Urteil vom 12. Oktober 2016, I R 92/12

Doppelstöckige Personengesellschaft - Zuordnung von Sonderbetriebsvermögen II eines im Ausland ansässigen Gesellschafters

ECLI:DE:BFH:2016:U.121016.IR92.12.0

BFH I. Senat

AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 2, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, DBA NLD Art 2 Abs 2, DBA NLD Art 5 Abs 1, DBA NLD Art 5 Abs 2, DBA NLD Art 13 Abs 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 2, EStG § 15 Abs 3 Nr 1, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, EStG § 49 Abs 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 50 Abs 1 S 1, EStG § 50d Abs 10, KStG § 14 Abs 1 S 1 Nr 2 S 2, KStG § 14 Abs 1 S 1 Nr 5, EStG VZ 2005 , KStG VZ 2005

vorgehend FG Düsseldorf, 03. Juli 2012, Az: 9 K 3955/09 F

Leitsätze

1. Die Gleichstellung des mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligten Gesellschafters mit dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG bezieht sich nicht nur auf Sondervergütungen und das Sonderbetriebsvermögen I, sondern auch auf das Sonderbetriebsvermögen II .

2. Negative Einkünfte des Organträgers i.S. des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG liegen nur dann vor, wenn bei diesem nach der Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft ein Verlust verbleibt .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 4. Juli 2012 9 K 3955/09 F aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 An der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer 2002 gegründeten GmbH & Co. KG mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr (1. April bis 31. März), waren zunächst die Beigeladene zu 1., eine Kapitalgesellschaft niederländischen Rechts, als alleinige Kommanditistin sowie die A Verwaltungsgesellschaft mbH, die keine Anteile am Kapital der Klägerin hielt, als Komplementärin beteiligt.

2 Im Jahr 2002 gewährte die als Kapitalgesellschaft niederländischen Rechts organisierte C BV, die Alleingesellschafterin der Beigeladenen zu 1., dieser zwei Darlehen in Höhe von insgesamt 66.800.000 € zu dem Zweck, es der Klägerin --über eine Einlage der Beigeladenen zu 1.-- zu ermöglichen, ihrerseits Kapitaleinlagen und Anteilserwerbe bei Organgesellschaften der Klägerin, der A GmbH sowie der AD GmbH, vorzunehmen sowie diesen Darlehen zu gewähren. Von den ihr zugewandten Mitteln verwendete die Klägerin im Wirtschaftsjahr 2002/2003 250.000 € für den Erwerb von Anteilen an der A GmbH; in die Kapitalrücklage der AD GmbH wurde ein Betrag von 66.715.000 € eingestellt.

3 Mit Vertrag vom 27. September 2004 brachte die Beigeladene zu 1. mit Wirkung ab dem 1. April 2004 ihren Kommanditanteil an der Klägerin mittels Sacheinlage gegen Gewährung von Gesellschafterrechten in die AE CV ein, deren Struktur der einer deutschen Kommanditgesellschaft entspricht. Gesellschafterin der AE CV, die ausschließlich die Anteile an der Klägerin hielt und keine eigene Geschäftstätigkeit ausübte, war neben der Beigeladenen zu 1. mit

einem Anteil von 99 % die Beigeladene zu 2., eine Kapitalgesellschaft niederländischen Rechts, mit einem Anteil von 1 %.

4 Die Klägerin passivierte die Verbindlichkeiten aus den von der C BV gewährten Darlehen in einer Sonderbilanz der Beigeladenen zu 1. Im Wirtschaftsjahr 2004/2005 wurden Zinsen in Höhe von 2.251.276 € als Sonderbetriebsausgaben der Beigeladenen zu 1. bei der steuerlichen Gewinnermittlung der Klägerin geltend gemacht. Mit Bescheid vom 16. Oktober 2006 stellte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr 2005 antragsgemäß fest.

5 Im Anschluss an eine Betriebsprüfung ging das FA davon aus, dass sich durch das Ausscheiden und die Veräußerung des Kommanditanteils an die AE CV der bisherige Finanzierungszusammenhang zu der Beteiligung an der Klägerin gelöst habe und der Zinsaufwand nicht mehr im Rahmen der Gewinnfeststellung der Klägerin zu erfassen sei, und erließ am 2. August 2007 einen entsprechend geänderten Feststellungsbescheid für 2005.

6 Der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage wurde stattgegeben (Finanzgericht --FG-- Düsseldorf, Urteil vom 4. Juli 2012 9 K 3955/09 F).

7 Das FA rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

8 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Auf die Revision des FA wird das angefochtene Urteil aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zwar im angefochtenen Urteil ohne Rechtsfehler erkannt, dass die Zinszahlungen der Beigeladenen zu 1. in dem die Klägerin betreffenden Feststellungsbescheid dem Grunde nach als Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen sind. Es hat jedoch nicht geprüft, ob auf Grundlage von § 8a Abs. 1 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.-- verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) anzusetzen sind; die dazu erforderlichen Feststellungen sind nachzuholen.

10 1. Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist.

11 a) In den steuerlichen Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG) sind alle Wirtschaftsgüter einzubeziehen, welche die Mitunternehmer des Betriebs diesem widmen. Die Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft erstreckt sich auch auf die (positiven und negativen) Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens sowie die Sonderbetriebseinnahmen, insbesondere die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG), und die Sonderbetriebsausgaben (Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. Mai 1993 GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616; BFH-Urteil vom 12. Februar 2014 IV R 22/10, BFHE 244, 560, BStBl II 2014, 621).

12 Zum Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers gehören alle Wirtschaftsgüter, die dazu geeignet und bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft (Sonderbetriebsvermögen I) oder der Beteiligung des Mitunternehmers (Sonderbetriebsvermögen II) zu dienen. Notwendiges Sonderbetriebsvermögen II ist anzunehmen, wenn die dem Mitunternehmer gehörenden Wirtschaftsgüter zur Begründung oder Stärkung seiner Beteiligung eingesetzt werden (z.B. BFH-Urteile vom 14. Januar 2010 IV R 86/06, BFH/NV 2010, 1096; vom 18. Dezember 2001 VIII R 27/00, BFHE 197, 483, BStBl II 2002, 733). Die Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft kann dabei sowohl dadurch gestärkt werden, dass das Wirtschaftsgut für das Unternehmen der Personengesellschaft wirtschaftlich vorteilhaft ist, als auch dadurch, dass es der Mitunternehmerstellung des Gesellschafters selbst dient (BFH-Urteile vom 27. Juni 2006 VIII R 31/04, BFHE 214, 256, BStBl II 2006, 874; vom 3. März 1998 VIII R 66/96, BFHE 185, 422, BStBl II 1998, 383). Bloße mittelbare günstige Wirkungen auf den Betrieb der Personengesellschaft

reichen für die Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen II nicht aus (BFH-Urteil vom 30. März 1993 VIII R 8/91, BFHE 172, 19, BStBl II 1993, 864).

13 b) Auch im Falle einer doppelstöckigen Personengesellschaft, d.h. bei einer Beteiligung einer Personengesellschaft (Obergesellschaft) an einer anderen Personengesellschaft (Untergesellschaft), kann für den Gesellschafter der Obergesellschaft Sonderbetriebsvermögen II bei der Untergesellschaft gebildet werden.

14 Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG steht der mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligte Gesellschafter dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleich. Er ist als Mitunternehmer des Betriebs der Gesellschaft anzusehen, an der er mittelbar beteiligt ist, wenn er und die Personengesellschaften, die seine Beteiligung vermitteln, jeweils als Mitunternehmer der Betriebe der Personengesellschaften anzusehen sind, an denen sie unmittelbar beteiligt sind. Außerhalb ihres Anwendungsbereichs lässt die Vorschrift des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG die Mitunternehmerstellung der Obergesellschaft an der Untergesellschaft unberührt; der auf die Obergesellschaft entfallende Anteil am Gesamtgewinn der Untergesellschaft ist ihr nach allgemeinen Grundsätzen zuzurechnen (BFH-Urteil vom 3. Februar 2010 IV R 59/07, BFH/NV 2010, 1492).

15 aa) Dabei muss der mittelbar beteiligte Gesellschafter Mitunternehmer der Personengesellschaft sein, welche die Beteiligung vermittelt; die vermittelnde Personengesellschaft muss ihrerseits als Mitunternehmerschaft anzusehen sein (BTDrucks 12/1506, S. 171; Schmidt/Wacker, EStG, 35. Aufl., § 15 Rz 613). Grundsätzlich ist dafür erforderlich, dass ihre Gesellschafter in ihrer Verbundenheit als Personengesellschaft ein gewerbliches Unternehmen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) betreiben (BFH-Urteil vom 9. Dezember 2002 VIII R 40/01, BFHE 201, 180, BStBl II 2003, 294).

16 Der Senat hat im Streitfall nicht darauf einzugehen, ob die Tätigkeit der Obergesellschaft --der AE CV-- bereits nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG als Gewerbebetrieb gilt, da diese --über ihre Beteiligung an der Klägerin-- gewerbliche Einkünfte i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezieht. Insbesondere kann offen bleiben, ob die in § 52 Abs. 32a EStG i.d.F. des Art. 1 Nr. 43 Buchst. f des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28) angeordnete --auch das Streitjahr 2005 betreffende-- Anwendung der Erweiterung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auf den Bezug von Einkünften i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG für Veranlagungszeiträume vor 2006 dem verfassungsrechtlich gewährten Vertrauensschutzgebot und damit dem Rechtsstaatsgebot des Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) genügt. Der Wortlaut ("auch") des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG setzt voraus, dass neben den Einkünften aus Gewerbebetrieb --im Sinne von voneinander abgrenzbaren Tätigkeiten-- auch Einkünfte einer anderen Einkunftsart erzielt werden (BFH-Urteil vom 24. April 1997 IV R 60/95, BFHE 183, 150, BStBl II 1997, 567). Besteht --wie im Streitfall-- die Geschäftstätigkeit einer Personengesellschaft ausschließlich in dem Halten der Anteile an einer anderen Personengesellschaft und verfügt die Personengesellschaft über kein weiteres Vermögen, mittels dessen Einkünfte erzielt werden, ist § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nicht anwendbar.

17 Auch braucht der Senat nicht zu entscheiden, ob allein die mitunternehmerische Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft einen gewerblichen Betrieb i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG begründet (vgl. BFH-Urteile vom 8. Dezember 1994 IV R 7/92, BFHE 176, 555, BStBl II 1996, 264; vom 6. Oktober 2004 IX R 53/01, BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383; BFH-Beschluss vom 6. November 2003 IV ER -S- 3/03, BFHE 207, 462, BStBl II 2005, 376; s.a. Seer, Steuer und Wirtschaft --StuW-- 1992, 35, 45; Rätke in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz 615; Reiß in Kirchhof, EStG, 15. Aufl., § 15 Rz 144b; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., S. 468; Bodden, Finanz-Rundschau --FR-- 2002, 559, 564; Binger, Der Betrieb --DB-- 1992, 855). Auch dies kann offen bleiben, da sich --bei Fehlen einer originär gewerblichen Betätigung-- das gewerbliche Unternehmen der AE CV --und damit die Möglichkeit der mitunternehmerischen Beteiligung der Beigeladenen zu 1.-- in jedem Fall aus § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ergibt. Danach gilt als Gewerbebetrieb in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft, bei der ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind. Insoweit kommt es nicht darauf an, ob die Personengesellschaft und die Kapitalgesellschaft(en) nach in- oder --wie im Streitfall-- nach ausländischem Recht organisiert sind (Senatsurteil vom 17. Dezember 1997 I R 34/97, BFHE 185, 216, BStBl II 1998, 296; BFH-Urteil vom 14. März 2007 XI R 15/05, BFHE 217, 438, BStBl II 2007, 924). Diese Voraussetzungen sind von der AE CV erfüllt, da an der AE CV lediglich die Beigeladenen und damit ausschließlich Kapitalgesellschaften beteiligt waren.

18 bb) Offen bleiben kann ferner, ob der umfassende Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG dergestalt einzuschränken ist, dass sich die Gleichstellung lediglich auf die Tätigkeits- und Nutzungsvergütungen sowie auf Sonderbetriebsvermögen bezieht (so BFH-Urteil in BFHE 244, 560, BStBl II 2014, 621; s. für die Gewerbesteuer BFH-Urteile vom 22. Januar 2009 IV R 90/05, BFHE 224, 364; vom 6. September 2000 IV R 69/99, BFHE 193, 151, BStBl II 2001, 731; BFH-Beschluss vom 31. August 1999 VIII B 74/99, BFHE 189, 525, BStBl II 1999, 794; für eine

vollständige Gleichstellung s. Wacker in Habersack/Hommelhoff [Hrsg.], Festschrift für Wulf Goette, 2011, S. 561, 581; Bodden, FR 2002, 559, 564; Bordewin, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1996, 1594, 1596). Jedenfalls ist der Anwendungsbereich des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG nicht --wie es das FA annimmt-- auf Fälle der Sondervergütungen und des Sonderbetriebsvermögens I zu begrenzen, sondern bezieht auch Fälle des Sonderbetriebsvermögens II ein (so auch Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz 617; Rätke in Herrmann/ Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz 633; Reiß in Kirchhof, a.a.O., § 15 Rz 345; Bäuml/Meyer in Kanzler/Kraft/Bäuml, EStG, § 15 Rz 318; U. Förster, DB 2011, 2570, 2571; Ley, Kölner Steuerdialog --KÖSDI-- 2010, 17148, 17154; Mückl, DB 2009, 1088, 1091; Beekmann, Ertragsteuerliche Behandlung der doppelstöckigen Personengesellschaft, 2007, S. 49; Seer, StuW 1992, 35, 44). Die von der Gegenansicht (Brandenberg, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht --JbFSt-- 2006/2007, 316, 322; Schulze zur Wiesche, FR 1999, 14, 16 f.; Rödder, Steuerberater-Jahrbuch --StbJb-- 1994/1995, 295, 303 f.; A. Söffing, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 1993, 587, 590; ablehnend für die Beteiligung an der Komplementärin der Untergesellschaft G. Söffing, FR 1992, 185, 188) vertretene Begrenzung lässt sich der Begründung (BTDrucks 12/1108, S. 58) zu der durch das Gesetz zur Entlastung der Familien und zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze (Steueränderungsgesetz 1992) vom 25. Februar 1992 (BGBl I 1992, 297, BStBl I 1992, 146) eingefügten Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, nach dessen Wortlaut der mittelbar beteiligte Gesellschafter dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter ohne Einschränkungen gleichsteht, nicht entnehmen.

