

## Urteil vom 11. November 2014, VIII R 37/11

**Klagebefugnis gegen einen Feststellungsbescheid - Klagebefugnis bei Streit um das Vorliegen eines positiven oder negativen Feststellungsbescheids - Auslegung eines einen anteiligen Gewinn von 0 € feststellenden Bescheids**

BFH VIII. Senat

FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 3, AO § 179 Abs 1, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, AO § 181 Abs 1 S 1

vorgehend FG Münster, 14. Juli 2011, Az: 14 K 4444/09 F

### Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 15. Juli 2011 14 K 4444/09 F aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

### Tatbestand

- 1** I. An der Klägerin und Revisionsbeklagten zu 1. (Klägerin), einer GbR, waren die Kläger und Revisionsbeklagten zu 2. und 3. (Kläger) seit ihrer Gründung im Jahr 1995 zu je 1/2 beteiligt. Gesellschaftszweck war die Entwicklung, Betreuung und Verwertung von Schutzrechten gemeinsam angemeldeter Erfindungen im Rahmen einer wissenschaftlichen Tätigkeit. Im Gründungsjahr meldete die Klägerin zwei Patente (Verfahren X) beim Europäischen Patentamt an.
- 2** In den beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) eingereichten Erklärungen über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der Jahre 1995 bis 2002 erklärte die Klägerin stets Verluste aus selbständiger Arbeit. Als Betriebseinnahmen wurden lediglich Umsatzsteuererstattungen angegeben.
- 3** Die Verluste beliefen sich auf insgesamt 50.279 € und wurden vom FA erklärungsgemäß festgestellt:

1995 ... DM

1996 ... DM

1997 ... DM

1998 ... DM

1999 ... DM

2000 ... DM

2001 ... DM

2002 ... €

- 5** In der Feststellungserklärung für das Streitjahr 2003 erklärte die Klägerin erneut einen Verlust aus selbständiger Arbeit in Höhe von 6.167 €. Als Einnahmen (1.266 €) wurden nur Umsatzsteuererstattungen sowie Zinserträge

erklärt. Die Betriebsausgaben setzten sich aus Aufwendungen für Patentanwälte (7.076 €), Kontoführungsgebühren (2 €) sowie Sonderbetriebsausgaben in Höhe von 172 € (Kläger zu 2.) und 185 € (Kläger zu 3.) zusammen. Der Verlust wurde in Höhe von 3.077 € dem Kläger zu 2. und in Höhe von 3.090 € dem Kläger zu 3. zugerechnet.

