

Urteil vom 20. August 2015, IV R 12/12

Auslegung des Klagebegehrens durch den BFH - Bestimmung des Gegenstands einer Anfechtungsklage gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid - Anfechtbarkeit der Feststellung eines Sonderbetriebsgewinns - Bindung des BFH an die Feststellungen des FG

BFH IV. Senat

BGB § 133, FGO § 65 Abs 1 S 1, FGO § 96 Abs 1 S 2, FGO § 100, FGO § 121, FGO § 126 Abs 2, FGO § 118 Abs 2, AO § 179, AO § 180, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG VZ 2006

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 09. Januar 2012, Az: 8 K 1089/09

Leitsätze

1. NV: Der BFH ist bei der Auslegung des Klagebegehrens nicht an die Auslegung des FG und die von diesem verfassten Anträge gebunden .
2. NV: Der Gewinnfeststellungsbescheid kann mehrere Feststellungen enthalten, die selbständiger Gegenstand des Klagebegehrens sein können .
3. NV: Ein Sonderbetriebsgewinn ist nur dann als selbständig anfechtbare Besteuerungsgrundlage festgestellt worden, wenn der Gewinnfeststellungsbescheid dazu einen ausdrücklichen Regelungsausspruch enthält. Der Verweis auf eine Anlage, in der im Rahmen der Berechnung des Gesamthandsgewinns ein Sonderbetriebsgewinn in Abzug gebracht wird, genügt diesen Anforderungen nicht .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 10. Januar 2012 8 K 1089/09 aufgehoben.

Der Bescheid für 2006 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 27. Juli 2012 wird dahin geändert, dass der Gewinn aus Gesamthandsbilanz in Höhe von ... € festgestellt wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben der Beklagte zu 84,4 % und die Kläger zu 15,6 % zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Der Tatbestand ist aus Gründen des Steuergeheimnisses nicht zur Veröffentlichung geeignet.

Entscheidungsgründe

- 2 II. Auf die Revision des FA wird die Vorentscheidung aus verfahrensrechtlichen Gründen aufgehoben.
- 3 1. Das angegriffene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da der während des Revisionsverfahrens ergangene, nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderte Gewinnfeststellungsbescheid 2006 vom 27. Juli 2012 an die Stelle des angegriffenen Bescheids getreten und nach § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden ist (vgl. zu den Besonderheiten bei einem verschiedenen Feststellungen umfassenden Gewinnfeststellungsbescheid: Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. Februar 2011 IV R 15/08, BFHE 233, 290, BStBl II 2011, 764). Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid mit der Folge zugrunde, dass das FG-Urteil keinen Bestand haben kann (vgl. z.B. BFH-

Urteile vom 22. Juli 2010 IV R 29/07, BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511, und vom 19. Juli 2011 IV R 42/10, BFHE 234, 226, BStBl II 2011, 878).

