Urteil vom 28. September 2021, VIII R 25/19

Einkünfte aus Kapitalvermögen und deren Zufluss bei gespaltener Gewinnverwendung

ECLI:DE:BFH:2021:U.280921.VIIIR25.19.0

BFH VIII. Senat

EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 1, EStG § 11 Abs 1 S 1, EStG VZ 2012

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 03. Juli 2019, Az: 10 K 181/17

Leitsätze

1. Ein zivilrechtlich wirksamer Gesellschafterbeschluss, nach dem die Gewinnanteile von Minderheitsgesellschaftern ausgeschüttet werden, der auf den Mehrheitsgesellschafter gemäß seiner Beteiligung entfallende Anteil am Gewinn hingegen nicht ausgeschüttet, sondern in eine gesellschafterbezogene Gewinnrücklage eingestellt wird, ist grundsätzlich auch steuerlich anzuerkennen.

2. Eine solche Einstellung in die gesellschafterbezogene Gewinnrücklage führt auch beim beherrschenden Gesellschafter nicht zum Zufluss von Kapitalerträgen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG.

Tenor

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 04.07.2019 - 10 K 181/17, die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 30.06.2017 sowie die Einkommensteueränderungsbescheide vom 23.12.2016 und vom 28.12.2016 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war im Jahr 2012 (Streitjahr) geschäftsführender Mehrheitsgesellschafter verschiedener zu einer Firmengruppe gehörender GmbH, deren Satzungsbestimmungen zur Gewinnverteilung identisch waren. Sie sahen vor, dass der auszuschüttende Gewinn grundsätzlich nach dem Verhältnis der Geschäftsanteile auf die Gesellschafter zu verteilen war. Allerdings konnte die Gesellschafterversammlung mit einfacher Mehrheit eine abweichende Gewinnausschüttung beschließen. Wurde der Gewinn eines Gesellschafters nicht ausgeschüttet, war dieser nach der jeweiligen Satzung dem Gesellschafter auf einem personenbezogenen Rücklagenkonto gutzuschreiben. Der betroffene Gesellschafter musste dieser Regelung zustimmen. Auf dem personenbezogenen Rücklagenkonto befindliche Gewinne konnten zu einem späteren Zeitpunkt an diesen Gesellschafter ausgeschüttet werden. Hierüber entschied die Gesellschafterversammlung mit einfacher Stimmenmehrheit (§ 13 Nr. 3 der Satzungen).

2 Für 23 jener GmbH, die teilweise ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr hatten, stellten die Gesellschafter im Streitjahr die Jahresabschlüsse 2011 bzw. 2011/2012 fest und entschieden sodann über die Verwendung und Verteilung der jeweiligen Bilanzgewinne. Hierzu stellten sie zunächst die Höhe der jeweils ausschüttbaren Gewinne fest. Im Weiteren beschlossen sie, dass die der jeweiligen Beteiligungshöhe entsprechenden Gewinnanteile der Minderheitsgesellschafter an diese ausgeschüttet wurden. Die ebenfalls der Beteiligungshöhe entsprechenden Anteile des Klägers am Gewinn wurden hingegen --so die jeweiligen Gesellschafterbeschlüsse-- "nicht ausgeschüttet und den personenbezogenen Rücklagen zugeführt". Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) wurde im Streitjahr auf diese Weise ein Gesamtbetrag von ... €

personenbezogenen Rücklagen des Klägers zugeführt. In den Jahresabschlüssen wurden diese Rücklagen als Gewinnrücklagen im Eigenkapital der jeweiligen Gesellschaft ausgewiesen.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) war der Meinung, dem Kläger seien damit Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1, § 11 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) zugeflossen. Dementsprechend änderte das FA die bereits bestandskräftige Einkommensteuerfestsetzung des Streitjahres unter Verweis auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung in der im Streitjahr geltenden Fassung (AO) und erhöhte die gemäß § 32d Abs. 1 EStG besteuerten Kapitalerträge des Klägers um ... € auf ... €. Die Einkommensteuer 2012 setzte es von ... € auf ... € herauf.

4 Das FG wies die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 1583 veröffentlichten Gründen ab. Die Anteile am Gewinn seien dem Kläger als beherrschendem Gesellschafter bereits mit dem jeweiligen Beschluss über die Einstellung in das persönliche Rücklagenkonto zugeflossen.

5 Mit seiner hiergegen gerichteten Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Bundesrechts in Gestalt des § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG.

6 Der Kläger beantragt,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 04.07.2019 - 10 K 181/17, die Einspruchsentscheidung des FA vom 30.06.2017 sowie die Einkommensteueränderungsbescheide vom 23.12.2016 und vom 28.12.2016 aufzuheben.

7 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

8 Der Kläger habe im Zeitpunkt der jeweiligen Beschlussfassung über die fraglichen Beträge verfügen können. Sie seien ihm daher i.S. des § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG zugeflossen. Dem Kläger habe ein konkreter (eindeutiger und unbestrittener), auszahlbarer (fälliger) Gewinnanspruch in Höhe des dem personenbezogenen Rücklagenkonto zugewiesenen Betrags zugestanden. Als Mehrheitsgesellschafter habe er die Auszahlung aus dem Rücklagenkonto jederzeit herbeiführen können. Auch in seiner Zustimmung zur Zuweisung des ausschüttbaren Gewinnanteils in die personenbezogene Rücklage sei eine zum Zufluss führende Verfügung über den Gewinnanteil zu sehen. Der damit zugleich erklärte Verzicht auf eine sofortige Auszahlung liege allein im Interesse des Klägers. Darüber hinaus sei die personenbezogene Rücklage steuerlich als Verbindlichkeit gegenüber dem Kläger anzusehen. Die bilanztechnische Bezeichnung sei unbeachtlich.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision des Klägers ist begründet (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat rechtsfehlerhaft angenommen, dass dem Kläger mit der Einstellung seiner anteiligen Gewinne in die personenbezogenen Gewinnrücklagen Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG zugeflossen sind. Das Urteil des FG war daher aufzuheben (s. unter 1.). Die Sache ist spruchreif; der Klage war stattzugeben (s. unter 2.).

10 1. Das FG ist rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass gesellschaftsrechtlich zulässige und steuerlich anzuerkennende Beschlüsse über gespaltene bzw. inkongruente Gewinnverwendungen zum Zufluss von Gewinnanteilen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG führen. Es hat insbesondere verkannt, dass es infolge entsprechender Gesellschafterbeschlüsse in den Streitjahren bereits nicht zu Gewinnausschüttungen an den Kläger gekommen ist, so dass sich die Frage des Zuflusses von Gewinnanteilen gar nicht stellt.

11 a) Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG insbesondere Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Anteilen an GmbH. Gewinnanteil i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG ist der Anteil an dem offen ausgeschütteten Gewinn der Gesellschaft, der dem Gesellschafter aufgrund seines Gewinnbezugsrechts zugewendet wird (vgl. Bleschick in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 20 Rz 49). Erfasst werden durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste ausgeschüttete Leistungen, also weder thesaurierte Anteile am Gewinn noch Leistungen, die zu einer Minderung der Anschaffungskosten der Beteiligung führen (vgl. Schmidt/Levedag, EStG, 40. Aufl., § 20 Rz 31). Eine offene Gewinnausschüttung ist gegeben, wenn und soweit der

Ausschüttung ein Gewinnverwendungsbeschluss zugrunde liegt (vgl. Brandis/Heuermann/Ratschow, § 20 EStG Rz 65).

12 b) Während die Gesellschafter im Gewinnverwendungsbeschluss (vgl. § 29 Abs. 2 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung --GmbHG--) darüber entscheiden, ob bzw. inwieweit der Gewinn der GmbH thesauriert oder ausgeschüttet wird, bestimmen sie im Rahmen der Gewinnverteilung (vgl. § 29 Abs. 3 GmbHG), ob der auszuschüttende Gewinn den Gesellschaftern gemäß ihren Geschäftsanteilen zusteht oder ob er anteilsabweichend verteilt wird (sog. disquotale bzw. inkongruente Gewinnverteilung).

13 c) Entscheiden die Gesellschafter im Rahmen der Gewinnverwendung, dass der Gewinn insgesamt oder zum Teil thesauriert wird, kann dieser in eine (allgemeine) Gewinnrücklage eingestellt oder als Gewinn vorgetragen werden (§ 29 Abs. 2 GmbHG). Die Gesellschafter einer GmbH können im Rahmen der Gewinnverwendung auch beschließen, dass nur die Anteile bestimmter Gesellschafter am Gewinn ausgeschüttet werden, während die Anteile anderer Gesellschafter am Gewinn nicht ausgeschüttet, sondern in gesellschafterbezogene Gewinnrücklagen eingestellt werden (sog. gespaltene bzw. inkongruente Gewinnverwendung; vgl. Erhart/Riedel, Betriebs-Berater --BB-- 2008, 2266, 2267 f.; Hermes, Der Betrieb --DB-- 2020, 1302; Scheufler/Stiegler, Neue Wirtschafts-Briefe 2020, 395; Tavakoli, DB 2006, 1882, 1887 f.). Für spätere Ausschüttungen aus einer solchen gesellschafterbezogenen Gewinnrücklage, die als Unterkonto der Gewinnrücklage geführt wird, ist erneut ein Beschluss über die Gewinnverwendung zu fassen. Der Gewinn wird in diesem Fall regelmäßig an denjenigen Gesellschafter verteilt, dem die betreffende Rücklage zuzurechnen ist. Auf diesem Weg ist es möglich, den Anteil eines Gesellschafters am Gewinn in der GmbH zu belassen und erst in späteren Jahren an diesen Gesellschafter auszuschütten ("zeitlich inkongruente Gewinnausschüttung"; vgl. Hermes, DB 2020, 1302, 1307; Ostermayer, BB 2017, Nr. 43, Die erste Seite; vgl. auch Binnewies, Der GmbH-Steuer-Berater 2021, 163, 164). Der zunächst entstehende Effekt der "zeitlich disquotalen" Gewinnausschüttung wird bei einer späteren inkongruenten Ausschüttung aus der gesellschafterbezogenen Gewinnrücklage ggf. ganz oder teilweise ausgeglichen (vgl. Erhart/Riedel, BB 2008, 2266, 2267; Hermes, DB 2020, 1302, 1310).

