Urteil vom 14. März 2012, X R 24/10

Behandlung von Provisionen für die eigene Zeichnung von Fondsanteilen durch einen gewerblichen Vermittler - Sog. "Eigenprovisionen" und "Fremdprovisionen" als Betriebseinnahmen - Minderung der Anschaffungskosten bei Provisionsnachlässen

BFH X. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, GewStG § 7 S 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, GewStG § 7 S 1, GewStG § 7 S 1, EStG § 8 Abs 1, EStG § 8 Abs 1, EStG § 8 Abs 1, EStG § 4 Abs 4, EStG § 4 Abs 4, EStG § 4 Abs 4, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 22. Juli 2010, Az: 1 K 215/05

Leitsätze

1. Vergütungen, die ein Vermittler von Beteiligungen an Personengesellschaften (Publikums-KG) von einem Dritten (Emissionshaus) für die Zeichnung eigener Beteiligungen an diesen Gesellschaften erhält ("Eigenprovisionen"), sind regelmäßig Betriebseinnahmen im Rahmen seiner gewerblichen Vermittlungstätigkeit. Sie sind nicht in der Gewinnermittlung der KG (als Sonderbetriebseinnahmen oder Minderung der anteilig auf den Zeichner entfallenden Anschaffungskosten) zu berücksichtigen .

2. Auch Vergütungen, die der Vermittler dafür erhält, dass er Dritten Anteile an solchen Publikums-KG vermittelt, an denen er auch selbst beteiligt ist ("Fremdprovisionen"), sind Betriebseinnahmen im Rahmen seiner gewerblichen Tätigkeit .

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betrieb ein gewerbliches Einzelunternehmen. Er ermittelte seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Gegenstand des Betriebs war im Wesentlichen die Vermittlung von Schiffsbeteiligungen. Dabei handelte es sich um Kommanditbeteiligungen an Publikums-Personengesellschaften in der Rechtsform der GmbH & Co. KG (im Folgenden: Fondsgesellschaften). Die einzelnen Fondsgesellschaften wurden von sogenannten "Emissionshäusern" initiiert, die jeweils auch als Kommanditisten an den Fondsgesellschaften beteiligt waren. Die Emissionshäuser erhielten aufgrund von Geschäftsbesorgungsverträgen, die sie mit den Fondsgesellschaften schlossen, für die Vorbereitung der Platzierung Vergütungen in Höhe von ca. 10 % des insgesamt vermittelten Eigenkapitals und für die Werbung der einzelnen Kommanditisten zusätzlich nochmals ca. 20% des vermittelten Eigenkapitals. Die Kommanditisten (Anleger) hatten neben ihrer Kommanditeinlage typischerweise ein Aufgeld von 5 % zu entrichten. Der darüber hinausgehende Vergütungsanspruch der Emissionshäuser wurde aus dem Vermögen der jeweiligen Fondsgesellschaft gezahlt.

2 Die Emissionshäuser bedienten sich sogenannter "Vertriebspartner", zu denen auch der Kläger gehörte. Zwischen dem Kläger und dem einzelnen Emissionshaus bestand eine Rahmenvertriebsvereinbarung, die die Grundlagen der Zusammenarbeit regelte. Danach entstanden Provisionsansprüche mit der rechtswirksamen Annahme der Beitrittserklärung durch die Fondsgesellschaft oder einen Treuhänder. Sie wurden fällig, nachdem der Anleger die erste auf seine Einzahlungsverpflichtung zu erbringende Rate vollständig geleistet hatte und das Emissionshaus über den ihm daraus zustehenden Teilbetrag frei verfügen konnte.

3 Auf der Grundlage dieser Rahmenvertriebsvereinbarungen schloss der Kläger mit dem jeweiligen Emissionshaus für jedes einzelne Fondsprojekt eine gesonderte Provisionsvereinbarung, in der die Höhe der Vermittlungsprovision festgelegt wurde. Der Provisionsanspruch des Klägers lag typischerweise bei ca. 15 bis 18 % des von ihm vermittelten Eigenkapitals.

4 An einigen Schiffsfonds beteiligte sich der Kläger auch selbst. Er hielt diese Beteiligungen im Privatvermögen. Auch hierfür erhielt er Provisionen.

5 Im Anschluss an Außenprüfungen erhöhte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den Gewerbeertrag des Klägers für die Streitjahre 1996 bis 2002 --unter Gegenrechnung entsprechend erhöhter Gewerbesteuer-Rückstellungen-- um diese "Eigenprovisionen". Die Gewerbesteuermessbescheide wurden für die Jahre 1998 und 1999 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) geändert, für die übrigen Streitjahre nach § 164 Abs. 2 AO.

