Finanzgericht Köln, 8 K 1406/11

Datum:	26.03.2013
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	8. Senat
Entscheidungsart:	Anerkenntnisurteil
Aktenzeichen:	8 K 1406/11
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2013:0326.8K1406.11.00

Tenor:

Unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 07.04.2011 wird der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 23.02.2011 abgeändert.

Dem Beklagten wird aufgeben, die geänderte Steuerfestsetzung nach Maßgabe der Urteilsgründe zu errechnen, den Klägern das Ergebnis der Berechnung unverzüglich mitzuteilen und den Bescheid mit dem geänderten Inhalt nach Rechtskraft dieses Urteils neu bekanntzugeben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Streitig ist, ob ein Auflösungsverlust des Klägers gemäß § 17 EStG in Höhe von 72.081,-- € unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens in Höhe von lediglich 36.041,-- € im Einkommensteuerbescheid 2005 zu erfassen ist. 2

Der Kläger war nach formwechselnder Umwandlung der J GmbH in die D AG im Jahr 2000 als Vorstandsmitglied mit zunächst 37,62 % und ab dem 15.04.2003 mit 75.24 % an der D AG bis zu deren Auflösung durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 07.01.2005 beteiligt. 3

Anlässlich einer Lohnsteueraußenprüfung für den Zeitraum 01.01.2001 bis 31.05.2004 bei der D AG (St.-Nr.: a) stellte der Beklagte mit Bericht vom 10.08.2004 u.a. fest, die D AG habe als Arbeitgeberin des Klägers seit 2003 für diesen Beiträge für die Mitgliedschaft im Golfclub „B“ in C/G übernommen. Hierdurch sei dem Kläger ein lohnsteuerpflichtiger geldwerter Vorteil in Höhe von 2.150,-- € im Jahr 2003 und 2.250,-- € im Jahr 2004 entstanden. In dem 4

Einkommensteuerbescheid 2003 vom 06.10.2004 und in dem Einkommensteuerbescheid 2004 vom 14.02.2006 erfolgte eine dementsprechende, in Bestandskraft erwachsene Nachversteuerung. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2005 (Schreiben vom 19.04.2007) ermittelte der Kläger einen Auflösungsverlust in Höhe von 72.081,-- €, der zwischen den Beteiligten unstreitig ist.

Mit Einkommensteuerbescheid 2005 vom 31.10.2007 legte der Beklagte der Einkommensteuerfestsetzung einen Auflösungsverlust gemäß § 17 EStG in Höhe von36.041,--€ bei den Einkünften des Klägers aus Gewerbebetrieb zugrunde. Hiergegen legten die Kläger Einspruch mit Hinweis auf das anhängige BFH-Verfahren IX R 42/08 ein. 5

Nachdem das Verfahren mit Urteil vom 25.06.2009 abgeschlossen war, teilte der Beklagte den Klägern mit Schreiben vom 06.01.2011 mit, der BFH habe nunmehr zwar entschieden, dass der Abzug von Erwerbsaufwand in Zusammenhang mit Einkünften aus der Veräußerung oder Auflösung einer Beteiligung im Sinne des § 17 Abs. 1 und 4 EStG dann nicht nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG begrenzt sei, wenn der Steuerpflichtige keinerlei durch seine Beteiligung vermittelte Einnahmen erzielt habe. Habe der Steuerpflichtige zum Beispiel eine Gewinnausschüttung erhalten, sei der Verlust jedoch nach den Grundsätzen des Halbeinkünfteverfahrens zu kürzen. Die D AG habe in den Jahren 2003 und 2004 mit den Beitragszahlungen für die Mitgliedschaft in einem Golfclub eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Kläger vorgenommen. Der unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens ergangene Einkommensteuerbescheid 2005 sei demnach rechtmäßig. 6

Der Kläger hielt dem entgegen, die Golfmitgliedschaft sei rein beruflich motiviert gewesen und nachweislich genutzt worden, um im Golfclub Firmenevents für Kunden zu veranstalten sowie Investoren für die AG zu suchen. 7

Der Beklagte änderte am 23.02.2011 den Einkommensteuerbescheid 2005 aus für den vorliegenden Rechtsstreit unerheblichen Gründen und wies den Einspruch der Kläger mit Einspruchsentscheidung vom 07.04.2011, auf die verwiesen wird, als unbegründet zurück. Insbesondere verwies der Beklagte darauf, dass die D AG in den Jahren 2003 und 2004 ohne vorherige Fixierung im Vorstandsvertrag die Beiträge für die Golfclubmitgliedschaft des Klägers übernommen habe. Es könne auch nicht davon ausgegangen werden, dass die Aufwendungen für die Mitgliedschaft ganz überwiegend im eigenen betrieblichen Interesse der D AG gelegen hätten. Der Kläger habe die Beiträge auch vereinnahmt. Die direkte Überweisung der Beiträge an den Golfclub stelle lediglich eine Verkürzung des Zahlungsweges dar. Die durch das Finanzamt veranlasste Versteuerung der Clubbeiträge als Arbeitslohn sei nicht beachtlich, denn zugrundezulegen seien ausschließlich die objektiven Gegebenheiten des Sachverhalts, eine in der Vergangenheit möglicherweise abweichend getroffene Beurteilung sei unmaßgeblich. 8

Mit der vorliegenden Klage machen die Kläger geltend, dem Kläger sei keine nur hälftig besteuerte Einnahme im Sinne des § 3 Nr. 40 EStG aufgrund seiner Beteiligung an der D AG zugeflossen, er habe lediglich Arbeitslohn in Gestalt der Mitgliedsbeiträge von der D AG vereinnahmt. Diese seien gemäß § 19 EStG voll versteuert worden. Habe der Kläger über seine Beteiligung an der AG nicht von hälftig versteuerten Einnahmen gemäß § 3 Nr. 40 EStG profitiert, seien die Auflösungsverluste nicht nur hälftig, sondern voll anzusetzen. Nach Erinnerung des Klägers habe eine Firmenmitgliedschaft der D AG beim Golfclub „B“ bestanden. Die Mitgliedskarte sei auf ihn als Mitarbeiter jedes Jahr neu ausgestellt worden und könne nicht mehr vorgelegt werden. Eine Mitgliedschaft habe in den Jahren 2003 bis 2004 bestanden. Am 17.10.2003 habe eine Kundenveranstaltung der D AG in den Räumen 9

des Golfclubs stattgefunden. Der Kläger habe seine Vorstandsbezüge nicht selbst bestimmen können, obwohl er Mehrheitsaktionär gewesen sei. Denn die Kapitalgeberin und Minderheitsaktionärin U I GmbH & Co. KG habe sich im Beteiligungsvertrag, der dem Gericht vorliege, ein Zustimmungsrecht für die Festlegung der Vorstandsbezüge ausbedungen.

Die Kläger beantragen 10

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 07.04.2011 und Änderung des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 23.02.2011 die Einkommensteuer 2005 festzusetzen unter Berücksichtigung eines Auflösungsverlustes in Höhe von insgesamt 72.081,-- € (statt 36.041,-- €) bei den Einkünften des Klägers aus Gewerbebetrieb. 11

Der Beklagte beantragt, 12

die Klage abzuweisen, 13

hilfsweise die Revision zuzulassen. 14

Der Beklagte hat auf Nachfrage des Gerichts bestätigt, dass der Kläger bis auf die von ihm, dem Beklagten, angenommenen verdeckten Gewinnausschüttungen in den Jahren 2000 bis 2005 keine Einnahmen als Aktionär der D AG erzielt hat. 15

Das Gericht hat die Lohnsteuerprüfungsakte der D AG (Prüfungszeitraum 01.01.2001 – 31.05.2004) zum Verfahren beigezogen. 16

Auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung wird verwiesen. 17

Entscheidungsgründe 18

Die Klage ist begründet. 19

Die Kläger sind durch die in dem Einkommensteuerbescheid 2005 vom 23.02.2011 erfolgte Berücksichtigung eines beim Kläger angefallenen Auflösungsverlustes in Höhe von 72.081,-- € mit lediglich 36.041,-- € in ihren Rechten verletzt. 20

Zu Unrecht hat der Beklagte unter Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung den beim Kläger angefallenen Auflösungsverlust gemäß § 17 EStG nur zur Hälfte berücksichtigt. 21

Bei der Ermittlung eines Auflösungsverlustes im Sinne von § 17 Abs. 1, 4 EStG ist der Erwerbsaufwand nicht gemäß § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG begrenzt abziehbar, wenn der Steuerpflichtige keinerlei durch seine Beteiligung vermittelten Einnahmen erzielt hat. Fallen keine Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen durch eine Beteiligung an, kommt eine hälftige Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG nicht in Betracht. Folgerichtig tritt die nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG maßgebende Bedingung dafür, entsprechende Aufwendungen nur zur Hälfte zu berücksichtigen, nicht ein. Denn dieser Aufwand steht nicht, wie dies § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG schon dem Wortlaut nach für die hälftige Kürzung verlangt, in wirtschaftlichem Zusammenhang mit lediglich zur Hälfte anzusetzenden Einnahmen. Fließen keine Einnahmen zu, ist der Erwerbsaufwand mithin in vollem Umfang abziehbar (BFH, Urteil vom 25.06.2009 – IX R 42/08, BStBl. II 2010, 220; BFH, Urteil vom 14.07.2009 – IX R 8/09, BFH/NV 2010, 399; BFH, Beschluss vom 18.03.2010 – IX B 227/09, BStBl. II 2010, 627; BFH, Urteil vom 06.04.2011 IX R 28/10, BStBl. II 2011, 814; BFH, Urteil vom 06.04.2011 – IX R 40/10, BStBl. II 2011, 785; BFH, Urteil vom 06.04.2011 – IX R 61/10, BStBl. II 2012, 8). 22

Der Kläger hat keine dem Halbeinkünfteverfahren gemäß § 3 Nr. 40 EStG unterfallende Einnahmen, vermittelt durch seine Beteiligung an der D AG, im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG in den Jahren 2002 bis 2005 erzielt. 23

1. 24

Ob der Kläger durch seine Beteiligung vermittelte Einnahmen im Sinne des § 3 Nr. 40 EStG erzielt hat, ist nach Auffassung des erkennenden Senats den für die Jahre 2002 bis 2005 gegenüber den Klägern ergangenen Einkommensteuerbescheiden zu entnehmen. 25

Danach sind dem Kläger keine nach dem Halbeinkünfteverfahren versteuerten Einnahmen durch seine Beteiligung zugeflossen. 26

Für die Veranlagungszeiträume 2002 und 2005 ist dies unstreitig. 27

Aber auch in den Veranlagungszeiträumen 2003 und 2004 ist dem Kläger ausweislich der Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 keine hälftig zu besteuernde Einnahme gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG in Gestalt einer verdeckten Gewinnausschüttung, sondern lediglich voll versteuerter Arbeitslohn als Vorstandsmitglied der D AG zugeflossen. Zu dem voll versteuerten Arbeitslohn zählen u.a. die von der D AG für die Golfclubmitgliedschaft des Klägers gezahlten Beiträge. 28

2. 29

Neben fehlenden, nach dem Halbeinkünfteverfahren faktisch besteuerten Einnahmen des Klägers verhindert auch die Bestandskraft der Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 nach Außenprüfung, dass der Beklagte im Streitjahr 2005 im Rahmen der Ermittlung des Auflösungsverlustes im Sinne des § 17 Abs. 1, 4 EStG die in den Jahren 2003 und 2004 abschließend verwirklichten, geprüften und bei der Einkommensteuerveranlagung 2003 und 2004 steuerlich als Arbeitslohn qualifizierten Zahlung der Golfclubbeiträge nunmehr als sozusagen fiktiv gemäß § 3 Nr. 40 EStG nach dem Halbeinkünfteverfahren versteuerte verdeckte Gewinnausschüttung gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG bewerten kann. 30

Nicht ausgeschlossen ist zwar eine zusammenfassende Bewertung eines Lebenssachverhaltes, der über verschiedene Veranlagungszeiträume hinaus verwirklicht wird (z.B. der Feststellung einer fehlendenden Gewinnerzielungsabsicht). Nicht ausgeschlossen ist auch eine abweichende Bewertung gleichermaßen verwirklichter Lebenssachverhalte in verschiedenen Veranlagungszeiträumen (Grundsatz der Abschnittsbesteuerung). Hiervon unterscheidet sich der vorliegende Sachverhalt jedoch, denn die steuerliche Qualifizierung der Übernahme der Golfclubbeiträge durch die D AG bezieht sich auf jeweils im Jahr 2003 und 2004 abgeschlossene Lebenssachverhalte, die steuerlich bestandskräftig als Arbeitslohn qualifiziert wurden und einer neuen Bewertung im Streitjahr als vGA demzufolge nicht zugänglich sind. 31

3. 32

Ergänzend ist in Anbetracht 33

- des von dem Beklagten nur unsubstantiiert bestrittenen, schlüssigen klägerischen Vortrags, 34

- des Inhalts der Lohnsteueraußenprüfungsakte und 35

36

- der anlässlich der Einkommensteuerveranlagungen 2003 und 2004 zwischen den Klägern und dem Beklagten übereinstimmend als Arbeitslohn bewerteten Golfclubbeiträge

festzustellen, dass die Übernahme der Beiträge durch die D AG in den Jahren 2003 und 2004 zu Recht von der Lohnsteueraußenprüfung als Arbeitslohn gemäß § 19 EStG und nicht als vGA qualifiziert worden ist. 37

Zu den lohnsteuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nach 38

§ 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG Gehälter, Löhne und andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs werden Vorteile „für“ eine solche Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst sind (vgl. BFH, Urteil vom 15.05.1992 – VI R 106/88, BStBl. II 1993, 840 m.w.N.). Das ist der Fall, wenn der Vorteil nur mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt wird und wenn die Einnahme als Ertrag der nichtselbständigen Arbeit anzusehen ist, d.h. wenn sie sich im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (BFH, Urteil vom 11.03.1988 – VI R 106/84, BStBl. II 1988, 726 m.w.N.). 39

Kein Arbeitslohn sondern eine vGA im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs wird die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (BFH, Urteil vom 08.10.2008 – I R 61/07, BFH/NV 2009, 504). 40

Ist der Begünstigte ein beherrschender Gesellschafter, so kann eine vGA schon dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn erbringt, für die es an einer klaren, im voraus getroffenen, zivilrechtlichen wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt (BFH, Urteil vom 27.03.2001 – I R 27/99, BStBl. II 2002, 111 m.w.N.). 41

Ausgehend hiervon ist für den erkennenden Senat maßgeblich für die Bewertung der Golfclubbeiträge als Arbeitslohn, dass nach Aktenlage und dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung die Beiträge nach mündlicher Absprache mit dem Aufsichtsratsvorstand V und im Einverständnis mit dem Minderheitsaktionär U von der D AG für den Kläger, einen beherrschenden Gesellschafter, übernommen worden sind. Die Übernahme der Mitgliedsbeiträge durch die D AG konnte der Kläger als Ertrag seiner nichtselbständigen Arbeit mit beruflichem Bezug ansehen. Der berufliche Bezug der Kostenübernahme wird dadurch deutlich, dass der Kläger das Golfspiel für die Kontaktaufnahme mit potentiellen Kunden genutzt und die Räumlichkeiten des Golfclubs für Treffen mit Geschäftspartnern der D AG, u.a. der Q AG, genutzt hat. 42

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2005 vom 23.02.2011 ist dementsprechend unter Berücksichtigung eines Auflösungsverlustes in Höhe von 72.081,-- € statt 36.041,-- € bei den Einkünften des Klägers aus Gewerbeverlust nach Maßgabe des § 100 Abs. 2 S. 2, 3 FGO zu ändern. 43

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 44

Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 FGO zugelassen.

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE