

Urteil vom 03. Mai 2017, X R 12/14

Berücksichtigung der Beiträge anderer Versorgungseinrichtungen bei der Anwendung der Öffnungsklausel; Nachweisobliegenheiten bei einem sog. Spin-off; keine erweiternde Auslegung des § 16 Abs. 4 EStG; inhaltliche Bestimmtheit eines Verwaltungsakts; Bekanntgabe von Feststellungsbescheiden

ECLI:DE:BFH:2017:U.030517.XR12.14.0

BFH X. Senat

EStG § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a DBuchst. aa, EStG § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a DBuchst. bb, EStG § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3, EStG § 16 Abs. 4, AO § 182 Abs. 1, AO § 179 Abs. 2 S. 2, AO § 119 Abs. 1

vorgehend FG München, 24. Juni 2013, Az: 15 K 3015/10

Leitsätze

1. Hat ein Steuerpflichtiger Beiträge an mehrere Versorgungseinrichtungen geleistet, bezieht er aber zunächst nur Renteneinnahmen aus einem einzigen Versorgungswerk, sind in die Prüfung der Voraussetzungen der Öffnungsklausel gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG alle von ihm geleisteten Beiträge an Versorgungseinrichtungen einzubeziehen, die zu Leibrenten und anderen Leistungen i.S. von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG führen können.
2. Die Nachweisobliegenheit und das Nachweisrisiko für das Vorliegen der Voraussetzungen einer steuerfreien Einlagenrückgewähr im Rahmen eines sog. Spin-off treffen den Anteilseigner (Bestätigung des BFH-Urteils vom 13. Juli 2016 VIII R 73/13, BFHE 254, 404).
3. § 16 Abs. 4 EStG ist nicht dahingehend auszulegen, dass wirtschaftlich zusammenhängende Veräußerungen als eine einzige Veräußerung angesehen werden können.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg, vom 25. Juni 2013 15 K 3015/10 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München, Außensenate Augsburg, zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

A.

- 1 Der 1941 geborene Kläger und Revisionskläger (Kläger) bezog im Streitjahr 2005 eine Rente von der berufsständischen Rechtsanwalts- und Steuerberaterversorgung in Bayern (Rechtsanwaltsversorgungswerk). Erst im Folgejahr erhielt er weitere Renten von der Deutschen Rentenversicherung (DRV) sowie vom Versorgungswerk der Wirtschaftsprüfer und der vereidigten Buchprüfer im Lande Nordrhein-Westfalen (Versorgungswerk der Wirtschaftsprüfer). Der Kläger hatte von 1965 bis 2001 Beiträge in die DRV, von 1990 bis 2004 in das Rechtsanwaltsversorgungswerk sowie von 2000 bis 2004 in das Versorgungswerk der Wirtschaftsprüfer geleistet.
- 2 In einer Bescheinigung vom 28. Juni 2006 bestätigte das Rechtsanwaltsversorgungswerk dem Kläger, dass von seinen Leistungen ein Anteil von 46,6 % der Besteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) unterliege. Bei der Berechnung dieses Prozentsatzes seien die Beiträge an die DRV für den Zeitraum der Mitgliedschaft berücksichtigt worden.

- 3 Der Kläger erhielt im Streitjahr zudem eine Gutschrift in Höhe von 3.478,32 €, die auf einer von der US-Firma D-Inc. als sog. Spin-off bezeichneten Abspaltung der T-Inc. beruhte. Dem Kläger wurden als Anteilseigner von 700 Aktien der D-Inc. 140 Aktien der T-Inc. im Wert von 3.478,32 € übertragen, ohne dass das Kapital herabgesetzt wurde.
- 4 Außerdem erwarb der Kläger durch Zeichnungsschein des A-Spezial-Fonds im Dezember 1982 eine Beteiligung als Kommanditist an den folgenden Gesellschaften: W-KG, T-KG, D-KG, A-KG sowie eine Beteiligung an einem Darlehensfonds. Der Kläger erklärte in diesem Zusammenhang seinen Eintritt in den A-Spezial-Fonds. Nach dessen allgemeinen Bedingungen sollte die GKB-GmbH für die einzelnen Zeichner deren Rechte aus den übernommenen gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen gegenüber den Kommanditgesellschaften und Dritten im Rahmen eines Geschäftsbesorgungsvertrages wahrnehmen. Im Dezember 2004 kündigte der Kläger seine Kommanditbeteiligungen gegenüber sämtlichen Beteiligungsgesellschaften und erzielte aus der Veräußerung seiner Anteile an den Gesellschaften die folgenden Veräußerungsgewinne: W-KG 9.714 €, T-KG 5.528 €, A-KG 3.672 € und D-KG 12.266 €.
- 5 In dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 legte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) der Besteuerung des Klägers einen steuerpflichtigen Teil der Rente von 50 % und damit 17.019 € zugrunde. Außerdem berücksichtigte er u.a. entsprechend der Bescheinigung der Sparkasse A ausländische Kapitalerträge in Form von Dividenden und ähnlichen Erträgen in Höhe von 8.199 €, in denen die Gutschrift aufgrund des sog. Spin-off enthalten war. Aufgrund der Mitteilung des Feststellungsfinanzamts über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Firma W-KG berücksichtigte das FA einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 9.714 €, auf den es § 34 EStG anwandte und für den es den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG gewährte.
- 6 Seine nach dem weitgehend erfolglosen Einspruchsverfahren erhobene Klage begründete der Kläger damit, dass seine Einkünfte aus Leibrenten nicht nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG, sondern nach der Vorschrift des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG zu besteuern seien. Er habe bis zum Dezember 2004 weit mehr als zehn Jahre Beiträge oberhalb des Höchstbeitrags gezahlt. Der Besteuerung unterlägen der Ertragsanteil des steuerpflichtigen Besteuerungsanteils in Höhe von 50 % der Leibrente sowie der nach Abzug des auf die Öffnungsklausel entfallenden Restanteils noch zu berücksichtigende Besteuerungsanteil. Zudem machte der Kläger geltend, die Gutschrift aus dem sog. Spin-off sei steuerfrei.
- 7 Während des Klageverfahrens änderte das FA den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 und behandelte nunmehr den Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung an der D-KG in Höhe von 12.266 € als den nach § 16 Abs. 4 EStG steuerfreien Veräußerungsgewinn. Dabei vertrat es die Auffassung, der Freibetrag aus § 16 Abs. 4 EStG könne nur einmal gewährt werden. Demgegenüber war der Kläger der Ansicht, die aus der Veräußerung der Kommanditanteile an der W-KG, der T-KG, der A-KG sowie der D-KG resultierenden Gewinne seien bei wirtschaftlicher Betrachtung zusammenzufassen und in voller Höhe durch den Freibetrag aus § 16 Abs. 4 EStG begünstigt.
- 8 Das Finanzgericht (FG) erließ am 26. November 2012 eine Aufklärungsanordnung gemäß § 79 der Finanzgerichtsordnung (FGO), mit der es den Kläger aufforderte, bis zum 10. Januar 2013 anzugeben, ob die Übertragung einer Aktie der T-Inc. für je fünf Aktien der D-Inc. im Jahr 2005 aufgrund eines sog. Spin-off an ihn
 - (a) eine Vermögensübertragung nach Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln,
 - (b) eine Kapitalrückführung aufgrund einer handelsrechtlich wirksamen Kapitalherabsetzung,
 - (c) eine Kapitalrückzahlung außerhalb der Herabsetzung von Nennkapital, insbesondere eine Rückzahlung aus einer Kapitalrücklage,
 - (d) eine Gewinnausschüttung aufgrund eines Gewinnverteilungsbeschlusses oder eines ähnlichen Rechtsaktes nach amerikanischem Recht

darstelle und dafür geeignete Beweismittel vorzulegen oder zu benennen. Zudem wies das FG darauf hin, es könne Erklärungen und Beweismittel, die erst nach Ablauf der gesetzten Frist vorgebracht würden, zurückweisen und ohne weitere Ermittlungen entscheiden, wenn ihre Zulassung nach der freien Überzeugung des Gerichts die Erledigung des Rechtsstreits verzögern und die Verspätung durch den Kläger nicht genügend entschuldigt werde.

- 9** In Erfüllung dieser Aufklärungsanordnung wies der Kläger auf die Schreiben der Sparkasse A im Zusammenhang mit dem sog. Spin-off hin, aus denen sich ergebe, dass er keinen Barzufluss, sondern lediglich einen Bargegenwert erhalten habe und keine US-Quellensteuer einbehalten worden sei. Zudem übersandte der Kläger eine Pressemitteilung der T-Inc. Dieser sei zu entnehmen, dass die ausgegebenen Aktien der T-Inc. von der D-Inc. als share dividend angesehen worden seien. Das sage aber nichts in Bezug auf die Einordnung des sog. Spin-off als Kapital- oder Gewinnausschüttung im Hinblick auf das einschlägige (bundesstaatliche) U.S.-amerikanische Handels- oder Gesellschaftsrecht sowie das deutsche Steuerrecht aus. Es sei ihm jedoch nicht nur unzumutbar, sondern schlicht unmöglich, die vom Gericht angeforderten Angaben zu machen und die Beweismittel vorzulegen oder zu benennen, da ihm --anders als dem FA-- nicht der Rückgriff auf das Bundeszentralamt für Steuern zur Verfügung stehe. Soweit er es anhand der Mitteilungen der Depotbank beurteilen könne, sei die Tochtergesellschaft T-Inc. von der Muttergesellschaft D-Inc. vollständig abgespalten worden. Offen sei, wie die Gegenbuchung dieser Abspaltung erfolgt sei, ob gegen Kapital oder Gewinn. Dafür, dass es sich um eine Kapitalmaßnahme gehandelt habe, spreche, dass keine US-amerikanische Quellensteuer einbehalten worden sei.
- 10** In der mündlichen Verhandlung am 25. Juni 2013 beantragte der Kläger die Einholung eines Gutachtens über das anwendbare Handels- und Gesellschaftsrecht in Bezug auf den sog. Spin-off.
- 11** Das FG hat der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1089 veröffentlichten Urteil nur teilweise stattgegeben. Das FA habe zu Unrecht die gesamte Altersrente, die der Kläger bezogen habe, zu 50 % der Besteuerung unterworfen, da im Streitfall die Öffnungsklausel des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG anwendbar sei. Der Kläger habe den Nachweis erbracht, dass die von ihm geleisteten Beiträge an das Rechtsanwaltsversorgungswerk den jeweiligen Höchstbeitrag zur DRV mindestens zehn Jahre überschritten hätten. Auf diesen Beiträgen habe die im Streitjahr 2005 vom Rechtsanwaltsversorgungswerk an den Kläger ausgezahlte Rente ausweislich der Bescheinigung vom 28. Juni 2006 zu 46,60 % beruht. Demgegenüber habe das FA die Gutschrift aus dem sog. Spin-off in Höhe von 3.478,32 € zutreffend als Kapitalertrag gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG besteuert. Weder aus den vom Kläger eingereichten noch aus den von der Sparkasse A vorgelegten Unterlagen ergebe sich eine Kapitalrückzahlung aufgrund einer handelsrechtlich wirksamen Kapitalherabsetzung in Höhe des Betrags der Nennkapitalherabsetzung oder eine Kapitalrückzahlung außerhalb der Herabsetzung des Nennkapitals. Dem Antrag des Klägers auf Einholung eines Gutachtens über das anwendbare Handels- und Gesellschaftsrecht habe nicht nachgegangen werden müssen, da dieser nicht innerhalb der vom FG bis zum 10. Januar 2013 gesetzten Ausschlussfrist gestellt worden sei. Die unter Beweis gestellte Frage über das anwendbare Handels- und Gesellschaftsrecht habe im Übrigen nicht aufgeklärt werden müssen, weil der Kläger nicht nachgewiesen habe, dass eine Kapitalrückzahlung aufgrund einer Kapitalherabsetzung oder außerhalb der Herabsetzung von Nennkapital vorgelegen habe. Ebenfalls zu Recht habe das FA insgesamt Veräußerungsgewinne in Höhe von 18.915 € als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Besteuerung unterworfen. Dies sei auf der Grundlage der bestandskräftigen Feststellungsbescheide des zuständigen Feststellungsfinanzamts geschehen, die als Grundlagenbescheide nach § 182 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) für die Feststellungen des streitigen Einkommensteuerbescheides bindend seien. Es sei nicht ersichtlich, dass die Feststellungsbescheide an besonders schwerwiegenden oder offenkundigen Mängeln litten und daher nichtig seien. Gegen die Anwendung des § 16 Abs. 4 EStG auf lediglich einen der im Streitjahr erzielten Veräußerungsgewinne bestünden keine Bedenken.
- 12** Der Kläger begründet seine Revision mit der Verletzung materiellen Rechts und mit Verfahrensverstößen.
- 13** In Bezug auf die Besteuerung seiner Renteneinkünfte trägt der Kläger vor, das FG habe seinem Urteil eine falsche Reihenfolge bei der Anwendung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa und Doppelbuchst. bb EStG zugrunde gelegt. Nach seiner Auffassung müsse zunächst aus der Gesamtrente der Besteuerungsanteil (im Streitfall in Höhe von 50 %) ermittelt werden. Nur auf diesen sei die Öffnungsklausel anzuwenden. Diese Ermittlungsreihenfolge ergebe sich aus dem Gesetzeswortlaut, nach dem die Rente nur der Ertrag des Rentenrechts sein könne, "soweit" --aber auch nur insoweit-- sie auf Überbeiträgen beruhe, und der Ertrag als solcher steuerbar sei. Dies könne aber nach dem Doppelbuchst. aa des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG lediglich den Besteuerungsanteil und nicht die gesamte Rente betreffen. Dieses Ergebnis stehe mit der Gesetzssystematik im Einklang, nach der die nachgelagerte Besteuerung zunächst für alle Steuerpflichtigen gelte und erst im Anschluss geregelt werde, dass die Begünstigung bloß einem Teil dieser nach dem Doppelbuchst. aa erfassten Steuerpflichtigen zugutekomme. Der Zweck der Öffnungsklausel spreche ebenfalls für die von ihm vorgeschlagene Ermittlungsreihenfolge: Die nur eine geringe Anzahl von Steuerpflichtigen betreffende Sonderbestimmung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG solle dem Begünstigten erst Vorteile gewähren, nachdem alle betroffenen Steuerpflichtigen gleichgestellt worden seien.

- 14** Das Urteil des FG beruhe zudem fehlerhaft auf den Prämissen, dass für die von dem Rechtsanwaltsversorgungswerk aufgrund der Öffnungsklausel gezahlte Rente die an das Versorgungswerk der Wirtschaftsprüfer gezahlten Überbeiträge nicht zu berücksichtigen seien und dass die für den Kläger günstigere nichtvereinfachte Berechnungsmethode nach Rz 187 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 13. September 2010 (BStBl I 2010, 681) nicht zum Zuge komme.
- 15** Die Gutschrift aufgrund des sog. Spin-off der T-Inc. von der D-Inc. sei nicht steuerbar. Das Diskriminierungsverbot des Art. 24 des deutsch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommens und subsidiär Art. XI des deutsch-amerikanischen Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsvertrages geböten es, einen sog. Spin-off bei inländischen und US-Gesellschaften gleich zu behandeln, so dass auch der sog. Spin-off von US-Gesellschaften nicht steuerbar sei. Das FG habe seine Pflicht zur Sachverhaltsaufklärung gemäß § 76 FGO verletzt, weil sich seine Aktivitäten in einer Aufklärungsanordnung, der Ablehnung der vom Kläger nicht nachgewiesenen Kapitalrückzahlung und der Anfrage an die Depotbank erschöpft hätten. Dieses stehe im Widerspruch zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), der in dem Urteil vom 20. Oktober 2010 I R 117/08 (BFHE 232, 15) darauf hingewiesen habe, dass das ausländische Recht nach pflichtgemäßem Ermessen des FG zu ermitteln sei. Der BFH habe in den Urteilen vom 13. Juli 2016 VIII R 47/13 (BFHE 254, 390) und VIII R 73/13 (BFHE 254, 404) festgestellt, dass eine (nichtsteuerbare) Einlagenrückgewähr auch bei einem US-amerikanischen Spin-off grundsätzlich möglich sei. Dabei träfen Nachweisobliegenheit und Nachweisrisiko für das Vorliegen einer steuerfreien Einlagenrückgewähr diejenigen, bei dem die Einlagenrückgewähr zu einem Steuervorteil führe (BFH-Urteil in BFHE 254, 404, Rz 19). Im deutschen Steuersystem sei aufgrund des Enumerationsprinzips alles, was nicht in der Aufzählung der § 2 Abs. 1, §§ 13 bis 22 EStG genannt sei, nicht steuerbar. Somit liege der Steuervorteil beim Fiskus, wenn eine Einnahme unter die aufgezählten Einkünfte falle. Demzufolge träfen diesen sowohl Nachweisobliegenheit als auch Nachweispflicht für die Steuerbarkeit einer Einnahme.
- 16** Zum Komplex Freibetrag gemäß § 16 Abs. 4 EStG trägt der Kläger vor, es handele sich bei dem A-Spezial-Fonds um ein einheitliches Engagement mit von ihm nicht beeinflussbaren Investitionsabflüssen. Er habe gegen die Feststellungsbescheide, mit denen seine entsprechenden Veräußerungsgewinne festgestellt worden seien, zwar jeweils Einspruch eingelegt. Diese Rechtsbehelfe habe er aber mit Rücksicht auf seine persönliche Situation zurückgenommen, so dass die Feststellungen formell bestandskräftig geworden seien. Der A-Spezial-Fonds sei zweischichtig zu beurteilen. Entweder könne er als eine Dachgesellschaft in Gestalt einer GbR angesehen werden oder er sei bei der Anwendung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG als ein wirtschaftlich einheitlicher Komplex anzusehen. Im ersten Fall wäre der Dachfonds Mitunternehmer der Unterpersonengesellschaften gewesen, so dass er der Inhaltsadressat der Feststellungsbescheide hätte sein müssen. Da dies nicht geschehen sei, seien die entsprechenden Feststellungsbescheide nichtig. Gehe man demgegenüber davon aus, es handele sich bei dem A-Spezial-Fonds um keinen Dachfonds, wären die Veräußerungsgewinne zunächst wirksam bekanntgegeben worden. Da der Vorschrift des § 16 Abs. 4 EStG eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zugrunde zu legen sei, könne das "nur einmal" im Satz 2 des § 16 Abs. 4 EStG nicht lediglich als ein rein mathematischer Zählvorgang verstanden werden. Die Regelung erfasse auch einen Lebenssachverhalt, der sich in der Realität als einheitlich darstelle, selbst wenn er sich aus einer Mehrzahl von Vorgängen zusammensetze. Der BFH kenne eine solche zusammenfassende Betrachtungsweise im Grunderwerbsteuerrecht (vgl. BFH-Urteil vom 19. Juni 2013 II R 3/12, BFHE 242, 173, BStBl II 2013, 965). Werde diese Rechtsprechung zugrunde gelegt, sei er an einer einheitlichen Gesamtinvestition beteiligt gewesen.
- 17** Der Kläger beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil aufzuheben und den geänderten Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 4. Februar 2013 dahingehend zu ändern, dass
- (1) der steuerpflichtige Teil der Rente mit 6.636,36 € angesetzt wird,
 - (2) der bisherige Ansatz einer Sachdividende in Höhe von 3.478,32 € aus dem sog. Spin-Off der T-Inc. entfällt und
 - (3) die Veräußerungsgewinne der W-KG, der T-KG, der D-KG und der A-KG in Höhe von 31.180,60 € nicht besteuert werden bzw. hilfsweise, dass die zusammengefassten Veräußerungsgewinne insgesamt gemäß § 16 Abs. 4 EStG steuerfrei bleiben.
- 18** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

- 19** Das Verfahren war mit Einverständnis der Beteiligten bis zur Entscheidung des VIII. Senats des BFH über die Revisionen VIII R 47/13 und VIII R 73/13 zum Ruhen gebracht worden. Nach Veröffentlichung der Urteile in BFHE 254, 390 und in BFHE 254, 404 am 12. Oktober 2016 ist das Verfahren wieder aufgenommen worden.

Entscheidungsgründe

B.

- 20** Die Revision des Klägers ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

I.

- 21** Das FG hat den steuerpflichtigen Teil der Renteneinkünfte des Klägers nicht rechtsfehlerfrei ermittelt. Es hat zwar systematisch zu Recht von den gesamten Renteneinnahmen zunächst den Anteil ermittelt, der auf bis zum 31. Dezember 2004 geleisteten Beiträgen beruht, welche oberhalb des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung gezahlt wurden, diesen sodann mit dem Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4 EStG besteuert und im Anschluss daran den noch verbleibenden Rentenbetrag zu 50 % der Besteuerung unterworfen (unter 1.). Bei der Ermittlung des Prozentsatzes der Renteneinkünfte, für den die Öffnungsklausel beantragt werden kann, hat das FA aber verkannt, dass die an das Versorgungswerk der Wirtschaftsprüfer gezahlten Beiträge zu berücksichtigen waren (unter 2.). Weil der Senat die erforderliche Sachverhaltsaufklärung nicht selbst vornehmen kann, geht die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück.
- 22** 1. Gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG sind u.a. Leibrenten aus den gesetzlichen Rentenversicherungen und aus berufsständischen Versorgungseinrichtungen mit dem Besteuerungsanteil von 50 % zu besteuern, wenn die Rente im Jahr 2005 oder in früheren Jahren begonnen hat. Nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG kann aber auf Antrag für Leibrenten und andere Leistungen, soweit diese auf bis zum 31. Dezember 2004 geleisteten Beiträgen beruhen, welche oberhalb des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung gezahlt wurden, der (niedrigere) Ertragsanteil, wie er sich aus der Tabelle zu Satz 4 dieser Vorschrift ergibt, angesetzt werden. Der Steuerpflichtige muss nachweisen, dass der Höchstbeitrag mindestens zehn Jahre überschritten wurde.
- 23** Es ist zwischen den Beteiligten unstrittig, dass der Kläger im Streitfall die Voraussetzungen für die Anwendung der Öffnungsklausel grundsätzlich erfüllt. Es bestehen lediglich unterschiedliche Auffassungen, in welchem Verhältnis die Öffnungsklausel des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG zur Besteuerung gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG steht.
- 24** a) Im Gegensatz zur Auffassung des Klägers haben sowohl das FA als auch das FG zu Recht zunächst den Anteil der Rente ermittelt, der auf den Beiträgen beruht, welche oberhalb des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung gezahlt wurden, und diesen Anteil mit dem Ertragsanteil gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4 EStG der Besteuerung unterworfen. Der verbleibende Teil der Rente, der nicht auf diesen Beiträgen beruht, ist mit dem Besteuerungsanteil des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 EStG in die Besteuerung eingegangen.
- 25** b) Diese Berechnungsmethode entspricht der höchstrichterlichen Rechtsprechung (vgl. z.B. Urteile vom 24. August 2011 VIII R 23/08, BFH/NV 2012, 560, Rz 28, und vom 23. Oktober 2013 X R 11/12, BFH/NV 2014, 328), dem Schrifttum (vgl. z.B. Killat in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 22 EStG Rz 311; Fischer in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 22 Rz 47) und auch der Handhabung durch die Finanzverwaltung (vgl. das Beispiel in Rz 257 des BMF-Schreibens vom 19. August 2013, BStBl I 2013, 1087).
- 26** c) Sie ergibt sich eindeutig aus dem Gesetzeswortlaut und dem Verhältnis zwischen § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG und § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG und steht zudem mit dem Telos der Öffnungsklausel im Einklang.
- 27** aa) Nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG ist die Ertragsanteilsbesteuerung auf Antrag auch für Leistungen der Basisversorgung möglich, *soweit* diese auf bis zum 31. Dezember 2004 geleisteten Beiträgen beruhen, welche oberhalb des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung gezahlt wurden. Damit

ermöglicht der Gesetzeswortlaut ausdrücklich nur bei diesen Leistungen die Ertragsanteilsbesteuerung. In Bezug auf die Renten und anderen Leistungen der Basisversorgung, die nicht von der Öffnungsklausel erfasst sind, bleibt es bei der Besteuerung mit dem Besteuerungsanteil des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 EStG.

- 28** bb) Dem Verhältnis der Doppelbuchst. aa und bb und damit der Systematik des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG ist zu entnehmen --hierauf hat das FA zu Recht hingewiesen--, dass die beiden Doppelbuchstaben der Vorschrift sich gegenseitig ausschließen: Doppelbuchst. bb kommt grundsätzlich nur zur Anwendung, soweit Doppelbuchst. aa nicht einschlägig ist. Die vom Kläger vorgenommene Auslegung würde dazu führen, dass bei der Ermittlung des der Besteuerung unterliegenden Anteils der Rente des Rechtsanwaltsversorgungswerks zunächst (nur) der Besteuerungsanteil des Doppelbuchst. aa der Besteuerung zugrunde gelegt würde und zusätzlich dieser Anteil --soweit die Öffnungsklausel reicht-- lediglich mit dem Ertragsanteil des Doppelbuchst. bb zu besteuern wäre.
- 29** cc) Auch die Entstehungsgeschichte der Öffnungsklausel (s. dazu Senatsurteil vom 4. Februar 2010 X R 58/08, BFHE 228, 326, BStBl II 2011, 579, Rz 77 ff.) stützt das Ergebnis. Die Öffnungsklausel wurde aufgrund der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 28. April 2004 (BTDrucks 15/2986) in das Alterseinkünftegesetz aufgenommen. Die Empfehlung wurde damit begründet, dass mit der Öffnungsklausel der Befürchtung einer doppelten Besteuerung auch in außergewöhnlichen Fällen begegnet werden solle. Eine unzutreffende Besteuerung könne in Ausnahmefällen auftreten, wenn der Zeitraum, in dem Beiträge oberhalb der Beitragsbemessungsgrenze geleistet worden seien, mehr als zehn Jahre betragen habe (BTDrucks 15/3004, S. 20). Der so beschriebenen Gefahr der doppelten Besteuerung wurde infolgedessen durch die gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG ermöglichte Ertragsanteilsbesteuerung Rechnung getragen. Eine weitergehende Privilegierung der Altersrente durch den gleichzeitigen Ansatz von Besteuerungsanteil und Ertragsanteil war augenscheinlich nicht bezweckt.
- 30** 2. Anders als das FA und das FG meinen, sind in die Ermittlung der oberhalb des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung gezahlten Beiträge auch die an das Versorgungswerk der Wirtschaftsprüfer in den Jahren von 2000 bis 2004 geleisteten Beiträge einzubeziehen.
- 31** a) Sind von dem Steuerpflichtigen Beiträge in mehr als ein Altersvorsorgesystem einbezahlt worden, sind zur Beantwortung der Frage, ob der jährliche Höchstbeitrag überschritten wurde, die jährlichen Beiträge zusammenzurechnen, die zu Leibrenten und anderen Leistungen i.S. von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG führen können (Senatsurteil vom 17. November 2015 X R 40/13, BFH/NV 2016, 388, Rz 22; s.a. BMF-Schreiben in BStBl I 2013, 1087, Rz 248; HHR/Killat, § 22 EStG, Rz 314). Damit mussten im Streitfall zunächst alle vor 2005 geleisteten Beiträge an die DRV, an das Rechtsanwaltsversorgungswerk sowie an das Versorgungswerk der Wirtschaftsprüfer in die Prüfung einbezogen werden.
- 32** Weil sich die anteilige Besteuerung nach den Regeln der Öffnungsklausel auf die einzelne Rente bezieht, müsste zwar im Anschluss der auf diesen Beiträgen oberhalb des Höchstbeitrags beruhende Teil der Leistung im Regelfall für jeden einzelnen Rentenanspruch getrennt ermittelt werden, weil darüber entschieden werden muss, welcher in Betracht kommenden Rentenversicherung oder berufsständischen Versorgungseinrichtung die Beiträge bis zum Betrag des jeweiligen Höchstbeitrags zuzuordnen sind (s. Senatsurteil in BFH/NV 2016, 388, Rz 22 ff., m.w.N.). Im Streitfall ist aber eine dementsprechende Aufteilung entbehrlich, weil der Kläger im Jahr 2005 nur Renteneinnahmen aus einem einzigen Versorgungswerk, nämlich der Rechtsanwaltsversorgung bezogen hat. Damit sind alle Beiträge --einschließlich der an das Versorgungswerk der Wirtschaftsprüfer geleisteten Beiträge-- bei der Berechnung des der Öffnungsklausel unterliegenden Anteils zu berücksichtigen.
- 33** b) Das Argument des FA, es sei erst dann sachgerecht, die Beiträge in das Versorgungswerk der Wirtschaftsprüfer zu berücksichtigen, wenn der Kläger Erträge aus diesem Versorgungswerk erzielte, kann den Senat nicht überzeugen. Bei der Öffnungsklausel geht es um die pauschale Verhinderung einer möglichen doppelten Besteuerung. Diese findet ihren Grund darin, dass der Steuerpflichtige einen Teil seiner Altersvorsorgeaufwendungen steuerlich nicht abziehen konnte, er aber die von ihm bezogenen Alterseinkünfte mit dem entsprechenden Besteuerungsanteil zu versteuern hat. In den Beitragsjahren waren die Beiträge in das Versorgungswerk der Wirtschaftsprüfer ebenso wie die Beiträge in die DRV und in das Rechtsanwaltsversorgungswerk nur in dem jeweils gesetzlich eingeräumten Rahmen, und damit insgesamt nur in einem geringeren Umfang steuerlich abziehbar. Eine mögliche doppelte Besteuerung der im Streitjahr bezogenen Rente des Rechtsanwaltsversorgungswerks kann sich infolgedessen auch durch Berücksichtigung der Beiträge an das Versorgungswerk der Wirtschaftsprüfer ergeben. Demzufolge müssen auch diese Beiträge in die Ermittlung des der Ertragsanteilsbesteuerung unterliegenden Anteils einbezogen werden.

Darauf, dass der Kläger (noch) keine Renteneinnahmen aus diesem Versorgungswerk bezieht, kann es nicht ankommen.

- 34** Zudem ist das Vorbringen des FA insofern inkonsequent, als es die Beiträge, die vom Kläger in die DRV geleistet wurden, im Rahmen der Öffnungsklausel berücksichtigt hat, obwohl dieser seine ersten Altersbezüge aus der DRV --ebenso wie die aus dem Versorgungswerk der Wirtschaftsprüfer-- erst im Oktober des Folgejahres bezogen hat.
- 35** c) Das FG ist von anderen Voraussetzungen ausgegangen, da es die Bescheinigung des Rechtsanwaltsversorgungswerks vom 28. Juni 2006 zugrunde gelegt hat, in dem die vom Kläger an das Versorgungswerk der Wirtschaftsprüfer geleisteten Beiträge nicht berücksichtigt worden sind. Damit ist das Urteil aufzuheben und die Sache zur Nachholung der notwendigen Feststellungen an das FG zurückzuverweisen.

II.

- 36** Die Revision des Klägers ist unbegründet, soweit er sich gegen die steuerlichen Folgen des sog. Spin-off wendet. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die ihm vorliegenden Unterlagen nicht ausreichen, um in der Übertragung einer Aktie der T-Inc. für je fünf Aktien der D-Inc. aufgrund eines sog. Spin-off eine Kapitalrückzahlung aufgrund einer handelsrechtlich wirksamen Kapitalherabsetzung oder eine Kapitalrückzahlung außerhalb der Herabsetzung von Nennkapital zu erkennen (unter 1.). Ebenfalls zu Recht hat es entschieden, dass der Kläger hierfür die Nachweisobligenheit und das -risiko trägt (unter 2.). Das FG hat seine Aufklärungspflicht nicht dadurch verletzt, dass es das beantragte Gutachten über das anwendbare Gesellschafts- und Handelsrecht nicht eingeholt hat (unter 3.).
- 37** 1. Die Übertragung der Aktien an der T-Inc. führt im Grundsatz zu im Inland steuerbaren Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Die Bezüge gehören allerdings dann nicht zu den steuerpflichtigen Kapitaleinnahmen, wenn unter Heranziehung des ausländischen Rechts eine Einlagenrückgewähr i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG vorliegt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 254, 390, Rz 15).
- 38** a) Nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gehören zwar Bezüge nur dann nicht zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen, soweit sie aus Ausschüttungen einer Körperschaft stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) als verwendet gelten. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ist aber auch auf eine Einlagenrückgewähr durch eine in einem Drittstaat ansässige Körperschaft anzuwenden, die kein Einlagekonto gemäß § 27 KStG führt (s. BFH-Urteile in BFHE 232, 15, Rz 13 ff., und in BFHE 254, 390, Rz 16 ff.).
- 39** b) Bei der Anwendung des deutschen Steuerrechts auf ausländische Sachverhalte und damit auch bei der Prüfung eines sog. Spin-off ist eine rechtsvergleichende Qualifizierung der ausländischen Einkünfte nach deutschem Recht vorzunehmen (BFH-Urteil in BFHE 254, 404, Rz 16; s. dazu auch Senatsurteil vom 23. Oktober 2013 X R 33/10, BFHE 243, 332, BStBl II 2014, 103). Nach Auffassung des VIII. Senats des BFH kann eine Rückzahlung von nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen u.a. vorliegen, wenn die Leistungen der Kapitalgesellschaft im Wirtschaftsjahr das Nennkapital und den im Vorjahr festgestellten ausschüttbaren Gewinn übersteigen. Eine Einlagenrückgewähr kann sich --so der VIII. Senat des BFH-- auch aus der nach ausländischem Recht aufgestellten Bilanz der ausschüttenden Gesellschaft ergeben. Demgegenüber sei eine Sachausschüttung mit einer Dividende i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG vergleichbar, wenn sie aus vorhandenen --laufenden oder in früheren Jahren angesammelten-- Jahresüberschüssen der Gesellschaft (earnings and profits) gezahlt werde (s. BFH-Urteil in BFHE 254, 404, Rz 16).
- 40** c) Das FG hat die ihm vorliegenden Unterlagen als nicht ausreichend angesehen, um bei dem sog. Spin-off eine Kapitalrückzahlung aufgrund einer handelsrechtlich wirksamen Kapitalherabsetzung in Höhe des Betrags der Nennkapitalherabsetzung anzunehmen. Ebenso wenig hat es in ihm eine Kapitalrückzahlung außerhalb der Herabsetzung von Nennkapital erkennen können, bei der unter Heranziehung des einschlägigen ausländischen Handels- und Gesellschaftsrechts von einer Rückzahlung aus einer Kapitalrücklage auszugehen gewesen wäre.
- 41** d) Diese finanzgerichtliche Tatsachenwürdigung ist gemäß § 118 Abs. 2 FGO revisionsrechtlich für den erkennenden Senat bindend, weil sie verfahrensfehlerfrei zustande gekommen ist (s.a. dazu unten B.II.3.), nicht gegen allgemeine Erfahrungssätze oder Denkgesetze verstößt und, wenn auch nicht zwingend, so doch möglich ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 11. November 2013 XI B 99/12, BFH/NV 2014, 366, Rz 13, und vom 18. Februar 2014 III B 118/13, BFH/NV 2014, 897, Rz 10, jeweils m.w.N.).
- 42** Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist die gerichtliche Würdigung nicht zu beanstanden. Den Unterlagen und

insbesondere der Pressemitteilung der T-Inc. konnte das FG lediglich entnehmen, dass die D-Inc. die Aktien der T-Inc. als share dividend angesehen hat und dass die Transaktion vom Internal Revenue Service in einem sog. ruling für die US-Anteilseigner als steuerfrei angesehen worden ist. Dieser Befund reicht aber nicht aus, um beurteilen zu können, ob nach dem relevanten US-amerikanischen Handels- und Gesellschaftsrecht eine Kapitalherabsetzung gegeben ist, da nicht erkennbar ist, wie die Gegenbuchung bei diesem sog. Spin-off erfolgt ist. Diese Schlussfolgerung stellt der Kläger im Übrigen auch nicht in Abrede.

- 43** 2. Das FG hat ebenfalls zutreffend dem Kläger Nachweisobliegenheit und -risiko für die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG auferlegt.
- 44** a) Der VIII. Senat des BFH hat in seinem Urteil zur steuerlichen Behandlung eines US-amerikanischen Spin-off ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Nachweisobliegenheit und das Nachweisrisiko für das Vorliegen der Voraussetzungen einer steuerfreien Einlagenrückzahlung den Anteilseigner trafen, da diese zu einem Steuervorteil führe (BFH-Urteil in BFHE 254, 404, Rz 19).
- 45** Diese Rechtsauffassung stimmt mit der jüngeren Rechtsprechung des I. Senats des BFH überein. Auch der I. Senat sah insbesondere im Schlussurteil zu den Urteilen des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Meilicke I vom 6. März 2007 C-292/04 (EU:C:2007:132, Slg. 2007, I-1835) und Meilicke II vom 30. Juni 2011 C-262/09 (EU:C:2011:438, Slg. 2011, I-5669) die Nachweisobliegenheit sowie das Nachweisrisiko --im dortigen Streitfall für die Anrechnungsvoraussetzungen einer ausländischen Körperschaftsteuer-- beim Steuerpflichtigen (BFH-Urteil vom 15. Januar 2015 I R 69/12, BFHE 249, 99). Dazu führte der I. Senat aus, es sei unionsrechtlich geklärt, dass die Steuerbehörden eines Mitgliedstaats vom Steuerpflichtigen alle Belege verlangen dürften, die ihnen für die Beurteilung der Frage notwendig erschienen, ob die Voraussetzungen für einen Steuervorteil nach den einschlägigen Rechtsvorschriften erfüllt seien und ob dieser Vorteil demnach gewährt werden könne (EuGH-Urteile Meilicke II, EU:C:2011:438, Slg. 2011, I-5669, Rz 44, 45, und Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen AG vom 10. Februar 2011 C-436/08 und C-437/08, EU:C:2011:61, Slg. 2011, I-305, Rz 95, m.w.N.). Diese Vorgaben gälten ungeachtet praktischer Probleme, die erforderlichen Informationen von den ausschüttenden Gesellschaften zu erlangen. Ein fehlender Informationsfluss auf Anlegenseite sei kein Problem, welches der betroffene Mitgliedstaat auffangen müsse, dieser müsse insbesondere auch nicht vom Amtshilfeverfahren Gebrauch machen (BFH-Urteile in BFHE 249, 99, Rz 39; vom 18. August 2015 I R 38/12, BFH/NV 2016, 378, Rz 16 f.).
- 46** Der erkennende Senat hat keine Zweifel, dass diese Rechtsprechung auch auf den Streitfall mit einer vergleichbaren Konstellation anwendbar ist. Damit ist der Kläger sowohl mit der Nachweisobliegenheit als auch mit dem Nachweisrisiko belastet. Dieser Obliegenheit ist er nicht nachgekommen, da er keine ausreichenden Nachweise vorgelegt hat, die einen verlässlichen Rückschluss auf die Einordnung des streitgegenständlichen sog. Spin-off erlauben würden.
- 47** b) Die vom Kläger hiergegen vorgetragene Argumente überzeugen den Senat nicht.
- 48** (1) Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Aufklärungspflicht des FG gemäß § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO in Auslandssachverhalten ebenso wie die der Finanzverwaltung gemäß § 90 Abs. 2 AO beschränkt ist, so dass die oben stehenden Erwägungen des I. Senats des BFH in Bezug auf die Aufklärungspflichten des FA auch für die Aufklärungspflichten des FG gelten.
- 49** (2) Wenn der Kläger vorträgt, es sei Sache des FG, das ausländische Recht aufzuklären, übersieht er --worauf auch das FA hingewiesen hat--, dass von ihm im Streitfall die tatsächlichen Gegebenheiten nicht aufgeklärt worden sind, nämlich wie die D-Inc. konkret den Spin-off durchgeführt hat und ob es dadurch zu einer Kapitalrückzahlung oder Rückzahlung von nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen gekommen ist. Hierzu war er indes verpflichtet. Erst in Folge der Kenntnis dieser Fakten hätte sich das FG das notwendige Wissen in Bezug auf das ausländische Recht beschaffen müssen.
- 50** (3) Auch die Auffassung des Klägers, nicht der Steuerpflichtige, sondern die Finanzverwaltung trage die Beweislast, ob eine Einnahme unter eine der in § 2 Abs. 1 EStG genannten Einkünfte falle, und erst danach sei zu prüfen, ob die steuerbare Einnahme steuerfrei sei, kann im Streitfall nicht dazu führen, die Zuweisung der Nachweisobliegenheit zu modifizieren.
- 51** Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählen alle Vermögensmehrungen, die bei wirtschaftlicher Betrachtung Entgelt für die Kapitalnutzung sind (s. BFH-Urteil vom 2. März 1993 VIII R 13/91, BFHE 171, 48, BStBl II 1993, 602, Rz 13). Dabei stellt die Regelung in § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG lediglich klar, dass als sonstige --d.h. nicht als

Gewinnanteil (Dividende) ausgekehrte-- Bezüge i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG alle Zuwendungen in Geld oder Geldeswert zu erfassen sind, die dem Gesellschafter --entweder von der Kapitalgesellschaft selbst oder von einem Dritten-- aufgrund seines Gesellschaftsverhältnisses zufließen, soweit die Vorteilszuwendungen nicht als --von der Steuerbarkeit ausgeschlossene-- Kapitalrückzahlung zu werten sind (vgl. BFH-Urteil vom 7. Dezember 2004 VIII R 70/02, BFHE 208, 546, BStBl II 2005, 468, Rz 14). Eine Kapitalrückzahlung ist damit die Ausnahme, deren Voraussetzungen von demjenigen, der sich darauf beruft, darzulegen ist.

- 52** 3. Da das angegriffene FG-Urteil bereits aufgrund der nachzuholenden Feststellungen zur Höhe des Anteils der Beiträge, die der Öffnungsklausel unterliegen, aufzuheben und die Sache deshalb an das FG zurückzuverweisen ist, bedarf es keiner Ausführungen zu der vom Kläger aufgeworfenen Frage, ob das beantragte Gutachten im Zusammenhang mit dem sog. Spin-off einzuholen war.
- 53** Lediglich klarstellend weist der Senat auf Folgendes hin: Das FG hat seine Entscheidung kumulativ begründet. Zum einen sei der in der mündlichen Verhandlung vom Kläger gestellte Antrag nicht innerhalb der Ausschlussfrist gemäß § 79b FGO gestellt worden und zum anderen könne im Streitfall dahinstehen, welches Handels- und Gesellschaftsrecht zur Anwendung komme.
- 54** a) Der zuerst genannte Grund kann die Ablehnung des Beweisantrages nicht rechtfertigen. Die am 26. November 2012 erlassene Aufklärungsanordnung erging ausdrücklich gemäß § 79 FGO und nicht gemäß § 79b FGO. Daran ändert sich auch nichts dadurch, dass das FG am Ende seiner Aufklärungsanordnung auf den Wortlaut des § 79b Abs. 3 FGO Bezug genommen hat, indem es darauf hingewiesen hat, es könne Erklärungen und Beweismittel, die nach Ablauf der gesetzten Frist vorgebracht würden, zurückweisen und ohne weitere Ermittlungen entscheiden.
- 55** Wegen des Verlusts grundlegender prozessualer Rechte, der mit einem ergebnislosen Fristablauf verbunden sein kann, muss für den Adressaten einer Aufklärungsanordnung zweifelsfrei feststehen, ob diese gemäß § 79b FGO erlassen worden ist. Im Streitfall konnte der Kläger dies bereits aufgrund der Widersprüchlichkeit des Wortlauts der Aufklärungsanordnung vom 26. November 2012 nicht erkennen. Auch musste er wegen des konkreten Verfahrensablaufs nicht mit einer Fristsetzung gemäß § 79b FGO rechnen. Eine auf diese Vorschrift gestützte Fristsetzung setzt angesichts der gravierenden Rechtsfolgen im Regelfall voraus, dass zuvor eine nicht präklusionsbewehrte "einfache" Aufklärungsanordnung nach § 79 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 FGO ergangen und erfolglos geblieben ist (vgl. auch Senatsurteil vom 19. Oktober 2011 X R 65/09, BFHE 235, 304, BStBl II 2012, 345, Rz 111, m.w.N.). An einer solchen finanzgerichtlichen Maßnahme fehlte es indes im Streitfall.
- 56** b) Demgegenüber trägt die zweite Begründung die Ablehnung des Beweisantrages. Die unter Beweis gestellte Frage über das anwendbare Handels- und Gesellschaftsrecht musste --nach der maßgeblichen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 7. Mai 2015 IX B 14/15, BFH/NV 2015, 1098, Gräber/ Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 115, Rz 79, m.w.N.) und im Übrigen nicht zu beanstandenden Rechtsauffassung des FG-- nicht aufgeklärt werden. Denn der Kläger hatte nicht nachgewiesen, dass die tatsächlichen Voraussetzungen einer Kapitalrückzahlung aufgrund einer Kapitalherabsetzung oder eine Kapitalrückzahlung außerhalb der Herabsetzung von Nennkapital vorgelegen hatten. Deshalb musste das ausländische Handels- bzw. Gesellschaftsrecht vom FG nicht mehr ermittelt werden.

III.

- 57** Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass der Kläger im Streitjahr Beteiligungen an den Kommanditgesellschaften W-KG, T-KG, D-KG und A-KG veräußert hat und nicht eine Beteiligung an einer Dachgesellschaft (unter 1.). Eine vom Kläger angestrebte Ausweitung des Freibetrags gemäß § 16 Abs. 4 EStG auf die Veräußerung aller vier Kommanditbeteiligungen kommt nicht in Betracht (unter 2.).
- 58** 1. Das FG konnte rechtsfehlerfrei den bestandskräftigen Feststellungsbescheiden der W-KG, T-KG, D-KG und A-KG entnehmen, dass und mit welchem Anteil der Kläger an diesen Gesellschaften als Kommanditist beteiligt gewesen ist und wie hoch der jeweilige anzusetzende Veräußerungsgewinn war.
- 59** a) Diese Feststellungen sind für die Einkommensteuerfestsetzung bindend, da die Feststellungsbescheide --entgegen der Auffassung des Klägers-- nicht nichtig sind.
- 60** Selbst wenn das Vorbringen des Klägers, nicht er, sondern ein Dachfonds sei Mitunternehmer der fünf Gesellschaften gewesen, als richtig unterstellt würde, wären die Feststellungsbescheide lediglich an einen

materiell-rechtlich unzutreffenden, aber dennoch tauglichen und möglichen Adressaten gerichtet gewesen und damit nicht nichtig.

- 61** aa) Ein Verwaltungsakt ist nichtig, wenn er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommender Umstände offenkundig ist (§ 125 Abs. 1 AO). Ein besonders schwerwiegender Fehler dieser Art kann vorliegen, wenn der Verwaltungsakt inhaltlich nicht hinreichend bestimmt ist (§ 119 Abs. 1 AO). Zur inhaltlichen Bestimmtheit gehört auch, dass der Verwaltungsakt klar erkennen lässt, gegen wen er sich richtet. Sind Steuerschuldner und Bekanntgabeadressat eindeutig bezeichnet, so ist der Steuerbescheid auch dann rechtswirksam, wenn die angegebene Person tatsächlich nicht der materiell-rechtlich richtige Steuerschuldner sein sollte. In diesem Fall ist der Bescheid zwar rechtswidrig, aber nicht nichtig (vgl. BFH-Entscheidungen vom 16. Dezember 1997 VIII R 32/90, BFHE 185, 190, BStBl II 1998, 480; vom 22. Mai 2001 V B 204/00, BFH/NV 2001, 1522; s.a. von Wedelstädt in Beermann/Gosch, AO § 125 Rz 35; Müller-Franken in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 122 AO Rz 118; vgl. auch Söhn in HHSp, § 179 AO Rz 148b).
- 62** bb) Das Feststellungsfinanzamt hat den Kläger als Kommanditisten der vier Gesellschaften und damit zweifelsfrei als den Inhaltsadressaten der Feststellungsbescheide angesehen, dem es die Bescheide bekannt geben wollte.
- 63** Es sind weder Anhaltspunkte erkennbar noch vom Kläger vorgetragen worden, dass die Feststellungsbescheide ihm gegenüber nicht wirksam bekannt gegeben worden sind. Insbesondere hat der Kläger selbst mit Schriftsatz vom 26. September 2007 an das FA vorgetragen, er befinde sich "bei diesen Bescheiden" im Einspruchsverfahren.
- 64** Damit sind die Feststellungsbescheide dem Kläger gegenüber wirksam geworden (vgl. auch BFH-Urteil vom 20. Dezember 2000 I R 50/00, BFHE 194, 1, BStBl II 2001, 381, unter II.2.a). Ob diese auch den anderen Feststellungsbeteiligten gegenüber wirksam bekanntgegeben worden sind, ist unerheblich. Das Gebot der Einheitlichkeit der Entscheidung, so wie es in § 179 Abs. 2 Satz 2 AO enthalten ist, betrifft den Entscheidungsinhalt, nicht seine Bekanntgabe. Diese gegenüber einem Feststellungsbeteiligten eintretende Wirksamkeit hat allerdings im Hinblick auf das Gebot der Einheitlichkeit der Entscheidung zur Folge, dass er nur noch nach Maßgabe der Vorschriften der AO abgeändert werden kann, folglich den anderen Feststellungsbeteiligten mit unverändertem Inhalt bekanntzugeben ist, um die volle Wirksamkeit zu erlangen (s. BFH-Urteil vom 25. November 1987 II R 227/84, BFHE 152, 10, BStBl II 1988, 410, unter 1.c).
- 65** cc) Da die Rechtmäßigkeit der Feststellungsbescheide im vorliegenden Folgebescheidsverfahren nicht erheblich ist, hat das FG zu Recht keinen Beweis darüber erhoben, ob der A-Spezial-Fonds eine übergeordnete Dachgesellschaft und statt des Klägers Mitunternehmer der Gesellschaften war.
- 66** b) Die Feststellungsbescheide sind gemäß § 182 Abs. 1 Satz 1 AO Grundlagenbescheide für die Einkommensteuerfestsetzung des Klägers. Gegenstand des Feststellungsverfahrens und damit für das Einkommensteuerverfahren bindend sind die sachlichen Voraussetzungen, ob ein Veräußerungsgewinn in bestimmter Höhe entstanden und wem dieser Veräußerungsgewinn zuzurechnen ist. Das gilt nicht nur für die Frage, ob ein Veräußerungsgewinn bei einem bestimmten Steuerpflichtigen überhaupt anzusetzen ist, sondern auch im Rahmen der Prüfung der Voraussetzungen des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG. Hingegen sind die persönlichen Voraussetzungen des Freibetrags (Alter, Berufsunfähigkeit, Objektbeschränkung) nicht Bestandteil der gesonderten Feststellung. Hierüber ist im streitgegenständlichen Folgeverfahren zu befinden (ständige BFH-Rechtsprechung, s. z.B. Senatsurteil vom 9. Juni 2015 X R 6/13, BFHE 251, 140, BStBl II 2016, 216, Rz 16, m.w.N.).
- 67** Demzufolge sind dem Kläger Veräußerungsgewinne in Höhe von insgesamt 31.181 € zuzurechnen, die er als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern hat, sofern nicht der Freibetrag gemäß § 16 Abs. 4 EStG gewährt wird.
- 68** 2. Von den vier Veräußerungsgewinnen kann lediglich der Gewinn aus der Veräußerung der D-KG in Höhe von 12.266 € gemäß § 16 Abs. 4 EStG als steuerfrei behandelt werden.
- 69** a) Da der Kläger das 55. Lebensjahr vollendet hatte, stand ihm nach § 16 Abs. 4 Satz 1 EStG dem Grunde nach ein Freibetrag in Höhe von 45.000 € zu. Dieser Freibetrag ist ihm nur einmal zu gewähren (§ 16 Abs. 4 Satz 2 EStG).
- 70** b) Anders als der Kläger meint, hat er Gewinne aus vier Veräußerungen und nicht lediglich einen Gesamtveräußerungsgewinn in Höhe von 31.181 € erzielt. Dies ergibt sich aus den für das Einkommensteuerverfahren bindenden Feststellungsbescheiden (s. dazu oben B.III.1.; ähnlich auch Senatsurteil in BFHE 251, 140, BStBl II 2016, 216, Rz 20).
- 71** c) Eine erweiternde Auslegung des § 16 Abs. 4 EStG dahingehend, dass der Höchstbetrag bei mehreren

Veräußerungen auf die einzelnen Veräußerungen aufgeteilt wird bzw. dass wirtschaftlich zusammenhängende Veräußerungen als lediglich eine Veräußerung angesehen werden, kommt nicht in Betracht.

- 72** Der erkennende Senat hat bereits in seinem Urteil vom 21. Juli 2009 X R 2/09 (BFHE 226, 72, BStBl II 2009, 963) darauf hingewiesen, der Gesetzgeber habe bei Einführung von § 16 Abs. 4 Satz 2 EStG durch das Jahressteuergesetz 1996 vom 11. Oktober 1995 (BGBl I 1995, 1250) offensichtlich berücksichtigt, dass eine mehrfache Gewährung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG aufgrund der vor der Rechtsänderung bestehenden früheren Rechtslage Inhaber mehrerer Betriebe oder betrieblicher Teileinheiten gegenüber solchen Betriebsinhabern privilegierte, die ihre betrieblichen Aktivitäten in einer betrieblichen Einheit bündelten. Da in ertragsteuerlicher Hinsicht jeder Steuerpflichtige nur eine betriebliche Sphäre habe, habe der Freibetrag nunmehr nach § 16 Abs. 4 EStG personenbezogen und damit einkünfteübergreifend gewährt werden sollen. Nur "einmal im Leben" solle ein Steuerpflichtiger bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen (Vollendung des 55. Lebensjahres bzw. dauernde Berufsunfähigkeit im sozialversicherungsrechtlichen Sinn) den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG in Anspruch nehmen können. Im Gegenzug dazu habe der Gesetzgeber die Veräußerung bzw. Aufgabe eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils der Veräußerung bzw. Aufgabe eines ganzen Gewerbebetriebs gleichgestellt und gleichzeitig dem Steuerpflichtigen durch das Antragsrecht die Wahl gelassen, selbst zu entscheiden, für welchen Gewinn er den Freibetrag beanspruchen wolle.
- 73** Bereits aus dieser Begründung der Änderung des § 16 Abs. 4 EStG und der Abgrenzung zur früheren Rechtslage ergibt sich, dass die Nutzung des Freibetrags des § 16 Abs. 4 EStG für mehrere grundsätzlich privilegierte Veräußerungsvorgänge nicht in Betracht kommt. Eine Aufteilung des Freibetrags ist nicht möglich (so auch R 16 Abs. 13 Satz 4 der Einkommensteuer-Richtlinien 2012; HHR/Kobor, § 16 EStG Rz 730; Schmidt/Wacker, EStG, 36. Aufl., § 16 Rz 581; Reiß in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 16 Rz 279; Blümich/Schallmoser, § 16 EStG Rz 672; Stahl/T. Carlé in Korn, § 16 EStG Rz 418; Bering, Deutsches Steuerrecht 1995, 1820; inzident auch Kanzler/Kraft/Bäumel u.a., EStG, 2. Aufl., § 16 Rz 737; a.A. soweit ersichtlich nur Hörger/Rapp in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 16 Rz 240).
- 74** d) Der Senat sieht wegen dieses Befundes weder die Möglichkeit noch die Notwendigkeit, für Veräußerungen, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, von dieser "einmal-im-Leben"-Regel eine Ausnahme zu machen.
- 75** Auch der vom Kläger herangezogene Vergleich mit dem einheitlichen Leistungsgegenstand im Grunderwerbsteuerrecht kann wegen dessen unterschiedlicher Bedeutung und Funktion zu keiner anderen Einschätzung führen: Im Streitfall geht es um die Auslegung einer Steuernorm, die für einen gesetzlich genau definierten Sachverhalt eine Steuerbefreiung vorsieht und damit zu einer Ausnahme von der Besteuerung führt. Demgegenüber ist es Ziel der Rechtsprechung des BFH zum einheitlichen Leistungsgegenstand, durch Auslegung des Rechtsgeschäfts und weiterer mit diesem Rechtsgeschäft in einem rechtlichen oder zumindest objektiv sachlichen Zusammenhang stehenden Vereinbarungen den Gegenstand des einheitlichen grunderwerbsteuerbaren Erwerbsvorgangs zu ermitteln (s. zum einheitlichen Leistungsgegenstand auch statt vieler BFH-Urteil vom 4. Dezember 2014 II R 22/13, BFH/NV 2015, 521, unter II.1., m.w.N.), um somit das objektiv wirtschaftlich Gewollte zu besteuern.

IV.

- 76** Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de