
Datum: 17.07.2018
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 3568/16 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2018:0717.15K3568.16E.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Gründe: 1

Die Beteiligten streiten über die Einordnung einer Tätigkeitsvergütung an den Kläger als GbR-Gesellschafter als Vorabgewinn oder als Sondervergütung. 2

Der Kläger ist seit 2006 mit 10 % beteiligt an der A GbR, die mit Finanzinstrumenten handelt. Die GbR erzielt Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3a des Einkommensteuergesetzes -EStG-. Mangels inländischen Wohnsitzes des Mitgesellschafters erließ der Beklagte am 21.06.2016 für das Streitjahr 2010 einen negativen Feststellungsbescheid für die GbR und berücksichtigte die anteiligen Einkünfte des Klägers seitdem bei dessen Veranlagungen zur Einkommensteuer. 3

Der Gesellschaftsvertrag (GesV) enthält insbesondere folgende Bestimmungen: 4

· § 5 Einlagen: Abs. 1: B und C haben sofort fällige Bareinlagen von 270.000 EUR und 30.000 EUR zu leisten. Abs. 2: Darüber hinaus wird C der Gesellschaft sein Know-how und seine Arbeitskraft zur Verfügung stellen. 5

· § 7 Abs. 2 Gesellschafterkonten: 6

Auf dem Kapitalkonto werden die festen Kapitalanteile der Gesellschafter gebucht. Auf dem Privatkonto werden die Gewinnanteile und Tätigkeitsvergütungen sowie die über das Kapitalkonto hinausgehenden Einlagen gutgeschrieben und die Verlustanteile sowie die 7

Entnahmen abgeschrieben.

- § 13 Tätigkeitsvergütungen: 8
- Abs. 1: Der Gesellschafter C erhält für seine Tätigkeit in der Gesellschaft eine Gewinnbeteiligung von 10 %. Falls die monatliche Beteiligung weniger als 5.000 EUR beträgt, wird mindestens 5.000 EUR als Vergütung gezahlt. Die Differenz wird mit eventuellen höheren Beteiligungen der Folgemonate wieder ausgeglichen. Abs. 2: Die Vergütungen sind jeweils am Ende eines Kalendermonats zu zahlen und im Verhältnis der Gesellschafter zueinander als Aufwand der Gesellschaft zu behandeln. 9
- § 14 Verteilung von Gewinn und Verlust: Abs. 1: Der Gewinn wird entsprechend den Anteilen der Gesellschafter am Festkapital ohne Berücksichtigung eines eventuellen Negativsaldos auf dem Privatkonto aufgeteilt und dem Privatkonto gutgeschrieben. 10
- Abs. 2: Ein sich aus der festgestellten Bilanz ergebender Verlust wird entsprechend den Anteilen der Gesellschafter am Festkapital - ebenfalls ohne Berücksichtigung eines eventuellen Negativsaldos auf dem Privatkonto - aufgeteilt und dem Privatkonto eines jeden Gesellschafters belastet. 11
- Aufgrund mündlicher Vereinbarung wurde die Tätigkeitsvergütung zum 01.06.2011 auf jährlich 100.000 EUR angehoben. 12
- Der Beklagte ordnete die Tätigkeitsvergütung - für das Streitjahr 2010 mit der Einspruchsentscheidung vom 14.11.2016, nach Ergehen des negativen Feststellungsbescheides für die GbR, und für 2011 bis 2014 mit Bescheiden vom 14.11.2016, bestätigt durch die Einspruchsentscheidung vom 02.12.2016 - als Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit ein. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die beiden Einspruchsentscheidungen Bezug genommen. 13
- Mit der Klage verfolgt der Kläger sein Begehren weiter und macht geltend, bei den Tätigkeitsvergütungen handele es sich um einen Gewinnvortrag, zusätzlich zum 10%igen Gewinnanteil, und insoweit um einen Bestandteil seiner Beteiligungseinkünfte aus § 20 Abs. 2 EStG, wie sich bei Auslegung von § 13 GesV ergebe. Der Wortlaut des § 13 Abs. 1 GesV spreche von einer „Gewinnbeteiligung“, die somit nur im Falle des Gewinns zu zahlen sei. Für den Fall eines zu niedrigen Gewinns (die Gesellschaft habe hierbei insbesondere an die Anlaufphase gedacht) sei die Differenz mit etwaigen höheren Beteiligungen der Folgejahre auszugleichen. Demnach handele es sich bei diesen „Beteiligungen“ um Vortragentnahmen. Daraus folge zugleich, dass die Beträge nicht etwa bei der Gesamthand erfolgswirksam zu erfassen seien, sondern - zugleich abweichend zur insoweit fehlerhaften Steuererklärung - erfolgsneutral zulasten des Kapitalkontos des Gesellschafters verbucht werden müssten. Anders als bei einer Sondervergütung dürfe der Kläger die „Beteiligung“ nicht behalten, wenn sich die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft nicht erwartungsgemäß positiv entwickle; spätestens bei Beendigung der GbR müsse der Kläger ein negatives Kapitalkonto ausgleichen. Zudem bestimme § 13 Abs. 2 GesV, dass die Beträge „im Verhältnis der Gesellschafter untereinander“ als Aufwand zu behandeln seien - also nur im Innenverhältnis, als Teil der Gewinnverteilungsabrede und ohne Einfluss auf den Gesellschaftsgewinn. Eine erfolgswirksame Verbuchung im Gesamthandbereich scheitere zudem daran, dass eine schuldrechtliche Vereinbarung der „Beteiligung“ fehle. Die GbR habe durchgehend (hohe) Gewinne erwirtschaftet – mit Ausnahme nur der Anlaufverluste 2006, 2007 und des Ausnahmejahres 2010. 14

Hilfsweise - für den Fall der Annahme von Sondervergütungen - seien die Einnahmen nicht als solche aus nichtselbständiger Arbeit einzuordnen, denn der Kläger sei weder angestellt noch sonst weisungsabhängig, zumal Gesellschafterbeschlüsse einstimmig gefasst werden müssten. Die GbR erziele als vermögensverwaltende Gesellschaft Einkünfte nach § 20 EStG. Wenn die „Tantieme“ dem Kläger als Bestandteil seiner Gesellschaftereinkünfte zuzurechnen sei, könne es sich daher ebenfalls nur um solche aus Kapitalvermögen handeln; der Kläger bekomme ja etwas aus den Kapitaleinkünften der GbR. Bei einer einheitlichen und gesonderten Feststellung wären die Einkünfte analog § 15 Abs.1 Nr. 2 EStG als solche aus § 20 EStG - wie diejenigen der GbR selbst - einzuordnen gewesen.

Der Kläger beantragt, 16

die Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2014 vom 23.11.2012 (ESt 2010) und 14.11.2016 (ESt 2011 - 2013), jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 14.11.2016 (ESt 2010) und 02.12.2016 (ESt 2011 - 2013), sowie vom 21.02.2017 (ESt 2014) dahin zu ändern, dass die „Tantiemen“ des Klägers aus der Beteiligung an der A GbR als Gewinnvorab im Rahmen der Kapitaleinkünfte behandelt werden, 17

hilfsweise, dass die „Tantiemen“ des Klägers als Sondervergütung gemäß § 20 EStG qualifiziert werden. 18

Der Beklagte beantragt, 19

die Klage abzuweisen. 20

Der Beklagte verbleibt bei seiner Ansicht lt. Einspruchsentscheidungen: Es handele sich bei der Tätigkeitsvergütung um Sondereinnahmen, nicht um einen Gewinnvorab. Die Vergütung werde aufgrund einer schuldrechtlichen Vereinbarung gezahlt, die hier mit dem Gesellschaftsvertrag getroffen worden sei. Der Kläger habe von den Geldern seinen Lebensunterhalt bestritten. Sie seien auch in Verlustjahren gezahlt worden. Er habe die Vergütung (in Gewinn- wie Verlustjahren) als Einlagen verbucht (mit Auswirkung zu Lasten der Kapitaleinlage des Mitgeschafters) und dann wieder entnommen. Er habe allenfalls das Risiko eines Verlustes der Bareinlage auf seinem Kapitalkonto tragen müssen. § 13 des Vertrages weise als Überschrift „Tätigkeitsvergütung“ auf. Der Kläger habe bis heute keine echte Gewinnantime erhalten, sondern die monatliche regelmäßige Vergütung. Eine bloße Ausdehnung der Entnahmemöglichkeiten des Klägers widerspräche zudem dessen hoher Arbeitsleistung - trotz nur 10%iger Gewinnbeteiligung -, die er auch in den verlustreichen Anlaufjahren erbracht habe. Die Abrede in § 13 Abs, 2 GesV („im Verhältnis der Geschafter zueinander als Aufwand der Gesellschaft“) sei Ausdruck einer handelsrechtlichen Aufwandsbuchung und stelle klar, dass der Kläger per Saldo 10 % seiner Tätigkeitsvergütung selbst trage. 21

Die Qualifizierung der demnach anzunehmenden Sondervergütung als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit - so jedenfalls noch in der Einspruchsentscheidung angenommen - beruhe auf der Weisungsgebundenheit des Klägers, der dem Mitgeschafter wöchentlich habe Bericht erstatten und sich an dessen Strategieentwürfe halten müssen; geschuldet habe er nicht einen Arbeitserfolg, sondern die reine Arbeitsleistung gegen ein pauschales Gehalt. Möglicherweise komme auch eine Einordnung der Vergütung als Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 18 EStG in Betracht. Eine Qualifizierung der Tätigkeitsvergütung nach § 20 EStG scheidet dagegen aus. Der Kläger habe nicht seinerseits Kapitalvermögen zum Erwerb der streitigen Einkünfte eingesetzt. 22

Wegen der weiteren Einzelheiten zum Sach- und Streitstand wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und der beigezogenen Steuerakten Bezug genommen.

Die Klage ist unbegründet. 24

Der angefochtene Bescheid ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung -FGO-); jedenfalls kommt eine geringere als die vom Beklagten vorgenommene Steuerfestsetzung nicht in Betracht. 25

Der Beklagte hat - nach negativem Feststellungsbescheid mangels unbeschränkter Steuerpflicht des Mitgesellschafters, § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung, - die Einkünfte des Klägers aus der Beteiligung an der GbR zutreffend bei dessen Einkommensteuerveranlagung erfasst. 26

Die Einkünfte des Klägers aus der Tätigkeitsvergütung gemäß § 13 GesV sind - wegen Verböserungsverbot nach § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO beschränkt auf die vom Beklagten angesetzten Beträge - als solche aus selbständiger Arbeit i. S. von § 18 EStG zu erfassen. Eine Qualifizierung als solche aus § 20 EStG (mit Abgeltungswirkung § 32d EStG) scheidet aus. 27

Die Tätigkeitsvergütung (2010: 60.000 EUR; 2011: 83.333 EUR; 2012 und 2013: 100.000 EUR; 2014: 100.000 EUR) begründet beim Kläger keinen Gewinnvorab, sondern stellt eine Sondervergütung dar. 28

Sondervergütungen (etwa solche i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 2. Halbsatz EStG) müssen auf besonderen Vertragsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und einzelnen Gesellschaftern beruhen. Sie bedürfen auch zivilrechtlich einer besonderen Abrede, die im Gesellschaftsvertrag oder in einem besonderen Dienstvertrag getroffen werden kann. In einem Gesellschaftsvertrag vereinbarte Tätigkeitsvergütungen sind nur dann als Sondervergütungen zu qualifizieren, wenn sie handelsrechtlich nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages als Unkosten zu behandeln sind und insbesondere im Gegensatz zu einem Gewinnvoraus auch zu zahlen sind, wenn kein Gewinn erwirtschaftet wird (Urteile des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 13.10.1998 VIII R 4/98, Bundessteuerblatt -BStBl- II 1999, 284; vom 07.02.2002 IV R 62/00, BStBl II 2005, 88; des Finanzgerichts -FG- Düsseldorf vom 23.11.2000 10 K 3784/96 F, Entscheidungen der Finanzgerichte -EFG- 2001, 204; des FG Münster vom 23.11.2010 1 K 639/07 F, EFG 2011, 793; s. auch Wacker in Schmidt, EStG, 37. A, § 15 Rdn.-440; von Beckerath in Kirchhof, EStG, 17. A., § 15a Rdn. 10). 29

Vorliegend haben die Gesellschafter hinsichtlich der Tätigkeitsvergütung eine schuldrechtliche Vereinbarung zwar nicht gesondert, aber innerhalb des Gesellschaftsvertrages (§ 13) getroffen. 30

Wie sich zur Überzeugung des Senats aus der Auslegung der Bestimmung ergibt, handelt es sich hierbei um die Vereinbarung einer Sondervergütung statt eines Gewinnvorab. 31

Hierfür spricht bereits der Wortlaut der Regelung. § 7 Abs. 2 des Vertrages bezeichnet „Gewinnanteile und Tätigkeitsvergütungen“ - stellt also beide Einnahmeformen als sich gegenseitig ausschließend oder jedenfalls abgrenzend gegenüber. Die Überschrift des § 13 lautet auf „Tätigkeitsvergütung“ - ähnlich einer (Sonder-)Vergütung, nicht etwa auf Gewinnvorab. Weiter wird dort aufgeführt eine Gewinn„tantieme“ statt ein „Gewinnanteil“. 32

Zudem ist die Zahlung tatsächlich nicht wie eine Gewinnbeteiligung, sondern gewinnunabhängig erfolgt. Bereits § 13 Abs. 1 Satz 2 GesV sieht vor, dass „mindestens“ 5.000 EUR als Vergütung geschuldet sind - also entgegen der Bezeichnung „Gewinn“beteiligung auch bei Verlusten der GbR. Zwar muss nach dem weiteren Inhalt der Regelung die Differenz (Überzahlung) mit eventuellen höheren Beteiligungen der Folgemonate wieder ausgeglichen werden. Indes erfolgte die Verbuchung der Beträge auf dem Privatkonto des Klägers (nicht auf dessen Kapitalkonto), und zwar zunächst als Einlagen des Klägers und sodann, nach Auszahlung, wieder als dortige Entnahme. Per Saldo ergab sich also weder auf dem Kapital- noch auf dem Privatkonto des Klägers eine Auswirkung in Gestalt der Tätigkeitsvergütung. Eine Rückzahlungspflicht des Klägers für vorab möglicherweise überhöht gezahlte Beträge folgt damit - entgegen dem Klagevorbringen - auch nicht etwa spätestens über dessen Verpflichtung zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos bei Auflösung der GbR. Letztlich durfte der Kläger - ebenso wie bei einer Sondervergütung - die Gegenleistung für seine Tätigkeit lt. § 13 GesV unabhängig von der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft behalten. Insgesamt trug der Kläger - wie vom Beklagten zu Recht eingewandt - einzig das Risiko, seine Bareinlage auf dem Kapitalkonto (Festkapital) zu verlieren.

Zudem wurde die Vergütung in allen Jahren mit den Mindestbeträgen ausgezahlt; in keinem Streitjahr (bzw. entsprechend sogar mindestens bis zum Erlass der Einspruchsentscheidung) kam es zu einer Berechnung mit 10 % des Gewinns, sondern wurde die Vergütung wie ein Festbetrag entrichtet. Der vereinbarte Mindestbetrag hätte aus den Gewinnen der GbR nur dann bezahlt werden können, wenn der Gewinn mindestens 600.000 EUR betragen hätte (10 % = 60.000 EUR) oder später 1.000.000 EUR (10 % = 100.000 EUR); tatsächlich wurden indes lediglich Ergebnisse von max. 280.000 EUR erzielt (s. Anlage K 4 zur Klagebegründung, Bl. 42 GA). Trotz dieser sich im Laufe der Jahre verfestigenden Diskrepanz hat die GbR die Tätigkeitsvergütung des Klägers im Laufe der Jahre kontinuierlich erhöht - der Kläger sollte für seine Tätigkeit angemessen entlohnt werden, zumal sich sein Gewinnanteil auf 10 % beschränkte, aber die GbR ohne die Tätigkeit des Klägers, basierend auf dessen einschlägigen beruflichen Erfahrungen und Kenntnissen, nicht erfolgreich wirtschaften konnte. 34

Außerdem handelte es sich bei der Tätigkeitsvergütung um Werbungskosten der GbR. 35

Als solche hatte die Gesellschaft sie auch fortlaufend über Jahre hinweg verbucht und steuerlich erklärt. Der Klagevortrag, dies sei irrtümlich erfolgt, ist aus Sicht des Senats nicht überzeugend. Nach § 13 Abs. 2 GesV sind die Vergütungen „im Verhältnis der Gesellschafter zueinander als Aufwand der Gesellschaft“ zu behandeln. Hierbei handelt es sich nach verständiger Auslegung nicht um einen bloßen Ausfluss der Gewinnverteilungsabrede, sondern der Vertrag stellt insoweit klar, dass die Vergütung als „Aufwand der Gesellschaft“ zu behandeln ist und jeder Gesellschafter über die Gewinnquote seinen entsprechenden Anteil zu tragen hat. 36

Die Sondervergütung des Klägers ist einzuordnen als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit i. S. von § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG. 37

Bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften mit Überschusseinkünften kommt eine entsprechende Anwendung von § 15 Abs. 1 Nr. 2 2. Alt. EStG nicht in Betracht (BFH-Urteil vom 18.11.1980 VIII R 194/78, BStBl 11 1981, 510). Damit bedarf es einer eigenständigen steuerlichen Beurteilung der Sondereinkünfte des Klägers. Nicht etwa handelt es sich um einen bloßen Ausfluss der Gesellschafterstellung des Klägers (entsprechend trat seine Tätigkeit neben den in einer Bareinlage bestehenden Gesellschafterbeitrag, § 5 Abs. 2 GesV) oder ist die durch die GbR verwirklichte Einkunftsart (§ 20 EStG) aus sonstigen Gründen auf 38

die Vergütungen des Klägers zu übertragen. Das Besteuerungsergebnis ist vielmehr anders als bei einer gewerblichen Mitunternehmerschaft abhängig davon, welche Art von Einkünften der sondervergütete Gesellschafter in seiner Person erzielt hat.

Vorliegend bestehen - wie selbst der Beklagte in der mündlichen Verhandlung nicht mehr angezweifelt hat - keine ausreichenden Anhaltspunkte für eine Weisungsgebundenheit des Klägers i. S. von § 19 EStG. Derartige Feststellungen hat auch der Beklagte nicht treffen können. Unstreitig verfügte einzig der Kläger - nicht aber der Mitgesellschafter - über einschlägige berufliche Erfahrungen und Kenntnisse im Bereich der Termingeschäfte. Selbst wenn der Kläger monatlich einen Bericht vorlegen muss, so stellt dieser lediglich die Grundlage für eine gemeinsame Strategiebesprechung der

beiden Gesellschafter dar. Gegen eine Arbeitnehmerstellung des Klägers spricht auch der Umstand, dass maßgebliche Entscheidungen eines einstimmigen Gesellschafterbeschlusses bedurften - also auch der Zustimmung des (nur 10% gewinnbeteiligten) Klägers. 40

Die (originäre) Tätigkeit des Klägers selbst, für die er nach § 13 des Gesellschaftsvertrages vergütet worden ist, stellt sich steuerlich als selbständige Tätigkeit dar; nicht dagegen handelt es sich um eine Art Nebeneinkünfte i. S. von § 20 EStG (s. hierzu Tulloch/Wellich in DStR 1999, 1093, 1095 mit Hinweisen auf den Streitstand in der Literatur). Abgesehen von der Subsidiarität der Kapitaleinkünfte nach § 20 Abs. 8 EStG setzt der Kläger als für die GbR tätig werdende Person insoweit kein (persönlich) eigenes Kapitalvermögen zur Einkünfteerzielung ein, sondern arbeitet mit dem Vermögen der Gesellschaft. Zweck und Ziel seiner Tätigkeit sind das Verdienen der schuldrechtlich vereinbarten Vergütung und die Mehrung des Kapitals der GbR, deren Vermögen er somit i. S. von § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG verwaltet. 41

Der Höhe nach sind die (Sonder-)Einkünfte des Klägers aus § 18 EStG (mindestens) mit den der angegriffenen Besteuerung zugrunde gelegten Beträgen zu erfassen. 42

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 43

Die Revisionszulassung beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO; die Frage der steuerlichen Einordnung von Sondervergütungen wegen Tätigkeiten für eine vermögensverwaltende Personengesellschaft ist, soweit ersichtlich, höchstrichterlich noch nicht geklärt. 44