
Datum: 17.08.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 6170/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:0817.6K6170.03.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Streitig ist die Rechtmäßigkeit einer vom Beklagten nach § 8 Nr. 4 GewStG vorgenommenen Hinzurechnung von Vergütungen bei der klagenden KGaA, die sie als Entgelt für die Geschäftsführung ihrer persönlich haftenden Gesellschafterin gezahlt hat, die - als AG - selbst der Gewerbesteuer unterliegt. 2
- Die Klägerin ist als KGaA mit Wirkung zum 1. Januar 2000 (Streitjahr) im Wege der formwechselnden Umwandlung aus der früheren TZ GmbH entstanden. Die Klägerin betreibt Arbeitnehmerüberlassungen mit Hauptsitz in A und Zweigstellen in verschiedenen deutschen Städten. Ihre persönlich haftende Gesellschafterin ohne Vermögenseinlage und Kapitalanteil ist die T Verwaltungs-AG. Die AG befasst sich im Wesentlichen mit der Geschäftsführung und Vertretung der Klägerin. Der Vorstand der AG besteht aus den Herren H und P. Diese beiden sind zusammen mit dem Aufsichtsratsvorsitzenden der AG – Herrn A – zu je 1/3 an der AG beteiligt und halten zusammen mit 14 weiteren Anteilseignern aus dem Familienkreis außerdem das in Aktien gegliederte Grundkapital der Klägerin. 3
- Die Übernahme der Geschäftsführung der Klägerin durch die AG ist in den Satzungen der beiden Unternehmen sowie im Geschäftsbesorgungsvertrag vom 7. Dezember 1999 zwischen der Klägerin und der AG in den Einzelheiten geregelt. In Letzterem heißt es unter anderem, dass der AG alle im Interesse der Klägerin getätigten Aufwendungen unter Einschluss der den Vorstandsmitgliedern der AG erteilten Versorgungszusagen zuzüglich 3% 4

erstattet werden. Nr. 7.3 der Satzung der Klägerin bestimmt, dass die an die AG zu zahlenden Vergütungen im Verhältnis zu den Kommanditaktionären als Aufwand der Klägerin zu behandeln sind.

Auf der Grundlage des Geschäftsbesorgungsvertrages erteilte die AG der Klägerin monatliche Rechnungen. Im Streitjahr zahlte die Klägerin aufgrund des Geschäftsbesorgungsvertrages insgesamt rund 1,5 Mio. DM an die AG und behandelte diese Beträge in ihrer Gewinnermittlung als Allgemeine Verwaltungskosten. Bei den Aufwendungen handelt es sich ganz überwiegend um die Beträge, die die AG jeweils ihren beiden Vorstandsmitgliedern als Vergütung für deren Tätigkeit gewährt hat. 5

Die AG erzielte im Streitjahr abgesehen von den Erlösen aus der Geschäftsführung für die Klägerin noch weitere 86.091 DM sonstige betriebliche Erträge. Da die Aufwendungen für ihren Vorstand den Gewinn minderten, verblieb der AG nur ein Jahresüberschuss von 26.833 DM. Der Jahresüberschuss der Klägerin betrug demgegenüber 3.584.756 DM. 6

Die von der Klägerin der AG zu erstattenden Aufwendungen der beiden Vorstände bestanden im Einzelnen aus deren Festgehalt nebst Urlaubs- und Weihnachtsgeld, einer Gewinnbeteiligung, einer Prämienübernahme aus einer Direktversicherung zur betrieblichen Altersversorgung, vermögenswirksamen Leistungen und verschiedenen geldwerten Vorteilen, unter anderem aus privater Kraftfahrzeugnutzung. Wegen der Einzelheiten wird auf die Anlagen 1 und 4 zum Betriebsprüfungsbericht vom 15. Mai 2003 verwiesen. Insgesamt handelt es sich dabei um eine – zwischen den Beteiligten auch hinsichtlich der Angemessenheit unstrittige – Summe von 1.409.779 DM. 7

In ihrer Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr nahm die Klägerin keine Hinzurechnung für Tätigkeitsvergütungen im Sinne des § 8 Nr. 4 GewStG vor. Der Beklagte setzte den Gewerbesteuermessbetrag mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenem Bescheid vom 19. Juni 2001 erklärungsgemäß fest. 8

Im Rahmen einer für die Jahre 2000 und 2001 bei der Klägerin durchgeführten Betriebsprüfung vertrat das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung A die Auffassung, dass der erwähnte Betrag von 1.409.779 DM dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet werden müsse. Die sich dadurch ergebende zusätzliche Gewerbesteuer von 251.835 DM mindere im Wege einer Rückstellung den bisher ermittelten Gewinn. 9

Mit geändertem Gewerbesteuermessbescheid vom 21. Oktober 2003 schloss sich der Beklagte der Auffassung der Betriebsprüfung an und erhöhte den Messbetrag entsprechend. Gegen diesen Bescheid richtet sich die am 20. November 2003 erhobene Sprungklage, der der Beklagte mit Schriftsatz vom 19. Dezember 2003 – bei Gericht eingegangen am 29. Dezember 2003 – zugestimmt hat. 10

Wenn die streitige Hinzurechnung nach § 8 Nr. 4 GewStG bei der Klägerin rechtmäßig ist, muss nach § 9 Nr. 2b GewStG bei der AG im Rahmen der Berechnung ihres Gewerbeertrages eine Kürzung in gleicher Höhe vorgenommen werden. Diese würde infolge des nahezu gleich hohen Lohnaufwandes der AG für ihren Vorstand und der nur geringen sonstigen gewerblichen Einkünfte bei ihr im Wesentlichen zu einem vortragsfähigen Gewerbeverlust nach § 10a GewStG führen. 11

Die Klägerin meint, dass die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 4 GewStG unterbleiben müsse, wenn wie hier die persönlich haftende Gesellschafterin selbst gewerbesteuerpflichtig sei. Die gesetzliche Regelung sei nicht geglückt und bedürfe der Korrektur. Bei einer typischen KGaA 12

wie bei ihr, der Klägerin, führe das Zusammenwirken von § 8 Nr. 4 GewStG mit § 9 Nr. 2b GewStG durch den zusätzlichen Abzug des entsprechenden Lohnaufwandes regelmäßig und systematisch zur Anhäufung eines nicht ausgleichsfähigen Verlustvortrages. Die verbleibende Gewerbesteuerbelastung widerspreche dem gesetzgeberischen Willen, der § 9 Nr. 2b GewStG zugrunde liege. Zudem würden die Grundsätze der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Steuergerechtigkeit verletzt, da die Geschäftsführervergütungen bei anderen Kapitalgesellschaften regelmäßig nicht gewerbesteuerpflichtig seien.

Zur Lösung des Problems könne das Tatbestandsmerkmal "Vergütungen (Tantieme)" in § 8 Nr. 4 GewStG auf gewinnabhängige Vergütungen beschränkt werden. Ein sachgerechtes Ergebnis lasse sich ferner dadurch erzielen, dass man bei den Vergütungen eine Nettobetrachtung vornehme und den Hinzurechnungsbetrag um die Aufwendungen der AG für ihre Vorstandsmitglieder mindere. Außerdem lasse sich die Hinzurechnung auf die unangemessene Teile der Vergütungen beschränken. Schließlich komme eine teleologische Reduktion der Vorschrift in Frage, um die sachlich nicht gerechtfertigte Gewerbesteuerbelastung zu verhindern. 13

Wegen der weiteren Einzelheiten zur Rechtsauffassung der Klägerin wird auf ihre Klagebegründung vom 20. November 2003 (Bl. 53 ff. FG-Akte) und ihre ergänzenden Ausführungen in den Schriftsätzen vom 28. September 2004 (Bl. 125 ff. FG-Akte) und vom 5. August 2005 (Bl. 150 ff. FG-Akte) Bezug genommen. 14

Die Klägerin beantragt, den Gewerbesteuermessbescheid für 2000 vom 21. Oktober 2003 in15 der Weise abzuändern, dass die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 4 GewStG unter entsprechender Auflösung der Gewerbesteuerrückstellung rückgängig gemacht wird, im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen, im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen16

Er hält die Anwendung von § 8 Nr. 4 GewStG gemäß Abschn. 52 Satz 2 GewStR auch dann 17 für gerechtfertigt, wenn der persönlich haftende Gesellschafter der KGaA selbst der Gewerbesteuer unterliege.

Wegen der rechtlichen Ausführungen des Beklagten im Einzelnen wird auf die 18 Klageerwidern vom 16. Juli 2004 (Bl. 109 ff.) und die Ergänzung im Schriftsatz vom 6. Mai 2005 (Bl. 139 ff. FG-Akte) verwiesen.

Entscheidungsgründe 19

Die Klage ist zulässig, aber nicht begründet. 20

I. Die Klage ist als Sprungklage nach § 45 Abs. 1 Satz 1 FGO ohne Vorverfahren zulässig. 21 Der Beklagte, der über den außergerichtlichen Rechtsbehelf gegen den von ihm erlassenen Verwaltungsakt zu entscheiden hat (§ 367 Abs. 1 Satz 1 AO), hat der Sprungklage innerhalb eines Monats ab der formlosen Bekanntgabe der Klageschrift dem Gericht gegenüber zugestimmt. Die Klageschrift ist von der Geschäftsstelle am 27. November 2003 mit einfachem Brief zur Post gegeben worden und hat den Beklagten frühestens am nächsten Tag – 28. November 2003 - erreicht. Die Frist von einem Monat endete nicht vor Ablauf von Montag, dem 29. Dezember 2003 (§§ 54 Abs. 2 FGO, 222 Abs. 2 ZPO), an dem die Zustimmung des Beklagten bei Gericht eingegangen ist. Dass die Klageschrift nicht gemäß §§ 45 Abs. 1 Satz 1, 71 Abs. 1 FGO förmlich zugestellt worden ist, spielt deshalb keine Rolle. Über die Zulässigkeit der Sprungklage streiten die Beteiligten nicht.

II. Die beantragte Änderung des Gewerbesteuermessbescheides ist nach § 100 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 FGO nicht möglich, weil der angefochtene Gewerbesteuermessbescheid für 2000 nicht rechtswidrig und die Klägerin dadurch nicht in ihren Rechten verletzt ist. Der Beklagte hat bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages die mit der Klage gerügte Hinzurechnung der 1.409.779 DM zum Gewinn aus Gewerbebetrieb nach § 8 Nr. 4 GewStG zu Recht vorgenommen.

Nach dieser Vorschrift werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb einer KGaA unter anderem die Gewinnanteile wieder hinzugerechnet, die an deren persönlich haftende Gesellschafter als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt worden sind, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt wurden. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt.

1. Die Klägerin ist gemäß dem Umwandlungsbeschluss der TZ GmbH aus dieser im Wege der formwechselnden Umwandlung in der Rechtsform einer KGaA entstanden (§ 278 Abs. 1 AktG i.V.m. §§ 226, 238 ff. UmwG). Die AG ist die persönlich haftende Gesellschafterin der Klägerin (§ 278 Abs. 2 AktG i.V.m. §§ 161 Abs. 3, 128 HGB). Bei einer KGaA kann persönlich haftender Gesellschafter auch eine Kapitalgesellschaft sein (BGH-Urteil vom 24. Februar 1997 II ZB 11/96, BGHZ 134, 392, NJW 1997, 1923).

2. Die hinzugerechneten 1.409.779 DM sind in vollem Umfang Gewinnanteile in Form von Vergütungen (Tantieme) im Sinne des § 8 Nr. 4 GewStG, die an die AG für die Geschäftsführung der Klägerin verteilt worden sind.

a) Nach § 278 Abs. 2 i.V.m. §§ 161 Abs. 2, 114 Abs. 1, 164 HGB obliegt bei einer KGaA die Geschäftsführung deren persönlich haftenden Gesellschaftern. Grundlage für die geleisteten Zahlungen sind im Streitfall die Satzungen der beiden Unternehmen und der zwischen ihnen geschlossene Geschäftsbesorgungsvertrag. In Letzterem ist geregelt, dass der AG bei der Geschäftsführung der Klägerin alle in deren Interesse getätigten Aufwendungen zuzüglich 3% zu erstatten sind.

b) Vergütungen im Sinne von § 8 Nr. 4 GewStG sind Zahlungen, die der persönlich haftende Gesellschafter als Gegenleistung für seine gegenwärtige oder frühere Geschäftsführung erhält. Eine solche Gegenleistung liegt auch dann vor, wenn der persönlich haftende Gesellschafter wie im Streitfall eine Kapitalgesellschaft ist, die die ihr obliegende Geschäftsführung der KGaA nur durch ihre eigenen Organe wahrnehmen kann und sie sich die Aufwendungen für diese Organe von der KGaA erstatten lässt. Bei dem Begriff der Vergütung wird gleichsam eine Bruttobetrachtung aus der Perspektive der Gesellschaft angestellt mit der Folge, dass die Aufwendungen des persönlich haftenden Gesellschafters auch nicht etwa den Hinzurechnungsbetrag bei der Gesellschaft mindern. Diese Auslegung liegt dem BFH-Urteil vom 31. Oktober 1990 (I R 32/86, BFHE 162, 445, BStBl II 1991, 253) zugrunde, das zu einem dem Streitfall vergleichbaren Sachverhalt ergangen ist und dem sich der erkennende Senat mit den Stimmen der Literatur (Hofmeister in Blümich, GewStG, Loseblattausgabe, § 8 GewStG Rn. 147; Güroff in Glanegger/Güröff, GewStG, 5. Auflage 2002, § 8 Nr. 4 Rn. 3 a.E.; Lenski/Steinberg, GewStG, Loseblattausgabe, § 8 Nr. 4 Rn. 12 f.) anschließt.

c) Für den Begriff der Vergütungen (Tantieme) spielt es entgegen der Auffassung der Klägerin keine Rolle, dass in dem hinzugerechneten Gesamtbetrag gemäß den Anlagen 1 und 4 zum Betriebsprüfungsbericht nicht nur Gewinntantiemen, sondern auch Festgehälter und andere Vergütungen – Prämienübernahmen für betriebliche Altersversorgung, vermögenswirksame Leistungen und geldwerte Vorteile – enthalten sind, die unabhängig vom Gewinn zu zahlen waren.

Mit der ständigen Rechtsprechung des BFH (vgl. bereits Urteile vom 4. Mai 1965 I 186/64 U; BFHE 82, 471; BStBl III 1965, 418 und I 262/64, StLex BFH 5, 8, 145, ferner vom 8. Februar 1984 I R 11/80, BFHE 140, 465, BStBl II 1984, 381 sowie Urteil vom 31. Oktober 1990 I R 32/86, BFHE 162, 445, BStBl II 1991, 253) und der herrschenden Auffassung im Schrifttum (Güroff in Glanegger/Güroff, § 8 Nr. 4 Rn. 3; Lenski/Steinberg, § 8 Nr. 4 Rn. 7 und 9 f., Hofmeister in Blümich, § 8 GewStG Rn. 143) legt der erkennende Senat § 8 Nr. 4 GewStG in der Weise aus, dass auch feste – vom Jahresergebnis und Gewinn der KGaA unabhängig zu zahlende – Vergütungen der persönlich haftenden Gesellschafter unter die Hinzurechnungsnorm fallen. 29

Der erkennende Senat lässt offen, ob sich dieses Ergebnis bereits alleine aus dem Wortlaut des § 8 Nr. 4 GewStG ableiten lässt. Jedenfalls ist die vorstehende weite Auslegung dann zwingend, wenn der systematische Zusammenhang des § 8 Nr. 4 GewStG mit § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG sowie mit § 9 Nr. 1 KStG und der Sinn und Zweck dieser Vorschriften berücksichtigt wird. 30

aa) § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG regelt die Einkommensbesteuerung bei einer natürlichen Person, die persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA ist. Die Vorschrift unterwirft alle Vergütungen, die der persönlich haftende Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezogen hat, ohne weitere Einschränkung der Einkommensteuer. Der Klammerzusatz "Tantieme" ist dort ebenso wenig zu finden wie die in § 8 Nr. 4 GewStG – scheinbar als Oberbegriff – verwendeten "Gewinnanteile". Die Gewinnanteile des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA – soweit sie nicht auf Anteile am Grundkapital entfallen – erklärt § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG vielmehr selbständig und neben den bereits erwähnten Vergütungen für dessen Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft zu den einkommensteuerpflichtigen Einkünften, ohne das Merkmal "Gewinnanteile" zusätzlich auf die Tätigkeitsvergütungen zu erstrecken. Anders formuliert sind Tätigkeitsvergütungen des persönlich haftenden Gesellschafters selbst dann einkommensteuerpflichtig, wenn sie in keiner Weise vom Gewinn der KGaA abhängen. Dieses Auslegung schlägt auf die Interpretation von § 8 Nr. 4 GewStG durch. 31

bb) Der systematische Zusammenhang von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG mit dem hier auszulegenden § 8 Nr. 4 GewStG wird durch § 9 Nr. 1 KStG hergestellt. Nach dieser Bestimmung gehört bei einer KGaA auch der Teil des Gewinns, der an persönlich haftende Gesellschafter auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt wird, zu den abziehbaren Aufwendungen. Diese Abzugsnorm ist rechtlich notwendig, weil sonst die nicht auf das Grundkapital entfallenden Gewinnanteile des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA und dessen Tätigkeitsvergütungen einer doppelten Besteuerung bei der KGaA mit Körperschaftsteuer und beim persönlich haftenden Gesellschafter nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG mit Einkommensteuer – unterliegen würden. 32

cc) § 8 Nr. 4 GewStG macht eben diese Gewinnminderung nach § 9 Nr. 1 KStG bei der KGaA ausschließlich für die Zwecke der Gewerbesteuer rückgängig. Anderenfalls käme es zu einer Besteuerungslücke bei der Gewerbesteuer. Der persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA erzielt zwar nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb; dies alleine begründet aber nach der eingangs bereits zitierten ständigen BFH-Rechtsprechung und Literatur bei ihm keinen eigenen Gewerbebetrieb im Sinne von § 2 Abs. 1 GewStG und keine Gewerbesteuerpflicht. Die bezogenen Gewinnanteile und Tätigkeitsvergütungen unterliegen deshalb beim Gesellschafter nicht der Gewerbesteuer. Bei der KGaA mindert § 9 Nr. 1 KStG als Gewinnermittlungsvorschrift nach § 7 Satz 1 GewStG 33

kraft Gesetzes auch den Gewerbeertrag der KGaA, so dass die an den persönlich haftenden Gesellschafter gezahlten Gewinnanteile und Tätigkeitsvergütungen bei der Gesellschaft ebenfalls und damit insgesamt gewerbesteuerfrei wären. Die insoweit entstehende Lücke wird durch § 8 Nr. 4 GewStG geschlossen. Da die Besteuerungslücke gerade in dem Umfang entsteht, der durch die weitere Fassung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG herbeigeführt wird, muss sie bei § 8 Nr. 4 GewStG und bei § 9 Nr. 2 KStG durch eine entsprechend ebenso weite Gesetzesauslegung geschlossen werden, die auch gewinnunabhängige Tätigkeitsvergütungen wie im Streitfall einschließt.

3. Der vom Beklagten hinzugerechnete Betrag von 1.409.779 DM ist bei von Klägerin gemäß § 8 Nr. 4 GewStG bei der Ermittlung ihres Gewinns abgesetzt worden. Die Klägerin hat in ihrer Gewinn- und Verlustrechnung einen Betrag von insgesamt 1.499.809 DM Verwaltungskosten der AG als Betriebsaufwand behandelt, worin der strittige Betrag enthalten ist. 34

4. Der erkennende Senat sieht keine Gründe, § 8 Nr. 4 GewStG im Streitfall entgegen seinem Wortlaut aus anderen Erwägungen heraus nicht anzuwenden. 35

a) Der Wortlaut des § 8 Nr. 4 GewStG schließt es von vornherein aus, die Hinzurechnung auf den als sog. verdeckte Gewinnausschüttung zu behandelnden unangemessenen – überhöhten - Teil einer Vergütung zu beschränken und auf den angemessenen Teil einer Vergütung für die Geschäftsführung – um den es hier ausschließlich geht - § 8 Nr. 4 GewStG nicht anzuwenden (so aber etwa Fischer, DStR 1997, 1519 [1520]). Gegen diese Ansicht spricht die bereits ausgeführte Verzahnung des § 8 Nr. 4 GewStG mit § 9 Nr. 1 KStG. Denn der dort zulgeassene Abzug von Aufwendungen in Form von Vergütungen für die Geschäftsführung ist – anders als der Abzug für Spenden nach § 9 Nr. 2 KStG – gerade nicht unter den zusätzlichen Vorbehalt des § 8 Abs. 3 KStG gestellt, in dem die verdeckten Gewinnausschüttungen geregelt sind, welche das Einkommen nicht mindern dürfen. Daraus kann man ableiten, dass es im Verhältnis zwischen Gesellschafter und KGaA bei den Geschäftsführungsvergütungen verdeckte Gewinnausschüttungen nicht gibt (vgl. Schaumburg, DStZ 1998, 524 [533]); für eine entsprechende Einschränkung bei § 8 Nr. 4 GewStG bleibt dann kein Raum. 36

b) Der erkennende Senat sieht ferner keine Möglichkeit, eine Hinzurechnung der strittigen Beträge dadurch zu vermeiden, dass § 8 Nr. 4 GewStG im Wege einer teleologischen Reduktion auf solche persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA beschränkt wird, die - anders als im Streitfall die AG – nicht selbst der Gewerbesteuer unterliegen. Der Senat folgt auch in dieser Frage der ganz herrschenden Auffassung zu § 8 Nr. 4 GewStG (vgl. BFH-Urteil vom 31. Oktober 1990 I R 32/86; BFHE 162, 445; BStBl II 1991, 253 mit zustimmender Anm. von Gosch, FR 1991, 345; für die Finanzverwaltung Abschn. 52 Satz 2 GewStR; Hofmeister in § 8 GewStG Rn. 146; Güroff in Glanegger/Güroff, § 8 Nr. 4 Rn. 2; Lenski/Steinberg, § 8 Nr. 4 Rn. 18 ff.; Meyer-Scharenberg/Popp/Woring, GewStG, 2. Auflage 1996, § 8 Nr. 4 Rn. 3; anderer Ansicht Hennerkes/May, BB 1988, 2393 [2400]; Theisen, DB 1989, 2191 [2196] und eingehend zuletzt Schmincke/Heuel, FR 2004, 861). 37

Eine Korrektur des Gesetzeswortlautes durch die Gerichte ist nur zulässig, wenn eine wortlautgemäße Auslegung zu sinnwidrigen Ergebnissen führen würde und der Schluss gerechtfertigt ist, dass der gesetzgeberische Wille planwidrig umgesetzt wurde (BFH-Urteil vom 1. März 2005 VIII R 25/02; BFHE 209, 275; BStBl II 2005, 436). Es ist nicht Aufgabe einer teleologischen Reduktion, rechtspolitische Fehler zu korrigieren, das heißt das Gesetz zu verbessern, obwohl es sich – gemessen an seinem Zweck – noch nicht als planwidrig unvollständig oder zu weitgehend erweist (vgl. BFH-Urteil vom 20. März 2003 IV R 42/00; 38

BFHE 202, 438 ;BStBl II 2003, 798 [800]). Im Streitfall kann der Senat nicht erkennen, dass § 8 Nr. 4 GewStG planwidrig unvollständig oder zu weitgehend gefasst wäre.

aa) Wie bereits oben unter 2 c dargestellt besteht der Sinn und Zweck des § 8 Nr. 4 GewStG im Kern darin, über die Hinzurechnung bei der KGaA die auf die Gewinnanteile und die Geschäftsführervergütungen entfallende Gewerbesteuer zu erheben, die bei einer natürlichen Person als persönlich haftendem Gesellschafter mangels eigener Gewerbesteuerpflicht sonst nicht erhoben werden kann. Anders als eine natürliche Person ist die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft wie im Streitfall die der AG nach § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG stets und in vollem Umfang gewerbesteuerpflichtig, also selbst wenn die Tätigkeit als solche keinen Gewerbebetrieb im Sinne von § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG darstellt. Diese Überlegung alleine führt bei der Anwendung von § 8 Nr. 4 GewStG auf der Ebene der KGaA noch nicht zu einem sinnwidrigen Ergebnis.

Über die Annahme einer teleologischen Reduktion wäre nachzudenken, wenn durch die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 4 GewStG die Vergütungen für die Geschäftsführung tatsächlich doppelt – bei der KGaA und zusätzlich beim persönlich haftenden Gesellschafter - mit Gewerbesteuer belastet würden. Dies ist aber bei einer Kapitalgesellschaft als persönlich haftender Gesellschafterin einer KGaA und auch im vorliegenden Sachverhalt nicht der Fall.

Der Senat kann offenlassen, ob alleine der Betriebsausgabenabzug, welcher der AG für ihre eigenen regelmäßig anfallenden Aufwendungen im Zusammenhang mit der Geschäftsführung für die KGaA nach allgemeinen Regeln zusteht (§ 4 Abs. 4 EStG i.Vm. § 7 Satz 1 GewStG), bereits ausreichend ist, um eine Doppelbelastung zu verneinen und die Hinzurechnung der Vergütung bei der KGaA sachlich zu rechtfertigen. Die eigene Gewerbesteuerpflicht einer Kapitalgesellschaft als persönlich haftende Gesellschafterin einer KGaA steht jedenfalls deshalb der Hinzurechnung bei der KGaA nicht entgegen, weil zugunsten der Kapitalgesellschaft in § 9 Nr. 2b GewStG eine entsprechende Kürzungsvorschrift besteht, die eine gewerbesteuerliche Doppelbelastung vermeidet.

§ 9 Nr. 2b GewStG ordnet an, dass bei der Ermittlung des Gewerbeertrages des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA die nach § 8 Nr. 4 GewStG dem Gewerbeertrag der KGaA hinzugerechneten Gewinnanteile gekürzt werden, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns des persönlich haftenden Gesellschafters angesetzt worden sind. Diese Vorschrift kann sich nur auf Kapitalgesellschaften als persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA beziehen, weil bei natürlichen Personen – wie ausgeführt - bereits keine Gewerbesteuerpflicht bestünde, innerhalb derer die Gewinnanteile angesetzt worden sein könnten. Nach der Gesetzesbegründung soll mit dieser Bestimmung die gewerbesteuerliche Doppelbelastung ausgeschlossen werden (vgl. Bundestags-Drucksache 11/7833 S. 9). Da jedenfalls § 9 Nr. 2b GewStG für den vorliegenden Fall die Erhebung von Gewerbesteuer für die von der AG bezogenen Geschäftsführervergütungen ausschließt, lässt sich eine teleologische Reduktion des § 8 Nr. 4 GewStG bei der KGaA mit dem Argument einer gewerbesteuerlichen Doppelbelastung nicht rechtfertigen. Die Anwendung des § 8 Nr. 4 GewStG ist vielmehr im Streitfall ebenso gerechtfertigt wie bei einer natürlichen Person als persönlich haftendem Gesellschafter und beruht darauf, dass sonst die an die AG verteilten Geschäftsführervergütungen überhaupt nicht der Gewerbesteuer unterliegen würden. Soweit die Klägerin demgegenüber meint, § 9 Nr. 2b GewStG wolle auch ihre verbleibende Gewerbesteuerbelastung aufheben, verkennt die Klägerin den Sinn und Zweck dieser Bestimmung, die gerade die Gewerbesteuerbelastung bei der KGaA voraussetzt und lediglich die zusätzliche Belastung beim persönlich haftenden Gesellschafter verhindern will.

bb) Der klägerische Hinweis auf die Grundsätze der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie der Steuergerechtigkeit mit Blick auf die gewerbsteuerliche Behandlung der Geschäftsführervergütungen bei anderen Kapitalgesellschaften kann ebenfalls eine teleologische Reduktion des § 8 Nr. 4 GewStG nicht begründen. Es trifft zwar zu, dass bei einer AG und einer GmbH die Kosten des Vorstandes und der Geschäftsführer Betriebsausgaben sind und nach § 4 Abs. 4 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG und § 7 KStG nicht der Gewerbesteuer unterliegen. Für den Bereich der KGaA hat der Gesetzgeber jedoch ausweislich der Regelung des § 8 Nr. 4 GewStG gerade anders entschieden und bei ihr die Vergütungen für die Geschäftsführung der Gewerbesteuer unterworfen. Dies ist insofern folgerichtig, als nach § 278 Abs. 2 AktG für die KGaA auch die Vorschriften des HGB über die KG gelten und bei einer KG die Vergütungen, die ein Gesellschafter im Dienst der Gesellschaft bezogen hat, nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG ebenfalls bei der Gesellschaft deren Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht mindern und folglich bei ihr der Gewerbesteuer unterliegen. Dass bei einer GmbH & Co KG die Aufwendungen der GmbH für ihre Geschäftsführer als Sonderbetriebsausgaben den Gewinn und Gewerbeertrag der KG wieder mindern, ändert an der Beurteilung nichts. Der Gesetzgeber ist nicht verpflichtet, alle Gesellschaftsformen bei der Gewerbesteuer in jeder Beziehung gleichzubehandeln.

cc) Eine teleologische Reduktion von § 8 Nr. 4 GewStG zugunsten der Klägerin lässt sich schließlich nicht mit dem Argument stützen, die bereits erwähnte Kürzungsregelung in § 9 Nr. 2b GewStG führe gerade bei der typischen KGaA wie im Streitfall bei der persönlich haftenden Gesellschafterin zur Anhäufung von für sie letztlich nutzlosen Gewerbeverlusten. 44

Man mag tatsächlich zweifeln, ob bei der persönlich haftenden Gesellschafterin die Kürzungsregelung neben dem ihr nach allgemeinen Regeln zustehenden Betriebsausgabenabzug (§ 4 Abs. 4 EStG i.V.m. § 7 GewStG) zur Beseitigung einer sonst eintretenden gewerbsteuerlichen Doppelbesteuerung wirklich erforderlich war. Zwar müssen die von einer KGaA verteilten Vergütungen und die eigenen Aufwendungen des persönlich haftenden Gesellschafters der Höhe nach nicht zwangsläufig übereinstimmen. Im Streitfall ist im Geschäftsbesorgungsvertrag vereinbart worden, dass die Klägerin der AG deren Aufwendungen mit einem Zuschlag von 3% zu erstatten hat; für die übersteigenden Beträge macht die Anwendung der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2b GewStG bei der AG durchaus einen Sinn. 45

Soweit aber die Höhe der von der KGaA verteilten Vergütungen und die eigenen Aufwendungen des persönlich haftenden Gesellschafters für seinen Vorstand übereinstimmen, schießt § 9 Nr. 2b GewStG tatsächlich über sein gesetzgeberisches Ziel hinaus und führt zur Anhäufung von Gewerbeverlustpotential, das der persönlich haftende Gesellschafter ohne steuerliche Gestaltungen im Ergebnis nicht ausgleichen kann. Dieser Umstand legt jedoch aus der Sicht des erkennenden Senats allenfalls die Überlegung nahe, ob die Kürzungsnorm des § 9 Nr. 2b GewStG als die eigentlich zu weit geratene Vorschrift beim persönlich haftenden Gesellschafter auf einen sachgerechten Regelungsinhalt zurückgeführt werden muss, worüber im vorliegenden Verfahren der Klägerin jedoch nicht zu entscheiden ist. In keinem Fall lässt sich aus der zu weitgehenden Kürzung des Gewerbeertrages beim persönlich haftenden Gesellschafters die Forderung ableiten, durch eine Minderung der Hinzurechnung bei der Gesellschaft auch noch die - dort sachlich gerechtfertigte - Gewerbeertragsbesteuerung ohne Grund zurückzunehmen. Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wäre im Streitfall nämlich gerade dann verletzt, wenn die Hinzurechnung bei der Klägerin nicht vorgenommen würde. Im Übrigen schließt sich der Senat dem zutreffenden Einwand des Beklagten an, dass im Steuerrecht kein Recht auf unbedingte Ausnutzung von – wirtschaftlich nicht begründetem - Verlustpotential besteht. 46

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

47

Die Revision ist nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. Seit dem BFH-Urteil vom 31. Oktober 1990 (I R 32/86, BFHE 162, 445, BStBl II 1991, 253) hat sich die Gesetzeslage durch Einfügung des § 9 Nr. 2b GewStG geändert, so dass dadurch die Frage nach der Anwendung des § 8 Nr. 4 GewStG bei einem gewerbesteuerpflichtigen persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA erneut grundsätzliche Bedeutung erlangt hat.

48