
Datum: 27.07.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 1137/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:0727.3K1137.12.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, IV R 47/16

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens mit Ausnahme der außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen, die dieser selbst trägt.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darum, ob die im Feststellungsbescheid 2006 der Klägerin aufgrund einer vermeintlich an den Beigeladenen erfolgten verdeckten Gewinnausschüttung bestandskräftig festgestellten laufenden Einkünfte, die unter §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG), § 4 Abs. 7 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) fallen, im Streitjahr 2009 dazu führen, dass ein vom Beigeladenen erwirtschafteter Veräußerungsverlust dem Teileinkünfteverfahren zu unterwerfen ist.

2

Die Klägerin ist eine in 2002 gegründete GmbH & Co.KG. Komplementärin ist die Fa. A?GmbH. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin, die bis zum06.2009 unter „B GmbH & Co.KG“ firmierte, ist der Erwerb von Grundstücken, die Errichtung von Immobilien sowie deren Vermietung. Die Klägerin errichtete in 2002 ein ... in G und vermietete es anschließend an die Fa. S GmbH. Die Klägerin stellte dabei im Rahmen einer Betriebsaufspaltung das Besitz- und die S GmbH das Betriebsunternehmen dar. Zum06.2009 wurde die Betriebsaufspaltung wegen einer Trennung der an der Klägerin beteiligten Gesellschafterstämme beendet. Sämtliche von den Kommanditisten im Betriebsvermögen der Klägerin gehaltenen Beteiligungen an der Komplementär-GmbH und

3

der S GmbH wurden zum06.2009 zu einem symbolischen Kaufpreis von 1 € veräußert bzw. zu einem Wert von 1 € in das Privatvermögen überführt.

In 2007/2008 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung D eine Betriebsprüfung bei der Klägerin und der S GmbH durch. Dabei nahm es für das Feststellungsjahr 2006 eine verdeckte Gewinnausschüttung der S GmbH an den Kommanditisten der Klägerin, den Beigeladenen, i.H.v. 1.424,21 € an. Der Beklagte erließ daraufhin am 15.05.2008 einen geänderten Feststellungsbescheid 2006, mit dem erstmals Sonderbetriebseinnahmen sowie „unter §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG, § 4 Abs. 7 UmwStG“ fallende laufende Einkünfte des Beigeladenen i.H.v. jeweils 1.424 € festgestellt wurden. Zur Begründung verwies der Beklagte auf die Ergebnisse der bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung und den Prüfungsbericht vom 27.02.2008. Darüber hinaus wurden weder von der S GmbH noch von der Komplementärin Gewinne ausgeschüttet, die dem Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren unterlagen.

4

Aus der Überführung der im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Anteile des Beigeladenen an der S GmbH in das Privatvermögen erklärte die Klägerin in der Feststellungserklärung 2009 einen Verlust aus Gewerbebetrieb i.H.v. 9.419 €. Daneben erklärte sie im Zusammenhang mit der Beendigung der Betriebsaufspaltung weitere Veräußerungsverluste der Gesellschafter i.H.v. insgesamt 155.296,04 €.

5

Mit Feststellungsbescheid 2009 vom 16.03.2011 stellte der Beklagte erklärungskgemäß einen Veräußerungsverlust i.H.v. insgesamt 164.415,04 € fest. Daneben stellte er ebenfalls erklärungskgemäß darin enthaltene Veräußerungsverluste aus den Gesellschafter-Beteiligungen an der Komplementär-GmbH und der S GmbH, die unter die §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) fallen, i.H.v. insgesamt 39.825,32 € fest.

6

Die Klägerin legte am 17.03.2011 gegen den Feststellungsbescheid 2009 Einspruch ein.

7

Zur Begründung führte sie unter anderem aus, der Beigeladene habe zu keinem Zeitpunkt mehr als nur symbolische Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den in seinem Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Beteiligungen gehabt. Dies habe zur Folge, dass die betreffenden Veräußerungsverluste nicht unter die §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG fielen. Im Rahmen der Betriebsprüfung für das Jahr 2006 sei unzutreffend eine verdeckte Gewinnausschüttung der S GmbH an den Beigeladenen angenommen und dies aus rein verfahrensökonomischen Gründen nicht beanstandet worden. Der im Feststellungsbescheid 2006 vom 15.05.2008 enthaltenen verdeckten Gewinnausschüttung komme bereits deshalb keine Bindungswirkung zu, weil der Bescheid hierzu keine Feststellungen treffe. Festgestellt worden seien lediglich Einkünfte eines Gesellschafters, die unter die §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG oder § 4 Abs. 7 UmwStG fielen. Derartige Einkünfte seien nicht per se schädlich für den streitigen Betriebsausgabenabzug. Die Tatsache, dass man sich die weitergehenden Erwägungen des Beklagten über den Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht erschließen müsse, könne die Notwendigkeit einer förmlichen Feststellung nicht ersetzen. Dem Feststellungsbescheid 2006 komme keine Grundlagenfunktion für die Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG in 2009 zu. Für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung fehle es zudem an der gebotenen Vermögensminderung bzw. verhinderten Vermögensmehrung als auch an einer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis.

8

Wegen der Einzelheiten, insbesondere im Hinblick auf die vom Beklagten angenommene verdeckte Gewinnausschüttung, wird auf das Schreiben der Klägerin im Einspruchsverfahren

9

vom 02.02.2012 verwiesen.

