Finanzgericht Köln, 9 K 1560/14

Datum:	14.09.2016
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	9. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	9 K 1560/14
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2016:0914.9K1560.14.00

Nachinstanz:	Bundesfinanzhof, VIII R 28/16

Tenor:

Unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 30. April 2014 werden die geänderten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 dahingehend geändert, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen im Jahr 2007 um 60.046,88 € (Halbeinkünfteverfahren: 30.023,44 €) und im Jahr 2008 um 66.485,23 € (Halbeinkünfteverfahren: 33.242,62 €) vermindert werden. Die Berechnung der Steuern wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens mit Ausnahme der Kosten der Beigeladenen trägt der Beklagte; die Beigeladenen tragen ihre Kosten selbst.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Kläger vorläufig vollstreckbar.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Die Beteiligten streiten über die steuerliche Anerkennung einer inkongruenten Gewinnausschüttung. 2

Die Kläger sind Eheleute und werden beim Beklagten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war in den Streitjahren gemeinsam mit seinen beiden Schwe-stern, den Beigeladenen, Gesellschafter der D GmbH (im Folgenden: GmbH). Der Anteil des Klägers 3

am Stammkapital der GmbH in Höhe von 256.000 € betrug 85.400 €, diejenigen der Beigeladenen jeweils 85.300 €. Daneben war der Kläger in den Streitjahren alleiniger Gesellschafter der D1 GmbH.

Der – in diesem Punkte unstreitig bis in die Streitjahre nicht geänderte – Gesellschaftsvertrag der GmbH in der Fassung vom 2. März 1971 (UR-Nr. 420/1971 des Notars E in K) regelt unter § 8, dass die Gesellschafter nach Maßgabe ihrer Geschäftsanteile am Gewinn und Verlust der GmbH beteiligt sind. Eine Öffnungsklausel dergestalt, dass von diesem Gewinnverteilungsmaßstab durch Gesellschafterbeschluss abgewichen werden könne, existiert nicht. 4

Am 17. Dezember 2007 hielten die Gesellschafter der GmbH unter Verzicht auf Formen und Fristen eine Gesellschafterversammlung ab und trafen folgenden Beschluss: 5

„1. Da kurzfristige Investitionen nicht vorgesehen sind, ist die vorgehaltene Liquidität zur Zeit nicht erforderlich. 6

2. Für 2007 wird die Ausschüttung einer Bruttodividende von 180.000 € beschlossen. 7

3. Eine weitere Ausschüttung wird für April 2008 beschlossen. Hierfür ist eine Bruttodividende von ca. 200.000 € vorgesehen. 8

4. Mangels ausreichender Substanz nimmt Herr D1 (Anm.: der Kläger) an den Ausschüttungen nicht teil.“ 9

Unterschrieben ist das Protokoll vom Kläger. 10

Mit notariellem Vertrag vom 6. Juni 2008 verkauften und veräußerten die Beigeladenen ihre Geschäftsanteile an der GmbH an die D1 GmbH. Der Kaufpreis betrug „unter Berücksichtigung der erfolgten Gewinnausschüttungen“ jeweils 85.333,33 €. Der Gewinn für das laufende Geschäftsjahr (= Kalenderjahr) stand bezüglich der verkauften Geschäftsanteile der Käuferin zu. Das gleiche galt für die Gewinne vorangegangener Geschäftsjahre, die nicht bereits unter den Gesellschaftern verteilt waren. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den notariellen Kaufvertrag verwiesen (Vertragsakte). 11

Der Gewinnausschüttungsbeschluss der Gesellschafterversammlung der GmbH vom 17. Dezember 2007 sowie die Ausschüttungen in Höhe von 180.000 € und in Höhe von – tatsächlich nur – 199.300 € waren Gegenstand einer steuerlichen Außenprüfung bei der GmbH. Die Gewinnausschüttungen wurden ausweislich des Bp-Berichts in der Schlussbesprechung der Außenprüfung dahingehend erläutert, dass diese im Hinblick auf die geplante Veräußerung der Anteile der Beigeladenen an die von dem Kläger beherrschte D1 GmbH erfolgt seien. Indem der Kläger die nach dem Gesellschaftsvertrag auf ihn entfallenden Gewinnausschüttungen nicht versteuert habe, habe er über die Liquidität zur Zahlung des Kaufpreises an die Beigeladenen verfügt. Sein Verzicht auf die anteiligen Gewinnausschüttungen sei bei der Kaufpreisfindung berücksichtigt worden. 12

