

# Urteil vom 09. Februar 2011, IV R 15/08

## Klageänderung bei Gewinnfeststellungsbescheiden - Rechtsschutzmöglichkeiten

BFH IV. Senat

AO § 164, FGO § 67, FGO § 68

vorgehend FG Hamburg, 14. Februar 2008, Az: 2 K 225/06

## Leitsätze

1. Bei einer Klage gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid führt jedes nachträglich gestellte Rechtsschutzbegehren, das nicht mit der Klage angegriffene Feststellungen betrifft, zu einer Klageänderung i.S. des § 67 FGO, die nur innerhalb der Klagefrist zulässig ist. Die nicht innerhalb der Klagefrist angegriffenen Feststellungen werden insoweit auch dann --formell-- bestandskräftig, wenn der Gewinnfeststellungsbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht .
2. Ein während des finanzgerichtlichen Verfahrens geänderter Gewinnfeststellungsbescheid wird nach § 68 FGO nur hinsichtlich der bereits zulässig mit der Klage angefochtenen Besteuerungsgrundlagen (partiell) Gegenstand des anhängigen Verfahrens. Gegen die übrigen im Änderungsbescheid korrigierten Besteuerungsgrundlagen kann der Steuerpflichtige Einspruch einlegen .
3. Bei Gewinnfeststellungsbescheiden unter dem Vorbehalt der Nachprüfung kann der Steuerpflichtige nach § 164 Abs. 2 AO bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist die Abänderung nicht bei Gericht anhängiger Feststellungen bei der Finanzbehörde beantragen .

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG in Liquidation, die ein Transportunternehmen betrieb. Die hierfür verwendeten Grundstücke mietete sie von der K-GbR, deren Gesellschafter die Kommanditisten der Klägerin waren. Die K-GbR erfasste die Grundstücke in ihrer Gesamthandsbilanz.
- 2 Im Januar 1994 gab die Klägerin ihren Speditionsbetrieb auf und veräußerte ihr Anlagevermögen (insbesondere LKW). Die Klägerin und die K-GbR bemühten sich anschließend um eine Veräußerung der Grundstücke. In der Zwischenzeit wurde der Grundbesitz an Dritte vermietet. Die Mieteinnahmen erklärte die Klägerin als Sonderbetriebseinnahmen, während die Grundstücke weiterhin bei der K-GbR bilanziert wurden.
- 3 Bei einer von der Klägerin beantragten Teilungsversteigerung der Grundstücke erhielt D im Jahr 2005 (Streitjahr) den Zuschlag. In ihrer Feststellungserklärung vom 2. August 2005 erklärte die Klägerin den Gewinn aus der Versteigerung des Grundbesitzes als tarifbegünstigten Aufgabegewinn, weil die Versteigerung mit der Aufgabe des Speditionsbetriebs im Jahr 1994 im Zusammenhang stehe. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte dem nicht, sondern stellte mit Bescheid vom 5. Juli 2006 unter Vorbehalt der Nachprüfung einen Gesamtgewinn in Höhe von 575.182,51 € und (darin enthalten) Sonderbetriebseinnahmen von 558.239,24 € fest.
- 4 Nach erfolglosem Einspruch erhob die Klägerin gegen den Gewinnfeststellungsbescheid Klage, mit der sie die Feststellung des Gewinns aus der Versteigerung des Grundbesitzes als tarifbegünstigten Aufgabegewinn sowie die Verrechnung der Gewinnanteile der Gesellschafter mit früheren Verlusten nach § 15a des Einkommensteuergesetzes (EStG) begehrte.
- 5 Während des finanzgerichtlichen Verfahrens erhöhte das FA gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) mit Änderungsbescheid vom 19. Dezember 2006 sowohl den Gesamtgewinn der Klägerin als auch die

Sonderbetriebseinnahmen um 256.018,16 € auf 831.200,67 € bzw. 814.257,40 €, da dieser Betrag in einem Zivilprozess zusätzlich vom Erwerber (D) gefordert wurde; der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen. Gegen diese Erhöhung wandte sich die Klägerin mit Schriftsatz vom 29. Dezember 2006.

