

Datum: 20.02.2019
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 1632/17 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2019:0220.7K1632.17F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand 1

Die Beteiligten streiten darüber, ob die in einem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen dargestellte Kapitalkontenentwicklung einen eigenständig anfechtbaren Verwaltungsakt darstellt. 2

Der Kläger war bis 2012 Kommanditist der Q. GmbH & Co. KG. 3

Für das Streitjahr 2009 erließ der Beklagte am 30.11.2011 einen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Feststellungsbescheid, mit dem er dem Kläger einen Verlustanteil in Höhe von 3.749,17 € zurechnete und einen verrechenbaren Verlust im Sinne von § 15a des Einkommensteuergesetzes (EStG) zum 31.12.2009 in Höhe von 26.411,12 € feststellte. Diese Werte entsprechen der von der Gesellschaft eingereichten Erklärung. Im Bescheid ist folgende Entwicklung des Kapitalkontos des Klägers im Sinne des § 15a EStG aufgeführt: 4

	Gesamthands- bilanz	Ergänzungs- bilanz	Gesamt- kapital	
Kapital 1.1.2009	-27.183,10 €	16.314,00 €	-10.869,10 €	5

Entnahmen	-1.555,13 €		
Zugang ErgBil		1.555,13 €	
Verlust	-142,17 €	-3.607,00 €	
nabz BA	-12,10 €		
Kapital 31.12.2009	-28.892,50 €	14.262,13 €	-14.630,37 €
vorläufige Kapitalveränderung			-3.761,27 €
nabz BA			12,10 €
Kapitalveränderung iSd § 15a EStG			-3.749,17 €

Aufgrund einer bei der KG durchgeführten Betriebsprüfung erließ der Beklagte am 4.11.2014 einen geänderten Feststellungsbescheid, der gegenüber dem Kläger gesondert bekannt gegeben wurde. Die Feststellungen seines Verlustanteils und seines verrechenbaren Verlustes im Sinne des § 15a EStG zum 31.12.2009 blieben unverändert. Die Kapitalkontenentwicklung stellt sich in diesem Bescheid folgendermaßen dar:

6

	Gesamthands- bilanz	Ergänzungs- bilanz	Gesamt- kapital
Kapital 1.1.2009	-82.650,66 €	17.869,13 €	-64.781,53 €
Verlust	-142,17 €	-3.607,00 €	
nabz BA	-12,10 €		
Kapital 31.12.2009	-82.804,93 €	14.262,13 €	-68.542,80 €
vorläufige Kapitalveränderung			-3.761,27 €
nabz BA			12,10 €
Kapitalveränderung iSd § 15a EStG			-3.749,17 €

7

Mit seinem hiergegen eingelegten Einspruch griff der Kläger die Kapitalkontenberechnung an, da der Stand zum 1.1.2009 nicht mit dem im Feststellungsbescheid für 2008 ausgewiesenen Stand auf den 31.12.2008 übereinstimme. Das Kapitalkonto habe Auswirkungen auf die Höhe des für 2012 zu erfassenden Veräußerungsgewinns. Die Darstellung der Kapitalkontenentwicklung stelle einen Verwaltungsakt mit Grundlagenwirkung für den Feststellungsbescheid 2012 dar. Die Höhe des Kapitalkontos sei nicht nachvollziehbar.

8

Einen ebenfalls gegen den Feststellungsbescheid für 2012 eingelegten Einspruch stellte der Beklagte bis zur Beendigung des Verfahrens gegen den Feststellungsbescheid für 2009 ruhend. 9

Der Beklagte wies den Einspruch als unbegründet zurück. Die Kapitalkontenentwicklung sei kein eigenständiger Verwaltungsakt, sondern nur eine unselbständige Hilfsgröße für die Berechnung der Feststellung nach § 15a EStG. Es fehle insoweit an einer gesetzlichen Grundlage für die gesonderte Feststellung. Dementsprechend entfalte die Berechnung auch keine Bindungswirkung für das Jahr 2012, so dass die Berechnung des Veräußerungsgewinns im Verfahren gegen den Feststellungsbescheid für 2012 voll überprüfbar sei. 10

Zur Begründung seiner hiergegen erhobenen Klage trägt der Kläger ergänzend vor, dass mit der Kapitalkontenentwicklung eine rechtliche Regelung getroffen worden sei, aus der sich ein eindeutiger Rechtsbindungswille des Finanzamts erkennen lasse. Die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen umfasse nicht nur die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern auch die Kapitalkontenentwicklung. Ferner wendet er sich weiterhin gegen die Höhe des Kapitalkontos. 11

Der Kläger beantragt, 12

den Bescheid für 2009 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG vom 4.11.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4.5.2017 aufzuheben. 13

Der Beklagte beantragt, 14

die Klage abzuweisen. 15

Er verweist im Wesentlichen auf die Einspruchsentscheidung und ist der Auffassung, dass die KG zum Verfahren beizuladen sei. 16

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Steuerakten des Beklagten sowie auf die Schriftsätze der Beteiligten Bezug genommen. 17

Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet. 18

Entscheidungsgründe 19

Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung, FGO). 20

Die Klage ist unzulässig. 21

Soweit der Kläger die Kapitalkontenentwicklung angreift, ist der Kläger nicht klagebefugt. Nach § 40 Abs. 2 FGO ist eine Anfechtungsklage nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein. Eine Rechtsverletzung in diesem Sinne ist bei einem Steuerverwaltungsakt danach zu beurteilen, ob der Verwaltungsakt den Kläger durch seinen Ausspruch in seinen Rechten verletzt. Allein aus dessen Begründung bzw. den unselbständigen Besteuerungsgrundlagen kann sich eine Rechtswidrigkeit nicht ableiten (BFH-Urteil vom 7.11.2000 III R 23/98, BStBl. II 2001, 338). 22

Die vom Kläger angegriffene Kapitalkontenentwicklung stellt eine solche nicht selbständig anfechtbare Besteuerungsgrundlage dar. Gemäß § 157 Abs. 2 AO ist die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen mit Rechtsbehelfen nicht selbständig anfechtbar, soweit die Besteuerungsgrundlagen nicht gesondert festgestellt werden. Gemäß § 179 Abs. 1 AO werden Besteuerungsgrundlagen abweichend von § 157 Abs. 2 AO gesondert festgestellt, soweit dies in der AO oder in einem anderen Steuergesetz bestimmt ist.

Die Entwicklung der Kapitalkonten ist nicht gesondert festzustellen, weil es hierfür an einer Rechtsgrundlage fehlt. Gesondert festzustellen sind insbesondere Einkünfte, die mehreren Personen zuzurechnen sind (§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) AO. Der Begriff der Einkünfte ist in § 2 EStG definiert. Hierzu zählt die Entwicklung eines Kapitalkontos nicht. 24

Die Kapitalkontenentwicklung fällt auch nicht unter die nach § 15a Abs. 4 EStG zu treffenden Feststellungen. Nach dieser Vorschrift sind nicht ausgleichs- oder abzugsfähige Verluste eines Kommanditisten jährlich gesondert festzustellen. Die Entwicklung des Kapitalkontos ist für die Berechnung dieser Feststellungen zwar von Bedeutung, stellt jedoch keine eigenständige Feststellung dar. Ebenso spielt das Kapitalkonto eine Rolle bei der Berechnung des vorliegend erst im Jahr 2012 zu erfassenden Veräußerungsgewinns. Mangels gesetzlicher Grundlage ist die Berechnung im Feststellungsbescheid für 2009 jedoch kein Grundlagenbescheid für die Feststellung des Veräußerungsgewinns des Jahres 2012. Vielmehr ist im Verfahren gegen den Feststellungsbescheid für 2012 die Entwicklung des Kapitalkontos in vollem Umfang zu überprüfen. 25

Selbständig anfechtbar sind daher allein die tatsächlich im angefochtenen Bescheid getroffenen Feststellungen. Hierbei handelt es sich um die Höhe der dem Kläger aus seiner Beteiligung zuzurechnenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie um die Höhe des verrechenbaren Verlustes im Sinne von § 15a EStG. Diese Feststellungen, die sich im Vergleich zum ursprünglichen Feststellungsbescheid nicht geändert haben, greift der Kläger mit der Klage jedoch nicht an. 26

Die Q. GmbH & Co. KG war nicht gemäß § 60 Abs. 3 FGO notwendig zum Verfahren beizuladen, obwohl es sich um die (vermeintliche) gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen handelt, gegen die die Gesellschaft im eigenen Namen vorgehen kann (§ 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO). Eine Beiladung kann nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung unterbleiben, wenn die Klage offensichtlich unzulässig ist (z.B. BFH-Beschluss vom 7.5.2014 II B 117/13, BFH/NV 2014, 1232 m. w. N.). Da der Kläger vorliegend mit der Anfechtungsklage gegen eine nicht selbständig anfechtbare Besteuerungsgrundlage vorgeht, ist die Klage offensichtlich unzulässig. 27

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 28