Mit Einspruchsentscheidung vom 13.03.2012 stellte der Beklagte den unter die §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG fallenden Veräußerungsverlust aufgrund des BFH-Urteils vom 06.04.2011 – IX R 61/10, BStBl. II 2012, 8, nunmehr nur noch mit 9.419 € fest und wies diesen vollumfänglich dem Beigeladenen zu. Im Übrigen wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. 10

Zur Begründung führte er aus, Hintergrund des Teilabzugsverbots gem. § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG sei, dass alle mit den gem. § 3 Nr. 40 EStG nur zu 60 % besteuerten Bruttoeinnahmen zusammenhängenden Ausgaben ebenfalls nur zu 60 % steuerlich berücksichtigt werden sollten. Der Betriebsausgabenabzug sei dann nicht nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG begrenzt, wenn der Steuerpflichtige keinerlei durch seine Beteiligung vermittelten Einnahmen erzielt habe. § 3c EStG bestätige den allgemeinen Grundsatz, dass bei steuerfreien Einnahmen kein doppelter steuerlicher Vorteil durch den zusätzlichen Abzug von unmittelbar mit diesen Einnahmen zusammenhängenden Aufwendungen erzielt werden solle. 11

Da dem Beigeladenen in dem bestandskräftigen Gewinnfeststellungsbescheid 2006 vom 15.05.2008 Einkünfte zugerechnet worden seien, die unter § 3 Nr. 40 EStG fielen und dementsprechend nur zur Hälfte besteuert worden seien, finde § 3c Abs. 2 EStG auf den streitigen Verlust aus der GmbH-Beteiligung deshalb Anwendung, weil es ansonsten abweichend von dem o.g. Grundsatz zu einer unzulässigen doppelten Vergünstigung (Versteuerung der Einnahmen nach dem Halbeinkünfteverfahren und zusätzlich voller Abzug des Entnahmeverlustes) käme. 12

Auch der von der Klägerin vertretenen Auffassung, dem bestandskräftigen Feststellungsbescheid 2006 komme bei der Entscheidung über die steuerliche Anerkennung des streitigen Verlusts aus der GmbH-Beteiligung keine Bindungswirkung zu, könne nicht gefolgt werden. Im Feststellungsbescheid 2006 seien die in den Einkünften aus Gewerbebetrieb enthaltenen laufenden Einkünfte, die unter die §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG fielen, als Besteuerungsgrundlagen bezeichnet und bei der Aufteilung der Besteuerungsgrundlagen dem Beigeladenen als Beteiligten zugerechnet worden. Für den Zusammenhang mit den einkommensteuerpflichtigen Einkünften spreche, dass die Beteiligung an der S GmbH zum Betriebsvermögen und folglich die streitige verdeckte Gewinnausschüttung zu den Betriebseinnahmen der Klägerin gehöre. Für einen Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einkünften reiche aus, dass die Besteuerungsgrundlagen durch die Gesellschaft verwirklicht würden. Des Weiteren seien im Feststellungsbescheid auch die für die Besteuerungshöhe relevanten Feststellungen zu treffen, d.h. dass über die Steuerpflicht der Einkünfte dem Grunde nach (Steuerpflicht oder Steuerfreiheit) und über die Steuerpflicht der Höhe nach (Regelbesteuerung – begünstigte Besteuerung) im Feststellungsbescheid zu entscheiden sei. Auch die Frage, welche Beträge dem Halbeinkünfteverfahren auf Gesellschafterebene unterlägen, sei eine Frage, die für alle beteiligten Gesellschafter einheitlich zu entscheiden sei. 13

Es sei für die Klägerin aus dem Feststellungsbescheid 2006 klar erkennbar gewesen, dass er, der Beklagte, die verdeckte Gewinnausschüttung der S GmbH, die unter die §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG falle, als mit den Einkünften im Zusammenhang stehende sonstige Besteuerungsgrundlage i.S.d. § 180 Abs. 1 Nr. 2a Abgabenordnung (AO) gesondert festgestellt habe. Der Inhalt eines Grundlagenbescheides sei in Zweifelsfällen entsprechend § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) danach zu bestimmen, wie der Empfänger den materiellen Gehalt des Feststellungsbescheids nach den ihm bekannten Umständen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben habe verstehen müssen. Danach sei es nicht 14

erforderlich, dass das Finanzamt in dem Feststellungsbescheid die Herkunft der in den Einkünften enthaltenen laufenden Einkünfte, die unter die §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG fielen, angebe. Ausreichend und zulässig sei es vielmehr, wenn im Feststellungsbescheid zusätzlich zu dem auf den Gesellschafter entfallenden Gewinnanteil die zur Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens im Folge- bzw. Einkommensteuerbescheid erforderlichen Besteuerungsgrundlagen als andere Besteuerungsgrundlagen i.S.d. § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO festgestellt würden.

Die Klägerin hat am 13.04.2012 Klage erhoben.

15

Zur Begründung führt sie aus, nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 dürften Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten, die mit den dem § 3 Nr. 40 EStG zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stünden, unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfielen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zu 60 % abgezogen werden. Nach jüngerer BFH-Rechtsprechung sei diese Vorschrift für Veranlagungszeiträume bis 2010 nicht anzuwenden, sofern zu keinem Zeitpunkt Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der betreffenden Beteiligung erzielt worden seien. Ebenfalls finde § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG keine Anwendung, wenn objektiv wertlose Anteile aus buchtechnischen Gründen zu einem symbolischen Kaufpreis veräußert würden.

16

Der Beigeladene habe zu keinem Zeitpunkt Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit seiner Beteiligung an der S GmbH erzielt. Die entgegenstehende Feststellung der Betriebsprüfung sei aus rein verfahrensökonomischen Gründen nicht beanstandet worden. Der Beklagte gehe unzutreffend von einer Bindungswirkung des geänderten Feststellungsbescheides 2006 vom 15.05.2008 in Bezug auf das Vorliegen von Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Beteiligung an der S GmbH aus.

