BFH v. 10.05.2012 - IV R 34/09 BStBl 2013 II S. 471

Änderung eines Feststellungsbescheids nach § 174 Abs. 4 AO; Anteile an einer Betriebs-GmbH gehören zum Sonderbetriebsvermögen II der Gesellschafter der Besitzgesellschaft; Zuordnung von Sonderbetriebsvermögen im Fall einer Bilanzierungskonkurrenz

Leitsatz

1. Anteile an der Betriebs-GmbH gehören zum Sonderbetriebsvermögen II der Gesellschafter der Besitzgesellschaft.
2. Für die Zuordnung von Sonderbetriebsvermögen im Fall einer Bilanzierungskonkurrenz sind zeitliche und qualitative Kriterien heranzuziehen. An erster Stelle steht dabei die zeitliche Abfolge. Ist ein Wirtschaftsgut danach vor der Entstehung der Bilanzierungskonkurrenz zu Recht einem Sonderbetriebsvermögen zugeordnet worden, kann die spätere Entstehung der Konkurrenz eine Änderung der Zuordnung zu einem anderen Sonderbetriebsvermögen nicht begründen.
3. Sind die Voraussetzungen für die Behandlung als Sonderbetriebsvermögen gleichzeitig entstanden, folgt die Zuordnung qualitativen Kriterien. Danach geht etwa Sonderbetriebsvermögen I bei einer Mitunternehmerschaft dem Sonderbetriebsvermögen II bei einer anderen Mitunternehmerschaft vor (hier: Aufspaltung des Betriebsunternehmens in ein Produktions- und ein Vertriebsunternehmen).

Gesetz(e):

AO § 118, AO § 174 Abs. 4, AO § 174 Abs. 5, AO § 179 Abs. 3, AO § 181 Abs. 1, FGO § 110 Abs. 1, EStG § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

Instanzenzug:

FG Düsseldorf Urteil vom 02.07.2009 11 K 3403/08 F BFH IV R 34/09 (Verfahrensverlauf) BFH - IV R 34/09, Verfahrensverlauf

Gründe

1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ehemaliger Kommanditist (Beteiligung: 52 %) der A GmbH & Co. KG (im Folgenden: Produktionsgesellschaft), die .produkte herstellte. Weitere Gesellschafter der KG waren im Streitjahr die B GmbH (Komplementärin), Frau C (Kommanditbeteiligung: 24 %, Beigeladene zu 3.) und Frau D (Kommanditbeteiligung: 24 %, Beigeladene zu 2.). Daneben war der Kläger zusammen mit den Beigeladenen zu 2. und 3. im Verhältnis ihrer Kommanditeinlagen Gesellschafter der E GmbH (im Folgenden: Vertriebsgesellschaft) sowie der F Grundstücksverwaltungs GbR (im Folgenden: Besitzgesellschaft). Die Besitzgesellschaft wurde ab 2004 in die F Grundstücksverwaltungs GmbH & Co. KG umgewandelt. Es bestand in dem Streitjahr eine (doppelte) Betriebsaufspaltung zwischen der Besitzgesellschaft und der Produktionsgesellschaft sowie der Vertriebsgesellschaft als Betriebsgesellschaften.

2 Die Komplementärin der Produktionsgesellschaft sowie die Vertriebsgesellschaft wurden im Jahr 2006 auf die G GmbH & Co. KG —nunmehr umfirmiert in H GmbH & Co. KG (Beigeladene zu 1.)— verschmolzen, welche zuvor die Kommanditanteile an der Produktionsgesellschaft im Wege der Sonderrechtsnachfolge von dem Kläger und den Beigeladenen zu 2. und 3. übernommen hatte. Das Vermögen der Produktionsgesellschaft ist der Beigeladenen zu 1. daher im Jahr 2006 angewachsen.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

3 Im Rahmen ihrer Feststellungserklärung für das Jahr 2002 erfasste die Produktionsgesellschaft eine am 23. Juli 2002 beschlossene Gewinnausschüttung der Vertriebsgesellschaft in Höhe von insgesamt 400.000 € - nebst den dazugehörigen Steuerabzugsbeträgen (80.000 € Kapitalertragsteuer, 4.400 € Solidaritätszuschlag). Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt —FA—) erließ am 2. Oktober 2003 einen entsprechenden Feststellungsbescheid für das Jahr 2002. Beide gingen übereinstimmend davon aus, dass die Anteile an der Vertriebsgesellschaft Sonderbetriebsvermögen bei der Produktionsgesellschaft darstellten und Ausschüttungen dort zu erfassen seien.

