

Beschluss vom 13. Februar 2017, X B 72/16

Feststellung eines höheren nachversteuerungspflichtigen Betrags nach § 34a Abs. 3 Satz 2 EStG

ECLI:DE:BFH:2017:B.130217.XB72.16.0

BFH X. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 126 Abs 4, EStG § 34a Abs 3, EStG § 34a Abs 10, EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012 , AO § 180 Abs 1 Nr 2, AO § 182 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 27. April 2016, Az: 8 K 3277/14 F

Leitsätze

NV: Eine Klage mit dem Ziel, einen höheren nachversteuerungspflichtigen Betrag nach § 34a Abs. 3 Satz 2 EStG zu erreichen, ist unzulässig.

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 28. April 2016 8 K 3277/14 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) ist Kommanditist der KG 1 und der KG 2 zu je 100 %. Beide KG erzielen Einkünfte aus Gewerbebetrieb.
- 2 Der Kläger beantragte für die Streitjahre 2011 und 2012 die Gewinnthesaurierung nach § 34a des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung (EStG). In den begünstigten Gewinnen waren außerbilanziell hinzugerechnete Investitionsabzugsbeträge (IAB) nach § 7g EStG enthalten.
- 3 Nach einer steuerlichen Außenprüfung vertrat der Prüfer des Beklagten und Beschwerdegegners (Finanzamt --FA--) die Ansicht, für die außerbilanziell hinzugerechneten IAB sei eine Begünstigung nach § 34a EStG nicht vorgesehen.
- 4 Das FA schloss sich dieser Ansicht an und erließ geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG. Außerdem änderte das FA die mit diesen Bescheiden verbundenen Feststellungen der Tarifbegünstigung nach § 34a Abs. 10 Satz 1 EStG. In den Einspruchsverfahren gegen diese Änderungsbescheide erließ das FA eine Entscheidung, in der es ausschließlich den Kläger in seiner Stellung als Kommanditist als Einspruchsführer benannte und die Einsprüche als unbegründet zurückwies. Die insoweit (allerdings) von den KG erhobenen Klagen verwarf das Finanzgericht (FG) als unzulässig. Insoweit sind Revisionsverfahren unter den Aktenzeichen IV R 27/16 bzw. IV R 28/16 beim Bundesfinanzhof (BFH) anhängig.
- 5 Daneben erließ das FA gegen den Kläger für die Streitjahre geänderte Einkommensteuerbescheide sowie geänderte Bescheide über die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach § 34a EStG. Die Einsprüche sowie die Klage gegen die Änderungsbescheide über die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach § 34a EStG, mit der der Kläger höhere Begünstigungsbeträge beanspruchte, blieben erfolglos. Das FG verwarf die Klage als unzulässig, da es am Rechtsschutzbedürfnis des Klägers fehle.
- 6 Der Kläger begehre nach seinem Vorbringen den Ansatz eines höheren nachversteuerungspflichtigen Betrags. Auch

erhebe er Einwendungen, die sich auf gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2a der Abgabenordnung (AO) gesondert festzustellende Besteuerungsgrundlagen bezögen. Deshalb fehle ihm das Rechtsschutzbedürfnis für eine im vorliegenden Verfahren allein die Folgebescheide betreffende Klage. Die Höhe der höchstens berücksichtigungsfähigen Begünstigungsbeträge ergebe sich bereits aus den Bescheiden nach § 34a Abs. 10 EStG für die KG. Aufgrund der vorliegenden Bestandskraft dieser Bescheide --die Klage insoweit hätte der Kläger als Gesellschafter einreichen müssen-- sei mit einer Änderung der angegriffenen Folgebescheide nicht mehr zu rechnen. Aus diesem Grunde sei auch eine Aussetzung des Verfahrens nach § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) nicht geboten gewesen.

