Urteil vom 19. Februar 2013, IX R 24/12

Positive Differenz der Rückgewähr von Einlagen gegenüber den Anschaffungskosten (§ 17 Abs. 4 Satz 1 EStG) als nachträglich bekannt gewordene Tatsache

BFH IX. Senat

AO § 173 Abs 1 Nr 1, EStG § 3 Nr 40 S 1 Buchst c, EStG § 17 Abs 1, EStG § 17 Abs 4, KStG § 27, EStG VZ 2006 , BGB § 242, AO § 4

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 16. April 2012, Az: 3 K 178/11

Leitsätze

1. Vereinnahmt der i.S. von § 17 Abs. 1 EStG beteiligte Steuerpflichtige Zurückzahlungen aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG, erklärt er im Rahmen seiner Veranlagung aber keinen Veräußerungsgewinn, sondern legt dem FA nur eine Steuerbescheinigung über die zurückgezahlten Beträge vor, kann das FA einen ohne Berücksichtigung eines Veräußerungsgewinns ergangenen Einkommensteuerbescheid nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ändern, wenn ihm nachträglich bekannt wird, dass die zurückgezahlten Einlagen die Anschaffungskosten übersteigen.

2. Der i.S. von § 17 Abs. 1 EStG beteiligte Gesellschafter erzielt steuerbare Einnahmen aus § 17 Abs. 4 Satz 1, Satz 2 EStG durch Zurückzahlung von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG nur, soweit diese die Anschaffungskosten der Beteiligung übersteigen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erwarb im Jahre 2003 70 % der Anteile an einer GmbH von deren Muttergesellschaft entgeltlich für 0,70 € im Rahmen eines Insolvenzplanverfahrens der GmbH. Der Nominalwert betrug 179.000 €. Im Anschluss an den Erwerb wurde eine Kapitalerhöhung vorgenommen, an der der Kläger mit 31.000 € beteiligt war. Im Streitjahr (2006) erhielt der Kläger Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto in Höhe von 1.400.000 €.

2 In seiner unter Mitwirkung einer Steuerberatungsgesellschaft angefertigten Steuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger in den vorgelegten Anlagen GSE und KAP keine Angaben zu der von der GmbH erhaltenen Ausschüttung oder über seine Anschaffungskosten der Beteiligung und legte auch keine Gewinnermittlung vor. Der Steuererklärung beigefügt war aber eine Steuerbescheinigung der GmbH. Darin bescheinigte die GmbH am 8. September des Streitjahres, an diesem Tag an den Kläger für das Jahr 2005 1.400.000 € aus dem steuerlichen Einlagekonto (§ 27 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--) bezahlt zu haben.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 7. Januar 2008 keine Einkünfte aus § 17 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres (EStG). Infolge einer Außenprüfung gelangte das FA zu der Auffassung, dass der Kläger durch die Ausschüttung einen Veräußerungsgewinn nach § 17 Abs. 4 EStG von 1.368.999 € erzielt habe, der nach dem Halbeinkünfteverfahren gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG zur Hälfte, also in Höhe von 684.499 € zu versteuern sei. Dementsprechend änderte das FA den Einkommensteuerbescheid unter Berufung auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) durch Änderungsbescheid vom 8. Juli 2010, erfasste bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zusätzlich einen Veräußerungsgewinn von 684.499 € und setzte die Einkommensteuer für das Streitjahr auf 357.249 € fest.

4 Die Klage, mit der sich der Kläger gegen die Änderbarkeit des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides wandte, hatte keinen Erfolg: Nicht allein die Ausschüttung des Eigenkapitals bilde den steuerbaren Tatbestand. Steuerbar sei der Vorgang erst dann, soweit die Ausschüttung die Anschaffungskosten übersteige. Dem FA sei im maßgebenden Zeitpunkt der abschließenden Zeichnung aber nicht bekannt gewesen, dass der Veräußerungspreis

die Anschaffungskosten überstiegen habe. Diese steuerrelevante Tatsache sei dem FA erst bei der Außenprüfung bekannt geworden. Das FA sei auch nicht nach Treu und Glauben daran gehindert gewesen, den Einkommensteuerbescheid zu ändern. Zwar habe es weitergehende Ermittlungen unterlassen, dem stünde aber die nicht genügende Mitwirkungspflicht des Klägers entgegen. Bei der auf das punktuelle Ereignis einer Einlagenrückgewähr bezogenen Kenntnis über einen Mittelzufluss sei nicht auf das Vorhandensein eines Gewinnes zu schließen.

5 Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers, die er auf Verletzung von § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO stützt. Das FA wusste durch die Steuerbescheinigung der GmbH und auch aus den Akten von den Leistungen des Klägers aus dem steuerlichen Einlagekonto. Es hätte die 1.400.000 € als dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden Einnahmen ansetzen können und müssen. Zumindest hätte das FA die Veranlagung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung vornehmen müssen.

6 Der Kläger beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und den geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr zu ändern, indem die Einkommensteuer des Streitjahres ohne Berücksichtigung von Einkünften aus Veräußerungsgewinn in Höhe von 684.499 € festgesetzt wird.

7 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist unbegründet. Zutreffend hat das Finanzgericht (FG) das FA als berechtigt angesehen, den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zu ändern. Die Voraussetzungen dieser Vorschrift liegen im Streitfall vor. Es sind Tatsachen nachträglich bekannt geworden, die zu einer höheren Einkommensteuer führen. Erst aufgrund der Außenprüfung erfuhr das FA von steuerbaren Einnahmen i.S. des § 17 Abs. 4 Sätze 1 und 2 EStG.

9 1. Nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sind Steuerbescheide zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. Tatsachen im Sinne der Vorschrift sind Lebensvorgänge, die insgesamt oder teilweise einen gesetzlichen Steuertatbestand oder das einzelne Merkmal eines solchen Tatbestands erfüllen (ständige Rechtsprechung, z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13. Mai 2004 IV R 11/02, BFH/NV 2004, 1400, m.w.N.).

10 a) Wenn im Streitfall das FG es als "steuerrelevante Tatsache" ansieht, dass die aus dem Einlagekonto zugeflossenen Zahlungen die Anschaffungskosten überstiegen haben, so mag offenbleiben, ob es sich bei der Differenz von Einnahmen und Erwerbsaufwendungen um eine Tatsache i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO oder nicht vielmehr um eine Schlussfolgerung handelt (vgl. dazu Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 173 AO Rz 2; von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 173 AO Rz 73, m.w.N.). Nach der Rechtsprechung sind Einkünfte als eine Tatsache anzusehen und einheitliche Einkünfte nicht in Einnahmen und Ausgaben aufzuspalten, wenn sich nachträglich, z.B. nach einer Schätzung, ergibt, dass Einkünfte einer Einkunftsart als Unterschied zwischen steuerbaren Einnahmen und Erwerbsaufwand nicht oder nicht richtig erklärt und berücksichtigt wurden (vgl. BFH-Urteile vom 1. Oktober 1993 III R 58/92, BFHE 172, 397, BStBl II 1994, 346, und vom 10. Juli 2008 IX R 4/08, BFH/NV 2008, 1803).

11 b) Indes geht es um diese Problematik hier nicht. Das FG hat den Sachverhalt zutreffend dahin gewürdigt, dass das FA bei Vornahme der ursprünglichen Veranlagung nicht wusste, dass der Kläger steuerbare Einnahmen gemäß § 17 Abs. 4 Satz 2 EStG erzielt hat. Zwar war ihm die Tatsache der Zurückzahlung von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG bereits aufgrund der Steuerbescheinigung der GmbH bekannt, die der Steuererklärung beigefügt worden war. Ferner wusste das FA aufgrund eines in den Akten enthaltenen Vermerks vom 18. Oktober 2001, dass der Kläger i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG qualifiziert an der GmbH beteiligt war. Damit waren aber noch nicht alle Tatsachen schon im Zeitpunkt der ursprünglichen Veranlagung bekannt, um den Steuertatbestand bei der Steuerfestsetzung feststellen zu können.

12 aa) Der Umstand, dass dem FA keine Erwerbsaufwendungen erklärt waren, mag --insoweit ist der Revision

beizupflichten-- das FA zwar noch nicht daran hindern, den Steueranspruch festzustellen. Werden keine Anschaffungskosten erklärt, können sie gegebenenfalls geschätzt werden (§ 162 AO). Besteht dafür keine Grundlage, muss das FA den Steuertatbestand erfassen, ohne Erwerbsaufwendungen zu berücksichtigen.

13 bb) Indes haben die Anschaffungskosten, deren Umfang das FA im Streitfall unstreitig nicht kannte, im Tatbestand des § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG eine die Steuerbarkeit der Einnahmen leitende Funktion. Wird eine qualifizierte Beteiligung nach § 17 Abs. 1 EStG veräußert, ist der Veräußerungspreis steuerbar, auch wenn die Veräußerung deshalb zu einem negativen Ergebnis (Verlust) führt, weil der Preis die Anschaffungskosten nicht übersteigt. Anders verhält es sich bei dem Ersatztatbestand der Zurückzahlung von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG (§ 17 Abs. 4 Satz 1 EStG). Hier bilden die Anschaffungskosten Erwerbsaufwendungen nur, soweit die Zurückzahlung die Anschaffungskosten übersteigen. Der übersteigende Teil des Rückzahlungsbetrags allein ist steuerbare Einnahme und (nach aktueller Rechtslage) zu 60 % steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn i.S. von § 17 Abs. 4 Satz 2 und Abs. 2 i.V.m. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG.

14 c) Sind die zurückgezahlten Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG aber niedriger als die Anschaffungskosten, mindern sie die Anschaffungskosten der Beteiligung erfolgsneutral (einhellige Auffassung, vgl. Ott, Festschrift für Korn, 2005, 105, 113; Eilers/R. Schmidt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 EStG Rz 325; Blümich/Ebling, § 17 EStG Rz 889; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 31. Aufl., § 17 Rz 238; Gosch in Kirchhof, EStG, 11. Aufl., § 17 Rz 136; Rundverfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt a.M. vom 17. April 2000 S 2143 A-36-St II 20, in Deutsches Steuerrecht 2000, 1093; zur alten Rechtslage s. auch BFH-Urteil vom 20. April 1999 VIII R 44/96, BFHE 188, 352, BStBl II 1999, 698), führen also per se nicht zu steuerbaren Einnahmen.

15 Erst dann, wenn der Steuerpflichtige später einen Steuertatbestand i.S. des § 17 EStG (Veräußerung nach § 17 Abs. 1 EStG oder Ersatztatbestand nach § 17 Abs. 4 EStG) erfüllt, erfasst das Gesetz die zurückgezahlte Einlage mit dem wegen geminderter Anschaffungskosten höheren Veräußerungsgewinn. Liegen die Voraussetzungen eines Steuertatbestands i.S. des § 17 Abs. 1 oder Abs. 4 EStG aber nicht vor, werden die zurückgezahlten Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto steuerneutral mit den (höheren) Anschaffungskosten verrechnet. Deshalb handelt es sich bei der Zurückzahlung von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG nicht um eine steuerbare Einnahme, sondern um eine Position, welche die Anschaffungskosten der Beteiligung mindert.

16 d) Mithin wusste das FA mit seiner bloßen Erkenntnis des Rückzahlungsbetrags ohne Kenntnis der Anschaffungskosten nichts von einer steuerbaren Einnahme gemäß § 17 Abs. 4 Sätze 1 und 2 EStG. Dieses Wissen hätte ihm erst der entsprechende Eintrag in der Anlage GSE oder eine Gewinnermittlung durch den Kläger vermittelt. Auch aus den weiteren Akten des FA ergaben sich nach den Feststellungen des FG, die den Senat nach § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung binden, entgegen der Revision keinerlei Anhaltspunkte über die Höhe der Anschaffungskosten. In der Tat wurde der notarielle Vertrag über die Übertragung erst nach Abschluss der Veranlagung, Anfang März 2008, Bestandteil der Akten.

17 In Verbindung mit den fehlenden Angaben in der Steuererklärung konnte das FA deshalb --wie das FG zutreffend entschieden hat-- davon ausgehen, dass sich die Rückzahlung lediglich steuerneutral auswirke. Ihm ist die steuererhöhende Tatsache steuerbarer Einnahmen als der positiven Differenz der Rückgewähr von Einlagen gegenüber den Anschaffungskosten nachträglich durch die Außenprüfung bekannt geworden.

18 2. Das FA war auch nicht nach Treu und Glauben daran gehindert, die Berichtigung durchzuführen. Der Kläger kann sich nicht auf Treu und Glauben berufen, weil er seiner Mitwirkungspflicht nicht in vollem Umfang nachgekommen ist (vgl. zu den Voraussetzungen eingehend Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., § 173 AO Rz 68, m.w.N.). Er hat den steuerlich bedeutsamen Sachverhalt nicht richtig, vollständig und deutlich dargestellt und insbesondere weder einen Veräußerungstatbestand (im Rahmen der Anlage GSE) erklärt noch eine Gewinnermittlung vorgelegt. So hat er, indem er allein die Steuerbescheinigung vorlegte, den steuerrechtlich bedeutsamen Sachverhalt in der Schwebe gehalten und bei dem FA den Eindruck erweckt, es handele sich bei der Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG um einen steuerneutralen Vorgang.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de