ihr beteiligt ist, die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer und die Höhe eines Sonderbetriebsgewinns bzw. einer Sondervergütung. Keine selbständige Feststellung ist hingegen der sich aus den einzelnen Feststellungen ergebende Gesamtgewinn, der lediglich eine Rechengröße darstellt (z.B. BFH-Urteil vom 17.12.2020 - IV R 14/20 (IV R 42/16), Rz 26).

24 b) Auch der Gewinn oder Verlust aus der (teilweisen) Auflösung von Korrekturposten in einer Ergänzungsbilanz, der mitunternehmerbezogen den laufenden Gesamthandsgewinn berichtigt, stellt eine selbständige Besteuerungsgrundlage dar, die nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert festzustellen und selbständig anfechtbar ist (noch offengelassen in den BFH-Urteilen vom 03.09.2020 - IV R 29/19, Rz 36, und vom 17.12.2020 - IV R 14/20 (IV R 42/16), Rz 28).

25 aa) Ist der Gewinn aus der Auflösung von Korrekturposten in einer Ergänzungsbilanz Teil eines Gewinns aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils i.S. des § 16 Abs. 1 EStG, teilt er als (unselbständiger) Teil eines solchen Veräußerungsgewinns dessen verfahrensrechtliche Einordnung als selbständige Besteuerungsgrundlage, die gesondert festzustellen ist (BFH-Urteil vom 03.09.2020 - IV R 29/19, Rz 36).

26 bb) Betrifft der Ergänzungsbilanzgewinn hingegen den laufenden Gewinn der Gesamthand, so ist er durch eine gegenüber dem laufenden Gesamthandsgewinn selbständige Feststellung zu erfassen. Denn auch wenn er einen Korrekturposten darstellt, der auf die Gesamthandsbilanz bezogen ist (z.B. BFH-Urteile vom 20.11.2014 - IV R 1/11, BFHE 248, 28, BStBl II 2017, 34, Rz 17, und vom 22.10.2015 - IV R 37/13, BFHE 252, 68, BStBl II 2016, 919, Rz 32), bildet diese Korrektur von Wertansätzen in der Gesamthandsbilanz doch die individuellen steuerrechtlichen Verhältnisse des betroffenen Mitunternehmers ab (vgl. BFH-Urteil in BFHE 248, 28, BStBl II 2017, 34, Rz 19). Eine Veränderung des Ergänzungsbilanzgewinns eines Mitunternehmers bewirkt deshalb --anders als etwa die Verteilung des Gesamthandsgewinns auf die verschiedenen Feststellungsbeteiligten-- keine notwendige Veränderung der Vermögenszuordnung für andere Feststellungsbeteiligte, sondern ist alleine auf den Mitunternehmer bezogen, für den die Ergänzungsbilanz aufgestellt worden ist.

27 2. Die Klage ist zulässig. Entgegen der Auffassung des FG war der Kläger klagebefugt.

28 a) Im Streitfall steht die Feststellung eines Ergänzungsbilanzgewinns des Klägers im Streit. Da dieser Streit allein auf Gründen beruht, die den Kläger als den einzelnen Mitunternehmer betreffen, ist ausnahmsweise (auch) der Kläger selbst klagebefugt.

29 aa) Gegen Gewinnfeststellungsbescheide sind zur Klage befugt nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO zunächst der zur Vertretung berufene Geschäftsführer oder in dessen Ermangelung der Klagebevollmächtigte nach § 48 Abs. 2 FGO. Den Gesellschaftern steht daneben nur in den Fällen des § 48 Abs. 1 Nrn. 2 bis 5 FGO ein eigenes Klagerecht gegen solche Feststellungsbescheide zu.

30 § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO ermächtigt danach einen Gesellschafter zur eigenen Klageerhebung, soweit es sich um eine

Frage handelt, die diesen Gesellschafter persönlich angeht. Nicht ausreichend ist hierfür, dass die festgestellten Besteuerungsgrundlagen Bedeutung für die Besteuerung des Gesellschafters haben. Kennzeichnend für die persönlichen Streitfragen i.S. von § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO ist vielmehr, dass sie nicht dem Bereich der gemeinschaftlichen Einkunftserzielung, sondern der eigenen Sphäre des Gesellschafters zugeordnet sind (z.B. BFH-Urteil vom 23.01.2020 - IV R 48/16, Rz 21 f., beispielhaft zu Sonderbetriebseinnahmen, m.w.N.).

31 Dementsprechend ist der einzelne Mitunternehmer hinsichtlich der Feststellung eines Ergänzungsbilanzgewinns nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO nur klagebefugt, wenn der Streit über den festgestellten Ergänzungsbilanzgewinn allein auf Gründen beruht, die der eigenen Sphäre des Mitunternehmers zugeordnet sind, und nicht bereits dann, wenn eine die Höhe des Gesamthandsvermögens betreffende Frage streitig ist, die sich zwangsläufig auch auf den Ergänzungsbilanzgewinn des einzelnen Mitunternehmers auswirkt.

32 bb) Danach war der Kläger nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO zur Klage gegen die (geänderte) Feststellung des Ergänzungsbilanzgewinns befugt. Denn im Streit steht nicht lediglich eine die Höhe des Gesamthandsvermögens betreffende Frage, die sich zwangsläufig auch auf den Ergänzungsbilanzgewinn des einzelnen Mitunternehmers auswirkt. Ob für den Kläger ein Betrag von 4.990,80 € aufgrund von Abschreibungen in einer negativen Ergänzungsbilanz als Ergänzungsbilanzgewinn zu erfassen ist, hängt vielmehr von der Entscheidung der zwischen den Beteiligten streitigen Frage ab, ob der Kläger den Gewinn aus einer in seinem Einzelunternehmen gebildeten § 6b EStG-Rücklage von den Anschaffungskosten für Wirtschaftsgüter der S-KG abziehen konnte, und beruht damit auf Gründen, die nicht die Gesamthand betreffen, sondern die allein seiner eigenen Sphäre zugeordnet sind.

33 b) Entgegen der Auffassung des FG fehlt es auch nicht an der für die Klagebefugnis erforderlichen Geltendmachung einer Rechtsverletzung. Insoweit reicht für die Zulässigkeit der Klage die Möglichkeit einer Rechtsverletzung aus. Der Kläger zeigt eine solche mögliche Rechtsverletzung auf.

34 aa) Nach § 40 Abs. 2 FGO ist eine Klage, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt oder durch die Ablehnung oder Unterlassung eines Verwaltungsakts oder einer anderen Leistung in seinen Rechten verletzt zu sein. Die Voraussetzungen dieser Vorschrift sind bereits erfüllt, wenn das Klagevorbringen es als zumindest möglich erscheinen lässt, dass die angefochtene Entscheidung eigene Rechte des Klägers verletzt (z.B. BFH-Urteile vom 07.02.2013 - IV R 33/12, Rz 14, und vom 11.02.2021 - VI R 37/18, Rz 20). Verneint das FG zu Unrecht die Zulässigkeit der Klage und entscheidet nicht in der Sache, sondern erlässt nur ein Prozessurteil, so verletzt es auch den Anspruch des Klägers auf rechtliches Gehör nach Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG), § 96 Abs. 2 FGO (z.B. BFH-Urteile vom 25.09.2013 - VIII R 17/11, Rz 30, und vom 22.06.2016 - V R 49/15, Rz 21).

35 bb) Keine Rechtsverletzung macht ein Kläger regelmäßig dann geltend, wenn er sich dagegen wendet, dass eine gegen ihn festgesetzte Steuer oder für ihn festgestellte Einkünfte zu niedrig seien. Eine Rechtsverletzung kann aber dann vorliegen, wenn ein Zusammenhang zwischen der angegriffenen --unmittelbar-- begünstigenden Steuerfestsetzung oder Einkünftefeststellung und einem den Kläger --mittelbar-- benachteiligenden anderen Verwaltungsakt besteht.

36 So ist ein Steuerpflichtiger durch einen zu niedrigen Gewinnanteil in einer Gewinnfeststellung dann in seinen Rechten verletzt, wenn sich dies in späteren Veranlagungszeiträumen zu seinen Ungunsten auswirken kann oder wenn die Feststellung eines zu niedrigen Gewinns Folge eines Bilanzansatzes ist, der sich in vorhergehenden Veranlagungszeiträumen bereits zulasten des Steuerpflichtigen ausgewirkt hat (vgl. BFH-Beschluss vom 09.09.2005 - IV B 6/04, BFH/NV 2006, 22, unter 1.a [Rz 10]; BFH-Urteile vom 24.10.2006 - I R 2/06, BFHE 215, 230, BStBl II 2007, 469, unter II.1. [Rz 12], und vom 05.06.2014 - IV R 26/11, BFHE 246, 160, BStBl II 2014, 886, Rz 20).

37 cc) Der Kläger zeigt vorliegend einen solchen Zusammenhang zwischen dem angegriffenen, unmittelbar begünstigenden Gewinnfeststellungsbescheid und einer mittelbaren Benachteiligung durch einen anderen Verwaltungsakt auf und macht somit eine Rechtsverletzung geltend.

38 (1) Für die Entscheidung des Streitfalls ist von Bedeutung, in welchem Festsetzungs- bzw. Feststellungsverfahren darüber zu befinden ist, ob und ggf. in welcher Höhe die Voraussetzungen für die Bildung einer Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG erfüllt sind und ob und ggf. in welchem Umfang und auf welche Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens einer Mitunternehmerschaft, an der der Veräußerer beteiligt ist, der in die Rücklage eingestellte Gewinn übertragen werden konnte.

39 (a) Nach § 6b Abs. 1 EStG können Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden u.a. auf Anschaffungskosten

von Grund und Boden sowie Gebäuden, die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder im vorangegangenen Jahr angeschafft oder hergestellt worden sind, übertragen werden. Soweit eine Übertragung nicht vorgenommen wird, kann nach § 6b Abs. 3 EStG im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden. Bis zur Höhe der Rücklage können sodann die Anschaffungs- und Herstellungskosten nach § 6b EStG begünstigter Wirtschaftsgüter, die in den folgenden vier Jahren angeschafft oder hergestellt werden, im Wirtschaftsjahr ihrer Anschaffung oder Herstellung gekürzt werden. In Höhe des Kürzungsbetrags ist die Rücklage aufzulösen. Ist eine Rücklage noch am Schluss der grundsätzlich vierjährigen Investitionsfrist vorhanden, so wird sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufgelöst (§ 6b Abs. 3 Satz 5 Halbsatz 1 EStG); ist keine Kürzung wegen vorgenommener Investitionen erfolgt, so ist der Gewinn in dem Jahr der Auflösung der Rücklage für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 Prozent des aufgelösten Rücklagebetrags zu erhöhen (§ 6b Abs. 7 EStG).

40 (b) § 6b EStG erlaubt wegen der --bis zum 31.12.1998 und ab dem 01.01.2002 wieder geltenden (dazu BFH-Urteil vom 09.09.2010 - IV R 22/07, m.w.N.)-- gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise dieser Steuervergünstigung auch den Abzug eines dem Gesellschafter zuzurechnenden Veräußerungsgewinns nicht nur betriebsbezogen, sondern auch von Anschaffungs- und Herstellungskosten bestimmter Wirtschaftsgüter eines Einzel- oder Sonderbetriebsvermögens des Gesellschafters sowie in Höhe des auf den Gesellschafter entfallenden ideellen Anteils von Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens einer Personengesellschaft, an der der Gesellschafter als Mitunternehmer beteiligt ist (vgl. BFH-Urteile vom 10.07.1980 - IV R 136/77, BFHE 131, 313, BStBl II 1981, 84, unter 2.2.b [Rz 47]; vom 19.12.2012 - IV R 41/09, BFHE 240, 73, BStBl II 2013, 313, Rz 31; vom 09.11.2017 - IV R 19/14, BFHE 260, 121, BStBl II 2018, 575, Rz 27, und vom 22.11.2018 - VI R 50/16, BFHE 263, 44, BStBl II 2019, 313, Rz 22). Demgegenüber war eine rechtsträgerübergreifende Übertragung unter Geltung der betriebsbezogenen Betrachtungsweise in der Zeit vom 01.01.1999 bis zum 31.12.2001 nicht zulässig. Die gesellschafterbezogene Betrachtungsweise findet (wieder) Anwendung auf Veräußerungen, die nach dem 31.12.2001 vorgenommen werden (vgl. § 52 Abs. 18a EStG i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes vom 20.12.2001, BGBl I 2001, 3858).

