

FG Münster: Zuflussfiktion bei Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft

Bei einem beherrschenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft wird angenommen, dass ihm eine von der Gesellschaft geschuldete Vergütung bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit zufließt (sog. Zuflussfiktion). Die Zuflussfiktion gilt allerdings nicht bei Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft. Bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens kann eine Ausnahme von der Zuflussfiktion vorliegen, wenn die Zahlung der Gesellschaft an den Gesellschafter faktisch unmöglich oder rechtlich nicht zulässig ist. Solange es der Gesellschafter, trotz Zahlungsschwierigkeiten der Gesellschaft, jedoch selbst in der Hand hat, die Zahlung zu bewirken, gilt bei ihm die Zahlung bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit als zugeflossen.

Sachverhalt

Der Kläger war mit einer Beteiligungsquote von 99,6 % Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, mit welcher er einen Mietvertrag über die Überlassung von Fahrzeugen und Maschinen schloss. Die für die Jahre 2010 und 2011 geschuldeten Mieten zahlte die GmbH – anders als andere Verpflichtungen – nicht zum Fälligkeitszeitpunkt an den Kläger und passivierte einen entsprechenden Betrag. Die rückständigen Mieten wurden vom Kläger im Zeitpunkt der Fälligkeit nicht als Einnahmen erfasst. Die GmbH verfügte nicht über ausreichend Liquidität all ihren Zahlungsverpflichtungen nachzukommen. Einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens stellte die GmbH nicht.

Das Finanzamt betrachtete die nicht gezahlten Mieten bereits mit Fälligkeitseintritt in den Jahren 2010 bzw. 2011 als zugeflossen und berücksichtigte sie als Einnahmen.

Entscheidung

Dem ist das FG gefolgt.

Zuflussfiktion bei beherrschenden Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft

Nach § 11 Abs. 1 S. 1 EStG sind Einnahmen innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Abzustellen ist demnach regelmäßig auf die tatsächliche Auszahlung eines Geldbetrags. Bei beherrschenden Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft wird jedoch der Zufluss einer von der Gesellschaft geschuldeten Vergütung bereits im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit angenommen, da diese bereits zu diesem Zeitpunkt über die Einnahme verfügen können (sog. Zuflussfiktion, vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 02.12.2014, VIII R 2/12).

Ausnahme von der Zuflussfiktion

Eine Ausnahme von der Zuflussfiktion besteht jedoch, wenn die GmbH zahlungsunfähig ist (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 20.12.2011, VIII B 46/11). Dabei stellt sich die Frage, was der Maßstab für die Zahlungsunfähigkeit ist.

Gem. § 17 Abs. 2 InsO ist der Schuldner zahlungsunfähig, wenn er nicht in der Lage ist, die fälligen Zahlungspflichten zu erfüllen. Der BFH geht demgegenüber in seiner Rechtsprechung von einem engeren Begriff der Zahlungsunfähigkeit aus. Eine Zahlungsunfähigkeit liegt nach diesem Verständnis erst dann vor, wenn gar keine liquiden Mittel mehr vorhanden sind (vgl. BFH-Urteil vom 14.06.1985, VI R 127/81). Für diese Deutung spricht aus Sicht des FG auch, dass der BFH mehrfach darauf hingewiesen hat, dass von einer Illiquidität im Sinne seiner Rechtsprechung zu § 11 EStG in der Regel erst bei Einleitung eines Konkurs- oder Insolvenzverfahrens ausgegangen werden könne (vgl. zuletzt BFH-Beschluss vom 20.12.2011, VIII B 46/11).

Nach Auffassung des FG kann die Zuflussfiktion auch bereits vor der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens ausnahmsweise verneint werden. Dazu müsse die Zahlung allerdings entweder faktisch unmöglich oder rechtlich nicht zulässig sein.

Keine faktische Unmöglichkeit zur Zahlung

Eine faktische Unmöglichkeit der Zahlung sei im Streitfall nicht gegeben, da andere Verbindlichkeiten in nicht unerheblichem Umfang erfüllt wurden. So sei in einem

erheblichen, wenngleich nicht ausreichenden Maße Liquidität vorhanden gewesen.

