
Datum: 08.06.2018
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 378/16 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2018:0608.1K378.16F.00

Tenor:

Der Bescheid über die gesonderte Feststellung nach § 18 Abs. 1-3 AStG für das Wirtschaftsjahr 2007/Feststellungsjahr 2008 vom 16. Oktober 2014 wird dahingehend geändert, dass die Feststellungen unter V. Zeile 57 und 59 aufgehoben werden.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand	1
Der Kläger ist Erstbegünstigter der am 10.11.1982 errichteten A Stiftung mit Sitz in B, C-Land (<i>europäisches Ausland</i>)(Satzung in Beiakte). Die Stiftung ist im C-ländischen Steuerregister eingetragen und unterliegt nach einer Bestätigung der (<i>dortigen</i>) Steuerverwaltung dort der Ertragsteuer gem. Art. 44 des Steuergesetzes (Bescheinigung in roter Rb-Akte des FA). Der Kläger transferierte Teile seines Vermögens in die Stiftung.	2
Der Stiftungsrat besteht und bestand im Jahr 2000 aus D und E, diese vertreten durch F und G. Protektor war H.	3
Im Jahr 1987 gründete die I Verwaltungs- und Treuhand Aktiengesellschaft, C-Land, die J mit Sitz in B, C-Land (Satzung und Gründungsurkunde in Beiakte). Zum Verwaltungsrat wurde die K Management und Verwaltungs-Aktiengesellschaft, B, und Herr L bestellt. Zweck der Gesellschaft ist die Bestreitung der Kosten und die wirtschaftliche Förderung im weitesten Sinne von Angehörigen bestimmter Familien. In der Gründungsurkunde verzichtete der Gründer unwiderruflich auf alle Gründerrechte ().	4
Die J wird beim Beklagten, dem Finanzamt (FA), für Zwecke der Feststellung nach § 18 AStG als Obergesellschaft steuerlich geführt.	5

Die J wiederum hielt 100% der Anteile an der M mit Sitz <i>im nichteuropäischen Ausland</i> . Sie wurde 1992 gegründet (Satzung in Beiakte). Gesellschaftszweck ist jedes Engagement, dass nicht nach den Gesetzen der BVI verboten ist. Über diese Gesellschaft wurde nach den Feststellungen der Steuerfahndung zunächst „Zahlungen ohne Gegenleistung“ vereinnahmt.	6
Am 26.10.2000 erfolgte ein Vermögenstransfer von Wertpapieren im Umfang von xxx Euro von der Stiftung auf die M. Die Wertpapiere verblieben unverändert bei der X-Bank.	7
Die Stiftung und die M behandelten diesen Vorgang in ihrer Buchführung als Darlehen – die Stiftung buchte eine entsprechende Forderung gegen die M und die M eine entsprechende Verbindlichkeit. Eine Gewinnauswirkung ergab sich hierdurch nicht (siehe Bl. 375-410 Steufa-Akten).	8
Die Darlehensverträge wurden nach Angaben des Klägers mündlich geschlossen. Eine feste Verzinsung sei nicht vereinbart worden, jedoch sollte die Stiftung an den Erträgen aus der Anlage der Wertpapiere durch die M partizipieren, wenn die Rückzahlung erfolge. Die Rückzahlung habe in Tranchen erfolgen sollen, feste Termine hierzu seien jedoch nicht vereinbart worden; die Stiftung habe die Rückzahlung jeweils selbst fällig stellen sollen. Erst nach Rückzahlung der kompletten Darlehenssumme habe eine Verzinsung gezahlt werden sollen.	9
Die M erzielte ab diesem Zeitpunkt Erträge aus der Verwaltung dieser Wertpapiere (Zinsen, Veräußerungserlöse etc.). Eine Rückübertragung der Wertpapiere auf die Stiftung ist nie erfolgt.	10
Der Kläger erhielt ab dem Jahr 2001 von der M eine Kreditkarte zur Bestreitung von privaten Aufwendungen, die ein Konto der M belastete. Die Kreditkartenabrechnungen wurden als Darlehensrückzahlung der M an die Stiftung behandelt und bei der Stiftung und der M entsprechend verbucht. Eine Gewinnauswirkung ergab sich bei der M nicht. Darüber hinaus wurden in einigen Jahren Barzahlungen der M an den Kläger als gewinneutrale Darlehensrückzahlung gebucht und ebenso wie ab dem Wirtschaftsjahr 2004 (VZ 2005) jährlich xxx € Einzahlungen auf Lebensversicherungsverträge, die der Kläger zu Gunsten seiner Kinder abgeschlossen hatte (siehe Bl. 375-410 Steufa-Akten).	11
Im Jahr 2009 wurden die Anteile der M auf die Stiftung übertragen, so dass diese seit diesem Zeitpunkt (unmittelbare) Anteilseignerin der M ist.	12
Weder der Kläger noch die Gesellschaften gaben Feststellungserklärungen nach § 18 AStG beim Finanzamt ab und erklärten die erzielten Einkünfte auch nicht anderweitig.	13
Im Rahmen einer strafbefreienden Selbstanzeige im Jahr 2010 reichte der Kläger Feststellungserklärungen für die Veranlagungszeiträume 1999-2008 nach § 18 AStG für die M als nachgeschaltete Zwischengesellschaft und die J als Obergesellschaft beim FA ein. In diesen gab der Kläger jeweils an, an der J zu 100% unmittelbar beteiligt zu sein.	14
Beigefügt waren umfangreiche Erläuterungen zu den Beteiligungsverhältnissen und Ermittlungen der Einkünfte (siehe Bericht über die Ermittlung der nachzumeldenden Steuersachverhalte von im Ausland angelegten Geldvermögen vom 26.01.2011 der Eheleute N des steuerlichen Beraters und Prozessbevollmächtigten – in Sonderakte des FA). Darin wird u.a. ausgeführt, der Kläger habe mündlich die Auskunft erteilt, die I habe die J als Treuhänderin für den Kläger gegründet (S. 9 des Berichts) und er habe eine weitere ihm zuzurechnende Gesellschaft (O) angewiesen, für ihn das erforderliche Festkapital iHv xxx bei	15

der J einzuzahlen (S. 16 des Berichts).

Der Selbstanzeige folgten umfangreiche Ermittlungen des Finanzamts für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung (), welche im Bericht vom 14.08.2014 zusammengefasst wurden. Auf den Inhalt des Berichts (in Sonderakte des FA) wird Bezug genommen. Hinsichtlich der Höhe der festzustellenden Einkünfte wurde zwischen den Beteiligten weitgehend Einigkeit erzielt. Lediglich die steuerliche Anerkennung des Darlehens von der Stiftung an die M und die daraus resultierenden steuerlichen Folgen bei der „Darlehensrückzahlung“ durch die Kreditkartenbelastungen und Lebensversicherungsbeiträge blieben streitig. Im Streitjahr beliefen sich die Zahlungen der M zugunsten des Klägers (Kreditkarten und Lebensversicherung) unstreitig auf xxx €.

Die von der M erzielten, der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegenden Einkünfte betrugen im Streitjahr unstreitig xxx €.

Die Prüferin der Steuerfahndung war der Auffassung, das Darlehensverhältnis sei nicht anzuerkennen. Es sei weder zivilrechtlich noch steuerrechtlich wirksam. Zivilrechtlich sei u.a. die bei einem Sachdarlehensvertrag (§ 607 BGB a.F.) immanente Rückzahlungsverpflichtung fraglich. Bis heute würden die Vermögenswerte der M zugerechnet.

Steuerlich seien die Grundsätze zur Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht erfüllt. Der Vertrag müsse danach zivilrechtlich wirksam zustande gekommen sein, einem Fremdvergleich standhalten und tatsächlich so durchgeführt worden sein. Da faktisch sowohl hinter der Stiftung als auch hinter der M Herr N stünde, handele es sich um nahe Angehörige. Weder die zivilrechtliche Wirksamkeit noch der Fremdvergleich seien vorliegend erfüllt (keine Verzinsung, keine Sicherheiten, keine Rückzahlungstermine, kein schriftlicher Vertrag). Auch an der tatsächlichen Durchführung bestünden Zweifel, da eine Rückzahlung tatsächlich nicht erfolgt sei.

Folge der Nichtanerkennung eines Darlehensverhältnisses sei, dass die Übertragung des Wertpapierbestandes im Jahr 2000 von der Stiftung an die M eine verdeckte Einlage einer nahestehenden Person entsprechend § 27 KStG darstelle. Zwar wären die dann erfolgten Zahlungen der M als Ausschüttungen aus dem Einlagekonto (§ 27 KStG - Einlagenrückgewähr) grundsätzlich nicht steuerpflichtig nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG. Eine steuerneutrale Einlagenrückgewähr einer Kapitalgesellschaft mit einem Sitz im Drittland sei allerdings nicht möglich (FinMin NRW 6.10.2011 S 2836 – 17-V B 4). Daher seien die Kreditkartenabrechnungen und die Lebensversicherungsbeiträge als verdeckte Gewinnausschüttungen vom Kläger zu besteuern, die nach § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG in dem dort beschriebenen Umfang steuerfrei seien. Für das Streitjahr ergebe sich danach eine verdeckte Gewinnausschüttung iHv xxx €, die in Höhe von xx € steuerfrei sei.

Das FA schloss sich den Feststellungen des Prüfungsberichts an und erließ am 16. Oktober 2014 u.a. einen erstmaligen Feststellungsbescheid 2007/2008 nach § 18 AStG über die „gesonderte Feststellung nach § 18 Abs. 1-3 AStG ... über die Zurechnung (§§ 5, 14 AStG),... für Beteiligte der nachgeschalteten Zwischengesellschaft (§ 14 AStG)“ M. Als mittelbar zu 100% beteiligte natürliche Person war – der eingereichten Feststellungserklärung folgend – der Kläger genannt.

Zudem erließ das FA einen – hier nicht streitigen – entsprechenden Feststellungsbescheid 2007/2008 nach § 18 Abs. 1-3 AStG für die J als Obergesellschaft und die M als nachgeschaltete Zwischengesellschaft. Auch hier war – entsprechend der eingereichten Feststellungserklärung – der Kläger als zu 100% unmittelbar an der J beteiligte Person

aufgeführt.

Für das Streitjahr wurden im hier streitgegenständlichen Feststellungsbescheid für die M unter „A. Feststellungen“ u.a. festgestellt (Zeile 57-59 des F-Bescheides): 23

(57) Summe der Steuerbefreiungen nach § 3 Nr. 41a EStG 24

im laufenden Feststellungsjahr 25
xxx €

(58) ... 26

(59) Summe der verbleibenden Hinzurechnungsbeträge (keine Eintragung) 27

Zudem war die Anlage Ast 1,2,3 B (Anlage zur gesonderten Feststellung nach § 18 Abs. 1-3 AStG zur Ermittlung des verbleibenden Hinzurechnungsbetrages für Zwecke des § 3 Nr. 41 EStG) beigelegt, die folgende Angaben enthielt (Zeile 40-43): 28

(40) Verfügbarer Hinzurechnungsbetrag des lfd. Fj. 2008 xxx € 29

(41) Abzüglich des Teils für den im lfd. Feststellungsverfahren eine 30

Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 41a EStG geltend gemacht wird xxx € 31

(42) ... 32

(43) = verbleibender Hinzurechnungsbetrag für 2008 am Ende des 33

Laufenden Feststellungsjahres 0 34
€

Das für die Einkommensteuer zuständige Finanzamt () erließ am 11. November 2014 u.a. einen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderten Einkommensteuerbescheid 2008. In diesem wurden Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. xxx € abzgl. eines steuerfreien Teils iHv xxx € der Besteuerung zugrunde gelegt. In den Erläuterungen hierzu wurde ausgeführt, die Änderung beruhe 35

„auf den geänderten Feststellungsbescheiden des Finanzamts () vom 16.10.2014...Die ermittelte Ausschüttung der M beträgt xxx €. Steuerfrei nach § 3 Nr. 41a EStG sind xxx €.“ 36

Gegen alle Bescheide (auch für die Vorjahre) legte der steuerliche Berater fristgerecht Einspruch ein. 37

Im Betreff des Einspruchsschreibens gegen den hier allein streitigen Feststellungsbescheid nach § 18 Abs. 1-3 AStG für das Wirtschaftsjahr 2007/Feststellungsjahr 2008 für die M als Zwischengesellschaft war angegeben: „Steuernummer: () M Bescheide über die gesonderte Feststellung nach § 18 Abs. 1-3 AStG...“ Auf den Inhalt des Einspruchsschreibens wird Bezug genommen (in Rb-Akte des FA). 38

Der Einspruch richtete sich gegen die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung. Die Zahlungen an den Kläger sowie die zeitlich vorgelagerte Übertragung der Wertpapiere sei in der Buchführung der M und der Stiftung als Darlehensgewährung bzw. –rückzahlung erfasst worden. In den Bilanzen der Stiftung seien Auszahlungen an den Begünstigten (Kreditkartenzahlungen und Transfer an die Lebensversicherung) als Gewinnausschüttungen 39

berücksichtigt worden. Sowohl Darlehenshingabe als auch Rückzahlung seien damit steuerlich neutral behandelt worden. Die – auch nach Auffassung des FA – steuerneutrale Hingabe der Beträge könne nicht bei der Rückführung zu steuerpflichtigen Gewinnausschüttungen führen.

Das FA wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 7. Dezember 2015 als unbegründet zurück. Es blieb bei der Auffassung, dass es sich um verdeckte Gewinnausschüttungen handele. Das Darlehensverhältnis sei steuerlich nicht anzuerkennen, damit auch nicht die Darlehensrückzahlung. Die Einspruchsentscheidung war an die M als Einspruchsführerin adressiert. 40

Hiergegen richtete sich die am 7. Januar 2016 von der M als Klägerin unter dem Aktenzeichen 6 K 4076/15 F erhobene Klage. Nach Hinweis des zuständigen Berichterstatters, dass der Kläger mittelbar und die J unmittelbar an der M beteiligt seien und um Mitteilung gebeten werde, warum die Einspruchsentscheidung an die M ergangen sei, hob das FA die Einspruchsentscheidung auf. Der Rechtsstreit wurde daraufhin durch übereinstimmende Erledigungserklärungen beendet. 41

Am 26. Januar 2016 erging eine inhaltsgleiche Einspruchsentscheidung, in welcher der Kläger und die J als Beteiligte der nachgeschalteten Zwischengesellschaft M als Einspruchsführer benannt wurden. 42

Hiergegen wendet sich der Kläger mit der vorliegenden Klage. 43

Er ist weiterhin der Auffassung, es liege keine verdeckte Gewinnausschüttung vor und wiederholt und vertieft sein Vorbringen aus dem Einspruchsverfahren. 44

In verfahrensrechtlicher Sicht trägt er vor, mit der Feststellung des nach § 3 Nr. 41a EStG steuerfreien Betrages iHv xxx € werde konkludent zugleich festgestellt, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung im Streitjahr vorliege. Denn die Anwendung von § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG setze voraus, dass eine (tatsächliche) Ausschüttung der M erfolgt sei. Denn nur diese könne – anteilig – nach § 3 Nr. 41 EStG steuerfrei sein. Damit sei über das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung in diesem Verfahren zu entscheiden. 45

Der Kläger beantragt, 46

den Bescheid über die gesonderte Feststellung nach § 18 Abs. 1-3 AStG für das Wirtschaftsjahr 2007/Feststellungsjahr 2008 dahingehend zu ändern, dass die Feststellungen unter „V.“ aufgehoben werden. 47

Der Beklagte beantragt, 48

die Klage abzuweisen. 49

Er hält am Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung fest. 50

Im Feststellungsbescheid sei keine Feststellung über eine verdeckte Gewinnausschüttung iHv xxx € enthalten. Hierüber müsse durch Anfechtung des Einkommensteuerbescheides entschieden werden. 51

Über die gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 und den Feststellungsbescheid 2007/2008 betreffend die J eingelegten Einsprüche ist noch nicht entschieden worden. 52

53

Das Gericht hat die Akten des Finanzamts für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung () und die Gerichtsakten aus dem Verfahren 6 K 4076/15 F zum Verfahren beigezogen.

Wegen des weiteren Sach- und Streitstandes wird Bezug genommen auf den Inhalt der Gerichtsakten, der vom Beklagten vorgelegten Steuerakten und der Steuerstrafakten. 54

Entscheidungsgründe 55

I. Der Senat legt die Klageschrift – nach entsprechendem Hinweis in der mündlichen Verhandlung – dahingehend aus, dass die Klage nur von Herrn N als Kläger erhoben worden ist. 56

1. Prozessuale und außerprozessuale Rechtsbehelfe sind nach ständiger Rechtsprechung des BFH in entsprechender Anwendung des § 133 BGB auszulegen, wenn eine eindeutige und zweifelsfreie Erklärung fehlt. Dies gilt auch für die Bestimmung des Klägers. Maßgeblich ist, welcher Sinn der von der klagenden Partei in der Klageschrift gewählten Parteibezeichnung bei objektiver Würdigung des Erklärungsinhalts beizulegen ist. Auch bei scheinbar eindeutiger Erklärung hängt die Bestimmung des Klägers von allen dem FA und dem FG als den Empfängern der Klageschrift bekannten oder erkennbaren Umständen tatsächlicher oder rechtlicher Art ab; dabei ist auch der im weiteren Verfahren erfolgte Tatsachenvortrag mit einzubeziehen (vgl. BFH-Urteil vom 26. April 2012 V R 2/11, BStBl II 2012, 634 m.w.N.). 57

2. Danach legt der Senat die Klageschrift dahingehend aus, dass nur der Kläger (als natürliche Person) Klage erhoben hat. 58

Soweit die J ebenfalls als Kläger genannt ist, ist dies nur erfolgt, weil das FA – ersichtlich nach dem richterlichem Hinweis im Verfahren 6 K 4076/15 F - in der neuen Einspruchsentscheidung sowohl den Kläger als auch die J als Einspruchsführer bezeichnet hat und der Prozessbevollmächtigte diese Formulierung lediglich übernommen hat. Eigene Einwendungen gegen den Bescheid hat die J auch nicht geltend gemacht. 59

Auch aus dem Einspruchsschreiben des Prozessbevollmächtigten ergibt sich nicht, dass die J gegen den Feststellungsbescheid Einspruch erhoben hat. Der Prozessbevollmächtigte hat lediglich den angefochtenen Bescheid bezeichnet. 60

Inhaltsadressat des Feststellungsbescheides nach § 18 Abs. 1-3 AStG und damit anfechtungsberechtigt ist jedoch auch im Fall des Zurechnungsbescheides nach § 14 AStG nur die mittelbar beteiligte natürlich Person (BFH-Urteil vom 20. April 1988 I R 41/82, BStBl II 1988, 868; vgl. BFH-Beschluss vom 5. Oktober 2009 I B 35/09, BFH/NV 2010, 608). 61

II. Die Klage ist begründet. 62

Der angefochtene Bescheid ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 63

Der Senat braucht vorliegend nicht zu entscheiden, ob die Darlehensgewährung der Stiftung an die M im Jahr 2000 steuerlich anzuerkennen ist und welche Folgen sich daraus für die im Streitjahr erfolgten Zahlungen der M an den Kläger ergeben. 64

Denn auch wenn dieser Sachverhalt – wie das FA meint – zu einer verdeckten Gewinnausschüttung der M an den Kläger führen würde, für die dem Grunde nach die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 41 Satz 1 Buchst. a EStG in Betracht käme, war das FA aus 65

verfahrensrechtlichen Gründen nicht befugt, eine Feststellung des Inhalts zu treffen, dass die M im Streitjahr eine nach § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG steuerfreie Gewinnausschüttung bewirkt hat. Hierzu fehlt es an einer Ermächtigungsgrundlage.

Die Feststellung war daher aufzuheben.

66

1. Das FA hat im Feststellungsbescheid nach § 18 Abs. 1 AStG bindend festgestellt, dass die M im Streitjahr eine steuerfreie verdeckte Gewinnausschüttung iHv xxx € bewirkt hat, die dem Kläger zuzurechnen ist.

67

a) Nach § 18 Abs. 1 Satz 1 AStG werden die Besteuerungsgrundlagen für die Anwendung der §§ 7 bis 14 und § 3 Nr. 41 EStG gesondert festgestellt.

68

b) Über die zu treffenden Feststellungen hinaus besteht die Möglichkeit nachrichtlicher Mitteilungen. Diese entfalten – im Gegensatz zu den Feststellungen - keine Bindungswirkung. Aus arbeitsökonomischen Gründen kann es jedoch zweckmäßig sein, wenn das Feststellungsfinanzamt im Rahmen des Feststellungsverfahrens ermittelte Umstände dem Wohnsitzfinanzamt mitteilt. Dies gilt insbesondere dann, wenn das Wohnsitzfinanzamt diese Umstände nicht oder nur unter größerem Ermittlungsaufwand selbst ermitteln könnte (vgl. BFH-Urteil vom 15. März 1995 I R 14/94, BStBl II 1995, 502; Hendricks/Schönfeld in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld § 18 AStG Rz. 103).

69

c) Ob eine Angabe im Feststellungsbescheid mit Bindungswirkung festgestellt oder nur nachrichtlich mitgeteilt worden ist, ist durch Auslegung zu ermitteln. Dabei bestimmt sich der Umfang der Bindungswirkung eines Feststellungsbescheids danach, in welchem Umfang und mit welchem Inhalt die Behörde Besteuerungsgrundlagen in den Tenor des Feststellungsbescheids aufgenommen hat. Der Inhalt des Feststellungsbescheids ist wie der Inhalt eines jeden Bescheids in entsprechender Anwendung des § 133 BGB danach zu bestimmen, wie der Empfänger nach den ihm bekannten Umständen den materiellen Gehalt der Erklärung des Finanzamts unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen musste. Die Gründe des Feststellungsbescheids sind zur Bestimmung seines Tenors nur dann heranzuziehen, wenn der Verfügungssatz selbst Raum zu Zweifeln über seinen Inhalt lässt. Ob der Feststellungsbescheid rechtmäßig ist, ist für seine Bindungswirkung ohne Belang; auch ein rechtswidriger Feststellungsbescheid entfaltet demnach Bindungswirkung (BFH-Urteil vom 16. Juni 2011 IV R 11/08, BFHE 234, 353, BStBl II 2011, 903).

70

d) Nach diesen Grundsätzen hat das FA im angefochtenen Feststellungsbescheid unter „A. Feststellungen“ (S. 1 des Bescheides) unter der Überschrift „V. Ausschüttungen, Veräußerungsgewinne und Hinzurechnungsbeträge (§ 3 Nr. 41 EStG)“ in Zeile 57 „die Summe der Steuerbefreiungen nach § 3 Nr. 41a EStG im laufenden Feststellungsjahr“, d.h. das Vorliegen einer (steuerfreien) Gewinnausschüttung mit Bindungswirkung i.H.v. xxx € festgestellt.

71

Denn die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG setzt voraus, dass in diesem Feststellungsjahr eine Gewinnausschüttung (der M) erfolgt ist, denn nur eine solche kann steuerfrei nach dieser Norm sein.

72

Hierbei handelt es sich auch nicht nur um die Feststellung nach § 3 Nr. 41 Satz 2 EStG, wonach die Prüfung, ob Hinzurechnungsbeträge der Einkommensteuer unterlegen haben, im Rahmen der gesonderten Feststellung nach § 18 AStG erfolgt.

73

74

Zwar wäre dies aufgrund der Höhe des festgestellten Betrages denkbar, da im Streit-jahr die ebenfalls in diesem Bescheid festgestellten passiven Einkünfte i.H.v. xxx € der Hinzurechnungsbesteuerung beim Kläger unterlegen haben.

Aber zum einen spricht der Wortlaut der Feststellung „Summe der Steuerbefreiungen“ gegen 75 eine Feststellung dieses Inhalts, und zum anderen folgt aus der (unterbliebenen) Feststellung in Zeile 59 des Bescheides „Summe der verbleibenden Beträge“, dass der der Hinzurechnung unterliegende Betrag iHv xxx € tatsächlich für eine Steuerbefreiung „verbraucht“ worden ist bzw. eine Verrechnung mit Gewinnausschüttungen erfolgt ist, und nicht nur ein theoretisch für eine Steuerbefreiung zur Verfügung stehender Betrag, der der Hinzurechnungsbesteuerung im Veranlagungszeitraum 2008 unterlegen hat, festgestellt worden ist.

Noch deutlicher ergibt sich der Feststellungsinhalt des vordruckmäßigen Bescheides aus den 76 – zwar hier nicht streitigen – aber ebenfalls angefochtenen Feststellungsbescheiden der Vorjahre, in denen der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegenden Beträge aus früheren Jahren zur Verrechnung zur Verfügung gestanden haben: So wurden im Feststellungsbescheid 2006 (in Steuerakte des FA) passive, der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegende Einkünfte iHv xxx € festgestellt (Zeile 55 des Bescheides). Diese stünden nach § 3 Nr. 41 Satz 2 EStG für eine Steuerbefreiung zur Verfügung. In Zeile 57 („Summe der Steuerbefreiungen nach § 3 Nr. 41a EStG“) wird jedoch ein Betrag iHv xxx € festgestellt, was der Höhe der vom FA angenommenen verdeckten Gewinn-ausschüttung entspricht. Die verbleibenden Hinzurechnungsbeträge in Zeile 59 werden dann auch folgerichtig mit xxx € festgestellt, was einen „Verbrauch“ bzw. eine Verrechnung im Streitjahr iHv xxx € bedeutet.

Diese Auslegung entspricht auch der Anweisung der Finanzverwaltung. Denn gemäß 77 Schreiben des BMF vom 14. Mai 2004 „Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes“, BStBl I Sondernummer 1/2004, S. 3 sind nach Tz. 18.1.2.3 „die nach § 3 Nr. 41 EStG steuerfreien Beträge und die Summe der verbleibenden Hinzurechnungsbeträge“ festzustellen.

Schließlich ist auch aus der „Anlage zur gesonderten Feststellung nach § 18 Abs. 1-3 AStG 78 zur Ermittlung verbleibenden Hinzurechnungsbetrages für Zwecke des § 3 Nr. 41 EStG“, erkennbar, dass der im Streitjahr für eine Steuerbefreiung zur Verfügung stehende Hinzurechnungsbetrag auch für die Steuerbefreiung verbraucht wurde.

Es handelt sich bei beiden Zeilen des Feststellungsbescheides auch nicht nur um eine 79 nachrichtliche Mitteilung ohne Bindungswirkung. Dies ergibt sich zum einen bereits aus der eindeutigen Überschrift „A. Feststellungen“, unter denen die beiden Zeilen unter Punkt „V.“ enthalten sind und zum anderen aus dem Vergleich mit der „Anlage zur gesonderten Feststellung nach § 18 Abs. 1-3 AStG zur Ermittlung verbleibenden Hinzurechnungsbetrages für Zwecke des § 3 Nr. 41 EStG“, in der die nachrichtlichen Mitteilungen zu dieser Norm enthalten sind – nämlich die Aufteilung des zur Verfügung stehenden Hinzurechnungsbetrages auf das Streitjahr und die letzten 7 Jahre sowie dessen Verbrauch im Streitjahr – ebenfalls verteilt auf das Streitjahr und die letzten 7 Jahre.

2. Zu dieser Feststellung war das FA jedoch nicht berechtigt. Es fehlt an einer gesetzlichen 80 Ermächtigungsgrundlage.

a) Besteuerungsgrundlagen werden nur dann gesondert festgestellt, wenn dies in der AO 81 oder in Einzelsteuergesetzen bestimmt ist (§ 179 Abs. 1 AO).

Die mit der Durchführung eines Feststellungsverfahrens verbundene Durchbrechung des Grundsatzes der Einheit des Steuerfestsetzungsverfahrens steht demgemäß zum einen unter dem Vorbehalt des Gesetzes, der selbst durch Zweckmäßigkeitserwägungen nicht ersetzt werden kann, und zum anderen ist nach § 182 Abs. 1 Satz 1 AO der Umfang der Bindungswirkung hierauf beschränkt (st. Rspr. vgl. BFH- Beschluss vom 4. August 2006 VIII B 239/05, BFH/NV 2006, 2228 m.w.N.)	
b) Nach § 18 Abs. 1 Satz 1 AStG werden nur die Besteuerungsgrundlagen für die Anwendung der §§ 7 bis 14 und § 3 Nr. 41 EStG gesondert festgestellt.	83
(Steuerfreie) verdeckte Gewinnausschüttungen sind hiervon nicht erfasst.	84
aa) Im Streitfall handelt es sich um einen sog. Zurechnungsbescheid für eine nachgeschaltete Zwischengesellschaft nach § 14 AStG (zur Unterscheidung zwischen Hinzurechnungs- und Zurechnungsbescheid siehe BFH-Urteil vom 18. Juli 2001 I R 62/00, BStBl II 2002, 334), für die das Gesetz grundsätzlich eine gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen anordnet; dies jedoch nicht ausnahmslos.	85
Nach § 7 AStG sind unter bestimmten, im AStG näher bezeichneten Voraussetzungen bestimmte (sog. passive) Einkünfte einer ausländischen Gesellschaft dem in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilseigner zuzurechnen. Die betreffenden Einkünfte sind bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen mit demjenigen Betrag anzusetzen, der sich nach Abzug von Steuern ergibt, die die ausländische Gesellschaft von den Einkünften oder von dem den Einkünften zugrunde liegenden Vermögen gezahlt hat (§ 10 Abs. 1 Satz 1 AStG).	86
Vorstehendes gilt nach § 14 Abs. 1 AStG sinngemäß, wenn ein Inländer Gesellschafter einer ausländischen Gesellschaft ist, die ihrerseits unter den Voraussetzungen des § 7 AStG an einer weiteren ausländischen Gesellschaft (Untergesellschaft) beteiligt ist. In diesem Fall sind die Einkünfte der Untergesellschaft der an ihr beteiligten ausländischen Gesellschaft (Obergesellschaft) zuzurechnen – jedoch unter Vorbehalt von im Gesetz geregelten Ausnahmen (BFH-Urteil in BStBl II 2002, 334 zur Rechtslage vor Einführung des Halbeinkünfteverfahrens).	87
Eine solche gesetzlich geregelte Ausnahme liegt nach § 14 Abs. 1 Satz 1 AStG vor, wenn nachgewiesen ist, dass es sich bei den Einkünften der Untergesellschaft um Einkünfte im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 8 bis 10 handelt (aktive Einkünfte). § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG nimmt Gewinnausschüttungen, die von Kapitalgesellschaften stammen, von der Hinzurechnungsbesteuerung und damit auch von der gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 14 AStG aus.	88
Dies gilt sowohl für offene als auch für verdeckte Gewinnausschüttungen (vgl. BFH-Beschluss vom 4. August 2006 VIII B 239/05, BFH/NV 2006, 2228; Vogt in Blümich, § 8 AStG Rz. 92, BT-Drs. 14/6882, 67 und auch BMF-Schreiben vom 14. Mai 2004 Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes, BStBl I Sondernummer 1/2004, S. 3 Tz. 18.1.2.8).	89
bb) Der Feststellungsbescheid nach § 18 AStG ist hinsichtlich der in ihm enthaltenen Feststellungen Grundlagenbescheid i.S.v. § 182 Abs. 1 Satz 1 AO und damit bindend, soweit die in den Feststellungsbescheiden getroffenen Feststellungen für diese Folgebescheide von Bedeutung sind. Im Fall des § 14 AStG ist die gesonderte Feststellung des hier angefochtenen Zurechnungsbescheides bindend für den Hinzurechnungsbescheid (vgl. BFH-Urteil vom 18. Juli 2001 I R 62/00, BStBl II 2002, 334). Die darin getroffenen Feststellungen sind dann wiederum bindend für den Einkommensteuerbescheid des Klägers.	90

c) Auch aus § 18 Abs. 1 Satz 1 iVm § 3 Nr. 41 EStG folgt keine Ermächtigung des FA, – wie im Streitfall geschehen – eine steuerfreie Gewinnausschüttung der M festzustellen.	91
aa) Zwar ordnet § 18 Abs. 1 Satz 1 AStG an, dass die Besteuerungsgrundlagen für die Anwendung des § 3 Nr. 41 EStG gesondert festgestellt werden.	92
Nach § 3 Nr. 41 Satz 1 Buchst. a EStG sind Gewinnausschüttungen steuerfrei, soweit für das Kalenderjahr oder Wirtschaftsjahr, in dem sie bezogen werden, oder für die vorangegangenen sieben Kalenderjahre oder Wirtschaftsjahre aus einer Beteiligung an derselben ausländischen Gesellschaft Hinzurechnungsbeträge (§ 10 Absatz 2 AStG) der Einkommensteuer unterlegen haben, § 11 Absatz 1 und 2 AStG in der Fassung des Artikels 12 des Gesetzes vom 21. Dezember 1993 (BGBl. I S. 2310) nicht anzuwenden war, und der Steuerpflichtige dies nachweist.	93
Die Prüfung, ob Hinzurechnungsbeträge der Einkommensteuer unterlegen haben, erfolgt nach § 3 Nr. 41 Satz 2 EStG im Rahmen der gesonderten Feststellung nach § 18 AStG.	94
bb) Der Senat legt beide Bestimmungen dahingehend aus, dass aufgrund der Konkretisierung in § 3 Nr. 41 Satz 2 EStG nur die dort genannten Besteuerungsgrundlagen gesondert festzustellen sind, d.h. die Feststellung, ob Hinzurechnungsbeträge im jeweiligen Feststellungszeitraum der Einkommensteuer unterlegen haben (entgegen BMF-Schreiben vom 14. Mai 2004 Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes, BStBl I, Sondernummer 1/2004, S. 3 Tz. 18.1.2.; ebenso: von Beckerath in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff § 3 Nr. 41 EStG Rz. B41/142; Menck in: Blümich, § 10 AStG Rz. 21h und wohl auch Hendricks/Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld § 18 AStG Rz. 151; a.A. wohl Intemann in: Litzmann/Bitt/Pust, § 3 Nr. 41 EStG, Rz. 25).	95
(1) Bereits dem Wortlaut nach sind die festzustellenden Besteuerungsgrundlagen im Gesetz genau bezeichnet.	96
Denn zwar werden nach § 18 Abs. 1 Satz 1 AStG „die Besteuerungsgrundlagen für die Anwendung der... und § 3 Nr. 41 des Einkommensteuergesetzes“ gesondert festgestellt. Diese weite Formulierung würde alle für die Anwendung des § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG relevanten Besteuerungsgrundlagen umfassen – mithin auch das Vorliegen einer Gewinnausschüttung als grundlegendes Tatbestandsmerkmal des § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG.	97
§ 3 Nr. 41 Satz 2 EStG hingegen, auf den § 18 Abs. 1 Satz 1 AStG mit seiner weiten Formulierung zudem verweist, enthält ebenfalls eine Bestimmung der festzustellenden Besteuerungsgrundlagen. Danach erfolgt lediglich „die Prüfung, ob Hinzurechnungsbeträge der Einkommensteuer unterlegen haben, ...im Rahmen der gesonderten Feststellung nach § 18 des Außensteuergesetzes“.	98
Durch den Verweis des § 18 Abs. 1 Satz 1 AStG auf diese Formulierung ergibt sich, dass lediglich die Besteuerungsgrundlage „Hinzurechnungsbeträge, die der Einkommensteuer unterlegen haben“ gesondert festzustellen ist.	99
(2) Auch die Entwicklung der Vorschrift spricht für eine nur begrenzte Feststellungsbefugnis der Finanzverwaltung.	100
§ 3 Nr. 41 EStG wurde durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (UntStFG) vom 20. Dezember 2001 (BStBl I 2002, 35) - im Rahmen des Wechsels vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren – eingeführt. Hierdurch wird vermieden, dass die	101

passiven Einkünfte einmal im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG auch ohne Zufluss beim Steuerpflichtigen besteuert werden, und die aus diesen Einkünften folgenden Gewinnausschüttungen dann nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG nochmals mit Zufluss zur Hälfte nach § 3 Nr. 40 EStG der Einkommensteuer unterliegen und damit eine Doppelbesteuerung erfolgen würde (vgl. BT-Drs. 14/6882, S. 31).

Sowohl der Verweis in § 18 Abs. 1 Satz 1 auf § 3 Nr. 41 EStG als auch § 3 Nr. 41 Satz 2 EStG waren jedoch im ursprünglichen Gesetzesentwurf noch nicht vorgesehen (vgl. BT-Drs. 14/6882 S. 5 und S. 20). Erst der Bundesrat schlug vor, diesen in § 18 Abs. 1 Satz 1 AStG aufzunehmen und in § 3 Nr. 41 EStG folgenden Satz anzufügen: „Die Prüfung dieser Voraussetzungen erfolgt im Rahmen der gesonderten Feststellung im Rahmen der gesonderten Feststellung nach § 18 des Außensteuergesetzes“. Als Begründung wird angeführt, dass in der Praxis bei der Umsetzung erhebliche Schwierigkeiten erwartet würden. Die Ermittlung und Festsetzung des Hinzurechnungsbetrages sei in den meisten Bundesländern zentralisiert auf bestimmte Finanzämter, wohingegen im Fall der Dividendenausschüttung die örtlichen Wohnsitzfinanzämter prüfen müssten, ob und inwieweit ein Teil der Dividende bereits als Hinzurechnungsbetrag versteuert worden und daher freizustellen sei. Um die damit verbundenen Schwierigkeiten zu vermeiden, solle die Prüfung der Voraussetzungen des § 3 Nr. 41 EStG durch das zentral zuständige Finanzamt im Rahmen der Feststellung nach § 18 AStG erfolgen (BR-DRs. 638/01 S. 1f. der Stellungnahme vom 27. September 2001). In der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses ist dann die zum Gesetz gewordene Formulierung des S. 2 enthalten, wonach nur die Prüfung, ob Hinzurechnungsbeträge der Einkommensteuer unterlegen haben, im Rahmen der gesonderten Feststellung nach § 18 AStG erfolgt (BT-DRs. 14/7343 S. 8). In der Begründung des Finanzausschusses ist als Begründung unverändert die Begründung des Bundesrates enthalten (BT-Drs. 14/7344 S. 6). 102

Sowohl aus der abgeänderten, begrenzenden Formulierung des S. 2 aus auch aus der Begründung zu dessen Einfügung ist ersichtlich, dass der Gesetzgeber die praktischen Schwierigkeiten bei der Prüfung der erfolgten Hinzurechnungsbesteuerung der Dividenden gesehen hat und deswegen nur diesen Teil in das Feststellungsverfahren verlagern wollte. 103

(3) Schließlich entspricht es auch der Systematik des AStG, dass Gewinnausschüttungen nicht nach § 18 AStG gesondert festgestellt werden. Denn wie bereits oben unter II.1.b.aa dargestellt, sind Gewinnausschüttungen nach § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG gesetzlich als aktive Einkünfte definiert, die nicht nach § 18 AStG gesondert festgestellt werden. 104

Dass nicht alle von der Zwischengesellschaft erzielten Einkünfte in das Feststellungsverfahren nach § 18 AStG aufgenommen worden sind, auch wenn dies zweckmäßig sein könnte, ist eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers. 105

(4) Auch der Sinn und Zweck des Einbezugs von § 3 Nr. 41 EStG in das Feststellungsverfahren erfordert nicht, dass über das Vorliegen von Gewinnausschüttungen im Feststellungsbescheid entschieden wird. Nach der Gesetzesbegründung sollten hiermit die Schwierigkeiten vermieden werden, die sich daraus ergäben, wenn die Wohnsitzfinanzämter selbständig prüfen müssten, ob in der Vergangenheit bereits Beträge der Hinzurechnungsbesteuerung unterlegen haben, obgleich die Hinzurechnungsbeträge selbst durch zentrale Finanzämter ermittelt würden (BT-Drs. 14/7344 S. 6). Dies wird durch die vom Senat vorgenommene einschränkende Auslegung gewährleistet. 106

Der Streitfall verdeutlicht zudem, welche neuen Schwierigkeiten sich bei Feststellung des nach § 3 Nr. 41 EStG steuerfreien Gewinnanteils ergeben würden. Wie der Kläger zu Recht 107

geltend macht, ist vorliegend eine verdeckte Gewinnausschüttung iHv xxx € im Streit. Der Feststellungsbescheid enthält jedoch lediglich Feststellungen iHv xxx €, weil nur insoweit eine Steuerbefreiung in Betracht käme. Es ist unklar und weder dem Gesetz noch dem Feststellungsbescheid zu entnehmen, ob damit bereits dem Grunde nach feststeht, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, die der Höhe nach mindestens xxx € beträgt, und der Kläger im Verfahren gegen den Einkommensteuerbescheid nur noch geltend machen könnte, dass der darüber hinausgehende Betrag der Höhe nach unzutreffend ist, oder ob er (wegen des übersteigenden Betrages) auch noch dem Grunde nach einwenden könnte, es läge keine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Unklar ist damit auch, ob damit beide Bescheide angefochten werden müssten, um in voller Höhe zu obsiegen, oder ob die Anfechtung eines der beiden Bescheide ausreichen würde, um den jeweils anderen als Folgeänderung ändern zu können.

Wie sich aus der Anlage zur gesonderten Feststellung nach § 18 Abs. 1-3 AStG zur Ermittlung des verbleibenden Hinzurechnungsbetrages für Zwecke des § 3 Nr. 41 EStG ergibt, wäre hingegen eine Feststellung des vom Gesetz geforderten Inhalts, in welcher Höhe im Feststellungsjahr und den vergangenen sieben Jahren Beträge der Hinzurechnungsbesteuerung unterlegen haben, ohne Mehraufwand möglich. 108

3. Der Senat ist nicht befugt, die unterbliebene Feststellung nachzuholen bzw. die vom FA getroffene Feststellung inhaltlich dahingehend zu verändern, dass diese den gesetzlichen Anforderungen entspricht. 109

Wird ein Feststellungsbescheid mit einer Klage angefochten, ergeben sich die möglichen Entscheidungen des FG aus § 100 FGO. Soweit ein angefochtener Verwaltungsakt rechtswidrig und der Kläger dadurch in seinen Rechten verletzt ist, hebt das Gericht den Verwaltungsakt und die etwaige Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf auf (§ 100 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz FGO). Begehrt der Kläger die Änderung eines Verwaltungsakts, der einen Geldbetrag festsetzt oder eine darauf bezogene Feststellung trifft, kann das Gericht den Betrag in anderer Höhe festsetzen oder die Feststellung durch eine andere ersetzen (§ 100 Abs. 2 Satz 1 FGO). Die Änderungsbefugnis des FG beschränkt sich insoweit jedoch auf eine betragsmäßige Änderung. Sie erlaubt dem FG nicht, eine Feststellung auch in anderer Hinsicht, z.B. in Bezug auf die Person des Steuerschuldners, die Steuerart oder den Veranlagungszeitraum zu ändern 110

(BFH-Urteil vom 15. Oktober 2014 II R 14/14, BStBl II 2015, 405). 111

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 112

Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen. 113