

Beschluss vom 01. Juni 2022, I R 31/19

Gewinnverteilungsbeschluss

ECLI:DE:BFH:2022:B.010622.IR31.19.0

BFH I. Senat

KStG § 27 Abs 3 S 1, KStG § 34 Abs 10a, GmbHG § 29, BGB § 133, BGB § 157, KStG § 27 Abs 3 S 2, FGO § 118 Abs 2
vorgehend FG Köln, 11. April 2019, Az: 10 K 2842/17

Leitsätze

NV: Zur Auslegung eines Gesellschafterbeschlusses zu der Frage, ob mit diesem in einer den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Weise über die Gewinnverteilung entschieden wurde.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 11.04.2019 - 10 K 2842/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Im Streit steht, ob eine im Jahr 2001 erfolgte Ergebnisausschüttung i.S. des § 27 Abs. 3 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1999 (vor Inkrafttreten des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung --StSenkG 2001/2002-- vom 23.10.2000, BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428 --KStG a.F.--) auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht.
- 2** Anteilseigner der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer GmbH, sind die Stadt M zu 99,9926 % und der Kreis M zu 0,0074 %. Die Klägerin hält als geschäftsleitende Holding 100 % des Grundkapitals der Stadtwerke ... AG (M AG), die als Energieversorgungsunternehmen Dienstleistungen und Produkte rund um die Bereiche Strom, Gas, Wasser und Fernwärme anbietet. Die Klägerin ist darüber hinaus zu 94,9 % an der M 1-AG beteiligt, die übrigen 5,1 % werden von der Stadt M unmittelbar gehalten. Zwischen der Klägerin und der M AG bzw. der Klägerin und der M 1-AG bestehen jeweils Ergebnisabführungsverträge; diese Gesellschaften sind organschaftlich miteinander verbunden. Auf Ebene der Klägerin werden Verkehrsverluste der M 1-AG mit Versorgungsgewinnen der M AG steuerlich verrechnet (sog. steuerlicher Querverbund).
- 3** Die Satzung (Gesellschaftsvertrag) der Klägerin wurde seit 1972 mehrfach geändert. § 15 des Gesellschaftsvertrages in der für den Streitzeitraum gültigen Fassung vom 17.08.1998 ist überschrieben mit "Gewinn- und Verlustrechnung". Nach Abs. 1 dieser Regelung "fließt" ein sich nach Jahresabschluss ergebender Gewinn der Stadt M zu, ein sich ergebender Verlust wird jährlich von ihr abgedeckt. In Abs. 3 verpflichtet sich die Stadt M, "die Verluste der Holding jährlich abzudecken". Die ursprüngliche --aus dem Jahr 1972 stammende-- Fassung des § 15 war noch überschrieben mit "Gewinn- und Verlustverteilung". Im März 2002 wurde die Regelung dahin geändert, dass sie nunmehr mit "Gewinnverwendung" überschrieben war. Sie sah überdies vor, dass die Gesellschafterversammlung über die Verwendung des Jahresergebnisses (Summe aus Jahresüberschuss und Gewinnvortrag abzüglich Verlustvortrag) mit einfacher Mehrheit entscheidet.
- 4** Der Jahresabschluss der Klägerin zum 31.12.2000 wies als Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit einen Betrag von ... DM und einen Jahresüberschuss von 0 DM aus (nach Abzug von ... DM Ertragsteuern und einer

beabsichtigten, handelsrechtlich als Betriebsausgabe zu behandelnden Position

"Gewinnausschüttung/Verlustübernahme" in Höhe von ... DM aus einer Verbindlichkeit gegenüber der Stadt M). Dies wurde im Jahresabschluss 2000 dahingehend erläutert, dass die Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern aus der Gewinnausschüttung 2000 an die Stadt M resultieren. Außerdem wurde angemerkt, dass aufgrund des Gesellschaftsvertrages ein Gewinn der Stadt M zufließe und ein Verlust von ihr auszugleichen sei. Damit werde der Jahresüberschuss des Geschäftsjahres 2000 bereits als Gewinnausschüttung bzw. Verbindlichkeit gegenüber der Stadt M ausgewiesen.

- 5 Am 28.06.2001 fand eine ordentliche Gesellschafterversammlung der Klägerin statt. In der Versammlungsniederschrift zum Tagesordnungspunkt "Vorlage und Feststellung des Jahresabschlusses für das Geschäftsjahr 2000" heißt es im Anschluss an den Beschluss über die Feststellung des Jahresabschlusses für das Geschäftsjahr 2000: "Gemäß § 15 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages fließt der Gewinn der Stadt M zu. Somit wird der Bilanzgewinn nach Abwicklung der Gewinnabführung bzw. des Verlustausgleiches mit den Organgesellschaften in Höhe von ... DM abzüglich der einzubehaltenden Kapitalertragsteuer und des Solidaritätszuschlages am 4.9.2001 ausgezahlt."
- 6 Ebenfalls am 28.06.2001 wurde der Gesellschaftsvertrag u.a. hinsichtlich des Stammkapitals geändert. Ergänzend ist in der notariellen Urkunde zum Ergebnis der Gesellschafterversammlung entsprechend der Versammlungsniederschrift im Anschluss an die Feststellung des Jahresabschlusses Folgendes festgehalten: "Ein Gewinnverwendungsbeschluss war nicht zu fassen ..., da gemäß § 15 der Satzung ... ein sich nach dem Jahresabschluss ergebender Gewinn der Stadt M zufließt und ein sich ergebender Verlust jährlich von der Stadt M abgedeckt wird."
- 7 Am 02.10.2001 ging u.a. die Kapitalertragsteueranmeldung für September 2001 auf ausgeschüttete Gewinnanteile für das Wirtschaftsjahr 2000 beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) ein. Die Ausschüttung für 2000 in Höhe von ... DM wurde als ordentliche steuerpflichtige Ausschüttung für das Jahr 2000 i.S. des § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG a.F. behandelt.
- 8 Das FA folgte den angegebenen Erklärungen. Wenige Wochen später reichte die Klägerin eine geänderte Kapitalertragsteueranmeldung für September 2001 ein und beantragte eine Änderung des Körperschaftsteuerbescheides 2000 sowie des Feststellungsbescheides gemäß § 47 Abs. 1 KStG zum 31.12.2000. Zur Begründung führte die Klägerin aus, man sei bei Erstellung der ursprünglichen Steuererklärungen davon ausgegangen, dass es sich um eine ordentliche Gewinnausschüttung handle, die auf einem entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhe. Zwischenzeitlich sei man jedoch zu der Erkenntnis gelangt, dass es an dem erforderlichen Gesellschafterbeschluss für die Gewinnausschüttung 2000 fehle. Wegen des Fehlens eines den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses habe es sich nicht um eine ordentliche Gewinnausschüttung i.S. des § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG a.F. gehandelt, sondern um eine solche i.S. des § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG a.F. Da sich für "andere Ausschüttungen" i.S. des § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG a.F. die Körperschaftsteuer für den Veranlagungszeitraum ändere, in welchem die Ausschüttung erfolge (hier: 2001), komme es für 2000 weder zu einer Körperschaftsteuererminderung noch zu einer Körperschaftsteuererhöhung. Aufgrund des Systemwechsels ab dem Jahr 2001 komme nicht das Anrechnungsverfahren, sondern das Halbeinkünfteverfahren zur Anwendung. Durch die Verfahrensänderung unterliege die Ausschüttung in 2001 schon der Definitiv-Besteuerung. Die festzusetzende Körperschaftsteuer entspreche der Tarifbelastung von 0 DM.
- 9 Das FA gab den Anträgen mit Bescheiden vom 21.06.2002 zunächst statt. Im Anschluss an eine Betriebsprüfung wurden diese Bescheide jedoch geändert. Das FA behandelte die im September 2001 erfolgte Ausschüttung steuerlich wieder als ordentliche Gewinnausschüttung.
- 10 Mit den Einsprüchen gegen die aufgrund der Prüfung erlassenen Änderungsbescheide wandte sich die Klägerin erfolglos gegen die Qualifizierung der Gewinnausschüttung als eine solche i.S. des § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG a.F.
- 11 Das Finanzgericht Köln (FG) gab der Klage statt (Urteil vom 11.04.2019 - 10 K 2842/17, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2020, 474). Es war im Wege der Auslegung davon ausgegangen, dass im Streitfall kein Gewinnverwendungsbeschluss gefasst worden war.
- 12 Dagegen wendet sich das FA mit seiner Revision.
- 13 Es beantragt (sinngemäß), das Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

- 14 Die Klägerin beantragt (sinngemäß), die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 15 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 16 1. a) Die Auslegung von Willenserklärungen und von Verträgen ist grundsätzlich Gegenstand der im Revisionsverfahren bindenden tatsächlichen Feststellung i.S. von § 118 Abs. 2 FGO. Der Bundesfinanzhof (BFH) kann die Auslegung einer Willenserklärung oder eines Vertrages durch das FG deshalb nur darauf überprüfen, ob das FG die anerkannten Auslegungsregeln (§§ 133 und 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) beachtet und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstoßen hat (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 03.03.2004 - X R 12/02, BFHE 205, 451, BStBl II 2004, 722). Entspricht die Auslegung des FG den gesetzlichen Auslegungsregeln sowie den Denkgesetzen und den allgemeinen Erfahrungssätzen, ist sie für den BFH bindend, auch wenn sie nicht zwingend, sondern nur möglich ist. Eine Ausnahme von der Bindungswirkung mit der Folge einer eigenen Auslegungsbefugnis des Revisionsgerichts macht die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung im Anschluss an die höchstrichterliche Zivilrechtsprechung bei der Auslegung von Vereinbarungen mit korporationsrechtlichem Charakter (Senatsurteile vom 28.11.2007 - I R 94/06, BFHE 220, 51, m.w.N.; vom 21.01.2016 - I R 22/14, BFHE 253, 82, BStBl II 2017, 336; BFH-Urteil vom 03.09.2009 - IV R 38/07, BFHE 226, 283, BStBl II 2010, 60, alle betreffend Gewinnabführungsvertrag oder Gesellschaftsvertrag).
- 17 b) Einen solchen korporationsrechtlichen Charakter hat der Senat Gesellschafterbeschlüssen bisher nicht beigemessen. Vielmehr hat er eine Bindung (§ 118 Abs. 2 FGO) an die vom FG vorgenommene Auslegung des Gesellschafterbeschlusses bejaht (z.B. Senatsurteil vom 16.05.2007 - I R 84/06, BFH/NV 2007, 1925, Rz 12; Senatsbeschluss vom 11.02.2003 - I B 63/02, BFH/NV 2003, 1062; BFH-Beschluss vom 27.08.2009 - IV B 67/08, BFH/NV 2010, 37, zur Gewinnverteilungsabrede bei einer Personengesellschaft). Allerdings deutet die Zivilrechtsprechung zur Auslegung von Gesellschafterbeschlüssen in die Richtung einer eigenen Auslegungsbefugnis des Revisionsgerichts (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 06.03.2018 - II ZR 1/17, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 2018, 665, zu Publikumpersonengesellschaften).
- 18 2. Es kann dahinstehen, ob der Senat hinsichtlich der allein im Streit stehenden Auslegungsfrage auf der Grundlage des § 118 Abs. 2 FGO an das vom FG gefundene Auslegungsergebnis gebunden ist oder ihm nach dem vorstehend Gesagten eine eigene Auslegungsbefugnis zusteht. Denn selbst wenn zugunsten des FA von einer eigenen Auslegungsbefugnis des Senats auszugehen wäre, müsste der Revision der Erfolg versagt bleiben.
- 19 a) Nach den --weitgehend dispositiven-- gesellschaftsrechtlichen Vorgaben des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung in der im Streitjahr geltenden Fassung (GmbHG) hat der Geschäftsführer einer GmbH den Jahresabschluss aufzustellen und die Gesellschafter haben sodann durch Beschluss den Jahresabschluss festzustellen. Der Beschluss über die Feststellung des Jahresabschlusses ist die Grundlage für den --gesonderten-- Beschluss über die Gewinnverwendung (vgl. § 29 Abs. 2 GmbHG; zum Vorstehenden s. z.B. Verse in Scholz, GmbHG, 12. Aufl., § 29 Rz 12 ff.). Für die Auslegung von Gesellschafterbeschlüssen gelten die allgemeinen Regeln, sodass die §§ 133, 157 BGB grundsätzlich entsprechend herangezogen werden können (BGH-Beschluss vom 23.01.2018 - II ZR 76/16, juris; Senatsbeschluss vom 06.03.2007 - I B 37/06, juris; Karsten Schmidt/Bochmann in Scholz, a.a.O., § 45 Rz 22 ff.).
- 20 b) Das FG ist in tatsächlicher Hinsicht davon ausgegangen, dass im Streitfall weder in der Gesellschafterversammlung vom 28.06.2001 noch sonst ein Beschluss über die Gewinnverwendung ergangen ist und deshalb in rechtlicher Hinsicht die am 04.09.2001 erfolgte Gewinnausschüttung der Klägerin an die Stadt M nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhte. Dies hatte nach der Auffassung der Vorinstanz zur weiteren Folge, dass die streitige Ausschüttung nicht dem Anrechnungsverfahren unterlag, sondern dem ab 2001 geltenden Halbeinkünfteverfahren (vgl. § 34 Abs. 10a KStG i.d.F. des StSenkG 2001/2002).
- 21 Zu diesem Ergebnis gelangte das FG im Wege der Auslegung des in der Gesellschafterversammlung der Klägerin am

28.06.2001 gefassten Beschlusses. Danach ist an diesem Tage allein ein Beschluss über die Feststellung des Jahresabschlusses gefasst worden und nicht auch ein weiterer Beschluss über die Gewinnverwendung. Seine Auslegung des Beschlusses stützte das FG vor allem auf den seines Erachtens klaren Wortlaut des Protokolls der Gesellschafterversammlung, welches ausdrücklich nur einen Beschluss über die Feststellung des Jahresergebnisses enthalte. Des Weiteren zog das FG eine Urkunde eines Notars heran, der zum Ergebnis der Gesellschafterversammlung entsprechend der Versammlungsniederschrift festgehalten hatte, dass ein Gewinnverwendungsbeschluss nicht zu fassen gewesen sei, da nach der Satzung ein sich ergebender Gewinn der Stadt M zufließe. Zudem hat das FG noch weitere Begleitumstände der Beschlussfassung herangezogen, um sein Auslegungsergebnis zu begründen.

- 22** c) Der Revisionsbegründung des FA ist nicht zu entnehmen, welcher revisionsrechtlich überprüfbare Auslegungsfehler dem FG unterlaufen sein soll. Tatsachen, aus denen sich ein Verstoß gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze ergeben könnten, werden nicht genannt. Dass anerkannte Auslegungsregeln missachtet worden seien, wird ebenfalls nicht dargelegt.
- 23** d) Im Übrigen kommt der Senat aus den vom FG genannten Gründen zum identischen Auslegungsergebnis.
- 24** Das FA beachtet bei seiner Kritik nicht hinreichend, dass das Bestehen eines Gebots zur Beschlussfassung über die Gewinnverwendung (vgl. Senatsurteil vom 14.05.1969 - I R 10/67, BFHE 95, 534, BStBl II 1969, 503; vgl. BGH-Urteil vom 14.09.1998 - II ZR 172/97, BGHZ 139, 299 zur "Notwendigkeit" des Gewinnverwendungsbeschlusses für das Entstehen des Gewinnauszahlungsanspruchs selbst bei einem von Satzung oder Gesetz vorgeschriebenen Vollausschüttungsgebot) nicht bedeutet, dass die Steuerpflichtigen das Gebot auch befolgt haben. Vorliegend waren die Gesellschafter --aus welchen Gründen auch immer, was auch einen Rechtsirrtum einschließen kann-- der Meinung, einen Gewinnverwendungsbeschluss nicht fassen zu müssen, und haben es deswegen offenkundig bewusst auch nicht getan. Darauf deutet insbesondere der in der notariellen Urkunde vom 28.06.2001 enthaltene Satz hin, wonach ein Gewinnverwendungsbeschluss nicht zu fassen gewesen sei.
- 25** Aus diesem Grunde scheidet auch die Annahme eines konkludent gefassten Gewinnverwendungsbeschlusses aus (dazu z.B. Senatsurteil in BFH/NV 2007, 1925). Denn konkludente Willenserklärungen setzen regelmäßig das Bewusstsein des Handelnden voraus, dass eine Willenserklärung wenigstens möglicherweise erforderlich ist. Im Streitfall bestehen aber keine Anhaltspunkte dafür, dass die Gesellschafter ein solches Bewusstsein hatten.
- 26** 3. Von einer weitergehenden Begründung sieht der Senat gemäß § 126a Satz 3 FGO ab.
- 27** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de