- 7 Der Kläger begehrt die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung. Der Umfang der Feststellungswirkung der einzelnen Feststellungsbescheide im Zusammenhang mit § 34a EStG sei zu klären. So sei aufgrund der Formulierung des § 34a Abs. 10 EStG unklar, ob diese Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags bei den KG auch die Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach § 34a Abs. 3 EStG beim Kläger als Kommanditist binde. Diese aufgeworfene Rechtsfrage sei auch klärungsfähig, da sie für den vorliegenden Streitgegenstand entscheidungserheblich sei. Zwar sei die Klage vom FG mangels Rechtsschutzbedürfnisses als unzulässig verworfen worden. Doch läge ein solches vor, wenn der Feststellungsbescheid gemäß § 34a Abs. 3 Satz 3 EStG nicht an den Feststellungsbescheid i.S. des § 34a Abs. 10 EStG gebunden sei. Sei nämlich über die Frage des begünstigungsfähigen Gewinns i.S. des § 34a EStG nicht im Rahmen der Feststellungen nach § 34a Abs. 3 Satz 3, Abs. 9 EStG bei den KG zu entscheiden, könne die Frage nach der Höhe im vorliegenden Verfahren zu stellen sein.
- 8 Das FA tritt der Beschwerde entgegen.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Beschwerde ist jedenfalls unbegründet. Die Revision ist selbst bei Vorliegen der geltend gemachten grundsätzlichen Bedeutung --ggf. in entsprechender Anwendung des § 126 Abs. 4 FGO-- nicht zuzulassen.
- 10 1. Im Rahmen einer Nichtzulassungsbeschwerde ist in entsprechender Anwendung des § 126 Abs. 4 FGO die Revision nicht zuzulassen, wenn sich das Urteil aus anderen Gründen als richtig erweist (vgl. z.B. Senatsbeschlüsse vom 22. Oktober 2009 X B 102/08, BFH/NV 2010, 225, und vom 18. Juni 2015 X B 20/15 BFH/NV 2015, 1418). So verhält es sich im Streitfall. Die Revision könnte keinen Erfolg haben. Selbst wenn im vorliegenden Fall die geltend gemachte grundsätzliche Bedeutung vorläge, scheiterte die Zulassung an der Unzulässigkeit der erhobenen Klage, da der Kläger eine Entscheidung begehrt, die potentiell zu einer höheren Steuerbelastung in späteren Veranlagungszeiträumen führt. Ob das FG die Klage insoweit bereits selbst als unzulässig angesehen hat, als es auf Seite 8 seines Urteils darauf hingewiesen hat, dass der Kläger die Feststellung von höheren nachversteuerungspflichtigen Beträgen zu seinen Lasten bewirken wolle, kann der Senat deshalb dahinstehen lassen, da ihm insoweit eine eigene Prüfungsbefugnis im Rahmen des § 126 Abs. 4 FGO analog zukommt.
- 11 2. Der vom Kläger erhobenen Klage gegen die Änderungsbescheide über die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach § 34a EStG (gemeint ist § 34a Abs. 3 Satz 2 EStG) fehlt --unabhängig von der Frage, inwieweit über die Höhe des nach § 34a Abs. 3 Satz 1 EStG begünstigungsfähigen Gewinns im vorliegenden Verfahren zu entscheiden ist--, dessen Klagebefugnis nach § 40 Abs. 2 FGO. Der Kläger ist insoweit nicht beschwert.
- 12 a) Der Kläger begehrt im vorliegenden Verfahren die Feststellung eines höheren nachversteuerungspflichtigen Betrags nach § 34a Abs. 3 Satz 3 EStG. Hätte die Klage Erfolg, so führte dies latent zu einer höheren Nachversteuerung nach § 34a Abs. 3 Satz 2 EStG in einem späteren Veranlagungszeitraum. Diesem Steuernachteil stehen keine Steuervorteile gegenüber.
- 13 b) Sind in dem zu versteuernden Einkommen nicht entnommene Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG) i.S. des § 34a Abs. 2 EStG enthalten, ist die Einkommensteuer für diese Gewinne gemäß § 34a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG (vorbehaltlich der Ausnahmen in Halbsatz 2) auf Antrag des Steuerpflichtigen ganz oder teilweise (Begünstigungsbetrag nach § 34a Abs. 3 Satz 1 EStG) mit einem Steuersatz von 28,25 % zu berechnen. Der Begünstigungsbetrag ist nach § 34a Abs. 3 Satz 1 EStG der im Veranlagungszeitraum nach § 34a Abs. 1 Satz 1 EStG auf Antrag begünstigte Gewinn. Dieser Antrag kann im Fall einer Mitunternehmerschaft nach § 34a Abs. 1 Satz 2 EStG von jedem Mitunternehmernehmer gesondert gestellt werden. Der Begünstigungsbetrag des Veranlagungszeitraums, vermindert um die darauf entfallende

Steuerbelastung nach § 34a Abs. 1 EStG und den darauf entfallenden Solidaritätszuschlag, vermehrt um den nachversteuerungspflichtigen Betrag des Vorjahres und den auf diesen Mitunternehmeranteil nach § 34a Abs. 5 EStG übertragenen nachversteuerungspflichtigen Betrag, vermindert um den Nachversteuerungsbetrag i.S. des § 34a Abs. 4 EStG und den auf einen anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil nach § 34a Abs. 5 EStG übertragenen nachversteuerungspflichtigen Betrag, ist nach § 34a Abs. 3 Satz 2 EStG der nachversteuerungspflichtige Betrag des Mitunternehmeranteils zum Ende des Veranlagungszeitraums.