- 6 Mit Schreiben vom 17. Oktober 2006 teilte das FA der Klägerin mit, es sei beabsichtigt, den Verlust aus der Erfindergemeinschaft ab dem Jahr 2003 nicht mehr anzuerkennen, da die Gemeinschaft seit ihrer Gründung im Jahr 1995 nur Verluste erzielt habe. Es fehle an der erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht.
- 7 Mit Schreiben vom 25. Oktober 2006 antwortete die Klägerin, die Tätigkeiten und Aufwendungen der GbR stünden unmittelbar und direkt mit den Arbeitnehmertätigkeiten und Tätigkeiten im Rahmen der freiberuflichen Einzelunternehmen der Kläger in Zusammenhang.
- 8 Am 10. November 2006 erließ das FA einen Bescheid für 2003 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, adressiert an den Kläger zu 2. als Empfangsbevollmächtigten der Klägerin. Die Einkünfte der Klägerin aus selbständiger Arbeit wurden darin mit 0 € festgestellt. Für die Kläger wurden im Rahmen der Verteilung ebenfalls Einkünfte in Höhe von 0 € festgestellt. In den Erläuterungen zum Bescheid war vermerkt, bezüglich der Abweichungen von der Erklärung werde auf das Schreiben vom 17. Oktober 2006 verwiesen. Die Verluste könnten nicht mehr berücksichtigt werden, da die Klägerin eine Gewinnerzielungsabsicht nicht nachgewiesen habe.
- 9 Im hiergegen geführten Einspruchsverfahren verwiesen die Kläger zunächst auf ihr Schreiben vom 25. Oktober 2006.
- 10 Das FA verwies im Rahmen des Einspruchsverfahrens auf die Rechtsprechung zur Gewinnerzielungsabsicht bei Erfindertätigkeit und teilte mit, es gehe davon aus, dass keine Gewinnerzielungsabsicht bestehe und es beabsichtige, eine negative Feststellung zu erlassen.
- 11 Der steuerliche Berater der Klägerin und der Kläger nahm mit Schreiben vom 29. Mai 2008 Stellung und verwies u.a. darauf, dass zur Beurteilung der Frage der Liebhaberei feststehen müsse, dass sich die Erfindung wirtschaftlich nicht nutzen lasse und deswegen ein positiver Totalgewinn ausgeschlossen sei. Zur Entwicklung der patentierten Erfindungen seit dem Jahr 1995 und den Bemühungen um deren Verwertbarkeit durch Suche nach Investoren durch die beiden Kläger wurden im Folgenden umfangreiche Stellungnahmen und Unterlagen eingereicht.
- 12 Mit an den steuerlichen Berater für die Klägerin und die Kläger bekannt gegebener Einspruchsentscheidung vom 5. November 2009 wies das FA die Einsprüche als unbegründet zurück, da die Klägerin ohne Gewinnerzielungsabsicht tätig gewesen sei, so dass die Verluste steuerlich nicht mehr anzuerkennen seien.
- 13 Mit der hiergegen erhobenen Klage begeherten die Klägerin und die Kläger die Anerkennung der Verluste aus der Erfindergemeinschaft und verwiesen zur Begründung u.a. auf den mit dem FA im Einspruchsverfahren geführten Schriftwechsel und wiederholten und vertieften ihr Vorbringen zur historischen Entwicklung der Tätigkeit der Klägerin und der Kläger.
- 14 Mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 289 veröffentlichtem Urteil vom 15. Juli 2011 14 K 4444/09 F gab das Finanzgericht (FG) der Klage statt.
- 15 Das FA habe im Streitfall keinen negativen Feststellungsbescheid über das Nichtbestehen einer Mitunternehmerschaft mangels Gewinnerzielungsabsicht, sondern einen positiven Feststellungsbescheid erlassen, in dem die Einkünfte der Klägerin abweichend von der Feststellungserklärung mit 0 € festgestellt und in dieser Höhe auf die Kläger verteilt worden seien. Damit habe das FA auch das Vorliegen einer einkommensteuerlich relevanten Mitunternehmerschaft --insbesondere das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht-- festgestellt.
- 16 Eine Auslegung als negativer Feststellungsbescheid, wie ihn das FA offenbar habe erlassen wollen, komme nicht in Betracht.
- 17 Die Feststellung, dass eine Mitunternehmerschaft vorliege, sei jedoch in Bestandskraft erwachsen, da die Kläger diese für sie günstige Feststellung nicht angefochten hätten. Ihr Einspruch und ihre Klage hätten sich lediglich gegen die Höhe der Einkünfte gerichtet.
- 18 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 19 Der streitige Feststellungsbescheid sei im Wege der Auslegung als negativer Feststellungsbescheid zu beurteilen.

- 20** Das FA beantragt,  
das Urteil des FG Münster vom 15. Juli 2011 14 K 4444/09 F aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 21** Die Klägerin und die Kläger beantragen,  
die Revision zurückzuweisen.
- 22** Zur Begründung tragen sie vor, bei dem streitigen Bescheid handele es sich um einen positiven Feststellungsbescheid, in dem Einkünfte in Höhe von 0 € festgestellt worden seien.
- 23** Angesichts des eindeutigen Tenors sei der Bescheid auch nicht auslegungsbedürftig. Wenn er auslegungsbedürftig sein sollte, sei er als positiver Feststellungsbescheid auszulegen. Aus der im Verwaltungsverfahren durchgeführten Anhörung zur Liebhaberei habe sich für die Kläger nichts anderes ergeben. Das FA habe dort lediglich seine Absicht bekundet, eine Gewinnerzielungsabsicht künftig zu verneinen. Das FA habe unmittelbar den streitigen Feststellungsbescheid erlassen, was sich aus Sicht der Kläger durchaus so darstellen können, dass das FA nach dem klägerischen Schreiben von seinem Vorgehen Abstand genommen habe. Vor diesem Hintergrund habe sich das Begehren der Kläger im Einspruchs- und Klageverfahren nur darauf beziehen können, den positiven Feststellungsbescheid hinsichtlich der Höhe des festgestellten Gewinns anzufechten. Die übrigen Feststellungen seien in Bestandskraft erwachsen.