41 (2) Im Streitfall stellt sich materiell-rechtlich die Frage, ob die betriebsbezogene oder die gesellschafterbezogene Betrachtungsweise anzuwenden ist. Das hängt davon ab, ob die Veräußerung von Grundbesitz im Einzelunternehmen des Klägers noch im Jahr 2001 oder erst nach dem 31.12.2001 erfolgt ist. Ist sie noch im Jahr 2001 erfolgt, konnte der Kläger den Gewinn aus der Reinvestitionsrücklage nicht bei den Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern der S-KG in Abzug bringen; ist sie hingegen, wie von ihm behauptet, erst nach dem 31.12.2001 erfolgt, war der von ihm begehrte Abzug möglich.

42 Verfahrensrechtlich ist für die Entscheidung des Streitfalls von Bedeutung, ob diese Frage im Festsetzungs- bzw. Feststellungsverfahren des veräußernden Betriebs oder in dem des reinvestierenden Betriebs zu entscheiden ist.

43 Nach dem Vorbringen des Klägers stellt der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid für die S-KG einen Grundlagenbescheid für die Veranlagung des Klägers zur Einkommensteuer dar. In dem Gewinnfeststellungsbescheid werde verbindlich darüber entschieden, ob der im Einzelunternehmen des Klägers in eine Reinvestitionsrücklage eingestellte Gewinn von seinen Anschaffungskosten für anteilige Wirtschaftsgüter der S-KG abgezogen werden könne. Dies setze voraus, dass im Betrieb der S-KG als dem reinvestierenden Betrieb ein geeignetes Reinvestitionsgut vorhanden sei. Dies wiederum beinhalte auch die Prüfung, ob auf den Streitfall die gesellschafterbezogene oder aber die betriebsbezogene Betrachtung zur Anwendung komme. Damit entfalte die (Nicht-)Gewährung des Abzugs im Reinvestitionsbetrieb nach § 182 Abs. 1 AO Bindungswirkung für die Frage, ob die Rücklage im Einzelunternehmen erfolgsneutral oder erfolgswirksam aufzulösen sei. Der im Streitfall begehrte und zu einer Gewinnerhöhung führende Abzug im Gewinnfeststellungsbescheid der S-KG wirke sich aufgrund der Bindungswirkung für die Veranlagung des Klägers für sein Einzelunternehmen begünstigend aus, da für dieses dann eine erfolgsneutrale Auflösung der Rücklage zugrunde zu legen sei.

44 (3) Es genügt für die Annahme einer möglichen Rechtsverletzung, dass die von dem Kläger vorgetragene rechtliche Verknüpfung zwischen dem angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid und dem Steuerbescheid für das Einzelunternehmen des Klägers auf Grundlage des geltenden Steuerrechts bestehen könnte. Ob sie tatsächlich gegeben ist, ist eine Frage der Begründetheit.

