

Urteil vom 20. November 2018, VIII R 39/15

Gesonderte und einheitliche Feststellung von Kapitaleinkünften in sog. Mischfällen

ECLI:DE:BFH:2018:U.201118.VIIIR39.15.0

BFH VIII. Senat

AO § 179 Abs 1, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 20 Abs 2 S 3, EStG § 20 Abs 2 S 1 Nr 6, EStG § 32d Abs 3 S 1, EStG § 43 Abs 5 S 1, EStG § 32d Abs 1, EStG VZ 2011 , FGO § 48 Abs 1

vorgehend FG Münster, 05. November 2015, Az: 4 K 1109/14 F

Leitsätze

1. Kapitaleinkünfte gemäß § 20 Abs. 2 EStG, die nach Anschaffung einer Kapitalanlage durch eine vermögensverwaltende GbR aufgrund einer Anteilsveräußerung durch einen Gesellschafter gemäß § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG entstehen, werden nicht gemäß §§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO gemeinschaftlich erzielt .
2. Kapitaleinkünfte, die aufgrund einer Anteilsveräußerung gemäß § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG entstehen und keinem abgeltenden Kapitalertragsteuerabzug gemäß § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG unterliegen, sind gemäß § 32d Abs. 3 Satz 1 EStG vom Gesellschafter zu erklären; über das Vorliegen und die Höhe dieser Einkünfte ist abschließend im Rahmen der Veranlagung zu entscheiden.

Tenor

Auf die Revision der Kläger werden das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 6. November 2015 4 K 1109/14 F und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 26. März 2014 aufgehoben. Die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der Immobilienfonds ... GbR für 2011 vom 15. Januar 2014 und 6. Februar 2014 werden geändert. Die darin festgestellten Kapitaleinkünfte gemäß § 32d Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes ohne Kapitalertragsteuerabzug werden um 5.126.299,28 € gemindert.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben der Beklagte zu 94,8 % und die Kläger zu 5,2 % zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) waren im Streitjahr (2011) Gesellschafter der im Jahr 1995 gegründeten Immobilienfonds ... GbR (im Folgenden: GbR). Diese errichtete in A sechs Gebäude mit insgesamt 113 Wohneinheiten, aus denen sie in der Folgezeit Vermietungseinkünfte erzielte. Zur Finanzierung der Anschaffungs- und Herstellungskosten schloss die GbR im Dezember 1995 zwei Darlehensverträge bei der A-Bank über 14,5 Mio. DM und bei der B-Bank über 14 Mio. DM ab. Die miteinander kooperierenden Kreditinstitute zahlten die Darlehen jeweils unter Einbehalt eines 10-prozentigen Damnums aus (A-Bank: Darlehensbetrag 14,5 Mio. DM; Disagio 1,45 Mio. DM; Auszahlungsbetrag: 13,05 Mio. DM und B-Bank: Darlehensbetrag 14 Mio. DM; Disagio 1,4 Mio. DM; Auszahlungsbetrag 12,6 Mio. DM).
- 2 Ebenfalls im Dezember 1995 schloss die GbR als Versicherungsnehmerin vier Kapitallebensversicherungen bei der ... Lebensversicherungs-AG ab. Die Auszahlungen im Erlebensfall sollten 15.364.386 DM betragen. Versicherungsbeginn war der 1. Dezember 1995. Die Laufzeit betrug jeweils 16 Jahre. Die GbR trat die Ansprüche aus den Kapitallebensversicherungen in Höhe von 14,5 Mio. DM, d.h. in Höhe des Nennbetrags des Darlehens inklusive Disagio, an die A-Bank zur Sicherheit ab. Ferner trat die GbR die Lebensversicherungsansprüche in Höhe

des Nettokreditbetrags von 12,6 Mio. DM zweitrangig an die B-Bank zur Sicherung deren Darlehensrückzahlungsanspruchs ab.

