

# Urteil vom 11. Dezember 2018, VIII R 11/16

## Umqualifizierung eines Gewinnanteils aus einer gewerblich geprägten Fondsgesellschaft in eine Tätigkeitsvergütung

ECLI:DE:BFH:2018:U.111218.VIIR11.16.0

BFH VIII. Senat

AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, FGO § 68 S 1, EStG § 3 Nr 40 S 1 Buchst a, EStG § 3 Nr 40 S 1 Buchst d, EStG § 3 Nr 40a, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 18 Abs 1 Nr 4, EStG § 15 Abs 2, EStG § 15 Abs 3 Nr 1, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 06. Dezember 2015, Az: 7 K 2482/10

## Leitsätze

1. Ob eine gewerblich geprägte Oberpersonengesellschaft aus einer gewerblich geprägten Unterpersonengesellschaft einen Gewinnanteil i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG samt darin enthaltener gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 EStG steuerfreier Einnahmen bezieht oder diese Einnahme gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG bei der Oberpersonengesellschaft als Tätigkeitsvergütung zu qualifizieren ist, betrifft verfahrensrechtlich die eigenständigen Feststellungen des Gewinnfeststellungsbescheids zur Einkunftsart und zum Vorliegen steuerfreier Einnahmen gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 EStG oder § 3 Nr. 40a EStG. Diese Feststellungen sind insoweit untrennbar miteinander verbunden.

2. Nimmt das FG rechtsfehlerhaft an, ein partiell geänderter Gewinnfeststellungsbescheid werde insoweit nicht gemäß § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand eines anhängigen Verfahrens und entscheidet es bewusst über den ursprünglichen Gewinnfeststellungsbescheid als Verfahrensgegenstand, liegt ein Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens vor, der regelmäßig zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG führt .

3. Zu den "vermögensverwaltenden Gesellschaften" i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG gehören weder gemäß § 15 Abs. 2 EStG originär gewerblich tätige noch gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 EStG gewerblich infizierte oder geprägte Gesellschaften.

## Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 7. Dezember 2015 7 K 2482/10 aufgehoben.

Die Sache wird an das Hessische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die in den Streitjahren (2006 und 2007) in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) wohnhaften und unbeschränkt steuerpflichtigen Kläger und Revisionskläger (Kläger) waren Gesellschafter einer ausländischen Limited Partnership (LP), der S LP mit Sitz in Jersey (im Folgenden: S-LP). Die Gesellschaft war nach dem Recht Jerseys errichtet worden und unterhielt keine inländische Betriebsstätte. Neben den Klägern war an der S-LP als unbeschränkt haftender General Partner eine ebenfalls nach dem Recht Jerseys gegründete Kapitalgesellschaft beteiligt.
- 2 Unternehmensgegenstand der S-LP war es, sich an Personengesellschaften (LPs) zu beteiligen, die als

Fondsgesellschaften agierten. Die Fondsgesellschaften, an denen die S-LP in den Streitjahren beteiligt war, waren entweder nach dem Recht Jerseys oder nach dem Recht des US-Bundesstaats Delaware gegründet worden. Auf Ebene der Fondsgesellschaften wurden ab 1999 Beteiligungen an Portfolio-Kapitalgesellschaften in Deutschland, Frankreich und den Niederlanden erworben und sukzessive gewinnbringend veräußert. Daneben erzielten die Fondsgesellschaften u.a. Einkünfte aus Gewinnausschüttungen der Portfolio-Kapitalgesellschaften.