45 Träfe die vom Kläger vorgetragene rechtliche Verknüpfung zu, hätte der Kläger auch keine andere rechtliche Möglichkeit, den Eintritt der begünstigenden Folge bei der Besteuerung seines Einzelunternehmens herbeizuführen, als durch Anfechtung des ihn begünstigenden Gewinnfeststellungsbescheids. Denn nach § 351 Abs. 2 AO, § 42 FGO

wäre er im Besteuerungsverfahren seines Einzelunternehmens mit Einwendungen ausgeschlossen, die dem Verfahren zum Erlass des Grundlagenbescheids zuzuordnen wären. Auf solche Einwendungen gestützte Rechtsbehelfe des Klägers in dem Besteuerungsverfahren des Einzelunternehmens wären bereits deshalb unbegründet (ständige Rechtsprechung des BFH, z.B. Urteile vom 01.07.2010 - IV R 100/06, Rz 59; vom 05.11.2015 - III R 12/13, BFHE 252, 304, BStBl II 2016, 420, Rz 68, und vom 27.06.2018 - I R 13/16, BFHE 262, 340, BStBl II 2019, 632, Rz 20).

46 Entgegen der Auffassung des FG war der Kläger danach klagebefugt und die Klage zulässig.

47 3. Die Revision ist gleichwohl unbegründet und war daher zurückzuweisen. Zwar hat das FG die Klage, wie ausgeführt, zu Unrecht als unzulässig abgewiesen. Dies führt im Streitfall aber nicht zur Aufhebung des Urteils, da sich die FG-Entscheidung im Ergebnis als richtig erweist. Denn eine Rechtsverletzung des Klägers ist im Streitfall ausgeschlossen. Die Revision war deshalb gemäß § 126 Abs. 4 FGO mit der Maßgabe zurückzuweisen, dass die Klage nicht als unzulässig, sondern als unbegründet abzuweisen ist.

48 a) Eine erfolgreiche Anfechtungsklage setzt das Vorliegen einer Rechtsverletzung voraus.

49 Eine Anfechtungsklage kann nur dann erfolgreich sein und zur Aufhebung oder Änderung eines angefochtenen Verwaltungsakts führen, wenn dieser nicht nur rechtswidrig ist, sondern der Kläger dadurch auch in seinen Rechten verletzt ist (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Fehlt es an der Verletzung eines subjektiven Rechts, ist die Klage als unbegründet abzuweisen. Es kann dann offenbleiben, ob der angefochtene Verwaltungsakt objektiv rechtswidrig ist. Ebenso kann dann offenbleiben, ob er nichtig ist.

50 b) Die geänderte Feststellung des Ergänzungsbilanzgewinns verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten.

51 In dem angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheid der S-KG wurde der Ergänzungsbilanzgewinn des Klägers niedriger festgestellt und damit zu seinen Gunsten geändert. Eine Rechtsverletzung des Klägers kann danach nur vorliegen, wenn dem Gewinnfeststellungsbescheid für die S-KG hinsichtlich der Frage, ob der Gewinn aus der im Einzelunternehmen gebildeten Reinvestitionsrücklage von Anschaffungskosten des Klägers für den Erwerb anteiliger Wirtschaftsgüter der S-KG abgezogen werden kann, Bindungswirkung für die Besteuerung der Einkünfte des Klägers aus dem veräußernden Betrieb zukommt, und wenn von dieser Bindungswirkung auch die Frage erfasst wird, ob im Streitfall die gesellschafterbezogene oder die betriebsbezogene Fassung des § 6b EStG anzuwenden ist. Das setzt voraus, dass es sich bei dem angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheid insoweit um einen Grundlagenbescheid handelt oder ihm sonst insoweit eine materielle Bindungswirkung zukommt. Das ist jedoch --entgegen der Auffassung des Klägers-- nicht der Fall.

52 aa) Ein Grundlagenbescheid liegt nach der Definition in § 171 Abs. 10 Satz 1 AO vor, wenn für die Festsetzung einer Steuer ein Feststellungsbescheid, ein Steuermessbescheid oder ein anderer Verwaltungsakt bindend ist. Nach § 179 Abs. 1 AO werden Besteuerungsgrundlagen nur dann durch Feststellungsbescheid gesondert festgestellt, wenn dies in der Abgabenordnung oder sonst in den Steuergesetzen bestimmt ist.

53 Das aus dem Rechtsstaatsgebot (Art. 20 Abs. 3 GG) folgende Gebot der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verlangt für die Vornahme solcher abgestufter (mehrstufiger) Steuerverwaltungsverfahren eine gesetzgeberische Verfahrensentscheidung. Die unverzichtbare Rechtsgrundlage kann nicht durch allgemeine Zweckmäßigkeitserwägungen oder vergleichbare sinnvolle Überlegungen ersetzt werden (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 11.04.2005 - GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679, unter C.4.a [Rz 37], m.w.N.; BFH-Urteil vom 20.06.2017 - X R 26/15, BFHE 259, 251, BStBl II 2018, 58, Rz 24 f.). Darüber hinaus gebietet es die in Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG verbürgte Garantie eines effektiven Rechtsschutzes, dass die Gerichte angefochtene Verwaltungsakte grundsätzlich in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht vollständig nachprüfen. Verfahrensstufungen mit bindenden Vorentscheidungen, die durch den Angriff gegen die Endentscheidung nicht mehr oder nur noch eingeschränkt einer gerichtlichen Prüfung zugeführt werden können, sind nur zulässig, wenn die Bindung einer Behörde an vorangehende Feststellungen oder Entscheidungen einer anderen Behörde hinreichend klar aus einer gesetzlichen Bestimmung folgt, wenn gegen die mit Bindungswirkung ausgestattete Teil- oder Vorentscheidung ihrerseits effektiver Rechtsschutz zur Verfügung steht und wenn die Aufspaltung des Rechtsschutzes mit einer etwaigen Anfechtungslast gegenüber der Vorentscheidung für den Bürger klar erkennbar und nicht mit unzumutbaren Risiken und Lasten verbunden ist (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 31.05.2011 - 1 BvR 857/07, BVerfGE 129, 1, Rz 68, 102; zum Erfordernis einer gesetzlichen Grundlage für die Annahme eines Grundlagenbescheids zuletzt auch BFH-Urteil vom 08.09.2020 - X R 2/19, BFHE 271, 105, Rz 27).

54 bb) Nach Ansicht des Senats bestehen erhebliche Zweifel daran, ob aus § 6b EStG eine solche Befugnis zu gestuften Verwaltungsverfahren abgeleitet werden kann. Zwar kann der Norm entnommen werden, dass das Bilanzierungswahlrecht für die Bildung und Auflösung einer § 6b EStG-Rücklage immer durch entsprechenden Bilanzansatz im veräußernden Betrieb auszuüben ist, auch wenn die stillen Reserven aus der Rücklage auf Wirtschaftsgüter eines anderen Betriebs des Steuerpflichtigen übertragen werden sollen (z.B. BFH-Urteil in BFHE 240, 73, BStBl II 2013, 313, Rz 34 ff.). Ebenso kann der Norm entnommen werden, dass der reinvestierende Betrieb darüber entscheidet, ob und in welchem Umfang er bei Ansatz seiner Wirtschaftsgüter stille Reserven aus einer im veräußernden Betrieb gebildeten Reinvestitionsrücklage zum Abzug bringt. Einem Abzug kann danach etwa entgegenstehen, dass die Beteiligungsverhältnisse des Übertragenden an dem veräußernden Betrieb nicht denen am reinvestierenden Betrieb entsprechen und deshalb eine (vollständige) Übertragung nicht zulassen (zu solchen Konstellationen aus Sicht der Besteuerung des veräußernden Betriebs z.B. BFH-Urteile vom 12.07.1990 - IV R 44/89, BFH/NV 1991, 599, und in BFHE 263, 44, BStBl II 2019, 313; BFH-Beschluss in BFH/NV 2006, 22).

55 Aus dem notwendigen Zusammenspiel bilanzsteuerrechtlicher Entscheidungen verschiedener Betriebsinhaber ergibt sich indes noch keine Grundlage dafür, dass das für den jeweiligen Betrieb zuständige Finanzamt das Vorliegen der Voraussetzungen für diese Fragen allein und mit Bindungswirkung für das jeweils andere Finanzamt prüft. Lediglich vorhandene Sachnähe und Zweckmäßigkeit genügen nach den vorgenannten Maßstäben hierfür nicht.

56 cc) Letztlich kann im Streitfall jedoch offenbleiben, ob und ggf. in welchem Verhältnis im Rahmen des § 6b EStG von einem gestuften Verwaltungsverfahren ausgegangen werden kann. Eine Rechtsverletzung des Klägers für das vorliegende Verfahren liegt in jedem Fall nicht vor.

57 (1) Ist kein gestuftes Verfahren anzuwenden, sind die Voraussetzungen des § 6b EStG für einen Abzug des in eine Rücklage im Einzelunternehmen des Klägers eingestellten Gewinns von den Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts der S-KG (auch) von dem für das Besteuerungsverfahren der S-KG zuständigen Finanzamt eigenständig zu prüfen. Dementsprechend hätte auch das FG im Streitfall das Vorliegen der Voraussetzungen in vollem Umfang zu prüfen. Der Ausgang dieses die S-KG betreffenden Verfahrens hätte allerdings keine Bindungswirkung für das Besteuerungsverfahren des veräußernden Betriebs, hier also für die Veranlagung des Klägers zur Einkommensteuer. Der Kläger könnte daher im vorliegenden Verfahren nur eine Verschlechterung seiner Rechtsposition erreichen, ohne dass dies zu einer Verbesserung seiner Rechtsstellung im Besteuerungsverfahren seines Einzelunternehmens führen könnte. Eine Rechtsverletzung des Klägers durch die Feststellung eines seiner Ansicht nach zu niedrigen Ergänzungsbilanzgewinns im Gewinnfeststellungsbescheid der S-KG wäre also ausgeschlossen.

58 (2) Träfe die Ansicht des FA und des BMF zu und wäre --mit Bindungswirkung für die Besteuerung des reinvestierenden Betriebs-- alleine im Besteuerungsverfahren für den veräußernden Betrieb über die Übertragbarkeit der stillen Reserven zu entscheiden, so könnte der Kläger im Klageverfahren gegen den Gewinnfeststellungsbescheid der S-KG mangels Bindungswirkung dieses Bescheids für die Besteuerung seines Einzelunternehmens ebenfalls keine Verbesserung seiner Rechte erreichen. Allein die Feststellung eines seiner Ansicht nach zu niedrigen Ergänzungsbilanzgewinns verletzte ihn nicht in seinen Rechten.

59 (3) Aber auch nach der von dem Kläger angenommenen Rechtslage kann er vorliegend keine Verbesserung seiner Rechtsposition erreichen.

60 Der Kläger behauptet selbst nicht, dass im Gewinnfeststellungsverfahren der S-KG als dem reinvestierenden Betrieb mit bindender Wirkung auch über die Zulässigkeit der Bildung einer Reinvestitionsrücklage in seinem Einzelunternehmen als dem veräußernden Betrieb zu entscheiden sei. Er sieht in dem Gewinnfeststellungsbescheid für den reinvestierenden Betrieb lediglich insoweit einen Grundlagenbescheid für das Besteuerungsverfahren des veräußernden Betriebs, als im Besteuerungsverfahren für den reinvestierenden Betrieb mit bindender Wirkung "über den Umfang der Übertragungsmöglichkeit" entschieden werde, und beruft sich insoweit auf das BFH-Urteil in BFH/NV 1991, 599 und auf den BFH-Beschluss in BFH/NV 2006, 22. Dabei schließt seiner Ansicht nach die Frage, ob im Einzelfall die gesellschafterbezogene Fassung oder die betriebsbezogene Fassung des § 6b EStG zur Anwendung kommt, auch den Umfang der Übertragungsmöglichkeit mit ein, denn von der Beantwortung der Frage hänge ab, ob überhaupt eine rechtsträgerübergreifende Übertragung möglich sei.

61 Dem kann sich der Senat nicht anschließen. Ob die Veräußerung des Grundbesitzes im Einzelunternehmen des Klägers bis zum 31.12.2001 oder erst danach erfolgte, wovon die anzuwendende Fassung des § 6b EStG abhängt, entscheidet sich allein auf Grundlage von Vorgängen im Bereich seines Einzelunternehmens und damit des

veräußernden Betriebs. Es geht um die Frage, in welchem Jahr der Gewinn aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts durch den veräußernden Betrieb entsteht und deshalb ggf. nach § 6b Abs. 3 EStG auch gesellschafterbezogen übertragen werden kann. Diese Frage betrifft allein den veräußernden Betrieb und ist abschließend von dem für dessen Besteuerung zuständigen Finanzamt zu entscheiden. Es geht nicht um die Frage, ob in dem Umfang, in dem der Übertragende im reinvestierenden Betrieb einen Abzug vornehmen will, dort überhaupt auf ihn entfallende Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorliegen. Insoweit unterscheidet sich der Streitfall von den Sachverhalten, die den von dem Kläger zitierten Entscheidungen in BFH/NV 1991, 599 und in BFH/NV 2006, 22 zugrunde lagen, und in denen dem Bescheid für den reinvestierenden Betrieb in gewissem Umfang Grundlagenfunktion für die Besteuerung des veräußernden Betriebs zugesprochen wurde.

62 Dahinstehen kann daher, ob an dieser Rechtsprechung angesichts der oben genannten Zweifel (s. oben II.3.b bb) überhaupt festgehalten werden könnte. Denn selbst wenn danach dem Bescheid für den reinvestierenden Betrieb hinsichtlich des "Umfangs der Übertragungsmöglichkeit" Bindungswirkung für das Besteuerungsverfahren des veräußernden Betriebs zukommen sollte, wäre jedenfalls die streitentscheidende Frage, ob die Veräußerung des Grundbesitzes des Klägers in seinem Einzelunternehmen bis zum 31.12.2001 oder erst danach erfolgt ist, nicht im Besteuerungsverfahren der S-KG als dem reinvestierenden Betrieb zu entscheiden. Dementsprechend wäre der Kläger auch in diesem Fall durch die seiner Ansicht nach zu niedrige Feststellung eines Ergänzungsbilanzgewinns nicht in seinen Rechten verletzt.

63 c) Entgegen der Ansicht des Klägers kann der Grundsatz von Treu und Glauben an dem Entscheidungsergebnis nichts ändern. Ohne Erfolg beruft sich der Kläger insoweit auf das BFH-Urteil vom 19.01.1989 - IV R 2/87 (BFHE 155, 491, BStBl II 1989, 393, unter 4.c [Rz 22]). Danach kann einem Finanzamt die Anpassung eines Folgebescheids an den Grundlagenbescheid nach Treu und Glauben versagt sein, wenn das Finanzamt durch sein Verhalten im Folgebescheidsverfahren den Steuerpflichtigen davon abgehalten hat, den Grundlagenbescheid anzufechten. Es ist jedoch nicht ersichtlich, dass sich das FA in dieser Weise treuwidrig dem Kläger gegenüber verhalten und ihn von einer Anfechtungsklage gegen die Einspruchsentscheidung des FA S abgehalten hat.

64 Der Kläger verweist auch ohne Erfolg darauf, er habe darauf vertraut, dass das FG die Klage für zulässig erachte, da das FG im Rahmen der Entscheidung über die (als unbegründet abgelehnte) AdV noch von der Zulässigkeit der Klage ausgegangen sei. Aus der geänderten Rechtsansicht des FG im angegriffenen Urteil gegenüber seiner Entscheidung im vorangegangenen Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes kann kein dem FA zurechenbarer Verstoß gegen Treu und Glauben abgeleitet werden. Im Übrigen könnte aus einem Vertrauen im Hinblick auf die Zulässigkeit der Klage kein dahingehendes Vertrauen abgeleitet werden, dass der Rechtsauffassung des Klägers in der Sache zu folgen sei.

65 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2, § 139 Abs. 4 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de