

**SCHLESWIG-HOLSTEINISCHES
FINANZGERICHT**

Az.: 1 K 35/12

Urteil vom 28. November 2013

Stichwort: § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG enthält eine gesetzliche Fiktion, die Verzögerungen durch verspätete Bescheinigungen einer Einlagenrückgewähr vermeiden soll. Ist eine Bescheinigung mit dem nach § 27 Abs. 3 KStG erforderlichen Inhalt nicht bis zum Tage der erstmaligen Feststellung des steuerlichen Einlagekontos erfolgt, gilt eine Einlagenrückgewähr von 0 Euro bescheinigt. Ein Anspruch auf nachträgliche Änderung des Feststellungsbescheides besteht auch dann nicht, wenn dieser unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist. Das Gesetz stellt in diesem Punkt ausdrücklich nicht auf den Gesichtspunkt der Bestandskraft ab. Hierbei handelt es sich um eine zielgerichtete Änderung der bis 2005 geltenden Rechtslage, welche nicht im Wege der Auslegung und/oder teleologischen Reduktion rückgängig gemacht oder durch sachliche Billigkeitsmaßnahmen korrigiert werden kann. Der Gesetzgeber hat nämlich durch die Festschreibung einer Verwendung von 0 Euro eine klare und eindeutige Regelung getroffen und dabei Härten absichtlich in Kauf genommen. Die Ausschlussregelung ist auch mit übergeordnetem Recht vereinbar. Der Gesetzgeber überschreitet hierdurch nicht die Grenzen seines Gestaltungsspielraumes.

KStG § 27; EStG § 44 Abs. 5; AO § 164, 129; GG Art. 14, 19 Abs. 2

Sonstige Hinweise:

Aktenzeichen des BFH: I R 3/14

Das Urteil wurde im Hinblick auf die Wahrung des Steuergeheimnisses gemäß § 30 Abgabenordnung überarbeitet.

1 K 35/12

In dem Rechtsstreit

wegen Haftung für Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag sowie gesonderter

Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG zum
31.12.2009

hat der 1. Senat des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts am 28. November 2013
für Recht erkannt:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über einen Anspruch der Klägerin auf Änderung des Feststellungsbescheides über das steuerliche Einlagekonto sowie einen Haftungsanspruch des Beklagten (Finanzamt – FA) wegen nicht abgeführter Kapitalertragsteuer. Die Klägerin wendet eine steuerfreie Kapitalrückzahlung ein und begehrt eine entsprechende Änderung des Feststellungsbescheides sowie die Aufhebung des Haftungsbescheides.

Die Klägerin verfügte zum 31. Dezember 2008 über eine freie Kapitalrücklage in Höhe von 25.565 Euro. Am 27. November 2009 beschloss die Gesellschafterversammlung der Klägerin: „Die Kapitalrücklage in Höhe von Euro 25.564,59 wird aufgelöst und sodann an den alleinigen Gesellschafter zurückgezahlt“. In der beim FA am 29. Juli 2010 eingegangenen Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagenkontos ist der Kontensaldo unverändert mit 25.565 Euro angegeben. Am 9. September 2010 erging ein Bescheid über die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos der Klägerin zum 31. Dezember 2009 mit einem festgestellten Betrag von 25.565 Euro. Der Bescheid steht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Am 2. Dezember 2010 beantragte die Klägerin die Änderung des Feststellungsbescheides: Das Einlagekonto sei unter Berücksichtigung der 2009 beschlossenen und durchgeführten Kapitalrückzahlung mit 0 Euro festzustellen. Dem Antrag ist eine entsprechende Steuerbescheinigung der Klägerin beigelegt. Das FA lehnte die Änderung des Feststellungsbescheides mit Verfügung vom 27. Dezember 2010 ab: Nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG werde ein unmittelbarer Abzug einer

Leistung vom Einlagekonto (Direktzugriff) mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital bei einer Kapitalherabsetzung nicht mehr zugelassen. Aufgrund der in § 27 Abs. 5 Satz 3 KStG geregelten Verwendungsfortschreibung trete eine Verringerung aufgrund einer nachträglichen Steuerbescheinigung nicht mehr ein. Da die Klägerin der Aufforderung zur Abgabe der Kapitalertragsteueranmeldung nicht nachgekommen sei, werde ein Haftungsbescheid gemäß § 44 Abs. 5 EStG erlassen. Dieser erging am 13. Januar 2011 über einen Betrag in Höhe von 6.742,50 Euro. Gegen beide Bescheide erhob die Klägerin am 25. Januar 2011 Einspruch. Den parallel dazu gestellten Aussetzungsantrag gegen den Haftungsbescheid lehnte das FA mit Verfügung vom 9. Februar 2011 ab. Der bei dem erkennenden Gericht gestellte Aussetzungsantrag wurde in dem Verfahren 1 V 49/11 durch Senatsbeschluss vom 26. September 2011 abgelehnt.

Mit Einspruchsentscheidung vom 15. Februar 2012 wies das FA die Einsprüche der Klägerin gegen die Ablehnung ihres Änderungsantrages und gegen den Haftungsbescheid über 6.742,50 Euro zurück.

Hiergegen hat die Klägerin am 16. März 2012 Klage erhoben. Sie macht im Wesentlichen geltend:

Die seitens des Fiskus als Ausschlussfrist verstandene Vorschrift des § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG könne jedenfalls unter den vorliegenden Bedingungen nicht zum Tragen kommen. Nach dem Gesetzeswortlaut trete die Ausschlussfrist zu einem für den Steuerpflichtigen nicht vorhersehbaren Zeitpunkt, nämlich dem Tag der Bekanntgabe des Feststellungsbescheides über das steuerliche Einlagekonto ein. Hierdurch würden dem Zufall Tür und Tor geöffnet. Es sei deshalb aus übergeordneten rechtsstaatlichen Grundsätzen heraus erforderlich, dass das FA dem Steuerpflichtigen mitteile, wann es den Steuerbescheid versenden werde und darauf hinweise, dass am Tage der Bekanntgabe die Ausschlussfrist für die Steuerbescheinigung ende. Ein solcher Hinweis sei hier nicht erfolgt und dies obwohl das FA bereits während der Veranlagungsarbeiten bemerkt habe, dass die bisherige Kapitalrücklage von 25.564,59 Euro nicht mehr in der Bilanz zum 31. Dezember 2009 ausgewiesen gewesen sei. Es habe im KSt-Bescheid 2009 vom 9. September 2010 lediglich mitgeteilt: „Bitte reichen Sie innerhalb von 3 Wochen nach Erhalt dieses Bescheides den Beschluss der Gesellschafterversammlung über die Verwendung der Kapitalrücklage ein“.

Die Erklärung zur gesonderten Feststellung des Einlagekontos zum 31. Dezember 2009 sei offensichtlich falsch gewesen, weil der angegebene Betrag von 25.565 Euro ohne jegliche Prüfung maschinell aus dem Vorjahr übernommen worden sei. Hier müsse eine Berichtigung zumindest wegen offenkundiger Unrichtigkeit gemäß § 129 AO möglich sein. Es könne nicht sein, dass eine Rechtsnorm des KStG es verbiete, eine offensichtlich falsche Erklärung im Rahmen eines Einspruchs und bei Vorliegen des Vorbehalts der Nachprüfung zu berichtigen. Dies verstoße gegen elementarste Grundsätze des deutschen Steuer- und Verfassungsrechts. Dies gelte auch bei materiellrechtlicher Betrachtung. Es seien hier definitiv keine Einkünfte der Klägerin entstanden, denn es handle sich um einen klaren und eindeutigen Fall einer Kapitalrückzahlung, welcher nach allgemeinen Grundsätzen steuerfrei sei. Ein Missbrauch sei von vornherein ausgeschlossen, weil die Rückzahlung auf der Grundlage eines schriftlich dokumentierten Gesellschafterbeschlusses erfolgt sei. Unter Zugrundlegung der Rechtsauffassung des FA wäre das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verletzt. Darüber hinaus würde gegen den Gleichheitsgrundsatz und den Grundsatz der Verkehrsfreiheit verstoßen. Denn hätte der Alleingesellschafter der Klägerin statt einer Einlage eine formelle Kapitalerhöhung vorgenommen, hätte er den Erhöhungsbetrag jederzeit im Wege der Kapitalherabsetzung steuerfrei entnehmen können. Wenn das FA eine aus versteuertem Geld gebildete und später zurückgezahlte Einlage der Besteuerung unterwerfen wolle, dann sei die Eigentumsgarantie des Art. 14 Grundgesetz in ihrem durch Art. 19 Abs. 2 des Grundgesetzes geschützten Wesensgehalt verletzt.

Die Klägerin beantragt,

1. das FA unter Aufhebung des ablehnenden Bescheides vom 27. Dezember 2010 sowie der Einspruchsentscheidung vom 15. Februar 2012 zu verpflichten, einen berichtigten Bescheid über die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG zu erlassen, in welchem das Einlagekonto um den Betrag der steuerfreien Rückgewähr der Kapitalrücklage i.H.v. 25.565 Euro verringert ist;
2. den Haftungsbescheid vom 13. Januar 2011 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 15. Februar 2012 aufzuheben
3. hilfsweise, die Revision zum Bundesfinanzhof zuzulassen.

Der FA beantragt,
die Klage abzuweisen.

Die Gesetzeslage sei eindeutig und lasse keinen Raum für eine anderweitige Beurteilung der Rechtsfolgen. Die Gründe der Einspruchsentscheidung seien auch durch das Klagevorbringen nicht entkräftet.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die zwischen den Beteiligten gewechselten Schriftsätze nebst Anlagen sowie den Inhalt der beigezogenen Steuerakten verwiesen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

Antrag auf Änderung des Feststellungsbescheides über das steuerliche Einlagekonto

Der Klägerin steht wegen des Abzugs der Kapitalrücklage kein Anspruch auf Änderung des Feststellungsbescheides über das steuerliche Einlagekonto zu. Die durch § 27 KStG in der im Streitjahr 2009 geltenden Fassung aufgestellten Anforderungen für die steuerliche Anerkennung einer Kapitalrückzahlung als Leistung aus dem Einlagekonto liegen hier nicht vor. Erbringt eine Kapitalgesellschaft Leistungen, die als Abgang aus dem steuerlichen Einlagekonto zu berücksichtigen sind, so ist sie gemäß § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG verpflichtet, ihren Anteilseignern die folgenden Angaben nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu bescheinigen: „1. den Namen und die Anschrift des Anteilseigners, 2. die Höhe der Leistungen, soweit das steuerliche Einlagekonto gemindert wurde, 3. den Zahlungstag“. Hieran anknüpfend bestimmt § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG: Ist für eine Leistung bis zum Tag der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung im Sinne des Absatzes 2 zum Schluss des Wirtschaftsjahres der Leistung eine Steuerbescheinigung im Sinne des Absatzes 3 nicht erteilt worden, gilt der Betrag der Einlagenrückgewähr als mit 0 Euro bescheinigt. Die Voraussetzungen dieser gesetzlichen Fiktion sind hier erfüllt: Der Feststellungsbescheid über das steuerliche Einlagekonto gemäß § 27 Abs. 2 KStG datiert vom 9. September 2010 und gilt demgemäß als am Montag, den 13. September 2010 bekanntgegeben (§§ 122 Abs. 2, 124 AO). Es ist weder qualifiziert vorgetragen noch sonst den Akten zu entnehmen, dass die nachgereichte „Steuerbescheinigung“ der Klägerin bis zum Bekanntgabetag erstellt wurde. Ein zeitliches Hinausschieben dieser

Frist ist hier auch nicht deshalb gerechtfertigt, weil der Feststellungsbescheid gemäß § 27 Abs. 2 KStG unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht. Das Gesetz stellt in diesem Punkt ausdrücklich nicht auf den Gesichtspunkt der Bestandskraft ab. Es handelt sich hierbei um eine zielgerichtete Änderung der bis 2005 geltenden Rechtslage (vgl. Gosch/Heger, KStG, 2. Aufl. § 27 Rn. 46 c), welche nicht im Wege der Auslegung und/oder teleologischen Reduktion rückgängig gemacht oder durch sachliche Billigkeitsmaßnahmen korrigiert werden kann. Der Gesetzgeber hat nämlich durch die Festschreibung einer Verwendung von 0 Euro eine klare und eindeutige Regelung getroffen und dabei Härten absichtlich in Kauf genommen (Frotscher/Maas, KStG, § 27 Rn. 88c und 88d). Die Klägerin kann sich in diesem Punkt auch nicht mit Erfolg auf das BFH-Urteil vom 10. Juni 2009 berufen, weil dieses lediglich die bis einschließlich 2005 geltende Rechtslage beschreibt.

In der Kommentarliteratur wird die Neuregelung des § 27 Abs. 5 KStG übereinstimmend als gesetzliche Fiktion bzw. unwiderlegbare Vermutung gedeutet, so dass im Falle der unterlassenen bzw. nicht fristgerecht erteilten Steuerbescheinigung eine nachträgliche Korrektur ausscheidet. Die Körperschaft ist damit endgültig von der Erteilung der Bescheinigung ausgeschlossen (Frotscher/Maas, KStG, § 27 Rn. 88d). Eine einschränkende Auslegung bzw. teleologische Reduktion des § 27 Abs. 5 KStG wird lediglich für solche Sachverhalte diskutiert, in denen mangels Ausschüttung eine Steuerbescheinigung nicht erteilt wird und z.B. im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung später eine verdeckte Gewinnausschüttung festgestellt wird, die bei Anwendung des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG aus dem steuerlichen Einlagekonto zu finanzieren gewesen wäre (vgl. Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 27 Rn. 214; Mössner/Seeger KStG, § 27 Rn. 216; Streck/Binnewies, KStG. Aufl. § 27 Rn. 61 kritisch: Frotscher/Maas, KStG, § 27 Rn. 88c). Ein solcher Ausnahmefall liegt hier jedoch nicht vor, weil im Streitfall die Ausschüttung von vornherein als steuerliche Einlagenverwendung hätte behandelt werden können.

Aus den vorgenannten Gründen kann eine Änderung des Feststellungsbescheides auch nicht unter dem Gesichtspunkt einer bei Erlass des Bescheides unterlaufenen offenbaren Unrichtigkeit beansprucht werden. Selbst wenn hier die Voraussetzungen des § 129 AO vorliegen würden, bestünde kein Änderungsanspruch, weil die Fiktion des § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG als materiellrechtlich wirkende Ausschlussfrist ausgestaltet ist.

Unabhängig davon hat die Klägerseite ein rein mechanisches Versehen des Bearbeiters des FA bzw. eine rein mechanische Übernahme eines entsprechenden Erklärungsfehlers des Steuerpflichtigen auch nicht hinreichend plausibel machen können. Nach Lage der Akten sah der Bearbeiter des FA den Widerspruch zwischen Bilanz und Erklärung über das steuerliche Einlagekonto und bat deshalb im KSt-Bescheid 2009 vom 9. September 2010 um Nachreichung des Beschlusses der Gesellschafterversammlung über die Verwendung der Kapitalrücklage. Diese Vorgehensweise spricht zur Überzeugung des Senats gegen ein mechanisches Versehen bei Erlass des Steuerbescheides, so dass die Voraussetzungen gemäß § 129 AO nicht gegeben sind.

Entgegen der Auffassung der Klägerin kann der Gesellschafterbeschluss vom 27. November 2009 auch nicht ersatzweise als (rechtzeitige) Steuerbescheinigung im Sinne des § 27 Abs. 3 und 5 KStG qualifiziert werden. Dies ist schon deshalb ausgeschlossen, weil er keine Angaben über Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto enthält und damit eine rechtssichere Zuordnung der Leistung der GmbH nicht ermöglicht.

Eine andere Beurteilung ist hier auch nicht aus übergeordnetem Recht gerechtfertigt. Es ist Aufgabe des Gesetzgebers, das verfassungsrechtliche Spannungsfeld zwischen Einzelfallgerechtigkeit und Rechtssicherheit näher auszugestalten. Gesetzgeberische Fiktionen können zwar wegen ihrer Unwiderlegbarkeit im Einzelfall zu Härten führen, sind jedoch ein allgemein anerkanntes Regelungsinstrument. Der Gesetzgeber überschreitet seine Gestaltungs Kompetenzen auch nicht bereits dann, wenn er im Interesse der rechtssicheren Bearbeitung von Steuerfällen mit materiellrechtlich wirkenden Ausschlussfristen arbeitet. Dies gilt jedenfalls dann, wenn - wie hier - die zur angestrebten Besteuerungsfolge gebotene Einhaltung der formellen Gesetzesvorgaben bei Anwendung zumutbarer Sorgfalt ohne weiteres möglich gewesen wäre. Die Klägerseite hatte vom Tage der Ausschüttung am 27. November 2009 bis zur Feststellung des steuerlichen Einlagekontos durch Bescheid vom 9. September 2010 Zeit, die normativen Vorgaben in Gestalt der Erstellung einer zutreffenden Steuerbescheinigung umzusetzen. Allein die Tatsache, dass dies möglicherweise in Unkenntnis der geänderten Rechtslage unterblieben ist, rechtfertigt nicht die Annahme einer Verletzung der Klägerin in ihren verfassungsmäßigen Rechten.

Antrag auf Aufhebung des Haftungsbescheides

Aufgrund der Bindungswirkung des Feststellungsbescheides über das steuerliche Einlagekonto ist das FA zu Recht von einer steuerpflichtigen Ausschüttung ausgegangen, so dass der hierauf gestützte Haftungsbescheid rechtlich nicht zu beanstanden ist.

Nebenentscheidungen

Nach allem ist die Klage mit der Kostenfolge aus § 135 Abs. 1 FGO abzuweisen. Der Senat erachtet es für sachgerecht, die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen.