

Beschluss vom 14. April 2016, IV E 1/16

Streitwert der gesonderten und einheitlichen Feststellung negativer Einkünfte einer Fondsgesellschaft

BFH IV. Senat

GKG § 52 Abs 1, GKG § 66 Abs 1

Leitsätze

1. NV: Sind Verluste einer Fondsgesellschaft streitig, deren Geschäftsmodell die Verlustzielung ausdrücklich vorsieht, ist die Anwendung des Höchstsatzes für die typisierte Bemessung der einkommensteuerlichen Auswirkung einer solchen Verlustfeststellung im Regelfall nicht zu beanstanden.
2. NV: Dabei sind auch Verlustanteile dem Höchstsatz zu unterwerfen, die auf eine an der Fondsgesellschaft beteiligte Körperschaft entfallen, wenn nicht ausgeschlossen werden kann, dass die Körperschaft als Treuhänder für natürliche Personen fungiert.

Tenor

Die Erinnerung gegen die Kostenrechnung des Bundesfinanzhofs -Kostenstelle- vom 17. August 2015 KostL ... (IV R 25/12) wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Entscheidung ergeht gerichtsbührenfrei.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin, Revisionsklägerin, Kostenschuldnerin und Erinnerungsführerin (Klägerin) ist ein Filmproduktionsfonds in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG, an der im Streitjahr 2001 neben natürlichen Personen auch Kapitalgesellschaften und eine Personengesellschaft beteiligt waren. Im dem gegen einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb geführten Revisionsverfahren wurde die Erhöhung des festgestellten Verlusts von ... (Mio.) € um weitere ... (Mio.) € geltend gemacht. Mit Urteil vom 21. Mai 2015 IV R 25/12 (BFHE 249, 528, BStBl II 2015, 772) hat der Bundesfinanzhof (BFH) die Revision der Klägerin zurückgewiesen und dieser die Kosten des Revisionsverfahrens auferlegt.
- 2 Die von der Kostenstelle des BFH zunächst am 11. August 2015 ergangene Kostenrechnung KostL ... (IV R 25/12) über ... € wurde durch geänderte Kostenrechnung vom 17. August 2015 auf ... € herabgesetzt. Dabei ging die Kostenstelle von einem Streitwert in Höhe von ... (Mio.) € aus, den sie mit 40 % eines streitigen Verlusts von ... (Mio.) € ermittelte.
- 3 Mit der dagegen erhobenen Erinnerung macht die Klägerin geltend, die Anwendung eines Satzes von 40 % sei grob unzutreffend. Die für den Streitwert maßgebende einkommensteuerliche Bedeutung für die Feststellungsbeteiligten werde nach ständiger Rechtsprechung typisiert mit 25 % der streitigen Gewinn- oder Verlustauswirkung bemessen. Ein höherer Satz komme in Betracht, wenn ohne besondere Ermittlungen im Gewinnfeststellungsverfahren erkennbar sei, dass der Pauschalsatz von 25 % den tatsächlichen einkommensteuerlichen Auswirkungen nicht gerecht werde. Die Obergrenze des Pauschalsatzes betrage bei gewerblichen Einkünften im Veranlagungszeitraum 2001 40 %. Bei der Erhöhung des Satzes von 25 % sei zu berücksichtigen, auf wie viele Beteiligte der streitige Gewinn- oder Verlustbetrag entfalle (vgl. Beschluss des Thüringer Finanzgerichts --FG-- vom 2. März 2007 IV 70082/06 Ko, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2007, 954).
- 4 Im Streitfall sei nicht ohne Weiteres erkennbar, dass der Regelpauschalsatz nicht den konkreten steuerlichen Auswirkungen bei den Feststellungsbeteiligten entspreche, weil natürliche Personen nur zu 43,14 % am Gesamtgewinn beteiligt seien und auf diese pro Kopf durchschnittlich ein streitiger Verlust von 43.630 € entfalle.

Nach dem Beschluss des Thüringer FG in EFG 2007, 954 sei der Regelpauschalsatz bis zu einem Gewinnanteil von 120.000 DM anzusetzen. Deshalb sei der Streitwert auch hier unter Anwendung des Regelpauschalsatzes zu ermitteln und betrage dann ... (Mio.) €.

- 5 Selbst wenn man in Bezug auf die beteiligten natürlichen Personen von einem höheren Pauschalsatz ausgehen würde, sei zumindest in Bezug auf die beteiligten Körperschaften --wobei auch hinter der beteiligten Personengesellschaft eine Stiftung stehe-- in Anbetracht des Körperschaftsteuersatzes von 25 % der Ansatz des Regelpauschalsatzes sachgerecht. Gehe man davon aus, dass je zur Hälfte natürliche Personen und Körperschaften beteiligt seien, ergebe sich selbst unter Berücksichtigung des Höchstsatzes von 40 % für die natürlichen Personen ein gemittelter Satz von 32,5 %. Ein höherer Satz sei auch bei pauschalierender Betrachtung nicht zu rechtfertigen.
- 6 Der Kostenbeamte hat der Erinnerung nicht abgeholfen und führt u.a. aus, es sei für den Veranlagungszeitraum 2001 grundsätzlich von einem Höchstsatz von 45 % auszugehen, von dem in einer Verlustsituation kein Abschlag im Hinblick auf eine Gewerbesteuerbelastung zu machen sei. Der Beteiligung von Körperschaften sei durch den pauschalen Abschlag von 5 % ausreichend Rechnung getragen. Im Übrigen stehe nicht fest, dass der auf eine Körperschaft entfallende Verlust sich ausschließlich bei dieser auswirke, weil die Körperschaft auch nur Treuhänder sein könne und die Verluste dann den Treugebern zuzurechnen seien.
- 7 Darauf macht die Klägerin geltend, auch bei negativen gewerblichen Einkünften habe die Rechtsprechung einen Höchstsatz von 40 % angewendet. Selbst wenn der überwiegenden Beteiligung juristischer Personen nur durch einen Abschlag von 5 % Rechnung getragen würde, ergäbe sich ein Pauschalsatz von 35 %.
- 8 Die Vertreterin der Staatskasse (Erinnerungsgegnerin) beantragt, die Erinnerung als unbegründet zurückzuweisen. Die Ermittlung des Streitwerts unter Anwendung eines Pauschalsatzes von 40 % sei nicht zu beanstanden, weil an der Klägerin nahezu ausschließlich natürliche Personen beteiligt seien, die im Fall des Obsiegens hohe Verlustbeträge mit hohen Einkünften hätten ausgleichen können.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Erinnerung (§ 66 Abs. 1 des Gerichtskostengesetzes --GKG--) ist nicht begründet und war deshalb zurückzuweisen.
- 10 1. Der der angefochtenen Kostenrechnung zugrunde gelegte Streitwert ist nicht zu beanstanden.
- 11 a) Bei Anfechtungsklagen wegen einer gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung bemisst der BFH in ständiger Rechtsprechung den Streitwert gemäß § 52 Abs. 1 GKG nach der typisierten einkommensteuerlichen Bedeutung für die Feststellungsbeteiligten. Diese ist grundsätzlich --i.S. einer Vereinfachungsregelung-- mit 25 % des streitigen Gewinns oder Verlusts zu bemessen. Die tatsächlichen steuerlichen Auswirkungen bei den einzelnen Gesellschaftern werden nicht ermittelt.
- 12 Der vorgenannte Prozentsatz ist bei Streit um die Höhe des Gewinns allerdings keine feste Größe. Ausnahmsweise kommt der Ansatz eines höheren Prozentsatzes in Betracht, wenn ohne besondere Ermittlungen im Gewinnfeststellungsverfahren erkennbar ist, dass der Pauschalsatz der tatsächlichen einkommensteuerlichen Auswirkung nicht gerecht wird. Daher ist der Satz von 25 % bei höheren Gewinn- bzw. Verlustanteilen wegen der infolge des progressiven Einkommensteuertarifs zu erwartenden höheren einkommensteuerlichen Auswirkung angemessen zu erhöhen (vgl. aus jüngerer Zeit etwa Beschluss des BFH vom 31. Juli 2014 IV E 2/14, BFH/NV 2014, 1766, m.w.N.). Die Obergrenze des Pauschalsatzes beträgt für die Veranlagungszeiträume 2001 bis 2003 nach dem BFH-Beschluss vom 10. Oktober 2006 VIII B 177/05 (BFHE 214, 208, BStBl II 2007, 54) 45 %.
- 13 Betrifft die gesonderte und einheitliche Feststellung gewerbliche Einkünfte, ist wegen der Möglichkeit der Anrechnung von Gewerbesteuer nach § 35 des Einkommensteuergesetzes bei der Bemessung des typisierten Satzes ein angemessener Abschlag zu machen (BFH-Beschluss in BFHE 214, 208, BStBl II 2007, 54). Bei Feststellung eines Verlusts ist eine solche Korrektur des Pauschalsatzes allerdings im Regelfall nicht vorzunehmen, weil Bemessungsgrundlage für die Anrechnung der Gewerbesteuermessbetrag ist, der im Fall eines Verlusts jedoch grundsätzlich Null beträgt (BFH-Beschluss vom 12. November 2015 IV E 8/15, BFH/NV 2016, 221). Vielmehr kann bei Verlusten aus den Umständen zu schließen sein, dass diese bei den Feststellungsbeteiligten zum Ausgleich hoher positiver Einkünfte dienen sollen, was eine Anwendung des höchsten Pauschalsatzes auch dann rechtfertigt, wenn möglicherweise nicht bei allen Beteiligten ein Grenzsteuersatz in dieser Höhe erreicht wird (vgl. BFH-

Beschlüsse vom 13. März 1980 IV E 2/80, BFHE 130, 363, BStBl II 1980, 520; vom 2. Oktober 1980 IV R 235/75, BFHE 131, 288, BStBl II 1981, 38; vom 17. November 1987 VIII R 346/83, BFHE 152, 5, BStBl II 1988, 287).

- 14** Die pauschalierte Streitwertbemessung im Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte ist auch dann maßgebend, wenn an der streitigen Feststellung ausschließlich Kapitalgesellschaften beteiligt sind. Allerdings bleibt der auf einen progressiven Steuertarif abzielende Erhöhungsgrund eines hohen Streitwerts außer Betracht, wenn alle Feststellungsbeteiligten nach einem einheitlichen Steuertarif herangezogen werden (BFH-Beschluss vom 4. September 2008 I E 5/08, BFH/NV 2008, 2041).
- 15** b) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat die Kostenstelle des BFH betreffend einen Pauschalsatz von 40 % auf den streitigen Verlustbetrag angewendet. In Bezug auf die beteiligten natürlichen Personen ist der Satz von 40 % auch dann sachgerecht, wenn sich bei einer durchschnittlichen Betrachtung pro Kopf ein Betrag in der von der Klägerin angegebenen Größenordnung von ca. 44.000 € ergeben sollte. Sind Verluste einer Fondsgesellschaft streitig, deren Geschäftsmodell die Verlusterzielung ausdrücklich vorsieht, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Verlustanteile der Gesellschafter bei deren Einkommensteuerfestsetzung hohe andere Einkünfte ausgleichen und sich deshalb mit dem Spitzensteuersatz einkommensteuerermindernd auswirken (vgl. etwa BFH-Beschlüsse in BFHE 131, 288, BStBl II 1981, 38; vom 13. Mai 1986 IV E 2/86, BFH/NV 1988, 110; vom 22. Januar 2001 IV S 10/00, BFH/NV 2001, 806). Die Anwendung des Höchstsatzes für die typisierte Bemessung der einkommensteuerlichen Auswirkung einer solchen Verlustfeststellung ist deshalb im Regelfall nicht zu beanstanden. Ein Abschlag für die Möglichkeit zur Anrechnung der Gewerbesteuer ist dabei nicht zu machen. Im Streitfall war danach ein Pauschalsatz von 45 % in Bezug auf die beteiligten natürlichen Personen angemessen.
- 16** Für die beteiligten Körperschaften wäre zwar grundsätzlich der Körperschaftsteuersatz als Maßstab für die typisierte Streitwertberechnung heranzuziehen. Ist eine Körperschaft allerdings an einer Fondsgesellschaft mit planmäßiger Verlusterzielung beteiligt, kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Körperschaft lediglich als Treuhänder für natürliche Personen fungiert und dass im Ergebnis den Treugebern die Verlustanteile zuzurechnen sind. Deshalb ist es auch in einem solchen Fall gerechtfertigt, den Anteil der Körperschaft dem Höchstsatz zu unterwerfen, es sei denn, es steht ausnahmsweise offensichtlich fest, dass kein Treuhandverhältnis besteht. Ein solcher Ausnahmefall ist hier nicht gegeben.
- 17** Im Ergebnis kann die Bemessung des Streitwerts mit 40 % des streitigen Verlusts danach nicht als sachwidrig angesehen werden.
- 18** 2. Die Entscheidung ergeht gerichtsgebührenfrei (§ 66 Abs. 8 GKG).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de