Urteil vom 19. Juli 2018, IV R 3/16

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 19.07.2018 IV R 14/16 - Berücksichtigung von Darlehenszinsen im Rahmen der Hinzurechnung nach § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG

ECLI:DE:BFH:2018:U.190718.IVR3.16.0

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, EStG VZ 2011

vorgehend FG Hamburg, 07. Dezember 2015, Az: 6 K 118/15

Leitsätze

1. NV: 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 (BFH-Urteil vom 19. Juli 2018 IV R 14/16).

2. NV: Zinsen für ein Darlehen zur Finanzierung des Erwerbs der Beteiligung an der Personengesellschaft sind deshalb nicht von dem pauschal nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelten Gewinn abzuziehen.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 8. Dezember 2015 6 K 118/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Außergerichtliche Kosten des Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Ein-Schiff-Gesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG, die als Schiffs-Fonds strukturiert ist. Geschäftsführung und Vertretung obliegen der persönlich haftenden Gesellschafterin, der V-GmbH. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist der Erwerb und der Betrieb des Seeschiffes MS "...". Das Schiff wurde im September 2010 an die Klägerin übergeben und wird im Rahmen einer Time-Charter betrieben. Nachdem die Klägerin einen Antrag auf Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr (2011) gültigen Fassung (EStG) mit Wirkung ab Beginn des Wirtschaftsjahres 2010 gestellt hatte, ermittelte sie im Streitjahr ihren Gewinn nach der Tonnage.

2 Der Beigeladene zeichnete eine Kommanditbeteiligung in Höhe von 40.000 €. Im Oktober 2009 wurde er als Kommanditist mit einer Einlage in Höhe von 4.000 € in das Handelsregister eingetragen. Der Beigeladene finanzierte seine Beteiligung an der Klägerin mit dem Darlehen einer Bank in Höhe von 30.000 € (Vertrag vom ... August 2009). Für dieses Darlehen zahlte er im Streitjahr 873,89 € Zinsen.

3 In ihrer Feststellungserklärung 2011 vom 12. November 2012 erklärte die Klägerin die vom Beigeladenen im Streitjahr gezahlten Zinsen als dessen Sonderbetriebsausgaben. Mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenem Bescheid 2011 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 19. März 2013 berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die vom Beigeladenen gezahlten Zinsen nicht.

4 Den dagegen eingelegten Einspruch der Klägerin wies das FA nach dem Erlass von die Streitfrage nicht berührenden Änderungsbescheiden --zuletzt vom 2. Januar 2014-- mit Einspruchsentscheidung vom 7. April 2015 zurück.

5 Die hiergegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) Hamburg mit Urteil vom 8. Dezember 2015 6 K 118/15 ab. Der nach § 5a EStG ermittelte Gewinn enthalte nur drei mögliche Komponenten, nämlich den Gewinn gemäß § 5a Abs. 1 EStG, Gewinnauswirkungen aus dem Unterschiedsbetrag i.S. von § 5a Abs. 4 EStG sowie Vergütungen nach § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG. Sonderbetriebsausgaben des Beigeladenen seien darüber hinaus nicht zu berücksichtigen, denn sie seien ebenso wie Betriebsausgaben der Klägerin von der pauschalen Gewinnermittlung nach § 5a EStG erfasst.

6 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 5a Abs. 1 und Abs. 4a EStG). Teilweise leide das angegriffene Urteil auch an einem Begründungsmangel.

7 Sie beantragt sinngemäß,
den geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2011 vom 2. Januar 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. April 2015 dahin zu ändern, dass Sonderbetriebsausgaben des Beigeladenen in Höhe von 873,89 € festgestellt werden.

8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

9 Der Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.

10 Die Beteiligten einschließlich des Beigeladenen sind mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO-- i.V.m. § 121 Satz 1 FGO).

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und war daher nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Die angegriffene FG-Entscheidung ist jedenfalls im Ergebnis nicht zu beanstanden.

12 1. Das angefochtene Urteil leidet auch nicht teilweise an einem Begründungsmangel i.S. des § 119 Nr. 6 FGO.

13 a) Gemäß § 105 Abs. 2 Nrn. 4 und 5 FGO müssen Urteile einen Tatbestand enthalten und begründet werden. Die Wiedergabe der Entscheidungsgründe dient der Mitteilung der tatsächlichen Feststellungen und wesentlichen rechtlichen Erwägungen, die aus der Sicht des Gerichts für die getroffene Entscheidung maßgebend waren. Ein Fehlen von Entscheidungsgründen liegt deshalb nur vor, wenn den Beteiligten die Möglichkeit entzogen ist, die getroffene Entscheidung auf ihre Richtigkeit und Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen. Das ist insbesondere der Fall, wenn nicht erkennbar ist, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde liegt, oder wenn nicht ersichtlich ist, auf welche rechtlichen Erwägungen sich die Entscheidung stützt (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--, z.B. Beschlüsse vom 5. Januar 2017 VI B 8/16, Rz 3, m.w.N.; vom 27. Juni 2017 X B 106/16, Rz 32).

14 b) Nach diesen Maßstäben ist kein Begründungsmangel ersichtlich, soweit die Klägerin gleichheitsrechtliche Ausführungen des FG beanstandet. Wenn das FG ausgeführt hat, dass es zu einer Besserstellung der Mitunternehmer führe, wenn anders als beim Einzelunternehmer deren Finanzierungsaufwendungen berücksichtigt werden könnten, ist dies ersichtlich auf die besonderen Regeln der Gewinnermittlung nach der Tonnage gemäß § 5a EStG bezogen. Es kommt die Rechtsansicht des FG zum Ausdruck, dass von der Abgeltungswirkung des § 5a Abs. 1 EStG und der dadurch bewirkten steuerlichen Entlastung auch Finanzierungskosten erfasst seien, wobei bei einer Mitunternehmerschaft nichts anderes gelten könne. Auch insoweit wird deshalb hinreichend deutlich, auf welche rechtlichen Erwägungen das FG seine Entscheidung gestützt hat.

15 2. Die im Streitjahr gezahlten Darlehenszinsen des Beigeladenen sind nicht im Rahmen der Gewinnermittlung der Klägerin nach der Tonnage als Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen. Das FG hat deshalb zu Recht die von der Klägerin begehrte Feststellung von Sonderbetriebsausgaben des Beigeladenen in Höhe von 873,89 € abgelehnt.

16 a) 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 (näher BFH-Urteil vom 6. Februar 2014 IV R 19/10, BFHE 244, 379, BStBl II 2014, 522, Rz 18). Dabei dürfen ausschließlich Aufwendungen, die durch solche Vergütungen i.S. von § 4 Abs. 4 EStG betrieblich veranlasst sind, als Sonderbetriebsausgaben zum Abzug gebracht werden (ausführlich dazu BFH-Urteil vom 19. Juli 2018 IV R 14/16, zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehen, neutralisierte Abschrift liegt bei).

17 b) Der Beigeladene hat indes --was zwischen den Beteiligten unstreitig ist-- keine Vergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezogen. Schon deshalb scheidet aus, dass die streitbefangenen Finanzierungskosten in einem betrieblichen Veranlassungszusammenhang i.S. von § 4 Abs. 4 EStG mit in § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG genannten Vergütungen stehen. Vielmehr diente das den streitbefangenen Fremdkapitalzinsen zugrundeliegende Darlehen allein der Finanzierung des Erwerbs der Beteiligung des Beigeladenen an der Klägerin. Damit unterfallen --wovon im Übrigen auch das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 12. Juni 2002 IV A 6 -S 2133a- 11/02 (BStBl I 2002, 614, Rz 29) ausgeht-- diese Zinsen der Abgeltungswirkung des § 5a Abs. 1 EStG.

18 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2, § 139 Abs. 4 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de