Urteil vom 28. Februar 2013, IV R 50/09

Zurechnung von Organeinkommen bei unterjährigem Ausscheiden eines Gesellschafters aus Organträger-Personengesellschaft - Gewinnbezugsrecht als vom Mitunternehmeranteil losgelöstes Wirtschaftsgut - Gegenstand des Verfahrens

BFH IV. Senat

AO § 180 Abs 1 Nr 2, AO § 174 Abs 4, AO § 174 Abs 5, AO § 39 Abs 2 Nr 2, KStG § 14, EStG § 4 Abs 1, EStG § 5, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 16 Abs 2 S 2, AO § 181 Abs 1 S 1

vorgehend FG Düsseldorf, 20. Januar 2009, Az: 9 K 2067/03 F

Leitsätze

Das Einkommen einer Organgesellschaft ist entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel nur den Gesellschaftern einer Organträger-Personengesellschaft zuzurechnen, die im Zeitpunkt der Einkommenszurechnung an der Organträgerin beteiligt sind .

Tatbestand

A. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war alleiniger Kommanditist der A-GmbH & Co. KG (KG). Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 23. Dezember 1998 übertrug er seine Kommanditbeteiligung auf die B-GmbH (Beigeladene zu 1.). Mitübertragen wurde das Gewinnbezugsrecht für das am 31. Dezember 1998 endende Geschäftsjahr. Die Übertragung erfolgte mit schuldrechtlicher und dinglicher Wirkung zum 29. Dezember 1998 (Übertragungsstichtag).

2 Die KG war Alleingesellschafterin dreier GmbH, mit denen sie als Organträgerin jeweils ein Organschaftsverhältnis begründet hatte. Mit allen drei Organgesellschaften, deren Geschäftsjahr das Kalenderjahr ist, bestanden Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge zugunsten der KG.

3 In ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für das Jahr 1998 (Streitjahr) erklärte die KG einen Verlust in Höhe von 257.580 DM sowie daneben ein zuzurechnendes Einkommen der Organgesellschaften in Höhe von 1.683.494 DM. Ihr Ergebnis teilte sie auf die A-GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin und die Beigeladene zu 1. als Kommanditistin auf, wobei Rechtsnachfolgerin der persönlich haftenden Gesellschafterin die C-GmbH (Beigeladene zu 2.) ist. Auf den Kläger entfallende laufende Einkünfte wurden nicht erklärt, vielmehr ermittelte die KG für den Kläger einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 6.717.400 DM.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem nicht. Mit Feststellungsbescheid vom 5. Oktober 2000 rechnete das FA dem Kläger einen laufenden Gewinn in Höhe von ./. 264.141 DM, einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 5.307.400 DM und einen Anteil am in den Einkünften aus Gewerbebetrieb nicht enthaltenen Einkommen der Organgesellschaften in Höhe von 1.674.141 DM zu. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns kürzte das FA zugunsten des Klägers den Kaufpreis in Höhe von 1.410.000 DM, soweit dieser auf das Gewinnbezugsrecht entfiel.

5 Auf den Einspruch des Klägers und nach Durchführung einer Betriebsprüfung bei der KG durch das Finanzamt für Großbetriebsprüfung D änderte das FA mit Einspruchsentscheidung vom 12. März 2003 die Feststellung für das Streitjahr. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden nunmehr mit 5.149.820 DM, die in den Einkünften aus Gewerbebetrieb nicht enthaltenen Einkommen der Organgesellschaften mit 1.683.494 DM festgestellt. Dem Kläger wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 5.143.792 DM (davon 5.407.400 DM Veräußerungsgewinn einschließlich steuerfreier Veräußerungsgewinne und ./. 263.608 DM der Tarifbegrenzung nach § 32c des Einkommensteuergesetzes --EStG-- unterliegende laufende Einkünfte) und 1.674.141 DM Einkommen der Organgesellschaften zugerechnet. Auf die Beigeladene zu 1. entfielen nunmehr Einkünfte aus Gewerbebetrieb in

Höhe von ./. 1.472 DM und Einkommen der Organgesellschaften in Höhe von 9.353 DM. Im Übrigen wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen.

6 Mit seiner dagegen gerichteten Klage vor dem Finanzgericht (FG) machte der Kläger geltend, ihm seien auf Grund seines Ausscheidens aus der KG zum 29. Dezember 1998 keine Einkünfte aus den Organgesellschaften zuzurechnen. Der auf Grund der Gewinnabführungsverträge abzuführende Gewinn stehe dem Organträger erst mit Ablauf des Geschäftsjahres der Organtochter zum 31. Dezember zu. Die Forderung sei erst mit Ablauf des Bilanzstichtags zu bilanzieren und erst zu diesem Stichtag im Vermögen des Organträgers zu erfassen. In der anlässlich seines Ausscheidens aus der KG erstellten Zwischenbilanz seien daher Gewinne der Organtöchter nicht enthalten.

7 Mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2010, 467 veröffentlichten Urteil wies das FG die Klage als unbegründet ab.

8 Dagegen wehrt sich der Kläger mit seiner auf die Verletzung materiellen Rechts gestützten Revision.

9 Der Kläger beantragt, das Urteil des FG Düsseldorf vom 21. Januar 2009 9 K 2067/03 F (EFG 2010, 467) aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung 1998 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12. März 2003 dahin abzuändern, dass die Zurechnung des zeitanteiligen Einkommens der Organgesellschaften als laufender Gewinn und eine entsprechende Kürzung des Gewinns i.S. des § 16 EStG unterbleibt.

10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

11 Die Beigeladene zu 1. beantragt, die Revision zurückzuweisen und hilfsweise für den Fall, dass dem Antrag des Klägers stattgegeben wird und das anteilige Organeinkommen sodann ihr zuzurechnen ist, das ihr zuzurechnende laufende Ergebnis um den Betrag der Zurechnung des anteiligen Organeinkommens zu reduzieren.

Entscheidungsgründe

B. Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung der Vorentscheidung. Wegen Spruchreife war in der Sache selbst zu entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Urteil des FG Düsseldorf in EFG 2010, 467 sowie die Einspruchsentscheidung des FA vom 12. März 2003 waren aufzuheben und der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung 1998 vom 5. Oktober 2000 war mit der Maßgabe abzuändern, dass dem Kläger kein Organeinkommen zugerechnet wird (dazu unter I.). Der Hilfsantrag der Beigeladenen zu 1. war als unzulässig zu verwerfen (dazu unter II.).

13 I. Entgegen der Auffassung des FA und des FG war dem Kläger von dem der KG zuzurechnenden Einkommen ihrer Organgesellschaften im Streitjahr 1998 kein Einkommen zuzurechnen.

14 1. Nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) werden die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte und mit ihnen im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) erstreckt sich die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO auf ein volles Wirtschaftsjahr, und zwar grundsätzlich auch dann, wenn ein Gesellschafter während des Wirtschaftsjahres aus einer Personengesellschaft ausscheidet und die Gesellschaft danach von den verbleibenden Gesellschaftern oder von diesen mit einem oder mehreren neuen Gesellschaftern fortgeführt wird (vgl. BFH-Urteile vom 14. September 1978 IV R 49/74, BFHE 126, 262, BStBl II 1979, 159; vom 24. November 1988 IV R 252/84, BFHE 155, 255, BStBl II 1989, 312; vom 28. November 1989 VIII R 40/84, BFHE 159, 410, BStBl II 1990, 561; vom 29. April 1993 IV R 107/92, BFHE 171, 23, BStBl II 1993, 666; vom 19. April 1994 VIII R 48/93, BFH/NV 1995, 84). Trotz des Gesellschafterwechsels bleibt die Identität der Personengesellschaft als Gewinnerzielungs- und -ermittlungssubjekt (vgl. dazu Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691) erhalten. Danach sind auch solche Personen in die Gewinnfeststellung einzubeziehen, die --wie hier der Kläger-- nicht während des ganzen Wirtschaftsjahres Gesellschafter sind (BFH-Urteil in BFH/NV 1995, 84); dies widerspricht nicht dem Sinn und Zweck des Feststellungsverfahrens.

15 2. Nach § 14 (im Streitfall i.V.m. § 17) des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) ist dem Organträger das Einkommen der Organgesellschaft zuzurechnen.

16 a) Da Organträger und Organgesellschaft zivil- und steuerrechtlich verschiedene Rechtsträger bleiben, haben sie ihr

jeweiliges Einkommen selbständig zu ermitteln. Das Organeinkommen ist erst danach dem Organträger zuzurechnen (vgl. BFH-Urteil vom 23. Januar 2002 XI R 95/97, BFHE 198, 99, BStBl II 2003, 9). Die Zurechnung betrifft bei einer Organträger-Personengesellschaft die Personengesellschaft selbst (Gosch KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 511). Da bei ihr stets eine gesonderte Gewinnfeststellung durchzuführen ist, ist es geboten, im Feststellungsverfahren auch das der Mitunternehmerschaft zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft zu ermitteln und zu verteilen (vgl. BFH-Urteile vom 10. Februar 1982 I R 190/78, BFHE 135, 396, BStBl II 1982, 682; vom 9. September 1986 VIII R 20/85, BFH/NV 1987, 442; vom 30. Januar 1990 VIII R 183/85, BFH/NV 1990, 504; vom 14. April 1992 VIII R 149/86, BFHE 168, 128, BStBl II 1992, 817). Insoweit ist das zuzurechnende Organeinkommen gesondert vom eigenen Gewinn der Personengesellschaft festzustellen und nach dem sich aus den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages bzw. des Handelsgesetzbuchs ergebenden allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter der Personengesellschaft zu verteilen (vgl. etwa Kolbe in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz 85; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Kommentar zum KStG und EStG, § 14 KStG Rz 268 f.; Herlinghaus in Herzig (Hrsg.), Organschaft, S. 142; Müller/Stöcker, Die Organschaft, 8. Aufl., Rz 503; auch Gosch KStG, a.a.O., § 14 Rz 512).

17 b) Der sich nach Maßgabe der Handelsbilanz ergebende Anspruch der Organträger-Personengesellschaft auf Gewinnabführung entsteht erst mit dem Ende des Wirtschaftsjahres der jeweiligen Organgesellschaft. Erst zu diesem Zeitpunkt ist dem Organträger auch das Organeinkommen nach § 14 KStG, welches aus der Steuerbilanz der Organgesellschaft abgeleitet wird, zuzurechnen. Um eine Doppelbesteuerung des Einkommens der Organgesellschaft zu vermeiden, werden die auf Grund des Ergebnisabführungsvertrages an den Organträger abgeführten Beträge bei diesem außerhalb der Bilanz von seinem Einkommen abgezogen (BFH-Urteil vom 29. Oktober 1974 I R 240/72, BFHE 114, 70, BStBl II 1975, 126).

18 3. Daraus, dass das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zu dem Zeitpunkt zuzurechnen ist, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet, ergeben sich Folgen dafür, welchen Gesellschaftern einer Organträger-Personengesellschaft Anteile an dem Einkommen der Organgesellschaft zugerechnet werden, wenn sich im Laufe des Wirtschaftsjahres der Organträgerin Änderungen im Bestand ihrer Gesellschafter ergeben haben. Anders als das FG vertreten hat, richtet sich die Zurechnung des Organeinkommens bei einer Organträger-Personengesellschaft (hier: der KG), bei der ein unterjähriger Gesellschafterwechsel eingetreten ist, nicht nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel unter Berücksichtigung der Dauer der Beteiligung der Gesellschafter an der Organträger-Personengesellschaft (so aber etwa Döllerer, Betriebs-Berater 1975, 1073, 1075 f.; Erle/Heurung in Erle/Sauter, Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl., § 14 Rz 255; Gosch KStG, a.a.O., § 14 Rz 520; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, Freiburg 2011, § 14 KStG Rz 665; Müller/Stöcker, a.a.O., Rz 508). Das Einkommen der Organgesellschaft ist vielmehr entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel nur den Gesellschaftern der Organträger-Personengesellschaft zuzurechnen, die im Zeitpunkt der Einkommenszurechnung an der Organträgerin beteiligt sind (so auch Dötsch in Dötsch/Pung/ Möhlenbrock, a.a.O., § 14 KStG Rz 311; Brink in Schnitger/ Fehrenbacher, Kommentar Körperschaftsteuer – KStG, § 14 Rz 648; wohl auch Jurkat, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, Rz 187).

19 a) Zwar erzielt die Organgesellschaft ihr Einkommen kontinuierlich über die Zeit und nicht erst zum Zeitpunkt der Gewinnabführung (so auch Erle/Heurung in Erle/Sauter, a.a.O., § 14 KStG Rz 255; auch Gosch KStG, a.a.O., § 14 Rz 519). Daraus kann aber nicht der Schluss gezogen werden, das Organeinkommen sei zeitanteilig zuzurechnen, denn dies würde bei der Organgesellschaft im Zeitpunkt des Ausscheidens eines Gesellschafters aus der Organträger-Personengesellschaft zwingend die Aufstellung einer Zwischenbilanz voraussetzen, um die bis dahin realisierten Gewinne oder Verluste zu erfassen. Eine solche Pflicht zur Aufstellung einer Zwischenbilanz besteht aber nicht. Bei einer zeitanteiligen Zurechnung ohne die Aufstellung einer Zwischenbilanz bei der Organgesellschaft wäre nicht sichergestellt, dass dies zu einer zutreffenden Gewinnverteilung führen würde. Denn es sind etwa Geschäftsvorfälle bei der Organgesellschaft vorstellbar, die nach dem Ausscheiden eines Gesellschafters aus der Organträger-Personengesellschaft ein bis zum Ausscheiden erzieltes positives Einkommen aufzehren oder sogar zum Entstehen eines negativen Einkommens führen können. Dadurch wird deutlich, dass zwar eine unterjährige Zuordnung des anteiligen Betriebsvermögens, nicht aber eine unterjährige Einkommenszurechnung möglich ist. Deshalb ist die zum Ende ihres Wirtschaftsjahres vorzunehmende Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft an den Organträger in der Sache wie ein Geschäftsvorfall zu behandeln.

20 b) Nichts anderes folgt aus § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO bzw. einem dieser Vorschrift innewohnenden Rechtsgedanken, denn § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO wird bei einer Mitunternehmerschaft durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verdrängt (vgl. BFH-Urteile vom 2. April 2008 IX R 18/06, BFHE 221, 1, BStBl II 2008, 679; vom 26. April 2012 IV R 44/09, BFHE 237, 453, BStBl II 2013, 142).

21 c) Auch das Argument, die hier vertretene Auffassung lade --insbesondere mit Blick auf die Tarifbegünstigung nach § 34 EStG-- zu Gestaltungen ein, die auf eine von der Erwirtschaftung des Organeinkommens abweichende Einkommenszuweisung hinausliefen, verfängt nicht, weil das Einkommen bei dem Gesellschafter versteuert wird, der im Moment des Entstehens des Gewinns an der Personengesellschaft beteiligt ist.

22 d) Hinzu kommt, dass die Gegenauffassung auch zu verfahrensrechtlich kaum lösbaren Schwierigkeiten führt (vgl. Brink in Schnitger/Fehrenbacher, a.a.O., § 14 Rz 648): Hat etwa die Organträger-Personengesellschaft ein kalenderjahrgleiches Wirtschaftsjahr, ihre Organgesellschaft aber ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1. Juli eines Jahres bis zum 30. Juni des Folgejahres, und kommt es etwa am 1. September 01 zu einem Gesellschafterwechsel bei der Organträger-Personengesellschaft, so muss das Einkommen der Organgesellschaft aus ihrem Wirtschaftsjahr 01/02 der Organträgerin im Veranlagungszeitraum 02 zugerechnet werden. Die Beteiligung des im Jahr 01 aus der Organträger-Personengesellschaft ausgeschiedenen Gesellschafters an dem Gewinnfeststellungsverfahren 02 ist aber verfahrensrechtlich nicht möglich (vgl. dazu etwa BFH-Urteil vom 18. August 2010 X R 8/07, BFHE 230, 429, BStBl II 2010, 1043).

23 4. Für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns im Streitfall folgt daraus, dass im Zeitpunkt der Veräußerung (hier: 29. Dezember 1998) in dem auf diesen Zeitpunkt ermittelten Betriebsvermögen weder ein Anspruch auf Gewinnabführung nach Maßgabe des Gewinnabführungsvertrages zu berücksichtigen noch die Zurechnung des jeweiligen Einkommens der Organgesellschaften vorzunehmen war. Unter Einbeziehung der durch die Betriebsprüfung vorgenommenen und zwischen den Beteiligten unstreitigen Anpassungen hat der Kläger danach den Veräußerungsgewinn der Höhe nach zutreffend ermittelt.

24 a) Der Senat geht insoweit davon aus, dass der gesamte Kaufpreis auf den veräußerten Mitunternehmeranteil entfiel. Zwar haben die Vertragsparteien im Einbringungsvertrag vom 23. Dezember 1998 geregelt, dass das Gewinnbezugsrecht für das am 31. Dezember 1998 endende Geschäftsjahr der KG mitübertragen und dafür ein gesondertes Entgelt (über die Buchung auf einem Konto Gesellschafterdarlehen II) in Höhe des Teilwerts des übertragenen Gewinnbezugsrechts gezahlt wurde. Das angesprochene Gewinnbezugsrecht (nach Maßgabe der jeweiligen Gewinnabführungsverträge) stellt aber vor seinem Entstehen (hier: mit Ablauf des 31. Dezember 1998) kein selbständiges und vom Mitunternehmeranteil losgelöstes Wirtschaftsgut dar. Dies entspricht der Sachbehandlung beim Erwerb von GmbH-Anteilen samt Gewinnbezugsrecht (vgl. BFH-Urteile vom 21. Mai 1986 I R 190/81, BFHE 147, 27, BStBl II 1986, 815; I R 362/83, BFHE 147, 37, und I R 199/84, BFHE 147, 44, BStBl II 1986, 794) bzw. der Handhabung solcher Gewinnbezugsrechte als unselbständiger preisbildender Bestandteil des veräußerten Anteils (vgl. BFH-Urteil vom 8. Februar 2011 IX R 15/10, BFHE 233, 100, BStBl II 2011, 684).

25 b) Nach den vorstehenden Ausführungen ist der Mitunternehmeranteil unter Berücksichtigung des (noch nicht entstandenen) Gewinnbezugsrechts zum 29. Dezember 1998 zu einem entsprechend höheren Kaufpreis veräußert worden. Der Veräußerungsgewinn kann insoweit auch nicht nachträglich zugunsten des Klägers in Höhe des auf seine Beteiligung zeitlich entfallenden Anteils am zuzurechnenden Einkommen der Organgesellschaften vermindert werden, weil es dafür an einer Rechtsgrundlage fehlt. Die Einkommenszurechnung nach § 14 KStG wirkt sich auf die Höhe des Veräußerungsgewinns nicht aus. Eine Korrektur des Veräußerungsgewinns ist auch unter dem Gesichtspunkt der Vermeidung einer Doppelbesteuerung nicht geboten. Die insoweit vorzunehmende außerbilanzielle Korrektur des Einkommens des Organträgers (dazu oben B.I.2.b) trägt diesem Aspekt bereits Rechnung.

26 5. Da das FG von einer anderen Rechtsauffassung ausgegangen ist, war sein Urteil aufzuheben. Die Sache ist angesichts der zwischen den Beteiligten nicht streitigen Höhe des Veräußerungsgewinns spruchreif. Unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung des FA vom 12. März 2003 war dessen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung 1998 vom 5. Oktober 2000 mit der Maßgabe abzuändern, dass dem Kläger kein Organeinkommen zugerechnet wird.

27 II. Da die Revision des Klägers Erfolg hat, war über den hilfsweise gestellten Antrag der Beigeladenen zu 1. zu entscheiden. Dieser war als unzulässig zu verwerfen, denn er geht über das Klage- und Revisionsbegehren des Klägers hinaus.

28 1. Ein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte einer KG (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO) kann eine Vielzahl selbständiger Regelungen (einzelne Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen) enthalten, die selbständig angefochten werden und in Rechtskraft erwachsen können (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 19. Februar 2009 IV R 83/06, BFHE 224, 340, BStBl II 2009, 798; vom 25. Juni 2009 IV R 3/07, BFHE 226, 62, BStBl II 2010, 182; vom 1. Juli 2010 IV R 34/07, BFH/NV 2010, 2246). Solche selbständige

Regelungen (Feststellungen) sind z.B. die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft, die Höhe des Gesamtgewinns, des laufenden Gewinns (oder Verlusts) sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer, die Höhe des von einem Mitunternehmer erzielten Gewinns aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils oder die Höhe eines Sondergewinns (z.B. BFH-Urteile vom 10. Februar 1988 VIII R 352/82, BFHE 152, 414, BStBl II 1988, 544, und in BFH/NV 2010, 2246) und ebenso die Feststellung des Einkommens der Organgesellschaften sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer.

29 2. Im Streitfall hat der Kläger lediglich beantragt, dass ihm kein Organeinkommen zugerechnet wird. Wem das Organeinkommen stattdessen zuzurechnen ist, ist damit nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Der angefochtene Feststellungsbescheid kann daher im vorliegenden Verfahren --dem Antrag des Klägers entsprechend-- auch nur mit der Maßgabe geändert werden, dass (jedenfalls) dem Kläger kein Organeinkommen zuzurechnen ist. Eine darüber hinausgehende Änderung des Bescheids dahin, dass das bislang fehlerhaft dem Kläger zugerechnete Organeinkommen nun der Beigeladenen zu 1. zuzurechnen ist, kann das Gericht nicht vornehmen. Vielmehr wird das FA zu prüfen haben, ob und ggf. welche Feststellungen des Feststellungsbescheids infolge der Entscheidung des Senats nach § 174 AO, der nach § 181 Abs. 1 Satz 1 AO auf die einzelnen Feststellungen eines Feststellungsbescheids entsprechend anzuwenden ist, zu ändern sind. Gegen die geänderten Feststellungen in einem solchen Änderungsbescheid stehen den Feststellungsbeteiligten dann die Rechtsbehelfe der AO und der FGO zur Verfügung.

30 III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1, Abs. 3 und Abs. 5 Satz 2, § 143 Abs. 1 FGO. Die Beigeladene zu 1. ist zwar hinsichtlich ihres Hauptantrages zusammen mit dem FA unterlegen, sie hat darüber hinaus aber auch noch einen unzulässigen Hilfsantrag gestellt, was nach billigem Ermessen bei der Kostenentscheidung zu berücksichtigen war. Nach Maßgabe der §§ 143 Abs. 1 und 139 Abs. 4 FGO war der Beigeladenen zu 2. keine Erstattung ihrer außergerichtlichen Kosten zuzubilligen, da sie keinen Sachantrag gestellt und damit auch kein Risiko getragen hat, mit Kosten belastet zu werden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de