
Datum: 04.07.2012
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 3955/09 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2012:0704.9K3955.09F.00

Tenor:

Unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 06.10.2009 wird der Feststellungsbescheid 2005 vom 02.08.2007 dahingehend abgeändert, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um Sonderbetriebsausgaben der A B. V. von 2.251.276 EUR gemindert und entsprechend aufgeteilt werden.

Die Ermittlung und Aufteilung der festzustellenden Beträge wird der Finanzbehörde übertragen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob das Finanzamt (FA) zu Recht die Berücksichtigung gezahlter Schuldzinsen in Höhe von 2.251.276 EUR als Sonderbetriebsausgaben versagt hat.

1

Die Klägerin wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 11.10.2002 als A (Deutschland) GmbH & Co. KG gegründet. Die Firma wurde im Jahr 2005 in B GmbH & Co. KG (fortan: KG) geändert. Unternehmensgegenstand war seinerzeit insbesondere der Vertrieb und die Lagerhaltung von Chemikalien. Die Klägerin hat ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr (01.04 31.03.).

2

3

Im Zeitpunkt der Gründung war die A B. V. (nachfolgend: A BV) alleinige Kommanditistin der Klägerin. Komplementärin der Klägerin war und ist die A Verwaltungsgesellschaft mbH, die keine Anteile am Kapital der Klägerin hält.

Mit Darlehensvertrag vom 04.11.2002 gewährte die C B. V. (nachfolgend: C BV), die Alleingesellschafterin der A BV, der A BV ein Darlehen in Höhe von 60 Millionen EUR. Zweck des Darlehens war, der A BV die Mittel zu verschaffen, um die Klägerin mit 60 Millionen EUR auszustatten, um dieser wiederum eine Kapitaleinlage in entsprechender Höhe in die A D GmbH (nachfolgend: A D GmbH) zu ermöglichen. Bei der A D GmbH handelt es sich um eine Organgesellschaft der Klägerin. 4

Mit Datum vom 04.11.2002 wurde ein Betrag von 66,715 Millionen EUR in die Rücklagen der Klägerin eingestellt und das Kapitalkonto der A BV entsprechend erhöht. 5

Mit Vertrag vom 31.12.2002 gewährte die C BV der A BV ein weiteres Darlehen über 6,8 Millionen EUR. Zweck dieses Darlehens war, der A BV die Mittel zu verschaffen, um die Klägerin mit 6,8 Millionen EUR auszustatten, um dieser wiederum zu ermöglichen, zunächst einen Geschäftsbereich und anschließend sämtliche Anteile an der A GmbH (fortan: A GmbH) zu erwerben sowie der A GmbH schließlich ein Darlehen zu gewähren. Bei letzterer Gesellschaft handelt es sich ebenfalls um eine Organgesellschaft der Klägerin. 6

Im Wirtschaftsjahr 2002/2003 wurden die vorgenannten Mittel von der Klägerin zu einem Teilbetrag von 250.000 EUR für den Erwerb der Anteile an der A GmbH investiert und zu einem Teilbetrag von 66,715 Millionen EUR in die Kapitalrücklage der A D GmbH eingestellt. Hierdurch erhöhte sich der Beteiligungsbuchwert an dieser Gesellschaft bei der Klägerin entsprechend. 7

Hiernach stellte sich die Beteiligungsstruktur bis zum 31.03.2004 wie folgt dar: 8

Anmerkung: Struktur wegen § 30 AO entnommen 9

Mit Einbringungs- und Übertragungsvertrag vom 27.09.2004 brachte die A BV ihren Kommanditanteil an der Klägerin mittels Sacheinlage gegen Gewährung von Gesellschafterrechten mit Wirkung ab dem 01.04.2004 in die A E C. V. (nachfolgend: A E CV) ein. Die A E CV ist eine Personengesellschaft niederländischen Rechts, die der deutschen Kommanditgesellschaft entspricht. Gesellschafterin der A E CV ist neben der A BV (99 v.H.) die A F B. V. (1 v.H.). 10

Die A E CV hält ausschließlich die Anteile an der Klägerin und hat keine eigene Geschäftstätigkeit oder sonstiges Vermögen. An der tatsächlichen Verwendung der Darlehensbeträge änderte sich durch die Zwischenschaltung der A E CV nichts. 11

Ab dem 01.04.2004 war folgende Beteiligungsstruktur gegeben: 12

Anmerkung: Struktur wegen § 30 AO entnommen 13

Die Klägerin passivierte die Verbindlichkeiten aus den von der C BV gewährten Darlehen in einer Sonderbilanz der A BV und berücksichtigte die Schuldzinsen als Sonderbetriebsausgaben (SBA). Diese Handhabung wurde auch nach der Einbringung (Veräußerung der Kommanditanteile der A BV an die A E CV) beibehalten. Im Wirtschaftsjahr 2004/2005 wurde der Zinsaufwand von 2.251.276 EUR als SBA der A BV bei der steuerlichen Gewinnfeststellung der Klägerin geltend gemacht. 14

Mit gesondertem Feststellungsbescheid vom 16.10.2006 stellte das FA die Besteuerungsgrundlagen für 2005 antragsgemäß fest. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 Abgabenordnung (AO).

Im Rahmen einer Betriebsprüfung für die Jahre 2003 bis 2005 vertraten die Prüfer die Auffassung, dass sich durch das Ausscheiden der A BV der Bestimmungszweck der Darlehen geändert habe. Durch das Ausscheiden und die Veräußerung des Kommanditanteils an die A E CV werde der bisherige Finanzierungszusammenhang mit der Beteiligung an der Klägerin gelöst. Nunmehr werde die Beteiligung an der niederländischen Personengesellschaft A E CV finanziert. Die Vorschrift des § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Einkommensteuergesetz (EStG) umfasse nur die unmittelbaren Vergütungen und Sonderbetriebsvermögen des mittelbaren Gesellschafters. Deshalb seien die bisher als SBA berücksichtigten Schuldzinsen nicht mehr im Rahmen der Gewinnfeststellung der Klägerin, sondern bei der A E CV zu erfassen.

16

Das FA erließ am 02.08.2007 einen entsprechend geänderten Feststellungsbescheid für 2005.

17

Mit dem Einspruch machte die Klägerin geltend, dass sich der Veranlassungszusammenhang der Darlehen durch die Veräußerung der Kommanditanteile nicht geändert habe. Bringe, wie im vorliegenden Fall, der Gesellschafter seinen Anteil an der Untergesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die Obergesellschaft ein, sei wegen des Transparenzprinzips nicht von einer Veräußerung und Anschaffung der Wirtschaftsgüter der Untergesellschaft auszugehen. Vielmehr seien diese dem Gesellschafter der Obergesellschaft weiter zuzuordnen. Entsprechend seien die mit diesen Wirtschaftsgütern zusammenhängenden SBA bei der Untergesellschaft zu berücksichtigen. Die Klägerin verweist hierzu auf das Urteil des Bundesfinanzhofs BFH vom 01.07.2004, IV R 67/00 (Bundessteuerblatt BStBl II 2010, 157) und den BFH-Beschluss vom 28.03.2007, IV B 137/06 (Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH BFH/NV 2007, 1489).

18

Das FA wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 06.10.2009 als unbegründet zurück.

19

Es vertrat die Auffassung, durch den Erwerb der Beteiligung an der A E CV (Obergesellschaft) und die gleichzeitige Veräußerung der Beteiligung an der Klägerin (Untergesellschaft) im Rahmen eines zivilrechtlichen Tauschvorgangs habe sich der ursprüngliche Finanzierungszusammenhang der Darlehen gelöst. Die Finanzierungsdarlehen stünden nunmehr im Zusammenhang mit der im Wege des Tauschs erhaltenen Beteiligung und seien dementsprechend dem Sonderbetriebsvermögen der A BV als Mitunternehmerin der Obergesellschaft A E CV zuzuordnen. Aus diesen Gründen scheide eine Berücksichtigung der Darlehenszinsen im Rahmen der Gewinnfeststellung der KG aus.

20

Die Zuordnung von Darlehensverbindlichkeiten als passives (Sonder)Betriebsvermögen richte sich nach dem Verursachungsprinzip. Entscheidend sei der tatsächliche Verwendungszweck der Darlehensvaluta (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 04.07.1990, GrS 2-3/88, BStBl II 1990, 817). Das Darlehen habe ursprünglich der Finanzierung der Kapitalrücklage in der Gesamthandsbilanz der Klägerin gedient und sei daher als negatives Sonderbetriebsvermögen II in einer Sonderbilanz der Kommanditistin A BV zu passivieren gewesen. Durch die im Wege des Tausches erworbene Beteiligung an der Obergesellschaft A E CV sei es ab diesem Zeitpunkt jedoch dem Sonderbetriebsvermögen II der Obergesellschaft zuzurechnen (BFH-Urteil vom 18.12.2001, VIII R 27/00, BStBl II 2002,

21

733). Eine anteilige Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen II der Untergesellschaft sei nur denkbar, wenn die A BV als Erwerberin der Beteiligung an der Obergesellschaft auch insoweit als direkt beteiligter Mitunternehmer der Untergesellschaft anzusehen wäre. Diese Auffassung sei jedoch durch den sachlichen Anwendungsbereich des § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG ausgeschlossen. Dieser sei auf Tätigkeitsvergütungen und das Sonderbetriebsvermögen I beschränkt, also auf Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb der Untergesellschaft bestimmt seien, und die vom Obergesellschaftler zur Finanzierung dieser Wirtschaftsgüter aufgenommenen Schulden.

Dagegen sei sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich die Obergesellschaft A E CV 22
Gesellschafterin der Klägerin, nicht dagegen die A BV als Gesellschafterin der Obergesellschaft. Für die Zuordnung von Verbindlichkeiten sei in erster Linie auf den zivilrechtlichen Veranlassungszusammenhang abzustellen. Das Darlehen könne mangels Mitunternehmerstellung des Obergesellschaftlers nicht der Beteiligung an der Untergesellschaft dienen, weil der Obergesellschaftler an dieser gar nicht beteiligt sei. Somit sei auch eine Gleichstellung des mittelbaren mit dem unmittelbaren Mitunternehmer abzulehnen. Letztendlich scheitere eine Gleichstellung daran, dass die Obergesellschaft keinen Refinanzierungsaufwand trage und das negative Sonderbetriebsvermögen unmittelbar dem zivilrechtlichen Schuldner in seiner Stellung als Gesellschafter der Obergesellschaft zuzurechnen sei. Aus den vorgenannten Gründen sei im Streitfall das Darlehen als Sonderbetriebsvermögen II des Obergesellschaftlers A BV bei der Obergesellschaft A E CV zu qualifizieren.

Mit der Klage macht die Klägerin geltend, die Darlehensverbindlichkeiten der A BV seien 23
auch nach Zwischenschaltung der A E CV weiterhin dem Sonderbetriebsvermögen der A BV bei der Klägerin zuzuordnen. Die Schuldzinsen der A BV seien infolgedessen weiterhin bei der Ermittlung ihres steuerlichen Gewinns als SBA abzuziehen.

Ausweislich der vorgelegten Akten habe das FA die Einsprüche zunächst für begründet 24
erachtet, nach Konsultation der Oberfinanzdirektion OFD sich sodann indes auf den Standpunkt gestellt, die Einsprüche seien unbegründet.

Das FA und die OFD stützten sich offenbar auf das Referat des leitenden Ministerialrats im 25
nordrhein-westfälischen Finanzministerium Brandenburg zum Thema
"Finanzierungsaufwendungen", das dieser anlässlich der 57. steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung in Wiesbaden gehalten habe" (Brandenburg, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht JbFSt 2006/2007, 316 ff., 322). Brandenburg beziehe seine Ausführungen jedoch auf einen anderen Fall, in dem ein Dritter den Erwerb eines Anteils an einer Obergesellschaft einer zweistöckigen Personengesellschaftsstruktur von einem (ausscheidenden) Obergesellschaftler fremdfinanziere. Ursächlich für die SBA sei also - anders als im vorliegenden Fall - der Erwerb der Beteiligung an einer Obergesellschaft in einer bereits existierenden zweistöckigen Personengesellschaftsstruktur. Ausgangspunkt der Überlegungen Brandenburgs sei infolgedessen die Feststellung, dass der tatsächliche Verwendungszweck der Darlehensvaluta der Erwerb der Beteiligung an der Obergesellschaft sei. Das Darlehen sei deshalb passives Sonderbetriebsvermögen II bei der Obergesellschaft. Der streitgegenständliche Sachverhalt liege jedoch anders. Mit Verträgen vom 04.11.2002 und 31.12.2002 habe die C BV der A BV zwei Darlehen gewährt, um der A BV die Möglichkeit zu geben, die Klägerin mit finanziellen Mitteln für ihre Geschäftstätigkeit in Deutschland auszustatten. In diesem Zeitpunkt habe eine "einstöckige" Personengesellschaft bestanden. In den Jahren 2002 und 2003 hätten die A BV und die Klägerin beide Darlehen tatsächlich in diesem Sinne verwendet. Die SBA (Darlehenszinsen) der A BV

(Obergesellschafter) resultierten demzufolge nicht aus einer fremdfinanzierten Anschaffung ihrer Beteiligung an der A E CV (Obergesellschaft). Vielmehr habe die A BV ihren Kommanditanteil an der Klägerin mit Vertrag vom 27.09.2004 und mit Wirkung ab dem 01.04.2004 gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die A E CV eingebracht. Die A BV sei anschließend mit 99 v.H. an der A E CV beteiligt gewesen, die ihrerseits Alleingesellschafterin (100 v.H.) der Klägerin gewesen sei. Die A E CV halte nur ihren Anteil an der Klägerin. Sie habe keinerlei eigene Geschäftstätigkeit oder sonstiges Vermögen. Der vertragliche Verwendungszweck und die tatsächliche Verwendung hätten sich durch die Umstrukturierung nicht verändert. Zu dieser Fallkonstellation treffe Brandenburg keine unmittelbare Aussage.

Außerdem vertrete das FA die Auffassung, der sachliche Anwendungsbereich der Gleichstellung von unmittelbaren und mittelbaren Mitunternehmern gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG beschränke sich auf Tätigkeitsvergütungen und Sonderbetriebsvermögen I. Auch insoweit stützten sich das FA wiederum auf Brandenburg. Dieser lehne (a.a.O., 322 ff.) im Anschluss an die Feststellung des tatsächlichen Verwendungszwecks des Darlehens in seinem Beispielsfall die (anteilige) Zuordnung des Darlehens als Sonderbetriebsvermögen II des Obergesellschafters bei der Unter-Personengesellschaft ab: Der Obergesellschafter sei nicht Mitunternehmer der Untergesellschaft. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG sei insoweit nicht einschlägig. Die Vorschrift sei einschränkend auszulegen, d.h. sei nur auf Tätigkeitsvergütungen und Sonderbetriebsvermögen I anwendbar. Der mittelbar beteiligte Mitunternehmer sei dem unmittelbar beteiligten Mitunternehmer also nur im Hinblick auf Wirtschaftsgüter, die unmittelbar dem Betrieb der Untergesellschaft dienten (aktives Sonderbetriebsvermögen I) und im Hinblick auf Schulden gleichgestellt, die dem Obergesellschafter zur Finanzierung dieser Wirtschaftsgüter entstanden seien (passives Sonderbetriebsvermögen I).

Der Auffassung Brandenbergs sei in der Literatur widersprochen worden. Dem schließe sich die Klägerin an.

Gegen die seitens des FA befürwortete einschränkende Auslegung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG spreche insbesondere die grammatikalische, historische und systematische Auslegung dieser Vorschrift sowie auch zwei jüngere Entscheidungen des BFH. Dieser führe in seinem Beschluss vom 28.03.2007, IV B 137/06 (BFH/NV 2007, 1489) aus, er "neige" dazu, die streitgegenständlichen Bürgschaftsverbindlichkeiten dem (negativen) Sonderbetriebsvermögensbereich des Obergesellschafters bei der Untergesellschaft zuzuordnen mit der weiteren Konsequenz, dass über die Aufwandswirksamkeit im Feststellungsverfahren der Untergesellschaft zu entscheiden sei (vgl. Mückl, Der Betrieb DB 2009, 1088, 1093). Auch lehne es der BFH in seinem Urteil vom 01.07.2004, IV R 67/00 (BStBl II 2010, 157) ab, im Fall der Veräußerung eines Anteils an einer Ober-Personengesellschaft formal darauf abzustellen, dass zivilrechtlich lediglich der Anteil an der Ober-Personengesellschaft übertragen worden sei. Er stelle mithin maßgeblich auf eine transparente Betrachtungsweise ab.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze vom 25.03. und 01.11.2010 verwiesen.

Die Klägerin beantragt,

den gesonderten Feststellungsbescheid 2005 vom 02.08.2007 dahingehend abzuändern, dass die Einkünfte um Sonderbetriebsausgaben von 2.251.276 EUR gemindert und entsprechend aufgeteilt werden,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.	32
Der Beklagte beantragt,	33
die Klage abzuweisen,	34
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	35
Die Beigeladenen haben keinen Antrag gestellt.	36
Das FA hält an der Auffassung fest, dass die Schuldzinsen des Obergesellschafters aus dem Erwerb eines Anteils an der Obergesellschaft als SBA dieser Gesellschaft zu berücksichtigen seien. Dies gelte auch insoweit, als die Darlehensschuld auf die Finanzierung von ideellen Anteilen bzw. Wirtschaftsgütern der Untergesellschaft entfielen. Die Frage der sachgerechten Zuordnung von Refinanzierungsaufwendungen aus dem Erwerb eines Anteils an der Obergesellschaft von mehrstöckigen Personengesellschaften werde in der Literatur und Rechtsprechung kontrovers diskutiert. Zum Meinungsstand werde auf den Aufsatz von Mückl (a.a.O.) verwiesen. Ergänzend bezieht sich das FA auf das Urteil des BFH vom 03.02.2010, IV R 59/07 (BFH/NV 2010, 1492). In diesem zum Wegfall des Verlustvortrags nach § 10a Gewerbesteuer-gesetz (GewStG) ergangenen Urteil, bestätige das Gericht die seitens der Behörde vertretene Auffassung.	37
Nach alledem werde weiterhin an der Auffassung festgehalten, dass sich der sachliche Anwendungsbereich der Gleichstellung von unmittelbarem und mittelbarem Mitunternehmer gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG auf Tätigkeitsvergütungen und Sonderbetriebsvermögen I beschränke.	38
Das Gericht hat die A BV und die A E CV mit Beschluss vom 06.06.2011 zum Verfahren beigeladen. Die Bevollmächtigten der Klägerin haben sodann mitgeteilt, die A E CV sei zwischenzeitlich liquidiert worden und vollbeendet. Aus einer Entscheidung im vorliegenden Verfahren ergäben sich jedoch steuerliche Folgen für A F B. V. als ehemalige Gesellschafterin der A E CV. Daraufhin hat der Senat die A F B. V. mit Beschluss vom 20.04.2012 zum Verfahren beigeladen.	39
Das Gericht hat die Steuerakten des FA zum Verfahren beigezogen.	40
Entscheidungsgründe:	41
Die Klage ist begründet.	42
Der angefochtene Feststellungsbescheid ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung FGO). Das FA ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Darlehen und die dazugehörigen Refinanzierungsaufwendungen auf Grund der Einbringung des Kommanditanteils der A BV gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten bei der A E CV nunmehr Sonderbetriebsvermögen der A BV als Mitunternehmerin der A E CV (Obergesellschaft) sind. Diese sind vielmehr gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG dem Sonderbetriebsvermögen der A BV als Sonder-Mitunternehmerin der Klägerin (Untergesellschaft) zuzuordnen.	43
I.	44
	45

1. Das Feststellungsverfahren bei doppelstöckigen Personengesellschaften ist zweistufig, es sind zwei einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellungen durchzuführen. Über Sonderbetriebsvermögen ist im Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung bei der Gesellschaft zu entscheiden, bei der dieses Sonderbetriebsvermögen zu führen ist (vgl. Ley, Kölner Steuerdialog KÖSDI 2010, 17148, 17151 m.w.N.; Reiß in Kirchhof, EStG, 11. Aufl., § 15 Rn. 348, mit Nachweisen aus der Rechtsprechung).
2. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG in der seit dem Steueränderungsgesetz 1992 46 geltenden Fassung ist der mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligte Gesellschafter dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleichgestellt; 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 (sog. Kette von Mitunternehmerschaften, vgl. Reiß in Kirchhof, § 15 Rn. 346).

Der Gesetzgeber ist mit dieser Gesetzesänderung einer Entscheidung des Großen Senats 47 des BFH (BFH vom 25.02.1991, GrS 7/89, BStBl II 1991, 691) entgegengetreten, wonach bei Beteiligung einer Personengesellschaft (Obergesellschaft) an einer Personengesellschaft (Untergesellschaft) nur die Obergesellschaft, nicht aber die Gesellschafter der Obergesellschaft Mitunternehmer bei der Untergesellschaft sind. Die hierdurch begründete sog. Abschirmwirkung der Obergesellschaft hatte zur Folge, dass die Mitunternehmer der Obergesellschaft für Leistungen an die Untergesellschaft keine Sondervergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft/Hingabe von Darlehen/Überlassung von Wirtschaftsgütern) bezogen haben und die der Untergesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter (WG) kein Sonderbetriebsvermögen waren (vgl. Reiß, a.a.O.).

Bei einer geschlossenen Mitunternehmerkette ist der Gesellschafter der Obergesellschaft 48 nicht nur Mitunternehmer bei der Obergesellschaft, sondern auch sog. Mitunternehmer der Untergesellschaft. Diese Gleichstellung gilt nach zutreffender herrschender Meinung, der der Senat folgt, lediglich hinsichtlich der Sondervergütungen und des Sonderbetriebsvermögens, obwohl dies dem Wortlaut des Gesetzes nicht direkt zu entnehmen ist (vgl. BFH-Urteil vom 06.09.2000, IV R 69/99, BStBl II 2001, 731; Ley, KÖSDI 2010, 17148, 17149; Förster DB 2011, 2570, 2571 m.w.N.). Der Obergesellschafter ist demzufolge "nur" Sonder-Mitunternehmer (Mitunternehmer für den Sonderbetriebsvermögensvergleich) und nicht "normaler" Mitunternehmer (vgl. Ley, a.a.O.).

II. 49

Nach Maßgabe dieser Grundsätze sind die Darlehen und die dazugehörigen 50 Refinanzierungsaufwendungen gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG dem Sonderbetriebsvermögen der A BV als Sonder-Mitunternehmerin der Klägerin zuzuordnen.

1. Dies folgt zunächst aus dem Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG. Danach 51 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.
- a. Das Gesetz bezeichnet den mittelbar Beteiligten ausdrücklich als Mitunternehmer des 52 Betriebes der Untergesellschaft. Die Vorschrift des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG bezieht sich auch mangels begrenzter Formulierung in vollem Umfang auf § 15 Abs. 1 Satz 1

Nr. 2 Satz 1 EStG. Demzufolge gelten nach zutreffender Auffassung, der der erkennende Senat folgt, für das Sonderbetriebsvermögen des Sonder-Mitunternehmers bei der Untergesellschaft die gleichen Kriterien, wie bei einem unmittelbar beteiligten Gesellschafter (vgl. Ley, KöSDI 2010, 17148, 17154; Schmidt/Wacker, EStG, 31. Aufl., § 15 Anm. 616 f.; Förster, DB 2011, 2570; a. A. Brandenburg, a.a.O., 322 ff; Rödder, Steuerberater-Jahrbuch 1994/95, 303).

Bei einem unmittelbar beteiligten Gesellschafter wird nach ständiger Rechtsprechung 53
unterschieden zwischen Sonderbetriebsvermögen I und Sonderbetriebsvermögen II. Zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen I gehören alle WG oder Anteile an WG eines Mitunternehmers, die dem Betrieb der Gesellschaft unmittelbar dienen. WG sind Bestandteil des notwendigen Sonderbetriebsvermögens II, wenn sie unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Gesellschafters an der Gesellschaft eingesetzt werden. Aus dieser Unterscheidung ergeben sich indes keine rechtlich relevanten Unterschiede (Reiß in Kirchhof, § 15 Rn. 327; BFH-Urteil vom 27.06.2006, VIII R 31/04, BStBl II 2006, 874). Dem gewillkürten Betriebsvermögen können WG zugeordnet werden, die weder notwendiges Privatvermögen oder Betriebsvermögen sind, aber objektiv und subjektiv dazu bestimmt sind, den Betrieb der Gesellschaft oder die Beteiligung des Mitunternehmers zu fördern.

Im Hinblick auf die Unterscheidung zwischen Sonderbetriebsvermögen I und II beim 54
unmittelbar beteiligten Gesellschafter muss eine Gleichstellung des Sonder-Mitunternehmers auch beide Arten des Sonderbetriebsvermögens umfassen (vgl. Förster DB 2011, 2570, 2571; Ley, KöSDI 2010, 17148, 17154; Reiß in Kirchhof, § 15 Rn. 418). Die Rechtfertigung des Sonderbetriebsvermögens II liegt in der Sondermitunternehmerstellung des Obergesellschafters bei der Untergesellschaft gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, die den Obergesellschaftler als Mitunternehmer der Untergesellschaft und damit als Beteiligten qualifiziert (BFH-Urteil vom 06.09.2000, IV R 69/99, a.a.O.). Als Sondermitunternehmer können ihm zuzurechnende Wirtschaftsgüter seiner Beteiligung an der Untergesellschaft dienen und Sonderbetriebsvermögen dieser Gesellschaft sein (Ley, KöSDI 2010, 17148, 17154 f.).

- b. Vorliegend dienen die Refinanzierungsaufwendungen weiterhin der nunmehr mittelbaren 55
Beteiligung der A BV an der Klägerin. Die Darlehen waren zunächst unstreitig notwendiges passives Sonderbetriebsvermögen II der A BV bei der Klägerin, einer zunächst einstöckigen Personengesellschaft. Denn sie dienten der Stärkung der unmittelbaren Beteiligung der A BV an der Klägerin. Durch die Einbringung des Kommanditanteils der A BV gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten bei der A E CV ist zwar eine doppelstöckige Personengesellschaft entstanden, an der tatsächlichen Verwendung der Darlehensmittel hat sich hierdurch jedoch nichts geändert. Diese dienen nach wie vor der Stärkung des Betriebskapitals der Klägerin und damit nunmehr der Beteiligung der A BV an der Klägerin als Sonder-Mitunternehmerin.

Eine andere Beurteilung ergibt sich nicht daraus, dass die A BV ihren Kommanditanteil in die 56
A E CV eingebracht hat. Es ist die Kapitalbeteiligung der A BV an der Klägerin gegen die Beteiligung an der A E CV getauscht worden, d. h. es liegt ein Anschaffungsvorgang vor. Hierdurch hat sich indes der ursprüngliche Finanzierungszusammenhang entgegen der Auffassung des FA nicht gelöst mit der Folge, dass das Darlehen nunmehr mit der Beteiligung an der A E CV als Obergesellschaft in Zusammenhang steht.

Die Darlehen sind nicht anlässlich des Erwerbs der Beteiligung an der Obergesellschaft aufgenommen worden. Allein der Umstand, dass die A BV nach Einbringung des Kommanditanteils in die Obergesellschaft zivilrechtlich nicht mehr Gesellschafterin der Klägerin als Untergesellschaft ist, führt nicht dazu, dass sich der Veranlassungszusammenhang der Darlehen geändert hat. Einer solchen Betrachtung steht § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG entgegen, der eine Gleichbehandlung zwischen dem unmittelbar und dem mittelbar Beteiligten hinsichtlich Sondervergütungen und Sonderbetriebsvermögen statuiert. Danach kann ein Wechsel zwischen diesen Stellungen als Beteiligter bei ansonsten unveränderten tatsächlichen Gegebenheiten bezüglich der Verwendung der Darlehensmittel nicht dazu führen, dass die dem Sonderbetriebsvermögen der A BV bei der Klägerin zugeordneten Darlehen nunmehr dem Bereich der A E CV als Obergesellschaft zuzuordnen sind. Es handelt sich weiterhin um Aufwendungen im Zusammenhang mit Darlehen, welche ein vormaliger Gesellschafter der Untergesellschaft und nunmehriger Gesellschafter der Obergesellschaft der Untergesellschaft zur Stärkung seiner (jetzt mittelbaren) Beteiligung überlassen hat und die deshalb bei der Untergesellschaft Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters der Obergesellschaft sind (vgl. Wacker in Schmidt, § 15 Anm. 619 m.w.N.).

2. Dieser Auslegung des Gesetzes nach dem Wortlaut stehen die Entstehungsgeschichte 58 der Norm und die Gesetzesmaterialien nicht entgegen. Das FA geht zu Unrecht davon aus, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sei einschränkend dahingehend auszulegen, dass diese Vorschrift nur Tätigkeitsvergütungen und Sonderbetriebsvermögen I erfasst.

Zwar sah der Gesetzgeber nach der Entscheidung des Großen Senats vom 25.02.1991, GrS 59 7/89 (a.a.O.) "Missbrauchspotential" im Hinblick auf Tätigkeits- und Nutzungsvergütungen sowie Sonderbetriebsvermögen aus der Überlassung von WG. Gegen eine hiermit begründete einschränkende Auslegung spricht indes, dass der Gesetzgeber nach den Gesetzesmaterialien "den steuerlichen Durchgriff auch bei der mehrstöckigen Personengesellschaft" zulassen wollte. Er ging davon aus, dass der nur mittelbar beteiligte Gesellschafter und Mitunternehmer wie ein unmittelbar beteiligter Gesellschafter und Mitunternehmer behandelt wird. Der Gesetzgeber hat damit einen Regelungsumfang gewählt, der auch sein gesetzgeberisches Ziel erfüllt, der aber nicht zwingend darauf begrenzt ist. Wenn aber bewusst eine Gesetzestchnik gewählt wird, die weitreichender ist, als erforderlich wäre, um einen bestimmten Zweck zu erreichen, ist es nicht sachgerecht, die Regelung einschränkend auszulegen (so zutreffend Mückl, a.a.O.).

3. Gegen eine einschränkende Auslegung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG spricht zudem 60 die Systematik der Besteuerung von Personengesellschaften bzw. Mitunternehmerschaften. Die ertragsteuerliche Behandlung von Personengesellschaften folgt im Grundsatz dem Transparenzprinzip (vgl. im Einzelnen Ley, Die Unternehmensbesteuerung Ubg 2011, 274). Die Personengesellschaft ist weder nach dem Wortlaut noch nach der Systematik des Einkommensteuergesetzes Subjekt der Einkommensteuer. Dies sind vielmehr die hinter der Personengesellschaft stehenden einkommensteuer- oder körperschaftsteuerpflichtigen Personen. Danach ist der Mitunternehmer weitgehend wie ein Einzelunternehmer zu behandeln (Förster, a.a.O., 2572). Bei mehrstöckigen Strukturen sind folglich Verbindlichkeiten nach Maßgabe des Verursachungsprinzips der jeweiligen Ebene zuzurechnen (sog. Durchstockung von Verbindlichkeiten). Eine Gleichstellung zwischen Mitunternehmer und Einzelunternehmer wird bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft in Fällen der hier vorliegenden Art aber nur dann erreicht, wenn der Gesellschafter der Obergesellschaft das Fremdkapital, das z. B. der

Stärkung seines Mitunternehmeranteils an der Untergesellschaft dient, ebenfalls als Sonderbetriebsvermögen II bei der Untergesellschaft ansetzen kann (Förster, DB 2011, 2570).

4. Das seitens des FA angeführte Urteil des BFH vom 03.02.2010, IV R 59/07 (a.a.O.) zum Wegfall des gewerbesteuerlichen Verlustvortrages nach § 10a GewStG steht der dargelegten rechtlichen Beurteilung nicht entgegen. 61

Die Personengesellschaft ist nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG Schuldner der Gewerbesteuer. Diese Vorschrift hat nach der Rechtsprechung des BFH die Funktion, dem Steuergläubiger den Vollstreckungsdurchgriff auf das gesamthänderische Vermögen der Personengesellschaft zu ermöglichen. Die Gewerbesteuerschuldnerschaft der Personengesellschaft spricht damit nicht dafür, dass diese Trägerin des Gewerbebetriebs ist. Dies sind vielmehr die Gesellschafter der Personengesellschaft (Ley, Ubg 2011, 274, 279). Unternehmer im gewerbesteuerlichen Sinne ist daher ausschließlich der unmittelbare Gesellschafter. Mithin ist nur dieser Träger des gewerbesteuerlichen Verlustabzuges. Dies begründet eine eigene gewerbesteuerliche Transparenz. Im Gegensatz zur Einkommen- und Körperschaftsteuer ist diese originäre gewerbesteuerliche Transparenz nur einstufig. Sie ist auf das Verhältnis der Mitunternehmerschaft zu ihrem unmittelbaren Gesellschafter beschränkt. 62

Die Folgen dieser einstufigen Transparenz manifestieren sich beim Verlustabzug nach § 10 a GewStG. Träger des Verlusts einer Mitunternehmerschaft ist der Mitunternehmer der Personengesellschaft. Dies ist nur der unmittelbare Unternehmer. Der unmittelbare Gesellschafterwechsel bei einer Verlustpersonengesellschaft führt daher selbst dann zum Wegfall des anteiligen Gewerbeverlustes dieser Personengesellschaft, wenn der unmittelbare Gesellschafter im Zuge einer Einbringung in eine mittelbare Gesellschafterstellung wechselt (Ley, a.a.O.). 63

Das seitens des FA angeführte Urteil beruht auf dieser Sichtweise des BFH und damit der einstufigen Transparenz beim gewerbesteuerlichen Verlustabzug. Für die Frage, ob die SBA einkommensteuerlich der Obergesellschaft oder der Untergesellschaft zuzuordnen sind, ist diese Rechtsprechung unbeachtlich. 64

III. 65

Auf Grund der Zuordnung der Darlehen zum Sonderbetriebsvermögen II der A BV bei der Klägerin mindern die Refinanzierungsaufwendungen von 2.251.276 EUR als Sonderbetriebsausgaben der A BV die gewerblichen Einkünfte der Klägerin. 66

IV. 67

Die Ermittlung der festzustellenden Beträge wird der Finanzbehörde übertragen. 68

V. 69

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Eine Erstattung der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen kommt nicht in Betracht, weil sie keine Anträge gestellt und sich damit keinem Kostenrisiko unterworfen haben (vgl. Gräber/Stapperfend, FGO, 7. Aufl., § 139 Rz. 136 m.w.N.). 70

VI. 71

72

Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen, weil die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat.

