
Datum: 30.03.2011
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 446/03 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2011:0330.1K446.03E.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

1

Streitig ist der Umfang der Anpassungspflicht nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO im Hinblick auf die doppelte Berücksichtigung einer Gewerbesteuerrückstellung im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Streitjahr 1997.

2

Die Kläger werden in 1997 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger tätigte in der Zeit von 1992 bis 1997 zahlreiche Grundstücksan- und verkäufe im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels.

3

Das vorliegende Verfahren betrifft die Einkommensteuerfestsetzung 1997 des Klägers. Diese erfolgte zunächst im Wesentlichen erklärungsgemäß. Der Einkommensteuerbescheid vom 25.6.1999 erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

4

Ab dem 16.9.1999 erfolgten steuerliche Außenprüfungen bei dem Kläger, u.a. auch im Hinblick auf das Streitjahr 1997. Am 1.2.2000 wurde durch das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung (STRAFA-FA) B ein Strafverfahren eingeleitet. Die weitere Prüfung erfolgte dann in Zusammenarbeit des Beklagten mit dem STRAFA-FA B. Im Rahmen dieser Prüfung wurde zwischen den Beteiligten streitig, wie die Feststellung von Einkünften des Klägers aus zwei Beteiligungen an Personengesellschaften zu qualifizieren seien. Dem lag folgender Sachverhalt zugrunde:

5

- Der Kläger gründete am 5.7.1996 die I – Immobilien Verwaltungs- und Beteiligungsgesellschaft mbH (I), deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer er war. Die I und der Kläger gründeten so dann die I GmbH & Co. KG (I-KG), die später in B Immobilien Beteiligungs-GmbH & Co. Objekt B KG umfirmiert wurde. Mit Vertrag vom 12.7.1996 brachte der Kläger das aus dem sog. H-Gelände stammende und mit einem Hochregallager bebaute Grundstück gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und unter Vereinbarung von Gesellschafterdarlehen in die I-KG ein. Die I-KG erwarb außerdem am 20.12.1996 von einer KG, an der der Kläger als Kommanditist beteiligt war, ein unbebautes Grundstück. 6
- Die Gesellschaftsanteile an der I-KG veräußerte der Kläger im Streitjahr am 9.6.1997 an die B Immobilien Beteiligungsgesellschaft mbH & Co. Objektverwaltungs KG – LBB Fonds H Eins (im Weiteren auch: B) zum Preis von 15,6 Mio DM. Der Sitz der I KG wurde nach der Veräußerung nach N verlegt. 7
- Der Kläger gab den Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der I KG im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für 1997 nicht an. Einnahmen aus Grundstücken, die sich in seinem Eigentum befanden, wurden als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erklärt. 8
- Erklärt wurde dagegen der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an der S Vermietung und Verpachtung GmbH & Co. KG (im Weiteren auch: S), die später in Sa Grundstücks GmbH & Co. KG umfirmiert wurde. Diese KG war am 15.3.1996 gegründet worden und erwarb mit Vertrag vom 4.7.1996 mehrere unbebaute Grundstücke des H-Geländes. Der Kläger hatte diese Gesellschaft an die E Grundstücksverwaltungsgesellschaft mbH mit Sitz in M zum Preis von 1.308.202,70 DM verkauft, worauf hin der Sitz der S nach M verlegt worden ist. Das für die S zuständige Finanzamt M-Mitte hat die Einkünfte an der S einheitlich und gesondert festgestellt und neben den laufenden Einkünften einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 1.304.395 DM festgestellt und dem Kläger zugerechnet. Diese Feststellung ist bestandskräftig geworden – und zwischenzeitlich hinsichtlich der weiteren Beurteilung auch nicht mehr streitbelastet. 9
- Durch Mitteilung des Finanzamtes N-Nord vom 22.9.1999 erfuhr der Beklagte von der Veräußerung der Anteile an der I KG. Dabei stellte das Feststellungsfinanzamt N-Nord in der Mitteilung vom 22.9.1999 u.. Einkünfte gemäß § 23 EStG des Klägers in Höhe von 14.418.417 DM gesondert und einheitlich fest. Im Feststellungsbescheid vom 17.3.2000 behandelte das Feststellungsfinanzamt diesen Betrag von 14.418.471 DM als tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn. Daneben wurde ein laufender Verlust von 32.927 DM als Anteil für den Kläger festgestellt. 10
- Durch Bescheid vom 19.11.2003 reduzierte das Feststellungsfinanzamt den Gewinn aus Veräußerung des Klägers an der I KG auf 13.164.807 DM. In der Folgezeit wechselte die Art der Feststellung des Gewinns aus der Veräußerung. Nach Abschluss einer Betriebsprüfung der I stellte das Finanzamt N Nord durch Bescheid vom 6.5.2005 in einem geänderten Feststellungsbescheid Einkünfte der I aus Gewerbebetrieb in Höhe von 11.028.162 DM fest, von denen 11.026.880 DM dem Kläger und 1.282 DM der I-GmbH zugeordnet worden sind. Im Rahmen der Ermittlung des laufenden Gewinns der I KG war eine Gewerbesteuerückstellung von der BP in Höhe von 2.105.000 DM gebildet worden. 11
- Durch Urteil vom 14.4.2010 hat das Finanzgericht N (5 K 568/2007) der Klage des Klägers stattgegeben und die einheitlich und gesonderte Feststellung der I dahingehend geändert, dass zwar zu Recht ein gewerblicher Gewinn in Höhe von 11.028.162 DM festgestellt wird, dieser jedoch in Höhe von 11.026.880 DM auf den Kläger als Veräußerungsgewinn entfällt. 12

Die hiergegen eingelegte Beschwerde des Finanzamts N-Nord ist vom BFH durch Beschluss vom 8.10.2010 (IV B 46/10) als unbegründet zurückgewiesen worden.

Mit Schreiben vom 22.11.2010 hat das Finanzamt N-Nord unter Beifügung einer Kopie des Urteils des FG N und des Beschlusses des BFH dem Beklagten die Änderungen im Feststellungsverfahren mitgeteilt. Der Beklagte ist gebeten worden, die geänderten Feststellungen im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung 1997 des Klägers zu berücksichtigen. 13

Im Rahmen der im Jahre 1999 begonnenen steuerlichen Außenprüfung der Kläger hinsichtlich der Einkommensteuerfestsetzung 1997 vertrat die Prüferin die Auffassung, dass die Gewinne aus der Veräußerung der Anteile des Klägers an der S wie auch der I als laufender Gewinn des gewerblichen Grundstückshandels Berücksichtigung finden müssten. In der sich daraus ergebenden Neuberechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Klägers für 1997 wurde eine Gewerbesteuerückstellung in Höhe von 2.622.428 DM, allerdings im Rahmen der Bemessungsgrundlagen für das Einzelunternehmen des Klägers, berücksichtigt. Dabei erfolgte die Berechnung der Gewerbesteuerückstellung ausgehend von den insgesamt im Rahmen des Einzelunternehmens des Klägers angesetzten Einkünften. Den im Feststellungsbescheid vom 17.3.2000 als tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn des Klägers bei der I KG angesetzten Betrag von 14.418.471 DM erfasste die Prüferin als laufenden Gewinn im Einzelunternehmen des Klägers (s. Anlage 10 zum BP-Bericht vom 24.9.2001). In Höhe von -32.927 DM wurde – wie bisher - ein Verlust als laufender Gewinn unter den Beteiligungseinkünften des Klägers i.S.d. § 15 EStG angesetzt. Eine Gewerbesteuerückstellung aus der Feststellung des Gewinnanteils der I KG war nicht zu übernehmen, da zu diesem Zeitpunkt das für die Feststellung zuständige Finanzamt N-Nord eine solche noch nicht gebildet hatte. Dies erfolgte erst im Rahmen des nach der dortigen steuerlichen Außenprüfung erlassenen Feststellungsbescheides vom 6.5.2005. 14

Die Schlussbesprechung im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung der Einkommensteuern erfolgte am 3.4.2001. Im Wesentlichen wurde in dieser Besprechung keine Einigung erzielt. Der BP-Bericht datiert vom 24.9.2001. 15

Der Beklagte änderte darauf hin durch Bescheid vom 5.12.2001 die Einkommensteuerfestsetzung 1997 entsprechend dem BP-Bericht vom 24.9.2001. Die Kläger legten am 6.12.2001 Einspruch ein. 16

In der Folge wurde über die meisten Punkte eine Einigung erzielt. Die Parteien unterzeichneten am 10.12.2002 bzw. 12.12.2002 eine "Vereinbarung über die tatsächliche Erledigung des steuerlichen Verfahrens gegen Herrn FH" (Bl. 198 bis 203 der Einkommensteuerakte 1997). Dabei gab der Kläger in dieser Vereinbarung an, den BP-Bericht vom 24.9.2001 zu kennen. In Punkt 5 dieser Vereinbarung (Bl. 200 der Einkommensteuerakte 1997) heißt es: 17

"Streitig bleiben allein die Gewinne aus der Anteilsveräußerungen des Herrn FH an der I GmbH & Co KG sowie an der S GmbH & Co KG." 18

Der Beklagte erließ darauf hin am 9.1.2003 einen entsprechend geänderten Einkommensteuerbescheid für 1997. Nach Ansicht des Beklagten war in der Folgezeit nur noch streitig, ob der Gewinn aus den Anteilsveräußerungen dem ermäßigten Steuersatz aus § 34 Abs. 1 EStG zu unterwerfen war und ob der Beklagte das Recht habe, den von den Betriebsstättenfinanzämtern festgestellten Veräußerungsgewinn in laufenden Gewinn umzuwidmen. 19

Der Beklagte war auch weiterhin der Ansicht, dass er eine solche Umwidmung vornehmen dürfe und wies durch Entscheidung vom 20.1.2003 den Einspruch der Kläger als unbegründet zurück.	20
Hiergegen haben die Kläger am 28.1.2003 Klage eingelegt.	21
Der Beklagte hat aufgrund der geänderten Feststellung des Finanzamtes N-Nord vom 19.11.2003 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Einzelunternehmen) des Klägers im Einkommensteuerbescheid vom 23.1.2004 (Bl. 60 d. GA) von 14.418.471 DM auf 13.164.807 DM reduziert. Die Gewerbesteuerückstellung im Einzelunternehmen ist um 202.300 DM reduziert worden, so dass ein neuer Gewinn im Einzelunternehmen von 12.472.626 DM Berücksichtigung fand.	22
Eine Änderung aufgrund des geänderten Feststellungsbescheides des Finanzamtes N-Nord vom 9.6.2005 erfolgte ebenso wenig wie aufgrund des Urteils des FG N vom 14.4.2010.	23
Im Klageverfahren trägt die Klägerseite nun vor, dass die Art und Weise der Berücksichtigung der Gewerbesteuerückstellung aus der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der I KG fehlerhaft sei. Anders als vom Beklagten vorgenommen, seien die Werte aus der Feststellung des FA N-Nord bzw. des FG N in voller Höhe zu übernehmen. Deshalb sei, auch wenn bereits im Rahmen des Einzelunternehmens des Klägers eine Gewerbesteuerückstellung berechnet worden sei, die im Feststellungsverfahren weiterhin angesetzte Gewerbesteuerückstellung bei der I KG zusätzlich zu übernehmen.	24
Soweit der Beklagte Änderungen im Rahmen des Einzelunternehmens des Klägers vorgenommen habe, sei dies – gerade auch in Bezug auf die dort gebildete Gewerbesteuerückstellung - aufgrund der Ende 2022 abgeschlossenen tatsächlichen Verständigung nicht möglich gewesen. Hierdurch sei keine Doppelberücksichtigung zu befürchten, da spätestens bei Auflösung der Gewerbesteuerückstellung in der Bilanz der I KG eine weitere Anpassung vorzunehmen sei.	25
Die Klägerseite ist weiter der Ansicht, dass der Gewinn laut Einkommensteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung nicht mit dem vom Feststellungsfinanzamt mitgeteilten Gewinn übereinstimmt. Der übernommene Gewinn des Feststellungsfinanzamtes in Höhe von 11.026.880 DM nach Gewerbesteuer sei zu hoch. Die sich hieraus ergebende Gewerbesteuer betrage nämlich 2.122.674 DM ($11.026.880 \text{ DM} * 5\% * 385\%$) und nicht 2.105.000,00 DM.	26
Das Gebot der inhaltlichen Bestimmtheit von Steuerbescheiden gebiete es, den Regelungsinhalt aus dem Verwaltungsakt eindeutig und exakt zu entnehmen. Dies sei hier nicht möglich. Der Verstoß gegen dieses Gebot führe zur Rechtswidrigkeit der Einkommensteuerfestsetzung 1997 in Gestalt der Einspruchsentscheidung.	27
Der Gewinnanteil des Klägers an der I GmbH & Co. KG betrage nach dem Feststellungsbescheid des Finanzamtes N-Nord vom 9.6.2005 nicht 13.164.807 DM sondern 11.026.880 DM. Der andere Ansatz des Beklagten führe dazu, dass der streitige Einkommensteuerbescheid aus diesem Grunde rechtswidrig sei.	28
Richtigerweise habe deshalb eine Reduzierung des Gewinns aus Gewerbebetriebs des Klägers um 2.137.927 DM zu erfolgen. Der vom Beklagten übernommene Wert von 13.164.807 DM aus dem Bescheid vom 9.6.2005 sei auf den in diesem Bescheid festgestellten Wert von 11.026.880 DM zu reduzieren.	29

Die Kläger beantragen,	30
die Einkommensteuerfestsetzung 1997 in Gestalt des Einkommensteueränderungsbescheides vom 23.1.2004 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Klägers um 2.137.927 DM reduziert werden und die Einkommensteuer entsprechend geändert wird,	31
im Unterliegensfall, die Revision zuzulassen.	32
Der Beklagte beantragt,	33
die Klage abzuweisen	34
und im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.	35
Der Beklagte verweist zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung.	36
Die übernommenen Werte aus der Feststellung des Gewinnanteils des Klägers an der I KG seien zutreffend.	37
Der laufende Verlustanteil an der I KG in Höhe von 32.927 DM sei bei den Beteiligungserträgen berücksichtigt worden, allein der Veräußerungsgewinn sei im Rahmen des Einzelunternehmens angesetzt worden. In diesem Bereich sei auch die Gewerbesteuerückstellung gewinnmindernd angesetzt worden. Betragsmäßige Änderungen der Feststellung durch das FA N-Nord seien jeweils im Einzelunternehmen nachvollzogen worden. Insoweit verweist der Beklagte insbesondere auf die Erläuterungen der Berechnung im Schreiben vom 28.3.2011.	38
Der Berichterstatter hat den Sach- und Streitstand mit den Beteiligten am 23.5.2006 erörtert. Durch Beschluss vom 27.12.2006 hat der Senat das Verfahren gemäß § 74 FGO bis zur Entscheidung über den Rechtsstreit im Feststellungsverfahren der I ausgesetzt. Die Beschwerde der Kläger hiergegen ist durch Beschluss des BFH vom 25.5.2007 (X R 21/07) als unbegründet zurückgewiesen worden.	39
Durch Urteil vom 21.8.2007 hat der 13. Senat des FG Münster (13 K 3102/05 G, EFG 2008, 59) in der parallel anhängigen Gewerbesteuerproblematik entschieden. Er hat dem Kläger darin Recht gegeben, dass der Beklagte die Veräußerungsgewinne der I und S nicht in den Gewerbeertrag des Gewerbebetriebs des Klägers einbeziehen dürfe. Der für die Besteuerung von Personengesellschaften zuständige IV. Senat des BFH hat in seiner Entscheidung vom 8.10.2010 (IV B 46/10, BFH/NV 2011, 244) darauf hingewiesen, dass diese Entscheidung des 13. Senats hinsichtlich der Frage der Verlagerung der Gewerbesteuerpflicht auf die Ebene des Gesellschafters bereits durch sein Urteil vom 5.6.2008 (IV R 81/06, BFHE 222, 295) überholt sei. Der X. Senat des BFH hat das Urteil des 13. Senats des FG Münster durch Gerichtsbescheid vom 16.2.2011 (X R 39/07) aufgehoben.	40
Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Gerichtsakte und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge verwiesen.	41
<u>Entscheidungsgründe</u>	42
Die Klage ist unbegründet.	43
	44

Die Feststellung des auf den Kläger entfallenden Gewinns an der I ist zutreffend angepasst worden. Der Beklagte hat zu Recht die Gewerbesteuerrückstellung im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung der Kläger lediglich einmal berücksichtigt. Unerheblich ist, dass der Beklagte die Gewerbesteuerrückstellung im Rahmen des Einzelunternehmens des Klägers und nicht im Rahmen der Beteiligungseinkünfte ansetzte. Aus der zwischen den Beteiligten abgeschlossenen tatsächlichen Verständigung ergibt sich nichts anderes. Die Gewerbesteuerrückstellung ist der Höhe nach richtig ermittelt worden und führt trotz der Komplexität der Berechnung hier nicht zu einem Verstoß gegen den Bestimmtheitsgrundsatz aus § 119 Abs. 1 AO i.V.m. § 157 Abs. 1 Satz 2 AO. Eine Beiladung der I KG ist zu Recht nicht erfolgt.

Die Anpassung der Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr ist in Bezug auf die einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewinns der I KG so vorgenommen worden, dass die Kläger nicht in ihren Rechten verletzt worden sind. Der Beklagte hat zu Recht den Betrag von 13.131.880 DM aus der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte der I angesetzt und eine sich hieraus ergebende Gewerbesteuerrückstellung zutreffend ermittelt. Eine darüber hinausgehende Anpassungspflicht des Beklagten besteht nicht. 45

Ohne Berücksichtigung einer Gewerbesteuerrückstellung ergibt sich aufgrund des Urteils des FG N vom 14.4.2010 ein Gewinn in Höhe von 13.131.880 DM, der dem Kläger zuzurechnen ist. Zwar hat das FG N im Urteil vom 14.4.2010 einen Betrag von 11.026.880 DM dem Kläger zugerechnet, doch handelt es sich hierbei um den um die Gewerbesteuerrückstellung in Höhe von 2.105.000 DM reduzierten Gewinnanteil des Klägers aus der gesondert und einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wie er sich aus dem Betriebsprüfungsbericht des Finanzamtes N-Nord vom 26.4.2005, dort Tz. 3, Seiten 3 und 4, ergibt (Bl. 149 und Bl. 150 d.GA) ergibt. Die Betriebsprüfung des Finanzamtes N-Nord ermittelte nämlich den folgenden laufenden Gewinn der I: 46

Laufender Gewinn bisher: - 31.645 DM 47

+ Veräußerungsgewinn bisher: 13.164.807 DM 48

- GewSt-Rückstellung lt. BP: - 2.105.000 DM 49

neuer laufender Gewinn I 11.028.162 DM 50

Dieser Gewinn ist schon von der Betriebsprüfung in Höhe von 11.026.880 DM auf den Kläger und in Höhe von 1.282 DM auf die I Immobilien Verwaltungs- und Beteiligungsgesellschaft mbH verteilt worden. An dieser Verteilung hat sich ausweislich des Tenors des Urteils des FG Ns vom 14.4.2010 keine Veränderung ergeben. Allein der auf den Kläger entfallende Anteil ist in voller Höhe – also auch unter Beibehaltung der Gewerbesteuerrückstellung in Höhe von 2.105.000 DM - als Veräußerungsgewinn qualifiziert worden. Ohne Berücksichtigung dieser Gewerbesteuerrückstellung und unter Beachtung des auf die I Immobilien Verwaltungs- und Beteiligungsgesellschaft mbH entfallenden Anteils ergibt sich somit ein Gewinnanteil des Klägers in Höhe von 13.131.880 DM, da wie folgt zu rechnen ist: 51

Gewinn der I KG aufgrund des Urteils des FG N vom 14.4.2010: 11.028.162 DM 52

+ Gewerbesteuerrückstellung im Verfahren I + 2.105.000 DM 53

= Gewinn der I KG ohne Gewerbesteuerrückstellung 13.133.162 DM 54

- Gewinnanteil I GmbH lt. Urteil des FG N vom 14.4.2010 - 1.282 DM 55

- = Gewinnanteil des Klägers aus Beteiligung I 13.131.880 DM 56
- Dieser Betrag ist bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb vom Beklagten berücksichtigt worden, nämlich in Höhe von 13.164.807 DM im Rahmen des Einzelunternehmens, wie auch bereits im Einkommensteueränderungsbescheid vom 23.1.2004 erläutert, und in Höhe eines Verlustes von 32.927 DM bei den Beteiligungen im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (s. Einkommensteuerbescheid vom 5.4.2000 (Bl. 100 d. ESt-Akte 1997 und Anlage 10 zum BP-Bericht vom 24.9.2001). 57
- Unter Beachtung der ansonsten unstreitigen Zahlen hinsichtlich des Gewinns aus dem Einzelunternehmen ergibt sich ein Gewinn von 14.813.773 DM und folglich eine Gewerbesteuer-Rückstellung von 2.368.681 DM bzw. bei Anwendung der sog. 5/6-Methode von 2.353.874 DM, wie vom Beklagten zutreffend im Schreiben vom 28.3.2011 dargestellt. Teil der so errechneten Gewerbesteuerrückstellung ist die auf den Gewinnanteil des Klägers aus der I-Beteiligung entfallende Gewerbesteuerrückstellung. Somit müsste im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung der Kläger bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb unter der Position "als Einzelunternehmer" ein Betrag von 12.445.092 DM ausgewiesen sein. Der im Einkommensteuerbescheid vom 23.1.2004 ausgewiesene Wert von 12.472.626 DM ist um den – wie bereits dargestellt – Verlust von 32.927 DM, erfasst unter der Position "aus Beteiligungen" zu reduzieren, so dass der Beklagte insgesamt einen Betrag von 12.439.699 DM in diesem Zusammenhang berücksichtigt hat. Weitere Änderungen erfolgten seitens des Beklagten bekanntlich nicht. 58
- Somit hat der Beklagte bislang zu geringe Einkünfte aus Gewerbebetrieb beim Kläger berücksichtigt, und zwar in Höhe von 5.393 DM. Im vorliegenden Verfahren ist dies unbeachtlich, da dem Senat eine Verböserung nicht zusteht. Eine Rechtsverletzung der Kläger ist deshalb nicht erkennbar. 59
- Eine solche Rechtsverletzung ergibt sich auch nicht daraus, dass der Beklagte die im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der I KG weiterhin angesetzter Gewerbesteuerrückstellung unberücksichtigt lässt und von dem um diese Gewerbesteuerrückstellung erhöhten Gewinnanteil des Klägers ausgeht. Eine Anpassungsverpflichtung aus § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO (vgl. insoweit nur Loose in Tipke/Kruse, § 175 AO, Rz. 8 mwN.) besteht nicht. Unbeachtlich ist in diesem Zusammenhang auch, ob diese Gewerbesteuerrückstellung überhaupt beibehalten bleiben konnte, da das FG N im Urteil vom 14.4.2010 allein einen an sich gewerbesteuerfreien Veräußerungsgewinn von Mitunternehmeranteilen festgestellt hat. 60
- Die Anpassungspflicht scheidet im vorliegenden Fall schon deshalb, weil es an den für die Bindungswirkung notwendigen effektiven Folgen fehlt. Nicht erforderlich ist eine Anpassung des Folgebescheides, hier des Einkommensteuerbescheides für 1997, an den Grundlagenbescheid, also die einheitlich und gesonderten Feststellung in Gestalt des Tenors des Urteils des FG N vom 14.4.2010, dann, wenn es an der Folgewirkung fehlt. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist ein Folgebescheid entsprechend der vom Grundlagenbescheid ausgehenden Bindungswirkung gemäß § 182 Abs. 1 Satz 1 AO anzupassen, wobei es aufgrund des Wortes "soweit" in dieser Vorschrift darauf ankommt, dass sich die Besteuerungsgrundlagen des Steuerbescheides (Folgebescheides) noch nicht mit den Feststellungen des entsprechenden Grundlagenbescheides decken (vgl. BFH-Beschluss vom 21.5.2004 III B 80/03; Urteil vom 13.12.2000 X R 42/96, BStBl II 2001, 471, jeweils mwN.). Eine solche fehlende Deckung liegt hier aber, wie gezeigt nicht vor. Die Besteuerungsgrundlagen, also die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Klägers im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung, entsprechen den Feststellungen aus dem 61

Grundlagenbescheid inhaltlich. Nicht entscheidend für die Anpassung ist, ob die Zahlen aus dem Feststellungsbescheid eins zu eins in den Folgebescheid – ggf. noch unter die Rubrik "Beteiligungen" – übernommen worden sind. Entscheidend bleibt die zutreffende Berücksichtigung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Folgebescheid und damit die sich hieraus ergebende Einkommensteuer.

Eine solche weitergehende Anpassung der Einkommensteuerfestsetzung an die Feststellungen des Finanzgerichts N im Urteil vom 14.4.2010 scheidet auch daran, dass ansonsten die Gewerbesteuerückstellung doppelt Berücksichtigung finden würde. Daran ändert auch eine bilanzielle Sicht, wie von Klägerseite vorgetragen, nichts. Anders als von Klägerseite angenommen, ist die Gewerbesteuerückstellung auch bilanziell nur einmal zu berücksichtigen. Die Beteiligung an einer Personengesellschaft ist nämlich lediglich eine Art "Merkposten" (vgl. nur Wacker in Schmidt, EStG, § 15, Rz. 690 mwN.). Sie ist einer eigenständigen Bewertung nicht zugänglich. In Folge dessen ist für den Fall, dass bereits im Rahmen der Bilanz der Personengesellschaft eine Gewerbesteuerückstellung gebildet worden ist, davon auszugehen, dass der Gewerbetreibende, der eine solche Beteiligung hält, auch an dieser Gewerbesteuerückstellung beteiligt ist. Eine weitere Rückstellungsbildung erübrigt sich somit.

62

Die Rückstellungsbildung ist hier auch nicht deshalb geboten, weil zwei Gewerbesteuerbescheide existieren, nämlich einer in Bezug auf den gewerblichen Grundstückshandel des Klägers und ein weiterer – wohl auch immer noch – gegenüber der I KG. Dem Steuerpflichtigen, insbesondere wenn er wie hier steuerlich beraten ist, muss klar sein, dass für einen Lebenssachverhalt nur einmal Gewerbesteuer zu zahlen ist. Der erkennbar vorliegende Widerstreit ist gemäß § 174 AO dadurch aufzulösen, dass ein Gewerbesteuerbescheid aufzuheben ist und zwar, sollte die Rechtsansicht des BFH, wie im hier vorliegenden Gerichtsbescheid vom 16.2.2011 (X R 39/07) dargelegt Bestand haben, durch Aufhebung des Gewerbesteuerermessbescheides der I KG für 1997 und in Folge dann auch des Feststellungsbescheides der I KG für 1997.

63

Aufgrund der am 10.12.2002 bzw. 12.12.2002 geschlossenen tatsächlichen Verständigung zwischen den Beteiligten ergibt sich ebenfalls keine Anpassungspflicht des Beklagten. Ausdrücklich ist in Punkt 5, wie im Sachverhalt dargestellt, die Frage der Behandlung des Veräußerungsgewinns aus dem Beteiligungsverkauf der I ausgeklammert worden. Der Wortlaut ist insoweit auch eindeutig. Der Beklagte ist durch diese tatsächliche Verständigung auch nicht daran gehindert worden, Änderungen im Bereich des Einzelunternehmens des Klägers vorzunehmen.

64

Unproblematisch, mittlerweile auch aus Sicht der Kläger, ist die hier vorgenommene Umqualifizierung des Veräußerungsgewinns, wie ihn das FG N im Urteil vom 14.4.2010 festgestellt hat, in laufenden Gewinn des Klägers im Rahmen seines gewerblichen Grundstückshandels. Dies ergibt sich auch klar erkennbar aufgrund der vorliegenden Rechtsprechung des BFH, die teilweise sogar den vorliegenden Streitfall betrifft. Eine solche Umqualifizierung auf Gesellschafterebene wird vom IV. Senat in der Entscheidung vom 5.6.2008 (IV R 81/06, BStBl II 2010, 974, Tz. 30) für richtig erachtet. Dem X. Senat reicht es deshalb beim vorliegenden Sachverhalt auch aus, dass zwei Anteile an Grundstücksgesellschaften binnen kurzer Zeit veräußert werden. Er kommt letztlich in dem zur Akte gereichten Gerichtsbescheid, wenn auch im Hinblick auf die gewerbesteuerliche Problematik, zu dem Ergebnis, dass eine Umqualifizierung auf Gesellschafterebene möglich ist. Dass dies im konkreten Fall auch vom IV. Senat angenommen wird, macht die Entscheidung vom 8.10.2010 (IV B 46/10, BFH/NV 2011, 244, dort Tz. 18) deutlich.

65

Der Bestimmtheitsgrundsatz aus §§ 119 Abs. 1, 157 Abs. 1 Satz 2 AO ist nicht verletzt. § 157 Abs. 1 Satz 2 AO, der den allgemeinen Bestimmtheitsgrundsatz des § 119 Abs. 1 AO für Steuerbescheide konkretisiert, verlangt, dass ein Steuerbescheid die festgesetzte Steuer nach Art und Betrag bezeichnen und angeben muss, wer die Steuer schuldet. Dies ist hier hinsichtlich der vorliegenden Einkommensteuerbescheide für 1997, die allein im Streit stehen, gegeben und gilt insbesondere auch für den letzten Einkommensteuerbescheid für 1997 vom 23.1.2004. 66

Eine Beiladung der I KG war im vorliegenden Verfahren nicht auszusprechen, da allein die Anpassung des Folgebescheides an den Grundlagenbescheid streitig ist. Es fehlt insoweit schon am Vorliegen einer notwendigen Beiladung gemäß § 60 Abs. 3 FGO, da die I KG in diesem Verfahren nicht klagebefugt ist und insbesondere § 48 FGO nicht zum Tragen kommt. Die Anpassung ist gegenüber den Klägern ohne Berücksichtigung der Mitunternehmerschaft, anders als im Fall eines Streites im Feststellungsverfahren, möglich. Eine Beiladung gemäß § 174 Abs. 4, Abs. 5 AO, soweit überhaupt möglich und sinnvoll, scheitert bereits daran, dass ein solcher Antrag weder des Beklagten noch der I KG vorliegt (vgl. weiterführend: FG Münster, Urteil v. 21.12.2003, 1 K 3108/02, EFG 2006, 812 mwN.). 67

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 FGO. 68

Gründe, die Revision nach § 115 Abs. 2 FGO zuzulassen, liegen nicht vor. 69