

BFH: Qualifikation als vermögensverwaltende Gesellschaft

Zu den vermögensverwaltenden Gesellschaften i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG gehören weder originär gewerblich tätige noch gewerblich infizierte oder geprägte Gesellschaften. Eine Umqualifikation von Gewinnanteilen aus einer gewerblich geprägten Fondsgesellschaft in eine Tätigkeitsvergütung ist daher nicht zulässig.

Sachverhalt

Eine – in Jersey ansässige – gewerblich geprägte Oberpersonengesellschaft (S-LP) mit inländischen Gesellschaftern war an ausländischen ebenfalls gewerblich geprägten als Fondsgesellschaften agierenden Unterpersongesellschaften beteiligt. Die Fondsgesellschaften hielten Anteile an in- und ausländischen Portfolio-Kapitalgesellschaften, aus welchen sie Einkünfte aus Gewinnausschüttungen bzw. Anteilsveräußerungen erzielten. Diese aus den Fondsgesellschaften bezogenen Einkünfte sah die S-LP als gewerblich gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG an, mit der Folge von anteilig steuerfreien Einnahmen gemäß § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. a und d EStG (Hinweis auf das BMF-Schreiben vom 16.12.2003).

Finanzamt und FG stellten sich hingegen auf den Standpunkt, dass die von der S-LP bezogenen (kapital-disproportionalen) Gewinnanteile gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG als verdeckte Tätigkeitsvergütungen zu behandeln seien und weder eine anteilige Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. a und d EStG noch gemäß § 3 Nr. 40a EStG (dies nur, weil der zeitliche Anwendungsrahmen der Vorschrift im Streitfall nicht eröffnet war) zu gewähren sei.

Der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass für eine Umqualifizierung gewerblicher Einkünfte in Tätigkeitsvergütungen i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG im Streitfall kein Raum ist.

Gesetzliche Grundlagen zu Tätigkeitsvergütungen gem. § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG

Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören gem. § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG Vergütungen für Leistungen zur Förderung des Gesellschaftszwecks, die Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Gesellschaft, deren Zweck im Erwerb, Halten und in der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften besteht, erzielen, wenn der Anspruch auf die Vergütung unter der Voraussetzung eingeräumt worden ist, dass die Gesellschafter ihr eingezahltes Kapital vollständig zurückerhalten haben. § 15 Abs. 3 EStG ist nicht anzuwenden.

„Vermögensverwaltende Gesellschaft“ i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG

Der BFH teilt die Auffassung der herrschenden Meinung im Schrifttum, dass Fondsgesellschaften, die originär gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG erzielen, nicht vom Merkmal der „vermögensverwaltenden Gesellschaft“ in § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG erfasst werden. Gleiches gilt nach Ansicht des BFH für gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG gewerblich infizierte oder geprägte Fondsgesellschaften. Dies wird in der Literatur zum Teil anders gesehen.

Historische Auslegung des Anwendungsbereiches des § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG

Der BFH leitet unter Zugrundelegung der Entwicklungsgeschichte der Vorschrift sowie der Gesetzesmaterialien ab, dass die Regelung des § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG – nach der im BMF-Schreiben vom 16.12.2003 geäußerten Verwaltungssicht – nur für vermögensverwaltende Fondsgesellschaften ohne Betriebsvermögen geschaffen wurde, um eine bestehende Besteuerungslücke zu schließen.

§ 18 Abs. 1 Nr. 4 2. HS EStG begründet kein abweichendes Ergebnis

Der BFH führt weiter aus, dass der § 18 Abs. 1 Nr. 4 2. HS EStG, wonach § 15 Abs. 3 EStG nicht anzuwenden ist, zu keinem abweichenden Ergebnis führt. Diese Regelung soll – nach der Gesetzesbegründung – verhindern, dass Einkünfte, die aufgrund der Anwendung des § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40a EStG unterliegen, wegen einer anderweitigen gewerblichen Tätigkeit der Fondsgesellschaft gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1

EStG oder aufgrund einer gewerblichen Prägung der Fondsgesellschaft gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG doch als gewerbliche Einkünfte eingeordnet werden und dadurch die Anwendung des § 3 Nr. 40a EStG vereiteln. Der Ausschluss des § 15 Abs. 3 EStG habe – entgegen der Auffassung des FG – nicht den Zweck der teilweisen „Entfärbung“ bzw. „Entprägung“ von gewerblich infizierten bzw. geprägten Fondsgesellschaften.

Betroffene Normen

§ 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG, § 3 Nr. 40a EStG, § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. a und d EStG, § 15 Abs. 2 EStG, § 15 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 EStG

Streitjahre 2006, 2007

Vorinstanz

Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 07.12.2015, 7 K 2482/10, EFG 2018, S. 569

Fundstelle

BFH, Urteil vom 11.12.2018, [VIII R 11/16](#)

Weitere Fundstellen

BMF, Schreiben vom 16.12.2003, IV A 6 – S 2240 – 153/03, BStBl I 2004, S. 40 (mit Berichtigung in BStBl I 2006, S. 632)

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.