- 6 Mit "Hilfsantrag" vom 9. August 2007 machte die Klägerin außerdem geltend, dass der Gewinn aus der Versteigerung der Grundstücke dem Grunde nach nicht bei ihr, sondern bei der K-GbR zu erfassen sei. Mit dem "Hauptantrag" verfolgte sie ihre bisherigen Klageziele weiter.
- 7 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage im "Hauptantrag" insoweit statt, als der Gewinn aus der Versteigerung um die Forderung gegen D zu mindern und die Gewinnanteile der Gesellschafter mit früheren Verlusten zu verrechnen seien. Auch der "Hilfsantrag" hatte Erfolg. Die Klageänderung (Klageerweiterung) durch Stellen des "Hilfsantrags" sei nach § 67 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zulässig, weil das FA im Änderungsbescheid vom 19. Dezember 2006 auch den Gesamtgewinn der Klägerin erhöht habe. Dieser Bescheid sei nach § 68 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden. Die Klägerin habe bereits mit Schriftsatz vom 29. Dezember 2006 ihr Klageziel an die Erhöhung des Gesamtgewinns angepasst; daher könne sie auch weitere Einwendungen gegen den Gesamtgewinn --wie hier die Erfassung des Gewinns aus der Versteigerung des Grundbesitzes dem Grunde nach-- vorbringen. Der "Hilfsantrag" sei auch begründet, weil die versteigerten Grundstücke nicht zum Betriebsvermögen der Klägerin gehörten und demgemäß der Versteigerungsgewinn nicht bei ihr hätte angesetzt werden dürfen.
- 8 Mit der Revision rügt das FA die fehlerhafte Anwendung von § 67 FGO und § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 3 Nr. 2 EStG. Das FG hätte nicht über den "Hilfsantrag" entscheiden dürfen, weil dieser nicht innerhalb der Klagefrist gestellt worden sei. In der Sache sei der Gewinn aus der Versteigerung zu Recht bei der Klägerin erfasst worden. Die Vorentscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1125 veröffentlicht.
- 9 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen, soweit Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft in Höhe von 825.589 € festgestellt werden, die sich auf die Beteiligten nach dem im Bescheid vom 19. Dezember 2006 angewendeten Maßstab verteilen.
- 10 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist begründet. Das FG hat zu Unrecht in der Sache über den "Hauptantrag" zur Höhe des Aufgabegewinns und über den "Hilfsantrag" zur Erfassung des Aufgabegewinns bei der Klägerin dem Grunde nach entschieden. Die beiden Feststellungen sind weder nach § 67 FGO durch Klageänderung (Klageerweiterung) noch nach § 68 FGO durch Änderung des angefochtenen Verwaltungsakts Gegenstand des anhängigen Verfahrens geworden. Da das FG noch nicht über das ursprüngliche Klagebegehren entschieden hat, die Veräußerung der Grundstücke im Jahr 2005 noch als Teilakt einer tarifbegünstigten Betriebsaufgabe anzusehen, war die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 12 1. Der "Hilfsantrag" mit seinem Ziel, einen Gewinn aus der Veräußerung der Grundstücke überhaupt nicht bei der Klägerin zu erfassen, geht über den "Hauptantrag" zur Höhe des Veräußerungsgewinns hinaus. Das FG hätte daher --von seinem Standpunkt aus-- nur über den weiter gehenden "Hilfsantrag" --als Hauptantrag-- zu befinden gehabt.
- 13 2. Ungeachtet des Verhältnisses von Haupt- und Hilfsantrag zueinander hätte das FG über die beiden Anträge nicht entscheiden dürfen.
- 14 Wird gegen einen Feststellungsbescheid i.S. von §§ 179, 180 AO Klage erhoben, ist zu beachten, dass Streitgegenstand die einzelnen gesondert festgestellten Besteuerungsgrundlagen sein können (§ 157 Abs. 2 AO). Diese sind selbst Regelungsgegenstand dieses Steuerverwaltungsakts. Das gilt z.B. für Aussagen zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, zur Qualifikation der Einkünfte, zum Vorliegen einer Mitunternehmerschaft, zur Höhe des Gesamtgewinns, des laufenden Gewinns, eines Veräußerungsgewinns oder eines Sondergewinns (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Februar 1988 VIII R 352/82, BFHE 152, 414, BStBl II 1988, 544; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23. Oktober 1989 GrS 2/87, BFHE 159, 4, BStBl II 1990, 327). Der Feststellungsbescheid stellt sich daher als eine Zusammenfassung einzelner Feststellungen von

Besteuerungsgrundlagen dar, die --soweit sie eine rechtlich selbständige Würdigung enthalten-- auch als selbständiger Gegenstand eines Klageverfahrens in Betracht kommen und demgemäß einem eigenständigen prozessualen Schicksal unterliegen.

