
Datum: 15.07.2008
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 2405/04 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2008:0715.1K2405.04F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob die von einer Schwestergesellschaft erbrachten Ingenieurleistungen bei der Klägerin als Sonderbetriebseinnahme im Sinne des § 15 Abs.1 Satz 1 Nr. 2 2. HS EStG im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung in den Streitjahren 1998 bis 2000 mit einzubeziehen sind.

2

Die Klägerin (Kl'in) war in den Streitjahren als Zeichen- und Konstruktionsbüro in der Rechtsform der GmbH & Co. KG tätig. An ihr waren in dieser Zeit die Herren IV, EV und IQ als Kommanditisten zu je 1/3 beteiligt. Gegenstand der unternehmerischen Tätigkeit war unter anderem das Erstellen von Zeichnungen, Ausführungsplänen, Montage- und Werkstattplänen für Architektur und Bauwirtschaft. Zur Realisierung der Projekte bediente sich die Klägerin des Ingenieurbüros V, Q u. Partner, welche die notwendigen Ingenieurleistungen erbrachte. An dieser Partnergesellschaft iSd. PartGG waren die oben genannten Gesellschafter der KG ebenfalls zu je 1/3 beteiligt. Die Vergütungen an die Partnerschaftsgesellschaft wurden von der Klägerin als Betriebsausgaben bei ihrer Gewinnermittlung berücksichtigt.

3

Der Beklagte erließ zunächst antragsgemäß entsprechend den Feststellungsbescheid für 1998 bis 2000. Nach einer bei der Kl'in durchgeführten Ap vertrat der Beklagte dann die Auffassung, dass die Ingenieurleistungen bei der Klägerin als Sonderbetriebseinnahmen gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HS 2 EStG zu berücksichtigen seien. Dementsprechend erließ der Beklagte am 30.1.2003 geänderte Feststellungsbescheide. Der hiergegen

4

eingelegte Einspruch blieb ohne Erfolg. In der Einspruchsentscheidung begründet der Beklagte diese Ablehnung damit, dass die Leistungen der Partnerschaftsgesellschaft auch nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise gerade durch das Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter der Klägerin an der Partnerschaftsgesellschaft veranlasst worden seien. Aus der Rechtsform der Partnerschaftsgesellschaft ergäben sich keine Besonderheiten im Vergleich zu anderen Personengesellschaften, insbesondere zur GbR. Die Leistungen seien daher als Sonderbetriebseinnahmen zu qualifizieren.

Mit der hiergegen am 04.05.2004 erhobene Klage vertritt die Klägerin die Auffassung, dass die zur GbR entwickelten Grundsätze auf die Partnerschaftsgesellschaft nicht übertragbar seien. Die Partnerschaftsgesellschaft sei durch ihre Ausgestaltung gerade nicht der GbR sondern der OHG wesensnäher. Darüber hinaus bestreitet die Klägerin, dass die Leistungen der Partnerschaftsgesellschaft so notwendig seien, dass die Klägerin ohne diese ihre Aufträge nicht erfüllen könne. 5

Die Klägerin beantragt, 6

die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der Kalenderjahre 1998 bis 2000 vom 30.01.2003 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 05.04.2004 dahingehend zu ändern, dass im Streitjahr 1998 Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von 41.107,46 DM, im Streitjahr 1999 Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von 184.866,55 DM und im Streitjahr 2000 Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von 57.686,56 DM bei den Kommanditisten nicht einheitlich und gesondert festgestellt werden. 7

Der Beklagte beantragt, 8

die Klage abzuweisen. 9

Zur Begründung verweist er auf seine Einspruchsentscheidung. Die Mitunternehmer einer Personengesellschaft seien dem Einzelunternehmer anzugleichen. Folge sei, dass unmittelbare und mittelbare Leistungen der Mitunternehmer an die Personengesellschaft als Sondervergütungen zu beachten seien. Dies gelte auch für solche Leistungen, die mittelbar durch einen nicht gewerblich tätigen Personenzusammenschluss, gleich in welcher Rechtsform, erbracht würden. Dieser Gleichklang werde durch die Vorschrift des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr.2 2.HS EStG sichergestellt. Dies gelte auch, wenn mehrere Gesellschafter in ihrer Verbundenheit zu einander Leistungen für die Personengesellschaft erbrächten. Die Leistungen der Partnerschaftsgesellschaft dienten im vorliegenden Fall auch unmittelbar der Erfüllung des Gesellschaftszwecks der Klägerin. Nur durch sie könnte die Personengesellschaft ihre Aufträge erfüllen. Gemäß § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG habe demnach eine Umqualifizierung der Leistungen zu gewerblichen Einkünften im Sinne des § 15 Abs. 2 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 2. HS EStG stattzufinden. 10

Der Berichterstatter hat die Sach- und Rechtslage am 25.2.2005 mit den Beteiligten erörtert. In diesem Erörterungstermin haben sich die Beteiligten mit einer Entscheidung durch den Senat ohne mündliche Verhandlung einverstanden erklärt. In der Gesellschafterversammlung vom 28.12.2005 ist die Liquidation der Klägerin beschlossen worden. Dies ist am 03.01.2006 in das Handelsregister des Amtsgerichts C eingetragen worden. Eine Vollbeendigung der KG liegt nicht vor. 11

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Gerichtsakte und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge verwiesen. 12

Entscheidungsgründe

13

Der Senat entscheidet gemäß § 90 Abs. 2 FGO im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.

14

Die Klage ist unbegründet.

15

Der Beklagte hat zu Recht die von der Partnerschaftsgesellschaft an die Klägerin erbrachten Leistungen abzüglich der in der Partnergesellschaft anfallenden Kosten für die Leistungen als Sondervergütungen gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HS. 2 EStG angesehen. Auch hinsichtlich der hier von einer nichtgewerblich tätigen Partnerschaftsgesellschaft bezogenen Leistungen findet nämlich § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HS. 2 EStG Anwendung.

16

§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr.2 HS 2 EStG sieht vor, dass Leistungen zwischen Schwester-Personengesellschaften ebenfalls zu Sondervergütungen der Mitunternehmer führen können, wenn an beiden Personengesellschaften die gleichen Mitunternehmer beteiligt sind. Weitere Voraussetzung ist dabei, dass die die Leistungen erbringende Personengesellschaft selbst nicht gewerblich tätig ist (vgl. nur Wacker in Schmidt, § 15 EStG, Rz. 606 mwN.). Letzteres ist dadurch begründet, dass ansonsten eine Notwendigkeit zur Einbeziehung solcher Leistungen in die Gewinnermittlung der die Leistungen erhaltenden Personengesellschaft als gewerbliche Einkünfte nicht notwendig ist. Die Leistungen sind dann nämlich bereits bei der anderen (Schwester-)Personengesellschaft, welche die Leistungen erbringt, als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren. Diese Qualifizierung geht der Berücksichtigung als Sondervergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HS. 2 EStG vor (BFH-Urteil vom 21.9.2000 IV R 50/99, BStBl II 2001, 299).

17

Die Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HS. 2 EStG führt also bei einer nicht gewerblich tätigen Schwesterpersonengesellschaften dazu, dass bei dieser die Leistungen als gewerblich umqualifiziert werden. Der Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr.2 HS 2 EStG ist nicht auf die Rechtsform der GbR beschränkt. Vielmehr gilt die Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HS. 2 EStG bei jeder Art von Personengesellschaft. Dies trifft deshalb auf den Zusammenschluss von Freiberuflern zu einer Partnerschaftsgesellschaft i.S.d. § 1 Abs. 1 PartGG zu. Nach § 1 Abs. 1 PartGG ist eine Partnerschaft eine Gesellschaft ist, in der sich Angehörige Freier Berufe zur Ausübung ihrer Berufe zusammenschließen. Diese Gesellschaftsform gilt lediglich als Fortentwicklung der GbR. Die Partnerschaftsgesellschaft soll nämlich bestimmten Anforderungen von Freiberufler insbesondere hinsichtlich der Haftung und der Art des Zusammenschlusses gerecht werden. Sie ist selbständige Trägerin von Rechten und Pflichten, im Prozess parteifähig und folgt auch sonst, wie von Klägerseite dargestellt, im wesentlichen dem Recht der oHG. Entscheidend ist aber, dass es am Vorliegen eines Handelsgewerbes fehlt (vgl. hierzu Palandt/Sprau, § 705 Rn. 7). Dies unterscheidet sei zwangsläufig von einer oHG. Sie ist eine Art "gefestigte" GbR. Gerade die Auffangnorm in § 1 Abs. 4 PartGG macht dies sehr deutlich. Dort ist nämlich gesagt, dass, wenn im PartGG nicht anderes geregelt ist, auf die Grundsätze der GbR zurückgegriffen werden soll. Dementsprechend sind einkommensteuerrechtlich die Grundsätze der Freiberufler-GbR auf die Partnerschaftsgesellschaft anzuwenden (so auch: Schmidt/Wacker § 15 Rn. 334).

18

Diese Anwendung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG im vorliegenden Fall ist interessengerecht. So wie es dem einzelnen Mitunternehmer durch die Regelung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG versagt wird, mit sich selbst einen Vertrag zu schließen, der einen Teil der gewerblichen Erträge aus dem Gewinn der Mitunternehmerschaft ausklammert, so muss dies auch für den Fall gelten, dass sich mehrere Mitunternehmer in Form einer GbR zusammenschließen und einen

19

Teil der Leistungen der Mitunternehmerschaft durch diese erbringen. Nichts anderes kann gelten, wenn sich mehrere Freiberufler zu einer Partnerschaftsgesellschaft, welche Leistungen für die Mitunternehmerschaft erbringen. Entscheidendes Kriterium ist die Personenidentität innerhalb der Gesellschaft und der Schwestergesellschaft (Schmidt/Wacker § 15 Rn. 606). Diese liegt hier vor, da die Kommanditisten der Klägerin im Streitzeitraum und die Partner der Partnerschaftsgesellschaft beteiligungsidentisch sind.

Auf die Problematik, inwieweit der Leistungen der Partnerschaftsgesellschaft notwendig für die Erbringung der Leistung der Klägerin sind – wovon der Senat ausgeht –, kommt es deshalb nicht an. 20

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 21

Gründe, die Revision gemäß § 115 Abs. 2 FGO zuzulassen, sind nicht erkennbar, da im vorliegenden Fall lediglich die allgemeinen Grundsätze bei nichtgewerblichen Schwesterpersonengesellschaften auf den Fall der Partnerschaftsgesellschaft angewandt worden sind. 22