- 3 Nach entsprechender Anzeige der A-Bank stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gemäß § 9 der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) vom 19. Dezember 1986 (BStBl I 1987, 2) i.d.F. der Zweiten Verordnung zur Änderung der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 AO vom 16. Dezember 1994 (BStBl I 1995, 3) mit Bescheid vom 23. November 1998 gegenüber der GbR die Steuerpflicht der Zinsen aus den oben genannten Kapitallebensversicherungen gesondert fest. Durch die Abtretung der Versicherungsansprüche seien nicht nur die mit dem Darlehen der A-Bank finanzierten Anschaffungs- und Herstellungskosten, sondern auch das Disagio besichert worden. Der hiergegen gerichtete Einspruch blieb erfolglos.
- 4 Im Jahr 2005 vereinbarten die GbR und die A-Bank klarstellend, dass die Abtretung der Ansprüche aus den Lebensversicherungen auf den noch verbliebenen Nettokreditbetrag in Höhe von insgesamt 1.668.089 € begrenzt werde. Unter Hinweis darauf beantragte die GbR beim FA, den gesonderten Feststellungsbescheid vom 23. November 1998 gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO aufzuheben. Dies lehnte das FA ab und wies auch den hiergegen eingelegten Einspruch als unbegründet zurück. Die anschließend erhobene Klage der GbR blieb erfolglos (Urteil des Finanzgerichts --FG-- Münster vom 27. August 2010 4 K 3982/07 F, nicht veröffentlicht). Der Bundesfinanzhof (BFH) wies die von der GbR gegen das Urteil erhobene Nichtzulassungsbeschwerde mit Beschluss vom 26. Mai 2011 VIII B 144/10 (BFH/NV 2011, 1509) als unbegründet zurück.
- 5 Mit notariellem Kauf- und Abtretungsvertrag vom 9. November 2011 übertrugen die Kläger sämtliche Anteile an der GbR auf eine zuvor gegründete gewerblich geprägte GmbH & Co. KG (im Folgenden: KG). Der Gesellschafterbestand und die Beteiligungsquoten der KG entsprachen denen der GbR. Als Gegenleistung wurde den Klägern ein Betrag in Höhe von 6.615.112,48 € (dies entsprach dem Saldo aus den Verkehrswerten der Aktiva abzüglich der anzurechnenden und auf die KG übergehenden Passiva der GbR) gewährt, der verhältnismäßig anhand der Beteiligungsquoten auf die Kläger aufgeteilt wurde. Die Kläger erhielten den ihnen zustehenden Betrag jeweils auf ihrem persönlichen Festkapitalkonto bei der KG gutgeschrieben.
- 6 Übertragungstichtag war der 31. Oktober 2011, 24:00 Uhr. Zum Gesamthandsvermögen der GbR, das auf die KG überging, gehörten auch die Ansprüche aus den vier Lebensversicherungen. Zum Ablauftermin am 1. Dezember 2011 wurden die Versicherungssummen an die KG als Gesamtrechtsnachfolgerin der GbR unter Einbehalt von Kapitalertragsteuer für die rechnungs- und außerrechnungsmäßigen Zinsen ausgezahlt.
- 7 In der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr erfasste die GbR keine Gewinne der Gesellschafter aufgrund der Anteilsveräußerungen an die KG. Das FA erließ zunächst am 24. Januar 2013 einen erklärungsgemäßen Feststellungsbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. In den den Klägern einzeln bekannt gegebenen geänderten Feststellungsbescheiden für das Streitjahr vom 15. Januar 2014 und vom 6. Februar 2014 setzte das FA weitere Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr angewendeten Fassung (EStG) in Höhe von insgesamt 5.126.299,28 € an. Es stellte in den geänderten Feststellungsbescheiden --zusammen mit den zuvor gesondert und einheitlich festgestellten unstreitigen Kapitalerträgen in Höhe von 281.906,63 €-- insgesamt 5.408.205,91 € als "Kapitalerträge i.S. des § 32d Abs. 1 EStG, die nicht dem Steuerabzug unterliegen haben" fest und verteilte diese nach den Beteiligungsquoten auf die Kläger.
- 8 Die gegen die geänderten Feststellungsbescheide erhobenen Einsprüche blieben erfolglos. Das FG wies die anschließend erhobene Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 30 mitgeteilten Gründen mit Urteil vom 6. November 2015 4 K 1109/14 F ab.
- 9 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Bundesrechts durch das FG-Urteil.
- 10 Das FG habe es zu Unrecht nicht beanstandet, dass das FA die Einkünfte der Kläger aus den Anteilsübertragungen als Kapitalerträge ohne Kapitalertragsteuerabzug gesondert und einheitlich festgestellt habe. Hierfür fehle es an einer Rechtsgrundlage. Die für die Anwendbarkeit der §§ 179, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO erforderliche Voraussetzung einer gemeinschaftlichen Erzielung von Einkünften sei nicht erfüllt. Über die Steuerpflicht der Veräußerungsgewinne gemäß § 20 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 EStG sei ausschließlich im Rahmen der Veranlagung der Kläger zur Einkommensteuer zu entscheiden.
- 11 Die Kläger beantragen,

das angefochtene Urteil der Vorinstanz, die Einspruchsentscheidung vom 26. März 2014 und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der Immobilienfonds ... GbR für 2011 vom 15. Januar 2014 und 6. Februar 2014 aufzuheben, soweit darin Kapitaleinkünfte gemäß § 32d Abs. 1 EStG ohne Kapitalertragsteuerabzug und deren Verteilung auf die Kläger festgestellt werden.

- 12** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 13** Die aufgrund der Anteilsveräußerungen erzielten Kapitaleinkünfte seien gesondert und einheitlich festzustellen. Die Kläger hätten aufeinander abgestimmt zum selben Stichtag sämtliche Anteile an der GbR an die personen- und beteiligungsidentische KG abgetreten, um eine Anwachsung des Vermögens der GbR auf die KG auszulösen. Dies genüge den Anforderungen an eine gemeinschaftliche Einkünfteerzielung.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision ist begründet.
- 15** Das FG hat es zu Unrecht als rechtmäßig angesehen, dass Kapitalerträge der Kläger aus der Übertragung der Anteile an der GbR auf die KG gesondert und einheitlich festgestellt werden dürfen. Die Sache ist spruchreif. Die Vorentscheidung wird aufgehoben. Die gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheide für das Streitjahr sind nach Maßgabe der Gründe zu ändern; im Übrigen ist die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 16** 1. Gegenstand des Verfahrens sind die in den gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheiden vom 15. Januar 2014 und vom 6. Februar 2014 enthaltenen Feststellungen zum Vorhandensein von "Kapitalerträgen gemäß § 32d Abs. 1 EStG ohne Kapitalertragsteuereinbehalt" und zur Verteilung dieser Einkünfte auf die Kläger.
- 17** Die übrigen Feststellungen, insbesondere zum Kreis der Feststellungsbeteiligten, zu den erzielten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dem Grunde und der Höhe nach und deren Verteilung auf die Kläger, wurden nicht angefochten und sind bestandskräftig. Diese sind zwischen den Beteiligten auch nicht streitig (vgl. zur Abgrenzbarkeit der einzelnen Feststellungen eines gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheids und zur Bestimmung der angefochtenen Feststellungen durch Auslegung z.B. BFH-Urteil vom 30. November 2017 IV R 33/14, BFH/NV 2018, 428, Rz 22 f.; zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Überschusseinkünften z.B. BFH-Urteil vom 10. November 2015 IX R 10/15, BFH/NV 2016, 529, Rz 12).
- 18** 2. Die Kläger sind sowohl hinsichtlich der Feststellung der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte aus Kapitalvermögen ohne Kapitalertragsteuereinbehalt als auch hinsichtlich der festgestellten Verteilung der Einkünfte jeweils persönlich klagebefugt.
- 19** a) Erlischt eine Personengesellschaft durch Vollbeendigung ohne Abwicklung --wie hier die GbR durch die Übertragung sämtlicher Anteile auf die KG mit anschließender Anwachsung des Vermögens auf diese--, darf ein gesonderter und einheitlicher Feststellungsbescheid nur noch von den früheren Gesellschaftern --unabhängig davon, ob man dies aus § 48 Abs. 1 Nr. 2 oder Nr. 3 FGO ableitet-- angefochten werden, deren Mitgliedschaft den Zeitraum berührt, den der anzufechtende Feststellungsbescheid betrifft. Die Befugnis der Personengesellschaft gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 FGO, als Prozessstandschafterin für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe einlegen zu können, erlischt mit der Vollbeendigung. Die Klagebefugnis der vollbeendeten Personengesellschaft gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 FGO geht in diesem Fall aber nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger der Personengesellschaft (hier: die KG), sondern gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 2 oder Nr. 3 FGO auf die Feststellungsbeteiligten --hier: die Kläger-- über (BFH-Entscheidungen vom 26. April 2017 IV B 75/16, BFH/NV 2017, 1056; vom 17. Oktober 2013 IV R 25/10, BFH/NV 2014, 170).
- 20** b) Die Klagebefugnis gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 2 oder Nr. 3 FGO vermittelt dem Gesellschafter allerdings nur ein beschränktes Klagerecht. Er kann solche Feststellungen angreifen, die ihn selbst betreffen und --ihre Rechtswidrigkeit unterstellt-- in seinen eigenen Rechten (§ 40 Abs. 2 FGO) verletzen (BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 170, Rz 28). Diese Voraussetzungen sind für sämtliche Kläger als Adressaten der Feststellungsbescheide im Streitfall erfüllt. In den einzeln bekannt gegebenen angefochtenen Feststellungsbescheiden für das Streitjahr

werden auf Ebene der GbR erzielte gemeinschaftliche Kapitaleinkünfte festgestellt und den Klägern nach der Beteiligungsquote zugerechnet. In den Erläuterungen der Bescheide heißt es jeweils, dass die "festgestellten Besteuerungsgrundlagen den Veranlagungen ... zugrunde gelegt [werden]". Dies genügt für eine Beschwer (s. BFH-Beschluss vom 2. November 2016 VIII B 57/16, BFH/NV 2017, 266; BFH-Urteil vom 27. Mai 2004 IV R 48/02, BFHE 206, 211, BStBl II 2004, 964, unter 1.b bb).

- 21** 3. Auch wenn im Streitfall die Kläger jeweils ihren Anteil an der GbR i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG veräußert haben und dies jeweils zu gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 Satz 1, Abs. 4 EStG steuerpflichtigen Veräußerungen der Lebensversicherungsansprüche geführt haben könnte, ist die Vorentscheidung aufzuheben. Denn das FG ist rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für eine gesonderte und einheitliche Feststellung solcher Kapitaleinkünfte vorliegen.
- 22** a) Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehört gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 Satz 1, Abs. 4 EStG auch der Gewinn aus der Veräußerung von Ansprüchen auf eine Versicherungsleistung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG. Da es sich bei den 1995 abgeschlossenen Lebensversicherungen um vor dem 1. Januar 2005 abgeschlossene sog. Alt-Verträge handelt, ist die Veräußerung eines Anspruchs aus einem solchen Alt-Vertrag nach dem zweiten Halbsatz des § 52a Abs. 10 Satz 5 EStG steuerpflichtig, sofern bei einem Rückkauf zum Veräußerungszeitpunkt die Erträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG in der am 31. Dezember 2004 geltenden Fassung steuerpflichtig wären. Im Fall der Steuerpflicht der rechnungs- und außerrechnungsmäßigen Zinsen bei einem hypothetischen Rückkauf unterliegt der gesamte Veräußerungsgewinn i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 i.V.m. § 20 Abs. 4 EStG der Besteuerung (BFH-Urteil vom 14. März 2017 VIII R 38/15, BFHE 258, 240, BStBl II 2017, 1040).
- 23** b) Die Voraussetzungen für Anteilsveräußerungen der Kläger gemäß § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG sind erfüllt.
- 24** aa) Gemäß § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG gilt die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter. Dementsprechend gilt auch die Einbringung des Anteils an der GbR gemäß § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG in der Person der Kläger jeweils als Veräußerung der auf die Kläger anteilig entfallenden Versicherungsansprüche im Gesamthandsvermögen der GbR an die KG (s. zur Einbringung von Gegenständen des Privatvermögens in eine gewerbliche Personengesellschaft BFH-Urteile vom 19. Oktober 1998 VIII R 69/95, BFHE 187, 434, BStBl II 2000, 230; vom 24. Januar 2008 IV R 37/06, BFHE 220, 374, BStBl II 2011, 617; vom 29. Juli 2015 IV R 15/14, BFHE 251, 422, BStBl II 2016, 593, Rz 22; zur Einbringung aus dem Betriebsvermögen s. BFH-Urteil vom 17. Juli 2008 I R 77/06, BFHE 222, 402, BStBl II 2009, 464; ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 11. Juli 2011 IV C 6-S 2178/09/10001, BStBl I 2011, 713, unter I.1.).
- 25** Gehen die Anteile an einer Personengesellschaft zivilrechtlich (§ 738 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) wegen der Übertragung sämtlicher Anteile auf einen einzelnen Anteilserwerber nicht auf diesen über, sondern unter, fehlt es zwar bezogen auf den einzelnen Anteil an einem Rechtsträgerwechsel. Der Übergang aller Gesellschaftsanteile an der GbR auf die KG hat die Auflösung der GbR und den Übergang des vormals gesamthänderisch gebundenen Vermögens in das Alleineigentum der KG zur Folge (vgl. BFH-Urteil vom 13. September 1995 II R 80/92, BFHE 178, 468, BStBl II 1995, 903, unter II.2.). Die Einbringung des Anteils an der GbR in die KG stellt für die Kläger ungeachtet des fehlenden Rechtsträgerwechsels jeweils einen tauschähnlichen Vorgang und damit eine Veräußerung des Anteils dar (BFH-Urteil vom 21. Juni 1994 VIII R 5/92, BFHE 174, 451, BStBl II 1994, 856, unter II.1.).
- 26** bb) § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG erfasst auch sog. Mischfälle, in denen die Kapitalanlage gemeinschaftlich erworben wird und die (anteilige) Veräußerung der Kapitalanlage durch Anteilsübertragungen eines oder mehrerer Gesellschafter bewirkt wird (BTDrucks 16/4841, S. 57; s. das obiter dictum zu § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG im BFH-Urteil vom 21. Januar 2014 IX R 9/13, BFHE 244, 225, BStBl II 2016, 515, Rz 24, sowie aus dem Schrifttum Kemcke/Schäffer in Haase/Dorn, 3. Aufl., Vermögensverwaltende Personengesellschaften, Rz 149; kritisch Engel, Vermögensverwaltende Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht, 2. Aufl., Rz 1011, jeweils m.w.N.). Die Regelung sichert die Zuordnung der Veräußerungsgewinne von Gesellschaftern zum Anwendungsbereich des § 20 Abs. 2 EStG. Sie schließt eine sonst u.U. vorhandene Besteuerungslücke, da die Anteile an vermögensverwaltenden Personengesellschaften nach der Rechtsprechung (z.B. BFH-Urteil vom 10. Juli 1996 X R 103/95, BFHE 183, 1, BStBl II 1997, 678) grundsätzlich nicht zu den Wirtschaftsgütern i.S. des § 20 Abs. 2 EStG gehören. Ohne die Regelung wäre die Anschaffung oder Veräußerung des Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, in deren Gesamthandsvermögen Wirtschaftsgüter i.S. von § 20 Abs. 2 EStG enthalten sind, allenfalls gemäß § 23 EStG

steuerbar (Buge in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 20 EStG Rz 535; Blümich/Ratschow, § 20 EStG Rz 395; Jochum, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 20 Rz D/9 31 ff.; Hamacher/Dahm in Korn, § 20 EStG Rz 400).

- 27** c) Selbst wenn die Kläger gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 Satz 1, Abs. 4 i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG durch die Anteilsübertragungen jeweils steuerpflichtige Veräußerungsgewinne erzielt hätten, könnten diese nicht, wie im Streitfall geschehen, gemäß §§ 179, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festgestellt werden (s. nachfolgend unter aa bis dd). Auch eine andere Rechtsgrundlage für die gesonderte und einheitliche Feststellung dieser Einkünfte ist nicht gegeben (s. nachfolgend unter ee und ff).
- 28** aa) Gemäß § 179 Abs. 1 AO werden die Besteuerungsgrundlagen abweichend von § 157 Abs. 2 AO durch Feststellungsbescheid gesondert festgestellt, soweit dies in diesem Gesetz oder sonst in den Steuergesetzen bestimmt ist. § 179 Abs. 1 AO ist der einfachgesetzliche Ausdruck des Grundsatzes, dass abgestufte (mehrstufige) Steuerverfahrensverfahren aufgrund des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes) einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung bedürfen; die gebotene und unverzichtbare Rechtsgrundlage für ein mehrstufiges Verfahren kann nicht durch allgemeine Zweckmäßigkeitserwägungen ersetzt werden (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 13. Mai 2013 I R 39/11, BFHE 241, 1, BStBl II 2016, 434, Rz 30, m.w.N.).
- 29** Aus diesen in der Rechtsprechung des BFH zu §§ 179, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO anerkannten Grundsätzen zur Kompetenzordnung im Grundlagen- und Folgebescheidsverhältnis folgt, dass eine gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nur zu verlangen und zulässig ist, soweit dies in der AO oder sonst in den Steuergesetzen bestimmt ist (§ 179 Abs. 1 AO). Wenn das Verfahrensrecht in Gestalt der §§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO oder ein spezielles Steuergesetz eine gesonderte und einheitliche Feststellung bestimmter materiell-rechtlich maßgebender Rechengrößen nicht ermöglicht, ist über diese Größen grundsätzlich unmittelbar auf der Ebene der Veranlagung der Feststellungsbeteiligten (hier: in den Einkommensteuerveranlagungen der Kläger für das Streitjahr) zu entscheiden (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 20. März 2017 X R 12/15, BFHE 258, 258, Rz 66).
- 30** bb) Einkünfte, an denen i.S. von § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO mehrere beteiligt sind, liegen vor, wenn mehrere Personen "gemeinsam" den Tatbestand der Einkunftserzielung verwirklichen (BFH-Urteil in BFHE 244, 225, BStBl II 2016, 515, Rz 18). Der IX. Senat des BFH hat zum mit § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG im Wortlaut vergleichbaren Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG entschieden, der Tatbestand der Einkünfteerzielung werde "in der Einheit der vermögensverwaltenden Gesellschaft" gemäß §§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO verwirklicht, wenn Anschaffung und Veräußerung auf Ebene der vermögensverwaltenden Gesellschaft gemeinschaftlich verwirklicht werden (BFH-Urteile in BFH/NV 2016, 529, Rz 19; BFH-Beschluss vom 30. April 2015 IX B 10/15, BFH/NV 2015, 1077).
- 31** cc) Veräußerungsgewinne gemäß § 20 Abs. 2 i.V.m. Abs. 4 EStG dürfen auf dieser Grundlage gemäß §§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festgestellt werden, wenn der Tatbestand auf Ebene der vermögensverwaltenden Gesellschaft durch eine gemeinschaftliche Anschaffung und Veräußerung der Kapitalanlage verwirklicht wird und der auf Ebene der Gesellschaft zu ermittelnde Veräußerungsgewinn oder -verlust auf die Gesellschafter zu verteilen ist (s. BMF-Schreiben vom 18. Januar 2016 IV C 1-S 2252/08/10004, BStBl I 2016, 85, Rz 72; zustimmend Kemcke/Schäffer in Haase/ Dorn, a.a.O., Rz 147 f.; Blümich/Ratschow, § 20 EStG Rz 395; wohl auch Engel, a.a.O., Rz 1006, jeweils m.w.N.).
- 32** dd) An der notwendigen gemeinschaftlichen Tatbestandsverwirklichung i.S. von §§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO fehlt es dagegen bei einem Veräußerungsgewinn gemäß § 20 Abs. 2 EStG, wenn er --wie im Streitfall-- nach Anschaffung der Kapitalanlage (hier: der Versicherungsansprüche) auf Ebene der Gesellschaft gemäß § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG durch eine Anteilsveräußerung vom Gesellschafter persönlich erzielt wird (Kemcke/Schäffer in Haase/Dorn, a.a.O., Rz 157 f.; Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 180 AO Rz 15 f.).
- 33** aaa) Gestützt wird diese Auslegung zur Abgrenzung der Kompetenzordnung im Grundlagen- und Folgebescheidsverhältnis auch durch die Besonderheiten der Besteuerung von Kapitaleinkünften im System der abgeltenden Besteuerung. Bei der Veräußerung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft durch einen Gesellschafter gemäß § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG findet grundsätzlich kein gemäß § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG abgeltender Kapitalertragsteuerabzug statt (BMF-Schreiben in BStBl I 2016, 85, Rz 79). Der Gesellschafter hat den Veräußerungsgewinn i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG daher gemäß § 32d Abs. 3 Satz 1 EStG in der Einkommensteuererklärung anzugeben; über dessen Ansatz und Höhe ist abschließend im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Gesellschafters zu entscheiden.

