

JACHMANN-MICHEL



Die Besteuerung der Kapitaleinkünfte

3. Auflage

 BOORBERG

Die Besteuerung der Kapitaleinkünfte

Prof. Dr. Monika Jachmann-Michel
Vors. Ri'in BFH, München

3., vollständig überarbeitete Auflage 2024

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek |
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische
Daten sind im Internet über www.dnb.de abrufbar.

3. Auflage, 2024

ISBN 978-3-415-07567-2

E-ISBN 978-3-415-07585-6

© 2021 Richard Boorberg Verlag

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt.
Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zu-
gelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Dies gilt
insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen,
Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in
elektronischen Systemen.

Titelfoto: © fotomek – stock.adobe.com

Satz: abavo GmbH, Nebelhornstraße 8, 86807 Buchloe |

Druck und Bindung: Plump Druck & Medien GmbH, Rolandsecker Weg 33,
53619 Rheinbreitbach

Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG | Scharrstraße 2 | 70563 Stuttgart
Stuttgart | München | Hannover | Berlin | Weimar | Dresden
www.boorberg.de

A. Materiell-rechtliche Grundsätze der Kapitaleinkommensbesteuerung

I. Laufende Erträge

Die Qualifikation von Einkünften als laufende Kapitalerträge regelt § 20 Abs. 1 EStG.

1. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG

§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG regelt Bezüge, die von einer Kapitalgesellschaft gewährt werden. Neben Einzelfragen der Einkünftequalifikation (dazu a)) beschäftigen die Rechtsprechung im Rahmen von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vor allem verdeckte Gewinnausschüttungen (b)), Auslandssachverhalte (c)) und Zuflussfragen (d)).

a) Einzelfragen der Einkünftequalifikation

Genussrechte führen nur dann zu Bezügen i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, wenn der Genussrechtsinhaber kumulativ sowohl am Gewinn als auch am Liquidationserlös beteiligt ist (sog. beteiligungsähnliche Genussrechte).²

Beteiligt sich ein Arbeitnehmer an seiner Arbeitgeber-Gesellschaft,³ so stellt sich die Frage, ob die hieraus erzielten Einnahmen solche aus nichtselbständiger Arbeit oder aus Kapitalvermögen darstellen. Maßgeblich dafür ist, ob die jeweiligen Vorteile durch eine eigenständige, vom Arbeitsverhältnis unabhängige Sonderrechtsbeziehung veranlasst sind, d.h. ihnen eine andere Erwerbsgrundlage als die Nutzung der eigenen Arbeitskraft des Arbeitnehmers zugrunde liegt. Solche Rechtsbeziehungen können auch selbständig und losgelöst vom Arbeitsverhältnis bestehen.⁴ Vorteile werden „für“ eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst sind. Das ist der Fall, wenn der Vorteil mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt wird und sich die Leistung im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist. Ob Einkünfte durch ein Dienstverhältnis veranlasst sind, obliegt der tatrichterlichen Würdigung.

² BFH v. 14.8.2019, I R 44/17, BFHE 267, 1, DStR 2020, 1307.

³ Vgl. auch A. I. 1. a).

⁴ BFH v. 1.12.2020, VIII R 40/18, BFHE 271, 493.

b) Verdeckte und satzungsdurchbrechende Gewinnausschüttungen

Um eine vGA i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG handelt es sich, wenn eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet, diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat und der Vermögensvorteil dem Gesellschafter zugeflossen ist. Eine vGA gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG erfordert nach ständiger Rechtsprechung nicht, dass der dem Anteilseigner gewährte Vermögensvorteil der Minderung des Unterschiedsbetrags bei der Gesellschaft bei einer vGA gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG entspricht.⁵

Bei einer **strukturell dauerdefizitären kommunalen Eigengesellschaft** in der Rechtsform einer GmbH liegen ohne Zahlung eines (schuldrechtlich vereinbarten) Verlustausgleichs durch den Gesellschafter (Trägerkörperschaft), ggf. zzgl. eines angemessenen Gewinnaufschlags, regelmäßig die Voraussetzungen einer vGA an die Trägerkörperschaft vor.⁶ Ist eine kommunale Gebietskörperschaft über eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft mehrheitlich an anderen Kapitalgesellschaften beteiligt, die gesetzlich begünstigte Aufgaben im Bereich der Daseinsvorsorge dauerhaft defizitär ausführen, erzielt die Kommune hieraus zwar Einnahmen (vGA). Diese Einnahmen unterliegen auf Ebene der Gebietskörperschaft aber unter den in § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG genannten Voraussetzungen nicht der KapEst. Dabei geht es um Dauerverlustgeschäfte aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen. Dabei gilt der Ausschluss der Rechtsfolgen einer vGA gem. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG i. d. F. des JStG 2009 nicht nur für die begünstigte dauerdefizitäre Eigengesellschaft, sondern auch für die kapitalertragsteuerlichen Folgen beim (unmittelbaren oder mittelbaren) Anteilseigner.

Wird eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) **nachträglich bekannt** und ein ESt-Bescheid eines Anteilseigners einer Kapitalgesellschaft wegen der vGA nach Ablauf der Festsetzungsfrist geändert, bevor wegen derselben vGA ein KSt-Bescheid der Gesellschaft geändert oder erlassen wird, so ist der geänderte ESt-Bescheid rechtswidrig. Diese Rechtswidrigkeit wird jedoch – so der BFH im Verfahren VIII R 2/17⁷ – nach § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG nachträglich beseitigt, wenn ein erstmaliger oder geänderter KSt-Bescheid wegen derselben vGA vor Ablauf der für diesen Bescheid geltenden Festsetzungsfrist erlassen wird.

5 So zuletzt die bisherige Rechtsprechung bestätigend BFH v. 30.5.2023, VIII B 15/22, BFH/NV 2023, 964 m. w. N.; dazu [TK] DStZ 2023, 558.

6 BFH v. 11.12.2018, VIII R 44/15, BFHE 263, 407, BStBl II 2021, 347; dazu Krohn, AktStR 2019, 471 ff.

7 BFH v. 10.12.2019, VIII R 2/17, BFHE 267, 361, BStBl II 2020, 679.

In materieller Hinsicht ist die unentgeltliche **Nutzungsüberlassung von Immobilien** an Gesellschafter eine vGA.⁸ Nach dem Hessischen FG⁹ soll dies auch für die bloße Möglichkeit zur Nutzung einer Immobilie einer Kapitalgesellschaft gelten, die leersteht, d. h. nicht genutzt wird.¹⁰

Zur mittelbaren vGA entschied der BFH im Zusammenhang mit nießbrauchbelasteten GmbH-Geschäftsanteilen:¹¹ Ist an einem Kapitalgesellschaftsanteil ein **Nießbrauch** bestellt, der dem Nießbrauchberechtigten lediglich einen Anspruch auf den mit der Beteiligung verbundenen Gewinnanteil einräumt, ohne dass dieser wesentliche Verwaltungsrechte, insbes. die Stimmrechte, ausüben und im Konfliktfall effektiv durchsetzen kann, sind die Kapitaleinnahmen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG ertragsteuerlich weiterhin dem Anteilseigner zuzurechnen. Ist in diesem Fall die Anteilseignerin des nießbrauchbelasteten Kapitalgesellschaftsanteils eine Kapitalgesellschaft, kann die direkte Auszahlung der Ausschüttungen an den Nießbrauchberechtigten zu einer **mittelbaren vGA** führen, wenn es sich beim Gesellschafter der anteilseignenden Kapitalgesellschaft und beim Nießbrauchberechtigten um einander nahestehende Personen handelt.

Dass die **Abfindung** einer zugunsten eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers bestehenden **Pensionszusage** nicht zu einer vGA führt, wenn die Abfindung dazu dient, eine (unmittelbar drohende) Zahlungsunfähigkeit der GmbH zu beseitigen, hat das FG Münster klargestellt.¹² Im entschiedenen Fall wurde eine – im Zeitpunkt ihrer Zusage nicht streitige – Pensionsverpflichtung, die eine GmbH mit ihrem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer vereinbart hatte, vorzeitig durch eine Abfindungszahlung abgelöst. Im Zeitpunkt der Ablösung befand sich die GmbH in einer wirtschaftlichen Krise, die eine (unmittelbar drohende) Zahlungsfähigkeit i. S. des § 17 InsO zur Folge hatte. Ob auch eine insolvenzrechtliche Überschuldung vorlag, war streitig. Das FG stellte darauf ab, dass zum einen eine klare, im Voraus getroffene Vereinbarung zwischen der GmbH und ihrem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer vorlag, die auch tatsächlich durchgeführt wurde. Weiter erfolgte die Abfindung als entgeltliches Austauschgeschäft, indem der beherrschende Gesellschafter auf seine Pensionszusage verzichtete und dafür

8 BFH v. 12.6.2013, I R 109–111/10, BFHE 241, 549, BStBl II 2013, 1024 – sog. Mallorca-Rechtsprechung.

9 FG Hessen v. 14.12.2020, 9 K 1266/17, DStRE 2021, 1310, Rev. VIII R 4/21.

10 Dazu *Spatscheck/Spilker*, DStR 2022, 183, 184 ff.

11 BFH v. 14.2.2022, VIII R 29/18, BFHE 276, 49, BStBl II 2022, 544 sowie VIII R 30/18, BFHE 276, 58, BStBl II 2022, 548.

12 FG Münster v. 26.5.2023, 4 K 3618/18 E, Rev. VIII R 17/23.

als Gegenleistung eine Abfindungszahlung erhielt. Schließlich hielt die Vereinbarung einem doppelten Fremdvergleich stand: Aus Sicht der GmbH diente die „Entsorgung“ der Pensionszusage dazu, ihre drohende Insolvenzreife und wirtschaftliche Krise zu beseitigen. Aus Sicht des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers erfolgte eine frühzeitige Auszahlung der erdienten Pensionsansprüche und die Sicherung seines Arbeitsplatzes. Zusätzlich wären alternative Gestaltungen an dem Veto eines fremden Geschäftsführers gescheitert.

Nahezu jede **Gewinnausschüttung**, die **verdeckt** erfolgt, stellt zugleich eine **inkongruente** Ausschüttung an den empfangenden Gesellschafter dar und wird der Besteuerung zugrunde gelegt. Es gibt keinen Grund, offene inkongruente Gewinnausschüttungen, die mit dem Gesellschaftsrecht im Einklang stehen, hiervon steuerlich abweichend zu behandeln und auf Letztere § 42 AO anzuwenden. **Satzungsdurchbrechende Gesellschafterbeschlüsse** können Dauerwirkung entfalten oder nur punktuell satzungsdurchbrechend sein. Ein punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss über eine inkongruente Vorabausschüttung, der von der Gesellschafterversammlung einstimmig gefasst worden ist und von keinem Gesellschafter angefochten werden kann, ist als zivilrechtlich **wirksamer Ausschüttungsbeschluss** der Besteuerung zugrunde zu legen.¹³ Ein Gesellschafter, an den nach einem solchen Beschluss kein Gewinn verteilt wird, verwirklicht den Tatbestand der Einkünfteerzielung gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG nicht. In dem dazu vom BFH entschiedenen Fall enthielt der Gesellschaftsvertrag keine Regelung zur Gewinnverteilung. Er sah insbesondere weder vor, dass Entnahmen, Vorschüsse und der Jahresgewinn stets abweichend von den Beteiligungsverhältnissen zu verteilen waren, noch enthielt er eine Öffnungsklausel i. S. des § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG, die eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Verteilung durch gesonderte Beschlussfassung im Einzelfall zuließ. Die Gesellschafterversammlung fasste jeweils einstimmig **Vorabgewinnausschüttungsbeschlüsse**. Die Vorabausschüttungen wurden nach den Beschlüssen nur an die neben dem Kläger zu 50 % beteiligte GmbH verteilt und an diese ausgezahlt. Entsprechend gab der Kläger keine Einkünfte aus Ausschüttungen der GmbH an. Das FA war der Meinung, die ausgeschütteten Beträge seien dem Kläger entsprechend seiner Beteiligungsquote zur Hälfte zuzurechnen. Seine Revision hatte aber keinen Erfolg. Vorabgewinnausschüttungsbeschlüsse, die nicht nichtig sind oder nicht aufgrund einer Anfechtung für nichtig erklärt werden oder von keinem der Gesellschafter angefochten werden können, sind wirksame

¹³ BFH v. 28.9.2022, VIII R 20/20, DB 2023, 37 entgegen BMF v. 17.12.2013, BStBl I 2014, 63, dazu *Werner*, DStR 2023, 868.

Gewinnverwendungs- und Gewinnverteilungsbeschlüsse. Die hierauf beruhenden Ausschüttungen sind Gewinnausschüttungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Die Beschlüsse über die inkongruenten Vorabgewinnausschüttungen widersprachen zwar der Satzung der GmbH. Sie sind aber als **punktuell satzungsdurchbrechende** Ausschüttungsbeschlüsse mangels Anfechtbarkeit zivilrechtlich wirksam und bindend. Enthält ein Gesellschaftsvertrag keine gesonderte Regelung zur Gewinnverteilung und keine Öffnungsklausel i.S. des § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG, sind die Gewinne entsprechend der gesetzlichen Regelung in § 29 Abs. 3 Satz 1 GmbHG nach dem Verhältnis der Geschäftsanteile zu verteilen. Wenn die Generalversammlung durch Beschluss von der subsidiären gesetzlichen Regelung in § 29 Abs. 3 Satz 1 GmbHG abweicht, die in der Satzung nicht aufgenommen, in ihr aber auch nicht im Rahmen einer Öffnungsklausel gemäß § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG abgedungen wird, liegt ein satzungsdurchbrechender Ausschüttungsbeschluss vor. Die gesetzliche Regelung in § 29 Abs. 3 Satz 1 GmbHG ist dann ein materieller, wenngleich kein formeller Satzungsbestandteil.

Satzungsdurchbrechende Gesellschafterbeschlüsse, die einen vom Regelungsinhalt der Satzung abweichenden rechtlichen Zustand mit **Dauerwirkung** (und sei es auch nur für einen begrenzten Zeitraum) begründen, sind (selbst im Fall eines einstimmig gefassten Beschlusses) nichtig, wenn bei der Beschlussfassung nicht alle materiellen und formellen Bestimmungen einer Satzungsänderung (insbesondere die notarielle Beurkundung und Eintragung des Beschlusses in das Handelsregister gemäß § 53 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1, § 54 Abs. 1 GmbHG) eingehalten werden. Von satzungsdurchbrechenden Beschlüssen mit Dauerwirkung sind **punktuell satzungsdurchbrechende Beschlüsse** zu unterscheiden, deren Wirkung sich in der betreffenden Maßnahme als Einzelakt erschöpft, sodass die Satzung durch den Beschluss zwar verletzt wird, aber nicht mit Wirkung für die Zukunft geändert werden soll; solche punktuell wirkenden Beschlüsse sind nicht nichtig, aber bei der GmbH entsprechend § 243 Abs. 1 AktG anfechtbar.

Ob ein satzungsdurchbrechender Beschluss eine von der Satzung abweichende Regelungslage mit (ggf. vorübergehender) Dauerwirkung begründet oder sich als punktueller Satzungsverstoß in einer einzelnen Maßnahme erschöpft, betrifft eine im Einzelfall durch das FG auf der Grundlage der in der zivilgerichtlichen Rechtsprechung entwickelten Wertungen zu entscheidende Tatsachenfrage. Vorliegend war die Würdigung, die Wirkung des jeweiligen Beschlusses habe sich im Abfluss der Ausschüttung an die T-GmbH erschöpft, nicht zu beanstanden.

Eine **Vorabausschüttung** ist eine gesellschaftsrechtlich zulässige vorweggenommene Gewinnausszahlung (Gewinnvorschuss), die u. a. als unterjährige oder nachperiodische Ausschüttung (vor Feststellung des Jahresabschlusses) erfolgen kann und an den Vorbehalt geknüpft ist, dass nach Ablauf des Wirtschaftsjahres tatsächlich ein entsprechend hoher ausschüttungsfähiger Gewinn vorhanden ist. Vorabgewinnausschüttungen einer GmbH stehen nicht unter einem Satzungsvorbehalt. Unabhängig davon, welche formellen Anforderungen an die Wirksamkeit eines solchen Beschlusses gestellt werden, ist ein **punktuell satzungsdurchbrechender** inkongruenter Ausschüttungsbeschluss stets nur analog § 243 Abs. 1 AktG **anfechtbar**. Haben aber sämtliche Gesellschafter der inkongruenten Gewinnverteilung zugestimmt, kann der Beschluss von keinem der Gesellschafter angefochten werden, denn die Zustimmung aller Gesellschafter führt für jeden Gesellschafter zum Verlust der Anfechtungsberechtigung.

Der Kläger hatte keinen Gewinnanteil zu versteuern, denn er hat den Einkünfterzielungstatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG jeweils nicht verwirklicht, da zivilrechtlich wirksam beschlossen wurde, an ihn keinen Gewinn auszuschütten. Offen ausgeschüttete Gewinne sind stets – nur – bei demjenigen Anteilseigner der Besteuerung zu unterwerfen, dem sie in dieser Eigenschaft als Anteilseigner zufließen.

c) Auslandssachverhalte

Ob eine **ausl. Gesellschaft** unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG fällt, richtet sich danach, ob sie nach ihrem im Ausland geregelten Aufbau und ihrer wirtschaftlichen Gestaltung einer inl. Personengesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft entspricht (sog. Typenvergleich).¹⁴ Sowohl das ausl. Rechtsgebilde als auch die konkrete Beteiligungsform des Stpfl. müssen vom Typ her den Gesellschafts- und Beteiligungsformen gleichen, die in diesen Regelungen angeführt werden. Entscheidend ist eine rechtliche und wirtschaftliche Gesamtwürdigung der maßgebenden ausl. Bestimmungen über die Organisation und Struktur der Gesellschaft sowie deren konkrete Ausformung in ihrer Satzung. Für den Typenvergleich der konkreten Beteiligungsform mit einer Aktie kommt es grundsätzlich darauf an, ob die Beteiligungsform als mitgliedschaftliche Beteiligung anzusehen ist, die dem Anteilseigner Vermögens- und Mitverwaltungsrechte einräumt. Dies setzt aber nicht voraus, dass sämtliche Einzelheiten der ausl. Beteiligungsform auch für inl. Aktien umsetzbar wären.¹⁵

14 Dazu FG München v. 10.11.2020, 6 V 1784/20, DStRE 2021, 513, bestätigt von BFH v. 18.5.2021, I B 76/20 (AdV), DStR 2021, 2389.

15 BFH v. 18.5.2021, I R 12/18, BFHE 273, 223, BStBl II 2021, 875.

Von einer ausl. Kapitalgesellschaft stammende Sachausschüttungen – insbes. durch die Übertragung von sich in ihrem Besitz befindlichen Anteilen an einer anderen Körperschaft – können vom Anteilseigner als Kapitaleinkünfte gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu versteuern sein oder die Voraussetzungen einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG erfüllen.¹⁶ Grundsätzlich können Leistungen aus dem Vermögen von einer **in einem Drittstaat ansässigen Gesellschaft**, für die kein steuerliches Einlagekonto i.S.v. § 27 KStG geführt wird, als **Einlagenrückgewähr** zu qualifizieren sein (keine Einnahmen i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, sondern Minderung der Anschaffungskosten).¹⁷ Ob von einer Rückzahlung aus einer Kapitalrücklage oder von einer Gewinnausschüttung auszugehen ist, ist unter Heranziehung des ausl. Handels- und Gesellschaftsrechts zu beurteilen. Dazu muss unter Heranziehung der ausl. Bilanzen der Gesellschaft ermittelt werden, ob die Ausschüttung aus vorhandenen, laufenden oder in früheren Jahren angesammelten Jahresüberschüssen der Gesellschaft gezahlt wird.¹⁸ Eine Rückzahlung von nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen kann unter anderem dann vorliegen, wenn die Leistungen der Kapitalgesellschaft im Wirtschaftsjahr das Nennkapital und den im Vorjahr festgestellten ausschüttbaren Gewinn übersteigen.¹⁹

Gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 **Satz 3 EStG** gehören Bezüge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG nicht zu den Einnahmen, soweit sie aus Ausschüttungen einer Körperschaft stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des **§ 27 KStG** als verwendet gelten.²⁰ Die **Kapitalverkehrsfreiheit** (Art. 63 AEUV) gebietet es, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG dahin auszulegen, dass **die (materiellen) Grundsätze zur Einlagenrückgewähr** auch für Leistungen einer **in einem Drittstaat ansässigen Gesellschaft**, für die kein steuerliches Einlagekonto i.S. des § 27 KStG geführt wird, zum Tragen kommen. Allerdings ist lediglich die Höhe des ausschüttbaren Gewinns einer Drittstaatengesellschaft auf der Grundlage des jeweiligen ausl. Handels- und Gesellschaftsrechts zu ermitteln. Die Einlagenrückgewähr selbst

16 Im Verfahren VIII R 73/13 (v. 13.7.2016, BFHE 254, 404, BStBl II 2022, 271) hat der BFH für das Streitjahr 1998, also vor Geltung von § 20 Abs. 4a EStG, entschieden, dass die Rückgewähr von Eigenkapital i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG im Rahmen eines „Spin-off“ einer US-amerikanischen Kapitalgesellschaft vorliegt, soweit die Leistungen der Kapitalgesellschaft im Wirtschaftsjahr das Nennkapital und den im Vorjahr festgestellten ausschüttbaren Gewinn übersteigen oder wenn sich dies aus der Bilanz der ausschüttenden Gesellschaft ergibt. Nach der Zurückverweisung durch den BFH wurde der Rechtsstreit im 2. Rechtsgang beim FG übereinstimmend in der Hauptsache für erledigt erklärt.

17 FG Münster v. 27.2.2020, 13 K 3135/15 E, EFG 2020, 777, rkr.

18 BFH v. 13.7.2016, VIII R 73/13, BFHE 254, 404, BStBl II 2022, 271.

19 FG Nürnberg v. 8.4.2020, 3 V 1239/19, DStR 2020, 1243, Rz. 78 unter Bezugnahme auf BFH v. 13.7.2016, VIII R 73/13, BFHE 254, 404.

20 Dazu BFH v. 19.10.2021, VIII R 7/20, BFHE 275, 12, BStBl II 2022, 366, Rz. 13 ff.

bestimmt sich sodann unter Beachtung der Verwendungsreihenfolge nach den Grundsätzen der Verwendungsfiktion des § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5 KStG. So werden die Gesellschafter von Drittstaatengesellschaften nicht schlechter, aber auch nicht besser behandelt als die Gesellschafter von inl. oder ausl. Gesellschaften in der EU. Handelt es sich bei dem jeweils fraglichen Bilanzposten (in dem vom BFH entschiedenen Fall²¹ „retained earnings“) um in früheren Jahren angesammelte Jahresabschlüsse und somit um ausschüttbaren Gewinn i.S. des § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG, so gelten für die Ausschüttungen nach den Grundsätzen der Verwendungsfiktion des § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5 KStG vorrangig die „retained earnings“ als verwendet. Unerheblich ist, ob die fragliche Ausschüttung – im entschiedenen Fall nach US-Recht – auch tatsächlich aus diesem Bilanzposten vorgenommen worden ist.

Fragen der Vereinbarkeit des von einer ausschüttenden **EU-Kapitalgesellschaft** zu betreibenden Feststellungsverfahrens gem. **§ 27 Abs. 8 KStG** mit höherrangigem Recht hinsichtlich des grundsätzlichen Erfordernisses des Verfahrens, der Antragstellung und -frist, der Anforderungen an den Nachweis einer Einlagenrückgewähr und der Mitwirkungs- und Antragsrechte des Anteilseigners sind nicht im Rahmen der Veranlagung des Anteilseigners zu klären.²² Dass inl. Anteilseigner einer **Drittstaatenkapitalgesellschaft** im Rahmen des Steuerfestsetzungsverfahrens den Nachweis führen können, dass ein bestimmter Bezug als Einlagenrückgewähr zu qualifizieren ist, Ausschüttungen an inl. Gesellschafter einer EU-Kapitalgesellschaft gem. § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG ohne weitere Nachweismöglichkeit des Anteilseigners jedoch stets als Gewinnausschüttung gelten, wenn die EU-Kapitalgesellschaft das Feststellungsverfahren gem. § 27 Abs. 8 KStG nicht betreibt, verletzt Art. 3 Abs. 1 GG nicht. **Bedenken** hat der BFH²³ jedoch geäußert, ob § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG mit der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) zu vereinbaren ist. Dies ist aber im Klageverfahren gegen einen ESt-Bescheid des Anteilseigners nur dann entscheidungserheblich, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, dass nach den Vorgaben der Verwendungsfiktion in § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5 KStG eine Einlagenrückgewähr vorliegen könnte. Die Aussetzung des Verfahrens nach § 74 FGO und die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens sind nicht veranlasst, wenn offensichtlich ausgeschlossen ist, dass der Stpfl. selbst einen erfolgreichen Nach-

21 BFH v. 19.10.2021, VIII R 7/20, BFHE 275, 12, BStBl II 2022, 366, Rz. 12 ff.

22 BFH v. 27.10.2020, VIII R 18/17, BFHE 270, 495, BStBl II 2022, 524.

23 BFH v. 4.5.2021, VIII R 14/20, BFHE 273, 206, DStR 2021, 2396; ebenso Parallelverfahren VIII R 17/18 vom gleichen Tag BFHE 273, 197, BFH/NV 2021, 1579; dazu auch A. II. 2. d).

weis der Einlagenrückgewähr führen kann. Hierzu fehlte es in den bisherigen Verfahren des BFH an tatsächlichen Feststellungen des FG.

Bereits 2010 entschied der **BFH** über die ertragsteuerlichen Folgen eines ausl. „**Spin-off**“²⁴ für inl. Privatanleger im Verfahren I R 117/08:²⁵ Teilt danach eine US-amerikanische Kapitalgesellschaft ihren Anteilseignern im Wege eines sog. Spin-off Aktien ihrer ebenfalls US-amerikanischen Tochtergesellschaft zu, so führt dies bei einem inl. Anteilseigner nur dann zu einem stpfl. Kapitalertrag, wenn sich die Zuteilung nach US-amerikanischem Handelsrecht und Gesellschaftsrecht als Gewinnverteilung – und nicht als Kapitalrückzahlung – darstellt. Ein Kapitalertrag aus der Beteiligung an einer ausl. Kapitalgesellschaft ist grundsätzlich demjenigen zuzurechnen, der in dem Zeitpunkt Anteilseigner der Kapitalgesellschaft war, in dem nach Maßgabe des für die Kapitalgesellschaft geltenden ausl. Rechts der den Auszahlungsanspruch begründende Rechtsakt stattgefunden hat. Fehlt es an einem solchen Rechtsakt, sei insoweit der Zeitpunkt der Ausschüttung maßgeblich. Dem folgt nunmehr auch das **BMF**.²⁶ Am 1.7.2021 entschied der **BFH** in mehreren Verfahren²⁷ über die Einordnung der **Zuteilung von Aktien im Rahmen eines ausländischen Spin-off** im Rahmen von § 20 Abs. 4a EStG.²⁸

d) Zufluss beim beherrschenden Gesellschafter

Einnahmen sind nach § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Stpfl. zugeflossen sind, d. h. in dem er wirtschaftlich über die Einnahmen verfügen kann. Bei beherrschenden Gesellschaftern 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.

24 Dazu A. II. 2. e).

25 BFH v. 20.10.2010, I R 117/08, BFHE 232, 15, BStBl II 2022, 254.

26 BMF v. 21.4.2022, IV C 2 – S 2836/20/10001:002, BStBl I 2022, 647.

27 BFH v. 1.7.2021, VIII R 9/19, BStBl II 2022, 359, DStR 2021, 2391, BFH/NV 2021, 1582; VIII R 28/19, BFH/NV 2021, 1497; VIII R 6/20, BFH/NV 2021, 1500; VIII R 19/20, BFH/NV 2021, 1502 und VIII R 27/20, BFH/NV 2021, 1505 sowie zu einem anderen Spin-off VIII R 15/20, BStBl II 2022, 363, DStR 2021, 1295, BFH/NV 2021, 1585.

28 Dazu sub A. II. 2. e).

Dies gilt auch für den Zufluss von Gewinnanteilen **bei einem** im Inland unbeschränkt einkommenstpf. **beherrschenden Gesellschafter einer ausl. Kapitalgesellschaft**.²⁹ Unverzichtbare Bedingung für den Zufluss offener Gewinnausschüttungen beim beherrschenden Gesellschafter 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. Entsteht mit der Fassung des Gewinnverwendungsbeschlusses nach ausl. Recht ein 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 ausl. Rechts** dennoch ausgeschlossen sein. Soweit das ausl. Recht der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des beherrschenden Gesellschafters über den Ausschüttungsbetrag entgegenstehen, ist noch kein Zufluss gem. § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG bei ihm gegeben. Das maßgebliche ausl. 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.

