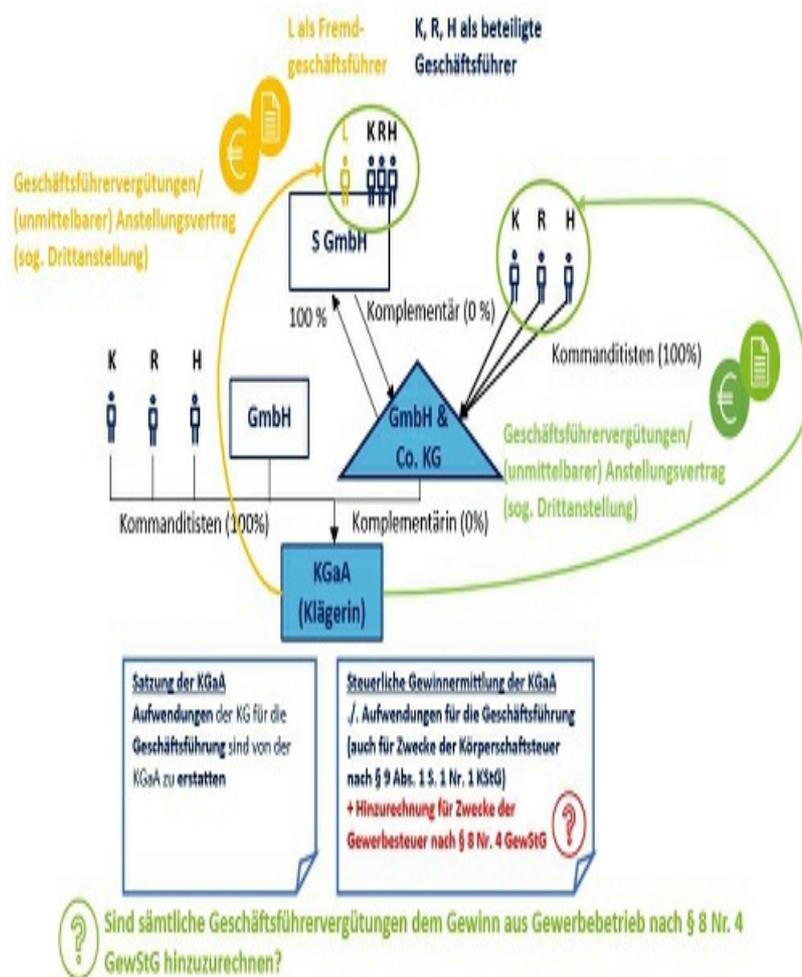


## BFH: Gewerbesteuerliche Hinzurechnung nach § 8 Nr. 4 GewStG bei sog. Drittanstellung von Geschäftsführern

Das unmittelbare Anstellungsverhältnis der Geschäftsführer bei einer KGaA (sog. Drittanstellung) steht der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung der Aufwendungen für die Geschäftsführung nach § 8 Nr. 4 GewStG nicht entgegen, wenn der persönlich haftenden Gesellschafterin der KGaA satzungsgemäß ein entsprechender Ersatzanspruch zusteht. Dies gilt auch für den Fall einer GmbH & Co. KG als persönlich haftende Gesellschafterin einer KGaA, deren Komplementärin eine GmbH ist, die zur Geschäftsführung befugt ist. Unerheblich ist auch, ob eine Kürzung nach § 9 Nr. 2b GewStG auf Ebene der persönlich haftenden Gesellschafterin tatsächlich zu keiner steuerlichen Berücksichtigung des Aufwands führt.

### Sachverhalt



Die Klägerin ist eine gewerblich tätige Kommanditengesellschaft auf Aktien (KGaA). Komplementärin der KGaA ist eine GmbH & Co. KG (KG), die nicht am Kapital der Klägerin beteiligt ist. Komplementärin der KG ist die S-GmbH ohne Kapitalanteil. Die KG ist wiederum an der S-GmbH zu 100% beteiligt. Kommanditisten der KG sind K, R und H, die zugleich Kommanditaktien an der KGaA hielten.

Die KGaA schloss mit K, R, H und L (kein Kommanditist der KG) jeweils einen unmittelbaren Anstellungsvertrag als Geschäftsführer (sog. Drittanstellung). Bei L handelte es sich um einen Fremdgeschäftsführer. Die Vergütungen für die Geschäftsführungstätigkeit erhielten K, R und H unmittelbar von der KGaA, die auch den Lohnsteuer-Abzug durchführte. K, R, H und L waren zugleich Geschäftsführer der S-GmbH.

Laut Satzung der KGaA bestand ein Ersatzanspruch der KG gegenüber der KGaA dahingehend, dass Aufwendungen der KG für die Geschäftsführung von der KGaA zu erstatten waren.

In den streitigen Erhebungszeiträumen wurden die Geschäftsführervergütungen nach § 8 Nr. 4 GewStG teilweise dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet. Die KGaA begehrte allerdings in ihrer Klage, dass die Vergütungen insgesamt nicht mehr nach § 8 Nr. 4 GewStG hinzuzurechnen seien, da das unmittelbare Anstellungsverhältnis der Geschäftsführer bei der KGaA (sog. Drittanstellung) der Anwendung von § 8 Nr. 4 GewStG entgegensteht. Zudem würde eine gewerbesteuerliche Doppelbesteuerung eintreten, da eine Kürzung nach § 9 Nr. 2b GewStG auf Ebene der KG mangels ausreichenden Gewerbeertrags ins Leere laufen würde.

Finanzamt und Finanzgericht vertraten die Auffassung, dass sich die Zurechnung nach § 8 Nr. 4 GewStG auf sämtliche Vergütungen an die persönlich haftende Gesellschafterin erstrecken müsse. Dies gelte auch für den Fall der sog. Drittanstellung und auch unabhängig davon, ob der Geschäftsführer als Kommanditist an der KG beteiligt ist (K,R,H) oder ob es sich um einen Fremdgeschäftsführer (L) handelt.

### **Entscheidung**

Der BFH schließt sich dem FG an und stellt klar, dass bei der Ermittlung des Gewerbeertrags dem Gewinn aus Gewerbebetrieb der KGaA sämtliche im Zusammenhang mit der Geschäftsführung angefallenen Vergütungen an ihre persönlich haftende Gesellschafterin (KG) nach § 8 Nr. 4 GewStG hinzuzurechnen sind.

### Gesetzliche Grundlagen

Zur Geschäftsführung einer GmbH & Co. KGaA ist grundsätzlich der persönlich haftende Gesellschafter berufen (im Streitfall also die KG) (vgl. § 278 Abs. 2 AktG).

Nach § 9 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KStG sind bei einer KGaA 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, abziehbare Aufwendungen für Zwecke der Körperschaftsteuer. Mit dieser Vorschrift wird die Doppelbesteuerung der Geschäftsführervergütung mit Körperschaftsteuer (auf Ebene der KGaA) und Einkommensteuer (auf Ebene der Geschäftsführer) vermieden.

Nach § 8 Nr. 4 GewStG werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb die Gewinnanteile, die an persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA auf ihr nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt worden sind, wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind. Die gewerbesteuerliche Hinzurechnung stellt dabei sicher, dass dieser Gewinnanteil (auf Ebene der KGaA) der Gewerbebesteuerung unterliegt.

Nach § 9 Nr. 2b GewStG wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um die nach § 8 Nr. 4 GewStG dem Gewerbeertrag einer KGaA hinzugerechneten Gewinnanteile gekürzt, wenn sie bei der Ermittlung des Gewinns angesetzt worden sind. Mit dieser Vorschrift soll wiederum eine gewerbesteuerliche Doppelbelastung vermieden, die eintreten könnte, wenn die Beteiligung des persönlich haftenden Gesellschafters zum Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens gehört oder der persönlich haftende Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft ist.

### Alle Arten von Geschäftsführervergütungen

Der BFH beruft sich auf seine bisherige Rechtsprechung und führt Folgendes aus: Gewinnanteile, die i.S.d. § 8 Nr. 4 GewStG an die persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA als Vergütung für die Geschäftsführung verteilt werden, sind alle Arten von Vergütungen, die diese als Gegenleistung für ihre Geschäftsführertätigkeit erhalten (vgl. BFH-Urteile vom 08.02.1984, I R 11/80 und vom 31.10.1990, I R 32/86).

Nach bisheriger Rechtsprechung ist die Vorschrift § 8 Nr. 4 GewStG auch unabhängig davon anzuwenden, ob der persönlich haftende Gesellschafter mit seinen Einkünften aus der KGaA selbst der Gewerbebesteuerung unterliegt (vgl. BFH-Urteile vom 06.10.2009, I R 102/06).

### Aufwendungen für Fremdgeschäftsführer

Aufwendungen, die einem persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA entstehen, weil er die ihm übertragenen Geschäftsführungsaufgaben von anderen Personen (Fremdgeschäftsführern) wahrnehmen lässt, mindern die Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 4 GewStG ebenfalls nicht (vgl. BFH-Urteil vom 31.10.1990, I R 32/86).

### **Anwendung auf den Streitfall**

## Gesetzliche und satzungsgemäße Berufung der Geschäftsführer

Nach dem BFH sind die Geschäftsführer K, R, H und L bereits aufgrund gesetzlicher Regelung und satzungsgemäß mittelbar über die KG und die S GmbH zur Geschäftsführung der KGaA berufen worden. Geschäftsführer der KGaA ist der persönlich haftende Gesellschafter (hier: KG). Die KG wird von ihrer Komplementärin, der S GmbH, vertreten. Die S GmbH wird wiederum durch ihre Geschäftsführer K, R, H und L vertreten.

## Keine Aufhebung durch Anstellungsvertrag

Dem steht nach dem BFH die Übertragung der Geschäftsführung durch Anstellungsvertrag nicht entgegen, da der KG als persönlich haftender Gesellschafterin der KGaA satzungsgemäß auch ein Ersatzanspruch für die ihr mit der Geschäftsführung entstehenden Aufwendungen zugestanden hätte. Die Geschäftsführer üben damit faktisch und wirtschaftlich ihre Tätigkeit für Rechnung der KG, vertreten durch die S GmbH, aus. Das unmittelbare Anstellungsverhältnis der Geschäftsführer bei der KGaA stelle sich wirtschaftlich gesehen als Abkürzung des Zahlungsverweges hinsichtlich des Ersatzanspruchs der KG gegenüber der KGaA dar.

Für Zwecke des § 8 Nr. 4 GewStG kann, so der BFH, nicht auf den einzelnen Geschäftsführer (nicht beteiligter Fremdgeschäftsführer (L) vs. Beteiligte Geschäftsführer (K,R,H)) abgestellt und eine Hinzurechnung teilweise ausgeschlossen werden, da nur die juristische Person als persönlich haftende Gesellschafterin zur organschaftlichen Vertretung der KGaA berufen ist.

Da der BFH bereits entschieden habe (vgl. BFH-Urteil vom 31.10.1990, I R 32/86), dass Aufwendungen, die einer Komplementär-GmbH dadurch entstehen, dass sie die Geschäftsführung der KGaA nur durch Fremdgeschäftsführer ausüben kann, eine Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 4 GewStG nicht hindern, könne im Streitfall für den Fall einer GmbH & Co. KG als persönlich haftende Gesellschafterin einer KGaA, deren Komplementärin eine GmbH ist, die zur Geschäftsführung befugt ist, nichts anderes gelten.

Auch die lohnsteuerliche Behandlung der Geschäftsführervergütungen sei aus gewerbesteuerlicher Sicht unbeachtlich.

## Keine teleologische Reduktion des § 8 Nr. 4 GewStG

Nach dem BFH werde eine gewerbesteuerliche Doppelbelastung durch § 9 Nr. 2b GewStG vermieden. Darüber hinaus sei keine teleologische Reduktion des § 8 Nr. 4 GewStG dahingehend, dass die Vorschrift immer dann keine Anwendung finden dürfte, wenn eine Kürzung nach § 9 Nr. 2b GewStG auf Ebene des persönlich haftenden Gesellschafters tatsächlich zu keiner steuerlichen Berücksichtigung des Aufwands führen würde, angezeigt. Denn das Konzept der Hinzurechnung und Kürzung von Gewinnanteilen bei der KGaA und ihrem persönlich haftenden Gesellschafter trägt dem Leistungsfähigkeitsprinzip hinreichend Rechnung und sei deshalb nicht verfassungswidrig (vgl. BFH-Urteil vom 06.10.2009, I R 102/06).

## **Betroffene Normen**

§ 8 Nr. 4 GewStG, § 9 Nr. 2b GewStG, § 9 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KStG

Streitjahre 2011 und 2012

## **Anmerkung**

### Drittanstellung

Bei einer sog. Drittanstellung wird das Anstellungsverhältnis von der organschaftlichen Bestellung des Geschäftsführers beim Komplementär getrennt. Der Anstellungsvertrag wird in diesem Fall unmittelbar zwischen dem Geschäftsführer des Komplementärs und der KGaA abgeschlossen und die Geschäftsführervergütung vollständig bzw. teilweise von dieser bezahlt. Über eine Drittanstellung können sowohl Fremdgeschäftsführer (im Streitfall: L) als auch an der Komplementär beteiligte Geschäftsführer (im Streitfall: K,R,H) beschäftigt sein.

## **Vorinstanz**

FG München, Urteil vom 20.02.2020, 13 K 1151/17

## **Fundstelle**

BFH, Urteil vom 14.09.2022, [I R 13/20](#), BStBl II 2023, S. 913

## **Weitere Fundstellen**

BFH, Urteil vom 07.12.2011, I R 5/11

BFH, Urteil vom 06.10.2009, I R 102/06, siehe [Deloitte Tax-News](#)

[www.deloitte-tax-news.de](http://www.deloitte-tax-news.de)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.