

# Urteil vom 09. März 2023, IV R 11/20

## Erweiterte Kürzung: Keine teleologische Reduktion im Fall von Sondervergütungen an nicht der Gewerbesteuer unterliegende Mitunternehmer

ECLI:DE:BFH:2023:U.090323.IVR11.20.0

BFH IV. Senat

GewStG § 9 Nr 1 S 5 Nr 1a S 1, GewStG § 9 Nr 1 S 5 Nr 1a S 2, GewStG § 35b Abs 1, GewStG § 36 Abs 6a S 2, GewStG § 9 Nr 1 S 5 Nr 1a, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, GewStG § 36 Abs 1, GewStG § 9 Nr 1 S 2, GewStG VZ 2013, GewStG VZ 2014, GewStG VZ 2015

vorgehend FG Köln, 25. März 2020, Az: 12 K 1954/18

## Leitsätze

1. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG ist auch dann anzuwenden, wenn der die Sondervergütung beziehende Gesellschafter nicht der Gewerbesteuer unterliegt.
2. Für Zwecke der zeitlichen Anwendungsbestimmung des § 36 Abs. 6a Satz 2 GewStG i.d.F. des JStG 2009 bzw. § 9 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1a Satz 2 GewStG kommt es in den Fällen, in denen die Vergütungsvereinbarung vor Begründung der Gesellschafterstellung getroffen worden ist, auf die Begründung der Gesellschafterstellung an.
3. § 35b Abs. 1 GewStG ermöglicht nur eine punktuelle Änderung des Gewerbesteuermessbescheids und erlaubt nicht die Korrektur von Rechtsfehlern.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 25.03.2020 - 12 K 1954/18 aufgehoben.

Der Gewerbesteuermessbescheid für 2013 vom 14.10.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.07.2018 wird dahingehend geändert, dass ein Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./. 11.198 € und eine erweiterte Kürzung in Höhe von 38.713 € berücksichtigt werden.

Im Übrigen wird die Sache an das Finanzgericht Köln zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

A.

- 1 Streitig ist, ob § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) auch dann anzuwenden ist, wenn der Empfänger der Sondervergütungen nicht der Gewerbesteuer unterliegt.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine gewerblich geprägte Personengesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG. Ihr Unternehmensgegenstand besteht in der Vermietung von Immobilien. Komplementärin ist die V-GmbH. Daneben sind acht Kommanditisten an der Klägerin beteiligt, die nicht der Gewerbesteuer unterliegen.
- 3 Nach den Feststellungserklärungen der Klägerin fielen in den Streitjahren 2013 bis 2015 folgende Sondervergütungen an:

Gesellschafter	Art der Vergütung	2013	2014	2015
V-GmbH	Haftungsvergütung	5.000 €	5.000 €	5.000 €
A	Darlehenszinsen	438 €	892 €	--
B	Arbeitslohn	50.061 €	51.263 €	50.175 €
C	Arbeitslohn	82.778 €	96.521 €	95.730 €
Summe		138.277 €	153.676 €	150.905 €

- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) setzte die Gewerbesteuermessbeträge für 2013 und 2014 zunächst erklärungsgemäß auf 0 € fest. Die vortragsfähigen Gewerbeverluste wurden auf den 31.12.2012, 31.12.2013 und 31.12.2014 jeweils auf 167.895 € gesondert festgestellt.
- 5 Im Rahmen einer im Jahr 2016 durchgeführten Betriebsprüfung für die Erhebungszeiträume 2012 bis 2014 traf der Prüfer die Feststellung, dass die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auf die Gewinne zu beschränken sei, die sich ohne Tätigkeitsvergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ergäben (§ 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG). Vor diesem Hintergrund erließ das FA am 14.10.2016 nach § 35b Abs. 1 GewStG bzw. § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderte Gewerbesteuermessbescheide für 2013 und 2014 und setzte den Gewerbesteuermessbetrag --unter Berücksichtigung des Verlustabzugs-- auf 0 € (2013) bzw. 3.206 € (2014) fest. Den Gewerbesteuermessbetrag für 2015 setzte es mit Bescheid vom 01.06.2017 auf 4.865 € fest.
- 6 Dagegen legte die Klägerin Einspruch ein. Mit Einspruchsentscheidung vom 11.07.2018 setzte das FA den Gewerbesteuermessbetrag für 2014 --nach einem entsprechenden Verböserungshinweis-- auf 3.773 € herauf und den Gewerbesteuermessbetrag für 2015 auf 4.424 € herab. Den Einspruch gegen den Gewerbesteuermessbescheid für 2013 wies das FA als unbegründet zurück. Zugleich wurde der vortragsfähige Gewerbeverlust auf 21.290 € (31.12.2013) bzw. 0 € (31.12.2014) festgestellt.
- 7 Die nachfolgende Klage, mit der die Klägerin eine teleologische Reduktion des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG unter Hinweis darauf begehrte, dass sämtliche Kommanditbeteiligungen "im Privatvermögen gehalten" würden, wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2021, 783 veröffentlichten Urteil als unbegründet ab. Bei der an die Komplementär-GmbH gezahlten Haftungsvergütung und den an die Kommanditisten gezahlten Arbeitslöhnen bzw. Zinsen handele es sich um Sonderbetriebseinnahmen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, die unter § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG fielen. Eine einschränkende Auslegung des Tatbestands komme angesichts des eindeutigen Wortlauts der Norm nicht in Betracht. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG gelte auch für den Gesellschafter C; zwar sei dieser bereits vor dem maßgeblichen Stichtag (19.06.2008) als Arbeitnehmer bei der Klägerin beschäftigt gewesen, Gesellschafter sei er jedoch erst im November 2010 geworden.
- 8 Dagegen richtet sich die Revision, mit der die Klägerin eine Verletzung materiellen Rechts geltend macht. Zu Unrecht habe das FG eine teleologische Reduktion des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG in Fällen, in denen der Vergütungsgläubiger nicht der Gewerbesteuer unterliege, abgelehnt. Die Norm diene allein der Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21.07.2016 - IV R 26/14, BFHE 254, 371, BStBl II 2017, 202). Der Gesetzgeber habe Gestaltungen entgegentreten wollen, in denen sich der Vergütungsgläubiger zur Vermeidung einer Gewerbesteuer auf die Vergütung an der Gesellschaft mitunternehmerisch beteiligt habe. Soweit die Norm auf die Kommanditisten angewendet werde, ergebe sich ein sinnwidriges Ergebnis, da diese ihre Beteiligung im "Privatvermögen hielten", somit nicht gewerbesteuerpflichtig seien und auch keine Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG stattfinde. Dies widerspreche dem Regelungszweck der erweiterten Kürzung. § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG entfalte dann eine rein fiskalische Wirkung. Die Norm sei daher --in Übereinstimmung mit Teilen des Schrifttums-- einschränkend auszulegen.
- 9 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil des FG Köln vom 25.03.2020 - 12 K 1954/18 aufzuheben und die Gewerbesteuermessbescheide für 2013 bis 2015 vom 14.10.2016 bzw. 01.06.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.07.2018 dahingehend zu ändern, dass die erweiterte Kürzung nicht um die Sondervergütungen gemindert wird.

- 10** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11** § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG sei eindeutig und bedürfe weder der Auslegung noch einer teleologischen Reduktion. Es sei nicht ersichtlich, dass der Wortlaut zu weit geraten sei und im Hinblick auf Sinn und Zweck der Norm auf Sondervergütungen an Gesellschafter, die ihre Beteiligung "im Privatvermögen hielten", keine Anwendung finden dürfe. Dem Gesetzgeber hätte es freigestanden, die Norm restriktiver zu formulieren. Dies habe er aber nicht getan, sondern in Ansehung des Umstands, dass die Neuregelung eine Vielzahl von Fallgestaltungen treffen werde, in § 36 Abs. 6a Satz 2 GewStG eine Übergangsregelung aufgenommen.

## Entscheidungsgründe

### B.

- 12** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung. Im Hinblick auf die Gewerbesteuermessbescheide für 2014 und 2015 wird die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--); der Senat kann nicht entscheiden, ob die zulässige Klage (dazu unter I.) in Bezug auf die Gewerbesteuermessbescheide für 2014 und 2015 begründet ist. Das FG hat zwar zu Recht eine teleologische Reduktion des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG abgelehnt (dazu unter II.1.), so dass die an die Kommanditisten gezahlten Sondervergütungen aus der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auszuscheiden waren. Ob das FA die Haftungsvergütung der Komplementär-GmbH zu Recht nicht in die erweiterte Kürzung einbezogen hat, kann der Senat jedoch nicht entscheiden. Insofern bedarf es einer weiteren Aufklärung des Sachverhalts durch das FG (dazu unter II.2.). In Bezug auf den Gewerbesteuermessbescheid für 2013 hat die Revision hingegen in vollem Umfang Erfolg. Soweit das FA die Sondervergütungen im streitgegenständlichen Änderungsbescheid erstmals der Gewerbesteuer unterworfen hat, fehlt es an einer Korrekturvorschrift. Der Klage war daher insoweit stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO; dazu unter III.).
- 13** I. Zu Recht ist das FG (stillschweigend) von der Zulässigkeit der Klage auch im Hinblick auf den Gewerbesteuermessbescheid für 2013 ausgegangen. Wenngleich es sich insoweit um eine sog. Null-Festsetzung handelt, ist die Klägerin nach § 40 Abs. 2 FGO klagebefugt. Denn gemäß § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG sind bei der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen, wie sie der Festsetzung des Steuermessbetrags für den Erhebungszeitraum, auf dessen Schluss der vortragsfähige Gewerbeverlust festgestellt wird, zugrunde gelegt worden sind; § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 AO sowie § 42 FGO gelten entsprechend. Der Gewerbesteuermessbescheid wird danach im Ergebnis wie ein Grundlagenbescheid behandelt. Da aufgrund dieser "inhaltlichen Bindung" keine eigenständige Prüfung im Rahmen des Feststellungsverfahrens stattfindet, entfaltet auch eine Null-Festsetzung im Gewerbesteuermessbescheid eine sachliche Beschwerde, die den Steuerpflichtigen zu seiner Anfechtung berechtigt (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 06.12.2016 - I R 79/15, BFHE 256, 199, BStBl II 2019, 173, Rz 9; vom 10.02.2022 - IV R 33/18, Rz 26; vom 17.03.2021 - IV R 7/20, Rz 17).
- 14** II. Im Hinblick auf die Gewerbesteuermessbescheide für 2014 und 2015 wird die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 15** 1. Das FG hat eine teleologische Reduktion des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG zu Recht abgelehnt.
- 16** a) Bei der Klägerin handelt es sich um eine gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Ihr Betrieb unterliegt daher nach § 2 Abs. 1 GewStG unabhängig von der Art der ausgeübten Tätigkeit der Gewerbesteuer (vgl. BFH-Urteil vom 26.06.2007 - IV R 9/05, BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893, unter II.1., m.w.N.; nachfolgend --zweiter Rechtsgang--: BFH-Beschluss vom 30.10.2014 - IV R 2/11, BFHE 247, 349, BStBl II 2015, 565).
- 17** b) Nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen gekürzt um 1,2 Prozent des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes; maßgebend ist der Einheitswert, der auf den letzten Feststellungszeitpunkt (Hauptfeststellungs-, Fortschreibungs- oder Nachfeststellungszeitpunkt) vor dem Ende des Erhebungszeitraums (§ 14 GewStG) lautet. An Stelle der Kürzung nach Satz 1 tritt auf Antrag bei Unternehmen, die --wie die Klägerin-- ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben

Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes in der jeweils geltenden Fassung errichten und veräußern, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG).

- 18** c) Gemäß § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a Satz 1 GewStG, der § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794) entspricht, gelten § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG (erweiterte Kürzung) allerdings nicht, soweit der Gewerbeertrag Vergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG enthält, 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, mit Ausnahme der Überlassung von Grundbesitz, bezogen hat. Nach § 36 Abs. 6a Satz 2 GewStG i.d.F. des JStG 2009 ist § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG i.d.F. des JStG 2009 erstmals auf Vergütungen anzuwenden, die nach dem 18.06.2008 erstmals vereinbart worden sind; eine wesentliche Änderung einer vor diesem Zeitpunkt getroffenen Vereinbarung über die Vergütungen gilt als neue Vereinbarung. Gemäß § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a Satz 2 GewStG i.d.F. des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (KroatienAnpG) vom 25.07.2014 (BGBl I 2014, 1266) ist § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a Satz 1 GewStG auch auf Vergütungen anzuwenden, die vor dem 19.06.2008 erstmals vereinbart worden sind, wenn die Vereinbarung nach diesem Zeitpunkt wesentlich geändert wird. Diese Fassung des Gesetzes ist erstmals für den Erhebungszeitraum 2015 anzuwenden (§ 36 Abs. 1 GewStG i.d.F. des KroatienAnpG).
- 19** aa) § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG ist mit dem JStG 2009 eingefügt worden, um steuerliche Gestaltungen im Zusammenhang mit der erweiterten Kürzung für Grundstücksunternehmen in der Rechtsform der Personengesellschaft zu verhindern. Es geht dabei um Gestaltungen, nach denen Erträge, die die Gesellschaft gewerbesteuerpflichtigen Dritten für erbrachte Leistungen zahlt, in den Kürzungsumfang einbezogen werden, weil der Dritte Gesellschafter der Gesellschaft ist (BTDrucks 16/10189, S. 73). Um dies zu vermeiden, sieht § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG vor, dass Sondervergütungen eines Gesellschafters von der erweiterten Kürzung ausgeschlossen werden, also bei der Gesellschaft mit Gewerbesteuer belastet werden. Von diesem Grundsatz nimmt das Gesetz lediglich Sondervergütungen für die Überlassung von Grundbesitz an die Gesellschaft aus, da sie "die Kerntätigkeit der Gesellschaft umfassen" (BTDrucks 16/10189, S. 73). Hinsichtlich solcher Vergütungen bleibt es bei dem Grundsatz, dass sie in die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG einbezogen werden und somit im Ergebnis nicht (weder bei der Gesellschaft noch beim Gesellschafter - für ihn gilt § 9 Nr. 2 GewStG) mit Gewerbesteuer belastet werden. Insoweit heißt es in der Begründung des Gesetzentwurfs (BTDrucks 16/10189, S. 73): "Hierzu wird die erweiterte Kürzung auf Ebene der grundbesitzverwaltenden Personengesellschaft in Bezug auf Sondervergütungen des Mitunternehmers dahingehend eingeschränkt, dass nur die Sondervergütungen in die erweiterte Kürzung einzubeziehen sind, die auf die Überlassung von Grundbesitz an die Gesellschaft entfallen, d.h. die die Kerntätigkeit der Gesellschaft umfassen. Soweit der Mitunternehmer der Gesellschaft Darlehen überlässt oder andere Leistungen wie zum Beispiel Beratungsleistungen erbringt, wird die erweiterte Kürzung ausgeschlossen" (BFH-Beschluss in BFHE 254, 371, BStBl II 2017, 202, Rz 42).
- 20** bb) Ob § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG auch dann zur Anwendung gelangt, wenn der Vergütungsempfänger nicht der Gewerbesteuer unterliegt und § 9 Nr. 2 GewStG damit nicht zur Anwendung kommen kann, ist umstritten. Nach der wohl überwiegenden Literaturmeinung ist die Norm in diesem Fall aufgrund ihres überschießenden Charakters teleologisch zu reduzieren (Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 9 Nr. 1 Rz 213; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 10. Aufl., § 9 Nr. 1 Rz 34; Wagner in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 9 Nr. 1 Rz 132; Schnitter in Frotscher/Drüen, GewStG, § 9 Rz 91a; Bleschick in Hallerbach/Nacke/Rehfeld, GewStG, § 9 Nr. 1 Rz 287; BeckOK GewStG/Jahndorf, 5. Ed. [01.03.2023], GewStG § 9 Rz 450; Mensching/Tyarks, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2009, 2037, 2039). Nach anderer Auffassung ist der Wortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG eindeutig und einer teleologischen Reduktion nicht zugänglich (Brandis/Heuermann/Gosch, § 9 GewStG Rz 109c).
- 21** cc) Der erkennende Senat hält § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG auch dann für einschlägig, wenn der Vergütungsempfänger nicht der Gewerbesteuer unterliegt.
- 22** aaa) Maßgebend für die Interpretation eines Gesetzes ist der in ihm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers. Der Feststellung des zum Ausdruck gekommenen objektivierten Willens des Gesetzgebers dienen die Auslegung aus dem Wortlaut der Norm (grammatikalische Auslegung), aus dem Zusammenhang (systematische Auslegung), aus ihrem Zweck (teleologische Auslegung) sowie aus den Gesetzesmaterialien und der Entstehungsgeschichte (historische Auslegung); zur Erfassung des Inhalts einer Norm darf sich der Richter dieser

verschiedenen Auslegungsmethoden gleichzeitig und nebeneinander bedienen. Insbesondere bei der Auslegung einer Norm aus ihrem Wortlaut ist zu berücksichtigen, dass diese nur eine von mehreren anerkannten Auslegungsmethoden ist, zu denen --wie ausgeführt-- auch die systematische Auslegung zählt. Nach Letzterer ist darauf abzustellen, dass einzelne Rechtssätze, die der Gesetzgeber in einen sachlichen Zusammenhang gebracht hat, grundsätzlich so zu interpretieren sind, dass sie logisch miteinander vereinbar sind. Ziel jeder Auslegung ist die Feststellung des Inhalts einer Norm, wie er sich aus dem Wortlaut und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist. Gegen seinen Wortlaut ist die Auslegung eines Gesetzes allerdings nur ausnahmsweise möglich, wenn die wortgetreue Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führt, das vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt sein kann, oder wenn sonst anerkannte Auslegungsmethoden dies verlangen (z.B. BFH-Beschluss in BFHE 254, 371, BStBl II 2017, 202, Rz 36, m.w.N.).

- 23** bbb) Der Wortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a Satz 1 GewSt setzt allein "Vergütungen im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes" voraus, "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, mit Ausnahme der Überlassung von Grundbesitz, bezogen hat". Dass der Gesellschafter als Vergütungsempfänger der Gewerbesteuer unterliegt, verlangt die Norm nicht.
- 24** ccc) Auch Sinn und Zweck der Norm sowie historische Erwägungen rechtfertigen keine einschränkende Auslegung.
- 25** (1) Der Gesetzgeber verfolgte mit der Einfügung des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG --wie ausgeführt-- das Ziel, steuerliche Gestaltungen im Zusammenhang mit der erweiterten Kürzung für Grundstücksunternehmen in der Rechtsform der Personengesellschaft zu verhindern, nach denen Erträge, die die Gesellschaft gewerbsteuerpflichtigen Dritten für erbrachte Leistungen zahlt, in den Kürzungsumfang einbezogen werden, weil der Dritte Gesellschafter der Gesellschaft ist. Hierzu sollte die erweiterte Kürzung auf Ebene der grundbesitzverwaltenden Personengesellschaft in Bezug auf Sondervergütungen des Mitunternehmers dahingehend eingeschränkt werden, dass nur die Sondervergütungen in die erweiterte Kürzung einzubeziehen sind, die auf die Überlassung von Grundbesitz an die Gesellschaft entfallen (und damit die Kerntätigkeit der Gesellschaft umfassen). Hingegen sollte die erweiterte Kürzung ausgeschlossen werden, soweit der Mitunternehmer der Gesellschaft Darlehen überlässt oder andere Leistungen erbringt (BRDrucks 545/08, S. 113; BTDrucks 16/10189, S. 73). Damit wollte der Gesetzgeber insbesondere verhindern, dass sich der Vergütungsgläubiger zur Vermeidung einer Gewerbesteuer auf die Vergütung an der Gesellschaft mitunternehmerisch beteiligt (BTDrucks 16/11108, S. 31).
- 26** (2) Das Regelungsziel der Gestaltungs- oder Missbrauchsvermeidung kommt im Gesetzestext jedoch nicht zum Ausdruck. Eine Einschränkung auf Vergütungsempfänger, die ihrerseits der Gewerbesteuer unterliegen, lässt sich der Norm nicht entnehmen. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG stellt vielmehr eine stark typisierende Regelung auf, die pauschal auf die Zahlung von Sondervergütungen an den Gesellschafter abstellt (zur Typisierung im Rahmen des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG vgl. auch BFH-Urteil vom 29.06.2022 - III R 19/21, BFHE 277, 416, BStBl II 2023, 84, Rz 23). Sie ist einer einschränkenden Auslegung nicht zugänglich (ebenso Hessisches FG, Urteil vom 29.05.2019 - 8 K 291/18, EFG 2019, 1695, rechtskräftig; zustimmend Böwing-Schmalenbrock, EFG 2019, 1696; Schnitter in Frotzcher/Drüen, a.a.O., § 9 Rz 90). Soweit der Senat in dem Beschluss in BFHE 254, 371, BStBl II 2017, 202 (Rz 43) ausgeführt hat, § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG spreche dafür, dass der Gesetzgeber mit "eigenem" Grundbesitz i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG den "zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden" Grundbesitz meine, zu dem auch der im zivilrechtlichen Eigentum des Gesellschafters stehende, an die Gesellschaft zur Nutzung überlassene Grundbesitz gehöre, und die Regelung in Satz 5 Nr. 1a lediglich der Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen diene, steht dies allein im Kontext der (systematischen) Auslegung des Begriffs "eigener Grundbesitz" in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.
- 27** ddd) Systematische Erwägungen, die für das gegenteilige Auslegungsergebnis sprechen, sind ebenfalls nicht ersichtlich.
- 28** eee) Entgegen der Auffassung der Klägerin und der zuvor zitierten überwiegenden Literaturmeinung kann § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG in den Fällen, in denen der Vergütungsempfänger nicht der Gewerbesteuer unterliegt, auch nicht teleologisch reduziert werden.
- 29** (1) Die teleologische Reduktion setzt eine Divergenz zwischen Gesetzeswortlaut und Gesetzeszweck voraus. Sie zielt darauf ab, den Geltungsbereich einer Norm mit Rücksicht auf ihren Gesetzeszweck gegenüber dem zu weit gefassten Wortlaut einzuschränken. Sie kommt nur in Betracht, wenn die auf den Wortlaut abstellende Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen würde. Es bedarf demnach einer verdeckten Regelungslücke (z.B. BFH-Urteil

in BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893, unter II.5.). Lässt sich ein bestimmter Gesetzeszweck hingegen nicht sicher feststellen, so ist für eine teleologische Reduktion kein Raum (ebenso Drüen in Tipke/Kruse, § 4 AO Rz 382).

- 30** (2) Diese Voraussetzungen sind im Hinblick auf nicht der Gewerbesteuer unterliegende Vergütungsempfänger i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG nicht erfüllt. Zwar lagen der Einfügung der Norm durch das JStG 2009 Gestaltungen zugrunde, in denen der Vergütungsempfänger der Gewerbesteuer unterfiel und nur deshalb Gesellschafter der Personengesellschaft wurde, um die Gewerbesteuerbarkeit der Vergütungen umgehen zu können. Dabei hatte der Gesetzgeber wohl in erster Linie das sog. Bankenbeteiligungsmodell (vgl. dazu FG Düsseldorf, Urteil vom 18.06.2007 - 17 K 923/05 F, EFG 2007, 1696: kein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts; s.a. Mensching/Tyarks, DStR 2009, 2037) vor Augen (ebenso Brandis/Heuermann/Gosch, § 9 GewStG Rz 109b; Wagner in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, a.a.O., § 9 Nr. 1 Rz 132; Bleschick in Hallerbach/Nacke/Rehfeld, a.a.O., § 9 Nr. 1 Rz 286; Renner in Bergemann/Wingler, GewStG, § 9 Rz 69). "Insbesondere", aber nicht ausschließlich diese Gestaltung wollte er verhindern (BTDrucks 16/11108, S. 31). Dementsprechend hat der Gesetzgeber den Tatbestand des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG nicht auf diesen Fall beschränkt, sondern Sondervergütungen der Gesellschafter ganz allgemein von der erweiterten Kürzung ausgenommen. Dies betrifft Sondervergütungen jedweder Art, also auch Vergütungen für die --wohl weniger "gestaltungsgeneigte"-- Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft. Allein Vergütungen für die Überlassung von Grundbesitz hat er ausdrücklich ausgenommen. Dies spricht ebenfalls dafür, dass der Gesetzgeber die Geltung des Tatbestands bewusst nicht weitergehend einschränken wollte. Diese tatbestandliche Weite kommt auch in der zeitlichen Anwendungsbestimmung des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a Satz 2 GewStG bzw. § 36 Abs. 6a Satz 2 GewStG i.d.F. des JStG 2009 zum Ausdruck, die für Altvereinbarungen Bestandsschutz gewährt. Eine derartige Typisierung mag überschießende Tendenz haben, führt allerdings nicht zu einem sinnwidrigen Ergebnis. Es lässt sich nicht eindeutig feststellen, dass der Gesetzgeber mit § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG allein Sondervergütungen an Gesellschafter erfassen wollte, die ihrerseits der Gewerbesteuer unterliegen. Eine tatbestandliche Reduktion, von der ohnehin nur besonders zurückhaltend Gebrauch zu machen ist (BFH-Urteil in BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893, unter II.5.b), ist daher nicht gerechtfertigt.
- 31** (3) Das zu § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG a.F. (nunmehr § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG) ergangene BFH-Urteil in BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893 steht dem nicht entgegen. Nach den Grundsätzen dieser Entscheidung ist § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG a.F. im Wege der teleologischen Reduktion in der Weise einzuschränken, dass dem Grundstücksunternehmen die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags auch dann zu gewähren ist, wenn das überlassene Grundstück zwar dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dient, dieses den Grundbesitz nutzende Unternehmen jedoch mit allen seinen (positiven wie negativen) Einkünften von der Gewerbesteuer befreit ist. Diese Grundsätze lassen sich jedoch nicht auf § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG übertragen (anders Roser in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 9 Nr. 1 Rz 213; Schnitter in Frotscher/Drüen, a.a.O., § 9 Rz 91a; Mensching/Tyarks, DStR 2009, 2037, 2039). Zwar ist auch § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG a.F. offen formuliert ("wenn der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dient"). Der Gesetzeszweck ließ sich dort aber sicher bestimmen (s. BFH-Urteil in BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893, unter II.5.a: "§ 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG hat den Sinn, zu verhindern, dass der ein eigenes Grundstück nutzende Einzelunternehmer schlechter gestellt wird als ein Gewerbetreibender, der ein Grundstück nutzt, das er einer zwischengeschalteten Gesellschaft überlassen hat"). Daher konnte der Senat seinerzeit den Tatbestand teleologisch reduzieren, soweit der Gesetzeszweck --mangels Besserstellung des Mitunternehmers gegenüber dem Einzelunternehmer-- nicht tangiert wird. Vorliegend lässt sich ein hinreichend bestimmter Gesetzeszweck jedoch --wie ausgeführt-- nicht mit der dafür erforderlichen Sicherheit feststellen.
- 32** 2. In Anwendung dieser Grundsätze hat die Vorinstanz zu Recht entschieden, dass die Sondervergütungen nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG nicht der erweiterten Kürzung unterliegen. Dies betrifft jedenfalls die an die Kommanditisten gezahlten Sondervergütungen (dazu unter a). Ob die Haftungsvergütung der Komplementär-GmbH der erweiterten Kürzung unterfällt, kann der Senat hingegen nicht entscheiden. Das Urteil der Vorinstanz ist daher aufzuheben. Die Sache ist --soweit die Erhebungszeiträume 2014 und 2015 betroffen sind-- nicht spruchreif und muss zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen werden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO; dazu unter b).
- 33** a) § 9 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG gelangt zur Anwendung, soweit die an die Kommanditisten gezahlten Sondervergütungen (Darlehenszinsen, Arbeitslohn) betroffen sind.
- 34** aa) Dies gilt auch im Hinblick auf den Kommanditisten C. Die Vorinstanz hat in diesem Zusammenhang zu Recht darauf abgestellt, dass dieser zwar bereits vor dem 19.06.2008 als Arbeitnehmer bei der Klägerin beschäftigt war, jedoch erst im November 2010 Gesellschafter geworden ist. Nach § 36 Abs. 6a Satz 2 GewStG i.d.F. des JStG 2009

bzw. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a Satz 2 GewStG kommt es auf die (erstmalige) Vereinbarung bzw. die wesentliche Änderung der Vereinbarung über die Vergütung i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG (nach dem 18.06.2008) an. Vor diesem Hintergrund hat das FG zu Recht nicht auf den Abschluss des Arbeitsvertrags abgestellt, sondern auf die Fortsetzung des "Arbeitsverhältnisses" nach Begründung der Mitunternehmerstellung und damit auf die "Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft" i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a Satz 1 GewStG (ebenso Mensching/Tyarks, DStR 2009, 2037, 2040; Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 9 Nr. 1 Rz 34: Vereinbarung über die Beteiligung des bisher nicht beteiligten Vergütungsempfängers; Schnitter in Frotscher/Drüen, a.a.O., § 9 Rz 91b; BeckOK GewStG/Jahndorf, 5. Ed. [01.03.2023], GewStG § 9 Rz 451: neue Beteiligung eines bisher nicht beteiligten Vergütungsempfängers als wesentliche Änderung; s.a. Roser in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 9 Nr. 1 Rz 212).

- 35** bb) Die streitgegenständlichen Aufwendungen (Darlehenszinsen, Arbeitslohn) stellen Vergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG dar. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig.
- 36** b) Hingegen kann der Senat im Hinblick auf die Haftungsvergütung der Komplementär-GmbH nicht abschließend beurteilen, ob diese § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG unterfällt. Zwar handelt es sich dabei ebenfalls um eine Vergütung i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG; dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig. Es fehlen jedoch Feststellungen des FG dazu, ob die Haftungsvergütung nach dem 18.06.2008 erstmals vereinbart bzw. ob die betreffende Vereinbarung nach diesem Zeitpunkt wesentlich geändert worden ist. Sollte dies nicht der Fall sein, würde die Abrede als sog. Altvereinbarung Bestandsschutz nach § 36 Abs. 6a Satz 2 GewStG i.d.F. des JStG 2009 bzw. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a Satz 2 GewStG genießen. Die erforderlichen Feststellungen muss das FG im Hinblick auf die Erhebungszeiträume 2014 und 2015 --für 2013 kommt es darauf nicht an (dazu unter III.)-- im zweiten Rechtsgang nachholen.
- 37** III. In Bezug auf den Gewerbesteuermessbescheid für 2013 hat die Revision in vollem Umfang Erfolg. Soweit das FA die Sondervergütungen im streitgegenständlichen Änderungsbescheid erstmals der Gewerbesteuer unterworfen hat, fehlt es an einer Korrekturvorschrift. Die Änderung ist insbesondere nicht von § 35b Abs. 1 GewStG gedeckt. Die Vorentscheidung ist insoweit auch aus diesem Grund aufzuheben. Die Sache ist insoweit spruchreif, so dass der Senat im Hinblick auf die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für 2013 auf der Grundlage der Feststellungen des FG in der Sache selbst entscheiden kann. Die Klage ist begründet.
- 38** 1. Gemäß § 35b Abs. 1 Satz 1 GewStG ist der Gewerbesteuermessbescheid oder Verlustfeststellungsbescheid von Amts wegen aufzuheben oder zu ändern, wenn der Einkommensteuerbescheid, der Körperschaftsteuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid aufgehoben oder geändert wird und die Aufhebung oder Änderung den Gewinn aus Gewerbebetrieb berührt. Die Änderung des Gewinns aus Gewerbebetrieb ist insoweit zu berücksichtigen, als sie die Höhe des Gewerbeertrags oder des vortragsfähigen Gewerbeverlustes beeinflusst (§ 35b Abs. 1 Satz 2 GewStG). Die Norm dient der Verfahrensvereinfachung. Sie bezweckt die Vermeidung einer unerwünschten Verdoppelung von Rechtsbehelfsverfahren, in denen der Steuerpflichtige sowohl gegen den geänderten Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- bzw. Feststellungsbescheid als auch gegen den Gewerbesteuermessbescheid oder Verlustfeststellungsbescheid ein und dieselben (materiell-rechtlichen) Einwendungen erhebt (BFH-Urteil vom 23.06.2004 - X R 59/01, BFHE 206, 449, BStBl II 2004, 901, unter II.3.a). Sie erlaubt daher eine punktuelle Änderung des Gewerbesteuermessbescheids bzw. Verlustfeststellungsbescheids. Eine "Wiederaufrölung des Steuerfalls" findet hingegen nicht statt (BFH-Urteil vom 11.10.1966 - I 223/65, BFHE 87, 290, BStBl III 1967, 131 [Rz 10]; Selder in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 35b Rz 10; Kontny in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, a.a.O., § 35b Rz 27).
- 39** 2. Im Streitfall hat das FA den Bescheid für 2013 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) vom 03.02.2015, der nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) stand, mit Bescheid vom 23.09.2016 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert. Dabei hat es die laufenden Einkünfte (von ./ 22.259,93 € auf ./ 16.198,93 €) --und damit die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (von 116.017,68 € auf 122.078,68 €)-- aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung um 6.061 € erhöht. Die Sondervergütungen sind indes unverändert geblieben; das FA hat allein die Haftungsvergütung der Komplementär-GmbH in Höhe von 5.000 € nicht mehr als "Gewinn aus Gesamthandsbilanz (nicht nach Quote verteilt)" ausgewiesen, sondern den "Vergütungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage" zugerechnet, so dass diese nun mit einem Betrag von 138.277,61 € (zuvor: 133.277,61 €) ausgewiesen sind.
- 40** Hingegen wurde im Ursprungsbescheid für 2013 über den Gewerbesteuermessbetrag (ohne Datumsangabe), der ebenfalls nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand, ein Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./ 17.259 € berücksichtigt. Dies entspricht der Summe aus den "laufende[n] Einkünfte[n] (nach Quote verteilt)" in Höhe von ./ 22.259,93 € und dem "Gewinn aus Gesamthandsbilanz (nicht nach Quote verteilt)" in Höhe von 5.000 €.

Dagegen hat das FA die "Vergütungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage" in Höhe von 133.277,61 € (erklärungsgemäß) nicht der Gewerbesteuer unterworfen. Dies ist erst in dem auf § 35b Abs. 1 GewStG gestützten Änderungsbescheid vom 14.10.2016 geschehen. Dort hat das FA korrespondierend zum Feststellungsbescheid für 2013 einen Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 122.078 € angesetzt.

- 41** 3. Das FA konnte sich für die Änderung des Gewerbesteuermessbescheids für 2013 nur insoweit auf § 35b Abs. 1 GewStG berufen, als der Gewinn im Gewinnfeststellungsbescheid --den Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechend-- um 6.061 € erhöht worden ist. Soweit das FA die Sondervergütungen erstmals der Gewerbesteuer unterworfen hat, scheidet eine Änderung nach § 35b Abs. 1 GewStG aus.
- 42** a) Der Gewinnfeststellungsbescheid für 2013 ist geändert worden; die Änderung hat den Gewinn aus Gewerbebetrieb berührt (§ 35b Abs. 1 Satz 1 GewStG). Die Änderung ist nach § 35b Abs. 1 Satz 2 GewStG (nur) insoweit zu berücksichtigen, als sie die Höhe des Gewerbeertrags beeinflusst. Im Streitfall beschränkt sich die Änderung i.S. des § 35b Abs. 1 Satz 1 GewStG auf die --einzelne Prüfungsfeststellungen (Berücksichtigung von sofort abgezogenen Aufwendungen im Wege der Abschreibung; private Telefonnutzung) betreffende-- Erhöhung des Gesamthandgewinns um 6.061 €. Diese Gewinnerhöhung durfte das FA im Gewerbesteuermessbescheid nachvollziehen.
- 43** b) § 35b Abs. 1 GewStG ermöglicht zugleich, den Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG entsprechend anzupassen (und die Gewinnerhöhung wieder aus dem Gewerbeertrag "herauszukürzen"). Denn auch Hinzurechnungen werden von § 35b Abs. 1 GewStG erfasst, soweit diese nach Grund und Höhe von der Gewinnermittlung berührt werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 87, 290, BStBl III 1967, 131 [Rz 10 ff.]). Über die Gewinnänderung hinausgehende Änderungen des Gewerbesteuermessbescheids sind möglich, wenn und soweit es durch eine Änderung des Gewinns zu Auswirkungen auf Hinzurechnungen oder Kürzungen nach §§ 8, 9 GewStG kommt (R 35b.1 Abs. 2 Satz 3 der Gewerbesteuer-Richtlinien 2009; Kontny in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, a.a.O., § 35b Rz 27; Selder in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 35b Rz 9; einschränkend Brandis/Heuermann/Baldauf, § 35b GewStG Rz 24). Dies ist hier im Hinblick auf die Kürzung des erhöhten Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG der Fall.
- 44** c) Hingegen scheidet eine Änderung nach § 35b Abs. 1 GewStG aus, soweit das FA die Sondervergütungen (ohne die Haftungsvergütung der Komplementär-GmbH) in Höhe von 133.277,61 € erstmals der Gewerbesteuer unterworfen hat. Insofern fehlt es an einer Änderung des Feststellungsbescheids i.S. des § 35b Abs. 1 Satz 1 GewStG. Die Norm ermöglicht nicht (zwingend) eine Anpassung des im Gewerbesteuermessbescheid angesetzten Gewinns an die im Gewinnfeststellungsbescheid getroffenen Feststellungen, sondern allein, die im Gewinnfeststellungsbescheid vorgenommene Erhöhung (oder Minderung) des gewerblichen Gewinns durch eine Erhöhung (oder Minderung) des Gewerbeertrags im Gewerbesteuermessbescheid nachzuvollziehen. Eine Korrektur von Rechtsfehlern kann nicht auf § 35b Abs. 1 GewStG gestützt werden.
- 45** d) Ebenso wenig durfte das FA die Haftungsvergütung der Komplementärin in Höhe von 5.000 € von der erweiterten Kürzung ausnehmen. Dieser Betrag war im Ursprungsbescheid sowohl im Gewinn (vgl. § 7 Satz 1 GewStG) als auch in der erweiterten Kürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) enthalten. Soweit das FA die erweiterte Kürzung im angefochtenen Bescheid eingeschränkt hat, handelt es sich um eine --von § 35b Abs. 1 GewStG nicht erfasste-- Korrektur eines Rechtsfehlers.
- 46** 4. Da auch sonstige Korrekturvorschriften nicht einschlägig sind, ist die Klage gegen den Gewerbesteuermessbescheid für 2013 im Ergebnis begründet. Das FA durfte den im Ursprungsbescheid berücksichtigten Gewinn aus Gewerbebetrieb (./ 17.259 €) nur um 6.061 € erhöhen. Die Summe aus dem anzusetzenden Gewinn aus Gewerbebetrieb (./ 11.198 €) und den der Höhe nach unveränderten Hinzurechnungen (49.911 €) --insgesamt 38.713 €-- unterfällt in voller Höhe der erweiterten Kürzung. Der verbleibende Betrag beträgt demnach 0 €, so dass kein Verlustabzug erfolgt. Dies erhöht die vortragsfähigen Fehlbeträge zum 31.12.2013 und hat somit auch Auswirkungen auf die Festsetzung der Gewerbesteuermessbeträge für die folgenden Erhebungszeiträume.
- 47** IV. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO. Auch bei nur teilweiser Zurückverweisung der Sache muss dem FG die Entscheidung über die gesamten Kosten des Verfahrens übertragen werden (Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung). Daher hat das FG im Streitfall auch über die Kosten zu entscheiden, soweit sie das Streitjahr 2013 betreffen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 10.02.2022 - IV R 33/18, Rz 76).

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