

Urteil vom 30. Januar 2018, VIII R 20/14

Zur Gewinnfeststellung gemäß § 15 Abs. 1 InvStG a.F. - Inhaltsadressat des Feststellungsbescheids - "Performance Fee" als mittelbare Werbungskosten i.S. des § 3 Abs. 3 Satz 2 InvStG

[ECLI:DE:BFH:2018:U.300118.VIIIR20.14.0](#)

BFH VIII. Senat

InvStG § 15 Abs 1, InvStG § 13 Abs 1, AO § 180 Abs 1 Nr 2, AO § 179 Abs 1, AO § 119 Abs 1, AO § 181 Abs 1 S 1, AO § 157 Abs 1 S 2, InvStG § 3 Abs 3 S 2, EStG § 3c Abs 1, EStG VZ 2005

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 05. März 2014, Az: 4 K 456/12

Leitsätze

Eine Gewinnfeststellung gemäß § 15 Abs. 1 InvStG a.F. ist auch dann durchzuführen, wenn an einem Spezial-Sondervermögen nur ein Anleger beteiligt ist. Die gesonderte Feststellung wirkt auch in diesem Fall wie eine einheitliche Feststellung gegenüber dem Anleger und dem Spezial-Sondervermögen .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 6. März 2014 4 K 456/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten darüber, ob bei einem inländischen Spezial-Sondervermögen mit nur einem Anteilsscheininhaber ein Feststellungsverfahren durchzuführen und in welcher Höhe eine auf der Ebene des Spezial-Sondervermögens angefallene entwicklungsabhängige Verwaltungsvergütung ("Performance Fee") als Werbungskosten abziehbar ist.
- 2** Der B-Fonds war ein Spezial-Sondervermögen, das im Streitzeitraum 2004/2005 von der D-KAG verwaltet wurde. Neben dem B-Fonds verwaltete die D-KAG auch den A-Fonds, der zum 28. Februar 2006 gemäß § 40 des Investmentgesetzes (InvG a.F.) auf den B-Fonds verschmolzen wurde. Seit 2007 wurde der B-Fonds von der aus der Verschmelzung der ... Kapitalanlagegesellschaft mbh mit der D-KAG hervorgegangenen Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), der A-GmbH, verwaltet.
- 3** Einziger Anleger des A-Fonds war bis zur Verschmelzung der ... e.V. (Anleger). Dem Vermögen des A-Fonds waren bei der Depotbank überwiegend Aktien und im Übrigen festverzinsliche Wertpapiere, Genussscheine, Geldmarktpapiere sowie in geringem Umfang auch Derivate zugeordnet.
- 4** Die D-KAG hatte im Jahr 2003 mit einer in den Niederlanden ansässigen Gesellschaft (S-BV) eine Verwaltungsvereinbarung geschlossen, nach der die S-BV die Verwaltung des dem A-Fonds zugeordneten Vermögens übernahm. Als Gegenleistung erhielt die S-BV neben der Basisvergütung bei Überschreitung eines bestimmten Bewertungsziels des Sondervermögens zusätzlich eine sog. Performance Fee, die unmittelbar durch das Sondervermögen zu tragen war. Der Anspruch entstand jährlich, sofern und soweit sich die verwalteten Vermögenswerte besser entwickelten als der in den Anlagerichtlinien des Vertrages festgelegte Vergleichsmaßstab. Die Performance Fee betrug 20 % der die "Benchmark" übersteigenden Wertentwicklung ("Outperformance"), berechnet über einen rollierenden Drei-Jahres-Zeitraum und bereinigt um die unabhängig hiervon zu zahlende

Basisvergütung von 0,20 % des durchschnittlichen Vermögensgesamtwertes. Die Zahlung der Performance Fee war auf 1 % des durchschnittlichen Marktwertes begrenzt.

