

# Urteil vom 16. Juli 2020, IV R 30/18

## Keine Hinzurechnung von Schuldzinsen aus Erwerb einer mitunternehmerischen Beteiligung an Finanzdienstleistungsinstitut

ECLI:DE:BFH:2020:U.160720.IVR30.18.0

BFH IV. Senat

GewStG § 6, GewStG § 7 S 1, GewStG § 8 Nr 1 Buchst a, GewStG § 8 Nr 1 Buchst c, GewStG § 35b Abs 2 S 2, GewStG § 35c Abs 1 Nr 2 Buchst f, GewStG § 36 Abs 10, GewStDV § 19 Abs 3 Nr 4, GewStDV § 19 Abs 4, GewStDV § 36 Abs 3 S 2, EStG § 4 Abs 4, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, FGO § 40 Abs 2, FGO § 96 Abs 1 S 2, BGB § 133, BGB § 738 Abs 1 S 1, KredWVG § 1 Abs 1a, GewStG VZ 2009, GewStG VZ 2010, GewStG VZ 2011, GewStG VZ 2013, GG Art 3 Abs 1

vorgehend FG München, 30. Mai 2017, Az: 9 K 3183/15

## Leitsätze

Schuldzinsen, die im Zusammenhang mit dem Erwerb einer mitunternehmerischen Beteiligung an einem Finanzdienstleistungsinstitut, das ausschließlich staatlich nach dem KWG beaufsichtigte Finanzdienstleistungen erbringt, vom Mitunternehmer geleistet werden, sind nach § 19 Abs. 4 GewStDV von der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG ausgenommen.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 31.05.2017 - 9 K 3183/15 in dem angefochtenen Umfang aufgehoben.

Die Sache wird insoweit an das Finanzgericht München zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

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

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, war in den Jahren 2009 bis 2013 alleinige Kommanditistin der M-GmbH & Co. KG (M-KG). Durch Ausscheiden der bisherigen Komplementärin der M-KG, der M-GmbH, mit Wirkung zum 02.04.2013 wurde die Klägerin im Wege der Anwachsung Rechtsnachfolgerin der M-KG.
- 2 Die M-KG führte in den Jahren 2009 bis 2013 ausschließlich Finanzierungsleasing und damit Finanzdienstleistungen i.S. von § 1 Abs. 1a Satz 2 Nr. 10 des Kreditwesengesetzes (KWG) durch. Sie hatte eine aus mehreren Grundstücken bestehende Immobilie an einen Vertragspartner verleast.
- 3 In den Jahren 2009 bis 2013 bestand eine stille Beteiligung der L-GmbH & Co. KG (L-KG) an der M-KG. Die L-KG hatte ihre Einlage zum Teil fremdfinanziert. Die Darlehensverbindlichkeit der L-KG lautete ursprünglich auf 25.100.000 € und erhöhte sich jährlich um die geschuldeten Zinsen (Zinssatz 5,2 %). Die Zinsaufwendungen der L-KG machte die M-KG im Rahmen der von ihr abgegebenen Gewinnfeststellungserklärungen erfolgreich als Sonderbetriebsausgaben der L-KG geltend.
- 4 Für die Streitjahre (2009 bis 2011 und 2013) gab die M-KG Gewerbesteuererklärungen bei dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ab, in denen sie darauf hinwies, dass es sich bei ihr um ein Finanzdienstleistungsinstitut nach § 1 Abs. 1a KWG handele, das ausschließlich Finanzierungsleasing betreibe. Weil

sie deshalb das Gewerbesteuer-Privileg nach § 19 Abs. 1, Abs. 3 Nr. 4 bzw. Abs. 4 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung (GewStDV) in der in den Streitjahren maßgeblichen Fassung in Anspruch nehmen könne, unterbleibe eine Hinzurechnung der Schuldentgelte nach § 8 Nr. 1 Buchst. a des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) in der in den Streitjahren geltenden Fassung.

- 5 Dem folgte das FA zunächst in unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheiden. Nach Durchführung einer Außenprüfung für die Jahre 2009 bis 2012 bei der Klägerin als Rechtsnachfolgerin der M-KG ging der Prüfer in seinem Bericht vom 07.01.2015 jedoch davon aus, dass eine Hinzurechnung der von der L-KG zur Finanzierung ihrer Einlage bei der M-KG gezahlten Schuldentgelte in Höhe von 434.529 € (2009), 458.919 € (2010) und 484.552 € (2011) --das Jahr 2012 ist nicht (mehr) im Streit-- nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG zu erfolgen habe. Der Ausnahmetatbestand nach § 19 GewStDV liege nicht vor, da die Entgelte nicht unmittelbar auf Finanzdienstleistungen i.S. des § 1 Abs. 1a Satz 2 KWG entfielen.
- 6 Das FA erließ daraufhin am 18.03.2015 unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung geänderte Gewerbesteuerermessbescheide 2010 und 2011 --der Erhebungszeitraum 2009 ist nicht (mehr) im Streit--, in denen die Gewerbesteuerermessbeträge wie schon zuvor jeweils auf 0 € festgesetzt wurden. Ebenfalls unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung geändert wurden am 18.03.2015 die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009, auf den 31.12.2010 und auf den 31.12.2011. Hierbei wurden jeweils Hinzurechnungen von einem Viertel der Summe aus Entgelten für Schulden (31.12.2009: 434.528 €; 31.12.2010: 458.919 €; 31.12.2011: 484.551 €) vorgenommen und der vortragsfähige Gewerbeverlust vermindert (31.12.2009: 3.840.045 €; 31.12.2010: 5.086.811 €; 31.12.2011: 5.962.061 €). Die Bescheide waren an die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der M-KG gerichtet.
- 7 Der Gewerbesteuerermessbetrag 2013 war zunächst mit Bescheid vom 05.01.2015 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf 783.989 € festgesetzt worden. Mit Bescheid vom selben Tag wurde die Feststellung eines vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2013 abgelehnt, da ein vortragsfähiger Verlust nicht bestehe. Nachdem mit Änderungsbescheid vom 23.03.2015 der Gewerbesteuerermessbetrag 2013 unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung auf 850.122 € erhöht worden war, wurde dieser mit Bescheid vom 28.10.2015 zuletzt auf 836.192 € festgesetzt mit der Begründung, dass bisher keine Entgelte für Schulden angesetzt worden seien. Dieser materielle Fehler werde innerhalb der Grenzen des § 177 der Abgabenordnung (AO) berichtigt. Mit nach § 35b Abs. 2 Sätze 2 und 3 GewStG geändertem Bescheid vom 28.10.2015 wurde die Feststellung eines vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2013 erneut abgelehnt. Die Bescheide waren an die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der M-KG gerichtet.
- 8 Gegen die geänderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009, 31.12.2010 und 31.12.2011, jeweils vom 18.03.2015, die geänderten Gewerbesteuerermessbescheide 2009 bis 2011, jeweils vom 18.03.2015, den geänderten Gewerbesteuerermessbescheid 2013 vom 23.03.2015 und die geänderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2013 vom 23.03.2015 legte die Klägerin Einsprüche ein.
- 9 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren (Einspruchsentscheidung vom 20.11.2015) erhobene Klage wurde mit Urteil des Finanzgerichts (FG) München vom 31.05.2017 - 9 K 3183/15 abgewiesen. Hinsichtlich des Gewerbesteuerermessbescheids 2009 sah das FG die Klage als unzulässig an. Im Übrigen ging das FG davon aus, dass die L-KG im Streitzeitraum atypisch still an der M-KG beteiligt gewesen sei. Die von der L-KG gezahlten Schuldentgelte nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG seien dem Gewerbeertrag der M-KG hinzuzurechnen, da der Ausnahmetatbestand des § 19 Abs. 4 GewStDV nicht anwendbar sei. Die Schuldentgelte seien nicht unmittelbar für das durch die M-KG betriebene Finanzierungsleasing von Immobilien gezahlt worden, sondern zur Finanzierung der Einlage der L-KG.
- 10 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG und § 19 Abs. 4 GewStDV).
- 11 Die Klägerin beantragt, die geänderten Gewerbesteuerermessbescheide für 2010 und 2011 und die Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009, 31.12.2010 und 31.12.2011, jeweils vom 18.03.2015, sowie den Gewerbesteuerermessbescheid 2013 und die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2013, jeweils vom 23.03.2015 und 28.10.2015, sämtlich in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.11.2015, unter Aufhebung des Urteils des FG vom 31.05.2017 - 9 K 3183/15 aufzuheben.

- 12** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 13** Die Schuldentgelte seien zu Recht hinzugerechnet worden, da die Ausnahme nach § 19 Abs. 4 GewStDV nicht anzuwenden sei, wenn Schulden für die Finanzierung der Einlage des Gesellschafters nicht unmittelbar auf das privilegierte Geschäft des Finanzdienstleistungsunternehmens entfielen. Hierfür sprächen der Wortlaut des § 19 Abs. 4 GewStDV und seine Entstehungsgeschichte. Für die Ausnahmeregelung sei zudem eine einschränkende Auslegung geboten. Ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz liege nicht vor. Denn es würden nicht verschiedene Rechtsformen von Unternehmen zum Gegenstand einer Ungleichbehandlung gemacht, sondern zulässig danach differenziert, ob ein Finanzdienstleistungsinstitut unmittelbar oder mittelbar finanziert werde.

## Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils in dem angefochtenen Umfang. Die Sache war insoweit an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Klage ist in dem Umfang der eingelegten Revision zulässig (dazu unter 1.). Der Senat kann aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG nicht beurteilen, ob das FG zu Recht davon ausgegangen ist, dass die streitbefangenen Schuldentgelte nach Maßgabe des § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG dem Gewinn der M-KG aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen sind (dazu unter 2.).
- 15** 1. Die Klage ist im Umfang der eingelegten Revision --der Gewerbesteuermessbetrag 2009 ist nicht (mehr) im Streit-- zulässig. Die Klagebefugnis der Klägerin nach § 40 Abs. 2 FGO ergibt sich bereits daraus, dass die Klägerin Adressatin der angefochtenen Änderungsbescheide ist. Unschädlich für das Bestehen der Klagebefugnis der Klägerin ist es, dass in den angefochtenen Gewerbesteuermessbescheiden für 2010 und 2011 der Gewerbesteuermessbetrag jeweils auf 0 € festgesetzt worden ist. Denn nach § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes (JStG) 2010 vom 08.12.2010 (BGBl I 2010, 1768) ist der Gewerbesteuermessbescheid Grundlagenbescheid für die Feststellung des Gewerbeverlustes des Folgejahres und muss dementsprechend angefochten werden können (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 06.12.2016 - I R 79/15, BFHE 256, 199, BStBl II 2019, 173, Rz 8 f., und vom 11.12.2018 - III R 23/16, BFHE 263, 260, Rz 29). Diese Regelung ist nach § 36 Abs. 10 Satz 1 GewStG i.d.F. des JStG 2010 erstmals anwendbar für Verluste, für die nach dem 13.12.2010 eine Erklärung zur Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes abgegeben wird. Im Streitfall sind --wie das FG zutreffend erkannt hat-- die entsprechenden Erklärungen für 2010 und 2011 erst nach diesem Zeitpunkt bei dem FA eingereicht worden.
- 16** 2. Die bisherigen Feststellungen des FG tragen nicht dessen Entscheidung, dass die streitbefangenen Schuldentgelte nach Maßgabe des § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb der M-KG hinzuzurechnen sind.
- 17** Fehlt es an einer tragfähigen Tatsachengrundlage für die Folgerungen in der tatrichterlichen Entscheidung oder fehlt die nachvollziehbare Ableitung dieser Folgerungen aus den festgestellten Tatsachen und Umständen, so liegt ein Verstoß gegen die Denkgesetze vor, der als Fehler der Rechtsanwendung ohne besondere Rüge vom Revisionsgericht beanstandet werden kann und zur Aufhebung des angegriffenen Urteils führt (z.B. BFH-Urteil vom 17.07.2014 - IV R 32/13, Rz 18, m.w.N.). Im Streitfall ergeben sich unterschiedliche gewerbesteuerrechtliche Folgen, je nachdem, ob die Beteiligung der L-KG an der M-KG als typisch stille Beteiligung zu behandeln ist (dazu unter a) oder ob die L-KG mitunternehmerisch an der M-KG beteiligt war (atypisch stille Gesellschaft, dazu unter b). Es sind deshalb Feststellungen dazu erforderlich, ob die Beteiligung der L-KG an der M-KG im Streitzeitraum die Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft erfüllt, insbesondere, ob Mitunternehmerisiko und Mitunternehmerinitiative vorliegen (dazu näher BFH-Urteile vom 01.07.2010 - IV R 100/06, Rz 34; vom 13.07.2017 - IV R 41/14, BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, Rz 20; vom 19.07.2018 - IV R 10/17, Rz 36, und vom 28.11.2019 - IV R 54/16, BFHE 266, 250, Rz 42). Derartige Feststellungen fehlen jedoch, weshalb das FG-Urteil im angegriffenen Umfang aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen ist.
- 18** a) Bei Vorliegen einer typisch stillen Beteiligung der L-KG an der M-KG hätte das FG die Klage im Ergebnis zu Recht abgewiesen.

- 19** aa) In diesem Fall könnte sich die Frage nach einer Hinzurechnung der von der L-KG geleisteten Schuldzinsen nicht stellen. Denn diese Zinsen hätten den Gewerbeertrag der M-KG nicht gemindert, weil sie keine Sonderbetriebsausgaben wären.
- 20** Gesellschaftsrechtlich erwirbt der stille Gesellschafter einen schuldrechtlichen Anspruch auf Auszahlung seines vereinbarten Gewinnanteils und --bei Beendigung der Gesellschaft-- auf Rückzahlung des Auseinandersetzungsguthabens, weil Träger des Gesellschaftsvermögens allein der Inhaber des Handelsgeschäfts ist (BFH-Urteil in BFHE 266, 250, Rz 41, m.w.N.). Ertragsteuerrechtlich wird die typisch stille Beteiligung trotz ihres gesellschaftsrechtlichen Charakters "wie eine Kapitalforderung" behandelt (BFH-Urteil in BFHE 266, 250, Rz 41, m.w.N.). Die typisch stille Gesellschaft ist keine Mitunternehmerschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Die Gesellschafter können deshalb auch kein Sonderbetriebsvermögen haben, denn Sonderbetriebsvermögen --auch in Gestalt eines negativen Wirtschaftsguts "Schuld"-- setzt eine mitunternehmerische Beteiligung voraus.
- 21** bb) Hätte im Streitfall eine typisch stille Beteiligung der L-KG an der M-KG vorgelegen, so hätte dies gewerbesteuerlich entlastende wie auch belastende Wirkungen. Da die belastenden Wirkungen die entlastenden Wirkungen jedoch überstiegen, wäre die Klage im Ergebnis zu Recht abgewiesen worden.
- 22** (1) Entlastend wirkte sich aus, dass eine Hinzurechnung von Entgelten für Schulden beim Gewinn aus Gewerbebetrieb der M-KG nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG mangels Zuordnung der zugrundeliegenden Schulden zum Betriebsvermögen der M-KG nicht auf (Sonder-)Betriebsausgaben der L-KG gestützt werden könnte. Die bisher vorgenommene Hinzurechnung von einem Viertel der Schuldentgelte der L-KG, die nach Maßgabe des § 8 Nr. 1 GewStG den Betrag von 100.000 € übersteigen, wäre aufzuheben.
- 23** (2) Die fehlende Zuordnung der Schulden der L-KG zu einem (Sonder-)Betriebsvermögen bei der M-KG hätte jedoch zugleich die gewerbesteuerlich belastende und die entlastenden Wirkungen übersteigende Folge, dass der gesamte, bisher berücksichtigte Betriebsausgabenabzug der von der L-KG gezahlten Schuldentgelte bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der M-KG nach § 7 GewStG, § 4 Abs. 4 EStG ausgeschlossen wäre.
- 24** (3) Eine zusätzliche Belastung bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der M-KG bestünde in der nach § 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG noch vorzunehmenden Hinzurechnung von einem Viertel des --bei der Ermittlung des Gewinns zunächst vollständig abzuziehenden-- Gewinnanteils der L-KG als stiller Gesellschafterin, der nach Maßgabe des § 8 Nr. 1 GewStG den Betrag von 100.000 € überschreitet.
- 25** (4) Im Ergebnis hätte die Klage demnach keinen Erfolg. Einer rechnerisch möglichen gewerbesteuerlichen Verschlechterung stünde das aus § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO folgende finanzgerichtliche Verböserungsverbot (z.B. BFH-Urteil vom 22.01.2020 - XI R 26/19 (XI R 5/17), BStBl II 2020, 421, Rz 22, m.w.N.) entgegen.
- 26** (5) Der Klage --soweit sie Gegenstand des Revisionsverfahrens ist-- wäre im Falle des Vorliegens einer typisch stillen Beteiligung auch nicht aus formell-rechtlichen Gründen stattzugeben. Eine hierfür insbesondere in Betracht kommende Nichtigkeit nach § 125 AO oder eine Rechtswidrigkeit wegen falscher Adressierung der angegriffenen Verwaltungsakte ist nicht erkennbar. Die verfahrensgegenständlichen Verwaltungsakte richten sich an die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der M-KG.
- 27** Tritt eine Gesamtrechtsnachfolge in die Gewerbsteuerpflicht ein, so sind an den Rechtsnachfolger des Schuldners der Gewerbebesteuer auch die entsprechenden gewerbesteuerlichen Verwaltungsakte zu adressieren (vgl. für den Gewerbebesteuermessbescheid: BFH-Urteil vom 03.02.2010 - IV R 26/07, BFHE 228, 365, BStBl II 2010, 751, Rz 19). Eine solche Gesamtrechtsnachfolge in die gewerbesteuerrechtlichen Pflichten tritt ein, wenn der vorletzte Gesellschafter aus einer Personengesellschaft als Steuerschuldnerin (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG) austritt, diese damit sofort vollbeendet wird und das Gesellschaftsvermögen im Wege der Anwachsung nach § 738 Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) auf den letzten Gesellschafter übergeht (vgl. BFH-Urteile vom 11.10.2012 - IV R 3/09, BFHE 239, 130, BStBl II 2013, 176, Rz 19, und vom 22.01.2015 - IV R 62/11, Rz 11, 13).
- 28** Diese Gesamtrechtsnachfolge trat bei der Klägerin ein, als die Anteile an der M-KG durch Austritt der Komplementärin M-GmbH am 02.04.2013 auf die Klägerin übergingen und damit das Gesamthandsvermögen der M-KG bei der Klägerin als der letzten Gesellschafterin (Kommanditistin) anwuchs.
- 29** b) Die Klage --soweit sie noch Gegenstand des Revisionsverfahrens ist-- hätte hingegen Erfolg, wenn eine atypisch stille Gesellschaft zwischen der L-KG und der M-KG bestand. Die angefochtenen Bescheide wären zwar nicht wegen

formeller Fehler rechtswidrig (dazu unter aa). Sie wären aber materiell rechtswidrig, weil die streitigen Hinzurechnungen zu Unrecht vorgenommen worden wären. Das von der L-KG zur Finanzierung ihrer Beteiligung aufgenommene Darlehen wäre Sonderbetriebsvermögen der L-KG bei der atypisch stillen Gesellschaft und die darauf geleisteten Zinsen wären Sonderbetriebsausgaben der L-KG (dazu unter bb). Die Zinsen wären nicht nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG hinzuzurechnen, weil sie unter das Privileg des § 19 Abs. 4 GewStDV fielen (dazu unter cc).

- 30** aa) Die angegriffenen Verwaltungsakte wären dahin auszulegen, dass sie inhaltlich die atypisch stille Gesellschaft betreffen, auch wenn sie an die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der M-KG als Zustelladressatin gerichtet sind.
- 31** Der Inhaltsadressat eines Steuerverwaltungsakts ist im Wege der Auslegung in entsprechender Anwendung des § 133 BGB danach zu bestimmen, wie der Empfänger nach den ihm bekannten Umständen den Gehalt der materiellen Erklärung des FA unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen musste (vgl. BFH-Urteil vom 16.06.2011 - IV R 11/08, BFHE 234, 353, BStBl II 2011, 903, Rz 16). Ist die Bezeichnung des Inhaltsadressaten nicht eindeutig falsch, sondern mehrdeutig, so muss versucht werden, durch Auslegung zu klären, wer Inhaltsadressat des Steuerverwaltungsakts ist. Der Inhaltsadressat muss nicht zwingend für einen Dritten aus dem Bescheid selbst oder aus beigefügten Unterlagen erkennbar sein; entscheidend ist, ob der Inhaltsadressat durch Auslegung anhand der den Betroffenen bekannten Umstände hinreichend sicher bestimmt werden kann (BFH-Urteil vom 06.06.2019 - IV R 34/16, Rz 21).
- 32** Steuerverwaltungsakte, die den Gewerbeertrag der atypisch stillen Gesellschaft betreffen, sind an den Inhaber des Handelsgewerbes der atypisch stillen Gesellschaft zu adressieren (BFH-Urteil vom 08.12.2016 - IV R 8/14, BFHE 256, 175, BStBl II 2017, 538, Rz 21). Da der Inhaber des Handelsgewerbes auch Adressat eines Gewerbesteuermessbescheids für einen neben dem Betrieb der atypisch stillen Gesellschaft unterhaltenen eigenen Gewerbebetrieb sein kann (vgl. BFH-Urteil vom 01.03.2018 - IV R 38/15, BFHE 260, 543, BStBl II 2018, 587), muss durch Auslegung geklärt werden, auf welchen Betrieb sich der Bescheid inhaltlich bezieht.
- 33** Im Streitfall waren die Bescheide an die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der M-KG gerichtet. Für die Klägerin war erkennbar, dass sich die Bescheide nicht auf einen eigenen Betrieb ihrer Rechtsvorgängerin, sondern auf den Betrieb der von dieser als Inhaberin des Handelsgewerbes begründeten atypisch stillen Gesellschaft bezogen. Denn die Außenprüfung, auf deren Ergebnissen die angefochtenen Bescheide beruhen, war erst nach Eintritt der Rechtsnachfolge durchgeführt worden. Die Klägerin hatte deshalb umfassende Kenntnis davon, dass die aufgrund der Außenprüfung ergangenen Änderungsbescheide den Gewerbeertrag der vom FA und der Klägerin bis dahin selbst vorausgesetzten atypisch stillen Gesellschaft betreffen mussten.
- 34** bb) Bestand eine atypisch stille Gesellschaft, mindern die von der L-KG geleisteten Zinsen für das Darlehen zur Finanzierung ihrer Beteiligung den Gewerbeertrag des Betriebs der atypisch stillen Gesellschaft.
- 35** Darlehen zur Finanzierung der Beteiligung des Mitunternehmers an der Mitunternehmerschaft sind nach ständiger Rechtsprechung passives Sonderbetriebsvermögen II des Mitunternehmers bei der Mitunternehmerschaft. Die dafür geleisteten Schuldzinsen sind Sonderbetriebsausgaben dieses Mitunternehmers (vgl. etwa BFH-Urteil vom 27.11.1984 - VIII R 2/81, BFHE 143, 120, BStBl II 1985, 323). Weil die Sonderbetriebsergebnisse der Mitunternehmer einschließlich des Sonderbetriebsvermögens II Bestandteil des Gewerbeertrags i.S. des § 7 Satz 1 GewStG einer Mitunternehmerschaft sind, mindern diesbezügliche Sonderbetriebsausgaben den Gewerbeertrag der Mitunternehmerschaft (BFH-Urteil vom 03.04.2008 - IV R 54/04, BFHE 220, 495, BStBl II 2008, 742, unter II.2.a aa).
- 36** Handelte es sich bei der Beteiligung der L-KG an der M-KG um eine atypisch stille Beteiligung, wäre das Darlehen zur Finanzierung dieser Beteiligung passives Sonderbetriebsvermögen II der L-KG bei der atypisch stillen Gesellschaft. Die Zinsen wären --wie auch von der Klägerin und dem FA gehandhabt-- als Sonderbetriebsausgaben der L-KG zu behandeln und würden den Gewerbeertrag des Betriebs der atypisch stillen Gesellschaft mindern.
- 37** cc) Die Zinsen wären dem Gewerbeertrag nicht nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG hinzuzurechnen. Denn sie erfüllen die Voraussetzungen der Privilegierung durch § 19 Abs. 4 Satz 1 GewStDV.
- 38** (1) Nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG wird dem Gewinn aus Gewerbebetrieb ein Viertel der Summe aus Entgelten für Schulden wieder hinzugerechnet, soweit diese bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden waren und soweit der Betrag 100.000 € übersteigt. Nach § 19 Abs. 4 Satz 1 GewStDV i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (StEUVUMsG) vom 08.04.2010 (BGBl I 2010, 386) unterbleibt jedoch eine Hinzurechnung von Schuldentgelten bei Finanzdienstleistungsinstituten i.S. von § 1 Abs. 1a KWG --neben anderen, hier nicht streitigen Voraussetzungen--, soweit die Entgelte unmittelbar auf

Finanzdienstleistungen i.S. des § 1 Abs. 1a Satz 2 KWG entfallen. Die Regelung findet nach § 36 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 1 GewStDV i.d.F. des StEUVUmsG rückwirkend bereits für den Erhebungszeitraum 2008 Anwendung.

- 39** (2) Dem Wortlaut des § 19 Abs. 4 Satz 1 GewStDV ist nicht zu entnehmen, dass nur Schuldentgelte privilegiert sein sollen, die einer konkreten Finanzdienstleistung zugeordnet werden können. Schuldentgelte entfallen auch dann unmittelbar auf Finanzdienstleistungen, wenn ein notwendiger Veranlassungszusammenhang zwischen Schuldzins und privilegierter Finanzdienstleistung besteht.
- 40** (a) Zwar hat das FG ein "unmittelbares Entfallen" von Schuldentgelten bei Finanzdienstleistungsinstituten "auf Finanzdienstleistungen" ausgehend von dem Wortlaut des § 19 Abs. 4 GewStDV dahin verstanden, dass nur die Schuldentgelte privilegiert sein sollen, die die Finanzierungskosten der betreffenden Finanzdienstleistungen selbst betreffen. Für die M-KG als Immobilienleasingunternehmen hieße das, dass die aufgewendeten Schuldzinsen Finanzierungskosten der verleasteen Immobilie sein müssten und nicht --auf einer vorgelagerten Ebene-- auch für den Erwerb einer Einlage bzw. eines Mitunternehmeranteils dieses Finanzdienstleistungsinstituts aufgewendet worden sein dürften. Diese Betrachtung soll nach Ansicht des FG unabhängig davon gelten, welcher Tätigkeit die Mitunternehmerschaft nachgeht bzw. welchem Unternehmenszweck die Einlage dient.
- 41** Auch in der Literatur wird zum Teil vertreten, für das "unmittelbare Entfallen" i.S. von § 19 Abs. 4 GewStDV müssten die Schuldentgelte konkreten Finanzdienstleistungen zugeordnet werden können; eine nur rechnerische oder statistische Zuordenbarkeit genüge nicht (Blümich/Hofmeister, § 8 GewStG Rz 115; Köster in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 8 Nr. 1 Buchst. a Rz 247). Nach Schnitter in Frotscher/Drüen, § 8 GewStG, Rz 117 gilt die Ausnahme von der Hinzurechnungspflicht für Finanzdienstleistungsunternehmen sogar ausdrücklich nur dann, wenn die entsprechenden Darlehen das Gesamthandsvermögen des Finanzdienstleistungsinstituts, nicht dessen Sonderbetriebsvermögen, belasten.
- 42** (b) Nach Ansicht des Senats ist jedoch ein weiter gehendes Verständnis des erforderlichen Zusammenhangs geboten. Gegen eine streng kausale "Unmittelbarkeit" zwischen dem "Entfallen" des Schuldentgelts und der privilegierten Finanzdienstleistung des Finanzdienstleistungsinstituts in dem Sinne, dass der Schuldzins direkt und ohne jeglichen Zwischenschritt für die Finanzierung der Finanzdienstleistung aufgewendet wird, spricht schon, dass das Finanzdienstleistungsinstitut dem Darlehensgläubiger einen Schuldzins für das Kapital bezahlt, das ihm überlassen wird und nicht für die Finanzdienstleistungen, die es erbringt.
- 43** Deshalb ist die Ausnahme von der Hinzurechnung auch auf indirekt zuordenbare Aufwendungen zu erstrecken, wenn diese den privilegierten Finanzdienstleistungen nach einem sachgerechten Verteilungsschlüssel zugeordnet werden können (gleicher Ansicht Beckert/Füllbier, Neue Wirtschafts-Briefe 2010, 3358, 3363; Graw in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2019, § 8 Nr. 1 Buchst. a Rz 74; Köster in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 8 Nr. 1 Buchst. a Rz 203; Nacke, Steuerberater-Woche 2010, 315, 318, und Wildner/Krause, Betriebs-Berater 2011, 1373, 1376 f.).
- 44** Zudem kann sich die Zuordnung von Schuldzins zur privilegierten Finanzdienstleistung auch aus dem Verwendungszweck des gewährten Darlehens ergeben, wenn das mit dem Schuldzins bezahlte Kapital ausschließlich dafür eingesetzt werden soll, dass das Finanzdienstleistungsinstitut damit seine --nach dem KWG staatlich beaufsichtigten-- Finanzdienstleistungen finanziert und nicht andere Tätigkeiten des Finanzdienstleistungsinstituts.
- 45** So verstanden erfasst der Wortlaut des § 19 Abs. 4 GewStDV auch Schuldentgelte aus dem Sonderbetriebsvermögen, die der Finanzierung eines Darlehens dienen, mit dem eine Einlage bei einem als atypisch stille Gesellschaft organisierten Finanzdienstleistungsinstitut finanziert wird, das --wie für den Streitfall von dem FG festgestellt-- ausschließlich Finanzdienstleistungen i.S. von § 1 Abs. 1a Satz 2 KWG erbringt.
- 46** (3) Für das dargelegte Verständnis der Regelung spricht auch die systematische Stellung der Regelung in § 19 Abs. 4 Satz 1 GewStDV. Diese Regelung steht im Zusammenhang mit der folgenden, zugleich mit dem StEUVUmsG geschaffenen Regelung in § 19 Abs. 4 Satz 2 GewStDV wie auch mit der Verordnungsermächtigung in § 35c Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f GewStG.
- 47** (a) Nach § 19 Abs. 4 Satz 2 GewStDV setzt die Privilegierung voraus, dass die Umsätze des Finanzdienstleistungsinstituts zu mindestens 50 % auf Finanzdienstleistungen entfallen. Dies setzt logisch voraus, dass der in § 19 Abs. 4 Satz 1 GewStDV geforderte unmittelbare Zusammenhang zwischen den erbrachten Finanzdienstleistungen des Finanzdienstleistungsinstituts auch dann gegeben sein kann, wenn das

Finanzdienstleistungsinstitut neben Finanzdienstleistungen auch andere Leistungen erbringt. Ein ausschließlicher Zusammenhang zwischen Finanzdienstleistung und Schuldentgelt ist demnach nicht erforderlich, sondern nur ein Bezug zu der privilegierten Finanzdienstleistung.

- 48** (b) Auch der Ermächtigungsgrundlage für § 19 GewStDV in § 35c Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f GewStG i.d.F. des StEUVUmsG lässt sich entnehmen, dass keine strenge Zuordnung der mit den Schuldentgelten finanzierten Finanzmittel zu Finanzdienstleistungen erforderlich ist. Die Bundesregierung wird durch diese Norm ermächtigt, durch Rechtsverordnung Vorschriften über die Beschränkung der Hinzurechnung von Schuldentgelten bei Finanzdienstleistungsinstituten zu erlassen, soweit sie Finanzdienstleistungen i.S. des § 1 Abs. 1a Satz 2 KWG erbringen. Die Umsätze des Finanzdienstleistungsinstituts müssen zudem zu mindestens 50 % auf Finanzdienstleistungen entfallen. Das Tatbestandsmerkmal der Unmittelbarkeit des Entfallens ist in der Regelung der Ermächtigungsgrundlage nicht enthalten.
- 49** Dem steht nicht entgegen, dass die Regelung in § 19 Abs. 4 Satz 1 GewStDV nach § 36 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 1 GewStDV im Jahr 2010 mit Rückwirkung ab 2008 angeordnet wurde, die generelle Sperrklausel von 50 % nach § 19 Abs. 4 Satz 2 GewStDV aber gemäß § 36 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 2 GewStDV erst ab dem Jahr 2011 gilt. Es ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber mit der Regelung nach § 19 Abs. 4 Satz 1 GewStDV die Abschaffung der zuvor geltenden, strengeren "Fallbeilregelung" --dazu nachfolgend unter (4)-- und damit eine Verbesserung, keine Verschlechterung der Position der Steuerpflichtigen beabsichtigte und deshalb eine Rückwirkung angeordnet hat.
- 50** (4) Besondere Bedeutung für die genannte Auslegung des Tatbestandsmerkmals des "unmittelbar Entfallens" kommt dem aus der Regelungshistorie erkennbaren Willen der an der Gesetzgebung beteiligten Organe und dem mit der Regelung verfolgten Zweck zu.
- 51** Die ursprünglich nur für Kreditinstitute geltende weitgehende Ausnahme von der Hinzurechnung von Schuldentgelten ("Bankenprivileg") wurde mit dem JStG 2009 vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794) auf Finanzdienstleistungsinstitute ausgedehnt. Dazu wurde die Ausnahme von der Hinzurechnung von Schuldzinsen in § 19 Abs. 3 Nr. 4 GewStDV i.d.F. des JStG 2009 davon abhängig gemacht, dass das Finanzdienstleistungsinstitut nachweislich ausschließlich Finanzdienstleistungen i.S. von § 1 Abs. 1a Satz 2 KWG erbringt. Dies wurde vom Finanzausschuss des Deutschen Bundestags damit begründet, dass insbesondere (u.a.) Leasingunternehmen in ihrer wirtschaftlichen Finanzierungsfunktion bei der Finanzierung von Unternehmensinvestitionen im Wettbewerb mit Kreditinstituten stünden, die der Aufsicht nach dem KWG unterlägen und nach Maßgabe des § 19 Abs. 1 und Abs. 2 GewStDV begünstigt seien. Auch (u.a.) Leasingunternehmen unterlägen künftig nach Maßgabe des KWG einer eingeschränkten Kreditaufsicht. Daher sei es gerechtfertigt, diese Unternehmen, soweit sie nachweislich ausschließlich beaufsichtigte Geschäfte betrieben, ebenfalls in § 19 GewStDV aufzunehmen (BTDrucks 16/11108, S. 32).
- 52** Die für den Streitzeitraum maßgebliche Regelung in § 19 Abs. 4 GewStDV wurde durch das StEUVUmsG geschaffen. Diese Regelung beruht auf einer Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags (BTDrucks 17/923, S. 7), die mit der notwendigen Gleichstellung von Finanzdienstleistungsinstituten mit Finanzinstituten bei vergleichbaren Finanzierungsaufwendungen begründet wurde (BTDrucks 17/939, S. 11 f.). Die Bundesregierung erklärte auf Nachfrage gegenüber dem Finanzausschuss, die Privilegierung beziehe sich ausschließlich auf die Finanzdienstleistungen; fremde Geschäfte würden weiterhin der Gewerbesteuer unterworfen. Die Regelung diene der Abgrenzung des privilegierten Hauptgeschäfts nebst Hilfs- und Nebengeschäften von steuerlich schädlichen Geschäften. Der bisher nach der Regelung in § 19 Abs. 3 Nr. 4 GewStDV i.d.F. des JStG 2009 geltende "Fallbeileffekt" solle nunmehr vermieden werden. Bisher sei dies durch einen koordinierten Ländererlass vom November 2009 geregelt. Durch die Neuregelung sollten die nach einer Übergangsregelung in 2010 zu erwartenden Umgründungen von Finanzdienstleistungsinstituten zur Auslagerung des gewerbesteuerlich schädlichen Fremdgeschäfts vermieden werden. Finanzielle Auswirkungen durch die Neuregelung ergäben sich nicht (vgl. Bericht des Finanzausschusses, BTDrucks 17/939, S. 12).
- 53** Diese Materialien zeigen, dass der Gesetzgeber eine Gleichstellung der Finanzdienstleistungsinstitute mit Kreditinstituten beabsichtigte, soweit die Finanzdienstleistungsinstitute unter staatliche Aufsicht fallende Finanzdienstleistungen durchführen. Weiterhin sollte eine Abgrenzung bei der Anwendung der Ausnahme von der Hinzurechnung für gemischt tätige Finanzdienstleistungsinstitute nicht mehr so streng greifen wie noch bei der Vorgängerregelung nach dem JStG 2009. Der Zweck, zu dem die Finanzmittel verwendet werden, sollte über die Berechtigung zu der Ausnahme von der Hinzurechnung entscheiden. So sollten auch Finanzdienstleistungsinstitute mit nur zum Teil staatlich beaufsichtigten Finanzdienstleistungen zu einer anteiligen Ausnahme von der

Hinzurechnung berechtigt sein. Hierfür erforderliche --rein gewerbesteuerrechtlich motivierte-- Umwandlungen und Neugründungen sollten vermieden werden.

- 54** (5) Für eine Differenzierung der von der Hinzurechnung ausgenommenen Schuldentgelte nach ihrer Zugehörigkeit zum passiven Gesamthandsvermögen oder dem passiven Sonderbetriebsvermögen II bestehen in Gesetzeswortlaut, Systematik und den Gesetzgebungsmaterialien keine Anhaltspunkte.
- 55** Die Regelung in § 19 Abs. 4 Satz 1 GewStDV nimmt Finanzdienstleistungsinstitute von der Hinzurechnung von Schuldentgelten aus, die unmittelbar auf den privilegierten Zweck entfallen, also die Erbringung von Finanzdienstleistungen, die der Aufsicht durch die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht nach dem KWG unterliegen. Die Ausnahmeregelung differenziert nicht nach der Rechtsform des gewerblichen Unternehmens. Insbesondere ist nicht erkennbar, dass die Ausnahmeregelung dann nicht greifen soll, wenn die Schuldentgelte das Betriebsvermögen über die Zurechnung als Sonderbetriebsvermögen belasten, anstatt dem Gesamthandsvermögen des gewerblichen Unternehmens zugeordnet zu sein. Die additive, zweistufige Gewinnermittlung bei der Mitunternehmerschaft nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG ist auch Grundlage der Ermittlung des Gewerbeertrags für einen Gewerbebetrieb (§§ 6, 7 Satz 1 GewStG). Auch wenn eine --ggf. im Streitfall vorliegende-- atypisch stille Gesellschaft über kein (eigenes) Gesamthandsvermögen verfügt, sondern der Betrieb des Inhabers des Handelsgewerbes (Prinzipal) als Betrieb der atypisch stillen Gesellschaft gilt, so ist der steuerliche Gesamtgewinn der atypisch stillen Gesellschaft doch um (Ergänzungsbilanzen und) Sonderbilanzen zu erweitern (vgl. BFH-Urteil vom 21.12.2017 - IV R 44/14, Rz 26). Diese technische Besonderheit der Ertragsermittlung bei einer Mitunternehmerschaft rechtfertigt jedoch keine Steuerverschärfung gegenüber Einzelunternehmen (oder Kapitalgesellschaften) bei der Frage nach der Hinzurechnung von Schuldentgelten.
- 56** Die Vorstellung, dass nicht nach der Rechtsform des betroffenen Unternehmens zu differenzieren ist, liegt auch der Begründung des von den Beteiligten diskutierten BFH-Urteils vom 23.08.2000 - I R 98/96 (BFHE 193, 144, BStBl II 2002, 207) zugrunde. Dort wurde für die Zurechnung von Schuldentgelten bei Kreditinstituten nach § 19 Abs. 1 GewStDV a.F. entschieden, dass das negative Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters eines als OHG organisierten Kreditinstituts bei der Ermittlung der von der Hinzurechnung von Schuldentgelten ausgeschlossenen Entgelte zu berücksichtigen sei. Auch wenn die Schuldaufnahme für den Erwerb einer Beteiligung an dem Kreditinstitut nicht dazu führe, dass die Darlehensmittel der Personengesellschaft zur Verfügung gestellt würden, so werde gleichwohl durch den Beteiligungserwerb dem Betrieb Kapital zur Verfügung gestellt (BFH-Urteil in BFHE 193, 144, BStBl II 2002, 207, unter II.A.3.a). Würde das Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft nicht bei der Bestimmung der Hinzurechnung von Schuldentgelten (und deren Ausnahme) berücksichtigt, so käme es zu einer gleichheitswidrigen Benachteiligung der Personengesellschaft gegenüber einem Einzelunternehmen (BFH-Urteil in BFHE 193, 144, BStBl II 2002, 207, unter II.A.3.c).
- 57** Zwar ist dieses Urteil nicht zu der hier einschlägigen Regelung ergangen, sondern zu dem "Bankenprivileg" durch die Freistellung der Hinzurechnung von Schuldentgelten bei der Bestimmung des Gewerbeertrags, dort im Speziellen für die Bestimmung des Verhältnisses zwischen Anlagevermögen und Eigenkapital. Die Begründung trifft im Kern jedoch auch auf die hier streitige Beurteilung der Schuldentgelte zu. Die Übertragung des auf Gleichbehandlung zielenden Rechtsgedankens auf den Streitfall liegt besonders nahe, da die Privilegierung der Finanzdienstleistungsinstitute durch die Regelung in § 19 Abs. 4 GewStDV gerade dazu dienen soll, Finanzdienstleistungsinstitute mit Kreditinstituten gleichzustellen.
- 58** 3. Die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens wird dem FG nach § 143 Abs. 2 FGO übertragen.

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