4 Mit Urteil vom 2. April 2004 11 K 3126/01 F (Entscheidungen der Finanzgerichte —EFG— 2004, 981) entschied das Finanzgericht (FG) Düsseldorf in dem Verfahren der Produktionsgesellschaft betreffend die Streitjahre 1995 bis 1997, dass die Anteile an der Vertriebsgesellschaft (Sonder-)Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft darstellten und dass für diese eine eigene Gewinnfeststellung durchzuführen sei.

5 Im Rahmen von Betriebsprüfungen bei der Produktionsgesellschaft sowie der Besitzgesellschaft für die Jahre 2001 bis 2003 bzw. 2004 folgte der Prüfer dem FG-Urteil und erfasste die Anteile an der Vertriebsgesellschaft und damit auch die betreffenden Gewinnausschüttungen bei der Besitzgesellschaft. In dem Betriebsprüfungsbericht sind keine Hinweise über die Behandlung der entsprechenden Steuerabzugsbeträge enthalten.

6 Am 13. Februar 2007 erließ das FA einen (erstmaligen) Fest-stellungsbescheid für die Besitzgesellschaft für das Jahr 2002. Darin wurde die Ausschüttung der Vertriebsgesellschaft in Höhe von 400.000 € erfasst, nicht jedoch die Steuerabzugsbeträge. Zugleich änderte das FA am 13. Februar 2007 den Feststellungsbescheid der Produktionsgesellschaft, gerichtet an die Beigeladene zu 1. als Rechtsnachfolgerin der Produktionsgesellschaft, und minderte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb entsprechend. Die Steuerabzugsbeträge wurden nicht geändert.

7 Gegen den Bescheid vom 13. Februar 2007 wandte sich die Besitzgesellschaft mit dem als Einspruch bezeichneten Schreiben vom 13. März 2007 und beantragte, die auf die Gewinnausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer in Höhe von 80.000 € sowie den Solidaritätszuschlag in Höhe von 4.400 € festzustellen und entsprechend dem Verteilungsschlüssel auf die Gesellschafter zu verteilen.

8 Mit Verfügungen vom 18. April 2007 zog das FA die Beigeladene zu 1. als Rechtsnachfolgerin der Komplementärin der Produktionsgesellschaft sowie die Beigeladenen zu 2. und 3. und den Kläger zum Rechtsbehelfsverfahren der Besitzgesellschaft (Feststellungen 2001 bis 2003) gemäß § 174 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) hinzu.

9 Sodann erließ das FA am 22. Juni 2007 einen Abhilfebescheid gegenüber der Besitzgesellschaft, in dem die Steuerabzugsbeträge entsprechend festgestellt wurden. Mit Einspruchsentscheidung vom 30. Juni 2008, die auch den Hinzugezogenen bekannt gegeben wurde, entschied das FA, dass der Einspruch begründet sei.

10 Am 26. Juni 2007 erging ein nach § 174 AO geänderter Feststellungsbescheid für die Produktionsgesellschaft für das Jahr 2002, in dem die Einkünfte unverändert festgestellt wurden, der jedoch die streitgegenständlichen Steuerabzugsbeträge nicht mehr enthielt.

11 Gegen diesen Bescheid legte der Kläger fristgerecht Einspruch ein und machte geltend, dass die Änderungsvoraussetzungen des § 174 AO nicht vorlägen. Das FA verwarf den Einspruch des Klägers als unzulässig.

12 Das FG hat neben den Beigeladenen zu 2. und 3. auch die Beigeladene zu 1. als Rechtsnachfolgerin der Komplementärin der Produktionsgesellschaft gemäß § 60 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO zu dem vom Kläger angestrengten Klageverfahren beigeladen.

13 Die Klage hatte keinen Erfolg. Zur Begründung hat das FG im Wesentlichen ausgeführt, dass das FA den angefochtenen Feststellungsbescheid zu Recht gemäß § 174 Abs. 4 i.V.m. Abs. 5 AO geän-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

dert habe. Die Tatbestandsvoraussetzungen dieser Regelung, die gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 AO auf Feststellungsbescheide sinngemäß anwendbar sei, seien erfüllt. Die Entscheidungsgründe sind in EFG 2009, 1812 abgedruckt.

14 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Die Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 AO lägen nicht vor, da die Nachholung einer unterlassenen Feststellung keine Änderung im Sinne dieser Norm sei. Das als Einspruch bezeichnete Schreiben vom 13. März 2007 der Besitzgesellschaft stelle keinen Rechtsbehelf oder Antrag i.S. des § 174 Abs. 4 AO dar. Ein Einspruch scheide aus, da es an einem Verwaltungsakt fehle, gegen den sich die Besitzgesellschaft habe wenden können. Jede einzelne Besteuerungsgrundlage eines Feststellungsbescheids erwachse in Bestandskraft und sei daher als eigenständiger Verwaltungsakt einzustufen. Da weder eine positive noch eine negative Feststellung der Steueranrechnungsbeträge vorgenommen worden sei, fehle es an einem Verwaltungsakt, gegen den Einspruch eingelegt worden sein könnte. Anders als das FG meine, könne der (einheitliche) Feststellungsbescheid nicht auch zumindest einen einheitlichen Verwaltungsakt i.S. des § 118 AO darstellen, da dieser über die Feststellungen der einzelnen Besteuerungsgrundlagen hinaus keinen weiteren Regelungsgehalt habe.

15 Das Schreiben sei als Antrag auf den erstmaligen Erlass eines Ergänzungsbescheids gemäß § 179 Abs. 3 AO auszulegen. Ein solcher Antrag stelle aber keinen Antrag i.S. des § 174 Abs. 4 AO dar. Denn es fehle an der Ursächlichkeit des Schreibens vom 13. März 2007 für die Aufhebung bzw. Änderung des Feststellungsbescheids der Besitzgesellschaft vom 13. Februar 2007.

16 Es fehle auch an der irrigen Beurteilung eines Sachverhalts. Die bewusst herbeigeführte Fehlerhaftigkeit lasse sich nicht darunter subsumieren. Im Streitfall habe das FA die Feststellung der Steueranrechnungsbeträge aus verfahrensökonomischen Gründen weiterhin bei der Produktionsgesellschaft belassen und deshalb bewusst eine Zuordnung und Feststellung bei der Besitzgesellschaft unterlassen.

17 Eine Änderung des angefochtenen Feststellungsbescheids könne auch nicht auf § 174 Abs. 2 AO gestützt werden. Eine Berichtigung gemäß § 129 AO komme ebenfalls nicht in Betracht.

18 Die Voraussetzungen für eine Änderung lägen auch deshalb nicht vor, weil die Geschäftsanteile an der Vertriebsgesellschaft im Streitjahr Sonderbetriebsvermögen II der Gesellschafter der Produktionsgesellschaft gewesen seien. Die Besitzgesellschaft sei in dem Streitjahr Besitzunternehmen für zwei Betriebsunternehmen, nämlich die Produktionsgesellschaft und die Vertriebsgesellschaft gewesen. Die Geschäftsanteile an der Vertriebsgesellschaft erfüllten sowohl bei der Besitzgesellschaft als auch bei der Produktionsgesellschaft die Anforderungen an das Vorliegen von Sonderbetriebsvermögen II. In diesem Fall gleichrangigen Sonderbetriebsvermögens II obliege es dem Steuerpflichtigen, die Zuordnung zu einem Sonderbetriebsvermögen zu treffen. Hier sei das Wahlrecht dahin ausgeübt worden, dass die Anteile der Produktionsgesellschaft zugeordnet worden seien. Der angefochtene Bescheid habe deshalb nicht ergehen dürfen.

19 Der Kläger beantragt,

die Vorentscheidung sowie den geänderten Bescheid für 2002 über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen vom 26. Juni 2007 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. August 2008 aufzuheben.

20 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

21 Zur Begründung nimmt es im Wesentlichen Bezug auf die Ausführungen in der Vorentscheidung. Ergänzend weist das FA darauf hin, dass eine irrige Beurteilung auch vorliege, wenn das FA vorsätzlich fehlerhaft gehandelt habe.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

22 Die Beigeladene zu 3. beantragt,

die Vorentscheidung sowie den geänderten Bescheid für 2002 über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen vom 26. Juni 2007 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. August 2008 aufzuheben.

23 II. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

24 Das FG ist im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass das FA den an die Produktionsgesellschaft gerichteten Feststellungsbescheid 2002 vom 13. Februar 2007 nach § 174 Abs. 4 AO ändern konnte. Der streitgegenständliche geänderte Feststellungsbescheid 2002 vom 26. Juni 2007 ist daher rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten.

25 1. Ist auf Grund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen, der auf Grund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird, so können aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden (§ 174 Abs. 4 Satz 1 AO). Diese Regelung gilt sinngemäß auch für Feststellungsbescheide (§ 181 Abs. 1 Satz 1 AO).

26 a) Irrige Beurteilung eines Sachverhalts bedeutet, dass sich die Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts nachträglich als unrichtig erweist. Sachverhalt i.S. des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO ist der einzelne Lebensvorgang, an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft. Der Begriff des bestimmten Sachverhalts ist dabei nicht auf eine einzelne steuererhebliche Tatsache oder ein einzelnes Merkmal beschränkt, sondern erfasst den einheitlichen, für diese Besteuerung maßgeblichen Sachverhaltskomplex. Unerheblich ist, ob der für die rechtsirrige Beurteilung ursächliche Fehler im Tatsächlichen oder im Rechtlichen gelegen hat (Urteile des Bundesfinanzhofs —BFH— vom 2. Mai 2001 VIII R 44/00, BFHE 195, 14, BStBl II 2001, 562, und vom 21. August 2007 I R 74/06, BFHE 218, 487, BStBl II 2008, 277, jeweils m.w.N.). Eine Änderung wegen der irrigen Beurteilung des Sachverhalts in einem anderen Bescheid ist auch nicht deshalb ausgeschlossen, weil das FA insoweit vorsätzlich fehlerhaft gehandelt hat. Der Steuerpflichtige soll vielmehr im Falle seines Obsiegens mit einem gewissen Rechtsstandpunkt an seiner Auffassung festgehalten werden, soweit derselbe Sachverhalt zu beurteilen ist. Der Steuerpflichtige, der erfolgreich für seine Rechtsansicht gestritten hat, muss auch die damit verbundenen Nachteile hinnehmen (BFH-Beschluss vom 21. Mai 2004 V B 30/03, BFH/NV 2004, 1497).

27 b) Da in Gewinnfeststellungsbescheiden nur die Besteuerungsgrundlagen festgestellt werden und nicht eine Steuerschuld festgesetzt wird, führt die in § 181 Abs. 1 Satz 1 AO angeordnete sinngemäße Anwendung der Vorschriften über Steuerbescheide auf Gewinnfeststellungsbescheide dazu, dass an die Stelle des Steuerschuldners i.S. des § 157 Abs. 1 Satz 2 AO der Feststellungsbeteiligte als der Inhaltsadressat tritt. Im Anwendungsbereich des § 174 Abs. 3 und Abs. 4 AO hat der BFH deshalb entschieden, dass der Feststellungsbeteiligte nicht Dritter im Sinne der Regelung ist (BFH-Urteile vom 15. Juni 2004 VIII R 7/02, BFHE 206, 388, BStBl II 2004, 914, und vom 5. November 2009 IV R 99/06, BFHE 228, 98, BStBl II 2010, 593).

28 2. Der an die Produktionsgesellschaft gerichtete Feststellungsbescheid vom 13. Februar 2007 durfte daher gemäß § 174 Abs. 4 AO durch den Feststellungsbescheid vom 26. Juni 2007 geändert werden.

29 a) Der hier zu beurteilende einheitliche Lebenssachverhalt i.S. des § 174 Abs. 4 AO ist darin zu sehen, dass die Vertriebsgesellschaft im Streitjahr Gewinnausschüttungen an ihre Gesellschafter, den Kläger und die Beigeladenen zu 2. und 3., unter Einbehaltung von Steuerabzugsbeträgen vorgenommen hat. Diesen Sachverhalt hat das FA insoweit zutreffend beurteilt, als es die Gewinnausschüttung der Vertriebsgesellschaft als Sonderbetriebseinnahmen des Klägers und der Beigeladenen zu 2. und 3. bei der Besitzgesellschaft erfasst hat. Es hat den Sachverhalt aber insoweit irrig

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

beurteilt, als es die damit zusammenhängenden, einbehaltenen Steuerabzugsbeträge nicht ebenfalls bei der Besitzgesellschaft als anrechenbar gesondert und einheitlich festgestellt hat.

30 aa) Das FA ist zutreffend davon ausgegangen, dass die Anteile an der Vertriebsgesellschaft dem Sonderbetriebsvermögen II des Klägers und der Beigeladenen zu 2. und 3. bei der Besitzgesellschaft und nicht dem Sonderbetriebsvermögen II der Kommanditisten bei der Produktionsgesellschaft zuzuordnen waren. Es entspricht gefestigter Rechtsprechung, dass die Anteile an der Betriebs-GmbH zum Sonderbetriebsvermögen II der Gesellschafter der Besitzgesellschaft gehören (u.a. BFH-Urteile vom 23. Juli 1981 IV R 103/78, BFHE 134, 126, BStBl II 1982, 60; vom 12. Februar 1992 XI R 18/90, BFHE 167, 499, BStBl II 1992, 723, und vom 14. September 1999 III R 47/98, BFHE 190, 315, BStBl II 2000, 255). Dieser Rechtsprechung liegen aber Fallgestaltungen zu Grunde, in denen neben dem Besitzunternehmen nur ein Betriebsunternehmen besteht. Im Streitfall besteht indes die Besonderheit, dass das Betriebsunternehmen seinerseits in ein Produktions- und ein Vertriebsunternehmen aufgespalten worden ist. Die vorliegende Beteiligung an der Vertriebsgesellschaft erfüllt danach nicht nur die Anforderungen an das Vorliegen von Sonderbetriebsvermögen II bei der Besitzgesellschaft, sondern gleichermaßen auch bei der Produktionsgesellschaft. Auch bei Letzterer war die Beteiligung an der Vertriebsgesellschaft dazu bestimmt und geeignet, der Stärkung der Beteiligung des Klägers und der Beigeladenen zu 2. und 3. zu dienen (so bereits entschieden in dem Verfahren der Produktionsgesellschaft betreffend die Jahre 1995 und 1996: BFH-Urteil in BFHE 228, 98, BStBl II 2010, 593). In dem Verfahren in BFHE 228, 98, BStBl II 2010, 593 war der BFH ungeachtet der bestehenden Bilanzierungskonkurrenz einer Zuordnungsentscheidung enthoben. Er hat in den die Entscheidung betreffenden Streitjahren ungeachtet der bestehenden Bilanzierungskonkurrenz ohne weitere rechtliche Prüfung die Anteile an der Vertriebsgesellschaft dem Sonderbetriebsvermögen II des Klägers und der Beigeladenen zu 2. und 3. bei der Besitzgesellschaft zugeordnet. Denn einer evtl. anderweitigen Zuordnung der Anteile zum Sonderbetriebsvermögen II der Produktionsgesellschaft stand bereits das rechtskräftige Urteil des FG Düsseldorf in EFG 2004, 981 entgegen. An die dort getroffene rechtskräftige Feststellung, dass die Anteile an der Vertriebsgesellschaft nicht dem Sonderbetriebsvermögen II der Produktionsgesellschaft zuzuordnen sind, war der BFH gemäß § 110 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 FGO im Verfahren in BFHE 228, 98, BStBl II 2010, 593 daher gebunden. Zutreffend weist der Kläger allerdings darauf hin, dass weder das Urteil des FG Düsseldorf in EFG 2004, 981 noch das BFH-Urteil in BFHE 228, 98, BStBl II 2010, 593 materielle Bindungswirkung gemäß § 110 Abs. 1 FGO für die rechtliche Beurteilung im vorliegenden Streitjahr entfalten.

31 Gleichwohl hält der Senat die Zuordnung der Anteile an der Vertriebsgesellschaft zum Sonderbetriebsvermögen II des Klägers und der Beigeladenen zu 2. und 3. bei der Besitzgesellschaft auch unter Berücksichtigung der bestehenden Bilanzierungskonkurrenz für zutreffend. Für die Zuordnung von Sonderbetriebsvermögen im Fall einer Bilanzierungskonkurrenz sind zeitliche und qualitative Kriterien heranzuziehen. An erster Stelle steht dabei die zeitliche Abfolge. Ist ein Wirtschaftsgut danach vor der Entstehung der Bilanzierungskonkurrenz zu Recht einem Sonderbetriebsvermögen zugeordnet worden, kann die spätere Entstehung der Konkurrenz eine Änderung der Zuordnung zu einem anderen Sonderbetriebsvermögen nicht begründen. Die Änderung in der Zuordnung setzt insoweit eine Entnahme oder Veräußerung des Wirtschaftsguts aus dem bisherigen Sonderbetriebsvermögen voraus. Sind die Voraussetzungen für die Behandlung als Sonderbetriebsvermögen gleichzeitig entstanden, folgt die Zuordnung qualitativen Kriterien. Danach geht etwa Sonderbetriebsvermögen I bei einer Mitunternehmerschaft dem Sonderbetriebsvermögen II bei einer anderen Mitunternehmerschaft vor (BFH-Urteil vom 6. Oktober 1987 VIII R 137/84, BFHE 152, 446, BStBl II 1988, 679).

32 Im Streitfall war die Zuordnung der Anteile der Vertriebsgesellschaft auf Grund der Änderung der Rechtsprechung zur Qualifikation des Vermögens als Gesellschaftsvermögen der Besitzgesellschaft und der Einkünfte aus der Verpachtung dieses Vermögens als Einkünfte der Gesellschafter

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

der Besitzgesellschaft bei einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung (BFH-Urteil vom 23. April 1996 VIII R 13/95, BFHE 181, 1, BStBl II 1998, 325) erst zu einem Zeitpunkt zu treffen, zu dem die Bilanzierungskonkurrenz bereits bestand. Folge der Rechtsprechungsänderung war, dass nunmehr die Besitzgesellschaft erstmals steuerlich erfasst und das Betriebsgrundstück deren (Sonder-)Betriebsvermögen zugeordnet wurde. Die steuerliche Verselbständigung der Besitzgesellschaft im Rahmen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung erforderte darüber hinaus, dass die Zuordnung der bisher im Sonderbetriebsvermögen der Produktionsgesellschaft erfassten Anteile an der Vertriebsgesellschaft ebenfalls im Lichte der bestehenden mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung erstmals zuzuordnen waren. Es fehlte mithin an der zeitlich bedingten vorrangigen Zuordnung der Anteile zum Sonderbetriebsvermögen der Produktionsgesellschaft. Die Anteile erfüllten vielmehr sowohl bei der Produktionsgesellschaft als auch bei der Besitzgesellschaft die Voraussetzungen für Sonderbetriebsvermögen II.

33 Die danach qualitativen Kriterien folgende Zuordnung des Sonderbetriebsvermögens führt nach Auffassung des Senats zur Auflösung der Bilanzierungskonkurrenz zugunsten der Besitzgesellschaft. Die die Betriebsaufspaltung mitbegründende Grundstücksvermietung (sachliche Verflechtung) bildet das Bindeglied zwischen allen drei Gesellschaften. Die enge wirtschaftliche und räumliche Verbundenheit legt es nahe, faktisch nur von dem Vorliegen einer Betriebsaufspaltung auszugehen. Dieser Umstand lässt es jedenfalls im Streitfall gerechtfertigt erscheinen, die Zuordnung der Anteile an der Vertriebsgesellschaft so vorzunehmen, als ob auf Seiten der Betriebsgesellschaft keine weitere (Betriebs-)Aufspaltung vorgelegen hätte. Da die Anteile an einer Betriebsgesellschaft bei einer einfachen mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung, wie ausgeführt, dem Sonderbetriebsvermögen der Besitzgesellschaft zuzuordnen sind, muss dies im Streitfall gleichermaßen für die Anteile an der Vertriebsgesellschaft gelten. Ein Zuordnungswahlrecht, wie von dem Kläger gefordert, besteht nicht.

34 bb) Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen hat das FA zutreffend die im Streitjahr erfolgten Gewinnausschüttungen der Vertriebsgesellschaft an ihre Gesellschafter als deren Sonderbetriebseinnahmen in dem Feststellungsbescheid der Besitzgesellschaft vom 13. Februar 2007 erfasst. Soweit das FA demgegenüber die Steuerabzugsbeträge nicht in dem Feststellungsbescheid der Besitzgesellschaft, sondern in dem insoweit wiederholenden Feststellungsbescheid der Produktionsgesellschaft gleichen Datums gesondert und einheitlich festgestellt hat, liegt dem eine irrige Beurteilung des Sachverhalts zu Grunde. Wie unter II.1.a ausgeführt, kommt es für die Entscheidung nicht darauf an, ob das FA die Steuerabzugsbeträge bewusst fehlerhaft bei der Produktionsgesellschaft festgestellt oder sich bezüglich der Zuordnung der Steuerabzugsbeträge nur in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht geirrt hat. Es kann deshalb auch dahinstehen, ob das FA, wie der Kläger ohne nähere Substantiierung vorträgt, die Steuerabzugsbeträge aus Vereinfachungsgründen in dem an die Besitzgesellschaft gerichteten Feststellungsbescheid nicht erfasst hat. Denn auch dies stünde der Annahme einer irrigen Beurteilung nicht entgegen.

35 b) Der Feststellungsbescheid vom 13. Februar 2007 ist auch auf den Einspruch der Besitzgesellschaft geändert worden. Anders als der Kläger meint, ist eine Feststellung der Steuerabzugsbeträge bei der Besitzgesellschaft in dem Feststellungsbescheid vom 13. Februar 2007 nicht unterblieben. Die Feststellungen des FG lassen vielmehr den Schluss zu, dass in dem Feststellungsbescheid auch die negative Feststellung enthalten ist, dass die von der Vertriebsgesellschaft einbehaltenen Steuerabzugsbeträge nicht bei der Besitzgesellschaft zu berücksichtigen sind.

36 aa) Ob eine als Verwaltungsakt i.S. von § 118 Satz 1 AO zu qualifizierende Regelung vorliegt und welchen Regelungsinhalt ein Verwaltungsakt hat, ist über den bloßen Wortlaut hinaus im Wege der Auslegung zu ermitteln, wobei die §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs auch für öffentlich-rechtliche Willensbekundungen geltende Auslegungsregeln enthalten. Entscheidend ist danach, wie der Betroffene nach den ihm bekannten Umständen —nach seinem „objektiven Verständnishorizont" (vgl. BFH-Urteil vom 8. November 1995 V R 64/94, BFHE 179, 211, BStBl II 1996,

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

256)— den materiellen Gehalt der Erklärung unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte (BFH-Urteile vom 18. April 1991 IV R 127/89, BFHE 164, 185, BStBl II 1991, 675, und vom 11. Juli 2006 VIII R 10/05, BFHE 214, 18, BStBl II 2007, 96).

37 Bei der Auslegung eines Verwaltungsaktes kommt es somit nicht darauf an, was die Finanzbehörde mit ihrer Erklärung gewollt hat (BFH-Urteil vom 11. Mai 1999 IX R 72/96, BFH/NV 1999, 1446). Es kommt auch nicht darauf an, wie ein außenstehender Dritter die Erklärung der Behörde auffassen konnte bzw. musste (BFH-Urteil vom 30. September 1988 III R 218/84, BFH/NV 1989, 749). Weil der Verwaltungsakt nur mit dem bekannt gegebenen Inhalt wirksam wird (vgl. § 124 Abs. 1 Satz 2 AO), muss aber die Auslegung zumindest einen Anhalt in der bekannt gegebenen Regelung haben (vgl. BFH-Urteile vom 28. November 1985 IV R 178/83, BFHE 145, 226, BStBl II 1986, 293, und in BFHE 214, 18, BStBl II 2007, 96; BFH-Beschluss vom 16. März 2001 IV B 17/00, BFH/NV 2001, 1103). Maßgebend sind deshalb auch nicht die erst nach Bekanntgabe des Verwaltungsaktes zutage tretenden Umstände (BFH-Urteil vom 4. Oktober 1988 VIII R 161/84, BFH/NV 1989, 758). 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 (BFH-Urteil in BFHE 214, 18, BStBl II 2007, 96).

38 Zur Auslegung ist auch das Revisionsgericht befugt, wenn die tatsächlichen Feststellungen des FG hierfür ausreichen (vgl. BFH-Urteil vom 27. November 1996 X R 20/95, BFHE 183, 348, BStBl II 1997, 791). Der BFH ist nicht an die Auslegung eines Feststellungsbescheids durch das FG gebunden. Die Frage, welchen Inhalt ein Verwaltungsakt hat, ist vom Revisionsgericht vielmehr in eigener Zuständigkeit zu beantworten und ggf. zu korrigieren (BFH-Urteil in BFHE 214, 18, BStBl II 2007, 96).

39 bb) Nach diesen Auslegungsmaßstäben und nach den besonderen Umständen des Streitfalles konnten der Kläger und die Beigeladenen zu 2. und 3. als von der hier streitigen Regelung betroffene Inhaltsadressaten des an die Besitzgesellschaft gerichteten Feststellungsbescheids vom 13. Februar 2007 diesen nur dahin gehend verstehen, dass neben der Erfassung der Gewinnausschüttung der Vertriebsgesellschaft zugleich negativ festgestellt worden ist, dass für das Streitjahr bei der Besitzgesellschaft keine anrechenbaren Steuerabzugsbeträge festzustellen sind. Zwar ist dem FG zuzugeben, dass der Feststellungsbescheid der Besitzgesellschaft vom 13. Februar 2007 keine ausdrückliche positive oder negative Feststellung hinsichtlich der Steuerabzugsbeträge enthält. Im Rahmen der Auslegung des Regelungsgehalts dieses Feststellungsbescheids kann aber nicht unberücksichtigt bleiben, dass unter dem gleichen Datum gegenüber der Produktionsgesellschaft ein geänderter Feststellungsbescheid bekannt gegeben worden ist, in dem die bisher bei der Produktionsgesellschaft erfasste Gewinnausschüttung der Vertriebsgesellschaft nicht mehr bei den Sonderbetriebseinnahmen des Klägers und der Beigeladenen zu 2. und 3. berücksichtigt, gleichwohl aber die mit dieser Gewinnausschüttung im Zusammenhang stehenden Steuerabzugsbeträge als anrechenbar festgestellt worden sind. Von der Änderung betroffene Inhaltsadressaten beider Feststellungsbescheide waren der Kläger und die Beigeladenen zu 2. und 3. Wie der Kläger selber einräumt, sind die Steueranrechnungsbeträge akzessorisch zu der Gewinnausschüttung. Es lag für den Kläger und die Beigeladenen zu 2. und 3. deshalb ohne weiteres auf der Hand, dass die Gewinnausschüttung und die damit zusammenhängenden Steuerabzugsbeträge entweder bei der Besitzgesellschaft oder bei der Produktionsgesellschaft zu berücksichtigen waren. Aus Sicht des Klägers und der Beigeladenen zu 2. und 3. war deshalb in den jeweiligen Feststellungsbescheiden über beide Sachverhalte einheitlich zu entscheiden. Soweit das FA davon abweichend die Gewinnausschüttung der Vertriebsgesellschaft im Feststellungsbescheid der Besitzgesellschaft und die darauf entfallenden anrechenbaren Steuerabzugsbeträge im Feststellungsbescheid der Produktionsgesellschaft berücksichtigt hat, konnten der Kläger und die Beigeladenen zu 2. und 3. den Regelungsgehalt des erstgenannten Bescheids nur dahin verstehen, dass eine rechtlich gebotene

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Feststellung der anrechenbaren Steuerabzugsbeträge jedenfalls konkludent negativ beschieden worden ist, da die Steuerabzugsbeträge in dem Feststellungsbescheid der Produktionsgesellschaft erfasst waren.

40 cc) Der so auszulegende negative Feststellungsbescheid der Besitzgesellschaft ist auch auf deren Einspruch zu ihren Gunsten insoweit geändert worden, als die Steuerabzugsbeträge in dem geänderten Feststellungsbescheid vom 22. Juni 2007 nunmehr positiv festgestellt worden sind. Da die von der Änderung betroffenen Gesellschafter der Besitzgesellschaft und der Produktionsgesellschaft in den Streitjahren identisch waren, konnte das FA aus der Änderung des Feststellungsbescheids zu Gunsten der Besitzgesellschaft auch die richtigen steuerlichen Folgerungen durch die Änderung des Feststellungsbescheids der Produktionsgesellschaft ziehen und die dort getroffene Feststellung der Steuerabzugsbeträge aufheben. Der gleichwohl erfolgten Hinzuziehung des Klägers und der Beigeladenen zu 2. und 3. zum Vorverfahren gemäß § 174 Abs. 5 Satz 2 AO hätte es daher nicht bedurft, um die Rechtsfolgen des § 174 Abs. 4 AO auch auf diese zu erstrecken.

41 3. Die Kostenentscheidung folgt aus §§ 135 Abs. 2 und Abs. 5, 139 Abs. 4 FGO. Der Senat hält es für ermessensgerecht, dem Kläger und der Beigeladenen zu 3. die Kosten nicht nach Kopfteilen, sondern entsprechend ihrer Beteiligung im Verhältnis von 2/3 zu 1/3 aufzuerlegen. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen zu 1. und 2. sind nicht gemäß § 139 Abs. 4 FGO erstattungsfähig, da sie keinen eigenen Sachantrag gestellt haben (vgl. BFH-Beschluss vom 25. Januar 2006 IV R 14/04, BFHE 212, 231, BStBl II 2006, 418).

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Münster 8.5.2019 - 9 K 1452/18 E,F,AO
FG Berlin-Brandenburg 8.1.2019 - 6 K 6313/17
BFH 2.10.2018 - IV R 24/15
BFH 30.11.2017 - IV R 33/14
BSG 25.10.2017 - B 14 AS 9/17 R
BFH 14.9.2017 - IV R 28/14
BFH 6.9.2017 - IV R 1/16
BFH 13.10.2016 - IV R 20/14
FG Bremen 8.7.2015 - 3 K 26/15 (1)
FG Münster 9.12.2014 - 15 K 1556/11 F
BFH 22.5.2014 - III B 73/13
BFH 8.4.2014 - I R 51/12
FG Düsseldorf 12.3.2014 - 7 K 2499/12 E
BFH 21.8.2013 - X R 20/10
BFH 16.4.2013 - IX R 22/11
FG Berlin 26.2.2013 - 6 K 6228/08
BFH 14.11.2012 - I R 53/11
FG Düsseldorf 2.7.2009 - 11 K 3403/08 F

Fundstelle(n):
AO-StB 2013 S. 173 Nr. 6
BB 2013 S. 1201 Nr. 20
BFH/NV 2012 S. 1644 Nr. 10
BFH/NV 2013 S. 804 Nr. 5
BFH/PR 2013 S. 253 Nr. 7
BStBl II 2013 S. 471 Nr. 12
DB 2012 S. 1965 Nr. 35
DB 2013 S. 6 Nr. 15

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

DStR 2013 S. 748 Nr. 15
DStRE 2013 S. 568 Nr. 9
EStB 2012 S. 371 Nr. 10
EStB 2013 S. 205 Nr. 6
FR 2013 S. 551 Nr. 12
GmbH-StB 2013 S. 205 Nr. 7
GmbHR 2013 S. 494 Nr. 9
HFR 2013 S. 474 Nr. 6
KÖSDI 2012 S. 18042 Nr. 9
NWB-Eilnachricht Nr. 16/2013 S. 1144
StB 2013 S. 142 Nr. 5
StBW 2013 S. 388 Nr. 9
StuB-Bilanzreport Nr. 20/2012 S. 804
Ubg 2013 S. 323 Nr. 5
NWB VAAAE-15398

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.