6 Zur Begründung führte das FA aus, entscheidend für die Zuordnung sei die rechtliche Grundlage der Provisionszahlungen. Eine vorrangige Erfassung als Sonderbetriebseinnahmen im Rahmen der Fondsgesellschaften wäre nur vorzunehmen, wenn der Kläger die Vermittlungsleistungen aufgrund von Vereinbarungen mit den Fondsgesellschaften getätigt hätte. Dies sei aber nicht der Fall gewesen. Vielmehr liege die Rechtsgrundlage in den schuldrechtlichen Vereinbarungen zwischen dem Kläger und den Emissionshäusern, die die Provisionen auch gezahlt hätten. Hinzu komme, dass der Kläger im Zeitpunkt der Erbringung der "Vermittlungsleistungen an sich selbst" noch nicht Gesellschafter der jeweiligen Fondsgesellschaft gewesen sei.

7 Der Kläger behauptete in allen Verfahrensabschnitten, die Eigenprovisionen seien bei den meisten Fondsgesellschaften ertragsteuerrechtlich in der Weise behandelt worden, dass sie ihm entweder als Sonderbetriebseinnahmen zugerechnet oder die Anschaffungskosten seiner Beteiligungen --und damit die ihm zustehenden Absetzungen für Abnutzung-- entsprechend gekürzt worden seien. Die Eigenprovisionen hätten daher den Gewerbeertrag der Fondsgesellschaften erhöht. Der nochmalige Ansatz im Gewerbeertrag seines Einzelunternehmens bedeute eine gewerbesteuerliche Doppelerfassung. Das Finanzgericht (FG) hat hierzu keine Feststellungen getroffen.

8 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren begehrte der Kläger mit seiner Klage neben der Rückgängigmachung des Ansatzes der Eigenprovisionen zusätzlich, den Gewerbeertrag um diejenigen --bisher auch von ihm selbst als Betriebseinnahmen behandelten-- Provisionen zu mindern, die er für die Vermittlung von Beteiligungen an Dritte in Bezug auf solche Fondsgesellschaften erhalten hatte, an denen er im Zeitpunkt der Vermittlung bereits selbst beteiligt gewesen war. Insoweit seien diejenigen Beträge gegenzurechnen, die er aus den von ihm verdienten Provisionen an die geworbenen Anleger weitergeleitet habe.

9 Im Einzelnen führte der Kläger die folgenden Beträge an:

10

Jahr	Eigenprovision	Fremdprovision	abzgl. Weiterleitung	Minderung des Gewerbeertrags
1996	177.000 DM	28.800 DM	2.611 DM	203.189 DM
1997	49.000 DM	19.100 DM	5.594 DM	62.506 DM
1998	82.000 DM	86.400 DM	36.049 DM	132.351 DM
1999	25.500 DM	64.000 DM	22.852 DM	66.648 DM
2000	85.200 DM	266.050 DM	81.267 DM	269.983 DM
2001	33.000 DM			33.000 DM
2002	13.000 €	43.350 €	25.729 €	30.621 €

11 Dabei ist zwischen den Beteiligten unstreitig, dass in den vom FA hinzugerechneten Eigenprovisionen Ersparnisse, die darauf beruhen, dass der Kläger für seine eigenen Beteiligungen Aufgelder ganz oder teilweise nicht zu zahlen hatte oder ihm Aufgelder zurückgewährt worden sind, nicht enthalten sind.

12 In erster Linie vertrat der Kläger die Auffassung, die Eigen- und Fremdprovisionen seien als Sonderbetriebseinnahmen in den jeweiligen Fondsgesellschaften anzusehen, was gegenüber einer Zuordnung zum

Gewerbeertrag seines Einzelunternehmens vorrangig sei. Er habe sich aus privaten Gründen (Steuerersparnis, Kapitalanlage) an den Gesellschaften beteiligt. Den Erwerbsvorgängen --und damit den Provisionszahlungen-- fehle daher jeder Bezug zu seinem Betrieb. Die Rechtsprechung zu Eigenprovisionen bei Versicherungsvertretern sei auf ihn nicht übertragbar, da er als Handelsmakler --im Gegensatz zu Versicherungsvertretern, die als Handelsvertreter anzusehen seien-- nicht verpflichtet, sondern lediglich berechtigt sei, Vermittlungsleistungen zu erbringen; seine Geschäftsbeziehungen zu den Emissionshäusern seien nicht auf Dauer angelegt gewesen. Demgegenüber werde in der höchstrichterlichen Rechtsprechung der Umfang der Sonderbetriebseinnahmen sehr weit gezogen. Insbesondere sei das Fehlen unmittelbarer schuldrechtlicher Beziehungen zur Gesellschaft nicht entscheidend. Auch die Vermittlung von Kommanditanteilen werde als "Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft" (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) angesehen.

13 Die Eigenprovisionen seien auch deshalb nicht betrieblich veranlasst, weil solchen Anlegern, die aus Sicht der Emissionshäuser in die Kategorie "Family & Friends" fielen oder infolge ihrer Branchenkenntnisse eine starke Verhandlungsposition hätten, für eigene Beteiligungen ebenfalls Nachlässe in Höhe des Aufgelds, in Einzelfällen auch darüber hinaus, eingeräumt würden. Er habe für eigene Beteiligungen zudem mitunter andere Provisionssätze erhalten als für die Vermittlung von Beteiligungen an Dritte.

14 Hilfsweise war der Kläger der Ansicht, jedenfalls die Eigenprovisionen seien unter dem rechtlichen Gesichtspunkt einer Minderung der Anschaffungskosten seiner Kommanditbeteiligungen nicht im Gewerbeertrag seines Einzelunternehmens zu erfassen. Da nach neuerer Rechtsprechung die aus dem Vermögen der Fondsgesellschaft geleisteten Eigenkapitalvermittlungsprovisionen nicht als sofort abziehbare Betriebsausgaben, sondern als Teil der Anschaffungskosten der von der Fondsgesellschaft erworbenen Wirtschaftsgüter anzusehen seien, führe eine Rückzahlung von Provisionen zu einer Minderung dieser Anschaffungskosten. Im Übrigen sei der Bundesfinanzhof (BFH) der Auffassung, Eigenprovisionen würden ohnehin nicht für "besondere Leistungen" gezahlt (BFH-Urteil vom 26. Februar 2002 IX R 20/98, BFHE 198, 425, BStBl II 2002, 796, unter II.2.b aa).

15 Das FG wies die Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 248 veröffentlichten Urteil ab.

16 Mit seiner Revision wiederholt und vertieft der Kläger sein Vorbringen aus dem Klageverfahren. Zum rechtlichen Gesichtspunkt einer Erfassung der Eigen- und Fremdprovisionen als Sonderbetriebseinnahmen weist er ergänzend darauf hin, dass der BFH eine unmittelbar mit einer KG vereinbarte Vergütung für die Vermittlung von Beteiligungen als Sonderbetriebseinnahme ansehe. Damit sei der vom FG aufgestellte Rechtssatz, die Zuordnung zu den Sonderbetriebseinnahmen scheitere daran, dass der Kläger im Zeitpunkt des Entstehens seiner Provisionsansprüche noch nicht Gesellschafter gewesen sei, unvereinbar. Außerdem führe noch nicht die Zeichnung, sondern erst die Annahmeerklärung zum Entstehen eines Provisionsanspruchs.

17 Zu widersprechen sei dem FG auch hinsichtlich dessen Wertung, der Schwerpunkt der Tätigkeit des Klägers habe in Leistungen an die Emissionshäuser gelegen. Vielmehr sei die Situation vergleichbar mit Managementleistungen, die an eine Kapitalgesellschaft erbracht würden, aber letztlich einer Mitunternehmerschaft zugutekämen. Auch die hierfür von der Kapitalgesellschaft gezahlten Entgelte seien durch die Rechtsprechung als Sonderbetriebseinnahmen behandelt worden (BFH-Urteil vom 10. Juli 2002 I R 71/01, BFHE 200, 184, BStBl II 2003, 191). Wenn ein Kommanditist 105 % des Nominalbetrags seiner Beteiligung einzuzahlen habe, seien davon der Fondsgesellschaft 85 % verblieben. Das Emissionshaus habe zwar zunächst 20 % vereinnahmt, davon aber 17 % an den Kläger weitergeleitet, so dass dem Emissionshaus letztlich nur 3 % verblieben seien. Dieser Betrag sei im Verhältnis zu den 85 %, die das Eigenkapital der Fondsgesellschaft verstärkten, bei der hier gebotenen wirtschaftlichen Betrachtung als unerheblich anzusehen.

18 Zu seinem Hilfsvorbringen, die Eigenprovisionen seien als Minderung der Anschaffungskosten der Fondsbeteiligungen anzusehen, führt der Kläger aus, zivilrechtlich entstehe bei der Zeichnung einer eigenen Beteiligung durch einen Vermittler kein Provisionsanspruch, weil eine Vermittlung an sich selbst nicht möglich sei. Die zwischen ihm und den Emissionshäusern bestehenden Verträge hätten keine ausdrücklichen Regelungen über Eigenprovisionen enthalten. Die Emissionshäuser seien in ihrer Abrechnungspraxis von der zivilrechtlichen Lage abgewichen. Da mit den Eigenprovisionen keine Leistungen des Klägers --insbesondere keine Vermittlungsleistungen-- habe abgegolten werden sollen, könne es sich nur um Minderungen der Anschaffungskosten handeln.

19 Der Kläger beantragt sinngemäß,

das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 19. August 2005, soweit sie die Jahre 1996 bis 2002

betrifft, aufzuheben, und die Gewerbesteuermessbescheide für 1996 und 1997 vom 15. August 2001 sowie für 1998 bis 2002 vom 13. April 2005 dahingehend zu ändern, dass der Gewerbeertrag um 203.189 DM (1996), 62.506 DM (1997), 132.351 DM (1998), 66.648 DM (1999), 269.983 DM (2000), 33.000 DM (2001) bzw. 30.621 € (2002) gemindert wird.

20 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

21 Es ist der Auffassung, alle Einnahmen des Klägers, die auf den Rahmen- und Provisionsvereinbarungen mit den Emissionshäusern beruhten, seien dem Gewerbebetrieb des Klägers zuzurechnen. Auch Eigenprovisionen seien als Entgelt für eine Leistung des Klägers --nämlich seinen Selbsteintritt-- anzusehen.

Entscheidungsgründe

II.

22 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

23 Das FG hat zu Recht erkannt, dass die Eigenprovisionen zum Gewerbeertrag des Klägers gehören (dazu unten 1.) und --ebenso wie die Fremdprovisionen-- nicht vorrangig im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags der Fondsgesellschaften zu erfassen sind (unten 2.).

24 1. Gewerbeertrag ist gemäß § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) der nach den Vorschriften des EStG oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8, 9 GewStG bezeichneten Beträge.

25 Danach gehören die Eigenprovisionen zum Gewerbeertrag des Klägers, weil sie im Rahmen der einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlung als Betriebseinnahmen anzusetzen sind.

26 a) Betriebseinnahmen sind --in Anlehnung an § 8 Abs. 1 und § 4 Abs. 4 EStG-- alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind. Eine solche Veranlassung ist gegeben, wenn ein nicht nur äußerlicher, sondern ein sachlicher, wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Wertzugang und dem Betrieb besteht; demgegenüber gehören Wertzugänge, die durch private Umstände veranlasst sind, nicht zu den Betriebseinnahmen. Auf die zivilrechtliche Rechtsgrundlage der Leistung kommt es für die ertragsteuerrechtliche Beurteilung des Veranlassungszusammenhangs nicht entscheidend an. Daher ist für den Ansatz einer Betriebseinnahme nicht erforderlich, dass es sich aus der Sicht des Steuerpflichtigen um Entgelt für eine konkrete betriebliche Leistung handelt, dass der Vermögenszuwachs sich im Betriebsvermögen auswirkt oder verwendet wird, oder dass der Steuerpflichtige einen Rechtsanspruch auf die Einnahme hat (vgl. zusammenfassend Senatsurteile vom 27. Mai 1998 X R 17/95, BFHE 186, 256, BStBl II 1998, 618, m.w.N., und vom 2. September 2008 X R 8/06, BFHE 223, 31, BStBl II 2010, 548, unter II.1.).

27 Vor diesem Hintergrund hat der BFH insbesondere entschieden, dass Provisionen, die Versicherungsvertreter für den Abschluss privater Versicherungsverträge durch sie selbst oder durch ihren Ehegatten erhalten, in gleicher Weise wie Provisionen für die Vermittlung von Verträgen an Dritte zu den Betriebseinnahmen gehören (Senatsurteil in BFHE 186, 256, BStBl II 1998, 618). Durch diese Entscheidung ist zugleich die frühere Rechtsprechung, wonach Provisionen, die ein Vermittler von Kapitalbeteiligungen für die Zeichnung eigener Beteiligungen erhält, keine Betriebseinnahmen seien (vgl. BFH-Urteil vom 18. März 1982 IV R 183/78, BFHE 136, 76, BStBl II 1982, 587), mit Zustimmung des IV. Senats des BFH aufgegeben worden (vgl. Senatsurteil in BFHE 186, 256, BStBl II 1998, 618, unter II.4.; zur Steuerbarkeit von Provisionen für den Abschluss von Eigenverträgen durch einen gewerblichen Vermittler auch BFH-Urteil vom 16. März 2004 IX R 46/03, BFHE 206, 231, BStBl II 2004, 1046, unter II.2.b bb). Ebenso ist die Provision, die ein Immobilienmakler vom Verkäufer für die Vermittlung des Verkaufs des Objekts an eine GbR erhält, auch insoweit als Betriebseinnahme zu erfassen, als der Makler selbst an der GbR beteiligt ist (vgl. hierzu Senatsbeschluss vom 22. April 2008 X B 125/07, BFH/NV 2008, 1155).

28 b) Danach ist im Streitfall für die Zuordnung der Eigenprovisionen zu den Betriebseinnahmen des Klägers maßgeblich, dass auch diese Einnahmen auf der gewerblichen Tätigkeit des Klägers beruhen und damit den erforderlichen Sachzusammenhang zu einem Tatbestand der Einkunftserzielung aufweisen. Im Rahmen der

vorzunehmenden Gewichtung kommt es --ebenso wie bei den Eigenprovisionen eines Versicherungsvertreters (vgl. Senatsurteil in BFHE 186, 256, BStBl II 1998, 618, unter II.4.)-- nicht entscheidend darauf an, dass der Kläger zugleich ("privater") Nutznießer der verprovisionierten Verträge war.

29 Auch hat der Senat bereits entschieden, dass es weder auf eine bestimmte zivilrechtliche Qualifikation der bezogenen Vergütung noch auf ihren Bezug zu einer konkreten Leistung des Klägers noch auf das Bestehen eines Rechtsanspruchs ankommt (Senatsurteil in BFHE 186, 256, BStBl II 1998, 618, unter II.5.). Daher ist das Vorbringen des Klägers, er sei --im Gegensatz zu einem Versicherungsvertreter-- nicht als Handelsvertreter, sondern als Handelsmakler anzusehen, er habe in Bezug auf die selbst gezeichneten Beteiligungen zivilrechtlich keine Vermittlungsleistung erbringen können und die Emissionshäuser hätten die Eigenprovisionen abweichend von der Zivilrechtslage ausgezahlt, für die steuerrechtliche Würdigung ohne Bedeutung. Entscheidend ist vielmehr, dass die Zahlungen tatsächlich geleistet wurden, vom Kläger nicht zurückzugewähren waren und sie ihren Rechtsgrund in den bestehenden Geschäftsbeziehungen zwischen dem Kläger und dem jeweiligen Emissionshaus hatten.

30 Zudem hat das FG festgestellt, dass es für den Provisionsanspruch des Klägers keinen Unterschied gemacht habe, ob er Beteiligungen an Dritte vermittelt oder aber selbst gezeichnet habe. Die Emissionshäuser hätten in beiden Fällen in identischer Weise über die Provisionen abgerechnet (vgl. auch zu diesem, den Rechtsgrund der Leistungen verdeutlichenden Gesichtspunkt Senatsurteil in BFHE 186, 256, BStBl II 1998, 618, unter II.6.). Der Kläger behauptet im Revisionsverfahren zwar, er habe für eine seiner Beteiligungen eine Eigenprovision von 18,5 % bei einem Fremdprovisionssatz von 17 % erhalten. Er hat hierzu aber keine Verfahrensrüge erhoben, so dass die entsprechenden Feststellungen des FG den erkennenden Senat binden (§ 118 Abs. 2 FGO). Im Übrigen hat der Kläger, der vorträgt, gegen die Emissionshäuser zivilrechtlich gar keinen Anspruch auf Eigenprovisionen gehabt zu haben, nicht dargelegt, worauf die von ihm für einen Einzelfall behauptete unterschiedliche Höhe der Eigen- und Fremdprovisionen beruhen könnte.

31 2. Weder die Eigenprovisionen noch die vom Kläger bezeichneten Teile der Fremdprovisionen sind vorrangig dem Gewerbeertrag der Fondsgesellschaften zuzuordnen. Es handelt sich weder um Sonderbetriebseinnahmen des Klägers im Rahmen der Gewinnermittlung der Fondsgesellschaften (dazu unten a) noch führen die Provisionen zu einer Minderung der Anschaffungskosten der von den Fondsgesellschaften erworbenen Wirtschaftsgüter (unten b).

32 a) Die Eigen- und Fremdprovisionen gehören nicht zu den Sonderbetriebseinnahmen des Klägers bei den Fondsgesellschaften.

33 aa) Zwar weist der Kläger im Ausgangspunkt zu Recht darauf hin, dass "Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft ... bezogen hat", zu den Sonderbetriebseinnahmen gehören (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG), dass die gesetzliche Zuordnung zu den Sonderbetriebseinnahmen grundsätzlich der Erfassung dieser Einnahmen in einem gewerblichen Einzelunternehmen vorgeht (BFH-Urteil vom 18. Juli 1979 I R 199/75, BFHE 128, 516, BStBl II 1979, 750, unter II.2.) und dass auch die Vermittlung neuer Kommanditisten als "Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft" anzusehen ist (vgl. BFH-Urteil vom 23. Oktober 1986 IV R 352/84, BFHE 148, 49, BStBl II 1988, 128, unter 3.).

34 Dies alles gilt aber nur für Vergütungen, die der Gesellschafter "von der Gesellschaft" bezieht. Demgegenüber lag im Streitfall die Grundlage für die vom Kläger erzielten Provisionserlöse in Vereinbarungen, die der Kläger mit den jeweiligen Emissionshäusern, nicht aber mit den Fondsgesellschaften getroffen hat. Hierzu hat der BFH --bezogen auf einen Sachverhalt, in dem es ebenfalls um Provisionseinnahmen eines Vermittlers und zugleich Gesellschafters von Schiffsfonds ging-- bereits entschieden, dass Vergütungen, die ein Gesellschafter, der zugleich ein Einzelunternehmen betreibt, von dritter Seite erhält --wenn auch für eine Tätigkeit, die im Zusammenhang mit der gewerblichen Betätigung der Personengesellschaft steht--, als Betriebseinnahmen des Einzelunternehmens anzusehen sind, sofern dieses auch Geschäftsbeziehungen zu anderen Personen als der Personengesellschaft und deren Geschäftspartnern unterhält (Urteil vom 9. Februar 1978 IV R 85/77, BFHE 126, 142, BStBl II 1979, 111). Letzteres ist vorliegend nach den Feststellungen des FG der Fall; der Kläger beschränkte sich in seiner gewerblichen Vermittlungstätigkeit nicht lediglich auf die Vermittlung von Beteiligungen an solchen Fondsgesellschaften, an denen er selbst beteiligt war.

35 bb) Der Kläger kann sich auch nicht auf die von ihm angeführte Rechtsprechung berufen, wonach Einnahmen eines Gesellschafters für Tätigkeiten im Dienst der Gesellschaft, die an sich zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören würden, auch dann in Sonderbetriebseinnahmen umzuqualifizieren sind, wenn der Gesellschafter die Dienstleistungen nicht unmittelbar, sondern über eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft an die Personengesellschaft erbringt (vgl. hierzu BFH-Urteile vom 6. Juli 1999 VIII R 46/94, BFHE 189, 139, BStBl II 1999,

720; vom 10. Juli 2002 I R 71/01, BFHE 200, 184, BStBl II 2003, 191; vom 7. Dezember 2004 VIII R 58/02, BFHE 208, 541, BStBl II 2005, 390, und vom 14. Februar 2006 VIII R 40/03, BFHE 212, 270, BStBl II 2008, 182).

36 (1) In den beiden erstgenannten Entscheidungen ist dieses Ergebnis maßgebend darauf gestützt worden, dass der dortige Kommanditist sowohl die Personen- als auch die Kapitalgesellschaft beherrscht hatte und die Kapitalgesellschaft "nur formal" zwischengeschaltet war (BFH-Urteil in BFHE 189, 139, BStBl II 1999, 720, unter 2.c, 3.) bzw. dass die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft "Umgehungsmöglichkeiten" eröffne (BFH-Urteil in BFHE 200, 184, BStBl II 2003, 191, unter II.2.b).

37 Eine solche Situation ist vorliegend nicht gegeben. Die eigenen Beteiligungen des Klägers an den Fondsgesellschaften waren im Verhältnis zum gesamten Kommanditkapital dieser Gesellschaften unbedeutend; an den Emissionshäusern war der Kläger zudem gar nicht beteiligt. Die Emissionshäuser waren nicht lediglich in ein bereits zwischen dem Kläger und der jeweiligen Fondsgesellschaft bestehendes Rechts- oder Gesellschaftsverhältnis "zwischengeschaltet"; vielmehr beruhten die Rechtsbeziehungen zwischen dem Kläger und dem Emissionshaus einerseits sowie zwischen dem Emissionshaus und der Fondsgesellschaft andererseits auf jeweils eigenständigen Grundlagen; sie waren unabhängig von einer Beteiligung des Klägers an der Fondsgesellschaft.