Der Betriebsprüfer vertrat hierzu die Auffassung, dass die inkongruenten Gewinnausschüttungen nicht anzuerkennen seien, so dass die beiden Gewinnausschüttungen entsprechend dem Beteiligungsverhältnis dem Kläger und den Beigeladenen zu jeweils 1/3 zuzurechnen seien. Das Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 19. August 1999, BFH/NV 1999, 112, sei aufgrund eines Nichtanwendungserlasses des Bundesministeriums der Finanzen nicht anzuwenden; zudem sei vorliegend nach dem 13

Gesellschaftsvertrag eine abweichende Gewinnverteilung nicht zugelassen.

Der Beklagte änderte aufgrund einer Kontrollmitteilung über diese Feststellungen bei der GmbH die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 gegenüber den Klägern gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) dahingehend ab, dass er die Einkünfte des Klägers aus Kapitalvermögen für das Jahr 2007 um 60.046,88 € (aufgrund des Halbeinkünfteverfahrens 30.023,44 €) und im Jahr 2008 um 66.485,23 € (aufgrund des Halbeinkünfteverfahrens 33.242,62 €) erhöhte. 14

Gegen die Änderungsbescheide legten die Kläger am 20. Dezember 2013 Einsprüche ein und rügten, dass die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 173 AO nicht vorlägen und auch darüber hinaus keine Änderungsvorschrift der Abgabenordnung einschlägig sei. Dem Beklagten hätten alle Unterlagen zu den inkongruenten Gewinnausschüttungen vorgelegen. Der Nichtanwendungserlass gegen das Urteil des BFH vom 19. August 1999, BFH/NV 1999, 112, sei zudem aufgehoben worden. Inkongruente Gewinnausschüttungen seien anzuerkennen, soweit sie nicht gegen die Grundsätze des Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42 AO verstießen. Ein solcher Missbrauch sei im Streitfall nicht zu erkennen. Zudem hätten alle Gesellschafter der vom Gesellschaftsvertrag abweichenden Gewinnverteilung zugestimmt. 15

Der Beklagte wies die Einsprüche nach vorheriger schriftlicher Erörterung mit Einspruchsentscheidung vom 30. April 2014 zurück. Inkongruente Gewinnausschüttungen könnten nur anerkannt werden, wenn nach § 29 Abs. 3 Satz 2 des Gesetzes über die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbHG) eine abweichende Gewinnverteilung im Gesellschaftsvertrag ausdrücklich vorgesehen oder aber eine Öffnungsklausel in dem Sinne vereinbart sei, dass der Gewinnverteilungsschlüssel jährlich geändert werden könne. Beides sei nicht der Fall. An einer Änderung der ursprünglichen Satzungsregelung fehle es, eine solche sei weder notariell beurkundet noch zum Handelsregister angemeldet worden. Die Beschlussfassung durch die Gesellschafterversammlung allein reiche nicht aus. 16

Die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO lägen vor. Der für die Besteuerung der Kläger zuständige Sachbearbeiter habe keine Kenntnis von der beschlossenen inkongruenten Gewinnausschüttung gehabt. Den Kenntnisstand des für die Besteuerung der GmbH zuständigen Sachbearbeiters müsse sich dieser nicht zurechnen lassen. 17

Hiergegen haben die Kläger am 5. Juni 2014 Klage erhoben. Zur Begründung verweisen sie auf ihr Vorbringen im Einspruchsverfahren. 18

Die Kläger beantragen, 19

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 30. April 2014 die geänderten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 vom 27. November 2013 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen im Jahr 2007 um 60.046,88 € (Halbeinkünfteverfahren: 30.023,44 €) und im Jahr 2008 um 66.485,23 € (Halbeinkünfteverfahren: 33.242,62 €) vermindert werden. 20

Der Beklagte beantragt, 21

die Klage abzuweisen, 22

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 23

Die Beigeladenen haben keinen Antrag gestellt. 24

Zur Begründung verweist der Beklagte auf seine Einspruchsentscheidung und seine Erörterungsschreiben im Einspruchsverfahren, in denen er seine Rechtsauffassung dargelegt hat, sowie auf das BMF-Schreiben vom 17. Dezember 2013 (IV C 2 – S 2750-a/11/10001, BStBl. I 2014, 63). Er sei an diese Verwaltungsauffassung gebunden, an die Entscheidung des BFH vom 4. Dezember 2014 IV R 28/11 mangels Veröffentlichung im BStBl. II dagegen nicht. 25

Mit Beschluss vom 1. August 2014 hat der erkennende Senat gemäß § 69 Abs. 3 FGO die Vollziehung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide ausgesetzt und aufgehoben (9 V 1561/14); wegen der Einzelheiten der Begründung wird auf den Beschluss verwiesen. 26

Mit Beschluss vom 3. Dezember 2014 hat der erkennende Senat die seinerzeitigen Mitgesellschafterinnen an der GmbH, die Schwestern des Klägers Frau A und Frau B, auf Antrag des Beklagten gemäß § 60 Abs. 3 FGO i.V.m. § 174 Abs. 4 und 5 AO zum Verfahren beigeladen. 27

Entscheidungsgründe 28

Die Klage ist begründet. 29

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 sind rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO). Der Beklagte hat dem Kläger zu Unrecht Kapitaleinkünfte zugerechnet, die entsprechend dem Gewinnverteilungsbeschluss der Gesellschafterversammlung der GmbH vom 17. Dezember 2009 nicht dem Kläger, sondern den Beigeladenen zugeflossen sind. 30

1. Die angefochtenen Änderungsbescheide sind entgegen der Auffassung der Kläger nicht bereits aus dem Grunde rechtswidrig, dass der Beklagte nicht gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zur Änderung der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide befugt gewesen sei. 31

Denn die Unterlagen über die streitige inkongruente Gewinnausschüttung lagen zwar dem für die GmbH zuständigen Sachbearbeiter, unstreitig aber nicht dem für die Kläger zuständigen Sachbearbeiter vor. Bei der Prüfung einer Änderungsmöglichkeit nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO aber ist die Kenntnis derjenigen Person oder Stelle innerhalb des Finanzamts maßgeblich, die für die Bearbeitung des Streitfalls organisationsmäßig berufen ist (z.B. BFH-Urteil vom 13. Juni 2012 VI R 85/10, BFHE 238, 295, BStBl II 2013, 5; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 173 AO Rn. 38, m.w.N.). Der Dienststelle, die für die Bearbeitung der Einkommensteuer zuständig ist, kann somit nicht das Wissen der Dienststelle zugerechnet werden, die für die Körperschaftsteuer zuständig ist (BFH-Urteil vom 17. November 1998 VIII R 24/98, BFHE 187, 292, BStBl II 1999, 223; BFH-Beschluss vom 20. Mai 2014, III B 135/13, BFH-NV 2014, 1351). 32

2. Der Beklagte hat dem Kläger in den angefochtenen Änderungsbescheiden aber zu Unrecht abweichend von der Beschlussfassung der Gesellschafterversammlung der GmbH vom 17. Dezember 2007 und der tatsächlichen Auszahlung in den Streitjahren Gewinnausschüttungen in Höhe seiner Beteiligung am Stammkapital der GmbH gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 5 EStG zugerechnet. 33

Dies wäre nur dann zutreffend, wenn man der in der Gesellschafterversammlung der GmbH vom 17. Dezember 2007 beschlossenen inkongruenten Gewinnausschüttung die steuerliche Anerkennung unter dem Gesichtspunkt des Missbrauchs rechtlicher 34

Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) versagte. Hierfür aber bestehen im Streitfall keine Anhaltspunkte; auch der Beklagte hat solche Gesichtspunkte nicht dargelegt.

a) Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung, der sich der Senat anschließt, bestehen grundsätzlich keine Bedenken, eine zivilrechtlich ordnungsgemäß zustande gekommene inkongruente Gewinnausschüttung gleichfalls steuerlich anzuerkennen, selbst im Fall einer anschließenden inkongruenten Wiedereinlage (so grundlegend BFH-Urteil vom 19. August 1999 I R 77/96, BStBl II 2001, 43 zum inkongruenten Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahren; vgl. auch BFH-Urteil vom 25. Juli 2000 VIII R 35/99, BStBl II 2001, 698, 702 a.E.). Diese Auffassung entspricht auch der herrschenden Meinung in der Literatur und der finanzgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. z.B. die umfangreichen Nachweise im Urteil des Hessischen FG vom 25. Februar 2008 9 K 577/03, NZG 2009, 320). Dies hat seinen Grund bereits darin, dass nahezu jede Gewinnausschüttung, die verdeckt erfolgt (§ 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes – KStG), zugleich eine inkongruente Gewinnausschüttung darstellt (vgl. auch BFH-Urteile vom 29. September 1981 VIII R 8/77, BStBl II 1982, 248 und vom 19. Januar 1993 VIII R 128/84, BFHE 170, 511, BStBl II 1993, 594, 600). Es gibt keinen Grund, offene inkongruente Gewinnausschüttungen, die mit dem Gesellschaftsrecht im Einklang stehen, steuerlich hiervon abweichend zu behandeln. Verdeckte Gewinnausschüttungen werden sehr häufig disquotal verteilt, ohne dass bislang jemand auf die Idee gekommen wäre, die verdeckte Gewinnausschüttung jeweils anteilig allen Gesellschaftern zuzurechnen. Verdeckte Gewinnausschüttungen können mit oder ohne Zustimmung der Gesellschafter durchgeführt werden. Demzufolge kann ein Zufluss grds. nicht aus der Zustimmung abgeleitet werden. 35

b) Auch die Finanzverwaltung hat sich dem grundsätzlich angeschlossen (BMF-Schreiben vom 17. Dezember 2013, BStBl. I 2014, 63). Allerdings sei Voraussetzung für die Anerkennung einer inkongruenten Gewinnausschüttung, dass im Gesellschaftsvertrag gemäß § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG ein anderer Verteilungsschlüssel als derjenige nach den Beteiligungsverhältnissen oder aber eine Öffnungsklausel vorgesehen ist, wonach der Verteilungsmaßstab alljährlich einstimmig geändert werden könne. Auch eine nachträgliche Satzungsänderung sei unter Zustimmung aller Gesellschafter möglich. Zudem seien hierbei die Grundsätze des Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten zu beachten. 36

c) Hiernach ist der erkennende Senat der Auffassung, dass der Beschluss der Gesellschafterversammlung der GmbH vom 17. Dezember 2007 auch steuerlich anzuerkennen ist, so dass dem Kläger, dem aus den beschlossenen Gewinnausschüttungen keine Gelder zugeflossen sind, auch einkommensteuerrechtlich keine Kapitalerträge zuzurechnen sind. 37

Sofern der Beklagte hiergegen maßgeblich darauf abstellt, dass der Gesellschaftsvertrag der GmbH einen von der Grundregel der Gewinnbeteiligung nach den Beteiligungsverhältnissen gemäß § 29 Abs. 3 Satz 1 GmbHG abweichenden Gewinnverteilungsschlüssel oder eine Öffnungsklausel nicht vorsieht, ist darauf hinzuweisen, dass dies die zivilrechtliche Wirksamkeit des Beschlusses vom 17. Dezember 2007 nicht entfallen lässt. Denn es ist unstreitig, dass dieser Beschluss unter Zustimmung aller Gesellschafter, insbesondere des Klägers selbst als demjenigen, der durch diesen Beschluss belastet wurde, gefasst wurde. Gesellschaftsrechtlich aber wird es – neben einer Satzungsänderung – ebenfalls für möglich gehalten, durch einstimmigen Beschluss auch ohne Satzungsänderung den Gewinnverteilungsschlüssel für eine Gewinnausschüttung zu ändern und ggfs. sogar einen Gesellschafter mit dessen Zustimmung in voller Höhe von einer Gewinnausschüttung auszuschließen, da die Gesellschafter frei darin sind, einander Gewinnanteile zu überlassen 38

(vgl. bspw. Salje in Michalski, GmbHG, 2002, § 29 Rn. 122; Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 17. Aufl. 2009, § 29 Rn. 39; Fastrich in Baumbach/Hueck, GmbHG, 19. Aufl. 2010, § 29 Rn. 53; Emmerich in Scholz, GmbHG, 10. Aufl. 2006, § 29 Rn. 31; Crezelius in Scholz, a.a.O., Rn. 135). Der erkennende Senat teilt diese Auffassung. Im Streitfall sind die Beteiligten gerade so verfahren.