19 (1) Zwar hat der Gesetzgeber mit dieser Bestimmung auf den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Februar 1991 GrS 7/89 (BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691) reagiert, nach dem die Gesellschafter der Obergesellschaft nicht (auch) Mitunternehmer der Untergesellschaft waren mit der Folge, dass nicht nur die von der Untergesellschaft an die Obergesellschaft gezahlten Sondervergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG als Betriebsausgaben den gewerblichen Gewinn (d.h. auch die Bemessungsgrundlage Gewerbesteuer) der Untergesellschaft gemindert haben, sondern zudem auch die Wirtschaftsgüter, die vom Obergesellschafter der Untergesellschaft zur Nutzung überlassen wurden, nicht zum Sonderbetriebsvermögen des Obergesellschafters bei der Untergesellschaft zu rechnen waren.

20 (2) Die Bezugnahme der Begründung auf Sondervergütungen und auf Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens I lässt jedoch nicht auf den Willen des Gesetzgebers schließen, das Sonderbetriebsvermögen II vom Anwendungsbereich des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG auszunehmen. Vielmehr hat der Gesetzgeber den Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691 zum Anlass genommen, "den (an einer Unterpersonengesellschaft) nur mittelbar beteiligten Gesellschafter und Mitunternehmer wie einen unmittelbar beteiligten Gesellschafter und Mitunternehmer zu behandeln" und sich --so die Gesetzesbegründung weiter-- dafür entschieden, die "Rechtslage für mehrstöckige Personengesellschaften ... der Rechtlage bei normalen (d.h. einstöckigen) Personengesellschaften anzugleichen" (BTDrucks 12/1108, S. 58 f.). Diese "umfassende Reaktion" lässt nur den Schluss zu, dass der Gesetzgeber das Anliegen einer möglichst weitgehenden Gleichbehandlung der in Frage stehenden Beteiligungsstrukturen (ein- und mehrstufige Personengesellschaften) verfolgte, und es deshalb auch nicht in Betracht kommen kann, von diesem Gesetzeszweck --entgegen dem Gesetzeswortlaut-- abzurücken und die dem Sonderbetriebsvermögen II des mittelbaren Mitunternehmers zuzurechnenden (d.h. seiner mittelbaren Beteiligung dienenden) Wirtschaftsgüter auszunehmen. Demgemäß bedarf es auch keiner Erörterung, ob und unter welchen Voraussetzungen die Wirtschaftsgüter, die der Beteiligung an der Untergesellschaft dienen, gleichzeitig auch einen solchen Bezug zur Beteiligung an der Obergesellschaft aufweisen und damit bei dieser als Sonderbetriebsvermögen II zu erfassen sein könnten.

21 (3) Die gebotene tatbestandliche Anwendbarkeit auf Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens II kann auch nicht mit der Erwägung verneint werden, dass es bei einem mittelbar beteiligten Gesellschafter an einer mitunternehmerschaftlichen Beteiligung fehle und eine solche damit nicht gestärkt werden könne (so jedoch G. Söffing, FR 1992, 185, 188; Rödder, StbJb 1994/1995, 295, 303 f.; A. Söffing, DStZ 1993, 587, 590; vgl. auch Brandenberg, JbFSt 2006/2007, 316, 322). Dies lässt unberücksichtigt, dass § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG gerade darauf gerichtet ist, jedenfalls für Zwecke des Sonderbetriebsbereichs die Stellung des mittelbar beteiligten Gesellschafters als Mitunternehmer der Untergesellschaft zu fingieren (vgl. Ley, KÖSDI 2010, 17148, 17154 f.) und sich erst im Anschluss hieran die Frage nach dem Umfang der der mittelbaren Mitunterstellung zuzuordnenden Wirtschaftsgüter stellen kann.

22 c) Der Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall steht weiterhin nicht entgegen, dass es sich bei der Obergesellschaft um eine Personengesellschaft niederländischen Rechts (commanditaire vennootschap --CV--) handelt. Zum einen sind § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und die Rechtsprechung zur steuerlichen Behandlung von Sonderbetriebsvermögen grundsätzlich auch für grenzüberschreitende Beteiligungen anwendbar (vgl. Senatsurteile

vom 18. Mai 1983 I R 5/82, BFHE 138, 548, BStBl II 1983, 771; vom 27. Februar 1991 I R 15/89, BFHE 164, 38, BStBl II 1991, 444; vom 31. Mai 1995 I R 74/93, BFHE 178, 74, BStBl II 1995, 683). Zum anderen entspricht die CV nach den Feststellungen des FG zivilrechtlich der deutschen Kommanditgesellschaft. Insbesondere sind an dieser Rechtsform nach niederländischem Gesellschaftsrecht --dem § 161 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs vergleichbar-- neben Gesellschaftern, deren Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern auf den Betrag einer bestimmten Vermögenseinlage beschränkt ist, auch unbeschränkt haftende Gesellschafter beteiligt.

23 d) Im Fall der Darlehensaufnahme sind die Zinsaufwendungen dem Sonderbetriebsbereich zuzuordnen und als Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen, wenn die Darlehensmittel im Bereich des Sonderbetriebsvermögens des Gesellschafters verwendet werden (BFH-Urteile vom 20. September 2007 IV R 68/05, BFHE 219, 7, BStBl II 2008, 483; vom 28. Januar 1993 IV R 131/91, BFHE 170, 534, BStBl II 1993, 509; vom 8. November 1990 IV R 127/86, BFHE 163, 530, BStBl II 1991, 505; vgl. auch BFH-Urteil vom 18. Dezember 1991 XI R 42, 43/88, BFHE 167, 347, BStBl II 1992, 585). Insbesondere Verbindlichkeiten, die der Gesellschafter zur Finanzierung von in die Gesellschaft eingelegten Wirtschaftsgütern eingeht, gehören zu seinem (negativen) Sonderbetriebsvermögen II (BFH-Urteil vom 20. Juni 2000 VIII R 57/98, BFH/NV 2001, 28; vgl. für zur Finanzierung der gesellschaftsvertraglichen Einlageverpflichtung eingegangene Verbindlichkeiten BFH-Urteile vom 9. April 1981 IV R 178/80, BFHE 133, 293, BStBl II 1981, 621; vom 27. November 1984 VIII R 2/81, BFHE 143, 120, BStBl II 1985, 323; vom 13. Februar 1996 VIII R 18/92, BFHE 180, 79, BStBl II 1996, 291; vgl. auch BFH-Urteil vom 30. Juni 1966 VI 273/65, BFHE 86, 576, BStBl III 1966, 582).

24 aa) Für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum passiven Sonderbetriebsvermögen ist --ebenso wie bei der Zuordnung zum aktiven Sonderbetriebsvermögen I und II-- der Veranlassungszusammenhang maßgebend (vgl. BFH-Urteile in BFHE 143, 120, BStBl II 1985, 323; vom 24. Juli 1990 VIII R 226/84, BFH/NV 1991, 588; vom 1. Oktober 1996 VIII R 44/95, BFHE 182, 327, BStBl II 1997, 530; vom 10. Juni 1999 IV R 21/98, BFHE 189, 117, BStBl II 1999, 715; in BFHE 214, 256, BStBl II 2006, 874). Ob der Gesellschafter mit der Eingehung einer Verbindlichkeit seine eigenen wirtschaftlichen Interessen verfolgt oder damit seine Beteiligung an der Personengesellschaft stärkt, bestimmt sich danach, ob die Verbindlichkeit durch den Betrieb der Personengesellschaft oder durch die anderweitige (eigenbetriebliche oder private) Tätigkeit des Gesellschafters veranlasst ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 182, 327, BStBl II 1997, 530). Dabei sind alle erkennbaren Umstände des einzelnen Falles heranzuziehen (BFH-Urteil vom 13. Oktober 1998 VIII R 46/95, BFHE 187, 425, BStBl II 1999, 357), insbesondere können Zeitpunkt und Anlass der Darlehensaufnahme von Bedeutung sein (BFH-Beschluss vom 29. September 2011 IV B 55/10, BFH/NV 2012, 206; vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 214, 256, BStBl II 2006, 874; BFH-Beschluss vom 9. Januar 2009 IV B 25/08, BFH/NV 2009, 754).

25 Wird --wie im Streitfall-- eine Einlage in eine Personengesellschaft über ein Darlehen finanziert, ist für die Zuordnung der eingegangenen Verbindlichkeit zum Sonderbetriebsvermögen II zu berücksichtigen, dass der Anteil an einer Personengesellschaft steuerrechtlich kein Wirtschaftsgut darstellt, sondern die Anteile an den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern verkörpert (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 der Abgabenordnung --AO--; Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691; Senatsurteil vom 4. März 2009 I R 58/07, BFH/NV 2009, 1953). Demgemäß ist bei der Veranlassungsprüfung auch auf den Zusammenhang zu den Anteilen des Gesellschafters an den Wirtschaftsgütern der Personengesellschaft abzustellen (vgl. U. Förster, DB 2011, 2570, 2571 f.).

26 bb) Nach diesen Maßstäben hat das FG im Ergebnis zu Recht dahin erkannt, dass der durch die Einlage in die Klägerin begründete Veranlassungszusammenhang zwischen den von der C BV gewährten Darlehen sowie dem daraus folgenden Zinsaufwand auf der einen Seite und der --nunmehr über § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG vermittelten-- mitunternehmerischen Beteiligung der Beigeladenen zu 1. an der Klägerin auf der anderen Seite nicht dadurch weggefallen ist, dass die Beigeladene zu 1. ihren Kommanditanteil an der Klägerin mittels Sacheinlage gegen Gewährung von Gesellschafterrechten in die AE CV eingebracht hat.

27 Unter den Gegebenheiten des Streitfalls braucht der Senat nicht allgemein darüber zu entscheiden, ob bei Aufwendungen für die Finanzierung des Erwerbs von Anteilen an einer Obergesellschaft, die zum Teil auch auf die mittelbar gehaltene Beteiligung an der Untergesellschaft entfallen, ein Vorrang zugunsten der Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen bei der Obergesellschaft besteht (so Rätke in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz 633; Ley, KÖSDI 2010, 17148, 17154; Brandenberg, JbFSt 2006/2007, 316, 322 f.) oder eine anteilige Zurechnung zu den Wirtschaftsgütern der Ober- sowie der Untergesellschaft möglich ist (so Prinz, FR 2013, 660, 662; Stegemann, DB 2012, 372, 376; U. Förster, DB 2011, 2570, 2572; Mückl, DB 2009, 1088, 1092; Raupach, JbFSt 2006/2007, 323, 324; vgl. auch Beekmann, a.a.O., S. 47; Reiß in Kirchhof, a.a.O., § 15 Rz 348; Wacker, JbFSt 2006/2007, 329). Die

Beteiligung an der Klägerin als Untergesellschaft stellt nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) das gesamte Vermögen der Obergesellschaft dar, die daneben keine weitere Geschäftstätigkeit ausübte. Die Anteile an den Wirtschaftsgütern der AE CV sind demnach identisch mit den Anteilen an den Wirtschaftsgütern der Klägerin. Die Begründung eines geänderten Zurechnungszusammenhangs ist mithin von vornherein ausgeschlossen.

28 2. Die Sonderbetriebsausgaben der Beigeladenen zu 1. sind --wie vom FG zu Recht angenommen-- im Rahmen des die Klägerin betreffenden Feststellungsverfahrens zu berücksichtigen.

29 Ist eine Personengesellschaft (Obergesellschaft) ihrerseits an einer anderen Personengesellschaft (Untergesellschaft) beteiligt, so ist ein zweistufiges Feststellungsverfahren durchzuführen. Die im Rahmen der Untergesellschaft erzielten Einkünfte werden in einem diese Gesellschaft betreffenden Bescheid gesondert und einheitlich festgestellt und der Obergesellschaft zugerechnet; die hierzu gegenüber der Untergesellschaft getroffenen Feststellungen bilden die Grundlage für einen weiteren gegenüber der Obergesellschaft zu erlassenden Feststellungsbescheid, in dem die der Obergesellschaft zugerechneten Einkünfte dieser gegenüber festgestellt und den Beteiligten der Obergesellschaft zugerechnet werden (Senatsurteile vom 18. September 2007 I R 79/06, BFH/NV 2008, 729; vom 9. Juli 2003 I R 5/03, BFH/NV 2004, 1; Senatsbeschluss vom 26. April 2005 I B 159/04, BFH/NV 2005, 1560; BFH-Urteil vom 11. Dezember 2003 IV R 42/02, BFHE 204, 223, BStBl II 2004, 353; BFH-Beschluss vom 25. Juni 2008 X B 210/05, BFH/NV 2008, 1649).

30 Bei einem unmittelbar beteiligten Mitunternehmer sind sowohl das Sonderbetriebsvermögen als auch damit zusammenhängende Sonderbetriebsausgaben im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung auf Ebene der Gesellschaft auch dann einzubeziehen, wenn die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens zu einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers gehören (Senatsurteil in BFHE 138, 548, BStBl II 1983, 771). Gleiches muss für den mittelbar beteiligten Gesellschafter der Obergesellschaft gelten, der --wie erläutert-- über § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG gerade einem unmittelbar beteiligten Mitunternehmer gleichgestellt wird (vgl. für Sondervergütungen BFH-Urteil in BFHE 244, 560, BStBl II 2014, 621; Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 23. September 2014 3 K 1685/12, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 21; s.a. Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz 619; Rätke in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz 645; Reiß in Kirchhof, a.a.O., § 15 Rz 348).

31 Eine andere Beurteilung ergibt sich nicht aus dem Senatsurteil in BFH/NV 2008, 729. Danach ist der Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an einer Obergesellschaft auch dann innerhalb des Feststellungsverfahrens auf Ebene der Obergesellschaft zu erfassen, wenn die Beteiligung an der Untergesellschaft oder die ihr zuzurechnenden Wirtschaftsgüter als wertbildende Faktoren in den Veräußerungserlös eingegangen sind. Dies lag auch der Entscheidung des IV. Senats vom 1. Juli 2004 IV R 67/00 (BFHE 206, 557, BStBl II 2010, 157) zu Grunde, nach der Verluste einer Untergesellschaft aus gewerblicher Tierzucht im Rahmen der Gewinnfeststellung der Obergesellschaft mit dem Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an der Obergesellschaft zu verrechnen sind, soweit dieser Veräußerungsgewinn anteilig mittelbar auf Wirtschaftsgüter der Untergesellschaft entfällt.

32 Der Streitfall betrifft hingegen die Zuordnung von Finanzierungsaufwand im Rahmen der laufenden Besteuerung. Anders als bei der Veräußerung von Anteilen an der Obergesellschaft vollzieht sich die dadurch bewirkte Einkünfteerzielung nicht allein auf der Ebene der Obergesellschaft. Vielmehr ist der Sonderbetriebsaufwand der Beigeladenen zu 1. unter Veranlassungsgesichtspunkten ausschließlich den durch ihre Beteiligung an der Untergesellschaft erzielten Einkünften zuzuordnen und deshalb in das für die Untergesellschaft durchzuführende Feststellungsverfahren einzubeziehen (vgl. BFH-Urteile vom 11. Juli 1985 IV R 61/83, BFHE 144, 151, BStBl II 1985, 577; vom 9. November 1978 IV R 185/74, BFHE 127, 96, BStBl II 1979, 330).

33 3. Die Zinszahlungen der in den Niederlanden ansässigen Beigeladenen zu 1. sind bei der Ermittlung von im Inland körperschaftsteuerpflichtigen Einkünften zu berücksichtigen und unterliegen damit der Feststellung gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO (vgl. Senatsurteil vom 24. April 2007 I R 33/06, BFH/NV 2007, 2236).

34 a) Die Sonderbetriebsausgaben der Beigeladenen zu 1. sind im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Als solche gehen sie nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG --für die Beigeladene zu 1. als in den Niederlanden ansässige Kapitalgesellschaft i.V.m. §§ 2 Nr. 1, 8 Abs. 1 KStG-- in die Bemessungsgrundlage der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte ein. Denn für den fraglichen Gewerbebetrieb wurde im Inland eine Betriebsstätte unterhalten, welcher die den Sonderbetriebsausgaben zu Grunde liegenden Darlehen nach den im Rahmen des § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG maßgeblichen Veranlassungsgesichtspunkten (vgl. Senatsurteil vom 20. Juli 1988 I R 49/84, BFHE 154, 465, BStBl II 1989, 140) wirtschaftlich zuzurechnen sind.

35 b) Das aufgrund der beschränkten Steuerpflicht der Beigeladenen zu 1. begründete innerstaatliche Besteuerungsrecht wird nicht durch die Bestimmungen des im Streitjahr anwendbaren Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiete vom 16. Juni 1959 (BGBl II 1960, 1782, BStBl I 1960, 382) --DBA-Niederlande 1959-- ausgeschlossen. Die Zinszahlungen der Beigeladenen zu 1. sind nach Art. 5 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959 bei der Bemessung der im Inland zu besteuernden Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen zu berücksichtigen.

36 Bezieht danach eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten als Unternehmer oder Mitunternehmer Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen, dessen Wirkung sich auf das Gebiet des anderen Staates erstreckt, so hat der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte nur insoweit, als sie auf eine dort befindliche Betriebsstätte des Unternehmens entfallen. Gemäß Art. 5 Abs. 2 DBA-Niederlande 1959 sollen der Betriebsstätte diejenigen Einkünfte zugewiesen werden, die sie erzielt hätte, wenn sie sich als selbständiges Unternehmen mit gleichen oder ähnlichen Geschäften unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen befasste und Geschäfte wie ein unabhängiges Unternehmen tätigte.

37 aa) Die von der Beigeladenen zu 1. aufgenommenen Darlehen und die dafür gezahlten Schuldzinsen sind nicht einem --gegenüber Art. 5 DBA-Niederlande 1959 vorrangigen (Senatsbeschluss vom 19. Dezember 2007 I R 66/06, BFHE 220, 173, BStBl II 2008, 510; s.a. BFH-Urteil vom 10. August 2006 II R 59/05, BFHE 214, 518, BStBl II 2009, 758 zum Doppelbesteuerungsabkommen --DBA-- mit Frankreich; Senatsbeschluss vom 20. Dezember 2006 I B 47/05, BFHE 216, 276, BStBl II 2009, 766 zum DBA mit dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland)-- anderen Verteilungsartikel zuzuordnen. Insbesondere muss die Anwendung des Art. 13 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959 (Dividenden) aufgrund der Eigenschaft der Klägerin sowie der AE CV als Personengesellschaften ausscheiden. Da weder Art. 13 DBA-Niederlande 1959 noch Nr. 10 des Schlussprotokolls zu den Art. 5, 7 und 13 DBA-Niederlande 1959 (BGBl II 1960, 1794, BStBl I 1960, 394) eine Definition des Dividendenbegriffs enthalten (Senatsurteil vom 9. April 1997 I R 178/94, BFHE 183, 114, BStBl II 1997, 657) und gleichzeitig ein dem Art. 10 Abs. 3 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-Musterabkommen --OECD-MustAbk--) entsprechender Verweis auf das Recht des Ansässigkeitsstaates fehlt, ist nach der allgemeinen Regelung des Art. 2 Abs. 2 DBA-Niederlande 1959 das Recht des Anwenderstaates maßgeblich (FG Münster, Urteil vom 22. Februar 2008 9 K 509/07 K,F, EFG 2008, 923; Mick in Wassermeyer, Niederlande Art. 13 Rz 14; vgl. auch Senatsurteil vom 19. Februar 1975 I R 26/73, BFHE 115, 327, BStBl II 1975, 584). Mithin ist --ungeachtet des niederländischen Steuerrechts-- die Einordnung als mitunternehmerische Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auch abkommensrechtlich maßgeblich.

38 bb) Es kann dahinstehen, ob der durch das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz --AmtshilfeRLUmsG--) vom 26. Juni 2013 (BGBl I 2013, 1809, BStBl I 2013, 802) neu gefasste § 50d Abs. 10 EStG, nach dessen Satz 2 durch das Sonderbetriebsvermögen veranlasste Aufwendungen für Zwecke der Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als Teil des Unternehmensgewinns gelten, einen Zusammenhang mit einer geleisteten Sondervergütung erfordert. Einer solchen Umqualifizierung bedarf es unter den Gegebenheiten des Streitfalls nicht, da die Zinszahlungen der Beigeladenen zu 1. bereits nach dem DBA-Niederlande 1959 den Vorschriften über Unternehmensgewinne unterfallen (vgl. Senatsurteil vom 21. Januar 2016 I R 49/14, BFHE 253, 115). Zudem ist im Streitfall nicht darüber zu entscheiden, ob die Anwendung von § 50d Abs. 10 EStG gemäß § 52 Abs. 59a Satz 10 EStG i.d.F. des AmtshilfeRLUmsG in allen Fällen, in denen die Einkommen- und Körperschaftsteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist, dem verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzgebot und damit dem Rechtsstaatsgebot des Art. 20 Abs. 3 GG genügt (vgl. Senatsbeschluss vom 11. Dezember 2013 I R 4/13, BFHE 244, 1, BStBl II 2014, 791).

39 cc) Die Beigeladene zu 1. übt im Inland eine gewerbliche Tätigkeit durch eine hier gelegene Betriebsstätte aus. Die Betriebsstätten einer Personengesellschaft sind abkommensrechtlich deren Gesellschaftern als eigene zuzurechnen (Senatsurteile vom 29. Januar 1964 I 153/61 S, BFHE 78, 428, BStBl III 1964, 165; vom 26. Februar 1992 I R 85/91, BFHE 168, 52, BStBl II 1992, 937; vom 23. August 2000 I R 98/96, BFHE 193, 144, BStBl II 2002, 207; vom 17. Oktober 2007 I R 5/06, BFHE 219, 518, BStBl II 2009, 356). Dieser Grundsatz gilt für doppelstöckige Personengesellschaften sinngemäß; er führt hier dazu, dass die Betriebsstätten der Untergesellschaft abkommensrechtlich Betriebsstätten der Gesellschafter der Obergesellschaft sind (Senatsurteile vom 13. Februar 2008 I R 75/07, BFHE 220, 489, BStBl II 2010, 1028; vom 16. Oktober 2002 I R 17/01, BFHE 200, 521, BStBl II 2003, 631).

40 Ob die AE CV in den Niederlanden als "open commanditaire vennootschap" wie eine juristische Person der Körperschaftsteuer unterliegt (vgl. Mick/Galavazi in Wassermeyer, Niederlande Vor Art. 1 Rz 18), ist unerheblich. Die Frage, welcher Person bestimmte Einkünfte nach steuerlichen Gesichtspunkten zuzurechnen sind, ist nicht Gegenstand der abkommensrechtlichen Zuordnung des Besteuerungssubstrats. Es handelt sich hierbei vielmehr um eine unilateral eigenständig zu beantwortende Rechtsfrage, die Art. 2 Abs. 2 DBA-Niederlande 1959 dem jeweiligen Anwenderstaat --hier Deutschland-- überantwortet (vgl. Senatsurteile vom 25. Mai 2011 I R 95/10, BFHE 234, 63, BStBl II 2014, 760 zum DBA mit Ungarn; vom 20. August 2008 I R 39/07, BFHE 222, 509, BStBl II 2009, 234 zum DBA mit den Vereinigten Staaten von Amerika; Senatsbeschluss vom 19. Mai 2010 I B 191/09, BFHE 229, 322, BStBl II 2011, 156 zum DBA mit Spanien). Aufgrund ihrer demnach auch für Zwecke der Abkommensanwendung maßgeblichen Vergleichbarkeit mit einer deutschen Kommanditgesellschaft kann die AE CV als Obergesellschaft der Beigeladenen zu 1. eine von der Klägerin als Untergesellschaft unterhaltene Betriebsstätte vermitteln.

41 dd) Nach Art. 5 Abs. 2 DBA-Niederlande 1959 sollen der Betriebsstätte diejenigen Einkünfte zugewiesen werden, die sie erzielt hätte, wenn sie sich als selbständiges Unternehmen mit gleichen oder ähnlichen Geschäften unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen befasste und Geschäfte wie ein unabhängiges Unternehmen tätigte. Dabei sind die Einkünfte der Betriebsstätte --ähnlich wie dem nach seinem Wortlaut vergleichbaren Art. 7 Abs. 2 Halbsatz 1 OECD-MustAbk 2010 (vgl. Mick in Wassermeyer, Niederlande Art. 5 Rz 37)-- dem Fremdvergleichsgrundsatz ("dealing at arm's length") zuzuordnen.

42 Die Betrachtung der inländischen Betriebsstätte als wirtschaftlich selbständige Einheit bedeutet aber nicht, dass ohne Weiteres auch die der inländischen Betriebsstätte von dem Stammhaus zugeführte Kapitalausstattung ganz oder teilweise als Fremdkapital anzusehen ist und ein entsprechender Zinsaufwand zu fingieren ist (vgl. BFH-Urteile vom 25. Juni 1986 II R 213/83, BFHE 147, 264, BStBl II 1986, 785 zum DBA mit Frankreich; vom 21. Januar 1972 III R 57/71, BFHE 104, 471, BStBl II 1972, 374 zum DBA mit dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland vom 26. November 1964; s.a. Senatsurteil vom 20. Juli 1988 I R 49/84, BFHE 154, 465, BStBl II 1989, 140). Dies gilt für den Streitfall insbesondere angesichts der Bestimmung in Nr. 6 Satz 2 Halbsatz 2 des Schlussprotokolls zu Art. 5 DBA-Niederlande 1959, wonach Zinsen zwischen den Betriebsstätten desselben Unternehmens mit der Folge unbeachtlich sind, dass --jedenfalls insoweit-- eine Fiktion von Leistungsbeziehungen zwischen den Unternehmensteilen ausgeschlossen ist (so auch noch Nr. 41 des OECD-Musterkommentars 2008 zu Art. 7 OECD-MustAbk 2008; s. für den "Functionally Separate Entity Approach" in Nr. 29 des OECD-Musterkommentars 2010 zu Art. 7 Abs. 2 OECD-Mustabk 2010 Senatsurteil vom 17. Juli 2008 I R 77/06, BFHE 222, 402, BStBl II 2009, 464).

43 Gibt das Stammhaus --wie hier die Beigeladene zu 1.-- im Anschluss an eine Kreditaufnahme Beträge an die inländische Betriebsstätte, bedarf es damit stets der Prüfung, ob und inwieweit eine Weitergabe aufgenommener Fremdmittel oder eine Dotation aus eigenen Mitteln der Gesellschaft vorliegt. Dabei kommt der unternehmerischen Entscheidung des Stammhauses besondere Bedeutung zu (BFH-Urteil in BFHE 147, 264, BStBl II 1986, 785 zum DBA mit Frankreich). Erforderlich ist die Zweckbestimmung für die Belange der Betriebsstätte (Senatsurteil vom 27. Juli 1965 I 110/63 S, BFHE 84, 69, BStBl III 1966, 24 zum DBA mit der Schweiz vom 15. Juli 1931; s.a. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 24. Dezember 1999, BStBl I 1999, 1076, dort Tz 3.3). Dieser Zuordnungsmaßstab deckt sich im Ergebnis mit der Zurechnung nach Veranlassungsgesichtspunkten, wie sie nach der innerstaatlichen Regelungslage des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG geboten ist (vgl. Senatsurteil vom 28. Oktober 2009 I R 99/08, BFHE 227, 83, BStBl II 2011, 1019 zum DBA mit Belgien; Senatsbeschluss vom 11. Dezember 2013 I R 4/13, BFHE 244, 1, BStBl II 2014, 791 zum DBA mit Italien; s.a. Wacker in Lüdicke, Aktuelle Problemfelder im Internationalen Steuerrecht, Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 45, S. 77, 115). Diese direkte Zuordnung entspricht im Streitfall auch Nr. 6 Satz 1 und Nr. 7 des Schlussprotokolls zu Art. 5 DBA-Niederlande 1959, wonach bei der Ermittlung der aus der Tätigkeit einer Betriebsstätte erzielten Einkünfte grundsätzlich vom Bilanzergebnis der Betriebsstätte auszugehen ist und der Gesamtgewinn eines Unternehmens nur in besonders gelagerten Fällen aufgeteilt werden kann (vgl. Kroppen in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 5 DBA-Niederlande Rz 8).

44 Nach diesen Maßstäben sind das negative Sonderbetriebsvermögen der Beigeladenen zu 1., das nach den bindenden Feststellungen des FG zu dem Zweck aufgenommen wurde, der Beigeladenen zu 1. die Mittel zu verschaffen, um der Klägerin zu ermöglichen, Kapitaleinlagen und Anteilserwerbe bei ihren Organgesellschaften vorzunehmen, sowie die dafür entstandenen Zinsen der Klägerin ihrer Inlandsbetriebsstätte i.S. von Art. 5 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959 zuzuordnen (vgl. auch Brandenberg, DStZ 2015, 393, 397; Hruschka, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2014, 785, 792; derselbe, DStR 2014, 2421, 2426; Wacker in Lüdicke, a.a.O., S. 77, 114 f.).

45 Eine möglicherweise anderweitige Zuordnung der Darlehen und des daraus folgenden Zinsaufwands zu einer

Betriebsstätte der Beigeladenen zu 1. in den Niederlanden scheidet im Streitfall aus. Insbesondere vermittelt die Beteiligung an der AE CV der Beigeladenen zu 1. keine (weitere) Betriebsstätte. Bei dem bloßen Innehaben der Beteiligung an der Klägerin durch die AE CV handelt es sich bei der abkommensrechtlich gebotenen isolierten Betrachtung nicht um eine unternehmerische Betätigung, welche allein eine Betriebsstätte im abkommensrechtlichen Sinn begründen könnte (vgl. Senatsurteil vom 12. Juni 2013 I R 47/12, BFHE 242, 107, BStBl II 2014, 770 zum DBA mit Thailand). Es ist auch nichts dafür ersichtlich oder dargetan, dass die von der Beigeladenen zu 1. aufgenommenen Darlehen und der daraus folgende Zinsaufwand in einem vorrangigen Veranlassungszusammenhang zu einem von der Beigeladenen zu 1. unterhaltenen gewerblichen Unternehmen stünden.

46 Etwas anderes ergibt sich nicht aus den Senatsurteilen vom 8. September 2010 I R 74/09 (BFHE 231, 84, BStBl II 2014, 788) und vom 17. Oktober 2007 I R 5/06 (BFHE 219, 518, BStBl II 2009, 356). Zwar können danach Rechte oder Vermögenswerte nach dem Maßstab der tatsächlichen funktionalen Zuordnung nur dann zu einer Betriebsstätte gehören, wenn sie aus der Sicht der Personengesellschaft einen Aktivposten bilden. Jedoch betraf dies lediglich die Auslegung des Rückverweises für von der Personengesellschaft geschuldete Lizenzgebühren und Zinsen, nicht hingegen die vorliegend zu beurteilende Finanzierung der Einlage des Gesellschafters (Mitunternehmers).

47 4. Entgegen der Ansicht des FA steht der Berücksichtigung der Sonderbetriebsausgaben der Beigeladenen zu 1. bei der Klägerin als Organträgerin i.S. des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG die Vorschrift des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG nicht entgegen. Danach bleiben negative Einkünfte des Organträgers oder der Organgesellschaft bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt, soweit sie in einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden.

48 Dabei braucht der Senat nicht darauf einzugehen, ob die bis zum Inkrafttreten des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25. Juli 2014 (BGBl I 2014, 1266, BStBl I 2014, 1126) geltende Fassung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 i.V.m. § 34 Abs. 9 Nr. 8 KStG in allen noch nicht bestandskräftig veranlagten Fällen einen verfassungsrechtlich geschützten Vertrauensschutz vermittelt. Ebenso ist nicht darauf einzugehen, ob die Regelung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG auf Personengesellschaften als Organträger i.S. des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG Anwendung findet (verneinend z.B. Schaden/Polatzky, IStR 2013, 131, 134; bejahend z.B. Kolbe in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz 271; Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 14 KStG Rz 498) und ob sich der Anwendungsbereich der Vorschrift auf negative Einkünfte des Organträgers beschränkt, die ihre Ursache im Organschaftsverhältnis --d.h. in der Zurechnung eines negativen Einkommens der Organgesellschaft-- haben (bejahend z.B. Kolbe in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz 275; Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77, 101 f.; vgl. auch Schneider/Schmitz, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2013, 281, 287; verneinend z.B. Gosch/Neumann, KStG, 3. Aufl., § 14 Rz 480a; Blümich/Krumm, § 14 KStG Rz 218; Dötsch in Dötsch/Pung/ Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 14 KStG Rz 247; Frotscher in Frotscher/Drüen, a.a.O., § 14 KStG Rz 508; Benecke/Schnitger, IStR 2013, 143, 147; vgl. auch Dötsch/Pung, DB 2013, 305, 312). Ferner ist unerheblich, ob § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG die abkommensrechtliche --im Streitfall nach Art. 20 Abs. 3 DBA-Niederlande 1959 bilateral vereinbarte-- Anrechnungsmethode verdrängt, deren Rechtsfolge gerade die Einbeziehung von positiven wie negativen Einkünften in die Bemessungsgrundlage beider Vertragsstaaten ist (vgl. Senatsurteile vom 18. Dezember 2013 I R 71/10, BFHE 244, 331, BStBl II 2015, 361; vom 14. Juli 1976 I R 86/74, BFHE 119, 521, BStBl II 1977, 97).

49 All dies braucht nicht entschieden zu werden, da es im Streitfall schon an negativen Einkünften der Klägerin als Organträgerin fehlt. Für die Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG sind die konsolidierten Einkünfte des Organträgers nach der Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft maßgeblich (Walter in Ernst & Young, KStG, § 14 Rz 966 f.; s.a. Rödder/ Liekenbrock in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 14 Rz 453; Schneider/Schmitz, GmbHR 2013, 281, 282 f.; anders Gosch/ Neumann, a.a.O., § 14 Rz 480a; Frotscher in Frotscher/Drüen, a.a.O., § 14 KStG Rz 502; Jesse, FR 2013, 629, 637; Benecke/ Schnitger, IStR 2013, 143, 145 f.; Blümich/Krumm, § 14 KStG Rz 218; Müller in Mössner/Seeger, Körperschaftsteuergesetz, 2. Aufl., § 14 Rz 732), da der Gesetzgeber die Verlustabzugsbeschränkung gerade der Vorschrift des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zugewiesen und damit in den Zusammenhang der Einkommenszurechnung als Rechtsfolge der Organschaft gestellt hat. Zudem sollte nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks 17/10774, S. 20) die durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) eingeführte Vorgängerfassung, die ausschließlich auf negatives Einkommen des Organträgers abgestellt hatte, auf Organgesellschaften ausgedehnt werden. Da aber die Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft gerade Rechtsfolge des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG ist und damit kein (negatives) Einkommen bei dieser verbleibt, muss sich eine Verlustabzugsbeschränkung --soll die Regelung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG

nicht für die Organgesellschaften leerlaufen-- bereits auf deren Einkünfte beziehen. Stellt der Gesetzgeber vor diesem Hintergrund nunmehr nicht auf das Einkommen des Organträgers ab, sondern bezieht den Begriff der Einkünfte alternativ ("oder") auf Organträger und Organgesellschaft, kann daraus nicht auf eine isolierte Betrachtung der eigenen Einkünfte des Organträgers geschlossen werden. Von diesem Verständnis geht auch die Gesetzesbegründung aus, wenn sie § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG in Fällen für anwendbar hält, in denen die negativen Einkünfte einer doppelt ansässigen Organgesellschaft im Rahmen der Besteuerung im ausländischen Staat mit positiven Einkünften eines Gruppenträgers ausgeglichen oder abgezogen werden.

50 Zugleich werden durch die Verwendung des Einkünftebegriffs als Saldogröße einzelne, bei dem Organträger angefallene Betriebsausgaben nicht vom Abzug ausgeschlossen, sofern auf Ebene des Organträgers insgesamt positive Einkünfte vorliegen (Rödder/ Liekenbrock in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 14 Rz 449; Schneider/Schmitz, GmbHR 2013, 281, 282 f.; Schaden/ Polatzky, IStR 2013, 131, 136; Frotscher in Frotscher/Drüen, a.a.O., § 14 KStG Rz 502c).

51 Im Streitfall übersteigt das im Rahmen der Organschaft zuzurechnende Einkommen --auch unter Berücksichtigung der Sonderbetriebsausgaben der Beigeladenen zu 1.-- die auf Ebene der Klägerin als Organträgerin festzustellenden (negativen) Einkünfte; es liegen positive konsolidierte Einkünfte der Klägerin vor. Unerheblich ist damit, ob --wozu sich das FG nicht geäußert hat-- die Sonderbetriebsausgaben der Beigeladenen zu 1. bei deren Besteuerung in den Niederlanden oder in einem anderen ausländischen Staat berücksichtigt wurden.

52 5. Ebenso wenig steht dem Abzug der Darlehenszinsen als Sonderbetriebsausgaben die Regelung des § 4 Abs. 4a Satz 1 EStG entgegen.

53 Danach sind Schuldzinsen nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. Eine Überentnahme ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahrs übersteigen (§ 4 Abs. 4a Satz 2 EStG). Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden typisiert mit 6 v.H. der Überentnahme des Wirtschaftsjahrs zuzüglich der Überentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre und abzüglich der Beträge, um die in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren der Gewinn und die Einlagen die Entnahmen überstiegen haben (Unterentnahmen), ermittelt (§ 4 Abs. 4a Satz 3 EStG). Der sich dabei ergebende Betrag, höchstens jedoch der um 2.050 € verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen, ist dem Gewinn hinzuzurechnen (§ 4 Abs. 4a Satz 4 EStG).

54 Unerheblich ist, ob die Vorschriften über die Entnahme durch § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG verdrängt werden und die Einschränkung des Zinsabzugs nach § 4 Abs. 4a EStG im Rahmen der Gewinnermittlung der Beigeladenen zu 1. als Kapitalgesellschaft Anwendung findet (verneinend z.B. Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 605; Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 4 Rz 535; Schallmoser in Herrmann/ Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz 1043; Seiler in Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 4 Rz Ea 36). Die Regelungen zur Entnahme --und damit auch § 4 Abs. 4a EStG-- kommen jedenfalls in den Fällen zur Anwendung, in denen eine Kapitalgesellschaft als Mitunternehmerin an einer Personengesellschaft beteiligt ist (so auch Schallmoser in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz 1042; Prinz, FR 2000, 134, 136). Dies gilt auch, soweit --wie im Streitfall-- ein mittelbar über eine Personengesellschaft beteiligter Gesellschafter nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG als Mitunternehmer anzusehen ist (BFH-Urteil in BFHE 244, 560, BStBl II 2014, 621).

55 Die Gewinnhinzurechnung gemäß § 4 Abs. 4a EStG ist auf Grundlage des Anteils des einzelnen Mitunternehmers am Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft sowie dem Saldo seiner Entnahmen und Einlagen zu bestimmen. Einzubeziehen sind dabei auch Schuldzinsen, die einem Gesellschafter im Sonderbetriebsvermögen entstanden sind (sog. gesellschafterbezogene Auslegung; s. BFH-Urteil vom 29. März 2007 IV R 72/02, BFHE 217, 514, BStBl II 2008, 420; s.a. Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz 430).

56 Im Streitfall ist jedoch nichts dafür dargetan oder erkennbar, dass die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahrs übersteigen. Insbesondere bieten die Feststellungen des FG keine Anhaltspunkte dafür, dass den Einlagen der Beigeladenen zu 1. in Höhe von 66.800.000 € übersteigende Entnahmen gegenüberstehen.

57 6. Nach § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. sind Vergütungen für Fremdkapital, das eine Kapitalgesellschaft nicht nur kurzfristig von einem Anteilseigner erhalten hat, der zu einem Zeitpunkt im Wirtschaftsjahr wesentlich am Grund- oder Stammkapital beteiligt war, auch vGA, wenn die Vergütungen insgesamt mehr als 250.000 € betragen und wenn eine nicht in einem Bruchteil des Kapitals bemessene Vergütung vereinbart ist (Nr. 1) oder in einem Bruchteil des Kapitals bemessene Vergütung vereinbart ist und soweit das Fremdkapital zu einem Zeitpunkt des Wirtschaftsjahrs das Eineinhalbfache des anteiligen Eigenkapitals des Anteilseigners übersteigt, es sei denn, die

Kapitalgesellschaft hätte dieses Fremdkapital bei sonst gleichen Umständen auch von einem fremden Dritten erhalten können (Nr. 2).

58 a) Dabei ist die Entscheidung, ob die von der Beigeladenen zu 1. an die C BV, die als deren Alleingesellschafterin eine wesentliche Beteiligung i.S. des § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG a.F. inne hat, gezahlten Zinsen nach § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. als vGA anzusehen sind und außerbilanziell hinzuzurechnen sind, im Rahmen des die Klägerin betreffenden Feststellungsverfahrens zu treffen. Anders als im Senatsurteil vom 7. Juni 2016 I R 51/14 (BFHE 254, 127) stehen dabei nicht die Auswirkungen der Fiktion des § 8a Abs. 5 Satz 2 KStG a.F., die lediglich Fallgestaltungen erfasst, in denen das Fremdkapital nicht --wie im Streitfall-- der Kapitalgesellschaft, sondern einer Personengesellschaft überlassen wurde (BTDrucks 15/1518, S. 15; s.a. Wacker, DStR 2004, 1066, 1067 f.), auf den Umfang der auf Ebene der Mitunternehmerschaft zu treffenden Feststellungen in Streit. Vielmehr handelt es sich bei den Zinszahlungen um bei der Klägerin festzustellende Sonderbetriebsausgaben der Beigeladenen zu 1., was --aufgrund der untrennbaren Verbindung mit dem Gewinnanteil bei der Klägerin (vgl. Senatsurteil vom 12. März 1980 I R 186/76, BFHE 130, 296, BStBl II 1980, 531; BFH-Urteil vom 23. März 1995 IV R 94/93, BFHE 177, 408, BStBl II 1995, 637)-- die Einbeziehung der Frage der außerbilanziellen Hinzurechnung als vGA in das Feststellungsverfahren erfordert (Wacker, DStR 2004, 1066, 1068).

59 b) Zwar übersteigt die Zinszahlung die Freigrenze von 250.000 €, jedoch lässt sich den tatrichterlichen Feststellungen der Vorinstanz nicht entnehmen, ob die Vergütung für das Darlehen i.S. von § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG a.F. nach einem Bruchteil berechnet wurde. Ebenso wenig hat das FG Feststellungen zur Eigenkapitalausstattung der C BV getroffen noch dazu, ob die Beigeladene zu 1. die Darlehen bei sonst gleichen Umständen auch von einem fremden Dritten erhalten hätte (§ 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG a.F.).

60 7. Die Feststellungen sind im zweiten Rechtsgang nachzuholen; das angefochtene Urteil ist deshalb aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuverweisen.

61 Dabei wird das FG zugleich der Frage nachgehen müssen, ob die Sonderbetriebsausgaben der Beigeladenen zu 1. nach § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes i.d.F des Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz) vom 16. Mai 2003 (BGBl I 2003, 660, BStBl I 2003, 321) zu berichtigen sind, was aufgrund der untrennbaren Verbindung mit deren Gewinnanteil im Rahmen des die Klägerin betreffenden Feststellungsverfahrens zu entscheiden ist (vgl. Senatsurteil vom 30. Mai 1990 I R 97/88, BFHE 160, 567, BStBl II 1990, 875).

62 8. Die Übertragung der Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de