- 15** Eine Klage gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid kann demzufolge verschiedene Zielsetzungen haben. Welche Besteuerungsgrundlagen der Kläger mit seiner Klage angreift und damit zum Streitgegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens gemacht hat, ist durch Auslegung der Klageschrift oder der darin ausdrücklich in Bezug genommenen Schriftstücke zu ermitteln (BFH-Urteil vom 20. Januar 1977 IV R 3/75, BFHE 122, 2, BStBl II 1977, 509).
- 16** a) Diese Besonderheiten des gerichtlichen Rechtsschutzes gegen Gewinnfeststellungsbescheide haben Bedeutung für die Möglichkeit einer (zulässigen) Klageänderung. Eine Klageänderung i.S. des § 67 FGO liegt allgemein vor, wenn während der Rechtshängigkeit der Streitgegenstand geändert, d.h. anstelle des ursprünglichen Begehrens oder neben ihm ein anderer Klageantrag gestellt wird. Sie ist bei fristgebundenen Klagen, unabhängig von den sonstigen Voraussetzungen des § 67 Abs. 1 FGO, nur statthaft, wenn nicht nur für das ursprüngliche, sondern auch für das geänderte Klagebegehren die allgemeinen Sachurteilsvoraussetzungen gegeben sind (BFH-Urteil vom 19. Mai 2004 III R 18/02, BFHE 206, 201, BStBl II 2004, 980). Bei der Anfechtungsklage ist deshalb eine Klageänderung nur innerhalb der Klagefrist zulässig.
- 17** Bei einer Klage gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid führt jedes nachträglich gestellte Rechtsschutzbegehren, das nicht die mit der Klage angegriffenen Feststellungen betrifft, zu einer Klageänderung, die nur innerhalb der Klagefrist zulässig ist (BFH-Urteil vom 10. Februar 1988 VIII R 334/82, BFH/NV 1988, 791). Die nicht innerhalb der Klagefrist angefochtenen Feststellungen werden insoweit --formell-- bestandskräftig. Das gilt auch für Feststellungen eines Gewinnfeststellungsbescheids, der --wie im Streitfall-- unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht (vgl. im Ergebnis bereits: BFH-Urteil vom 19. Mai 2004 III R 35/02, BFH/NV 2005, 60).
- 18** b) Die prozessuale Selbständigkeit der einzelnen Besteuerungsgrundlagen eines Gewinnfeststellungsbescheids kommt auch zum Tragen, wenn der mit der Klage angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid geändert wird. Nach § 68 FGO wird der neue Verwaltungsakt Gegenstand des Verfahrens, wenn der angefochtene Verwaltungsakt nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung geändert oder ersetzt wird. Die Vorschrift setzt voraus, dass beide Bescheide "dieselbe Steuersache", d.h. dieselben Beteiligten und denselben Besteuerungsgegenstand betreffen (BFH-Beschluss vom 25. Februar 1999 IV R 36/98, BFH/NV 1999, 1117). Daher ist § 68 FGO nicht anwendbar, wenn ein teilbarer Bescheid nur teilweise angefochten war und sich die Änderung nur auf den nicht angefochtenen Teil bezieht (BFH-Urteil vom 29. Januar 2003 VIII R 60/00, BFH/NV 2003, 927). Der Gewinnfeststellungsbescheid ist wegen der in ihm enthaltenen selbständigen Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen ein teilbarer Verwaltungsakt (vgl. BFH-Urteil vom 4. November 2003 VIII R 38/01, BFH/NV 2004, 1372). Damit wird ein nachträglich geänderter Gewinnfeststellungsbescheid nach § 68 FGO nur hinsichtlich der bereits zulässig mit der Klage angefochtenen Besteuerungsgrundlagen (partiell) Gegenstand des anhängigen Verfahrens (vgl. bereits: BFH-Urteile vom 7. Dezember 1999 VIII R 26/94, BFHE 191, 1, BStBl II 2000, 300, unter II.1.; vom 20. Mai 2010 IV R 74/07, BFHE 229, 71, BStBl II 2010, 1104, unter II.3.).
- 19** c) Dies schließt jedoch außergerichtlichen Rechtsschutz nicht aus. Wird eine in einem nachträglichen Änderungsbescheid geänderte Besteuerungsgrundlage nicht nach § 68 FGO Gegenstand des Verfahrens, kann der Steuerpflichtige innerhalb der einmonatigen Einspruchsfrist bei der Finanzbehörde Einspruch einlegen.
- 20** Bei Festsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung kann der Steuerpflichtige überdies --ebenfalls außerhalb des Klageverfahrens-- durch einen Antrag nach § 164 Abs. 2 AO eine Abänderung des Gewinnfeststellungsbescheids zu seinen Gunsten erreichen. Vorbehaltsbescheide entfalten ungeachtet ihrer Verbindlichkeit keine materielle Bestandskraft (BFH-Urteil vom 22. September 1982 II R 48/81, BFHE 137, 86, BStBl II 1983, 164), d.h. der gesamte Steuerfall bleibt "offen" und kann --abgesehen von der Einschränkung des § 176 AO-- in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht überprüft werden. Erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist verliert der Vorbehalt der Nachprüfung seine Wirkung (BFH-Urteil vom 3. Februar 1987 IX R 255/84, BFH/NV 1987, 751).
- 21** 3. Nach diesen Grundsätzen hätte das FG über den Ansatz des Versteigerungsgewinns weder dem Grunde noch der Höhe nach entscheiden dürfen.
- 22** a) Die Klägerin hat mit ihrer Klage ursprünglich nur die Qualifikation des Gewinns aus der Versteigerung der Grundstücke als tarifbegünstigter Aufgabegewinn (hier: Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG) anstelle laufenden Gewinns (zur Selbständigkeit dieser Feststellung: BFH-Urteile vom 26. November

