

---

**Datum:** 18.06.2007  
**Gericht:** Finanzgericht Düsseldorf  
**Spruchkörper:** 17. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 17 K 923/05 F  
**ECLI:** ECLI:DE:FGD:2007:0618.17K923.05F.00

---

**Tenor:**

Die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte der Beigeladenen für die Jahre 1993 - 2003 werden dahin geändert, dass unter Änderung der Zurechnung bei den übrigen Beteiligten der Klägerin als Mitunternehmerin ein Anteil von .../... an den Gesamthandseinkünften der Beigeladenen und Zinserträge in Höhe von ...DM in 1993, jeweils ...DM in 1994 - 2001, ....EUR in 2002 und .... EUR in 2003 als Sonderbetriebseinnahmen zugerechnet werden. Die Neuberechnung der Gewinnanteile der Beteiligten wird dem Beklagten übertragen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand:**

- Die Beteiligten streiten darum, ob die Klägerin in den Streitjahren 1993 bis 2003 Mitunternehmerin der Beigeladenen, der A GmbH & Co.KG, war. 1 2
- Die Beigeladene wurde durch Vertrag vom zwischen der A GmbH als Komplementärin und B als Kommanditist mit einer Einlage von DM gegründet. Ihr Unternehmensgegenstand ist der Erwerb, die Vermietung und Verwaltung von Grundstücken, Erbbaurechten und Gebäuden, insbesondere der Erwerb und die Vermietung eines Verwaltungsgebäudes in M und dessen langfristige Vermietung im Rahmen eines Immobilien-Leasingvertrages. 3

- Die Beigeladene vermietete das noch zu erwerbende mit einem Verwaltungs- und Bürogebäude bebaute Grundstück in M im Jahr 1993 durch Leasingvertrag auf die Gesamtmietzeit von 30 Jahren an die C GmbH. Die C GmbH untervermietete das Grundstück durch Leasingvertrag für den gleichen Zeitraum an die D AG. Die Beigeladene erwarb das Grundstück zum Kaufpreis von *30 Mio DM* von der D AG. 4
- Die Klägerin gewährte der Beigeladenen mit Darlehensvertrag vom zur Finanzierung des Grundstückskaufpreises ein Darlehen in Höhe von *26 Mio DM*. Das Darlehen wurde ... durch Grundpfandrechte und die Abtretung der Zahlungsansprüche der Beigeladenen sowie der Zahlungsansprüche der C GmbH aus den jeweiligen Leasingverträgen abgesichert. Die Beigeladene wurde als Darlehensnehmerin im Darlehensvertrag neben baulichen und versicherungsrechtlichen Zusagen dazu verpflichtet, der Klägerin auf Verlangen Auskünfte und Nachweise über die Grundstücksverhältnisse und die wirtschaftlichen Verhältnisse zu geben sowie die Jahresabschlüsse unverzüglich vorzulegen. Des Weiteren wurde die Klägerin ermächtigt, Auskünfte bei zuständigen Stellen (auch anderen Banken) einzuholen. 5
- Mit Anteilsveräußerungsvertrag vom veräußerte der Mitgründer der Beigeladenen, B, den ihm zu diesem Zeitpunkt noch verbliebenen Kommanditeil von 1.000 DM an die Klägerin. Als Entgelt wurde der Nennbetrag des eingezahlten Kommanditkapitals ( *DM*) vereinbart. Die Klägerin stellte den Veräußerer von der Inanspruchnahme bzgl. seiner Verpflichtung auf Einzahlung der Kommanditeinlage frei. An der KG waren nach dieser Übertragung die A GmbH als Komplementärin ohne Kapitalbeteiligung, die Klägerin als Kommanditistin mit einer Kapitalbeteiligung von 1.000 DM, D mit einer Kapitalbeteiligung von *Mio DM* und E, geb. D, als Kommanditistin mit einer Kommanditbeteiligung von *Mio DM* beteiligt. 6
- Die Beigeladene ging bei den von ihr in der Folge abgegebenen Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte und zur Gewerbesteuer davon aus, dass sie auf Grund ihrer gewerblichen Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Einkommensteuergesetz - EStG - Einkünfte aus Gewerbebetrieb erziele, die Klägerin Mitunternehmerin sei, das von ihr gewährte Darlehen als Sonderbetriebsvermögen und die Darlehenszinsen auf dieses Darlehen als Sonderbetriebseinnahmen der Klägerin zu behandeln seien. Gewerbesteuerlich handele es sich bei der Beigeladenen um eine nur eigenen Grundbesitz verwaltende Personengesellschaft, deren Ergebnis über § 9 Nr. 1 Satz 2 Gewerbesteuergesetz - GewStG - von der Gewerbesteuer freigestellt sei. Zu den Einkünften der Beigeladenen gehörten auch die Zinserträge der Klägerin als Mitunternehmerin (1993: *DM*, 1994 bis 2001: jeweils *DM*, 2002: *EUR*, 2003: *EUR*), sodass auch diese bei der Beigeladenen freizustellen und nicht bei der Klägerin selbst der Gewerbesteuer zu unterwerfen seien. Der Beklagte erließ den Erklärungen entsprechende Feststellungsbescheide für die Jahre 1993 bis 1999 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. 7
- Bei der Beigeladenen wurde ab November 1998 eine Außenprüfung durchgeführt. Der Prüfer vertrat die Auffassung, über die Beteiligung der Klägerin an der Beigeladenen seien die Zinserträge der Klägerin in das Besteuerungsverfahren der Beigeladenen mit der entsprechenden Steuerfreistellung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG verlagert worden. Außersteuerliche Gründe für die Beteiligung der Klägerin an der Beigeladenen seien nicht erkennbar. Es liege ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne von § 42 der Abgabenordnung - AO - vor mit der Folge, dass die Klägerin nicht als Mitunternehmerin der Beigeladenen zu behandeln sei, keine Sonderbetriebseinnahmen vorlägen und diese nicht nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG von der Gewerbesteuer freigestellt seien. 8
- Der Beklagte schloss sich der Auffassung des Prüfers an und erließ entsprechende (für die Jahre 1993 bis 1999 nach § 164 Abs. 1 AO geänderte) Feststellungsbescheide für die Jahre 9

1993 bis 2003. Der Beklagte stellte in den Bescheiden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb fest, ... und gab in den Erläuterungen an, für die Klägerin würden keine anteiligen Einkünfte festgestellt, weil sie nicht als Mitunternehmerin anzuerkennen sei.

Die Klägerin legte gegen diese Bescheide Einsprüche ein, die von dem Beklagten mit folgender Begründung zurückgewiesen wurden: Die Klägerin habe auf Grund der Vereinbarungen in dem abgeschlossenen Darlehensvertrag so weitreichende Rechte gehabt, dass die im zeitlichen Zusammenhang mit der Darlehensgewährung eingegangene Beteiligung an der Beigeladenen für die Wahrung ihrer Interessen (z. B. frühzeitige Erkennung von Kreditrisiken) nicht erforderlich gewesen sei. Eine darüber hinausgehende Besserstellung auf Grund der Kommanditbeteiligung von 1.000 DM sei nicht feststellbar, da die Klägerin keine zusätzlichen Rechte als Gesellschafterin erlangt habe. 10

Es könne für den Erwerb der Beteiligung kein finanzieller Anreiz ausschlaggebend gewesen sein, da bis zum voraussichtlichen Ankaufszeitpunkt des Leasingobjektes im Jahr 2013 ein Überschuss von 590 DM prognostiziert werde und bei einer Darlehenserhöhung um 1.000 DM ein Mehrertrag von 1.241 DM erzielbar gewesen wäre. Hinzu komme, dass der aus der Beteiligung prognostizierte Überschuss von 590 DM durch die Teilnahme des Vertreters der Klägerin an Gesellschafterversammlungen sehr schnell aufgebraucht bzw. überschritten würde. Die entfallende Gewerbesteuer sei der einzige Vorteil aus der Beteiligung gewesen. 11

