

Urteil vom 28. Mai 2020, IV R 11/18

Vorabgewinn der Komplementär-GmbH für vom Kommanditisten geleistete Geschäftsführung der KG

ECLI:DE:BFH:2020:U.280520.IVR11.18.0

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1 Halbs 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1 Halbs 2, EStG VZ 2014

vorgehend FG Münster, 22. Februar 2018, Az: 1 K 2201/17 F

Leitsätze

Sieht der Gesellschaftsvertrag einer GmbH & Co. KG einen Vorabgewinn der Komplementär-GmbH für die Übernahme der Geschäftsführung der KG vor, die von einem Kommanditisten der KG als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH erbracht wird, so ist der betreffende Betrag nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht der Komplementär-GmbH, sondern dem die Geschäfte führenden Kommanditisten zuzurechnen. Dies gilt unabhängig davon, ob die GmbH dem Kommanditisten ein Entgelt für seine Tätigkeit schuldet.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 23.02.2018 - 1 K 2201/17 F aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten über die Angemessenheit der Gewinnverteilung bei einer GmbH & Co. KG. Dabei geht es um die Frage, ob der kapitalmäßig nicht beteiligten Komplementär-GmbH ein Vorabgewinn als Vergütung für die Übernahme des Haftungsrisikos und für die Ausübung der Geschäftsführung innerhalb der KG gewährt werden kann, wenn die Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, die zugleich auch Kommanditisten der KG sind, für ihre Geschäftsführungsleistungen keine gesonderte Vergütung der Komplementär-GmbH beziehen.
- 2** Die Klägerin und Revisionsbeklagte zu 1., die P GmbH & Co. KG, ist eine Personengesellschaft in Form einer GmbH & Co. KG (KG). Ihr Unternehmensgegenstand ist Sie entstand im Jahr 2013 durch Umwandlung der D GmbH. Persönlich haftende Gesellschafterin der Klägerin ist die A Verwaltungs GmbH (Komplementär-GmbH; Klägerin und Revisionsbeklagte zu 2.). Zur Geschäftsführung und Vertretung der KG ist ausschließlich die Komplementär-GmbH berechtigt und verpflichtet. Eine Beteiligung der Komplementär-GmbH am Kapital der KG besteht nicht. Kommanditisten der KG sind zu gleichen Teilen die Herren B (Kläger und Revisionsbeklagter zu 3.) und C (Kläger und Revisionsbeklagter zu 4.). Beide sind auch zu gleichen Teilen alleinige Gesellschafter und Geschäftsführer der Komplementär-GmbH und waren zuvor zu gleichen Teilen die alleinigen Anteilseigner und Geschäftsführer der D GmbH. Dort hatten sie aufgrund bestehender Anstellungsverträge monatliche Festgehälter bezogen. Die für die Geschäftsführung erforderlichen Räumlichkeiten und das Anlagevermögen (Büroeinrichtung, EDV-Software etc.) werden der Komplementär-GmbH von der KG unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Anders als bei der D GmbH bestehen zwischen der Komplementär-GmbH und ihren Gesellschafter-Geschäftsführern --den Kommanditisten der KG-- keine Geschäftsführeranstellungsverträge mehr.
- 3** Die Gewinnverteilung auf Ebene der KG ist nach § 6 des Gesellschaftsvertrags wie folgt geregelt: Die Komplementär-GmbH erhält für die Geschäftsführung und die Übernahme der persönlichen Haftung einen

jährlichen Vorabgewinn in Höhe von 200.000 €. Soweit der Gewinn eines Jahres nicht ausreicht, die Vorabgewinne zu befriedigen, werden die Vorabgewinne anteilig befriedigt. In Folgejahren erhöhen sich die Vorabgewinne bis zu einem Betrag, der notwendig ist, einen Ausgleich für die in den Vorjahren aufgrund fehlenden Gewinns nicht gezahlten Vorabgewinne zu schaffen. Einen nach Abzug der Vorabgewinne und einer etwaigen Verzinsung der Kapitalkonten verbleibenden Gewinn erhalten die Kommanditisten im Verhältnis ihrer Kapitalanteile. Entsteht ein Verlust, wird dieser dem Verlustvortragskonto belastet. Zukünftige Gewinne werden so lange ausschließlich dem Verlustvortragskonto gutgeschrieben, bis dieses ausgeglichen ist.

- 4 Seit der Umwandlung in die KG entnehmen die Kommanditisten jeweils monatlich einen Betrag in Höhe von ... €, wodurch ihr Kapitalkonto entsprechend belastet wird. Betragsmäßig besteht insofern Kongruenz mit den vormaligen Gehaltszahlungen durch die D GmbH.
- 5 In einer u.a. für das Jahr 2013 bei der KG durchgeführten steuerlichen Außenprüfung wurde die gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilung in Bezug auf die Vorabvergütung der Komplementär-GmbH für Besteuerungszwecke nicht anerkannt. Zur Begründung heißt es im Betriebsprüfungsbericht insoweit auszugsweise:

"... Die tatsächliche Erbringung der Geschäftsführerleistung erfolgt durch die Kommanditisten Nach der Argumentation des steuerlichen Beraters werden diese Leistungen gegenüber der Komplementärin unentgeltlich erbracht. Daraus folgend entstehen der Komplementärin keine Aufwendungen für die Geschäftsführung. Mithin ist eine betriebliche Veranlassung einer Vorabvergütung für Geschäftsführerleistungen an die Komplementärin mangels eigener Aufwendungen nicht gegeben. ... Danach findet die vorgenommene Gewinnverteilung ihre Erklärung nicht in den Verhältnissen der KG, sondern in anderen Beziehungen zwischen den Gesellschaftern. Der Verzicht der Kommanditisten auf ihnen zustehende Vergütungen für Geschäftsführerleistungen bei gleichzeitiger Gewährung solcher Vergütungen an die Komplementär-GmbH hat ihre Ursache ausschließlich in steuerlichen Gestaltungsgründen. Bei Zurechnung der Geschäftsführerleistungen bei den Kommanditisten träte eine Einkommensteuerbelastung in Höhe des Spitzensteuersatzes von rund 42% (ohne Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) ein. Die Zurechnung der Geschäftsführerleistungen bei der Komplementärin führt hingegen nur zu einer Körperschaftsteuerbelastung von zunächst (vorbehaltlich einer evtl. späteren im Teileinkünfteverfahren zu erfassenden Gewinnausschüttung) 15% (ebenfalls ohne Solidaritätszuschlag). ...

Da Haftungsvergütungen üblicherweise in einem Prozentsatz des Stammkapitals ermittelt werden, wird hierfür ein Betrag von 1.250,- EUR (25.000,- EUR x 5%) als Vorabvergütung für die Übernahme der Haftung berücksichtigt. Die darüber hinaus gehende Vergütung für die Geschäftsführung von 198.750 EUR wird deshalb steuerlich nicht als Vorabvergütung an die Komplementärin anerkannt. Der Betrag wird im Rahmen des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels berücksichtigt. Auf Ebene der Komplementärin liegen insoweit verdeckte Einlagen deren Anteilseigner vor".

- 6 In ihrer Erklärung über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr 2014 erklärte die KG gewerbliche Einkünfte in Höhe von 470.654,91 € und legte der Verteilung des Gewinns auf die Gesellschafter ihre gesellschaftsvertraglichen Abreden zugrunde. Daraus ergab sich folgende Gewinnverteilung:

| | Summe | Komplementär-GmbH | C | B |
|-----------------------------------|--------------|--------------------------|----------|----------|
| Vorabgewinn | 200.000,00 | 200.000,00 | | |
| Gewinnverteilung nach Festkapital | ... | 0,00 | ... | ... |
| Steuerliche Korrekturen | ... | 0,00 | ... | ... |
| Ergebnis Sonderbereiche | ... | ... | ... | ... |
| Steuerlicher Gewinn | ... | ... | ... | ... |

- 7 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte dieser Gewinnverteilung nicht und wies im Gewinnfeststellungsbescheid 2014 vom 25.11.2015 den der Komplementärin als Vorabgewinn zugerechneten Betrag von 200.000 € in Anlehnung an die Feststellungen der Betriebsprüfung der Vorjahre je hälftig den

Kommanditisten als Gewinnanteil zu. Für die Komplementärin berücksichtigte das FA eine Haftungsvergütung in Höhe von 1.250 €. Die Gewinnverteilung stellt sich nach dem Gewinnfeststellungsbescheid 2014 wie folgt dar:

| | Summe | Komplementär-GmbH | C | B |
|-----------------------------------|----------|-------------------|-----|-----|
| Vorabgewinn | 0,00 | | | |
| Gewinnverteilung nach Festkapital | ... | 0,00 | ... | ... |
| Haftungsvergütung | 1.250,00 | 1.250,00 | | |
| Sonderbereiche | ... | ... | ... | ... |
| Steuerliche Korrekturen | ... | 0,00 | ... | ... |
| Steuerlicher Gewinn | ... | ... | ... | ... |