Über den Zufluss von Einkünften aus Kapitalvermögen **bei gespaltem Gewinnverwendung** hat der BFH im Verfahren VIII R 25/19 entschieden.³⁰ Danach ist ein zivilrechtlich wirksamer Gesellschafterbeschluss, nach dem die Gewinnanteile von Minderheitsgesellschaftern ausgeschüttet werden, der auf den Mehrheitsgesellschafter gem. seiner Beteiligung entfallende Anteil am Gewinn hingegen nicht ausgeschüttet, sondern in eine gesellschafterbezogene Gewinnrücklage eingestellt wird, grundsätzlich

29 Dazu BFH v. 14.2.2022, VIII R 32/19, BFHE 276, 223, BStBl II 2023, 101, Rz. 15 ff.

30 BFH v. 28.9.2021, VIII R 25/19, BFHE 274, 457, DStR 2022, 140.

auch steuerlich anzuerkennen. Eine solche Einstellung in die gesellschaftsbezogene Gewinnrücklage führt aber auch beim beherrschenden Gesellschafter nicht zum Zufluss von Kapitalerträgen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG.

Im entschiedenen Fall sahen die Satzungsbestimmungen zur Gewinnverteilung 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. Auf dieser Grundlage entschieden die Gesellschafter über die Verwendung und Verteilung der 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 beherrschenden Gesellschafters am Gewinn wurden hingegen „nicht ausgeschüttet und den personenbezogenen Rücklagen zugeführt“. Im Jahresabschluss wurde diese Rücklage als Gewinnrücklage im Eigenkapital der jeweiligen Gesellschaft ausgewiesen. FA und FG waren der Meinung, dem beherrschenden Gesellschafter seien damit Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 1, § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG zugeflossen.³¹ Die Revision des beherrschenden Gesellschafters war erfolgreich.

Das FG hatte verkannt, dass es infolge entsprechender Gesellschafterbeschlüsse bereits nicht zu **Gewinnausschüttungen** an den beherrschenden Gesellschafter gekommen ist, sodass sich die Frage des Zuflusses von Gewinnanteilen gar nicht stellte. Während die Gesellschafter im **Gewinnverwendungsbeschluss** (vgl. § 29 Abs. 2 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 gem. ihren Geschäftsanteilen zusteht oder ob er anteilsabweichend verteilt wird (sog. disquotale bzw. inkongruente Gewinnverteilung). Entscheiden die Ge-

31 FG Niedersachsen v. 4.7.2019, 10 K 181/17, EFG 2019, 1583.

sellschafter 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). 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“). Der zunächst entstehende Effekt der „zeitlich disquotalen“ Gewinnausschüttung wird bei einer späteren inkongruenten Ausschüttung aus der gesellschafterbezogenen Gewinnrücklage ggf. ganz oder teilweise ausgeglichen.

e) Gewinne aus der Zeit vor Auflösung einer Gesellschaft

Geht es um die **Abgrenzung** von Einkünften gem. **§ 20 Abs. 1 Nr. 1** und **§ 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG**, so handelt es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG bei Gewinnanteilen (Dividenden), Ausbeuten und sonstige Bezüge aus Aktien, Genussrechten, mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös einer Kapitalgesellschaft verbunden ist. Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG gehören Bezüge, die nach der Auflösung einer Körperschaft i.S. der Nr. 1 anfallen und nicht in der Rückzahlung von Nennkapital bestehen. Dabei erfasst Abs. 1 Nr. 2 nur diejenigen Bezüge, die nicht zu den Einnahmen i.S. der Nr. 1 gehören.

Das FG Köln³² hat in diesem Kontext entschieden, dass Ausschüttungen von Gewinnen aus der Zeit vor der Auflösung einer Gesellschaft, die erst nach dem Auflösungsstichtag beschlossen und geleistet werden, in Abgrenzung zu Abwicklungs- und Liquidationserlösen nicht unter § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG, sondern unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG fallen.

32 FG Köln v. 26.10.2022, 2 K 2446/19.