Keine rechtliche Unzulässigkeit

Ferner liege auch keine rechtliche Unzulässigkeit vor. Ein rechtliches Zugriffshindernis sei vor allem dann gegeben, wenn der Gesellschafter seine gesellschaftsrechtliche Mehrheitsmacht nicht mehr nutzen und folglich Zahlungen nicht mehr alleine bewirken könne. Dies sei z.B. dann der Fall, sobald auf einen Insolvenzantrag hin ein vorläufiger Verwalter mit Zustimmungsvorbehalt bestellt wurde.

Ob sich zeitlich bereits „vorgelagert“ aus § 64 S. 1 GmbHG (Ersatzpflicht des Geschäftsführers gegenüber der Gesellschaft für nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit geleistete Zahlungen) ein rechtliches Zugriffshindernis auf die fällige Forderung ergibt, sei zweifelhaft. Der BFH habe in einem anderen, aber vergleichbaren Kontext ausgeführt, dass ein „Behaltendürfen“ kein Merkmal des (Fälligkeits-)Zuflusses sei (vgl. BFH-Urteil vom 02.12.2014, VIII R 2/12). Letztlich könne dies jedoch offen bleiben. In einer Konstellation wie der im Streitfall sei diese Norm unbeachtlich, da der Kläger trotz behaupteter Zahlungsunfähigkeit über einen langen Zeitraum andere Gläubiger befriedigt habe und folglich selbst steuern konnte, welche Zahlungen geleistet wurden.

Auch ein bloßes Zurückbehaltungsrecht – wie es sich aus § 64 S. 3 GmbHG (Ersatzpflicht des Geschäftsführers gegenüber der Gesellschaft auch für Zahlungen an Gesellschafter, soweit diese zur Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft führen) ergibt – könne nicht ausreichend sein, um einen Fälligkeitszufluss zu verneinen. Denn auch hier habe es der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer wieder selbst in der Hand, ob die GmbH sich auf ein Zurückbehaltungsrecht berufe oder nicht.

Wenn der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer in einer solchen Konstellation den Fälligkeitszufluss vermeiden will, müsse er die vertraglichen Grundlagen – hier die Mietverträge – abändern. Dies sei aber gerade nicht geschehen.

Ergebnis

Im Ergebnis gelten die Mieten im Streitfall im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit als zugeflossen und sind als Betriebseinnahmen zu berücksichtigen.

Betroffene Normen

§ 11 Abs. 1 S. 1 EStG, § 17 Abs. 2 InsO, § 64 S. 1 GmbHG

Streitjahre 2010 und 2011

Anmerkungen

Im Rahmen des Revisionsverfahrens wird der BFH nunmehr Gelegenheit erhalten, sich hinsichtlich seines Maßstabs für die Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft als Ausnahme der Zuflussfiktion, mit insbesondere insolvenzrechtlichen Aspekten, wie etwa des im Rahmen des MoMiG neugestalteten § 64 GmbHG, auseinanderzusetzen.

Vereinzelt hat der BFH in seiner bisherigen Rechtsprechung als weitere Voraussetzung der Zuflussfiktion verlangt, dass der fällige Anspruch des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers auch tatsächlich als Aufwand in der Gewinnermittlung der GmbH berücksichtigt worden ist (vgl. BFH-Urteil vom 03.02.2011, VI R 4/10). Aus Sicht des FG kann die bilanzsteuerliche Behandlung auf Ebene der Gesellschaft keine Ausnahme der Zuflussfiktion begründen, sofern der beherrschende Gesellschafter sowohl faktisch als auch rechtlich die Zahlung bewirken kann. Da im Streitfall die Gesellschaft entsprechenden Aufwand in ihrer Gewinnermittlung berücksichtigt hatte, war diese Frage hier jedoch nicht entscheidungsrelevant.

Fundstelle

Finanzgericht Münster, Urteil vom 04.09.2019, [4 K 1538/16 E,G](#), BFH-anhängig: III R 58/19

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 02.12.2014, VIII R 2/12, BStBl. II 2015, S. 333

BFH, Beschluss vom 20.12.2011, VIII B 46/11, BFH/NV 2012, S. 597

BFH, Urteil vom 03.02.2011, VI R 4/10, BStBl. II 2014, S. 493, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 14.06.1985, VI R 127/81, BStBl. II 1986, S. 62

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.