
Datum: 22.08.2024
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 677/21 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2024:0822.9K677.21E.00

Tenor:

- 1. Die Einkommensteuerbescheide für 2011 und 2013 bis 2015 werdendahingehend geändert, dass die Kapitalerträge für 2011 auf 110.426 Euro, die Kapitalerträge für 2013 auf 189.270 Euro und die Kapitalerträge für 2014 und 2015 jeweils auf Null Euro gemindert und dementsprechend die festgesetzten Einkommensteuern verringert werden.
- 2. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.
- 3. Die Neuberechnung der Steuern wird dem Beklagten übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).
- 4. Die Kosten des Verfahrens tragen die Beteiligten je zur Hälfte.

Tatbestand

Die Kläger wenden sich mit ihrer am 19.3.2021 erhobenen Klage gegen die Einkommensteuerbescheide für 2011 (Erstbescheid) und für 2012 bis 2015 (gem. § 173 der Abgabenordnung (AO) geänderte Bescheide) jeweils vom 4.2.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.2.2021. Die angefochtenen Steuerfestsetzungen beruhen auf den Feststellungen einer Betriebsprüfung bei der A. GmbH (Prüfungsbericht vom 11.5.2018) und einer Betriebsprüfung bei der Klägerin (Prüfungsbericht vom 19.10.2018).

Streitig ist, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe der Klägerin verdeckte Gewinnausschüttungen (vGa) im Zusammenhang mit ihrer Beteiligung an der A. GmbH zugeflossen sind und dementsprechend Kapitalerträge zu versteuern sind.

1

2

3

Die Klägerin war neben J. W., Mutter der Klägerin, zu 50 % an der A. GmbH beteiligt und in der Zeit vom 0.0.2010 bis 00.0.2013 zudem deren (Mit-) Geschäftsführerin. W. war hingegen durchgehend seit Gründung der GmbH mit Gesellschaftsvertrag vom 00.0.2007 als deren Geschäftsführerin eingetragen. Am 00.0.2018 wurde auf Betreiben der Finanzbehörde für die GmbH ein Insolvenzverfahren eingeleitet. Der Betrieb ist inzwischen eingestellt und die GmbH gelöscht. 4

Die Aktivitäten der A. GmbH bezogen sich bis Ende 2012 auf eine Betriebsstätte in V. (M.) und auf eine zweite Betriebsstätte in C. (Textilgroßhandel D. A.). Der Bereich Textilhandel wurde sodann ausgegliedert und in die D. A. GmbH überführt. Die Klägerin wurde Geschäftsführerin dieser neuen GmbH und führte den Textilhandel allein weiter. Im Zusammenhang mit der Ausgliederung des Textilhandels aus der A. GmbH konnte der Verbleib von Geldbeständen nicht aufgeklärt werden. Die Betriebsprüfung nahm dies zum Anlass, in Höhe der „verschwundenen“ Bestände Zuflüsse an die Gesellschafterinnen der A. GmbH anzunehmen, die als vGa qualifiziert und den beiden Gesellschafterinnen entsprechend ihrer Beteiligungsquoten je zur Hälfte zugerechnet wurden. 5

Weitere vGa ergaben sich in Folge der durch die Betriebsprüfung bei der A. GmbH festgestellten Aufzeichnungsmängel. Eine Nachkalkulation führte zu erheblichen Umsatz- bzw. Gewinnerhöhungen. Die ermittelten Erhöhungen werden von der Klägerin nicht in Frage gestellt. Über die Art und Weise des Entstehens der zusätzlichen Gewinne und über den Verbleib der erzielten Einnahmen machten weder die Klägerin noch ihre Mutter, die Gesellschafterinnen, nähere Angaben. Es wurde lediglich eine Erklärung der Mitgesellschafterin J. W. vom 12.7.2019 präsentiert, worin diese erklärte, ihr allein seien die errechneten vGa zugeflossen. 6

Hiermit erkläre ich, J.W., ..., dass die Gelder aus der vom Finanzamt V. errechneten verdeckten Gewinnausschüttung in den Jahren 2011, 2012, 2013, 2014 und 2015 mir allein zugeflossen sind. 7

J. W. befindet sich inzwischen in der Privatinsolvenz. 8

Die gegen die daraufhin geänderten Steuerbescheide die Gesellschaft betreffend erhobenen Rechtsmittel der GmbH haben sich zwischenzeitlich durch Rücknahmen durch den Insolvenzverwalter erledigt. Alle zur Insolvenztabelle angemeldeten Forderungen wurden festgestellt. 9

Der Klägerin wurde entsprechend der Höhe ihrer Beteiligung jeweils die Hälfte der hierdurch ermittelten zusätzlichen Gewinne als vGa zugerechnet und bei ihr gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) der Einkommensbesteuerung unterworfen: 10

	2011	2012	2013	2014	2015
vGa M.	357.000	327.250	303.450	238.000	160.650
vGa D. A.	55.213	222.489	94.635	-	-

 11

Die Klägerin beruft sich darauf, 12

dass ihr die geschätzten Einnahmen nicht zugeflossen seien. Beleg hierfür sei, dass sie keine besonderen Vermögenszuwächse gehabt habe, die auf hohe Einnahmen schließen ließen. 13

Sie habe auch keine teuren Anschaffungen getätigt.

Am 17.7.2018 hätten sie und ihr Ehemann, der Kläger, zwar ein Wohngebäude zum Kaufpreis von 850.000 Euro erworben. Der Eigentumsanteil der Klägerin daran belaufe sich aber auf lediglich 10 %. Ein Teil von 620.000 Euro sei bankenfinanziert, 145.000 Euro stammten aus privaten Darlehen und 85.000 Euro für den Erwerb seien vom Kläger zur Verfügung gestellt worden. 14

Die Klägerin gibt zu bedenken, dass Sie nur vom 0.0.2010 bis zum 00.0.2013 Geschäftsführerin gewesen sei. Sie sei außerdem nur für die Betriebsstätte in C. zuständig gewesen. Dort habe sie die Tagesabschlüsse gemacht. Das Bargeld sei dann meist wöchentlich von ihrer Mutter oder dem Vater abgeholt worden. Sie habe auch in C. gewohnt. Hingegen sei ihre Mutter für die Buchhaltung, die Jahresabschlüsse und die Steuererklärungen des Bereiches M. zuständig gewesen, aus dem die Mehrsteuern im Wesentlichen resultierten. Ihre Mutter sei administrativ für das M. zuständig gewesen, d.h. sie habe es geleitet. Sie und ihr Ehemann, der Vater der Klägerin, hätten die Tagesabschlüsse gemacht und das Bargeld entnommen und es privat aufbewahrt. Allein ihre Mutter habe folgerichtig auch die Steuererklärungen der GmbH unterschrieben. 15

Zudem weist sie darauf hin, dass es sich bei den vGa um Ergebnisse von Schätzungen handele. Die Zurechnung zu ihren Lasten sei nur dann gerechtfertigt, wenn die geschätzten Einnahmen ihr auch zugeflossen seien. Lasse sich der Verbleib hinzugeschätzter Einnahmen nicht feststellen, so könne die Auskehrung zusätzlicher Einnahmen an den Gesellschafter entsprechend der Beteiligungsquote nur dann angenommen werden, wenn auf Seiten des Gesellschafters ungeklärte Vermögenszuwächse zu verzeichnen seien. Solche Vermögenszuwächse stellten Anhaltspunkte dar, die die Vermutung einer verdeckten Ausschüttung rechtfertigten (Hinweis auf Finanzgericht –FG- Düsseldorf Urteil vom 23.4.2002 6 K 3453/99, Entscheidungen der Finanzgerichte –EFG- 2003, 342). Bei ihr, der Klägerin, ließen sich jedoch keine Vermögenszuwächse feststellen. Sie sei gerne bereit, ein Vermögensverzeichnis aufzustellen und eine eidesstattliche Versicherung abzugeben. Sie übersende hierzu ihre und des Klägers private Kontoauszüge bei der *Bank V.* für den Zeitraum 1.1.2011 bis 31.12.2015. Sie besitze weltweit keine weiteren Konten. 16

Im Hinblick auf den Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 12.6.2018 VIII R 38/14, Entscheidungen des BFH (BFH/NV) 2018, 1141, merkt die Klägerin an, dass es an der Feststellung fehle, dass sie von den Mehreinnahmen gewusst habe. Sie treffe kein Mitwirkungsverschulden, da sie vollends kooperativ sei. Ihr mangelndes Wissen um die Mehreinnahmen resultiere aus der Tatsache, dass sie nur zeitweise Geschäftsführerin gewesen sei, somit nicht in 2013 und nicht in den Jahren 2014 und 2015. Nach Beendigung ihrer Geschäftsführertätigkeit habe sie kein Aufgabengebiet mehr und keinen Einblick in die betriebliche Situation gehabt. 17

Die Kläger beantragen, 18

die angefochtenen Bescheide für 2011 bis 2015 vom 4.2.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.2.2021 aufzuheben. 19

Der Beklagte beantragt, 20

die Klage abzuweisen. 21

22

Im Zweifel sei davon auszugehen, dass ein zusätzlicher Gewinn an die Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligungsquote ausgekehrt werde (unter Verweis auf BFH Beschluss vom 12.6.2018 VIII R 38/14, BFH/NV 2018, 1141, Vorinstanz FG Berlin-Brandenburg Urteil vom 11.2.2014 8 K 14094/11, juris Datenbank). Die nicht feststehende betriebliche Verwendung der Mittel auf Ebene der Kapitalgesellschaft einerseits und deren nicht nachgewiesene Zuwendung an andere Empfänger als den oder die Gesellschafter andererseits indizierten eine durch das Gesellschaftsverhältnis verursachte quotale Auskehrung der Mehreinnahmen an alle Gesellschafter. Es werde insofern Bezug auf die Feststellungen der Betriebsprüfung des Finanzamts V. mit Bericht vom 11.5.2018 genommen. Im Ergebnis bedeute dies eine Umkehrung der objektiven Feststellungslast. Diese Umkehr der objektiven Feststellungslast werde besonders bedeutsam, wenn der Verbleib nicht verbuchter Betriebseinnahmen nicht aufklärbar bleibe. Die Rechtsprechung sehe den Umstand, dass die Mittel weder auf der Ebene der Gesellschaft verwendet noch anderen Empfängern zugewendet worden seien, als hinreichendes Indiz für die Zuwendung an alle Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligungsquote (unter Verweis auf BFH Urteil vom 22.9.2004 III R 9/03, Bundessteuerblatt –BStBl- II 2005, 160, Rz. 47).

Schon die Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführerin spreche für die Kenntnis der Klägerin von den Schwarzeinnahmen der GmbH. Die Erklärung zu den vGa vom 12.7.2019 der J. W. erscheine in ihrer Pauschalität nicht glaubhaft. 23

Entscheidungsgründe 24

Die Klage ist nur zum Teil begründet. 25

Die Kläger sind durch die angefochtenen Einkommensteuerbescheide insoweit in ihren Rechten verletzt, als der Klägerin die ermittelten Mehreinnahmen aus der Betriebsstätte der A. GmbH in V., dem M., zur Hälfte zugerechnet wurden. Im Übrigen erweist sich die getroffene Zurechnung der vGa insoweit als unzutreffend als der Klägerin die Mehreinnahmen aus der Betriebsstätte der A. GmbH in C., dem Textilhandel, nicht in vollem Umfang, sondern nur zur Hälfte zugerechnet wurden. 26

1. Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen als sonstige Bezüge aus Anteilen an einer GmbH auch vGA. Eine vGA i.C. dieser Vorschrift liegt nach ständiger Rechtsprechung des BFH vor, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat. Diese Voraussetzungen sind hier in dem tenorierten Umfang erfüllt. 27

2. Im Falle der Klägerin besteht über das Entstehen von zusätzlichen Einnahmen über die vorgelegten Jahresabschlüsse der A. GmbH hinaus und über deren Höhe kein Streit. Zwar entscheidet über Grund und Höhe einer vGA das für die Einkommensteuerveranlagung der Gesellschafter zuständige Finanzamt, der Beklagte, selbständig, denn Körperschaftsteuer- und Einkommensteuerbescheide stehen nicht im Verhältnis eines Grundlagen- und Folgebescheides gemäß § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO. Allerdings sieht das Gericht keine Anhaltspunkte, die dem Ansatz von vGa auch auf der Seite der Gesellschafterinnen zugrundeliegende Kalkulation anlässlich der Betriebsprüfung bei der A. GmbH in Frage zu stellen. 28

3. Jedoch sind die Differenzen aufgrund der Nachkalkulation und dementsprechend die zugeschätzten Betriebseinnahmen nicht zwingend als Zuwendungen an den verantwortlichen Gesellschafter-Geschäftsführer oder an die Gesellschafter zu beurteilen. Die Annahme einer 29

vGA an den Gesellschafter setzt voraus, dass die Kalkulationsdifferenzen auf nicht vollständig erklärten Betriebseinnahmen der Kapitalgesellschaft beruhen und dass die nicht erklärten Betriebseinnahmen nicht betrieblich verwendet werden, sondern einem oder allen Gesellschaftern zufließen (vgl. [BFH Beschluss vom 12.6.2018 VIII R 38/14, BFH/NV 2018, 1141](#); [BFH Urteil vom 22.9.2004 III R 9/03](#), BStBl II 2005, 160).

Die objektive Feststellungslast dafür, ob sämtliche Voraussetzungen einer vGA auf Seiten eines Gesellschafters vorliegen, trifft grundsätzlich die Finanzbehörde. Das betrifft insbesondere den vorliegend streitigen Zufluss beim Empfänger. Spricht der festgestellte Sachverhalt für einen Zufluss ist es allerdings Sache des Betreffenden, einen gesetzten Anschein zu widerlegen. Dies entspricht den allgemeinen Grundsätzen zur Beweisrisikoverteilung. 30

Im Rahmen der Beweisrisikoverteilung sind die Gesellschafter nach § 90 AO verpflichtet, an der Aufklärung des Sachverhalts mitzuwirken und die in ihrer Sphäre und ihrem Wissen liegenden Umstände offen zu legen. Denn, ob nicht verbuchte Einnahmen betrieblich verwendet oder den Gesellschaftern außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung zugeflossen sind, können regelmäßig nur die Gesellschafter und Gesellschafter-Geschäftsführer nachweisen. Verweigern sie ihre Mitwirkung, geht dies zu ihren Lasten. Es ist dann im Zweifel davon auszugehen, dass der zusätzliche Gewinn an die Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligungsquote ausgekehrt worden ist (BFH Urteil vom 22.9.2004 III R 9/03 , BStBl II 2005, 160; BFH Urteil vom 24.6.2014 VIII R 54/10, BFH/NV 2014, 1501). 31

Dies gilt zu Lasten des Gesellschafters auch, wenn der Verbleib nicht verbuchter Betriebseinnahmen unaufklärbar ist. Die nicht feststehende betriebliche Verwendung der Mittel auf Ebene der Kapitalgesellschaft einerseits und deren nicht nachgewiesene Zuwendung an andere Empfänger als den oder die Gesellschafter andererseits indizieren eine durch das Gesellschaftsverhältnis verursachte quotale Auskehrung der Mehreinnahmen an alle Gesellschafter und den entsprechenden Zufluss der vGA ([BFH Beschluss vom 12.6.2018 VIII R 38/14, BFH/NV 2018](#)) . 32

4. Hinsichtlich der A. GmbH sind keine Anhaltspunkte zu Tage getreten, die dafür sprechen, dass fremde Dritte außerhalb der Gesellschaftsstruktur die festgestellten Beträge vereinnahmt haben könnten und erst Recht nicht dafür, dass die Gelder in der GmbH verblieben sind. Vielmehr sprechen die Gesamtumstände dafür, dass die Gelder innerhalb der Familienstruktur der Gesellschafterinnen verblieben sind. Dem entspricht der durch die Klägerin glaubhaft dargestellte letzte Zugriff ihrer Eltern auf die Erlöse und die im Nachhinein weitgehend fehlende Mitwirkung der Beteiligten bei der Aufklärung und insbesondere die verweigten Angaben zu dem Verbleib der Gelder. Das Geschäftsgebaren deutet angesichts der Höhe der bei vorsichtiger Kalkulation ermittelten un versteuerten Einnahmen darauf hin, dass das Geschäftsmodell der Familie einschließlich der Wahl der Rechtsform geradezu auf die Erzielung von „Schwarzeinnahmen“ angelegt war. 33

a) Nach diesem Befund wäre von einer quotalen Auskehrung der Einnahmen an die beiden Gesellschafterinnen und einem entsprechenden Zufluss auszugehen. Allerdings ist vorliegend die Besonderheit beachtlich, dass die internen Aufgabenstrukturen und Verantwortlichkeiten klar darauf hindeuten, dass die Klägerin in das Geschäft des M. weder während ihrer Zeit als Mitgeschäftsführerin und erst Recht nicht danach involviert war. Die Erzielung von Schwarzeinnahmen in der Betriebsstätte V. mag ihr im Familienverbund nicht verborgen geblieben sein, über dieses Geld hat sie nach Überzeugung des Gerichts aber zu keinem Zeitpunkt verfügt. Die Schilderung, dass ihre Mutter bzw. der Vater über die Kasse in V. nach Belieben verfügt haben, erscheint nachvollziehbar und glaubhaft. Das Gericht hat, 34

auch durch das persönliche Erscheinen der Klägerin zur mündlichen Verhandlung, den Eindruck gewonnen, dass die Eltern der Klägerin die GmbH Geschäfte faktisch beherrschten und jedenfalls den M. Betrieb allein verwaltet haben. Infolge dieser Erkenntnisse ist davon auszugehen, dass die Einnahmen aus dem M. Betrieb allein der Mutter der Klägerin zugeflossen sind, mithin von der Klägerin insoweit keine Kapitalerträge zu versteuern sind.

b) Anders verhält es sich aber im Hinblick auf den D. Bereich der GmbH. Nach eigenem Bekunden der Klägerin war dies der Bereich, den sie von Anbeginn an verantwortlich und selbständig betreute. Dementsprechend oblag ihr auch die Kassenführung und damit die Organisation der Erzielung der Schwarzeinnahmen und der direkte Zugriff auf diese Einnahmen. Ihre Mutter, die Mitgesellschafterin, war hier nicht präsent. 35

An dem daraus folgenden Zufluss der Einnahmen bei der Klägerin durch Zugriff auf die Kasse ändert nichts, dass die Eltern der Klägerin nach ihrer Schilderung das Geld regelmäßig in gewissen Zeitabständen an sich genommen haben. Darin liegt eine Verwendung der zuvor vereinnahmten Gelder durch die Klägerin. Wo die Schwarzeinnahmen letztlich im Familienverbund verblieben sind, berührt nicht mehr die Frage des Zuflusses. In diesem Zusammenhang ist überdies unmaßgeblich, dass weder bei der Klägerin noch bei ihren Eltern Vermögenszuwächse festgestellt wurden, denn es liegt in der Natur der Erzielung von sog. Schwarzeinnahmen, diese auf unterschiedlichste Weise vor den Behörden zu verbergen. Dem Ergebnis widerspricht auch nicht die Erklärung der Mutter der Klägerin, denn diese Erklärung umfasst pauschal nicht näher bezeichnete und quantifizierte vGa und gibt daher keine nachvollziehbare Auskunft über die tatsächlichen Geldbewegungen. 36

Die auf Grund der mangelnden Mitwirkung bei der Sachverhaltsaufklärung nur wenigen verfügbaren Indizien sprechen somit im Gesamtrahmen einer Schätzungssituation mit der anzustrebenden größtmöglichen Wahrscheinlichkeit für die dargestellten Zuflusswege. 37

c) Hieraus folgt, dass für 2014 und für 2015 keine Kapitalerträge anzusetzen sind. Für 2011 und für 2013 sind die Kapitalerträge aus dem D. Bereich zu verdoppeln und gleichzeitig die Kapitalerträge aus dem M. Betrieb zu eliminieren. Für 2012 ergibt sich aus der gegenläufigen Erhöhung und Minderung der Erträge der Klägerin aus den beiden Betriebsstätten, dass der bisher getroffene Ansatz unverändert bleibt. 38

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung. 39