

**Eigener Lösungsansatz:** Trotz der Kritik an der Rspr. ist nicht zu verkennen, dass eine Angemessenheitsprüfung der Gewinnverteilungsabrede erforderlich ist (s. Anm. 840).

► *Angemessenheit als Äquivalenz zwischen Gesellschafterbeitrag und Gewinnanteil:* Angemessenheit der Gewinnverteilung kann uE nur iS einer Äquivalenz zwischen dem erbrachten Gesellschafterbeitrag und dem Anteil am Gewinn der PersGes. verstanden werden.

Insoweit glA SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 479; ähnlich KIRCHHOF/REISS VIII, § 15 Rn. 263 aE; BREIDENBACH, DB 1973, 545 (546); vgl. auch BFH v. 15.11.1967 – IV R 139/67, BStBl. II 1968, 152 (156); v. 26.5.1971 – IV R 11/70, BStBl. II 1971, 557 (558), Vorlagebeschluss zu BFH v. 29.5.1972 – GrS 4/71, BStBl. II 1973, 5.

► *Die Gewinnverteilung ist demzufolge dann angemessen,* wenn Gesellschafter entsprechend den erbrachten Beiträgen am Gewinn der PersGes. beteiligt sind. Bei Kapitaleinlagen ist daher eine kapitalproportionale Gewinnverteilung stets angemessen.

► *Sondervergütungen können zur Unangemessenheit führen,* sofern dadurch Beiträge eines Gesellschafters (nochmals) abgegolten werden, für die bereits eine Sondervergütung gewährt wurde (vgl. auch BINZ/SORG, Die GmbH & Co. KG im Gesellschafts- und Steuerrecht, 10. Aufl. 2005, § 16 Rn. 173).

► *Unangemessenheit der Sondervergütung ist getrennt zu prüfen:* Davon zu trennen ist die Frage, ob bei – isoliert betrachtet – angemessener Gewinnverteilungsabrede eine Sondervergütung in unangemessener Höhe gewährt wird (glA SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 481 f.). In diesem Fall ist stl. nur die Sondervergütung zu korrigieren.

Einstweilen frei.

897

## C. Rechtsfolgen

898

**Ist der Gesellschafter nicht als Mitunternehmer anzusehen,** kann er als (typisch) stiller Gesellschafter angesehen werden, oder es liegt eine estl. unbeachtliche Einkommensverwendung vor.

BFH v. 29.4.1981 – IV R 131/78, BStBl. II 1981, 663 (665); v. 9.10.1986 – IV R 259/84, BFH/NV 1987, 567 (569); v. 26.2.1987 – IV R 147/85, BFH/NV 1989, 363 (365); v. 11.7.1989 – VIII R 41/84, BFH/NV 1990, 92 (94); v. 6.7.1995 – IV R 79/94, BStBl. II 1996, 269 (272 f.).

**Ist nur die Gewinnverteilung unangemessen,** erzielt der Gesellschafter (Mitunternehmer) Einkünfte aus Gewerbebetrieb nur in Höhe des angemessenen Gewinnanteils.

BFH v. 15.10.1970 – IV R 134/70, BStBl. II 1971, 262 (263) zu 2.d der Gründe; v. 29.3.1973 – IV R 158/68, BStBl. II 1973, 489 (492) zu B.II.2. der Gründe; v. 29.1.1976 – IV R 89/75, BStBl. II 1976, 374 (377); v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 (329); v. 24.7.1986 – IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54 (56); v. 19.6.1990 – VIII R 112/85, BFH/NV 1991, 365 (366); v. 6.11.1991 – XI R 35/88, BFH/NV 1992, 452 (453).

**Die einkommensteuerrechtlich irrelevanten Gewinnanteile** stellen stl. nicht abzichbare Aufwendungen dar (§ 12). Sie sind deshalb demjenigen zuzurechnen, der den Gesellschaftsanteil zugewendet hat (BFH v. 13.12.1963 – VI 339/61 U, BStBl. III 1964, 156 [157]; vgl. aber BFH v. 6.11.1991 – XI R 35/88, BFH/NV 1992, 452 [454]; Komplementär-GmbH). Die vom BFH v. 29.5.1972 – GrS 4/71 (BStBl. II 1973, 5 [8] zu IV.2.d bb der Gründe aE) in Erwägung gezogene Zuweisung bei anderen Gesellschaftern als dem Zuwendenden ist uE abzulehnen.

**Zivilrechtlich** hat die stl. Nichtanerkennung der Gesellschafterstellung bzw. der Gewinnverteilungsabrede keine Auswirkungen.

BFH v. 11.7.1989 – VIII R 41/84, BFH/NV 1990, 92 (93); LBP/Brzz, § 15 Rn. 106c, 111; KÖHLER, StBp. 2004, 50. Zu etwaigen Ausgleichs- bzw. Ersatzansprüchen s. BINZ/SORG, Die GmbH & Co. KG im Gesellschafts- und Steuerrecht, 10. Aufl. 2005, § 16 Rn. 202 (Treupflicht) und LBP/Brzz, § 15 Rn. 111 (Wegfall der Geschäftsgrundlage).

899 Einstweilen frei.

### **Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 3: Gewinnanteile und Sondervergütungen des Komplementärs einer Kommanditgesellschaft auf Aktien**

**Schrifttum:** COSTEDE, Mitunternehmenschaft und Betriebsaufspaltung bei der GmbH & Still, StuW 1977, 208; SCHLÜTTER, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Behandlung der Gewinnanteile der Komplementäre einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, StuW, 1978, 295; BACHER, Die Stellung des persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) im Steuerrecht, DB 1985, 2117; JÜNGER, Zur Stellung des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA im Steuerrecht, DB 1988, 1969; MATHIAK, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, DStR 1989, 661; THEISEN, Die Besteuerung der KGaA, DB 1989, 2193; GOSCH, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien und die Gewerbesteuer, FR 1991, 345; GRAF, Die Gewerbesteuerung der Kapitalgesellschaft & Co. KG auf Aktien, DStR 1991, 1374; PATT/RASCHE, Besteuerung der Pensionszusage an den persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA nach den Grundsätzen der Mitunternehmenschaft?, DB 1993, 2400; GÖCKE, Zur Aktivierung von Pensionsansprüchen in den Einzelbilanzen der persönlich haftenden Gesellschafter bei einer KGaA, DB 1994, 2162; PATT/RASCHE, Zur Aktivierung von Pensionsansprüchen in den Einzelbilanzen der persönlich haftenden Gesellschafter bei einer KGaA, DB 1994, 2164; DIE KOMMANDITGESSELLSCHAFT AUF AKTIEN – Eine Alternative, für börsenwillige mittelständische Unternehmen?, DStR 1996, 800, 842; BINZ, Die KGaA mit beschränkter Haftung – quo vadis?, DB 1997, 313; M. FISCHER, Die Besteuerung der KGaA und ihrer Gesellschafter, DStR 1997, 1519; GROCHUT, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien als Rechtsform für den Mittelstand, GStB 1997 Nr. 11, 9; KUSTERER, Die Bedeutung von § 32c EStG bei Kommanditgesellschaften auf Aktien, DStR 1997, 11; LEVEDAG/SCHMIDT, Die KGaA nach dem BGH-Beschluß vom 24.2.1997: Grundprofil und Einsatzfelder einer hybriden Rechtsform, Inf. 1997, 749; WESTPHAL, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA), StuSt. 1997, 297; SCHAUMBURG, Die KGaA als Rechtsform für den Mittelstand?, DStZ 1998, 525; CREZELIUS, Komplementärbesteuerung bei der KGaA, JbFfStR 1998/1999, 318; SETHE, Die Besonderheiten der Rechnungslegung bei der KGaA, DB 1998, 1044; FARNSCHLÄGER/DÖRSCHMIDT, Die ertragsteuereutrale Übertragung des Betriebs einer GmbH & Co. KG auf eine GmbH & Co. KGaA, DB 1999, 1923; FRANKENHEIM, Die Ertragbesteuerung einer Pensionszusage an einen persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, DStR 1999, 481 (484); BOGENSCHÜTZ, Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine KGaA, Festschr. Widmann, Bonn 2000, 163; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, Köln 2000; SCHÜTZ, Einheitliche Anwendung von § 20 UmwStG auf Sacheinlagen bei der KGaA, DB 2000, 2446; HEMPEL/SIEBELS/UHL, Zur Einkünftequalifikation von mittelbaren Gesellschaftern einer KGaA, DB 2001, 2268; JANSSEN, Die Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien und ihrer Gesellschafter, NWB F. 18, 2189 (2001); KUSTERER, Gestaltungsalternativen für Unternehmen in der Rechtsform der Kommanditgesellschaft auf Aktien nach der Unternehmenssteuerreform, FR 2001, 865; RITZROW, Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben bei Personengesellschaften, BuW 2001, 52; WEHRHEIM, Die Einkünftequalifikation der Gesellschafter einer GmbH & Co. KGaA, DB 2001, 947; HALASZ/KLOSTER/KLOSTER, Die GmbH & Co. KGaA, GmbHR 2002, 77; HENNRICHs, Dualismus der Unternehmensbesteuerung aus gesellschaftsrechtlicher und steuersystematischer Sicht, StuW 2002, 201; KRONINGER/THIES, Anwendung des check the box-Systems auf die KGaA als Joint Venture-Vehikel, IStR 2002, 397; Kus-

TERER, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien im Wandel – Wechsel von körperschaftlicher zu mitunternehmerischer Sichtweise, FR 2003, 502; MAHLOW, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien und das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung, DB 2003, 1540; KUSTERER/RUPP, Die Kammanditgesellschaft auf Aktien, EStB 2003, 397; NEU, Aktuelles Beratungs-Know-how Personengesellschaftsbesteuerung, DStR 2003, 1062; BOCK, Die steuerlichen Folgen des Erwerbs eines KGaA-Komplementäranteils – zugleich eine Besprechung von FG München 10.7.2003 – 5 K 2681/97, GmbHR 2004, 554; GLANEGGER, Ergänzungsbilanzen und Gewinnfeststellung für den persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA?, DStR 2004, 1686; KUSTERER, Ergänzungsbilanz des persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, DStR 2004, 77; SCHMINCKE/HEUEL, § 8 Nr. 4 GewStG: Gewerbesteuerfalle bei der Kapitalgesellschaft & Co. KGaA, FR 2004, 861; KESSLER, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien im System der dualen Unternehmensbesteuerung, Festschrift K. KORN, Bonn 2005, 307; KOLLRUSS, KGaA-Komplementär und Gewerbesteueranrechnung: Doppelte Begünstigung durch gewinnabhängige Sondervergütungen (typisch stille Beteiligung), WPg. 2005, 1040; SCHULTE, Wechsel des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA ertragsteuernerneutral möglich?, DStR 2005, 951; WATRIN/MIDDENDORF/STIEVERT, Spezifische Probleme bei der GmbH & Co. KGaA als Familiengesellschaft, StuB 2005, 193; WEHRHEIM/GEHRKE, Zur Qualifikation von Einkünften bei einer Stiftung & Co. KGaA, StuW 2005, 234; HAGEBÖKE/KOETZ, Die Gewinnermittlung des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA durch Betriebsvermögensvergleich, DStR 2006, 293; BAUSCHATZ, Die Einpersonen-GmbH & Co. KGaA als Holdinggesellschaft, DStZ 2007, 39; ROHRER/ORTH, Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf Ebene einer KGaA, BB 2007, 1594; ROHRER/ORTH, Zins-schranke: Belastungswirkungen bei der atypisch ausgeprägten KGaA, BB 2007, 2266; BUSCH/THIEME, Behandlung von Pensionszusagen an persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA, FR 2008, 1137.

## A. Tatbestandsmerkmale der Nr. 3

### I. Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien (Nr. 3 Halbs. 1)

#### 1. Begriff und Wesen der Kommanditgesellschaft auf Aktien

900

**KGaA als juristische Person und Körperschaftsteuersubjekt:** Die KGaA ist gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG KStSubjekt und als juristische Person gegenüber ihren Gesellschaftern rechtl. verselbständigte Trägerin des Gesellschaftsvermögens. Die rechtl. Selbständigkeit gilt ohne Einschränkung auch gegenüber den persönlich haftenden Gesellschaftern.

**Personengesellschaftlicher Einschlag der KGaA:** Für die Rechtsstellung der persönlich haftenden Gesellschafter untereinander und gegenüber den Kommanditaktionären sowie Dritten verweist § 278 Abs. 2 AktG auf das Recht der KG. Die Geschäftsführung durch die persönlich haftenden Gesellschafter, deren Haftung sowie die Binnenorganisation der Gesellschaft bestimmt sich nach den §§ 105 ff., 161 ff. HGB (HÜFFER, AktG, 8. Aufl. 2008, § 278 Rn. 11). Der Verweis in das Recht der Personenhandelsgesellschaften ist auf die in § 278 Abs. 2 AktG genannten Rechtsverhältnisse beschränkt. Im Übrigen gelten auch für die persönlich haftenden Gesellschafter gem. § 278 Abs. 3 AktG die Vorschriften des Aktienrechts in der durch die §§ 278 ff. AktG modifizierte Fassung. Das Verhältnis des persönlich haftenden Gesellschafters zur Gesellschaft richtet sich nicht nach dem Recht der Personenhandelsgesellschaften.

Einstweilen frei.

901

902 **2. Der persönlich haftende Gesellschafter**

Nr. 3 knüpft in subjektiver Hinsicht ausschließlich an die Gesellschafterstellung an.

**Keine Mitunternehmereigenschaft erforderlich:** Ob die Anforderungen an einen Mitunternehmerschaft erfüllt sind, ist ohne Bedeutung (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [884]). Nr. 3 gilt auch dann, wenn die Stellung des persönlich haftende Gesellschafter bei wirtschaftlicher Betrachtung einem Vorstand einer AG entspricht (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [884]; v. 8.2.1984 – I R 11/80, BStBl. II 1984, 381 [382]).

**Keine Erstreckung auf mittelbar beteiligte Personen:** Nr. 3 gilt nicht für Personen, die nur mittelbar über eine Beteiligung an einer PersGes. als persönlich haftendem Gesellschafter an einer KGaA beteiligt sind. Die Behandlung der Einkünfte des mittelbaren Gesellschafters bedarf nach zutreffender Auffassung des Großen Senats des BFH einer ausdrücklichen gesetzlichen Zurechnung, wenn der mittelbare Gesellschafter Mitunternehmer der die Beteiligung vermittelnden PersGes. ist (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89; BStBl. II 1991, 691 [698]). Eine der Nr. 2 Satz 2 vergleichbare Regelung für die persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA fehlt.

**Für den Beginn und die Beendigung der Gesellschafterstellung** kommt es grds. auf die rechtl. Wirksamkeit der Mitgliedschaft an. Bei einer durchgeführten fehlerhaften Gesellschaft, Vor-KGaA oder Vorgründungs-KGaA kann der „gescheiterte“ persönlich haftende Gesellschafter als Gesellschafter einer „anderen Gesellschaft“ iSd. Nr. 2 sein, wenn die Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft vorliegen.

903–904 Einstweilen frei.

905 **3. Die Gewinnanteile des persönlich haftenden Gesellschafters**

**Bilanzierung und Bewertung für die Zwecke der Gewinnermittlung:** Aufgrund welcher Bilanzierungsvorschriften der dem persönlich haftenden Gesellschafter zustehende Gewinn zu ermitteln ist, ist str.

► *Der BFH* hat diese Frage bisher offen gelassen (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [885]).

► *Nach der im steuerrechtlichen Schrifttum herrschenden Meinung* ist der Gewinnanteil der persönlich haftenden Gesellschafter in einer Ergebnisrechnung durch die für die KG geltenden Vorschriften zu ermitteln. Der Gewinnanspruch der Kommanditaktionäre ist dann unter Berücksichtigung des Gewinnanspruchs des Komplementärs durch die für die AG geltenden Vorschriften zu ermitteln (sog. duale Gewinnfeststellung, vgl. SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, 20 f.; SEMLER/PERLITT, Münchener Komm. zum AktG, 2. Aufl. 2000, § 286 Rn. 29; ASSMANN/SETHE, AktG, 4. Aufl. 2001, § 288 Rn. 6 ff., 17 ff., 27 ff.; MATHIAK, DStR 1989, 661 [667]; FISCHER, DStR 1997, 1519 [1521]).

► *Die im Vordringen begriffene Gegenauffassung* legt der Feststellung des für die Verteilung zur Verfügung stehenden Gewinns gem. der Verweisung in § 278 Abs. 3 AktG ausschließlich die auf der Grundlage der für die AG geltenden Vorschriften zu ermittelnde Ergebnisrechnung der Gesellschaft zugrunde (MERTENS, Kölner Kommentar zum AktG, 3. Aufl. 2009, § 288 Rn. 6 ff.; HÜFFER, AktG, 8. Aufl. 2008, § 288 Rn. 2).

► *Stellungnahme:* Zu folgen ist der letzteren Auffassung. Die Maßgeblichkeit der für die AG geltenden Bilanzierungsvorschriften folgt zwingend aus der gesetzlich-

chen Verweisung des § 278 Abs. 3 AktG (MERTENS, Kölner Kommentar zum AktG, 3. Aufl. 2009, § 288 Rn. 6) und ist wegen der strikten aktienrechtl. Kapitalbindung geboten, die insoweit Vorrang beansprucht. Die Frage nach den maßgeblichen handelsrechtl. Vorschriften stellt sich allein für die Feststellung des zur Verteilung zur Verfügung stehenden Gewinns. Maßgeblich ist insoweit der von der Gesellschaft festzustellende und gem. § 286 Abs. 1 AktG von den Kommanditaktionären unter Zustimmung der persönlich haftenden Gesellschafter zu beschließende Jahresabschluss (ADS VI. § 286 AktG Rn. 57). Die Gegenauffassung (ASSMANN/SETHE, AktG, 4. Aufl. 2001, § 288 Rn. 6; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, 20 f.), die über § 278 Abs. 2 AktG für die Ermittlung des Gewinns der persönlich haftenden Gesellschafter einseitig die §§ 238 ff., 252–252 HGB heranziehen möchte, vernachlässigt, dass die auch den Gesellschaftsgläubigern dienende Kapitalbindung gem. § 57 Abs. 3 AktG iVm. §§ 264 ff. HGB, §§ 150 ff. AktG für die Gesellschafter nicht disponibel ist. Dem entspricht es, dass gem. § 288 Abs. 1 Satz 2 AktG Entnahmen durch die persönlich haftenden Gesellschafter gesperrt sind, soweit ihr Kapitalanteil einen etwa bestehenden Bilanzverlust nicht deckt. Dessen ungeachtet ist die Verteilung des festgestellten Gewinns gem. § 278 Abs. 2 AktG nach den für die KG geltenden Vorschriften vorzunehmen.

#### **Ermittlung der Einkünfte durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 5**

**Abs. 1:** Die Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter sind gem. § 5 Abs. 1 durch BV-Vergleich zu ermitteln (vgl. BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [885 f.]). Maßgeblich sind nach der hier vertretenen Auffassung (s. o.) die aktienrechtl. HBil.-Vorschriften. Wegen der rechtl. Selbstständigkeit der Gesellschaft als Trägerin des BV gegenüber dem persönlich haftenden Gesellschafter ist dieser dabei nicht berechtigt, etwaige AK für seine Gesellschafterstellung, die über dem Betrag des ihm zugewiesenen buchmäßigen Eigenkapitals liegen, auf einzelne WG der Gesellschaft zu verteilen und in einer Ergänzungsbilanz gesondert abzuschreiben (FG München v. 10.7.2003, EFG 2003, 1691, rkr.; § 16 Anm. 260; aA DJPW/KRÄMER, KStG, § 9 Rn. 38; Bock, GmbHR 2004, 554; GLANEGGER, DStR 2004, 1686 [1688]; KUSTERER, DStR 2004, 77 [78]; HAGEBÖKE/KÖTZ, DStR 2006, 293 [296]). Mangels einer dem Mitunternehmer vergleichbaren Berechtigung am BV der Gesellschaft gibt es für abweichende Bewertungsansätze keine Grundlage.

**Maßgeblicher Zeitpunkt:** Die auf den persönlich haftenden Gesellschafter entfallenden Gewinnanteile sind nach der Auffassung des BFH und der ganz hM abweichend vom Zufluss- und Realisationsprinzip und damit unabhängig von der Entnahme im Wj. ihrer Entstehung zu versteuern (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [885 f.]). Gerechtfertigt ist dies dadurch, dass § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG die Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter bei der Gesellschaft mit Wirkung für das maßgebliche Wj. vom kstpfl. Einkommen abgespaltet (s. Anm. 902).

**Analoge Anwendung von §§ 3 Nr. 40, 3c und § 8b Abs. 6 KStG:** §§ 3 Nr. 40, 3c sowie § 8b Abs. 6 KStG sind, soweit die KGaA entsprechende streife oder begünstigte Einkünfte aus Dividendenausschüttungen oder aus der Veräußerung von Beteiligungen an KapGes. erzielt, für den auf den Gewinnanteil des persönlich haftenden Gesellschafters entfallenden Anteil analog anwendbar (vgl. SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 891; KESSLER, Festschr. Korn, 2005, 307 [325], und HALASZ/KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 77 [88 ff.]).

Einstweilen frei.

906–909



910 **4. Die auf Anteile am Grundkapital entfallenden Gewinnanteile**

Gewinnanteile, die auf Kommanditaktien des persönlich haftenden Gesellschafters entfallen, stellen grds. Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 dar und sind im Zeitpunkt ihres Zuflusses zu erfassen (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [886]).

911 Einstweilen frei.

**II. Sondervergütungen, Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben sowie korrespondierendes Sonderbetriebsvermögen der persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA (Nr. 3 Halbs. 2)**

912 **1. Ermittlung der Sondervergütungen durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 5 Abs. 1**

Der Gewinn des persönlich haftenden Gesellschafters ist auch insoweit durch BV-Vergleich gem. § 5 zu ermitteln, als nicht Gewinnanteile, sondern sonstige Vergütungen iSv. Nr. 3 bezogen werden. Es gelten die von der Rspr. für den Mitunternehmer iSv. Nr. 2 entwickelten Grundsätze (vgl. auch FG Hamb. v. 17.4.2002 – VII 235/98, nv.).

913 **2. Sonderbetriebsvermögen**

**Sonderbetriebsvermögen der persönlich haftenden Gesellschafter:** WG, die entsprechend den für die Mitunternehmerschaft entwickelten Grundsätzen als SonderBV anzusehen sind, werden bei der Gewinnermittlung demjenigen persönlich haftenden Gesellschafter zugerechnet, der zivilrechtl. oder wirtschaftlicher Eigentümer ist (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [885 f.]). Nicht zum SonderBV zählt allerdings eine Beteiligung der persönlich haftenden Gesellschafter am Grundkapital, da diese vom eindeutigen Wortlaut der Nr. 3 ausgenommen ist.

**Keine Ermittlung eines Gesamtgewinns bei der Gesellschaft:** Die Anwendung der für das SonderBV der Mitunternehmer iSd. Nr. 2 geltenden Grundsätze beschränkt sich auf die Ermittlung der gewerblichen Einkünfte des persönlich haftenden Gesellschafters, der die betreffenden Sondervergütungen bezieht (HEMPEL/SIEBELS/UHL, DB 2001, 2268 [2270]). Anders als bei Mitunternehmerschaften iSv. Nr. 2 ist für eine Ermittlung eines Gesamtgewinns unter Einbeziehung des SonderBV der Gesellschafter kein Raum (BFH v. 28.11.2007 – X R 6/05, BStBl. II 2008, 363).

**Keine korrespondierende Aktivierung von passivierten Verbindlichkeiten gegenüber persönlich haftenden Gesellschaftern:** Passiviert eine PersGes. in ihrer Bilanz die gegenüber ihren Mitunternehmern bestehenden Verbindlichkeiten, so ist nach hM eine korrespondierende Aktivierung im SonderBV der Mitunternehmer vorzunehmen, wenn die die Verbindlichkeiten begründenden Einkünfte dem SonderBV des Mitunternehmers zuzuordnen sind (BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, GmbHR 1998, 553; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 540; s. dazu auch Anm. 592). Die Aktivierung soll dabei unabhängig davon vorzunehmen sein, ob die Einkünfte handelsrechtl. aktivierungsfähig sind. Die Übertragbarkeit dieser Ansicht auf die KGaA ist str. Die Frage wird vorwiegend im Zusammenhang mit der Aktivierung von Zuführungen zu Pensionsrückstellungen thematisiert (s. Anm. 915).

914 Einstweilen frei.

### 3. Einzelne Sondervergütungen

#### a) Geschäftsführervergütung

915

**Umfang:** Vergütungen, die die persönlich haftenden Gesellschafter für ihre Tätigkeit für die Gesellschaft vereinnahmen, sind auch dann von Nr. 3 erfasst, wenn diese nicht als Gewinnvorab, sondern aufgrund schuldrechtl. Vereinbarung mit der Gesellschaft vereinnahmt werden (vgl. FG Köln v. 17.8.2006 – 6 K 6170/03, nv.).

**Aktivierung von Zuführungen zu Rückstellungen für Pensionszusagen:** Zuflüsse aus Pensionszusagen der Gesellschaft gehören aufgrund der Regelung in Nr. 3 zu den gewerblichen Einkünften des persönlich haftenden Gesellschafters. Zweifelhaft ist, ob Zuführungen zu Rückstellungen für Pensionszusagen zeitlich korrespondierend im SonderBV eines begünstigten persönlich haftenden Gesellschafters zu aktivieren und damit – unabhängig von ihrer Aktivierbarkeit nach GoB – zu besteuern sind.

► *Der BFH* hat diese Frage für die KGaA bisher nicht entscheiden müssen. Allerdings hat er eine korrespondierende Aktivierung für zurückliegende VZ unter dem Gesichtspunkt der Totalrealisation abgelehnt, wenn der Versorgungsfall zwischenzeitlich bereits eingetreten war (BFH v. 7.11.1990 – I R 154/85, FR 1991, 529). Ob anders zu entscheiden ist, wenn der Versorgungsfall noch nicht eingetreten ist, ist somit offen geblieben.

► *Nach der hM im steuerrechtlichen Schrifttum* sollen die Zuführungen der Gesellschaft zu den Rückstellungen für Pensionszusagen an die persönlich haftenden Gesellschafter in deren Sonderbilanzen zu aktivieren sein (vgl. nur FRANKENHEIM, DStR 1999, 481). Gestützt wird dies auf das Urt. des BFH v. 8.2.1989 – X R 14/88 (BStBl. II 1989, 881) zur weitgehenden Gleichstellung der persönlich haftenden Gesellschafter mit den Mitunternehmern iSv. Nr. 2 (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 891; FRANKENHEIM, DStR 1999, 481 [484]; PATT/RASCHE, DB 1993, 2400 [2402]; PATT/RASCHE, DB 1994, 2164; THEISEN, DB 1989, 2193; JÜNGER, DB 1988, 1972).

► *Stellungnahme:* Der hM im Schrifttum ist nicht zu folgen. Der BFH hat mittlerweile klargestellt, dass BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88 (BStBl. II 1989, 881) jenseits der Zuordnung des laufenden Gewinns nicht iS einer vollständigen Gleichstellung des persönlich haftenden Gesellschafters zu verstehen ist (BFH v. 28.11.2007 – X R 6/05, BStBl. II 2008, 363). Wenn die KGaA eine Verbindlichkeit gegenüber den persönlich haftenden Gesellschaftern passiviert, ist der korrespondierende Anspruch nicht pauschal – und insbes. nicht ohne Rücksicht auf die Aktivierungsfähigkeit des Anspruchs – im SonderBV zu aktivieren (BUSCH/THIEME, FR 2008, 1137 [1141 f.]; GOCKE, DB 1994, 2162 [2163 f.]). Soweit keine Gewinnverwendung iSd. § 8 Abs. 3 Satz 1 oder Satz 2 KStG vorliegt und die Verbindlichkeit kstl. in zulässiger Weise passiviert worden ist, gibt es keine rechtl. Grundlage, die Gewinnminderung auf der Ebene der Gesellschaft zu korrigieren (GOCKE, DB 1994, 2162 [2163 f.]; insoweit zutreffend auch PATT/RASCHE, DB 1993, 2400 [2402]). Versorgungsansprüche der persönlich haftenden Gesellschafter sind bei dem nach §§ 5 Abs. 1, 4 Abs. 1 durchzuführenden BV-Vergleich nur zu berücksichtigen, wenn diese nach den maßgeblichen GoB zu aktivieren sind.

#### b) Haftungsvergütung und sonstige Sondervergütungen

916

Nr. 3 erfasst auch eine gesonderte, aufgrund einer schuldrechtl. Vereinbarung gewährte Haftungsvergütung sowie sonstige Sondervergütungen, die als Gegen-

leistung für die Hingabe von Darlehen an die Gesellschaft oder die Überlassung von WG gewährt werden. Insofern gelten gegenüber der Mitunternehmerschaft keine Besonderheiten (s. daher auch Anm. 520 ff.).

917–919 Einstweilen frei.

#### 920 c) **Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen**

**Unangemessene und nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Gewinnausschüttungen und Vergütungen:** VGA spielen im Anwendungsbereich der Nr. 3 keine Rolle (aA für unangemessene Tätigkeitsvergütungen CRZELIUS, JbFfStR 1998/1999, 318 [323]; MAHLOW, DB 2003, 1540 [1543]). Nr. 3 erfasst auch unangemessen hohe Einkünfte (vgl. auch DJPW/KRÄMER, KStG, § 9 Rn. 49). § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG spaltet korrespondierend damit auf der Ebene der Gesellschaft die auf den persönlich haftenden Gesellschafter entfallenden Gewinnanteile und Vergütungen vom kstplf. Einkommen der Gesellschaft ab und lässt sie als abziehbare Aufwendungen zu. Da § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG auch unangemessene Leistungen erfasst, würde damit eine nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG vorgenommene Korrektur des Einkommens der KGaA wieder eliminiert.

Vgl. § 9 KStG Anm. 54; DJPW/KRÄMER, KStG, § 9 Rn. 49; FISCHER, DStR 1997, 1519 (1520); HALASZ/KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 77 (88); vgl. auch BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 (885 f.).

**Anlässlich einer Beteiligung am Grundkapital gewährte Vorteile** werden weder von Nr. 3 noch von § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG erfasst. Insoweit kann auch bei dem persönlich haftenden Gesellschafter eine vGA vorliegen. Es gibt jedoch keine Vermutung, dass Vorteile anteilig durch eine Beteiligung am Grundkapital veranlasst sind (im Erg. glA DJPW/KRÄMER, KStG, § 9 Rn. 63; für eine anteilige Verteilung aber WASSERMEYER, GmbHR 1999, 18 [23]).

**Für Zwecke der Gewerbesteuer bei der KGaA** führen Tätigkeitsvergütungen des persönlich haftenden Gesellschafters, in jedem Fall zu einer Erhöhung des Gewerbeertrags. Der vom kstplf. Einkommens vorgenommene Abzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG wird durch § 8 Nr. 4 GewStG für die Gewerbesteuerung wieder aufgehoben (vgl. BFH v. 28.11.2007 – X R 6/05, BStBl. II 2008, 363, und FG Köln v. 17.8.2006 – 6 K 6170/03, nv.). Für andere Vergütungen, die von dem gegenüber Nr. 3 engeren Wortlaut des § 8 Nr. 4 GewStG nicht erfasst sind, gilt dies nicht zwingend (s. BFH v. 28.11.2007 – X R 6/05 aaO zu Darlehenszinsen).

921–922 Einstweilen frei.

### III. Kapitalgesellschaft als persönlich haftender Gesellschafter der KGaA (GmbH & Co. KGaA)

#### 923 1. **Steuerrechtliche Behandlung der Einkünfte der Komplementär-GmbH**

Für die Behandlung der Einkünfte der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KGaA gelten keine Besonderheiten. Die Gewinnanteile und sonstigen Vergütungen, die die GmbH von der KGaA bezieht, sind bereits nach § 8 Abs. 2 KStG als gewerbliche Einkünfte zu behandeln.



## 2. Steuerrechtliche Behandlung der Einkünfte der Gesellschafter der Komplementär-GmbH 924

**Anwendbarkeit der Nr. 3 auf Gesellschafter der Komplementär-GmbH:** Ob Nr. 3 auch Einkünfte erfassen kann, die Gesellschafter der Komplementär-GmbH von der KGaA beziehen (so etwa WEHRHEIM, DB 2001, 947 [948]), wird nicht einheitlich beurteilt.

► *Der BFH* hat zu dieser Frage bisher nur insoweit Stellung genommen, als seiner Ansicht nach eine Beteiligung des persönlich haftenden Gesellschafters am Grundkapital kein SonderBV iSv. Nr. 3 darstellt (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881).

► *Stellungnahme:* UE erfasst Nr. 3 die Einkünfte der Gesellschafter der Komplementär-GmbH nicht. Gemäß der Entscheidung des Großen Senats des BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89 (BStBl. II 1991, 691 [698]) wäre hierzu eine ausdrückliche gesetzliche Anordnung zu fordern, die nicht vorliegt.

**Geschäftsführervergütung bei der Komplementär-GmbH:** Soweit der Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementärin nicht mitunternehmerisch an einer zwischengeschalteten weiteren PersGes. beteiligt ist, ist eine von der Komplementär-GmbH zu zahlende Tätigkeitsvergütung für die Führung der Geschäfte nicht gewerblich (HEMPEL/SIEBELS/UHL, DB 2001, 2268 [2270]). Soweit die KGaA die Vergütung erstattet, liegen auf Ebene der Komplementär-GmbH gewerbliche Einkünfte iSv. Nr. 3 vor. Diese werden auf der Ebene der KGaA für Zwecke der KSt. gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG abgespalten und unterliegen gem. § 8 Abs. 1 Nr. 4 GewStG bei dieser der GewSt. Anders verhält es sich, wenn die Vergütung für die Geschäftsführung unmittelbar von der KGaA bezogen wird (HEMPEL/SIEBELS/UHL aaO).

