Urteil vom 02. Dezember 2014, VIII R 2/12

Kapitalvermögen, Zufluss bei einem beherrschenden Gesellschafter

BFH VIII. Senat

EStG § 8 Abs 1, EStG § 11 Abs 1 S 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 1, GmbHG § 29, EStG § 44 Abs 2 S 1

vorgehend FG Köln, 16. Oktober 2011, Az: 7 K 783/08

Leitsätze

1. Ausschüttungen an den beherrschenden Gesellschafter einer zahlungsfähigen GmbH fließen diesem in der Regel auch dann zum Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Gewinnverwendung i.S. des § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG zu, wenn die Gesellschafterversammlung eine spätere Fälligkeit des Auszahlungsanspruchs beschlossen hat (Bestätigung der Rechtsprechung).

2. Die Zahlungsfähigkeit der GmbH ist auch dann gegeben, wenn diese zwar mangels eigener Liquidität die von ihr zu erbringende Ausschüttung nicht leisten kann, sie sich als beherrschende Gesellschafterin einer Tochter-GmbH mit hoher Liquidität indes jederzeit bei dieser bedienen kann, um sich selbst die für ihre Ausschüttung erforderlichen Geldmittel zu verschaffen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob dem Kläger und Revisionskläger (Kläger) eine Vorabgewinnausschüttung der X GmbH für das Geschäftsjahr 2004 bereits im Streitjahr 2004 oder erst 2005 zugeflossen ist.

2 Der Kläger war im Streitjahr mit 80,98 % am Stammkapital der X GmbH beteiligt. Weitere Gesellschafter waren sein Sohn F (12,87 %) und seine Tochter S (6,15 %). Die X GmbH war ihrerseits mit 97,5 % an der Y GmbH beteiligt. Die übrigen 2,5 % an der Y GmbH hielt F.

3 Am 5. November 2004 beschlossen die Gesellschafter der X GmbH eine Vorabausschüttung für das laufende Geschäftsjahr 2004 in Höhe von 4.140.000 €, die am 21. Januar 2005 zur Auszahlung fällig sein sollte. Der Beschluss über die Vorabausschüttung wurde in der Gesellschafterversammlung getroffen, in der auch der Jahresabschluss 2003 festgestellt wurde. Der Bilanzgewinn für 2003 in Höhe von 722.550 € wurde dabei auf neue Rechnung vorgetragen. Für 2003 war zuvor eine Vorabausschüttung in Höhe von 1.923.187 € an die Gesellschafter gewährt worden. Die Vorabausschüttung wurde wie festgelegt am 21. Januar 2005 an die Gesellschafter ausgezahlt. Auf den Kläger entfiel entsprechend seiner Beteiligungsquote ein Betrag in Höhe von 3.352.572 €. Der Auszahlungsbetrag belief sich nach Abzug von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag auf 2.645.179,08 €. Die X GmbH meldete die Kapitalertragsteuer zum Februar 2005 an; der Kläger deklarierte den ausgeschütteten Betrag in seiner Einkommensteuererklärung 2005 als Einnahmen aus Kapitalvermögen.

4 Zuvor hatten die Gesellschafter der Y GmbH bereits am 27. September 2004 eine Vorabausschüttung für das laufende Geschäftsjahr 2004 in Höhe von 5 Mio. € beschlossen. Nach dem Ausschüttungsbeschluss war auch diese Ausschüttung am 21. Januar 2005 zur Auszahlung fällig. Die Y GmbH wies in ihrer Bilanz zum 31. Dezember 2003 einen Kassenbestand in Höhe von 21.355.534 € und zum 31. Dezember 2004 einen Kassenbestand in Höhe von 30.867.577 € aus. Der Gewinnvortrag zum 31. Dezember 2003 betrug 16.766.381 € und der Gewinnvortrag zum 31. Dezember 2004 lag bei 20.247.385,85 €. Das Eigenkapital der Y GmbH betrug zum 31. Dezember 2003 28.023.500 € und zum 31. Dezember 2004 33.208.106 €. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass die Y GmbH zu jeder Zeit in der Lage gewesen wäre, die beschlossene Vorabausschüttung an die X GmbH sofort auszubezahlen. Zur Fälligkeit von Ausschüttungen waren in den Gesellschaftsverträgen der X GmbH wie der Y GmbH keine Regelung getroffen worden.

5 In ihrer Bilanz zum 31. Dezember 2004 wies die X GmbH einen Kassenbestand in Höhe von 299.402 € und zum 31. Dezember 2003 einen solchen in Höhe von 23.501 € aus. Im Übrigen enthielt die Bilanz zum 31. Dezember 2004 als Finanzanlage Anteile an verbundenen Unternehmen in Höhe von 2.605.010 €, Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen in Höhe von 3.846.375 € (Anspruch auf Vorabausschüttung gegenüber der Y GmbH nach Abzug der Kapitalertragsteuer inkl. Solidaritätszuschlag) und sonstige Vermögensgegenstände in Höhe von 1.408.849 €. Die Passivseite der Bilanz der X GmbH wies gezeichnetes Kapital in Höhe von 2 Mio. €, eine Kapitalrücklage in Höhe von 605.010 € (zum 31. Dezember 2004 und zum 31. Dezember 2003 jeweils identisch) und einen Bilanzgewinn in Höhe von 1.372.784 € zum 31. Dezember 2004 und in Höhe von 722.550 € zum 31. Dezember 2003 aus.

6 In dem unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Einkommensteuerbescheid 2004 hatte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Vorabgewinnausschüttung nicht erfasst, da der Kläger diese in seiner Steuererklärung 2005 angegeben hatte.

7 Anlässlich einer Betriebsprüfung für die Jahre 2001 bis 2004 vertrat der Prüfer die Auffassung, der Anspruch des Klägers auf Auszahlung der Vorabausschüttung sei bereits mit dem Ausschüttungsbeschluss der Gesellschafterversammlung entstanden und sofort fällig. Bei einem beherrschenden Gesellschafter könne nur dann ein späterer Zuflusszeitpunkt angenommen werden, wenn die Satzung bindende Regelungen über eine spätere Fälligkeit des Auszahlungsanspruchs enthalte, was im Streitfall unstreitig nicht gegeben sei. Entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung erließ das FA am 24. Oktober 2007 einen gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr 2004, in dem es dem Kläger unter Berücksichtigung des Halbeinkünfteverfahrens in Bezug auf die Vorabausschüttung Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 1.676.286 € hinzurechnete.

8 Die dagegen nach --insoweit-- erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 834 veröffentlichtem Urteil vom 17. Oktober 2011 7 K 783/08 ab.

9 Mit der --vom FG zugelassenen-- Revision rügt der Kläger die fehlerhafte Anwendung des § 11 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

10 Der Kläger beantragt,
das angefochtene Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Einkommensteuer 2004 unter Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2004 in der Fassung der Einspruchsentscheidung soweit herabzusetzen, wie sie sich ergibt, wenn die Einkünfte aus Kapitalvermögen um 1.676.286 € vermindert werden.

11 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

13 Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass die Vorabausschüttung, die der Kläger von der X GmbH erhalten hat, diesem bereits im Zeitpunkt der Beschlussfassung, d.h. im Streitjahr 2004, zugeflossen ist. Die Auffassung des FG, die Vorabausschüttung stelle im Jahr 2004 gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu erfassende Gewinnanteile dar, hält der revisionsrechtlichen Überprüfung stand.

14 1. Einnahmen sind nach § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind, d.h. in dem er über diese wirtschaftlich verfügen kann. Geldbeträge fließen in der Regel dadurch zu, dass sie bar ausgezahlt oder einem Bankkonto des Empfängers gutgeschrieben werden. Indes kann auch eine Gutschrift in den Büchern des Verpflichteten einen Zufluss bewirken, wenn in der Gutschrift nicht nur das buchmäßige Festhalten einer Schuldverpflichtung zu sehen ist, sondern darüber hinaus zum Ausdruck gebracht wird, dass der Betrag dem Berechtigten von nun an zur Verwendung zur Verfügung steht. Bei beherrschenden Gesellschaftern ist der Zufluss eines Vermögensvorteils aber nicht erst im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Konto des Gesellschafters, sondern bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit der Forderung anzunehmen; denn ein beherrschender Gesellschafter hat es regelmäßig in der Hand, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen

(ständige Rechtsprechung, vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. Februar 1984 VIII R 221/80, BFHE 140, 542, BStBl II 1984, 480; vom 19. Juli 1994 VIII R 58/92, BFHE 176, 317, BStBl II 1995, 362; vom 22. Juli 1997 VIII R 57/95, BFHE 184, 21, BStBl II 1997, 755; vom 17. November 1998 VIII R 24/98, BFHE 187, 292, BStBl II 1999, 223; vom 5. Oktober 2004 VIII R 9/03, BFH/NV 2005, 526, m.w.N.; vom 8. Mai 2007 VIII R 13/06, BFH/NV 2007, 2249; vom 28. September 2011 VIII R 10/08, BFHE 235, 361, BStBl II 2012, 315). Diese Zuflussregel gilt jedenfalls dann, wenn der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist und sich gegen eine zahlungsfähige Gesellschaft richtet.

15 2. Im Streitfall hielt der Kläger 80,98 % der Geschäftsanteile der X GmbH und war daher beherrschender Gesellschafter. Sein Zahlungsanspruch gegen die X GmbH aufgrund der von der X GmbH beschlossenen Vorabausschüttung war --darüber besteht zwischen den Beteiligten Einigkeit-- der Höhe nach eindeutig und unbestritten. Darüber hinaus war der Anspruch auch fällig und richtete sich gegen eine zahlungsfähige Gesellschaft.

16 a) Zwar hatte die Gesellschafterversammlung der X GmbH die Fälligkeit der Vorabausschüttung auf den 21. Januar 2005 bestimmt. Der Beschluss über die Vorabausschüttung wurde indes bereits im November 2004, d.h. im Streitjahr, von der Gesellschafterversammlung gefasst. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist beim beherrschenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft als Zeitpunkt des Zuflusses von Gewinnanteilen in der Regel der Zeitpunkt der Beschlussfassung anzusehen und zwar selbst dann, wenn in dem Beschluss über die Ausschüttung ein späterer Fälligkeitszeitpunkt bestimmt war (BFH-Urteile in BFHE 187, 292, BStBl II 1999, 223; vom 30. April 1974 VIII R 123/73, BFHE 112, 355, BStBl II 1974, 541). Denn der Anspruch des Gesellschafters einer GmbH auf Auszahlung des Gewinns entsteht mit dem Beschluss der Gesellschafterversammlung über die Feststellung des Jahresabschlusses und die Verwendung des Gewinns (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 14. September 1998 II ZR 172/97, Der Betrieb 1998, 2212). Er wird nach Fassung des Gewinnverteilungsbeschlusses sofort fällig, wenn nicht die Satzung der GmbH Vorschriften über Gewinnabhebungen oder Auszahlungen zu einem späteren Zeitpunkt enthält (vgl. BFH-Urteile in BFHE 112, 355, BStBl II 1974, 541; vom 21. Oktober 1981 I R 230/78, BFHE 134, 315, BStBl II 1982, 139; Scholz/Verse, GmbHG, 11. Aufl., § 29 Rz 79; Fastrich in Baumbach/Hueck, GmbHG, 20. Aufl., § 29 Rz 49; Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl., § 29 Rz 40). Fehlen nämlich entsprechende Regelungen, hat es --worauf das FG zu Recht hinweist-- der beherrschende Gesellschafter einer zahlungsfähigen GmbH in der Hand, den Fälligkeitszeitpunkt des Auszahlungsanspruchs nach seinem Ermessen zu bestimmen. Er kann damit wirtschaftlich bereits im Zeitpunkt der Beschlussfassung über seinen Gewinnanteil verfügen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 134, 315, BStBl II 1982, 139).

17 Im Streitfall enthält die Satzung der X GmbH keine entsprechenden Klauseln. Demgemäß ist dem Kläger die Vorabausschüttung bereits im November 2004, d.h. im Zeitpunkt der Beschlussfassung der Gesellschafterversammlung der X GmbH über die Vorabausschüttung, zugeflossen.