Darüber hinaus - so der Beklagte - widerspreche die vertragliche Gestaltung auch dem Zweck der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Ziel dieser Vorschrift sei es, gewerblich geprägte Grundstücksunternehmen den vermögensverwaltenden Unternehmen gleichzustellen (Hinweis auf Glanegger/Güroff, Rz. 17 zu § 9 Nr. 1 GewStG; Urteil des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 26. Oktober 1995, IV R 35/94, Bundessteuerblatt - BStBl - II 1996, S. 76). Diese Gleichstellung werde gerade durch die gewählte Gestaltung ausgehebelt, denn bei einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft könne die Bank mangels Mitunternehmerstellung keine gewerbesteuerliche Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG beanspruchen. Die Zinserträge würden insoweit innerhalb des Besteuerungsverfahrens der Bank der Gewerbesteuer unterliegen. 12

Die Klägerin hat hierauf Klage erhoben. Sie trägt vor: Ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42 AO liege vor, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt werde, die zur Erreichung des erstrebten wirtschaftlichen Ziels unangemessen sei, der Steuerminderung diene, durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen sei und bei sinnvoller, Zweck und Ziel der Rechtsordnung berücksichtigender Auslegung vom Gesetz missbilligt werde. Diese Voraussetzungen des § 42 AO seien im Streitfall nicht erfüllt. 13

Es fehle bereits am Tatbestandsmerkmal der Unangemessenheit der Gestaltung. Die Gestaltung sei nicht gekünstelt, kompliziert, undurchsichtig etc. Es handele sich um die Begründung einer gewöhnlichen Kommanditbeteiligung nach vorangegangenem Abschluss eines Darlehensvertrages. Die Tatsache, dass die übernommene Kommanditbeteiligung nur 1.000 DM betrage, könne keine Unangemessenheit begründen. Denn § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG stelle ohne weitere Einschränkungen lediglich auf die Gesellschafterstellung als solche ab (Hinweis auf BFH-Urteil vom 11. Juni 1985, IX R 3/79, BStBl II 1985, 33, 34). 14

Das Tatbestandsmerkmal des "Dienens der Gestaltung zur Steuerminderung" sei hinsichtlich der Gewerbesteuer zwar erfüllt. Jedoch genüge dies nicht, um das Tatbestandsmerkmal des § 42 AO zu erfüllen. Sie habe lediglich zwischen mehreren angemessenen Gestaltungen die für sie günstigere gewählt. 15

Auch das dritte Tatbestandsmerkmal "Fehlen eines wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen außersteuerlichen Grundes" sei nicht erfüllt. Durch den Erwerb der Kommanditbeteiligung nach Gewährung des Darlehens habe sie Rechte und Kontrollbefugnisse erlangt, die eine umfassende Überwachung der geschäftlichen Aktivitäten und der wirtschaftlichen Situation der Beigeladenen ermöglicht hätten. Nach dem Gesellschaftsvertrag habe sie das Recht besessen, im Rahmen einer Gesellschafterversammlung über folgende, über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb hinausgehende Geschäfte mitzubeschließen: Den Erwerb, die Veräußerung und die Belastung von Grundbesitz, den Abschluss und die Aufhebung von Darlehensverträgen mit Ausnahme derjenigen Darlehensverträge, die zur Finanzierung des Mietobjektes zu marktüblichen Konditionen abgeschlossen oder prolongiert würden, die Übernahme von Bürgschaften, Garantien und sonstigen Gewährleistungen, den Abschluss, die Kündigung und die Aufhebung von Mietverträgen, die Vornahme von Erweiterungs- und Umbauinvestitionen. Zudem sei den Kommanditisten über das gesetzliche Überwachungsrecht hinaus das Recht eingeräumt gewesen, die Bücher und alle sonstigen Geschäftsunterlagen der Beigeladenen jederzeit durch externe Sachverständige einsehen zu lassen sowie alle erforderlichen Aufklärungen zu verlangen. Schließlich sei sie befugt gewesen, im Rahmen der ordentlichen Gesellschafterversammlungen über die anstehenden Entscheidungen, z. B. Feststellung des Jahresabschlusses, Entlastung der Komplementär-GmbH, Wahl des Abschlussprüfers, Änderung des Gesellschaftsvertrags, mitzubeschließen.

Schließlich werde die gewählte Gestaltung auch nicht unter Berücksichtigung des Zwecks und Ziels der Rechtsordnung vom Gesetz missbilligt. Dem Gesetzgeber hätte es freigestanden, die Umqualifizierung nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG unter den Vorbehalt zu stellen, dass der Schuldgrund für die Sondervergütungen erst nach Begründung der Gesellschafterstellung entstehe oder die Beteiligung eine bestimmte quantitative Komponente aufweise. Derartige Einschränkungen habe der Gesetzgeber aber nicht vorgesehen, und zwar wohl bewusst, da diese in der Praxis problemlos steuerbar wären.

In gleicher Weise widerspreche die Gestaltung auch nicht den gewerbsteuerlichen Zielvorstellungen des Gesetzgebers. Denn die vollständige gewerbsteuerliche Befreiung der Zinserträge sei eine Folge des Zusammenspiels zwischen den gewerbsteuerlichen Kürzungsvorschriften des § 9 Nr. 1 und 2 GewStG. Bei einer reinen grundstücksverwaltenden Personengesellschaft führe das Zusammenwirken dieser beiden Bestimmungen in Konstellationen wie der hier vorliegenden dazu, dass ein bestimmter Teil des Gewerbeertrags der Personengesellschaft weder bei der Gesellschaft selbst noch beim Gesellschafter der Gewerbebesteuer unterliege. Dieses Ergebnis habe der Gesetzgeber bewusst (Hinweis auf Winter, Die Steuerliche Betriebsprüfung - StLBp - 1974, S. 238 f.) in Kauf genommen und keinen besonderen tatbestandlichen Einschränkungen unterworfen. So sei weder die Höhe des Anteils in der Personengesellschaft noch die Dauer der Zugehörigkeit innerhalb des Erhebungszeitraumes für die Anwendung des § 9 Nr. 2 GewStG von Bedeutung (Hinweis auf Glanegger/Güroff, Kommentar zum GewStG, zu § 9 Nr. 2 Rdnr. 2). Die vorliegend in Frage stehende, als angemessen zu beurteilende Gestaltung erziele somit einen gewerbsteuerlichen Effekt, der im Gesetz selbst für derartige Konstellationen verankert sei.

Entgegen der Auffassung des Beklagten verstoße die vorliegende Konstellation auch nicht gegen die ratio legis der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Diese Bestimmung solle gewerblich geprägte Grundstücksgesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen vermögensverwaltenden Personengesellschaften gleichstellen. Diese Gleichstellung auf der Ebene des Grundstücksunternehmens habe jedoch keine gesetzlich gleichlaufenden Folgen auf der Ebene der Gesellschafter des Grundstücksunternehmens. Die Gewerbebefreiung des Anteils am Gewinn der Beigeladenen folge vorliegend aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG

i. V. m. § 9 Nr. 2 GewStG und sei keine Folge der Anwendbarkeit des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Die Besteuerungsebenen (Gesellschaft - Gesellschafter) müssten streng getrennt werden. Von der gesetzgeberisch gewünschten Gleichstellung mit einer vermögensverwaltenden Gesellschaft profitiere unmittelbar nur die Beigeladene; diese "Begünstigung" wäre vorliegend auch ohne die Begründung einer Kommanditistenstellung seitens der Klägerin eingetreten. Aus der ratio legis der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG könne daher die Nichtanwendbarkeit der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2 GewStG nicht abgeleitet werden. Zwischen diesen beiden Bestimmungen bestehe keine Konnexität dergestalt, dass der Gesellschafter einer "begünstigten" gewerblich geprägten Grundstückspersonengesellschaft wie ein Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Grundstücks-Personengesellschaft zu besteuern sei. Die Besteuerungsebene der Gesellschaft und diejenige des Gesellschafters folgten insoweit unterschiedlichen gesetzlichen Normen.

Eine Einstufung als "rechtsmissbräuchlich" scheidet auch bei einer an Sinn und Zweck des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG orientierten Auslegung aus. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG solle gerade sicherstellen, dass die sog. "Sondervergütungen" zu den gewerblichen Einkünften gehörten mit der Folge, dass sie der Gewerbesteuer unterliegen. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG entfalte somit die Wirkung einer gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschrift und könne unter diesem Blickwinkel als eine spezialgesetzliche Kodifizierung der allgemeinen Missbrauchsvorschrift des § 42 AO angesehen werden. Habe nun diese gesetzlich angeordnete, der Missbrauchsverhinderung dienende Umqualifizierung der Sondervergütungen in gewerbliche Einkünfte zur Folge, dass über ein Zusammenwirken einschlägiger gewerbesteuerlicher Kürzungsvorschriften (§ 9 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 GewStG) ein gewerbesteuerlicher Freistellungseffekt hinsichtlich der konkret im Raum stehenden Sondervergütungen (Darlehenszinsen) eintrete, so sei dieses Ergebnis ausnahmslos Folge der gesetzgeberischen Konzeption. 20

Die Klägerin beantragt sinngemäß, 21

die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte der Beigeladenen für die Jahre 1993 bis 2003 dahin zu ändern, dass - unter Änderung der Zurechnung bei den übrigen Beteiligten - der Klägerin als Mitunternehmerin ein Anteil von .../... an den Einkünften der Beigeladenen und Zinserträge von ... DM in 1993, jeweils ... DM in 1994 bis 2001, ... EUR in 2002 und ... EUR in 2003 als Sonderbetriebseinnahmen zugerechnet werden. 22

Der Beklagte beantragt, 23

die Klage abzuweisen. 24

Der Beklagte verweist auf seine Einspruchsentscheidung. Er meint, die Klägerin habe im Klageverfahren keine neuen Aspekte vorgetragen. Dies gelte auch für den Hinweis der Klägerin, dass sie durch die Kommanditbeteiligung im Rahmen einer Gesellschafterversammlung Rechte wahrnehmen könne, die ihr als Darlehensgeberin verwehrt würden. Denn dem Beklagten sei nicht bekannt, dass ein Vertreter der Klägerin an einer Gesellschafterversammlung teilgenommen habe, um diese für die Beteiligung an der Beigeladenen ausschlaggebenden Rechte wahrzunehmen. 25

Der Senat hat ohne mündliche Verhandlung entschieden, da alle Beteiligten auf mündliche Verhandlung verzichtet haben. 26

<b><u>Entscheidungsgründe:</u></b>	28
Die Klage ist begründet.	29
Der Klägerin ist als Mitunternehmerin ein Anteil an den Einkünften der Beigeladenen zuzurechnen, und es sind die von ihr erzielten Kapitalerträge als Sonderbetriebseinnahmen zu erfassen. Die Voraussetzungen dafür, die Mitunternehmerstellung der Klägerin nach § 42 Abs. 1 AO nicht anzuerkennen, sind nicht erfüllt. Es wird das Steuergesetz nicht durch einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts umgangen.	30
I.	31
Nach der Rechtsprechung des BFH ist ein Gestaltungsmissbrauch im Sinne von § 42 Abs. 1 AO gegeben, wenn die gewählte rechtliche Gestaltung unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist. Ein Missbrauch in diesem Sinne kann auch vorliegen, wenn eine unangemessene Gestaltung für die Verwirklichung des Tatbestandes einer begünstigenden Gesetzesvorschrift gewählt wird (BFH vom 27. Juli 1999 VIII R 36/98, BStBl II 1999, 769 m. w. N.).	32
Eine rechtliche Gestaltung ist nach der Rechtsprechung des BFH unangemessen, wenn verständige Parteien in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts und der wirtschaftlichen Zielsetzung nicht in der gewählten Weise verfahren wären (BFH vom 21.07.1994 - V R 102/92, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH - BFH/NV - 1995, 741 m. w. N.). Im Streitfall haben die Parteien als Rechtsgestaltung die Beteiligung eines Darlehensgebers mit einem Darlehen über 26 Mio DM als Kommanditist an der Darlehensnehmerin mit einer Beteiligung von .../... und einem Kapitalanteil von 1.000 DM gewählt. Diese Rechtsgestaltung ist keine unangemessene Gestaltung. Zu den gesetzlichen Regelfällen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gehört es, dass ein Gesellschafter seiner Gesellschaft ein Darlehen gewährt und hierfür Darlehenszinsen als Gläubiger des Darlehens erhält. In gleicher Weise fällt der Fall unter § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, dass ein Darlehensgeber sich später an einer Gesellschaft, der er ein Darlehen gegeben hat, beteiligt. Dass eine derartige Beteiligung nur bei einer absoluten oder relativen Mindestbeteiligung eine angemessene Gestaltung wäre, ist nicht ersichtlich. Dass es keine unangemessene Gestaltung ist, wenn sich ein Darlehensgeber, der ein größeres Darlehen gegeben hat, nur zu einem geringen Anteil beteiligt, ist offensichtlich, wenn bei einer Gesellschaft mit zahlreichen Beteiligten auch die anderen Beteiligten nur einen entsprechend kleinen Anteil halten. Aber auch dann, wenn die anderen Beteiligten - wie im Streitfall - eine wesentlich größere Beteiligung halten, ist dies keine Gestaltung, die verständige Parteien in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts und der wirtschaftlichen Zielsetzung nicht wählen würden. Im Übrigen ergäbe sich, wollte man die Beteiligung des Darlehensgebers an der Darlehensnehmerin als unangemessene rechtliche Gestaltung ansehen, wenn das Darlehen sehr groß und die kapitalmäßige Beteiligung sehr klein ist, das Problem, wie eine absolute oder relative Höchst- oder Mindestgrenze bestimmt werden sollte.	33
Die gewählte Gestaltung führt zu einer Steuerminderung. Ohne die Beteiligung der Klägerin an der Beigeladenen unterlägen die Kapitalzinsen bei der Klägerin der Gewerbesteuer. Die Beteiligung der Klägerin an der Beigeladenen führt dazu, dass die Kapitalzinsen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG als Sonderbetriebseinnahmen qualifiziert werden, damit zwar in die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage nach § 7 GewStG einbezogen werden, aber bei der Beigeladenen nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG befreit sind und nach § 9 Nr. 2 GewStG bei der Klägerin zu kürzen sind, weil sie bereits bei der Beigeladenen bei der Ermittlung des	34

Gewinns nach § 7 GewStG angesetzt worden sind.

Die Gestaltung ist aber nicht nur nicht unangemessen. Sie ist auch durch beachtliche außersteuerliche Gründe gerechtfertigt. Dabei kann unentschieden bleiben, ob die Gestaltung durch die zusätzlichen Mitwirkungs- und Kontrollrechte gerechtfertigt wird, welche die Klägerin über ihre Rechte als Darlehensgeberin hinaus durch die Beteiligung als Kommanditistin erhalten hat. Der Senat neigt insoweit zu der Annahme, dass diesen zusätzlichen Rechten bei der vorliegenden Leasinggestaltung keine erhebliche Bedeutung zukam. Der Senat sieht aber einen ausreichenden außersteuerlichen Grund für die zusätzliche Beteiligung der Klägerin als Kommanditistin in der Gewinn- und Verlustbeteiligung der Klägerin an den Ergebnissen der Beigeladenen. 35

Die Klägerin hat - genauso wie die beiden anderen Kommanditisten - in den ersten Jahren der Beteiligung relativ hohe Verlustzuweisungen erhalten und sollte insgesamt - wie der Beklagte einräumt - auf die Beteiligung von 1.000 DM einen Gewinnanteil von 590 DM erzielen. Für die Klägerin bestand damit relativ derselbe wirtschaftliche Grund für eine Beteiligung wie für die anderen Kommanditisten. Die der absoluten Höhe nach geringe Rendite entsprach der geringen Kapitalbeteiligung. 36

Der Beklagte hat dem zwar in der Einspruchsentscheidung entgegengehalten, bei der Wahrnehmung der Rechte als Kommanditistin in den Gesellschafterversammlungen wäre der Aufwand für diese Teilnahme höher als der zu erwartende Gesamtgewinnanteil. Eine Teilnahme an Gesellschafterversammlungen erübrigte sich aber bei dem vorliegenden Vertragsgeflecht. Außerdem hat der Beklagte selbst im Klageverfahren vorgetragen, ihm sei nicht bekannt, dass ein Vertreter der Klägerin an den Gesellschafterversammlungen teilgenommen habe. 37

II. 38

Nach Fischer ist die von § 42 Abs. 1 AO gestellte Frage nach dem "Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts" ausschließlich die Frage nach der Reichweite des Steuergesetzes, dessen Umgehung versucht wird. Die "Gestaltungsmöglichkeit des Rechts" erscheine - gewissermaßen ex post - als missbraucht aus der Wertungsperspektive des umgangenen Steuergesetzes (Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und Finanzgerichtsordnung - FGO -, § 42 AO Rdnr. 96). Nach Schmieszek liegt ein Umgehungstatbestand nur vor, wenn die gewählte Gestaltung den Wertungen des Gesetzgebers, die den jeweiligen steuerrechtlichen Vorschriften zu Grunde liegen, widerspricht (Schmieszek in Beermann/Gosch, AO und FGO, § 42 AO Rdnr. 15). Fragt man in dieser Weise nach den Wertungen der hier einschlägigen steuerrechtlichen Normen, ergibt sich, dass die gewählte Gestaltung den Wertungen der einschlägigen steuerrechtlichen Normen nicht widerspricht. 39

§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezieht, um eine Gleichstellung des Mitunternehmers mit einem Einzelunternehmer vorzunehmen, die von der Klägerin bezogenen Darlehenszinsen als gewerbliche Einkünfte aus der Beteiligung in die Gewinnermittlung der Personengesellschaft ein. Die Sondervergütungen vermindern im Ergebnis nicht die gewerblichen Gesamteinkünfte der Mitunternehmer, sondern führen lediglich zu einer anderen Verteilung. Sie vermindern als Betriebsausgaben anteilig die Einkünfte aller Mitunternehmer und erhöhen als Sonderbetriebseinnahmen allein die Einkünfte des betreffenden Mitunternehmens. § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ist Ausdruck der Unternehmereigenschaft der Gesellschafter einer Personengesellschaft. Es sind in den Betriebsvermögensvergleich alle Wirtschaftsgüter einzubeziehen, die die Unternehmer des 40

Betriebs diesem widmen und alle Vergütungen zum Gesamtgewinn der Personengesellschaft und zum Anteil des Gesellschafters zu rechnen, die die Gesellschaft dem Gesellschafter zahlt. Der gesetzlichen Regelung liegt die Wertung zu Grunde, dass es keinen Unterschied machen kann, ob ein Wirtschaftsgut (Kapital) in das Gesamthandsvermögen eingebracht oder ob das Wirtschaftsgut (Kapital) der Gesellschaft zur Nutzung überlassen wird (vgl. BFH vom 3. Mai 1993, GrS 3/92, BStBl II 1993, 616, 621 f.).

§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sieht vor, dass die Zinsen, die ein Gesellschafter auf Grund eines schuldrechtlichen Darlehensvertrags von seiner Gesellschaft für die Überlassung von Kapital erhält, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Form von Sonderbetriebseinnahmen zu erfassen sind. Ob die Stellung als Darlehensgläubiger der Mitunternehmerstellung zeitlich nachfolgt oder umgekehrt, ist unerheblich. Ebenso ist es auch unerheblich, ob die Eigenschaft als Darlehensgläubiger die Mitunternehmereigenschaft überwiegt. Der BFH hat dies entsprechend für den Fall entschieden, dass die Arbeitnehmereigenschaft die Mitunternehmereigenschaft überwiegt. Die Entstehungsgeschichte und der Zweck des Gesetzes - so der BFH - böten keine rechtliche Handhabe, den durch den Wortsinn fixierten Anwendungsbereich des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG dahin einzuschränken, dass eine Zurechnung der auf Grund des schuldrechtlichen Rechtsverhältnisses zu erbringenden Leistungen und der hierfür gewährten Vergütungen zu den gewerblichen Einkünften des Mitunternehmens unterbleibe, sofern die Arbeitnehmereigenschaft überwiege. Aus der Entstehungsgeschichte seien lediglich gewisse Anhaltspunkte dafür zu gewinnen, dass der umfassende Wortsinn bewusst gewählt worden sei, um mehr oder weniger willkürliche Unterscheidungen danach, ob die Vergütungen zivilrechtlich auf Grund des Gesellschaftsverhältnisses geschuldet würden, aus der einkommensteuerrechtlichen Wertung zu eliminieren und damit Streitigkeiten über die Natur der Bezüge von vornherein auszuschalten. Daraus folge dann aber, dass es nicht darauf ankommen könne, ob die Arbeitnehmereigenschaft die Mitunternehmereigenschaft überwiege (BFH vom 24. Januar 1980, IV R 156 - 157/78, BStBl II 1980, 271).

41

Das Gewerbesteuerrecht folgt den einkommensteuerrechtlichen Wertungen. Es sind für die Gewerbesteuer die gewerblichen Einkünfte nicht nur der Gesamthand, sondern aller Mitunternehmer der betreffenden Gesellschaft einschließlich der bezogenen Sondervergütungen maßgebend. Nach § 2 Abs. 1 GewStG ist unter Gewerbebetrieb ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des EStG zu verstehen. Diese Verweisung zielt nicht nur auf die Vorschrift des § 15 Abs. 2 EStG, die vornehmlich die objektiven Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs umschreibt, sondern auch auf § 15 Abs. 1 und 3 EStG. Gewerbebetrieb im Sinne des GewStG ist die Tätigkeit der Mitunternehmer. Die Gesellschafter sind die Unternehmer des Gewerbebetriebs der Personengesellschaft. Dieser Zusammenhang wird durch die Vorschrift des § 7 GewStG bestätigt, nach der für die Ermittlung des Gewerbeertrags von dem nach den Vorschriften des EStG zu ermittelnden Gewinn aus Gewerbebetrieb auszugehen ist. Damit werden entsprechend der einkommensteuerrechtlichen Handhabung auch die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens sowie die Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben in die Ermittlung des Gewerbeertrags einbezogen (BFH, BStBl II 1993, 616, 622 f.).

42

Erfasst das Gewerbesteuerrecht als Gewerbebetrieb die Tätigkeit der Mitunternehmer und bezieht in die Ermittlung des Gewerbeertrags das Sonderbetriebsvermögen und die Sondervergütungen und Sonderbetriebsausgaben ein, so ist es konsequent, auch die Befreiungsvorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auf die Sonderbetriebseinnahmen der Klägerin anzuwenden. Nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist bei Unternehmen, die ausschließlich

43

eigenen Grundbesitz verwalten, der Gewerbeertrag zu kürzen, soweit er auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. Die Sonderbetriebseinnahmen entfallen auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes der Beigeladenen. Die Sonderbetriebseinnahmen sind Teil des Gewerbeertrags der Mitunternehmer. Wenn die Sonderbetriebseinnahmen gewerbsteuerlich nach § 7 GewStG in den Gewerbeertrag der Mitunternehmer einbezogen werden, müssen sie nach der Wertung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auch befreit werden. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist die Wertung zu entnehmen, dass die Sonderbetriebseinnahmen nicht mit Gewerbesteuer belastet werden sollen.

Nach § 9 Nr. 2 GewStG ist bei der Klägerin der Gewerbeertrag um den Anteil am Gewinn der Beigeladenen zu kürzen, zu dem auch die Sonderbetriebseinnahmen gehören, da dieser Gewinnanteil bei der Ermittlung des Gewinns i. S. v. § 7 GewStG bei der Beigeladenen angesetzt worden ist. Die Beteiligung der Klägerin an der Beigeladenen führt nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG dazu, dass die von der Klägerin bezogenen Darlehenszinsen gewerbliche Einkünfte sind, die sie als Mitunternehmerin erzielt hat. Derartige mitunternehmerische Einkünfte aber sind gewerbsteuerlich bei dem Steuersubjekt Personengesellschaft und nicht dem Gesellschafter als Steuersubjekt zu erfassen. 44

III. 45

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Revision war nach § 115 Abs. 2 FGO zuzulassen, da die Fortbildung des Rechts und die Sicherung einer einheitlicher Rechtsprechung eine Entscheidung des BFH erfordert. Die Neuberechnung der Einkünfte der Beteiligten war nach § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO auf die Finanzbehörde zu übertragen, da die Berechnung einen nicht unerheblichen Aufwand darstellt. 46