## Entscheidungsgründe

- 24** II. Die Revision ist begründet.
- 25** Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 26** 1. Die Klägerin und die Kläger waren zur Erhebung der Klage gegen den Feststellungsbescheid befugt.
- 27** Für die Klägerin folgt dies aus § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO, wonach zur Vertretung berufene Geschäftsführer Klage gegen einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen erheben können. Diese Regelung ist dahin zu verstehen, dass die Personengesellschaft als Prozessstandschafterin für ihre Gesellschafter und ihrerseits vertreten durch ihre(n) Geschäftsführer Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid erheben kann (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27. Mai 2004 IV R 48/02, BFHE 206, 211, BStBl II 2004, 964, m.w.N.).
- 28** Darüber hinaus sind im Streitfall die Kläger auch selbst klagebefugt. Nach ständiger Rechtsprechung sind bei negativen Feststellungsbescheiden alle Gesellschafter ohne die Beschränkung des § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO klagebefugt (vgl. BFH-Urteil vom 4. November 2003 VIII R 38/01, BFH/NV 2004, 1372, m.w.N.). Dies gilt auch dann, wenn wie vorliegend darüber gestritten wird, ob ein negativer oder positiver Feststellungsbescheid vorliegt.
- 29** 2. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass es sich bei dem angefochtenen Feststellungsbescheid um einen positiven Feststellungsbescheid handelt, dessen Feststellungen zum Teil in Bestandskraft erwachsen sind. Der angefochtene Bescheid ist vielmehr als negativer Feststellungsbescheid zu beurteilen.
- 30** Die Auslegung eines Verwaltungsaktes durch das FG ist revisionsrechtlich überprüfbar. Sie ist keine Tat-, sondern eine Rechtsfrage (BFH-Urteile vom 8. November 2005 VIII R 11/02, BFHE 211, 277, BStBl II 2006, 253; vom 12. Juni 1997 I R 72/96, BFHE 183, 30, BStBl II 1997, 660).
- 31** a) Nach § 179 Abs. 1 i.V.m. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) werden einkommensteuerpflichtige Einkünfte gesondert festgestellt, wenn an ihnen mehrere Personen beteiligt und sie diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Ein hiernach erlassener Feststellungsbescheid ist, soweit die dort getroffenen Feststellungen für die Besteuerung eines Beteiligten von Bedeutung sind, für die den Beteiligten betreffenden Steuerbescheide bindend (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO).
- 32** Werden gesondert (und einheitlich) festzustellende Besteuerungsgrundlagen tatsächlich festgestellt, liegt ein positiver Feststellungsbescheid vor.
- 33** Sind die Voraussetzungen für eine beantragte gesonderte und einheitliche Feststellung nicht erfüllt, ist ein negativer Feststellungsbescheid zu erlassen (Ablehnungsbescheid i.S. des § 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 155 Abs. 1

Satz 3 AO).

- 34** Durch einen isolierten negativen Feststellungsbescheid lehnt die Finanzbehörde den Erlass des beantragten positiven Feststellungsbescheids ab und trifft zugleich im Verfügungssatz eine entsprechende negative Feststellung mit --materieller-- Bindungswirkung für einen Folgebescheid. Dies ist z.B. dann der Fall, wenn nach Ansicht der Finanzbehörde keine gemeinschaftliche Einkünfteerzielung stattfindet, weil es an der Gewinnerzielungsabsicht fehlt (vgl. Söhn in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 179 AO Rz 115).
- 35** b) Ein anteiligen Gewinn von 0 € feststellender Bescheid kann im Einzelfall ein positiver oder aber auch ein negativer Gewinnfeststellungsbescheid sein. Der Regelungsgehalt ist im Wege der Auslegung zu ermitteln (BFH-Urteile vom 18. November 1997 VIII R 65/95, BFH/NV 1998, 573; vom 7. Oktober 1986 IX R 16/86, BFH/NV 1987, 141; vom 28. November 1985 IV R 178/83, BFHE 145, 226, BStBl II 1986, 293).
- 36** Auch Verwaltungsakte sind der Auslegung unter Heranziehung des Rechtsgedankens des § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs zugänglich.
- 37** Dabei ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH der objektive Erklärungsinhalt der Regelung maßgeblich, wie ihn der Steuerpflichtige nach den ihm bekannten Umständen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte. Im Zweifelsfalle ist das den Betroffenen weniger belastende Auslegungsergebnis vorzuziehen; denn der Empfänger einer auslegungsbedürftigen Willenserklärung der Verwaltung darf durch etwaige Unklarheiten aus ihrer Sphäre nicht benachteiligt werden. Lässt der Tenor der Verwaltungsentscheidung Raum zu Zweifeln, so sind zum Zwecke der Auslegung auch die Gründe heranzuziehen (BFH-Urteile in BFH/NV 1998, 573; vom 16. Juni 2011 IV R 11/08, BFHE 234, 353, BStBl II 2011, 903).
- 38** c) Zu Unrecht hat das FG den Feststellungsbescheid aufgrund des Tenors, mit dem Einkünfte in Höhe von 0 € festgestellt wurden, und der Tatsache, dass der Feststellungsbescheid seinen Formulierungen und seinem Erscheinungsbild nach einem positiven Feststellungsbescheid entspricht, für eindeutig gehalten und eine Auslegung als negativer Feststellungsbescheid ausgeschlossen. Denn die Feststellung von Einkünften in Höhe von 0 € ist jedenfalls dann nicht eindeutig, wenn diese weder vom Steuerpflichtigen erklärt noch durch seitens des FA vorgenommene Kürzungen der Betriebsausgaben oder Erhöhungen der Einnahmen rechnerisch nachvollzogen werden können.
- 39** d) Nach den oben dargestellten Grundsätzen handelt es sich bei dem streitigen Feststellungsbescheid um einen negativen Feststellungsbescheid.
- 40** Vorliegend hat das FA die Einkünfte der Klägerin aus selbständiger Arbeit mit 0 € festgestellt. Ein derartiger Bescheid kann zwar besagen, dass die Klägerin im Jahr der Feststellung als freiberufliche Mitunternehmerschaft i.S. des § 18 Abs. 4 Satz 2, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG tätig war und sich Betriebseinnahmen und -ausgaben ausgeglichen haben. Durch Feststellung des Bestehens der Mitunternehmerschaft wäre zugleich festgestellt, dass die Klägerin mit der hierfür nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht gehandelt hat. Dann würde es sich um einen positiven Feststellungsbescheid handeln, dessen einzelne Feststellungen (insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft, die Höhe des Gesamtgewinns, des laufenden Gewinns, eines Veräußerungsgewinns oder eines Sondergewinns) auch einzeln in Bestandskraft erwachsen können (vgl. BFH-Urteil vom 1. Juli 2010 IV R 34/07, BFH/NV 2010, 2246).
- 41** Vorliegend beabsichtigte das FA jedoch, einen negativen Feststellungsbescheid zu erlassen, da nach seiner Auffassung die Klägerin mangels Gewinnerzielungsabsicht eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei betrieb. Es hätte zwar zu diesem Zwecke den in der Feststellungserklärung enthaltenen Antrag auf Erlass des Feststellungsbescheids ablehnen sollen (§ 181 Abs. 1 i.V.m. § 155 Abs. 1 Satz 3 AO). Durch diesen Bescheid wäre mit verbindlicher Wirkung für die Folgebescheide festgestellt worden, dass die Klägerin aus dem Rechtsverhältnis keine gemeinschaftlichen Einkünfte erzielt haben (Vorlagebeschluss des BFH vom 17. Januar 1985 IV B 65/84, BFHE 143, 10, BStBl II 1985, 299; BFH-Urteil in BFHE 145, 226, BStBl II 1986, 293).
- 42** Im Wege der Auslegung lässt sich dieser Regelungsgehalt jedoch auch aus der Feststellung eines Gewinns von 0 €, der den Klägern in dieser Höhe zugerechnet wurde, ermitteln. Denn in den Erläuterungen des Feststellungsbescheids wird ausdrücklich ausgeführt, dass die Verluste nicht mehr berücksichtigt werden, da die Klägerin eine Gewinnerzielungsabsicht nicht nachgewiesen habe. Zusätzlich wurde hinsichtlich der Abweichung von der Feststellungserklärung auf das Schreiben vom 17. Oktober 2006 verwiesen, in welchem das FA die Klägerin zum Vorliegen einer Liebhaberei angehört und angekündigt hatte, die Verluste nicht mehr anzuerkennen.

- 43** Es erscheint dagegen fernliegend, dass das FA einen Gewinn genau in der Höhe von 0 € feststellen wollte. Denn die Klägerin selbst hatte einen Verlust erklärt, der einen Saldo von verschiedenen Posten darstellte, so dass nicht erkennbar ist, wie das FA Einkünfte von genau 0 € hätte ermitteln sollen, zumal dies auch im Vorfeld der Veranlagung nicht angesprochen worden war (vgl. hierzu auch BFH-Urteil in BFHE 145, 226, BStBl II 1986, 293). Auch in der Einspruchsentscheidung hat das FA ausschließlich die fehlende Gewinnerzielungsabsicht der Klägerin erläutert.
- 44** Dass letztlich auch die Kläger den Feststellungsbescheid als negativen Feststellungsbescheid verstanden haben, ergibt sich aus ihrem Vortrag im Einspruchsverfahren und im Klageverfahren, der die Gewinnerzielungsabsicht belegen sollte.
- 45** Soweit die Kläger nunmehr vortragen, sie hätten den Feststellungsbescheid nur hinsichtlich der Höhe der festgestellten Einkünfte anfechten wollen und die übrigen Feststellungen seien in Bestandskraft erwachsen, mag dies insoweit zutreffen, als sie in der Sache die Anerkennung des erklärten Verlusts begehrt haben. Die hierzu gemachten Ausführungen lassen jedoch erkennen, dass auch sie davon ausgingen, das FA habe in dem Feststellungsbescheid bereits die Gewinnerzielungsabsicht verneint und nicht etwa den Verlust mangels Nachweises einzelner oder aller Betriebsausgaben nicht anerkannt.
- 46** 3. Ob darüber hinaus nach § 128 AO eine Umdeutung eines (positiven) auf 0 € lautenden Feststellungsbescheids in einen negativen Feststellungsbescheid in Frage kommt, kann dahinstehen, weil sich der angefochtene Bescheid schon nach der gebotenen Auslegung als negativer Feststellungsbescheid darstellt.
- 47** 4. Der negative Feststellungsbescheid ist zumindest in Gestalt der Einspruchsentscheidung auch gegenüber der Klägerin und den Klägern wirksam bekannt gegeben worden.
- 48** Zwar ist die erleichterte Bekanntgabe nach § 183 Abs. 1 Satz 1 AO bei negativen Feststellungsbescheiden nicht möglich. Vielmehr ist grundsätzlich eine Einzelbekanntgabe an die nicht beteiligten Personen erforderlich (BFH-Urteil vom 16. Dezember 1997 VIII R 32/90, BFHE 185, 190, BStBl II 1998, 480; BFH-Beschluss vom 26. Juni 2008 IV R 89/05, BFH/NV 2008, 1984). Nach ständiger Rechtsprechung des BFH werden jedoch Mängel in der Bekanntgabe eines Steuer- oder Feststellungsbescheids durch die fehlerfreie Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung gegenüber dem für das Einspruchsverfahren Bevollmächtigten geheilt (BFH-Beschluss in BFH/NV 2008, 1984, m.w.N.).
- 49** Vorliegend wurde die Einspruchsentscheidung an den Bevollmächtigten der Klägerin und der Kläger im Einspruchsverfahren bekannt gegeben. In der Einspruchsentscheidung waren sowohl die Klägerin als auch die Kläger als Einspruchsführer benannt.
- 50** 5. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Das Urteil ist daher aufzuheben. Die Sache ist jedoch nicht spruchreif. Das FG hat --aus seiner Sicht zu Recht-- keine Feststellungen dazu getroffen, ob die Klägerin mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt hat, sondern dies mangels Entscheidungserheblichkeit offengelassen.
- 51** Für das weitere Verfahren weist der Senat ohne Bindungswirkung darauf hin, dass neben der Frage der Gewinnerzielungsabsicht (zur Gewinnerzielungsabsicht bei Erfindern vgl. BFH-Urteil vom 14. März 1985 IV R 8/84, BFHE 143, 355, BStBl II 1985, 424; BFH-Beschluss vom 3. Juni 2005 XI S 7/04 (PKH), BFH/NV 2005, 1556) vorrangig zu prüfen sein dürfte, ob die von der Klägerin geltend gemachten Aufwendungen nicht anderen Einkünften der Kläger zuzurechnen sind (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 29. Januar 2009 VIII B 195/07, juris; Kunz in Beermann/Gosch, AO § 180 Rz 79).
- 52** 6. Die Kostenentscheidung wird nach § 143 Abs. 2 FGO dem FG übertragen.

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