

## Urteil vom 19. July 2018, IV R 14/16

**Kein Abzug der von einer Personengesellschaft ihren Gesellschaftern auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage in Rechnung gestellten Gewerbesteuer im Rahmen der Hinzurechnung nach § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG**

ECLI:DE:BFH:2018:U.190718.IVR14.16.0

BFH IV. Senat

EStG § 5a Abs 4a S 3, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 15 Abs 1 S 2, EStG § 4 Abs 4, GewStG § 5 Abs 1 S 3, EStG VZ 2006, GewStG VZ 2006

vorgehend FG Bremen, 10. February 2016, Az: 1 K 49/13 (6)

### Leitsätze

1. Bei der Hinzurechnung nach § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG dürfen ausschließlich Aufwendungen, die in einem betrieblichen Veranlassungszusammenhang (§ 4 Abs. 4 EStG) mit Vergütungen i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG stehen, als Sonderbetriebsausgaben berücksichtigt werden.
2. Stellt eine Personengesellschaft als Schuldner der Gewerbesteuer ihren Gesellschaftern aufgrund einer gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung eine Erstattung von Gewerbesteuer in Rechnung, handelt es sich um eine Gewinnverteilungsabrede, die bei den betroffenen Gesellschaftern nicht zu Sonderbetriebsausgaben führt; dies gilt auch im Rahmen der Hinzurechnung nach § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG.

### Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Bremen vom 11. Februar 2016 1 K 49/13 (6) aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

### Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom ... 2004 unter der Firma A-GmbH & Co. KG mit Sitz in Z gegründet. Aufgrund des Beschlusses der Gesellschafterversammlung vom ... 2005 wurde die Firma der Klägerin geändert in S-GmbH & Co. KG und deren Sitz nach X verlegt. Zugleich wurde die Firma der nicht am Vermögen beteiligten persönlich haftenden Gesellschafterin der Klägerin --der Beigeladenen zu 1.-- geändert in S-GmbH. Gründungskommanditistin war die O-GmbH mit einem Kommanditkapital von 10.000 €. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin sind der Erwerb, die Vercharterung, der Betrieb, die Wartung und der Verkauf des Schiffes MS "... " sowie die Durchführung aller damit mittelbar oder unmittelbar zusammenhängenden Geschäfte.
- 2 Mit Kaufvertrag vom ... November 2005 erwarb die Klägerin von der K-GmbH & Co. KG, Hamburg, ein Containerschiff im Wert von 46.750.000 US-\$, das im Oktober 2006 von der Klägerin übernommen und in Dienst gestellt wurde. Am ... November 2005 schloss die Klägerin mit der V-KG, die an der Klägerin mit 100.000 € beteiligt war, einen Bereederungsvertrag.

- 3 Am ... Dezember 2005 schlossen die damaligen Gesellschafter der Klägerin, die persönlich haftende Beigeladene zu 1. sowie die Gründungskommanditistin O-GmbH, einen neuen Gesellschaftsvertrag. Dieser enthielt u.a. folgende Regelungen:
- 4 "§ 12 Ergebnisverteilung und Entnahmen  
...  
9. Sollte die Gesellschaft zur Gewerbesteuer oder zu einer gewerbesteuerähnlichen Steuer (z.B. Gemeindewirtschaftssteuer) herangezogen werden oder anderweitige Einkommensnachteile erleiden wegen Umständen, die nicht in der Gesamtheit aller Gesellschafter liegen, so sind diejenigen Gesellschafter, in deren Bereich diese Umstände bestehen, zur Erstattung gegenüber der Fondsgesellschaft verpflichtet. § 14 Abs. 1 gilt entsprechend.  
...
- 5 § 14 Verfügungen über Gesellschaftsanteile  
1. Die Übertragung eines Gesellschaftsanteiles oder eines Teiles eines Gesellschaftsanteils, beispielsweise anlässlich einer Schenkung oder Veräußerung, die Verpfändung, die Bestellung eines Nießbrauchs und sonstige Belastungen des Gesellschaftsanteils, die Abtretung von anderen Rechten oder Ansprüchen eines Gesellschafters, die auf seiner Zugehörigkeit zur Gesellschaft beruhen, sowie Einräumung von Unterbeteiligungen bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der schriftlichen Zustimmung der geschäftsführenden Gesellschafterin. Zu diesem Zwecke hat der Gesellschafter die Verfügung nachzuweisen, indem er der Gesellschaft die notwendigen Vertragsunterlagen übermittelt. Im Zusammenhang mit einer solchen Verfügung verursachte Steuern (insbesondere Gewerbesteuer, auch gewerbesteuerlicher Mehraufwand), sind von dem die Verfügung auslösenden Gesellschafter bzw. Erwerber als Gesamtschuldner zu tragen (vgl. § 20 Kosten und Steuern). Die Zustimmung darf nur aus wichtigem Grunde versagt werden. Eine teilweise Übertragung ist ausgeschlossen; die geschäftsführende Gesellschafterin kann sie ausnahmsweise zulassen.  
...
- 6 § 20 Kosten und Steuern  
Kosten und Steuern der Gesellschaft, die durch einen Gesellschafter verursacht worden sind, auch durch künftige Gesetzesänderungen erst eintretende, z.B. aufgrund von Verfügungen über Kommanditanteile (§ 14), aufgrund einer Kündigung (§ 15) oder eines Ausscheidens (§ 16), oder durch Erbfall (§ 19) oder aufgrund der Person oder Rechtspersönlichkeit/Rechtsform eines Gesellschafters, sei es als unmittelbarer Gesellschafter oder als mittelbarer Gesellschafter (z.B. bei doppelstöckigen Personengesellschaften) beispielsweise im Falle einer Auflösung (§ 18), sind im Falle einer Verfügung über Kommanditanteile von dem verfügenden und dem erwerbenden Gesellschafter gesamtschuldnerisch, im Falle des Erbfalls von dem/den jeweiligen Rechtsnachfolger(n), in allen sonstigen Fällen von dem jeweiligen die Belastung auslösenden Gesellschafter zu tragen.
- 7 Dieser hat nach Aufforderung der geschäftsführenden Gesellschafterin unverzüglich der Gesellschaft angefallene Kosten und Steuern zu erstatten oder eine Einlage in entsprechender Höhe in sein Verrechnungskonto zu leisten.
- 8 Die Gesellschaft hat dem Gesellschafter einen geeigneten Nachweis zur Begründung ihrer Erstattungsforderung vorzulegen. Soweit die Erstattungsforderung im Fall der Auflösung oder bei Ausscheiden des Gesellschafters noch nicht konkret berechnet und vom Abfindungsguthaben abgezogen werden kann, ist die geschäftsführende Gesellschafterin berechtigt, eine Sicherheit für die Erstattungsforderung vom Gesellschafter zu verlangen bzw. einzubehalten.  
..."
- 9 Im Streitjahr (2006) waren an der Klägerin neben der persönlich haftenden Beigeladenen zu 1. als Kommanditisten u.a. L (der Beigeladene zu 2.) mit einem Anteil von 1.000 € und die L-GmbH (die Beigeladene zu 3.) mit einem Anteil von 1.500 € beteiligt.
- 10 Die Beigeladene zu 1. bezog im Streitjahr eine Haftungsvergütung in Höhe von 1.985,97 €. Dem Beigeladenen zu 2.

wurden Eigenkapitalvermittlungsprovisionen in Höhe von 3.763,74 € als Sonderbetriebseinnahmen zugerechnet. Der Beigeladenen zu 3. wurden Provisionen für die Vermittlung von Kommanditbeteiligungen an der Klägerin in Höhe von ... € als Sonderbetriebseinnahmen sowie Sonderbetriebsausgaben (Drittprovisionen) in Höhe von ... € (Saldo 184.570,25 €) zugerechnet.

- 11 Mit Schreiben vom 22. November 2006 stellte die Klägerin gemäß § 5a Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr gültigen Fassung (EStG) einen Antrag auf Anwendung der Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 EStG mit Wirkung ab dem Beginn des Jahres 2006.
- 12 In ihrer Bilanz zum 31. Dezember 2006 berücksichtigte die Klägerin keine Ansprüche auf Erstattung von Gewerbesteuer gegen ihre Gesellschafter aufgrund von Sonderbetriebseinnahmen. Im Zeitpunkt der Erstellung des Abschlusses ging die Klägerin aufgrund eines gewerbesteuerlichen Verlustvortrags aus dem Jahr 2005 von keiner Gewerbesteuerbelastung im Streitjahr aus.
- 13 Mit Bescheid vom 17. September 2010 lehnte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) den Antrag der Klägerin auf Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 2005 und der Gewerbesteuer 2005 sowie auf Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31. Dezember 2005 ab, weil die Klägerin im Jahr 2005 noch keine gewerbesteuerpflichtige Tätigkeit ausgeübt habe. Bei gewerblich geprägten Personengesellschaften beginne die Steuerpflicht erst mit der Ingangsetzung des Gewerbebetriebs.
- 14 Unter dem 9. Dezember 2010 erließ das FA einen Bescheid für 2006 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--). In diesem Bescheid waren verschiedene Sonderbetriebseinnahmen erklärungsgemäß berücksichtigt. Die Sonderbetriebseinnahmen wurden gemäß § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG dem steuerlichen Ergebnis hinzugerechnet und führten dementsprechend zu gewerbesteuerlichem Mehraufwand der Klägerin.
- 15 Mit Bescheid für 2006 über den Gewerbesteuermessbetrag vom 9. Dezember 2010 setzte das FA --gleichfalls unter dem Vorbehalt der Nachprüfung-- den Gewerbesteuermessbetrag 2006 in Höhe von ... € fest.
- 16 Mit Schreiben vom 23. Februar 2011 stellte die Klägerin beim FA einen Antrag nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO auf Änderung des Gewinnfeststellungsbescheids 2006 sowie des Gewerbesteuermessbescheids 2006. Zur Begründung führte sie aus, dass die von einzelnen ihrer Gesellschafter --darunter die Beigeladenen und die V-KG-- u.a. durch deren Sonderbetriebseinnahmen ausgelöste Gewerbesteuer 2006 unter die Regelung des § 12 Nr. 9 des Gesellschaftsvertrags falle. Die nach Maßgabe der jeweils ausgelösten Gewerbesteuer zu erstattenden Beträge stellten Sonderbetriebsausgaben dieser Gesellschafter dar, weil als solche alle Aufwendungen eines Gesellschafters anzuerkennen seien, die in direktem Zusammenhang mit dessen Beteiligung bzw. mit dessen Sonderbetriebseinnahmen stünden. Dies gelte auch bei der Besteuerung nach § 5a EStG, wenn --so die Klägerin unter Bezug auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 12. Juni 2002 IV A 6 - S 2133a- 11/02 (BStBl I 2002, 614) i.d.F. des BMF-Schreibens vom 31. Oktober 2008 IV C 6-S 2133a/07/10001 (BStBl I 2008, 956; dort Rz 29 und 34)-- die streitbefangenen Ausgaben "in unmittelbarem Zusammenhang mit hinzuzurechnenden Sondervergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG" stünden.
- 17 Mit gemäß § 164 Abs. 2 AO geändertem Gewerbesteuermessbescheid 2006 vom 2. Mai 2011 setzte das FA den Gewerbesteuermessbetrag 2006 auf ... € fest, weil im ursprünglichen Bescheid vom 9. Dezember 2010 berücksichtigte, nicht den Streitfall betreffende Sonderbetriebseinnahmen nicht anzusetzen waren. Gleichfalls unter dem 2. Mai 2011 nach § 164 Abs. 2 AO geändert wurde der Gewinnfeststellungsbescheid 2006.
- 18 Mit Bescheid vom 1. Juli 2011 lehnte das FA den Änderungsantrag der Klägerin ab.
- 19 Mit ihrem hiergegen gerichteten Einspruch vom 4. August 2011 begehrte die Klägerin die Berücksichtigung der von einzelnen ihrer Gesellschafter zu tragenden Gewerbesteuer schließlich wie folgt:

	Sonderbetriebseinnahmen lt. Bescheid vom 2. Mai 2011	Prozentanteil	Anteil an zusätzlicher Gewerbesteuer
Beigeladene zu 1.	1.985,97 €	0,963466 %	... €

Beigeladener zu 2.	3.763,74 €	1,825927 %	... €
Beigeladene zu 3.	184.570,25 €	89,541745 %	... €
V-KG	15.807,64 €	7,668861 %	... €
	206.127,60 €	100,000000 €	... €

- 21** Im Rechtsbehelfsverfahren übersandte die Klägerin Rechnungen vom 12. März 2012, in denen sie die in der Tabelle genannte Gewerbesteuer an die betreffenden Gesellschafter weiterbelastete, sowie einen Auszug aus ihrem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2010, in dem unter "Forderungen gegen Gesellschafter" auch auf "§ 12 Nr. 9" des Gesellschaftsvertrags gestützte Forderungen aufgeführt sind.
- 22** Mit Einspruchsentscheidung vom 27. Juni 2013 wies das FA den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück.
- 23** Mit ihrer Klage begehrte die Klägerin (zuletzt) sinngemäß, den Ablehnungsbescheid vom 1. Juli 2011 und die Einspruchsentscheidung vom 27. Juni 2013 aufzuheben und den geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2006 vom 2. Mai 2011 dahin zu ändern, dass für die Beigeladene zu 1. zusätzliche Sonderbetriebsausgaben in Höhe von ... €, für den Beigeladenen zu 2. zusätzliche Sonderbetriebsausgaben in Höhe von ... € und für die Beigeladene zu 3. zusätzliche Sonderbetriebsausgaben in Höhe von ... € festgestellt werden.
- 24** Mit Urteil vom 11. Februar 2016 1 K 49/13 (6) gab das Finanzgericht (FG) Bremen der Klage statt.
- 25** Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 5a EStG).
- 26** Zur Begründung trägt es im Wesentlichen vor, dem Gesetzgeber stehe es frei, die Reichweite einer Subventionsnorm wie des § 5a EStG zu bestimmen. § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG regelt die Hinzurechnung der durch einen Verweis auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG definierten Vergütungen, ohne dass der Gesetzeswortlaut den Abzug von Sonderbetriebsausgaben vorsehe. Das FG Hamburg habe hieraus in seinem Urteil vom 8. Dezember 2015 6 K 118/15 den Schluss gezogen, dass § 5a EStG keinen Sonderbetriebsausgabenabzug im Rahmen der Tonnagebesteuerung zulasse. Lediglich aufgrund Verwaltungsanweisung, nämlich der Rz 29 des BMF-Schreibens in BStBl I 2002, 614, die durch das BMF-Schreiben in BStBl I 2008, 956 nicht geändert worden sei, würden der Ausschluss des Abzugs von Sonderbetriebsausgaben nach § 5a EStG und die Abzugsfähigkeit von Sonderbetriebsausgaben nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG sinnvoll abgegrenzt. Danach sehe die Verwaltung eine Sonderbetriebsausgabe im Rahmen der Tonnagebesteuerung dann als zulässig an, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang mit hinzuzurechnenden Vergütungen bestehe. Ein solcher bestehe aber im Streitfall nur, soweit die Beigeladene zu 3. ihrerseits aufgrund schuldrechtlicher Vereinbarung Provisionen an Werber von Beteiligungen gezahlt habe. Für die Erstattung einer Gewerbesteuerbelastung gelte dies nicht. Die durch Sondervergütungen ausgelöste Gewerbesteuer belaste unmittelbar die Klägerin als Steuersubjekt. Ihre Erstattung sei nicht Gegenstand eines schuldrechtlichen Leistungsaustauschs, sondern beruhe auf gesellschaftsrechtlicher Vereinbarung. Insoweit stehe die Erstattung nur in einem mittelbaren Zusammenhang mit den entsprechenden Sondervergütungen. Auch wenn die Erstattungsverpflichtung als Vorabverlust oder als Einlage anzusehen sei, wirke sich beides nicht auf den Gewinn nach § 5a EStG aus.
- 27** Das FA beantragt, das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 28** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 29** Sie trägt u.a. vor, dass die Verwaltung den Abzug von Sonderbetriebsausgaben nicht in jedem Fall ausschließe. Es verstoße gegen das objektive Nettoprinzip, wenn etwa die Beigeladene zu 3. ihre Sonderbetriebseinnahmen aufgrund von Eigenkapitalvermittlungsprovisionen versteuern solle, aber den damit wirtschaftlich zusammenhängenden Aufwand nicht abziehen dürfe. Auch im Streitfall bestehe ein hinreichender Zusammenhang zwischen den streitbefangenen Aufwendungen und Sondervergütungen. Im Übrigen habe das FG bindend

festgestellt, dass es sich bei der Erstattungsverpflichtung weder um einen im Rahmen des § 5a EStG abgegoltenen Vorabverlust noch um eine Einlage gehandelt habe.

- 30 Die Beigeladenen haben keinen Antrag gestellt.
- 31 Die Beteiligten einschließlich der Beigeladenen sind mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO-- i.V.m. § 121 Satz 1 FGO).

## Entscheidungsgründe

II.

- 32 Die Revision des FA ist begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die von den Beigeladenen auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage an die Klägerin geleisteten Zahlungen wegen Gewerbesteuer sind entgegen der Auffassung des FG nicht im Rahmen der Gewinnermittlung der Klägerin nach der Tonnage als Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen. Die Zahlungen sind nicht i.S. von § 4 Abs. 4 EStG durch Vergütungen i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG veranlasst, sondern beruhen auf einer gesellschaftsvertraglichen Regelung, die als Gewinnverteilungsabrede zu verstehen ist.
- 33 1. Von den nach § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG dem nach der Tonnage ermittelten Gewinn hinzuzurechnenden Vergütungen i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG dürfen ausschließlich Aufwendungen, die durch solche Vergütungen i.S. von § 4 Abs. 4 EStG betrieblich veranlasst sind, als Sonderbetriebsausgaben abgezogen werden.
- 34 a) Gemäß § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG ist bei einem Gewerbebetrieb mit Geschäftsleitung im Inland der Gewinn, soweit er auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt, auf unwiderruflichen Antrag des Steuerpflichtigen nach der in seinem Betrieb geführten Tonnage zu ermitteln, wenn die Bereederung dieser Handelsschiffe im Inland durchgeführt wird. Nach § 5a Abs. 4a Satz 1 EStG tritt bei Gesellschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG für die Zwecke des § 5a EStG an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft. Als Gewinnermittlungsvorschrift knüpft § 5a EStG an die Ermittlung des dem Steuerrechtssubjekt zuzurechnenden Gewinns an, d.h. im Fall einer Personengesellschaft an deren Gewinnermittlung (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. September 2013 IV R 45/11, BFHE 243, 367, BStBl II 2015, 296, Rz 20). Der so ermittelte Gewinn ist gemäß § 5a Abs. 4a Satz 2 EStG den Gesellschaftern entsprechend ihrem Anteil am Gesellschaftsvermögen zuzurechnen.
- 35 b) Gemäß § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG sind bei Gesellschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG dem nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelten Gewinn Vergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG hinzuzurechnen. Dies sind Vergütungen, die der Gesellschafter einer Personengesellschaft von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern auf schuldrechtlicher Basis bezogen hat. Solche sind in dem pauschal ermittelten Gewinn nach § 5a Abs. 1 EStG also nicht enthalten, sondern werden auch während der Zeit, in der der Gewinn der Gesellschaft nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelt wird, weiterhin nach den allgemeinen Vorschriften der §§ 4 Abs. 1, 5 EStG ermittelt und dem nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelten Gewinn hinzugerechnet (vgl. hierzu und zum Folgenden BFH-Urteil vom 6. Februar 2014 IV R 19/10, BFHE 244, 379, BStBl II 2014, 522, Rz 18). Damit werden sie im Ergebnis von der steuerentlastenden Abgeltungswirkung des § 5a Abs. 1 EStG ausgenommen. Begründet wurde diese Regelung damit, dass anderenfalls Gestaltungen zu befürchten wären, bei denen Geschäftspartner und Arbeitnehmer von Personengesellschaften an diesen mit einem geringen Anteil beteiligt würden, um dadurch sämtliche Vergütungen und Arbeitslöhne zu einem Bestandteil des nach der Tonnage ermittelten Gewinns zu machen und der regulären Besteuerung zu entziehen (BTDrucks 13/10710, S. 4). Dass sich der der Gesellschaft entstandene, den von der Gesellschaft gezahlten Sondervergütungen korrespondierende Aufwand nicht im Rahmen des pauschal ermittelten laufenden Gewinns steuermindernd auswirken kann, steht der Zurechnung nach § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG nicht entgegen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 244, 379, BStBl II 2014, 522, Rz 20 ff.). Auch aus verfassungsrechtlicher Sicht ist die mit § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG verbundene Begrenzung der Abgeltungswirkung des § 5a Abs. 1 EStG nicht zu beanstanden. Denn es liegt innerhalb des dem Gesetzgeber zuzubilligenden Gestaltungsspielraums, die Reichweite einer --in ihren Wirkungen grundsätzlich gleichheitswidrigen, allerdings vom Gesetzgeber mit Lenkungs Zwecken gerechtfertigten (vgl. für § 5a EStG BTDrucks 13/10271, S. 8)-- Steuerbegünstigung wie der des § 5a EStG zu bestimmen (z.B. BFH-Urteile in BFHE 244, 379, BStBl II 2014, 522, Rz 21, m.w.N., und vom 26. Juni 2014 IV R 10/11, BFHE 246, 76, BStBl II 2015, 300, Rz 22; BFH-Beschluss vom 14. März 2012 IV B 7/11, Rz 7).

- 36** c) Soweit in der Literatur die Auffassung vertreten wird, dass durch § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG der "gesamte Sonderbetriebsbereich" aus der Tonnagegewinnermittlung herausgenommen werden solle (so noch Voß in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, 248. Lieferung, § 5a EStG Rz 83; anders jetzt HHR/Barche, § 5a EStG Rz 84), findet dies weder im Wortlaut noch in Sinn und Zweck des Gesetzes eine Stütze. Der Gesetzeswortlaut, in dem nur von Vergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG die Rede ist, entspricht dem Zweck der Regelung. Wenn nach den Gesetzesmaterialien verhindert werden sollte, dass sich Geschäftspartner und Arbeitnehmer, also regelmäßig nicht als Gesellschafter beteiligte Dritte, geringfügig an einer Personengesellschaft beteiligen, nur um von dieser Gesellschaft bezogene Vergütungen und Arbeitslöhne in die Steuerbegünstigung durch die Tonnagebesteuerung einzubeziehen, so entspricht der Wortlaut des § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG genau diesem Gesetzeszweck der Begrenzung der steuerbegünstigenden Gewinnermittlung nach der Tonnage. Insoweit ist es nicht zu beanstanden, wenn sich die Finanzverwaltung eng an § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG orientiert (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2002, 614 i.d.F. des BMF-Schreibens in BStBl I 2008, 956, Rz 34).
- 37** d) Ob und inwieweit Vergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG, die den Gewinn des Gesellschafters nach § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG erhöhen, um Sonderbetriebsausgaben gemindert werden dürfen, ist dem Wortlaut der letztgenannten Vorschrift nicht zu entnehmen. Auch aus dem Gesetzeszweck, die Abgeltungswirkung des § 5a EStG zu beschränken, lässt sich nicht eindeutig herleiten, ob und inwieweit von den in § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG benannten Vergütungen Sonderbetriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Wenn der Gesetzgeber im Rahmen seines weiten Gestaltungsspielraums die Grenzen einer Steuerbegünstigung bestimmen darf, kommt allein nach dem Zweck der Vorschrift auch eine bloße Hinzurechnung von Vergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG ohne weitere Kürzung in Betracht. Aus der Systematik des Gesetzes ergibt sich indes, dass (allein) durch die hinzuzurechnenden Vergütungen veranlasste Sonderbetriebsausgaben abzuziehen sind. Sind die in § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG benannten Vergütungen, die der Gesellschafter einer Personengesellschaft von dieser u.a. für Tätigkeiten im Dienst der Gesellschaft auf schuldrechtlicher Basis erhält, in dem pauschal ermittelten Gewinn nach § 5a Abs. 1 EStG nicht enthalten, so werden diese --wie ausgeführt-- auch während der Zeit, in der der Gewinn der Gesellschaft nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelt wird, weiterhin nach den allgemeinen Vorschriften der §§ 4 Abs. 1, 5 EStG ermittelt (BFH-Urteil in BFHE 244, 379, BStBl II 2014, 522, Rz 18). Damit sind Aufwendungen, die in einem betrieblichen Veranlassungszusammenhang (§ 4 Abs. 4 EStG) mit den in § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG genannten Vergütungen i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG stehen, als (Sonder-)Betriebsausgaben zu berücksichtigen (vgl. auch Reiß in Kirchhof, EStG, 17. Aufl., § 15 Rz 230; Schmidt/Wacker, EStG, 37. Aufl., § 15 Rz 640, 645). Deshalb ist die im BMF-Schreiben in BStBl I 2002, 614, Rz 29 niedergelegte Verwaltungsauffassung, soweit sie in dem vorgenannten Sinne zu verstehen ist, nicht zu beanstanden, auch wenn es sich dabei um eine Verwaltungsvorschrift handelt, die als solche keine Rechtsnormqualität besitzt und die Gerichte nicht bindet (z.B. BFH-Urteile vom 24. September 2013 VI R 48/12, Rz 19; vom 16. Dezember 2014 X R 42/13, BFHE 248, 99, BStBl II 2015, 519, Rz 41; vom 17. August 2017 IV R 3/14, BFHE 259, 111, Rz 28). Soweit die Rechtsansicht der Verwaltung, dass im Rahmen der Gewinnermittlung nach der Tonnage die Berücksichtigung von Ausgaben zulässig sei, die im unmittelbaren Zusammenhang mit nach § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG hinzuzurechnenden Sondervergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG stehen, in einem weiter gehenden Sinne einschränkend zu verstehen sein könnte (so Gosch/ Schindler in Kirchhof, a.a.O., § 5a Rz 16b), wäre dem nicht zu folgen. Denn Betriebsausgaben sind alle Aufwendungen, die objektiv (tatsächlich oder wirtschaftlich) mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 14. Januar 1998 X R 57/93, BFHE 185, 230, unter B.II.5.a, m.w.N.; vom 3. Februar 2016 X R 25/12, BFHE 252, 486, BStBl II 2016, 391, Rz 26; vom 7. Februar 2018 X R 10/16, BFHE 260, 490, Rz 31, m.w.N.). Insoweit genügt im Rahmen der Anwendung des § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG ein entsprechender betrieblicher Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen mit Vergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG, die dem nach der Tonnage ermittelten Gewinn hinzuzurechnen sind.
- 38** 2. Unter Berücksichtigung dieser Maßstäbe sind die streitbefangenen, von den Beigeladenen an die Klägerin --nach den Feststellungen des FG erst aufgrund von Rechnungen der Klägerin vom 12. März 2012-- geleisteten Zahlungen wegen Gewerbesteuer für das Streitjahr unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung --anders als das FG entschieden hat-- nicht im Rahmen der Gewinnermittlung der Klägerin nach der Tonnage als Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen.
- 39** Ungeachtet des im Streitjahr noch nicht anwendbaren § 4 Abs. 5b des Einkommensteuergesetzes, wonach die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen keine Betriebsausgaben sind, stehen die streitbefangenen Aufwendungen schon objektiv --tatsächlich oder wirtschaftlich-- in keinem Veranlassungszusammenhang (§ 4 Abs. 4 EStG) mit Vergütungen i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, wie sie die



Beigeladenen im Streitjahr unstreitig in der Gestalt einer Haftungsvergütung, von Eigenkapitalvermittlungsprovisionen bzw. --unter Abzug von Drittprovisionen als Sonderbetriebsausgaben-- von Provisionen für die Vermittlung von Kommanditbeteiligungen an der Klägerin bezogen haben. Denn bei der (auch) auf Vergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG entfallenden Gewerbesteuer handelt es sich um eine Schuld der Personengesellschaft (II.2.a). Soweit diese aufgrund einer gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung den Gesellschaftern, die die jeweiligen Vergütungen bezogen haben, von der Gesellschaft in Rechnung gestellt wird, handelt es sich um eine Gewinnverteilungsabrede (II.2.b). Damit stellen die entsprechenden Aufwendungen der Gesellschafter keine Sonderbetriebsausgaben dar.

- 40** a) Ist die Tätigkeit einer Personengesellschaft Gewerbebetrieb, so ist gemäß § 5 Abs. 1 Satz 3 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) Steuerschuldner die Gesellschaft. Kommt danach im Streitfall § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG zur Anwendung, schließt diese Norm als speziellere Regelung die Anwendung des § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG aus. Dies bedeutet, dass die Gesellschafter einer Personengesellschaft trotz ihrer Eigenschaft als Unternehmer (Mitunternehmer) nicht daneben zusätzlich als Steuerschuldner für die Gewerbesteuer des Betriebs der Personengesellschaft einzustehen haben (vgl. hierzu und zum Folgenden BFH-Urteil vom 28. Februar 2013 IV R 33/09, Rz 12, m.w.N.). Andererseits schuldet eine Personengesellschaft die Gewerbesteuer nur für den eigenen Gewerbebetrieb, nicht für den etwaigen Gewerbebetrieb eines Gesellschafters. Zum Gewerbebetrieb einer Personengesellschaft i.S. des Gewerbesteuerrechts gehört allerdings auch das Sonderbetriebsvermögen. Dies folgt daraus, dass § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG zur Bestimmung des Gewerbebetriebs auf das Einkommensteuergesetz verweist. Steuerschuldner in Bezug auf den im Zusammenhang mit dem Sonderbetriebsvermögen erzielten Gewerbeertrag ist danach ebenfalls die Personengesellschaft und nicht der einzelne Mitunternehmer. Darin wird deutlich, dass der Gesetzgeber hinsichtlich der gewerbesteuerrechtlichen Bestimmung des Steuerschuldners bei einer Personengesellschaft nicht danach differenziert, ob der Gewerbeertrag in der Sphäre der Gesamthand oder auf der Ebene des einzelnen Mitunternehmers erwirtschaftet worden ist.
- 41** b) Die gegenüber einer Personengesellschaft festgesetzte und von dieser entrichtete Gewerbesteuer wird ohne besondere vertragliche Regelung als Aufwandsposten von allen Gesellschaftern nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel anteilig getragen. Wird indes abweichend hiervon die von einer Personengesellschaft geschuldete Gewerbesteuer aufgrund einer gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung von einzelnen Gesellschaftern dieser Personengesellschaft zum Teil "übernommen" bzw. diesen von der Gesellschaft in Rechnung gestellt, so handelt es sich um eine Gewinnverteilungsabrede, die den steuerlichen Gewinn der Personengesellschaft nicht mindern darf. Um eine solche Abrede handelt es sich auch im Streitfall. Denn in Nr. 9 des ausdrücklich als "Ergebnisverteilung und Entnahmen" übertitelten § 12 des Gesellschaftsvertrags der Klägerin vom ... Dezember 2005 ist vereinbart, dass für den Fall, dass die Gesellschaft (Klägerin) zur Gewerbesteuer herangezogen werden oder anderweitige Einkommensnachteile erleiden sollte wegen Umständen, die nicht in der Gesamtheit aller Gesellschafter liegen, diejenigen Gesellschafter, in deren Bereich diese Umstände bestehen, zur Erstattung gegenüber der Klägerin verpflichtet sind. Dass damit eine vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel abweichende Gewinnverteilung geregelt werden sollte, war offenkundig allen am Abschluss des Gesellschaftsvertrags Beteiligten bewusst. Denn anders lässt sich die genannte Betitelung des § 12 des Gesellschaftsvertrags nicht erklären. Die auf der Grundlage der Gewinnverteilungsabrede von den Beigeladenen an die Klägerin gezahlte Gewerbesteuer führt deshalb zu keinen (gewinnwirksamen) Sonderbetriebsausgaben der Beigeladenen, auch nicht im Rahmen der Anwendung des § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG.
- 42** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1, § 139 Abs. 4 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)