- 34** bbb) Diese Sichtweise teilt im Ergebnis auch die Finanzverwaltung. Der Veräußerungsgewinn eines Gesellschafters gemäß § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG ist auch nach der Verwaltungsauffassung (BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2009 IV C 1-S 2252/08/10004, BStBl I 2010, 94, Rz 79, 81 a.E.; ebenso BMF-Schreiben in BStBl I 2016, 85) gemäß § 32d Abs. 3 EStG in der Einkommensteuererklärung anzugeben; daneben soll er zwar auch in der Feststellungserklärung der Gesellschaft erklärt, aber nicht bindend gemäß § 182 Abs. 1 AO in der gesonderten und einheitlichen Feststellung festgestellt werden. Das Feststellungsfinanzamt soll dem Wohnsitzfinanzamt des Gesellschafters die Besteuerungsgrundlagen aus der Veräußerung des Anteils in diesem Bescheid nur "nachrichtlich" ohne Bindungswirkung gemäß § 182 Abs. 1 AO mitteilen. Dem folgt auch das Schrifttum (vgl. z.B. Blümich/Ratschow, § 20 EStG Rz 398; HHR/Buge, § 20 EStG Rz 537; Jochum in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 20 Rz D/9 31 ff.; Kemcke/Schäffer in Haase/Dorn, a.a.O., Rz 157 bis 160; Engel, a.a.O., Rz 1011 f.).
- 35** Werden die Kapitalerträge auf Ebene einer vermögensverwaltenden GbR hingegen in gesamthänderischer Verbundenheit erzielt, sind nach Rz 72, 287 des BMF-Schreibens in BStBl I 2010, 94 (ebenso BMF-Schreiben in BStBl I 2016, 85) Kapitalerträge sowohl gemäß § 20 Abs. 1 EStG als auch Gewinne und Verluste gemäß § 20 Abs. 2, Abs. 4 EStG nach §§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festzustellen (zustimmend Blümich/Ratschow, § 20 EStG Rz 398; HHR/Buge, § 20 EStG Rz 537; Kemcke/Schäffer in Haase/Dorn, a.a.O., Rz 158; Engel, a.a.O., Rz 1006). Der gesonderte und einheitliche Feststellungsbescheid entfaltet in diesem Fall aber weder hinsichtlich der Qualifizierung der Einkunftsart noch hinsichtlich der (zwingenden) Durchführung einer Veranlagung der Feststellungsbeteiligten oder der Inanspruchnahme einer Veranlagungsoption gemäß § 32d EStG Bindungswirkung (s. Rz 72 des BMF-Schreibens in BStBl I 2010, 94).
- 36** ccc) Von einer gemeinschaftlichen Anschaffung und Veräußerung der Lebensversicherungsansprüche "durch die GbR" gemäß §§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO ist nach den besonderen Umständen des Streitfalls auch nicht deshalb auszugehen, weil sämtliche Kläger ihre GbR-Anteile abgestimmt zum selben Zeitpunkt auf die beteiligungsidentische KG übertragen haben, um eine liquidationslose Beendigung der GbR unter Anwachsung des Vermögens auf die KG zu bewirken. Gegen eine solche verfahrensrechtliche Gleichbehandlung der abgestimmten Veräußerung der Anteile durch die Gesellschafter mit einer gemeinschaftlichen Anschaffung und Veräußerung einer Kapitalanlage auf Ebene der vermögensverwaltenden Personengesellschaft im Rahmen der §§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO sprechen vor allem systematische Gründe.
