

Urteil vom 21. Oktober 2014, VIII R 22/11

VGA bei mittelbarer Anteilseignerstellung - Nahestehende Person ist kein Anteilseigner - Annahme der Veranlassung einer Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis bei widerrechtlichen eigenmächtigen Geldentnahmen - Unterlassene Beiladung von Gesellschaftern einer GmbH i.G.

BFH VIII. Senat

AO § 39 Abs 2 Nr 2, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 2, EStG § 20 Abs 2a, FGO § 60 Abs 3, FGO § 48 Abs 1 Nr 2, AO § 39 Abs 1, AO § 39 Abs 2

vorgehend FG München, 25. November 2009, Az: 11 K 3053/06

Leitsätze

Eine Person, die an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt ist, welche ihrerseits Gesellschafterin einer Kapitalgesellschaft ist, ist bei Prüfung einer vGA nicht als "Anteilseigner" der zuwendenden Kapitalgesellschaft zu behandeln .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 26. November 2009 11 K 3053/06 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) gründete mit notariellem Vertrag vom 6. Juni 1997 zusammen mit C und der I1-Ltd. die G-GmbH i.G.
- 2** Das Stammkapital der G-GmbH i.G. sollte durch Sacheinlagen aufgebracht werden. Der Kläger und C leisteten ihre Einlagen, indem sie jeweils einen 50 %-Anteil an der A-GmbH und die I1-Ltd., indem sie ihre 100 %-Beteiligung an der inländischen I2-GmbH in die G-GmbH i.G. einbrachten. Das Finanzgericht (FG) hat festgestellt, die Übertragungen der eingebrachten Beteiligungen auf die G-GmbH i.G. seien zivilrechtlich wirksam vollzogen worden. Der Kläger und C sollten jeweils zu 40,5 % und die I1-Ltd. zu 19 % an der Gesellschaft beteiligt sein. Zu den Geschäftsführern der G-GmbH i.G. wurden neben dem Kläger noch C und ein britischer Staatsbürger bestellt.
- 3** Am 17. April 1998 stellte die I2-GmbH Konkursantrag. Die Konkursöffnung wurde vom zuständigen Konkursgericht mit Beschluss vom 2. November 1998 abgelehnt. Da die Werthaltigkeit der Stammeinlagen auf Ebene der G-GmbH i.G. nicht nachgewiesen war, lehnte das zuständige Registergericht deren Eintragung in das Handelsregister ab.
- 4** In den Jahren 1998 bis 2005 wurden beim Kläger, der u.a. ein Einzelunternehmen betrieb, Außenprüfungen durchgeführt, in deren Verlauf die Fachprüfer für Auslandsbeziehungen der Oberfinanzdirektion und die Steuerfahndung hinzugezogen wurden.
- 5** Die Prüfdienste trafen folgende Feststellungen: Der Kläger habe im Streitjahr 1997 im Namen der I1-Ltd. ein inländisches Inkassobüro damit beauftragt, bei der I2-GmbH Zahlungen zur Erfüllung von Verbindlichkeiten in Höhe von 1.700.000 DM einzuziehen. Daraufhin forderte das Inkassobüro bei der I2-GmbH in zwei Teilbeträgen jeweils

500.000 DM an, die --unter Durchleitung über das Konto einer weiteren ausländischen Kapitalgesellschaft (K s.r.o.)-- schließlich in Höhe von 997.000 DM einem Festgeldkonto des Klägers bei der H-Bank in Prag gutgeschrieben worden seien. Im Streitjahr 1998 seien auf Veranlassung des Klägers Zahlungen bei der A-GmbH in Höhe von 700.000 DM durch das Inkassobüro angefordert, am 25. Februar 1998 einem Inkassokonto der I2-GmbH gutgeschrieben und anschließend aufgrund einer schriftlichen Anweisung im Namen der I1-Ltd., die vom Kläger an das Inkassobüro weitergeleitet worden sei, in Höhe von 698.509 DM vom Inkassobüro auf ein Konto der K s.r.o. überwiesen worden. Die I2-GmbH habe die Zahlungen in den Streitjahren in ihrer Bilanz jeweils als Rückzahlungen auf Verbindlichkeiten gegenüber der I1-Ltd. behandelt. Der Kläger sei vom 6. Juni 1997 bis 13. März 1998 faktischer Geschäftsführer, vom 14. März 1998 bis zum 6. April 1998 Notgeschäftsführer und vom 6. April 1998 bis zum 12. Juli 1998 der Geschäftsführer der I2-GmbH gewesen.

- 6** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) behandelte die Mittelabflüsse bei der I2-GmbH als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) an die G-GmbH i.G. Da diese nicht im Handelsregister eingetragen worden sei, handele es sich von Beginn an um eine Personengesellschaft. Die vereinnahmten vGA von der I2-GmbH rechnete das FA im Rahmen der Gewinnverteilung auf Ebene der G-GmbH i.G. allein dem Kläger zu. Das FA erließ somit unter dem 11. August 2005 jeweils Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der "G-GmbH i.G. GbR" für die Streitjahre gemäß §§ 179, 180 der Abgabenordnung (AO). Es stellte darin auf Ebene der Gesellschaft ausschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 1 Mio. DM (Streitjahr 1997) und in Höhe von 700.000 DM (Streitjahr 1998) fest. Diese Einkünfte ordnete es im Rahmen der Gewinnverteilung auf Ebene der G-GmbH i.G. allein dem Kläger als Einnahmen zu. Für die Mitgesellschafter C und I1-Ltd. stellte es demnach im Rahmen der Gewinnverteilung Einkünfte in Höhe von jeweils 0 DM fest. Das FA gab dem Kläger die Feststellungsbescheide der Streitjahre im Wege der Einzelbekanntgabe gemäß § 183 Abs. 2 AO bekannt. Das anschließende Einspruchsverfahren blieb erfolglos.
- 7** Das FG gab der Klage statt und hob die dem Kläger gegenüber ergangenen Feststellungsbescheide für die Streitjahre auf. Es hat die übrigen Gesellschafter der G-GmbH i.G. nicht zum Verfahren beigelegt.
- 8** Die bei der I2-GmbH abgeflossenen Geldmittel seien durch Veranlassung des Klägers eigenmächtig auf Konten geleitet worden, die unmittelbar (Zahlung auf das Konto der H-Bank in Prag in 1997) oder mittelbar (Zahlung auf das Konto der K s.r.o.) seiner Verfügungsmacht unterlegen hätten. Es seien aber die Voraussetzungen einer vGA in beiden Streitjahren nicht erfüllt. Denn die Mittelabflüsse bei der I2-GmbH seien weder von deren Gesellschafterin, der G-GmbH i.G., veranlasst worden noch hätten die Mittel dem Kläger als einer der G-GmbH i.G. nahestehenden Person von dieser zugewendet werden sollen. Der Kläger habe aber in seiner Funktion als faktischer Geschäftsführer die Mittelabflüsse bei der I2-GmbH veranlasst, ohne dass dies der G-GmbH i.G. oder deren Gesellschaftern bekannt oder in deren Interesse gewesen sei. Die Kenntnisse des Klägers als Empfänger der Zahlungen und als Gesellschafter der G-GmbH i.G. könnten dieser nicht zugerechnet werden, da der Kläger an dieser nur zu 40,5 % beteiligt gewesen sei. Die Zuwendung der Mittel an den Kläger sei auch nicht im Interesse der G-GmbH i.G. GbR gewesen, weil hierdurch der Vermögensverfall der I2-GmbH beschleunigt worden und nach deren Konkurs die Gründung gescheitert sei.
- 9** Das FA stützt seine Revision auf Verfahrensfehler des FG und die Verletzung materiellen Bundesrechts. Das FG habe die weiteren Gesellschafter der G-GmbH i.G. (C und I1-Ltd.) zu Unrecht nicht zum Verfahren beigelegt. Das Urteil verletze materielles Bundesrecht, da eine direkte Zuwendung der I2-GmbH an den Kläger als deren Gesellschafter vorliege, denn der Kläger sei mittelbar über eine Personengesellschaft an der I2-GmbH beteiligt gewesen. Er sei einem unmittelbaren Gesellschafter gleichzustellen. Die Rechtsgrundsätze zu "vGA an nahestehende Personen" seien nicht heranzuziehen.
- 10** Das FA beantragt,
das Urteil des FG München vom 26. November 2009 11 K 3053/06 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11** Der Kläger beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12** Er hält die Beiladungen der Mitgesellschafter im Streitfall nach den in der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen für ausnahmsweise entbehrlich. Das FG habe zu Recht die G-GmbH i.G. als Gesellschafterin der I2-GmbH, den Kläger als der G-GmbH i.G. nahestehende Person behandelt und eine vGA verneint.
- 13** Der Senat hat im Revisionsverfahren zur Prüfung der Beiladungen die Beteiligten befragt. Die Beteiligten haben übereinstimmend erklärt, sie gingen von einer Vollbeendigung der G-GmbH i.G. bei Erlass der gesonderten und

einheitlichen Feststellungsbescheide für die Streitjahre im Jahr 2005 aus. Ergänzend hat der Prozessbevollmächtigte des Klägers durch das FA unwidersprochen vorgetragen, die G-GmbH i.G. habe zu keinem Zeitpunkt eine operative Tätigkeit aufgenommen, es seien bei ihr weder Einnahmen noch Ausgaben angefallen und die Gründungsabsicht sei noch vor der formellen Zurückweisung des Eintragungsantrags durch das Registergericht aufgegeben worden, als sich abgezeichnet habe, dass die I2-GmbH in wirtschaftlichen Schwierigkeiten gewesen sei. Zu einer formellen Liquidation der G-GmbH i.G. sei es nicht gekommen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision ist begründet und die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif und wird zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15** Das FG hat die Mitgesellschafter des Klägers zu Unrecht nicht zum Verfahren notwendig beigeladen (§ 60 Abs. 3 FGO). Der Senat sieht von einer Beiladung im Revisionsverfahren ab.
- 16** 1. Das FG hätte die Mitgesellschafter des Klägers an der G-GmbH i.G. zum Verfahren notwendig beiladen müssen. Der erkennende Senat übt sein Ermessen i.S. des § 123 Abs. 1 FGO dahingehend aus, die Beiladungen im Revisionsverfahren nicht nachzuholen.
- 17** a) Die Einkünfte der G-GmbH i.G. sind für die Streitjahre gesondert und einheitlich festzustellen, wenn deren Gesellschafter gemäß §§ 179, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO gemeinschaftlich Einkünfte --hier aufgrund der zugerechneten vGA-- erzielt haben. Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass die G-GmbH i.G. mit Abschluss der notariellen Gründungsurkunde im Juni 1997 als Vorgesellschaft entstanden ist. Sie ist gleichwohl in den Streitjahren nicht als Körperschaftsteuerpflichtige Vorgesellschaft zu behandeln (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der in den Streitjahren anzuwendenden Fassungen), was eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte ausschließen würde, sondern von Beginn an als Personengesellschaft, da die Eintragung der Gesellschaft als GmbH nach dem Konkurs der I2-GmbH im November 1998 endgültig fehlgeschlagen ist und von den Gesellschaftern nicht weiterbetrieben wurde. Die nach der Rechtsprechung für eine Körperschaftsteuerpflicht der Vorgesellschaft notwendige Rückwirkung der Eintragung auf den Zeitpunkt des Abschlusses des notariellen Gesellschaftsvertrags liegt damit nicht vor, sodass die G-GmbH i.G. als gewerbliche oder vermögensverwaltende Personengesellschaft zu behandeln ist (siehe Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. Mai 1952 I 8/52 U, BFHE 56, 446, BStBl III 1952, 172, unter II.a; vom 18. März 2010 IV R 88/06, BFHE 228, 519, BStBl II 2010, 991, Rz 16 und 24; Klein in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 1 KStG Rz 69).
- 18** b) Der Kläger ist als Feststellungsbeteiligter gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 2 und § 48 Abs. 1 Nr. 4 FGO gegen die ihm persönlich bekanntgegebenen gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheide für die Streitjahre (§ 183 Abs. 2 AO) klagebefugt. Zwar sind sowohl gewerbliche als auch vermögensverwaltende Personengesellschaften in Verfahren wegen gesonderter und einheitlicher Feststellungsbescheide als solche gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO klagebefugt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 18. Mai 2004 IX R 83/00, BFHE 206, 162, BStBl II 2004, 898; vom 16. Dezember 2008 VIII R 83/05, BFH/NV 2009, 1118). Die Klagebefugnis einer solchen Gesellschaft erlischt jedoch nicht nur mit deren Vollbeendigung, sondern auch, wenn zwar Ungewissheit über den Fortbestand der Gesellschaft besteht, sie jedoch nach den äußeren Umständen faktisch beendet ist (BFH-Urteil vom 23. Januar 2001 VIII R 30/99, BFHE 194, 403, BStBl II 2001, 621). Im Streitfall war die G-GmbH i.G. spätestens bei Erlass der angefochtenen gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheide für die Streitjahre im Jahr 2005 faktisch beendet. Dies ergibt sich zur Überzeugung des Senats aus dem übereinstimmenden Vortrag der Beteiligten im Revisionsverfahren. Ob die G-GmbH i.G. vollbeendet war, ist fraglich, da sie in Gestalt der Beteiligung an der A-GmbH noch über einen Vermögensgegenstand verfügt haben könnte und das Gesellschaftsvermögen nach den Angaben des Klägers nicht im Rahmen einer Liquidation auseinandergesetzt wurde (zur Sachverhaltsermittlung durch den BFH bei Prüfung der Voraussetzungen einer notwendigen Beiladung siehe im Übrigen BFH-Urteile vom 5. Juni 2008 IV R 79/05, BFHE 222, 20, BStBl II 2009, 15, m.w.N., und vom 14. Januar 2010 IV R 86/06, BFH/NV 2010, 1096). Die G-GmbH i.G. hat ferner nach den angefochtenen gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheiden und den Angaben des Klägers schon in den deutlich früheren Streitjahren außer den ihr zugerechneten Einkünften aus den streitigen vGA weder Einnahmen erzielt noch Ausgaben getätigt, sodass fraglich ist, ob die Gesellschaft jemals eine Geschäftstätigkeit entfaltet hat. Auch dies spricht für eine faktische Beendigung jedenfalls im Jahr 2005. Mit Ende

der Klagebefugnis der Gesellschaft sind deren Gesellschafter gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO klagebefugt (siehe hierzu Steinhauß in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 48 FGO Rz 101, 204, 216, m.w.N.).

- 19** c) § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO vermittelt dem Kläger ein beschränktes Klagerecht, da er nur solche Feststellungen angreifen kann, die ihn selbst betreffen und --ihre Rechtswidrigkeit unterstellt-- ihn in eigenen Rechten (§ 40 Abs. 2 FGO) verletzen (vgl. z.B. BFH-Entscheidungen vom 19. März 2009 IV R 20/08, BFHE 225, 292, BStBl II 2010, 528; vom 17. Oktober 2013 IV R 25/10, BFH/NV 2014, 170; Steinhauß in HHSp, § 48 FGO Rz 201, 202). Hinsichtlich des Bestehens der G-GmbH i.G. als Einkünfteerzielungssubjekt, der Art und Höhe der gemeinsam erzielten Einkünfte, der Beteiligung des Klägers und der alleinigen Zurechnung dieser Einkünfte bei ihm im Rahmen der Gewinnverteilung kann im Streitfall eine individuelle Rechtsverletzung des Klägers vorliegen. Zudem ist der Kläger im Hinblick auf die alleinige Zurechnung der auf Ebene der Gesellschaft festgestellten Einkünfte im Rahmen der Gewinnverteilung auch gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 4 FGO klagebefugt (siehe dazu Steinhauß in HHSp, § 48 FGO Rz 243, 248, m.w.N.).
- 20** d) Zum Klageverfahren war zwar die zumindest faktisch beendete G-GmbH i.G. als ehemals gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO klagebefugte Prozessstandschafterin nicht notwendig beizuladen (siehe BFH-Urteil in BFHE 194, 403, BStBl II 2001, 621). Das FG hätte jedoch die übrigen Gesellschafter (C und I1-Ltd.) der G-GmbH i.G., die ebenfalls gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO klagebefugt wären, gemäß § 60 Abs. 3 FGO notwendig beiladen müssen. Denn im Streitfall ist aufgrund der vom Kläger begehrten Aufhebung der gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheide für die Streitjahre sowohl über deren Beteiligung an der G-GmbH i.G. als Feststellungsbeteiligte als auch über die Höhe des festgestellten Gesamtgewinns und dessen Verteilung auf die Gesellschafter notwendig einheitlich zu entscheiden.
- 21** e) Die Beiladung des C und der I1-Ltd. ist auch nicht ausnahmsweise entbehrlich. Die übrigen Gesellschafter der G-GmbH i.G. sind notwendig beizuladen gemäß § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO, wenn die Entscheidung notwendigerweise und unmittelbar ihre Rechte gestalten, bestätigen, verändern oder zum Erlöschen bringen kann, sodass die Entscheidung einheitlich zu ergehen hat (siehe BFH-Urteil vom 27. Februar 1969 IV R 263/66, BFHE 95, 148, BStBl II 1969, 343). Auf dieser Grundlage können notwendige Beiladungen ausnahmsweise unterbleiben, wenn ein Feststellungsbeteiligter durch den Gegenstand des Rechtsstreits unter keinem denkbaren Gesichtspunkt betroffen sein kann. Für die Mitgesellschafter des Klägers, die ebenfalls auf Grundlage des § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO klagebefugt sind und keine Klage erhoben haben, ist dies im Streitfall jedoch nicht der Fall, da der Kläger auch die Verteilung der festgestellten Einkünfte angefochten hat und bei Annahme einer vGA auf Ebene der G-GmbH i.G. statt der alleinigen Zurechnung der Einnahme beim Kläger eine Verteilung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel unter allen Gesellschaftern in Betracht kommt.
- 22** f) Das Unterlassen der notwendigen Beiladungen des C und der I1-Ltd. durch das FG begründet einen Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens, der vom BFH als Revisionsgericht von Amts wegen zu prüfen ist (vgl. BFH-Urteile vom 11. Oktober 2007 IV R 52/04, BFHE 219, 129, BStBl II 2009, 705; vom 23. April 2009 IV R 24/08, BFH/NV 2009, 1427, unter II.2.b). Die unterbliebenen Beiladungen können zwar in der Revisionsinstanz nach § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO nachgeholt werden. Der Senat übt sein ihm in dieser Vorschrift eingeräumtes Ermessen aber dahin gehend aus, dass er die Beiladungen nicht selbst vornimmt. Der Zweck einer Beiladung im Revisionsverfahren, eine Zurückverweisung der Sache an die Vorinstanz zu vermeiden und das Verfahren zu beschleunigen (vgl. BFH-Entscheidungen vom 18. Dezember 2002 I R 12/02, BFH/NV 2003, 636, m.w.N.; in BFH/NV 2009, 1427; in BFH/NV 2010, 1096), kann im Streitfall nicht erreicht werden, da das FG noch Feststellungen zu treffen hat (siehe unter II.3.c).
- 23** 2. Die Sache ist nicht spruchreif und daher an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen. Das FG wird im Streitfall die unterbliebenen Beiladungen nachzuholen haben.
- 24** 3. Für den zweiten Rechtsgang weist der Senat auf Folgendes hin:
- 25** a) Der Senat pflichtet dem FG darin bei, dass der Kläger im Streitfall auf Grundlage der in den angefochtenen Feststellungsbescheiden getroffenen Einordnung der G-GmbH i.G. als vermögensverwaltende Personengesellschaft mit Einkünften aus Kapitalvermögen nicht als Gesellschafter der I2-GmbH für Zwecke der Prüfung der vGA zu behandeln ist. Gesellschafterin der I2-GmbH für Zwecke der Prüfung einer vGA ist die G-GmbH i.G. Denn Gesellschafter (Anteilseigner) gemäß § 20 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes (EStG) sind entweder der zivilrechtliche Inhaber (§ 39 Abs. 1 AO) oder als Nichtgesellschafter der wirtschaftliche "Eigentümer" (Inhaber, § 39 Abs. 2 AO) der Beteiligung; die dem Anteilseigner nahestehende Person ist selbst kein Anteilseigner (zur Anwendung des § 20 Abs. 2a EStG auch bei Zurechnung einer vGA siehe BFH-Urteile vom 19. Juni 2007 VIII R 54/05, BFHE 218, 244, BStBl II 2007, 830, unter II.1.a; vom 6. August 2013 VIII R 10/10, BFHE 242, 321, BStBl II 2013, 862, Rz 10; zum Begriff des Gesellschafter für Zwecke der vGA Wassermeyer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 20

Rz P 6; HHR/Wilk, § 8 KStG Rz 123; kritisch zum Ausschluss mittelbarer Gesellschafter Geist, Betriebs-Berater 2012, 2339, 2340).

- 26** Handelt es sich bei der G-GmbH i.G. entsprechend der derzeit festgestellten Einkunftsart um eine vermögensverwaltende Personengesellschaft (GbR), führt entgegen der Auffassung des FA auch die Bruchteilsbetrachtung (§ 39 Abs. 2 AO) nicht dazu, dass der Kläger als Gesellschafter der I2-GmbH einzustufen ist. Eine unmittelbare Zurechnung der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die zum Gesamthandsvermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft gehört, bei deren Gesellschaftern erfolgt nur im Rahmen des § 17 EStG (BFH-Urteile vom 9. Mai 2000 VIII R 40/99, BFH/NV 2001, 17, unter II.2.b aa; VIII R 41/99, BFHE 192, 273, BStBl II 2000, 686, unter II.2.a; zu § 23 EStG siehe BFH-Urteile vom 2. April 2008 IX R 18/06, BFHE 221, 1, BStBl II 2008, 679, unter II.2.b; vom 21. Januar 2014 IX R 9/13, BFHE 244, 225, Rz 20 und 24). Um eine solche Konstellation geht es vorliegend nicht.
- 27** b) Eine vGA kann --wovon das FG zu Recht ausgeht-- aber auch ohne tatsächlichen Zufluss beim Gesellschafter verwirklicht werden, wenn durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst der Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht. Das "Nahestehen" in diesem Sinne kann familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein. Liegen diese Voraussetzungen vor, ist die Zuwendung zu Lasten der Gesellschaft so zu beurteilen, als hätte der Gesellschafter den Vorteil erhalten und diesen an die nahestehende Person weitergegeben (BFH-Urteile vom 25. Mai 2004 VIII R 4/01, BFHE 207, 103, unter II.2.b aa; vom 22. Februar 2005 VIII R 24/03, BFH/NV 2005, 1266, unter II.1.b; vom 30. November 2010 VIII R 19/07, BFH/NV 2011, 449, Rz 22, jeweils m.w.N.). Eine solche Zuwendung eines Vermögensvorteils an eine nahestehende Person ist --wovon das FG zu Recht ausgegangen ist-- auch unabhängig davon als vGA zu beurteilen, ob auch der Gesellschafter selbst ein vermögenswertes Interesse an dieser Zuwendung hat (BFH-Urteile in BFHE 207, 103, unter II.2.b aa; in BFH/NV 2005, 1266, unter II.1.c aa).
- 28** aa) Gewährt die Kapitalgesellschaft einer dem Gesellschafter nahestehenden Person einen Vorteil, so spricht der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass der Vorteil mittelbar dem Gesellschafter zugewandt wird. Allerdings gilt dies uneingeschränkt nur für den Fall, dass andere Ursachen für die Zuwendung als das "Nahestehen" des Empfängers zu einem Gesellschafter auszuschließen sind. Der Beweis des ersten Anscheins für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis kann somit durch die Feststellung erschüttert werden, die Zuwendung des Vorteils habe ihre Ursache ausschließlich in einer vom Gesellschaftsverhältnis zum nahestehenden Gesellschafter unabhängigen Beziehung der Kapitalgesellschaft zum Empfänger der Zuwendung (vgl. zum Ganzen BFH-Urteile vom 6. Dezember 2005 VIII R 70/04, BFH/NV 2006, 722, unter II.1.a; in BFHE 218, 244, BStBl II 2007, 830, unter II.1.c und d; vgl. BFH-Urteil vom 27. November 1974 I R 250/72, BFHE 114, 236, BStBl II 1975, 306, unter 1.).
- 29** bb) Daher hat der Senat den Zufluss einer vGA beim Gesellschafter in einem Streitfall verneint, in dem sich ein Geschäftsführer, der nicht zugleich Gesellschafter war, widerrechtlich Geldbeträge aus dem Vermögen der GmbH verschafft hatte. Der Geschäftsführer stand zwar einem Gesellschafter nahe, diesem waren die widerrechtlichen eigenmächtigen Maßnahmen des Geschäftsführers aber nicht bekannt und erfolgten auch nicht in seinem Interesse (siehe BFH-Urteil in BFHE 218, 244, BStBl II 2007, 830). Voraussetzung für die Annahme einer Veranlassung der Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis ist demnach, dass die Gesellschafterin der I2-GmbH (die G-GmbH i.G.) von den widerrechtlichen eigenmächtigen Geldentnahmen des Klägers als faktischer Geschäftsführer der I2-GmbH zurechenbare Kenntnis hatte und ihn gleichwohl gewähren ließ (BFH-Urteile in BFHE 218, 244, BStBl II 2007, 830, unter II.1.c und d; vom 19. Juni 2007 VIII R 34/06, BFH/NV 2007, 2291, unter II.1.c).
- 30** cc) Dies war entgegen der Auffassung des FG vorliegend der Fall. Da der Kläger nicht nur faktischer Geschäftsführer der I2-GmbH, sondern auch Gesellschafter und als solcher Geschäftsführer und Vertreter der G-GmbH i.G. war, ist sein Wissen über die Zahlungen der I2-GmbH auf die ihm zuzurechnenden Konten der G-GmbH i.G. als deren Gesellschafterin zuzurechnen (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 12. November 1998 IX ZR 145/98, BGHZ 140, 54; Karsten Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., § 60 II, S. 1785). Die Voraussetzung für die Annahme einer Veranlassung der Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis, dass die Gesellschafterin (die G-GmbH i.G.) von den widerrechtlichen eigenmächtigen Geldentnahmen des Klägers zurechenbare Kenntnis hatte und ihn gleichwohl gewähren ließ, ist danach erfüllt.
- 31** c) Das FG hat bislang nicht festgestellt, ob durch den Mittelabfluss die erforderliche Vermögensminderung bei der I2-GmbH bewirkt worden ist. Die I2-GmbH hat die abgeflossenen Zahlungen bilanziell als Rückzahlungen ihrer Verbindlichkeiten gegenüber der I1-Ltd. behandelt. Ob es sich hierbei um Bilanzierungsfehler handelt, die der

Annahme einer vGA nicht entgegenstehen, weil die I2-GmbH durch den Mittelabfluss zum Kläger ihre Verbindlichkeiten gegenüber der I1-Ltd. nicht erfüllt hat und diese Fehler somit auf außerbetrieblichen, durch den Gesellschafter oder das Organ (den Kläger als faktischen Geschäftsführer) bewusst veranlassten Vorgängen beruhen, die auch nicht durch Aktivierung einer Ausgleichsforderung zu neutralisieren sind (siehe etwa BFH-Urteil vom 22. Oktober 2003 I R 23/03, BFH/NV 2004, 667, m.w.N.), ist bislang vom FG nicht geprüft worden.

- 32** d) Kommt das FG im zweiten Rechtsgang zu dem Ergebnis, es liege eine vGA vor, wird es zu prüfen haben, ob diese Einnahme auf Ebene der G-GmbH i.G. im Rahmen der Gewinnverteilung nur dem Kläger zugewiesen werden kann. Bislang hat das FG diese Frage anhand der nur für Mitunternehmenschaften (gewerbliche Personengesellschaften) geltenden Grundsätze geprüft, obwohl die G-GmbH i.G. mit Einkünften aus Kapitalvermögen auch vom FG als vermögensverwaltende Personengesellschaft eingeordnet wurde. Demnach können diese Grundsätze auf Grundlage der bisherigen Feststellungen zur Einkunftsart in den angefochtenen Bescheiden nicht angewendet werden. Zudem wird das FG erneut prüfen müssen, zu welchem Zeitpunkt die Feststellungsverjährung für das Streitjahr 1997 eingetreten ist und ob der Hinweis gemäß § 181 Abs. 5 Satz 2 AO im Bescheid erforderlich war.
- 33** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de