

Keine einschränkende Auslegung des § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG

1. Die zum Zeitpunkt des Erlasses eines Feststellungsbescheids über das steuerliche Einlagekonto fehlende Steuerbescheinigung über die Ausschüttung aus einer Kapitalrücklage führt nach § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG zu einer Verwendungsfestschreibung auf Null €; die Norm ist keiner einschränkenden Auslegung zugänglich.

2. Gegen die vom Gesetzgeber gewählte Ausgestaltung des § 27 Abs. 5 Sätze 1 bis 3 KStG bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken (Bestätigung des Senatsurteils vom 11. Februar 2015 I R 3/14, BFHE 249, 448, BStBl II 2015, 816).

KStG § 27 Abs. 5 Sätze 1 bis 3

Beschluss vom 11. Juli 2018 I R 30/16

Vorinstanz: FG Baden-Württemberg vom 12. April 2016  
6 K 2703/15 (EFG 2016, 1994)

## T e n o r

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 12. April 2016 6 K 2703/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## G r ü n d e

### I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH, deren Anteilseignerin die Stadt A ist. Gegenstand des Unternehmens sind Versorgungsbetriebe und Bäder.
- 2 Am 27. Juli 2010 beschloss die Gesellschafterversammlung der Klägerin eine Ausschüttung aus der Kapitalrücklage in Höhe von ... €. Die Klägerin zahlte diesen Betrag am 28. Juli 2010 an A aus, ohne eine Bescheinigung nach § 27 Abs. 3 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr (2010) geltenden Fassung (KStG) zu erstellen.
- 3 Zwar ergab sich aus den Bilanzerläuterungen, dass eine Ausschüttung erfolgt sein musste; die am 12. Dezember 2011 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eingegangene Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos sowie die mit der Körperschaftsteuererklärung für 2010 eingereichte Anlage WA enthielten aber keine Hinweise auf eine Ausschüttung. Dementsprechend erließ das FA am 10. Februar 2012 einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31. Dezember 2010 nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 der Abgabenordnung --AO--) stand und das steuerliche Einlagekonto in Höhe von ... € feststellte.

4 Am 6. Dezember 2012 ging beim FA eine Erklärung zur gesonder-  
ten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos, in der die  
Höhe des steuerlichen Einlagekontos, nach Verminderung um im  
Wirtschaftsjahr erbrachte Leistungen in Höhe von ... €,  
nunmehr mit ... € ausgewiesen und die Änderung des  
Feststellungsbescheids vom 10. Februar 2012 gemäß § 164 Abs. 2  
AO beantragt wurde.

5 Diesen Antrag lehnte das FA mit Bescheid vom 28. März 2013 ab  
und hob den Vorbehalt der Nachprüfung mit weiterem Bescheid  
vom 25. Juni 2013 auf. Auch im Betriebsprüfungsbericht vom  
10. April 2013 wurde die Auffassung vertreten, dass das steu-  
erliche Einlagekonto unverändert auf ... € festzustellen sei.

6 Nachdem die Klägerin ihren Einspruch gegen den Ablehnungsbe-  
scheid vom 28. März 2013 zurückgenommen hatte, erließ das FA  
am 26. August 2015 eine Einspruchsentscheidung, in der die  
(sonstigen) Einsprüche als unbegründet zurückgewiesen wurden.  
Gemäß dem Senatsurteil vom 11. Februar 2015 I R 3/14 (BFHE  
249, 448, BStBl II 2015, 816) sei eine Korrektur in Form einer  
erstmaligen Bescheinigung ausgeschlossen.

7 Die dagegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) Baden-  
Württemberg mit Urteil vom 12. April 2016 6 K 2703/15 als un-  
begründet zurück. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanz-  
gerichte (EFG) 2016, 1994 abgedruckt.

8 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin, die diese auf  
die Verletzung von Bundesrecht stützt.

9 Die Klägerin beantragt sinngemäß, unter Aufhebung des FG-Ur-  
teils vom 12. April 2016 6 K 2703/15 und der Einspruchsent-

scheidung vom 26. August 2015 den Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG zum 31. Dezember 2010 vom 25. Juni 2013 dahingehend zu ändern, dass das steuerliche Einlagekonto auf ... € festgestellt wird.

10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

II.

11 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.

12 Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass die Klägerin hinsichtlich der gesonderten Feststellung gemäß § 27 Abs. 2 KStG zum 31. Dezember 2010 klagebefugt ist (dazu 1.). Es hat im Ergebnis auch zutreffend die Auffassung vertreten, dass die zum Zeitpunkt des Erlasses des entsprechenden Feststellungsbescheids über das steuerliche Einlagekonto fehlende Steuerbescheinigung über die Ausschüttung aus der Kapitalrücklage nach § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG zu einer Verwendungsfestschreibung auf Null € führt und die Norm insoweit keiner einschränkenden Auslegung zugänglich ist (dazu 2.). § 27 Abs. 5 Sätze 1 bis 3 KStG verstoßen auch nicht gegen die Verfassung (dazu 3.).

13 1. Die Klage wegen gesonderter Feststellung gemäß § 27 Abs. 2 KStG zum 31. Dezember 2010 ist zulässig. Insoweit hat der Senat bereits ausgesprochen, dass eine Beschwer auch in dem Fall, dass der Steuerpflichtige die Verminderung des festgestellten Bestandes des steuerlichen Einlagekontos begehrt, gegeben ist, weil eine zu hohe Feststellung des Eigenkapitalkon-

tos ihn in seiner Eigenschaft als Schuldner der zu beurteilenden Leistungen (Auskehrungen) --sog. Vergütungsschuldner-- dem Risiko der Haftungsinanspruchnahme aussetzt (vgl. Senatsurteile vom 30. Januar 2013 I R 35/11, BFHE 240, 304, BStBl II 2013, 560; in BFHE 249, 448, BStBl II 2015, 816).

- 14 2. Im Streitfall hat die zum Zeitpunkt des Erlasses des Feststellungsbescheids über das steuerliche Einlagekonto fehlende Steuerbescheinigung über die Ausschüttung aus der Kapitalrücklage nach § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG zu einer Verwendungsfestschreibung auf Null € geführt. Die Norm ist keiner einschränkenden Auslegung zugänglich.
- 15 a) Nach § 27 Abs. 3 KStG hat eine Kapitalgesellschaft im Falle von Abgängen aus dem steuerlichen Einlagekonto gemäß § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG nach amtlichem Muster ihrem Anteilseigner als Adressat der Erklärung namentlich und unter Angabe seiner Wohnanschrift die Höhe sowie den Zahlungstag der Leistungen, die das steuerliche Einlagekonto gemindert haben, zu bescheinigen. Wird dem nicht oder nur unzutreffend genügt, unterscheidet § 27 Abs. 5 KStG danach, ob die Kürzung des Einlagebetrags überhöht, zu niedrig oder --wie im Streitfall-- gar nicht bescheinigt worden ist. In ersterem Falle eröffnet § 27 Abs. 5 Satz 3 KStG zwar die Möglichkeit, die Steuerbescheinigung zu berichtigen; erweist sich dies jedoch beispielsweise mit Rücksicht auf die Verhältnisse bei Publikumsgesellschaften als nicht praxistauglich, sieht § 27 Abs. 3 Satz 4 KStG eine verschuldensunabhängige Haftung der Kapitalgesellschaft für die (aufgrund der überhöht bescheinigten Minderung des Einlagekontos) zu Unrecht nicht einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer mit der Folge vor, dass auch im Falle der Haftungsinanspruchnahme die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos anzupassen ist (§ 27 Abs. 3 Satz 6 KStG). Wird der