- 5 Am 1. Juli 2005 reichte die D-KAG für den A-Fonds als dessen damalige gesetzliche Vertreterin beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) eine "Erklärung zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der Investmentgesellschaft nach § 13 Abs. 2 InvStG" für das Geschäftsjahr vom 1. März 2004 bis zum 28. Februar 2005 ein. Die dem A-Fonds in diesem Geschäftsjahr aufgrund der Verwaltungsvereinbarung berechnete Performance Fee in Höhe von insgesamt 239.998 € hatte die D-KAG nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) bei der Ermittlung der in der Feststellungserklärung angegebenen ordentlichen Erträge als Werbungskosten in Abzug gebracht und der pauschalen 10 %-igen Kürzung nach § 3 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 des Investmentsteuergesetzes in der im Streitzeitraum geltenden Fassung (InvStG) unterworfen.
- 6 Im Rahmen einer später durchgeführten Außenprüfung gelangte der Prüfer des FA zu der Auffassung, dass sich die performanceabhängige Vergütung nicht ausschließlich anhand der erzielten ordentlichen Erträge bemesse, sondern die im Geschäftsjahr 2004/2005 erzielten steuerfreien außerordentlichen Erträge (realisierte Kursgewinne nach Abzug von realisierten Kursverlusten) sowie die nichtsteuerbaren unrealisierten Kursgewinne erheblichen Einfluss auf die Höhe der erfolgsabhängigen Vergütung gehabt hätten. Im Geschäftsjahr 2004/2005 werde der überwiegende Teil (68,37 %) der Steigerung des Fondsvermögens aus außerordentlichen Erträgen (nicht steuerbare Veräußerungsgewinne und nicht realisierte steuerfreie Kursgewinne) gespeist. In dieser Höhe lägen keine abzugsfähigen Werbungskosten im Bereich der Ermittlung der ordentlichen steuerlichen Erträge i.S. des § 3 InvStG vor. Lediglich in Höhe der verbleibenden 31,63 % bestehe ein Veranlassungszusammenhang zu steuerpflichtigen ordentlichen Erträgen. Hieraus ermittelte der Prüfer nicht abzugsfähige Werbungskosten in Höhe von 164.086,63 € (68,37 % von 239.998 €) und entsprechend erhöhte ausgeschüttete und ausschüttungsgleiche Erträge.
- 7 Das FA erließ hiernach am 22. November 2010 einen "Bescheid über die gesonderte - und einheitliche - Feststellung nach § 15 Abs. 1 InvStG für: A-Fonds", der auch den Anleger ausdrücklich benennt. Die "Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 5 Abs. 1 InvStG" erfolgte für das "Geschäftsjahr vom 01.03.2004 bis 28.02.2005" und "die Endausschüttung 06.05.2005". Im Adressfeld des Bescheides ist die Klägerin genannt. Unter "B. Begründung und Nebenbestimmungen" wird darauf verwiesen, dass die Feststellung aufgrund der "bei Ihnen durchgeführten Außenprüfung (siehe Prüfungsbericht vom 10.05.2010)" ergeht und der Vorbehalt der Nachprüfung "hiermit aufgehoben" wird.
- 8 Der hiergegen von der Klägerin eingelegte Einspruch blieb ohne Erfolg. Auf die nachfolgende Klage hob das FG mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1222 veröffentlichtem Urteil vom 6. März 2014 4 K 456/12 den streitgegenständlichen Feststellungsbescheid nebst Einspruchsentscheidung auf. Der Bescheid sei bereits deshalb rechtswidrig, weil es an einer Rechtsgrundlage für seinen Erlass fehle.
- 9 Mit der hiergegen gerichteten Revision rügt das FA die Verletzung von Bundesrecht.
- 10 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist unbegründet. Das FG hat den Feststellungsbescheid vom 22. November 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31. Januar 2012 zutreffend auf die zulässige Klage der Klägerin (s. hierzu nachfolgend unter 1.) hin aufgehoben. Zwar ist es rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, die Aufhebung sei geboten, weil es an einer gesetzlichen Grundlage für den Erlass des Feststellungsbescheides fehle (s. hierzu nachfolgend unter 2.). Jedoch erweist sich die Entscheidung im Ergebnis als zutreffend, weil der Feststellungsbescheid nicht hinreichend bestimmt war (s. hierzu nachfolgend unter 3.). Die Revision war mithin zurückzuweisen (§ 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 13 1. Die ausdrücklich im Namen der Klägerin erhobene Klage war zulässig.

- 14** a) Zwar kann die Klägerin, die als Kapitalanlagegesellschaft die gesetzliche Vertreterin des Spezial-Sondervermögens ist (§ 1 Abs. 2 Satz 2 InvStG, vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 2. Juni 2005 IV C 1-S 1980-1-87/05, BStBl I 2005, 728, und vom 18. August 2009 IV C 1-S 1980-1/08/10019, BStBl I 2009, 931, jeweils Rz 252; Ackert/Füchsl in Haase, Investmentsteuergesetz, 2. Aufl., § 15 Rz 309; Haug in Moritz/Jesch, InvStG, § 15 Rz 80; Geurts in Bordewin/Brandt, § 15 InvStG Rz 13), grundsätzlich nicht im eigenen Namen Belange des Fonds (vgl. z.B. Schäfer in Moritz/Jesch, a.a.O., § 11 Rz 37; Englisch in Berger/Steck/Lübbehüsen, InvStG, § 11 Rz 16, unter Verweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. Januar 2003 I R 106/00, BFHE 201, 287, betreffend Fall einer nichtrechtsfähigen Stiftung) oder des Anlegers geltend machen. Ihre Klagebefugnis für die auf die Aufhebung des streitigen Feststellungsbescheides in Gestalt der Einspruchsentscheidung gerichtete Klage folgt im Streitfall jedoch aus dem von dem angefochtenen Bescheid ihr gegenüber erzeugten Rechtsschein (vgl. BFH-Urteil vom 17. September 1992 V R 17/86, BFH/NV 1993, 279; Senatsurteil vom 25. Juli 2000 VIII R 32/99, BFH/NV 2001, 178, m.w.N.).
- 15** b) Der Feststellungsbescheid vom 22. November 2010 weist im Anschriftenfeld die Klägerin als Adressatin aus. Ein Zusatz, der erkennen lässt, dass die Klägerin den Feststellungsbescheid lediglich in ihrer Funktion als gesetzliche Vertreterin eines Spezial-Sondervermögens erhalten sollte, fehlt. Ein solcher kann auch nicht aus dem Hinweis "für: A-Fonds" hergeleitet werden, denn der A-Fonds war zum Zeitpunkt der Bekanntgabe des Bescheides infolge der Verschmelzung auf den B-Fonds gemäß § 40 InvG a.F. (Fall der Gesamtrechtsnachfolge, vgl. § 14 InvStG, sowie Obermann/Brill/Heeren, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2009, 152, 156; Ebner, DStZ 2007, 68 f.) vollbeendet. Ferner war die Klägerin selbst nie gesetzliche Vertreterin des A-Fonds. Der Bescheid erweckt daher den Anschein, er sei (auch) an die Klägerin als Inhaltsadressatin gerichtet.
- 16** c) Dieser durch den Feststellungsbescheid erweckte Anschein wird durch die Einspruchsentscheidung vom 31. Januar 2012 nicht beseitigt. Dieser ist zwar zu entnehmen, dass es sich um die Einspruchssache "des A-Fonds vertreten durch die A-GmbH" handelt. Da der A-Fonds zu diesem Zeitpunkt allerdings vollbeendet und die Klägerin nie gesetzliche Vertreterin des A-Fonds war, bewirkte der Hinweis keine Klärung, in welcher Funktion die Einspruchsentscheidung der Klägerin, die im Adressfeld der Einspruchsentscheidung wiederum ohne Hinweis auf eine Vertreterstellung genannt ist, bekannt gegeben wurde.
- 17** d) Die Beseitigung des von einem unwirksamen Feststellungsbescheid ausgehenden Rechtsscheins kann auch --wie im Streitfall-- mit einer Anfechtungsklage erreicht werden (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 22. April 1986 VII R 123/80, BFH/NV 1986, 587).
- 18** 2. Die Aufhebung des Feststellungsbescheides vom 22. November 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31. Januar 2012 war --entgegen der Auffassung des FG-- nicht etwa deshalb geboten, weil es an einer Rechtsgrundlage für dessen Erlass fehlte.
- 19** Eine Gewinnfeststellung gemäß § 15 Abs. 1 InvStG ist auch dann durchzuführen, wenn --wie im Streitfall-- an dem Spezial-Sondervermögen nur ein Anleger beteiligt ist (so auch Senatsurteil vom 17. November 2015 VIII R 55/12, BFHE 252, 372, BStBl II 2016, 400; s.a.: BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 931, und in BStBl I 2005, 728, jeweils Rz 249; Lübbehüsen in Berger/Steck/ Lübbehüsen, a.a.O., § 15 Rz 49; Blümich/Wenzel, InvStG 2004, § 15 Rz 17; Ackert/Füchsl in Haase, a.a.O., § 15 Rz 302; Patzner/Kempff in Patzner/Döser/Kempff, Investmentrecht, 3. Aufl., § 15 Rz 9; unklar: Hamacher in Korn, InvStG, Stand 7/2014, § 15 Rz 10; zweifelnd: Ramackers in Littmann/Bitz/ Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 15 InvStG Rz 22; a.A. Haug in Moritz, a.a.O., § 15 Rz 73). Diese Feststellung wirkt --auch wenn nur ein Anleger beteiligt ist-- wie eine gesonderte und einheitliche Feststellung (a.A. BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 931, und in BStBl I 2005, 728, jeweils Rz 249; Lübbehüsen in Berger/Steck/Lübbehüsen, a.a.O., § 15 Rz 49; Blümich/Wenzel, a.a.O., § 15 Rz 17; Ackert/Füchsl in Haase, a.a.O., § 15 Rz 302; Patzner/Kempff in Patzner/Döser/ Kempff, a.a.O., § 15 Rz 9, die von einer gesonderten Feststellung entsprechend § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b der Abgabenordnung --AO-- ausgehen).
- 20** a) Gemäß § 179 Abs. 1 AO werden die Besteuerungsgrundlagen durch Feststellungsbescheid gesondert festgestellt, soweit dies in der Abgabenordnung oder sonst in den Steuergesetzen bestimmt ist. Die Regelung ist der einfachgesetzliche Ausdruck des Grundsatzes, dass abgestufte (mehrstufige) Steuerverwaltungsverfahren entsprechend dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes) einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung bedürfen (BFH-Beschluss vom 13. Mai 2013 I R 39/11, BFHE 241, 1, BStBl II 2016, 434, m.w.N.).
- 21** b) Die danach erforderliche Rechtsgrundlage für die Durchführung eines Feststellungsverfahrens für inländische Spezial-Sondervermögen mit nur einem Anleger ergibt sich aus § 15 Abs. 1 Sätze 3, 4 InvStG.

- 22** Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 3 InvStG gilt bei inländischen Spezial-Sondervermögen für die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO entsprechend; die Feststellungserklärung steht einer gesonderten und einheitlichen Feststellung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich. § 15 Abs. 1 Satz 4 InvStG bestimmt, dass § 13 Abs. 1, 3 und 4 InvStG, die die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bei inländischen Publikums-Sondervermögen und inländischen Investmentaktiengesellschaften betreffen, nicht anzuwenden sind.
- 23** Während § 15 Abs. 1 Satz 3 InvStG durch die angeordnete entsprechende Anwendung des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO für inländische Spezial-Sondervermögen, an denen mehrere Anleger beteiligt sind, eine klare Regelung trifft, fehlt es für den Fall eines Spezial-Sondervermögens mit nur einem Anleger an einer solchen. Das Gesetz enthält für diese Fälle weder einen Verweis auf eine entsprechende Anwendung des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO noch lässt es --ungeachtet der gesetzgeberischen Intention einer weitgehenden Gleichbehandlung des Spezial-Sondervermögens mit einer Personengesellschaft (vgl. BTD Drucks 15/1553, 131)-- erkennen, dass das Besteuerungsverfahren allein auf die Anlegerebene verlagert werden soll, wenn nur ein Anleger vorhanden ist (vgl. Patzner/Kempf in Patzner/ Döser/Kempf, a.a.O., § 15 Rz 9).
- 24** Jedoch bestimmt § 15 Abs. 1 Satz 4 InvStG, dass die in § 13 Abs. 2 InvStG festgeschriebene Verpflichtung zur Abgabe einer Feststellungserklärung auch für inländische Spezial-Sondervermögen gilt. Dementsprechend sind inländische Spezial-Sondervermögen zur Abgabe einer Feststellungserklärung verpflichtet (vgl. Ackert/Füchsl in Haase, a.a.O., § 15 Rz 295; Haug in Moritz/Jesch, a.a.O., § 15 Rz 69; BMF-Schreiben in BStBl I 2005, 728, und in BStBl I 2009, 931, jeweils Rz 251), und zwar unabhängig von der Anzahl der Anleger. Eine entsprechende Pflicht zur Abgabe einer Feststellungserklärung ergibt indes nur Sinn, wenn eine Feststellung der Besteuerungsgrundlagen erfolgt bzw. die Erklärung einer solchen gleichsteht. Hieraus kann mit hinreichender Deutlichkeit die Entscheidung des Gesetzgebers entnommen werden, dass auch die Besteuerungsgrundlagen eines inländischen Spezial-Sondervermögens mit nur einem Anleger in einem Feststellungsbescheid festgestellt werden sollen.
- 25** Dies ist sachgerecht, denn eine (vollständige) Verlagerung des Besteuerungsverfahrens auf die Anlegerebene wäre problematisch, weil der Anleger nicht über die für eine Erklärung der Besteuerungsgrundlagen notwendigen Informationen verfügt.
- 26** Dem dargelegten Verständnis entspricht es auch, dass das Spezial-Sondervermögen als Zweckvermögen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 5 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) gilt (vgl. § 11 Abs. 1 Satz 1 InvStG), d.h. ihm eine Steuerrechtsfähigkeit zuerkannt wird und dementsprechend keine steuerpflichtigen Einkünfte der Anleger, sondern die jeweiligen Besteuerungsgrundlagen betragsmäßig sowohl für das gesamte Spezial-Sondervermögen als auch für den einzelnen Anleger festzustellen sind (vgl. auch BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 931, Rz 250; so auch Bödecker in Bödecker/Ernst/Hartmann, InvStG § 15 Rz 43; Patzner/Kempf in Patzner/Döser/Kempf, a.a.O., § 15 Rz 8).
- 27** Vor diesem Hintergrund kann auch aus § 15 Abs. 1 Satz 4 InvStG, der die Anwendung des § 13 Abs. 1 InvStG ausschließt, nicht hergeleitet werden, dass die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nicht auch gegenüber dem Spezial-Sondervermögen erfolgt. Sie erfolgt in diesen Fällen vielmehr nicht nur gegenüber dem Spezial-Sondervermögen, sondern auch gegenüber den Anlegern.
- 28** c) Die danach gebotene gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen steht entsprechend § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 3 InvStG einer gesonderten und einheitlichen Feststellung gleich, wobei die allgemeinen Vorschriften der Abgabenordnung anzuwenden sind (z.B. Patzner/Kempf in Patzner/Döser/Kempf, a.a.O., § 15 Rz 8). Sie wirkt --anders als die Feststellung gemäß § 13 InvStG-- grundsätzlich wie ein Grundlagenbescheid für die Besteuerung der Anleger (vgl. z.B. Lübbehüsen in Berger/Steck/Lübbehüsen, a.a.O., § 15 Rz 59). Die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen wirkt auch bei der Beteiligung nur eines Anlegers wie eine einheitliche Feststellung gegenüber dem Anleger und dem Spezial-Sondervermögen (a.A. "nur" gesonderte Feststellung gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO: BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 931, und in BStBl I 2005, 782, jeweils Rz 249; Lübbehüsen in Berger/Steck/Lübbehüsen, a.a.O., § 15 Rz 49; Blümich/Wenzel, a.a.O., § 15 Rz 17; Ackert/Füchsl in Haase, a.a.O., § 15 Rz 302; Patzner/Kempf in Patzner/Döser/Kempf, a.a.O., § 15 Rz 9).
- 29** 3. Die Entscheidung des FG erweist sich gleichwohl im Ergebnis als zutreffend. Der Feststellungsbescheid vom 22. November 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31. Januar 2012 ist inhaltlich nicht hinreichend bestimmt, denn er lässt nicht erkennen, an welche Inhaltsadressaten er sich richtet. Er war daher aufzuheben.
- 30** a) § 119 Abs. 1 AO setzt u.a. voraus, dass der Bescheid die festgesetzte Steuer nach Art und Betrag bezeichnet und angibt, wer die Steuer schuldet (§ 157 Abs. 1 Satz 2 AO). Welche konkreten Anforderungen in dieser Hinsicht an den

jeweiligen Steuerbescheid zu stellen sind, hängt nach ständiger Rechtsprechung des BFH von den Umständen des Einzelfalles ab (Senatsbeschluss vom 3. April 2007 VIII B 110/06, BFH/NV 2007, 1273, m.w.N.). Die Angabe des Inhaltsadressaten ist konstituierender Bestandteil jedes Verwaltungsakts, da unzweifelhaft feststehen muss, gegenüber wem der Einzelfall geregelt werden soll. Ein Verwaltungsakt muss daher klar erkennen lassen, an wen er sich richtet (vgl. z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. Oktober 1985 GrS 4/84, BFHE 145, 110, BStBl II 1986, 230). Sind mehrere Personen in einem Verwaltungsakt bezeichnet, muss klar sein, welcher von ihnen Inhalts- und welcher Bekanntgabeadressat sein soll (vgl. Klein/Ratschow, AO, 13. Aufl., § 119 Rz 19). Ist der Inhaltsadressat nicht hinreichend bestimmt angegeben, ist der Verwaltungsakt nichtig, ohne dass der Mangel in der Einspruchsentscheidung geheilt werden könnte (z.B. BFH-Urteil vom 30. September 2015 II R 31/13, BFHE 250, 505, BStBl II 2016, 637, m.w.N.).

- 31** Ein Verwaltungsakt ist auch unwirksam, wenn er sich gegen ein nicht oder nicht mehr existierendes Steuersubjekt richtet. Das ist u.a. dann der Fall, wenn (Inhalts-)Adressat des Verwaltungsakts eine Gesellschaft ist, die bei Erlass des Verwaltungsakts durch Umwandlung erloschen war. Ein Bescheid ist nach dem Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge an den Rechtsnachfolger zu richten; ein nach dem Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge an den Rechtsvorgänger gerichteter Bescheid ist allenfalls dann wirksam, wenn er mit dem Zusatz versehen ist, "zu Händen des Rechtsnachfolgers..." (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 145, 110, BStBl II 1986, 230).
- 32** Auch Feststellungsbescheide müssen hinreichend deutlich erkennen lassen, für wen sie inhaltlich bestimmt sind (BFH-Urteil in BFHE 250, 505, BStBl II 2016, 637, m.w.N.). Inhaltsadressat eines Feststellungsbescheides ist der Feststellungsbeteiligte, gegen den sich die Feststellungen richten (vgl. § 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 157 Abs. 1 Satz 2 AO). Der Feststellungsbeteiligte ist regelmäßig identisch mit demjenigen, dem der Gegenstand der Feststellung bei der Besteuerung zuzurechnen ist (vgl. § 179 Abs. 2 Satz 1 AO; BFH-Urteil in BFHE 250, 505, BStBl II 2016, 637, m.w.N.).
- 33** b) Welchen Regelungsinhalt ein Verwaltungsakt hat, ist über den bloßen Wortlaut hinaus im Wege der Auslegung zu ermitteln. Maßgebend für die Auslegung eines Verwaltungsakts ist der objektive Erklärungsinhalt der Regelung, wie ihn der Empfänger nach den ihm bekannten Umständen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte. Es kommt grundsätzlich nicht darauf an, was die Finanzbehörde erklären wollte oder wie ein außenstehender Dritter den Verwaltungsakt auffassen konnte. Im Zweifel ist das den Betroffenen weniger belastende Auslegungsergebnis vorzuziehen, da er als Empfänger einer auslegungsbedürftigen Willenserklärung der Verwaltung durch etwaige Unklarheiten aus deren Sphäre nicht benachteiligt werden darf (z.B. Senatsurteil vom 27. Oktober 2015 VIII R 59/13, BFH/NV 2016, 726, m.w.N.). Zur Auslegung ist auch das Revisionsgericht befugt, wenn die tatsächlichen Feststellungen des FG hierfür ausreichen (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2016, 726, m.w.N.).
- 34** c) Nach diesen Grundsätzen ist der Feststellungsbescheid vom 22. November 2010 zu unbestimmt. Er lässt nicht hinreichend deutlich erkennen, an welche Inhaltsadressaten er gerichtet ist.
- 35** Der Feststellungsbescheid benennt --neben dem Anleger (zum Anleger als Inhaltsadressaten vgl. Lübbehüsen in Berger/Steck/ Lübbehüsen, a.a.O., § 15 Rz 59, 65)-- mit dem A-Fonds ein Spezial-Sondervermögen als (weiteren) möglichen Feststellungsbeteiligten. Der A-Fonds existierte jedoch zum Zeitpunkt des Erlasses des Bescheides nicht mehr. Ihm ist auch nicht zu entnehmen, dass er an den B-Fonds als Rechtsnachfolger des A-Fonds gerichtet war, denn der B-Fonds ist nicht erwähnt. Zudem ist unklar, ob der Bescheid an die Klägerin als (weitere) Feststellungsbeteiligte gerichtet war. Dies ist nicht etwa ausgeschlossen, weil der Bescheid den Hinweis "für: A-Fonds" enthält und eine Kapitalanlagegesellschaft als gesetzliche Vertreterin des Spezial-Sondervermögens nicht Feststellungsbeteiligte ist. Denn zum einen existierte der A-Fonds im Zeitpunkt des Erlasses des Bescheides nicht mehr und zum anderen hat die Klägerin den A-Fonds nicht verwaltet, war also nicht dessen gesetzliche Vertreterin.
- 36** Die in den Erläuterungen des Feststellungsbescheides enthaltene Bezugnahme auf den Außenprüfungsbericht führt zu keinem anderen Ergebnis. Dabei kann dahinstehen, ob bzw. inwieweit eine entsprechende Bezugnahme grundsätzlich geeignet ist, Mängel in der Bezeichnung der Feststellungsbeteiligten zu beseitigen, denn jedenfalls im Streitfall genügt der Verweis hierfür nicht. Der Bericht über die Außenprüfung erwähnt zwar die Verschmelzung des A-Fonds auf den B-Fonds, schafft aber darüber hinaus keine Klarheit. Ihm lässt sich nicht entnehmen, dass der B-Fonds Rechtsnachfolger des A-Fonds geworden ist. Zudem bezeichnet er die Klägerin als "gesetzlichen Vertreter" des A-Fonds, obwohl dieser während der Prüfung bereits nicht mehr existierte und die Klägerin nie gesetzliche Vertreterin des A-Fonds war.
- 37** Dass die Klägerin aufgrund ihrer Fachkenntnisse und der ihr vorliegenden Informationen u.U. hätte erkennen können, dass der Feststellungsbescheid --neben dem Anleger-- als weiteren Feststellungsbeteiligten den B-Fonds,

