Beschluss vom 13. Mai 2013, I R 39/11

Gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung bei Beteiligung einer ausländischen Familienstiftung - Kein Vorliegen einer planwidrigen Regelungslücke - Öffentlichkeit des Verfahrens - Fehlende formelle Beschwer bei Erweiterung des Klageantrags

BFH I. Senat

AO § 179 Abs 1, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, AO § 180 Abs 2, AO1977§180Abs2V § 1 Abs 1 S 1, AStG § 15 Abs 1 S 1, EStG § 43 Abs 1 S 1 Nr 7 Buchst b, EStG § 49 Abs 1 Nr 5 Buchst c DBuchst cc, FGO § 52 Abs 1, FGO § 96, FGO § 119 Nr 5, FGO § 120 Abs 3, GVG § 173 Abs 1, EStG VZ 2007 , FGO § 123

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 29. März 2011, Az: 4 K 1723/09

Leitsätze

1. Ist eine ausländische Familienstiftung an einer inländischen Personengesellschaft beteiligt, ist der in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Stifter ungeachtet der Einkommenszurechnung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG nicht in die gesonderte und einheitliche Feststellung des Gewinns der Personengesellschaft als Feststellungsbeteiligter einzubeziehen .

2. Ist die ausländische Familienstiftung in Deutschland weder unbeschränkt noch beschränkt steuerpflichtig, ist auch sie nicht mit dem auf sie entfallenden Gewinnanteil in die gesonderte und einheitliche Feststellung aufzunehmen; insbesondere gebietet die Einkommenszurechnung gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG keine Einbeziehung der Familienstiftung mit dem auf sie entfallenden Gewinnanteil (Abgrenzung zum Senatsbeschluss vom 8. April 2009 I B 223/08, BFH/NV 2009, 1437) .

Tatbestand

I.

1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob ein ausgleichsfähiger oder ein verrechenbarer Verlust eines Nichtgesellschafters oder einer Familienstiftung mit Sitz in Liechtenstein gesondert und einheitlich festzustellen ist.

2 Der Beigeladene zu 1., der bis zum 31. Dezember 2009 in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) wohnte, gründete am 18. Juli 2007 mit einem Stiftungskapital von 50.000 CHF die Beigeladene zu 3., eine Stiftung, mit Sitz und Geschäftsleitung in Liechtenstein.

3 Die Beigeladene zu 3. bezweckt die Verwaltung des Stiftungsvermögens einschließlich der Beteiligung an in- und ausländischen Personen- und Kapitalgesellschaften sowie die Ausreichung von Zuwendungen an den Stifter bzw. die Familienmitglieder des Stifters. Zudem bezweckt sie Zuwendungen an gemeinnützige Einrichtungen. Sie betreibt kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe. Die Begünstigten und die Höhe der Begünstigungen sind in einem Reglement bestimmt. Nach dem Reglement sind 10 % des Gewinns für solche Einrichtungen bestimmt, die steuerbegünstigte Zwecke gemäß §§ 51 ff. der Abgabenordnung (AO) verfolgen, wenn sie als besonders förderungswürdig gemäß § 10b des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) angesehen werden. Im Übrigen ist der Beigeladene zu 1. zu seinen Lebzeiten allein begünstigt. Nach seinem Ableben sollen seine beiden Kinder zu gleichen Teilen begünstigt werden.

4 Am 27. Juli 2007 wurde die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) gegründet, eine GmbH & Co. KG mit Sitz in Deutschland. An ihr sind die HW GmbH als Komplementärin ohne Einlageverpflichtung und Ergebnisbeteiligung und die Beigeladene zu 3. mit einer Einlage in Höhe von 19,78 Mio. € sowie der Beigeladene zu 2. mit einer Einlage in Höhe von 1.000 € als Kommanditisten beteiligt. Der Beigeladene zu 2. war zugleich der Geschäftsführer der Klägerin.

5 Der Gesellschaftszweck der Klägerin besteht in dem Erwerb und der Verwaltung von verzinslichen Anleihen mit einer voraussichtlichen Laufzeit von bis zu zehn Jahren.

6 Am 28. November 2007 emittierte die M S.A. verzinsliche Schuldverschreibungen an die Klägerin in Höhe eines Gesamtnennbetrages von 593.400.000 €, die am 30. November 2015 zum Nennbetrag zurückzuzahlen sein sollten. Den Erwerb der Schuldverschreibungen finanzierte die Klägerin durch ein Darlehen in Höhe von 624.631.578,95 € brutto (nach Abzug eines 5 %-igen Disagios 593.400.000 € netto) mit einer Laufzeit von acht Jahren.

7 In ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2007 deklarierte die Klägerin Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von ./. 51.611.954 €, die sie wie folgt zu verteilen beantragte:

- HW GmbH: 496,23 €
- Beigeladener zu 2.: ./. 1.339,40 €
- Beigeladener zu 1.: ./. 51.611.110,83 €

9 Hierzu erläuterte die Klägerin, der Verlustanteil der Beigeladenen zu 3. in Höhe von ./. 51.016.110,83 € sei gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz --AStG--) dem Beigeladenen zu 1. zuzurechnen.

10 Mit seinem Bescheid für 2007 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen lehnte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Einbeziehung des Beigeladenen zu 1. in die Feststellung ab, weil dieser an der Klägerin nicht beteiligt sei. Auch der Beigeladenen zu 3. könnten keine Einkünfte zugerechnet werden, da diese mit ihren Einkünften im Inland nicht steuerpflichtig sei.

11 Die gegen den Bescheid erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg ab (Urteil vom 30. März 2011 4 K 1723/09, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst --DStRE-- 2012, 315). Seiner Auffassung nach ist die Beigeladene zu 3. wegen Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) nicht als Beteiligte zu behandeln. Im Übrigen teilt es die Rechtsauffassung des FA, dass weder der Beigeladene zu 1. noch die Beigeladene zu 3. in die gesonderte und einheitliche Feststellung einzubeziehen seien.

12 Gegen das Urteil des FG richtet sich die Revision, die die Klägerin auf die Verletzung formellen und materiellen Rechts stützt. Sie beantragt,

1. das FG-Urteil aufzuheben und den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass der Beigeladene zu 1. als Feststellungsbeteiligter mit einem auf ihn entfallenden ausgleichsfähigen Verlust in Höhe von 51.611.110,83 € aufgenommen wird,

2. hilfsweise den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass die Beigeladene zu 3. als Feststellungsbeteiligte mit einem auf sie entfallenden ausgleichsfähigen Verlust in Höhe von 51.016.110,83 € in den Bescheid aufgenommen wird,

3. hilfsweise den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass der Beigeladene zu 1. als Feststellungsbeteiligter mit einem auf ihn entfallenden verrechenbaren Verlust in Höhe von 51.611.110,83 € in den Bescheid aufgenommen wird,

4. hilfsweise den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass die Beigeladene zu 3. als Feststellungsbeteiligte mit einem auf sie entfallenden verrechenbaren Verlust in Höhe von 51.016.110,83 € in den Bescheid aufgenommen wird.

13 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO), soweit die Klägerin die Einbeziehung des Beigeladenen zu 1. und der Beigeladenen zu 3. in die gesonderte und einheitliche Feststellung ihrer Einkünfte beantragt hat. Der Senat hält insoweit einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

15 Entgegen der Auffassung der Klägerin ist das FG-Urteil nicht bereits wegen eines Verfahrensfehlers aufzuheben. Auch in der Sache hat die Revision keinen Erfolg, weil weder der Beigeladene zu 1. noch die Beigeladene zu 3. mit einem ausgleichsfähigen oder mit einem verrechenbaren Verlust in die gesonderte und einheitliche Feststellung aufzunehmen sind.

16 1. Das FG-Urteil ist nicht aufzuheben, weil die Klägerin einen Verfahrensmangel geltend macht, auf dem die Entscheidung beruhen kann.

17 a) Das Urteil ist insbesondere nicht auf eine mündliche Verhandlung ergangen, bei der die Vorschriften über die Öffentlichkeit des Verfahrens verletzt worden sind (§ 119 Nr. 5 FGO).

18 Zwar trägt die Klägerin vor, das Urteil sei nicht öffentlich verkündet worden, obwohl § 52 Abs. 1 FGO i.V.m. § 173 Abs. 1 des Gerichtsverfassungsgesetzes (GVG) vorschreibt, dass dies in jedem Fall zu erfolgen habe. Ungeachtet der Frage, ob das FG das Urteil im Streitfall tatsächlich nicht öffentlich verkündet hat, gehört § 52 Abs. 1 FGO i.V.m. § 173 Abs. 1 GVG aber jedenfalls nicht zu den Vorschriften über die Öffentlichkeit des Verfahrens i.S. des § 119 Nr. 5 FGO, auf deren Verletzung ein Urteil beruhen kann. Denn die Entscheidungsfindung kann durch die nichtöffentliche Verkündung eines Urteils nicht beeinflusst worden sein (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Mai 1996 V R 53/95, BFH/NV 1997, 37; Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 19. August 1980 6 CB 29/80, Die Öffentliche Verwaltung 1981, 969; Beermann in Beermann/ Gosch, FGO § 119 Rz 67). Gerügt wird in diesen Fällen lediglich die fehlerhafte Verkündung einer bereits getroffenen Entscheidung, nicht aber deren verfahrensfehlerhaftes Zustandekommen (vgl. Hüßtege in Thomas/Putzo, Zivilprozessordnung, 33. Aufl., § 173 GVG Rz 3 a.E.; im Ergebnis ebenso BFH-Beschluss vom 6. Juli 2001 III B 58/00, BFH/NV 2001, 1530).

19 b) Die erstmals mit dem Schriftsatz vom 29. November 2011 erhobene Rüge, es liege eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--, § 96 FGO) durch eine Überraschungsentscheidung vor (dazu BFH-Beschlüsse vom 3. Mai 2010 VIII B 72/09, BFH/NV 2010, 1474; vom 12. April 2012 III B 97/11, BFH/NV 2012, 1131; vom 11. Mai 2012 V B 106/11, BFH/NV 2012, 1339), weil die vom FG als Kern des Missbrauchs angenommene zu frühzeitige Gründung der Beigeladenen zu 3. und der Klägerin während des gerichtlichen Verfahrens nicht angesprochen worden sei, kann keine Berücksichtigung mehr finden. Diese Verfahrensrüge ist verspätet. Revisionsrügen können in einer den Anforderungen des § 120 Abs. 3 FGO entsprechenden Weise nur bis zum Ablauf der Revisionsbegründungsfrist geltend gemacht werden (Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 120 FGO Rz 105), was im Streitfall nicht geschehen ist.

20 Im Übrigen hat das FG die Klageabweisung (kumulativ) auch auf den Gesichtspunkt der fehlenden Beteiligungsfähigkeit des Beigeladenen zu 1. am Feststellungsverfahren und der Unmöglichkeit, steuerpflichtige Einkünfte der Beigeladenen zu 3. festzustellen, gestützt, so dass die Frage des § 42 AO letztlich nicht entscheidungserheblich war.

21 2. In der Sache ist der Beigeladene zu 1. nicht als Feststellungsbeteiligter in die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte der Klägerin aufzunehmen.

22 a) Ausweislich des Wortlauts des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO wird in die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften als Feststellungsbeteiligter nur einbezogen, wer von mehreren Personen an einkommensteuerpflichtigen oder körperschaftsteuerpflichtigen Einkünften beteiligt ist. Mehrere Personen sind an Einkünften beteiligt, wenn sie den Tatbestand der Einkunftserzielung in einer Gesellschaft oder Gemeinschaft erfüllen (Brandis in Tipke/Kruse, a.a.O., § 180 AO Rz 15; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 180 AO Rz 169). Wer nicht Gesellschafter oder Gemeinschafter ist, ist nicht an den gemeinschaftlichen Einkünften beteiligt (Söhn in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, ebenda).

23 Hiervon ausgehend ist der Beigeladene zu 1. nicht als Feststellungsbeteiligter in die gesonderte und einheitliche

Feststellung aufzunehmen, weil er an den gemeinschaftlich erzielten Einkünften der Klägerin im Streitjahr nicht beteiligt war; als Gesellschafter beteiligt waren im Streitzeitraum nur die HW GmbH als Komplementärin sowie die Beigeladene zu 3. und der Beigeladene zu 2. als Kommanditisten.

24 b) Der Beigeladene zu 1. ist auch nicht deshalb als ein an den gemeinsamen Einkünften Beteiligter zu behandeln, weil gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG das Vermögen und Einkommen einer Familienstiftung, die ihre Geschäftsleitung und ihren Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes hat, dem Stifter zugerechnet wird, wenn dieser unbeschränkt steuerpflichtig ist (a.A. Podewils, jurisPR-SteuerR 41/2011 Anm. 1). § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG wirkt sich auf das Feststellungsverfahren nicht aus (vgl. bereits Senatsbeschluss vom 8. April 2009 I B 223/08, BFH/NV 2009, 1437). Anderes käme nur dann in Betracht, wenn § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG die Rechtssubjektqualität der Familienstiftung durchbrechen würde, so dass der Beigeladene zu 1. unmittelbar als an der Beigeladenen zu 3. Beteiligter behandelt werden könnte. Das ist indes nicht der Fall. Die Rechtssubjektqualität der Familienstiftung erkennt § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG dadurch an, dass es die Familienstiftung ist, die den Einkünfteerzielungstatbestand verwirklicht (Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 15 AStG Rz 21). § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG regelt ausweislich seines Wortlauts nur die Zurechnung des Einkommens, nicht aber die --vorgelagerte-- Frage der Erzielung von Einkünften (Senatsurteil vom 22. Dezember 2010 I R 84/09, BFHE 232, 352).

25 3. Auch die Beigeladene zu 3. ist nicht gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO mit einem ausgleichsfähigen oder verrechenbaren Verlust in die gesonderte und einheitliche Feststellung aufzunehmen.

26 a) Wie sich aus dem Wortlaut des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO ergibt, sind lediglich die im Inland einkommensteuerpflichtigen oder körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte festzustellen (Senatsurteil vom 24. April 2007 I R 33/06, BFH/NV 2007, 2236). Da weder das Einkommensteuergesetz noch das Körperschaftsteuergesetz eine Einkommensteuerpflicht oder Körperschaftsteuerpflicht der Personengesellschaft kennen, kann unter die einkommensteuerpflichtigen oder körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte i.S. des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO nur die Summe der Gewinnanteile fallen, die in der Person der Gesellschafter im Inland steuerpflichtig sind. Aus dem Gewinn der Personengesellschaft sind deshalb sowohl die im Inland nicht steuerbaren als auch die hier steuerfreien Einkünfte auszuscheiden (Senatsurteile vom 24. Februar 1988 I R 95/84, BFHE 153, 101, BStBl II 1988, 663; vom 18. Dezember 2002 I R 92/01, BFHE 201, 447). Dies gilt insbesondere für die nicht steuerbaren Einkünfte außerhalb des § 49 EStG 2002 (von Wedelstädt in Kühn/von Wedelstädt, 20. Aufl., AO, § 180 Rz 14).

27 b) Im Streitfall fehlt es an im Inland einkommensteuerpflichtigen oder körperschaftsteuerpflichtigen Einkünften, mit denen die Beigeladene zu 3. in die gesonderte und einheitliche Feststellung aufgenommen werden könnte: Sie ist ausschließlich in Liechtenstein ansässig und deshalb in Deutschland nicht gemäß § 1 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) unbeschränkt steuerpflichtig. Sie ist ebenso wenig mit ihrem Gewinnanteil in Deutschland beschränkt steuerpflichtig i.S. des § 2 Nr. 1 KStG 2002. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, sind nur mit ihren inländischen Einkünften gemäß § 8 Abs. 1 KStG 2002 i.V.m. § 49 EStG 2002 i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2007 vom 19. Juli 2006 (BGBl I 2006, 1652, BStBl I 2006, 432) beschränkt steuerpflichtig. Die Beigeladene zu 3. erzielte jedoch keine inländischen Einkünfte. Insbesondere erzielte sie aufgrund ihrer Beteiligung an der Klägerin keine --mangels gewerblicher Prägung der Klägerin gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG 2002 allein in Betracht kommenden-- (inländischen) Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. cc EStG 2002. Das ist zwischen den Beteiligten nicht im Streit und folgt schon daraus, dass die Schuldnerin der Zinsforderungen die luxemburgische M S.A. und damit keine Inländerin ist.

28 4. Die Beigeladene zu 3. ist auch nicht in analoger Anwendung des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO in die gesonderte und einheitliche Feststellung der Klägerin einzubeziehen (a.A. Dremel in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2010, Rz 26.32; Kirchhain in Mössner/Fuhrmann, Außensteuergesetz, 2. Aufl., § 15 Rz 21; ders., Die Familienstiftung im Außensteuerrecht, 2010, Rz 21; Podewils, jurisPR-SteuerR 41/2011 Anm. 1). Soweit der Senat in einem Verfahren wegen Aussetzung der Vollziehung, das eine vergleichbare Sachlage betraf, eine analoge Anwendung bei summarischer Prüfung der Rechtslage in Betracht gezogen hat (Senatsbeschluss in BFH/NV 2009, 1437), sieht er nach erneuter Prüfung die Voraussetzungen als nicht erfüllt an. Eine Gesetzesanalogie setzt eine planwidrige Regelungslücke voraus, an der es im vorliegenden Fall fehlt.

29 a) Eine planwidrige Regelungslücke besteht nur, wo das Gesetz, gemessen an seinem eigenen Ziel und Zweck, unvollständig, also ergänzungsbedürftig ist und eine Ergänzung nicht einer dem Gesetz gewollten Beschränkung

auf bestimmte Tatbestände widerspricht (BFH-Urteil vom 21. Oktober 1997 IX R 29/95, BFHE 184, 466, BStBl II 1998, 142; Senatsurteile vom 21. Oktober 1999 I R 66/98, BFHE 190, 390, BStBl II 2000, 288; vom 19. Dezember 2007 I R 52/07, BFHE 220, 180, BStBl II 2008, 431; vom 1. Juli 2009 I R 76/08, BFHE 225, 566, BStBl II 2010, 1061). Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt; soweit der Rechtsprechung des erkennenden Senats in den Fällen einer Mehrmütterorganschaft (vgl. Senatsurteile vom 9. Juni 1999 I R 43/97, BFHE 189, 518, BStBl II 2000, 695; I R 37/98, BFH/NV 2000, 347) etwas anderes entnommen werden kann, hält er hieran nicht fest.

30 aa) An einer ausfüllungsbedürftigen Regelungslücke fehlt es bereits deshalb, weil der Gesetzgeber sich ausdrücklich dafür entschieden hat, eine gesonderte Feststellung nur zu verlangen, soweit dies in der Abgabenordnung oder sonst in den Steuergesetzen bestimmt ist (§ 179 Abs. 1 AO). § 179 Abs. 1 AO ist der einfachgesetzliche Ausdruck des Grundsatzes, dass abgestufte (mehrstufige) Steuerverwaltungsverfahren aufgrund des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG) einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung bedürfen (BFH-Beschluss vom 11. April 2005 GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679; BFH-Urteile vom 17. August 2005 X R 58/01, BFH/NV 2006, 230; vom 22. September 2005 IX R 21/04, BFHE 212, 41, BStBl II 2007, 158; vom 8. November 2005 VIII R 11/02, BFHE 211, 277, BStBl II 2006, 253; Kruse in Tipke/Kruse, a.a.O., § 171 AO Rz 90; Koenig in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 179 Rz 10). Die gebotene und unverzichtbare Rechtsgrundlage kann nicht durch allgemeine Zweckmäßigkeitserwägungen oder vergleichbare sinnvolle Überlegungen ersetzt werden (BFH-Beschlüsse in BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679; vom 4. August 2006 VIII B 239/05, BFH/NV 2006, 2228; BFH-Urteil vom 1. Oktober 2008 II R 73/06, BFH/NV 2009, 113; Klein/ Ratschow, AO, 11. Aufl., § 179 Rz 4; Söhn in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 179 AO Rz 9; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, AO § 175 Rz 5).

31 Dem kann nicht entgegengehalten werden, § 180 Abs. 1 AO benenne nur mehrere Fälle, in denen "insbesondere" eine gesonderte Feststellung erfolge. Der Gesetzesformulierung kann nicht entnommen werden, dass der Gesetzgeber eine entsprechende Anwendbarkeit in vergleichbaren Fällen ermöglichen wollte. Das Wort "insbesondere" bringt lediglich zum Ausdruck, dass es sich um die wichtigsten Fälle der gesonderten Feststellung handelt und weitere Fälle einer gesonderten Feststellung in den Einzelsteuergesetzen geregelt werden (vgl. Kunz in Beermann/Gosch, AO § 180 Rz 1; Koenig in Pahlke/Koenig, a.a.O., § 180 Rz 1).

32 bb) Gegen das Vorliegen einer Regelungslücke spricht auch der für gesonderte Feststellungen allgemein geltende Grundsatz, dass diese Feststellungen dem Ziel einer verfahrensökonomischen Vorbereitung der Steuerfestsetzung dienen und deshalb nur insoweit getroffen werden dürfen, als sie für die Besteuerung von Bedeutung sind. Steht hingegen --wie im Streitfall-- unzweifelhaft fest, dass die Besteuerungsgrundlagen im Inland keine steuerliche Bedeutung haben, ist eine Feststellung insoweit unzulässig (BFH-Urteil vom 4. Mai 2011 II R 51/09, BFHE 233, 517; BFH-Beschluss vom 30. November 1993 II B 183/92, BFHE 172, 530, BStBl II 1994, 150). Im vorliegenden Fall fehlt es an der eine gesonderte und einheitliche Feststellung rechtfertigenden steuerlichen Bedeutung, weil die Beigeladene zu 3. weder der Einkommensteuer noch der Körperschaftsteuer unterliegt und der nach Auffassung der Klägerin festzustellende Verlust daher nicht in eine inländische Steuerfestsetzung der Beigeladenen zu 3. eingehen kann.

33 b) Eine Bindungswirkung der Feststellung für ein folgendes Festsetzungsverfahren folgt ebenso wenig (mittelbar) aus § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG, weil das Einkommen einer ausländischen Familienstiftung dem im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter zuzurechnen ist. Auch im Hinblick auf diese besondere Konstellation erscheint § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO nicht ergänzungsbedürftig, weil sein Regelungszweck durch eine Behandlung der ausländischen Familienstiftung als Feststellungsbeteiligte nicht gefördert werden könnte. Durch die Aufnahme der Beigeladenen zu 3. in den Feststellungsbescheid käme es nicht zu einer Verfahrensvereinfachung, sondern im Gegenteil zu einem gesteigerten Verwaltungsaufwand. Die Aufnahme der Beigeladenen zu 3. als Feststellungsbeteiligte hätte keine (vereinfachende) rechtliche Bindungswirkung für das Wohnsitzfinanzamt, das für die Veranlagung des Beigeladenen zu 1. zuständig ist, sondern bestenfalls eine rein faktische Wirkung. Denn der Beigeladene zu 1. wäre nicht Adressat des Feststellungsbescheides. Hierdurch wäre das für ihn zuständige Wohnsitzfinanzamt darin frei, das zuzurechnende Einkommen und damit auch die Einkünfte der Beigeladenen zu 3. gegenüber dem Beigeladen zu 1. neu und anders als das für die Feststellung zuständige FA zu berechnen (so auch Wassermeyer, Internationales Steuerrecht 2009, 506).

34 5. Somit bedarf es für die Entscheidung des Rechtsstreits keiner Erörterung, ob dem FG darin gefolgt werden kann, in der Gründung der Beigeladenen zu 3. liege ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i.S. des § 42 AO (ablehnend etwa Podewils, jurisPR-SteuerR 41/2011 Anm. 1).

III.

35 Die Revision ist unzulässig, soweit die Klägerin hilfsweise gemäß § 180 Abs. 2 AO i.V.m. § 1 Abs. 1 Satz 1 der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 AO vom 19. Dezember 1986 --VO zu § 180 Abs. 2 AO-- (BGBl I 1986, 2663) die gesonderte Feststellung eines ausgleichsfähigen oder verrechenbaren Verlustes des Beigeladenen zu 1. begehrt, die mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Klägerin verbunden werden soll; sie ist deshalb insoweit gemäß § 126 Abs. 1 FGO durch Beschluss zu verwerfen (zur Zulässigkeit eines kombinierten Beschlusses nach § 126 Abs. 1 FGO und § 126a FGO vgl. Seibert, in: Sodan/Ziekow, VwGO, 3. Aufl., § 130a Rz 44).

36 Es fehlt für den Hilfsantrag an der für die Zulässigkeit einer Revision notwendigen formellen Beschwer, die nur vorliegt, soweit das FG dem Klagebegehren nicht voll entsprochen oder über dieses nicht befunden hat (BFH-Urteile vom 3. Juni 1976 IV R 236/71, BFHE 120, 348, BStBl II 1977, 62; vom 19. April 2012 III R 85/11, BFH/NV 2012, 1411). Erweitert der Beteiligte seinen Klageantrag hingegen erst im Revisionsverfahren hinsichtlich eines Teils, über den noch keine erstinstanzliche Entscheidung vorliegt, die vom Revisionsgericht überprüft werden könnte, fehlt es an der formellen Beschwer (vgl. BFH-Urteil vom 21. Juli 1993 X R 32/91, BFH/NV 1994, 305). So liegt der Fall hier. Denn die Klägerin hat ihr Klagebegehren im Revisionsverfahren erweitert, indem sie erstmals hilfsweise den Erlass einer gesonderten Feststellung gemäß § 180 Abs. 2 AO i.V.m. § 1 Abs. 1 Satz 1 VO zu § 180 Abs. 2 AO beantragt hat, die neben die gesonderte und einheitliche Feststellung gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO treten und nur mit dieser verbunden werden soll.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de