14 d) Derart gespaltene Gewinnverwendungen sind gesellschaftsrechtlich zulässig, wenn sie nach der Satzung der GmbH möglich sind und die Gesellschafter wirksam einen entsprechenden Beschluss fassen (vgl. Blumers/Beinert/Witt, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2002, 616; Erhart/Riedel, BB 2008, 2266, 2267 f.; Hermes, DB 2020, 1302, 1303 f.; Priester, DStR 2001, 795, 797; Tavakoli, DB 2006, 1882, 1888).

15 e) Ein zivilrechtlich wirksamer Gesellschafterbeschluss, nach dem die Gewinnanteile von Minderheitsgesellschaftern ausgeschüttet werden, der auf den Mehrheitsgesellschafter gemäß seiner Beteiligung entfallende Anteil am Gewinn hingegen nicht ausgeschüttet, sondern in eine gesellschafterbezogene Gewinnrücklage eingestellt wird, ist --ebenso wie eine zivilrechtlich ordnungsgemäß zustande gekommene inkongruente Gewinnausschüttung in Gestalt einer anteilsabweichenden Verteilung des Gewinns (inkongruente Gewinnverteilung) --grundsätzlich auch steuerlich anzuerkennen (vgl. zu inkongruenten Gewinnausschüttungen die Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27.05.2010 - VIII B 146/08, BFH/NV 2010, 1865, und vom 04.05.2012 - VIII B 174/11, BFH/NV 2012, 1330, sowie die BFH-Urteile vom 19.08.1999 - I R 77/96, BFHE 189, 342, BStBl II 2001, 43; vom 28.06.2006 - I R 97/05, BFHE 214, 276, unter II.2.c bb; vom 04.12.2014 - IV R 28/11, BFH/NV 2015, 495, Rz 22, und vom 13.03.2018 - IX R 35/16, BFH/NV 2018, 936, Rz 22; vgl. ferner das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 17.12.2013 - IV C 2-S 2750-a/11/10001, BStBl I 2014, 63). Wie bei einer vollständigen Thesaurierung besteht kein Grund, den Beschluss der Gesellschafter über eine partielle, nach Gesellschaftern differenzierende Thesaurierung steuerlich nicht anzuerkennen. Ein solcher Grund ergibt sich insbesondere nicht daraus, dass keine allgemeine, sondern eine gesellschafterbezogene Gewinnrücklage gebildet wird.

16 f) Auch ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten i.S. des § 42 AO liegt nicht vor. Die Tatsache, dass Ausschüttungen an alle Gesellschafter möglich gewesen wären, genügt nicht, um den zivilrechtlich wirksamen Gesellschafterbeschlüssen die steuerliche Anerkennung zu versagen. Die partiellen Gewinnthesaurierungen dienen der Innen- bzw. Selbstfinanzierung und beruhen auf anzuerkennenden wirtschaftlichen Gründen. Es ist weder untypisch noch unangemessen, dass Gesellschafter unterschiedliche Interessen an der Ausschüttung von Gewinnen haben und die Gesellschafterversammlung demgemäß entscheidet, dass nur bestimmte Gesellschafter Ausschüttungen erhalten, während der Gewinn im Übrigen vorerst einbehalten wird.

17 g) Danach führt ein gesellschaftsrechtlich zulässiger und steuerlich anzuerkennender Beschluss über die gespaltene bzw. inkongruente Gewinnverwendung nicht zur Gewinnausschüttung an den Gesellschafter, dessen Anteil am

Gewinn thesauriert wird, und insoweit auch nicht zum Zufluss eines Gewinnanteils i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Das Urteil des FG, das von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, war mithin aufzuheben.