1975 I R 44/74, BFHE 117, 539, BStBl II 1976, 304; vom 11. August 1994 IV R 124/92, BFHE 176, 15, BStBl II 1995, 253; vom 6. Dezember 2000 VIII R 21/00, BFHE 194, 97, BStBl II 2003, 194; vom 12. Oktober 2005 VIII R 66/03, BFHE 211, 458, BStBl II 2006, 307) begehrt. Damit ist bei Klageerhebung allein die Qualifikation des Gewinns Gegenstand der Klage geworden.

- 23** b) Der während des finanzgerichtlichen Verfahrens ergangene Änderungsbescheid vom 19. Dezember 2006 änderte nur die Höhe des Sonderbetriebsgewinns und damit eine gegenüber dessen Qualifikation als begünstigter Aufgabegewinn selbständige Besteuerungsgrundlage (BFH-Urteil vom 31. Juli 1974 I R 226/70, BFHE 113, 428, BStBl II 1975, 236; BFH-Beschlüsse vom 27. September 1973 IV R 212/70, BFHE 110, 453, BStBl II 1974, 123; vom 30. September 2003 IV B 23/02, BFH/NV 2004, 457). Er konnte daher insoweit nicht nach § 68 FGO Gegenstand des anhängigen Verfahrens werden.
- 24** Allerdings wandte sich die Klägerin bereits mit Schriftsatz vom 29. Dezember 2006 gegen diese Erhöhung. Zwar kann hierin keine zulässige Klageänderung (Klageerweiterung) gesehen werden, weil die (ursprüngliche) Klagefrist bereits abgelaufen war. Jedoch lief zu diesem Zeitpunkt noch die einmonatige Einspruchsfrist, die mit der Bekanntgabe des Änderungsbescheids beginnt. Mit dem Schriftsatz vom 29. Dezember 2006 hat die Klägerin zu erkennen gegeben, dass sie die Erhöhung des Gewinns aus der Versteigerung für rechtswidrig hält. Der Schriftsatz ist daher als Einspruch aufzufassen, den das FG innerhalb der Einspruchsfrist an das FA weitergeleitet hat und über den das FA noch entscheiden muss.
- 25** c) Das mit Schriftsatz vom 9. August 2007 im "Hilfsantrag" erstmals geäußerte Begehren, den Gewinn aus der Veräußerung bereits dem Grunde nach nicht --weder als tarifbegünstigten Aufgabegewinn noch als laufenden Gewinn-- bei der Klägerin zu erfassen, richtet sich schließlich gegen eine weitere selbständige Feststellung im Gewinnfeststellungsbescheid. Mit der Einbeziehung des Gewinns im Rahmen einer gesonderten und einheitlichen Feststellung steht zugleich fest, dass dieser nicht bei einer anderen gesonderten Feststellung zu erfassen oder überhaupt nicht als Besteuerungsgrundlage gesondert festzustellen ist (BFH-Beschluss vom 19. Mai 1999 IV B 71/98, BFH/NV 1999, 1449; vgl. auch BFH-Beschluss in BFHE 110, 453, BStBl II 1974, 123, unter 2.c der Gründe).
- 26** Weder die ursprünglich erhobene Klage noch der Änderungsbescheid hatten die Zurechnung des Gewinns aus der Versteigerung des Grundbesitzes zum Gegenstand. Damit ist eine Einbeziehung dieses Streitpunktes nach § 68 FGO ausgeschlossen. Auch eine Klageänderung (Klageerweiterung) nach § 67 FGO kommt nicht in Betracht, da hierfür die Klagefrist abgelaufen ist. Da außerdem bereits die Feststellung der Höhe des Versteigerungsgewinns nicht nach § 68 FGO Gegenstand der Klage geworden ist (vgl. oben zu II.3.b), kann auch der Ansatz eines Versteigerungsgewinns dem Grunde nach nicht --wie das FG angenommen hat-- wegen der damit verbundenen Erhöhung des Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft Gegenstand des anhängigen Verfahrens geworden sein.
- 27** Der Schriftsatz vom 9. August 2007 ist jedoch als Antrag nach § 164 Abs. 2 AO auszulegen, mit dem die Klägerin --aufgrund geänderter Rechtsauffassung-- eine Abänderung des Gewinnfeststellungsbescheids dahin begehrt, den Gewinn aus der Versteigerung des Grundbesitzes nicht bei ihr zu erfassen. Der Antrag ist innerhalb der Festsetzungsfrist gestellt worden, ohne dass es auf die Verwirklichung von Hemmungstatbeständen ankommt. Die Frist begann nach § 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Jahres 2005 und endete nach vier Jahren mit Ablauf des Jahres 2009. Das FA wird den Antrag zu prüfen haben.
- 28** Da das FG zu Unrecht über die Höhe und über die Erfassung des Versteigerungsgewinns bei der Klägerin dem Grunde nach entschieden hat, war die Vorentscheidung aufzuheben.
- 29** 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat noch nicht entschieden, ob der Versteigerungsgewinn als begünstigter Aufgabegewinn oder als laufender Gewinn zu qualifizieren ist. Eine Qualifikation als begünstigter Aufgabegewinn kommt in Betracht, wenn die Veräußerung des Grundbesitzes im Jahr 2005 trotz der Einstellung des Transportbetriebs bereits im Jahr 1994 --wie von der Klägerin unter Hinweis auf die Schwierigkeit der Verwertung des kontaminierten Grundbesitzes ursprünglich vertreten-- noch als Teilakt einer tarifbegünstigten Betriebsaufgabe gewertet werden kann. Die hierfür erforderliche Beurteilung, ob sich die Betriebsaufgabe einschließlich der Veräußerung der Grundstücke in einem "einheitlichen Vorgang" vollzogen hat (BFH-Urteil vom 26. April 2001 IV R 14/00, BFHE 195, 290, BStBl II 2001, 798), obliegt in erster Linie dem FG als Tatsacheninstanz (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2004, 457, zur Frage des Bestehens einer Mitunternehmerschaft).
- 30** Auf die Qualifikation des Gewinns kommt es jedoch im vorliegenden Rechtsstreit nur an, wenn er überhaupt bei der Klägerin zu erfassen ist. Das FG wird daher zunächst zu prüfen haben, ob der Rechtsstreit nach § 74 FGO auszusetzen ist, bis das FA über den Antrag nach § 164 Abs. 2 AO entschieden hat.

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