

# Urteil vom 30. November 2017, IV R 33/14

## Zur Teilbestandskraft eines Gewinnfeststellungsbescheids

ECLI:DE:BFH:2017:U.301117.IVR33.14.0

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 2, KStG § 8a Abs 1, AEUV Art 49, AEUV Art 54, AEUV Art 63, KStG § 8a Abs 6

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 06. May 2014, Az: 11 K 346/07

## Leitsätze

NV: Die Zurechnung von Sonderbetriebsausgaben an einen nicht in den Gewinnfeststellungsbescheid einbezogenen Mitunternehmer kommt nicht in Betracht, wenn der Gewinnfeststellungsbescheid nur hinsichtlich der Feststellung des Sonderbetriebsgewinns angefochten worden ist.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 7. Mai 2014 11 K 346/07 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen. Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

## Tatbestand

I.

- 1** Die A-GmbH (Klägerin und Revisionsklägerin --Klägerin--) ist u.a. Rechtsnachfolgerin der B-GmbH & Co. KG (B-KG) und auch der C-GmbH & Co. KG (C-KG), die an der B-KG im Streitjahr 2004 als alleinige Kommanditistin beteiligt war. Komplementärin der B-KG war die Beigeladene, die zwischenzeitlich in D-GmbH umfirmiert wurde.
- 2** In ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für das Jahr 2004 (Streitjahr) machte die B-KG Zinsen in Höhe von 14.569,86 € als Sonderbetriebsausgaben geltend und rechnete diese der C-KG zu. Zur Erläuterung führte die B-KG in einer der Erklärung beigefügten Anlage aus, dass es sich dabei um Sonderbetriebsausgaben der mittelbaren Mitunternehmerin, der in den Niederlanden ansässigen E-B.V., die zum 31. Dezember 2016 in die Klägerin umgewandelt wurde, handele. Neben der C-KG ist in der Erklärung nur die Beigeladene (Komplementärin) als weitere Mitunternehmerin aufgeführt.
- 3** Den geltend gemachten Sonderbetriebsausgaben lag folgender Sachverhalt zu Grunde:  
Eine weitere Rechtsvorgängerin der Klägerin, die F-B.V., nahm am 29. Dezember 2000 ein Darlehen in Höhe von ... für den Erwerb der Anteile an der G-GmbH von der H-S.A.R.L., einer nahestehenden Person i.S. des § 8a Abs. 1 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 2840, BStBl I 2004, 14) --KStG a.F.-- i.V.m. § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes auf.
- 4** Nach dem Anteilserwerb wurde die G-GmbH formwechselnd in eine GmbH & Co. KG umgewandelt und firmierte anschließend unter der Firma I-GmbH & Co. KG (I-KG). Tochtergesellschaft der I-KG war die C-KG, die bereits vor dem Anteilserwerb rechtsformwechselnd von einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft umgewandelt worden war. Deren Tochtergesellschaft, die zuletzt unter der Firma J-GmbH & Co. KG firmierte, gründete u.a. die B-KG. Im Jahr 2001 wuchs das Vermögen der J-GmbH & Co. KG auf die C-KG an, so dass diese im Streitjahr

unmittelbar an der B-KG beteiligt war. Im Streitjahr war die Klägerin mithin mittelbar über ihre Tochtergesellschaft, die I-KG, und ihre Enkelgesellschaft, die C-KG, an der B-KG (Urenkelgesellschaft) beteiligt. Nach dem Streitjahr sind die Urenkelgesellschaft auf die Enkelgesellschaft, diese auf die Tochtergesellschaft und Letztere auf die Klägerin jeweils durch Anwachsung (§ 161 Abs. 2, § 105 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs i.V.m. § 738 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) verschmolzen worden.

- 5 Aufgrund des Formwechsels der G-GmbH gingen die Beteiligten unter Bezugnahme auf den Umwandlungssteuererlass des Bundesministeriums der Finanzen vom 25. März 1998 IV B 7 -S 1978-21/98 (BStBl I 1998, 268 ff., unter 04.37) davon aus, dass das von der Rechtsvorgängerin der Klägerin aufgenommene Darlehen für den Erwerb des Kapitalanteils der G-GmbH (im Weiteren Darlehen) nunmehr als Sonderbetriebsvermögen und die Zinsen als Sonderbetriebsaufwand zu berücksichtigen seien. Dieser Rechtsauffassung folgend wurde das Darlehen anteilig im Sonderbetriebsvermögen der jeweiligen Beteiligungsgesellschaften entsprechend dem Wert der in den Gesellschaften vorhandenen Wirtschaftsgüter erfasst. Ein Teil des Darlehens war daher auch im Sonderbetriebsvermögen (wohl als mittelbares Sonderbetriebsvermögen der Klägerin oder als unmittelbares Sonderbetriebsvermögen der I-KG) bei der C-KG erfasst.
- 6 Nachdem die C-KG ihre Anteile an der K-GmbH mit steuerlicher Wirkung zum 1. Januar 2002 in die B-KG zum Buchwert eingebracht hatte, ordnete sie einen Teilbetrag des zuvor bei ihr im Sonderbetriebsvermögen erfassten Darlehens dem Sonderbetriebsvermögen bei der B-KG zu. Entgegen der schriftlichen Erläuterung erfasste die B-KG den auf das anteilige Darlehen entfallenden Zinsaufwand in Höhe von 14.569,86 € nicht als (mittelbaren) Sonderbetriebsaufwand der Klägerin, sondern als (unmittelbaren) Sonderbetriebsaufwand der C-KG.
- 7 Die Darlehensforderung wurde zwischenzeitlich unter Beteiligung der Klägerin, die infolge Rechtsnachfolge Darlehensschuldnerin geworden war, über zwei ebenfalls der X-Gruppe angehörende Zwischengesellschaften mit Vertrag vom 2. März 2003 an die X Belgien abgetreten.
- 8 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ging davon aus, dass die Darlehenszinsen verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) i.S. des § 8a KStG a.F. seien. Der Sonderbetriebsausgabenabzug sei daher durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung zu neutralisieren. Entsprechend dieser Rechtsauffassung erließ das FA unter dem 25. April 2006 für das Streitjahr einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (im Weiteren Gewinnfeststellungsbescheid) für die B-KG. Darin stellte es den laufenden (Gesamthands-)Gewinn aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß fest und rechnete diesen ausschließlich der C-KG zu. Daneben stellte es, ebenfalls erklärungsgemäß, eine Vergütung auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage (Haftungsvergütung) fest und rechnete diese der Beigeladenen zu. Die geltend gemachten Sonderbetriebsausgaben der C-KG berücksichtigte es nicht.
- 9 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der ehemaligen Gesellschafterin, der C-KG, Klage, mit der sie weiterhin den Abzug der anteiligen Darlehenszinsen als Sonderbetriebsausgaben der C-KG begehrte. Eine Umqualifizierung der Zinsaufwendungen in eine vGA könne weder auf § 8a Abs. 1 noch auf § 8a Abs. 6 KStG a.F. gestützt werden, denn diese Regelungen seien europarechtswidrig. Sie führten zu einer nicht zu rechtfertigenden Benachteiligung des ausländischen --hier belgischen-- Darlehensgebers, da in Belgien eine dem § 8b Abs. 1 KStG a.F. vergleichbare Regelung fehle. Letztere stelle zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung nur den Zinsertrag bei einem inländischen Darlehensgeber steuerfrei. Eine solche, vom Sitz des Fremdkapitalgebers abhängige, unterschiedliche Behandlungsweise von gebietsansässigen gegenüber gebietsfremden Gesellschaften stelle einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 i.V.m. Art. 48 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --EGV-- (nunmehr Art. 49 i.V.m. Art. 54 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union --AEUV--) und gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 Abs. 1 EGV (nunmehr Art. 63 AEUV) dar.
- 10 Dieser Rechtsauffassung folgte das Finanzgericht (FG) nicht und wies die Klage als unbegründet ab.
- 11 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung von Unions-recht, namentlich die Verletzung der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49 i.V.m. Art. 54 AEUV (vormals Art. 43 i.V.m. Art. 48 EGV) sowie der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 AEUV (vormals Art. 56 Abs. 1 EGV), durch § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Satz 2 und § 8a Abs. 6 KStG a.F., sowie die Verletzung von § 8a Abs. 2 Satz 2 KStG a.F.
- 12 Sie beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2004 vom 25. April 2006 dahingehend zu ändern, dass die außerbilanzielle

Hinzurechnung einer vGA zum Gesamthandsgewinn der B-KG in Höhe von 14.569,86 € mit der Folge rückgängig gemacht wird, dass bei der C-KG (abziehbare) Sonderbetriebsausgaben in Höhe von 14.569,86 € festgestellt werden;

hilfsweise, die Frage der Vereinbarkeit der Regelungen zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8a KStG a.F.) mit der durch den AEUV (bzw. im streitgegenständlichen Zeitraum durch den EGV) geschützten Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit dem Gerichtshof der Europäischen Union nach Art. 267 AEUV vorab zur Entscheidung vorzulegen.

- 13** Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision der Klägerin ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15** Das FG ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass die von der Klägerin an die X Belgien gezahlten Zinsen nicht als Sonderbetriebsausgaben der C-KG in der Gewinnfeststellung der B-KG geltend gemacht werden können.
- 16** 1. Das von der Rechtsvorgängerin der Klägerin zur Finanzierung des Anteilserwerbs der G-GmbH (nunmehr I-KG) aufgenommene Darlehen stellt kein Sonderbetriebsvermögen der C-KG bei der B-KG dar. Mithin sind auch die der Klägerin entstandenen Zinsaufwendungen nicht als Sonderbetriebsausgaben der C-KG in dem Gewinnfeststellungsbescheid der B-KG zu erfassen.
- 17** a) Nach den zutreffenden und den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG, die zwischen den Beteiligten auch unstreitig sind, hat die Rechtsvorgängerin der Klägerin das hier streitige Darlehen aufgenommen. In diesen Vertrag ist die Klägerin als deren Rechtsnachfolgerin eingetreten und ist nunmehr alleinige Schuldnerin der zwischenzeitlich an die X Belgien abgetretenen Darlehensforderung. Die hier streitigen Zinszahlungen sind auch ausschließlich von der Klägerin an die X Belgien geleistet worden.
- 18** b) Die C-KG ist nicht Schuldnerin der Darlehensforderung und ebenso wenig sind die Darlehenszinsen von dieser an die X Belgien geleistet worden. Entsprechend kann die Darlehensverbindlichkeit auch nicht anteilig dem Sonderbetriebsvermögen der C-KG bei der B-KG zugeordnet werden, ebenso wenig kommt ein Abzug der von der Klägerin an die X Belgien geleisteten Darlehenszinsen als Sonderbetriebsausgaben der C-KG in Betracht.
- 19** c) Das Darlehen könnte allenfalls anteilig als (mittelbares) Sonderbetriebsvermögen II der Klägerin bei der B-KG zu erfassen sein (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. Oktober 2016 I R 92/12, BFHE 256, 32, zur Zuordnung eines Darlehens, welches von dem Obergesellschafter aufgenommen und der Obergesellschaft zur Finanzierung des Erwerbs einer Beteiligung an einer Untergesellschaft zur Verfügung gestellt worden ist, zum mittelbaren Sonderbetriebsvermögen II des Obergesellschafters bei der Untergesellschaft). Sollte dies der Fall sein, hätten die Sonderbetriebsausgaben der Klägerin bei der Gewinnermittlung der B-KG (Urenkelgesellschaft der Klägerin) erfasst werden müssen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 256, 32, Rz 29 ff.; zur Erfassung einer Sondervergütung BFH-Urteil vom 12. Februar 2014 IV R 22/10, BFHE 244, 560, BStBl II 2014, 621, Rz 29).
- 20** d) Ob im Streitjahr eine anteilige Zuordnung des Darlehens zum (mittelbaren) Sonderbetriebsvermögen II der Klägerin bei der B-KG überhaupt in Betracht kommt oder ob auf Grund einer bestehenden Bilanzierungskonkurrenz das Darlehen vorrangig dem (unmittelbaren) Sonderbetriebsvermögen der Klägerin bei der I-KG zuzuordnen ist (zur Auflösung einer Bilanzierungskonkurrenz bei Sonderbetriebsvermögen BFH-Urteil vom 10. Mai 2012 IV R 34/09, BFHE 239, 485, BStBl II 2013, 471, Rz 31 ff.), bedarf im Streitfall jedoch keiner Entscheidung, da eine Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen der Klägerin schon deshalb ausscheidet, weil sie nicht als Mitunternehmerin im Gewinnfeststellungsbescheid erfasst worden ist. Mangels Anfechtung des Gewinnfeststellungsbescheids hinsichtlich der Mitunternehmereigenschaft der Klägerin ist bestandskräftig festgestellt, dass an der B-KG im Streitjahr nur die C-KG (als Kommanditistin) und die Beigeladene (als Komplementärin) als Mitunternehmer beteiligt waren.

- 21** Die Klage der Klägerin war ausschließlich auf die Feststellung von Sonderbetriebsausgaben der C-KG im Rahmen der Gewinnfeststellung der B-KG gerichtet.
- 22** aa) Nach ständiger Rechtsprechung kann ein Gewinnfeststellungsbescheid eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen und deshalb für die in dem nämlichen Bescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung entfalten können. Solche selbständigen Regelungen (Feststellungen) sind insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft und wer an ihr beteiligt ist, die Höhe des laufenden Gewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer und die Höhe eines Sondergewinns bzw. einer Sondervergütung. Keine selbständige Feststellung ist hingegen der sich aus den einzelnen Feststellungen ergebende Gesamtgewinn. Insoweit handelt es sich lediglich um eine Rechengröße, die nicht selbständig anfechtbar ist (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 16. März 2017 IV R 31/14, BFHE 257, 292, Rz 18).
- 23** bb) Eine Klage gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid kann deshalb verschiedene Zielsetzungen haben. Welche Besteuerungsgrundlagen der Kläger mit seiner Klage angreift und damit zum Streitgegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens gemacht hat, ist durch Auslegung der Klageschrift oder der darin ausdrücklich in Bezug genommenen Schriftstücke zu ermitteln (BFH-Urteil vom 9. Februar 2011 IV R 15/08, BFHE 233, 290, BStBl II 2011, 764, Rz 15). In der Auslegung prozessualer Willenserklärungen, die im erstinstanzlichen Klageverfahren abgegeben worden sind, ist das Revisionsgericht frei; es ist insoweit nicht gemäß § 118 Abs. 2 FGO an die Auslegung durch die Vorinstanz gebunden (BFH-Urteile vom 23. Februar 2012 IV R 32/09, und vom 20. November 2014 IV R 47/11, BFHE 248, 144, BStBl II 2015, 532).
- 24** cc) Die Klägerin hat sich mit ihrem Klagevorbringen ausschließlich gegen die Nichtanerkennung der von der C-KG geltend gemachten Sonderbetriebsausgaben gewandt und auch in der mündlichen Verhandlung vom 7. Mai 2014 ausdrücklich beantragt, den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid dahin zu ändern, dass bei der C-KG Sonderbetriebsausgaben festzustellen seien. Demgegenüber hat die Klägerin nicht beantragt, sie als mittelbare Mitunternehmerin i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in die Gewinnfeststellung der B-KG mit einzubeziehen und für sie die hier in Streit stehenden Sonderbetriebsausgaben festzustellen. War die Feststellung der Mitunternehmereigenschaft der Klägerin nicht Gegenstand der Anfechtungsklage, ist mit dem Gewinnfeststellungsbescheid 2004 bestandskräftig festgestellt worden, dass an der B-KG nur die C-KG (als Kommanditistin) und die Beigeladene (als Komplementärin) als Mitunternehmer beteiligt waren.
- 25** 2. Waren die Darlehenszinsen danach im Gewinnfeststellungsverfahren der B-KG nicht als Sonderbetriebsausgaben der C-KG anzuerkennen und stand der Anerkennung der Darlehenszinsen als Sonderbetriebsausgaben der Klägerin als mittelbarer Mitunternehmerin bereits entgegen, dass deren Mitunternehmerstellung in dem insoweit bestandskräftigen Gewinnfeststellungsbescheid 2004 nicht festgestellt worden ist, braucht der Senat nicht darüber zu entscheiden, ob die Sonderbetriebsausgaben als vGA gemäß § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 KStG a.F. außerbilanziell wieder dem Sondergewinn der C-KG --nicht, wie das FA und das FG rechtsirrig ausführen, dem Gesamthandsgewinn der B-KG-- zuzurechnen sind. Ebenso wenig muss der Senat darüber entscheiden, ob § 8a Abs. 1 und Abs. 6 KStG a.F. die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 i.V.m. Art. 54 AEUV und/oder die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV verletzt.
- 26** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2, § 139 Abs. 4 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig, da es im Streitfall nicht der Billigkeit entspräche, diese der unterlegenen Klägerin aufzuerlegen.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)