

Urteil vom 09. Juni 2010, I R 43/09

Verwendung des steuerlichen Einlagekontos bei Ausschüttungen, die noch unter das Anrechnungsverfahren fallen

BFH I. Senat

EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 3, EStG § 52 Abs 36, KStG § 30 Abs 2 Nr 4, KStG § 47 Abs 1 S 1 Nr 1, KStG § 27 Abs 1 S 3, KStG § 27 Abs 2 S 1, KStG § 28 Abs 1 S 3, KStG § 34 Abs 2a, KStG § 34 Abs 9 S 1 Nr 1, KStG § 36 Abs 1, KStG § 36 Abs 2, KraftStG § 36 Abs 7, KStG § 38 Abs 1

vorgehend FG Hamburg, 19. April 2009, Az: 1 K 155/07

Leitsätze

1. NV: Ob das steuerliche Einlagekonto als verwendet gilt, richtet sich allein nach dem ausschüttbaren Gewinn zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Ein Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto ist nicht möglich.
2. NV: Ist auf Ausschüttungen noch das Anrechnungsverfahren anwendbar, beurteilt sich die Frage, ob eine Einlagenrückgewähr vorliegt, allein nach altem Recht.
3. NV: Das steuerliche Einlagekonto kann nicht negativ werden.

Tatbestand

I.

- 1 Die Gesellschafter der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer im Jahr 1980 gegründeten GmbH, deren Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entspricht, leisteten im Jahr 2000 zusätzlich zum Stammkapital der Klägerin eine Einlage in Höhe von 70.000 DM. Am 22. Dezember 2000 beschlossen sie eine Gewinnausschüttung in Höhe von 50.000 DM für das Jahr 1999, die am 2. Februar 2001 ausgezahlt wurde. Am 17. Dezember 2001 beschlossen sie eine Gewinnausschüttung für 2000 in Höhe von 57.208 DM, die am 27. Dezember 2001 entrichtet wurde. Am 27. Januar 2001 fassten sie den Beschluss, den nicht für die Verrechnung mit EK 02 verbrauchten Betrag der im Jahr 2000 eingezahlten Kapitalrücklage in Höhe von 36.752 DM wieder auszuschütten; die Klägerin zahlte den Betrag am selben Tag auf das Konto der Gesellschafter.
 - 2 Die Gewinnausschüttungen für 1999 und 2000 wirkten sich ausschließlich auf das EK 45 und das EK 40 der Klägerin aus, die danach vollständig verbraucht waren. Der gemäß § 36 Abs. 7 des Körperschaftsteuergesetzes i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) --KStG 1999 n.F.-- festgestellte Endbestand an EK 04 zum 31. Dezember 2000 betrug 69.999 DM.
 - 3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) stellte das steuerliche Einlagekonto der Klägerin zum 31. Dezember 2001 (streitgegenständlicher Stichtag) auf 57.208 DM fest. Dabei ging das FA davon aus, dass nur die von der Klägerin in 2001 vorgenommene Kapitalrückzahlung in Höhe von 36.752 DM, nicht dagegen die Gewinnausschüttungen für 1999 und 2000 als Leistungen i.S. des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 1999 zu beurteilen seien und errechnete eine Minderung des steuerlichen Einlagekontos von 12.791 DM. Diese Minderung des steuerlichen Einlagekontos ergab sich aus der Differenz der Kapitalrückzahlung von 36.752 DM und dem auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (31. Dezember 2000) ermittelten ausschüttbaren Gewinns von 23.961 DM, der wie folgt berechnet worden war:
 - 4
- | | |
|--|------------------------------|
| Eigenkapital laut Steuerbilanz zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres | 158.960 DM |
| Nennkapital zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres | ./. 65.000 DM Steuerliches |
| Einlagekonto zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres | ./. 69.999 DM ausschüttbarer |
| Gewinn | 23.961 DM |

- 5 Die Klägerin war demgegenüber der Auffassung, auch die Gewinnausschüttungen für 1999 (50.000 DM) und 2000 (57.208 DM) seien als Leistungen i.S. des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 1999 n.F. zu erfassen. Die Kapitalrückzahlung in Höhe von 36.752 DM sei daher in vollem Umfang bei den Gesellschaftern als steuerfreie Einlagenrückgewähr zu behandeln. Sie beantragte, den Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2 Satz 1, § 28 Abs. 1 Satz 3 und § 38 Abs. 1 KStG 1999 n.F. dahingehend zu ändern, das steuerliche Einlagekonto auf 33.247 DM (69.999 DM abzüglich ausgezahlte Kapitalrücklage 36.752 DM) festzustellen. Das FA lehnte den Antrag ab.
- 6 Der dagegen gerichteten Klage gab das Finanzgericht (FG) Hamburg mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1588 veröffentlichtem Urteil vom 20. April 2009 1 K 155/07 statt. Es war der Auffassung, jedenfalls die Gewinnausschüttung für das Jahr 2000 in Höhe von 57.208 DM sei als Leistung i.S. des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 1999 n.F. neben der Kapitalrückzahlung in Höhe von 36.752 DM anzusehen, sodass das Einlagekonto zum 31. Dezember 2001 über den Klageantrag hinaus eigentlich mit null DM festzustellen sei.
- 7 Mit seiner Revision rügt das FA eine Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht angenommen, auch Gewinnausschüttungen, die noch unter das Anrechnungsverfahren fallen, seien in die Summe der im Wirtschaftsjahr 2001 erbrachten Leistungen gemäß § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 1999 n.F. einzubeziehen.
- 10 1. Die Beteiligten gehen zu Recht davon aus, dass für die Klägerin, deren Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entspricht, das steuerliche Einlagekonto erstmals zum 31. Dezember 2001 festzustellen war (§ 34 Abs. 2a KStG 1999 n.F.). Nach § 27 Abs. 1 KStG 1999 n.F. ist das steuerliche Einlagekonto ausgehend von dem Bestand am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres um die jeweiligen Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahres fortzuschreiben. Leistungen der Kapitalgesellschaft mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital i.S. des § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG 1999 n.F. mindern das steuerliche Einlagekonto nur, soweit die Summe der im Wirtschaftsjahr erbrachten Leistungen den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigt. Dies gilt auch für Rückzahlungen aus der Kapitalrücklage. Nach dem klaren Wortlaut des § 27 Abs. 1 KStG 1999 n.F. ist ein Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto nicht möglich (a.A. Pfaar/Hanisich/Welke, GmbH-Rundschau 2003, 150). Als ausschüttbarer Gewinn gilt das um das gezeichnete Kapital geminderte in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos.
- 11 2. Nach den Feststellungen des FG verfügte die Klägerin zum 31. Dezember 2000 über ein EK 04 von 69.999 DM. Dieser gemäß § 36 Abs. 7 KStG 1999 n.F. festgestellte Bestand ist als Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos zu übernehmen (§ 39 Abs. 1 KStG 1999 n.F.). Ausgehend von einem Eigenkapital laut Steuerbilanz zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres in Höhe von 158.960 DM, einem Nennkapital von 65.000 DM und dem steuerlichen Einlagekonto in Höhe von 69.999 DM errechnet sich hieraus zum 31. Dezember 2000 ein ausschüttbarer Gewinn von 23.961 DM. Dieser Betrag ist zwischen den Beteiligten nicht in Streit.
- 12 3. Das FA hat zu Recht angenommen, dass nur die Kapitalrückzahlung in Höhe von 36.752 DM im Streitjahr als Leistung i.S. des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 1999 n.F. zu beurteilen ist und hat hieraus zutreffend eine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos von 12.791 DM errechnet (36.752 DM ./ 23.961 DM).
- 13 a) Leistungen sind alle Auskehrungen an die Gesellschafter, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 4. Juni 2003, BStBl I 2003, 366, Tz. 11). 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 (vgl. Senatsurteile vom 19. Dezember 2007 I R 52/07, BFHE 220, 180, BStBl II 2008, 431; vom 29. Mai 1996 I R 118/93, BFHE 180, 405, BStBl II 1997, 92; BMF-Schreiben vom 6. November 2003, BStBl I 2003, 575, Tz. 7).
- 14 b) Offene Gewinnausschüttungen sind demnach grundsätzlich als Leistungen in die Berechnung des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 1999 n.F. einzubeziehen. Dies gilt jedoch nicht, soweit auf offene Ausschüttungen noch das

Anrechnungsverfahren anwendbar ist. Bei diesen Gewinnausschüttungen beurteilt sich die Frage, ob eine Einlagenrückgewähr vorliegt, allein nach altem Recht.

- 15** aa) Nach § 34 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 KStG 1999 n.F. sind die Vorschriften des Anrechnungsverfahrens letztmals anzuwenden --erstens-- für Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr beruhen, und die in dem ersten Wirtschaftsjahr erfolgen, das in dem Veranlagungszeitraum endet, für den das Körperschaftsteuergesetz i.d.F. des Art. 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433) erstmals anzuwenden ist, sowie --zweitens-- für andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen, die in dem Wirtschaftsjahr erfolgen, das dem in Nr. 1 genannten Wirtschaftsjahr vorangeht.
- 16** Entspricht --wie im Streitfall-- das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr, sind damit die Vorschriften des Anrechnungsverfahrens noch auf offene Gewinnausschüttungen für abgelaufene Wirtschaftsjahre, die im Jahr 2001 abfließen, und auf andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen im Jahr 2000 letztmals anzuwenden.
- 17** bb) Die Rechtsfolgen für Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr (hier: Wirtschaftsjahre 1999 und 2000) beruhen, ergeben sich aus § 36 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 KStG 1999 n.F. Danach sind die Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes i.d.F. der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl I 1999, 817, BStBl I 1999, 461) --KStG 1999 a.F.-- anzuwenden und die Teilbeträge, die zum 31. Dezember 2000 gemäß § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG 1999 a.F. festgestellt worden sind, sind zu verringern. Welcher Teil des verwendbaren Eigenkapitals für diese offenen Gewinnausschüttungen als verwendet gilt, richtet sich demnach nach §§ 28 ff. KStG 1999 a.F. und nicht nach dem grundsätzlich bereits 2001 anwendbaren § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 1999 n.F. (a.A. Semmler, Deutsches Steuerrecht 2002, 391). § 36 Abs. 2 KStG 1999 n.F. i.V.m. §§ 28 ff. KStG 1999 a.F. regeln abschließend, ob eine steuerfreie Einlagenrückgewähr vorliegt oder nicht, denn die Vorschriften des Halbeinkünfteverfahrens und des Anrechnungsverfahrens schließen einander insoweit aus.
- 18** cc) Dieses Ergebnis ist auch sachgerecht. Andernfalls minderten Zahlungen, für die das EK 04 als verwendet gilt, zusätzlich nochmals das steuerliche Einlagekonto. Ebenso schmälerten offene Gewinnausschüttungen, die --wie im Streitfall-- aus dem EK 45 und EK 40 erbracht wurden, das steuerliche Einlagekonto, wenn sie den ausschüttbaren Gewinn zum 31. Dezember 2000 übersteigen. Trotz der Minderung des steuerlichen Einlagekontos lagen im letztgenannten Fall bei den Gesellschaftern Einkünfte aus Kapitalvermögen vor. Denn es ist --wie das FG zutreffend ausführt-- auf Ausschüttungen, die noch unter das Anrechnungsverfahren fallen, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) 1997 i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) anwendbar (§ 52 Abs. 36 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und Reform der Unternehmensbesteuerung vom 23. Oktober 2000, BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2001, 1428 --EStG 1997 n.F.--). Danach gehören Bezüge nicht zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen, soweit sie aus Ausschüttungen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft stammen, für die Eigenkapital i.S. des § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG 1999 a.F. als verwendet gilt. Nur wenn dies der Fall ist, liegt eine steuerfreie Einlagenrückgewähr vor. Ob die Bezüge aus Ausschüttungen stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG 1999 n.F. als verwendet gelten, ist demgegenüber unerheblich, da § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG 1997 n.F. erst auf Ausschüttungen anwendbar ist, für die das Halbeinkünfteverfahren gilt.
- 19** Die Auffassung des FG führte demnach dazu, dass --obwohl das steuerliche Einlagekonto für diese offenen Ausschüttungen als verwendet gälte--, gleichwohl auf der Ebene der Gesellschafter steuerpflichtige Kapitaleinkünfte vorlägen. Soweit diese steuerpflichtigen Gewinnausschüttungen das steuerliche Einlagekonto gemindert hätten, könnten Ausschüttungen nachfolgender Wirtschaftsjahre nicht mehr als steuerfreie Einlagenrückgewähr beurteilt werden. Es lägen vielmehr mangels eines Bestandes des steuerlichen Einlagekontos steuerpflichtige Gewinnausschüttungen bei den Gesellschaftern vor.
- 20** So hätte sich im Streitfall auf der Grundlage der Auffassung des FG das steuerliche Einlagekonto der Klägerin allein durch die Gewinnausschüttung für 2000 und die Ausschüttung der Kapitalrücklage vollständig verbraucht. Ausschüttungen nachfolgender Jahre wären in vollem Umfang steuerpflichtig. Denn das steuerliche Einlagekonto kann nicht negativ werden. Diese seit dem Veranlagungszeitraum 2006 ausdrücklich im Gesetz angeordnete Rechtsfolge gilt, da Einlagen nicht unter null sinken können, jedenfalls im Grundsatz auch für § 27 KStG 1999 n.F. (Senatsurteil vom 6. Oktober 2009 I R 24/08, BFH/NV 2010, 248, m.w.N.). Ein noch nachteiligeres Ergebnis hätte sich ergeben, wenn im Streitfall die Kapitalrücklage statt im Jahr 2001 erst im darauf folgenden Wirtschaftsjahr 2002 an die Gesellschafter ausgezahlt worden wäre. Denn in diesem Fall wäre auf der Grundlage der Auffassung des

FG infolge der Gewinnausschüttungen für 1999 und 2000 mangels eines Bestandes des steuerlichen Einlagekontos in 2002 eine in vollem Umfang steuerpflichtige Gewinnausschüttung bei den Gesellschaftern der Klägerin angefallen. Eine Rechtfertigung für diese nachteilige Behandlung ist nicht ersichtlich.

- 21** Die Auffassung des FG führt zwar bei isolierter Betrachtung des Streitjahres zu einem für die Gesellschafter der Klägerin günstigeren Ergebnis, da die Rückzahlung der Kapitalrücklage in voller Höhe als steuerfreie Einlagenrückgewähr gilt. Bei einer den einzelnen Veranlagungszeitraum übergreifenden Betrachtungsweise wirkt sie sich jedoch negativ aus, da sie den Umfang des Eigenkapitals, das steuerfrei an die Gesellschafter ausgekehrt werden kann, verringert. Zwar hat nach dem angefochtenen Feststellungsbescheid die Rückzahlung der Kapitalrücklage das steuerliche Einlagekonto nur um 12.791 DM gemindert. Andererseits weist es aber zum 31. Dezember 2001 einen Bestand von 57.208 DM aus und kann in dieser Höhe in nachfolgenden Wirtschaftsjahren --z.B. bei einer Vorabauschüttung-- steuerfrei an die Gesellschafter der Klägerin ausgekehrt werden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de