- 3 Nach dem Gesellschaftsvertrag einer Fondsgesellschaft, zu dem das Finanzgericht (FG) für sämtliche Fondsgesellschaften exemplarische Feststellungen getroffen hat, war an den Fondsgesellschaften als unbeschränkt haftender Gesellschafter (General Partner) jeweils eine ausländische Personengesellschaft in der Rechtsform der LP beteiligt. Dieser stand die organschaftliche Geschäftsführungsbefugnis zu. Daneben wurde die Anlageberatung und die Geschäftsführung für die jeweilige Fondsgesellschaft von einer ausländischen Management-Kapitalgesellschaft, die selbst nicht Gesellschafterin der Fondsgesellschaften war, auf Grundlage einer schuldrechtlichen Vereinbarung mit der Fondsgesellschaft erledigt. Die Kläger waren nach den Feststellungen des FG als sog. "Schlüsselpersonen" auf Ebene dieser Management-Gesellschaft tätig. Sie hatten dort die Aufgabe, interessante Investitionsmöglichkeiten für die Fonds zu suchen und im Namen der Management-Gesellschaft dem Investment-Komitee der jeweiligen Fondsgesellschaft vorzuschlagen. Dieser Tätigkeit mussten sie sich mit ihrer gesamten Arbeitszeit widmen.
- 4 Die S-LP leistete als Gründungsgesellschafterin (sog. Founder Limited Partner) in das Gründungskapital der Fondsgesellschaften jeweils eine Bareinlage. Hierfür war sie am Gewinn der Fondsgesellschaft beteiligt. Sie selbst schuldete gegenüber den Fondsgesellschaften keine anlageberatende Tätigkeit.
- 5 Die Gewinnverteilung auf Ebene der Fondsgesellschaften wurde zweistufig durchgeführt. Zunächst erhielten die Investoren (sog. Limited Partner) gezahlte Aufgelder (sog. Additional Contribution), die nur sie im Rahmen der Gründung in Form von Bareinlagen zu leisten hatten, samt einer festgelegten Verzinsung zurück. Von dem verbleibenden Restgewinn erhielten auf der zweiten Stufe der Gewinnverteilung die Investoren 80 % und die Gründungsgesellschafter (wie die S-LP) 20 % zugewiesen. Von diesen 20 % des Restgewinns, der sämtlichen Gründungsgesellschaftern zustand, entfiel rund ein Drittel auf die S-LP. Setzte man die in das Gründungskapital geleistete Bareinlage der S-LP ins Verhältnis zu den insgesamt erbrachten Bareinlagen der Investoren (bestehend aus Beiträgen in das Gründungskapital und aus dem Aufgeld), erhielt die S-LP etwa ein Drittel des Restgewinns der Fondsgesellschaft, obwohl ihre Bareinlage nur 0,1729 % (bei einer anderen Fondsgesellschaft 0,1554 %) des insgesamt aufgebrauchten Kapitals der Fondsgesellschaft ausmachte.
- 6 Die S-LP erklärte in den Feststellungserklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Einkünften für das Streitjahr 2006 laufende ausländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 14.715.431,24 € und für das Streitjahr 2007 in Höhe von 6.494.257,10 €. Sie machte geltend, sowohl sie als auch die ausländischen Fondsgesellschaften seien jeweils gewerblich geprägte ausländische Personengesellschaften i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG). Sie habe daher aus den Fondsgesellschaften gewerbliche Gewinnanteile bezogen. In diesen Gewinnanteilen seien Einkünfte aus Dividenden und der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften enthalten, die auf Ebene der Fondsgesellschaften erzielt worden seien und daher bei ihr dem Halbeinkünfteverfahren gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a EStG unterlägen.
- 7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte mit gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheiden (§§ 179, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung --AO--) vom 25. November 2009 für die auf Ebene der S-LP erzielten Einkünfte erklärungsgemäß Einkünfte aus Gewerbebetrieb für beide Streitjahre unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. Das FA lehnte es jedoch ab, für die Streitjahre anteilig steuerfreie Einnahmen gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und d EStG festzustellen.
- 8 Die S-LP erhob Einspruch. Die Dividenden und Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die auf Ebene der gewerblich geprägten ausländischen Fondsgesellschaften als laufende Einkünfte erzielt worden seien, seien gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und d EStG jeweils zur Hälfte steuerbefreit und der S-LP gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG über ihren Gewinnanteil aus der Fondsgesellschaft als anteilig steuerbefreite Einnahmen zuzurechnen. Dies entspreche auch der Sichtweise des einschlägigen Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 16. Dezember 2003 IV S 6-S 2240-153/03, BStBl I 2004, 40 (mit Berichtigung in BStBl I 2006, 632).
- 9 Der Einspruch wurde als unbegründet zurückgewiesen. Das FA stellte sich auf den Standpunkt, die S-LP habe kapital-disproportionale (erhöhte) Gewinnanteile aus den ausländischen Fondsgesellschaften bezogen. Diese

erhöhten Gewinnanteile seien als verdeckte Vergütungen für die anlageberatende Tätigkeit der Kläger für die Fondsgesellschaften zu qualifizieren. Für Tätigkeitsvergütungen gelte § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a EStG nicht. Wegen der gewerblichen Prägung der S-LP seien diese Tätigkeitsvergütungen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb festzustellen.

- 10** Die S-LP erhob zusammen mit den Klägern Klage. Während des Klageverfahrens wurde die S-LP nach übereinstimmender Sichtweise der Beteiligten und des FG vollbeendet.
- 11** Während des Klageverfahrens erließ das FA am 9. Oktober 2015 (gestützt auf § 164 Abs. 2 AO) geänderte gesonderte und einheitliche Feststellungsbescheide für beide Streitjahre. Als auf Ebene der S-LP verwirklichte Einkunftsart stellte das FA nunmehr jedoch ausschließlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit fest. Es lehnte zudem erneut die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a EStG und gemäß § 3 Nr. 40a EStG auf Ebene der S-LP ab. Die übrigen festgestellten Besteuerungsgrundlagen wurden nicht geändert.
- 12** Das FG entschied mit Urteil vom 7. Dezember 2015 7 K 2482/10, die Feststellungsbescheide für die Streitjahre vom 9. Oktober 2015 seien nicht zum Gegenstand des Verfahrens geworden. Es ging davon aus, dass die Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb nicht mit der Klage angefochten gewesen sei und sah daher weiterhin die Feststellungsbescheide vom 25. November 2009 als Verfahrensgegenstand an. Die Klage hielt es auf dieser Grundlage für teilweise begründet. Soweit die S-LP kapital-proportionale gewerbliche Gewinnanteile aus den Fondsgesellschaften bezogen habe (0,1729 %/0,1554 % der zugewiesenen Gewinnanteile), seien die Einnahmen gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und d EStG anteilig steuerfrei und als solche bei der S-LP festzustellen. Im Übrigen habe die S-LP kapital-disproportionale Gewinnanteile bezogen, die gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG als verdeckte Tätigkeitsvergütungen zu behandeln seien und für die weder eine anteilige Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und d EStG noch gemäß § 3 Nr. 40a EStG zu gewähren sei. Die Begründung ist in den Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 569 mitgeteilt.
- 13** Mit der Revision verfolgen die Kläger ihr Begehren weiter. Das Urteil des FG verletze materielles Bundesrecht in Gestalt des § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG und des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und d EStG.
- 14** Die Kläger beantragen sinngemäß, das angefochtene Urteil der Vorinstanz und die Einspruchsentscheidung vom 1. September 2010 aufzuheben sowie die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2006 und für 2007 vom 25. November 2009, jeweils geändert am 9. Oktober 2015, mit der Maßgabe zu ändern, dass in den im Streitjahr 2006 gesondert und einheitlich festgestellten Einkünften aus Gewerbebetrieb Einnahmen in Höhe von 14.487.487,41 € und in den im Streitjahr 2007 gesondert und einheitlich festgestellten Einkünften aus Gewerbebetrieb Einnahmen in Höhe von 6.397.871,43 € als dem Halbeinkünfteverfahren gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und d EStG unterliegend festgestellt werden.
- 15** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision der Kläger ist begründet.
- 17** Die Vorentscheidung ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Das FG hat rechtsfehlerhaft die geänderten gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheide vom 9. Oktober 2015 nicht gemäß § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) als Gegenstand des Verfahrens angesehen. Die Entscheidung des FG über die Gewinnfeststellungen für die Streitjahre vom 25. November 2009 begründet einen Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens, der gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO zur Zurückverweisung des Streitfalls an das FG zur weiteren Verhandlung und Entscheidung führt.
- 18** 1. Das FG hat nach Vollbeendigung der S-LP die Kläger zu Recht gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO als persönlich klagebefugt angesehen (zur Geltung des § 48 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 FGO bei ausländischen Personengesellschaften s. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. September 2013 I B 79/13, BFH/NV 2014, 161, Rz 11 f.). Die Beiladung der als General Partner der S-LP fungierenden ausländischen Kapitalgesellschaft war gemäß § 60 Abs. 3

