

Beschluss vom 27. Februar 2018, I B 37/17

Vereinbarkeit des § 27 Abs. 8 Satz 4 KStG mit dem EU-Recht

ECLI:DE:BFH:2018:B.270218.IB37.17.0

BFH I. Senat

KStG § 27 Abs 8 S 4

vorgehend FG Köln, 14. Februar 2017, Az: 2 K 803/15

Leitsätze

NV: Es ist nicht erkennbar, dass die in § 27 Abs. 8 Satz 4 KStG enthaltene Ausschlussfrist gegen den europarechtlichen Effektivitätsgrundsatz bzw. das Äquivalenzprinzip verstoßen könnte .

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 15. Februar 2017 2 K 803/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) ist eine österreichische Kapitalgesellschaft, an der im Jahr 2009 (Streitjahr) die in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ansässige ... KG (KG) beteiligt war. Auf Grund des Beschlusses vom 11. Dezember 2009 nahm die Klägerin am 18. Dezember 2009 eine Ausschüttung an die KG in Höhe von ... € vor; hiervon entfiel ein Betrag in Höhe von ... € auf die Rückgewähr von Einlagen.
- 2** Innerhalb der Antragsfrist nach § 27 Abs. 8 Satz 4 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (KStG) ging beim Beklagten und Beschwerdegegner (Bundeszentralamt für Steuern --BZSt--) kein Antrag auf gesonderte Feststellung einer Einlagenrückgewähr ein. Einen solchen Antrag stellte die Klägerin erst am 29. Dezember 2011 und beantragte insoweit Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Den Antrag lehnte das BZSt ab.
- 3** Einspruch und Klage hiergegen blieben erfolglos. In seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 769 veröffentlichtem Urteil vom 15. Februar 2017 2 K 803/15 führte das Finanzgericht (FG) Köln aus, die Klägerin habe keinen Anspruch auf Feststellung einer Einlagenrückgewähr, da sie die gesetzliche Antragsfrist nach § 27 Abs. 8 Satz 4 KStG nicht unverschuldet versäumt habe. Es handele sich insoweit um eine nicht verlängerbare gesetzliche Ausschlussfrist und es habe die zumutbare Sorgfalt geboten, sich im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Ausschüttung an die KG zu erkundigen, ob gegebenenfalls steuerlich relevante Anträge in Deutschland zu stellen seien. Die vorgenannte Vorschrift sei auch nicht europarechtswidrig, weil bezogen auf die unterschiedliche Sachbehandlung einer Einlagenrückgewähr die Situation einer inländischen Gesellschaft nicht mit der Situation einer ausländischen Gesellschaft vergleichbar sei und daher keine wesentlich gleichen Sachverhalte ungleich behandelt würden.
- 4** Gegen die Nichtzulassung der Revision im vorgenannten Urteil wendet sich die Klägerin mit ihrer Beschwerde, welche sie auf die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) bzw. die Erforderlichkeit einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Variante 1 FGO) stützt.

Entscheidungsgründe

II.

- 5** Die Beschwerde hat keinen Erfolg. Die von der Klägerin geltend gemachten Revisionszulassungsgründe i.S. des § 115 Abs. 2 FGO liegen, soweit sie überhaupt in der nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO gebotenen Weise geltend gemacht worden sind, nicht vor.
- 6** 1. Soweit die Klägerin die Frage geklärt wissen will, ob ein eigenes Verschulden einer ausländischen Gesellschaft vorliegt, wenn sie sich im Fall einer Ausschüttung an ihren inländischen Gesellschafter nicht darüber erkundigt, ob in Deutschland ausschließlich im Gesellschafterinteresse zu stellende fristgebundene Anträge mit Auswirkung für dessen Besteuerung abzugeben sind, hat sie keine grundsätzlich bedeutsame Rechtsfrage i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO aufgeworfen.
- 7** a) Die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO setzt nach ständiger Rechtsprechung des BFH u.a. voraus, dass eine durch den Streitfall aufgeworfene Rechtsfrage klärungsbedürftig ist. Dies ist der Fall, wenn die Klärung der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit oder der Fortentwicklung des Rechts dient, etwa wenn es sich um eine aus rechtssystematischen Gründen bedeutsame und auch für die einheitliche Rechtsanwendung wichtige Frage handelt, deren Bedeutung sich nicht in der Entscheidung des konkreten (individuellen) Einzelfalls erschöpft (BFH-Beschlüsse vom 23. November 2010 V B 119/09, BFH/NV 2011, 460; vom 27. Oktober 2008 XI B 202/07, BFH/NV 2009, 118, sowie vom 1. September 2008 IV B 131/07, BFH/NV 2009, 133).
- 8** b) Die von der Klägerin aufgeworfene Frage nach dem Vorliegen eines eigenen Verschuldens einer ausländischen Gesellschaft lässt sich nur unter Würdigung der konkreten Einzelfallumstände --ggf. nach Durchführung einer entsprechenden Beweisaufnahme-- beurteilen; ihre Beantwortung erschöpft sich damit in der Entscheidung des konkreten Einzelfalls (vgl. zur Frage nach der Einhaltung der "Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns" bereits BFH-Beschluss vom 28. September 2009 XI B 103/08, BFH/NV 2010, 73). Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die Klägerin den (verfristeten) Antrag nach § 27 Abs. 8 Satz 4 KStG nicht im eigenen, sondern im steuerlichen Interesse ihrer Alleingesellschafterin gestellt hat. Auch wenn insoweit ein abweichender Sorgfaltsmaßstab gelten würde, so wäre die Überprüfung der Einhaltung dieses Maßstabes doch wiederum nicht abstrakt, sondern nur anhand der Einzelfallumstände möglich.
- 9** 2. Soweit die Klägerin zusätzlich die Frage aufgeworfen hat, ob Zweifel an der Vereinbarkeit der in § 27 Abs. 8 Satz 4 KStG enthaltenen Ausschlussfrist mit dem EU-Recht bestehen, wenn es keine Möglichkeit der Wiedereinsetzung im Fall der Unkenntnis der ausländischen Gesellschaft vom Bestehen eines derartigen Verfahrens gibt, ist ihr Sachvortrag nicht hinreichend substantiiert i.S. des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO.
- 10** a) Zur Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO muss der Beschwerdeführer schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit den zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen darlegen, weshalb eine für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im Allgemeininteresse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist. Dazu ist auszuführen, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchem Grunde die Beantwortung der Frage zweifelhaft und streitig ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 26. April 2017 III B 100/16, BFHE 257, 424, BStBl II 2017, 903).
- 11** b) Die bloße Erwähnung eines einzelnen Fachaufsatzes (hier Behrens/Renner, Betriebs-Berater --BB-- 2016, 1180) sowie eines dem entgegenstehenden FG-Urteils (FG München vom 22. November 2016 6 K 2548/14, EFG 2017, 234) stellt noch keine den vorgenannten Anforderungen entsprechende Auseinandersetzung mit der vorhandenen Rechtsprechung und Literatur dar. Zudem wurde im anhängigen Beschwerdeverfahren auch weder auf die einschlägige Kommentarliteratur zu § 27 Abs. 8 Satz 4 KStG noch auf weitere einschlägige Literaturbeiträge (etwa Spilker/Peschke, Deutsches Steuerrecht 2011, 385) eingegangen.
- 12** 3. Selbst wenn man aber davon ausgehen wollte, dass die Darlegungen der Klägerin den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO noch genügten, so wäre die aufgeworfene Rechtsfrage jedenfalls nicht klärungsbedürftig, weil sie offensichtlich so zu entscheiden ist, wie es das FG getan hat, die Rechtslage also eindeutig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 27. März 2009 VIII B 184/08, BFHE 224, 458, BStBl II 2009, 850; vom 6. Mai 2004 V B 101/03, BFHE 205, 416, BStBl II 2004, 748).
- 13** a) Auf dem Gebiet des Verfahrensrechts fehlen zunächst unionsrechtliche Vorschriften, so dass die Ausgestaltung

des Verfahrensrechts grundsätzlich Sache der einzelnen Mitgliedstaaten ist (Grundsatz der Verfahrensautonomie). Diese haben nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) allerdings den Effektivitätsgrundsatz sowie das Äquivalenzprinzip zu beachten (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 8. September 2015 V B 5/15, BFH/NV 2016, 7, m.w.N.). Gegen den Effektivitätsgrundsatz wird danach verstoßen, wenn dem Betroffenen die Geltendmachung seiner durch Unionsrecht vermittelten Rechte unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird (vgl. BFH-Urteil vom 21. Januar 2015 X R 40/12, BFHE 248, 485, BStBl II 2016, 117). Das Äquivalenzprinzip verlangt demgegenüber, dass die Mitgliedstaaten die verfahrensrechtlichen Fristen, die zur Durchsetzung des Unionsrechts einzuhalten sind, nicht ungünstiger ausgestalten als in den nur das innerstaatliche Recht betreffenden Verfahren (BFH-Urteil vom 16. September 2010 V R 57/09, BFHE 230, 504, BStBl II 2011, 151).

- 14** b) Der EuGH hat bezogen auf den Effektivitätsgrundsatz bereits anerkannt, dass die Festsetzung angemessener Ausschlussfristen für die Rechtsverfolgung im Interesse der Rechtssicherheit, die zugleich den Abgabepflichtigen und die Behörde schützt, mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist. Solche Fristen sind nicht geeignet, die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte praktisch unmöglich zu machen oder übermäßig zu erschweren (vgl. in diesem Sinne EuGH-Urteile Aprile vom 17. November 1998 C-228/96, EU:C:1998:544, Slg. 1998, I-7141, Rz 19; Meilicke u.a. vom 30. Juni 2011 C-262/09, EU:C:2011:438, Slg. 2011, I-5669, Rz 56). Dies gilt etwa bei einer Ausschlussfrist von zwei Jahren, da eine solche Frist jedem durchschnittlich aufmerksamen Steuerpflichtigen grundsätzlich ermöglicht, die Rechte, die er aus der Unionsrechtsordnung ableitet, ordnungsgemäß geltend zu machen (EuGH-Urteile Alstom Power Hydro vom 21. Januar 2010 C-472/08, EU:C:2010:32, Slg. 2010, I-623, Rz 20 f.; Banca Antoniana Popolare Veneta vom 15. Dezember 2011 C-427/10, EU:C:2011:844, Slg. 2011, I-13377, Rz 25; Astone vom 28. Juli 2016 C-332/15, EU:C:2016:614, Rz 38). Weshalb unter den Gegebenheiten des Streitfalls etwas Abweichendes gelten sollte, ist nicht erkennbar. Die Frist beträgt im ungünstigsten Fall ein Jahr (bei Ausschüttung im Dezember) und im günstigsten Fall knapp zwei Jahre (bei einer Ausschüttung im Januar). Innerhalb der Frist des § 27 Abs. 8 Satz 4 KStG ist es damit möglich und auch zumutbar, den Antrag beim BZSt zu stellen und die der Ausschüttung zugrunde liegenden Buchführungsunterlagen als Nachweis vorzulegen. Eine Überforderung von ausländischen Gesellschaften erfolgt schon deshalb nicht, weil die inländischen Fristen zur Anmeldung der Kapitalertragsteuer deutlich kürzer sind (zutreffend Urteil des FG München in EFG 2017, 234).
- 15** c) Mit dem FG ist im Ergebnis auch kein Verstoß gegen das Äquivalenzprinzip gegeben, weil sich die Klägerin verglichen mit einer inländischen Kapitalgesellschaft verfahrensrechtlich nicht in einer vergleichbaren Ausgangssituation befindet.
- 16** aa) Für Ausschüttungen von inländischen Kapitalgesellschaften ist jährlich eine gesonderte Feststellungserklärung zum Kapitalkonto nach §§ 27 ff. KStG abzugeben, für welche die allgemeinen Steuererklärungs- und Verjährungsfristen gelten. Im Rahmen dieser Erklärungspflichten führt dies zu keinem zusätzlichen Aufwand, so dass es sachgerecht ist, Tatsachen auch für zukünftige steuerliche Zwecke zu ermitteln und festzustellen (Urteil des FG München in EFG 2017, 234). Darüber hinaus ist für bestimmte Ausschüttungen Kapitalertragsteuer anzumelden und abzuführen (§ 45a des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung --EStG--). Dies gilt auch, wenn ein Steuerabzug nicht oder nicht in voller Höhe vorzunehmen ist (§ 45a Abs. 1 Satz 2 EStG). Die innerhalb eines Kalendermonats einbehaltene Steuer ist jeweils bis zum zehnten des folgenden Monats abzuführen (§ 44 Abs. 1 Satz 5 EStG).
- 17** bb) Für ausländische Kapitalgesellschaften wird demgegenüber ein Kapitalkonto nach §§ 27 ff. KStG nicht laufend festgestellt. Um dennoch Kapitalrückzahlungen von Gesellschaften aus EU-Mitgliedstaaten freizustellen, sieht § 27 Abs. 8 KStG i.d.F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 7. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2782, BStBl I 2007, 4) stattdessen ein Verfahren zur gesonderten Feststellung einer Einlagenrückgewähr vor, das nur im konkreten Bedarfsfall durchzuführen ist. Der Anwendungsbereich der Regelungen zum steuerlichen Einlagekonto wird dadurch auf das Gebiet der Europäischen Union ausgedehnt. Danach kann für den inländischen Empfänger einer ausländischen Dividende ermittelt werden, ob es sich bei der Ausschüttung ganz oder teilweise um die Rückzahlung von Einlagen handelt. Da die erforderlichen Angaben anders als bei im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften im Regelfall nicht vorliegen, ist zur Ermittlung der Einlagenrückgewähr ein besonderes Feststellungsverfahren vorgesehen (vgl. BRDrucks 542/06, S. 49). Dieses Verfahren ist von der ausschüttenden EU-Kapitalgesellschaft zu betreiben und der entsprechende Antrag von ihr (§ 27 Abs. 8 Satz 3 KStG) innerhalb der vorgegebenen 1-Jahres-Frist (§ 27 Abs. 8 Satz 4 KStG) zu stellen. Für diese Körperschaften wird hierdurch die Möglichkeit eröffnet, nachzuweisen, dass eine Zahlung an den Anteilseigner nach den Grundsätzen der Differenzrechnung als Einlagenrückgewähr zu qualifizieren ist (BRDrucks 542/06, S. 50). Anhand der vorgelegten

Unterlagen ermittelt und bescheinigt die zuständige Finanzbehörde die Höhe der Einlagenrückgewähr. EU-Ausländische Gesellschaften werden damit verfahrensrechtlich insoweit günstiger als inländische Gesellschaften behandelt, als der jährliche Aufwand für Feststellungserklärungen bei ihnen entfällt; es wird der ausländischen Gesellschaft mit anderen Worten erspart, wegen potentieller künftiger Kapitalrückzahlungen jährliche Erklärungen abzugeben (Urteil des FG München in EFG 2017, 234).

- 18** cc) Das Verfahren nach § 27 Abs. 8 KStG ist insoweit zwar dem inländischen Feststellungsverfahren nach §§ 27 ff. KStG nachgebildet, es unterscheidet sich von diesem aber dadurch, dass es die unvermeidbaren Unterschiede berücksichtigt, die sich aus dem fehlenden Kapitalkonto bei der ausländischen Gesellschaft ergeben (vgl. hierzu bereits Senatsurteil vom 11. Februar 2015 I R 3/14, BFHE 249, 448, BStBl II 2015, 816). EU-Kapitalgesellschaften treffen grundsätzlich keine Erklärungspflichten im Inland; § 27 Abs. 8 KStG eröffnet diesen deshalb erst die Möglichkeit zum Nachweis, dass die antragstellende Gesellschaft Einlagen an ihre Gesellschafter zurückgewährt hat (Urteil des FG München in EFG 2017, 234).
- 19** dd) Europarechtlich erläuterungsbedürftig kann hierbei allenfalls der Umstand sein, dass der von der ausschüttenden EU-Kapitalgesellschaft zu stellende Antrag wirtschaftlich allein dem Interesse des Anteilseigners dient, dieser aber keine eigene Nachweismöglichkeit und damit die negativen Folgen einer Verfristung zu tragen hat. Insoweit verweisen Behrens/ Renner (BB 2016, 1180, 1182) auf das EuGH-Urteil van Caster vom 9. Oktober 2014 C-326/12 (EU:C:2014:2269, Rz 49), wonach die Regelung eines Mitgliedstaats, durch die Steuerpflichtige, die Anteile an ausländischen Investmentfonds gezeichnet haben, daran gehindert werden, Nachweise vorzulegen, die anderen Kriterien entsprechen als den in den Rechtsvorschriften dieses Mitgliedstaats für Investitionen im Inland vorgesehenen, über das hinausgeht, was erforderlich ist, um die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle zu gewährleisten. Dieser Verweis trifft den Streitfall aber nicht. Denn im anhängigen Verfahren geht es darum, dass die zum Nachweis einer Einlagenrückgewähr erforderlichen Angaben im Regelfall im Inland nicht vorliegen, weshalb gerade ein besonderes Feststellungsverfahren geboten ist und auch nur auf die Unterlagen zurückgegriffen werden kann und soll, die bei der ausschüttenden Gesellschaft vorliegen. Dazu sind nach § 27 Abs. 8 Satz 7 KStG die für die Berechnung der Einlagenrückgewähr erforderlichen Umstände darzulegen. Die Regelung zielt mithin auf die Gleichbehandlung mit (ausschüttenden) inländischen Gesellschaften ab. Demgemäß ist auch nicht erkennbar, dass mit ihr eine Diskriminierung verbunden sein könnte.
- 20** 4. Soweit die Klägerin die Revisionszulassung unter dem Aspekt der Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Variante 1 FGO) begehrt, ergibt sich nichts Anderes. Es gelten zum einen die zur Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO höchstrichterlich entwickelten Darlegungsanforderungen (z.B. BFH-Beschluss vom 3. November 2011 IV B 62/10, BFH/NV 2012, 369); zum anderen fehlt es an der Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Rechtsfortbildung. Die Rechtslage ist vielmehr --wie erläutert-- eindeutig.
- 21** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.
- 22** 6. Der Beschluss ergeht im Übrigen nach § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ohne weitere Begründung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de