

67. Verzichtet in einer GmbH & Co. KG der Kommanditist als Gesellschafter der GmbH zugunsten der GmbH auf die ihm als Kommanditist zustehende Gewinnbeteiligung, liegt darin eine verdeckte Einlage in die GmbH (Anschluß an BFH-Urt. VI 296/62 U v. 26. 6. 64, BFHE 80, 402 = BStBl. III 1964, 619 = StRK EStG [bis 1974] § 15 R. 515).

Entscheidung: BFH IV R 71/89; Urt. v. 23. 8. 90; BFHE 162, 401; BStBl. II 1991, 172; StRK KStG 1977 § 8 Abs. 3 R. 67.

Anmerkung von

StB PROF. DR. DIRK MEYER-SCHARENBERG, München

1. Unangemessen hoher Gewinnanteil

Dem Urteilsfall lag eine typische Ein-Mann-GmbH & Co. KG zugrunde, dh. der einzige Kommanditist war gleichzeitig Alleingesellschafter der Komplementär-GmbH. In der Gesellschafterversammlung der KG wurde beschlossen, die Gewinnverteilung zu ändern. Der Gewinn der KG sollte allein der Komplementär-GmbH zustehen, und zwar bis zum Ausgleich sämtlicher Verlustvorträge. Der Gewinnverzicht des Kommanditisten sollte also der Sanierung der GmbH dienen. Außerdem hätte durch die Gestaltung die Einkommensteuer auf den Gewinnanteil des Kommanditisten gespart werden können. Unter fremden Dritten ist eine derartige Vereinbarung kaum vorstellbar. Sie kann nur mit der Interessenidentität von Komplementär-GmbH und Kommanditist erklärt werden. Anders als das FG erkannte der BFH die Gewinnverlagerung vom Kommanditisten auf die Komplementär-GmbH daher nicht an.

2. Berichtigung der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung

Die Nichtanerkennung der Gewinnverteilungsabrede bedeutet zunächst, daß der handelsrechtlich wirksam allein der GmbH zugewiesene Gewinn für Zwecke der Besteuerung anteilig dem Kommanditisten zugerechnet werden muß. Der ursprüngliche Gewinnverteilungsschlüssel bleibt gültig für die Besteuerung. Die Berichtigung der handelsrechtlichen Gewinnverteilung hat im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung zu erfolgen. Der in diesem Verfahren als angemessen festgestellte Gewinnanteil ist der Körperschaftsteuerveranlagung der GmbH zugrunde zu legen (§ 182 AO).

3. Gewinnverzicht als verdeckte Einlage

Wenngleich die Änderung der handelsrechtlichen Gewinnverteilung vom BFH für das Steuerrecht nicht anerkannt wurde, konnte der BFH die durch die Vereinbarung eingetretene Vermögensverschiebung nicht einfach ignorieren, wie dies die Absicht des FA gewesen war. Nur der Höhe nach wurde der Vereinbarung die Anerkennung versagt, nicht aber auch dem Grunde nach. Handelsrechtlich hatte die GmbH einen Anspruch auf

den vollen Gewinn, also auch auf den steuerlichen Anteil des Kommanditisten. Diesen Anspruch hatte die GmbH aufgrund einer nicht betrieblich veranlaßten Vereinbarung erworben. Die hierin liegende Vermögensverschiebung zugunsten der GmbH erfüllt den Tatbestand der *verdeckten* Einlage, da die Zuwendung nicht im Rahmen einer gesellschaftsrechtlichen Einlage erfolgte.

4. Rechtsfolgen der verdeckten Einlage

Die verdeckte Einlage ist in der Steuerbilanz der Komplementär-GmbH erfolgsneutral zu behandeln. Beim verwendbaren Eigenkapital ergibt sich ein Zugang zum EK 04. Für den Kommanditisten bedeutet die verdeckte Einlage eine Erhöhung der Anschaffungskosten seiner Beteiligung.

5. Kein Widerspruch zum Beschluß des Großen Senats des BFH

Im Schrifttum (*L. Schmidt*, DStR 1991, 179) wurde die Ansicht vertreten, die Berücksichtigung eines überhöhten Gewinnanteils als verdeckte Einlage verstoße gegen den Beschl. des Großen Senats des BFH GrS 2/86 v. 26. 10. 87, BFHE 151, 523 = BStBl. II 1988, 348 = StRK EStG 1975 § 4 Einl. R. 14, zur Nutzungseinlage, wonach nur Wirtschaftsgüter, nicht aber bloße Nutzungsvorteile Gegenstand einer (verdeckten) Einlage sein können. Eine Verbindung zur Nutzungseinlage läßt sich herstellen, wenn man an den Begriff „Nutzungen“ iS des § 100 BGB denkt. Zivilrechtlich sind Gewinnanteile Früchte eines Rechts, nämlich des Gesellschaftsanteils, und damit Nutzungen iS des BGB. So betrachtet waren also Nutzungen Gegenstand der Einlage. In diesem weiten Sinne hat der Große Senat des BFH den steuerrechtlichen Begriff der Nutzung jedoch nicht gesehen. Unter Nutzungen versteht er den Vorteil, ein Wirtschaftsgut zeitweise verbilligt oder unentgeltlich nutzen zu können. Steuerrechtlich sind die einzelnen Gewinnansprüche keine schlichten Nutzungen ohne Wirtschaftsgutqualität, sondern Forderungen, die mit Ablauf des Wirtschaftsjahres der Personengesellschaft als einlagefähige Wirtschaftsgüter konkretisiert sind. Ein Widerspruch zum Beschluß des Großen Senats des BFH ist daher nicht erkennbar.

(StRK-Anm. KStG 1977 § 8 Abs. 3 R. 67)