

**Titel:**

**Hinzurechnung von Gehältern zu Pensionsrückstellungen**

**Normenketten:**

GewStG § 8 Nr. 4

KStG § 9 Abs. 1 Nr. 1

AO § 164 Abs. 2

EStG § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3, § 38 Abs. 1 S. 3

HGB § 164

BGB § 611

**Leitsatz:**

Es ist eine Hinzurechnung der Vergütung für die Geschäftsführung nach § 8 Nr. 4 GewStG auch dann vorzunehmen, wenn die GmbH & Co. KGaA mit dem Geschäftsführer, der Kommanditist der persönlich haftenden GmbH & Co. KG ist, unmittelbar einen Anstellungsvertrag abschließt. (redaktioneller Leitsatz)

**Schlagwort:**

Gewerbeertrag

**Rechtsmittelinstanz:**

BFH München, Urteil vom 14.09.2022 – I R 13/20

**Weiterführende Hinweise:**

Revision zugelassen

**Fundstellen:**

StBp 2023, 203

EFG 2020, 788

BeckRS 2020, 6814

LSK 2020, 6814

DStRE 2020, 979

**Tenor**

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Die Revision wird zugelassen.

**Entscheidungsgründe**

I.

1

Streitig ist in den Streitjahren 2011 und 2012 die Hinzurechnung von Gehältern (einschl. Urlaubs- und Weihnachtsgeld, Sozialabgaben), Tantiemen und Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für die Geschäftsführer der Klägerin nach § 8 Nr. 4 Gewerbesteuergesetz in der für die Streitjahre geltenden Fassung (GewStG).

2

Die Klägerin ist eine Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA; Handelsregister B des Amtsgerichts ...), die beim beklagten Finanzamt zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer veranlagt wird. Sie wurde mit notarieller Urkunde vom 13. August 2001 mit steuerlicher Rückwirkung zum 1. Januar 2001 formwechselnd von der A KG in eine KGaA umgewandelt. Unternehmensgegenstand ist die Betätigung im ...gewerbe und das Halten von Mehrheitsbeteiligungen an anderen Firmen, teils als Organträger.

### **3**

Komplementärin der Klägerin ist die B Beteiligungsgesellschaft mbH & Co.KG (künftig: B GmbH & Co.KG; Handelsregister B des Amtsgerichts ...), deren Anteil am Kapital der Klägerin 0 € beträgt (§ 8 der Satzung der Klägerin). Den Großteil der Kommanditanteile hielten in den Streitjahren die G Beteiligungsgesellschaft mbH, die restlichen Anteile hielten verschiedene, in erster Linie natürliche Personen, u.a. W, X und Y (Eintragung des Eintritts ins Handelsregister am 23. Dezember 2011).

### **4**

An der B GmbH & Co.KG ist als persönlich haftende Gesellschafterin die C Geschäftsführungs GmbH (künftig: C Gf-GmbH; Handelsregister B des Amtsgerichts ...) ohne Kapitalanteil beteiligt, die G Beteiligungsgesellschaft mbH mit einem Anteil von 57% und verschiedene andere Personen mit Kleinanteilen. Die B GmbH & Co.KG ist wiederum an der C Gf-GmbH zu 100% beteiligt. Geschäftsführer der C Gf-GmbH waren in den Streitjahren W, X, Y und ab 2012 Z (Eintragung in das Handelsregister am 2. Januar 2012).

### **5**

In der Satzung der Klägerin ist u.a. Folgendes geregelt:

”...

#### IV. Persönlich haftender Gesellschafter (§§ 8 bis 10)

§ 8 Persönlich haftender Gesellschafter, Konten, Anteil am Gewinn und Verlust

- (1) Persönlich haftender Gesellschafter ist die B Beteiligungsgesellschaft mbH & Co. KG mit Sitz in ...
- (2) Der persönlich haftenden Gesellschafter ist ohne Kapitalanteil an der Gesellschaft beteiligt.

...

#### § 9

Aufwendungsersatz und Haftungsvergütung des persönlich haftenden Gesellschafters

- (1) Dem persönlich haftenden Gesellschafter sind zu Lasten der Ergebnisrechnung alle Aufwendungen für die Geschäftsführung zu erstatten, soweit sie angemessen sind...
- (2) Der Aufwendungsersatz erfasst alle Aufwendungen, die beim persönlich haftenden Gesellschafter im Zusammenhang mit der Geschäftsführung der Gesellschaft anfallen.

...

#### V. Vertretung der Gesellschaft und Geschäftsführung (§ 11 und 12)

##### § 11 Vertretung

Die Gesellschaft wird von dem persönlich haftenden Gesellschafter allein vertreten...

##### § 12 Geschäftsführung

- (1) Die Geschäftsführung obliegt dem persönlich haftenden Gesellschafter.
- (2) Das Widerspruchsrecht der Kommanditaktionäre nach § 164 Satz 1, 2. Halbsatz HGB ist ausgeschlossen.

...

- (8) Dem Aufsichtsrat steht hinsichtlich der personellen Zusammensetzung der Geschäftsführung des persönlich haftenden Gesellschafters ein Mitwirkungsrecht insoweit zu, als er von der Bestellung bzw. Abberufung von Mitgliedern der Geschäftsführung der Komplementär GmbH des persönlich haftenden Gesellschafters zu informieren und ihm Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben ist.

...“

### **6**

Geschäftsführer der Klägerin waren in den Streitjahren aufgrund von Anstellungsverträgen mit der Klägerin folgende Personen:

- W, Anstellungsvertrag vom 21. August 2007 mit Wirkung zum 31. Dezember 2006 - X, Anstellungsvertrag vom 21. August 2007 mit Wirkung zum 31. Dezember 2006 - Y, Anstellungsvertrag vom 19. Dezember 2008 mit Wirkung zum 31. Dezember 2008 - Z, seit 1. Januar 2012, Anstellungsvertrag vom 11. Mai 2012 mit Wirkung zum 1. Januar 2012 Unter Nr. 2.3 der jeweiligen Anstellungsverträge ist u.a. geregelt:

”...

## 2. Grundpflichten, Zuständigkeit

...

2.3 Herr (...) führt die Geschäfte nach Maßgabe der Gesetze, des Gesellschaftsvertrages der C Geschäftsführungsgesellschaft mbH, der B Beteiligungsgesellschaft mbH & Co. KG und der KGaA und der erlassenen Geschäftsordnung.

...“

## 7

Die Geschäftsführer bezogen für ihre Geschäftsführtätigkeit Sondervergütungen sowohl in Form von gewinnunabhängigen Gehältern als auch von gewinnabhängigen Tantiemen. Nach Nr. 3 bzw. Nr. 4 des jeweiligen Anstellungsvertrages mit der Klägerin erhielten sie folgende Vergütungen (Auszug):

”...

## 3. /4. Bezüge

4.1 Herr (...) erhält für seine Tätigkeit eine Bruttovergütung... Die Vergütung wird nach dem jeweiligen Bautarifvertrag in zwölf gleichen Monatsraten jeweils am Ende eines Kalendermonats ausgezahlt, hinzukommt ein 13. Monatsgehalt... Der entsprechende Lohnsteuerabzug bzw. die entsprechende Einkommensteuer-Vorauszahlung wird vorgenommen.

4.2 Zusätzlich erhält Herr (...) eine jährliche Tantieme ... als Erfolgsbeteiligung. Entscheidend ist das Ergebnis nach Gewerbesteuer und vor Körperschaftsteuer. Die Tantieme ist nicht von der eigenen Bemessungsgrundlage abzuziehen.

...“

## 8

Die Regelung in Nr. 4.2 wurde mit Nachtrag zu den Anstellungsverträgen mit den Geschäftsführern W und X, jeweils vom 11. Mai 2012, hinsichtlich der Bemessungsgrundlage der Tantieme geändert.

## 9

Für die Streitjahre 2011 und 2012 wurden zunächst die Geschäftsführervergütungen nach § 8 Nr. 4 GewStG i.H.v. ... € für 2011 und i.H.v. ... € für 2012 dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet.

## 10

Im Zeitraum vom 21. Januar 2014 bis 14. Juli 2015 fand bei der Klägerin eine Außenprüfung statt. Der Prüfer kam zum Ergebnis, dass sich die Zurechnung nach § 8 Nr. 4 GewStG auf sämtliche Vergütungen an die persönlich haftende Gesellschafterin erstrecke. Dabei spielt es keine Rolle, ob die mit der Geschäftsführung betrauten Personen selbst an der geschäftsführenden Haftungsgesellschaft, der B GmbH & Co.KG, beteiligt seien oder nicht. Die Hinzurechnungsbeträge berechnete der Prüfer wie folgt (in €):

Zurechnung Gewinnanteile	2011	2012
Gehälter		
Urlaubsgeld		
Weihnachtsgeld		
Tantiemen		
Sozialabgaben		
Zuführung Pensionsrückstellungen		
Y WI		

X

Lt. BP

Überleitung HB/StBil.

Zurechnungen lt. BP

Bisher veranlagt/erklärt

Änderung lt. BP

**11**

Das Finanzamt folgte dem Ergebnis der Betriebsprüfung und erließ am 14. Januar 2016 gegenüber der Klägerin nach § 164 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) geänderte Bescheide für 2011 und 2012 über den Gewerbesteuermessbetrag.

**12**

Hiergegen legte die Klägerin mit Schreiben vom 27. Januar 2016 Einspruch ein. Der Bescheid für 2012 wurde aus nicht streiterheblichen Gründen am 3. November 2016 geändert.

**13**

Mit Einspruchsentscheidung vom 7. April 2017 wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzamt begründete dies damit, dass als Gewinnanteile, die als Vergütung für die Geschäftsführung an die persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA verteilt werden, alle Arten von Vergütungen gelten würden, die die persönlich haftenden Gesellschafter als Gegenleistung für ihre Geschäftsführertätigkeit erhalten. Die Rechtsgrundlage der Vergütungen, Satzung oder Vertrag, sei dabei nicht entscheidend. Die zu berücksichtigenden Vergütungen seien nicht auf gewinnabhängige Vergütungen beschränkt, was aus der gesellschaftsrechtlichen Stellung als persönlich haftender Gesellschafter folge, die insoweit ein ausreichendes Differenzierungsmerkmal darstelle, um von einem Geschäftsinhaber zu sprechen. So sei es in der Konsequenz auch unerheblich, ob die persönlich haftenden Gesellschafter als Geschäftsführer oder nur als Angestellte tätig seien. Diese Auslegung sei zum einen aus der Wortfassung, die zum Ausdruck bringe, dass alle Tätigkeitsvergütungen gewerbesteuerlich erfasst werden sollen, gerechtfertigt, und zum anderen müsse die Zurechnung im Zusammenhang mit § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) und § 9 Abs. 1 Nr. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) gesehen werden. Danach würden alle Vergütungen der persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb rechnen, also auch die festen Bezüge, die dem persönlich haftenden Gesellschafter für seine Tätigkeit nach Art eines Gehalts gezahlt würden und seien bei der Einkommensermittlung wieder abzuziehen. Damit ordne der Gesetzgeber alle Vergütungen eines persönlich haftenden Gesellschafters für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft den gewerblichen Einkünften zu, weshalb sie auch bei der Gewerbesteuer erfasst werden müssten, was nur über eine Hinzurechnung dieser Vergütungen zum Gewerbeertrag der KGaA gehe, da die persönlich haftenden Gesellschafter selbst nicht gewerbesteuerpflchtig seien. Wie diese Vergütungen innerbilanziell erfasst werden, sei nicht entscheidend, weil bei Ausweis als Aufwand eine außerbilanzielle Zurechnung als Einkommensverwendung nach § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG erfolge und anschließend die Kürzung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG. Die unmittelbare Anstellung der Geschäftsführer durch die Klägerin führe zu keiner anderen Beurteilung.

**14**

Mit ihrer Klage begeht die Klägerin, dass die Vergütungen und die Pensionsrückstellungen insgesamt nicht mehr nach § 8 Nr. 4 GewStG zum Gewinn der Klägerin hinzugerechnet werden. Zur Begründung trägt sie Folgendes vor:

**15**

Die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 4 GewStG greife im Streitfall nicht. Ausgangspunkt bilde § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG, wonach die Vergütung an persönlich haftende Gesellschafter abziehbare Aufwendungen seien. Im Streitfall jedoch seien die Anstellungsverhältnisse der Geschäftsführer direkt mit der Klägerin geschlossen worden. Die unmittelbare Anstellung der Geschäftsführer bei der KGaA sei trotz organischlicher Stellung bei der Komplementärin sowohl zivil- als auch gesellschaftsrechtlich zulässig. Die Klägerin sei insofern Schuldnerin der Vergütungen an die Geschäftsführer und habe entsprechend Personalaufwand. In Fällen der sog. Drittanstellung, bei der das Anstellungsverhältnis von der organischen Bestellung des Geschäftsführers bei der Komplementärin zu trennen sei, entfalle die Erstattung der Geschäftsführerbezüge an die Komplementärin. Dies stelle keine bloße Abkürzung des Zahlungsweges dar. Allein aufgrund der organischen Bestellung schulde die Komplementärin einem Geschäftsführer noch keine Vergütung. Diese werde erst aufgrund der vertraglichen Grundlage geschuldet. Die Vergütung werde jedoch aufgrund

des Anstellungsvertrages zwischen dem Geschäftsführer und der KGaA direkt von der KGaA geschuldet. Gehe man insoweit von einem Umgehungsgeschäft, mithin um die Abkürzung des Zahlungsweges, aus, sei dies allein schon aus lohnsteuerlicher Sicht als falsch zu beurteilen und führe in diesem Zusammenhang zu erheblichen Problemen für die Beteiligten. Im Rahmen der Lohnsteueraußenprüfung im März 2002 seien die damaligen Geschäftsführer als Arbeitnehmer der Klägerin qualifiziert worden. Wäre die von der Klägerin gezahlte Vergütung auf Basis der organschaftlichen Bestellung der Geschäftsführer anzusehen, so wäre die Komplementärgesellschaft auch zum Lohnsteuerabzug verpflichtet, obwohl keine schuldrechtliche Verpflichtung zur Zahlung einer Vergütung bestünde. Die Klägerin hingegen dürfe keine Lohnsteuer einbehalten, obwohl sie aufgrund des Anstellungsverhältnisses monatlich Gehalt auszuzahlen habe. Ein solches, offenkundig den Grundsätzen des Lohnsteuerrechts zuwiderlaufendes Verständnis, sei nicht begründbar und erscheine daher als nicht nachvollziehbar. Die an die Geschäftsführer zu zahlenden Vergütungen seien entsprechend der lohnsteuerlichen Behandlung auch für Zwecke der Gewerbesteuer der Ebene der Klägerin zuzuordnen mit der Folge, dass eine Hinzurechnung zu unterbleiben habe.

## 16

Für die unmittelbare Anstellung der Geschäftsführer bei der Klägerin würden wirtschaftliche Aspekte sprechen, wie etwa das geringere Insolvenzrisiko bei einer KGaA im Vergleich zur Komplementärgesellschaft oder der Aufbau einer Altersversorgung.

## 17

Die Anstellungsverträge zwischen der Klägerin und den Geschäftsführern würden kein Umgehungsgeschäft darstellen. Auf Ebene der Klägerin bliebe der körperschaftsteuerliche Abzug der Tätigkeitsvergütungen als Betriebsausgabe als deren originärer Personalaufwand für gewerbesteuerliche Zwecke ohne Hinzurechnung bestehen. Spiegelbildlich finde bei der Komplementärin die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2b GewStG keine Anwendung, weil nur solche Gewinnanteile zu kürzen seien, die zuvor korrespondierend nach § 8 Nr. 4 GewStG bei der KGaA hinzugerechnet worden seien. Im Ergebnis würde die Tätigkeitsvergütung bei Drittanstellung nicht nur die körperschaftsteuerliche, sondern auch die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage der Klägerin mindern. Bei der Komplementärin wäre letztlich kein Ergebniseffekt zu verzeichnen, weil es an der Erstattung der Tätigkeitsvergütungen durch die KGaA fehle. Die Kürzung solle erfolgen, wenn tatsächlicher Aufwand der KGaA bei dieser gemäß § 8 Nr. 4 GewStG hinzugerechnet worden sei. Tatsächlich habe die Komplementärin aber von der Klägerin keine Zahlungen erhalten.

## 18

Die Vertretung der Klägerin durch die B GmbH & Co.KG als Komplementärin, die wiederum durch ihre persönlich haftende Gesellschafterin, die C Gf-GmbH, vertreten werde, welche von deren Geschäftsführern vertreten werde, sei nichts Außergewöhnliches, sondern stelle den gesellschaftsrechtlichen Normalfall, wenn nicht den gesetzlich wie statutarisch zwingend notwendigen Weg der Vertretung der Gesellschaften dar. Es erschließe sich deshalb nicht, dass der Beklagte diese gesetzlich vorgesehene bzw. höchstrichterlich anerkannte Struktur der Geschäftsführung und Vertretung der Klägerin als Argument für seine Rechtsauffassung anführe.

## 19

Das Argument des Beklagten, dass die Hinzurechnung deshalb zu erfolgen habe, weil die Vergütungen den gewerblichen Einkünften zugeordnet würden und der persönlich haftende Gesellschafter selbst nicht gewerbesteuerpflchtig sei, erschließe sich nicht, da die B GmbH & Co. KG aufgrund der gewerblichen Prägung gewerbesteuerpflchtig sei. Es könne daher nur gemeint sein, dass die Komplementärin keine gewerbesteuerlichen Einkünfte erzielt, welche sie mit den durch die gemäß § 9 Abs. 2b GewStG erfolgende Kürzung erzielten gewerbesteuerlichen Verluste verrechnen könnte. Insofern würde letztlich ein nicht nutzbarer Verlustvortrag aufgebaut werden.

## 20

Würde man der Auffassung des Beklagten folgen, käme es zu einer Doppelbesteuerung in Bezug auf die Gewerbesteuer. Zum einen unterlägen die Geschäftsführervergütungen aufgrund der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 4 GewStG auf Ebene der Klägerin der Gewerbesteuer. Zum anderen würde eine Besteuerung auf Ebene der Komplementärin aufgrund von originären Erträgen in Bezug auf die von einer KGaA an die Komplementärin zu entrichtenden Geschäftsführerbezüge erfolgen. Dem solle die Regelung des § 9 Nr. 2b GewStG Rechnung tragen. Da die B GmbH & Co.KG kein eigenes operatives Geschäft führe und daher mit

Ausnahme der Vergütung für die Haftungsübernahme keinen Gewerbeertrag erziele, sei der durch die Kürzung in Höhe der Tätigkeitsvergütungen entstehende gewerbesteuerliche Aufwand bzw. in der Folge jeder Verlustvortrag in der Regel nicht verwertbar. Im Ergebnis seien die von der Klägerin zu entrichtenden Tätigkeitsvergütungen, obwohl sie Personalaufwand darstellen, gewerbesteuerlich nicht abzugsfähig, weil sie bei der Klägerin nach § 8 Nr. 4 GewStG hinzugerechnet würden, die mögliche Kürzung nach § 9 Nr. 2b GewStG bei der Komplementärin hingegen ins Leere laufe. Hierin sei ein Verstoß gegen Art. 3 Grundgesetz (GG) zu sehen, da es faktisch zu einer Doppelbesteuerung komme.

**21**

Zwar bedürfe es nicht der prinzipiellen Gleichstellung aller Betriebe ohne Rücksicht auf die Rechtsform, jedoch habe eine Gleichstellung für gleiche Betriebe mit Rücksicht auf deren gleiche Rechtsform zu erfolgen. Insofern sei § 8 Nr. 4 GewStG teleologisch zu reduzieren, da die vom Wortlaut umfassten Fälle dem Sinn und Zweck des Gesetzes widersprechen würden. Zielsetzung der §§ 8 und 9 GewStG sei die Vermeidung einer steuerlichen Doppelbelastung. Der Wortlaut des § 8 Nr. 4 GewStG erfasse auch die Gewinnanteile und Tantiemen bei der Komplementär-Kapitalgesellschaft einer GmbH & Co. KGaA und führe zu einer doppelten Besteuerung, sofern nicht differenziert werde, ob dieser hinzugerechnete Aufwand tatsächlich einmal steuermindernd erfasst werde.

**22**

Die Klägerin beantragt,

die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag für 2011 vom 14. Januar 2016 und für 2012 vom 3. November 2016, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. April 2017 dahingehend zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag für 2011 auf ... € und für 2012 auf ... € herabgesetzt wird, hilfsweise die Revision zuzulassen.

**23**

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

**24**

Das Finanzamt verweist auf seine Einspruchsentscheidung vom 7. April 2017.

**25**

Wegen des weiteren Sachverhalts und hinsichtlich des weiteren rechtlichen Vortrags wird auf die Einspruchsentscheidung vom 7. April 2017, die vom Finanzamt vorgelegten Akten und die von den Beteiligten eingereichten Schriftsätze und Unterlagen Bezug genommen.

**26**

Es fand mündliche Verhandlung statt. Auf die Sitzungsniederschrift vom 20. Februar 2020 wird ergänzend verwiesen.

II.

**27**

Die Klage ist unbegründet.

**28**

Das Finanzamt hat die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 4 GewStG zum Gewinn aus Gewerbebetrieb der Klägerin zu Recht vorgenommen.

**29**

1. Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist nach § 6 GewStG der Gewerbeertrag. Nach § 7 Satz 1 GewStG ist der nach den Vorschriften des EStG oder des KStG zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14 GewStG) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge.

**30**

2. Nach § 8 Nr. 4 GewStG werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG) die Gewinnanteile, die an persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA auf ihr nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als - hier im Streitfall in Betracht kommende - Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt worden sind, wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind.

### **31**

§ 8 Nr. 4 GewStG ist eine Korrekturvorschrift zu § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG. Gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG sind bei der Ermittlung des Einkommens einer KGaA die Teile des Gewinns, die an den persönlich haftenden Gesellschafter als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt werden, als Aufwendungen abziehbar. Die Vorschrift hat den Zweck, eine Doppelbelastung mit Körperschaftsteuer und Einkommensteuer zu vermeiden; die Vergütung für die Geschäftsführung unterliegt danach nicht der Körperschaftsteuer bei der KGaA. § 8 Nr. 4 GewStG stellt nunmehr sicher, dass auch dieser Gewinnanteil der Gewerbesteuer unterliegt (Hofmeister in Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand Dezember 2018, § 8 GewStG Rz. 530). Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist die Vorschrift unabhängig davon anzuwenden, ob der persönlich haftende Gesellschafter mit seinen Einkünften aus der KGaA selbst der Gewerbesteuer unterliegt (BFH-Urteil vom 6. Oktober 2009 I R 102/06, BFH/NV 2010, 462, unter II. 4., Rz. 13; Güroff in Glanegger, GewStG, 8. Auflage, § 8 Nr. 4 Rz. 5).

### **32**

Dabei ist es gleichgültig, ob diese Vergütungen aufgrund des Gesellschaftsvertrages bzw. Satzung oder aufgrund eines gesonderten (schuldrechtlichen) Tätigkeitsvertrags geschuldet werden (Hageböke in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 9 Rz. 43 und 44 m.w.N.; Roser in Lenski/Steinberg, GewStG, § 8 Nr. 4 Rz. 18). Die zu berücksichtigende Vergütung ist jedenfalls nicht auf gewinnabhängige Vergütungen beschränkt; dies folgt aus der gesellschaftsrechtlichen Stellung als persönlich haftender Gesellschafter, die insoweit ein ausreichendes Differenzierungsmerkmal darstellt, um von einem Geschäftsinhaber auszugehen; als Konsequenz ist es unerheblich, ob die persönlich haftenden Gesellschafter als Geschäftsführer oder nur als Angestellte tätig sind (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 6. Oktober 2009 I R 102/06, BFH/NV 2010, 462, unter II. 3.; Roser in Lenski/Steinberg, GewStG, § 8 Nr. 4 Rz. 20 m.w.N. zur Rechtsprechung).

### **33**

3. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Gewerbesteuer ordnet § 9 Nr. 2b GewStG auf Ebene des persönlich haftenden Gesellschafters die Kürzung der nach § 8 Nr. 4 GewStG dem Gewerbeertrag einer KGaA hinzugerechneten Gewinnanteile, wenn sie bei der Ermittlung des Gewinns angesetzt worden sind, an.

### **34**

4. Nach § 278 Abs. 2 Aktiengesetz (AktG) richtet sich die Befugnis des persönlich haftenden Gesellschafters zur Geschäftsführung und zur Vertretung einer KGaA nach den Vorschriften des HGB über die Kommanditgesellschaft, nämlich nach §§ 161 Abs. 2, 114 Abs. 1, 164 HGB. § 164 HGB regelt, dass die Kommanditisten - bei einer KGaA die Kommanditaktionäre - von der Führung der Geschäfte der Gesellschaft ausgeschlossen sind; Geschäftsführer ist danach der persönlich haftende Gesellschafter. Nach § 281 Abs. 1 AktG muss sich der persönlich haftende Gesellschafter aus der Satzung der KGaA ergeben. Im Streitfall ergibt sich aus § 8 der Satzung der Klägerin, dass persönlich haftende Gesellschafterin der Klägerin die B GmbH & Co.KG, eine Personengesellschaft, ist. Der B GmbH & Co.KG steht nach § 278 Abs. 2 AktG i.V.m. §§ 161 Abs. 2, 114 Abs. 1, 164 HGB i.V.m. § 12 der Satzung die alleinige Führung der Geschäfte der Klägerin zu.

### **35**

Eine GmbH & Co.KG wiederum wird gemäß §§ 161 Abs. 2, 114 Abs. 1, 164 HGB von ihrer Komplementärin, der GmbH, vertreten, der auch die Geschäftsführerbefugnis zusteht. Im Streitfall wird die B GmbH & Co.KG danach von der C Gf-GmbH als Komplementärin vertreten, der auch die Geschäftsführerbefugnis zusteht.

### **36**

Eine GmbH wird durch ihre Geschäftsführer vertreten (§ 35 Abs. 1 Satz 1 GmbHG). Die Geschäftsführer einer GmbH werden gemäß § 46 Nr. 5 GmbHG von der Gesellschafterversammlung bestellt, wodurch die Geschäftsführer ihre Organstellung erlangen. Neben der Organstellung der Geschäftsführer können diese mit der GmbH auch einen Geschäftsführervertrag (Anstellungsvertrag), der als Dienstleistungsvertrag

gemäß § 611 BGB zu qualifizieren ist, abschließen. Geschäftsführer der C Gf-GmbH waren in den Streitjahren lt. Handelsregisterauszug Herr W, Herr X, Herr Y und ab 2012 Herr Z.

### **37**

Die Herren W, X, Y und Z waren in den Streitjahren somit bereits aufgrund gesetzlicher Regelung und satzungsgemäß über die B GmbH & Co.KG und der C Gf-GmbH zur Geschäftsführung der Klägerin berufen. Die Übertragung der Geschäftsführung durch Anstellungsvertrag zwischen den Herren W, X, Y, Z und der Klägerin steht dieser gesetzlichen Regelung und der Satzung der Klägerin jedoch nicht entgegen und hebt insbesondere die organschaftliche Stellung der Geschäftsführer nicht auf.

### **38**

5. Der B GmbH & Co.KG als persönlich haftende Gesellschafterin der Klägerin steht nach § 9 Abs. 2 der Satzung der Klägerin ein Ersatzanspruch für die Aufwendungen, die ihr mit der Geschäftsführung entstehen, zu. Diese gesellschaftsrechtliche Regelung kommt im Streitfall nur deswegen nicht unmittelbar zum Tragen, da die Geschäftsführung der Klägerin durch unmittelbare Anstellungsverträge mit den Herren W, X, Y und Z ausgeübt wird.

### **39**

Faktisch und wirtschaftlich gesehen üben diese Geschäftsführer ihre Geschäftsführertätigkeit für Rechnung der B GmbH & Co.KG, vertreten durch die C Gf-GmbH, aus und sind dieser nach Auffassung des erkennenden Senats daher auch zuzurechnen. Das unmittelbare Anstellungsverhältnis mit der Klägerin stellt sich wirtschaftlich gesehen als Abkürzung des Zahlungsweges (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23. August 1999 GrS 2/97, BStBl II 1999, 782) hinsichtlich des bestehenden Ersatzanspruchs der B GmbH & Co.KG gegenüber der Klägerin dar. Die Leistung des Aufwendungseratzes durch die Klägerin erfolgte dabei unmittelbar durch Zahlung an die Geschäftsführer. Dies gilt für Fremdgeschäftsführer, die nicht beteiligt sind (Y, im Streitjahr 2011 bis zum Erwerb des Kommanditanteils, und Z), und für Geschäftsführer, die Kommanditisten der B GmbH & Co.KG sind (W, X, Y ab Erwerb des Kommanditanteils) gleichermaßen. Der Finanzverwaltung ist zuzustimmen, dass für den Fall der unmittelbaren Anstellung eines Kommanditisten der persönlich haftenden GmbH & Co.KG als Geschäftsführer der KGaA die Geschäftsführervergütung zunächst der GmbH & Co.KG als persönlich haftender und zur Geschäftsführung berufener Gesellschafterin der KGaA als gewerbliche Einkünfte gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG zuzurechnen ist, anschließend die Vergütung im Rahmen der Gewinnverteilung der GmbH & Co.KG dem Kommanditisten als Sondervergütung gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 2. Halbsatz EStG zuzurechnen ist (OFD Münster, Kurzinformation Einkommensteuer Nr. 03/2005 vom 14. Januar 2005, Der Betrieb 2005, S. 530; vgl. auch Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 9 Rz. 26; Wacker in Schmidt, EStG, 38. Auflage, § 15 Rz. 891; Hageböke in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 9 Rz. 99; Gosch in Der Konzern 2017, S. 504).

### **40**

Ob dies auch für den Fall der unmittelbaren Anstellung eines solchen Fremdgeschäftsführers gilt, der nicht bereits über den persönlich haftenden Gesellschafter mit der Wahrnehmung der Geschäftsführung beauftragt ist, mit der Folge, dass eine eigene Schuld einer KGaA begründet würde und es somit für einen abgekürzten Zahlungsweg an dem Erfordernis, dass für Rechnung der KGaA geleistet würde, fehlen würde, kann im Streitfall dahin gestellt bleiben. Denn vorliegend sind die Geschäftsführer W, X, Y und Z über die B GmbH & Co.KG als persönlich haftende Gesellschafterin der Klägerin und als Geschäftsführer der C Gf-GmbH als Komplementärin der B GmbH & Co.KG zur Geschäftsführung der Klägerin gesellschaftsrechtlich berufen. Der BFH hat bereits in seinem Urteil vom 31. Oktober 1990 I R 32/86, BStBl II 1991, 253, entschieden, dass Aufwendungen, die einer Komplementär-GmbH dadurch entstehen, dass sie die ihr übertragene Geschäftsführung der KGaA nur durch Fremdgeschäftsführer ausüben kann, die Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 4 GewStG nicht mindern (vgl. auch BFH-Urteil vom 6. Oktober 2009 I R 102/06, BFH/NV 2010, 462). Nichts anderes kann aus Sicht des erkennenden Senats gelten, wenn der persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA eine GmbH & Co.KG ist, deren Komplementärin eine GmbH ist, die zur Geschäftsführung befugt ist. Es kann daher auch dahingestellt bleiben, ob die Geschäftsführungsanstellungsverträge unmittelbar mit der KGaA wegen des Prinzips der Selbstorganschaft bei der KGaA überhaupt zulässig sind (vgl. hierzu Hageböke in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 9 Rz. 43 und Rz. 99).

### **41**

6. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist die lohnsteuerrechtliche Behandlung der Tätigkeitsvergütungen der Geschäftsführer für die hier zu treffende gewerbesteuerliche Beurteilung nicht maßgebend. Es kann daher offenbleiben, ob die steuerliche Behandlung der Vergütung der Geschäftsführer, soweit sie in den Streitjahren auch Kommanditisten der B GmbH & Co.KG waren, zutreffend als Lohneinkünfte erfolgte oder ob § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (Sondervergütung der Kommanditisten) einschlägig ist.

#### **42**

Unabhängig davon ist aber nicht ausgeschlossen, dass ein Lohnsteuerabzug auch die Klägerin für die C Gf-GmbH durchführen kann. Denn das Lohnsteuerabzugsrecht kennt Konstellationen, in denen der Lohnsteuerabzug auch bei von einem Dritten gewährten Arbeitslohn durchzuführen ist (vgl. z.B. § 38 Abs. 1 Satz 3 EStG; z.B. Lohnzahlung einer Organobergesellschaft an einen Arbeitnehmer einer Organgesellschaft, Krüger in Schmidt, EStG, 38. Auflage, § 38 Rz. 5 „Beispiele“). Zudem lässt § 38 Abs. 3a EStG die Möglichkeit zu, dass ein Dritter die Erfüllung der Arbeitgeberpflichten unter bestimmten Voraussetzungen übernimmt.

#### **43**

Im Streitfall ist daher nicht auszuschließen, dass das im Rahmen des Arbeitsverhältnisses zwischen den Geschäftsführern - zumindest soweit es sich um einen Fremdgeschäftsführer handelt, der nicht zugleich Kommanditist der persönlich haftenden Gesellschafterin ist - und der Klägerin gezahlte Entgelt, dass im Verhältnis zur B GmbH & Co.KG, vertreten durch die C Gf-GmbH, einen Aufwendungsersatz für die Geschäftsführertätigkeit im Wege des abgekürzten Zahlungsweges direkt an die Geschäftsführer geleistet wird, als Arbeitslohn der C Gf-GmbH zu werten ist. Denn das Entgelt an die Geschäftsführer, die diese von der C Gf-GmbH im Wege des abgekürzten Zahlungsweges erhalten haben, ist Entgelt für eine Leistung, die die Geschäftsführer im Rahmen ihres Anstellungsvertrages für die Klägerin als Arbeitgeberin erbracht haben. Diese Konstellation ist nach Auffassung des erkennenden Senats vergleichbar mit dem Fall, wenn der Arbeitgeber als eine Art Treuhänder bei der Verteilung der Gelder eingeschaltet ist; auch in dieser Konstellation liegt die Zuwendung eines Dritten und nicht die des Arbeitgebers vor (vgl.

Imping/Mader/Perach/Voss, ABC des Lohnbüros 2019, Lexikon der Lohn- und Gehaltsabrechnung Rz. 2867 unter Verweis auf BFH-Urteil vom 18. Juni 2015 VI R 37/14, BStBl II 2016, 751). Die Klägerin, die im Streitfall wusste und erkennen konnte, dass an die Geschäftsführer Vergütungen für die Geschäftsführertätigkeiten geleistet wurden, da sie bei der Verschaffung der Tätigkeitsvergütungen an die Geschäftsführer im Rahmen des abgekürzten Zahlungsweges selbst mitgewirkt hat, war nach § 38 Abs. 1 Satz 3 EStG zum Lohnsteuerabzug verpflichtet.

#### **44**

7. Die verfassungsrechtlichen Bedenken der Klägerin teilt der erkennende Senat nicht. Eine teleologische Reduktion des § 8 Nr. 4 GewStG dahingehend, dass die Vorschrift keine Anwendung finden soll, wenn eine Kürzung nach § 9 Nr. 2b GewStG auf Ebene des persönlich haftenden Gesellschafters tatsächlich zu keiner steuerlichen Berücksichtigung des Aufwands führen würde, schließt der Senat aus.

#### **45**

Das Finanzgericht Köln hat sich in seinem Urteil vom 17. August 2006 (6 K 6170/03, EFG 2006, 1923) ausführlich mit einer teleologischen Reduktion von § 8 Nr. 4 GewStG auseinandergesetzt. In seinem Urteil vom 6. Oktober 2009 I R 2009 (BFH/NV 2010, 462) hat der BFH das Urteil des Finanzgerichts Köln bestätigt und das Konzept der Hinzurechnung und Kürzung von Gewinnanteilen bei der KGaA und ihrem persönlich haftenden Gesellschafter in § 8 Nr. 4 GewStG und § 9 Nr. 2b GewStG für verfassungsgemäß erklärt (unter 5. des Urteils des BFH). Der erkennende Senat schließt sich der Rechtsauffassung des BFH und des Finanzgerichts Köln hierzu an.

#### **46**

Eine teleologische Reduktion ist dann angezeigt, wenn eine wortlautgemäße Auslegung einer Vorschrift zu sinnwidrigen Ergebnissen führen würde und der Schluss gerechtfertigt ist, dass der gesetzgeberische Wille planwidrig umgesetzt wurde (vgl. BFH-Urteil vom 1. März 2005 VIII R 25/02, BStBl II 2005, 436). Dagegen ist es nicht Aufgabe einer teleologischen Reduktion, rechtspolitische Fehler zu korrigieren, d.h. das Gesetz zu verbessern, obwohl es sich - gemessen an seinem Zweck - noch nicht als planwidrig unvollständig oder zu weitgehend erweist (vgl. BFH-Urteile vom 20. März 2003 IV R 42/00, BStBl II 2003, 798, unter 2. c; vom 24. Januar 1974 IV R 76/70, BStBl II 1974, 295, unter 2.; vom 13. Juli 1989 V R 110-112/84, BStBl II 1989, 1036, unter 4. a).

**47**

Der erkennende Senat teilt die Auffassung des Finanzgerichts Köln in seinem Urteil vom 17. August 2006 (6 K 6170/03, EFG 2006, 1923), dass die Frage, ob § 9 Nr. 2b GewStG beim persönlich haftenden Gesellschafter auf einen sachgerechten Regelungsinhalt zurückgeführt werden muss, bei der hier maßgeblichen Frage der Anwendung des § 8 Nr. 4 GewStG auf Ebene der Klägerin, nicht zu entscheiden ist. Es lässt sich aus der - möglicherweise - zu weitgehenden Kürzung des Gewerbeertrages beim persönlich haftenden Gesellschafter nicht die Forderung ableiten, durch eine Minderung der Hinzurechnung bei der Gesellschaft auch noch die - dort sachlich gerechtfertigte - Gewerbeertragsbesteuerung ohne Grund zurückzunehmen. Zudem besteht im Steuerrecht kein Recht auf vollständige und unbedingte Ausnutzung von - wirtschaftlich nicht begründetem - Verlustpotential (Urteil des Finanzgericht Köln vom 17. August 2006 6 K 6170/03, EFG 2006, 1923, unter II. 4 b) cc), Rz. 43).

**48**

8. Die Revision wird nach § 115 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 FGO zugelassen.

**49**

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