17

Nach den §§ 179 Abs. 1 i.V.m. 180 Abs. 1 Nr. 2a AO seien die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte und mit ihnen im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen gesondert festzustellen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen seien. Vor diesem Hintergrund gehe auch sie, die Klägerin, davon aus, dass das Vorliegen von Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer bestimmten Beteiligung Gegenstand einer gesonderten und einheitlichen Feststellung sei, sofern die betreffende Beteiligung dem steuerlichen Betriebsvermögen einer Personenmehrheit zuzurechnen sei. Eine derartige Feststellung sei aber entgegen der Auffassung des Beklagten nicht mit geändertem Feststellungsbescheid 2006 getroffen worden. Insoweit habe dem Beklagten im Zeitpunkt des Erlasses schon der Feststellungswille gefehlt, als dass einer derartigen Feststellung nach damaliger Rechtsauffassung keine Bedeutung zugekommen sei. Der Bescheid enthalte auch nicht sonstige Ausführungen zu dem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Einnahmen und einer bestimmten Beteiligung. Sofern in dem Bescheid Einkünfte festgestellt würden, die unter die §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG, § 4 Abs. 7 UmwStG fielen, diene dies der Besteuerung dieser Einkünfte auf Gesellschafterebene. Für die Frage der Behandlung von Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten in anderen Feststellungszeiträumen gebe die Feststellung keine hinreichende Auskunft. Dies gelte insbesondere dann, wenn wie im vorliegenden Fall mehrere Beteiligungen im steuerlichen Betriebsvermögen gehalten würden. Sicherlich könne auch der Beklagte aus dem Bescheid nicht ohne Hinzuziehung des Prüfungsberichts weitere Schlüsse zur Behandlung des Veräußerungsverlustes in 2009 ziehen. Ließe man dem

18

Bescheid insofern dennoch Bindungswirkung zukommen, würden Sinn und Zweck der Feststellungen nach den §§ 179 ff. AO ausgehöhlt.

Eine tatsächlich nicht getroffene Feststellung sei auch nicht in Anlehnung an § 133 BGB auslegungsfähig. Dies gelte insbesondere dann, wenn sie bei Erlass eines Bescheides nicht vom Feststellungswillen der Erlassbehörde getragen gewesen sei. 19

Gar gegensätzlich verhalte es sich mit dem in diesem Zusammenhang erfolgten Verweis auf Treu und Glauben, da weder die Klägerin noch der Beklagte bei Erlass des geänderten Feststellungsbescheides 2006 die Tragweite einer vermeintlichen Feststellung hätten erkennen können. Von dem möglichen Erlass eines Ergänzungsbescheides habe der Beklagte trotz entsprechenden Hinweises abgesehen. 20

Durch die Einfügung des § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG mit dem Jahressteuergesetz 2010 vom 08.12.2010 sei eine Feststellung des wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Einnahmen und der im steuerlichen Betriebsvermögen einer Personenmehrheit gehaltenen Beteiligung nicht mehr erforderlich. Bis zur Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 25.06.2009, IX R 42/08, BStBl. II 2010, 220, in 2010 sei dies aus Sicht des Beklagten auch mit Rücksicht auf den technischen und tatsächlichen Implementierungsaufwand verständlich. Die fehlende verbindliche Regelung auf Gesellschaftsebene müsse der Beklagte dann aber gegen sich gelten lassen. 21

Es sei unstrittig, dass auch verdeckte Gewinnausschüttungen zu einer Betriebsvermögensmehrung i.S.d. § 3c Abs. 2 EStG führen könnten. Nach dem Zweck der Vorschrift gehe sie, die Klägerin, hiervon selbst im vorliegenden Fall aus, in dem durch vermeintlichen Zufluss an eine nahe Angehörige kein Posten der Sonderbilanz berührt worden sei, es also nicht zu einer Betriebsvermögensmehrung im eigentlichen Sinne gekommen wäre („Entnahme an Gewinn“). 22

Unklar sei ihr, der Klägerin, warum nach Auffassung des Berichterstatters laut Hinweisschreiben vom 13.12.2012 bindend feststehe, dass der Beigeladene eine verdeckte Gewinnausschüttung erhalten habe. Es gelte das Prinzip der Abschnittsbesteuerung (§ 181 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 25 Abs. 1 EStG), ferner der Grundsatz der Tatbestandsverwirklichung gem. § 38 AO. Das Vorliegen aller Tatbestandsmerkmale des § 3c Abs. 2 EStG sei eigenständig im Rahmen der Feststellung 2009 zu prüfen. Eine Bindungswirkung wäre allein bei Vorliegen einer Grundlagen-/Folgebescheidbeziehung oder aber aufgrund eines (Sonder-)Bilanzenzusammenhangs gegeben. Der Bilanzenzusammenhang sei durch die vermeintliche Feststellung einer verdeckten Gewinnausschüttung überhaupt nicht berührt worden. 23

Die Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG setze einen wirtschaftlichen Zusammenhang voraus. Betriebsvermögensmehrungen, die tatsächlich nicht erfolgt seien, könnten einen solchen Zusammenhang nicht aufweisen. Wäre mit dem Bescheid 2006 dennoch ein solcher Zusammenhang festgestellt worden, müsste sie, die Klägerin, dies auch nach ihrer Auffassung gegen sich gelten lassen. 24

Im Feststellungsbescheid 2006 vom 15.05.2008 würden laufende Einkünfte von 1.424 € ausgewiesen, die lt. Tenor „unter §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG, § 4 Abs. 7 UmwStG fallen“. Dem Tenor seien keine Erkenntnisse über den wirtschaftlichen Zusammenhang der betreffenden Einkünfte zu entnehmen. Dies sei auch verständlich, als dass nach damaliger Rechtsauffassung insoweit gar kein Feststellungsbedarf bestanden habe. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH werde die Bindungswirkung der Regelungen eines 25

Feststellungsbescheids jedoch allein durch den erwähnten Feststellungsbereich begrenzt. Strukturell gleichsinnig zur Beurteilung von Steuerbescheiden seien danach auch bei Feststellungsbescheiden von dessen „Regelungen“ – d.h. den mit den einzelnen Verfügungssätzen festgestellten Besteuerungsgrundlagen – die diesen zugrunde liegenden Erwägungen rechtlicher und tatsächlicher Art zu unterscheiden (BFH 08.11.2005 – VIII R 11/02, BStBl. II 2003, 392). Der Verweis im Erläuterungsteil auf den Prüfungsbericht vom 27.02.2008 sei somit nicht geeignet, den Feststellungsbereich auf sämtliche darin enthaltene Ausführungen zu erweitern, die bei möglicher Rechtsprechungsänderung irgendwann einmal von Bedeutung sein könnten. Insbesondere sei damit keine Feststellung zum wirtschaftlichen Zusammenhang der betreffenden Einkünfte zu einer konkreten durch den Beigeladenen in seinem Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Beteiligung ergangen.

Gleich in zweifacher Hinsicht unzutreffend bemühe sich der Beklagte schließlich um eine Auslegung des innerhalb des Feststellungsbereichs liegenden Tenors. So seien die Gründe eines Feststellungsbescheides nach ständiger Rechtsprechung des BFH nur dann zur Bestimmung seines Tenors heranzuziehen, wenn der Verfügungssatz selbst Raum für Zweifel über seinen Inhalt lasse. Der Tenor des Feststellungsbescheids 2006 sei jedoch eindeutig. Ferner könne eine Feststellung, die im Lichte der damaligen Rechtslage unmöglich von einem Feststellungswillen des Beklagten habe getragen werden können und damit gar nicht ergangen sein könne, heute keiner Auslegung zugänglich sein. 26

Unglücklich sei schließlich der Hinweis auf die Gefahr einer doppelten Vergünstigung. Der Beigeladene habe seinerzeit aus rein verfahrensökonomischen Gründen eine unzutreffende Feststellung gegen sich gelten lassen. Nach den Vorstellungen des Beklagten soll ihm dies nun den vollen Abzug des unstreitig erlittenen Verlusts verbauen. 27

Die Klägerin beantragt, 28

den Feststellungsbescheid 2009 vom 16.03.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.03.2012 dahingehend zu ändern, dass die Veräußerungsgewinne, die unter die §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG bzw. 8b KStG fallen, mit 0 € festgestellt werden. 29

Der mit Beschluss vom 23.05.2016 zu dem Verfahren Beigeladene schließt sich dem Antrag der Klägerin an. 30

Der Beklagte beantragt, 31

die Klage abzuweisen. 32

Er verweist zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus, die verdeckte Gewinnausschüttung i.H.v. 1.424,21 € sei in 2006 vom Beigeladenen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter der Klägerin zur Hälfte als gewerbliche Einkünfte versteuert worden (Halbeinkünfteverfahren). Da die GmbH-Anteile zum Sonderbetriebsvermögen des Beigeladenen gehört hätten, sei die verdeckte Gewinnausschüttung dem erklärten Gewinn des Beigeladenen als Sonderbetriebseinnahme hinzugerechnet worden (vgl. Tz. 2.4 und 2.10 sowie Anlage 7/1 des Betriebsprüfungsberichts vom 27.02.2008). Im Gewinnfeststellungsbescheid 2006 der Klägerin vom 15.05.2008 sei die verdeckte Gewinnausschüttung als Sonderbetriebseinnahme ausgewiesen, die unter die §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG falle. Daneben sei in den Erläuterungen zum Feststellungsbescheid auf den Betriebsprüfungsbericht vom 27.02.2008 verwiesen worden. 33

Da demnach unstreitig für 2006 eine Betriebsvermögensmehrung i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG bestandskräftig festgestellt worden sei, finde für das Streitjahr das Halbabzugsverbot gem. § 3c EStG Anwendung. Eine Überprüfung des Sachverhalts, der in 2006 zu einer verdeckten Gewinnausschüttung geführt habe, komme nicht in Betracht, weil es ansonsten zu einer unzulässigen doppelten Vergünstigung (Versteuerung der Einnahmen nach dem Halbeinkünfteverfahren und zusätzlich voller Abzug des Entnahmeverlustes) käme.

Entscheidungsgründe

Die Klage hat keinen Erfolg.

I. Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2009 vom 16.03.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.03.2012 ist rechtmäßig und verletzt weder die Klägerin noch den Beigeladenen in ihren bzw. seinen Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Beklagte hat zu Recht Veräußerungsgewinne des Beigeladenen, die unter §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG fallen (100 %), i.H.v. -9.419 € festgestellt.

1. Der Beigeladene hat im Zuge der Veräußerung seines Anteils an der Klägerin zum06.2009 die in seiner Sonderbilanz mit einem Buchwert von 9.420 € aktivierten Anteile an der S GmbH zu einem gemeinen Wert von 1 € in das Privatvermögen überführt und insoweit einen Veräußerungsverlust i.H.v. 9.419 € erwirtschaftet, der gem. §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG dem im Streitjahr 2009 anzuwendenden Teileinkünfteverfahren unterliegt.

a) Der für den Anteil des Beigeladenen an der S GmbH angesetzte gemeine Wert von 1 € unterfällt den §§ 3 Nr. 40b, 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 3 Satz 7 EStG und korrespondiert mit dem bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns in Abzug zu bringenden Buchwert des Anteils an der S GmbH i.H.v. 9.420 €, der gem. § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nur zu 60 % Berücksichtigung finden darf. Denn nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG dürfen Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten, die mit den dem § 3 Nr. 40 EStG zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen oder mit Vergütungen nach § 3 Nr. 40a EStG in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zu 60 % abgezogen werden. Dabei gilt Entsprechendes, wenn bei der Ermittlung der Einkünfte der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils am Betriebsvermögen oder die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der an deren Stelle tretende Wert mindernd zu berücksichtigen sind. Der gem. § 16 Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG gewinnmindernd in Abzug zu bringende Buchwert des Anteils an der S GmbH i.H.v. 9.420 € stand aufgrund des Überführungsvorgangs der Anteile in das Privatvermögen des Beigeladenen im Rahmen der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils an der Klägerin mit dem gewinnerhöhend zu berücksichtigenden gemeinen Wert des Anteils an der S GmbH von 1 € in wirtschaftlichen Zusammenhang. Maßgebend für die Auslegung des Begriffs des wirtschaftlichen Zusammenhangs i.S.d. § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG ist der in der Vorschrift zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Norm und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist (BVerfG 17.05.1960 – 2 BvL 11/59, 11/60, BVerfGE 11, 126; BFH 18.04.2012 – X R 5/10, BStBl. II 2013, 785; BFH 14.05.1974 - VIII R 95/72, BStBl. II 1974, 572). Im Rahmen des möglichen Wortsinns hat die Auslegung den Bedeutungszusammenhang des Gesetzes, die systematische Stellung der Norm sowie den Gesetzeszweck zu beachten (BFH 18.04.2012 – X R 5/10, BStBl. II 2013, 785; BFH 14.05.1974 - VIII R 95/72, BStBl. II 1974, 572; BFH 04.12.2006 - GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508). Ergänzend kommt der Entstehungsgeschichte

der Vorschrift für deren Auslegung Bedeutung zu (BFH 18.04.2012 – X R 5/10, BStBl. II 2013, 785; BFH 07.05.1987 - IV R 150/84, BStBl. II 1987, 670). Aus dem Wortlaut des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG ergibt sich, dass ein rechtlicher Zusammenhang nicht erforderlich ist und im Gegensatz zu § 3c Abs. 1 EStG auch ein nur mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang für das Eingreifen des Abzugsverbots ausreicht (BFH 18.04.2012 – X R 5/10, BStBl. II 2013, 785). Nach dem Normzweck des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG sollen alle Ausgaben, die mit nach § 3 Nr. 40 EStG nur anteilig besteuerten Einnahmen im Zusammenhang stehen, ebenfalls nur anteilig steuerlich berücksichtigt werden, um eine inkongruente Begünstigung auszuschließen (vgl. BFH 18.04.2012 – X R 5/10, BStBl. II 2013, 785). So hat z.B. der IX. Senat des BFH in seiner Entscheidung vom 27.10.2005 - IX R 15/05, BStBl. II 2006, 171, zu privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG darauf abgestellt, dass dem einkommensteuerrechtlich nur zur Hälfte berücksichtigten Veräußerungspreis auch nur die Hälfte der korrespondierenden Anschaffungskosten gegenübergestellt werden könne (vgl. BFH 18.04.2012 – X R 5/10, BStBl. II 2013, 785).

b) Die Anwendung des Teilabzugsverbots nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG hat nach den Grundsätzen höchstrichterlicher Rechtsprechung nicht etwa deshalb zu unterbleiben, weil der Beigeladene keine durch seine Beteiligung an der S GmbH vermittelten Einnahmen erzielt hätte. Denn nach den im Feststellungsbescheid 2006 vom 15.05.2008 bestandskräftig festgestellten Besteuerungsgrundlagen steht zwischen den Beteiligten fest, dass der Beigeladene von der S GmbH eine verdeckte Gewinnausschüttung i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG i.H.v. 1.424 € erhalten hat, die ihrerseits unter die §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG fällt.

40

aa) Der BFH hat zur Anwendbarkeit des Halb- bzw. Teilabzugsverbots nach § 3c Abs. 2 EStG im Zusammenhang mit Einkünften aus § 17 EStG bereits wiederholt ausgeführt, dass der Abzug von Erwerbsaufwand wie z.B. Betriebsvermögensminderungen, Anschaffungs- oder Veräußerungskosten dann nicht nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG begrenzt ist, wenn der Steuerpflichtige keinerlei durch seine Beteiligung vermittelte Einnahmen erzielt hat (vgl. BFH 25.06.2009 – IX R 42/08, BStBl. II 2010, 220; BFH 14.07.2009 – IX R 8/09, BFH/NV 2010, 399; BFH 18.03.2010 – IX B 227/09, BStBl. II 2010, 627; BFH 06.04.2011 – IX R 28/10, BStBl. II 2011, 814; BFH 28.02.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802). Dabei stützt der BFH seine Argumentation maßgeblich auf den Zweck des Halb- bzw. Teilabzugsverbots, bei steuerfreien Einnahmen einen doppelten steuerlichen Vorteil durch den zusätzlichen Abzug von unmittelbar mit diesen zusammenhängenden Aufwendungen zu vermeiden (vgl. BFH 25.06.2009 – IX R 42/08, BStBl. II 2010, 220; BFH 06.04.2011 – IX R 28/10, BStBl. II 2011, 814; BFH 18.04.2012 – X R 5/10, BStBl. II 2013, 785; BFH 28.02.2013 – IV R 4/11, BFH/NV 2013, 1081). Fallen keine Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen an, kommt eine hälftige bzw. anteilige Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG nicht in Betracht. Folgerichtig tritt die nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG maßgebende Bedingung dafür, entsprechende Aufwendungen nur gekürzt zu berücksichtigen, nicht ein (vgl. BFH 25.06.2009 – IX R 42/08, BStBl. II 2010, 220; BFH 14.07.2009 – IX R 8/09, BFH/NV 2010, 399; BFH 06.04.2011 – IX R 28/10, BStBl. II 2011, 814). Denn diese stehen nicht, wie dies § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG schon dem Wortlaut nach für die anteilige Kürzung verlangt, in wirtschaftlichem Zusammenhang mit lediglich zur Hälfte bzw. zu 60 % anzusetzenden Einnahmen. Fließen keinerlei Einnahmen zu, kommt § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nicht zur Anwendung, weshalb der Erwerbsaufwand in vollem Umfang abziehbar ist (vgl. BFH 25.06.2009 – IX R 42/08, BStBl. II 2010, 220; BFH 28.02.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802). Zu den zur späteren Anwendbarkeit des Halb- bzw. Teilabzugsverbots führenden Einnahmen gehören auch verdeckte Gewinnausschüttungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG (vgl. FG Köln 25.02.2010 – 6 K 4092/05, EFG 2010, 939; FG Düsseldorf 02.12.2010 – 8 K 3349/06 E, DStRE 2011, 1181;

41

FG Rheinland-Pfalz 12.11.2009 – 6 K 2084/07, DStRE 2010, 393; Dötsch/Pung, DB 2010, 977). Keine Einnahmen erzielt nach der Rechtsprechung des BFH dagegen derjenige, der objektiv wertlose Anteile zu einem lediglich symbolischen Kaufpreis von z.B. 1 € veräußert (vgl. BFH 06.04.2011 – IX R 61/10, BStBl. II 2012, 8). Des Weiteren hat der BFH zwischenzeitlich klargestellt, dass das in § 3c Abs. 2 EStG normierte Teilabzugsverbot bei einer endgültig einnahmелosen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft auch dann keine Anwendung findet, wenn die Beteiligung in einem Betriebsvermögen gehalten wird und es um den Umfang der Abzugsfähigkeit laufender Aufwendungen geht (BFH 28.02.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802). Der Gesetzgeber hat in Reaktion auf diese Rechtsprechung (vgl. BT-Drs. 17/2249, S. 50) durch das Jahressteuergesetz 2010 vom 08.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768) in § 3c Abs. 2 EStG einen neuen Satz 2 (Satz 7 in der aktuellen Gesetzesfassung) eingefügt, wonach für die Anwendung des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG die Absicht zur Erzielung von Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG ausreicht. Nach § 52 Abs. 8a EStG ist diese Regelung jedoch erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2011 anzuwenden, so dass vorliegend die dargestellten Rechtsprechungsgrundsätze Anwendung finden.

bb) Nach diesen unterfällt der vom Beigeladenen erwirtschaftete Verlust aus der Überführung seines Anteils an der S GmbH aus seinem Sonderbetriebsvermögen bei der Klägerin in das Privatvermögen i.H.v. 9.419 € dem Teileinkünfteverfahren, so dass der Verlust letztlich nur zu 60 % im Rahmen der Einkommensteuer 2009 des Beigeladenen zu berücksichtigen ist. Zwar war dem Anteil an der S GmbH im Zeitpunkt seiner Überführung aus dem Sonderbetriebs- in das Privatvermögen lediglich ein gemeiner Wert von 1 € beizulegen. Jedoch führt dies in Anlehnung an die dargestellten Rechtsprechungsgrundsätzen nicht dazu, dass der erwirtschaftete Verlust i.H.v. 9.419 € in voller Höhe steuerlich zu berücksichtigen wäre. Denn der Beigeladene hat in der Vergangenheit durch seine Beteiligung an der S GmbH vermittelte Einnahmen erzielt, die ihrerseits dem damals geltenden Halbeinkünfteverfahren unterworfen und vom Beigeladenen daher nur zur Hälfte versteuert worden sind. So steht zwischen den Beteiligten bestandskräftig fest, dass der Beigeladene in 2006 eine verdeckte Gewinnausschüttung von der S GmbH i.H.v. 1.424 € erhalten hat. 42

aaa) Im Bescheid für 2006 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 15.05.2008 hat der Beklagte für den Beigeladenen „laufende Einkünfte, die unter §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG, § 4 Abs. 7 UmwStG fallen (100 %)“ i.H.v. 1.424 € festgestellt. Dass es sich dabei um eine von der S GmbH an den Beigeladenen vermeintlich erfolgte verdeckte Gewinnausschüttung handelt, lässt sich dem Feststellungsbescheid 2006 zwar nicht ausdrücklich, aber im Wege der Auslegung entnehmen. 43

(1) Bei der Auslegung eines Verwaltungsakts sind die Auslegungsregeln der §§ 133, 157 BGB entsprechend anzuwenden (vgl. BFH 26.11.2009 – III R 67/07, BStBl. II 2010, 476). Entscheidend sind der erklärte Wille der Behörde und der sich daraus ergebende objektive Erklärungsinhalt der Regelung, wie ihn der Betroffene nach den ihm bekannten Umständen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen durfte (vgl. BFH 26.11.2009 – III R 67/07, BStBl. II 2010, 476; BFH 18.02.1997 – VII R 96/95, BStBl. II 1997, 339; BFH 11.07.2006 - VIII R 10/05, BStBl. II 2007, 96; BFH 09.04.2008 - II R 31/06, BFH/NV 2008, 1435). Bei der Auslegung ist nicht allein auf den Tenor des Bescheids abzustellen, sondern auch auf den materiellen Regelungsgehalt einschließlich der für den Bescheid gegebenen Begründung (BFH 26.11.2009 – III R 67/07, BStBl. II 2010, 476; BFH 22.08.2007 – II R 44/05, BStBl. II 2009, 754 m.w.N.). Dabei kann auch ein Betriebsprüfungsbericht, auf den in dem auszulegenden Bescheid verwiesen wird, zur Auslegung herangezogen werden (vgl. 44

BFH 17.07.1986 – V R 96/85, BStBl. II 1986, 834; BFH 07.04.2005 – I B 140/04, BStBl. II 2006, 530; BFH 17.11.2005 – III R 8/03, BStBl. II 2006, 287; BFH 27.08.2009 – V B 76/08, BFH/NV 2010, 8).