- 14** Übersteigt in späteren Veranlagungszeiträumen der positive Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres bei einem Mitunternehmeranteil den nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG oder § 5 EStG ermittelten Gewinn, ist vorbehaltlich § 34a Abs. 5 EStG gemäß § 34a Abs. 4 Satz 1 EStG eine Nachversteuerung durchzuführen, soweit zum Ende des vorangegangenen Veranlagungszeitraums ein nachversteuerungspflichtiger Betrag nach § 34a Abs. 3 EStG festgestellt worden ist.
- 15** Dieser Betrag wird in § 34a Abs. 4 Satz 1 EStG als "Nachversteuerungsbetrag" bezeichnet. Der Nachversteuerungsbetrag ist als Bemessungsgrundlage für die Nachsteuer auf den betriebs- bzw. hier den mitunternehmeranteilsbezogenen nachversteuerungspflichtigen Betrag begrenzt (vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 35. Aufl., § 34a Rz 64). Die Einkommensteuer auf diesen als Nachversteuerungsbetrag bezeichneten Betrag beträgt gemäß § 34a Abs. 4 Satz 2 EStG fixe 25 %. Ein Verlustausgleich findet hinsichtlich des Nachversteuerungsbetrags nicht statt (vgl. Schmidt/Wacker, a.a.O., § 34a Rz 64).
- 16** c) Das Verfahren ist mehrstufig aufgebaut. Im Fall einer Mitunternehmerschaft ist der Feststellungsbescheid nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO (sog. Stufe 1) nach § 182 Abs. 1 AO Grundlagenbescheid für den Feststellungsbescheid nach § 34a Abs. 10 Satz 1 EStG (sog. Stufe 2) (vgl. Schmidt/Wacker, a.a.O., § 34a Rz 99). Nach § 34a Abs. 10 Satz 1 EStG können nämlich auch die Höhe der Entnahmen und Einlagen sowie weitere für die Tarifiermittlung nach den Absätzen 1 bis 7 erforderliche Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt werden. Dieser Feststellungsbescheid aus Stufe 2 ist wiederum Grundlagenbescheid für die Einkommensteuerfestsetzung des Mitunternehmers wie auch für die Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach § 34a Abs. 3 Satz 3 EStG i.V.m. § 34a Abs. 9 Satz 1 EStG (sog. Stufe 3). Diese Feststellung ist ihrerseits kein Grundlagenbescheid für die Einkommensteuer desselben Veranlagungszeitraums. Der der Feststellung zugrunde gelegte Begünstigungsbetrag ist lediglich eine unselbständige Berechnungsgrundlage. Umgekehrt hat der Einkommensteuerbescheid nach § 34a Abs. 11 EStG für diese Feststellung partielle Grundlagenfunktion.
- 17** d) Folglich führt die Feststellung eines höheren nachversteuerungspflichtigen Betrags bei Vorliegen der in § 34a Abs. 4 Satz 1 EStG genannten Voraussetzungen aufgrund des linearen Nachversteuerungssatzes von 25 % (§ 34a Abs. 4 Satz 2 EStG) latent zu einer höheren Steuerbelastung des Klägers in der Zukunft. Eine künftige, ggf. gegenläufige Steuererminderung kann der höhere Nachversteuerungsbetrag nicht bewirken. Im Feststellungsjahr selbst wirkt sich der Feststellungsbescheid aus den unter II.2.c genannten Gründen nicht aus. Eine geringere latente (künftige) steuerliche Belastung könnte der Kläger nur über einen niedrigeren Nachversteuerungsbetrag, etwa wegen eines niedrigeren Begünstigungsbetrags, erreichen. Um eine geringere Belastung im Feststellungsjahr zu erzielen, ist vielmehr der Einkommensteuerbescheid dieses Jahres bzw. ein für diesen Bescheid maßgebender Grundlagenbescheid anzufechten.
- 18** e) Dies zeigt außerdem, dass die Reichweite des Feststellungsbescheids nach § 34a Abs. 10 EStG, die der Kläger für klärungsbedürftig erachtet, allenfalls im Einkommensteuerverfahren geklärt werden könnte.
- 19** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 20** 4. Von einer weiteren Darstellung und einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de