Finanzgericht Köln, 10 K 2898/08

Datum:	01.04.2009
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	10. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	10 K 2898/08
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2009:0401.10K2898.08.00

Tenor:

Unter Änderung des Einkommensteueränderungsbescheides für 1997 vom 12. August 1999 wird die Einkommensteuer mit der Maßgabe herabgesetzt, dass die steuerpflichtigen Einkünfte aus § 17 EStG auf 452.969,-- DM herabgesetzt werden und dieser Betrag den Klägern jeweils zur Hälfte zugerechnet wird.

Im übrigen wird die Klage abgewiesen. Die Neuberechnung der Einkommensteuer 1997 wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens werden den Klägern auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Klägerin einen steuerpflichtigen Liquidationsgewinn aus der Auflösung der Firma J-GmbH erzielt hat. 2

Die Kläger sind Eheleute, die im Streitjahr 1997 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. 3

Der Kläger war alleiniger Geschäftsführer der Firma J-GmbH mit Sitz in der Stadt Q. Die Gesellschaft war am 10. August 1992 von einer handwerklichen Produktionsgenossenschaft in eine GmbH umgewandelt worden. Die umgewandelte Gesellschaft wurde erstmals am 11. Januar 1993 in das Handelsregister eingetragen. Das Stammkapital betrug zuerst 100.000,-- DM, ab 23. Mai 1995 aufgrund einer Kapitalerhöhung 175.000,-- DM. In Folge des Ausscheidens von Gesellschaftern und der Einziehung von Anteilen in Höhe von 90.900,-- DM sank das Stammkapital auf 84.100,-- DM. Zuletzt waren nur noch die B-KG und ein 4

Dritter Anteilseigner der GmbH. Die KG hielt 83.600,-- DM und der andere Gesellschafter 500,-- DM des Stammkapitals.

Am 15. Juli 1994 schlossen die Klägerin und die KG einen notariell beurkundeten Treuhandvertrag (Urkundsrollen-Nr. ... des Notars X). Treuhänderin war die KG und Treugeberin die Klägerin. Nach der Präambel soll die Treuhänderin alle erhältlichen Geschäftsanteile, höchstens aber 99,5 %, an der J-GmbH erwerben bzw. hat dies zum Teil bereits getan. Dabei wird die Hälfte der Geschäftsanteile aufgrund des Treuhandvertrags für die Treugeberin, die Klägerin, erworben. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Treuhandvertrag Bezug genommen. Die KG war zuletzt zu 99,4 v.H. am Stammkapital der GmbH beteiligt. 5

Ebenfalls am 15. Juli 1994 schlossen die Kläger eine privatschriftlich abgefasste Treuhandvereinbarung, auf die ebenfalls Bezug genommen wird. Darin heißt es u.a.: 6

Zwischen der Firma B-KG und Frau T (Klägerin) wird heute beim Notar X ein Treuhandvertrag bekundet. Frau T wird im Innenverhältnis jeweils die Hälfte der von der KG für sie treuhänderisch gehaltenen Anteile treuhänderisch für Herr T (Kläger) halten und verwalten. Ein entsprechendes Untertreuhandverhältnis wird hiermit begründet. Herr T wird Frau T die Hälfte der Kosten für den Erwerb, die Verwaltung der geplanten Beteiligung an der J-GmbH erstatten ...Für das vorstehend eingegangene Treuhandverhältnis gelten die gleichen Bestimmungen des heute zwischen Frau T und der B-GmbH abzuschließenden notariellen Treuhandvertrages sinngemäß..." 7

Der Treuhandvertrag mit der KG sah in § 4 vor, dass dem Treuhänder für seine Tätigkeit eine Verwaltungsgebühr in Höhe von 1 % zuzüglich Umsatzsteuer der auf den Treugeber entfallenden Ausschüttungen auf die treuhänderisch gehaltenen Geschäftsanteile zustand. Mindestens aber DM 1.000,-- höchstens jedoch DM 5.000,-- p.a. 8

Der zwischen den Klägern bestehende Treuhandvertrag wurde dem für die GmbH zuständigen Finanzamt M erst am 18. Dezember 1996 mitgeteilt. Die GmbH schüttete in den Jahren 1994 bis 1996 keine Gewinne aus. 9

Die Ausübung der Stimmrechte in den Gesellschafterversammlungen der GmbH erfolgte nach Auskunft der Kläger wie folgt: 10

Die Einladungen zu Gesellschafterversammlungen erfolgten an die Adressen der Gesellschafter, soweit Treuhandverhältnisse bekannt waren auch direkt an die Treugeber. Das zwischen ihnen bestehende Treuhandverhältnis sei der GmbH bekannt gewesen. Unter ihnen habe eine Abstimmung über das gemeinschaftliche Abstimmungsverhalten stattgefunden. Dies habe stets so ausgesehen, dass gemeinschaftlich im Sinne der Verwaltungsvorlagen abgestimmt wurde. Dies sei auch nicht verwunderlich gewesen, da er, der Kläger, Geschäftsführer der GmbH gewesen sei. 11

Zur Erstattung der Treuhandgebühren tragen die Kläger vor, dass der Kläger selbst nicht gesonderte Gebühren schulde, sondern nur die Hälfte des Aufwandes der Klägerin zu erstatten habe. Dies sei im Wege eines Kontokorents geschehen. Wegen der Einzelheiten wird auf den Schriftsatz der Kläger vom 24. März 2005 und die hierzu eingereichten Anlagen K 21 und K 22 Bezug genommen. 12

Die J-GmbH wurde mit Wirkung zum 1. Januar 1996 aufgelöst. 13

14

Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 3. Dezember 1996 (Urkundsrollen-Nr. ... des Notars X) wurden die vorgenannten Treuhandverhältnisse einvernehmlich aufgelöst. Dabei wurde vereinbart, dass Geschäftsanteile bzw. Teilgeschäftsanteile von jeweils nominal insgesamt 20.900,-- DM an den Kläger bzw. die Klägerin übertragen werden. Eine Vergütung für die Übertragung der Geschäftsanteile und Teilgeschäftsanteile wurden nicht geschuldet. Wegen der Einzelheiten wird auf den Vertrag Bezug genommen.

Die Liquidation wurde am 12. Dezember 1997 beendet. Als Liquidationserlös erhielten die Kläger jeweils eine Kapitalrückzahlung von 267.152,20 DM = 534.304,40 DM. 15

Der Beklagte legte diesen Liquidationserlös zugrunde und ermittelte einen Auflösungsgewinn in Höhe von 492.504,40 DM. Er vertrat die Auffassung, dass die Treuhandvereinbarung zwischen den Eheleuten nicht formgültig zustande gekommen sei und demnach die Klägerin als Treugeberin weiterhin 49,70 v.H. der Anteile halte. Er setzte deshalb in dem geänderten Einkommensteuerbescheid für 1997 vom 12. August 1999 den Liquidationsgewinn als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 17 EStG an und die Einkommensteuer auf insgesamt 109.170,-- DM fest. 16

Den hiergegen eingelegten Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 19. Januar 2000 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus: 17

Die Klägerin sei im Zeitpunkt der Auflösung wesentlich (mit mehr als 25 %) an der GmbH beteiligt gewesen. Ihr Anteil habe 41.800,-- DM oder 49,70 v.H. des Stammkapitals betragen. Es liege keine wirksame Treuhandvereinbarung in Form einer fremdnützigen Vereinbarungstreuhand vor, aufgrund derer 24,85 v.H. der Anteile dem Ehemann als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen wären. Der Ehemann habe keinen rechtlichen durchsetzbaren Anspruch auf Übertragung der Anteile gegen seine Ehefrau erhalten. Stattdessen sei die Klägerin im Außen- und im Innenverhältnis Eigentümerin der Anteile geblieben. 18

Denn der Treuhandvertrag sei nicht formwirksam zustande gekommen und deshalb nach § 125 Abs. 1 BGB a.F. formunwirksam und damit nichtig. 19

Mit der Klage tragen die Kläger vor: 20

Zwischen ihnen sei am 15.07.1994 privatschriftlich ein Treuhandvertrag abgeschlossen worden. Danach sollte das Treugut, das die Klägerin selbst im Rahmen eines weitergeplanten weiteren Treuhandvertrags erwerben würde, im Verhältnis zwischen ihnen jeweils zur Hälfte für den Kläger durch die Klägerin gehalten werden. Festzuhalten sei, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses des Treuhandvertrages zwischen ihnen noch kein Treuhandvertrag zwischen der Klägerin und der vorgesehenen Treuhänderin, der B-KG, existiert habe. Vielmehr habe sie, die Klägerin, durch den Treuhandvertrag mit dem Kläger erst den Auftrag erhalten, diesen Treuhandvertrag zur Hälfte für diesen abzuschließen, so dass im Ergebnis wirtschaftlich die Anteile an der J-GmbH zu je ¼ für den Kläger und die Klägerin gehalten sein sollten. 21

Der zwischen ihnen abgeschlossene Treuhandvertrag sei nicht nichtig, sondern vielmehr formwirksam zustande gekommen. Einschlägig sei allein die Regelung in 22

§ 15 Abs. 4 GmbH-Gesetz. Nur die Verpflichtung zur Abtretung eines Geschäftsanteils sei beurkundungspflichtig, nicht aber die Vereinbarung, einen Geschäftsanteil treuhänderisch für einen Dritten zu erwerben. 23

Vorsorglich werde darauf hingewiesen, dass die Anschaffungskosten der Geschäftsanteile wie folgt zu ermitteln seien: 24

Kaufpreis einschließlich Kapitalerhöhungsbeträgen DM 158.000,00 25

Notarkosten-Erwerb DM 1.890,60 26

Summe DM 159.890,90 27

Davon ½ DM 79.445,45 28

Treuhandkosten DM 1.150,00 29

Notarkosten Auflösung Treuhandverhältnisse DM 430,10 30

Kontoführungsgebühren DM 309,40 31

Summe DM 81.334,95 32

Der Veräußerungsgewinn betrage deshalb unter keinen Umständen 492.504,40 DM, sondern allenfalls 452.969,45 DM. 33

Die Kläger beantragen, 34

> die Einkommensteuer 1997 unter Änderung des Einkommensteuerbescheides für 1997 in Gestalt des Einkommensteueränderungsbescheides vom 12. August 1999 auf 1.376,00 DM festzusetzen. 35

Der Beklagte beantragt, 36

> die Klage mit der Maßgabe abzuweisen, dass die Einkünfte aus § 17 EStG den Klägern jeweils zur Hälfte zugerechnet werden und ein Veräußerungsgewinn in Höhe von DM 452.969,-- angesetzt wird. 37

Der Bundesfinanzhof hat das im 1. Rechtsgang ergangene Urteil des Senats vom 21.04.2005 10 K 1336/00 aufgehoben und die Sache an das Finanzgericht Köln zurückverwiesen (Urteil vom 22. Juli 2008 IX R 61/05). In der zurückverweisenden Entscheidung führt der Bundesfinanzhof unter anderem folgendes aus: 38

Obwohl die Vereinbarung zwischen den Klägern zivilrechtlich unwirksam gewesen sei, sei zu prüfen, ob der Unterbeteiligungsvertrag als Vertragsverhältnis zwischen nahen Angehörigen steuerrechtlich anzuerkennen sei. Dies könne auch der Fall sein, wenn der Vertrag zivilrechtlich unwirksam sei. Ließen die Vertragsbeteiligten zivilrechtliche Formerfordernisse unbeachtet, so führe dieses Beweisanzeichen gegen die Ernsthaftigkeit der getroffenen Vereinbarung nicht allein und ausnahmslos dazu, das Vertragsverhältnis steuerrechtlich nicht anzuerkennen. 39

Außerdem habe das Finanzgericht nicht geprüft, ob die Unterbeteiligungsrechte des Klägers nach Inhalt und tatsächlichem Vollzug dazu geführt hätten, dass der Kläger wirtschaftlicher Eigentümer der Hälfte der von der B-KG für die Klägerin treuhänderisch gehaltenen Geschäftsanteile teilen würde. 40

Im Anschluss daran haben die Kläger vorgetragen: 41

42

Wirtschaftliche Inhaberschaft setze zunächst voraus, dass die getroffene Abrede dem Kläger alle mit der vermittelten Beteiligung verbundenen wesentlichen Rechte zuweise und diese durch den Kläger im Konfliktfall auch effektiv durchgesetzt werden könnten. Dies sei hier unzweifelhaft der Fall. Die Vertragskonstruktion habe alle Vermögens- und Verwaltungsrechte hinsichtlich der für den Kläger gehaltenen Hälfte der Geschäftsanteile diesem zugewiesen. Nur er sei insoweit berechtigt für einen Gewinnbezug, einen Veräußerungserlös oder einen Liquidationsertrag. Er habe seine Rechte auch effektiv durchsetzen können. Der Vertrag vom 15. Juli 1994 sei auch tatsächlich durchgeführt worden. Es sei unter Eheleuten nicht üblich, Briefe zu schreiben, schriftliche Anweisungen zu geben, schriftliche Fristen zu setzen. Im erforderlichen Fall werde das, was zu besprechen sei, besprochen und alsdann aufgrund der gefassten Beschlüsse umgesetzt. Dementsprechend sei auch zwischen ihnen verfahren worden.

Nicht außer Betracht gelassen werden solle auch die Ausgangssachlage und die tatsächlichen Verhältnisse in Hinsicht auf die Anteile der Kläger an der J-GmbH. Die Klägerin habe zur J-GmbH nicht den geringsten Bezug gehabt. Einzig der Kläger habe überhaupt eine Beteiligung an dieser Gesellschaft möglich gemacht. 43

In der mündlichen Verhandlung hat der Bevollmächtigte der Kläger ergänzend ausgeführt, dass er meistens als Vertreter der B-KG an den Gesellschafterversammlungen teilgenommen habe. Die Abstimmung sei im Regelfall wie folgt vonstatten gegangen: 44

Die Entscheidungsvorlagen seien regelmäßig von der Geschäftsführung, das heißt dem Kläger, vorbereitet worden. Er, der Bevollmächtigte, habe sich meistens im Vorfeld der Gesellschafterversammlung mit dem Kläger darüber abgestimmt, wie die B-KG in der Versammlung stimmen solle. Zum Teil habe an diesen Gesprächen auch die Klägerin teilgenommen, im Regelfall allerdings nicht. 45

Entscheidungsgründe: 46

Die zulässige Anfechtungsklage ist nur dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang begründet. 47

Insoweit ist der angefochtene Einkommensteuerbescheid 1997 rechtswidrig verletzt die Kläger deshalb in ihren Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 S. 1 der Finanzgerichtsordnung –FGO-. 48

Der Gewinn aus der Auflösung der J-GmbH beträgt nur 452.969,- DM. Da dies zwischen den Beteiligten unstreitig ist, sieht der Senat insoweit von einer Begründung ab. Dieser Gewinn ist den Klägern jeweils zur Hälfte zuzurechnen. 49

Im Übrigen ist die Klage jedoch unbegründet. Der Beklagte hat zu Recht den Gewinn aus der Auflösung der GmbH als steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt. 50

Nach § 17 Abs. 1 S. 1 des Einkommensteuergesetzes –EStG- in der für das Streitjahr 1997 geltenden Fassung gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten 5 Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 25 % beteiligt war. Die Vorschrift ist entsprechend anzuwenden, wenn eine Kapitalgesellschaft aufgelöst wird. In diesem Fall ist als Veräußerungspreis der gemeine Wert des dem Steuerpflichtigen zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens der Kapitalgesellschaft anzusehen, § 17 Abs. 4 S. 1 und 2 EStG. 51

52

Die Klägerin war innerhalb der letzten 5 Jahre vor Beendigung der Liquidation der Kapitalgesellschaft im Jahre 1997 zu mehr als 25% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt. Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 der Abgabenordnung 1977 – AO – waren die von der KG treuhänderisch gehaltenen Geschäftsanteile ihr steuerrechtlich zuzurechnen. Dies ist zwischen den Beteiligten unstreitig und bedarf keiner weiteren Ausführung.

Die zwischen den Klägern am 15. Juli 1994 geschlossene und vom Bundesfinanzhof als Unterbeteiligungsvertrag qualifizierte Vereinbarung ist zivilrechtlich unwirksam. Dies steht aufgrund der Entscheidung des Bundesfinanzhofs im 1. Rechtsgang fest und ist der Entscheidung im 2. Rechtsgang zugrunde zu legen. 53

Die Kläger haben die Vereinbarung nicht ernsthaft gewollt. Dies ergibt sich zur Überzeugung des erkennenden Senats daraus, dass sie den von ihnen als Treuhandvertrag eingeordneten Vertrag nicht haben notariell beurkunden lassen. Dieses Formerfordernis war ihnen aufgrund der am selben Tag geschlossenen Treuhandvereinbarung zwischen der Klägerin und der B-KG bekannt. Wenn die Kläger gleichwohl für ihren "Treuhandvertrag" eine andere Form wählten, so kann dem nur Gedanke zugrunde gelegen haben, diesen Vertrag nur bei Bedarf zu verwenden. Hätte sich aus der Verwertung der GmbH-Geschäftsanteile ein Verlust ergeben, so hätten die Eheleute den Vertrag ggfl. nicht vorgelegt, während sie für den Fall, dass die Verwertung der Anteile einen Gewinn erbrachte, sich auf diesen Vertrag berufen würden. Die Kläger haben nicht schlüssig dargelegt, warum sie bei zwei Verträgen am selben Tag zwei unterschiedliche Formen verwendet haben. 54

Die aus der Vereinbarung herrührenden Unterbeteiligungsrechte haben dem Kläger auch nach Inhalt und tatsächlichem Vollzug kein wirtschaftliches Eigentum an den GmbH-Anteilen verschafft. 55

Dazu weist der erkennende Senat zunächst auf eine Inkonsequenz der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hin: 56

Einerseits verlangt der Bundesfinanzhof für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums, dass der Erwerber 57

1. aufgrund eines zivilrechtlichen Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auch den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und 58
2. die mit dem Antrag verbundenen wesentlichen Rechte sowie
3. das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen sind (Bundesfinanzhof, Urteil vom 04.07.2007 VIII R 68/05, BStBl II 2007, 937).

Dabei verlangt der Bundesfinanzhof, dass der Erwerber die Rechte im Konfliktfall effektiv durchsetzen kann. Wie allerdings ein Erwerber bei einem zivilrechtlich nichtigen Vertrag Rechte effektiv durchsetzen kann, erschließt sich dem erkennenden Senat nicht. Andererseits soll das wirtschaftliche Eigentum auch dann übergehen können, wenn der Vertrag zivilrechtlich formunwirksam ist (BFH, Urteil vom 17. Februar 2004 VIII R 26/01, BStBl II 2004, 651). 59

Unter Außerachtlassung dieser Unschlüssigkeit der BFH-Rechtsprechung, auf der auch das zurückverwiesene Urteil beruht, hat der Kläger im Streitfall durch die Vereinbarung vom 15. Juli 1994 kein wirtschaftliches Eigentum an der Hälfte der GmbH Geschäftsanteile erlangt. Es steht nicht zur Überzeugung des Senats fest, dass die Vereinbarung tatsächlich 60

durchgeführt worden ist. Aufgrund des eigenen Sachvortrags der Kläger sowie der ergänzenden Ausführungen ihres Bevollmächtigten in der mündlichen Verhandlung steht vielmehr zu Überzeugung des Senats fest, dass der Kläger die Entscheidungen getroffen hat. Nur er hat gegenüber der Treuhänderin der Klägerin angegeben, wie die Treuhänderin in den Gesellschafterversammlungen abzustimmen habe. Selbst wenn die Klägerin an den Gesprächen teilweise teilgenommen hat, hat nicht sie, sondern der Kläger die Anweisungen gegeben.

Die Kläger haben darüber hinaus nicht nachgewiesen, dass sie vorher sich entsprechend über die einzelnen Tagesordnungspunkte unterhalten und das Abstimmungsverhalten festgelegt haben. Ob die Kläger insoweit die Vereinbarung tatsächlich durchgeführt haben, können nur sie nachweisen und nicht der Beklagte, da es sich um Tatsachen handelt, die allein in ihrer Sphäre stattgefunden haben. Selbst wenn man zu Gunsten der Kläger davon ausgeht, dass zwischen Eheleuten keine schriftlichen Unterlagen und Protokolle gefertigt werden , so hätte die Klägerin zumindest selber die Anweisungen an ihre Treuhänderin geben müssen. Wenn sie sich auch hier von ihrem Ehemann, dem Kläger, vertreten lässt, so widerspricht das einem tatsächlichen Vollzug der Vereinbarung. 61

Die formwirksame Übertragung durch den Vertrag vom 3. Dezember 1996 bewirkte, dass dem Kläger ab diesem Zeitpunkt der Geschäftsanteil in Höhe von 20.900,- DM zuzurechnen ist. Diese Beteiligung blieb steuerverhaftet, da er sie unentgeltlich erworben hat, vgl. § 17 Abs. 1 S. 4 EStG. Insoweit verweist der Senat auf sein Urteil im ersten Rechtsgang. 62

Die Kostenentscheidung beruht auf § 137 S. 1 FGO. Soweit die Kläger hinsichtlich der Höhe des Veräußerungsgewinns obsiegt haben, beruht dies auf Tatsachen, die sie bereits früher hätten geltend machen können. 63

Der Senat lässt gem. § 115 Abs. 1 Nr. 1 FGO die Revision zu. 64

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE