BFH v. 04.03.2009 - I R 58/07

Gesonderte Feststellung der Einkünfte einer Untergesellschaft im Rahmen eines zweistufigen Feststellungsverfahrens; Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft als Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers bei einer anderen Mitunternehmerschaft

Leitsatz

Die Beteiligung einer Personengesellschaft (Obergesellschaft) an einer anderen Personengesellschaft (Untergesellschaft) macht ein zweistufiges Feststellungsverfahren notwendig, bei dem zunächst die Einkünfte der Untergesellschaft festgestellt und - ggf. anteilig - der Obergesellschaft zugerechnet und in einem zweiten Schritt die der Obergesellschaft zugerechneten Einkünfte dieser gegenüber festgestellt und ihren Gesellschaftern zugerechnet werden (BFH-Urteil v. 9.8.2006 - II R 24/05, BStBl 2007 II S. 87; BFH-Beschluss v. 25.6.2008 - X B 210/05). An dieser Rechtsprechung hält der Senat fest. Sie erfasst auch den Anwendungsbereich des § 180 Abs. 5 AO.

Wird im Rahmen eines zweistufigen Feststellungsverfahrens nach gesonderter Feststellung der Einkünfte der Untergesellschaft der die Obergesellschaft betreffende Feststellungsbescheid geändert, darf hierbei ein bestehender Nachprüfungsvorbehalt aufgehoben werden.

Im zweistufigen Feststellungsverfahren löst die Außenprüfung bei einer Obergesellschaft die Rechtsfolge des § 171 Abs. 4 Satz 1 AO auch in Bezug auf diejenigen Besteuerungsgrundlagen aus, die gegenüber der Untergesellschaft gesondert festgestellt werden.

Die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft kann jedenfalls in dem Sinne dem Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers bei einer anderen Mitunternehmerschaft zugeordnet werden, als die Ergebnisse aus der Beteiligung im Rahmen der Feststellung des Gewinns der anderen Mitunternehmerschaft zu erfassen sind.

Im Fall der betrieblich veranlassten Beteiligung an einer Personengesellschaft geht der gesondert festgestellte Gewinnanteil des Gesellschafters in dessen Steuerbilanzgewinn ein und wird - wenngleich ohne erneute Überprüfung der Höhe nach - zum Gegenstand der Gewinnermittlung für das Einzelunternehmen. Entsprechendes gilt bei einer Beteiligung, die ihrerseits durch die Beteiligung des Gesellschafters an einer anderen Gesellschaft veranlasst ist.

Gesetz(e):

AO § 164, AO § 171 Abs. 4, AO § 171 Abs. 10, AO § 179 Abs. 2 Satz 2, AO § 180 Abs. 1, AO § 180 Abs. 5, GewStG § 9 Nr. 2

Instanzenzug:

FG Nürnberg Urteil vom 08.05.2007 I 76/2006 BFH I R 58/07 (Verfahrensverlauf) BFH - I R 58/07, Verfahrensverlauf

Gründe

I. Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit von Verwaltungsakten, mit denen der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt —FA—) Besteuerungsgrundlagen gemäß § 180 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) festgestellt hat.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine KG, an der im Streitjahr (1983) A, B, C, D, E, F, G, H, I und J beteiligt waren. A ist zwischenzeitlich verstorben; seine Rechtsnachfolger sind C, E, H

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

und I. Alle Gesellschafter der Klägerin wohnten im Streitjahr in Deutschland. Das Finanzgericht (FG) hat B, C, D, E, F, G, H, I und J zum Klageverfahren beigeladen.

Die Klägerin war im Streitjahr an mehreren ausländischen Gesellschaften beteiligt, die nach inländischem Steuerrecht als Personengesellschaften zu beurteilen sind. Zu diesen zählte zum einen die X, die in einer in den USA belegenen Betriebsstätte eine gewerbliche Tätigkeit ausübte. X war eine stille Gesellschaft, bei der die X-GmbH Inhaberin des Handelsgeschäfts und die Klägerin sowie ihre Gesellschafter am Unternehmen der X-GmbH atypisch still beteiligt waren. Ferner waren die Mitunternehmer der Klägerin zugleich Gesellschafter der Y, die auf einer Farm in den USA eine Landwirtschaft betrieb. Die Anteile an der Y waren bei der Klägerin als Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter erfasst.

Die Klägerin gab im Jahr 1985 eine Feststellungserklärung für das Streitjahr ab, in der sie nach Doppelbesteuerungsabkommen steuerbefreite ausländische Einkünfte in Höhe von 8 311 293 DM erklärte. Um diese Einkünfte, von denen 1 107 539 DM auf X und 1 194 778 DM auf Y entfielen, war in der Erklärung der steuerpflichtige Gewinn der Klägerin gekürzt. Ferner erklärte die Klägerin nach § 2 Abs. 1 Satz 3 des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft (Auslandsinvestitionsgesetz —AIG—) zu berücksichtigende Gewinnanteile aus den Beteiligungen an der X (1 107 539 DM) und an der Y (890 700 DM); diese behandelte sie als gewinnerhöhend. Sowohl die steuerfreien Einkünfte als auch die Hinzurechnungsbeträge nach § 2 AIG rechnete die Klägerin anteilig ihren Mitunternehmern zu. Das FA stellte die Einkünfte mit Bescheid vom 5. Dezember 1985 erklärungsgemäß fest; der Feststellungsbescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Zum Komplex „X" hat das FG zudem festgestellt, dass im Jahr 1986 beim FA eine Feststellungserklärung für X einging, in der nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 22. Juli 1954 (BGBl II 1954, 1118, BStBl I 1955, 70) i.d.F. des Protokolls vom 17. September 1965 (BGBl II 1966, 746, BStBl I 1966, 866) —DBA-USA 1954/65— steuerfreie Einkünfte in Höhe von 1 268 649 DM und Hinzurechnungen nach § 2 Abs. 1 Satz 3 AIG in Höhe von 10 957 018 DM erklärt wurden. Von den Hinzurechnungsbeträgen entfielen 1 107 539 DM auf die Klägerin. Das FA erließ einen dieser Erklärung folgenden Feststellungsbescheid, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erging.

Am 24. Mai 1988 reichte X eine geänderte Feststellungserklärung ein, die den Hinzurechnungsbetrag nach § 2 Abs. 1 Satz 3 AIG mit 12 718 606 DM und den Anteil der Klägerin mit 3 297 604 DM auswies. Auf diese Erklärung hin erließ das FA keinen Bescheid. In einer weiteren, am 28. September 1988 eingegangenen Erklärung wurden nach Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) steuerbefreite Einkünfte in Höhe von 13 341 149 DM und Hinzurechnungsbeträge gemäß § 2 Abs. 1 Satz 3 AIG in gleicher Höhe ausgewiesen; der Anteil der Klägerin wurde in der Erklärung auf deren Mitunternehmer verteilt, da die Klägerin nicht Feststellungsbeteiligte sei. Das FA leitete diese Erklärung, einem Antrag der X entsprechend, an das FA Z weiter; das FA Z erließ daraufhin am 7. März 1991 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung einen erklärungsgemäßen Feststellungsbescheid.

Nach Abschluss einer Außenprüfung bei der X stellte das FA dieser gegenüber nach § 2 AIG zu berücksichtigende Einkünfte aus den USA in Höhe von 5 424 309 DM fest. Der Klägerin rechnete es Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 3 AIG in Höhe von 3 297 604 DM zu. Am 12. Mai 1992 erging gegenüber X ein entsprechend geänderter Feststellungsbescheid, der am 27. Oktober 1993 erneut geändert wurde (Anteil der Klägerin an den Hinzurechnungsbeträgen nunmehr: 3 203 062 DM). Den vom FA Z erlassenen Feststellungsbescheid vom 7. März 1991 hob das FA am 27. Mai 1992 auf. Im Verhältnis zur Klägerin wurden aus diesen Vorgängen zunächst keine Folgerungen gezogen.

Zum Komplex „Y" hat das FG festgestellt, dass am 31. Juli 1989 beim FA Z eine Feststellungserklärung für Y einging, in der nach DBA steuerfreie Einkünfte in Höhe von 1 229 420 DM angegeben

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

waren. Das FA Z erließ am 31. Januar 1991 einen dieser Erklärung folgenden Bescheid über die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 180 Abs. 5 AO. Die Feststellung erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Sie wurde vom FA am 27. Februar 1997 aufgehoben.

Im Jahr 1987 ordnete das FA eine Außenprüfung bei der Klägerin an, die sich u.a. auf die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung für das Streitjahr erstrecken sollte. Die Prüfer nahmen an, dass für die Feststellung nach § 180 Abs. 5 AO das FA zuständig sei. In diese Feststellung seien u.a. die Hinzurechnungen nach § 2 AIG einzubeziehen. Dabei sei zu beachten, dass die im Verhältnis zu X ergangenen Feststellungsbescheide vom 12. Mai 1992 und vom 27. Oktober 1993 nicht innerhalb eines Jahres ausgewertet worden seien; daher sei der Hinzurechnungsbetrag zur Beteiligung X bei der Klägerin nur mit dem bisher berücksichtigten Wert von 1 107 539 DM anzusetzen. Das FA folgte dieser Einschätzung und erließ am 10. Dezember 1996 einen Feststellungsbescheid, in dem u.a. Hinzurechnungsbeträge i.S. des § 2 Abs. 1 AIG in Höhe von 1 107 539 DM (X) und 1 229 420 DM (Y) als Einkünfte der Klägerin erfasst und sodann den Gesellschaftern der Klägerin nach Maßgabe ihrer Anteile zugerechnet wurden. Zugleich heißt es in dem Bescheid, der Vorbehalt der Nachprüfung werde aufgehoben. Einspruch und Klage gegen diesen Bescheid hatten keinen Erfolg.

Mit ihrer Revision rügt die Klägerin Verfahrensmängel und die Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, das Urteil des FG, den angefochtenen Bescheid und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung aufzuheben.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

II. Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG. Dieses hat zwar zutreffend angenommen, dass der angefochtene Bescheid insoweit rechtmäßig ist, als es um Einkünfte aus der Beteiligung an X geht. Die Einkünfte aus der Beteiligung der Gesellschafter der Klägerin an Y hätte es aber nur dann in die angefochtene Feststellung einbeziehen dürfen, wenn sie zuvor gesondert und einheitlich festgestellt worden wären; daran fehlt es im Streitfall.

1. Das FG hat festgestellt, dass die Gesellschafter der Klägerin im Streitjahr im Inland wohnten und dass sowohl die Klägerin als auch ihre Gesellschafter am Unternehmen der X still beteiligt waren. Es hat ferner festgestellt, dass X vermittels in den USA belegener Betriebsstätten gewerblich tätig war. Diese Feststellungen sind nicht mit zulässigen und begründeten Revisionsrügen angegriffen worden und deshalb revisionsrechtlich bindend (§ 118 Abs. 2 FGO).

In rechtlicher Hinsicht hat das FG aus den von ihm getroffenen Feststellungen geschlossen, dass die stillen Beteiligungen am Unternehmen der X die Klägerin und ihre Gesellschafter zu Mitunternehmern jenes Unternehmens machten und ihnen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vermittelten, die nach dem DBA-USA 1954/65 von der deutschen Einkommensteuer ausgenommen waren. Es hat ferner angenommen, dass jene Einkünfte Hinzurechnungen nach Maßgabe des § 2 Abs. 1 Satz 3 AIG auslösen und dass die Hinzurechnungsbeträge nach § 180 AO gesondert und einheitlich festgestellt werden müssen. Diese Beurteilung greift die Revision nicht an.

Sodann hat sich das FG in verfahrensrechtlicher Hinsicht an der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) orientiert, nach der die Beteiligung einer Personengesellschaft (Obergesellschaft) an einer anderen Personengesellschaft (Untergesellschaft) ein zweistufiges Feststellungsverfahren notwendig macht, bei dem zunächst die Einkünfte der Untergesellschaft festgestellt und —ggf. anteilig— der Obergesellschaft zugerechnet und in einem zweiten Schritt die der Obergesellschaft zugerechneten Einkünfte dieser gegenüber festgestellt und ihren Gesellschaftern zugerechnet werden (BFH-Urteil vom 9. August 2006 II R 24/05, BFHE 214, 105, BStBl II 2007, 87; BFH-Beschluss vom 25. Juni 2008 X B 210/05, BFH/NV 2008, 1649, m.w.N.). An dieser Rechtsprechung hält der Senat fest. Sie erfasst auch den Anwendungsbereich des § 180 Abs. 5 AO (Senatsbeschluss vom

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

26. April 2005 I B 159/04, BFH/NV 2005, 1560), weshalb im Streitfall offenbleiben kann, ob eine gesonderte und einheitliche Feststellung von Hinzurechnungsbeträgen nach § 2 Abs. 1 Satz 3 AIG auf § 180 Abs. 1 AO oder auf § 180 Abs. 5 AO beruht (dazu Senatsurteil vom 25. April 2001 I R 80/97, BFH/NV 2001, 1541, 1544, m.w.N.).

2. Im Streitfall hat das FA, wie das FG ebenfalls mit bindender Wirkung festgestellt hat, ein solches zweistufiges Verfahren durchgeführt. Es hat dabei im Verhältnis zur Klägerin (Obergesellschaft) die Feststellung von Einkünften, die es aus dem Feststellungsbescheid für X (Untergesellschaft) übernommen hat, mit einer auf § 180 Abs. 5 AO beruhenden Feststellung weiterer steuerfreier Einkünfte der Klägerin verbunden. Eine solche Verbindung ist zulässig (Senatsbeschluss in BFH/NV 2005, 1560, m.w.N.).

Die Klägerin greift dieses Vorgehen denn auch im Grundsatz nicht an. Sie sieht einen Rechtsfehler aber darin, dass das FA in dem sie —die Klägerin— betreffenden geänderten Feststellungsbescheid einen bis dahin bestehenden Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben hat. Das sei deshalb unzulässig, weil der Nachprüfungsvorbehalt die aus der Beteiligung X resultierenden Einkünfte schon vor dem Erlass des geänderten Feststellungsbescheids nicht (mehr) erfasst habe; er sei nämlich, soweit es um jene Einkünfte gehe, insoweit nach § 164 Abs. 4 AO entfallen. Zwar sei ihr —der Klägerin— gegenüber der Ablauf der Feststellungsfrist durch die Außenprüfung gehemmt worden; diese Hemmung wirke aber nicht im Hinblick auf die gegenüber X festgestellten Einkünfte. Dieser Vortrag verhilft der Revision nicht zum Erfolg.

a) Es ist nämlich zum einen zweifelhaft, ob die genannte Rüge im vorliegenden Verfahren beachtlich ist. Denn die Beantwortung der Frage, ob in dem angefochtenen Bescheid der Vorbehalt der Nachprüfung insgesamt wirksam aufgehoben worden ist oder ob er teilweise schon vorher entfallen war, wirkt sich auf das Ergebnis der Feststellung nicht unmittelbar aus; in beiden Fällen sind die Besteuerungsgrundlagen nunmehr ohne Vorbehalt der Nachprüfung festgestellt. Deshalb hat der Senat in der Vergangenheit angenommen, dass die Aufhebung eines bereits entfallenen Nachprüfungsvorbehalts ins Leere gehe und keine weitere Rechtsfolge nach sich ziehe (Senatsbeschluss vom 11. September 2007 I B 84-86/07, BFH/NV 2008, 185). Die Klägerin weist zwar zu Recht darauf hin, dass die Frage nach dem Rechtsgrund für das Entfallen des Nachprüfungsvorbehalts für die Besteuerung ihrer Gesellschafter bedeutsam sein könne; denn eine Aufhebung des Vorbehalts durch das FA ermögliche diesem eine Anpassung von Folgebescheiden innerhalb der in § 171 Abs. 10 AO bestimmten Frist, während bei einem Wegfall des Vorbehalts kraft Gesetzes (§ 164 Abs. 4 AO) diese Frist verstrichen sei. Es ist aber fraglich, ob über diese Frage im Rahmen des Feststellungsverfahrens zu entscheiden ist oder ob sie im Rahmen der Einkommensbesteuerung der Gesellschafter geklärt werden müsste.

b) Dem muss jedoch im Streitfall nicht abschließend nachgegangen werden. Denn das FG hat zutreffend entschieden, dass der zunächst angeordnete Vorbehalt der Nachprüfung bis zum Erlass des angefochtenen Bescheids fortbestand und auch die Einkünfte aus der Beteiligung an X umfasste.

aa) Es ist sowohl vom FG festgestellt worden als auch unstreitig, dass die Einkünfte der Klägerin für das Streitjahr in einem Bescheid vom 5. Dezember 1985 gesondert festgestellt worden sind und dass diese Feststellung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erfolgt ist. Ein solcher Vorbehalt entfällt zwar mit Ablauf der Feststellungsfrist (§ 164 Abs. 4 i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO). Der Ablauf dieser Frist wurde aber im Streitfall dadurch gehemmt, dass vor ihrem regulären Ende bei der Klägerin mit einer Außenprüfung begonnen wurde (§ 171 Abs. 4 Satz 1 AO). Die Frist war daher, als der angefochtene Bescheid erging, nicht abgelaufen.

bb) Allerdings ordnet § 171 Abs. 4 Satz 1 AO eine Hemmung des Fristablaufs nur im Hinblick auf diejenigen Steuern an, auf die sich die Außenprüfung erstreckt. Daraus folgt für die Rechtslage vor dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Datenermittlung für den Verteilungsschlüssel des Gemeinde-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

anteils am Umsatzsteueraufkommen und zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 23. Juni 1998 (BGBl I 1998, 1496, BStBl I 1998, 873), dass die Außenprüfung bei dem Gesellschafter einer Personengesellschaft den Ablauf der Festsetzungsfrist nicht im Hinblick auf Besteuerungsgrundlagen hemmt, die gesondert festzustellen sind (Senatsbeschluss vom 11. Juli 2007 I R 96/04, BFH/NV 2008, 6, m.w.N.). Diese Einschränkung greift jedoch im Streitfall nicht durch.

Denn sie beruht der Sache nach darauf, dass eine Außenprüfung sich nicht i.S. des § 171 Abs. 4 Satz 1 AO auf Besteuerungsgrundlagen „erstrecken" kann, die in einem gesonderten Verfahren verbindlich festgestellt werden (§ 182 Abs. 1 AO) und daher einer eigenständigen Beurteilung im Rahmen dieser Außenprüfung entzogen sind (BFH-Urteil vom 4. November 1992 XI R 32/91, BFHE 170, 291, BStBl II 1993, 425). So liegen die Dinge, wenn es z.B. um die Außenprüfung bei einer natürlichen Person oder bei einer Kapitalgesellschaft geht, die ihrerseits Gesellschafterin einer Personengesellschaft mit gesondert und einheitlich festzustellenden Einkünften ist. Anders ist es aber, wenn —wie im Streitfall— die Adressatin der Außenprüfung selbst eine Personengesellschaft ist. Denn dann müssen zwar die in einem anderen Verfahren gesondert festgestellten Besteuerungsgrundlagen nach Art und Umfang bei der Feststellung der Einkünfte der Personengesellschaft übernommen werden, ohne dass insoweit eine erneute Überprüfung stattfinden könnte. Das FG weist aber zu Recht darauf hin, dass nur im Rahmen der Feststellung gegenüber der Personengesellschaft darüber zu befinden ist, welchen Gesellschaftern der Personengesellschaft jene Einkünfte zuzurechnen sind. Diese Frage kann mithin Gegenstand einer Außenprüfung bei der Personengesellschaft sein. Daraus folgt für den Fall des zweistufigen Feststellungsverfahrens, dass die Außenprüfung bei einer Obergesellschaft die Rechtsfolge des § 171 Abs. 4 Satz 1 AO auch in Bezug auf diejenigen Besteuerungsgrundlagen auslöst, die gegenüber der Untergesellschaft gesondert festgestellt werden.

Aus vergleichbaren Überlegungen heraus hat der II. Senat des BFH im Hinblick auf die Einheitsbewertung entschieden, dass § 171 Abs. 4 Satz 1 AO nach der im Streitjahr geltenden Rechtslage nicht hinter § 171 Abs. 10 AO zurücktrete (BFH-Urteil in BFHE 214, 205, BStBl II 2007, 87). Diese Beurteilung beruht zwar, wie die Revision zu Recht bemerkt, auf den Gegebenheiten des Bewertungsrechts. Sie lässt sich aber auf den Bereich der Feststellung von Einkünften übertragen, soweit die dortige rechtliche Ausgangslage mit der bewertungsrechtlichen übereinstimmt. Das ist in der hier zu beurteilenden Konstellation der Fall.

3. Die im Zusammenhang mit der Beteiligung an X erhobene Verfahrensrüge der Klägerin greift nicht durch. Die Klägerin beanstandet insoweit, dass ein Teil ihres erstinstanzlichen Sachvortrags in dem angefochtenen Urteil nicht berücksichtigt worden sei; es werde dort weder erwähnt noch gewürdigt, dass im Anschluss an die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung die Einkommensteuerfestsetzungen der Gesellschafter der Klägerin unter Hinweis auf § 171 Abs. 10 AO geändert und dabei erstmals die Einkünfte aus der Beteiligung an X berücksichtigt worden seien. Indessen ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH regelmäßig davon auszugehen, dass das FG ein von ihm entgegengenommenes Vorbringen zur Kenntnis genommen und bei seiner Entscheidung berücksichtigt hat; von einem Übersehen oder Übergehen eines bestimmten Sachvortrags —und damit von einer Verletzung des Rechts auf Gehör— kann nur dann ausgegangen werden, wenn sich ein solcher Fehler aus den besonderen Umständen des Falles deutlich ergibt (Ruban in Gräber, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 119 Rz 10a, m.w.N.). Solche Umstände sind im Streitfall weder von der Klägerin vorgetragen worden noch anderweit erkennbar; vielmehr hat das FG selbst im Zusammenhang mit einem Antrag auf Berichtigung des Urteilstatbestands das Fehlen eines entsprechenden Hinweises in nachvollziehbarer Weise dahin erläutert, dass es von seinem Rechtsstandpunkt aus auf die Handhabung des Vorgangs in Folgebescheiden nicht angekommen sei. Angesichts dessen muss die genannte Vermutung durchgreifen mit der Folge, dass der von der Klägerin gerügte Verfahrensmangel nicht vorliegt.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

4. Im Hinblick auf die Einkünfte aus der Beteiligung an Y hat das FA kein zweistufiges Feststellungsverfahren durchgeführt. Es hat vielmehr diese Einkünfte unmittelbar in die der Klägerin gegenüber vorgenommene Feststellung einbezogen. Hintergrund dessen ist der Umstand, dass die Klägerin selbst nicht an Y beteiligt war, sondern die betreffenden Beteiligungen von den Gesellschaftern der Klägerin gehalten wurden und in der Bilanz der Klägerin als Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter erfasst waren. Die Klägerin hält die beschriebene Sachbehandlung für verfehlt und macht dazu geltend, dass die Beteiligungen an Y tatsächlich nicht dem Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter hätten zugeordnet werden dürfen. Dem ist insoweit beizupflichten, als über die steuerliche Behandlung jener Einkünfte nach der derzeitigen Sach- und Rechtslage nicht abschließend entschieden werden kann.

a) Sowohl das FG als auch die Beteiligten sehen Y als Personengesellschaft an. Es ist deshalb zumindest möglich, dass es sich bei Y um ein Rechtsgebilde handelt, das nach den Maßstäben des deutschen Rechts die Merkmale einer Personengesellschaft aufweist. In diesem Fall sind die von ihr erzielten Einkünfte für Zwecke der deutschen Besteuerung nach den für Personengesellschaften geltenden Regeln zu beurteilen (vgl. Senatsurteil vom 3. Februar 1988 I R 134/84, BFHE 153, 14, BStBl II 1988, 588, m.w.N.). Ferner beruht die Entscheidung des FG erkennbar auf der Annahme, dass die Gesellschafter der Klägerin im Rahmen der Y Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung waren. Von dieser —von den Beteiligten nicht in Zweifel gezogenen— Beurteilung muss die revisionsgerichtliche Prüfung ausgehen.

b) Die im Rahmen einer Personengesellschaft erzielten Einkünfte sind gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert festzustellen. Die Feststellung muss gegenüber allen Personen, die an den Einkünften beteiligt sind, einheitlich vorgenommen werden (§ 179 Abs. 2 Satz 2 AO). Sie erstreckt sich auch auf andere Besteuerungsgrundlagen, die mit den von der Personengesellschaft erzielten Einkünften zusammenhängen. Dazu zählen u.a. Einkünfte der Mitunternehmer im Zusammenhang mit deren Sonderbetriebsvermögen (BFH-Urteil vom 3. Juli 1997 IV R 31/96, BFHE 183, 509, BStBl II 1997, 690; Kunz in Beermann/Gosch, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 180 AO Rz 49, m.w.N.; vgl. zur materiell-rechtlichen Sicht auch Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Mai 1993 GrS 3/92, BFHE 171, 246, 258 ff., BStBl II 1993, 616, 622 f.).

c) Ob der Anteil an einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) zum Sonderbetriebsvermögen ihres Gesellschafters im Rahmen einer anderen Personengesellschaft zählen kann, hat der BFH bisher nicht entschieden (beiläufig „nach gegenwärtiger Rechtsauffassung" verneinend BFH-Urteil vom 30. Oktober 2002 IV R 33/01, BFHE 201, 36, 39, BStBl II 2003, 272, 273; ausdrücklich offenlassend BFH-Urteil vom 20. Juni 1985 IV R 36/83, BFHE 144, 230, BStBl II 1985, 654). Im Schrifttum wird die Frage unterschiedlich beantwortet (bejahend z.B. Wacker in Schmidt, Einkommensteuergesetz, 28. Aufl., § 15 Rz 507; Reiß in Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 8. Aufl., § 16 Rz 510; verneinend z.B. Brandenberg, Steuerberater-Jahrbuch 1996/97, 297, 309; Bogenschütz/Hierl, Deutsches Steuerrecht —DStR— 2003, 1097, 1104). Die Finanzverwaltung scheint sie zu bejahen (vgl. Oberfinanzdirektion Koblenz, Verfügung vom 28. Februar 2007, DStR 2007, 992). Der Streitfall bietet keine Veranlassung, zu der Problematik umfassend Stellung zu nehmen. Nach Ansicht des erkennenden Senats kann eine Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft jedenfalls in dem Sinne dem Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers bei einer anderen Mitunternehmerschaft zugeordnet werden, als die Ergebnisse aus der Beteiligung im Rahmen der Feststellung des Gewinns der anderen Mitunternehmerschaft zu erfassen sind. Dafür sind folgende Überlegungen maßgeblich:

aa) Beteiligt sich ein Einzelunternehmer im Rahmen seines Betriebs an einer Personengesellschaft, so ist die Beteiligung in seiner Handelsbilanz auszuweisen. Sie ist ebenso wie der Anteil an einer Kapitalgesellschaft ein Vermögensgegenstand i.S. des § 246 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) und nach den insoweit maßgeblichen Grundsätzen (§§ 252 ff. HGB) zu bewerten (Senatsur-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

teil vom 23. Juli 1975 I R 165/73, BFHE 117, 30, BStBl II 1976, 73; Schön, Finanz-Rundschau —FR— 1994, 658, 660, m.w.N.). Von dieser Methodik koppelt sich das Steuerrecht ab: Für Zwecke der Besteuerung wird der Gewinn des Gesellschafters nicht aus der bei der Beteiligung eingetretenen Wertentwicklung abgeleitet, sondern vielmehr dem Gesellschafter ein Anteil des von der Mitunternehmerschaft erzielten Ergebnisses zugewiesen. Allein dies ist die Basis für die Ermittlung des dem Mitunternehmer zuzurechnenden Gewinns aus der Beteiligung; der Posten „Beteiligung an der Personengesellschaft" hat für die steuerrechtliche Gewinnermittlung keine Bedeutung (z.B. BFH-Urteil vom 22. Januar 1981 IV R 160/76, BFHE 132, 538, 540, BStBl II 1981, 427, 428 f.; Wacker in Schmidt, a.a.O., § 15 Rz 690; Schreiber in Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, § 5 EStG Rz 740 „Beteiligungen an PersGes", m.w.N.).

bb) Im Grundsatz dasselbe gilt, wenn der Gesellschafter einer Personengesellschaft mit gewerblichen Einkünften (Gesellschaft A) zugleich an einer weiteren Personengesellschaft (Gesellschaft B) beteiligt ist. In einem solchen Fall ist zweifelsfrei der aus der Gesellschaft B resultierende Gewinn des Gesellschafters ausschließlich als Anteil an dem Gewinn dieser Gesellschaft zu ermitteln; es ist nicht möglich, den Anteil an der Gesellschaft B der Beteiligung an der Gesellschaft A zuzuordnen mit der Folge, dass sich eine Erhöhung oder Verminderung im Wert des Anteils an der Gesellschaft B auf den vom Gesellschafter zu versteuernden Gewinn auswirkt. Vielmehr sind jedenfalls dann, wenn an der Gesellschaft B mehrere im Inland steuerpflichtige Personen beteiligt sind, der Gewinn der Gesellschaft B sowie der Anteil des Gesellschafters an diesem Gewinn gesondert und einheitlich festzustellen (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO) und nur der derart festgestellte Gewinnanteil dem Gesellschafter zuzurechnen. Der gegenüber der Gesellschaft B erlassene Feststellungsbescheid ist dann jedenfalls insoweit, als es um die Höhe der Einkünfte geht, für die Besteuerung des Gesellschafters bindend (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO).

cc) Im Streitfall sind die Gewinne der Y nicht gesondert festgestellt worden. Vielmehr hat das FA unmittelbar im Rahmen der Feststellung der Gewinne der Klägerin Anteile der Mitunternehmer der Klägerin am Gewinn der Y erfasst. Diese Handhabung ist rechtsfehlerhaft, da an Y mehrere im Inland steuerpflichtige Personen beteiligt waren. Dass Y im Ausland und nach ausländischem Recht gegründet worden und nur im Ausland tätig geworden ist, ändert am Erfordernis einer gesonderten Gewinnfeststellung nichts (Senatsurteile vom 9. Juli 2003 I R 5/03, BFH/NV 2004, 1; vom 24. April 2007 I R 33/06, BFH/NV 2007, 2236).

dd) Das Fehlen eines Feststellungsbescheids im Verhältnis zu Y wäre im Streitfall unbeachtlich, wenn ein solcher Bescheid ohnehin nicht in der Weise umgesetzt werden könnte, dass die dort festgestellten Gewinnanteile der Gesellschafter der Klägerin im Rahmen der Feststellung des Gewinns der Klägerin angesetzt werden. Diese Rechtslage würde sich ergeben, wenn der gegenüber einer Personengesellschaft festgestellte Gewinnanteil dem Gesellschafter stets in dem Sinne unmittelbar zugerechnet würde, dass er nicht in andere den Gesellschafter betreffende Steuerbilanzen eingehen kann. Das kann aber nach Ansicht des erkennenden Senats nicht angenommen werden.

aaa) Zum Fall des betrieblich an einer Personengesellschaft beteiligten Einzelunternehmers hat der IV. Senat des BFH allerdings ausgeführt, der im Verhältnis zur Personengesellschaft festgestellte Gewinnanteil werde dem Teilhaber „außerhalb der eigenen Steuerbilanz zugerechnet" (Urteil in BFHE 132, 538, 540, BStBl II 1981, 427, 429). In ähnlicher Weise heißt es in einem Urteil des erkennenden Senats, dass bei der Gewinnermittlung für eine Untergesellschaft zu berücksichtigende Vorgänge „nicht noch einmal in der Steuerbilanz des Mitunternehmers angesetzt werden können" (Senatsurteil vom 24. März 1999 I R 114/97, BFHE 188, 315, 319, BStBl II 2000, 399, 401). Schließlich hat der VIII. Senat des BFH ausgeführt, dass Aufwendungen eines an den Personengesellschaften A und B beteiligten Gesellschafters „nicht im Rahmen der Gewinnfeststellung" für die Personengesellschaft B „berücksichtigt werden können", wenn sie im Rahmen der Beteiligung an der Gesellschaft A mit Sonderbetriebsvermögen I und aus der Sicht der Gesellschaft B mit Sonder-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

betriebsvermögen II zusammenhängen (BFH-Urteil vom 6. Oktober 1987 VIII R 137/84, BFHE 152, 446, BStBl II 1988, 679, 680). Alle diese Formulierungen weisen bei isolierter Betrachtung auf die Annahme einer „Sperrwirkung" der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung hin, infolge derer der festgestellte Gewinn verfahrensrechtlich nicht in eine anderweitige Gewinnermittlung einbezogen werden darf. In der Sache verfolgen sie freilich nur das Anliegen, den Vorrang der Gewinnermittlung bei der Personengesellschaft (bzw. der Untergesellschaft) vor der Gewinnermittlung für den Mitunternehmer (bzw. die Obergesellschaft) zu betonen.

Demgegenüber herrscht im Schrifttum die Ansicht vor, dass der betrieblich an einer Personengesellschaft beteiligte Einzelunternehmer die Beteiligung in der Bilanz seines Unternehmens ausweisen muss. Dabei ist diese zwar nicht nach Maßgabe der handelsrechtlichen Vorgaben, sondern mit dem Kapitalkonto des Unternehmers bei der Personengesellschaft zu bewerten (Groh, Steuer und Wirtschaft 1995, 385; Hebeler, Betriebs-Berater 1998, 206, 208; Mayer, Der Betrieb 2003, 2034; Wacker in Schmidt, a.a.O., § 15 Rz 690, m.w.N.: „Spiegelbildmethode"; a.A. Schön, FR 1994, 658, 662). Ungeachtet dessen geht bei einer solchen Betrachtung der Ertrag aus der Beteiligung in die steuerliche Gewinnermittlung für das Einzelunternehmen ein. Eine „Sperrwirkung" der Gewinnermittlung für die Personengesellschaft besteht danach nicht. In der Konsequenz dieser Auffassung liegt es, den Gewinnanteil aus einer Personengesellschaft in die Ermittlung und Feststellung des Gewinns aus einer anderen Personengesellschaft einzubeziehen, wenn die erstgenannte Beteiligung im Interesse der Letzteren gehalten wird.

bbb) Nach Ansicht des Senats bietet das geltende Recht für die Annahme einer „Sperrwirkung" entweder der Gewinnermittlung oder des Gewinnfeststellungsverfahrens für die Personengesellschaft gegenüber anderen Gewinnermittlungen keine Grundlage. Vielmehr ist davon auszugehen, dass im Fall der betrieblich veranlassten Beteiligung der gesondert festgestellte Gewinnanteil des Gesellschafters in dessen Steuerbilanzgewinn eingeht und —wenngleich ohne erneute Überprüfung der Höhe nach— zum Gegenstand der Gewinnermittlung für das Einzelunternehmen wird. Entsprechendes gilt bei einer Beteiligung, die ihrerseits durch die Beteiligung des Gesellschafters an einer anderen Gesellschaft veranlasst ist.

aaaa) Für eine solche systematische Sicht spricht zum einen § 9 Nr. 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG). Danach ist bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen unter bestimmten Voraussetzungen um die Anteile am Gewinn einer Gesellschaft zu kürzen, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebs anzusehen sind. Diese Regelung geht erkennbar von der Vorstellung aus, dass jener Gewinnanteil zunächst in den Gewinn des Mitunternehmers aus dessen eigenem Betrieb eingeht. Damit ist die Annahme, dass bei einem betrieblich beteiligten Mitunternehmer der Anteil am Gewinn der Personengesellschaft außerhalb der Gewinnermittlung für dessen (Einzel-)Unternehmen bleiben müsse, nur bedingt vereinbar. Im Ergebnis belässt sie für § 9 Nr. 2 GewStG kaum einen Anwendungsbereich (vgl. dazu Gosch in Blümich, a.a.O., § 9 GewStG Rz 131), was darauf hindeutet, dass sie nicht der vom Gesetzgeber verfolgten Systematik entspricht.

bbbb) Speziell im Zusammenhang mit der Beteiligung eines Gesellschafters an mehreren Personengesellschaften ist zudem zu beachten, dass die einzelnen Gesellschaften unterschiedliche Einkunftsarten verwirklichen können und dass die Einkunftserzielung im Rahmen der einen Gesellschaft zur Umqualifizierung der Einkünfte des Gesellschafters aus der anderen Gesellschaft führen kann. So sind z.B. im Streitfall die Einkünfte der Klägerin gewerblicher Natur, während nicht auszuschließen ist, dass Y Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt. Ist aber die Beteiligung an einer Personengesellschaft mit nicht gewerblichen Einkünften aus der Sicht des Gesellschafters Bestandteil einer gewerblichen Tätigkeit, so müssen die Einkünfte aus der Beteiligung auf der Ebene des Gesellschafters in gewerbliche umqualifiziert werden (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 11. April 2005 GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679). Das wiederum muss, wenn die Gewerblichkeit der Einkünfte des Gesellschafters aus dessen Beteiligung an einer anderen Perso-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

nengesellschaft resultiert, nach der Systematik des Gesetzes im Rahmen der Feststellung der Einkünfte jener Gesellschaft geschehen. Das ergibt sich zum einen aus der in § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO angeordneten Erstreckung der Gewinnfeststellung auf Besteuerungsgrundlagen, die mit den gemeinschaftlichen Einkünften zusammenhängen; es folgt zum anderen daraus, dass nur auf diesem Wege eine einheitliche Handhabung gewährleistet werden kann, wenn —wie im Streitfall— mehrere Gesellschafter der gewerblichen an einer anderen, nicht gewerblichen Personengesellschaft beteiligt sind. Die Einheitlichkeit der Beurteilung gegenüber allen Gesellschaftern ist u.a. das Ziel der Einbeziehung individueller Einkünfte der Gesellschafter in die Gewinnfeststellung für die Gesellschaft (BFH-Urteil vom 11. September 1991 XI R 35/90, BFHE 165, 336, BStBl II 1992, 4), weshalb es sachgerecht ist, in der hier interessierenden Situation so zu verfahren.

d) Für den Streitfall folgt daraus, dass die Einkünfte der Gesellschafter der Klägerin aus ihren unmittelbaren Beteiligungen an Y in die Feststellung des Gewinns der Klägerin einbezogen werden müssen, wenn und soweit solche Einkünfte erstens den Gesellschaftern zuzurechnen und zweitens durch den Betrieb der Klägerin veranlasst sind. Ersteres ist bislang nicht in der gebotenen Weise festgestellt worden. Das FG hätte deshalb das bei ihm anhängige Verfahren aussetzen müssen (§ 74 FGO), bis ein entsprechender Feststellungsbescheid erlassen worden ist oder feststeht, dass es zu einem solchen Bescheid nicht kommen wird (Senatsurteil in BFH/NV 2004, 1, m.w.N.). Das angefochtene Urteil leidet insoweit unter einem von Amts wegen zu beachtenden Verfahrensmangel, was dazu führt, dass es aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen werden muss.

Erst wenn die Einkünfte der Gesellschafter aus ihrer Beteiligung an Y wirksam gesondert festgestellt worden sind, wird die weitere Frage zu beantworten sein, ob diese Einkünfte durch die Beteiligung der Gesellschafter an der Klägerin veranlasst und welcher Einkunftsart sie ggf. zuzuordnen sind. In diesem Zusammenhang wird die Klägerin u.a. ihre Einwendungen gegen die Annahme eines betrieblichen Förderungszusammenhangs geltend machen können. Im gegenwärtigen Stadium des Verfahrens sieht der Senat keinen Anlass, dazu nähere Ausführungen zu machen. Dasselbe gilt im Hinblick auf die weitere Frage, welche Auswirkungen sich bei Fehlen einer Veranlassung durch den Betrieb der Klägerin aus dem Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs (vgl. dazu BFH-Urteil vom 30. März 2006 IV R 25/04, BFHE 213, 315, BStBl II 2008, 171; Senatsbeschluss vom 13. Juni 2006 I R 58/05, BFHE 213, 559, 562 f., BStBl II 2006, 928, 929, m.w.N.) ergeben würden.

5. Der Senat weicht mit dieser Entscheidung nicht von dem Urteil des IV. Senats in BFHE 132, 538, BStBl II 1981, 427 ab. Dieses betrifft die Abschreibung einer Darlehensforderung, die dem Gesellschafter einer Personengesellschaft zusteht und sich gegen die Gesellschaft richtet, auf den niedrigeren Teilwert; es besagt in dem hier interessierenden Zusammenhang, dass die Frage nach der steuerlich zu berücksichtigenden Gewinnminderung im Rahmen der gesonderten Feststellung des Gewinns der Personengesellschaft beurteilt werden muss. Diesen Grundsatz stellt der erkennende Senat nicht in Frage. Dasselbe gilt in Bezug auf das Urteil des VIII. Senats in BFHE 152, 446, BStBl II 1988, 679, in dem es um die Bilanzierungskonkurrenz bei der Beteiligung einer Person an mehreren Personengesellschaften geht. Eine Anrufung des Großen Senats des BFH (§ 11 Abs. 2 FGO) ist daher im Streitfall nicht geboten.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG München 13.5.2020 - 6 K 75/19
FG Köln 12.12.2018 - 12 K 2317/16
BFH 15.3.2017 - I R 41/16
FG Hessen 26.3.2015 - 10 K 2347/09
BFH 25.6.2014 - I R 29/13
FG München 30.4.2013 - 13 K 1953/10

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

BFH 29.8.2012 - I R 65/11
FG Saarland 18.11.2010 - 1 K 2455/06
FG Nürnberg 8.5.2007 - I 76/2006

Fundstelle(n):
BFH/NV 2009 S. 1953 Nr. 12
HFR 2010 S. 323 Nr. 4
NWB IAAAD-31267

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.