38 (2) Mit dem BFH-Urteil in BFHE 208, 541, BStBl II 2005, 390 hat zwar insoweit eine Neuorientierung der Rechtsprechung stattgefunden, als eine Beherrschung der zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft durch den Mitunternehmer nicht mehr als erforderlich angesehen wird. Danach ist bei Arbeitsleistungen eines Gesellschafters Voraussetzung für die Annahme von Sonderbetriebseinnahmen trotz Zwischenschaltung eines Dritten, dass die Leistung des Gesellschafters letztlich der Personengesellschaft, nicht aber dem Dritten zugutekommen soll, die Leistung sich hinreichend von der Tätigkeit des Gesellschafters für den übrigen Geschäftsbereich des Dritten abgrenzen lässt und dass zwischen dem Dritten und der Personengesellschaft eine Beziehung besteht, die es rechtfertigt, die an den Gesellschafter geleisteten Zahlungen wirtschaftlich der Personengesellschaft zuzurechnen. Letzteres soll jedenfalls dann zutreffen, wenn die Personengesellschaft dem Dritten dessen Aufwendungen für die Zahlungen an den Gesellschafter ersetzt (BFH-Urteil in BFHE 208, 541, BStBl II 2005, 390, unter II.1.c). In der Folgerechtsprechung ist dann entscheidend auf die Ausgestaltung als Aufwendungsersatz abgestellt worden (BFH-Urteil in BFHE 212, 270, BStBl II 2008, 182, unter II.B.2.a aa a.E.).

39 Vorliegend lassen sich die Zahlungen, die die Fondsgesellschaften an die Emissionshäuser zu leisten hatten (ca. 10 % des insgesamt vermittelten Eigenkapitals für die Vorbereitung der Platzierung und zusätzlich ca. 20 % des vermittelten Eigenkapitals für die Werbung der einzelnen Kommanditisten) nicht als Aufwendungsersatz für die Zahlungen ansehen, die die Emissionshäuser an den Kläger geleistet haben (ca. 15 bis 18 % des vermittelten Eigenkapitals, bei Schwankungen in Abhängigkeit von der jeweiligen Fondsgesellschaft, dem Kalenderjahr oder dem Vertriebserfolg des Klägers). Die jeweiligen Vereinbarungen beruhten auf unterschiedlichen Grundlagen und sollten unterschiedliche Leistungen abdecken. Die Vergütungen sind unabhängig voneinander ausgehandelt worden und haben sich nicht am Gedanken des Aufwendungsersatzes orientiert. Richtschnur für die Festsetzung der Höhe der jeweiligen Vergütungen war im Verhältnis zwischen den Fondsgesellschaften und den Emissionshäusern vielmehr dasjenige, was die zu werbenden Anleger für "weiche Kosten" höchstens noch zu zahlen bereit waren, und im Verhältnis zwischen den Emissionshäusern und dem Kläger dasjenige, was die Emissionshäuser für Vermittlungen durch den Kläger --sowie die zahlreichen anderen Vertriebspartner-- zu zahlen bereit waren.

40 Im Übrigen fehlt es auch an der Voraussetzung, dass die im Auftrag der Emissionshäuser ausgeübte Tätigkeit des Klägers für die Vermittlung und Zeichnung von Beteiligungen an solchen Fondsgesellschaften, an denen er selbst beteiligt war, sich hinreichend von der übrigen Vermittlungstätigkeit des Klägers für die Emissionshäuser unterschied. Denn nach den Feststellungen des FG (oben 1.b) differenzierten die Emissionshäuser in ihren Provisionsabrechnungen nicht danach, ob der Kläger selbst an einer Fondsgesellschaft beteiligt war oder nicht.

41 Zudem ist die hier dargestellte Rechtsprechung ausschließlich zu Fallgestaltungen ergangen, in denen die Einnahmen des Mitunternehmers, die er über den Dritten bezogen hat, ohne Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehört hätten. Der BFH hat dabei entscheidend auf den Zweck der genannten Vorschrift abgestellt, eine Minderung des Gewerbeertrags der Mitunternehmerschaft zu vermeiden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 189, 139, BStBl II 1999, 720, unter 1. a.E.). Vorliegend sind die Einnahmen gewerbesteuerlich hingegen ohnehin zu erfassen; die "Zwischenschaltung" der Emissionshäuser führt nicht zu einer Minderung der Steuerbasis der Gewerbesteuer.

42 b) Die Eigenprovisionen mindern auch nicht die Anschaffungskosten "des KG-Anteils" bzw. die darin verkörperten

anteiligen Anschaffungskosten der von der Fondsgesellschaft erworbenen Wirtschaftsgüter.

