

BFH: Kein Vorabgewinn für Komplementär-GmbH für vom Kommanditisten geleistete Geschäftsführung einer KG

Ein Vorabgewinn für eine Komplementär-GmbH für die Übernahme der Geschäftsführung der KG durch einen Gesellschafter der Komplementär-GmbH, der zugleich Kommanditist der KG ist, stellt eine unangemessene Gewinnverteilung dar. Der betreffende Betrag ist dem Kommanditisten nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG und nicht der Komplementär-GmbH zuzurechnen. Dies gilt auch, wenn die GmbH dem Kommanditisten kein Entgelt für dessen Tätigkeit zahlt, weil der Kommanditist auf eine entsprechende Vergütung verzichtet hat.

Sachverhalt

Im Streitfall sah der Gesellschaftsvertrag einer GmbH & Co. KG vor, dass die an Ergebnis und Vermögen nicht beteiligte Komplementär-GmbH einen jährlichen Vorabgewinn für die Übernahme der Haftung und Geschäftsführung erhalten sollte. Die Geschäftsführung wurde von den Gesellschafter-Geschäftsführern der GmbH übernommen, die zugleich Kommanditisten der GmbH & Co. KG waren. Ein Geschäftsführergehalt haben sie von der Komplementär-GmbH aufgrund einer Verzichtserklärung nicht erhalten. Der der GmbH zugerechnete Vorab-Gewinn wurde vielmehr bei dieser thesauriert.

Das Finanzamt stufte diese Gewinnverteilung als unangemessen ein und rechnete den der Komplementär-GmbH zugewiesenen Vorabgewinn zu gleichen Teilen den Kommanditisten zu. Zur Begründung stellte es darauf ab, dass die Geschäftsführtätigkeit auf der Ebene der KG bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht von der Komplementärin, sondern von den Kommanditisten erbracht werde. Das sah das FG Münster anders und urteilte, dass der Komplementär-GmbH für die Haftungsübernahme und die Führung der Geschäfte eine marktgerechte Gegenleistung unabhängig davon zusteht, ob sie diese Vergütung an ihre Geschäftsführer weitergibt.

Entscheidung

Der BFH widerspricht der Ansicht des FG und gelangt zu dem Ergebnis, dass die Gewinnverteilung unangemessen ist und die Komplementär-GmbH für die Übernahme der Geschäftsführung der GmbH & Co. KG keinen Vorabgewinn erhalten darf. Die Vergütung müsse vielmehr nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG den Kommanditisten der KG zugerechnet werden, da sie aus einkommensteuerrechtlicher Sicht „im Dienst der Personengesellschaft“ tätig werden.

Bisherige Rechtsprechung: Kommanditist erhält Entgelt für Geschäftsführung der KG

Aufgrund der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung ist bereits geklärt, dass die Norm des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG auch auf Vergütungen anzuwenden ist, die bei einer GmbH & Co. KG der Kommanditist dafür erhält, dass er in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH die Geschäfte der KG führt.

Die Erfassung der Tätigkeitsvergütung bei den Einkünften des Gesellschafters aus Gewerbebetrieb begründet der BFH damit, dass auch der Kommanditist einer GmbH & Co. KG, der zugleich Geschäftsführer (Organ) der Komplementär-GmbH ist, aus einkommensteuerrechtlicher Sicht „im Dienst der Personengesellschaft“ tätig wird. Entscheidend hierfür sei seine Doppelstellung als Organ der GmbH sowie zugleich als Mitunternehmer der KG. Daher könne die Geschäftsführtätigkeit insoweit nicht von seiner Eigenschaft als Mitunternehmer der KG gelöst werden. „Insoweit“ bedeute, dass § 15 Abs. 1 S.1 Nr. 2 S. 1 HS 2 EStG in dem Umfang eingreift, als sich der Unternehmensgegenstand der Komplementär-GmbH auf die Führung der Geschäfte der KG beschränkt.

Diese Grundsätze gelten nach Ansicht des BFH sowohl für den Fall, dass der Kommanditist die Vergütung für seine Tätigkeit als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH unmittelbar von der KG erhält, als auch für den Fall, dass er die Vergütung von der Komplementär-GmbH bezieht, die ihrerseits insoweit Ersatz von der KG erhält.

Aktuelle Rechtsprechung: Kommanditist erhält kein Entgelt für Geschäftsführung der KG

In seinem aktuellen Urteil erweitert der BFH nun die Anwendung dieser Rechtsprechungsgrundsätze auf Fälle, in denen der Kommanditist zugunsten einer Thesaurierung des der Komplementär-GmbH zugewiesenen Vorabgewinns bei der GmbH auf ein Entgelt verzichtet.

Denn aus der oben dargestellten Rechtsprechung ergibt sich nach Ansicht des BFH, dass die unternehmerische Leistung der Geschäftsführung der KG aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht von der Komplementär-GmbH, sondern von dem Kommanditisten erbracht wird. Dementsprechend müsse auch in einem Fall wie dem Streitfall, in dem nicht der die Geschäfte tatsächlich führende Kommanditist selbst ein Entgelt für seine Tätigkeit „im Dienst“ der KG erhält, sondern der Komplementär-GmbH ein Vorabgewinn für die Geschäftsführung zugewiesen wird, der auf die Geschäftsführung entfallende Gewinnanteil einkommensteuerrechtlich dem Kommanditisten zugerechnet werden. Insoweit handele es sich im Sinne der vorgenannten Rechtsprechung zwar nicht um ein Entgelt, aber um einen Vorabgewinnanteil für eine Leistung, die der Kommanditist und nicht die Komplementär-GmbH erbringt. Der Vorabgewinn müsse daher dem Kommanditisten nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 HS 1 EStG zugerechnet werden.

Rechtsfolgen auf Ebene der Komplementär-GmbH

Auf Ebene der Komplementär-GmbH könne es sich infolge der Umqualifizierung insoweit nicht um eine Sondervergütung oder Gewinnzuweisung der KG handeln, sondern um eine verdeckte Einlage ihres Gesellschafters, der zugleich Kommanditist der KG ist.

Unterschied zu Situation bei „nur“ Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH

Der BFH führt weiter aus, dass die aktuelle Rechtsprechung zwar zur Folge habe, dass ausschließlich einem „nur“ Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, der nicht zugleich Kommanditist der KG ist, die Möglichkeit gegeben wird, durch vorherigen Verzicht auf eine Geschäftsführungsvergütung gegenüber der Komplementär-GmbH Gewinne bei der Komplementär-GmbH zu thesaurieren. Dies sei aber der besonderen Stellung geschuldet, die ein Gesellschafter der Komplementär-GmbH innehat, der zugleich Kommanditist der KG ist. Denn § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG soll verhindern, dass der Kommanditist Gewinne der KG der Besteuerung nach den Grundsätzen für die Personengesellschaft entzieht und diese auf Ebene der Komplementär-GmbH (niedriger) besteuert werden. Eine entsprechende Situation bestehe nicht bei einem Gesellschafter der Komplementär-GmbH, der nicht zugleich Kommanditist der KG ist.

Betroffene Normen

§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 HS 1 EStG, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 HS 2 EStG
Streitjahr 2014

Vorinstanz

Finanzgericht Münster, Urteil vom 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, EFG 2018, S. 1099

Fundstelle

[BFH, Urteil vom 28.05.2020, IV R 11/18](#), lt. BMF zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

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.