(2) Danach war sowohl für die Klägerin als auch für den Beigeladenen klar erkennbar, dass die im Feststellungsbescheid 2006 für den Beigeladenen festgestellten „laufenden Einkünfte, die unter §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG, § 4 Abs. 7 UmwStG fallen (100 %)“ i.H.v. 1.424 € die im Rahmen der Betriebsprüfung bei der Klägerin angenommene verdeckte Gewinnausschüttung der S GmbH an den Beigeladenen i.H.v. eben diesen 1.424 € umfassten. Zwar ist dies dem Feststellungsbescheid 2006 selbst ausdrücklich nicht zu entnehmen. Allerdings führt der Beklagte in den Erläuterungen zum Bescheid aus, dass der Festsetzung/Feststellung die Ergebnisse der bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung zu Grunde lägen, und verweist auf den Prüfungsbericht vom 27.02.2008. Dort ist unter der Tz. 2.4 sowohl der der verdeckten Gewinnausschüttung zugrunde liegende Sachverhalt unter weiterem Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht betreffend die S GmbH als auch die Ermittlung des Betrages von 1.424 € dargestellt. Schließlich ist dort ausgeführt, dass die verdeckte Gewinnausschüttung gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 i.V.m. § 20 Abs. 3 EStG i.V.m. § 3 Nr. 40d EStG vom Beigeladenen zur Hälfte als gewerbliche Einkünfte im Jahr 2006 nach dem Halbeinkünfteverfahren zu versteuern sei. Da die GmbH-Anteile zum Sonderbetriebsvermögen des Beigeladenen gehörten, sei die verdeckte Gewinnausschüttung als Sonderbetriebseinnahme dem erklärten Gewinn hinzugerechnet worden. 45

bbb) Die Klägerin und der Beigeladene können im vorliegenden Verfahren nicht mehr mit Erfolg geltend machen, eine verdeckte Gewinnausschüttung habe tatsächlich in 2006 nicht vorgelegen, da es sowohl an der gebotenen Vermögensminderung bzw. verhinderten Vermögensmehrung als auch an einer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis gefehlt habe. Denn zwischen den Beteiligten steht aufgrund der Bestandskraft des Feststellungsbescheides 2006 vom 15.05.2008 fest, dass der Beigeladene von der S GmbH eine verdeckte Gewinnausschüttung erhalten hat, die dem Halbeinkünfteverfahren zu unterwerfen war. 46

(1) Anders als bei einer Steuerfestsetzung erwachsen bei einem Feststellungsbescheid die einzelnen Feststellungen über die Besteuerungsgrundlagen in Bestandskraft, da sie insoweit selbst Regelungsgegenstand des Steuerverwaltungsaktes sind (vgl. § 157 Abs. 2 AO; BFH 10.02.1982 – VIII R 352/82, BStBl. II 1988, 544; von Beckerath, in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 42 FGO, Rz. 22, Stand Juli 2011). Der Feststellungsbescheid stellt sich als eine Zusammenfassung einzelner Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen dar, die - soweit sie eine rechtlich selbständige Würdigung beinhalten und eines rechtlich selbständigen Schicksals fähig sind - auch als selbständiger Gegenstand eines Rechtsbehelfsverfahrens in Betracht kommen und in Bestands- bzw. Rechtskraft erwachsen können (vgl. BFH 10.02.1982 – VIII R 352/82, BStBl. II 1988, 544; BFH 03.03.2011 – IV R 8/08, BFH/NV 2011, 1649). Solche selbständigen Regelungen/Feststellungen sind z.B. die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft, die Höhe des Gesamtgewinns, des laufenden Gewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer, die Höhe des von einem Mitunternehmer erzielten Gewinns aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils oder die Höhe eines Sondergewinns (vgl. BFH 03.03.2011 – IV R 8/08, BFH/NV 2011, 1649). 47

(2) Bei dem Ausspruch im Feststellungsbescheid 2006 vom 15.05.2008, dass in den vorstehenden, letztlich dem Beigeladenen zuzurechnenden Einkünften aus Gewerbebetrieb laufende Einkünfte i.H.v. 1.424 €, die unter §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG, 4 Abs. 7 UmwStG fallen (100 %), enthalten sind, handelt es sich um eine Besteuerungsgrundlage, die der 48

Beklagte in den Tenor des Feststellungsbescheides aufgenommen hat und die daher mit Ablauf der Einspruchsfrist in Bestandskraft erwachsen ist. Dies ergibt sich bereits aus dem insoweit eindeutigen Wortlaut des Feststellungsbescheides 2006. So wird der Zahlenblock, der sowohl die Einkünfte aus Gewerbebetrieb als auch die unter das Halbeinkünfteverfahren fallenden Beträge enthält mit der Formulierung eingeleitet: „Die Besteuerungsgrundlagen für 2006 werden für die an der vorbezeichneten Gesellschaft/Gemeinschaft Beteiligten wie folgt festgestellt.“ Am Ende des Feststellungsbescheides 2006 vor den Erläuterungen und der Rechtsbehelfsbelehrung findet sich abschließend der Hinweis, dass die „festgestellten Besteuerungsgrundlagen“ den Veranlagungen der Beteiligten zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer zugrunde gelegt würden (vgl. BFH 18.07.2012 – X R 28/10, BStBl. II 2013, 444).

(3) Entgegen der Auffassung der Klägerin kommt es nicht darauf an, dass der Feststellungsbescheid 2006 kein Grundlagenbescheid i.S.d. §§ 171 Abs. 10 Satz 1, 182 Abs. 1 Satz 1, 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO für den Feststellungsbescheid 2009, sondern bezogen auf den Beigeladenen lediglich für dessen Einkommensteuerbescheid 2006 ist. Der Beklagte durfte die im Feststellungsbescheid 2006 getroffene Feststellung von unter §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG, § 4 Abs. 7 UmwStG fallenden laufenden Einkünften des Beigeladenen, die durch die Bezugnahme auf den Betriebsprüfungsbericht vom 27.02.2008 für alle Beteiligten erkennbar aus einer von der S GmbH an den Beigeladenen vermeintlich erfolgten verdeckten Gewinnausschüttung resultierten, ohne weitere Prüfung für die Frage der Anwendbarkeit des Teilabzugsverbots nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG in 2009 heranziehen. Denn aufgrund des in Bestandskraft erwachsenen Tenors des Feststellungsbescheides 2006 steht sowohl für den Beklagten als auch für die Klägerin und den an ihr beteiligten Beigeladenen fest, dass der Beigeladene in 2006 dem Halbeinkünfteverfahren nach §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG unterliegende Einkünfte i.H.v. 1.424 € erzielt hat. Dem steht das Prinzip der Abschnittsbesteuerung nicht entgegen. Dass die Klägerin und der Beigeladene die Feststellung damals aus verfahrensökonomischen Gründen und in Unkenntnis der späteren Rechtsprechungsentwicklung zur Anwendbarkeit des Teilabzugsverbots gem. § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nicht beanstandet haben, ist insoweit unerheblich.

49

(4) Soweit die Klägerin des Weiteren vorträgt, der Beklagte habe mit dem geänderten Feststellungsbescheid 2006 vom 15.05.2008 nicht festgestellt, dass Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer bestimmten Beteiligung vorlägen, da dem Beklagten insoweit der Feststellungswille gefehlt habe, ist dem zu entgegnen, dass der Beklagte im geänderten Feststellungsbescheid 2006 nach Auffassung des Senats im Hinblick auf die Anwendbarkeit des Teileinkünfteverfahrens auf einen in 2009 erzielten Veräußerungsverlust keine weitergehenden Feststellungen hätte treffen müssen. Der Beklagte hat bestandskräftig festgestellt, dass der Beigeladene laufende, dem Halbeinkünfteverfahren unterliegende Einkünfte i.H.v. 1.424 € erzielt hat, die für alle Beteiligten erkennbar aus der angenommenen verdeckten Gewinnausschüttung der S GmbH an den Beigeladenen resultierten. Die Entscheidung, ob der vom Beigeladenen im Zuge der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils für die Überführung des Anteils an der S GmbH in das Privatvermögen erwirtschaftete Verlust i.H.v. 9.419 € gem. §§ 3 Nr. 40b, 3c Abs. 2 Satz 1 EStG dem Teileinkünfteverfahren unterliegt oder vollständig abzugsfähig ist, ist erst – wie vorliegend geschehen – für den Feststellungszeitraum 2009 zu treffen. Dass das Vorliegen aller Tatbestandsmerkmale des § 3c Abs. 2 EStG eigenständig erst im Rahmen der Feststellung 2009 zu prüfen ist, stellt die Klägerin im Übrigen selbst nicht in Abrede.

50

2. Schließlich ist der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2009 auch nicht deshalb rechtswidrig, weil der Beklagte die

51

Feststellung, über dem Beigeladenen zuzurechnende Veräußerungsgewinne, die unter §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG fallen (100 %), nicht hätte treffen dürfen. Gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO werden insbesondere die einkommensteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte und mit ihnen im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind, gesondert festgestellt. Festzustellen ist danach insbesondere die Höhe der Einkünfte, wozu auch die Feststellung gehört, ob es sich um laufenden Gewinn handelt oder ob und in welcher Höhe in den Einkünften ein Veräußerungsgewinn i.S.d. §§ 14, 14a Abs. 1, 16 oder 18 Abs. 3 EStG enthalten ist (vgl. Kunz, in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 180 AO, Rz. 48, Stand April 2016; BFH 29.04.1993 – IV R 107/92, BStBl. II 1993, 666; BFH 11.07.1985 – IV R 61/83, BStBl. II 1985, 577). Die Überführung der im Sonderbetriebsvermögen des Beigeladenen mit einem Buchwert i.H.v. 9.420 € gehaltenen Anteile an der S GmbH in das Privatvermögen zu einem gemeinen Wert von 1 € war im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 Satz 1 und 2 i.V.m. Abs. 3 Satz 7 EStG zu erfassen. Die Feststellung, dass die beiden im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns in Ansatz zu bringenden Werte gem. den §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG dem Teileinkünfteverfahren unterliegen, steht mit der Ermittlung der Höhe des Veräußerungsgewinns des Beigeladenen in untrennbarem Zusammenhang. Hinsichtlich der vom Beklagten gewählten Feststellungsmethode ist höchstrichterlich bereits geklärt, dass Einkünfte, die unter §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG fallen, „brutto“ als „andere Besteuerungsgrundlage“ i.S.d. § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO bindend festgestellt werden können, wenn dies – wie vorliegend – für den Adressaten des Feststellungsbescheides klar erkennbar ist (vgl. BFH 18.07.2012 – X R 28/10, BStBl. II 2013, 444).

- | | |
|---|----|
| II. Die prozessualen Nebenentscheidungen folgen aus § 135 Abs. 1 und 3 FGO. | 52 |
| III. Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. | 53 |