

1. Einheitsgrundsatz

Bei der Steuerfestsetzung werden gem. § 157 Abs. 2 AO typischerweise sämtliche Besteuerungsgrundlagen berücksichtigt. Dies vereinfacht das Verfahren sowohl für den Stpfl. als auch für das FA: Der Stpfl. gibt die eine (ESt-)Erklärung ab, bei „seinem“ FA „um die Ecke“ (Wohnsitz-FA). Darin führt er dem Vordruck entsprechend sämtliche Umstände auf, die steuerrelevant sind. Es macht für ihn keinen Unterschied, um welche Einkunftsart es sich handelt usw. Spiegelbildlich ist nur 1 FA tätig, das sich mit den gesamten Besteuerungsgrundlagen auseinandersetzt, daher jederzeit über sämtliche Umstände informiert ist. In der Folge gibt es auch nur einen VA (ESt-Bescheid), gegen den der Stpfl. ggf. Einwendungen erheben muss (Rechtsbehelf, Änderung usw.), und mit denen sich das allein zuständige FA auseinandersetzen kann. Dabei steht die Steuerfestsetzung als solche im Vordergrund und kann ggf. durch Rechtsbehelf angefochten werden. Die einzelnen Besteuerungsgrundlagen sind nur unselbständiger (Begründungs-)Teil des Steuerbescheids, sind also isoliert nicht anfechtbar.

2. Anwendungsbereich

In Ausnahmefällen werden bestimmte Besteuerungsgrundlagen nach § 179 Abs. 1 AO verselbständigt und in ein eigenes Feststellungsverfahren ausgelagert: Es wird nicht Steuer festgesetzt, sondern – vorbereitend – eine Besteuerungsgrundlage festgestellt. Damit verbunden ist eine gewisse Unübersichtlichkeit für „normale“ Stpfl.: Sie sind nun mehreren selbständigen Verfahren ausgesetzt, die sie bewältigen müssen: Dies reicht von der Pflicht zur Abgabe von Erklärungen bis hin zu Korrekturrecht, Verjährung und Rechtsbehelf. Damit verknüpft ist die Erwartung, dass die gesonderte Feststellung spiegelbildlich entsprechende Vorteile birgt:

Gesonderte Feststellungen ergehen im Rahmen der AO,

- wenn verschiedene andere Besteuerungsverfahren auf den Feststellungsbescheid zurückgreifen und darauf aufbauen,
- damit Verhältnisse vor Ort besser vom ortsansässigen FA beurteilt werden,
- wenn mehrere Personen gleichermaßen betroffen sind und daher einheitlich behandelt werden sollen.

Ein Feststellungsverfahren ergibt sich hauptsächlich aus der AO, aber auch aus den Einzelsteuergesetzen (z.B. § 10d EStG). Der Feststellungsbescheid nach §§ 179 ff. AO ist der wichtigste Grundlagenbescheid i.S.v. § 171 Abs. 10 AO, auf dem sodann andere Folgebescheide aufbauen (insbesondere ESt-Bescheid von Gesellschaftern einer Personengesellschaft im Fall einer gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung).

2.1 §§ 179, 180 Abs. 1 AO

§ 179 Abs. 1 AO sieht eine gesonderte Feststellung vor nicht immer, wenn dies nützlich oder vorstellbar wäre, sondern nur in den gesetzlich vorgegebenen Fällen.

Nach § 179 Abs. 2 AO wird diese gesonderte Feststellung mit einem einheitlichen Ergebnis getroffen, wenn sie mehrere Stpfl. betrifft. Damit wird vermieden, dass sich mehrere FÄ mit demselben Sachverhalt befassen müssen und dabei zu unterschiedlichen Ergebnissen kommen könnten. Die einheitliche Feststellung vermeidet also divergierende Entscheidungen.

(1) Einheitswertfeststellung, § 180 Abs. 1 Nr. 1 AO

Zuständig ist gem. § 18 Abs. 1 Nr. 1 AO das ortsnahe LageFA.

Gelegentlich bauen Bescheide auf denselben Werten auf, die daher gesondert festgestellt werden, damit bei Bedarf **in verschiedenen Verfahren darauf zurückgegriffen** werden kann. Die Werte betreffen

- Grundstücke
- Gewerbliche Betriebe
- Land- und Forstwirtschaft
- in Bezug auf Höhe des Werts, Art der wirtschaftlichen Einheit und Zurechnung bei mehreren Beteiligten (Sammel-VA)

Dies sind bindend für

- Erbschaft- und Schenkungsteuerbescheide oder
- Grdst-Messbescheide.

Beispiel

Das LageFA gibt dem Betroffenen den Einheitswert nach §§ 122 ff. AO bekannt. Zugleich informiert das FA die Gemeinde. Auf dieser Basis wird der Grundsteuermessbescheid nach § 22 AO erstellt, auf dessen Grundlage dann die Gemeinde die Grundsteuer festsetzt.

(2) gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 179 Abs. 1, Abs. 2, 180 Abs. 1 Nr. 2a AO

In Praxis und Klausur geht es zumeist um Personengesellschaften/Gemeinschaften.

Beispiel

A, G und T sind Gesellschafter der T-A-G OHG. Jeder der Gesellschafter übermittelt seinem WohnsitzFA (§ 19 AO) seine ESt-Erklärung. Würde nun dabei jeder Gesellschafter seine Einkünfte aus § 15 EStG im Zusammenhang mit seiner Beteiligung an der OHG erklären, müssten sich ggf. 3 verschiedene FÄ hiermit beschäftigen und fänden gar noch unterschiedliche Ergebnisse.

Stattdessen gibt einer der Gesellschafter gem. § 181 Abs. 2 Sätze 1-3 AO eine Feststellungserklärung ab, die dann für alle gilt und das FA zu einem einzigen Feststellungsverfahren veranlasst, das durch einen einheitlichen Feststellungsbescheid abgeschlossen wird. In ihm sind sämtliche relevanten Besteuerungsgrundlagen erfasst:

- Gewinn/Verlust der Gesellschaft,
- Gewinn-/Verlustanteil jedes Gesellschafters,
- Etwaige Sonderbetriebseinnahmen, -ausgaben usw.

Zuständig ist das FA nach § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO, also das BetriebsFA. Es kennt die örtlichen Verhältnisse in Bezug auf die OHG und kann vor Ort nachschauen, prüfen usw.

Der vorgenannte Feststellungsbescheid enthält verschiedene Feststellungen im Sinne einer Entscheidung des FA, die jeweils selbständig nach §§ 347 ff. AO angegriffen werden können.

Beispiel

Richtet sich ein Einspruch nur gegen die Gewinnverteilung, kann nach Ablauf der Einspruchsfrist nicht mehr auch die Höhe des Gewinns angegriffen werden, da für diese andere Feststellung bereits formelle Bestandskraft eintrat.

Ausnahmen ergeben sich aus § 180 Abs. 3, Abs. 4 AO

Beispiel

Die zusammen zur ESt veranlagten Ehegatten G und T vermieten gemeinsam eine Wohnung.

Entgegen §§ 179, 180 Abs. 1 Nr. 2a AO unterbleibt gem. § 180 Abs. 3 Nr. 2 AO ein Feststellungsverfahren. Die Ehegatten erklären daher ihre Vermietungseinkünfte im Rahmen ihrer „normalen“ ESt-Erklärung zum ESt-FA. Den Ehegatten wird in der Folge bei ihren jeweiligen Einkünften einfach jeweils der hälftige Überschuss/Verlust zugerechnet.

Aktuelle Rspr.: BFH 06.02.2020, IV R 6/17

Betreiben zusammen veranlagte Ehegatten in GbR eine Photovoltaikanlage auf ihrem eigengenutzten Wohnhaus, so hat eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen regelmäßig zu unterbleiben, wenn kein Streit über Höhe und Aufteilung der daraus resultierenden Einkünfte besteht.

(3) gesonderte Feststellung nach § 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Nr. 2b AO

Auch hier muss der Stpfl. sowohl eine Steuererklärung an sein WohnsitzFA abgeben, als auch eine Feststellungserklärung, für die ein anderes FA zuständig ist. Dieses

Beispiel

In O1 wohnt Steuerberaterin S mit ihrer Familie in Stuttgart, betreibt aber ihre Anwalts-

Kanzlei in Frankfurt.

S übermittelt eine Feststellungserklärung an das nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 AO zuständige FA Frankfurt. Die die Kanzlei betreffenden Besteuerungsgrundlagen (Gewinn) werden gesondert festgestellt. Dies kann unter VdN oder vorläufig geschehen, § 181 Abs. 1 Satz 1 AO.

Anmerkung: Da die Verhältnisse zum Schluss des Veranlagungszeitraums (z.B. ESt 01) maßgeblich sind, gilt dasselbe grundsätzlich auch dann, wenn S im Zeitpunkt der Veranlagung (regelmäßig im Folgejahr 02) ihre Kanzlei zwischenzeitlich von Frankfurt nach Stuttgart oder umgekehrt den Wohnsitz nach Frankfurt verlegte, vgl. AEAO zu § 180 Nr. 2.1. Für beide Fälle kann freilich auch ein Fall von geringer Bedeutung angenommen werden, insbesondere bei einer Wohnsitzverlegung an den Tätigkeitsort, vgl. AEAO § 180 Nr. 4.

Den Feststellungsbescheid des FA Frankfurt setzt das FA Stuttgart im ESt-Bescheid – ohne weitere Überlegung – zwingend um.

(4) gesonderte Feststellung nach VO gem. § 180 Abs. 2 AO (Beck 800 e)

Hiernach sind gesonderte Feststellungen auch für (andere) Zwecke der ESt, KSt, USt, Eigenheim- und Investitionszulage zulässig.

Anwendungsbereich: Labor- und Bürogemeinschaften u.ä., Bauherren- und Erwerbermodell.

3. Feststellungsverfahren

- **Feststellungserklärung:** Um die gesondert festzustellende Besteuerungsgrundlage zu ermitteln, ist das FA - wie auch sonst - darauf angewiesen, dass der betroffene Bürger als Wissensträger mitwirkt, daher eine Feststellungserklärung abgibt, vgl. § 181 Abs. 2 AO. Die Abgabe durch einen Feststellungsbeteiligten befreit die anderen von ihrer Erklärungspflicht, § 181 Abs. 2 Satz 3 AO (einer für alle)

Für den Bürger bedeutet dies, er muss mehrere Erklärungen iSv. § 149 AO abgeben: im Regelfall seine ESt-Erklärung und zusätzlich noch eine Feststellungserklärung.

- **Zuständig** ist das nach § 18 AO zu bestimmende FA.

Der Stpfl. hat es angesichts dessen mit mehreren FÄ zu tun: mit seinem WohnsitzFA für die ESt und mit dem FeststellungsFA (bei einer OHG z.B. das BetriebsFA nach § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO).

- Das FA erlässt einen *Feststellungsbescheid*. Dieser Feststellungsbescheid ist eine **VA** i.S.v. § 118 AO. Seine **Bekanntgabe** richtet sich ggf. nach den Sonderregelungen des § 183 AO - Im Fall der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach dem Prinzip „einer für alle“ (§ 183 Abs. 1 Satz 5 AO).

- Der Feststellungsbescheid wird im „glücklichen“ Fall an den von den Beteiligten einvernehmlich vorgeschlagenen Empfangsbevollmächtigten gesandt (an die von diesem vorgegebene Adresse – das kann die Privat- oder eine Firmenadresse [OHG/KG-] Adresse sein, § 183 Abs. 1 Satz 1 AO; es ist häufig einer der Gesellschafter (i.d.R. Geschäftsführer/Vertreter) oder ein Dritter (Steuerberatung)).

- Wenn § 183 Abs. 1 Satz 1 AO nicht gelingt, wendet sich das FA an den/einen der Vertreter der Beteiligten (§ 183 Abs. 1 Satz 2 AO). Wer das ist, ergibt sich aus dem Gesellschaftsvertrag (vgl. Handelsregisterauszug) oder aus den gesetzlichen Vorschriften (v.a. HGB); zur GbR vgl. AEAO 2.5.2 Abs. 2 Satz 2

- Hilfsweise schlägt das FA nach § 183 Abs. 1 Satz 3 und 4 AO einen Empfangsbevollmächtigten vor und die Beteiligten können ggf. fristgerecht eine alternative Person benennen.

- In Störungsfällen i.S.v. § 183 Abs. 2 AO kommt es regelmäßig zu mehreren Ausfertigungen des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung -

im Sonderfall des § 183 Abs. 3 AO aber doch nicht, wenn der ausgeschiedene Gesellschafter die früher einmal von ihm erteilte Empfangsvollmacht nicht widerruft.

Der Feststellungsbescheid wird gem. § 124 Abs. 1 AO *wirksam*, auch im Fall seiner Rechtswidrigkeit und erlaubt umgekehrt ohne weiteres einen *Einspruch* gem. §§ 347 ff. AO.

Der Stpfl. hat sich daher mit mehreren VA zu beschäftigen, die er ggf. überprüfen muss.

Parallel zur Bekanntgabe an den/die betroffenen Stpfl. übermittelt das FeststellungsFA die Feststellung/en auch an das FolgeFA/die FolgeFÄ. Dort wird er zwingend umgesetzt, da der Feststellungsbescheid gem. § 182 Abs. 1 Satz 1 AO unbedingte **Bindungswirkung** erzeugt: Dies geschieht entweder sogleich, indem die Feststellungen bereits bei Erlass des ursprünglichen ESt-Bescheids dort einbezogen werden oder aber – wenn der ESt-Bescheid noch vor dem Feststellungsbescheid erlassen wurde – durch Anpassung des ESt-Bescheids an den Feststellungsbescheid im Wege des Korrekturrechts, hierbei nach der Sonderregelung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO (G III).

Auf den Feststellungsbescheid sind nach der **Gleichstellungsklausel** in § 181 Abs. 1 Satz 1 AO die *Vorschriften anzuwenden* sind, die auch für das Besteuerungsverfahren gelten. Schließlich gehört das Feststellungsverfahren zur Besteuerung, ist sozusagen eine erste Stufe im mehrstufigen Veranlagungsverfahren. Die Gleichstellung hat Auswirkung beim Erlass des Feststellungsbescheids entsprechend §§ 155 ff. AO, auf die Möglichkeit, den Feststellungsbescheid unter **Vorbehalt der Nachprüfung** gem. § 164 AO und/oder **vorläufig** gem. § 165 AO zu erlassen, aber auch, ihn später entsprechend §§ 172 ff. AO – wie eine Steuerfestsetzung - *zu ändern* (G III). Einer Besonderheit entsprechend erlaubt § 179 Abs. 3 AO zudem einen Ergänzungsbescheid zu erlassen.

Zudem gelten die regulären Verjährungsvorschriften (§§ 169 ff. AO) samt speziellen **verjährungsrechtlichen** Anpassungsregeln (§§ 181 Abs. 5, 171 Abs. 10 AO).

Soweit der/die Beteiligte/n mit dem Feststellungsbescheid nicht einverstanden sind, können/müssen sie ihn nach § 351 Abs. 2 AO mit **Einspruch** anfechten.

Der Betroffene erhält mehrere Bescheide, hinsichtlich derer er sich überlegen muss, ob er sie bestandskräftig werden lassen oder – per Einspruch – anfechten will, dort verbunden mit besonderen Fragen zur Zulässigkeit eines Rechtsbehelfs (§ 352 AO). Der Betroffene muss dabei bedenken, ob sich seine Einwendungen gegen den Inhalt des Feststellungsbescheids richten (Gewinn usw.) oder gegen Besteuerungsgrundlagen, die vom ESt-FA unmittelbar im ESt-Bescheid berücksichtigt sind.

Da eine gesonderte und einheitliche Feststellung aus *mehreren selbständigen* Einzelregelungen besteht, wird jede eigene Feststellung bestandskräftig, wenn sie nicht zulässig angefochten wird, BFH 13.11.2019 - VIII S 37/18.

Beispiel

Richtet sich ein Einspruch nur gegen die Gewinnverteilung, kann nach Ablauf der Einspruchsfrist nicht mehr auch die Höhe des Gewinns angegriffen werden, da für diese andere Feststellung bereits formelle Bestandskraft eintrat.

- Eine Besonderheit besteht bei der **Einspruchsbefugnis**. Hier kommt es zu einer ähnlichen *Bündelungswirkung* wie bei der Abgabe der Feststellungserklärung nach § 181 Abs. 2 Satz 3 AO (einer für alle) und bei der Bekanntgabe (an einen statt an alle einzeln): Nur einer der Betroffenen darf gem. § 352 Abs. 1 AO *umfassend* Einspruch einlegen, also Einwendungen vortragen, die alle betreffen (Gesamtgewinn), ihn selbst betreffen (eigener Gewinnanteil u.ä.) oder die anderen Beteiligten betreffen (Gewinnanteil anderer Gesellschafter), während die anderen nur Einspruch einlegen dürfen, soweit sie gem. § 352 Abs. 1 Nr. 3 und 4 AO selbst betroffen sind.

4. Zusammenfassender Überblick

Der Feststellungsbescheid wirkt auf 2 Ebenen:

- Er regelt die Verhältnisse des/der Feststellungsbeteiligten. Demgemäß wird er an jene(n) nach §§ 122 ff. AO *bekanntgegeben*. Hierbei wirkt § 183 Abs. 1 AO vereinfachend: Das FA erlässt den Feststellungsbescheid regelmäßig nur an einen von mehreren Feststellungsbeteiligten, auf die es nach § 183 Abs. 1 Satz 5 AO allerdings hinweisen muss, damit der Bescheid gegenüber allen Adressaten wirksam werden kann.
- Da der Feststellungsbescheid auch für das FolgeFA verbindlich wirkt, muss er auch dorthin *übermittelt* werden (nur verwaltungsintern, keine Bekanntgabe im Sinn von § 122 AO). Ggf. muss eine bereits bestehende Steuerfestsetzung

nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO angepasst werden. Dafür wird ggf. die Festsetzungsverjährungsfrist gehemmt (§ 171 Abs. 10 Satz 1 AO, HS), sodass das FA 2 Jahre Zeit für die Umsetzung des Feststellungs-/= Grundlagenbescheids hat, beginnend mit der Bekanntgabe an den/die Feststellungsbeteiligten; auf den Eingang des Feststellungsbescheids beim FolgeFA kommt es hierbei also nicht an.

Ein Feststellungsbescheid ist

- die häufigste Form eines **Grundlagenbescheids** i.S.v. § 171 Abs. 10 AO,
- ergeht auf Grundlage einer **Feststellungserklärung** gem. § 181 Abs. 2 AO,
- ist ein eigener **VA** nach §§ 118 ff. AO,
- kann daher selbständig nach §§ 347 ff. AO **angegriffen** werden,
- ist ein sog. gleichgestellter Bescheid, § 181 Abs. 1 Satz 1 AO, kann daher unter **VdN** und/oder **vorläufig** ergehen, nach §§ 129, 172 ff. AO **geändert** werden, **verjährt** nach §§ 169 ff. AO (§ 181 Abs. 1 Sätze 2 und 3 AO),
- hat nach § 182 Abs. 1 Satz 1 AO **Bindungswirkung** für die Steuerfestsetzung, wird also entweder bereits im erstmaligen Steuerbescheid umgesetzt oder führt zu einer Änderung des bereits ergangenen Bescheids nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO mit eigener Ablaufhemmung aus § 171 Abs. 10 Satz 1 AO,
- kann für sich Gegenstand einer **Steuerhinterziehung** sein.