18 2. Die Sache ist spruchreif. Nach den dargestellten Grundsätzen fehlt es im Streitjahr an Ausschüttungen an den Kläger und somit auch an ihm zuzurechnenden Gewinnanteilen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Der Klage war deshalb stattzugeben.

19 a) Die Gesellschafter der GmbH haben jeweils eine gespaltene Gewinnverwendung und damit in zeitlicher Hinsicht inkongruente Gewinnausschüttungen beschlossen. Sie haben im Einklang mit § 13 Nr. 3 der jeweiligen Satzung --und damit zivilrechtlich wirksam-- ausdrücklich eine "vom Verhältnis der Geschäftsanteile der Gesellschafter abweichende Gewinnausschüttung" bestimmt und entschieden, dass die Minderheitsgesellschafter an der Gewinnausschüttung teilnehmen, während der jeweilige Anteil des Klägers am Gewinn nicht ausgeschüttet, sondern der personenbezogenen Rücklage zugeführt wird. Entgegen der Auffassung des FA ist den Gesellschafterbeschlüssen nicht zu entnehmen, dass das Jahresergebnis insgesamt zur Auszahlung kommen sollte. Soweit eine Thesaurierung im Wege der Einstellung in eine personenbezogene Gewinnrücklage erfolgt ist, ist der Gewinn im Eigenkapital der jeweiligen Gesellschaft verblieben, wie der entsprechende bilanzielle Ausweis bestätigt.

20 b) Die zivilrechtlich wirksamen Gesellschafterbeschlüsse sind steuerlich anzuerkennen. Dass der Kläger jeweils beherrschender Gesellschafter war, steht der Anerkennung nicht entgegen.

21 c) Die Einstellung des auf den Kläger entfallenden Anteils am Gewinn in seine gesellschafterbezogene Gewinnrücklage führt --ungeachtet seiner Stellung als beherrschender Gesellschafter-- nicht zum Zufluss von Kapitalerträgen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG. Dies folgt bereits daraus, dass auch bei einem beherrschenden Gesellschafter wie dem Kläger der Beschluss, den Gewinn im Eigenkapital in einer gesellschafterbezogenen Gewinnrücklage zu thesaurieren, zur Folge hat, dass er insoweit keinen Gewinnanteil i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG bezieht.

22 d) Die Frage des Zuflusses von Gewinnanteilen stellt sich dementsprechend auch im Streitfall nicht. Dies steht im Einklang mit der Rechtsprechung zum Zufluss beim beherrschenden Gesellschafter (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 02.12.2014 - VIII R 2/12, BFHE 248, 45, BStBl II 2015, 333, m.w.N.), die einen früheren Zufluss von Gewinnanteilen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG im Fall einer Fälligkeitsbestimmung prüft, wenn und soweit ein Gewinnausschüttungsbeschluss in Bezug auf den beherrschenden Gesellschafter vorliegt.

23 e) Die Ausschüttung eines Gewinnanteils oder eines sonstigen Bezugs an den Kläger kann auch nicht fingiert werden. Zum einen widerspräche dies der steuerlichen Anerkennung der vorliegenden Beschlüsse über die gespaltenen bzw. inkongruenten Gewinnverwendungen. Zum anderen ist --entgegen der Auffassung des FG-- in Höhe des dem jeweiligen Rücklagenkonto zugewiesenen Betrags kein konkreter, auszahlbarer Gewinnanspruch des Klägers entstanden. Der Auszahlungsanspruch des Klägers entsteht vielmehr erst durch den auf Ausschüttung gerichteten Gewinnverwendungsbeschluss. Da ein solcher nicht gefasst wurde, hat der Kläger gegen die jeweilige Gesellschaft keine Forderung erlangt, die er aufgrund seiner beherrschenden Stellung jederzeit hätte realisieren können. Der Anteil des Klägers am Gewinn wurde in den Jahresabschlüssen daher zu Recht nicht als Fremdkapital (Verbindlichkeit), sondern als Eigenkapital (Gewinnrücklage) ausgewiesen.

24 f) Trotz seiner Stellung als beherrschender Gesellschafter und obgleich für einen erneuten Gewinnverwendungsbeschluss über die Ausschüttung des thesaurierten Betrags nur eine einfache Stimmenmehrheit erforderlich ist, kann der Kläger nicht sicher sein, dass er die Ausschüttung der in seinen Rücklagenkonten thesaurierten Gewinne zu einem späteren Zeitpunkt tatsächlich durchzusetzen vermag. So kann die Realisierung der Ausschüttung aus der personenbezogenen Gewinnrücklage im Verlustfall unmöglich werden (vgl. Blumers/Beinert/Witt, DStR 2002, 616, 618; Erhart/Riedel, BB 2008, 2266, 2268; Hermes, DB 2020, 1302, 1309 f., m.w.N.).

25 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de