- 8 Der Einspruch der Kläger blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 19.06.2017).
- 9 Das Finanzgericht (FG) gab der hiergegen gerichteten Klage der Kläger mit Urteil vom 23.02.2018 - 1 K 2201/17 F statt. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus:
- 10 Die im Streitfall von den Gesellschaftern der KG beschlossene handelsrechtliche Gewinnverteilungsabrede sei dem Grunde nach auch für Besteuerungszwecke anzuerkennen. Sie stelle auch keinen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne einer wirtschaftlich unangemessenen Gewinnverteilung dar. Zwar bestehe bei der KG personelle Identität der Kommanditisten mit den Gesellschaftern der Komplementär-GmbH, so dass die Gewinnverteilung mangels natürlicher Interessengegensätze grundsätzlich auf ihre Angemessenheit zu überprüfen sei. Es bestünden jedoch keine Anhaltspunkte für eine Unangemessenheit des handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustverteilungsschlüssels.
- 11 Die Gewinnverteilung und die spätere Gewinnverwendung auf der Ebene der GmbH & Co. KG einerseits und auf der Ebene der Komplementär-GmbH andererseits bestünden aus mehreren einzelnen Elementen - die Zuweisung eines Vorabgewinns an die Komplementär-GmbH für die Übernahme der Geschäftsführertätigkeit und des Haftungsrisikos im Rahmen der GmbH & Co. KG, die unentgeltliche Erbringung der Geschäftsführertätigkeit durch die Gesellschafter-Geschäftsführer innerhalb der Komplementär-GmbH sowie die monatliche Entnahme von Kapitalanteilen durch die Kommanditisten der GmbH & Co. KG. Sämtliche dieser einzelnen Elemente der Gewinnverteilung und Gewinnverwendung seien jeweils für sich genommen, aber auch bei kumulativer Betrachtung angemessen und daher insgesamt steuerrechtlich anzuerkennen.
- 12 Es ergebe sich danach folgende geänderte Gewinnverteilung:

| | Summe | Komplementär-GmbH | C | B |
|-----------------------------------|------------|-------------------|-----|-----|
| Vorabgewinn | 200.000,00 | 200.000,00 | | |
| Gewinnverteilung nach Festkapital | ... | 0,00 | ... | ... |
| Haftungsvergütung | 0,00 | | | |
| Sondervergütung | ... | ... | | |
| Zinsen | ... | | ... | ... |
| Ergebnisanteil | ... | ... | ... | ... |
| Steuerliche Korrekturen | ... | 0,00 | ... | ... |

- 13** Mit seiner hiergegen gerichteten Revision rügt das FA eine Verletzung materiellen Rechts.
- 14** Das FG verletze das Gebot der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei der Angemessenheitsprüfung einer Gewinnverteilung einer GmbH & Co. KG. Nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei zu fragen, wer Zurechnungssubjekt der Einkunftsquelle sei und wer tatsächlich die Leistung erbringe, die die Besteuerungspflicht auslöse. Im Streitfall werde die Geschäftsführung wirtschaftlich gesehen vollständig von den Kommanditisten selbst ausgeübt. Die Komplementär-GmbH sei lediglich formal zwischengeschaltet. Die Kommanditisten trafen die Entscheidungen für die KG und erfüllten damit nicht nur die formale Verpflichtung gegenüber der Komplementär-GmbH, sondern gleichzeitig ihre persönliche Verpflichtung gegenüber der KG. Die Komplementär-GmbH selbst erbringe faktisch keine werthaltige Leistung, die durch die Zuweisung eines Vorabgewinns honoriert werden könnte.
- 15** Das FG habe bereits einen falschen Vergleichsfall für seinen Fremdvergleich herangezogen. Es sei nicht danach zu fragen, wie sich die Situation darstellte, wenn an der geschäftsführenden GmbH nur Gesellschafter beteiligt wären, die nicht zugleich Kommanditisten seien; vergleichbar sei dieser Fall vielmehr erst, wenn nicht nur die GmbH (und über sie die hinter ihr stehenden fremden Gesellschafter-Geschäftsführer) die Geschäftsführung der KG innehätten, sondern wenn auch die beiden Kommanditisten Geschäftsführungsbefugnisse hätten. Denn entscheidend sei im Streitfall, dass gerade nicht allein die Gesellschafter der Komplementär-GmbH, sondern die (personenidentischen) Kommanditisten der KG faktisch die Geschäftsführung der KG ausübten. Eine fremdgeführte GmbH, die nur neben bzw. zusammen mit den Kommanditisten zur Geschäftsführung befugt sei, würde eine deutlich geringere Entlohnung für ihre Geschäftsführungstätigkeit erhalten, da diese wegen der Mitwirkung der Kommanditisten wirtschaftlich gesehen weniger wert wäre. Dementsprechend verstoße der Ansatz des FA auch nicht gegen das Trennungsprinzip. Vielmehr ergebe sich bereits auf Ebene der KG, dass die getroffene Gewinnverteilungsabrede unangemessen sei. Denn wirtschaftlich betrachtet seien der Komplementär-GmbH schon keine Einkünfte zuzurechnen, auf die dann das Trennungsprinzip angewendet werden könnte.
- 16** Entgegen der Auffassung der Kläger gehe auch das FA davon aus, dass einer fremdgeführten Komplementär-GmbH unabhängig davon ein Anspruch auf eine Geschäftsführervergütung zustehe, ob sie diese an ihre Geschäftsführer weitergebe oder nicht. Voraussetzung sei aber, dass die Geschäftsführung von der GmbH tatsächlich durch fremde Geschäftsführer ausgeübt werde und nicht, wie im Streitfall, faktisch durch die Kommanditisten der KG.
- 17** Es treffe zwar zu, dass die streitigen Beträge bei der Komplementär-GmbH steuerverstrickt blieben. Deren Gesellschafter hätten es aber in der Hand, den Zeitpunkt der Ausschüttung und damit letztlich die Besteuerung der Gewinne der KG zu bestimmen; jedenfalls komme es zu einer Verschiebung der Besteuerung.
- 18** Das FA beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 19** Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.
- 20** Entgegen der Auffassung des FA führten nicht die Kommanditisten der KG faktisch deren Geschäfte, sondern es seien die natürlichen Personen, die die Funktion als Kommanditisten der KG, die Funktion als Gesellschafter der Komplementär-GmbH und die Funktion der Geschäftsführer dieser GmbH ausfüllten. Nur im Rahmen der letztgenannten Funktion führten sie die Geschäfte der KG. Träfe die Rechtsauffassung des FA zu, wäre die Gewinnverteilungsabrede auch dann steuerrechtlich nicht anzuerkennen, wenn den Geschäftsführern von der GmbH ein Gehalt gezahlt würde. Denn auch in diesem Fall führten nach Ansicht des FA faktisch die Kommanditisten die Geschäfte der KG. In einem solchen Fall werde die Gewinnverteilungsabrede aber seitens der Finanzverwaltung steuerrechtlich anerkannt.
- 21** Komme es im Streitfall zu einer Gewinnausschüttung bei der Komplementär-GmbH, handele es sich dabei ebenso wie bei einer Zahlung von Geschäftsführergehältern um Sonderbetriebseinnahmen der beiden Kommanditisten. Die Thesaurierungsmöglichkeit von Gewinnen sei Bestandteil des Besteuerungssystems der Kapitalgesellschaften, ebenso die Möglichkeit, höhere Gewinne zu thesaurieren, soweit der Geschäftsführer auf eine Vergütung im Voraus verzichte.
- 22** Die Ansicht des FA verstoße zudem gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes. Es gebe keinen

sachlichen Grund, weshalb nur einem Gesellschafter-Geschäftsführer einer Komplementärin, der nicht zugleich Kommanditist der KG sei, die Möglichkeit gegeben werden sollte, durch vorherigen Verzicht auf eine Geschäftsführervergütung entstehende Gewinne zu thesaurieren.

- 23** Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

- 24** Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen FG-Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Unrecht ist das FG davon ausgegangen, dass dem Kommanditisten, der als Organ der Komplementär-GmbH die Geschäfte der KG führt, ein von der KG der Komplementär-GmbH für die Übernahme der Geschäftsführung geschuldeter Vorabgewinn nicht nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zuzurechnen ist (dazu 1.). Die bisherigen Feststellungen des FG ermöglichen dem Senat aber keine abschließende Entscheidung zu der Frage, ob die vom FA im angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheid 2014 zugrunde gelegte Beurteilung, der zufolge der Komplementär-GmbH für die Übernahme der Haftung eine Haftungsvergütung in Höhe von 1.250 € zuzurechnen sei, angemessen ist (dazu 2.).
- 25** 1. a) Nach ständiger Rechtsprechung werden von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG auch Vergütungen erfasst, 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 hat der Bundesfinanzhof (BFH) damit begründet, 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. Denn er nimmt insoweit eine Doppelstellung ein, als er nicht nur Organ der GmbH, sondern zugleich Mitunternehmer der KG ist. Seine Geschäftsführertätigkeit kann insoweit nicht von seiner Eigenschaft als Mitunternehmer der KG gelöst werden. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG greift deshalb jedenfalls insoweit ein, als sich der Unternehmensgegenstand der Komplementär-GmbH auf die Führung der Geschäfte der Personengesellschaft beschränkt. Insoweit ist die Zahlung der Tätigkeitsvergütung an den Gesellschafter-Kommanditisten einer Gewinnverteilung vergleichbar und kann deshalb steuerlich nicht anders als jene behandelt werden (z.B. BFH-Urteil vom 14.02.2006 - VIII R 40/03, BFHE 212, 270, BStBl II 2008, 182, unter II.B.2.a aa [Rz 44], mit umfangreichen Nachweisen aus der Rechtsprechung). Das gilt 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.
- 26** b) Entgegen der Auffassung des FG geht es bei der dargestellten Rechtsprechung nicht allein um die Frage der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung der Vergütung des Geschäftsführers der Komplementär-GmbH, der zugleich Kommanditist der KG ist. Vielmehr ergibt sich aus dem Umstand, dass ein solcher Geschäftsführer bei teleologischer Auslegung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG einkommensteuerrechtlich "im Dienst" der KG tätig wird, auch, dass die unternehmerische Leistung der Geschäftsführung der KG aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht von der Komplementär-GmbH, sondern von dem Kommanditisten erbracht wird. Dementsprechend muss auch in einem Fall wie dem Streitfall, in dem nicht der Kommanditist selbst (unmittelbar von der KG oder mittelbar unter Zwischenschaltung der Komplementär-GmbH) 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 die Geschäfte tatsächlich führenden Kommanditisten zugerechnet werden. Denn insoweit handelt es sich im Sinne der oben dargestellten Rechtsprechung zwar nicht um ein Entgelt, aber um einen Vorabgewinnanteil für eine Leistung, die der Kommanditist und nicht die Komplementär-GmbH erbringt. Der Vorabgewinn ist daher dem die Leistung erbringenden Kommanditisten nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG zuzurechnen. Aus Sicht der Komplementär-GmbH handelt es sich insoweit nicht um eine Sondervergütung oder Gewinnzuweisung der KG, die bei ihr --der Komplementär-GmbH-- der Körperschaftsteuer unterworfen wird, sondern um eine verdeckte Einlage ihres Gesellschafters, der zugleich Kommanditist der KG ist.
- 27** c) Die dargestellte Rechtsprechung hat zwar zur Folge, dass nur einem 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, nicht aber einem Gesellschafter-Geschäftsführer, der zugleich Kommanditist ist. Dies ist aber der besonderen Stellung geschuldet, die ein Gesellschafter der Komplementär-GmbH hat, der zugleich Kommanditist der KG ist. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG will insoweit verhindern, dass der Kommanditist Gewinne der KG der Besteuerung nach den Grundsätzen für die Personengesellschaft entzieht. Eine entsprechende Situation besteht nicht bei einem Gesellschafter der Komplementär-GmbH, der nicht zugleich Kommanditist der KG ist.

28 d) Da das FG von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, ist sein Urteil aufzuheben.

29 2. Die Sache ist nicht spruchreif.

30 a) Im Ergebnis zu Recht ist das FA im angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheid zwar davon ausgegangen, dass die Vergütung von insgesamt 200.000 €, soweit damit die Geschäftsführungstätigkeit für die KG entgolten werden soll, nicht der Komplementär-GmbH, sondern den Kommanditisten nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG zuzurechnen ist. Anders als das FA offenbar meint, folgt dies aber nicht daraus, dass die Zurechnung insoweit nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel erfolgt, dem zufolge die Kommanditisten am Gewinn der KG im Streitfall jeweils zu 50 % beteiligt sind, sondern daraus, dass es sich insoweit um die Zurechnung eines Entgelts für eine Tätigkeit der Kommanditisten "im Dienst" der KG handelt; beide waren im Streitjahr zugleich Geschäftsführer der Komplementär-GmbH und haben in dieser Eigenschaft die Geschäfte der KG geführt.

31 b) Das FG hat bislang --aus seiner Sicht zu Recht-- aber noch keine Feststellungen dazu getroffen, ob die vom FA im angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheid angenommene Vergütung der Komplementär-GmbH für die Übernahme des Haftungsrisikos angemessen ist. Durch die Zurückverweisung erhält das FG Gelegenheit, die insoweit erforderlichen Feststellungen nachzuholen.

32 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de