

Urteil vom 17. Mai 2022, VIII R 14/18

Nacherhebung der Kapitalertragsteuer für eine offene Gewinnausschüttung in den Fällen des § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG

ECLI:DE:BFH:2022:U.170522.VIIIR14.18.0

BFH VIII. Senat

AO § 167 Abs 1 S 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 3, EStG § 43 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 44 Abs 1 S 5, EStG § 44 Abs 2, EStG § 44 Abs 5 S 1, KStG § 27 Abs 1 S 3, KStG § 27 Abs 1 S 5, KStG § 27 Abs 3 S 1, KStG § 27 Abs 3 S 2, KStG § 27 Abs 5 S 1, KStG § 27 Abs 5 S 2, EStG VZ 2010, KStG VZ 2010

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 12. April 2016, Az: 6 K 2703/15

Leitsätze

1. Wird für eine offene Gewinnausschüttung gemäß § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG eine bescheinigte Einlagenrückgewähr in Höhe von 0 € fingiert, überlagert die Fiktion bereits im Ausschüttungszeitpunkt den Umstand, dass nach der Verwendungsrechnung des § 27 Abs. 1 Sätze 3 bis 5 KStG kein ausschüttbarer Gewinn verwendet wird.
2. Greift die Fiktion des § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG, entstehen die Kapitalertragsteuer und die damit verbundenen kapitalertragsteuerlichen Pflichten der steuerentrichtungspflichtigen Kapitalgesellschaft nicht erst mit der Bekanntgabe des gesonderten Feststellungsbescheids für das Einlagekonto als das die Fiktion auslösende Ereignis, sondern mit dem Zufluss der Ausschüttung.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 12.04.2016 - 6 K 2703/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH, deren Anteilseignerin die Stadt A ist. Gegenstand des Unternehmens sind Versorgungsbetriebe und Bäder.
- 2 Am 27.07.2010 beschloss die Gesellschafterversammlung der Klägerin eine Ausschüttung aus der Kapitalrücklage in Höhe von 5 Mio. € und zahlte diesen Betrag am 28.07.2010 an A aus. Ein ausschüttbarer Gewinn der Klägerin im Sinne der Verwendungsrechnung nach § 27 Abs. 1 Sätze 3 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (KStG) zum 31.12.2009 war nicht vorhanden.
- 3 Für die Ausschüttung wurde seitens der Klägerin wegen der aus ihrer Sicht vorliegenden Einlagenrückgewähr i.S. des § 27 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr 2010 anzuwendenden Fassung (EStG) weder die Kapitalertragsteuer noch der Solidaritätszuschlag einbehalten und abgeführt. Die Klägerin reichte auch keine Kapitalertragsteueranmeldung für die Ausschüttung beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ein.
- 4 Zwar ergab sich aus den mit der Feststellungserklärung zum Einlagekonto für das Jahr 2010 (Streitjahr) beim FA eingereichten Unterlagen, insbesondere den Bilanzerläuterungen, dass eine Ausschüttung der Klägerin an A im Streitjahr erfolgt sein musste. Die am 12.12.2011 beim FA eingegangene Erklärung zur gesonderten Feststellung

des steuerlichen Einlagekontos sowie die mit der Körperschaftsteuererklärung für 2010 eingereichte Anlage WA enthielten aber keine Hinweise auf die Ausschüttung.

- 5 Der Bescheid über die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2010 nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG erging am 10.02.2012, ohne eine Ausschüttung der Klägerin im Streitjahr zu berücksichtigen. Das Einlagekonto der Klägerin wurde im Vergleich zur gesonderten Feststellung auf den 31.12.2009 in unveränderter Höhe ausgewiesen. Eine Bescheinigung über die Ausschüttung nach § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG hatte die Klägerin der A bis zur Bekanntgabe des gesonderten Feststellungsbescheids über das Einlagekonto für das Streitjahr nicht erteilt.
- 6 In einem Betriebsprüfungsbericht vom 10.04.2013 wurde zur Kapitalertragsteuer für das Streitjahr festgestellt, dass die Ausschüttung aus der Kapitalrücklage wie eine "Entnahme" zu betrachten sei, da ein ausschüttbarer Gewinn der Klägerin nicht vorhanden gewesen sei. Da bis zum Tag der Bekanntgabe des gesonderten Feststellungsbescheids zum 31.12.2010 die Bescheinigung nach § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG nicht erteilt worden sei, gelte die Einlagenrückgewähr gemäß § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG in Höhe von 0 € als bescheinigt. Das steuerliche Einlagekonto der Klägerin zum 31.12.2010 sei danach gemäß § 27 Abs. 5 Satz 1 KStG zu Recht ohne Berücksichtigung einer Minderung durch die Ausschüttung gesondert festgestellt worden. Für die Ausschüttung seien Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag nachzuerheben.
- 7 Entsprechend erließ das FA am 15.11.2013 gegenüber der Klägerin nach § 167 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. § 44 Abs. 5 Satz 1 EStG einen als "Nachforderungsbescheid" über Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag bezeichneten Bescheid (im Folgenden: Nacherhebungsbescheid), da die Klägerin für die Ausschüttung über 5 Mio. € vom 27.07.2010 weder der Verpflichtung nachgekommen sei, die Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen noch die Kapitalertragsteuer angemeldet habe. Die Kapitalertragsteuer sei gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1, § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 44a Abs. 8 Satz 1 Nr. 2 EStG in Höhe von drei Fünfteln des Steuerabzugs zu erheben. Das FA nahm die Klägerin über 750.000 € Kapitalertragsteuer und 41.250 € Solidaritätszuschlag in Anspruch.
- 8 Das Einspruchs- und Klageverfahren richtete sich gegen den Bescheid zur gesonderten Feststellung des Einlagekontos auf den 31.12.2010 und den Nacherhebungsbescheid vom 15.11.2013 zur Kapitalertragsteuer und zum Solidaritätszuschlag. Einspruch und Klage blieben erfolglos. Die Entscheidung des Finanzgerichts (FG) Baden-Württemberg ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2016, 1944 mitgeteilt.
- 9 In dem zunächst beim I. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) unter dem Aktenzeichen I R 30/16 geführten Revisionsverfahren verfolgte die Klägerin ihr Begehren hinsichtlich der Entscheidung des FG über die gesonderte Feststellung des Einlagekontos auf den 31.12.2010 und hinsichtlich des Nacherhebungsbescheids weiter. Mit Beschluss vom 18.04.2018 hat der I. Senat des BFH das Verfahren wegen des Nacherhebungsbescheids abgetrennt und an den zuständigen erkennenden Senat verwiesen.
- 10 Mit Beschluss vom 11.07.2018 - I R 30/16 (BFHE 262, 347, BStBl II 2019, 283) gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO) wies der I. Senat des BFH die Revision wegen des Bescheids zur gesonderten Feststellung des Einlagekontos zum 31.12.2010 als unbegründet zurück. Das FG habe die gesonderte Feststellung des Einlagekontos zum 31.12.2010 durch das FA zu Recht nicht beanstandet. Da die Klägerin der A bis zum Tag der Bekanntgabe des Bescheids über die gesonderte Feststellung des Einlagekontos vom 10.02.2012 keine Bescheinigung i.S. des § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG erteilt habe, sei für die Ausschüttung des Jahres 2010 nach § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG von einer bescheinigten Minderung des Einlagekontos in Höhe von 0 € auszugehen und dies sei der gesonderten Feststellung des Einlagekontos zum 31.12.2010 gemäß § 27 Abs. 5 Satz 1 KStG zugrunde zu legen. Zur Vermeidung von Wiederholungen nimmt der Senat auf die Begründung des Beschlusses in BFHE 262, 347, BStBl II 2019, 283 Bezug.
- 11 Zu dem hier streitgegenständlichen Nacherhebungsbescheid rügt die Klägerin die Verletzung von Bundesrecht.
- 12 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 12.04.2016 - 6 K 2703/15, den Nacherhebungsbescheid vom 15.11.2013 und die Einspruchsentscheidung vom 26.08.2015 aufzuheben, soweit sie den Nacherhebungsbescheid betrifft.
- 13 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 15** Das FG hat es zu Recht nicht beanstandet, dass das FA die Klägerin im Wege des Nacherhebungsbescheids in Anspruch genommen hat. Die Klägerin war ab dem 28.07.2010 verpflichtet, für die Ausschüttung an A Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag einzubehalten, abzuführen und anzumelden. Dem ist sie nicht nachgekommen (s. unter II.1.). Sie kann sich nicht gemäß § 44 Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 EStG exkulpieren (s. unter II.2.).
- 16** 1. Die Klägerin war nach § 45a Abs. 1 Satz 1, § 44 Abs. 1 Sätze 3 und 5, Abs. 2 und Abs. 5 i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG verpflichtet, für die am 27.07.2010 beschlossene Ausschüttung am 28.07.2010 Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag einzubehalten, abzuführen und anzumelden.
- 17** a) Bei der Ausschüttung der Klägerin vom 27.07.2010 über 5 Mio. € handelt es sich um eine Gewinnausschüttung gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, die gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegt.
- 18** aa) Die Ausschüttung vom 27.07.2010 ist nicht als Einlagenrückgewähr gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG zu qualifizieren. Nach dieser Regelung gehören die Bezüge nicht zu den Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, soweit sie aus Ausschüttungen einer Körperschaft stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG als verwendet gelten. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG knüpft tatbestandlich an die im Bescheid nach § 27 Abs. 2 KStG ausgewiesenen Bestände des steuerlichen Einlagekontos an. Die Verwendungsrechnung (§ 27 Abs. 1 Sätze 1 bis 3 KStG), welche sich aus der gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos für die Leistungen der Körperschaft ergibt, ist auch auf der Ebene der Gesellschafter zu beachten. Die materiell-rechtliche Bindung des Gesellschafter (Anteilsinhabers) an die gesonderte Feststellung bewirkt, dass er sich nicht mit Erfolg darauf berufen kann, das Einlagekonto sei im Bescheid über die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos unzutreffend ausgewiesen (BFH-Urteil vom 28.01.2015 - I R 70/13, BFHE 249, 118, BStBl II 2017, 101, Rz 11; BFH-Beschluss in BFHE 262, 347, BStBl II 2019, 283, Rz 20 ff.).
- 19** bb) Im gesonderten Feststellungsbescheid über das Einlagekonto zum 31.12.2010 wurde festgestellt, dass das Einlagekonto für die Ausschüttung vom 27.07.2010 nicht verwendet wurde. Aufgrund des zwischen den Beteiligten geführten Verfahrens wegen der gesonderten Feststellung des Einlagekontos auf den 31.12.2010 steht nach dem BFH-Beschluss in BFHE 262, 347, BStBl II 2019, 283 für den Senat und die Beteiligten bindend fest (§ 110 FGO), dass der gesonderte Feststellungsbescheid über das Einlagekonto zum 31.12.2010 mit diesem Inhalt rechtmäßig ist. Es kommt schon aus diesem Grund nicht darauf an, ob der Klägerin --wie in der mündlichen Verhandlung von ihr geltend gemacht-- in Anlehnung an die BFH-Urteile vom 10.04.2019 - I R 15/16 (BFHE 265, 56, BStBl II 2022, 266) und vom 04.05.2021 - VIII R 14/20 (BFHE 273, 206) im vorliegenden Verfahren gegen den Nacherhebungsbescheid der individuelle Nachweis einer Einlagenrückgewähr zu gestatten sein könnte. Die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG sind nicht erfüllt. Die Ausschüttung an A ist danach ein (kapitalertrag)steuerpflichtiger Kapitalertrag gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.
- 20** b) Wegen der nicht erteilten Bescheinigung gemäß § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG galt die Einlagenrückgewähr für die Ausschüttung an A mit der Bekanntgabe des gesonderten Feststellungsbescheids zum Einlagekonto auf den 31.12.2010 gemäß § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG in Höhe von 0 € als bescheinigt. Diese Fiktion wurde gemäß § 27 Abs. 5 Satz 1 KStG der gesonderten Feststellung des Einlagekontos zugrunde gelegt und das Einlagekonto zum 31.12.2010 danach zutreffend ohne eine Minderung wegen der Ausschüttung an A, zum Stand am 31.12.2009, in unveränderter Höhe festgestellt. Die Fiktion der Nichtverwendung des Einlagekontos für die Ausschüttung der Klägerin an A gemäß § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG überlagert die materiell-rechtliche Prüfung der Einlagenrückgewähr anhand der Verwendungsrechnung i.S. des § 27 Abs. 1 Sätze 3 bis 5 KStG (s. zu einer im Abflusszeitpunkt nicht erkannten verdeckten Gewinnausschüttung BFH-Beschluss vom 19.01.2021 - I B 3/20, BFH/NV 2021, 648, Rz 13). Damit ist der (kapitalertrag)steuerpflichtige Kapitalertrag gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG --entgegen der Auffassung der Klägerin-- nicht erst bei Bekanntgabe des gesonderten Feststellungsbescheids zum Einlagekonto, sondern bereits im Zeitpunkt der Ausschüttung vorhanden.
- 21** Dem Gesetz ist kein Anhaltspunkt dafür zu entnehmen, dass die Fiktion der Einlagenrückgewähr in Höhe von 0 € für

eine Leistung der Kapitalgesellschaft gemäß § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG und die damit einhergehende Überlagerung der Verwendungsrechnung in § 27 Abs. 1 Sätze 3 bis 5 KStG erst ab der --nach dem Ausschüttungszeitpunkt liegenden-- Bekanntgabe des gesonderten Feststellungsbescheids Wirkung entfalten sollen. Anders als die Klägerin meint, spricht nichts für eine solche Auslegung des Gesetzes. Die von der Klägerin vertretene Auslegung hätte vielmehr zur Folge, dass die den Kapitalertragsteuerabzug für offene Gewinnausschüttungen bestimmenden Regelungen, die an den Zufluss anknüpfen (vgl. § 44 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 EStG zur Entstehung der Kapitalertragsteuer und § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG für die Einbehaltungs- und Abführungspflicht sowie § 45a Abs. 1 i.V.m. § 44 Abs. 1 Satz 5 Halbsatz 2 EStG für die Anmeldepflicht), ins Leere gingen. Denn in dem nach Meinung der Klägerin maßgeblichen Zeitpunkt des Entstehens eines steuerpflichtigen Kapitalertrags (der Bekanntgabe des Feststellungsbescheids) findet kein Zufluss mehr statt. Aus der Gesamtkonzeption der Regelungen in § 27 Abs. 5 Satz 2, Abs. 1 KStG, § 20 Abs. 1 Nr. 1, § 44 Abs. 1 Satz 2 und § 44 Abs. 2 Satz 2 EStG ergibt sich vielmehr, dass bei Eingreifen der Fiktion bereits ab dem Zeitpunkt der Leistung von einem steuerpflichtigen Kapitalertrag i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG auszugehen ist (vgl. auch Gosch/Bauschatz KStG, 4. Aufl., § 27 Rz 102, 105; Brandis/Heuermann/Oellerich, § 27 KStG Rz 61, 63; Berninghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, § 27 KStG Rz 119, 123; Kleinmanns, eKommentar, § 27 KStG Rz 66, 67, Aktualisierung vom 01.01.2022).

- 22** c) Gemäß § 44 Abs. 1 Satz 2 EStG entsteht die Kapitalertragsteuer für Gewinnausschüttungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in dem Zeitpunkt, in dem der Kapitalertrag dem Gläubiger zufließt. § 44 Abs. 2 EStG enthält insoweit Sonderregelungen zum Zuflusszeitpunkt, die auch gelten, wenn Gewinnanteile --wie im Streitfall-- an einen beherrschenden Gesellschafter ausgeschüttet werden (BFH-Urteile vom 17.11.1998 - VIII R 24/98, BFHE 187, 292, BStBl II 1999, 223, unter 1.b; vom 08.07.1998 - I R 57/97, BFHE 186, 374, BStBl II 1998, 672, unter II.2.d). Die Kapitalerträge fließen dem Gläubiger an dem Tag zu, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt worden ist (§ 44 Abs. 2 Satz 1 EStG). Ist die Ausschüttung nur festgesetzt, ohne dass über den Zeitpunkt der Auszahlung ein Beschluss gefasst worden ist, so gilt als Zeitpunkt des Zufließens der Tag nach der Beschlussfassung (§ 44 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 EStG). Im Streitfall sind die Beteiligten und das FG auf dieser Grundlage übereinstimmend und zu Recht der Auffassung, dass die Ausschüttung A am 28.07.2010 zugeflossen ist. Mit dem Zufluss entstanden am 28.07.2010 die Kapitalertragsteuer (und der Solidaritätszuschlag) für die Ausschüttung an A und damit auch die Pflichten, die Steuer einzubehalten, abzuführen (§ 44 Abs. 1 Satz 3 EStG) und anzumelden (§ 45a Abs. 1 i.V.m. § 44 Abs. 1 Satz 5 Halbsatz 2 EStG).
- 23** 2. Das FG hat zu Recht entschieden, dass das FA die Klägerin für die Kapitalertragsteuer und den Solidaritätszuschlag auf die Ausschüttung an A gemäß § 167 Abs. 1 Satz 1 Alternative 2 AO i.V.m. § 44 Abs. 5 EStG im Wege des Nacherhebungsbescheids in Anspruch nehmen kann (s. unter II.2.a und b). Die Klägerin kann sich nicht damit exkulpieren, ihre Anmeldepflicht weder vorsätzlich noch grob fahrlässig verletzt zu haben (s. unter II.2.c).
- 24** a) § 167 Abs. 1 Satz 1 Alternative 2 AO begründet nach ständiger Rechtsprechung des BFH ein Wahlrecht der Finanzbehörde, den Entrichtungsschuldner der Kapitalertragsteuer entweder durch Haftungsbescheid gemäß § 44 Abs. 5 Satz 1 EStG oder durch Steuerbescheid (Nacherhebungsbescheid) in Anspruch nehmen zu können, wenn er seine Anmeldepflicht nicht erfüllt; die Wahl des Verfahrens muss nicht begründet werden (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 21.09.2017 - VIII R 59/14, BFHE 259, 411, BStBl II 2018, 163, Rz 36, m.w.N.). Der Erlass eines Nacherhebungsbescheids über Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag ist zwar eine Steuerfestsetzung. Dies ändert aber nichts daran, dass es sich materiell-rechtlich um die Geltendmachung eines Haftungsanspruchs handelt. Die Steuerfestsetzung gemäß § 167 Abs. 1 Satz 1 Alternative 2 AO erfasst denjenigen, der die Steuer als Entrichtungssteuerschuldner nicht angemeldet hat, gerade in seiner Funktion als Haftungsschuldner (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 25.03.2021 - VIII R 1/18, BFHE 272, 469, BStBl II 2021, 655, Rz 19, m.w.N.). Dies hat zur Folge, dass auch im Fall des Nacherhebungsbescheids die tatbestandlichen Erfordernisse des § 44 Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 EStG zur Exkulpation zu beachten sind (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteile in BFHE 259, 411, BStBl II 2018, 163, Rz 38, m.w.N., und vom 13.09.2000 - I R 61/99, BFHE 193, 286, BStBl II 2001, 67, unter II.3.c).
- 25** b) § 167 Abs. 1 Satz 1 Alternative 2 AO verlangt für die Nacherhebung, dass der Steuerentrichtungspflichtige seine Anmeldepflicht verletzt. Dies ist hier der Fall. Die Anmeldepflicht der Klägerin nach § 45a Abs. 1 EStG für die Ausschüttung an A entstand am 28.07.2010 (s. unter II.1.b.cc). Bis zum Erlass des Nacherhebungsbescheids am 15.11.2013 hat die Klägerin für die Ausschüttung an A jedoch keine Kapitalertragsteueranmeldung abgegeben.
- 26** c) Unterbleiben der Einbehalt, die Abführung und/oder die Anmeldung der Kapitalertragsteuer für einen abzugspflichtigen Kapitalertrag, geht § 44 Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG von einem schuldhaften Verhalten mit der Möglichkeit zur Exkulpation (§ 44 Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 EStG) aus. Die Klägerin hat die gesetzliche

Verschuldensvermutung jedoch nicht widerlegt. Sie hat nicht i.S. des § 44 Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 EStG nachgewiesen, dass sie die Pflicht zur Anmeldung der Kapitalertragsteuer und des Solidaritätszuschlags (sowie zu deren Einbehalt und Abführung) für die Ausschüttung an A weder vorsätzlich noch grob fahrlässig verletzt hat.

- 27** aa) Ob eine Ausschüttung als nicht steuerbare Einlagenrückgewähr gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG i.V.m. § 27 KStG qualifiziert werden darf, hängt neben dem Fehlen eines ausschüttbaren Gewinns (§ 27 Abs. 1 Sätze 3 bis 5 KStG) davon ab, dass die Kapitalgesellschaft die ihr in § 27 KStG auferlegten Pflichten erfüllt. Erforderlich ist, dass sie die erforderliche Bescheinigung der Verwendung des Einlagekontos gemäß § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG rechtzeitig erteilt, um die Fiktion des § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG zu vermeiden. Diese Pflicht ist ihrem Verantwortungsbereich zuzurechnen (BFH-Urteil vom 11.02.2015 - I R 3/14, BFHE 249, 448, BStBl II 2015, 816, Rz 21; BFH-Beschluss in BFHE 262, 347, BStBl II 2019, 283, Rz 23 bis 25) und besteht --wie sich unmittelbar aus dem Wortlaut des § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG ergibt-- ab dem Zeitpunkt der Leistung der Kapitalgesellschaft. Wird die Bescheinigung nicht erteilt, greift mit der Bekanntgabe des gesonderten Feststellungsbescheids die Fiktion der Verwendung des Einlagekontos für die Ausschüttung in Höhe von 0 € (§ 27 Abs. 5 Satz 2 KStG). Die Kapitalgesellschaft kann die Erteilung der Steuerbescheinigung i.S. des § 27 Abs. 3 KStG wegen der Präklusionswirkung aus § 27 Abs. 5 Satz 3 KStG dann auch nicht mehr nachholen (vgl. im Einzelnen BFH-Urteil in BFHE 249, 448, BStBl II 2015, 816, Rz 17 bis 22; BFH-Beschluss in BFHE 262, 347, BStBl II 2019, 283, Rz 18 ff.).
- 28** bb) Die ausschüttende Kapitalgesellschaft als Steuerentrichtungspflichtige treffen anknüpfend an diese gesetzliche Regelungslage im Zusammenhang mit einer Ausschüttung, die sie für Zwecke des Kapitalertragsteuerabzugs als nicht steuerbare Einlagenrückgewähr behandelt, nach dem Ausschüttungszeitpunkt liegende Prüfungspflichten. Sie muss im Blick haben, dass ab dem Zufluss der Ausschüttung eine Einbehaltungs-, Abführungs- und Anmeldepflicht besteht, wenn sie die erforderliche Bescheinigung gemäß § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG nicht rechtzeitig erteilt. Nach der Rechtsprechung des I. Senats des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, muss sich die Kapitalgesellschaft daher spätestens anlässlich der Erstellung der Feststellungserklärung nach § 27 Abs. 2 Satz 4 KStG mit dem Umfang ihrer Bescheinigungspflicht nach § 27 Abs. 3 und 4 KStG befassen, zumal in der Anlage WA zur Feststellungserklärung nach den ausgestellten Steuerbescheinigungen gefragt wird; sie muss im Zuge der Erstellung der Erklärung prüfen, ob sie ihren Anteilseignern eine notwendige Bescheinigung über die Verwendung des Einlagekontos zu erteilen hat (BFH-Urteil in BFHE 249, 118, BStBl II 2017, 101, Rz 13). Diese Pflichten der ausschüttenden Gesellschaft stehen auch nicht unter dem Vorbehalt, dass sie nur zu erfüllen sind, wenn der Kapitalgesellschaft dies im Einzelfall zumutbar oder erkennbar ist (BFH-Beschluss in BFH/NV 2021, 648, Rz 15). Bezogen auf ihre kapitalertragsteuerlichen Pflichten hat die Kapitalgesellschaft anlässlich der Erstellung der Feststellungserklärung zum Einlagekonto daher zu prüfen, ob alle von ihr verfahrensrechtlich zu erfüllenden Voraussetzungen für eine Behandlung der Ausschüttung als Einlagenrückgewähr geschaffen worden sind.
- 29** cc) Die Klägerin hat auf dieser Grundlage nicht nachgewiesen, dass sie die Nichtanmeldung der Kapitalertragsteuer und des Solidaritätszuschlags für die Ausschüttung (sowie deren Abführung) weder vorsätzlich noch grob fahrlässig unterlassen hat.
- 30** So mag es im Ausschüttungszeitpunkt noch nicht schuldhaft gewesen sein, dass die Klägerin ihre Verpflichtungen zum Steuereinbehalt, zur Abführung und zur Anmeldung der Kapitalertragsteuer für die Ausschüttung an A verneint hat, weil zum 31.12.2009 kein ausschüttbarer Gewinn vorhanden war und die Leistung unter den weiteren (verfahrensrechtlichen) Voraussetzungen des § 27 KStG als Einlagenrückgewähr und nicht steuerbarer Kapitalertrag hätte qualifiziert werden können.
- 31** Es ist aber weder vorgetragen noch vom FG festgestellt noch anderweitig erkennbar, dass die Organe der Klägerin bei Abgabe der Feststellungserklärung zum Einlagekonto überprüft haben, ob ihre Beurteilung, es liege wegen einer Einlagenrückgewähr kein anmeldepflichtiger Kapitalertrag vor, noch Bestand haben konnte. Aufgrund der unterbliebenen Prüfung ist der Klägerin ein grob fahrlässiges Verhalten vorzuwerfen. Auch später, als der Bescheid zur gesonderten Feststellung des Einlagekontos auf den 31.12.2010 nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG am 10.02.2012 erging, in dem das Einlagekonto in derselben Höhe wie zum 31.12.2009 festgestellt wurde, und als sie im Betriebsprüfungsbericht ausdrücklich auf die Verpflichtung zur Anmeldung der Kapitalertragsteuer hingewiesen worden war, hätte sie ihre kapitalertragsteuerliche Beurteilung im Ausschüttungszeitpunkt überprüfen müssen.
- 32** d) Auch im Übrigen ist der Nacherhebungsbescheid nicht zu beanstanden.
- 33** aa) Die Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag für die Ausschüttung an A sind unter Berücksichtigung der gesetzlich vorgegebenen Reduzierung auf drei Fünftel des Kapitalertrags in der zutreffenden Höhe nacherhoben

worden (§ 2 Nr. 1 Satz 1 Halbsatz 1 i.V.m. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG, § 44a Abs. 8 Satz 1 Nr. 2 EStG). Dies ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig.

34 bb) Weder die Kapitalertragsteuerschuld noch die Entrichtungsschuld der Klägerin waren im Zeitpunkt des Erlasses des Nacherhebungsbescheids infolge der Festsetzungsverjährung erloschen (§ 47 i.V.m. § 169 Abs. 1 Satz 1 AO). Die Kapitalertragsteuerschuld als der Nacherhebung zugrunde liegende Primärschuld (s. BFH-Urteil in BFHE 259, 411, BStBl II 2018, 163, Rz 46, 47) entstand wie die Entrichtungsschuld der Klägerin mit der Ausschüttung am 28.07.2010 (s. unter II.1.b). Bis zum Erlass des Nacherhebungsbescheids war auf beiden Ebenen auch keine Festsetzungsverjährung eingetreten. Infolge der unterlassenen Kapitalertragsteueranmeldung (§ 45a Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 150 Abs. 1 Satz 3, § 168 Abs. 1 Satz 1 AO) begann die Festsetzungsfrist zur Entrichtungsschuld und zur Kapitalertragsteuerschuld aufgrund der Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO erst mit Ablauf des 31.12.2013 (vgl. zur Anwendung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO BFH-Urteil in BFHE 259, 411, BStBl II 2018, 163, Rz 49, 55). Der Nacherhebungsbescheid erging bereits am 15.11.2013.

35 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de