

Urteil vom 11. März 2026, I R 13/25 (I R 4/13)

Zweistufige Gewinnfeststellung bei einer "Personengesellschaft & atypisch Still"

ECLI:DE:BFH:2026:U.110326.IR13.25.0

BFH I. Senat

AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, FGO § 90 Abs 2, FGO § 139 Abs 4, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 2

vorgehend FG München, 08. November 2012, Az: 10 K 1984/11

Leitsätze

1. NV: Bei einer atypisch stillen Beteiligung an einer Personengesellschaft dürfen die Besteuerungsgrundlagen der "Personengesellschaft & atypisch Still" und diejenigen der Personengesellschaft nicht in ein und demselben Bescheid gesondert und einheitlich festgestellt werden. Ein derart zusammenfassender Bescheid ist rechtswidrig und im Falle der Anfechtung aufzuheben.
2. NV: Im Rahmen der Billigkeitsentscheidung über die Erstattungsfähigkeit der außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen gemäß § 139 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung ist die Erstattungsfähigkeit nicht allein deshalb zu bejahen, weil der Beigeladene mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden war.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 08.11.2012 - 10 K 1984/11 aufgehoben.

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der Klägerin für 1999, 2000 und 2001 vom 29.05.2013 wird aufgehoben, soweit dort für den Veranlagungszeitraum 2000 ein Sonderbetriebsgewinn des Beigeladenen von 718.952 DM festgestellt worden ist.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Der Beigeladene trägt seine außergerichtlichen Kosten selbst.

Tatbestand

I.

- 1 An der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer inländischen GmbH & Co. KG, waren im Jahr 2000 (Streitjahr) die A-GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin sowie B als Kommanditist beteiligt. Zwischen der Klägerin und Familienangehörigen des Kommanditisten, unter anderem dem seinerzeit in der Italienischen Republik (Italien) wohnenden C (Beigeladener), bestanden atypisch stille Gesellschaften. Aus dieser Beteiligung erzielte der Beigeladene Gewinnanteile in Höhe von 15.000 DM sowie Zinsen von 718.952 DM, welche in Höhe von 669.544 DM aus einem der Klägerin gewährten Darlehen und in Höhe von 49.408 DM aus der Verzinsung seines Verrechnungskontos resultierten. Für die Zinszahlungen wurde in Italien Einkommensteuer festgesetzt.
- 2 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) erließ für die Klägerin am 13.12.2006 einen geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1999, 2000 und 2001, in dem als Feststellungsbeteiligte neben der Komplementärin und dem Kommanditisten auch die atypisch stillen Gesellschafter der Klägerin einbezogen waren. In dem Bescheid bezog das FA für das Streitjahr die Zinszahlungen an den Beigeladenen als dessen Sonderbetriebseinnahmen (Sondervergütung gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) in die gesonderte und einheitliche Feststellung der Klägerin ein. Nach Auffassung der Klägerin und des Beigeladenen steht das Besteuerungsrecht für die Zinsen jedoch nach

Maßgabe des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzungen vom 18.10.1989 (BGBl II 1990, 741, BStBl I 1990, 397) nicht der Bundesrepublik Deutschland, sondern Italien zu. Das FA beruft sich demgegenüber auf die mit dem Jahressteuergesetz 2009 vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794, BStBl I 2009, 74) rückwirkend in das Gesetz eingefügte und mit dem Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 26.06.2013 (BGBl I 2013, 1809, BStBl I 2013, 790) nochmals rückwirkend modifizierte --abkommensüberschreibende-- Bestimmung des § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG.

- 3 Der Feststellungsbescheid wurde in der Folge mehrfach --zuletzt während des Revisionsverfahrens durch Bescheid vom 29.05.2013-- in für das vorliegende Verfahren nicht relevanten Punkten geändert.
- 4 Die nach Ergehen einer ablehnenden Teileinspruchsentscheidung erhobene Klage war erfolgreich; das Finanzgericht (FG) München gab ihr durch Urteil vom 08.11.2012 - 10 K 1984/11 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 455) statt.
- 5 Das FA stützt seine Revision auf Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Die Klägerin beantragt (sinngemäß), die Revision zurückzuweisen und den geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der Klägerin vom 29.05.2013 aufzuheben, soweit dort für den Veranlagungszeitraum 2000 ein Sonderbetriebsgewinn des Beigeladenen von 718.952 DM festgestellt worden ist.
- 7 Der Beigeladene schließt sich in der Sache der Klägerin an, stellt selbst aber keinen Antrag.
- 8 Der Senat hat mit Beschluss vom 11.12.2013 - I R 4/13 (BFHE 244, 1, BStBl II 2014, 791) das Verfahren ausgesetzt, um eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) über die Verfassungsmäßigkeit des § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG in den oben genannten Gesetzesfassungen und dessen Rückwirkung in das Streitjahr einzuholen.
- 9 Mit Beschluss vom 04.06.2025 - I R 13/25 (I R 4/13) hat der Senat den Vorlagebeschluss vom 11.12.2013 aufgehoben, nachdem das BVerfG mit Hinweisschreiben vom 06.05.2025 Zweifel im Hinblick auf die verfahrensrechtliche Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids und demzufolge an der Entscheidungserheblichkeit der zur Prüfung gestellten verfassungsrechtlichen Fragen geäußert hatte.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision des FA bleibt ohne Erfolg. Das FG-Urteil und der Feststellungsbescheid vom 29.05.2013 --soweit dieser Gegenstand des Revisionsverfahrens ist-- sind aufzuheben. Auf die Verfassungsmäßigkeit des § 50d Abs. 10 EStG und dessen Rückwirkung kommt es für die Entscheidung des Streitfalls nicht an.
- 11 1. Das angefochtene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben; während des Revisionsverfahrens hat sich der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert.
- 12 Das FG hat über den geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für 2000 vom 11.07.2007 in Gestalt der Teil-Einspruchsentscheidung vom 04.03.2009 entschieden. An die Stelle dieses Bescheids ist während des Revisionsverfahrens der Änderungsbescheid vom 29.05.2013 getreten, der nach § 68 Satz 1 i.V.m. § 127 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Verfahrens geworden ist. Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos. Da sich durch den Änderungsbescheid die tatsächlichen Grundlagen des Streitstoffs aber nicht geändert haben, kann der Senat über die streitigen Rechtsfragen selbst entscheiden und muss die Sache nicht allein deswegen nach § 127 FGO an das FG zurückverweisen (vgl. allgemein z.B. Senatsurteile vom 16.12.2009 - I R 56/08, BFHE 228, 356, BStBl II 2010, 492; vom 08.05.2024 - I R 6/20, BFHE 284, 428, BStBl II 2025, 202, jeweils m.w.N.). Das finanzgerichtliche Verfahren leidet nicht an einem Verfahrensmangel, so dass die vom FG insoweit getroffenen tatsächlichen Feststellungen durch die Aufhebung des Urteils nicht weggefallen sind; sie bilden daher nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des Senats.