Selbst wenn man im Streitfall trotz der Einstimmigkeit des Gesellschafterbeschlusses einen Verstoß gegen den gesellschaftsvertraglich geregelten Gewinnverteilungsmaßstab ansieht, so hätte dies nicht die Unwirksamkeit des Beschlusses, sondern allenfalls dessen Anfechtbarkeit zur Folge. Denn ein Verstoß gegen den gesetzlichen oder vertraglichen Gewinnverteilungsmaßstab führt entsprechend § 243 Abs. 1 des Aktiengesetzes (AktG) lediglich zur Anfechtbarkeit des Beschlusses (vgl. z.B. Emmerich in Scholz, a.a.O., § 29 Rn. 80). Eine Anfechtung des Beschlusses durch einen der Gesellschafter ist aber nicht erfolgt, da alle Gesellschafter einvernehmlich handelten. 39

Da – auch nach der Auffassung der Finanzverwaltung – ggfs. auch eine nachträgliche Änderung der Satzung möglich ist, wäre es auch denkbar, dass die jetzigen Gesellschafter die nach Auffassung des Beklagten erforderliche Satzungsbestimmung noch herbeiführen. Im Falle einer einstimmigen Beschlussfassung aber erscheint dies dem erkennenden Senat als eine nicht erforderliche Förmelei. 40

d. Für einen – der steuerlichen Anerkennung trotz zivilrechtlicher Wirksamkeit entgegenstehenden – Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42 AO ist nach Auffassung des erkennenden Senats nichts erkennbar. Insoweit wäre allenfalls der Gedanke heranzuziehen, dass durch die inkongruente Gewinnverteilung eine spätere – teilweise – Kaufpreiszahlung für den Erwerb der Anteile der Beigeladenen an der GmbH durch die von dem Kläger beherrschte D1 GmbH verdeckt werden sollte. 41

Nach § 42 Satz 1 AO kann durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten in diesem Sinne liegt nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs vor, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die zur Erreichung des erstrebten wirtschaftlichen Ziels unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche und sonst beachtliche außersteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist (vgl. BFH-Beschluss vom 3. Februar 1993 I B 90/92, BFHE 170, 197, BStBl II 1993, 426; Schmieszek in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, § 42 AO Rz 10, jeweils mit weiteren Nachweisen). 42

Unangemessen ist danach im allgemeinen eine rechtliche Gestaltung, die verständige Parteien in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts, insbesondere des erstrebten wirtschaftlichen Ziels, als unpassend nicht wählen würden (vgl. z. B. BFH-Urteile vom 17. Januar 1991 IV R 132/85, BFHE 163, 449, BStBl II 1991 607; vom 16. Januar 1992 V R 1/91, BFHE 167, 215, BStBl II 1992, 541 m. w. N). Da es im Bestreben der Rechtsordnung liegt, für alle wirtschaftlichen Vorgänge möglichst einfache Rechtsgestaltungen zur Verfügung zu stellen, ist in der Regel der einfachste rechtliche Weg der angemessene. Unangemessene Rechtsgestaltungen sind hingegen umständlich, kompliziert, schwerfällig, gekünstelt. Ein Gestaltungsmissbrauch liegt jedoch nur dann vor, wenn die gewählte Gestaltung nach den Wertungen des Gesetzgebers, die den jeweils maßgeblichen steuerrechtlichen Vorschriften zu Grunde liegen, der Steuerumgehung dienen soll, ansonsten aber nicht (Schmieszek in Beermann, a. a. O. § 42 AO Rn. 15, jeweils mit weiteren Nachweisen). 43

44

Im Streitfall haben die Beteiligten – zivilrechtlich wirksam (s.o.) – vereinbart, dass vor Veräußerung von GmbH-Beteiligungen bislang thesaurierte Gewinne an die veräußernden Gesellschafter ausgeschüttet werden und damit die GmbH-Anteile bei der späteren Veräußerung um diese Gewinnausschüttungen im Wert gemindert waren. Zwar hätte man diese Ausschüttung auch unterlassen können und anstelle dessen bei der späteren Veräußerung einen höheren Kaufpreis vereinbaren können. Indem die Beteiligten aber wie geschildert vorgegangen sind, haben sie einen gangbaren Weg gewählt, der keinen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten darstellt.

3. Die Berechnung der geänderten Einkommensteuern 2007 und 2008 wird gem. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem Beklagten übertragen. Der Beklagte teilt den Beteiligten das Ergebnis der Neuberechnung unverzüglich formlos mit; nach Rechtskraft der Entscheidung sind die streitgegenständlichen Bescheide mit dem geänderten Inhalt neu bekannt zu geben (§ 100 Abs. 2 Satz 3 FGO). 45

4. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1, 139 Abs. 4 FGO. Die Revision wird im Hinblick auf das BMF-Schreiben vom 17. Dezember 2013, BStBl. I 2014, 63, zugelassen. 46

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE