

FG Baden-Württemberg Urteil vom 12.4.2016, 6 K 2703/15

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

[1] I. Streitig ist, ob eine zum Zeitpunkt des Erlasses des Feststellungsbescheids über das Einlagekonto fehlende Steuerbescheinigung über eine Ausschüttung aus der Kapitalrücklage zu einer kapitalertragsteuerpflichtigen Leistung führt.

[2] Die Klägerin ist eine GmbH, deren Anteilseignerin die Stadt X ist. Gegenstand des Unternehmens sind Versorgungsbetriebe und Bäder.

[3] Zum 31.12.2009 wies die Klägerin bei einer Bilanzsumme von XX.XXX.XXX EUR ein Stammkapital von XX Mio EUR, eine Kapitalrücklage von XX.XXX.XXX EUR, eine Gewinnrücklage von X.XXX.XXX EUR, einen Verlustvortrag von X.XXX.XXX EUR und einen Jahresfehlbetrag von X.XXX.XXX EUR aus.

[4] Am 27. Juli 2010 beschloss die Klägerin eine Ausschüttung aus der Kapitalrücklage in Höhe von X Mio EUR und bezahlte den Betrag am 28. Juli 2010 an die Anteilseignerin aus, ohne eine Bescheinigung nach § 27 Abs. 3 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) zu erstellen.

[5] In der Bilanz zum 31.12.2010 belief sich der Jahresfehlbetrag auf X.XXX.XXX EUR, die Gewinnrücklage auf XXX.XXX EUR und die Kapitalrücklage auf X.XXX.XXX EUR, nachdem der aufgelaufene Verlustvortrag und der Jahresfehlbetrag von 2009 in Höhe von insgesamt X.XXX.XXX EUR mit Rücklagen verrechnet worden war. Aus den Bilanz Erläuterungen war ersichtlich, dass eine Ausschüttung erfolgt sein musste.

[6] Die am 12. Dezember 2011 beim Beklagten eingegangene Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos sowie die mit der Körperschaftsteuererklärung für 2010 eingereichte Anlage WA enthielten keine Hinweise auf eine eventuelle Ausschüttung.

[7] Entsprechend den Angaben in der Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos erließ der Beklagte unter dem Datum 10. Februar 2012 einen Bescheid zum 31.12.2010 über die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 S. 1 KStG, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (VdN) im Sinne des § 164 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) stand und das steuerliche Einlagekonto in Höhe von XX.XXX.XXX EUR feststellte.

[8] Am 6. Dezember 2012 ging beim Beklagten eine am 4. Dezember 2012 erstellte Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos ein, in der die Höhe des steuerlichen Einlagekontos, nach Verminderung um im Wirtschaftsjahr erbrachte Leistungen i.H.v. X Mio EUR, mit

XX.XXX.XXX EUR erklärt wurde, sowie ein Antrag gemäß § 164 Abs. 2 AO auf Abänderung des Feststellungsbescheids vom 10. Februar 2012. Diesen Antrag lehnte der Beklagte mit Bescheid vom 28. März 2013 ab.

[9] Im Betriebsprüfungsbericht vom 10. April 2013 wurde die Auffassung vertreten, dass das steuerliche Einlagekonto unverändert auf XX.XXX.XXX EUR festzustellen und Kapitalertragsteuer auf die Ausschüttung vom 28. Juli 2010 zu erheben sei.

[10] Am 22. April 2013 erhob die Klägerin Einspruch gegen den Ablehnungsbescheid vom 28. März 2013.

[11] Der Beklagte erließ unter dem Datum 25. Juni 2013 einen gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid zum 31.12.2010 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG, in dem der VdN aufgehoben wurde. Dagegen legte die Klägerin Einspruch ein.

[12] Bezugnehmend auf Tz. 33 des Prüfungsberichts vom 16. April 2013 erließ der Beklagte unter dem Datum 15. November 2013 gegenüber der Klägerin einen Nachforderungsbescheid über Kapitalertragsteuer sowie Solidaritätszuschlag mit Bezug auf den „Zeitraum 28.7.2010“ gemäß § 44 Abs. 1 Satz 3 und 5 Einkommensteuergesetz (EStG). Da die Klägerin der Verpflichtung zur Abgabe einer Kapitalertragsteueranmeldung nicht nachgekommen sei, würden die vorstehend angeführten Steuern gegen die Klägerin als Entrichtungsschuldnerin festgesetzt. Im Begründungsteil des Bescheids wird ausgeführt, die Klägerin werde nach § 167 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 44 Abs. 5 Satz 1 EStG durch den vorliegenden Nachforderungsbescheid in Anspruch genommen, da sie die Kapitalertragsteuer nicht ordnungsgemäß einbehalten und abgeführt habe.

[13] Dagegen legte die Klägerin Einspruch ein.

[14] Mit Schreiben vom 20. Oktober 2014 nahm die Klägerin den Einspruch gegen den Ablehnungsbescheid vom 28. März 2013 zurück.

[15] Unter dem Datum 26. August 2015 erließ der Beklagte eine Einspruchsentscheidung „wegen Körperschaftsteuer 2010, Nachforderungsbescheid Kapitalertragsteuer 2010“, in der die Einsprüche als unbegründet zurückgewiesen wurden. Gemäß dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 11. Februar 2015 I R 3/14, BStBl II 2015, 816 sei eine Korrektur in Form einer Erteilung einer erstmaligen Bescheinigung ausgeschlossen. Schuldnerin der Kapitalertragsteuer sei gemäß § 44 Abs. 5 EStG die Klägerin.

[16] Dagegen richtet sich die Klage; auf die Klagebegründung vom 30. November 2015 wird Bezug genommen.

[17] Die Sätze 1 bis 3 des § 27 Abs. 5 KStG seien verfassungswidrig oder aber einschränkend dahingehend auszulegen, dass das Berichtigungs- und Erteilungsverbot nicht uneingeschränkt gelte. Es erfasse zum einen nur Bescheinigungen an anrechnungsberechtigte Anteilseigner; zum anderen sei es im Falle der fehlenden Bescheinigung nur dann anzuwenden, wenn ein „amtlich vorgeschriebenes Muster“ mit unzutreffenden Angaben zur Kapitalertragsteuer erteilt worden sei und dabei die Zeile „Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto“ unausgefüllt geblieben sei.

[18] Im Streitfall sei Kapitalertragsteuer nicht entstanden. Der Steuerabzug sei gemäß § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG in dem Zeitpunkt vorzunehmen, in welchem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen. Die Stadt X habe bei Zufluss der Gewinnausschüttung keine Einkünfte aus Kapitalvermögen gehabt, da für diese Leistung das steuerliche Einlagekonto als verwendet gegolten habe. Einkünfte des Anteilseigners aus Kapitalvermögen seien aufgrund der Fiktion des § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG erst mit Zugang des Feststellungsbescheids bei der Klägerin entstanden. Da die Abzugsmasse nicht mehr vorhanden sei, sei die Erhebung der Steuer durch Abzug vom Kapitalertrag bei einem solch nachgelagerten Kapitalertrag nicht möglich.

[19] Die Klägerin beantragt,

den Nachforderungsbescheid über Kapitalertragsteuer vom 15. November 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. August 2015 aufzuheben,

den Bescheid zum 31.12.2010 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG vom 25. Juni 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. August 2015 dahingehend abzuändern, dass die Auszahlung aus der Kapitalrücklage in Höhe von X Mio EUR als Abgang beim steuerlichen Einlagekonto zu erfassen und das steuerliche Einlagekonto auf den 31.12.2010 auf XX.XXX.XXX EUR festzustellen ist,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

[20] Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

[21] Die Fiktion einer Nullbescheinigung sei mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar. Von der Kapitalgesellschaft könne regelmäßig verlangt werden, sich spätestens bei der gewissenhaften Erstellung der Feststellungserklärung mit ihrer Bescheinigungspflicht zu beschäftigen.

[22] Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die gewechselten Schriftsätze, die sich in der finanzgerichtlichen Akte befinden, sowie die vom Finanzamt vorgelegten Steuerakten Bezug genommen.

Entscheidungsgründe:

[23] II. I. Die Klage ist zulässig, aber unbegründet.

[24] 1. Die Klägerin ist, obwohl sie eine Verminderung des festgestellten Bestandes des steuerlichen Einlagekontos begehrt, in ihren eigenen Rechten berührt und damit nach § 40 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) klagebefugt, da eine zu hohe Feststellung des Eigenkapitalkontos die Klägerin in ihrer Eigenschaft als Schuldnerin der zu beurteilenden Leistungen (Auskehrungen) -sog. Vergütungsschuldnerin- dem Risiko der Haftungsinanspruchnahme aussetzt (BFH-Urteil vom 30. Januar 2013 I R 35/11, BStBl II 2013, 560; vom 11. Februar 2015 I R 3/14, BStBl II 2015, 816)

[25] 2. § 27 Abs. 5 KStG ist verfassungsgemäß. Der Senat folgt den Ausführungen des BFH im Urteil vom 11. Februar 2015 I R 3/14, BFHE 249, 448, BStBl II 2015, 816, I. 2 c) der Entscheidungsgründe und nimmt hierauf Bezug.

[26] Die klägerseits hiergegen vorgetragenen Zweifel hält der Senat letztlich nicht für durchgreifend. Auch materielle Präklusionsbestimmungen sind verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn sie - wie im Streitfall - hinsichtlich ihrer Voraussetzungen und der angeordneten Rechtsfolge hinreichend klar gefasst und die Vorschriften zudem vom Gesetzgeber unter Berücksichtigung seiner Einschätzungsprärogative zur Verfolgung eines rechtlich zulässigen Zwecks geschaffen worden sind und in ihrer Ausgestaltung den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz beachten (BFH-Urteil vom 11. Februar 2015 I R 3/14, BFHE 249, 448, BStBl II 2015, 816, I. 2 c) der Entscheidungsgründe).

[27] a) Demnach verfolgt 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 zulässiges Ziel. Daran ändert auch der Einwand der Klägerin nichts, dieses Ziel wäre auch durch die Verpflichtung verwirklicht, bei fehlender Bescheinigung eine solche erstmalig zu erteilen.

[28] b) Gemäß den weiteren Ausführungen des BFH ist die Bindung des Feststellungsbescheids an die dem Anteilseigner bis zur Feststellung des Einlagekontos erteilte Steuerbescheinigung 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 und zudem eine erstmalige Erteilung der Steuerbescheinigung das anzuerkennende Interesse an einer möglichst verfahrenssicheren Abstimmung der Besteuerungsebenen beeinträchtigen kann.

[29] Die Klagebegründung verkennt, dass im o.g. Urteil die Vermeidung praktischer Schwierigkeiten bei Publikumsgesellschaften nicht als Gesetzeszweck genannt wird, sondern als Begründung für die Erforderlichkeit der gesetzlichen Regelung, um das unter a) genannte Ziel zu erreichen.

[30] c) Die Norm beachtet in ihrer Ausgestaltung den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Der Gesetzgeber räumt der Kapitalgesellschaft die Möglichkeit ein, die fehlende Bescheinigung nicht nur bis zum Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahres, sondern bis zur Bekanntgabe des Feststellungsbescheides nachzuholen, bevor die Präklusionswirkung eintritt. Zuvor hat die Kapitalgesellschaft die Bilanz und die Erklärung zur Feststellung des Einlagekontos bzgl. des Wirtschaftsjahres der Leistung zu erstellen sowie die der Körperschaftsteuererklärung beigefügte Anlage WA (insbesondere die Zeile „ausgestellte Steuerbescheinigungen“) auszufüllen. Gerade auch angesichts dieser großzügigen Regelung hält sich der Gesetzgeber, selbst wenn im Einzelfall dauerdefizitäre Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand betroffen sein sollten, innerhalb seines Ermessensspielraums.

[31] d) Der BFH sieht im Sinne des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG)) sachliche Gründe dafür, im Falle einer zu niedrigen Bescheinigung der Leistungen aus dem Einlagekonto eine Korrektur der Steuerbescheinigung wie im Falle einer überhöht bescheinigten Einlagenrückgewähr nach § 27 Abs. 5 Satz 5 KStG 2002 n.F. nicht vorzusehen, darin, dass zum einen die Vorschriften des § 27 Abs. 5 Satz 4 bis 6 KStG 2002 n.F. der Missbrauchsvermeidung und damit einem eigenständigen

Zweck dienen (BTDrucks 16/3369, S. 8), zum anderen nach § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG 2002 n.F. die Möglichkeit besteht, die auf den überhöht bescheinigten Betrag entfallende Kapitalertragsteuer im Wege der verschuldensunabhängigen Haftungsinanspruchnahme geltend zu machen und damit von einer Bescheinigungsberichtigung abzusehen (Urteil vom 11. Februar 2015 I R 3/14, BStBl II 2015, 816, I. 2 c) cc) der Entscheidungsgründe) .

[32] Soweit die Klägerin dagegen einwendet, es sei nicht erforderlich gewesen, zur Vermeidung von Missbräuchen durch die Ausstellung bewusst fehlerhafter Steuerbescheinigungen auf eine Verwendungsfestschreibung gänzlich zu verzichten, ändert dies nichts am Vorliegen eines sachlichen Grundes.

[33] Auch der Hinweis auf den Vorlagebeschluss des BFH vom 22. Mai 2006 VI R 49/04, BFHE 213, 508, BStBl II 2006, 808, Rn. 91 im Hinblick auf die Ausschlussfrist in § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG a.F. führt zu keinem anderen Ergebnis.

[34] Dort wird u.a. ausgeführt, die Möglichkeit eines fristgerechten Antrages beseitige nicht das Missverhältnis, in dem die Sorge des Gesetzgebers, Steueruntererhebungen durch eine lange Festsetzungsfrist zu vermeiden, zu der Gleichgültigkeit des Gesetzgebers gegen Steuerübererhebungen stehe. Der Steuerpflichtige könne vielfach gar nicht überblicken, ob er die Veranlagung innerhalb der Ausschlussfrist beantragen müsse, um die Festsetzung der Einkommensteuer zu erreichen. Bei diesem Befund sei es nicht angemessen, mit der Ausschlussfrist an die Unterscheidung zwischen Amts- und Antragsveranlagung eine Rechtsfolge zu knüpfen, die mit so gravierenden Nachteilen für den Steuerpflichtigen verbunden sein könne.

[35] § 27 Abs. 5 Satz 2 und 3 KStG unterscheidet sich aber von § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG a.F. durch den Zweck der Missbrauchsvermeidung sowie den unter c) ausgeführten Umstand, dass die erfolgte Einlagerückgewähr samt fehlender Bescheinigung im Rahmen der Erstellung der Körperschaftsteuererklärung nicht unbemerkt bleiben dürfte.

[36] e) Nichts Anderes gilt für nicht anrechnungsberechtigte Anteilseigner. Auch insoweit erfüllt § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG seinen Zweck, Folgeanpassungen auf der Besteuerungsebene der Gesellschafter zu vermeiden (zum Zweck der Regelung Stempel, in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 27 KStG Rn 159), und ist nicht einschränkend auszulegen. Hierfür bietet auch der Wortlaut der Norm keinen Anlass. Der Gesetzgeber konnte im Rahmen seiner Einschätzungsprärogative zugunsten einer pauschalierenden, eindeutigen Regelung von einer Ausnahmeregelung absehen.

[37] 3. Die Klage ist auch hinsichtlich des Kapitalertragsteuernachforderungsbescheides unbegründet. Die Klägerin war nach § 45a Abs. 1 Satz 1, § 44 Abs. 5, § 44 Abs. 1 Satz 3 und 5 i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG verpflichtet, auf die am 28. Juli 2010 vorgenommene Ausschüttung Kapitalertragsteuer sowie den hierauf entfallenden Solidaritätszuschlag einzubehalten, anzumelden und abzuführen (i.E. ebenso vom BFH-Urteile vom 11. Februar 2015 I R 3/14, BStBl II 2015, 816, unter II. der Entscheidungsgründe; sowie vom 28. Januar 2015 I R 70/13, BFHE 249, 118i, Frotscher, in: Frotscher/Maas, § 27 KStG Rn 88b). Sie durfte als Entrichtungsschuldnerin durch den Nachforderungsbescheid in ihrer durch § 44 Abs. 5 EStG begründeten Eigenschaft als Haftungsschuldnerin in Anspruch genommen werden.

[38] Die Kapitalertragsteuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen (§ 44 Abs. 1 Satz 2 EStG). In diesem Zeitpunkt hat im Fall des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG der Schuldner der Kapitalerträge den Steuerabzug für Rechnung des Gläubigers der Kapitalerträge vorzunehmen (§ 44 Abs. 1 Satz 3 EStG). Ist für eine Leistung bis zum Tag der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung im Sinne des § 27 Absatz 2 KStG (steuerliches Einlagekonto) zum Schluss des Wirtschaftsjahrs der Leistung eine Steuerbescheinigung im Sinne des Absatzes 3 nicht erteilt worden, gilt der Betrag der Einlagenrückgewähr als mit 0 Euro bescheinigt (§ 27 Abs. 5 Satz 2 KStG).

[39] Die Kapitalertragsteuer ist am 28. Juli 2010 entstanden. Zwar werden die Kapitalerträge erst am Tag der Bekanntgabe des Bescheides über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG gemäß § 27 Abs. 5 Satz 1 und 2 KStG fingiert. Dies kann aber nur auf den Zeitpunkt des Zuflusses zurückwirken, da die Wirkungen einer Fiktion nicht teilbar sind für den Zeitraum bis zur Bekanntgabe des Feststellungsbescheides und für den dieser Bekanntgabe nachfolgenden Zeitraum. Aus der Gesamtkonzeption der §§ 27 Abs. 5 Satz 2, Abs. 1 KStG, 20 Abs. 1 Nr. 1, 44 Abs. 1 Satz 2 EStG folgt auch ohne explizite gesetzliche Grundlage, dass § 44 Abs. 1 Satz 2 EStG im Lichte der Fiktion des § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG auszulegen ist.

[40] II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

[41] III. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. Der BFH hat im Urteil vom 11. Februar 2015 I R 3/14, BStBl II 2015, 816, unter II. der Entscheidungsgründe die Frage des Zeitpunktes der Entstehung der Kapitalertragsteuer nicht problematisiert.