Satz 2 FGO entbehrlich, da diese mangels einer inländischen Steuerpflicht von den streitigen Feststellungen nicht betroffen ist (zur Feststellung der Einkünfte einer ausländischen Personengesellschaft s. BFH-Urteile vom 24. April 2007 I R 33/06, BFH/NV 2007, 2236, unter II.2.; vom 25. November 2015 I R 50/14, BFHE 253, 52, BStBl II 2017, 247, Rz 15).

- 19** 2. Die Entscheidung des FG über die Gewinnfeststellungen für die Streitjahre vom 25. November 2009 beruht auf einer rechtsfehlerhaften Anwendung des § 68 Satz 1 FGO (s. unter 2.a und b) und begründet in der Folge einen Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens (s. unter 2.c).
- 20** a) Entgegen der Auffassung des FG sind die Feststellungsbescheide vom 9. Oktober 2015 mit der geänderten, selbständig anfechtbaren (s. BFH-Urteile vom 16. März 2017 IV R 31/14, BFHE 257, 292, BStBl II 2019, 24, Rz 18; vom 30. November 2017 IV R 33/14, BFH/NV 2018, 428, Rz 22) Feststellung der Einkunftsart gemäß § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Verfahrens geworden.
- 21** aa) Wird der angefochtene Verwaltungsakt nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung geändert oder ersetzt, so wird der neue Verwaltungsakt Gegenstand des Verfahrens. Ein Einspruch gegen den neuen Verwaltungsakt ist insoweit ausgeschlossen (§ 68 Satz 1 und Satz 2 FGO). Ein während des finanzgerichtlichen Verfahrens geänderter Gewinnfeststellungsbescheid wird aber nur hinsichtlich der bereits zulässig mit der Klage angefochtenen selbständigen Besteuerungsgrundlagen gemäß § 68 FGO (partiell) zum Gegenstand des anhängigen Verfahrens. Gegen die geänderten Feststellungen zu nicht angefochtenen und im Änderungsbescheid korrigierten Besteuerungsgrundlagen kann der Steuerpflichtige Einspruch einlegen (BFH-Urteil vom 9. Februar 2011 IV R 15/08, BFHE 233, 290, BStBl II 2011, 764, Rz 18 f.).
- 22** bb) Mit der Klage hatten die Kläger entgegen der Auffassung des FG auch die Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb in den Feststellungsbescheiden vom 25. November 2009 angefochten. Es handelt sich insoweit um eine Feststellung, die verfahrensrechtlich mit der von den Klägern auf Ebene der S-LP hauptsächlich begehrten Feststellung anteilig steuerfreier Einnahmen gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und d EStG untrennbar verbunden ist.
- 23** aaa) Zutreffend sind die Beteiligten und das FG davon ausgegangen, dass die auf Ebene der S-LP als ausländischer Personengesellschaft erzielten Einkünfte gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich für die Streitjahre festzustellen waren. Die S-LP ist nach den Feststellungen des FG in den Streitjahren hinsichtlich ihrer Rechtsform und Struktur einer inländischen Kommanditgesellschaft vergleichbar und daher gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG als gewerblich geprägte Mitunternehmerschaft zu qualifizieren (zu den Voraussetzungen der Prägung BFH-Urteil vom 13. Juli 2017 IV R 42/14, BFHE 259, 82, BStBl II 2017, 1126, Rz 19 bis 21; zu ausländischen gewerblich geprägten Gesellschaften BFH-Urteile vom 24. August 2011 I R 46/10, BFHE 234, 339, BStBl II 2014, 764; vom 29. November 2017 I R 58/15, BFHE 260, 209). Da mit den Klägern an der S-LP mehrere unbeschränkt steuerpflichtige Personen beteiligt sind, denen die festgestellten Einkünfte steuerlich zuzurechnen sind, sind die Voraussetzungen des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO erfüllt; unerheblich ist, nach welchem Recht die S-LP errichtet wurde und wo sich ihr Sitz und/oder Ort der Geschäftsleitung befinden (BFH-Urteil vom 24. April 2007 I R 33/06, BFH/NV 2007, 2236, unter II.1.).
- 24** bbb) Ebenfalls zutreffend ist die Annahme, dass auf Ebene der S-LP erzielte anteilig steuerfreie Einnahmen gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und d EStG festgestellt werden können. Es handelt sich insoweit um eine eigenständige und der Teilbestandskraft fähige "andere Besteuerungsgrundlage", die im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte gemäß §§ 179, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO getroffen werden kann. Nach der Rechtsprechung ist die (von den Klägern begehrte) Feststellung eines sog. Bruttobetrags anteilig steuerfrei zu stellender Einnahmen zulässig, wenn für einen verständigen Empfänger aus dem Gewinnfeststellungsbescheid zweifelsfrei erkennbar ist, dass zur Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte unter Anwendung der §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG in der Veranlagung des Feststellungsbeteiligten ein zusätzlicher Rechenschritt notwendig ist (BFH-Urteil vom 18. Juli 2012 X R 28/10, BFHE 238, 484, BStBl II 2013, 444, Rz 24). Ob zwingend und bindend für die Folgebescheide der Mitunternehmer über die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens (heute Teileinkünfteverfahrens) in einer gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte zu entscheiden ist, bedarf angesichts der von den Klägern begehrten Feststellung keiner Entscheidung.
- 25** ccc) Über das Vorliegen gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und d EStG anteilig steuerfreier Einnahmen ist im Streitfall --wie von den Beteiligten und dem FG zutreffend erkannt-- ausschließlich im Rahmen des Gewinnfeststellungsbescheids für die Einkünfte der S-LP und nicht vorgreiflich im Rahmen gesonderter und einheitlicher Feststellungen der Einkünfte für die Fondsgesellschaften zu entscheiden.

- 26** (1) Die Veräußerungsgewinne aus den Anteilen an den Portfolio-Kapitalgesellschaften und die Dividenden wurden unmittelbar auf Ebene der Fondsgesellschaften erzielt. Die Einkünfte der ausländischen Fondsgesellschaften sind jedoch für die Streitjahre nicht gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festzustellen, da an diesen Gesellschaften in den Streitjahren nicht mehrere im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Personen beteiligt sind. Die nur mittelbare Beteiligung der Kläger an den Fondsgesellschaften "über die S-LP" genügt nicht, da die S-LP neben zwei weiteren ausländischen Gesellschaften Mitunternehmerin der Fondsgesellschaften war und jeweils nur diese unmittelbaren Mitunternehmer als Feststellungsbeteiligte in Betracht kommen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691; BFH-Urteile vom 3. Februar 2010 IV R 59/07, BFH/NV 2010, 1492, Rz 11; vom 12. Oktober 2016 I R 92/12, BFHE 256, 32, Rz 14). Eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte einer ausländischen Unterpersongesellschaft (hier: der Fondsgesellschaften) ist unter Berücksichtigung des § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO erst erforderlich, wenn an der Untergesellschaft sowohl eine inländische (Ober-)Personengesellschaft mit mehreren im Inland einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaftern unmittelbar und daneben unmittelbar oder mittelbar (über eine andere Personengesellschaft) weitere im Inland steuerpflichtige Personen beteiligt sind (s. BFH-Urteile vom 4. November 2003 VIII R 38/01, BFH/NV 2004, 1372; vom 9. Dezember 2010 I R 49/09, BFHE 232, 145, BStBl II 2011, 482, Rz 12 f.; vom 24. Juli 2013 I R 57/11, BFHE 243, 102, BStBl II 2016, 633, Rz 19). Dies ist im Streitfall nicht ersichtlich.
- 27** (2) Mangels eines zweistufigen Feststellungsverfahrens ist für die von den Klägern auf Ebene der S-LP begehrte Feststellung anteilig steuerfreier Einnahmen daher im Streitfall inzident zu prüfen, ob die ausländischen Fondsgesellschaften gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 EStG anteilig steuerfreie Einnahmen erzielt haben (BFH-Urteile in BFH/NV 2004, 1372; in BFHE 232, 145, BStBl II 2011, 482, Rz 12 f.; in BFHE 243, 102, BStBl II 2016, 633, Rz 19); dies hat das FG dem Grunde nach bejaht. Für die S-LP als Obergesellschaft sind im nächsten Schritt anteilig steuerfreie Einnahmen gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und d EStG aus den "mittelbaren" Veräußerungsgewinnen und Dividenden nur festzustellen, wenn ihr die anteilig steuerfreien Einnahmen aus den Fondsgesellschaften als solche zuzurechnen sind. Dies setzt voraus, dass die anteilig steuerfreien Einnahmen als Bestandteil der aus den ausländischen Fondsgesellschaften bezogenen Gewinne an die S-LP "durchgereicht" werden und nicht gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG in Tätigkeitsvergütungen umzuqualifizieren sind.
- 28** ddd) Das FG hat rechtsfehlerhaft angenommen, die Entscheidung darüber, ob die S-LP Gewinnanteile aus den Untergesellschaften bezogen habe oder ob diese Bezüge gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG in Tätigkeitsvergütungen umzuqualifizieren seien, könne allein im Rahmen der Feststellung zum Vorliegen steuerfreier Einnahmen gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und d EStG erfolgen. Diese Frage betrifft jedoch maßgeblich auch die Feststellung zur Einkunftsart.
- 29** Denn welche Tätigkeit die Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit ausüben und welche Einkunftsart sie hierdurch verwirklichen, ist auf Ebene einer Personengesellschaft als Einkünfteerzielungssubjekt im Rahmen der Feststellung zur Einkunftsart zu entscheiden (Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.III.3.b und C.IV.3.; vom 11. April 2005 GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679, unter C.2.). Auch über die Frage, ob aus den Fondsgesellschaften vereinnahmte Bezüge "Einnahmen aus Gewinnanteilen" oder "Einnahmen aus Tätigkeitsvergütungen" sind, ist im Rahmen der Feststellung der Einkunftsart zu entscheiden. Die Feststellung der Einkunftsart ist insoweit mit der Feststellung zum Vorliegen anteilig steuerfreier Einnahmen i.S. des § 3 Nr. 40 Satz 1 EStG untrennbar verbunden. Es kommt insbesondere nicht in Betracht --wie das FG meint--, § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG im Rahmen der Prüfung des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und d EStG inzident anzuwenden und zu bejahen, ohne dass zugleich Einkünfte aus selbständiger Arbeit als verwirklichte Einkunftsart festgestellt werden.
- 30** eee) Die Kläger haben sich auf dieser Grundlage bei der gebotenen rechtsschutzgewährenden Auslegung des Klagebegehrens, zu der der Senat im Revisionsverfahren ohne Bindung an die Würdigung des FG befugt ist (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 20. August 2015 IV R 41/12, BFH/NV 2016, 227, Rz 20; vom 1. März 2018 IV R 38/15, BFHE 260, 543, BStBl II 2018, 587, Rz 30; vom 25. September 2013 VIII R 17/11, juris, Rz 36), nicht nur gegen das "Fehlen einer Feststellung zu Einnahmen gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 EStG", sondern auch gegen die Feststellung von "gewerblichen Einkünften aus einer Tätigkeitsvergütung" in den Feststellungsbescheiden vom 25. November 2009 gewandt. Sie haben mit der Klageerhebung geltend gemacht, entgegen der Einspruchsbegründung seien von der S-LP Gewinnanteile i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vereinnahmt worden, die anteilig steuerfreie Einnahmen gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 EStG enthielten.
- 31** cc) Anknüpfend an diesen Gegenstand des Klagebegehrens hat das FG zu Unrecht die hinsichtlich der Einkunftsart

