

---

**Datum:** 23.02.2018  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 1. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 1 K 2201/17 F  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2018:0223.1K2201.17F.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Der Bescheid für 2014 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG vom 25.11.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.06.2017 wird nach Maßgabe der Urteilsgründe geändert.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

---

Tatbestand

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 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

3

Ferner war ursprünglich streitig, ob die nicht abziehbare Gewerbesteuer gemäß § 4 Abs. 5b Einkommensteuergesetz (EStG) nach dem Veranlassungsprinzip oder nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu verteilen ist. Diesen Streitpunkt haben die Kläger allerdings im Laufe des Verfahrens ausdrücklich fallen gelassen.

Die Klägerin zu 1. ist eine Personengesellschaft in Form der GmbH & Co. KG. Ihr Unternehmensgegenstand ist der An- und Verkauf von Grundstücken, die Planung und Erstellung von Bauvorhaben und die Erbringung von Architektenleistungen. Persönlich haftende Gesellschafterin der Klägerin ist die A Verwaltungs GmbH (Komplementär-GmbH und Klägerin zu 2.). Zur Geschäftsführung und Vertretung der Klägerin ist ausschließlich die Komplementär-GmbH berechtigt und verpflichtet. Eine Beteiligung der Komplementär-GmbH am Kapital der Klägerin besteht nicht. Kommanditisten der Klägerin sind zu gleichen Teilen die Herren B (Kläger zu 3.) und C (Kläger zu 4.) mit einem Festkapitalanteil i.H. von jeweils 10.000,- EUR. Beide sind auch zu gleichen Teilen alleinige Gesellschafter und Geschäftsführer der Komplementär-GmbH. Die für die Geschäftsführung erforderlichen Räumlichkeiten und das Anlagevermögen (Büroeinrichtung, EDV-Software etc.) werden der Komplementärin unentgeltlich von der KG zur Verfügung gestellt.

4

Die Klägerin ist im Jahr 2013 durch Umwandlung der D GmbH entstanden. Anteilseigner und Geschäftsführer dieser Gesellschaft waren ebenfalls die Herren B und C zu jeweils der Hälfte. Die Gesellschafter-Geschäftsführer der D GmbH bezogen aufgrund bestehender Anstellungsverträge monatliche Festgehälter.

5

Mit Vertrag vom 27.08.2013 gründeten die Gesellschafter die A Verwaltungs GmbH, mithin die Komplementär GmbH. Gleichzeitig beschloss die D GmbH die Umwandlung im Rahmen eines Formwechsels gemäß §§ 190 ff., 226 ff. Umwandlungsgesetz (UmwG) in eine Kommanditgesellschaft, nämlich die Klägerin. Der Formwechsel sollte rückwirkend zum 02.01.2013 erfolgen. Die Arbeitsverhältnisse mit den Arbeitnehmern der D GmbH sollten von der Klägerin in der Rechtsform der GmbH & Co. KG unverändert fortgeführt werden. Anders als bei der D GmbH bestehen zwischen der A Verwaltungs GmbH und ihren Gesellschaftern-Geschäftsführern keine Geschäftsführeranstellungsverträge mehr. Die Komplementär-GmbH und die Klägerin zu 1.) wurden am 16.09.2013 bzw. am 27.09.2013 in das Handelsregister eingetragen.

6

Die Gewinnverteilung auf Ebene der Klägerin ist ausweislich des Gesellschaftsvertrags wie folgt geregelt: Die Komplementär-GmbH erhält für die Geschäftsführung und die Übernahme der persönlichen Haftung einen jährlichen Vorabgewinn i.H. von 200.000,- EUR. 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.

7

Seit der Umwandlung in die KG entnehmen die Kommanditisten jeweils monatlich einen Betrag i.H. von 8.500,- EUR, wodurch ihr Kapitalkonto entsprechend belastet wird. Betragsmäßig besteht insofern Kongruenz mit den vormaligen Gehaltszahlungen durch die D GmbH.

8

9

Die dargestellte Gewinnverteilung legte die Klägerin ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für das Jahr der Umwandlung 2013 zugrunde.

Für die Vorjahre einschließlich des Jahres 2013 fand im April 2015 bei der Klägerin eine steuerliche Außenprüfung statt. Die Prüfungsfeststellungen sind in dem Außenprüfungsbericht vom 27.04.2015 zusammengefasst. Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde der Gewinn der Klägerin aus Gewerbebetrieb durch mehrere Prüfungsfeststellungen erhöht. 10

Darüber hinaus erkannte die Betriebsprüfung die gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilung in Bezug auf die Vorabvergütung der Komplementär-GmbH für Besteuerungszwecke nicht an. Zur Begründung wird in Tz. 2.6 des Betriebsprüfungsberichts wie folgt ausgeführt: 11

*„Nach § 6 (1) des Gesellschaftsvertrages der Klägerin erhält die Komplementär-GmbH für die Geschäftsführung und Übernahme der persönlichen Haftung einen jährlichen Vorabgewinn in Höhe von 200.000,- EUR. 12*

*Weitere vertragliche Gestaltungen - insbesondere Gesellschafter-Geschäftsführer-Anstellungsverträge zwischen der Komplementär-GmbH und deren Anteilseignern und Geschäftsführern - wurden nicht vorgelegt. 13*

*Nach Rücksprache mit dem steuerlichen Berater bestand Einigkeit dahingehend, dass die tatsächliche Geschäftsführung für die KG nicht durch die Komplementär-GmbH selbst erbracht werden kann, sondern nur durch deren Geschäftsführer als Organe dieser Gesellschaft. Die Geschäftsführerleistungen der Geschäftsführer gegenüber der Komplementär-GmbH sollen nach Auskunft des Steuerberaters unentgeltlich erfolgen. 14*

*Die im Rahmen der Prüfung aufgeworfene Frage nach einer betrieblichen Veranlassung dieser Gestaltung blieb unbeantwortet. 15*

*Die gesellschaftsvertraglich vereinbarte Gewinnverteilung kann steuerlich hinsichtlich der Vorabvergütung für die Geschäftsführerleistungen an die Komplementär-GmbH nicht anerkannt werden. 16*

*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. 17*

*Der Grundsatz der Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssels erfährt Einschränkungen, wenn für diese Gewinnverteilung nicht alleine die Verhältnisse der Gesellschafter in der Gesellschaft und insbesondere ihre Beiträge zum Gesellschaftszweck maßgebend sind, sondern wenn die Gewinnverteilung von anderen Beziehungen (z.B. wirtschaftlichen Beziehungen außerhalb des Gesellschaftsverhältnisses) beeinflusst wird, die nicht ihre Grundlage im Gesellschaftsverhältnis haben (vgl. BFH, Urteil v. 23.08.1990, IV R 71/89). 18*

*Danach findet die vorgenommene Gewinnverteilung ihre Erklärung nicht in den Verhältnissen der KG, sondern in anderen Beziehungen zwischen den Gesellschaftern. Der Verzicht der 19*

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). 20

Auch die tatsächliche Durchführung der gewählten Gestaltung deutet lediglich auf Motive der Steuerersparnis hin. Eine Zuführung der Geschäftsführervergütungen an die Komplementärin in Form von tatsächlichen Auszahlungen auf deren Bankkonten erfolgt nicht. Die Vergütungen wurden lediglich auf dem Gesellschafterdarlehenskonto der persönlich haftenden Gesellschafterin bei der KG gutgeschrieben. Damit ist bei der KG kein Abfluss entsprechender Geldmittel erfolgt. Diese Geldmittel stehen nunmehr den Kommanditisten im Wege der Gestaltung über Entnahmen zur Verfügung. Nach erfolgter Umwandlung in eine GmbH & Co. KG sind von den Kommanditisten ab September 2013 tatsächlich monatliche Entnahmen durch Auszahlungen von 8.500,- EUR je Person auf deren Privatkonten erfolgt, die auf den Überweisungsbelegen im Übrigen als Vorabvergütung bezeichnet wurden. 21

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. 22

Auf Ebene der Komplementärin liegen insoweit verdeckte Einlagen deren Anteilseigner vor.“ 23

Der Beklagte übernahm die Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ mit Datum vom 10.06.2015 einen geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2013, gegen den die Kläger am 26.06.2015 Einspruch einlegten mit der Begründung, dass die gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilungsabrede auch im Besteuerungsverfahren zur Anwendung kommen müsse. Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 21.10.2015 als unbegründet zurück. 24

Am 30.10.2015 erhoben die Kläger Klage gegen den Feststellungsbescheid 2013. Das Klageverfahren war unter dem Az. 1 K 3412/15 F anhängig. 25

Am 29.10.2015 ging bei dem Beklagten die Erklärung über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der Kläger für das Streitjahr 2014 ein. Die Klägerin zu 1.) erklärte darin Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H. von 470.654,91 EUR und legte der Verteilung des Gewinns auf die Gesellschafter die dargestellten gesellschaftsvertraglichen Abreden zugrunde. Daraus ergab sich folgende Gewinnverteilung: 26

	<b>Summe</b>	<b>Komplementär-GmbH</b>	<b>C</b>	<b>B</b>
--	--------------	--------------------------	----------	----------

