Urteil vom 08. Juni 2011, I R 69/10

Körperschaftsteuerrechtliches Anrechnungsverfahren - Kein Direktzugriff auf das EK 04 - Rückzahlung von Gesellschafternachschüssen

BFH I. Senat

EStG § 20 Abs 1 Nr 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 2, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 3, HGB § 272 Abs 2 Nr 4, KStG § 27 Abs 1, KStG § 27 Abs 3 S 2, KStG § 28 Abs 2 S 1, KStG § 28 Abs 2 S 2, KStG § 28 Abs 2 S 3, KStG § 28 Abs 3, KStG § 29 Abs 2 S 2, KStG § 30 Abs 2, KStG § 30 Abs 2 Nr 4, KStG § 41 Abs 1, KStG § 44, KStG § 47 Abs 1 S 1 Nr 1, KStG § 8b Abs 1, KStR Abschn 95 Abs 3, GmbHG § 30 Abs 2

vorgehend FG Köln, 17. Mai 2010, Az: 13 K 1148/05

Leitsätze

NV: Zahlungen einer Kapitalgesellschaft an die Gesellschafter aus der Auflösung einer Kapitalrücklage können nicht abweichend von der gesetzlichen Reihenfolge direkt mit dem EK 04 verrechnet werden .

Tatbestand

1 I. Die Beteiligten streiten darüber, ob eine Auszahlung der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) an ihre Gesellschafterin aus einer Kapitalrücklage mit dem EK 01 oder dem EK 04 zu verrechnen ist.

2 Einzige Gesellschafterin der Klägerin war in den Streitjahren 1998 und 1999 die ... GmbH & Co. KG (KG), die auch an der X-GmbH beteiligt war.

3 Mit Vertrag vom 27. Oktober 1998 und mit Wirkung zum gleichen Tag brachte die KG ihre Beteiligung von 100 v.H. an der X-GmbH im Wege der Sacheinlage gegen Gewährung eines neuen Geschäftsanteils an der Klägerin im Nennwert von 50.000 DM in die Klägerin ein. Die Klägerin war nach dem Vertrag verpflichtet, eine etwaige positive Differenz zwischen dem Einbringungswert der Geschäftsanteile an der X-GmbH und dem Nennwert der Kapitalerhöhung in die Kapitalrücklage einzustellen. Die Kapitalerhöhung wurde am 28. Dezember 1998 im Handelsregister eingetragen.

4 Mit Schreiben vom 5. Dezember 1998 sagte die Hausbank der Klägerin ihr eine "Zwischenfinanzierung in geeigneter Form auf Basis noch zu schließender Verträge und gegen Gewährung ausreichender Sicherheit in uns genehmer Form bis zur Höhe des Beteiligungsbuchwertes der X-GmbH (derzeit = 10.000.000 DM)" zu.

5 Am 8. Dezember 1998 beschloss die Gesellschafterversammlung der Klägerin, den Einbringungswert der Geschäftsanteile an der X-GmbH im Nominalwert von 2,7 Mio. DM auf 10 Mio. DM festzusetzen. Dadurch entstand bei der einbringenden KG bzw. deren Anteilseignern ein steuerlicher --nach §§ 16, 34 des Einkommensteuergesetzes (EStG 1997) begünstigter-- Einbringungsgewinn in Höhe von 6.838.938,39 DM. Den die Kapitalerhöhung übersteigenden Wertansatz von 9.950.000 DM stellte die Klägerin entsprechend der Regelung im Einbringungsvertrag in die Kapitalrücklage gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 4 des Handelsgesetzbuches (HGB) ein; gliederungsrechtlich ordnete sie diesen Betrag dem EK 04 zu.

6 Am folgenden Tag beschloss die Gesellschafterversammlung der Klägerin, die Kapitalrücklage wieder aufzulösen und den entsprechenden Betrag von 9.950.000 DM der KG unverzüglich gutzuschreiben. In der Handelsbilanz der Klägerin zum 31. Dezember 1998 ist eine entsprechende Verbindlichkeit gegenüber ihrer Gesellschafterin ausgewiesen. Die Gutschrift auf dem Verrechnungskonto mit Wirkung zum 31. Dezember 1998 erfolgte jedoch erst am 19. Januar 1999. Die von der Klägerin ausgestellte Steuerbescheinigung gemäß § 44 des Körperschaftsteuergesetzes in der in den Streitjahren gültigen Fassung (KStG a.F.) vom 8. Dezember 2000 weist zum 31. Dezember 1998 die Verwendung von EK 45 in Höhe von 15.340 DM und von EK 04 in Höhe von 9.934.660 DM aus.

7 Die X-GmbH erzielte in den Jahren 1998 und 1999 ausschließlich nach Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Doppelbesteuerungsabkommen) steuerfreie Dividendeneinkünfte. Ihre Gesellschafterversammlung beschloss am 9. Dezember 1999, den Bilanzgewinn der X-GmbH zum 31. Dezember 1998 in Höhe von 5.438.965,38 DM zum 14. Dezember 1999 an die Klägerin auszuschütten und eine Vorabausschüttung des Gewinns des Jahres 1999 in Höhe von 4.561.034,62 DM (insgesamt 10 Mio. DM) vorzunehmen. Aufgrund der Steuerfreiheit der Einkünfte der X-GmbH erfolgte die Ausschüttung an die Klägerin aus dem EK 01. Die Ausschüttungen waren bei der Klägerin gemäß § 8b Abs. 1 KStG 1999 steuerfrei und zum 31. Dezember 1999 in das EK 01 der Klägerin einzustellen. Mit der durch diese Gewinnausschüttungen gewonnenen Liquidität finanzierte die Klägerin die am 9. Dezember 1998 beschlossene Rückzahlung aus der Kapitalrücklage an die KG.

8 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) vertrat die Auffassung, dass es sich bei der Auszahlung aus der Kapitalrücklage der Klägerin an die KG nicht um einen steuerfreien Rückfluss aus dem EK 04 handele. Durch die Einbringung der Anteile an der X-GmbH in die Klägerin sei dieser im Jahr 1998 zwar weiteres Eigenkapital zugeführt worden. Diese Einlage sei gemäß § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG a.F. in das EK 04 einzustellen und damit zum 31. Dezember 1998 ein EK 04-Bestand von 9.950.000 DM gemäß § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG a.F. gesondert festzustellen gewesen.

9 Eine Verrechnung der am 9. Dezember 1998 beschlossenen Auszahlung mit dem zum 31. Dezember 1998 festzustellenden EK 04 sei aber nicht möglich. Bei der Auszahlung handele es sich um eine andere Ausschüttung i.S. des § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG a.F., so dass es für die Ermittlung des Verrechnungsstichtags darauf ankomme, wann die Ausschüttung erfolgt, d.h. wann der Betrag bei der Klägerin abgeflossen sei. Ein tatsächlicher Abfluss sei aber vor dem 31. Dezember 1998 nicht festzustellen. Eine Verrechnung mit dem verwendbaren Eigenkapital (vEK) habe damit erst zum 31. Dezember 1999 zu erfolgen. Nach der Verwendungsreihenfolge des § 28 Abs. 3 Satz 1 KStG a.F. sei die Ausschüttung vorrangig mit dem zum 31. Dezember 1999 aufgrund der Gewinnausschüttung durch die X-GmbH entstandenen EK 01 zu verrechnen.

10 Das Finanzgericht (FG) Köln gab der gegen die entsprechend geänderten Bescheide erhobenen Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 170 veröffentlichtem Urteil vom 18. Mai 2010 13 K 1148/05 statt.

11 Mit seiner Revision rügt das FA eine Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

12 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

13 II. Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils und zur Abweisung der Klage. Das FG hat zu Unrecht angenommen, die Ausschüttung an die KG sei mit dem vEK zum 31. Dezember 1998 zu verrechnen.

14 1. a) Schüttet eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft Gewinn aus, so mindert oder erhöht sich gemäß § 27 Abs. 1 KStG a.F. ihre Körperschaftsteuer um den Unterschiedsbetrag zwischen der bei ihr eingetretenen Belastung des Eigenkapitals (Tarifbelastung), das nach § 28 KStG a.F. als für die Ausschüttung verwendet gilt, und der Belastung, die sich hierfür bei Anwendung eines Steuersatzes von 30 v.H. des Gewinns vor Abzug der Körperschaftsteuer ergibt (Ausschüttungsbelastung). Die Ausschüttungsbelastung nach § 27 Abs. 1 KStG a.F. ist auch herzustellen, wenn eine Kapitalgesellschaft sonstige Leistungen bewirkt, die bei den Empfängern Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG 1997 sind (§ 41 Abs. 1 KStG a.F.). Grundsätzlich führen alle sonstigen Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zu Einnahmen aus Kapitalvermögen, es sei denn, sie stammen aus Ausschüttungen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, für die Eigenkapital i.S. des § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG a.F. (EK 04) als verwendet gilt (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG 1997).

15 b) Welche Teilbeträge des vEK als verwendet gelten, richtet sich gemäß § 28 Abs. 3 KStG a.F. grundsätzlich nach der in § 30 KStG a.F. vorgesehenen Reihenfolge der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals. Danach gilt zunächst das belastete und erst anschließend das unbelastete Eigenkapital in der Reihenfolge des § 30 Abs. 2 KStG a.F. als ausgeschüttet. Das EK 04 gilt erst dann als verwendet, wenn kein anderes belastetes oder unbelastetes positives Eigenkapital vorhanden ist.

16 c) Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr beruhen, sind mit dem vEK zum Schluss des letzten vor dem Gewinnverteilungsbeschluss abgelaufenen Wirtschaftsjahres zu verrechnen (§ 28 Abs. 2 Satz 1 KStG a.F.). Andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen i.S. des § 41 Abs. 1 KStG a.F. sind mit dem vEK zu verrechnen, das sich zum Schluss des Wirtschaftsjahres ergibt, in dem die Ausschüttung erfolgt bzw. die Leistung bewirkt wird (§ 28 Abs. 2 Satz 2 KStG a.F.). Für sonstige Leistungen folgt dies aus § 41 Abs. 1 KStG a.F., der u.a. § 28 Abs. 2 KStG a.F. für entsprechend anwendbar erklärt. Da sich sonstige Leistungen nicht wie offene Gewinnausschüttungen auf ein bestimmtes bereits abgelaufenes Wirtschaftsjahr beziehen, ist hierauf § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG a.F. entsprechend anzuwenden, d.h. sie sind mit dem vEK zu verrechnen, das sich zum Schluss des Wirtschaftsjahres ergibt, in dem die Leistung bewirkt wird.

17 2. Im Streitfall ist --da eine Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB aufgelöst wurde-- kein den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechender Gewinnverteilungsbeschluss für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr gegeben, sodass der Rückzahlungsbetrag mit dem vEK zu verrechnen ist, das sich zum Schluss des Wirtschaftsjahres ergibt, in dem die Ausschüttung erfolgt ist. Eine andere Ausschüttung i.S. des § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG a.F. ist erst mit dem entsprechenden Vermögensabfluss bei der Kapitalgesellschaft verwirklicht (Senatsurteil vom 31. Oktober 1990 I R 47/88, BFHE 162, 546, BStBl II 1991, 255). An einem solchen fehlt es, wenn der auszuschüttende Betrag bei der Kapitalgesellschaft nur als Verpflichtung gegenüber dem Anteilseigner passiviert wird (z.B. Senatsurteil vom 9. Dezember 1987 I R 260/83, BFHE 151, 560, BStBl II 1988, 460). Nach den Feststellungen des FG ist die aufgelöste Kapitalrücklage zwar in der Handelsbilanz zum 31. Dezember 1998 als Verpflichtung gegenüber ihrer Anteilseignerin ausgewiesen worden. Sie wurde aber erst am 19. Januar 1999 dem Verrechnungskonto der KG gutgeschrieben, sodass die Ausschüttung frühestens zu diesem Zeitpunkt vollzogen war (Senatsurteil in BFHE 151, 560, BStBl II 1988, 460). Sie ist demnach mit dem vEK der Klägerin zum 31. Dezember 1999 zu verrechnen. Da zum 31. Dezember 1999 infolge der Ausschüttung der X-GmbH neben dem EK 04 vorrangig für Ausschüttungen zu verwendendes EK 01 vorhanden war (§ 28 Abs. 3, § 30 Abs. 2 KStG a.F.), gilt dieses und nicht das EK 04 als für die Ausschüttung verwendet.

18 Soweit die Klägerin geltend macht, § 28 Abs. 2 KStG a.F. sei auf Leistungen aus der Kapitalrücklage nicht anwendbar, weil es sich insoweit nicht um eine Ausschüttung im Sinne dieser Vorschrift handele, denn hierunter fielen nur Gewinnausschüttungen, ist dem nicht zu folgen. Eine andere Ausschüttung liegt vor, wenn die Leistung der Kapitalgesellschaft keine offene Gewinnausschüttung ist, jedoch durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und bei der Kapitalgesellschaft abfließt (vgl. Senatsurteile vom 8. September 1993 I R 27/93, BFH/NV 1994, 413; in BFHE 162, 546, BStBl II 1991, 255, m.w.N.). "Gewinnausschüttung" i.S. des § 27 KStG a.F. umfasst danach abweichend vom Handelsrecht jeden Leistungstransfer, durch den die Gesellschaft mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis an einen Gesellschafter Vermögen abfließen lässt, sofern nicht die Auszahlung von Liquidationsraten oder die Auskehrung von Grund- oder Stammkapital vorliegen (Kerssenbrock, Der Betrieb --DB-- 1987, 1658, m.w.N.). Dementsprechend hat der Senat auch eine Kapitalrückzahlung im Urteil vom 29. Juli 1992 I R 31/91 (BFHE 169, 407, BStBl II 1993, 369) als andere Ausschüttung i.S. des § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG a.F. beurteilt. Im Übrigen wäre --wie ausgeführt-- § 28 Abs. 2 Satz 3 KStG a.F. auch dann einschlägig, wenn --wie die Klägerin meint-- die Rückzahlung der Kapitalrücklage nicht als sonstige Ausschüttung, sondern als Leistung i.S. des § 41 KStG a.F. zu beurteilen wäre. Denn auch in diesem Fall wäre die Leistung mit dem vEK zu verrechnen, das sich zum Schluss des Wirtschaftsjahres ergibt, in dem die Mittel abgeflossen sind.

19 3. § 28 Abs. 3 i.V.m. § 30 Abs. 2 KStG a.F. kann nicht dahingehend ausgelegt werden, dass bei Zahlungen an die Gesellschafter aus der Auflösung einer Kapitalrücklage gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB abweichend von der gesetzlichen Reihenfolge ein Direktzugriff auf das EK 04 möglich ist (ebenso Senatsurteil vom 9. Juni 2010 I R 43/09, BFH/NV 2010, 2117 zu § 27 Abs. 1 KStG 1999 n.F.). Der Wortlaut der Regelung ist eindeutig und lässt keine Ausnahmen zu. Es liegt auch keine Gesetzeslücke vor (gl.A. Sender, Steuer-Warte 1993, 228, m.w.N.; a.A. Kerssenbrock, DB 1987, 1658; Pfaar/Hanisch/Welke, GmbH-Rundschau 2003, 150). Die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB einerseits und das EK 04 andererseits sind zwar nicht identisch, weil in das EK 04 auch Leistungen --wie etwa verdeckte Einlagen-- aufgenommen werden, die handelsrechtlich in die Gewinn- und Verlustrechnung eingehen. Jedoch sind Einlagen, die in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB gestellt werden, auch im EK 04 zu erfassen. Rückzahlungen aus der Kapitalrücklage an die Gesellschafter sind nicht so außergewöhnlich, dass der Gesetzgeber sie bei der Regelung des § 28 Abs. 3 KStG a.F. nicht bedacht haben könnte. Hätte er gewollt, dass die Rückzahlung von Kapitalrücklagen nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB unmittelbar das EK 04 mindern, hätte er eine entsprechende ausdrückliche Regelung getroffen. Da er dies nicht getan hat, sondern das EK 04 in die Verwendungsfiktion des § 28 Abs. 3 KStG a.F. einschränkungslos einbezogen hat, ist davon auszugehen, dass es

entsprechend dem Wortlaut des § 28 Abs. 3 KStG a.F. auf die handelsrechtliche Einordnung der Leistung als Einlagenrückgewähr nicht ankommen soll, dass vielmehr allein § 28 Abs. 3 KStG a.F. bestimmt, welche Teile des vEK für die Ausschüttung als verwendet gelten.

20 4. Die bisherige Rechtsprechung steht diesem Ergebnis nicht entgegen. Das Senatsurteil vom 14. Oktober 1992 I R 1/91 (BFHE 169, 213, BStBl II 1993, 189) betraf eine Herabsetzung des Nennkapitals einer ausländischen Kapitalgesellschaft. Um eine solche geht es im Streitfall nicht. Im Senatsurteil in BFHE 169, 407, BStBl II 1993, 369 ging es um die Einziehung eigener Anteile einer GmbH und damit ebenfalls um die Herabsetzung von Nennkapital, das nicht Teil des vEK ist (§ 29 Abs. 2 Satz 2 KStG a.F.). Gegenstand des Senatsurteils vom 30. Mai 1990 I R 41/87 (BFHE 161, 87, BStBl II 1991, 588) war der Verzicht eines Gesellschafters auf eine Forderung gegen seine GmbH unter der auflösenden Bedingung, dass im Besserungsfall die Forderung wieder aufleben soll. Nur für den Fall, dass eine Einlage unter einer auflösenden Bedingung gewährt wird und die auflösende Bedingung eintritt, hat der Senat entschieden, dass sich das Eigenkapital wieder in Fremdkapital umwandelt, ohne dass deshalb eine Ausschüttung anzunehmen wäre. Auch im Senatsurteil vom 27. April 2000 I R 58/99 (BFHE 192, 428, BStBl II 2001, 168) sind keine Aussagen zu der hier streitgegenständlichen Frage enthalten, ob bei einer Rückzahlung einer Einlage aus der Kapitalrücklage von der Verwendungsreihenfolge des § 28 Abs. 3 i.V.m. § 30 Abs. 2 KStG a.F. abgewichen werden kann.

21 Das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 23. Februar 1999 VIII R 60/96 (BFH/NV 1999, 1200) enthält zwar die Aussage, dass die Auskehrung einer Kapitalrücklage an die Gesellschafter Verteilung von Vermögen der Gesellschaft und nicht Gewinnausschüttung sei und es sich um eine Ausschüttung aus dem EK 04 der GmbH handele. Streitgegenständlich war aber nicht ein Bescheid über die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals. Überdies finden sich weder im Sachverhalt noch in den Gründen dieses Urteils Ausführungen dazu, wie sich das vEK der ausschüttenden GmbH in diesem Verfahren zusammensetzte. Dem Urteil kann daher nicht die Aussage entnommen werden, die Rückzahlung einer Kapitalrücklage sei auch dann als Einlagenrückgewähr zu behandeln, wenn nach der Regelung des § 28 Abs. 3 KStG a.F. vorrangig zu verwendendes anderes vEK vorhanden ist. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass in dem in BFH/NV 1999, 1200 entschiedenen Fall außer EK 04 kein weiteres für die Ausschüttung verwendbares Eigenkapital zur Verfügung gestanden hatte.

22 5. Soweit die Klägerin geltend macht, auch die Rückzahlung von Gesellschafternachschüssen i.S. des § 30 Abs. 2 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung mindere nach Abschn. 95 Abs. 3 der Körperschaftsteuer-Richtlinien 1995 unmittelbar das EK 04, kann offenbleiben, ob es sich insoweit um eine Billigkeitsmaßnahme --so das FA in der mündlichen Verhandlung-- oder um eine norminterpretierende Verwaltungsanweisung handelt und ob für den letztgenannten Fall der Senat sich dieser Auffassung anschließen könnte. Denn die Rückzahlung von zuvor vorbehaltlos und ohne bestimmte Zweckbestimmung geleisteter Einlagen ist nicht mit der Rückzahlung von Gesellschafternachschüssen vergleichbar.

23 6. Das Urteil des FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Es ist daher aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de