geänderten Feststellungsbescheide für die Streitjahre vom 9. Oktober 2015 nicht gemäß § 68 Satz 1 FGO als Gegenstand des Verfahrens behandelt. Die Änderungsbescheide vom 9. Oktober 2015 haben die Feststellungsbescheide vom 25. November 2009 als Verfahrensgegenstand ersetzt, soweit das FA die Feststellung der Einkunftsart geändert hat (s. BFH-Urteil in BFHE 233, 290, BStBl II 2011, 764, Rz 18, zur partiellen Ersetzung).

- 32** b) Zudem wurden die Feststellungsbescheide vom 9. Oktober 2015 auch gemäß § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Verfahrens, soweit das FA es darin erneut abgelehnt hat, auf Ebene der S-LP anteilig steuerfreie Einnahmen gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 EStG festzustellen.
- 33** § 68 Satz 1 FGO ist auch bei Gewinnfeststellungsbescheiden auf Verpflichtungsbegehren anzuwenden. Ist streitig, ob eine vom Kläger beehrte eigenständige Feststellung in einen Feststellungsbescheid aufzunehmen ist, greift § 68 Satz 1 FGO, wenn wie hier im Klageverfahren ein geänderter Gewinnfeststellungsbescheid ergeht, in dem die beehrte Feststellung nach wie vor nicht enthalten ist (BFH-Urteile vom 14. September 2017 IV R 28/14, BFH/NV 2018, 1, Rz 14; vom 25. September 2013 VIII R 17/11, juris, Rz 45; vom 9. August 2016 VIII R 27/14, BFHE 255, 51, BStBl II 2017, 821).
- 34** c) Das FG hat als Folge seiner fehlerhaften Würdigung zu § 68 Satz 1 FGO über im Zeitpunkt der Entscheidung nicht mehr existente Feststellungen entschieden. Hierin liegt ein Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens, der zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG führt.
- 35** Zwar hält die Rechtsprechung, wenn durch die Änderungsbescheide keine neuen Streitpunkte in das Verfahren eingeführt worden sind und das FG in Unkenntnis ergangener Änderungsbescheide über die früheren Bescheide befunden hat, aus prozessökonomischen Gründen eine Richtigstellung in der Rechtsmittelentscheidung und die Entscheidung über die Änderungsbescheide für möglich. Dieses Vorgehen scheidet jedoch aus, wenn das FG nicht versehentlich oder in Unkenntnis der Änderungsbescheide, sondern "bewusst" über den früheren Bescheid entscheidet (BFH-Urteile vom 19. Mai 2010 I R 62/09, BFHE 230, 18, Rz 15; vom 11. Juli 2017 IX R 41/15, BFH/NV 2018, 185, Rz 14 f.).
- 36** Im Streitfall hat das FG in diesem Sinne "bewusst" über die früheren Gewinnfeststellungsbescheide vom 25. November 2009 entschieden. Es hat in Kenntnis der geänderten Feststellungsbescheide vom 9. Oktober 2015 die Voraussetzungen des § 68 Satz 1 FGO geprüft und verneint. Die gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheide vom 9. Oktober 2015 sind hinsichtlich der geänderten Feststellung der Einkunftsart und der weiterhin abgelehnten Aufnahme einer Feststellung zum Vorliegen von Einnahmen, die dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen, jeweils zum Gegenstand des Verfahrens geworden. Eine Richtigstellung und Entscheidung des Senats über die Gewinnfeststellungsbescheide vom 9. Oktober 2015 scheidet aus.
- 37** 3. Das FG wird auf Grundlage der geänderten Feststellungsbescheide für die Streitjahre vom 9. Oktober 2015 im zweiten Rechtsgang sowohl die Rechtmäßigkeit der Feststellung selbständiger Einkünfte als auch die Ablehnung des FA, anteilig steuerfreie Einnahmen gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und d EStG festzustellen, zu prüfen haben. Der Senat erteilt aus prozessökonomischen Gründen und angesichts der Verfahrensdauer die folgenden Hinweise für den zweiten Rechtsgang. Hierbei unterstellt der Senat, dass die bislang übereinstimmende Sichtweise der Beteiligten und des FG zutrifft, dass für sämtliche ausländischen Fondsgesellschaften die Voraussetzungen einer gewerblichen Prägung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG vorliegen.
- 38** a) Zur Rechtmäßigkeit der Feststellung von Einkünften aus selbständiger Arbeit
- 39** aa) Sind sowohl die S-LP als auch die ausländischen Fondsgesellschaften gewerblich geprägte Personengesellschaften, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, sind der S-LP grundsätzlich Einnahmen in Form gewerblicher Gewinnanteile aus den ausländischen Fondsgesellschaften zuzurechnen, die bei ihr als Einkünfte aus Gewerbebetrieb festzustellen sind.
- 40** Der S-LP als gewerblich geprägter Oberpersonengesellschaft, die an den Fondsgesellschaften als ebenfalls gewerblich geprägten Unterpersonengesellschaften beteiligt ist, ist als Mitunternehmerin der auf sie entfallende Anteil am Gesamtgewinn der Untergesellschaft als Gewinnanteil zuzurechnen (ständige Rechtsprechung, vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691; BFH-Urteile in BFH/NV 2010, 1492, Rz 11; in BFHE 256, 32, Rz 14). Erzielt die Untergesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb, führt gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG der Gewinnanteil aus der Untergesellschaft bei der Obergesellschaft zu Einkünften aus Gewerbebetrieb in Form von Beteiligungserträgen, auch wenn die

Obergesellschaft sonst keiner eigenen Tätigkeit nachgeht (BFH-Urteil vom 19. Juli 2018 IV R 39/10, BFHE 262, 149, BStBl II 2019, 77, Rz 17).

- 41** bb) Eine Umqualifizierung der aus den gewerblich geprägten Fondsgesellschaften von der S-LP bezogenen gewerblichen Gewinnanteile in Tätigkeitsvergütungen gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG, die gesetzlich den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzuordnen sind, scheidet im Streitfall aus.
- 42** Gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit solche, die ein Beteiligter an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft oder Gemeinschaft, deren Zweck im Erwerb, Halten und in der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften besteht, als Vergütung für Leistungen zur Förderung des Gesellschafts- oder Gemeinschaftszwecks erzielt, wenn der Anspruch auf die Vergütung unter der Voraussetzung eingeräumt worden ist, dass die Gesellschafter oder Gemeinschaftler ihr eingezahltes Kapital vollständig zurückerhalten haben; § 15 Abs. 3 EStG ist nicht anzuwenden.
- 43** Zu den "vermögensverwaltenden Gesellschaften" i.S. der Vorschrift gehören nach Auffassung des Senats aber weder originär gewerbliche noch aufgrund einer Abfärbung gewerbliche Einkünfte erzielende noch gewerblich geprägte Fondsgesellschaften.
- 44** aaa) Das Merkmal der "vermögensverwaltenden Gesellschaft" in § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG grenzt nach der herrschenden Meinung im Schrifttum, die vom Senat geteilt wird, Fondsgesellschaften, die gemäß § 15 Abs. 2 EStG originär gewerbliche Einkünfte erzielen, aus dem Anwendungsbereich des § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG aus (Stuhrmann, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 18 Rz B256a; Güroff in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 18 Rz 373, 399; Korn in Korn, § 18 EStG Rz 103.4.2; Moritz in Bordewin/Brandt, § 18 EStG Rz 518; Blümich/Hutter, § 18 EStG Rz 206; Schmidt/Wacker, EStG, 37. Aufl., § 18 Rz 286; Anzinger/Jekerle, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2008, 821, 825; Pfirrmann in Kirchhof, EStG, 17. Aufl., § 18 Rz 102; Levedag in Beck'scher Online Kommentar EStG, § 18 Rz 554; kritisch zu diesem Ausschluss Behrens, Finanz-Rundschau --FR-- 2004, 1211, 1215; Veith/Schade in Festschrift für P+P Pöllath + Partners, S. 435, 438 f.).
- 45** bbb) Gleiches gilt für Fondsgesellschaften, deren Zweck im Erwerb, Halten und in der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften besteht und die gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen.
- 46** Zwar ist nach dem Wortlaut des § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG eine Auslegung denkbar, nach der die Regelung sowohl vermögensverwaltende Fondsgesellschaften ohne Betriebsvermögen als auch vermögensverwaltend tätige, aber gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG gewerbliche Einkünfte erzielende Fondsgesellschaften erfasst (eine solche tätigkeitsbezogene Auslegung halten u.a. für möglich Anzinger/Jekerle, IStR 2008, 821, 825; Brandt in Hermann/Heuer/Raupach --HHR--, § 18 EStG Rz 281; Blümich/Hutter, § 18 EStG Rz 203 f.; Korn in Korn, § 18 EStG Rz 103.4.1, 103.12; Stuhrmann, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 18 Rz B257 bis 257b; Elser/Dürschmidt, FR 2010, 1075, 1077; Güroff in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 18 Rz 381; Veith/Schade in Festschrift für P+P Pöllath + Partners, S. 435, 436 ff.; Levedag in Beck'scher Online Kommentar EStG, § 18 Rz 542; Geerling/Ismer, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2005, 1596, 1599).
- 47** Dem schließt sich der Senat jedoch nicht an. Für die Bezugnahme in § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG nur auf vermögensverwaltende Gesellschaften ohne Betriebsvermögen sprechen entscheidend die Entwicklungsgeschichte der Regelung und systematische Erwägungen (zustimmend Weber-Grellet, DStR 2018, 992, 995 f.; Friederichs/Köhler, Der Betrieb 2004, 1638, 1639; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 18 Rz 286; Güroff in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 18 Rz 399; wohl auch Stöcker in Lademann, EStG, § 18 EStG Rz 792).
- 48** (1) Nach den Empfehlungen des Finanzausschusses (BTDrucks 15/3336, S. 7) soll § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG die Auffassung des BMF-Schreibens in BStBl I 2004, 40 (geändert in BStBl I 2006, 632) zur ertragsteuerlichen Behandlung von Venture Capital Fonds und Private Equity Fonds gesetzlich absichern. In diesem Schreiben gehe die Verwaltung --so die Gesetzesbegründung-- davon aus, dass es sich beim erhöhten Gewinnanteil eines Initiators (dem sog. Carried Interest) aus einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft um eine steuerpflichtige Tätigkeitsvergütung seitens der Mitgesellschafter für die Initiatoren und nicht um ggf. nicht steuerbare Einkünfte gemäß § 23 EStG handele.
- 49** (2) Die in den Gesetzesmaterialien hervorgehobene Notwendigkeit, durch Einfügung des § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG eine Besteuerungslücke schließen zu müssen, bestand nach der im BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 40 (geändert in BStBl I 2006, 632) geäußerten Verwaltungssicht indes nur für Gewinnanteile aus vermögensverwaltenden

Fondsgesellschaften ohne Betriebsvermögen. In Rz 21 bis 23 des Schreibens nahm das BMF zu vermögensverwaltenden Fondsgesellschaften Stellung, bei denen die Bruchteilsbetrachtung gemäß § 39 Abs. 2 AO galt und unterschied für diese zwischen laufenden Ergebnisanteilen (Rz 21) und als Tätigkeitsvergütungen einzuordnenden sog. erhöhten Gewinnanteilen (Rz 24). Rz 25 des BMF-Schreibens knüpfte daran an und schloss "die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens" bei "Zuordnung der Einkünfte des Fonds nach Bruchteilen" aus. Diese Regelung zielte insbesondere auf § 39 Abs. 2 AO und die damals für Einkünfte gemäß § 23 EStG noch geltende anteilige Steuerbefreiung aus § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. j EStG. Gewinnanteile aus gewerblichen Fondsgesellschaften sollten hingegen gemäß Rz 18 des BMF-Schreibens in BStBl I 2004, 40 (geändert in BStBl I 2006, 632), ohne dass zwischen laufenden Ergebnisanteilen und erhöhten Gewinnanteilen zu unterscheiden war, als einheitliche Gewinnanteile behandelt und in das Halbeinkünfteverfahren gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und d EStG einbezogen werden, soweit im Gewinnanteil entsprechende Bezüge enthalten waren.

- 50** (3) Für diese Auslegung sprechen zudem maßgeblich systematische Erwägungen. § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG würde bei Einbeziehung der gewerblich infizierten oder gewerblich geprägten Fondsgesellschaften (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 EStG) kapital-disproportionale Gewinnanteile aus diesen in Einkünfte aus selbständiger Arbeit umqualifizieren; hingegen fielen gewerbliche Gewinnanteile aus gemäß § 15 Abs. 2 EStG originär gewerblich tätigen Fondsgesellschaften nicht unter die Regelung. Es müsste für die Anwendung des § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG auf Ebene des Beziehers der Einkünfte unterschieden und geprüft werden, ob der vereinnahmte Gewinnanteil aus einer kraft Abfärbung gewerblichen oder gewerblich geprägten Fondsgesellschaft einerseits oder aus einer originär gewerblich tätigen Fondsgesellschaft andererseits stammt. Diese Differenzierung würde für den Regelfall lediglich zur Folge haben, dass für den kapital-proportionalen Gewinnanteil aus einer kraft Abfärbung gewerblichen oder gewerblich geprägten Fondsgesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 EStG das Halbeinkünfteverfahren gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a EStG und auf den kapital-disproportionalen Gewinnanteil i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG die besondere anteilige Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 40a EStG anzuwenden wären. Für einheitlich zu behandelnde Gewinnanteile aus originär gewerblich tätigen Fondsgesellschaften wäre hingegen nur die Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 EStG anzuwenden. Es ist angesichts dieser minimalen Auswirkungen nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber die Anwendung des § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG durch eine Unterscheidung zwischen verschiedenen Formen gewerblicher Fondsgesellschaften erschweren wollte.
- 51** ccc) Auch aus § 18 Abs. 1 Nr. 4 2. Halbsatz EStG folgt nichts anderes. Diese Regelung soll nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks 15/3336, S. 7) auf Ebene einer Personengesellschaft verhindern, dass selbständige Einkünfte, die nach Anwendung des § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG für die Empfänger-Gesellschaft festzustellen wären, wegen einer anderweitigen gewerblichen Tätigkeit der Gesellschaft gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG oder aufgrund einer gewerblichen Prägung der Gesellschaft gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG doch als gewerbliche Einkünfte zu behandeln sind und die Anwendung des besonderen Halbeinkünfteverfahrens gemäß § 3 Nr. 40a EStG vereiteln (HHR/Brandt, § 18 EStG Rz 287; Güroff in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 18 Rz 397; Korn in Korn, § 18 EStG Rz 103.12; Moritz in Bordewin/ Brandt, § 18 EStG Rz 518, 522; Pfirrmann in Kirchhof, a.a.O., § 18 Rz 102; Stöcker in Lademann, a.a.O., § 18 EStG Rz 783; Levedag in Beck'scher Online Kommentar EStG, § 18 Rz 624). Der Ausschluss des § 15 Abs. 3 EStG in § 18 Abs. 1 Nr. 4 2. Halbsatz EStG auf Ebene der Obergesellschaft sollte aber entgegen der Auffassung des FG nicht bewirken, dass gewerbliche Fondsgesellschaften kraft Abfärbung oder gewerblicher Prägung teilweise "entfärbt" oder "entprägt" werden. Folgte man der Auffassung des FG, wären überdies im Ergebnis gewerblich infizierte und gewerblich geprägte Fondsgesellschaften in den Anwendungsbereich des § 18 Abs. 1 Nr. 4 1. Halbsatz EStG einzubeziehen, nicht hingegen originär gewerblich tätige Fondsgesellschaften. Diese Betrachtungsweise überzeugt nicht. Ihr stehen die bereits unter (3) dargelegten systematischen Bedenken entgegen.
- 52** cc) Es ist auch sonst nicht ersichtlich, dass die S-LP aus den Fondsgesellschaften statt gewerblicher Gewinnanteile freiberufliche oder gewerbliche Tätigkeitsvergütungen erzielt hat.
- 53** Werden außerhalb der Gesellschaft, die Einkünfteerzielungssubjekt ist (hier: die Fondsgesellschaften), beim Mitunternehmer (hier: der S-LP) im Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung besondere Umstände verwirklicht, kann dies eine abweichende Qualifizierung der bezogenen Gewinnanteile beim Mitunternehmer zur Folge haben (s. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679, unter C.3.b aa). Eine Einordnung der aus den Fondsgesellschaften bezogenen Gewinnanteile als Tätigkeitsvergütungen auf Ebene der S-LP kommt im Streitfall etwa aufgrund des Umstands in Betracht, dass die Kläger auf Ebene der Management-Gesellschaft anlageberatend für die Fondsgesellschaften tätig waren und diese Tätigkeit lediglich mittels der Gewinnanteile vergütet wurde, die der S-LP von den Fondsgesellschaften gewährt wurden.



- 54** (1) Selbst wenn man aber aufgrund dieses Umstands die bezogenen Gewinnanteile aus den Fondsgesellschaften bei der S-LP als Tätigkeitsvergütungen ansehen wollte, scheidet eine Feststellung dieser Einkünfte als Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 EStG aus. Anlageberater erzielen nach ständiger Rechtsprechung des BFH unabhängig von ihrer Ausbildung und der näheren Ausgestaltung der Tätigkeit keine freiberuflichen, sondern gewerbliche Einkünfte (BFH-Entscheidungen vom 2. September 1988 III R 58/85, BFHE 154, 332, BStBl II 1989, 24; vom 8. Februar 2013 VIII B 54/12, BFH/NV 2013, 1098).
- 55** (2) Auch die Einordnung der von der S-LP bezogenen Einnahmen als gewerbliche Tätigkeitsvergütung kommt nicht in Betracht. Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass die Gewinnverteilungsabreden auf Ebene der Fondsgesellschaften im Streitfall als verdeckte Tätigkeitsvereinbarungen auszulegen sein könnten. Eine schuldrechtliche Tätigkeitsvergütung kann zwar auch im Gesellschaftsvertrag vereinbart werden. Hiervon ist allerdings nur auszugehen, wenn die Vergütung nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags als (handelsrechtliche) Ausgabe zu behandeln und insbesondere --im Gegensatz zu einem Gewinn vorab-- auch zu zahlen ist, wenn kein Gewinn erwirtschaftet wird. Fehlt es an einer derartigen unmissverständlichen Vereinbarung, liegt --im Zweifel-- eine Gewinnverteilungsabrede vor (s. zum Ganzen BFH-Urteil vom 14. Mai 2002 VIII R 30/98, BFHE 199, 181, BStBl II 2002, 741). Dies gilt auch hier. Weder war die S-LP zu Dienstleistungen gegenüber den Fondsgesellschaften verpflichtet, noch stand ihr eine gewinnunabhängige Vergütung zu. Sie war aufgrund der erbrachten Gesellschaftereinlagen auf Ebene der Fondsgesellschaften lediglich zur Teilnahme an deren Gewinnverteilung berechtigt.
- 56** b) Zur Feststellung von Einnahmen, die dem Halbeinkünfteverfahren gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und d EStG unterliegen
- 57** aa) Gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a Satz 1 EStG sind in den Streitjahren u.a. steuerfrei die Hälfte der Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören. Gleiches gilt gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG für im Betriebsvermögen vereinnahmte Bezüge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Das FG hat in der Vorentscheidung das Vorliegen dieser Voraussetzungen auf Ebene der Fondsgesellschaften bejaht.
- 58** bb) Bezieht die S-LP aus den Fondsgesellschaften in den Streitjahren gewerbliche Gewinnanteile (und nicht Tätigkeitsvergütungen), umfassen diese auch die gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a oder d EStG anteilig steuerfreien Einnahmen, die auf Ebene der Fondsgesellschaften erzielt worden sind (s. unter II.2.a bb). Bei der S-LP sind diese "durchgereichten" anteilig steuerfreien Einkünfte in der Folge festzustellen.
- 59** c) Nach alledem spricht zum gegenwärtigen Stand des Verfahrens vieles dafür, dass die Feststellung von Einkünften aus selbständiger Arbeit in den Feststellungsbescheiden vom 9. Oktober 2015 rechtswidrig ist. Auf Ebene der S-LP wären wegen des Bezugs von Gewinnanteilen aus den Fondsgesellschaften Einkünfte aus Gewerbebetrieb gesondert und einheitlich festzustellen. Die begehrte Feststellung zum Vorliegen steuerfreier Einnahmen gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und d EStG ist anknüpfend daran in den Feststellungsbescheiden vom 9. Oktober 2015 für beide Streitjahre grundsätzlich zu treffen.
- 60** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

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