43 aa) Nach neuerer Rechtsprechung des BFH sind zwar auch bei geschlossenen Fonds, die originär Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, alle Aufwendungen, die Anleger leisten, die sich aufgrund eines vom Projektanbieter vorformulierten Vertragswerks beteiligen, als Anschaffungskosten der von der Fondsgesellschaft erworbenen Wirtschaftsgüter zu aktivieren (BFH-Urteil vom 14. April 2011 IV R 8/10, BFHE 233, 226, BStBl II 2011, 709; speziell zu Provisionen für die Vermittlung von Eigenkapital nochmals BFH-Urteil vom 14. April 2011 IV R 36/08, BFH/NV 2011, 1361). Die Finanzverwaltung vertritt diese Rechtsauffassung für Fondsgesellschaften, bei denen die Gesellschafter keine Möglichkeit haben, auf das vorformulierte Vertragswerk Einfluss zu nehmen, bereits seit dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 20. Oktober 2003 (BStBl I 2003, 546, Rz 38 i.V.m. Rz 9; großzügiger hingegen noch BMF-Schreiben vom 31. August 1990, BStBl I 1990, 366, Tz 7.1, und vom 1. März 1995, BStBl I 1995, 167), allerdings mit einer --für die im Streitfall maßgebenden Beteiligungen noch einschlägigen-- Übergangsregelung für Fonds, deren Außenvertrieb vor dem 1. September 2002 begonnen hat, sofern der Steuerpflichtige vor dem 1. Januar 2004 beitritt (BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 546, Rz 50).

44 Daraus folgt aber nicht zugleich, dass Provisionserlöse, die ein Gesellschafter im Rahmen eines eigenen Gewerbebetriebs für die Vermittlung von Anteilen --bzw. die Zeichnung eigener Anteile-- an der Fondsgesellschaft erzielt, die Anschaffungskosten mindern. Der BFH hat in ständiger Rechtsprechung selbst für Fallgestaltungen, in denen die vom Gesellschafter erzielten Einnahmen als Sonderbetriebseinnahmen anzusehen waren --also einen wesentlich engeren Bezug zur Mitunternehmerschaft aufwiesen als im Streitfall--, entschieden, dass die sofortige Besteuerung der Sonderbetriebseinnahmen beim leistungserbringenden Gesellschafter durch eine Aktivierung der korrespondierenden Aufwendungen bei der Personengesellschaft nicht ausgeschlossen wird (BFH-Urteile vom 23. Mai 1979 I R 56/77, BFHE 128, 505, BStBl II 1979, 763; vom 23. Mai 1979 I R 85/77, BFHE 128, 514, BStBl II 1979, 767, und vom 28. Juni 2001 IV R 40/97, BFHE 196, 77, BStBl II 2001, 717, unter 3.). Dies muss dann aber erst recht gelten, wenn der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen den Einnahmen und der Beteiligung an der Fondsgesellschaft --wie hier-- so weit gelöst ist, dass die Einnahmen nicht mehr im Rahmen des steuerlichen Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft, sondern als Betriebseinnahmen eines eigenen Gewerbebetriebs des Mitunternehmers zu erfassen sind.

45 Provisionsnachlässe, die eine Vermittlungsorganisation (hier: Emissionshaus) gewährt, mindern vielmehr nur dann die anteiligen Anschaffungskosten der Wirtschaftsgüter der Fondsgesellschaft, wenn diese Nachlässe keine besonderen Leistungen des Gesellschafters an die Fondsgesellschaft abgelten (BFH-Urteil in BFHE 198, 425, BStBl II 2002, 796). Davon kann in Fällen, in denen bezogene Provisionen (und nicht etwa --wie in der vorgenannten BFH-Entscheidung-- Provisionsnachlässe) als Betriebs- oder Sonderbetriebseinnahmen zu behandeln sind, keine Rede sein.

46 bb) Für dieses Ergebnis kommt es nicht darauf an, ob die Betriebs-Finanzämter einzelner Fondsgesellschaften --so das Vorbringen des Klägers-- die Anschaffungskosten seiner "Beteiligungen" um die von ihm bezogenen Provisionen gemindert haben. Für den umgekehrten Fall --eine Eigenkapitalvermittlungsprovision ist bei der Fondsgesellschaft rechtsirrig, aber bestandskräftig nicht als Anschaffungskosten, sondern als sofort abziehbarer Aufwand behandelt worden-- hat der BFH bereits entschieden, dass dies keine Auswirkungen auf die Besteuerung des Gesellschafters hat. Es gebe kein allgemeines Korrespondenzprinzip; Fehleinschätzungen seien über das Verfahrensrecht zu lösen (BFH-Urteil in BFHE 198, 425, BStBl II 2002, 796, unter II.3.). Diese Grundsätze gelten auch im Streitfall für das verfahrensrechtliche Verhältnis zwischen der Ermittlung des Gewerbeertrags des Einzelunternehmens des Klägers einerseits und der Ermittlung des auf den Kläger entfallenden Anteils an den Anschaffungskosten der von den Fondsgesellschaften erworbenen Wirtschaftsgüter andererseits.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de