

Urteil vom 15. März 2021, I R 80/17

Keine sog. Nachsteuer in Dreieckskonstellationen

ECLI:DE:BFH:2021:U.150321.IR80.17.0

BFH I. Senat

EStG § 20 Abs 2 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 20 Abs 2 S 2, KStG § 8b Abs 1 S 2, KStG § 8b Abs 7, KStG § 37 Abs 2 S 3, KStG § 37 Abs 3 S 1, EStG VZ 2006, KStG VZ 2006

vorgehend FG München, 15. Februar 2016, Az: 6 K 2600/13

Leitsätze

NV: Bei Veräußerung/Abtretung eines künftigen Dividendenausschüttungsanspruches vom Aktieninhaber an einen Dritten liegt zwar für eine Kapitalgesellschaft ein Bezug i.S. des § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG (heute Satz 5) vor, dieser führt aber nicht unmittelbar zu einer Körperschaftsteuerminderung bei der die Dividende leistenden Gesellschaft, so dass es nicht zu einer sog. Nachsteuer i.S. des § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG kommt.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg, vom 16.02.2016 - 6 K 2600/13 und die (Teil-)Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 12.08.2013 aufgehoben.

Die Körperschaftsteuer für 2006 wird unter Abänderung des Körperschaftsteuerbescheids des Beklagten vom 06.06.2011 um die gemäß § 37 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes festgesetzte "Nachsteuer" in Höhe von ... € (1/6 von ... €) herabgesetzt.

Die Berechnung der verbleibenden Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Bank. Im Streitjahr (2006) war sie Eigentümerin von ... Namensstückaktien der B-AG, die nach ihrer Angabe im sog. Anlagebuch erfasst waren. Im Mai 2006 billigte der Aufsichtsrat der B-AG den Vorschlag des Vorstands, eine Dividende in Höhe von ... € je Aktie auszuschütten. In der Hauptversammlung der B-AG im Juli 2006 wurde die Dividendenausschüttung beschlossen. Auf die Anteile der Klägerin entfiel eine Dividende von ... €. Die Ausschüttung führte zu einer entsprechenden Minderung der Körperschaftsteuer bei der B-AG.
- 2** Bereits am 14.06.2006 --vor der Hauptversammlung der B-AG-- schloss die Klägerin mit der C-GmbH (C) einen Kauf- und Abtretungsvertrag ab; sie verkaufte mit sofortiger Wirkung ihren Ausschüttungsauszahlungsanspruch gegen die B-AG und trat den Anspruch mit Wirkung auf den Tag seiner Entstehung an die C ab. Als Kaufpreis wurde die erwartete Dividendenzahlung in Höhe von ... € abzüglich einer Verzinsung bis zur Auszahlung der Dividende sowie eines festen Betrags von ... € vereinbart.
- 3** Den Kaufpreis von ... € behandelte die Klägerin als steuerfrei. Die C stellte unter Verweis auf die "Veräußerung des künftigen Dividendenanspruchs" eine Steuerbescheinigung über anrechenbare Kapitalertragsteuer in Höhe von ... € nebst Solidaritätszuschlag in Höhe von ... € aus.

- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) war der Auffassung, dass der Vorgang zu einer Körperschaftsteuererhöhung gemäß § 37 Abs. 3 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG) führe. Es erhöhte entsprechend die Körperschaftsteuer um ... € (1/6 von ... €).
- 5 Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) München, Außensenate Augsburg, hat mit Urteil vom 16.02.2016 - 6 K 2600/13 entschieden, dass die Voraussetzungen des § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG im Streitfall vorliegen. Die Klägerin habe aus dem Verkauf der Dividendenansprüche Einnahmen gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) erzielt, die nach § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG (heute Satz 5) steuerfrei geblieben seien. Die von der Klägerin bezogenen Kapitaleinkünfte hätten zudem bei der die Dividenden ausschüttenden Kapitalgesellschaft (B-AG) zu einer Körperschaftsteuererminderung geführt. Damit lägen im Streitfall die kumulativ zu erfüllenden Tatbestandsvoraussetzungen des § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG vor. Auf eine Körperschaftsteuererminderung bei der den Kaufpreis zahlenden Gesellschaft (C) komme es nicht an.
- 6 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt sinngemäß, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Körperschaftsteuer für das Streitjahr um die gemäß § 37 Abs. 3 KStG festgesetzte Nachsteuer in Höhe von ... € (1/6 von ... €) herabzusetzen.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision der Klägerin ist begründet. FA und FG haben bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer für das Streitjahr zu Unrecht eine sog. Nachsteuer (§ 37 Abs. 3 Satz 1 KStG) berücksichtigt. Das FG-Urteil und die (Teil-)Einspruchsentscheidung des FA vom 12.08.2013 sind deshalb aufzuheben und der angefochtene Bescheid ist antragsgemäß abzuändern (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 9 1. Erhält eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG gehören, Bezüge, die nach § 8b Abs. 1 KStG bei der Einkommensermittlung außer Ansatz bleiben und die bei der leistenden Körperschaft zu einer Minderung der Körperschaftsteuer nach § 37 Abs. 2 Satz 3 KStG geführt haben, so erhöhen sich nach § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG bei ihr die Körperschaftsteuer und das Körperschaftsteuerguthaben i.S. des § 37 Abs. 1 KStG um den Betrag der Minderung der Körperschaftsteuer bei der leistenden Körperschaft (sog. Nachsteuer). Die jeweiligen Erhöhungsbeträge bei der empfangenden Körperschaft entsprechen dabei dem nach § 37 Abs. 2 KStG in Anspruch genommenen Minderungsbetrag bei der leistenden Körperschaft.
- 10 § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG stellt einen systematischen Zusammenhang zu § 37 Abs. 2 KStG her. Wie der Senat bereits im Urteil vom 25.11.2014 - I R 78/12 (BFH/NV 2015, 523) ausgeführt hat, führt dies dazu, dass die nach § 8b Abs. 1 KStG steuerbefreite Gewinnausschüttung zwischen Körperschaften keine Nutzung von vorhandenem Körperschaftsteuerguthaben bewirkt, sondern dass das in den Körperschaftsteuerguthaben enthaltene steuerliche Entlastungspotential auf die jeweiligen empfangenden Körperschaften "übertragen" wird (vgl. auch Gosch/Bauschatz, KStG, 4. Aufl., § 37 Rz 105). Nimmt die empfangende Körperschaft oder Personenvereinigung ihrerseits Gewinnausschüttungen vor, kann das erhöhte Körperschaftsteuerguthaben wiederum bei ihr verbraucht werden und zu einer Körperschaftsteuererminderung nach Maßgabe von § 37 Abs. 2 Satz 1 und 2 KStG führen. Nach § 37 Abs. 3 KStG soll das Körperschaftsteuerguthaben innerhalb von Beteiligungsketten erst dann realisiert werden können, wenn sichergestellt ist, dass die Ausschüttung bei den Anteilseignern, insbesondere bei natürlichen Personen, der Besteuerung unterliegt (vgl. auch Senatsurteil vom 28.11.2007 - I R 42/07, BFHE 219, 321, BStBl II 2008, 390; Senatsbeschluss vom 05.04.2005 - I B 221/04, BFHE 209, 341, BStBl II 2005, 526; s.a. BTDrucks 14/2683, S. 127). Andernfalls hätte die Gefahr bestanden, dass solche mit keinen Steuerfolgen verbundenen Ausschüttungen für eine kurzfristige "zusammengeballte" Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens genutzt worden wären (s. Thurmayer in Herrmann/Heuer/Raupach, § 37 KStG Rz 66). § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG soll damit gewährleisten, dass es mit der Körperschaftsteuererminderung zugleich zu einer Besteuerung der Ausschüttung beim (letzten) Anteilseigner kommt (z.B. Bren/Kirste, GmbH-Rundschau 2003, 1047, 1048).
- 11 2. Ausgehend von diesem Rechtsrahmen hat die Vorinstanz zu Unrecht dahin erkannt, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG im Streitfall erfüllt sind.

- 12** a) Die Einnahmen der Klägerin (als unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG gehören) aus dem Verkauf ihres Ausschüttungsauszahlungsanspruches gegen die B-AG an die C haben bei ihr zu Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und Satz 2 EStG geführt, die als Bezüge nach § 8b Abs. 1 KStG bei der Einkommensermittlung der Klägerin außer Ansatz bleiben.
- 13** aa) Die Ausnahmebestimmung des § 8b Abs. 7 Satz 1 KStG, der zufolge § 8b Abs. 1 bis 6 KStG nicht auf Anteile anzuwenden sind, die bei Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten nach § 1 Abs. 12 des Gesetzes über das Kreditwesen in der für das Streitjahr geltenden Fassung dem Handelsbuch zuzurechnen sind (s. dazu z.B. Senatsurteil vom 26.09.2018 - I R 11/16, BFH/NV 2019, 416), ist im Streitfall nicht anzuwenden. Dem unbestritten gebliebenen klägerischen Vortrag vor dem FG ist zu entnehmen, dass die Klägerin die Anteile an der B-AG im Anlagenbuch und nicht im Handelsbuch gehalten hat.
- 14** bb) Nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG bleiben Bezüge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG bei der Ermittlung des Einkommens der nach § 1 Abs. 1 KStG unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft außer Ansatz. § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG (heute Satz 5) erweitert den Begriff des Bezugs i.S. des § 8b Abs. 1 KStG seit dem Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz) vom 20.12.2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) auf Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendenscheinen und sonstigen Ansprüchen i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG sowie Einnahmen aus der Abtretung von Dividendenansprüchen oder sonstigen Ansprüchen i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG. Im Streitfall liegen derartige Einnahmen vor, da die Klägerin ihre Ausschüttungsauszahlungsansprüche noch vor dem Gewinnausschüttungsbeschluss der B-AG an die C veräußert und abgetreten hat. Auch dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig und nicht weiter erörterungsbedürftig.
- 15** b) Zwischen den Beteiligten ist allerdings streitig, ob § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG fordert, dass die von der Klägerin bezogenen Kapitaleinkünfte aus der Veräußerung/Abtretung des Ausschüttungsauszahlungsanspruches auch (unmittelbar) bei der die Dividenden ausschüttenden Kapitalgesellschaft (B-AG) zu einer Körperschaftsteuererminderung geführt haben müssen. Die Vorinstanz hat dies zu Unrecht verneint.
- 16** aa) Im Streitfall liegt zwar bei der Klägerin als Veräußerin/Abtretende des Ausschüttungsauszahlungsanspruches gegen die B-AG ein Bezug i.S. von § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG (heute Satz 5) vor, dieser Bezug führte aber nicht unmittelbar zu einer Körperschaftsteuererminderung bei der leistenden Gesellschaft. Und jenes Erfordernis folgt der Senat aus dem Wortlaut des § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG, indem dort die Körperschaftsteuererhöhung nicht nur davon abhängig gemacht wird, dass eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft Bezüge erhält, die gemäß § 8b Abs. 1 KStG bei der Einkommensermittlung außer Ansatz bleiben, sondern dass diese Bezüge ("und die") bei der leistenden Körperschaft auch zu einer Körperschaftsteuererminderung geführt haben müssen. Mithin bestimmt § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG, dass eine sachliche Identität des Ereignisses, das bei der ausschüttenden Körperschaft eine Körperschaftsteuererminderung i.S. von § 37 Abs. 2 Satz 3 KStG bewirkt hat, mit dem Ereignis, das beim Anteilseigner zu Bezügen i.S. des § 8b Abs. 1 KStG geführt hat, erforderlich ist.
- 17** Daran fehlt es im Streitfall, da eine Körperschaftsteuererminderung zwar bei der B-AG als leistende Gesellschaft i.S. des § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG eintritt, aber erst durch die Gewinnausschüttung und nicht schon durch den zeitlich vorgelagerten Erwerbs-/Abtretungsvorgang zwischen der Klägerin und der C, der bei der Klägerin zu den Bezügen i.S. des § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG (heute Satz 5) geführt hat. Bei der Erwerblerin/Abtretungsempfängerin liegt kein Bezug i.S. von § 8b Abs. 1 KStG vor. Diese erhält keine Dividendenzahlung, sondern zieht nur eine Forderung ein. Und sie ist schließlich nicht als leistende Körperschaft i.S. des § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG anzusehen, da es bei ihr nicht zu einer Körperschaftsteuererminderung gekommen ist.
- 18** bb) Soweit die Vorinstanz eine Körperschaftsteuererminderung bei der leistenden Gesellschaft auch ohne unmittelbaren Bezug zu den aus der Veräußerung/Abtretung des Ausschüttungsauszahlungsanspruches von der Klägerin erzielten Kapitaleinkünften genügen lässt, liegt dem eine Gesamtbetrachtung der Einzelsachverhalte (Veräußerung/Abtretung sowie Ausschüttung der Dividende) zugrunde.
- 19** Eine derartige --zu Lasten der Klägerin wirkende-- Auslegung des § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG entspricht zwar dem oben dargelegten Gesetzeszweck; sie überschreitet aber die Grenze des Wortlauts des § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG. Die allgemeine Bezugnahme auf § 8b Abs. 1 KStG in der ersten Hälfte des Relativsatzes des § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG reicht nicht aus, um die gesonderten Voraussetzungen der zweiten Hälfte dieses Relativsatzes entgegen dessen Wortlaut auf § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG (heute Satz 5) anpassen zu können. Vielmehr hätte es für die Einbeziehung der durch den Verkauf der Dividendenansprüche entstehenden Dreieckskonstellation einer ausdrücklichen Regelung

--wie auch in § 37 Abs. 3 Satz 2 und 3 KStG für die Fälle der Organschaft und der Umwandlung-- oder einer allgemeineren Formulierung des zweiten Teils des Relativsatzes in § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG bedurft.

- 20** cc) Entgegen der Ansicht der Vorinstanz und dem Urteil des Hessischen FG vom 16.02.2012 - 4 K 1130/10 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1187) ist für eine wirtschaftliche Betrachtung des Begriffs des "Erhaltens" von Bezügen angesichts des Wortlauts von § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG kein Raum. Denn selbst wenn man davon ausgeht, dass die Klägerin im Streitfall ein wirtschaftliches Surrogat für den Ausschüttungsauszahlungsanspruch in Form eines Kaufpreises und damit einen (ursprünglichen) Bezug i.S. des § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG "erhält", ist damit der gesetzlich geforderten Identität der Ereignisse nicht entsprochen; denn dieser Bezug löst die Körperschaftsteuererminderung bei der leistenden Gesellschaft nicht aus. Eine wirtschaftliche Betrachtung des Rechtsbegriffs des "Erhaltens" von Bezügen hat ihre Grenze im Wortlaut des Gesetzes, das über die Konjunktion "und" eine sachliche Verknüpfung des Ereignisses, das bei der ausschüttenden Körperschaft eine Körperschaftsteuererminderung i.S. von § 37 Abs. 2 Satz 3 KStG bewirkt hat, mit dem Ereignis, das beim Anteilseigner zu Bezügen i.S. des § 8b Abs. 1 KStG geführt hat, herstellt (Gosch/Bauschatz, a.a.O., § 37 Rz 117; Thurmayer in Herrmann/Heuer/Raupach, § 37 KStG Rz 71 [Lfg. 255 - ab Lfg. 295 aber unter Darstellung der Rechtsansicht des Hessischen FG evtl. abweichend]; a.A. Bott in Bott/Walter, KStG, § 37 Rz 151; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 37 KStG Rz 75; Lange in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 37 Rz 47; Blümich/Werning, § 37 KStG Rz 49).
- 21** Zudem differenziert der Gesetzgeber sowohl in § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und Satz 2 EStG als auch in § 8b Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG zwischen Einnahmen aus Gewinnanteilen (Dividenden) und solchen aus der Veräußerung von Dividendenscheinen und sonstigen Ansprüchen durch den Inhaber des Stammrechts, wenn die dazugehörigen Aktien oder sonstigen Anteile nicht mitveräußert werden. Eine entsprechende Differenzierung findet sich auch für Einnahmen aus der Abtretung von Dividendenansprüchen oder sonstigen Ansprüchen, wenn die dazugehörigen Anteilsrechte nicht in einzelnen Wertpapieren verbrieft sind. Diese Differenzierung ist in § 37 Abs. 3 KStG in Bezug auf die gesetzlich geforderte Identität der Ereignisse nicht nachvollzogen worden und kann --wie bereits erläutert-- nicht durch einen bloßen Verweis auf § 8b Abs. 1 KStG und damit auch auf dessen Satz 2 ersetzt werden.
- 22** dd) Ein anderes Ergebnis lässt sich schließlich auch nicht durch eine bilanzielle Betrachtung begründen. Zwar liegt ein Bezug i.S. des § 8b Abs. 1 KStG bei buchführungspflichtigen Körperschaften bereits dann vor, wenn nach bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen ein Ertrag auszuweisen ist. Damit ist aber kein "Erhalt" dieses Bezugs i.S. des § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG verbunden. Der Begriff des "Erhalts" ist bei der empfangenden Anrechnungskörperschaft einheitlich zur Minderung der Körperschaftsteuer bei der ausschüttenden Anrechnungskörperschaft auszulegen (wie hier Gosch/Bauschatz, a.a.O., § 37 Rz 118; Lornsen-Veit in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 37 KStG Rz 86; wohl a.A. Thurmayer in Herrmann/Heuer/Raupach, § 37 KStG Rz 67; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 37 KStG Rz 67). Da die Körperschaftsteuererminderung bei der ausschüttenden Gesellschaft an den Abfluss anknüpft, ist bei der empfangenden Körperschaft korrespondierend an den Zufluss anzuknüpfen.
- 23** 3. Die Vorinstanz hat eine andere Rechtsauffassung vertreten, ihr Urteil war daher aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der angefochtene Bescheid ist um die gemäß § 37 Abs. 3 KStG festgesetzte Nachsteuer in Höhe von ... € (1/6 von ... €) herabzusetzen und damit antragsgemäß abzuändern. Die Berechnung der verbleibenden Steuer wird dem FA übertragen (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).
- 24** 4. Die Kostenentscheidung ergeht nach § 135 Abs. 1 FGO.
- 25** 5. Der Senat entscheidet im schriftlichen Verfahren (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de