- 37** Gemeinschaftlich auf Ebene der Gesellschaft verwirklichte Veräußerungsgewinne i.S. des § 20 Abs. 2 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 EStG unterscheiden sich hinsichtlich der Tatbestandsverwirklichung deutlich von solchen, die in einem sog. Mischfall gemäß § 20 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. § 20 Abs. 4 EStG durch eine Anteilsveräußerung erzielt werden.
- 38** Die Anteilsveräußerung gemäß § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG ist als anteilige Veräußerung sämtlicher Kapitalanlagen des Gesamthandsvermögens durch den Gesellschafter zu behandeln (Jochum, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 20 Rz D/9 36 ff.; HHR/Buge, § 20 EStG Rz 537); die Veräußerung einer von der Gesamthand angeschafften Kapitalanlage durch die Gesamthand ist hingegen nur bezogen auf diese einzelne Kapitalanlage steuerbar.
- 39** Die Ermittlung des Veräußerungsgewinns gemäß § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG verlangt im Fall der Anteilsveräußerung in einem Mischfall (§ 20 Abs. 2 Satz 3 EStG), die Anschaffungskosten aller Kapitalanlagen und sonstigen Wirtschaftsgüter im Gesamthandsvermögen dem Gesellschafter anteilig zuzurechnen und dem ebenfalls aufzuteilenden Veräußerungsentgelt gegenüber zu stellen (HHR/Buge, § 20 EStG Rz 537; Jochum, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 20 Rz D/9 41).
- 40** Zudem sind im Fall der Anteilsveräußerung i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG individuelle Veräußerungskosten des Gesellschafters für die Ermittlung der Höhe des Gewinns maßgeblich (s. Kemcke/Schäffer in Haase/Dorn, a.a.O., Rz 155). Bei der Berechnung eines Veräußerungsgewinns, den die Personengesellschaft für eine von ihr selbst erworbene und veräußerte Kapitalanlage gemäß § 20 Abs. 2 EStG erzielt, sind dem Veräußerungsentgelt hingegen nur die gesamthänderisch getragenen Anschaffungskosten für die Kapitalanlage gegenüberzustellen, soweit zwischen Erwerb und Veräußerung kein Gesellschafterwechsel eingetreten ist (s. Kemcke/Schäffer in Haase/Dorn, a.a.O., Rz 155).
- 41** ee) § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG enthält ferner als insoweit spezielleres Steuergesetz keine von § 179 Abs. 1 AO abweichende Aussage, dass Einkünfte aufgrund persönlicher Anteilsveräußerungen eines Gesellschafters gemäß § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG auch ohne die sonst erforderliche gemeinschaftliche Tatbestandsverwirklichung gesondert und einheitlich festzustellen sind.
- 42** ff) Schließlich scheidet die Regelung des § 180 Abs. 2 AO i.V.m. der hierzu ergangenen Rechtsverordnung in BStBl I

1987, 2 als Rechtsgrundlage für die gesonderte und einheitliche Feststellung etwaiger Veräußerungsgewinne der Kläger gemäß § 20 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG aus.

- 43** Die im Streitfall allein in Betracht kommenden Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 der Verordnung in BStBl I 1987, 2 liegen nicht vor. Danach können Besteuerungsgrundlagen, insbesondere einkommensteuerpflichtige (oder körperschaftsteuerpflichtige) Einkünfte, ganz oder teilweise gesondert und einheitlich festgestellt werden, wenn der Einkunftserzielung dienende Anlagen, Einrichtungen oder Wirtschaftsgüter von mehreren Personen gehalten werden. Die Voraussetzungen dieser Tatbestände sind für die Veräußerung eines Gesellschaftsanteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft nicht erfüllt, da der Anteil nicht von mehreren Personen, sondern nur vom jeweiligen Gesellschafter gehalten wird (BFH-Urteil vom 13. Oktober 1993 X R 49/92, BFHE 172, 315, BStBl II 1994, 86, unter 1.b).
- 44** 4. Die Sache ist spruchreif.
- 45** a) Die angefochtenen Feststellungsbescheide sind rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), soweit darin aufgrund der vom FA angenommenen Veräußerung der Lebensversicherungsansprüche "Kapitalerträge gemäß § 32d Abs. 1 EStG ohne Kapitalertragsteuerabzug" in Höhe von 5.126.299,28 € und deren Verteilung auf die Kläger gesondert und einheitlich festgestellt werden. Die Feststellungsbescheide werden insoweit geändert. Über das Vorliegen und die Höhe von Kapitaleinkünften gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG ist auf Ebene der Einkommensteuerbescheide der Kläger zu entscheiden.
- 46** b) Soweit die erklärten Kapitalerträge in Höhe von 281.906,63 € auf Ebene der GbR als Kapitalerträge gesondert und einheitlich festgestellt wurden, ist dies zwischen den Beteiligten nicht streitig. Die Klage wird insoweit abgewiesen, da die Kläger die vollumfängliche Aufhebung der angefochtenen Feststellungen beantragt haben.
- 47** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1, 136 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de