als Rechtsnachfolger des A-Fonds, vertreten durch die Klägerin als gesetzliche Vertreterin hätte bezeichnen müssen, führt zu keinem anderen Ergebnis. Es kommt nicht darauf an, ob die Klägerin hätte wissen können, welchen Inhalt der Feststellungsbescheid richtigerweise hätte haben müssen, sondern darauf, wie die Klägerin den objektiven Erklärungsinhalt des Feststellungsbescheides nach den ihr bekannten Umständen verstehen konnte.

- 38** Auch in der Einspruchsentscheidung vom 31. Januar 2012 ist keine nachträgliche Klar- bzw. Richtigstellung in Bezug auf die Inhaltsadressaten des Feststellungsbescheides erfolgt. Eine solche hätte zudem keine heilende Wirkung gehabt (vgl. z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 145, 110, BStBl II 1986, 230).
- 39** 4. Nach der im Ergebnis zutreffenden Aufhebung des Feststellungsbescheides vom 22. November 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31. Januar 2012 durch das FG entfaltet die Feststellungserklärung vom 1. Juli 2005, die einer gesonderten und einheitlichen Feststellung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht (§ 15 Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2 InvStG), (erneut) Wirkung. Daher weist der Senat aus prozessökonomischen Gründen darauf hin, dass diese in Bezug auf die streitige Performance Fee keinen Rechtsfehler erkennen lässt. Bei der Performance Fee handelt es sich um mittelbare Werbungskosten i.S. des § 3 Abs. 3 Satz 2 InvStG (sog. Gemeinkosten).
- 40** a) § 3 InvStG regelt (auch) für gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 InvStG i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG, § 33 Abs. 1 AO steuerpflichtige und nach § 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreite inländische Spezial-Sondervermögen i.S. des § 2 Abs. 3, §§ 91 ff. InvG a.F., wie auf der Ebene des Investmentvermögens die für die Besteuerung der Anleger maßgeblichen Erträge zu ermitteln sind. Er schreibt fest, dass bei deren Ermittlung § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sinngemäß anzuwenden (§ 3 Abs. 1 InvStG) ist. Dementsprechend sind die Erträge des Investmentvermögens mittels Überschussrechnung zu ermitteln und es gilt das Zufluss-Abfluss-Prinzip des § 11 EStG mit den in § 3 Abs. 2 InvStG näher beschriebenen Einschränkungen. § 3 InvStG knüpft an den ertragsteuerlichen Begriff der Werbungskosten in § 9 EStG an (vgl. z.B. Lübbühren in Berger/Steck/ Lübbühren, a.a.O., § 3 Rz 22), enthält jedoch in Abs. 3 Sonderregelungen für die Zuordnung der Werbungskosten.
- 41** § 3 InvStG unterscheidet zwischen Werbungskosten des Investmentvermögens, die nicht in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einnahmen stehen (sog. Gemeinkosten) und solchen, die in einem unmittelbaren Zusammenhang mit Einnahmen stehen (sog. Einzelkosten). Die sog. Gemeinkosten sind nach dem in § 3 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 4 InvStG geregelten Verfahren zu behandeln, während die sog. Einzelkosten konkret zuzuordnen sind (vgl. Köhler in Berger/Steck/Lübbühren, a.a.O., § 3 Rz 80).
- 42** Ob Werbungskosten in diesem Sinne in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen stehen, ist unter Rückgriff auf die zu § 3c Abs. 1 EStG entwickelten Grundsätze zu klären (vgl. Lübbühren in Berger/Steck/ Lübbühren, a.a.O., § 3 Rz 23; Köhler in Berger/Steck/ Lübbühren, a.a.O., § 3 Rz 87, m.w.N.; Feyerabend/Mielke/ Rieger, Recht der Finanzinstrumente 2011, 191, 194; vgl. auch BMF-Schreiben in BStBl I 2005, 728, Rz 45). Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang setzt voraus, dass die Einnahmen und die Aufwendungen durch dasselbe Ereignis veranlasst sind (BFH-Urteil vom 20. Oktober 2004 I R 11/03, BFHE 207, 295, BStBl II 2005, 581, zu § 3c EStG). Das bedeutet nicht, dass ein finaler oder zeitlicher Zusammenhang zwischen Einnahme und Ausgabe erforderlich ist, wohl aber dass eine eindeutige, klar abgrenzbare Beziehung zwischen Ausgabe und Einnahme besteht (vgl. Köhler in Berger/Steck/Lübbühren, a.a.O., § 3 Rz 87; Feyerabend in Moritz/Jesch, a.a.O., § 3 Rz 121; BFH-Urteil in BFHE 207, 295, BStBl II 2005, 581, zu § 3c EStG). Demgegenüber besteht ein lediglich mittelbarer Zusammenhang mit Einnahmen u.a. dann, wenn Ausgaben auch und nicht aufteilbar im Zusammenhang mit anderen Einnahmen stehen (BFH-Urteil in BFHE 207, 295, BStBl II 2005, 581, zu § 3c EStG). Zu solchen mittelbaren Werbungskosten gehören z.B. Depotbankgebühren, Prüfungs- und Veröffentlichungskosten oder auch Verwaltungskosten (vgl. Köhler in Berger/Steck/Lübbühren, a.a.O., § 3 Rz 99; Wassermeyer, Der Betrieb 2003, 2085, 2087).
- 43** b) Nach diesen Grundsätzen handelt es sich bei der Performance Fee dem Grunde nach um Werbungskosten. Es liegen Gemeinkosten vor, die der Regelung des § 3 Abs. 3 Satz 2 InvStG unterfallen, da ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Performance Fee und bestimmten Einnahmen fehlt.
- 44** Nach den Feststellungen des FG standen dem Verwalter die Basisvergütung und die Performance Fee als Gegenleistung für ein ganzes Paket von Leistungen zu, die eine möglichst erfolgreiche Vermögensanlage zum Ziel hatten. Dabei war die Gesamtvergütung nicht pauschal --z.B. nach Zeitaufwand-- bemessen, sondern von einer positiven Fondsentwicklung abhängig. Die Höhe der Basisvergütung orientierte sich an dem Vermögensstand des Fonds zum Jahresende, der Anfall der Performance Fee war an die Entwicklung des verwalteten Vermögens im Vergleich zu bestimmten Indizes geknüpft.

- 45** Weder Basisvergütung noch Performance Fee knüpfen demnach an einzelne Erträge oder Wertsteigerungen an. Die Performance Fee hing von der --sich nach Saldierung ergebenden-- Gesamtentwicklung des verwalteten Vermögens im Verhältnis zum Vergleichsindex, nicht aber von der Entwicklung einzelner Vermögenswerte bzw. Erträge ab. Es fehlt daher an einer eindeutigen, klar abgrenzbaren Beziehung zwischen Ausgabe und Einnahme und somit auch zu steuerfreien Einnahmen des Fonds.
- 46** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de