**Darlehen und Vergütungen für überlassene Wirtschaftsgüter der Komplementär-GmbH:** Soweit die Komplementär-GmbH der KGaA WG überlässt, verbleiben diese im BV der GmbH, da die KGaA kein SonderBV haben kann und es an einer Zurechnungsnorm fehlt (s. Anm. 902). Soweit die WG von den Gesellschaftern der Komplementär-GmbH überlassen worden sind, fehlt es an einem auf die KGaA bezogenen BV, so dass Vergütungen für die Überlassung der WG nicht allein wegen der Beziehung zur KGaA gewerblich sind.

Einstweilen frei.

925–926

### B. Rechtsfolge der Nr. 3

#### I. Rechtsfolgen für den persönlich haftenden Gesellschafter 927

Sobald die Voraussetzungen der Nr. 3 vorliegen, unterfallen die erfassten Gewinnanteile und Vergütungen der ESt. Aufgrund der weitgehenden Gleichstellung der Einkünfte iSv. Nr. 3 mit denjenigen iSv. Nr. 2 (vgl. BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [885 f.]) gelten insofern keine Besonderheiten.

#### II. Rechtsfolgen für die Gesellschaft 928

**Abzug der gewerblichen Einkünfte vom Einkommen der Gesellschaft:** Die gewerblichen Einkünfte des persönlich haftenden Gesellschafters gem. Nr. 3 werden durch die korrespondierende Vorschrift des § 9 Abs. 1 Nr. 1

KStG entgegen § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG als Aufwendungen abgezogen, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Soweit § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG enger ist als Nr. 3 und Vergütungen, die die persönlich haftenden Gesellschafter für die Hingabe von Darlehen oder die Überlassung von WG erhalten, nicht erfasst, sind diese ohnehin handelsrechtl. Aufwand der Gesellschaft und mindern als BA in der StBil. das kstl. Einkommen der Gesellschaft (vgl. § 9 KStG Anm. 54; ausführl. DJPW/KRÄMER, KStG, § 9 Rn. 45). Nach Abzug der gewerblichen Einkünfte des persönlich haftenden Gesellschafters vorzunehmende Hinzurechnungen zum kstl. Einkommen (zB gem. § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG iVm. § 4h Abs. 1 Satz 1, vgl. ROHRER/ORTH, BB 2007, 2266 [2267]) sind dabei iS einer konsequenten systematischen Gesetzesauslegung quotal im Verhältnis des verbleibenden kstl. Einkommens nach Abzug zum kstl. Einkommen vor dem Abzug zu beschränken. Andernfalls würde der Zweck des § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG, die Belastung des Gewinnanteils des persönlich haftenden Gesellschafters mit KSt. zu vermeiden (vgl. BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [885 f.]), nicht erreicht. Entsprechendes gilt umgekehrt bei einer Minderung des kstl. Einkommens (zB § 8b Abs. 1, Abs. 5 KStG, vgl. KESSLER Festschr. Korn, 2005, 307 [325]).

**Hinzurechnung der gewerblichen Einkünfte zum gewerbesteuerlichen Gewinn der Gesellschaft:** Für Zwecke der Berechnung des gewstpfl. Einkommens der Gesellschaft wird der Abzug der Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG durch § 8 Abs. 1 Nr. 4 GewStG korrigiert. Damit sind die auf die persönlich haftenden Gesellschafter entfallenden Gewinne gewstl. Einkommen der Gesellschaft (BFH v. 31.10.1990 – I R 32/89, BStBl. II 1991, 253 [254 f.]; v. 23.10.1985 – I R 235/81, BStBl. II 1986, 72 [73]; v. 8.2.1984 – I R 11/80, BStBl. II 1984, 381 [382]). Für den Fall, dass der persönlich haftende Gesellschafter – etwa als KapGes. – der GewSt. unterliegt, wird eine Doppelbesteuerung durch § 9 Abs. 1 Nr. 2b GewStG vermieden.

**Behandlung des Gewinnanspruchs als Aufwand der Gesellschaft:** Im stl. Schrifttum herrscht die Auffassung vor, der Gewinnanspruch der persönlich haftenden Gesellschafter sei in der GuV der Gesellschaft sonstiger Aufwand gem. § 275 Abs. 2 Nr. 8 HGB (s. zusammenfassend ADS VI. § 286 Rn. 53 ff.). Dies ist uE wegen der maßgeblichen Bilanzierungsvorschriften für die AG zweifelhaft (s. ausführlich Anm. 905). Stl. Folgen für den persönlich haftenden Gesellschafter hätte diese Frage allerdings nur, wenn der nach KG-Vorschriften ermittelte Gewinnanteil den ohne die Aufwandsbuchung für die Gesellschaft ermittelten Jahresüberschuss und den gem. § 57 Abs. 3 AktG verteilbaren Bilanzgewinn übersteigt. Bei sonstigen Gewinnanteilen kann dagegen ohne Weiteres handelsrechtl. Aufwand vorliegen; dies gilt nicht zuletzt auch für Tätigkeitsvergütungen, wenn diese abweichend von § 168 Abs. 2 HGB gesondert vertraglich vergütet werden (ADS VI. § 286 Rn. 48).

929 Einstweilen frei.