BFH v. 07.12.2004 - VIII R 58/02 BStBl 2005 II S. 390

Sondervergütung einer Kommanditistin als Arbeitnehmerin einer die Büroarbeiten der KG erledigenden GmbH

Leitsatz

Werden die Büroarbeiten für eine KG durch eine an der KG selbst nicht beteiligte GmbH erledigt, die einen selbständigen, nicht in der Erledigung von Büroarbeiten bestehenden Geschäftszweck hat, dann stellen die Zahlungen der KG an die GmbH für diese Büroarbeiten eine Sondervergütung für die als Kommanditistin an der KG beteiligte Arbeitnehmerin der GmbH dar, wenn diese die Bürotätigkeiten für die KG in abgrenzbarer Weise von ihrer sonstigen Tätigkeit für die GmbH ausführt.

Gesetz(e):

EStG § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

Instanzenzug:

FG des Saarlandes vom 1. Juli 2002 1 K 395/99 (EFG 2003, 385) BFH VIII R 58/02 (Verfahrensverlauf) BFH - VIII R 58/02, Verfahrensverlauf BFH - VIII R 58/02, Verfahrensverlauf

Gründe

I.

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war Komplementär und alleiniger Geschäftsführer der früheren X-KG (im Folgenden: KG).

Seine Ehefrau, die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) war als Kommanditistin an der KG beteiligt.

Der Kläger war außerdem alleiniger Gesellschafter der Y-GmbH (im Folgenden: GmbH). Er hielt die GmbH-Anteile in seinem Sonderbetriebsvermögen bei der KG. Die Klägerin war als Arbeitnehmerin bei der GmbH beschäftigt.

Anlässlich einer Betriebsprüfung bei der KG wurde festgestellt, dass diese kein eigenes Büropersonal beschäftigt hatte und die im Büro anfallenden Arbeiten von der GmbH erledigt wurden. Bei der GmbH war die Klägerin für diese Arbeiten zuständig. Die GmbH erhielt dafür von der KG ein monatliches Entgelt von 800 DM.

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt —FA—) vertrat die Auffassung, das der GmbH für die Erledigung der Büroarbeiten gezahlte Entgelt von jährlich 9 600 DM sei eine Sondervergütung der Klägerin i.S. des 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Er erhöhte die Gewinne der KG für die Streitjahre 1986 bis 1991 entsprechend.

Das Finanzgericht (FG) gab der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage statt: Zwar sei grundsätzlich der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu folgen, der in dem Bemühen, den Mitunternehmer hinsichtlich der Tätigkeitsvergütung einem Einzelunternehmer anzunähern, eine weite Auffassung vertrete. Eine Einschränkung sei jedoch dort geboten, wo der Kommanditist seine Leistung gegenüber einem Dritten aufgrund einer eigenen Leistungsverpflichtung erbringe und er weder rechtlich noch faktisch diesen Dritten beherrsche. Danach liege im Streitfall keine Sondervergütung vor. Die Klägerin sei Arbeitnehmerin der GmbH und an dieser nicht beteiligt gewesen. Vor dem Hintergrund, dass auch ein Einzelunternehmer mit seinem Ehepartner Arbeitsverträ-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

ge schließen dürfe, hätte es eines besonderen Zurechnungsgrundes bedurft, um die der fremden GmbH gegenüber erbrachte Arbeitsleistung der Klägerin im Rahmen ihrer Betätigung in der KG zuzurechnen. Hier wäre auch zu fragen, ob es sich nicht um eine verfassungsrechtlich unzulässige Benachteiligung der Ehe handele. Es komme hinzu, dass die GmbH einen selbständigen Geschäftszweck verfolge und sich nicht darauf beschränkt habe, Geschäftsführungsaufgaben für die KG zu erbringen. Außerdem fehle es an der in dem BFH-Urteil vom 6. Juli 1999 VIII R 46/94 (BFHE 189, 139, BStBl II 1999, 720) herausgestellten Beherrschung des Dritten, also der GmbH, durch die Klägerin. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2003, 385 veröffentlicht.

Das FA rügt mit seiner Revision eine Verletzung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 42 der Abgabenordnung (AO 1977).

Es beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.

II.

Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung —FGO—). Entgegen der Auffassung des FG ist der Arbeitslohn (§ 19 EStG), den die Klägerin von der GmbH bezogen hat, gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in der Höhe ihren gewerblichen Einkünften hinzuzurechnen, in der die KG der GmbH für die Erledigung der bei der KG anfallenden Büroarbeiten eine Vergütung gezahlt hat.

1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb u.a. auch die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezogen hat.

a) Es besteht kein Zweifel, dass dieser Tatbestand erfüllt wäre, wenn die Klägerin die im Betrieb der KG anfallenden Büroarbeiten als Arbeitnehmerin der KG verrichtet und dafür von der KG einen Arbeitslohn erhalten hätte.

b) Nach der Rechtsprechung des BFH ist eine Sondervergütung i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG aber nicht nur dann gegeben, wenn der Gesellschafter unmittelbar für die Gesellschaft tätig wird und von dieser eine Vergütung erhält. Vielmehr hat der BFH diese Vorschrift über ihren Wortlaut hinaus auch angewandt, wenn der Kommanditist einer GmbH & Co. KG für seine Tätigkeit als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH eine Vergütung erhält, und zwar auch dann, wenn der Anstellungsvertrag nicht mit der KG, sondern der Komplementär-GmbH abgeschlossen wurde (ständige Rechtsprechung, Urteile vom 2. August 1960 I 221/59 S, BFHE 71, 425, BStBl III 1960, 408; in BFHE 189, 139, BStBl II 1999, 720, m.w.N.). Er hat dabei darauf hingewiesen, dass der Kommanditist, der zugleich Organ der Komplementär-GmbH ist, über die GmbH —wenn auch nur mittelbar — im Dienst der KG für diese tätig werde.

Dementsprechend hat der BFH die Geschäftsführervergütung des Komplementärs einer KG auch dann als Sonderbetriebseinnahme i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfasst, wenn sie zwar von der Kommanditistin der KG gezahlt, dieser aber von der KG im Wege der Konzernumlage erstattet wurde (BFH-Urteil vom 9. Februar 1999 VIII R 43/98, BFH/NV 1999, 1196). Dieser Entscheidung liegt die Überlegung zugrunde, dass der Umweg über die Kommanditistin die primäre Leistungsbeziehung des Komplementärs zu „seiner" KG nicht verdecken kann. Die dem Komplementär von der Kommanditistin gezahlte Vergütung war wirtschaftlich eine Leistung der KG, weil sie über die Konzernumlage aus den Mitteln der KG aufgebracht worden war.

Darüber hinaus hat der BFH in dem Urteil in BFHE 189, 139, BStBl II 1999, 720 Sondervergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auch für den Fall angenommen, dass ein Kommanditist, der zugleich Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Komplementär-GmbH und einer Schwester-Kapitalgesellschaft der GmbH & Co. KG war, über die zwischengeschaltete Schwesterkapitalgesell-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

schaft Verwaltungs- und Managementleistungen an die KG erbracht hat. Er hat darauf abgestellt, dass dann, wenn ein Dritter in den Leistungsaustausch zwischen dem Gesellschafter und der Personengesellschaft eingeschaltet ist, die Zurechnung der vom Gesellschafter bezogenen Vergütung zum gewerblichen Gewinn der Mitunternehmerschaft unter der Voraussetzung in Betracht kommt, dass die Leistung des Gesellschafters nicht dem zwischengeschalteten Dritten, sondern der leistungsempfangenden Personengesellschaft zugute kommen soll (unter 2. der Entscheidungsgründe). Das bedeutet, dass trotz der Zwischenschaltung eines Dritten Sondervergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG dann vorliegen, wenn sich die Leistung des Gesellschafters letztlich als eine „Tätigkeit im Dienste der Personengesellschaft" erweist; dies ist bei Dienstleistungen (Tätigkeiten) des Gesellschafters der Fall, wenn diese nur für die Personengesellschaft von Wert oder für diese bestimmt sind (vgl. Anmerkung HG, Deutsches Steuerrecht 1999, 1438, 1439). Es müssen die Umstände des jeweiligen Falles dafür sprechen, dass die Dienstleistung (Tätigkeit) des Gesellschafters in abgrenzbarer Weise der empfangenden Personengesellschaft dienen und nicht dem Interessenbereich des Dritten zugute kommen soll (vgl. Anmerkung Kempermann, Finanz-Rundschau 1999, 1054).

Mit dieser Rechtsprechung steht die Entscheidung des I. Senats des BFH im Einklang, dass dann, wenn der Kommanditist einer gewerblich tätigen KG im Auftrag einer Kapitalgesellschaft Managementleistungen zu Gunsten der KG erbringt, die hierfür von der KG an die Kapitalgesellschaft gezahlten und von dieser an den Kommanditisten weitergeleiteten Vergütungen Sonderbetriebseinnahmen des Kommanditisten sind (Urteil vom 10. Juli 2002 I R 71/01, BFHE 200, 184, BStBl II 2003, 191).

c) Zusammenfassend sind danach die von einem Drittunternehmer geleisteten Zahlungen Einnahmen des Gesellschafters i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (Sondervergütungen), wenn die Leistung des Gesellschafters letztlich „seiner" Personengesellschaft und nicht dem Drittunternehmen zugute kommen soll, sich hinreichend von der Tätigkeit des Gesellschafters für den übrigen Geschäftsbereich des Drittunternehmens abgrenzen lässt und wenn zwischen dem Drittunternehmen und der Personengesellschaft eine Beziehung besteht, die es rechtfertigt, die Zahlungen an den Gesellschafter wirtschaftlich der Personengesellschaft zuzurechnen. Letzteres trifft jedenfalls dann zu, wenn die Personengesellschaft dem Drittunternehmer seine Aufwendungen für die Leistungen an den Gesellschafter ersetzt.

2. Die Vorinstanz hat die vorstehenden Rechtsgrundsätze zutreffend erkannt; sie hält eine Einschränkung jedoch für geboten, wenn der Kommanditist —wie im Streitfall— seine Leistung gegenüber einem Dritten aufgrund einer eigenen Leistungsverpflichtung erbringt und er den Dritten weder rechtlich noch faktisch beherrscht. Dieser Auffassung kann sich der Senat nicht anschließen.

Richtig ist zwar, dass der Senat in seinem Urteil in BFHE 189, 139, BStBl II 1999, 720 im Rahmen der Gesamtwürdigung des Sachverhalts auf die beherrschende Stellung des Kommanditisten hingewiesen hat. Im Interesse einer Gleichbehandlung wirtschaftlich vergleichbarer Sachverhalte können für die Hinzurechnung von Einnahmen zu den gewerblichen Einkünften gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG aber nicht die beherrschende Stellung des Kommanditisten und seine eigene schuldrechtliche Leistungsverpflichtung gegenüber dem Dritten entscheidend sein. Ausschlaggebend ist vielmehr, ob die oben unter II.1.c der Gründe aufgeführten Merkmale erfüllt sind, die es rechtfertigen, der Personengesellschaft die Zahlung zuzurechnen, die der Drittunternehmer an den Gesellschafter für eine Leistung getätigt hat, die der Personengesellschaft zugute kommen sollte.

3. Danach war im Streitfall die Hinzurechnung des Arbeitslohns der Klägerin zu ihren gewerblichen Einkünften gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in der Höhe gerechtfertigt, in der die KG der GmbH die Erledigung der Büroarbeiten vergütet hat. Denn ebenso wie die Tätigkeit eines Ge-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

schäftsführers hat die Erledigung der bei der KG anfallenden Büroarbeiten durch die Klägerin im Rahmen ihres Anstellungsverhältnisses mit der GmbH den Interessen der KG gedient und nicht denjenigen der GmbH, die nach den tatsächlichen Feststellungen des FG einen selbständigen Geschäftszweck verfolgt hat (vgl. auch das einen freiberuflichen Steuerberater betreffende BFH-Urteil vom 24. Januar 1980 IV R 154-155/77, BFHE 129, 497, BStBl II 1980, 269). Die Tätigkeiten der Klägerin im Interesse der KG einerseits und für die GmbH andererseits waren von einander abgrenzbar. Da die KG der GmbH für die von der Klägerin erledigten Arbeiten ein monatliches Entgelt gezahlt hat, bereitet auch die Ermittlung des Teils des Gesamtgehalts der Klägerin, der wirtschaftlich der KG zuzurechnen ist, keine Schwierigkeiten.

Die Rechtsauffassung, die Klägerin habe insoweit Sonderbetriebseinnahmen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erzielt, als die KG der GmbH ihre Aufwendungen für das Gehalt erstattet hat, führt entgegen der Ansicht des FG nicht zu einer gegen Art. 6 Abs. 1 des Grundgesetzes verstoßenden Benachteiligung der Ehe. Denn die Ehe gehört nicht zu den oben aufgeführten Merkmalen, unter denen die Zahlungen eines Drittunternehmers der Personengesellschaft zuzurechnen sind. Deshalb würde die Entscheidung des Streitfalles nicht anders ausfallen, wenn die Kläger nicht miteinander verheiratet, sondern einander nur als Gesellschafter der KG verbunden wären.

Da die Vorentscheidung von anderen Voraussetzungen ausgegangen ist, ist sie aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die Klage ist abzuweisen.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Münster 13.4.2018 - 14 K 3906/14 F
FG Niedersachsen 1.2.2011 - 8 K 74/06
FG Schleswig-Holstein 23.7.2010 - 1 K 215/05
FG Hamburg 16.4.2010 - 5 K 114/08
BFH 31.3.2008 - IV B 120/07

Fundstelle(n):
BB 2005 S. 762 Nr. 14
BFH/NV 2005 S. 758
BFH/NV 2005 S. 758 Nr. 5
BStBl II 2005 S. 390 Nr. 10
DB 2005 S. 750 Nr. 14
DB 2007 S. 25 Nr. 27
DStR 2005 S. 688 Nr. 16
DStRE 2005 S. 679 Nr. 11
HFR 2005 S. 417
INF 2005 S. 323 Nr. 9
KÖSDI 2005 S. 14583 Nr. 4
NWB-Eilnachricht Nr. 32/2006 S. 2677
StB 2005 S. 163 Nr. 5
NWB FAAAB-44847

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.