Abgang aus dem Einlagekonto zu niedrig bescheinigt, schreibt § 27 Abs. 5 Satz 1 KStG die Verwendung der Eigenkapitalteile gemäß der Bescheinigung fest, so dass diese zugleich der Feststellung des Einlagekontos zugrunde zu legen ist; eine Berichtigung der Bescheinigung ist nach § 27 Abs. 5 Satz 3 KStG ausgeschlossen. Ergänzend hierzu gilt nach § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG für den --auch dem anhängigen Verfahren zugrunde liegenden-- Fall, dass bis zum Tag der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung nach § 27 Abs. 2 KStG keine Steuerbescheinigung gemäß § 27 Abs. 3 KStG erteilt worden ist, der Betrag der Einlagenrückgewähr als mit Null € bescheinigt; auch hier ist nach § 27 Abs. 5 Satz 3 KStG eine Korrektur der Steuerbescheinigung (nämlich in Form ihrer erstmaligen Erteilung) ausgeschlossen (vgl. zu allem Senatsurteile vom 10. Juni 2009 I R 10/09, BFHE 225, 384, BStBl II 2009, 974; vom 21. Oktober 2014 I R 31/13, BFHE 247, 531, BStBl II 2016, 411; in BFHE 249, 448, BStBl II 2015, 816).

- 16 b) Da die Klägerin nach den tatsächlichen Feststellungen des FG der A bis zum Tag der Bekanntgabe des Bescheids vom 10. Februar 2012 über die Feststellung des Einlagekontos zum 31. Dezember 2010 keine Steuerbescheinigung nach § 27 Abs. 3 KStG erteilt hat, ist nach § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG von einer Minderung des Einlagekontos aufgrund der Ausschüttungen des Jahres 2010 um Null € auszugehen und die hiermit verbundene Verwendungsfiktion (Gewinnausschüttung) der Feststellung des Einlagekontos zum Ende des Jahres 2010 zugrunde zu legen. Von dieser Rechtsfolge kann angesichts des eindeutigen Normwortlauts nicht im Wege der teleologischen Reduktion des § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG abgesehen werden (vgl. bereits die rechtskräftigen Urteile des FG Berlin-Brandenburg vom 9. April 2013 8 K 8200/09, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2014, 216; des FG Rheinland-Pfalz vom 18. Juli 2014 1 K 1338/12,

EFG 2014, 2081, sowie des Sächsischen FG vom 8. Juni 2016 2 K 1860/15, EFG 2017, 156). Mit der Neufassung des § 27 Abs. 5 KStG hat der Gesetzgeber insoweit eindeutig seinen Willen zu erkennen gegeben, dass die Rechtsfolgen einer nicht rechtzeitig oder gar nicht erteilten Steuerbescheinigung die materiell-rechtliche Berechnung nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG überlagern sollen (Senatsurteil in BFHE 249, 448, BStBl II 2015, 816).

17 c) Eine spätere Änderung der zunächst erteilten oder nach § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG fingierten Bescheinigung nach § 129 AO kommt nicht in Betracht, weil § 27 Abs. 5 Satz 2 und 3 KStG sowohl tatbestandlich als auch mit Rücksicht auf ihre Rechtsfolgen eindeutig gefasst sind (vgl. Senatsurteil in BFHE 249, 448, BStBl II 2015, 816). Daran ändert für den Streitfall auch der Umstand nichts, dass der ursprüngliche, vom 10. Februar 2012 datierende Bescheid über die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31. Dezember 2010 nach § 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand. Abgesehen davon, dass der auf § 164 Abs. 2 AO gestützte Änderungsantrag der Klägerin abgelehnt, der Vorbehalt aufgehoben und der Einspruch gegen die Ablehnung später zurückgenommen worden ist, ist zu berücksichtigen, dass § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG nicht auf die Bestandskraft des Bescheids abstellt, sondern ausdrücklich auf dessen "erstmalige Bekanntgabe" i.S. des § 122 AO (zutreffend Urteile des FG Rheinland-Pfalz in EFG 2014, 2081, sowie des Sächsischen FG in EFG 2017, 156; ebenso Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 27 Rz 161; Blümich/Oellerich, § 27 KStG Rz 62; Gosch/Bauschatz, KStG, 3. Aufl., § 27 Rz 105; Berninghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, § 27 KStG Rz 107, 123; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 27 KStG Rz 215; Nordmeyer in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 27 KStG

Rz 125).

18 3. Gegen die vom Gesetzgeber gewählte Ausgestaltung des § 27 Abs. 5 Sätze 1 bis 3 KStG bestehen --auch unter Berücksichtigung des Vorbringens der Klägerin-- keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

19 a) Der Senat hat bereits in seinem Urteil in BFHE 249, 448, BStBl II 2015, 816 umfangreich dazu Stellung genommen, dass betroffene Steuerpflichtige durch § 27 Abs. 5 Satz 3 KStG, dem zufolge die Berichtigung oder erstmalige Erteilung einer Steuerbescheinigung ausgeschlossen ist, wenn entweder die Minderung des Einlagekontos zu niedrig bescheinigt oder eine Steuerbescheinigung bis zur Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nicht erteilt worden ist (§ 27 Abs. 5 Satz 1 und 2 KStG), nicht in ihren Grundrechten verletzt werden.

20 aa) Zwar wirkt danach § 27 Abs. 5 Satz 3 KStG als materielle Präklusionsvorschrift, es bestehen aber an der Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift deshalb keine Zweifel, weil sie hinsichtlich ihrer Voraussetzungen und der angeordneten Rechtsfolge hinreichend klar gefasst und die Vorschrift zudem vom Gesetzgeber unter Berücksichtigung seiner Einschätzungsprerogative zur Verfolgung eines rechtlich zulässigen Zwecks geschaffen worden ist. Dies hat der Senat damit begründet, dass § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) tatbestandlich an die im Bescheid nach § 27 Abs. 2 KStG ausgewiesenen Bestände des steuerlichen Einlagekontos anknüpft und die letztgenannte Feststellung materiell-rechtliche Bindungswirkung auch für die Besteuerung der Anteilseigner entfaltet. Da der Bescheid zur Feststellung des Einlagekontos gegenüber der Kapitalgesellschaft ergeht, kommt der Steuerbescheinigung



nach § 27 Abs. 3 KStG die Aufgabe zu, die durch die Feststellung des Einlagekontos bestimmte Korrespondenz beider Besteuerungsebenen verfahrensrechtlich abzusichern. Dass der Gesetzgeber mit seinem Anliegen, die Besteuerung des Anteilseigners an der Verwendung des steuerlichen Einlagekontos nach Maßgabe der gegenüber der Kapitalgesellschaft zu treffenden Feststellungen auszurichten und damit beide Besteuerungsebenen zu verklammern, ein betreffend die verfassungsrechtlichen Erfordernisse für eine materielle Präklusionsvorschrift zulässiges Ziel verfolgt, ist offensichtlich.

21 bb) § 27 Abs. 5 Satz 3 KStG genügt auch den Anforderungen des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes, denn die Bindung des Feststellungsbescheids an die dem Anteilseigner bis zur Feststellung des Einlagekontos erteilte Steuerbescheinigung (§ 27 Abs. 3 KStG) ist nicht nur als geeignet, sondern auch als erforderlich anzusehen, da insbesondere bei Gesellschaften mit einem größeren Kreis von an verschiedenen in- und ausländischen Orten wohnenden (ansässigen) Anteilseignern ein nachträglicher Austausch der Bescheinigungen nicht praktikabel wäre (vgl. Senatsurteile vom 26. September 2007 I R 8/07, BFHE 219, 105, BStBl II 2008, 387; in BFHE 249, 448, BStBl II 2015, 816) und zudem eine nachträgliche Berichtigung oder --in den Fällen des § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG-- die erstmalige Erteilung der Steuerbescheinigung das anzuerkennende Interesse an einer möglichst verfahrenssicheren Abstimmung der Besteuerungsebenen beeinträchtigen kann. Insoweit liegt es innerhalb des dem Gesetzgeber zukommenden Ermessens, im Interesse einer einheitlichen Handhabung --und damit im Einklang mit seinem Grundanliegen nach praktikablen Regelungen-- nicht zwischen Publikumsgesellschaften und kleineren Kapitalgesellschaften zu unterscheiden (vgl. dazu auch BTDrucks 16/3369, S. 8). Die vom Gesetzgeber getroffene Entscheidung ist auch verhältnismäßig im

engeren Sinne, da jedenfalls dann, wenn die Kapitalgesellschaft erkennt, dass sie Leistungen i.S. von § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG erbringt, eine fehlerhafte bzw. nicht erteilte Bescheinigung ihrem Verantwortungsbereich zuzurechnen ist.

22 b) An den vorstehenden Ausführungen hält der Senat auch angesichts des Vorbringens der Klägerin fest.

23 aa) Soweit die Klägerin vorbringt, es sei kein sachlicher Grund dafür zu erkennen, die Körperschaft und ihre Anteilseigner in den von § 27 Abs. 5 Satz 1 und 2 KStG erfassten Sachverhalten anders zu behandeln als in Fällen, in denen die Steuerbescheinigungen zutreffend seien und es zufälligerweise auch blieben, verkennt sie, dass es dem Gesetzgeber erkennbar darum ging, die Notwendigkeit der späteren Änderung von Bescheinigungen nach § 27 Abs. 3 KStG und mithin zu Verzögerungen führende Folgeanpassungen auf Ebene des Gesellschafters auszuschließen. Gerade dies machte (auch) eine Regelung für Fälle einer unterbliebenen Bescheinigung erforderlich, weil eine Nichtbescheinigung keine günstigeren Folgen als die Bescheinigung einer zu geringen Einlagekontoverwendung auslösen darf (Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 27 Rz 159). Entsprechend hat der Gesetzgeber für die in § 27 Abs. 5 Satz 1 und 2 KStG genannten Fälle die Lösung gewählt, durch unwiderlegbare gesetzliche Vermutung zu fingieren, dass die Körperschaft ihren Anteilseignern eine Einlagenrückzahlung in Höhe von Null € bescheinigt hat (vgl. Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 27 Rz 210). Dies dient dem legitimen Zweck der Herstellung von Rechtssicherheit bezogen auf die verfahrenssichere Abstimmung der betroffenen Besteuerungsebenen (vgl. Berninghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 27 Rz 14).

24 bb) Soweit die Klägerin demgegenüber weiter ausführt, der Gesetzgeber habe "auf einfache Weise" einen Teil der durch die Anwendung des § 27 Abs. 5 Sätze 1 bis 3 KStG ausgelösten Härten verhindern können, verkennt sie den vorgenannten Regelungszweck. Die Notwendigkeit der späteren Änderung von Bescheinigungen nach § 27 Abs. 3 KStG und mithin zu Verzögerungen führende Folgeanpassungen auf Ebene des Gesellschafters wäre gerade nicht ausgeschlossen, wenn zu den in § 27 Abs. 5 Satz 1 und 2 KStG geregelten Sachverhalten Ausnahmen zugelassen würden. Insoweit ist der Gesetzgeber gerade bei der Ordnung von Massenerscheinungen berechtigt, generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen zu treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen (vgl. Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210).

25 cc) Die durch die Anwendung des § 27 Abs. 5 Sätze 1 bis 3 KStG ausgelösten Rechtsfolgen sind sowohl der Klägerin als auch ihrer Anteilseignerin zumutbar, weil von der ausschüttenden Körperschaft regelmäßig verlangt werden kann, sich spätestens anlässlich der Erstellung der Feststellungserklärung nach § 27 Abs. 2 Satz 4 KStG mit dem Umfang ihrer Bescheinigungspflicht nach § 27 Abs. 3 und 4 KStG zu befassen und ihren Anteilseignern entsprechende Bescheinigungen zu erteilen. Bei Verletzung dieser die Klägerin und ihre Anteilseignerin treffenden Pflichten ist die durch § 27 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Satz 3 KStG ausgelöste Rechtsfolge der Verwendungsfestschreibung auf Null € selbst dann nicht unangemessen, wenn sich die fingierte Verwendung --wie im Streitfall-- nachträglich als fehlerhaft erweist (vgl. Berninghaus, a.a.O.).

26 dd) Vor diesem Hintergrund verfängt auch der Hinweis der Klägerin auf den Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 22. Mai 2006 VI R 49/04, BFHE 213, 508, BStBl II 2006, 808, zu § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG a.F. nicht, weil bezogen auf die durch § 27 Abs. 5 Satz 2 und 3 KStG ausgelösten Rechtsfolgen gerade kein --dort aber angesprochener-- Fall vorliegt, in welchem der Steuerpflichtige nicht überblicken kann, ob er die entsprechende Verfahrenshandlung vornehmen muss.

27 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.