- 13** 2. Gegenstand des Revisionsverfahrens ist (ausschließlich) die Feststellung eines Sonderbetriebsgewinns (Sondervergütung in Form von Darlehenszinsen) des Beigeladenen im Zusammenhang mit der zwischen ihm und der Klägerin bestehenden atypisch stillen Gesellschaft. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) kann ein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach §§ 179, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen. Eine solche selbständige Feststellung ist auch die Feststellung eines Sonderbetriebsgewinns --verstanden als Saldo von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben-- beziehungsweise einer Sondervergütung im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG (vgl. BFH-Urteile vom 01.03.2018 - IV R 38/15, BFHE 260, 543, BStBl II 2018, 587, Rz 24; vom 17.03.2021 - IV R 20/18, BFHE 272, 440, BStBl II 2021, 904, Rz 12).
- 14** 3. Die Klage gegen den Bescheid vom 29.05.2013 ist begründet. Der Bescheid kann --soweit er Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden ist-- unabhängig von der Beurteilung der materiell-rechtlichen Streitfragen keinen Bestand haben, weil er in rechtswidriger Weise einerseits die Klägerin und andererseits die atypisch stille Gesellschaft betreffende Feststellungen zusammenfasst. Er ist daher im Umfang der Anfechtung im vorliegenden Verfahren aufzuheben.
- 15** a) Gemäß § 179 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO werden gesondert und einheitlich festgestellt die körperschaft- und einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Mehrere Personen sind an Einkünften beteiligt, wenn sie "gemeinsam" --in einer Gesellschaft oder Gemeinschaft-- den Tatbestand der Einkünfterzielung verwirklichen (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 16.10.2024 - I R 24/22, BFHE 287, 301; BFH-Urteile vom 21.10.2015 - IV R 43/12, BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517; vom 20.11.2018 - VIII R 39/15, BFHE 263, 112, BStBl II 2019, 239).
- 16** b) Begründet der Inhaber eines Handelsgewerbes an seinem gesamten Betrieb eine stille Gesellschaft und ist die Gesellschaft ertragsteuerlich als Mitunternehmerschaft anzusehen, weil der stille Gesellschafter Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerrisiko trägt, entsteht eine atypisch stille Gesellschaft als eigenständige Mitunternehmerschaft. Deren Mitunternehmer sind der Inhaber des Handelsgewerbes und der (atypisch) still Beteiligte. Handelt es sich bei dem Inhaber des Handelsgewerbes, an dem sich ein anderer atypisch still beteiligt, um eine Personengesellschaft --wie im Streitfall bei der Klägerin--, entsteht durch die Errichtung der stillen Gesellschaft eine doppelstöckige Personengesellschaftsstruktur mit der Personengesellschaft als Obergesellschaft und der atypisch stillen Gesellschaft als Untergesellschaft (z.B. BFH-Urteile vom 08.12.2016 - IV R 8/14, BFHE 256, 175, BStBl II 2017, 538; vom 04.04.2023 - IV R 19/20, BFH/NV 2023, 1062; vom 19.11.2024 - VIII R 10/22, BFH/NV 2025, 373).
- 17** c) Für das Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO ergibt sich daraus, dass zunächst ein Feststellungsverfahren auf der Ebene der atypisch stillen Gesellschaft als selbständigem Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation --mit dem Inhaber des Handelsgeschäfts und dem atypisch Stillen als Feststellungsbeteiligten-- durchzuführen ist (z.B. BFH-Urteile vom 21.10.2015 - IV R 43/12, BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517; vom 04.04.2023 - IV R 19/20, BFH/NV 2023, 1062; vom 19.11.2024 - VIII R 10/22, BFH/NV 2025, 373). Der Feststellungsbescheid für die atypisch stille Gesellschaft hat Bindungswirkung für die Einkommen- beziehungsweise Körperschaftsteuerbescheide der Gesellschafter (vgl. § 182 Abs. 1 Satz 1 AO). Bei Vorliegen einer doppelstöckigen Personengesellschaftsstruktur, die wie im Streitfall aufgrund der atypisch stillen Beteiligung an einer Personengesellschaft entsteht, hat der Feststellungsbescheid für die atypisch stille Gesellschaft (als Untergesellschaft) zudem Bindungswirkung für den Feststellungsbescheid der Obergesellschaft (BFH-Urteil vom 13.10.2016 - IV R 20/14, BFH/NV 2017, 475), hier der Klägerin.
- 18** Die Bestimmung des § 179 Abs. 2 Satz 3 AO, die für den Fall, dass eine der an der Feststellung beteiligten Personen, denen der Gegenstand der Feststellung zuzurechnen ist, an diesem Gegenstand nur über eine andere Person beteiligt ist, vorschreibt, dass insoweit eine Feststellung vorgenommen werden "kann" (und nicht "muss"), ist auf die atypische Beteiligung an einem Handelsgewerbe nicht anwendbar (BFH-Urteil vom 21.10.2015 - IV R 43/12, BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517). Bei dieser handelt es sich um eine unmittelbare gesellschaftsrechtliche Beteiligung und nicht --wie zum Beispiel im Fall der Unterbeteiligung-- um eine mittelbare Beteiligung an einem (einzigen) Gewinnermittlungssubjekt.
- 19** d) Aus dem Erfordernis der Durchführung zweier selbständiger Feststellungsverfahren mit unterschiedlichen Feststellungsbeteiligten ergibt sich des Weiteren, dass im Fall der atypisch stillen Beteiligung an einer

Personengesellschaft die Besteuerungsgrundlagen der "Personengesellschaft & atypisch Still" als Untergesellschaft und die Besteuerungsgrundlagen der Personengesellschaft als Obergesellschaft nicht --wie hier jedoch geschehen-- in ein und demselben Bescheid festgestellt werden können. Die Vonselbständigung jeder Gesellschaft oder Gemeinschaft schließt es grundsätzlich aus, die Besteuerungsgrundlagen für verschiedene Gesellschaften in einem Bescheid gesondert und einheitlich festzustellen, denn grundsätzlich ist für jede Gesellschaft, in der mehrere Personen den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllen, ein selbständiges gesondertes und einheitliches Feststellungsverfahren durchzuführen und ein selbständiger Gewinnfeststellungsbescheid zu erlassen; ein zusammenfassender Feststellungsbescheid ist rechtswidrig und muss aufgehoben werden (BFH-Urteile vom 21.10.2015 - IV R 43/12, BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517; vom 13.10.2016 - IV R 20/14, BFH/NV 2017, 475; vom 07.11.2019 - IV R 9/18, BFH/NV 2020, 338).

- 20** Soweit der VIII. Senat des BFH in dem Urteil vom 20.11.1990 - VIII R 10/87 (BFHE 163, 336) für den Fall der stillen Beteiligung an einer KG die Zusammenfassung beider Feststellungsebenen in einem Bescheid als zulässig angesehen hat, hat er diese Auffassung in dem Urteil vom 19.11.2024 - VIII R 10/22 (BFH/NV 2025, 373) ausdrücklich aufgegeben und sich der gegenteiligen Sichtweise des IV. Senats des BFH --die auch vom erkennenden Senat geteilt wird-- angeschlossen.
- 21** e) Der Aufhebung der angefochtenen Feststellung steht nicht entgegen, dass Rechtsmittelführer im vorliegenden Verfahren das FA ist und im Revisionsverfahren grundsätzlich das Verböserungsverbot (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) gilt, dem zufolge der BFH gehindert ist, die Rechtsposition des Revisionsklägers im Vergleich zum angefochtenen Urteil zu verschlechtern, wenn kein anderer Beteiligter Revision eingelegt hat (z.B. Senatsurteil vom 15.03.2021 - I R 61/17, BFHE 272, 399). Das folgt in der vorliegenden Konstellation schon daraus, dass der ursprüngliche Bescheid des FA durch den zum Gegenstand des Verfahrens gewordenen Änderungsbescheid vom 29.05.2013 ersetzt worden ist und der Senat daher erneut über den Klageantrag --der rechtsschutzwahrend im Hinblick auf die geänderte Bescheidlage angepasst worden ist-- zu entscheiden hat (oben II.1.). Aber selbst wenn der ursprüngliche Bescheid noch Gegenstand des Verfahrens gewesen wäre, hätte das FG-Urteil aufgehoben werden müssen, weil das FG den Bescheid nicht hätte gemäß § 100 Abs. 2 FGO abändern dürfen, sondern ihn gemäß § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO hätte aufheben müssen und der Senat folglich auch dann erneut über den Klageantrag zu entscheiden gehabt hätte (vgl. BFH-Urteil vom 14.12.2022 - II R 40/20, BFHE 279, 290, BStBl II 2023, 1012, m.w.N.).
- 22** f) Ebenso wenig wird die Aufhebung der angefochtenen Feststellung dadurch gehindert, dass die Klägerin ursprünglich formal nur auf eine Änderung und nicht auf die (Teil-)Aufhebung des Bescheids geklagt hat. Zwar darf das Gericht nach § 96 Abs. 1 Satz 2 (i.V.m. § 121 Satz 1) FGO nicht über das Klagebegehren hinausgehen. Ist jedoch der Bescheid insgesamt rechtswidrig oder nichtig, kann und muss das Gericht ihn aufheben, auch wenn der Kläger unter Verkennung der Entscheidungsmöglichkeiten des § 100 FGO nur die Änderung des Bescheids beantragt hat (vgl. BFH-Urteil vom 08.06.2017 - IV R 6/14, BFHE 258, 387, BStBl II 2017, 1053; s.a. BFH-Urteil vom 14.12.2022 - II R 40/20, BFHE 279, 290, BStBl II 2023, 1012).
- 23** 4. Die im Schriftsatz der Klägerin vom 28.01.2026 zur Diskussion gestellte Zurückverweisung der Sache an das FG gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO, damit dieses sodann das Verfahren bis zum Ergehen eines Feststellungsbescheids hinsichtlich der atypisch stillen Gesellschaft aussetzen möge, scheidet aus. Es liegt hier nicht die Situation vor, dass ein Folgebescheid vor Erlass eines Grundlagenbescheids erlassen worden wäre; vielmehr sind auf verfahrensrechtlich unzulässige Weise zwei verschiedene Feststellungsebenen zusammengefasst worden. Da der angefochtene Bescheid aus diesem Grund insgesamt (unheilbar) rechtswidrig ist, könnte er nicht mehr abgeändert, sondern muss zwingend aufgehoben werden, soweit er Gegenstand des Revisionsverfahrens ist.
- 24** Daran ändert es nichts, dass Gegenstand des Revisionsverfahrens nicht der Feststellungsbescheid insgesamt, sondern ausschließlich die Feststellung des Sonderbetriebsgewinns des Beigeladenen ist. Auch der Sonderbetriebsgewinn hätte verfahrensrechtlich im Rahmen eines zweistufigen Verfahrens festgestellt werden müssen; die Bestandskraft der übrigen (einstufigen) Feststellungen hat hierauf keinen Einfluss. Ebenso wenig führt dieser Umstand dazu, dass die materiell-rechtliche Richtigkeit der Feststellung des Sonderbetriebsgewinns --auch im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit der der Feststellung zugrundeliegenden Gesetzesvorschriften-- für das vorliegende Verfahren in irgendeiner Form entscheidungserheblich ist. Und schließlich ist im vorliegenden Verfahren auch nicht darüber zu befinden, ob das FA insoweit gegebenenfalls noch neue Feststellungsbescheide erlassen dürfte oder ob dem die Feststellungsverjährung entgegenstehe.
- 25** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Der Beigeladene trägt seine außergerichtlichen Kosten selbst. Ein Grund dafür, die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen gemäß § 139 Abs. 4 FGO aus

Billigkeitsgründen dem in der Sache unterlegenen FA aufzuerlegen, besteht nicht. Der Beigeladene hat weder eigene Sachanträge gestellt noch das Verfahren sonst durch eigene Beiträge wesentlich gefördert (s. hierzu z.B. BFH-Urteile vom 15.06.2016 - II R 24/15, BFHE 254, 60, BStBl II 2017, 128; vom 11.04.2019 - IV R 1/17, BFHE 264, 13, BStBl II 2019, 501). Soweit der Senat in früheren Entscheidungen eine wesentliche Verfahrensförderung bereits in einem Einverständnis eines Beigeladenen mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung gemäß § 90 Abs. 2 FGO gesehen hat (Senatsurteile vom 19.05.1993 - I R 124/91, BFHE 172, 37, BStBl II 1993, 889; vom 01.07.2009 - I R 76/08, BFHE 225, 566, BStBl II 2010, 1061; ebenso BFH-Urteile vom 20.06.2001 - VI R 169/97, BFH/NV 2001, 1443; vom 03.07.2014 - III R 41/12, BFHE 247, 125; vom 15.06.2016 - II R 24/15, BFHE 254, 60, BStBl II 2017, 128), hält er daran für das vorliegende Verfahren nicht fest. Eine wesentliche Förderung des Verfahrens erfordert einen aktiven Beitrag zur sachlichen Förderung des Prozesses durch Sachvortrag oder Rechtsausführungen und sollte nicht unter rein prozessökonomischen Aspekten beurteilt werden (ablehnend auch Brandis in Tipke/Kruse, § 139 FGO Rz 172; Böwing-Schmalenbrock in Gosch, FGO § 139 Rz 488). Da es sich bei der Entscheidung nach § 139 Abs. 4 FGO um eine gerichtliche Ermessensentscheidung handelt, scheidet zu dieser Frage eine Anrufung des Großen Senats des BFH nach § 11 Abs. 2 FGO aus (vgl. BFH-Beschluss vom 17.11.2011 - IV S 15/10, BFHE 235, 122, BStBl II 2012, 246, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de