

# Urteil vom 19. Juli 2017, I R 96/15

## Steuerliches Einlagekonto

ECLI:DE:BFH:2017:U.190717.IR96.15.0

BFH I. Senat

KStG § 27 Abs 1 S 5, KStG § 27 Abs 1, KStG § 27 Abs 5, GG Art 20 Abs 3, KStG VZ 2006

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 25. November 2015, Az: 15 K 15024/15

## Leitsätze

1. NV: Die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos ist ungeachtet unterjähriger Zugänge zum steuerlichen Einlagekonto auf den zum Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres festgestellten positiven Bestand des Kontos begrenzt (Bestätigung des Senatsurteils vom 30. Januar 2013 I R 35/11, BFHE 240, 304, BStBl II 2013, 560).
2. NV: Die Kapitalgesellschaft wird durch die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31. Dezember 2006 auf der Grundlage des rückwirkend bereits für den Veranlagungszeitraum 2006 anwendbaren SEStEG nicht in einer verfassungsrechtlich durch das Rückwirkungsverbot geschützten Rechtsposition verletzt.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 26. November 2015 15 K 15024/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob gesetzliche Regelungen über das steuerliche Einlagekonto gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot verstoßen.
- 2 Für die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine in Liquidation befindliche GmbH, wurde mit Bescheid zum 31. Dezember 2005 über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) 2002 a.F. das steuerliche Einlagekonto in Höhe von 22.434 € festgestellt.
- 3 Am 16. Juni 2006 wurden 154.346 € verdeckt in das Vermögen der Klägerin eingelegt. Mit Gesellschafterbeschluss vom 26. Juli 2006 ist dieser Betrag an deren Gesellschafter entsprechend der Beteiligungsquote ausgeschüttet worden.
- 4 Die Klägerin ging in ihrer Erklärung zur gesonderten Feststellung des Einlagekontos gemäß § 27 Abs. 2 KStG zum 31. Dezember 2006 von einem steuerlichen Einlagekonto in unveränderter Höhe (22.434 €) aus. Den ausschüttbaren Gewinn hatte sie dabei mit 0 € ermittelt. Dem lag zugrunde, dass die Einlage als Zugang den Bestand des Einlagekontos um 154.346 € erhöht und die Ausschüttung im Juli des Streitjahres als Abgang das Konto um 154.346 € vermindert habe.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem nicht und stellte mit dem angegriffenen Bescheid das steuerliche Einlagekonto zum 31. Dezember 2006 in Höhe von 154.346 € fest. Das FA hat sich hierbei auf § 27 Abs. 1 KStG i.d.F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7. Dezember 2006 (BGBl I

2006, 2782, BStBl I 2007, 4) --KStG 2002 n.F.-- gestützt und die Einlage in erklärter Höhe als Zugang erfasst. Das FA berücksichtigte allerdings lediglich einen Teil der betragsgleichen Gewinnausschüttung, nämlich den Vorjahresendbestand des Einlagekontos (22.434 €) als steuerfreien Abgang.

- 6 Im Übrigen sah das FA die Gewinnausschüttung als steuerpflichtig an und erließ später einen Nachforderungsbescheid über Kapitalertragsteuer in Höhe von 26.382 € (154.346 € [Ausschüttung] ./ 22.434 € [steuerfreie Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto] = 131.911,71 € [steuerpflichtiger Ausschüttungsbetrag] x 20 %) gegenüber der Klägerin als Schuldnerin der Geldleistung.
- 7 Einspruch und Klage gegen den Feststellungsbescheid zum 31. Dezember 2006 blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg vertrat in seinem Urteil vom 26. November 2015 15 K 15024/15 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 678) die Auffassung, dass es durch das bereits zum 1. Januar 2006 anwendbare SEStEG zu keiner rückwirkend verschärften Besteuerung der Klägerin gekommen sei. Auch bereits nach der zum Zeitpunkt der Einlage und Ausschüttung (Juni/Juli 2006) geltenden Rechtslage (§ 27 KStG 2002 a.F.) sei auf der Basis der einschlägigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs der Feststellungsbescheid nicht zu beanstanden gewesen. Die Verwendung des Einlagekontos sei ungeachtet unterjähriger Zugänge auf den positiven Vorjahresendbestand begrenzt.
- 8 Mit ihrer Revision vertritt die Klägerin weiterhin ihre Auffassung, dass die Regelungen des SEStEG gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot verstießen.
- 9 Sie beantragt, das angegriffene FG-Urteil aufzuheben und den Bescheid zum 31. Dezember 2006 über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG vom 24. August 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. April 2010 dahingehend zu ändern, dass der Bestand des steuerlichen Einlagekontos auf 22.434 € festgestellt wird.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf eine mündliche Verhandlung verzichtet; die Durchführung einer solchen ist aus Sicht des Senats auch nicht erforderlich.

## Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend dahin erkannt, dass der angegriffene Bescheid dem Gesetz entspricht und das Gesetz nicht gegen die Verfassung verstößt.
- 13 1. Nach § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 n.F. haben unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen am Schluss jedes Wirtschaftsjahres auf einem besonderen Konto, dem steuerlichen Einlagekonto, auszuweisen. Das steuerliche Einlagekonto dient mit Blick auf die Besteuerung des Anteilseigners dazu, die nicht steuerpflichtige Auskehrung von Einlagen, die von § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 n.F. als Einlagenrückgewähr bezeichnet wird, zu identifizieren und von grundsätzlich steuerpflichtigen Gewinnausschüttungen zu separieren. Um dies zu gewährleisten, wird ausgehend von dem Bestand am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres das steuerliche Einlagekonto um die jeweiligen Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahres fortgeschrieben (§ 27 Abs. 1 Satz 2 KStG 2002 n.F.) und zum Schluss eines jeden Wirtschaftsjahres gesondert festgestellt (§ 27 Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 n.F.). Der Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für den Bescheid über die gesonderte Feststellung zum folgenden Feststellungszeitpunkt (§ 27 Abs. 2 Satz 2 KStG 2002 n.F.). Leistungen der Kapitalgesellschaft mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital i.S. des § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG 2002 n.F. mindern das steuerliche Einlagekonto nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 n.F. nur, soweit die Summe der im Wirtschaftsjahr erbrachten Leistungen den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigt (sog. Differenzrechnung). Leistungen sind dabei alle Auskehrungen an die Gesellschafter, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben. Dies können sowohl offene Gewinnausschüttungen als auch verdeckte Gewinnausschüttungen, aber auch andere Auskehrungen aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses wie etwa Auszahlungen aus der Kapitalrücklage oder die Rückzahlung von Nachschüssen sein. Erfasst werden dabei Leistungen, die im Wirtschaftsjahr erbracht, d.h. abgeflossen sind. Als ausschüttbarer Gewinn gilt gemäß § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG 2002 n.F. das um das gezeichnete Kapital geminderte in der

Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos (zum Vorstehenden Senatsurteil vom 30. Januar 2013 I R 35/11, BFHE 240, 304, BStBl II 2013, 560, m.w.N.).

- 14** Nach der Senatsrechtsprechung stehen lediglich solche Einlagen, die in dem zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres festgestellten Bestand enthalten sind, zur Finanzierung einer im laufenden Wirtschaftsjahr abgeflossenen Leistung zur Verfügung. Unterjährige Zugänge können damit nicht unmittelbar mit Abgängen desselben Jahres saldiert werden. Zur näheren Begründung verweist der Senat auf sein Urteil in BFHE 240, 304, BStBl II 2013, 560, mit dem er die bis dahin kontrovers diskutierte Rechtsfrage entschieden hat.
- 15** § 27 KStG 2002 n.F. ist im Streitjahr 2006 --rückwirkend-- anzuwenden (§ 34 Abs. 1 KStG 2002 n.F.).
- 16** 2. Unter Berücksichtigung vorstehender Maßstäbe ist die Entscheidung des FG weder einfach-rechtlich noch verfassungsrechtlich zu beanstanden.
- 17** a) Zwischen den Beteiligten ist zu Recht nicht mehr streitig, dass der angegriffene Bescheid den bereits im Jahr 2006 anwendbaren Bestimmungen des § 27 Abs. 1 KStG 2002 n.F. entspricht.
- 18** Zu dieser Fassung des Gesetzes hat der Senat bereits in seinem Urteil in BFHE 240, 304, BStBl II 2013, 560 entschieden, dass eine unterjährig erbrachte Einlage --im Streitfall die im Juni 2006 erfolgte Zahlung in Höhe von 154.346 €-- als Zugang zum Einlagekonto nicht zur Verfügung steht, um eine im gleichen Wirtschaftsjahr abgeflossene Leistung --im Streitfall die im Juli 2006 erfolgte Ausschüttung-- zu finanzieren. Damit stand im Streitfall lediglich der positive Bestand des Einlagekontos zum Vorjahresende in Höhe von 22.434 € zum Zwecke einer steuerfreien Einlagenrückgewähr zur Verfügung.
- 19** b) Es ist nicht erkennbar, dass sich im Hinblick auf die streitgegenständliche Behandlung der unterjährigen Einlage und die damit korrespondierende Frage, in welcher Höhe Beträge für eine Einlagenrückgewähr zur Verfügung stehen, die Rechtslage durch das Inkrafttreten des SEStEG geändert oder gar verschärft hat.
- 20** aa) Der Senat hat seine Entscheidung hinsichtlich der Behandlung unterjähriger Einlagen auf die dem § 27 Abs. 1 KStG 2002 n.F. zugrunde liegende Vorjahresbetrachtung gestützt. Daraus, so der Senat, dass der ausschüttbare Gewinn gemäß § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 n.F. auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu ermitteln sei und als ausschüttbarer Gewinn nach § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG 2002 n.F. das um das gezeichnete Kapital geminderte in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos gelte, folge eine Vorjahresbetrachtung auch in Bezug auf den Bestand des steuerlichen Einlagekontos. Dem Bestand des steuerlichen Einlagekontos könne als reine Berechnungsgröße zur Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns kein anderer Zeitpunkt als derjenige bei der Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns zugrunde gelegt werden, und das sei ebenfalls der Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.
- 21** bb) Eine solche Vorjahresbetrachtung lag auch bereits dem § 27 Abs. 1 KStG 2002 a.F. zugrunde (vgl. hierzu bereits Senatsurteil vom 19. Mai 2010 I R 51/09, BFHE 230, 128, BStBl II 2010, 937). Die nahezu inhaltsgleiche Vorschrift sah eine identische Definition des ausschüttbaren Gewinns und dessen Ermittlung auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres vor. Die materiell-rechtlichen Vorgaben für die Bildung und Fortschreibung des steuerlichen Einlagekontos in § 27 Abs. 1 KStG 2002 a.F./n.F. sind im Wesentlichen unverändert geblieben.
- 22** c) Zu einer Veränderung der Rechtslage ist es --insoweit ist dem klägerischen Vorbringen zu folgen-- im Wesentlichen hinsichtlich der Bescheinigungs- und damit zusammenhängenden Haftungsregelungen (§ 27 Abs. 3 bis 5 KStG 2002 a.F./n.F.) gekommen. Deren Prüfung am Maßstab des verfassungsrechtlichen Rückwirkungsverbots ist jedoch nicht im streitgegenständlichen Verfahren, sondern im nachfolgenden Verfahren der Haftung bzw. der Nachforderung von Kapitalertragsteuer vorzunehmen. Bereits aus diesem Grund kommt eine Aussetzung des Revisionsverfahrens betreffend den Feststellungsbescheid gemäß § 27 Abs. 2 KStG 2002 n.F. und eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht gemäß Art. 100 des Grundgesetzes nicht in Betracht. Das ergibt sich aus folgenden Überlegungen:
- 23** aa) § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG 2002 a.F. sah vor, dass die der Bescheinigung zugrunde gelegte Verwendung unverändert bleibt, wenn für die Leistung der Kapitalgesellschaft die Minderung des Einlagekontos bescheinigt worden war. Dies galt sowohl für eine zu niedrig als auch eine zu hoch bescheinigte Minderung des Einlagekontos (sog. Verwendungsfestschreibung, vgl. Senatsurteil vom 10. Juni 2009 I R 10/09, BFHE 225, 384, BStBl II 2009, 974; Senatsbeschluss vom 3. Februar 2010 I B 32/09, BFH/NV 2010, 1128; Gosch/Bauschatz, KStG, 3. Aufl., § 27 Rz 100; Blümich/Oellerich, § 27 KStG Rz 60).

- 24** Im Streitfall fehlen zwar die diesbezüglichen tatsächlichen Feststellungen des FG. Doch ergibt sich aus den Akten, dass die Klägerin infolge der von ihr vertretenen fehlerhaften Rechtsansicht, dass die unterjährige Einlage zur Finanzierung einer im gleichen Jahr vorgenommenen Leistung zur Verfügung steht (s.o.), im zeitlichen Zusammenhang mit der Gewinnausschüttung im Juli 2006 ihren Anteilseignern einen zu hohen Betrag der Einlagenrückgewähr bescheinigt hat. Die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos wäre entsprechend der erteilten Bescheinigung festzuschreiben gewesen (§ 27 Abs. 1 Satz 5 KStG 2002 a.F.). Auf dieser Grundlage hat das FA während des Klageverfahrens in einem Schriftsatz den Bestand des Einlagekontos zum 31. Dezember 2006 mit 22.434 € ermittelt. Dies entspricht dem Klage- und dem Revisionsantrag der Klägerin. Nach alter Rechtslage wäre die Klage somit begründet gewesen.
- 25** Gemäß § 27 Abs. 5 Satz 1 KStG 2002 a.F. haftete der Aussteller, der eine zu hohe Minderung des Einlagekontos bescheinigt hatte, für die aufgrund der Bescheinigung verkürzten Steuern. Die Haftung konnte auch nicht durch eine Berichtigung der Bescheinigung vermieden werden (Gosch/Bauschatz, a.a.O., § 27 Rz 111 f.). Denn durch die Festschreibung der der Bescheinigung zugrunde gelegten Verwendung gemäß § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG 2002 a.F. war die Bescheinigung --obgleich sie an sich die Einlagenrückgewähr zu hoch ausgewiesen hatte-- zutreffend (Senatsbeschluss in BFH/NV 2010, 1128).
- 26** bb) Nach § 27 KStG 2002 n.F. führt ein überhöht bescheinigter Betrag der Einlagenrückgewähr nicht zu einer entsprechenden Verwendungsfestschreibung im steuerlichen Einlagekonto (Berninghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, § 27 KStG Rz 118; Gosch/Bauschatz, a.a.O., § 27 Rz 101; Blümich/Oellerich, § 27 KStG Rz 61). Es fehlt an einer dem § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG 2002 a.F. vergleichbaren Bestimmung. Nach § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG 2002 n.F. ist die auf den überhöht ausgewiesenen Betrag der Einlagenrückgewähr entfallende Kapitalertragsteuer verschuldensunabhängig durch Haftungsbescheid geltend zu machen. Der Aussteller kann --zur Vermeidung einer Haftungsanspruchnahme-- die Bescheinigung allerdings berichtigen (§ 27 Abs. 5 Satz 5 KStG 2002 n.F.; Berninghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 27 KStG Rz 130; Gosch/Bauschatz, a.a.O., § 27 Rz 110).
- 27** Im Streitfall wurde die Klägerin mit Bescheid vom 8. Juni 2010 zur Kapitalertragsteuer herangezogen. Zur Begründung führte das FA an, dass die Klägerin rechtsfehlerhaft das Einlagekonto als für die Ausschüttung verwendet bescheinigt hatte.
- 28** cc) Ob sich das geänderte Bescheinigungs- und Haftungsregime des § 27 KStG 2002 a.F./n.F. "per Saldo" tatsächlich zu Lasten der Klägerin rückwirkend geändert hat, kann im vorliegenden Verfahren dahinstehen. Selbst wenn im Streitfall --angesichts fehlender tatrichterlicher Feststellungen-- unterstellt würde, dass die Klägerin den Betrag der Einlagenrückgewähr zu hoch bescheinigt hatte, die bescheinigte Verwendung im steuerlichen Einlagekonto dementsprechend festzuschreiben wäre und deswegen dem Klageantrag der Klägerin auf der Basis des § 27 Abs. 1 KStG 2002 a.F. zu entsprechen gewesen wäre, ergäbe sich hieraus keine Verletzung des grundrechtlich verbürgten Vertrauensschutzes der Klägerin, die im vorliegenden Verfahren zu berücksichtigen wäre.
- 29** Denn die Klägerin wird durch eine (fehlerhafte) Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nicht in einer verfassungsrechtlich durch das Rückwirkungsverbot geschützten Rechtsposition verletzt. Das steuerliche Einlagekonto hat allein Bedeutung für die Besteuerung der Anteilseigner. Es ist deshalb nicht ersichtlich, wie durch eine im Vergleich zu § 27 KStG 2002 a.F. höhere Feststellung des Endbestands des steuerlichen Einlagekontos Grundrechte der Klägerin verletzt werden könnten (vgl. Senatsurteil in BFHE 240, 304, BStBl II 2013, 560, Rz 13). Dem lässt sich auch nicht entgegenhalten, dass der Senat der Kapitalgesellschaft mit Rücksicht auf ihre Stellung als Vergütungsschuldner und der damit verbundenen Haftungsrisiken auf der Ebene des einfachen Rechts die Klagebefugnis i.S. des § 40 Abs. 2 FGO eingeräumt hat, damit diese gegen die an sie gerichteten Feststellungsbescheide gemäß § 27 Abs. 2 KStG 2002 n.F. vorgehen kann (Senatsurteil in BFHE 240, 304, BStBl II 2013, 560).
- 30** Vielmehr ergibt sich auch hieraus, dass die Klägerin nur mit Rücksicht auf dieses Haftungsrisiko in einer grundrechtlich geschützten Position verletzt worden sein konnte. Und auch nur hinsichtlich des Haftungsregimes --nicht aber hinsichtlich der materiell-rechtlichen Vorgaben für das steuerliche Einlagekonto-- ist es zu einer rückwirkenden, möglicherweise verschärfenden und die Klägerin möglicherweise auch selbst belastenden Rechtsänderung durch das SStEG gekommen. Es kann daher auch nur im Rahmen des Rechtsbehelfsverfahrens gegen den Nachforderungsbescheid über Kapitalertragsteuer vom 8. Juni 2010 geklärt werden, ob die Klägerin auf der Grundlage des § 27 KStG 2002 n.F. einem Zahlungsanspruch ausgesetzt ist, dem sie auf der Grundlage des § 27 KStG 2002 a.F. nicht oder nicht in dieser Höhe ausgesetzt gewesen wäre, und ob in diesem Fall schutzwürdiges Vertrauen in das zum Zeitpunkt der Disposition geltende Recht in nicht zu rechtfertigender Weise enttäuscht wurde.

**31** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)