

Urteil vom 14. Februar 2022, VIII R 32/19

Zufluss von Kapitalerträgen beim beherrschenden Gesellschafter einer ausländischen Kapitalgesellschaft

ECLI:DE:BFH:2022:U.140222.VIIIR32.19.0

BFH VIII. Senat

EStG § 11 Abs 1 S 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 1, DBA HRV Art 10, FGO § 155 S 1, ZPO § 293, EStG § 11 Abs 1 S 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 1, EStG VZ 2007, EStG VZ 2008, EStG VZ 2009, EStG VZ 2010

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 23. Juli 2019, Az: 8 K 1194/15

Leitsätze

Dem beherrschenden Gesellschafter einer ausländischen Kapitalgesellschaft fließt ein Gewinnanteil gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG im Zeitpunkt des Gewinnausschüttungsbeschlusses zu, wenn die Gesellschaft zahlungsfähig ist und er nach Maßgabe des ausländischen Rechts zu diesem Zeitpunkt wirtschaftlich über den Gewinnanteil verfügen kann.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 23.07.2019 - 8 K 1194/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Baden-Württemberg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob dem Kläger und Revisionskläger (Kläger) in den Jahren 2007 bis 2010 (Streitjahre) als beherrschendem Gesellschafter einer kroatischen Kapitalgesellschaft beschlossene Gewinnausschüttungen, die ihm nicht ausbezahlt wurden, gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zugeflossen sind.
- 2** Der im Inland wohnhafte und unbeschränkt steuerpflichtige Kläger wurde in den Streitjahren zusammen mit seiner Ehefrau, der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einkommensteuerlich veranlagt. Er war alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der im Jahr 2000 gegründeten X d.o.o., einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung kroatischen Rechts mit Sitz in Y. Die kroatische Gesellschaft erwirtschaftete in den Geschäftsjahren 2006 bis 2009 jeweils Gewinne.
- 3** Nach Durchführung einer Außenprüfung erhöhte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) durch auf § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung gestützte Änderungsbescheide die ursprünglichen Einkommensteuerfestsetzungen für die Streitjahre. Das FA begründete dies mit weiteren von der kroatischen Gesellschaft beschlossenen Ausschüttungen in Höhe von umgerechnet 8.749 € (2007), 122.818 € (2008), 306.546 € (2009) und 70.610 € (2010), die es als dem Kläger als beherrschendem Gesellschafter im jeweiligen Streitjahr zugeflossen ansah. Insgesamt ergaben sich nach Ansicht des FA von der X d.o.o. herrührende Einnahmen des Klägers aus den Gewinnausschüttungen in Höhe von 296.294 € (2007), 323.499 € (2008), 427.892 € (2009) und 326.538 € (2010).
- 4** Der Einspruch der Kläger blieb erfolglos. Mit ihrer Klage machten sie geltend, dass in den Streitjahren die volle Ausschüttung der Gewinne nicht beschlossen worden sei. Sie beriefen sich auf die fehlerhafte Übersetzung

gefasster kroatischer Gesellschafterbeschlüsse als Gewinnverwendungsbeschlüsse, beantragten die Einholung eines Sachverständigengutachtens und legten eine beglaubigte Übersetzung der Stellungnahme des die X d.o.o. betreuenden Buchhaltungs- und Steuerberatungsunternehmens zu den Gewinnen in den Jahren 2006 bis 2009 und den tatsächlichen Gewinnausschüttungen in den Jahren 2007 bis 2014 vor.

- 5 Nach Einholung eines Sachverständigengutachtens zum kroatischen Gesellschaftsrecht und Vernehmung des Sachverständigen in der mündlichen Verhandlung wies das Finanzgericht (FG) die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 1513 mitgeteilten Gründen ab. Dem Kläger seien die Dividenden in den Streitjahren in der vom FA angesetzten Höhe zugeflossen, da Ausschüttungen in der in den Änderungsbescheiden berücksichtigten Höhe beschlossen worden seien. Eine abweichende Vereinbarung über die Fälligkeit eines Anspruchs auf Auszahlung der beschlossenen Gewinnausschüttung sei in der Satzung der Gesellschaft nicht enthalten gewesen. Dem Gutachten sei zu entnehmen, dass es im kroatischen Recht kein gesetzliches Auszahlungshindernis gegeben habe, welches den Kläger daran hätte hindern können, den Fälligkeitszeitpunkt des Auszahlungsanspruchs nach seinem Ermessen zu bestimmen. Die kroatische Gesellschaft sei in allen Streitjahren zahlungsfähig gewesen.
- 6 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Bundesrechts sowie Verfahrensmängel. Sie machen geltend, die in Frage stehenden Dividenden seien dem Kläger in den Streitjahren nicht zugeflossen. Es mangle an Gewinnverwendungsbeschlüssen, die eine sofortige Besteuerung hätten auslösen können; ebenso abwegig sei die Annahme der Zahlungsfähigkeit der kroatischen Gesellschaft. Das FG habe seine Überzeugung unzureichend begründet und seine Verpflichtung zur Sachverhaltsaufklärung verletzt. Das erstinstanzliche Urteil sei eine Überraschungsentscheidung.
- 7 Die Kläger beantragen, das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 23.07.2019 - 8 K 1194/15 sowie die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2010 vom 29.04.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31.03.2015 aufzuheben.
- 8 Das in der mündlichen Verhandlung gemäß seiner vorherigen Ankündigung nicht erschienene FA hat schriftsätzlich beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision der Kläger ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass die Gewinnausschüttungen dem Kläger bereits in den Streitjahren zugeflossen sind. Die Sache ist nicht spruchreif. Die das kroatische Recht betreffenden Feststellungen des FG erlauben dem Senat keine abschließende Beurteilung des Zuflusses.
- 10 1. Ob dem Kläger Gewinnanteile aus der kroatischen Gesellschaft zugeflossen sind, richtet sich --wie vom FG zutreffend erkannt-- nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG.
- 11 a) Nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 1 und 2 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen u.a. Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Derartige Gesellschaftsanteile können auch an ausländischen Kapitalgesellschaften gehalten werden, die ihrer Struktur nach einer nach deutschem Recht errichteten Kapitalgesellschaft im Wesentlichen entsprechen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18.05.2021 - I R 12/18, BFHE 273, 223, BStBl II 2021, 875, Rz 12 f., m.w.N.). Das ist bei der Rechtsform der d.o.o. der Fall, da es sich um eine Kapitalgesellschaft mit beschränkter Haftung des kroatischen Rechts handelt, die mit einer deutschen GmbH vergleichbar ist (vgl. BFH-Beschluss vom 23.09.2009 - I B 95/09, BFH/NV 2010, 233). Auch zwischen den Beteiligten ist die strukturelle Vergleichbarkeit der kroatischen d.o.o. mit der deutschen GmbH nicht streitig.
- 12 b) Auch für den Zeitpunkt des Zuflusses der streitigen Ausschüttungen aus der kroatischen Kapitalgesellschaft ist das deutsche Einkommensteuerrecht maßgeblich (vgl. zu das Doppelbesteuerungsabkommen --DBA-- Schweiz betreffenden Fällen die BFH-Urteile vom 24.03.1992 - VIII R 51/89, BFHE 168, 234, BStBl II 1992, 941, s. unter 2.b am Ende, und vom 08.07.1998 - I R 57/97, BFHE 186, 374, BStBl II 1998, 672, s. unter 2.c; vgl. auch Tischbirek/Specker in Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl., Art. 10 Rz 24).

- 13** 2. Die Würdigung des FG, dass dem Kläger die streitigen Gewinnanteile in den Streitjahren gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG zugeflossen sind, hält einer revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand. Denn das FG hat hierzu seinem Urteil einen teilweise unzutreffenden rechtlichen Maßstab zugrunde gelegt und davon ausgehend das in den Streitjahren geltende kroatische Recht nur unzureichend festgestellt. Das Urteil des FG ist daher aufzuheben.
- 14** a) 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 wirtschaftlich über die Einnahmen verfügen kann. Bei beherrschenden Gesellschaftern --der Kläger gehört als Alleingesellschafter unstreitig zu diesem Personenkreis-- ist der Zufluss einer Ausschüttung in der Regel bereits im Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Gewinnverwendung anzunehmen, weil der beherrschende Gesellschafter es regelmäßig in der Hand hat, sich die ihm von der Gesellschaft geschuldeten Beträge auszahlen zu lassen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn sein Gewinnauszahlungsanspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist und sich gegen eine zahlungsfähige Gesellschaft richtet. Unter diesen Voraussetzungen kann der beherrschende Gesellschafter im Regelfall wirtschaftlich bereits ab dem Zeitpunkt des Ausschüttungsbeschlusses über seinen Gewinnanteil verfügen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 14.02.1984 - VIII R 221/80, BFHE 140, 542, BStBl II 1984, 480, unter 2.a; vom 17.11.1998 - VIII R 24/98, BFHE 187, 292, BStBl II 1999, 223, unter 1.; vom 02.12.2014 - VIII R 2/12, BFHE 248, 45, BStBl II 2015, 333, Rz 14 ff.; zur teilweisen Thesaurierung bei einer gespaltenen Gewinnverwendung vgl. BFH-Urteil vom 28.09.2021 - VIII R 25/19, BFHE 274, 457, Rz 11 ff.).
- 15** b) Diese Rechtsgrundsätze sind auch auf den Zufluss von Gewinnanteilen bei einem im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen beherrschenden Gesellschafter einer ausländischen Kapitalgesellschaft anzuwenden (vgl. zum beherrschenden Gesellschafter einer polnischen Kapitalgesellschaft BFH-Urteil vom 21.01.2016 - I R 22/14, BFHE 253, 82, BStBl II 2017, 336, Rz 28, und nachfolgend FG Münster, Urteil vom 17.01.2020 - 4 K 1526/16 E, EFG 2020, 525).
- 16** c) Unverzichtbare Bedingung für den Zufluss offener Gewinnausschüttungen beim beherrschenden Gesellschafter nach den vorstehenden Grundsätzen ist im Inlandsfall wie im Auslandsfall, dass der Gesellschafter über diejenigen Gewinnanteile, deren Ausschüttung durch die Gesellschafterversammlung beschlossen wurde, wirtschaftlich verfügen kann. Die Bejahung des Zuflusses trotz noch fehlender tatsächlicher Auszahlung der Gewinnanteile an den beherrschenden Gesellschafter ist nur gerechtfertigt, wenn und soweit keine rechtlichen oder tatsächlichen Hinderungsgründe bestehen, die eine wirtschaftliche Verfügungsmacht und Disposition über die Gewinnanteile vereiteln. In Betracht kommen insoweit nicht nur Hindernisse des Gesellschaftsrechts oder allgemeinen Zivilrechts, sondern auch Hindernisse insolvenzrechtlicher, steuerrechtlicher oder bilanzrechtlicher Art.
- 17** d) Entsteht mit der Fassung des Gewinnverwendungsbeschlusses nach ausländischem Recht ein wie im Streitfall sofort fälliger Gewinnauszahlungsanspruch, kann hieraus nicht in jedem Fall zwingend abgeleitet werden, dass der beherrschende Gesellschafter bei Zahlungsfähigkeit der Gesellschaft unmittelbar die wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangt. Denn die Dispositionsmöglichkeit des Gesellschafters über die Auszahlung des Ausschüttungsbetrags kann nach den Gegebenheiten des jeweiligen ausländischen Rechts dennoch ausgeschlossen sein. Soweit und solange Gegebenheiten des ausländischen Rechts der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des beherrschenden Gesellschafters über den Ausschüttungsbetrag entgegenstehen, ist noch kein Zufluss gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG bei ihm gegeben.
- 18** e) Das maßgebliche ausländische Recht hat das FG nicht nur hinsichtlich der Frage, ob eine Gewinnausschüttung beschlossen wurde, der Fälligkeit des Gewinnauszahlungsanspruchs und der Zahlungsfähigkeit der ausschüttenden Gesellschaft, sondern auch im Hinblick darauf festzustellen, ob es landesspezifische gesetzliche oder tatsächliche Besonderheiten gibt, die verhindern, dass der beherrschende Gesellschafter die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Ausschüttungsbetrag erlangt. Ungeachtet der erhöhten Mitwirkungspflicht der Beteiligten bei Auslandssachverhalten (vgl. BFH-Beschlüsse vom 08.03.2017 - VII R 13/15, BFH/NV 2017, 1011, Rz 13, und vom 12.02.2019 - VIII B 89/18, BFH/NV 2019, 578, Rz 5 ff.) gehört es gemäß § 155 FGO i.V.m. § 293 der Zivilprozessordnung (ZPO) zu den Aufgaben des FG als Tatsacheninstanz, das maßgebliche ausländische Recht von Amts wegen zu ermitteln (vgl. BFH-Urteil vom 27.03.2019 - I R 33/16, BFH/NV 2020, 201, Rz 53).
- 19** f) Nach diesen Grundsätzen hat das FG im Streitfall zu Unrecht allein aus der Fälligkeit der beschlossenen Ausschüttungsbeträge unmittelbar auf die wirtschaftliche Verfügungsmacht des Klägers über die Ausschüttungsbeträge geschlossen, ohne zu prüfen, ob seiner Verfügungsmacht nach Maßgabe des kroatischen Rechts Hindernisse entgegenstanden.

- 20** aa) Das FG ist zwar zunächst in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu der Auffassung gelangt, dass der Kläger als Alleingesellschafter der kroatischen Gesellschaft in allen Streitjahren Gewinnverwendungsbeschlüsse in Gestalt von Ausschüttungsbeschlüssen gefasst hat. Für die Streitjahre 2007 und 2008 hat es die Tatsache, dass die Gesellschafterversammlung Gewinnausschüttungen beschlossen hat, insbesondere aus dem Wortlaut der vorliegenden Beschlüsse vom 19.03.2007 und 18.04.2008 hergeleitet. Für die Streitjahre 2009 und 2010, für die keine Ausschüttungsbeschlüsse in kroatischer Sprache vorliegen, hat es die Existenz entsprechender Beschlüsse vom 31.03.2009 und vom 31.03.2010 daraus abgeleitet, dass sich die Auszahlungsbeschlüsse des Geschäftsführers auf einen jeweils zugrunde liegenden Gewinnausschüttungsbeschluss bezogen; ergänzend hat sich das FG auf die in den Bilanzen in Höhe der Gewinnausschüttungsbeträge passivierten Verbindlichkeiten und auf die vom Kläger selbst vorgelegten deutschen Übersetzungen der nicht im kroatischen Original vorhandenen Ausschüttungsbeschlüsse gestützt.
- 21** bb) Auch die Überzeugung, dass die kroatische Gesellschaft im Zeitpunkt des jeweiligen Ausschüttungsbeschlusses zahlungsfähig war, hat sich das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise aus einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls gebildet (kein Insolvenzverfahren; Anstieg der Gewinne in den Jahren 2007 bis 2010; höhere Dividendenauszahlung im Jahr 2010 als im Gewinnausschüttungsbeschluss vom 31.03.2009 vorgesehen; stehengelassene Gewinne in den Jahren 2008 und 2009).
- 22** cc) Das FG ist jedoch rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, der Kläger habe die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Gewinnanteile bereits ohne Weiteres aufgrund der jeweiligen Fälligkeit der Gewinnauszahlungsansprüche in den Streitjahren erlangt. Ob der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die fälligen Ausschüttungsbeträge nach kroatischem Recht Hindernisse entgegenstanden, hat es trotz des klägerischen Vortrags und des widersprüchlichen Akteninhalts (s. II.4.b) nicht in hinreichender Weise aufgeklärt. Es hat nicht festgestellt, ob in den Streitjahren neben der Fälligkeit des Auszahlungsanspruchs ggf. weitere gesetzliche Voraussetzungen des kroatischen Rechts für eine Auszahlung der beschlossenen Ausschüttungen an den Kläger erfüllt sein mussten (s. II.2.d und II.4.).
- 23** 3. Da das FG-Urteil bereits aus materiellen Gründen aufzuheben ist, braucht der Senat nicht mehr darüber zu befinden, ob die mit der Revision geltend gemachten Verfahrensfehler vorliegen.
- 24** 4. Die Sache ist nicht spruchreif und deshalb an das FG zurückzuverweisen, damit es die erforderlichen Feststellungen zum kroatischen Recht nachholen kann.
- 25** a) Das FG hat in seinem Urteil (S. 17 unter 1.b.cc) ausgeführt, dem Sachverständigengutachten sei zu entnehmen, dass es im kroatischen Recht kein gesetzliches Auszahlungshindernis gegeben habe, welches hätte verhindern können, dass der Kläger in der Lage gewesen sei, den Fälligkeitszeitpunkt des Auszahlungsanspruchs nach seinem Ermessen zu bestimmen. Dies ist insofern unerheblich, als der Auszahlungsanspruch des Klägers nach den Feststellungen des FG ohnehin jeweils im Zeitpunkt des Gewinnverwendungsbeschlusses fällig war und der Kläger keine abweichenden Fälligkeitszeitpunkte bestimmt hat. Aufklärungsbedürftig ist indessen, ob es trotz der Fälligkeit des Anspruchs noch ein Auszahlungshindernis gab, das der Kläger nicht beeinflussen konnte und das der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht entgegenstand.
- 26** b) In Betracht kommt in diesem Zusammenhang die von den Klägern behauptete Verpflichtung der ausschüttenden Kapitalgesellschaft nach kroatischem Recht, bei der Auszahlung der Gewinnanteile an die Gesellschafter den vorherigen Abzug der kroatischen Kapitalertragsteuer nachzuweisen. Die bisherigen Feststellungen des FG hierzu sind widersprüchlich.
- 27** aa) Laut der vom Kläger vorgelegten Bescheinigung des kroatischen Buchhaltungs- und Steuerberatungsunternehmens war zwar in den Streitjahren auf die tatsächlichen Gewinnausschüttungen keine "Kapitaleinkommensteuer berechnet und abgeführt" worden, da "nach den damals geltenden Gesetzen in der Republik Kroatien keine Kapitalsteuerpflicht bestand" (FG-Akte Bl. 119 f., 183 f.; vgl. die Stellungnahme einer kroatischen Wirtschaftsprüfungskanzlei, FG-Akte Bl. 246 ff.: "Die Dividenden und Gewinnanteile, die aufgrund des Gewinns für den Zeitraum 2006 bis 2009 erzielt wurden, waren kein Gegenstand der Besteuerung mit der Kapitalertragsteuer in der Republik Kroatien.").
- 28** bb) Aus den deutschen Übersetzungen der Beschlüsse vom 19.03.2007 und vom 18.04.2008 --wenn auch nicht aus den kroatischen Originalen-- und aus den nur in deutscher Sprache vorliegenden Gewinnausschüttungsbeschlüssen vom 31.03.2009 und vom 31.03.2010 ergibt sich andererseits der Hinweis, dass die Auszahlung des Gewinns an den Eigentümer "durch Überweisung auf sein Konto nach Einstellung und Einzahlung der Einkommenssteuer" erfolge

(vgl. die ergänzende Stellungnahme des Sachverständigen vom 19.07.2019, der zufolge nach dem kroatischen Steuerrecht im Zeitpunkt der Gewinnauszahlung auch zeitgleich die von dem auszubehaltenden Gewinn abzuziehende Steuer an das Finanzamt abzuführen sei).

- 29** cc) Der Kläger macht geltend, dass es nach kroatischem Recht erforderlich sei, bei der Ausschüttung von Gewinnanteilen die vorherige Steuerabführung an die kroatische Finanzbehörde durch eine Bescheinigung nachzuweisen. Das FG wird im zweiten Rechtsgang aufzuklären haben, ob im kroatischen Recht in den Streitjahren eine solche gesetzliche Bedingung für die Gewinnauszahlung auf der Ebene der Gesellschaft bestand und diese die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ausgeschlossen hat.
- 30** c) Für den Fall, dass das FG im zweiten Rechtsgang zu dem Ergebnis gelangt, dass der Kläger in den Streitjahren die Verfügungsmacht über die Ausschüttungsbeträge mit deren Fälligkeit erlangt hat und der Zufluss gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG zu bejahen ist, stünde Art. 10 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Kroatien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 06.02.2006 (BGBl II 2006, 1113) --DBA-Kroatien-- einer inländischen Besteuerung weder dem Grunde nach noch in zeitlicher Hinsicht entgegen. Denn der abkommensrechtliche Begriff des Zahlens von Dividenden erfasst die Zuwendung eines jeden Vorteils, der nach Art. 10 Abs. 3 DBA-Kroatien als Dividende zu qualifizieren ist; die Zuweisung des Besteuerungsrechts durch das Abkommen ist nicht abhängig von einem tatsächlichen Zahlungsvorgang (vgl. zu Art. 10 Abs. 1 DBA-Spanien 1966 das BFH-Urteil vom 12.06.2013 - I R 109-111/10, BFHE 241, 549, BStBl II 2013, 1024, Rz 21; vgl. auch Tischbirek/Specker in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 10 Rz 22 f., und Wassermeyer/Kaesler in Wassermeyer MA 2017 Art. 10 Rz 45 ff.; vgl. in diesem Kontext ferner die Auslegungsregel des Art. 3 Abs. 2 DBA-Kroatien).
- 31** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de