

Urteil vom 16. September 2014, VIII R 21/11

Zahlung der gegen einen Gesellschafter im Steuerstrafverfahren festgesetzten Auflage durch eine GbR - Kein Betriebsausgabenabzug bei der Personengesellschaft

BFH VIII. Senat

EStG § 12 Nr 4, StPO § 153a Abs 1 S 2 Nr 2

vorgehend FG Münster, 03. Oktober 2010, Az: 7 K 4735/07 F

Leitsätze

NV: Bezahlt eine Steuerberatungs-GbR eine Auflage nach § 153a StPO, die gegen einen ihrer Gesellschafter wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung festgesetzt worden ist, so ist diese Zahlung auch dann nicht als Betriebsausgabe der GbR abziehbar, wenn die fragliche Straftat im Zusammenhang mit der Steuerberatungstätigkeit der Gesellschaft stand und die Gesellschaft durch die Übernahme der Zahlung einen Schaden im Hinblick auf ihren Ruf und ihr Ansehen in der Öffentlichkeit verhindern möchte .

Tatbestand

- 1** I. Streitig ist die steuerrechtliche Beurteilung einer von einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) bezahlten Geldauflage i.S. des § 153a der Strafprozessordnung (StPO), die zur Einstellung eines gegen einen Gesellschafter der GbR gerichteten Strafverfahrens geführt hat.
- 2** Der im Klageverfahren Beigeladene zu 1. und Revisionskläger (Revisionskläger) war im Streitjahr 2003 an einer Steuerberatungs-GbR, der Klägerin und Beteiligten (Klägerin), beteiligt. Am Gewinn und Verlust der Klägerin nahmen die Gesellschafter im Streitjahr wie folgt teil: der Revisionskläger mit 19 %, die A GbR mit 35 %, die Gesellschafterin B (Beigeladene zu 2.) mit 20 %, die Gesellschafterin C (Beigeladene zu 3.) mit 25 % sowie der Gesellschafter D (Beigeladener zu 4.) mit 1 %. 2004 schied der Revisionskläger aus der Gesellschaft aus.
- 3** Die Beigeladenen zu 2. bis 4. hat der erkennende Senat nachträglich in der mündlichen Verhandlung vom 10. Dezember 2013 durch Beschluss gemäß § 60 Abs. 3, § 123 Abs. 1 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigeladen.
- 4** Gegen den Revisionskläger war ein Strafverfahren wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung eingeleitet worden, das nach § 153a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 StPO gegen Zahlung einer Geldauflage in Höhe von insgesamt 51.000 € eingestellt worden war. Von diesem Betrag hatte der Revisionskläger 10.000 € an eine gemeinnützige Einrichtung und 41.000 € an die Staatskasse zu entrichten. Die Zahlungen wurden im Streitjahr vom Konto der Klägerin geleistet.
- 5** Im Rahmen einer Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass die Klägerin die Zahlungen der Geldauflagen als außerordentlichen Aufwand gewinnmindernd bei der Ermittlung des Gewinns der Gesamthand berücksichtigt hatte. Bei der Gewinnverteilung der Klägerin waren die insgesamt 51.000 € vorab den Beigeladenen zu 2. bis 4. anteilig als Verlust zugerechnet worden, und zwar der Beigeladenen zu 2. in Höhe von 20.000 €, der Beigeladenen zu 3. in Höhe von 30.000 € sowie dem Beigeladenen zu 4. in Höhe von 1.000 €. Zugleich erhöhte die Klägerin jedoch den quotale zu verteilenden Gesamthandsgewinn um die 51.000 € und verteilte diesen erhöhten Gewinn unter allen Gesellschaftern nach dem im Gesellschaftsvertrag bestimmten Gewinnverteilungsschlüssel. Dies sollte einen Beschluss der Mitgesellschafter des Revisionsklägers umsetzen, nach welchem der Revisionskläger im Innenverhältnis von der Auflagenzahlung freizustellen sei. Der Außenprüfer war dagegen der Auffassung, dass ein Betriebsausgabenabzug wegen § 12 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ausgeschlossen sei. Für den Revisionskläger handle es sich um eine Sonderbetriebseinnahme in Höhe von 51.000 €. Denn aus Sicht des Prüfers liege in der Zahlung der Auflage durch die Klägerin an die öffentlichen Kassen wirtschaftlich eine gesellschaftsrechtlich veranlasste Zahlung der Beigeladenen zu 2. bis 4. an den Revisionskläger.

- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Rechtsauffassung des Außenprüfers abweichend um. Es änderte den Feststellungsbescheid der Klägerin für 2003 im Hinblick auf die Auflagenzahlung dahin, dass es die laufenden Einnahmen aus selbständiger Arbeit der Gesamthand um 51.000 € erhöhte und diesen Betrag im Rahmen der Verteilung des Gesamthandsgewinns allein dem Revisionskläger zurechnete. Die von der Klägerin vorgenommene Zurechnung negativer Beträge an die Beigeladenen zu 2. bis 4. ließ das FA ebenso unverändert wie die quotale Verteilung des um 51.000 € erhöhten Gesamthandsgewinns. Daher enthielt der vom FA im Änderungsbescheid für den Revisionskläger festgestellte Anteil am Gesamthandsgewinn in Höhe von 196.005,21 € neben den direkt zugerechneten 51.000 € zusätzlich einen seinem Gewinnanteil in Höhe von 19 % entsprechenden Betrag an den "weiteren" 51.000 €, die bereits im Rahmen der von der Klägerin eingereichten Feststellungserklärung in die quotale Verteilung des Gesamthandsgewinns eingeflossen waren. Dagegen unterließ das FA eine Erhöhung der bisher für den Revisionskläger aus anderen Gründen in Höhe von 8.251,96 € festgestellten Sonderbetriebseinnahmen. Der gegen diese Änderungen eingelegte Einspruch blieb erfolglos.
- 7 Mit der anschließend erhobenen Klage begehrte die Klägerin, den Feststellungsbescheid für 2003 dahingehend zu ändern, dass die Angaben der Klägerin in der Feststellungserklärung zugrunde gelegt werden.
- 8 Der Revisionskläger, der inzwischen aus der Klägerin ausgeschieden war, wurde mit Beschluss vom 15. Juni 2010 nach § 60 Abs. 3 FGO vom Finanzgericht (FG) beigeladen. Er beantragte, Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von 51.000 € zu streichen, hilfsweise, Sonderbetriebsausgaben in Höhe von 41.000 € zu berücksichtigen.
- 9 Das FA erließ für die Klägerin während des Klageverfahrens einen geänderten Feststellungsbescheid vom 25. April 2008. Die Änderungen betrafen keine der streitigen Feststellungen.
- 10 Das FG wies die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1616 genannten Gründen ab.
- 11 Mit der Revision rügt der Revisionskläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 12 Der Revisionskläger beantragt sinngemäß, das Urteil des FG Münster vom 4. Oktober 2010 7 K 4735/07 F aufzuheben sowie den Feststellungsbescheid der Klägerin für 2003 vom 25. April 2008 dergestalt zu ändern, dass
 - der Gewinn auf Ebene der Gesellschaft um 51.000 € gemindert und
 - dem Revisionskläger nicht ein erhöhter Gewinnanteil in Höhe von 51.000 € zugerechnet wird,hilfsweise, dem Revisionskläger keine Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von 51.000 € zuzurechnen.
- 13 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14 Die Klägerin hat sich im Revisionsverfahren nicht geäußert.
- 15 Die Beigeladenen zu 2. bis 4. haben keine Anträge gestellt. Sie tragen übereinstimmend vor, der strittige Betrag von 51.000 € sei Gegenstand einer Gewinnverteilungsabrede gewesen, um die Mehrbelastung des Revisionsklägers durch die strafrechtlichen Verfahren auszugleichen. Deshalb seien die Gewinnanteile der Beigeladenen zu 2. bis 4. entsprechend gemindert worden. Das FA habe diese Gewinnverteilungsabrede richtig umgesetzt und die entsprechende Gewinnerhöhung zutreffend allein dem Revisionskläger zugerechnet.
- 16 Die Beteiligten haben in der mündlichen Verhandlung vom 10. Dezember 2013 für das weitere Verfahren auf mündliche Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

- 17 II. Die Revision des Revisionsklägers ist teilweise begründet. Sie betrifft mehrere selbständige Streitgegenstände.
- 18 1. Soweit der Revisionskläger mit seinem ersten Hauptantrag bei der Ermittlung des Gewinns der Klägerin einen Betriebsausgabenabzug für die Auflagenzahlung begehrt, ist seine Revision unbegründet und deswegen zurückzuweisen --§ 126 Abs. 2 FGO-- (dazu im Folgenden unter II.1.a). Soweit der Revisionskläger mit dem zweiten Hauptantrag die Herabsetzung seines Anteils am Gesamthandsgewinn um 51.000 € erreichen will, ist die Revision hingegen begründet; insoweit ist die Vorentscheidung aufzuheben und der Klage stattzugeben --§ 126 Abs. 3 Satz 1

Nr. 1 FGO-- (dazu im Folgenden unter II.1.b). Wegen der Einheitlichkeit der Gewinnverteilung ergeben sich daraus Folgewirkungen für die Gewinnanteile der Beigeladenen zu 2. bis 4. (dazu im Folgenden unter II.1.c).

- 19** a) Zu Recht hat das FG die Geldauflage von 51.000 € bei der Ermittlung des Gesamthandsgewinns der Klägerin nicht als Betriebsausgabe abgezogen. Denn die von der Klägerin für den Revisionskläger gezahlte Auflage nach § 153a StPO gehört zu den nichtabziehbaren Kosten der privaten Lebensführung des Revisionsklägers (§ 12 Nr. 4 EStG) und mindert den Gewinn der Klägerin nicht.
- 20** aa) Zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben i.S. des § 12 Nr. 4 EStG gehören neben den in einem Strafverfahren festgesetzten Geldstrafen unter anderem auch Leistungen zur Erfüllung von Auflagen und Weisungen, soweit die Auflagen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen. Zu diesen Leistungen gehören auch Aufwendungen zur Erfüllung einer Auflage, nach welcher Zahlungen an die Staatskasse oder an eine gemeinnützige Einrichtung zu leisten sind --§ 153a Abs. 1 Nr. 2 StPO-- (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. Juli 1986 VIII R 93/85, BFHE 147, 346, BStBl II 1986, 845, unter 1.d; vom 22. Juli 2008 VI R 47/06, BFHE 222, 448, BStBl II 2009, 151, unter II.2.b). Diese Zahlungen haben im Gegensatz zu schadenswiedergutmachenden Auflagen i.S. des § 153a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 StPO, die lediglich eine zivilrechtliche Schadensersatzpflicht nachzeichnen, finalen Sanktionscharakter (BFH-Urteil vom 15. Januar 2009 VI R 37/06, BFHE 224, 140, BStBl II 2010, 111, unter II.2.c) und sind ein der Geldstrafe vergleichbares Übel, bei dem die Beziehung zur Person des Täters im Vordergrund steht (BFH-Urteile in BFHE 147, 346, BStBl II 1986, 845, mit weiteren Ausführungen; vom 14. April 1986 IV R 260/84, BFHE 146, 411, BStBl II 1986, 518). Aufgrund dieser Täterbezogenheit ist unerheblich, ob die vermeintliche Straftat im Zusammenhang mit der Tätigkeit für ein Unternehmen stand (BFH-Urteil vom 31. Juli 1991 VIII R 89/86, BFHE 165, 260, BStBl II 1992, 85).
- 21** bb) Die Zahlung einer Auflage nach § 153a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 StPO darf nach § 12 Nr. 4 EStG den Gewinn steuerrechtlich nicht mindern. Übernimmt eine Personengesellschaft für ihren Gesellschafter die Zahlung einer solchen Auflage, scheidet ein Abzug als Betriebsausgabe auch dann aus, wenn die fragliche Straftat im Zusammenhang mit dem Unternehmen der Gesellschaft stand (BFH-Urteil in BFHE 165, 260, BStBl II 1992, 85), selbst wenn die Gesellschaft durch die Übernahme der Zahlung einen Schaden im Hinblick auf ihren Ruf und ihr Ansehen in der Öffentlichkeit verhindern möchte. Dies gilt bei freiberuflichen Personengesellschaften umso mehr. Denn diese werden durch das Engagement, die Kenntnisse und Fähigkeiten der einzelnen Gesellschafter, also durch deren Persönlichkeit geprägt. Gerade mit der Personenbezogenheit ist aber ebenso ein mögliches strafrechtliches Verschulden verbunden. Insofern ist der Wertung des § 12 Nr. 4 EStG auch auf der Ebene der Gesellschaft Vorrang vor dem Schadensabwendungsinteresse der Gesellschaft einzuräumen.
- 22** cc) Nach diesen Grundsätzen kann die Auflage des Revisionsklägers zur Einstellung des gegen ihn gerichteten Strafverfahrens wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung den Gewinn der Klägerin nicht als Betriebsausgabe mindern. Die Auflage zur Zahlung eines Gesamtbetrages von 51.000 € ist insgesamt eine solche nach § 153a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 StPO und damit eine Auflage i.S. des § 12 Nr. 4 EStG. Denn es handelt sich weder bei der Zahlung an die Staatskasse noch bei der an die gemeinnützige Einrichtung um Geldzahlungen zur Wiedergutmachung eines eingetretenen Vermögensschadens. Die Höhe der zu zahlenden Auflage wurde nach den wirtschaftlichen Verhältnissen des Revisionsklägers bemessen und orientiert sich gerade nicht an der Höhe des Schadens aus der Steuerhinterziehung des Mandanten. Daher verbleibt es bei dem vom FA festgestellten laufenden Gewinn der Klägerin aus selbständiger Arbeit.
- 23** dd) Entgegen der Auffassung des Revisionsklägers folgt aus der Entscheidung des VI. Senats vom 7. Juli 2004 VI R 29/00 (BFHE 208, 104, BStBl II 2005, 367) keine abweichende Beurteilung. Zum einen ist der VI. Senat inzwischen mit seinem Urteil vom 14. November 2013 VI R 36/12 (BFHE 243, 520, BStBl II 2014, 278) von seiner in BFHE 208, 104, BStBl II 2005, 367 geäußerten Rechtsauffassung abgerückt. Außerdem stellt sich die Frage, ob die Übernahme von Verwarnungsgeldern durch den Arbeitgeber zu Arbeitslohn führt, im Streitfall nicht. Adressat der Auflage ist nicht ein Arbeitnehmer der Klägerin, sondern ein Mitunternehmer. Daher ist es für den Streitfall unerheblich, ob die Strafaufgaben --wären sie gegen einen Arbeitnehmer festgesetzt worden-- zu Arbeitslohn führen würden. Vorliegend geht es zudem ausschließlich um den Abzug der Strafaufgaben als Betriebsausgaben. Bezüglich des Werbungskostenabzugs geht auch der VI. Senat (Urteil in BFHE 222, 448, BStBl II 2009, 151) davon aus, dass Auflagen nach § 153a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 StPO in keinem Fall abziehbar sind.
- 24** b) Zu Unrecht hat das FG die vom FA vorgenommene Erhöhung des dem Revisionskläger zugewiesenen Anteils am Gesamthandsgewinn der Klägerin nicht beanstandet.
- 25** aa) Die Vorentscheidung ist schon deshalb als rechtsfehlerhaft aufzuheben, weil das FG die Voraussetzungen einer

dem Revisionskläger zugerechneten "Sonderbetriebseinnahme" geprüft hat, obwohl der angefochtene Feststellungsbescheid eine solche Feststellung nicht enthält. Denn nach dem Inhalt des letzten Feststellungsbescheids, der in diesem Punkt mit sämtlichen vorangegangenen Änderungsbescheiden übereinstimmt, hat das FA für den Revisionskläger lediglich Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von 8.251,96 € festgestellt. Diese betreffen einen anderen Sachverhalt und sind nicht angefochten worden. Dagegen hat das FG die im angefochtenen Bescheid enthaltene Feststellung eines um 51.000 € erhöhten Gewinnanteils des Revisionsklägers nicht überprüft.

- 26** bb) Die Sache ist spruchreif.
- 27** Der Gewinnanteil des Revisionsklägers ist um 51.000 € zu verringern. Für die vom FA vorgenommene zusätzliche Zurechnung der 51.000 € im Zusammenhang mit der Auflage nach § 153a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 StPO zum Gesamthandsgewinnanteil des Revisionsklägers gibt es keine Rechtsgrundlage. In dem erklärten Gewinnanteil des Revisionsklägers ist bereits ein seiner gesellschaftsvertraglich vereinbarten Gewinnbeteiligung entsprechender Anteil an den streitigen 51.000 € enthalten.
- 28** (1) Der Gesamthandsgewinn wird grundsätzlich nach Berücksichtigung von gesellschaftsvertraglichen Abreden im Hinblick auf Vorab-Gewinne nach der vertraglich vereinbarten Gewinnbeteiligungsquote verteilt. Der Gewinnanteil eines Mitunternehmers am Gesamthandsergebnis ist der Anteil am Steuerbilanzgewinn der Gesellschaft, der auf der Grundlage der aus der Handelsbilanz abgeleiteten Steuerbilanz ermittelt und nach dem handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel den Gesellschaftern (Mitunternehmern) zugerechnet wird (BFH-Urteil vom 29. März 2012 IV R 18/08, BFH/NV 2012, 1095, unter Hinweis auf Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691; BFH-Urteil vom 29. Mai 2001 VIII R 10/00, BFHE 195, 486, BStBl II 2001, 747). Der handelsrechtlich maßgebliche Gewinnverteilungsschlüssel ergibt sich entweder aus dem Gesetz oder --wie im Streitfall-- aus gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10. November 1980 GrS 1/79, BFHE 132, 244, BStBl II 1981, 164). Daher bleibt für die Gewinnverteilung allein die im Gesellschaftsvertrag geregelte Gewinnverteilung maßgeblich. Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn ein Mehrgewinn bei der Personengesellschaft durch eine Außenprüfung festgestellt wird, der auf zu Unrecht als Betriebsausgaben behandelten Beträgen beruht (BFH-Beschluss vom 23. Juni 1999 IV B 13/99, BFH/NV 2000, 29, m.w.N.).
- 29** (2) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist dem Revisionskläger ein Anteil in Höhe von 19 % von 51.000 € zuzurechnen. Denn der durch die Klägerin zu Unrecht um die Aufgeladenzahlung geminderte Gesamthandsgewinn war steuerrechtlich um 51.000 € zu erhöhen und den Gesellschaftern anteilig nach ihrer jeweiligen Gewinnverteilungsquote nach dem Gesellschaftsvertrag zuzurechnen. Allerdings führt die vom FA zu Recht vorgenommene Gewinnkorrektur bei der Klägerin im Streitfall nicht zu einer (weiteren) Erhöhung des Gewinnanteils des Revisionsklägers. Denn in der von der Klägerin im Rahmen der Feststellungserklärung erklärten Gewinnverteilung ist eben dieser Anteil an den 51.000 € dem Revisionskläger zu 19 % bereits zugerechnet worden. Die Klägerin hatte ihren geringeren Gesamthandsgewinn für Zwecke der Gewinnverteilung um 51.000 € erhöht und damit den steuerlich zutreffenden Gesamthandsgewinn im Ergebnis richtig auf alle Gesellschafter entsprechend ihren Gewinnanteilen verteilt. Eine weitergehende Erhöhung kommt nicht in Betracht.
- 30** (3) Entgegen der Annahme der Außenprüfung und des FG liegt auch keine Sonderbetriebseinnahme des Revisionsklägers in Höhe von 51.000 € vor. Eine Mehrung des (steuerlichen) Sonderbetriebsvermögens des Revisionsklägers ist nicht gegeben. Eine solche Sonderbetriebseinnahme würde einen persönlichen Ertrag voraussetzen, der wirtschaftlich durch den Mitunternehmeranteil veranlasst ist und daher zum Gesamtgewinn der (freiberuflichen) Mitunternehmerschaft gehört (Schmidt/Wacker, EStG, 33. Aufl., § 15 Rz 640). Dies kann im Übrigen für den Streitfall offen bleiben, weil das FA im angefochtenen Feststellungsbescheid tatsächlich keine entsprechenden Sonderbetriebseinnahmen des Revisionsklägers festgestellt hat.
- 31** c) Der Gewinn der Klägerin ist so zu verteilen, wie er sich ergibt, wenn der Gesamthandsgewinn, von dem die Geldauflage nicht abgezogen worden ist, nach dem gesellschaftsvertraglichen Verteilungsschlüssel auf die Gesellschafter verteilt wird. Dies hat zur Folge, dass die Erhöhung des Gewinnanteils des Revisionsklägers um 51.000 € rückgängig zu machen ist und dass die aufgrund der Geldauflage bei den Beigeladenen zu 2. bis 4. berücksichtigten Gewinnminderungen mit Rücksicht auf die Einheitlichkeit der Gewinnfeststellung entsprechend zu korrigieren sind.
- 32** Es ist nicht entscheidungserheblich, ob der Revisionskläger und die Beigeladenen zu 2. bis 4. eine Gewinnverteilungsabrede getroffen haben, um den Revisionskläger von den Belastungen durch die Geldauflage

freizustellen. Eine solche Abrede hätte allenfalls gesellschaftsrechtliche Rechtsfolgen, ließe aber die steuerrechtliche Gewinnverteilung unberührt.

- 33** 2. Da der zweite Hauptantrag des Revisionsklägers Erfolg hat, ist über seinen Hilfsantrag nicht mehr zu entscheiden.
- 34** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 und 3, § 136 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de