- 4 Der erkennende Senat entscheidet aufgrund seiner Befugnis aus den §§ 121 und 100 FGO in der Sache selbst (§ 126 Abs. 2 FGO). Da sich hinsichtlich der streitigen Punkte keine Änderungen ergeben haben und die Kläger auch keinen weiter gehenden Antrag gestellt haben, bedarf es keiner Zurückverweisung der Sache gemäß § 127 FGO (vgl. BFH-Urteile in BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511, und in BFHE 234, 226, BStBl II 2011, 878).
- 5 2. Die Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 2006 vom 27. Juli 2012 ist überwiegend begründet und führt insoweit zur Abänderung des Gewinnfeststellungsbescheids. Im Übrigen ist sie unbegründet und wird insoweit abgewiesen.
- 6 a) Der Senat legt die Klage dahin aus, dass diese von vornherein nur auf die Anfechtung der Feststellung des Gewinns aus der Gesamthandsbilanz der Klägerin gerichtet war.
- 7 aa) Der BFH kann die Klageschrift ohne Bindung an die Feststellungen des FG selbst auslegen (BFH-Urteil vom 23. Februar 2012 IV R 32/09, BFH/NV 2012, 1479). Als prozessuale Willenserklärung ist die Klageschrift in gleicher Weise wie Willenserklärungen im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) analog § 133 BGB auszulegen. Dabei sind zur Bestimmung des Gegenstands des Klagebegehrens (vgl. § 65 Abs. 1 Satz 1 FGO) alle bekannten und vernünftigerweise erkennbaren Umstände tatsächlicher und rechtlicher Art zu berücksichtigen (BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 1479). An die Fassung der Anträge ist das Gericht dabei nicht gebunden (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO).
- 8 bb) Bei der Auslegung des Klagebegehrens ist die prozessuale Selbständigkeit der in einem Gewinnfeststellungsbescheid enthaltenen einzelnen Feststellungen zu beachten. Die Klage gegen einen Feststellungsbescheid kann verschiedene Ziele verfolgen. Ein Feststellungsbescheid fasst einzelne Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen zusammen, die --soweit sie eine rechtlich selbständige Würdigung enthalten und eines rechtlich selbständigen Schicksals fähig sind-- selbständiger Gegenstand des Klagebegehrens sein können. Solche selbständige Feststellungen sind insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft, die Höhe des Gesamtgewinns, des laufenden Gewinns, eines Veräußerungsgewinns oder eines Sondergewinns bzw. einer Sondervergütung (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 1. Juli 2010 IV R 34/07, BFH/NV 2010, 2246, und vom 16. April 2015 IV R 44/12, BFH/NV 2015, 1085).
- 9 cc) Der von den Klägern angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid enthält hinsichtlich der im Streitfall allein streitigen Einkünfte aus Gewerbebetrieb nur die rechtlich selbständige Feststellung eines Gewinns aus der Gesamthandsbilanz in Höhe von ... €. In die Berechnung des festgestellten Gesamthandsgewinns ist das Entgelt des Klägers für den Verzicht auf die Nutznießung an den Anteilen der X AG in Höhe von ... € eingeflossen. Dies lässt sich der dem ursprünglichen Gewinnfeststellungsbescheid vom 7. April 2008 beigefügten Anlage entnehmen. Davon sind ersichtlich auch die Beteiligten und das FG ausgegangen, weshalb der Senat insoweit von weiteren Ausführungen absieht. Eine ausdrückliche (selbständige) Feststellung der Sonderbetriebseinnahmen bzw. eines Sondergewinns enthalten weder der hier nunmehr streitgegenständliche Gewinnfeststellungsbescheid vom 27. Juli 2012 noch der Gewinnfeststellungsbescheid vom 8. Mai 2008, der Gegenstand des Klageverfahrens war. Eine entsprechende Feststellung war ebenso wenig in dem ursprünglichen Gewinnfeststellungsbescheid vom 7. April 2008 enthalten.
- 10 dd) Der Gewinnfeststellungsbescheid kann auch nicht durch Auslegung dahin umgedeutet werden, dass dieser konkludent die selbständige Feststellung eines dem Kläger zuzurechnenden Sondergewinns auch ohne einen entsprechenden ausdrücklichen Regelungsausspruch enthält. Zwar wird in der dem ursprünglichen Gewinnfeststellungsbescheid vom 7. April 2008 beigefügten Anlage ausgeführt, dass der Ablösebetrag für den Nießbrauch (gemeint ist die Nutznießung) in Höhe von ... € als Sonderbetriebseinnahme des Klägers berücksichtigt werde. Weiter wird erläutert, dass die von der Klägerin erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € sich um eine Gewerbesteuerückstellung in Höhe von ... € (5 % von ... € x 375 %, davon 5/6) auf ... € verminderten, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb daher insgesamt ... € betragen. Zwar enthält der ursprüngliche Gewinnfeststellungsbescheid in den "Erläuterungen" einen Hinweis auf die Anlage, deren Inhalt hat in dem Gewinnfeststellungsbescheid aber keinen Niederschlag gefunden. Die Ausführungen in der Anlage können den Regelungsausspruch im Gewinnfeststellungsbescheid weder erweitern noch ergänzen. Sie dienen lediglich dazu, einen bestimmten Regelungsausspruch (hier die Feststellung des Gesamthandsgewinns) näher zu erläutern. Die Erläuterungen in der dem Gewinnfeststellungsbescheid vom 7. April 2008 beigefügten Anlage wären überdies für die Auslegung des hier streitgegenständlichen Gewinnfeststellungsbescheids vom 27. Juli 2012 nicht heranzuziehen, da der Gewinnfeststellungsbescheid vom 7. April 2008 durch den späteren Erlass der

Änderungsbescheide in seinen Wirkungen vollständig suspendiert worden ist. In dem hier streitgegenständlichen Gewinnfeststellungsbescheid vom 27. Juli 2012 ist eine entsprechende Erläuterung weder enthalten noch wird auf die Ausführungen in der Anlage zum früheren Bescheid Bezug genommen.

- 11** ee) Davon ausgehend ist der von den Klägern bereits mit dem Klagebegründungsschriftsatz vom 9. April 2009 angekündigte und in der mündlichen Verhandlung vom 10. Januar 2012 gestellte Antrag, die festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Klägers bei der Klägerin um die Einnahmen aus der "Veräußerung" des "Ertragsnießbrauchsrechts" in Höhe von ... € zu reduzieren und die "Einnahmen" der Klägerin auf ... € festzustellen, rechtsschutzgewährend dahin auszulegen, dass damit die Änderung des Gewinnfeststellungsbescheids dahingehend begehrt worden ist, dass der Gewinn aus der Gesamthandsbilanz unter Außerachtlassung des Entgelts für den Verzicht auf die Nutznießung um ... € niedriger festzustellen ist. Das Klagebegehren kann demgegenüber, anders als das FG meint, nicht als isolierte Anfechtung der Sonderbetriebseinnahmen des Klägers ausgelegt werden. Eine solche Auslegung scheidet, wie dargelegt, schon daran, dass weder in dem der Vorentscheidung zu Grunde liegenden Gewinnfeststellungsbescheid vom 8. Mai 2008 noch in dem hier streitgegenständlichen Gewinnfeststellungsbescheid die Feststellung eines Sondergewinns für den Kläger enthalten ist.
- 12** b) Ausgehend von diesem Streitgegenstand ist die Klage überwiegend begründet. Die Feststellung des Gewinns aus der Gesamthandsbilanz ist insoweit fehlerhaft, als das Entgelt für den Verzicht auf die Nutznießung an den Anteilen der X AG in die Berechnung des Gesamthandsgewinns mit eingeflossen ist (dazu unter aa). Dies führt indes nicht zu einer vollständigen Stattgabe der Klage, weil bedingt durch die Herabsetzung des Gesamthandsgewinns die von dem FA berücksichtigte Gewerbesteuerückstellung in Höhe von ... € ebenfalls rückgängig zu machen ist (dazu unter cc).
- 13** aa) Das Entgelt für den Verzicht auf die Nutznießung an den Anteilen an der X AG ist bei der Feststellung des Gesamthandsgewinns der Klägerin nicht zu berücksichtigen. Die Nutznießung stand alleine dem Kläger zu und war daher nicht in der Gesamthandsbilanz der Klägerin, sondern allenfalls in einer für den Kläger zu erstellenden Sonderbilanz zu erfassen. Entsprechend kann das Entgelt für den Verzicht auf die Nutznießung allenfalls als Sonderbetriebseinnahme des Klägers den Gesamtgewinn (nicht zu verwechseln mit dem Gesamthandsgewinn) der Klägerin erhöhen. Davon gehen im Ergebnis auch die Beteiligten aus, weshalb der Senat insoweit auf weitere Ausführungen verzichtet.
- 14** Die hier allein streitgegenständliche Feststellung des Gesamthandsgewinns ist daher um das darin enthaltene Entgelt für den Verzicht auf die Nutznießung an den Anteilen an der X AG in Höhe von ... € zu kürzen.
- 15** bb) Da die Feststellung von Sonderbetriebseinnahmen des Klägers nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist, hat der Senat nicht im Wege einer Saldierung darüber zu befinden, ob das FA dem Grunde nach zu Recht das Nutznießungsrecht des Klägers dessen Sonderbetriebsvermögen bei der Klägerin zugeordnet hat. Gleichwohl weist der Senat darauf hin, dass erhebliche Zweifel daran bestehen, dass das FA mit seinen rechtlichen Einwendungen in dem Revisionsverfahren hätte durchdringen können. Insoweit nimmt der Senat zunächst Bezug auf seine jüngere Rechtsprechung zu vergleichbaren Sachverhalten (BFH-Urteile vom 23. Februar 2012 IV R 13/08, BFH/NV 2012, 1112, und vom 17. November 2011 IV R 51/08, BFH/NV 2012, 723, jeweils mit umfangreichen Nachweisen). Hinzu kommt, dass die Würdigung der Beziehungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und einer Personengesellschaft ebenso wie die Würdigung, inwieweit die Mitunternehmer ihre Einflussmöglichkeit auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft im wirtschaftlichen Interesse der Personengesellschaft ausüben, und die weitere Würdigung, ob die Kapitalgesellschaft über einen eigenen selbständigen Geschäftsbetrieb verfügt, als Tatfrage vom FG zu klären und der BFH an dessen tatsächliche Feststellungen nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, soweit nicht dagegen zulässige und begründete Revisionsrügen vorgebracht sind. Entsprechende Rügen hat das FA nicht erhoben. Auch lässt die sehr ausführliche Sachverhaltswürdigung des FG keinen Verstoß gegen die Denkgesetze erkennen.
- 16** cc) Die von dem FA bei der Feststellung des Gewinns aus der Gesamthandsbilanz in Abzug gebrachte Gewerbesteuerückstellung in Höhe von ... € ist rückgängig zu machen. Ausweislich der Anlage zum Gewinnfeststellungsbescheid vom 7. April 2008 hat das FA den Gesamthandsgewinn der Klägerin nicht im Umfang des Entgelts von ... € erhöht. Vielmehr hat das FA insoweit gewinnmindernd eine Gewerbesteuerückstellung in Höhe von ... € berücksichtigt. Diese ist, da das Entgelt für den Verzicht auf die Nutznießung in vollem Umfang nicht bei der Feststellung des Gesamthandsgewinns zu berücksichtigen ist, ebenfalls rückgängig zu machen.
- 17** dd) Davon ausgehend ist der Gewinnfeststellungsbescheid vom 27. Juli 2012 hinsichtlich der Feststellung des Gesamthandsgewinns wie folgt zu ändern:

Gewinn aus Gesamthandsbilanz bisher:	... €
abzüglich Entgelt für Verzicht:	... €
zuzüglich Gewerbesteuerrückstellung:	<u>... €</u>
Gewinn aus Gesamthandsbilanz neu:	... €

- 18** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1, § 136 Abs. 1 FGO. Die Kosten des gesamten Verfahrens tragen das FA zu 84,4 % und die Kläger gemäß § 135 Abs. 5 Satz 1 FGO nach Kopfteilen zu 15,6 %.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de