18 Dass durch das Hinausschieben der Fälligkeit des Auszahlungsanspruchs in das Folgejahr beim beherrschenden Gesellschafter der Zeitpunkt, in dem die auf die Kapitaleinkünfte entfallende Einkommensteuer entsteht, vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Kapitalertragsteuer liegt, ändert daran nichts. Wie der erkennende Senat bereits mit Urteil in BFHE 187, 292, BStBl II 1999, 223 entschieden hat, wollte der Gesetzgeber ausschließlich für den Bereich der Kapitalertragsteuer in § 44 Abs. 2 Satz 1 EStG die Fiktion aufstellen, dass die Kapitalerträge an dem Tag zufließen, der im Ausschüttungsbeschluss als Tag der Auszahlung bestimmt ist.

19 b) Dass es sich bei der am 5. November 2004 von der X GmbH beschlossenen Ausschüttung nicht um eine (abschließende) Ergebnisverwendung i.S. des § 29 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG), sondern lediglich um eine Vorabausschüttung gehandelt hat, führt zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung. Vorabausschüttungen auf den zu erwartenden Jahresgewinn stellen vorweggenommene Gewinnausschüttungen während des Geschäftsjahrs oder nach dessen Ende vor Erstellung des Jahresabschlusses bzw. vor Eintritt der sonstigen Voraussetzungen für die endgültige Gewinnverteilung dar und setzen lediglich die begründbare Erwartung eines Gewinns für das laufende Geschäftsjahr voraus (Fastrich in Baumbach/Hueck, a.a.O., § 29 Rz 61, m.w.N.; Scholz/Verse, a.a.O., § 29 Rz 108). Der den Zahlungen an die Gesellschafter zugrunde liegende Vorabausschüttungsbeschluss ist ein Gewinnverteilungsbeschluss, welcher die Rechtsgrundlage für die Vorabausschüttung schafft, welche als vorweggenommene Gewinnzahlungen lediglich an den Vorbehalt geknüpft sind, dass nach Ablauf des Wirtschaftsjahres tatsächlich ein entsprechend hoher ausschüttungsfähiger Gewinn vorhanden ist (BFH-Urteile vom 17. Februar 1993 I R 21/92, BFH/NV 1994, 83; vom 27. Januar 1977 I R 39/75, BFHE 122, 43, BStBl II 1977, 491; Fastrich in Baumbach/Hueck, a.a.O., § 29 Rz 61); auch steht die Vorabausschüttung nicht unter dem Vorbehalt eines weiteren Gewinnverteilungsbeschlusses nach Feststellung des Jahresabschlusses (BFH-Urteil in BFHE 122, 43, BStBl II 1977, 491). Zwar ist eine Vorabausschüttung aufgrund des ihr innewohnenden

Vorschusscharakters dadurch auflösend bedingt i.S. des § 158 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB), dass nach Ablauf des Wirtschaftsjahres tatsächlich ein entsprechend hoher ausschüttungsfähiger Gewinn vorhanden ist. Indes kann ein etwaiger Rückgewähranspruch nach § 812 Abs. 1 Satz 2 BGB, sofern er tatsächlich entsteht und eingelöst wird, den ursprünglichen Zufluss der Kapitalerträge aus der Vorabausschüttung nicht ungeschehen machen (BFH-Urteile vom 13. November 1985 I R 275/82, BFHE 145, 202, BStBl II 1986, 193; vom 1. April 2003 I R 51/02, BFHE 202, 275, BStBl II 2003, 779; Schmidt/ Weber-Grellet, EStG, 33. Aufl., § 20 Rz 23, m.w.N.). Dies gilt selbst dann, wenn im Zeitpunkt des Zuflusses bereits feststeht, dass die Vorabausschüttungen ganz oder teilweise zurückzuzahlen sind, weil z.B. der Gewinnverteilungsbeschluss wegen Verstoßes gegen die Kapitalerhaltungsvorschriften des GmbH-Rechts unwirksam ist (BFH-Urteil in BFHE 202, 275, BStBl II 2003, 779). Denn das "Behaltendürfen" ist nicht Merkmal des Zuflusses i.S. des § 11 Abs. 1 EStG (BFH-Urteil in BFH/NV 1994, 83).

20 c) Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist auch die Auffassung des FG, die X GmbH sei im Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Vorabausschüttung nicht zahlungsunfähig gewesen. Nach ständiger BFH-Rechtsprechung ist Zahlungsunfähigkeit das auf dem Mangel an Zahlungsmitteln beruhende dauernde Unvermögen des Schuldners, seine sofort zu erfüllenden Geldschulden noch im Wesentlichen zu berichtigen (BFH-Urteile in BFH/NV 2005, 526; in BFH/NV 2007, 2249, jeweils m.w.N.). Dies wird man regelmäßig nicht annehmen können, solange noch kein Insolvenzverfahren wegen Zahlungsunfähigkeit eingeleitet ist, weil die Gesellschaft (vgl. § 17 Abs. 2 Satz 1 der Insolvenzordnung) außerstande ist, ihre fälligen Zahlungspflichten zu erfüllen (BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 2249; Haas in Baumbach/ Hueck, a.a.O., § 64 Rz 33a).

21 Nach den vorstehend genannten Kriterien war die X GmbH im fraglichen Zeitpunkt zahlungsfähig. Zwar hatte sie mit einem Kassenbestand von ca. 300.000 € nicht die erforderliche Liquidität, den Ausschüttungsanspruch des Klägers zu bedienen. Zu Recht weist das FG in diesem Zusammenhang aber darauf hin, dass die X GmbH als beherrschende Gesellschafterin der Y GmbH (Beteiligungsquote 97,5 %) ihrerseits Anspruch auf eine Vorabausschüttung von ca. 5 Mio. € hatte. Diese Vorabausschüttung hatte die Gesellschafterversammlung der Y GmbH am 27. September 2004 für das Geschäftsjahr 2004 beschlossen und die Ausschüttung am 21. Januar 2005 zur Auszahlung fällig gestellt. Da die Y GmbH unstreitig zum fraglichen Zeitpunkt einen Kassenbestand von über 20 Mio. € hatte und insgesamt über eine hervorragende Liquidität verfügte, bestehen an der Zahlungsfähigkeit der Y GmbH keine Zweifel. Zutreffend geht das FG deshalb davon aus, dass der Kläger als beherrschender Gesellschafter der X GmbH jederzeit imstande gewesen wäre, die Auszahlung ausreichender liquider Mittel durch die Y GmbH an ihre beherrschende Gesellschafterin, die X GmbH, zeitnah im Streitjahr (2004) zu veranlassen und damit deren sofortige Fähigkeit sicherzustellen, die Vorabausschüttung wie beschlossen zu tätigen. Entgegen der Auffassung des Klägers war die X GmbH daher ohne Einschränkungen zahlungsfähig. Der Senat kann angesichts dieser Umstände dahingestellt lassen, ob bei einem beherrschenden Gesellschafter ein Zufluss von Gewinnanteilen im Zeitpunkt des Ausschlussbeschlusses auch dann anzunehmen ist, wenn die Kapitalgesellschaft zwar keine ausreichende Liquidität besitzt, die Ausschüttung vorzunehmen, die Ausschüttung aber unter Umständen durch Aufnahme eines Darlehens zu bewerkstelligen wäre.

22 d) Der Auffassung der Revision, die Annahme des Zuflusses der Vorabausschüttung im Zeitpunkt der Beschlussfassung verstoße gegen Art. 3 des Grundgesetzes, weil darin eine nicht gerechtfertigte Benachteiligung des beherrschenden Gesellschafters gegenüber dem Minderheitsgesellschafter liege, vermag der Senat nicht zu folgen. Das gilt auch für das Argument, ein Mehrheitsgesellschafter könne einem Alleingesellschafter nicht gleichgestellt werden. Die besondere Bestimmung des Zuflusses gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG sowohl für den Alleingesellschafter als auch für den (nur) beherrschenden Gesellschafter beruht darauf, dass der beherrschende Gesellschafter es regelmäßig allein in der Hand hat, wann und in welchem Umfang er sich geschuldete Beträge auszahlen lässt (ständige höchstrichterliche Rechtsprechung, vgl. dazu im Einzelnen die Nachweise unter II.1.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de