
Datum: 06.03.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 3288/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0306.13K3288.02.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand

Die Klägerin steht im Anteilsbesitz der Frau FQ (70 %) und des Herrn EQ (30. %). In der Gesellschafterversammlung vom 23.12.2000 beschlossen die Gesellschafter zum 28.12.2000 eine Zuzahlung in die Kapitalrücklage der Gesellschaft in Höhe von 280.000 DM entsprechend ihrem Gesellschafteranteil. Die entsprechenden Beträge von 73.850 DM und 206.150 DM wurden am 28.12.2000 auf das Konto der Klägerin eingezahlt. 1

Am 3.1.2001 beschlossen die Gesellschafter zum 5.1.2001 "eine Gewinnausschüttung aus den Gewinnen von Vorjahren (vor dem Jahr 2000)" in Höhe von 84.000 DM für Herrn Q und in Höhe von 196.000 DM für Frau Q. Die Kapitalertragsteuer und der entsprechende Solidaritätszuschlag sollten von den Gläubigern getragen werden. 2

In der am 9.5.2001 aufgestellten und bei dem Beklagten eingereichten Bilanz zum 31.12.2000 wies die Klägerin unter anderem folgende Passivposten aus: 3

A Eigenkapital 4

I. eingezahltes Stammkapital 50.000,00 DM 5

II. Verlustvortrag ./.. 27.612,01 DM 6

+ Bilanzgewinn + 55.756,55 DM 28.144,54 DM 7

B Kapitalrücklagen 280.000,00 DM. 8

9

10

Die Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals der Klägerin stellten sich zum 31.12.2000 vor Anwendung des § 36 KStG n. F. wie folgt dar:

- | | |
|------------------|----|
| 1. 220.495 DM | 11 |
| 2. ./ 18.885 DM | |
| 3. ./ 173.466 DM | |
| 4. 280.000 DM | |

Summe der Teilbeträge 308.144 DM.	12
-----------------------------------	----

In ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr begehrte die Klägerin im Hinblick auf die im Jahre 2001 abgeflossene Ausschüttung von 280.000 DM eine Körperschaftsteuerminderung in Höhe von 60.000 DM.	13
--	----

Bei der Körperschaftsteuerveranlagung mit Bescheid vom 28.1.2002 berücksichtigte der Beklagte diese Körperschaftsteuerminderung nicht, weil die beschlossene Gewinnausschüttung nicht den handelsrechtlichen Vorschriften entspreche und daher als andere Ausschüttung zu werten sei, für die die Ausschüttungsbelastung nicht für das dem Beschluß vorausgehende Jahr hergestellt werden könne. Zum einen sei nicht bestimmt worden, für welche konkreten Jahre Gewinne in jeweils welcher Höhe ausgeschüttet werden sollten. Schon weil das Jahr 2000 insoweit ausdrücklich ausgeschlossen worden sei, könne eine Verrechnung mit den festgestellten Eigenkapitalbeständen zum 31.12.2000 nicht vorgenommen werden. Im übrigen reiche das Eigenkapital für die beschlossene Gewinnausschüttung nicht aus. Die Einzahlung in die Kapitalrücklage könne nicht für eine ordentliche Gewinnausschüttung verwendet werden.	14
---	----

Mit dem hiergegen gerichteten Einspruch trug die Klägerin vor, daß sie wegen der Änderung der Körperschaftsteuer zum Halbeinkünfte-Verfahren die im EK 45 noch vorhandenen Eigenkapitalanteile im Jahre 2001 zur Ausschüttung gebracht habe, um noch die Körperschaftsteuerminderung zu erlangen. Die im Rahmen der Ausschüttung gewählte Vorgehensweise entsprechende dabei exakt dem allgemein anerkannten "Leg-Ein-Hol-Zurück-Verfahren", mit dem das erforderliche handelsrechtliche Ausschüttungsvolumen geschaffen worden sei. Gesellschaftsrechtliche Regelungen, die die Angabe konkreter Jahre für Gewinnausschüttungen zwingend vorschrieben, existierten nicht.	15
--	----

Mit Einspruchsentscheidung vom 24.5.2002 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, daß der Gewinnverteilungsbeschluß vom 3.1.2001 gegen §§ 29, 30 und 46 GmbHG sowie gegen § 272 HGB verstoße. Gemäß § 29 Abs. 1 GmbHG habe die Klägerin lediglich die Differenz zwischen Jahresüberschuß und Verlustvortrag in Höhe von 28.144,54 DM ausschütten dürfen. Eine zusätzliche Auszahlung des Stammkapitals verstoße gegen § 30 Abs. 1 GmbHG. Von der in § 29 Abs. 2 GmbHG eingeräumten Möglichkeit, die Einlage in Höhe von 280.000 DM in die Gewinnrücklage einzustellen, sei ausweislich der Bilanz zum 31.12.2000 kein Gebrauch gemacht worden. Dies erweise sich auch nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 und Abs. 3 HGB als zutreffend, da eine derartige Gewinnrücklage aus dem Ergebnis der Klägerin nicht habe gebildet werden können. Die Kapitalrücklage dürfe demgegenüber nicht für Gewinnausschüttungen verwendet werden. Die Voraussetzungen für das "Leg-Ein-Hol-Zurück-Verfahren" seien deshalb nicht erfüllt. Weiterhin liege ein Verstoß gegen § 46 Nr. 1 GmbHG in Verbindung mit § 27 KStG vor, da die Verwendung des Ergebnisses nicht konkret bestimmt worden sei. Hierzu müsse angegeben werden, welches Jahresergebnis ausgeschüttet werden solle. Ein derartiger nicht den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechender Gewinnverteilungsbeschluß könne	16
--	----

nur als andere Ausschüttung im Sinne des § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG behandelt werden.

Mit der vorliegenden Klage macht die Klägerin ergänzend geltend, daß die Grundidee des "Leg-Ein-Hol-Zurück-Verfahrens" darauf basiere, daß die Gesellschafter zur Vermeidung einer handelsrechtlichen Ausschüttungssperre ihrer Kapitalgesellschaft zunächst finanzielle Mittel als Kapitalrücklage zur Verfügung stellten, die anschließend als zusätzliches handelsrechtliches Ausschüttungspotential zur Verfügung stünden. Durch die höchstrichterliche Rechtsprechung sei anerkannt, daß die Beträge aus der Rücklagenauflösung den Bilanzgewinn erhöhten, den die Gesellschafter ausschütten könnten. Eine derartige Ausschüttung sei auch steuerlich anzuerkennen. 17

Zwar liege ein schriftlicher Beschluß über die Auflösung der Kapitalrücklage nicht vor. Trotz der fehlenden Schriftform sei anhand des konkludenten Handelns der Beteiligten allerdings ersichtlich, daß tatsächlich eine Erhöhung des Ausschüttungspotentials durch eine Auflösung der Kapitalrücklage beschlossen und durchgeführt worden sei. So hätten die Gesellschafter die Kapitalrücklage ausdrücklich zu dem Zweck gebildet, das gesellschaftsrechtliche Ausschüttungspotential zu erhöhen und durch Anwendung des "Leg-Ein-Hol-Zurück-Verfahrens" eine systemwidrige Vernichtung ihres körperschaftsteuerlichen Eigenkapitals zu vermeiden. Dementsprechend umfasse die beschlossene Gewinnausschüttung erkennbar die zu ihrer Durchführung gebildete Kapitalrücklage. Eine schriftliche Auflösung der Kapitalrücklage sei auch nicht erforderlich. Vielmehr könne die Erhöhung des gesellschaftsrechtlichen Ausschüttungspotentials bereits mit der Einlage in die Kapitalrücklage als realisiert angesehen werden. 18

Entgegen der Auffassung des Beklagten entspreche die Verwendung des Ergebnisses im Sinne des § 46 Nr. 1 GmbHG der Verwendung des Bilanzgewinns, in den die noch nicht verwendeten Vorjahreswerte sowie Beträge aus der Auflösung von Rücklagen einfließen. Die Zuordnung einer Gewinnausschüttung zu einzelnen Jahresüberschüssen vergangener Geschäftsjahre könne daher nicht gefordert werden. 19

Entspreche der Gewinnverteilungsbeschluß somit den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften, so müsse die Ausschüttung gemäß § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG a. F. mit dem verwendbaren Eigenkapital zum 31.12.2000 verrechnet werden. 20

Die Klägerin beantragt, 21

1. den Körperschaftsteuerbescheid für 2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.5.2002 aufzuheben und eine Körperschaftsteuerminderung in Höhe von 60.000 DM zu berücksichtigen, 22
2. hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt, 23

1. die Klage abzuweisen, 24
2. hilfsweise die Revision zuzulassen.

Er hält daran fest, daß die Gesellschafter der Klägerin vor der Ausschüttung die Umwandlung der Kapitalrücklage in eine Gewinnrücklage hätten beschließen oder aber bereits bei der Einzahlung der Gelder hätten bestimmen müssen, daß die Beträge für eine Gewinnausschüttung bestimmt waren. Darüber sage der Gesellschafterbeschluß vom 23.12.2000 indessen nichts aus. Eine solche Deutung würde auch der Bilanzierung zum 25

31.12.2000 widersprechen. Auch das von der Klägerin zitierte Urteil des BFH vom 8.8.2001 I R 25/00 bestätige gerade nicht, daß eine Kapitalrücklage ausgeschüttet werden könne. Der weiterhin von der Klägerin zitierte Aufsatz von Dörner INF 2000, 593 könne nicht entscheidend für die gesetzliche Handhabung sein.

Hinsichtlich der Konkretisierung der Ergebnisverwendung übersehe die Klägerin schließlich, daß nicht stets der gesamte Bilanzgewinn ausgeschüttet werde. Es bleibe daher dabei, daß das auszuschüttende Jahresergebnis im Gewinnverteilungsbeschuß genau bestimmt werden müsse. 26

Entscheidungsgründe 27

Die Klage ist begründet. 28

Der Beklagte hat zu Unrecht bei der Körperschaftsteuerfestsetzung des Streitjahres die Herstellung der Ausschüttungsbelastung für die am 3.1.2001 beschlossene Gewinnausschüttung versagt und insoweit eine andere Ausschüttung im Sinne des § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG a. F. angenommen. 29

Die Ausschüttungsbelastung ist nach § 27 Abs. 1 KStG a. F. herzustellen, wenn eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft Gewinn ausschüttet. Dabei richtet sich die Frage, in welchem Veranlagungszeitraum die Herstellung der Ausschüttungsbelastung erfolgen muß, nach § 27 Abs. 3 KStG a. F.. Diese Vorschrift stellt darauf ab, ob die Ausschüttung auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschuß für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr beruht oder nicht: Im ersten Fall mindert oder erhöht sich bei Ausschüttung für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr die Körperschaftsteuer für den Veranlagungszeitraum, in dem das Wirtschaftsjahr endet, für das die Ausschüttung erfolgt (§ 27 Abs. 3 Satz 1 KStG a. F.); anderenfalls ändert sich die Körperschaftsteuer für das Wirtschaftsjahr, in dem die Ausschüttung erfolgt (§ 27 Abs. 3 Satz 2 KStG a. F.). 30

Mit dem Gewinnausschüttungsbeschuß vom 3.1.2001 haben die Gesellschafter der Klägerin eine Gewinnausschüttung für das Streitjahr 2000 beschlossen. Denn mangels gegenteiliger Anhaltspunkte ist der Beschlußwille der Gesellschafter dahingehend auszulegen, daß er sich auf die Verwendung des Vorjahresgewinns bezieht (Beschuß des BFH vom 10.8.1994 I B 38/94, BFH/NV 1995, 546; Urteil des FG München vom 9.5.2000 6 K 3060/97, EFG 2000, 1148). In dem Beschuß vom 3.1.2001 haben die Gesellschafter der Klägerin keine eindeutige Bestimmung dahingehend getroffen, für welches Wirtschaftsjahr die Gewinnausschüttung erfolgen sollte. Sie haben vielmehr lediglich deutlich gemacht, daß die Gewinnverteilung sich auf das vor dem Jahr 2000 erwirtschaftete verwendbare Eigenkapital beziehen sollte. Ein Ausschluß des Jahres 2000 als das Wirtschaftsjahr, für das die Ausschüttung erfolgt, kann hieraus entgegen der Auffassung des Beklagten keineswegs abgeleitet werden. 31

Der Gewinnverteilungsbeschuß vom 3.1.2001 entspricht auch im Hinblick auf das Kapitalerhaltungsgebot des § 30 Abs. 1 GmbH den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften. 32

Entscheidend für diese Beurteilung sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Vollzugs des Gewinnverteilungsbeschlusses (Urteil des BFH vom 14.3.1989 I R 105/88, BStBl II 1989, 741). Dementsprechend würde ein Verstoß gegen das Kapitalerhaltungsgebot nicht einmal die Wirksamkeit des Gewinnverteilungsbeschlusses berühren können, weil die gesellschaftsrechtlichen Kapitalerhaltungsvorschriften generell nicht die Beschlußfassung selbst, sondern allenfalls eine Ausführung des Gewinnverteilungsbeschlusses verbieten 33

(Urteil des BFH vom 7.11.2001 I R 11/01, DStRE 2002, 380). Dies entspricht - soweit erkennbar - auch der Verwaltungsauffassung (OFD Nürnberg, Vfg. vom 16.1.2003, GmbHR 2003, 368).

Unabhängig davon konnte aber im Streitfall der Umstand, daß die beschlossene Gewinnausschüttung über den ausgewiesenen Bilanzgewinn im Sinne des § 29 Abs. 1 GmbH-Gesetz hinausging, bereits deshalb nicht zu einer Beeinträchtigung des Stammkapitals der Klägerin führen, weil die Passivseite der Bilanz eine zur Ausführung des Gewinnverteilungsbeschlusses ausreichende Kapitalrücklage enthielt. Ein derartiger Eigenkapitalposten mindert nach ganz herrschender Auffassung in der gesellschaftsrechtlichen Literatur (vgl. dazu Hueck/Fastrich, GmbH-Gesetz, 17. Auflage, § 30, Tz. 3, 5 und 8, mit weiteren Nachweisen) nicht das allein nach dem Unterschiedsbetrag von Aktiva und Verbindlichkeiten zu ermittelnde Reinvermögen einer GmbH. Für die Zulässigkeit von Auszahlungen unter Verwendung einer Kapitalrücklage ist demgemäß auch deren förmliche Auflösung nicht erforderlich. Denn die Kapitalbindung bei der GmbH kennt im Unterschied zu den entsprechenden aktienrechtlichen Vorschriften (§§ 57, 58 Aktiengesetz) keine zwingende unmittelbare Bindung von Ausschüttungen an den ausgewiesenen Bilanzgewinn. Dies entspricht sachlich der unterschiedlichen wirtschaftlichen und personellen Struktur beider Gesellschaftsformen und kommt in der gesetzlichen Regelung zum Ausdruck. Die nur im grundsätzlichen Anliegen gleiche Zielsetzung der Kapitalbindung rechtfertigt demgegenüber weder eine Übertragung der aktienrechtlichen Regelungen auf die GmbH noch eine Interpretation der Vorschriften des GmbH-Gesetzes, die im Ergebnis zu möglichst enger Annäherung führt.

34

Selbst wenn es aber anders wäre, so müßte vor dem Hintergrund, daß die Gesellschafter nach den Regeln des sogenannten "Leg-Ein-Hol-Zurück-Verfahrens" die in die Kapitalrücklage eingestellten Mittel zur Schaffung zusätzlichen handelsrechtlichen Ausschüttungspotentials zur Verfügung gestellt hatten, in dem dementsprechend gefaßten Gewinnausschüttungsbeschluß jedenfalls konkludent die gleichzeitige Auflösung der Rücklage zugunsten des Bilanzgewinns gesehen werden. Denn als alternative Deutung käme lediglich eine ergebnisunabhängige Entnahme aus der Kapitalrücklage in Betracht (vgl. dazu Urteil des BFH vom 23.2.1999 VIII R 60/96, BFH/NV 1999, 1200), die indessen mit dem Inhalt des ausdrücklich eine Gewinnausschüttung vorsehenden Beschlusses vom 3.1.2001 nicht vereinbar wäre.

35

Die Zulässigkeit des "Leg-Ein-Hol-Zurück-Verfahrens" zur Vermeidung einer handelsrechtlichen Ausschüttungssperre und Mobilisierung vorhandener Bestände steuerbelasteten Eigenkapitals unterliegt nach ganz herrschender Auffassung keinen Bedenken (Urteil des BFH vom 8.8.2001 I R 25/00, BFH/NV 2002, 461; Rekow in Arthur Andersen, Körperschaftsteuergesetz, § 27 a. F., Tz. 139 f., mit weiteren Nachweisen). Dem folgt der erkennende Senat.

36

Die streitbefangene Körperschaftsteuerminderung ist schließlich in Anwendung der Vorschriften der §§ 27 Abs. 1, 28 Abs. 2 Satz 1, 28 Abs. 3 und § 30 Abs. 1 Nr. 1 KStG a. F. zutreffend mit 60.000 DM ermittelt worden.

37

Die Entscheidung des Senats folgt in Rechtsprechung und Literatur gesicherten Erkenntnissen, so daß für eine die Zulassung der Revision rechtfertigende grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache nichts erkennbar ist.

38

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidungen über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgen aus §§ 151 Abs. 3 FGO, 708 Nr. 10, 711 ZPO.

39

