

# Urteil vom 20. April 2023, IV R 20/20

**Gewinnermittlung nach der Tonnage: Ausfall des Gesellschafterdarlehens oder der Forderung aus typisch stiller Beteiligung im Rahmen der Aufgabe des Betriebs der Mitunternehmerschaft von Abgeltungswirkung umfasst**

[ECLI:DE:BFH:2023:U.200423.IVR20.20.0](#)

BFH IV. Senat

EStG § 5a Abs 1, EStG § 5a Abs 4a, EStG § 5a Abs 5 S 1, EStG § 16 Abs 3, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, HGB § 230, EStG VZ 2012

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 09. Juli 2020, Az: 1 K 10038/15

## Leitsätze

Fallen die Kommanditisten einer KG, die an dieser Gesellschaft zugleich typisch still beteiligt sind oder dieser Gesellschaft Darlehen gewährt haben, mit ihren stillen Einlagen oder Darlehensforderungen im Rahmen der Aufgabe des Betriebs der Mitunternehmerschaft teilweise aus, gehört der hierdurch entstehende Verlust zu den Einkünften nach § 16 Abs. 3 EStG und ist mit dem nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelten Gewinn abgegolten (§ 5a Abs. 5 Satz 1 EStG).

## Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 09.07.2020 - 1 K 10038/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob Verluste der Kommanditisten aus stillen Beteiligungen an einer GmbH & Co. KG bzw. aus Gesellschafterdarlehen im Fall der Liquidation der Gesellschaft im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 5a des Einkommensteuergesetzes (EStG) Berücksichtigung finden können.
- 2** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) waren im Streitjahr 2012 als Kommanditisten an der X GmbH & Co. KG (KG) beteiligt. Persönlich haftende Gesellschafterin war die X GmbH. Gründungskommanditisten waren die H GmbH mit einer Einlage von 1.085.000 DM, der Kläger zu 1. mit einer Einlage von 465.000 DM, Herr A, der Rechtsvorgänger der Klägerin zu 2., mit einer Einlage von 1.550.000 DM sowie die S GmbH mit einer Einlage von 1.000 DM.
- 3** Gegenstand des Handelsgewerbes der KG war der Erwerb und der Betrieb von drei Schiffen. In § 23 Ziff. 1 des Gesellschaftsvertrags der KG vom 16.09.1997 war geregelt, dass der Verkauf bzw. Totalverlust der Schiffe zur Auflösung der KG durch Liquidation führt. Eines besonderen Auflösungsbeschlusses bedurfte es nicht. Nach § 3 des Gesellschaftsvertrags der KG sollten die Mittel zur Anschaffung der Schiffe aus Schiffshypothekendarlehen, Kommanditkapital sowie stillen Beteiligungen generiert werden.
- 4** Nach dem Vertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft vom 16.09.1997 beteiligten sich die H GmbH, der Kläger zu 1. und A im Umfang ihrer Kommanditbeteiligungen zugleich als "stille Gesellschafter" am Unternehmen der KG. Laut Vertrag wurden die stillen Beteiligungen mit 5 % p.a. verzinst. Am Gewinn und Verlust der KG waren die stillen Gesellschafter nicht beteiligt. Sie hatten allerdings in der Gesellschafterversammlung der KG ein Stimmrecht, das demjenigen der Kommanditisten in Art und Umfang gleichstand. Die stillen Einlagen sollten im Falle der Liquidation der KG nach Maßgabe des § 23 Ziff. 2 des Gesellschaftsvertrags der KG zurückgezahlt werden.

- 5** Am 23.11.2001 wurde der Gesellschaftsvertrag der KG geändert. Die KG wurde bis zum 31.12.2011 fest geschlossen. Auf diesen Zeitpunkt sollten die Kommanditisten, mit Ausnahme der B GmbH & Co. KG sowie des Klägers zu 1. und A, aus der Gesellschaft ausscheiden (Ziff. 3 des Änderungsvertrags). Für den Fall, dass die Gesellschafterversammlung mit Mehrheit die Fortsetzung der KG über den 31.12.2011 hinaus beschließen sollte, sollten die von der S GmbH vertretenen Kommanditisten aus der Gesellschaft ausscheiden und die garantierte Abfindung erhalten (Ziff. 7 des Änderungsvertrags). § 23 des Gesellschaftsvertrags der KG blieb durch die Änderung unberührt.
- 6** Nach Umfirmierung der H GmbH in M GmbH erwarb der Kläger zu 1. mit Wirkung zum 31.12.2008 deren Kommanditbeteiligung sowie stille Beteiligung in Höhe von nominal jeweils 1.085.000 DM (554.751,69 €) zum Preis von jeweils 277.375 €. Danach waren beide Kläger mit einem Nominalbetrag von jeweils 1.550.000 DM (792.502,41 €) an der KG beteiligt und hielten stille Beteiligungen in nämlicher Höhe.
- 7** Am 19.09.2011 stimmte die Gesellschafterversammlung der Fortsetzung der KG über den 31.12.2011 hinaus zu. Am 02.01.2012 änderten die verbliebenen Gesellschafter § 23 Ziff. 2 des Gesellschaftsvertrags wie folgt:
- "Wird die Gesellschaft durch Liquidation, Verkauf der Schiffe oder deren Totalverlust aufgelöst, so wird der Verwertungserlös in folgender Reihenfolge verteilt:
- a) Rückzahlung aller Hypothekenverbindlichkeiten, sodann Zahlung aller Verbindlichkeiten an Dritte sowie Begleichung rückständiger Kosten.
- b) Danach verbleibende Liquidationsüberschüsse werden auf sämtliche Kommanditisten und Stille Gesellschafter im Verhältnis ihrer Nominaleinlagen verteilt."
- 8** Die KG ermittelte ihren Gewinn seit dem Wirtschaftsjahr 2004 gemäß § 5a EStG nach der in ihrem Betrieb geführten Tonnage. Mit (geändertem) Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Unterschiedsbetrags gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung i.V.m. § 5a Abs. 4 EStG bei der Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr auf den 31.12.2003 vom 17.04.2008 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) für die im einzelnen aufgeführten Wirtschaftsgüter die Unterschiedsbeträge zwischen Buchwert und Teilwert mit insgesamt 2.414.959,03 € (bestandskräftig) fest.
- 9** Die 1997 angeschafften Schiffe veräußerte die KG zum 28.02.2011 bzw. 05.01.2012.
- 10** Aus dem Jahresabschluss der KG zum 31.12.2012 ergab sich, dass die Gesellschaft nach dem Verkauf der Schiffe liquidiert wurde. Die stillen Gesellschafter hätten aus der Liquidation einen Anspruch auf Auszahlung in Höhe von 56 % ihrer stillen Einlagen. Der Restbetrag in Höhe von 44 % könne von der Gesellschaft nicht an die Stillen zurückgezahlt werden. In dieser Höhe werde in der Gewinn- und Verlustrechnung ein Ertrag aus der Ausbuchung stiller Beteiligungen ausgewiesen.
- 11** In der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr machte die KG unter Berücksichtigung eines Liquidationsüberschusses von 56 % (auf den Nominalbetrag der stillen Beteiligungen) folgende Verluste der Kläger aus ihren stillen Beteiligungen als Sonderbetriebsausgaben geltend:

	Kläger zu 1.	Klägerin zu 2.
stille Beteiligung	237.750,72 €	792.502,41 €
Zukauf (31.12.2008):	277.376,70 €	--
- nominal 554.751,69 €		
- abzgl. Minderwert 277.375 €		
Zwischensumme	515.127,42 €	792.502,41 €
Rückzahlung: 56 % von 792.502,41 €	443.801,35 €	443.801,35 €
Verlust	71.326,07 €	348.701,06 €

- 12** Das FA folgte dem im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für

2012 vom 26.05.2014 nicht. In den Erläuterungen wies es darauf hin, dass Sonderbetriebsausgaben zwar bis zur Höhe der Sonderbetriebseinnahmen abgezogen werden könnten, im Streitjahr jedoch keine Sonderbetriebseinnahmen erzielt worden seien. Zudem sei ein Unterschiedsbetrag für das Wirtschaftsgut "stille Beteiligung" festgestellt worden. Nachträgliche Wertveränderungen könnten daher nicht berücksichtigt werden. Der nachfolgende Einspruch der KG, der sich gegen den Bescheid vom 26.05.2014 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 09.07.2014 richtete, blieb ohne Erfolg.

- 13** Dagegen erhob die KG Klage. Nach Vollbeendigung der Gesellschaft wurde das Verfahren mit den von der Prozessbevollmächtigten der KG vertretenen Klägern als ehemaligen Kommanditisten fortgesetzt.
- 14** Mit Urteil vom 09.07.2020 wies das Finanzgericht (FG) die Klage als unbegründet ab. Zur Begründung führte es aus, der geltend gemachte Verlust sei als Teil des Aufgabegewinns bzw. -verlustes gemäß § 5a Abs. 5 Satz 1 EStG mit dem nach der Tonnage ermittelten Gewinn abgegolten.
- 15** Dagegen richtet sich die Revision der Kläger, mit der diese eine Verletzung materiellen Rechts geltend machen. Das FG habe verkannt, dass es sich bei der Gewinnermittlung nach § 5a EStG um eine eigene Gewinnermittlungsvorschrift handle, die zwar an die Ermittlung des dem Steuersubjekt zuzurechnenden Gewinns --im Fall einer Personengesellschaft an deren Gewinnermittlung-- anknüpfe, aber nach § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG eine eigene Regelung für die hinzuzurechnenden Vergütungen i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG --hier die Zinseinnahmen aus den stillen Beteiligungen-- enthalte. Da die in § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG genannten Vergütungen im pauschal ermittelten Gewinn der Gesellschaft nach § 5a Abs. 1 EStG nicht enthalten seien, seien diese auch während der Zeit der Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 EStG weiterhin nach den allgemeinen Vorschriften der § 4 Abs. 1, § 5 EStG zu ermitteln.
- 16** Von den nach § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG hinzuzurechnenden Vergütungen dürften Aufwendungen, die durch diese Vergütungen veranlasst seien, als Betriebsausgaben abgezogen werden. Dies ergebe sich aus der Gesetzessystematik. (Sonder-)Betriebsausgaben seien alle Aufwendungen, die objektiv, tatsächlich oder wirtschaftlich mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt seien. Die Möglichkeit des Abzugs der Sonderbetriebsausgaben bestehe auch dann, wenn die Aufwendungen die Sonderbetriebseinnahmen überstiegen, denn es handle sich nicht um eine manipulative Gestaltung, sondern um die Folgen einer wirtschaftlichen Entwicklung. Mithin gehörten auch die im Liquidationsjahr angefallenen Verluste aus der stillen Beteiligung zu den Aufwendungen, die in einem betrieblichen Veranlassungszusammenhang mit den genannten Vergütungen (Zinsen) stünden, da der Mindererlös aus der Rückführung der stillen Beteiligung der wirtschaftlichen Entwicklung der Gesellschaft geschuldet sei. Ein liquidationsbedingter Mehrerlös wäre ebenso nach § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG hinzugerechnet worden. Eine Einschränkung sei dem Gesetz nicht zu entnehmen.
- 17** Die Nichtberücksichtigung des Verlustes des Vermögensstamms, der für die hinzuzurechnenden Vergütungen (Zinsen) i.S. des § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG gesorgt habe, führte dazu, dass während des Tonnagesteuerzeitraums Vergütungen für Zinsen in Höhe des Nominalwerts der stillen Beteiligung und darüber hinaus zu versteuern seien, während ein Totalausfall des Vermögensstamms (z.B. wegen Insolvenz der Gesellschaft) nicht in Abzug zu bringen sei. Dies führte zu einer vom Gesetzgeber nicht gewollten Schlechterstellung des Gesellschafters.
- 18** Die Kläger beantragen sinngemäß, das Urteil des Niedersächsischen FG vom 09.07.2020 - 1 K 10038/15 aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2012 vom 09.07.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 05.02.2015 dahingehend abzuändern, dass (weitere) Sonderbetriebsausgaben in Höhe von 71.326,07 € (Kläger zu 1.) bzw. 348.701,06 € (Klägerin zu 2.) berücksichtigt werden.
- 19** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 20** Es teilt die Ansicht der Vorinstanz und führt ergänzend aus, in der Gewinnermittlung nach § 5a EStG setze sich der Gewinn aus drei Faktoren zusammen: dem sog. Tonnagegewinn nach § 5a Abs. 1 EStG, eventuell hinzuzurechnenden Unterschiedsbeträgen nach § 5a Abs. 4 EStG und eventuell hinzuzurechnenden Sonderbetriebseinnahmen nach § 5a Abs. 4a EStG. Die Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben sehe das Gesetz nicht vor. Nach dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 12.06.2002 - IV A 6-S 2133a-11/02 (BStBl I 2002, 614) seien zwar Ausgaben, die im unmittelbaren Zusammenhang mit hinzuzurechnenden Sondervergütungen stünden, ausnahmsweise zu berücksichtigen. Im Streitjahr seien indes keine

Sondervergütungen gezahlt worden, so dass eine --ohnehin auf die Höhe der Vergütungen beschränkte-- Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben ausscheide.

- 21 Ferner sei zwischen laufenden Einnahmen und außerordentlichen Einnahmen wie Veräußerungsgewinnen zu unterscheiden. Folgte man der Argumentation der Kläger, käme es zu einer Vermischung von laufenden Einnahmen (Verzinsung der Kapitalbeträge) und eines Veräußerungsverlustes nach § 16 EStG (Verlust der Einlagen).
- 22 Zudem führte die Verlustberücksichtigung indirekt zu einer Korrektur des bestandskräftig festgestellten und im Streitjahr aufzulösenden Unterschiedsbetrags für die stillen Beteiligungen.
- 23 Darüber hinaus bewirke die Feststellung als Sonderbetriebsausgaben einerseits und die Nichtversteuerung des sonstigen betrieblichen Ertrags auf der Gesellschafterebene andererseits im Ergebnis eine Aufwandsverlagerung von nach § 5a Abs. 1 EStG abgegoltenem Gewinn in das Sonderbetriebsvermögen I, was § 5a Abs. 4a EStG gerade verhindern solle.
- 24 Bei der Gewinnermittlung nach § 5a EStG handele es sich um eine spezielle Art der Gewinnermittlung. Die Pauschalierung bewirke eine Steuerbelastung der Gewinne von nur rund 5 %, es handele sich mithin um eine Subventionsvorschrift. Zu den Besonderheiten einer pauschalierenden Gewinnermittlung gehöre, dass man die allgemeinen Grundsätze der steuerlichen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG nicht übertragen könne.

## Entscheidungsgründe

II.

- 25 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Klage ist zulässig (unter 1.), aber unbegründet. Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Verlust der Kläger aus den "stillen Beteiligungen" nicht im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 5a EStG Berücksichtigung finden kann (unter 2.).
- 26 1. Die Klage ist zulässig, insbesondere fehlt den Klägern nicht die erforderliche Klagebefugnis.
- 27 a) Die Befugnis der Personengesellschaft, nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO für ihre Gesellschafter Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid zu erheben, endet --im hier gegebenen Fall ihrer Vollbeendigung mit Liquidation-- grundsätzlich mit ihrer Vollbeendigung; zugleich lebt die bisher überlagerte Klagebefugnis der einzelnen Gesellschafter wieder auf, deren Mitgliedschaft die Zeit berührt, die der anzufechtende Gewinnfeststellungsbescheid betrifft. Anders verhält es sich in einem solchen Fall nur, wenn die Personengesellschaft steuerrechtlich als weiterhin existent gilt, weil noch Steueransprüche gegen sie oder von ihr geltend gemacht werden und das Rechtsverhältnis zu den Finanzbehörden noch nicht endgültig abgewickelt ist. In diesem Fall steht ihr nach der Rechtsprechung des Senats auch die Klagebefugnis gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO weiterhin zu (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 07.06.2018 - IV R 37/15, Rz 18, m.w.N.). Im Streitfall bestehen jedoch keine Anhaltspunkte für die Anhängigkeit von Steuerverfahren der KG wegen Betriebssteuern, so dass die Befugnis der KG, nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO für ihre Gesellschafter Klage gegen den streitigen Gewinnfeststellungsbescheid zu erheben, mit ihrer Vollbeendigung geendet hat.
- 28 b) Tritt die Vollbeendigung --wie im Streitfall-- während des finanzgerichtlichen Verfahrens ein, sind grundsätzlich die durch den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid beschwerten Gesellschafter, die im Streitzeitraum an der Personengesellschaft beteiligt waren, als deren prozessuale Rechtsnachfolger anzusehen (BFH-Beschluss vom 17.10.2013 - IV R 25/10, Rz 20).
- 29 Danach hat das FG die Kläger als ehemalige Kommanditisten der zwischenzeitlich vollbeendeten KG zutreffend als klagebefugt angesehen. Gegenstand des Klageverfahrens ist allein der Sonderbetriebsgewinn aus Sondervergütungen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG (hier in Gestalt von Zinsen) abzüglich zugehöriger Ausgaben. Hierbei handelt es sich um eine selbständig anfechtbare Feststellung (z.B. BFH-Urteil vom 16.07.2020 - IV R 3/18, BFHE 270, 119, BStBl II 2022, 668, Rz 18). Da nur die Kläger durch die Nichtberücksichtigung der geltend gemachten Sonderbetriebsausgaben beschwert sind --und (korrespondierende) Auswirkungen auf die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns nicht im Raum stehen (§ 5a Abs. 1 EStG, vgl. BFH-Urteil in BFHE 270, 119, BStBl II 2022, 668, Rz 42)--, war eine Beiladung weiterer ehemaliger Gesellschafter der KG nach § 60 FGO nicht geboten.

- 30** 2. Ohne Rechtsfehler hat das FG den Verlust der Kläger aus den "stillen Beteiligungen" im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 5a EStG unberücksichtigt gelassen.
- 31** a) Gemäß § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG ist anstelle der Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG bei einem Gewerbebetrieb mit Geschäftsleitung im Inland der Gewinn, soweit er auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt, auf unwiderruflichen Antrag des Steuerpflichtigen nach der in seinem Betrieb geführten Tonnage zu ermitteln, wenn die Bereederung dieser Handelsschiffe im Inland durchgeführt wird.
- 32** aa) Nach § 5a Abs. 4a Satz 1 EStG tritt bei Gesellschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG für Zwecke des § 5a EStG an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft. Als Gewinnermittlungsvorschrift knüpft § 5a EStG an die Ermittlung des dem Steuerrechtssubjekt zuzurechnenden Gewinns an, d.h. im Fall einer Personengesellschaft an deren Gewinnermittlung (BFH-Urteil vom 26.09.2013 - IV R 45/11, BFHE 243, 367, BStBl II 2015, 296, Rz 20). Der so ermittelte Gewinn ist gemäß § 5a Abs. 4a Satz 2 EStG den Gesellschaftern entsprechend ihrem Anteil am Gesellschaftsvermögen zuzurechnen (BFH-Urteil vom 19.07.2018 - IV R 14/16, BFHE 262, 124, BStBl II 2022, 513, Rz 34).
- 33** bb) Gemäß § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG sind Vergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG dem nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelten Gewinn 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 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 (vgl. BFH-Urteil vom 06.02.2014 - IV R 19/10, BFHE 244, 379, BStBl II 2014, 522, Rz 18). Damit werden sie im Ergebnis von der steuerentlastenden Abgeltungswirkung des § 5a Abs. 1 EStG ausgenommen (BFH-Urteil in BFHE 262, 124, BStBl II 2022, 513, Rz 35).
- 34** Dabei dürfen Aufwendungen, die in einem betrieblichen Veranlassungszusammenhang (§ 4 Abs. 4 EStG) allein mit Vergütungen i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG stehen, aus systematischen Gründen als Sonderbetriebsausgaben berücksichtigt werden. Dies setzt voraus, dass die Aufwendungen objektiv (tatsächlich oder wirtschaftlich) mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind. Hingegen ist nicht der "gesamte Sonderbetriebsbereich" aus der Tonnagegewinnermittlung herausgenommen (BFH-Urteil in BFHE 262, 124, BStBl II 2022, 513, Rz 36 f.).
- 35** cc) § 5a Abs. 5 Satz 1 EStG sieht vor, dass Gewinne nach § 5a Abs. 1 EStG auch Einkünfte nach § 16 EStG umfassen.
- 36** b) Unter Berücksichtigung dieser Maßstäbe sind die Verluste der Kläger aus ihren "stillen Beteiligungen" mit dem Gewinn, den die KG nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelt hat, abgegolten. Es handelt sich um Einkünfte nach § 16 EStG, die der nach der Tonnage ermittelte Gewinn mitumfasst (§ 5a Abs. 5 Satz 1 EStG).
- 37** aa) Die KG hat ihren Gewinn seit dem Wirtschaftsjahr 2004 --und damit auch im Streitjahr-- nach § 5a Abs. 1, Abs 4a Satz 1 EStG ermittelt. Der nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelte Gewinn ist den Gesellschaftern entsprechend ihrem Anteil am Gesellschaftsvermögen zuzurechnen (§ 5a Abs. 4a Satz 2 EStG).
- 38** bb) Die geltend gemachten Verluste gehören zu den Einkünften nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG, die der nach der Tonnage ermittelte Gewinn mitumfasst (§ 5a Abs. 5 Satz 1 EStG).
- 39** aaa) Die KG hat ihren Gewerbebetrieb im Zuge der Veräußerung ihrer Schiffe und der nachfolgenden Liquidation aufgegeben (§ 16 Abs. 3 Satz 1 EStG). Durch die Betriebsaufgabe auf Gesellschaftsebene ist es zu einer Beendigung der Mitunternehmerstellung der Kläger gekommen (vgl. dazu BFH-Urteil vom 16.03.2017 - IV R 1/15, BFHE 257, 304, BStBl II 2017, 943, Rz 39).
- 40** bbb) Die Verluste aus dem teilweisen Ausfall der dem Sonderbetriebsvermögen der Kläger zugehörigen "stillen Beteiligungen" gehören zu den Einkünften i.S. des § 16 Abs. 3 EStG.
- 41** (1) Die "stillen Beteiligungen" der Kläger gehörten zu deren Sonderbetriebsvermögen I.
- 42** (a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH gehören zum Betriebsvermögen einer gewerblich tätigen Personengesellschaft nicht nur die im Gesamthandsvermögen (Gesellschaftsvermögen) der Mitunternehmer stehenden Wirtschaftsgüter. Vielmehr zählen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 4 Abs. 1 EStG hierzu auch



Wirtschaftsgüter, die einem Mitunternehmer gehören, die jedoch dazu geeignet und bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen (Sonderbetriebsvermögen I) oder die zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft eingesetzt werden (Sonderbetriebsvermögen II, zuletzt BFH-Urteil vom 21.12.2021 - IV R 15/19, BFHE 275, 206, BStBl II 2022, 651, Rz 23).

- 43** (b) Die "stillen Beteiligungen" gehörten zum Sonderbetriebsvermögen I der Kläger bei der KG. Sie dienten der Finanzierung des Erwerbs der drei Schiffe und damit unmittelbar dem Gegenstand des Handelsgewerbes der KG. Dementsprechend haben sie die Beteiligten auch als Sonderbetriebsvermögen I qualifiziert, insbesondere die Zinsen als Sonderbetriebseinnahmen i.S. des § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG dem nach der Tonnage ermittelten Gewinn hinzugerechnet.
- 44** (c) Die "stillen Beteiligungen" sind "wie Kapitalforderungen" des Stillen zu behandeln (BFH-Urteil vom 28.11.2019 - IV R 54/16, BFHE 266, 250, Rz 41; Levedag in Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, 9. Aufl., Rz 22.182; Weiland in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 5a Rz 180). Aus der Sicht der KG als Geschäftsinhaberin handelte es sich (wirtschaftlich) um qualifizierte Kredite und damit (steuer- und bilanzrechtlich) um Fremdkapital (vgl. BFH-Urteil vom 06.03.2003 - XI R 24/02, BFHE 202, 137, BStBl II 2003, 656, unter II.1.b; Levedag in Blaurock, a.a.O., Rz 22.168). Vor diesem Hintergrund konnte das FG offenlassen, ob es sich bei den als "stille Gesellschaft" bezeichneten Rechtsverhältnissen um stille Gesellschaften i.S. der §§ 230 ff. des Handelsgesetzbuchs oder um Darlehensverhältnisse handelte. Denn die steuerrechtliche Beurteilung der Forderungen der "Stillen" unterscheidet sich insoweit nicht.
- 45** (2) Soweit Darlehensforderungen des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft zum Sonderbetriebsvermögen I gehören, kommt eine Wertberichtigung dieser Forderungen während des Bestehens der Gesellschaft regelmäßig nicht in Betracht. Vielmehr wird dieser Verlust im Sonderbetriebsvermögen --ebenso wie der Verlust der Einlage in das Gesellschaftsvermögen-- grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerstellung realisiert, also beim Ausscheiden des Gesellschafters aus der Gesellschaft oder bei Beendigung der Gesellschaft. Aus der Gleichbehandlung eines Verlustes im Sonderbetriebsvermögen mit dem Verlust einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen folgt, dass für die Verlustrealisierung in Folge der Wertlosigkeit einer Darlehensforderung der Zeitpunkt maßgeblich ist, zu dem die Gesellschaft ihren Gewerbebetrieb im Ganzen aufgibt oder veräußert. Die auf diesen Zeitpunkt aufzustellende Schlussbilanz zur Ermittlung des Gewinns oder Verlustes aus der Betriebsveräußerung oder -aufgabe tritt an die Stelle der handelsrechtlichen Liquidationsschlussbilanz. Der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn schließt grundsätzlich das Ergebnis der gewerblichen Betätigung des Gesellschafters ab. Deshalb sind bei der Ermittlung des Aufgabegewinns oder -verlustes sämtliche Aufwendungen des Gesellschafters gewinnmindernd zu berücksichtigen, die mit dem Aufgabevorgang verbunden sind (BFH-Urteil in BFHE 257, 304, BStBl II 2017, 943, Rz 39 ff.).
- 46** Dementsprechend sind die Verluste der "stillen Gesellschafter" aus der nur teilweisen Rückzahlung ihrer Einlagen im Rahmen der Ermittlung des Gewinns nach § 16 Abs. 3 EStG zu berücksichtigen (ebenso Schindler in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 5a Rz 23; Barche in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 5a EStG Rz 84; Tormöhlen in Korn, § 5a EStG Rz 51 und 53.1; BeckOK EStG/Paetsch, 15. Ed. [01.03.2023], EStG § 5a Rz 155.2; KKB/Bisle, § 5a EStG, 8. Aufl., Rz 128; Oellerich, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2019, 87; Franzmann, EFG 2021, 537).
- 47** ccc) Der Gewinn nach § 5a Abs. 1 EStG umfasst indes auch Einkünfte nach § 16 Abs. 3 EStG (§ 5a Abs. 5 Satz 1 EStG). Damit sind die Verluste der Kläger durch den nach Maßgabe des § 5a Abs. 1 EStG ermittelten Gewinn der KG abgegolten.
- 48** Dem kann nicht entgegengehalten werden, § 5a Abs. 5 Satz 1 EStG nehme nur auf "Gewinne nach Absatz 1" Bezug, nicht hingegen auf Gewinne nach § 5a Abs. 4a EStG, so dass § 16 EStG (isoliert) im Sonderbereich zur Anwendung kommen könne (so aber Kahl-Hinsch in Lademann, EStG, § 5a EStG Rz 126a). Gewinne aus der Veräußerung des Betriebs i.S. des § 16 EStG sind nach dem eindeutigen Wortlaut des § 5a Abs. 5 Satz 1 EStG mit dem nach Maßgabe des § 5a Abs. 1 EStG nach der Tonnage ermittelten Gewinn abgegolten. Diese Abgeltungswirkung gilt umfassend. Daher können Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinne nicht --soweit das Sonderbetriebsvermögen betroffen ist-- im Rahmen der Hinzurechnung von Sondervergütungen nach § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG Berücksichtigung finden.
- 49** Ebenso wenig steht dieser Beurteilung entgegen, dass die Zinsen auf Einlagen der stillen Gesellschafter bzw. Gesellschafterdarlehen nicht durch die pauschale Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 EStG abgegolten sind, sondern dem nach der Tonnage ermittelten Gewinn gemäß § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG hinzugerechnet werden (so aber Dißars, Neue Wirtschafts-Briefe 2019, 2433, 2439: "nicht schlüssig"; ebenso Dißars/Kahl-Hinsch, Deutsches Steuerrecht 2020, 2519, 2526). Dies liegt vielmehr in der Systematik des § 5a Abs. 1 und Abs. 4a Satz 3 EStG begründet.

- 50** cc) Die geltend gemachten Verluste können nicht im Rahmen der Hinzurechnung nach § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG Berücksichtigung finden. Ungeachtet der Frage, ob die aus der nur teilweisen Rückzahlung der "Einlagen" resultierenden Verluste in einem betrieblichen Veranlassungszusammenhang i.S. von § 4 Abs. 4 EStG mit den Sondervergütungen stehen, sind sie --wie ausgeführt-- Teil der Einkünfte nach § 16 EStG, die gemäß § 5a Abs. 5 Satz 1 EStG von dem nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelten Gewinn mitumfasst sind. Im Gegensatz dazu betrifft § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG die Ermittlung des laufenden Gewinns der Gesellschaft aus Gewerbebetrieb. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut des § 5a Abs. 4a Satz 2 EStG ("der nach Absatz 1 ermittelte Gewinn") und der systematischen Stellung des § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG als Ergänzung zu § 5a Abs. 4a Satz 2 EStG (Hinzurechnung der Sondervergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG zu dem nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelten und den Gesellschaftern nach Maßgabe des § 5a Abs. 4a Satz 2 EStG zugerechneten Gewinn). Das dargelegte Verständnis korrespondiert auch mit dem Zweck des § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG, Gestaltungen zu verhindern, bei denen Geschäftspartner und Arbeitnehmer von Personengesellschaften an diesen mit einem geringen Anteil beteiligt werden, um dadurch sämtliche Vergütungen (für die Überlassung von Wirtschaftsgütern) und Arbeitslöhne zu einem Bestandteil des nach der Tonnage ermittelten Gewinns zu machen und der regulären Besteuerung zu entziehen (BTDrucks 13/10710, S. 4).
- 51** dd) Eine andere Möglichkeit der Berücksichtigung der von den Klägern geltend gemachten Verluste sieht das Gesetz nicht vor. Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 5a EStG sind bei Personengesellschaften allein der nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelte Gewinn, die Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG sowie die Vergütungen i.S. des § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG (und damit in einem Veranlassungszusammenhang stehende Sonderbetriebsausgaben) anzusetzen. Diese drei Komponenten sind abschließend (vgl. HHR/Barche, § 5a EStG Rz 84; Henrichs/Kuntschik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 5a Rz F 7).
- 52** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

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