 27

Gewinn vorab	200.000,00	200.000,00		
Gewinnverteilung nach Festkapital	180.361,65	0,00	90.180,83	90.180,83
Steuerliche Korrekturen	700,00	0,00	350,00	350,00
- Spenden	84,81	0,00	42,41	42,41
- KapErtSt/SolZ	217,67	0,00	108,84	108,84
- Geschenke etc.	-320,00	0,00	-160,00	-160,00
- GewSt Vorjahr	62.356,00	0,00	31.178,00	31.178,00
- GewSt lfd. Jahr				
Ergebnis Sonderbereiche	27.254,78	13.878,71	6.408,79	6.967,28
<b>Steuerlicher Gewinn</b>	<b>470.654,91</b>	<b>213.878,71</b>	<b>128.108,86</b>	<b>128.667,35</b>

Der Beklagte folgte dieser Gewinnverteilung nicht und wies im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2014 vom 25.11.2015 den der Komplementärin als Vorabgewinn zugerechneten Betrag von 200.000 EUR in Anlehnung an die Feststellungen der Betriebsprüfung der Vorjahre je hälftig den Kommanditisten als Gewinnanteil zu. Für die Komplementärin berücksichtigte der Beklagte eine Haftungsvergütung i.H. von 1.250 EUR. Die Gewinnverteilung stellt sich nach dem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2014 wie folgt dar:

28

	Summe	Komplementär- GmbH	C	B
Gewinn vorab	0,00			
Gewinnverteilung nach Festkapital	379.111,65		189.555,82	189.555,82
Haftungsvergütung	1.250,00	1.250,00		
Sonderbereiche	13.878,71 13.376,07	13.878,71	6.408,79	6.967,28

29

Steuerliche Korrekturen	63.038,48	0,00	31.519,25	31.519,25
<b>Steuerlicher Gewinn</b>	<b>470.654,91</b>	<b>15.128,71</b>	<b>227.483,86</b>	<b>228.042,35</b>

Die Kläger legten gegen den Bescheid für 2014 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2014 Einspruch ein, der sich gegen die vorgenommene abweichende Gewinnverteilung und die abweichende Hinzurechnung der Gewerbesteuer als nicht abziehbare Betriebsausgabe nach § 4 Abs. 5b EStG richtete. Die letztgenannte Einwendung haben die Kläger zwischenzeitlich fallen gelassen.

30

Zur Begründung ihrer Auffassung, dass die gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilungsabrede auch im Besteuerungsverfahren zur Anwendung kommen müsse, verwiesen die Kläger auf ihren Vortrag im Klageverfahren 1 K 3412/15 F. In diesem Klageverfahren und im vorangegangenen Einspruchsverfahren hatten die Kläger vorgetragen, dass die Kommanditisten einer KG von der Führung der Geschäfte der Gesellschaft ausgeschlossen seien (§ 164 Handelsgesetzbuch – HGB). Zur Geschäftsführung sei ausschließlich die Komplementär-GmbH berechtigt und verpflichtet. Schon vor diesem gesellschaftsrechtlichen Hintergrund sei es gerechtfertigt, der Komplementär-GmbH eine Gegenleistung für die Erbringung der Geschäftsführertätigkeit in Gestalt eines Vorabgewinns zuzubilligen, die dann auch im Steuerrecht anzuerkennen sei.

31

Unbestrittener Maßen sei die Tätigkeitsvergütung, die ein Kommanditist für die Wahrnehmung von Geschäftsführungsaufgaben in der Komplementär-GmbH erhalte, steuerrechtlich als Sonderbetriebseinnahme i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu qualifizieren, und zwar unabhängig davon, ob die Vergütung direkt aus dem Vermögen der KG oder letztlich von der Komplementär-GmbH gezahlt werde. Gleiches gelte für eine Vergütung, die der Kommanditist als alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer über eine zwischengeschaltete Schwester-Kapitalgesellschaft erhalte (vgl. BFH, Urteil v. 06.07.1999, VIII R 46/94). Als Einkünfte in diesem Sinne dürften aber immer nur die Beträge erfasst werden, die auch tatsächlich für die Geschäftsführertätigkeit geleistet würden. Im Streitfall hätten die Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH aber auf eine entsprechende Vergütung gerade verzichtet.

32

Dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH stehe es grundsätzlich frei, für diese entgeltlich oder unentgeltlich tätig zu werden. Er dürfe also auf die Vergütung seiner Geschäftsführertätigkeit verzichten. Dies müsse auch für eine GmbH gelten, die zugleich persönlich haftende Gesellschafterin einer GmbH & Co. KG sei.

33

Weiter wiesen die Kläger auf das sog. Trennungsprinzip hin. Als Kapitalgesellschaft sei die GmbH - und zwar auch die Komplementär-GmbH - ein eigenständiges zivil- und steuerrechtliches Rechtssubjekt, welches die von ihr aus der Beteiligung erzielten Einkünfte unabhängig davon zu versteuern habe, ob und zu welchem Zeitpunkt wiederum Ausschüttungen an ihre Anteilseigner vorgenommen würden. In Anbetracht ihrer Selbständigkeit stehe der Komplementär-GmbH in jedem Fall eine angemessene Vergütung für die eigenständige Wahrnehmung ihrer Geschäftsführungsaufgaben gegenüber der KG zu. Dabei sei es unerheblich, wie das Leistungsverhältnis zu den Anteilseignern im Einzelfall ausgestaltet werde. Sowohl gesellschafts- als auch steuerrechtlich sei anzuerkennen, dass ein Gesellschafter, der sowohl Kommanditist einer KG als auch Gesellschafter-

34

Geschäftsführer der Komplementär-GmbH sei, seine Geschäftsführertätigkeit unmittelbar im Rahmen einer Vertrags- und Leistungsbeziehung gegenüber der Komplementär-GmbH erbringe, auch wenn sich die Tätigkeit letztlich mittelbar natürlich auch zum Wohle der KG auswirke. Der Verzicht eines solchen Gesellschafters auf eine Vergütung seiner Geschäftsführertätigkeit gegenüber der Komplementär-GmbH sei rechtlich zu billigen. Ein der Komplementär-GmbH gegenüber der KG zustehender Vorabgewinnanspruch sei selbständig zu betrachten und wirke sich auf den Verzicht nicht aus.

Ferner trugen die Kläger vor, dass die seitens des Finanzamts im Feststellungsbescheid vertretene Rechtsauffassung in Mehrpersonenverhältnissen, d.h. wenn an der Komplementär-GmbH nicht nur die Kommanditisten der KG, sondern noch dritte Personen beteiligt wären, zu Ergebnissen führe würde, die mit dem Prinzip einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht zu vereinbaren wären. 35

Außerdem verwiesen die Kläger zur Begründung ihres Einspruchs auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 16.04.2015 (IV R 1/12). Der Bundesfinanzhof sei in dieser Entscheidung davon ausgegangen, dass selbst eine atypische Gewinnverteilung, bei der einer Komplementär-GmbH 99% des Gewinns zugewiesen würden, obwohl sie kapitalmäßig nicht an der GmbH & Co. KG beteiligt gewesen sei, keinen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten darstelle. 36

Außerdem bestritten die Kläger die Aussage im Betriebsprüfungsbericht des Beklagten, dass die in Rede stehende Gestaltung aus Gründen der Steuerersparnis gewählt worden sei. Im Falle der Vornahme von Ausschüttungen durch die Komplementär-GmbH könne sich gegebenenfalls sogar eine höhere Steuerbelastung ergeben. Die Gestaltung sei vielmehr gewählt worden, um die Komplementär-GmbH über die Vorabgewinne finanziell besser auszustatten, was letztlich auch der KG zu Gute käme, da dadurch die Bonität des Unternehmens (Haftungsmasse der Komplementär-GmbH) insgesamt gesteigert würde. 37

Im Klageverfahren 1 K 3412/15 F hatten die Kläger weiter vorgetragen, dass die Auffassung des Beklagten, es sei bei wirtschaftlicher Betrachtung selbstverständlich davon auszugehen, dass im Rahmen einer typischen GmbH & Co. KG die tatsächliche Führung der Geschäfte bei den Kommanditisten läge, weder mit den gesetzlichen Regelungen noch mit den gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen in Einklang zu bringen sei und damit dem geltenden Recht widerspreche. Die Herren B und C hätten unterschiedliche rechtliche Funktionen inne, die unabhängig voneinander zu betrachten seien. Zivilrechtlich seien beide zum einen Kommanditisten, die als solche nur über die Entscheidungen der Gesellschafterversammlung auf die Klägerin einwirken könnten. Sowohl nach der gesetzlichen Ausgangslage (§§ 164, 170 HGB) als auch nach dem Inhalt des Gesellschaftsvertrages seien sie von der Geschäftsführung und Vertretung der KG ausgeschlossen. 38

Darüber hinaus seien die Herren B und C (auch) Gesellschafter und Geschäftsführer der Komplementärin. Nur in dieser Funktion würden sie ihre Tätigkeit der Komplementär-GmbH unentgeltlich zuwenden. Die Geschäftsführung und die Vertretung der KG würden ausnahmslos von der Komplementär-GmbH wahrgenommen, zwar vertreten durch ihre Geschäftsführer, aber gerade nicht direkt durch die Geschäftsführer an sich. Zwar würden sich die Funktionen im Ergebnis in den natürlichen Personen vereinen, jedoch seien diese zivilrechtlich und steuerrechtlich voneinander zu trennen. Da die Herren B und C in ihrer Funktion als Kommanditisten der KG tatsächlich nicht zur Geschäftsführung und Vertretung berufen und befugt seien, dürfe ihnen hierfür auch kein Gewinnanteil zugewiesen werden, den sie dann - so die Auffassung des Beklagten - wieder verdeckt in die Komplementär- 39

GmbH eingelegt hätten. Stattdessen legten die Herren B und C in ihrer Funktion als Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementärin ihre (nicht einlagefähige) Arbeitskraft in die Komplementär-GmbH ein.

Die Kläger führten ferner aus, dass die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 15.11.1967 (IV R 139/76) auf den Streitfall nicht anwendbar sei. In der Entscheidung sei es um die Frage gegangen, ob der einer GmbH als Komplementärin einer GmbH & Co. KG nach dem Gesellschaftsvertrag zustehende Gewinnanteil zu niedrig bemessen und deshalb unangemessen sei. Zu der Frage, wie ein angemessener Gewinnanteil auszusehen habe, wenn die Gesellschafter ihre Geschäftsführertätigkeit gegenüber der Komplementär-GmbH unentgeltlich erbringen, habe der Bundesfinanzhof dagegen nicht Stellung genommen. Diese Frage sei – soweit ersichtlich – in Rechtsprechung und Schrifttum bisher nicht ausdrücklich beantwortet worden. Sicher sei aber, dass die Komplementär-GmbH als selbständiges (Steuer-)Rechtssubjekt nicht auf ein Entgelt von der Kommanditgesellschaft für die Wahrnehmung der Geschäftsführung verzichten würde. 40

Das Einspruchsverfahren bzgl. des Feststellungsbescheides 2014 ruhte gemäß § 363 Abs. 2 Satz 1 AO bis zur Beendigung des Klageverfahrens 1 K 3412/15 F. Dieses wurde mit Hauptsacheerledigungserklärungen der Beteiligten in der mündlichen Verhandlung vom 23.08.2016 beendet. Der Beklagte half im Verfahren 1 K 3212/15 F dem Klagebegehren ab und erließ für das Jahr 2013 einen geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, in dem er den Vorabgewinn von 200.000 EUR der Komplementärin entsprechend den gesellschaftsvertraglichen Abreden zurechnete. 41

Den Einspruch der Kläger gegen den Feststellungsbescheid 2014 wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 19.06.2017 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte der Beklagte zunächst aus, dass für die Bestimmung eines angemessenen Gewinnanteils der Komplementär-GmbH wie bei jedem anderen Gesellschafter zu prüfen sei, ob die GmbH einen ihrem Gesellschaftsbeitrag entsprechenden angemessenen Gewinnanteil erhalte. Entscheidend sei, welchen Gesellschaftsbeitrag eine Komplementär-GmbH tatsächlich leiste. Hierzu gehörten u.a. der Kapitaleinsatz, das Haftungsrisiko und der Arbeitseinsatz. Bei der Prüfung der Angemessenheit einer Gewinnverteilungsabrede sei zwischen einer am Kapital der KG beteiligten und einer nicht am Kapital beteiligten GmbH zu differenzieren. Sei die Komplementär-GmbH wie im Streitfall nicht kapitalmäßig an der GmbH & Co. KG beteiligt, habe sie nur Anspruch auf Erstattung ihrer mit der Geschäftsführung verbundenen Aufwendungen sowie auf Abgeltung ihres Haftungsrisikos, dem eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukomme. Beschränke sich der Beitrag der GmbH neben der Geschäftsführung und Vertretung der KG auf die unbeschränkte Haftung und werde sie nicht am Kapital beteiligt, sei die Gewinnverteilungsabrede angemessen, wenn sie der GmbH neben Auslagenersatz ein Entgelt gewähre, für dessen Höhe eine dem Risiko des Einzelfalles entsprechende bankübliche Avalprovision einen Anhalt biete. 42

Grundsätzlich sei zwar die vertragliche Gewinnverteilung auch der steuerlichen Beurteilung zugrunde zu legen. Der Interessengegensatz der Gesellschafter, der hierfür Voraussetzung sei, sei aber bei einer typischen GmbH & Co. KG, wie sie im Streitfall vorliege, nicht gegeben. Nach der Rechtsprechung des BFH erfahre der vorgenannte Grundsatz der Anerkennung der zivilrechtlich vereinbarten gesellschaftsvertraglichen Abreden Einschränkungen, wenn für die Gewinnverteilung nicht allein die Verhältnisse der Gesellschafter in der Gesellschaft und insbesondere deren Beiträge zum Gesellschaftszweck maßgeblich seien, sondern wenn die Verteilung von anderen Beziehungen zwischen den Gesellschaftern beeinflusst sei, die ihre Grundlage nicht im Gesellschaftsverhältnis hätten. Zu derartigen Abweichungen könne es 43

insbesondere bei Familienpersonengesellschaften, aber auch dann kommen, wenn zwischen den Gesellschaftern nicht verwandtschaftliche, sondern wirtschaftliche Beziehungen außerhalb des Gesellschaftsverhältnisses bestünden und diese auf die Gewinnverteilung Einfluss gewönnen. Solche Rechtsbeziehungen bestünden nach der Rechtsprechung des BFH auch dann, wenn eine Kapitalgesellschaft Mitglied einer Personengesellschaft sei und die übrigen Gesellschafter der Personengesellschaft gleichzeitig als Gesellschafter an der Kapitalgesellschaft beteiligt seien wie im Streitfall.

Angesichts der Personenidentität zwischen den Kommanditisten, den Anteilseignern der Komplementär-GmbH und deren Geschäftsführern müsse ein Fremdvergleich angestellt werden. Die geschäftsführende Tätigkeit der Komplementärin und die Stellung der Komplementär-GmbH-Geschäftsführer hätten nur formalen Charakter, zumal die Komplementärin keinen eigenen bedeutsamen Geschäftsbetrieb unterhalte. Formal werde die Geschäftsführung zwar von der Komplementär-GmbH ausgeübt, tatsächlich erfolge sie aber durch die Kommanditisten.

44

Das FG Münster habe im Verfahren 1 K 3412/15 F die Auffassung vertreten, dass die Komplementär-GmbH gegenüber der GmbH & Co. KG wirtschaftlich bedeutsame Leistungen in Form der Führung der Geschäfte und der Übernahme der persönlichen Haftung erbringe, wofür ihr eine marktgerechte Gegenleistung zustehe. Bezüglich der persönlichen Haftung teile der Beklagte die Auffassung, dass der Komplementärin eine angemessene Vergütung zustehe. Bezüglich der Annahme, die GmbH erbringe auch in Form der Geschäftsführung eine eigenständige Leistung in Gestalt eines werthaltigen Gesellschafterbeitrags, stehe dies bei einer typischen GmbH & Co.KG in Widerspruch zu der Aussage des BFH in seinem Urteil vom 15.11.1967 (Az. IV R 139/76, BStBl. II 1968, 152), dass in derartigen Fällen die tatsächliche Durchführung der Geschäfte in Wirklichkeit den Kommanditisten obliege. Die Zuordnung der Geschäftsführungstätigkeit sei danach zu treffen, wem die Tätigkeit aus steuerlicher Sicht wirtschaftlich subjektiv zuzuordnen sei. Hierzu habe der BFH mehrfach entschieden, dass der GmbH-Geschäftsführer, der zugleich Kommanditist sei, eine Doppelstellung einnehme, da er nicht nur Organ der GmbH, sondern zugleich Mitunternehmer der KG sei. Er erfülle nicht nur eine Verpflichtung der GmbH, sondern zugleich eine persönliche Verpflichtung gegenüber der KG und werde damit selbst im Dienst der Personengesellschaft tätig. Wirtschaftlich gesehen leiste er einen Beitrag zur Verwirklichung des Gesellschaftszwecks der Personengesellschaft. Dieser Gesellschafterbeitrag könne zugunsten des Geschäftsführer-Kommanditisten durch Zubilligung einer Sondervergütung, eines Gewinnvorabs oder durch allgemeine Teilhabe am Gewinn abgegolten werden.

45

Im Umkehrschluss bedeute dies, dass die gesellschaftsvertraglich vereinbarte Zuweisung eines Gewinnvorabs zu Gunsten der Komplementär-GmbH nicht im vorstehenden Sinn durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei. Der Komplementär-GmbH sei die Geschäftsführungstätigkeit nicht als Beitrag zur Erreichung des Gesellschaftszwecks zuzuordnen. Ursächlich für die Vertragsgestaltung seien Gründe, die auf der Ebene der Kommanditisten-Gesellschafter lägen. Die steuerlichen Wirkungen der gewählten Gestaltung lägen bei Anerkennung darin, dass die persönliche Einkommensteuer der Kommanditisten gemindert werde.

46

Zudem würde sich die Teilhabe der Kommanditisten am Gewinn der Gesellschaft auf ihre Beteiligung an der Komplementär-GmbH verlagern. Der Gewinn eines Wirtschaftsjahres unterläge nicht in dem Zeitraum der Besteuerung, in dem er verwirklicht wurde, sondern die Besteuerung würde bei den Kommanditisten durch die Zwischenschaltung der GmbH auf

47

spätere Zeiträume, in dem der Gewinn zur Ausschüttung gelangt, verlagert.

Auch bei einem Fremdvergleich sei, so der Beklagte in der Einspruchsentscheidung weiter, die besondere rein formale Stellung der Komplementär-GmbH in einer personenidentischen GmbH & Co. KG zu berücksichtigen. Es bleibe daher zu beurteilen, was eine fremde GmbH für die Übernahme einer formalen Geschäftsführung verlangen könne und was die Kommanditisten bereit wären, für eine rein formale Geschäftsführung aufzuwenden. Hierzu habe der BFH in seinem Urteil vom 15.11.1967 (Az. IV R 139/76) ausgeführt, dass eine fremde GmbH für die Übernahme einer formalen Geschäftsführerposition neben einem Aufwendungsersatz und einer ihrem Kapitaleinsatz entsprechenden Gewinnbeteiligung keine weitere, ins Gewicht fallende Vergütung verlangen und erhalten würde. Der BFH habe weiter ausgeführt, dass bei der Prüfung der Angemessenheit einer Gewinnverteilung bei einer GmbH & Co. KG als wesentliche Faktoren der Arbeitseinsatz, der Kapitaleinsatz und das übernommene Haftungsrisiko zu berücksichtigen seien. Anzuerkennen sei, so der BFH, jede Regelung, die einer nur auf die Geschäftsführung der KG beschränkten GmbH auf Dauer Ersatz ihrer Auslagen und eine dem Kapitaleinsatz und das etwa vorhandene Haftungsrisiko gebührend berücksichtigende Beteiligung am Gewinn einräume. 48

Sei eine GmbH nicht am Kapital der KG beteiligt, erhalte sie über die Gewinnverteilung auch keinen Anteil am laufenden Gewinn der Gesellschaft. Ihr Gesellschafterbeitrag in der GmbH & Co. KG beschränke sich damit im Wesentlichen auf die Übernahme des Haftungsrisikos. Die im Schrifttum vertretene Auffassung, dass es zulässig sei, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH auf ein Gehalt verzichteten, die Geschäftsführungstätigkeit aber dennoch gegenüber der KG marktgerecht weiter belastet werde, teile der Beklagte nicht. 49

Der heranzuziehende Fremdvergleich komme, so der Beklagte, regelmäßig zu dem Ergebnis, dass der Komplementär-GmbH für ihre „formale“ Geschäftsführung aus Sicht der Kommanditisten keine besondere Honorierung zuzugestehen sei, da die tatsächliche Ausübung der Geschäftsführung durch die Kommanditisten erfolge. Einer etwaigen Gewinnzuweisung für die Geschäftsführung stehe dann nämlich keine besondere Leistung der Komplementär-GmbH gegenüber. 50

In den Fällen einer typischen GmbH & Co. KG sei nicht ausschließlich auf eine formalrechtliche Würdigung abzustellen, sondern auch eine wirtschaftliche Würdigung mit einzubeziehen sei. Bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise könne in Fällen der typischen GmbH & Co. KG die Geschäftsführertätigkeit nicht von der Gesellschaftereigenschaft und damit von der Eigenschaft als Mitunternehmer der KG losgelöst werden. Folglich sei eine Gewinnzuweisung an die Komplementär-GmbH, welche im Ergebnis die Geschäftsführungstätigkeit honorieren solle, den Kommanditisten zuzurechnen. Denn dieser übe in seiner Person die Geschäftsführung für die KG über die Komplementär-GmbH aus und leiste damit einen wesentlichen Beitrag zur Verwirklichung des Gesellschaftszwecks der KG. Anders verhalte es sich, wenn Geschäftsführer der Komplementär-GmbH nicht die Kommanditisten der KG, sondern dritte Personen seien. Dann nähmen weder die Komplementär-GmbH noch deren Geschäftsführer eine rein formale Stellung ein. Eine Angemessenheit der Vergütung für die Geschäftsführung der GmbH wäre in den Fällen dann nur unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleichs zu prüfen, wenn es sich bei den Geschäftsführern der GmbH und den Kommanditisten um nahe stehende Personen handeln würde. 51

Die Kläger haben am 18.07.2017 die vorliegende Klage erhoben, mit der sie weiter die Anerkennung der gesellschaftsvertraglich vereinbarten Gewinnverteilung nunmehr für das Jahr 2014 begehren. 52

Zur Begründung verweisen die Kläger auf ihren Vortrag im Klageverfahren 1 K 3412/15 F und die Ausführungen des erkennenden Senats im Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 23.08.2016 in diesem Verfahren. 53

Ergänzend tragen die Kläger vor, dass es sich auch bei einer GmbH, die Komplementärin einer beteiligungsidentischen GmbH & Co. KG sei, um ein selbständiges Steuersubjekt handle. Die steuerlichen Wirkungen einer Gewinnverteilungsabrede könnten nicht ausschließlich den tatsächlich handelnden Personen zugeordnet werden, sondern es müsse beachtet werden, in welcher Funktion diese jeweils handelten. 54

Die Herren B und C seien zum einen Kommanditisten mit den ihnen durch den Gesellschaftsvertrag und das Gesetz zugewiesenen Rechten und Pflichten und zum anderen seien sie Geschäftsführer der GmbH, die ihrerseits als Komplementärin die Geschäfte der KG führe und diese vertrete. Für diese ausgeübten Funktionen und die Übernahme der Haftung werde der GmbH der Vorabgewinn zugewiesen. In ihrer Funktion als Kommanditisten seien die Herren B und C nicht befugt, die Geschäfte der KG zu führen und diese zu vertreten. Diese Tätigkeiten erbringe auch bei wirtschaftlicher Betrachtung die GmbH durch ihre Geschäftsführer. Hätte die – nach dem HGB ausschließliche – Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis des Komplementärs bei der typischen GmbH & Co. KG nur formalen Charakter, wie der Beklagte annehme, dürfte in anderen Fällen, in denen tatsächlich ein Gehalt an die Geschäftsführer gezahlt werde, der entsprechende Ausgleich durch die KG im Rahmen der steuerlichen Gewinnverteilung nicht anerkannt werden. 55

Die Kläger wenden sich ferner gegen die Auffassung des Beklagten, dass es an einem natürlichen Interessengegensatz fehle und damit die Gewinnverteilungsabrede nicht fremdüblich sei. Hätte die Komplementärin, so die Kläger, andere Gesellschafter und Geschäftsführer, so würde die GmbH als Gesellschafterin der Kommanditgesellschaft nicht auf ein Entgelt oder eine Gewinnbeteiligung für ihre Geschäftsführungs- und Vertretungsaufgaben verzichten. Ob und in welcher Höhe die Komplementär-GmbH ihren Geschäftsführern ihrerseits ein Entgelt für ihre Tätigkeit zahlen würde, würde die steuerliche Gewinnverteilung der KG nicht betreffen. Daher müsse gerade unter Berücksichtigung eines Fremdvergleichs die vereinbarte Gewinnverteilung auch steuerrechtlich anerkannt werden. 56

Die Kläger verweisen außerdem auf das Urteil des BFH vom 13.07.2017 im Verfahren IV R 42/14 (BStBl. II 2017, 1126). In den Urteilsgründen führe der BFH aus, dass bezüglich der Geschäftsführung und Vertretung bei der GmbH & Co. KG allein die zivilrechtliche Gestaltung entscheidungserheblich sei. Soweit gesellschaftsvertraglich keine andere Disposition getroffen worden sei, liege danach die Geschäftsführung der Kommanditgesellschaft bei der Komplementärin bzw. den Komplementären. Im Fall einer GmbH & Co. KG sei dies – so eindeutig der BFH – die Komplementär-GmbH und nicht deren Geschäftsführer. Dies gelte auch dann, wenn die Geschäftsführer zugleich Kommanditisten der Kommanditgesellschaft seien. Der BFH habe in seiner Entscheidung ausdrücklich ausgeführt, dass die "... Ausübung der eigentlichen Unternehmenstätigkeit auf Ebene der KG ... ausschließlich bei der Komplementär-GmbH" bleibe. Ebenso mache der BFH deutlich, dass es sich bei Vorliegen einer GmbH & Co. KG bei der Kommanditgesellschaft und der GmbH um zwei rechtlich selbständige Gesellschaften mit zwei getrennten Rechtssphären handle. Dies beurteile der BFH gerade bei der sogenannten "Einheits-GmbH & Co. KG" so, bei der die Geschäftsanteile der GmbH im Gesamthand Eigentum der Kommanditgesellschaft stünden und somit die GmbH der Kommanditgesellschaft noch näher sei, als wenn die GmbH-Geschäftsanteile im Eigentum der Kommanditisten stünden. 57

Übertrage man diese Ausführungen des BFH auf den streitigen Fall, sei es nicht verständlich, warum die Beklagte davon ausgehe, dass der Komplementär-GmbH steuerrechtlich keine Vergütung für deren Geschäftsführungstätigkeit zugerechnet werden könne, wenn sie ihrerseits ihren Geschäftsführern keine Vergütung zahle. Nach Auffassung des BFH führe gerade die GmbH die Geschäfte und übe die eigentliche Unternehmenstätigkeit aus, so dass der GmbH hierfür auch steuerrechtlich eine Vergütung oder ein Gewinnanteil zugeordnet werden dürfe. Wie in der Rechtsphäre der GmbH mit dem Erlös umgegangen werde, sei dann allein in dieser und nicht in der Rechtssphäre der Kommanditgesellschaft zu entscheiden. Da es sich bei den unentgeltlichen Tätigkeiten der Gesellschafter-Geschäftsführer jedoch um nicht einlagefähige Vermögensvorteile handle, entstünden hierdurch keine steuerrechtlichen Konsequenzen, die andernfalls eine verdeckte Einlage auslösen könne.

Die Kläger beantragen, 59

den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 60 und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG für das Jahr 2014 vom 25.11.2015 und die Einspruchsentscheidung vom 19.06.2017 in der Weise zu ändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H. von insgesamt 470.654,91 EUR im Rahmen der Gewinnverteilung mit 213.878,71 EUR der A Verwaltungs GmbH (Komplementär-GmbH), mit 128.667,35 EUR dem Kommanditisten B und mit 128.108,86 EUR dem Kommanditisten C zugerechnet werden,

hilfsweise die Revision zuzulassen. 61

Der Beklagte beantragt, 62

die Klage abzuweisen, 63

hilfsweise die Revision zuzulassen. 64

Der Beklagte ist weiterhin der Ansicht, dass der Gewinnanteil der Komplementär-GmbH 65 unangemessen hoch und der Gewinnanteil der Kommanditisten im Gegenzug entsprechend zu niedrig und die Gewinnverteilung damit insgesamt nicht anzuerkennen sei.

Die Rechtsauffassung der Kläger berücksichtige nicht in ausreichendem Maße die 66 Besonderheiten der Mitunternehmerschaft bei einer personenidentischen GmbH & Co. KG. Zivilrechtlich erfolge die Geschäftsführung bei einer personenidentischen GmbH & Co. KG zwar durch die GmbH, die tatsächlich und wirtschaftlich zu betrachtende Geschäftsführung erfolge aber durch die Kommanditisten. Die Tätigkeit der Geschäftsführer einer GmbH, die zugleich Gesellschafter der KG seien, diene der Förderung der Geschäfte der KG. Die Interessen und die praktischen Tätigkeiten seien so eng miteinander verflochten, dass jede Tätigkeit, möge sie auch formal Geschäften der KG dienen, gleichzeitig eine Tätigkeit „im Dienst“ der KG darstelle. Bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise könne bei einer personenidentischen GmbH & Co. KG die Geschäftsführertätigkeit nicht von der Gesellschaftereigenschaft und damit von der Eigenschaft als Mitunternehmer der KG losgelöst werden.

Der Zweck einer Gesellschaft sei, so der Beklagte weiter, die gemeinschaftliche Erzielung 67 eines Gewinns. Normalerweise werde der Gewinn nach Maßgabe dessen verteilt, was jeder zu seiner Erzielung beitrage. Hierzu gehörten im Wesentlichen das Kapital und der Arbeitseinsatz sowie die Übernahme eines Risikos. Die Übernahme der Geschäftsführung

durch die GmbH innerhalb einer typisch gestalteten GmbH & Co. KG sei nach der Grundsatzentscheidung des BFH vom 15.11.1967, IV R 139/67 aber nicht über zu bewerten. Die Geschäftsführung bei der GmbH durch die Kommanditisten der GmbH & Co. KG sei tatsächlich nur eine mehr formale Angelegenheit und dürfe darum bei einer wirtschaftlichen und nicht nur formalrechtlich orientierten Würdigung des Sachverhalts nicht überschätzt werden. Auch eine GmbH, deren Anteile in der Hand von Personen lägen, die der KG nicht nahestehen, würde unter ähnlichen Umständen wirtschaftlich für die Übernahme der nur formalen Geschäftsführung bei der KG keine erhebliche Tätigkeitsvergütung erwarten können (vgl. BFH-Urteil vom 25.05.1968 VI R 249/66 BStBl. II 1968, 741). Letztendlich übten die Kommanditisten wirtschaftlich die Geschäftsführung für die KG aus und leisteten damit ihren wesentlichen Beitrag zur Verwirklichung des Gesellschaftszwecks der KG. Die formale Geschäftsführung der Komplementär-GmbH trete dagegen in den Hintergrund.

Der Schlussfolgerung der Kläger, dass in anderen Fällen, in denen tatsächlich ein Gehalt an die Geschäftsführer gezahlt werde, der entsprechende Ausgleich durch die Kommanditgesellschaft im Rahmen der steuerlichen Gewinnverteilung nicht anzuerkennen sei, sei nicht zu folgen. Denn auch in diesen Fällen erweise sich letztendlich die Gehaltszahlung der GmbH an den Geschäftsführer der GmbH als sein Anteil am Gewinn der GmbH & Co. KG für seinen Einsatz zur Erzielung des Gewinns, weil die Gehaltszahlung wiederum als Sonderbetriebseinnahme des jeweiligen Kommanditisten zu seinem Gewinnanteil der Personengesellschaft gehöre (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG). 68

Zudem sei unstrittig, dass einer Komplementär-GmbH neben der Haftungsvergütung die Aufwendungen, die ihr durch die Geschäftsführung entstehen, zu erstatten sind. Den Klägern sei zwar zuzustimmen, dass, sofern die Komplementär-GmbH fremde Gesellschafter und Geschäftsführer hätte, sie nicht auf ein Entgelt für ihre Tätigkeit verzichten würde. Dann aber sei ihre Tätigkeit auch nicht nur eine formale Angelegenheit. In diesem Fall leiste der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH wirtschaftlich betrachtet keinen wesentlichen Beitrag zur Erzielung des Gesellschaftszwecks der GmbH & Co. KG. Es werde ausschließlich die Komplementär-GmbH gegenüber der GmbH & Co. KG tätig. Die Besonderheiten einer personenidentischen (typisch gestalteten) GmbH & Co. KG lägen dann nicht vor. 69

Schließlich verweist der Beklagte darauf, dass der BFH zwar in ständiger Rechtsprechung entschieden habe, dass eine Komplementär-GmbH einer personenidentischen GmbH & Co. KG mindestens die Kosten ihrer Geschäftsführung erhalten müsse, damit keine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen sei. Damit habe der BFH eindeutig Stellung zur Untergrenze der Gewinnbeteiligung bezogen. Zu der Frage, ob und ggfs. in welcher Höhe ein Gewinnanteil einer Komplementär-GmbH einer personenidentischen GmbH & Co. KG angemessen sei, wenn, wie bei der hier gewählten Gestaltung, der GmbH keine Kosten, insbesondere nicht in Form von Geschäftsführergehältern, entstanden seien, habe der BFH bislang nicht eindeutig Stellung bezogen. 70

Hinsichtlich weiterer Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die Gerichtsakte und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge verwiesen. 71

Die Beteiligten haben auf mündliche Verhandlung verzichtet. 72

Entscheidungsgründe 73

Die Klage ist zulässig und begründet. 74

75

Der angefochtene Bescheid über die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung des Jahres 2014 vom 25.11.2015 und die Einspruchsentscheidung vom 19.06.2017 sind rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten. Sie sind daher nach Maßgabe der Urteilsgründe zu ändern (vgl. § 100 Abs. 1 i.V. mit Abs. 2 S. 1 u. 2 FGO).

I. Die im Streitfall von den Gesellschaftern der KG beschlossene handelsrechtliche Gewinnverteilungsabrede ist dem Grunde nach auch für Besteuerungszwecke anzuerkennen. Sie stellt auch keinen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne einer wirtschaftlich unangemessenen Gewinnverteilung dar. 76

1. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist für die steuerrechtliche Ermittlung des Anteils eines Gesellschafters am Gewinn und Verlust einer Personengesellschaft grundsätzlich der handelsrechtliche Gewinn- und Verlustverteilungsschlüssel maßgebend, wie er sich aus den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages und den Vorschriften des Handelsgesetzbuches ergibt. Grundsätzlich steht es den Gesellschaftern einer Personengesellschaft frei, ihre Rechtsverhältnisse und besonders die Verteilung des Gewinns so zu regeln, wie es ihnen richtig zu sein scheint. Die Bedingungen, unter denen sie sich zusammenschließen, sind im natürlichen Interessengegensatz ausgehandelt worden. Die handelsrechtlichen Vorschriften über die Personengesellschaften sind weitgehend dispositiver Natur. Nur für den so gut wie nie vorkommenden Fall, dass keine Bestimmungen getroffen worden sind, greifen sie ein. 77

Der BFH betont in diesem Zusammenhang, dass er aus Gründen der Einheitlichkeit und Übersichtlichkeit der Rechtsordnung stets bestrebt sei, bürgerlich-rechtlich einwandfreien Regelungen auch im Steuerrecht Geltung zu verschaffen. Eine automatische Gleichbehandlung sei aber - abgesehen von den krassen Fällen eines Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten - angesichts der im Steuerrecht gesetzlich gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise verboten. In Anbetracht dessen erfährt der Grundsatz der Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustverteilungsschlüssels immer dann eine Einschränkung, wenn für die Gewinnverteilung nicht allein die Verhältnisse der Gesellschafter in der Gesellschaft und insbesondere ihre Beiträge zum Gesellschaftszweck maßgebend sind, sondern wenn die Verteilung von anderen Beziehungen zwischen den Gesellschaftern beeinflusst wird, die nicht ihre Grundlage im Gesellschaftsverhältnis haben. Der Einfluss, den diese Beziehungen auf die Gewinnverteilung nehmen, muss dann steuerrechtlich korrigiert werden, denn insoweit handelt es sich nämlich um die Verwendung bereits erzielter Einkünfte, welche die Zurechnung des erzielten Einkommens nicht beeinflussen kann. 78

Zu derartigen Abweichungen kommt es insbesondere bei Familienpersonengesellschaften, wenn mit der Gewinnverteilung gleichzeitig die Zuwendung von erzielten Einkünften an Angehörige verbunden ist. In diesem Fall sind die Gewinnanteile der Gesellschafter so zu bemessen, wie sie ohne die Zuwendung vereinbart worden wären. Entsprechendes gilt aber auch, wenn zwischen den Gesellschaftern nicht verwandtschaftliche, sondern wirtschaftliche Beziehungen außerhalb des Gesellschaftsverhältnisses bestehen und diese auf die Gewinnverteilung Einfluss gewinnen. Eine solche wirtschaftliche Verflechtung besteht vor allem in den Fällen, in denen eine Kapitalgesellschaft Mitglied einer Personengesellschaft ist und die übrigen Gesellschafter an der Kapitalgesellschaft beteiligt sind, etwa bei der sog. echten GmbH & Co. KG. Auch hier kann es notwendig sein, die ausdrücklich getroffenen, handelsrechtlichen Regelungen über die Gewinnverteilung aus steuerrechtlichen Gründen „beiseite zu schieben“ (vgl. zu diesen allgemeinen Grundsätzen der steuerrechtlichen Anerkennung handelsrechtlicher Gewinnverteilungsabreden: BFH, Urteile v. 26.06.1964, VI 296/62; v. 15.11.1967, IV R 139/67; v. 03.02.1977, IV R 122/73; v. 07.07.1983, IV R 209/80; 79

v. 17.03.1987, VIII R 293/82; v. 23.08.1990, IV R 71/89; v. 21.09.2000, IV R 50/99; v. 18.06.2015, IV R 5/12; Beschlüsse v. 29.05.1972, GrS 4/71; v. 10.11.1980, GrS 1/79; v. 22.02.2017, I R 35/14).

2. Zwar handelt es sich bei der GmbH & Co. KG im Streitfall ebenfalls um eine sog. echte Personengesellschaft (es besteht personelle Identität der Kommanditisten mit den Gesellschaftern der Komplementär-GmbH), so dass die Gewinnverteilung auf der Grundlage der vorstehend skizzierten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes mangels natürlicher Interessensgegensätze grundsätzlich auf ihre Angemessenheit zu überprüfen ist. Aus der Sicht des erkennenden Senats bestehen jedoch keine Anhaltspunkte für eine wie auch immer geartete Unangemessenheit des handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustverteilungsschlüssels. 80

Die Gewinnverteilung und die spätere Gewinnverwendung auf der Ebene der GmbH & Co. KG einerseits und auf der Ebene der Komplementär-GmbH andererseits vollziehen sich in mehreren Schritten bzw. bestehen bei genauer Betrachtung aus mehreren einzelnen Elementen, als da sind die Zuweisung eines Vorabgewinns an die Komplementär-GmbH für die Übernahme der Geschäftsführertätigkeit und des Haftungsrisikos im Rahmen der GmbH & Co. KG (dazu unter a.), die unentgeltliche Erbringung der Geschäftsführertätigkeit durch die Gesellschafter-Geschäftsführer innerhalb der Komplementär-GmbH (dazu unter b.) sowie die monatliche Entnahme von Kapitalanteilen durch die Kommanditisten der GmbH & Co. KG (dazu unter c.). Sämtliche dieser Schritte bzw. einzelnen Elemente der Gewinnverteilung und Gewinnverwendung sind jeweils für sich genommen, aber auch bei kumulativer Betrachtung angemessen und daher insgesamt steuerrechtlich anzuerkennen (zur Gesamtbetrachtung der Gewinnverteilung und Gewinnverwendung nachfolgend unter d.). 81

a. Die Zuweisung eines Vorabgewinns i.H. von 200.000,- EUR im Rahmen der Gewinnverteilung der GmbH & Co. KG zugunsten der Komplementär-GmbH als Ausgleich für die Übernahme der Geschäftsführung und des Haftungsrisikos ist bei isolierter Betrachtung nicht zu beanstanden. 82

(1) Rechtsprechung und Schrifttum stellen bei der Beurteilung, ob eine Gewinnverteilungsabrede im Einzelfall angemessen ist, auf den sog. Fremdvergleich ab. Es ist also zu fragen, welcher Gewinnanteil einer aus fremden Gesellschaftern bestehenden GmbH zugebilligt worden wäre, die zum Zwecke der Führung der Geschäfte der KG und zur Übernahme der Stellung eines vollhaftenden Komplementärs gebildet worden wäre. Für eine angemessene Gewinnverteilung kommt es also darauf an, dass der Komplementär-GmbH nicht mehr, aber auch nicht weniger Gewinnanteil zugebilligt wird, als eine GmbH erhalten würde, deren Gesellschafter den Kommanditisten der GmbH & Co. KG fremd gegenüberstehen (vgl. BFH, Urteile v. 15.11.1967, IV R 139/67; v. 03.02.1977, IV R 122/73; *Eckl* in Hesselmann / Tillmann / Müller-Thuns, Handbuch der GmbH & Co. KG, 21. Auflage, Köln 2016, Rz. 6.174; *Bode* in Blümich, Einkommensteuer Kommentar, Loseblattsammlung, § 15 EStG Rz. 291). 83

Eine aus fremden Gesellschaftern bestehende Komplementär-GmbH würde gegenüber der GmbH & Co. KG verlangen, dass ihre im Einzelnen erbrachten Leistungen insgesamt angemessen vergütet („entlohnt“) werden, und zwar entweder über einen Vorabgewinnanteil oder über eine Sondervergütung. Vergütungsfähige Beiträge der Gesellschafter und damit wesentliche Faktoren der Gewinnverteilung einer Personengesellschaft sind vor allem der Arbeitseinsatz, der Kapitaleinsatz und die Übernahme des Haftungsrisikos. 84

Im Streitfall ist die Komplementär-GmbH zwar nicht kapitalmäßig an der KG beteiligt, so dass ihr vor diesem Hintergrund kein die kapitalmäßige Beteiligung angemessen berücksichtigender Gewinnanteil zusteht. Sie erbringt jedoch gegenüber der GmbH & Co. KG wirtschaftlich bedeutsame Leistungen in Form der Führung der Geschäfte und der Übernahme der persönlichen Haftung, so dass ihr insofern eine marktgerechte Gegenleistung zusteht. Wären an der Komplementär-GmbH fremde (dritte) Personen als Gesellschafter beteiligt, würden sie darauf bestehen, dass diese werthaltigen Leistungen ihrer Gesellschaft von der KG adäquat vergütet werden.

(2) Ein solcher Anspruch auf angemessene Vergütung einer aus fremden Gesellschaftern bestehenden Komplementär-GmbH besteht grundsätzlich unabhängig davon, wie die Komplementär-GmbH die von der GmbH & Co. KG zu erwartende Gegenleistung später selbst verwendet, d.h. ob und in welchem Umfang sie die Vergütung durch Ausschüttungen und/oder Vergütungen bzw. Gehaltszahlungen wiederum an ihre Anteilseigner oder Geschäftsführer weitergibt. Da die Komplementär-GmbH aufgrund ihrer körperschaftlichen Struktur nicht selbst zur Übernahme der Geschäftsführung fähig ist, muss sie sich insofern ihrer Gesellschafter oder fremder Geschäftsführer bedienen. Die Frage, ob die Komplementär-GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer oder einem fremden Geschäftsführer für die geleisteten Dienste überhaupt eine Vergütung gewährt bzw. ein Gehalt zahlt und in welcher Höhe dies geschieht, betrifft aber weder die gesellschaftlichen noch die leistungsmäßigen Beziehungen zur GmbH & Co. KG, sondern eine andere gesellschaftliche bzw. leistungsmäßige Ebene und ist damit nachrangig zu beantworten. Sie ändert nichts an dem Umstand, dass die Komplementär-GmbH mit der Übernahme der Geschäftsführung und des Haftungsrisikos gegenüber der KG eine eigenständige Leistung in Gestalt eines werthaltigen Gesellschafterbeitrags oder einer marktfähigen Dienstleistung erbracht hat. Fremde GmbH-Gesellschafter wären daher in jedem Fall bestrebt, für diese Beiträge bzw. Leistungen ihrer GmbH einen wirtschaftlich gebührenden Ausgleich zu erhalten, um auf diese Weise von einer entsprechenden Wertsteigerung ihrer Gesellschaftsanteile zu partizipieren. 86

(3) Das beklagte Finanzamt scheint dagegen die Ansicht zu vertreten, dass der Komplementär-GmbH immer nur dann ein Anspruch auf Vergütung ihrer Geschäftsführertätigkeit zustehen soll, wenn sie selbst mit entsprechenden Aufwendungen belastet ist. Der Komplementär-GmbH soll also lediglich ein Anspruch auf Auslagenersatz zustehen. Der Beklagte greift insofern auf eine in der Rechtsprechung und der Literatur häufig zu findende Formulierung zurück, wonach in Bezug auf die Angemessenheit einer Gewinnverteilung jede Regelung anzuerkennen sei, die einer nur auf die Geschäftsführung der KG beschränkten GmbH auf Dauer Ersatz ihrer Auslagen und eine den Kapitaleinsatz und das etwa vorhandene Haftungsrisiko gebührend berücksichtigende Beteiligung am Gewinn einräume (so etwa BFH, Urteile v. 15.11.1967, IV R 139/67; v. 03.02.1977, IV R 122/73; *Wacker* in Schmidt, EStG<sup>36</sup>, München 2017, § 15 EStG Rz. 722 u. 723; *Bode* in Blümich, a.a.O., § 15 EStG Rz. 291; *Eckl* in Hesselmann / Tillmann / Müller-Thuns, Handbuch der GmbH & Co. KG, Rz. 6.176 und 6.182; *Biermann* in Lange, Personengesellschaften im Steuerrecht, 8. Auflage, Herne 2012, Rz. 4306 ff.; *Heidemann*, INF 2005, 427, 431). 87

Diese Aussage ist jedoch aus dem Zusammenhang gerissen. Sie bezieht sich ausdrücklich auf die Fälle, in denen die der Komplementär-GmbH zu gewährende Vergütung zu niedrig angesetzt worden ist und sich mithin die Frage des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung der Komplementär-GmbH zugunsten der Kommanditisten der GmbH & Co. KG stellt. In diesem Kontext haben die Rechtsprechung und ihr folgend die Literatur die Regel aufgestellt, dass einer Komplementär-GmbH mindestens - mithin im Sinne einer 88

Untergrenze - ein Anspruch auf Ersatz der ihr durch die Wahrnehmung der Geschäftsführung entstandenen Aufwendungen zusteht (Auslagenersatz). Daraus kann aber nach Ansicht des Senats nicht gleichzeitig eine entsprechende Obergrenze der Gewinnverteilung formuliert werden. Erst Recht darf nicht der Schluss gezogen werden, dass ein Anspruch der Komplementär-GmbH gegenüber der GmbH & Co. KG auf adäquaten Ausgleich für die Übernahme der Geschäftsführung immer dann ausscheidet, wenn der GmbH selbst keine Aufwendungen entstanden sind, etwa weil sie die entsprechenden Leistungen ihrerseits unentgeltlich bezogen hat. Gerade unter dem Blickwinkel des Fremdvergleichs sind solche Schlussfolgerungen nicht gerechtfertigt. Denn bestünde die Komplementär-GmbH aus fremden Gesellschaftern, würden diese von der GmbH & Co. KG aufgrund der tatsächlichen Übernahme der Geschäfte immer einen angemessenen Ausgleich (Sondervergütung, Vorabgewinn) einfordern, und zwar unabhängig davon, was mit der zu beanspruchenden Gegenleistung später auf der Ebene der Komplementär-GmbH geschieht bzw. wie wiederum die Leistungsbeziehungen zu den Anteilseignern und den Geschäftsführern im Einzelnen ausgestaltet sind. Wirtschaftlich und rechtlich betrachtet steht der Komplementär-GmbH schon deshalb eine Sondervergütung oder ein Gewinnanteil zu, weil sie die Geschäftsführung durch ihre Geschäftsführer de facto erbracht hat.

Dass gerade zugunsten einer Komplementär-GmbH (also nach oben) sogar atypische Gewinnverteilungsabreden zulässig sein können, ergibt sich auch aus den Gründen der Entscheidung des BFH vom 16.04.2015 (IV R 1/12). In dieser Entscheidung hatte der BFH es nicht beanstandet, dass im Rahmen der Gewinnverteilung die operativen Gewinne aus der GmbH & Co. KG dem Kommanditisten nahezu vollständig über die Gewinnausschüttungen der Komplementär-GmbH zuflossen, da diese, obwohl nicht am Vermögen der KG beteiligt, zu 99 % am Gewinn der KG beteiligt war.

89

(4) In Bezug auf die Haftungsübernahme der Komplementärin ist zudem zu berücksichtigen, dass bei der Vereinbarung einer angemessenen Haftungsvergütung eine entscheidende Rolle spielt, über welches Haftungssubstrat die Komplementärin verfügt. Im Streitfall besteht das Vermögen und damit das Haftungssubstrat der Komplementärin nicht nur aus dem eingezahlten Stammkapital, sondern auch (und vor allem) aus den Gewinnzuweisungen. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Komplementärin sich die ihr zugewiesenen Gewinnanteile auszahlen lässt, denn ein Stehenlassen der Gewinnanteile führt zu entsprechenden Forderungen der Komplementärin gegenüber der KG. Der Beklagte geht ausweislich der handschriftlichen Anmerkungen in der Vertragsakte selbst davon aus, dass das bei der Klägerin für ihre Gesellschafter geführte Kapitalkonto II, auf dem die Gewinnanteile gutgeschrieben werden, Fremdkapitalcharakter hat. Im Fall einer Haftungsinanspruchnahme der Komplementärin stünden die entsprechenden Forderungen dem Gläubigerzugriff zur Verfügung.

90

Dabei verkennt der Senat nicht, dass die Gewinnzuweisung an die Komplementärin nicht variabel, also unter Berücksichtigung eines sich (durch weitere Gewinnzuweisungen) verändernden Haftungssubstrats gestaltet ist. Dies führt allerdings nicht zur Unangemessenheit der Gewinnverteilung im Streitjahr, da sich hier die Gewinnzuweisung von 200.000 EUR nicht als unangemessen niedrige Haftungsvergütung darstellt, sondern wäre ggfs. in späteren Jahren, falls sich eine Gewinnzuweisung von 200.000 EUR pro Jahr angesichts des Vermögens der Komplementärin als zu niedrige Haftungsvergütung darstellen sollte, durch Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung zu Gunsten der Kommanditisten zu korrigieren.

91

92

b. Zivilrechtlich und steuerrechtlich zulässig ist es bei isolierter Betrachtungsweise auch, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer ihre Geschäftsführertätigkeit gegenüber der Komplementär-GmbH ohne Entgelt erbringen.

(1) Es ist allgemein anerkannt, dass der Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft frei wählen kann, ob er der Körperschaft Dienste aufgrund eines Dienstvertrages - z.B. eines Geschäftsführervertrages – erbringt oder als gesellschaftsrechtliche Leistung (Gesellschafterbeitrag). Leistet er die Dienste in seiner Eigenschaft als Gesellschafter, erfolgt dies grundsätzlich ohne gesondert vereinbartes Entgelt. Da der Anteilseigner diese Gestaltungsmöglichkeit hat, besteht bei beherrschenden Anteilseignern weder eine Vermutung für die eine noch für die andere Alternative (vgl. BFH, Urteil v. 31.07.1963, I 164/62 U; *Schwedhelm* in Streck, KStG, § 8 Anh Rz. 275 ff. „Dienstverhältnis“). 93

Es ist darüber hinaus auch allgemein anerkannt, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH unter bestimmten Voraussetzungen (vor der Entstehung des Anspruchs) auf eine Vergütung seiner vertraglich erbrachten Dienste verzichten kann (vgl. BFH, Urteil v. 15.05.2013, VI R 24/12; BMF v. 12.05.2014, IV C 2-S 2743/12/10001). Auch insofern können Dienstleistungen also unentgeltlich erbracht werden. In beiden Fällen liegt keine (verdeckte) Einlage in die Kapitalgesellschaft vor, da nur Wirtschaftsgüter, nicht aber die Erbringung von Diensten einlagefähig sind (vgl. BFH, Urteil v. 26.10.1987, GrS 2/86). Erst der Verzicht auf einen bereits entstandenen Vergütungsanspruch führt – über den Wegfall der korrespondierenden Verbindlichkeit – ggf. zu einer (verdeckten) Einlage in die GmbH. 94

Diese Grundsätze müssen aus Gründen der Besteuerungsgleichheit auch auf Kapitalgesellschaften Anwendung finden, die wiederum Anteilseigner einer Personengesellschaft (hier also der GmbH & Co. KG) sind. 95

(2) In Anbetracht dessen geht der Senat davon aus, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer ihre Geschäftsführertätigkeit für die Komplementär-GmbH zulässiger Weise unentgeltlich, nämlich in Form von Gesellschafterbeiträgen erbringen konnten. Nach dem Gesellschaftsvertrag der Komplementär-GmbH vom 27.08.2013 wird die Geschäftsführung durch einen oder mehrere Gesellschafter ausgeübt. Eine Entgeltsvereinbarung sieht der Gesellschaftsvertrag nicht vor. Auch haben die Gesellschafter-Geschäftsführer keine Anstellungsverträge mit der Komplementär-GmbH geschlossen. Die Geschäftsführertätigkeit wird daher als gesellschaftsrechtliche Leistung geschuldet und unentgeltlich erbracht. 96

c. Dass die Kommanditisten monatliche Entnahmen in Höhe eines gleichbleibenden Betrages aus dem Kapitalstock der GmbH & Co. KG tätigen, ist zivilrechtlich und steuerrechtlich gleichermaßen zulässig. 97

Die Entnahme von Kapitalanteilen ist sowohl beim Einzelunternehmen als auch bei der Personengesellschaft ein typischer Vorgang der Gewinnverwendung, um den privaten Konsumbedarf des (Mit-)Unternehmers zu befriedigen. Eine entsprechende Gewinnverwendungsentscheidung ist jedenfalls solange nicht zu beanstanden, als die auf die Kommanditisten entfallenden Gewinnanteile für eine entsprechende Kapitalausstattung der GmbH & Co. KG insgesamt sorgen, mithin die Kapitalkonten der jeweiligen Kommanditisten eine adäquate Deckung aufweisen. 98

Ausweislich der zum 31.12.2014 aufgestellten Bilanz der GmbH & Co. KG sind die Kapitalkonten der Kommanditisten mit den Entnahmen zutreffend belastet worden. 99

d. Schließlich stellen sich die Gewinnverteilung sowie die Gewinnverwendung auch im Rahmen einer Gesamtschau der GmbH & Co. KG, der Komplementär-GmbH und auch der weiteren diversen Gesellschafterebenen nicht als unangemessen dar.

(1) Die handelsrechtliche Verteilung des auf der Ebene der GmbH & Co. KG erwirtschafteten Gewinns zwischen der Komplementärin und den Kommanditisten, die unentgeltliche Erbringung der Geschäftsführung in Form von Gesellschafterbeiträgen auf der Ebene der Komplementär-GmbH und die gleichzeitige Praxis der Gewinnverwendung der Kommanditisten über die Entnahme von Kapital aus der GmbH & Co. KG sind nicht nur für sich betrachtet zulässig, sondern auch in ihrer Gesamtwirkung nicht unangemessen. 101

Die einzelnen Schritte bzw. Elemente der Gewinnverteilung und Gewinnverwendung bedeuten im Ergebnis, dass die natürlichen Gesellschafter der GmbH & Co. KG den zum Zwecke der Konsumbedarfsdeckung notwendigen Mitteltransfer über die Personengesellschaft vollziehen und dass ein gewisser Anteil am Gesamtgewinn der GmbH & Co. KG in den Bereich der Komplementär-GmbH „verlagert“ und dort thesauriert wird. Hierbei handelt es sich aus der Sicht des Senats um eine insgesamt zulässige Gestaltung. 102

Zum einen bleiben die thesaurierten Gewinne weiterhin „steuerverstrickt“, d.h. im Falle einer früheren oder späteren Ausschüttung der zunächst innerhalb der Komplementär-GmbH thesaurierten Gewinne erfolgt eine entsprechende Versteuerung unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bei den Gesellschaftern über die Regelung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG (die Anteile an der Komplementär-GmbH gehören bei den Kommanditisten zum Sonderbetriebsvermögen, vgl. *Wacker in Schmidt, EStG*<sup>36</sup>, § 15 EStG Rz. 714). Zum anderen hat der Gesetzgeber entsprechende Gestaltungsmöglichkeiten selbst eröffnet, in dem er mit den Personengesellschaften, den Kapitalgesellschaften und auch der GmbH & Co. KG als Mischform diverse Rechtsformen bereitstellt, die zivil- und steuerrechtlich unterschiedlichen Regelungen folgen. Die von der Klägerin praktizierte Gewinnverteilungs- und Gewinnverwendungspolitik unter dem Dach der GmbH & Co. KG mit Elementen der Gewinnthesaurierung im Bereich der Kapitalgesellschaft und Elementen des Mitteltransfers im Bereich der Personengesellschaft ist folgerichtig als zulässiges Mittel der steuerlichen Rechtsformoptimierung anzuerkennen (vgl. hierzu auch *Schiffers, DStR* 2003, 302, 305 ff.). 103

(2) Der gegenteiligen Auffassung des beklagten Finanzamts vermag der Senat nicht zu folgen. Die Gewinnzuweisungen an die Komplementärin können nicht im Wege einer wirtschaftlichen „Einheitsbetrachtung“ den Kommanditisten für die tatsächliche Wahrnehmung der Geschäftsführung zugerechnet werden. Der Beklagte vertritt die Auffassung, dass in den Fällen einer typischen GmbH & Co. KG auch eine wirtschaftliche Würdigung miteinzubeziehen sei, die dazu führen soll, dass die Geschäftsführertätigkeit nicht von der Gesellschaftereigenschaft und damit von der Eigenschaft als Mitunternehmer der KG losgelöst werden könne. Folglich sei, so der Beklagte, eine Gewinnzuweisung an die Komplementär-GmbH, welche im Ergebnis die Geschäftsführungstätigkeit honorieren solle, den Kommanditisten zuzurechnen, die in ihrer Person die Geschäftsführung für die KG über die Komplementär-GmbH ausübten und damit einen wesentlichen Beitrag zur Verwirklichung des Gesellschaftszwecks der KG leisteten. Vor diesem Hintergrund sei es gerechtfertigt, den der Komplementär-GmbH gewährten Vorabgewinn mittels eines Durchgriffs direkt den Kommanditisten im Rahmen der Gewinnverteilung zuzurechnen. 104

Diese Auffassung ist schon mit dem allgemein anerkannten Trennungsprinzip nicht vereinbar. Danach ist die Kapitalgesellschaft nicht nur zivilrechtlich, sondern auch steuerrechtlich ein selbständiges Rechtssubjekt, welches die von ihr erzielten Einkünfte - auch im Rahmen der Beteiligung an einer GmbH & Co. KG – unabhängig von der Person und dem Verhalten des 105

Gesellschafters zu versteuern hat (zum Trennungsprinzip und zur Abschirmwirkung vgl. BFH, Urteile v. 27.03.2007, VIII R 64/05; v. 16.04.2015, IV R 1/12; Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 11 Rz. 1). Bei jeder GmbH & Co. KG existieren zwei rechtlich selbständige Gesellschaften mit zwei getrennten Rechtssphären (BFH, Urteil v. 13.07.2017 – IV R 42/14 – unter Verweis auf BGH, Urteil v. 16.07.2007 – II ZR 109/06 und die abweichende Ansicht von Schmidt, Juristenzeitung 2008, 425, 435 f.). Auch im Zusammenhang mit der Zuordnung einer Minderheitsbeteiligung an der Komplementär-GmbH zum Sonderbetriebsvermögen II des Kommanditisten spricht sich der BFH gegen eine wirtschaftliche Betrachtungsweise und für die Beachtung der Abschirmwirkung der GmbH aus, indem er betont, dass die mittelbare Gesellschafterstellung über die am Gewinn beteiligte Komplementär-GmbH nicht im Wege einer wirtschaftlichen Betrachtung als eine Erweiterung der bestehenden Kommanditbeteiligung verstanden werden kann und eine andere Betrachtungsweise die Abschirmwirkung negieren würde, die eine Kapitalgesellschaft als selbständiges Steuersubjekt entfaltet (BFH, Urteil v. 16.04.2015 – IV R 1/12).

Die Geschäftsführungstätigkeit des Kommanditisten auf Ebene der GmbH in Erfüllung des dortigen Gesellschaftszwecks stellt auch, anders als der Beklagte meint, nicht zugleich die Leistung eines wesentlichen Beitrags zur Verwirklichung des Gesellschaftszwecks der KG dar. Bei einer beteiligungsidentischen GmbH & Co. KG, bei der die Kommanditisten Geschäftsführer der Komplementär-GmbH sind, führt der Kommanditist zwar mittelbar die Geschäfte der KG. Er ist aber nicht der organschaftliche Geschäftsführer der KG; dies ist und bleibt – vorbehaltlich einer abweichenden Regelung im Gesellschaftsvertrag der KG – gemäß §§ 164, 161 Abs. 2 iVm §§ 114 ff. HGB die GmbH als Komplementärin (BFH, Urteil v. 13.07.2017 – IV R 42/14). Die Übernahme der Geschäftsführung der Komplementär-GmbH stellt allein auf dieser Ebene einen Gesellschafterbeitrag dar. Etwas anderes würde nur gelten, wenn der Kommanditist nach den Regelungen des Gesellschaftsvertrages der KG neben der Komplementär-GmbH (etwa nach Erteilung von Prokura durch die KG) geschäftsführungsbefugt wäre. 106

Ein wirtschaftlicher „Durchgriff“ auf die Kommanditisten lässt sich auch nicht aus den Entscheidungen des BFH, in denen es um die Qualifikation von Einkünften (z.B. Sondervergütungen) geht, die ein Kommanditist der GmbH & Co. KG letztlich über die Komplementär-GmbH oder über weitere zwischengeschaltete Schwester-Kapitalgesellschaften bezieht, ableiten. Hier ist anerkannt, dass die von der Komplementär-GmbH bzw. etwaigen Schwester-Kapitalgesellschaften gezahlte Vergütungen beim Kommanditisten als Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S. des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zu erfassen sind. Der BFH führt insofern zur Rechtfertigung aus, der Kommanditist werde letztlich im Dienste der Personengesellschaft tätig und leiste wirtschaftlich betrachtet einen Beitrag zur Verwirklichung des Gesellschaftszwecks (vgl. die vom Beklagten zitierten BFH, Urteile v. 06.07.1999, VIII R 46/94; v. 14.02.2006, VIII R 40/03). Die Ausführungen des BFH beziehen sich jedoch ausschließlich auf Sachverhalte, in denen die Komplementär-GmbH oder weitere zwischengeschaltete Kapitalgesellschaften tatsächlich Vergütungen an ihre Gesellschafter-Geschäftsführer und zugleich Kommanditisten der KG ausgezahlt bzw. Ausschüttungen vorgenommen haben. Erst dann stellt sich nämlich die weitere Frage der Einkünftequalifikation. Die Entscheidungen können demgegenüber nicht dahingehend verstanden werden, dass solche Gewinne, die nach der handelsrechtlichen Gewinnverteilung zunächst einmal der Komplementär-GmbH zustehen, unabhängig von ihrer weiteren Verwendung auf der Ebene eben dieser Kapitalgesellschaft (Ausschüttung oder Thesaurierung) im Rahmen der Gewinnverteilung mittels eines wirtschaftlichen Durchgriffs direkt den Kommanditisten zuzurechnen sind. 107

II. Aus dem Vorstehenden ergibt sich folgende geänderte Gewinnverteilung:

109

	Summe	Komplementär-GmbH	C	B
Gewinn vorab	200.000,00	200.000,00		
Gewinnverteilung nach Festkapital	180.361,65	0	90.180,83	90.180,83
Haftungsvergütung	0	0		
Sondervergütung	13.878,71			
Zinsen	13.376,07	13.878,71	6.408,79	6.967,28
Ergebnisanteil	407.616,43	213.878,71	96.589,62	97.148,11
Steuerliche Korrekturen	63.038,48	0	31.519,25	31.519,25
Steuerlicher Gewinn	<b>470.654,91</b>	<b>213.878,71</b>	<b>128.108,86</b>	<b>128.667,35</b>

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

110

IV. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

111

V. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen.

112