Urteil vom 30. Januar 2013, I R 35/11

Verwendung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 KStG i.d.F. des SEStEG bei unterjährigen Zugängen - Vorjahresbetrachtung - Befugnis zur Anfechtung der Feststellung des steuerlichen Einlagekontos

BFH I. Senat

KStG § 27 Abs 1, KStG § 27 Abs 2, KStG § 27 Abs 5 S 4, GG Art 3 Abs 1, KStG VZ 2007 , FGO § 40 Abs 2

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 29. März 2011, Az: 4 K 2353/10

Leitsätze

Die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos ist ungeachtet unterjähriger Zugänge zum steuerlichen Einlagekonto auf den zum Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres festgestellten positiven Bestand des Kontos begrenzt .

Tatbestand

A. Streitig ist, ob die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 i.d.F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 7. Dezember 2006 --SEStEG-- (BGBl I 2006, 2782, BStBl I 2007, 4) --KStG 2002 n.F.-- im Fall unterjähriger Einlagen auf den festgestellten Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum Ende des vorausgegangenen Wirtschaftsjahres beschränkt ist und damit eine unterjährige Einlage nicht zur Finanzierung einer im selben Wirtschaftsjahr vorgenommenen Ausschüttung verwendet werden kann.

2 Alleingesellschafter der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer GmbH, ist eine AG, die R-AG. Das Eigenkapital der Klägerin belief sich zum 31. Dezember 2006 laut Steuerbilanz auf 28.712 € und das steuerliche Einlagekonto auf 0 €. Mit Wirkung zum 15. Februar 2007 legte die R-AG ihre Anteile an einer Beteiligungsgesellschaft, der D-GmbH, nebst einem fälligen Anspruch auf Zahlung von Dividende in die Klägerin ein; zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass die Einlage steuerlich mit 134.947.855,77 € zu bewerten ist. Die eingelegten Anteile an der D-GmbH wurden von der Klägerin sodann zu diesem Wert als Kaufpreis und mit Wirkung ebenfalls zum 15. Februar 2007 veräußert. Im weiteren Verlauf des Streitjahres tätigte sie aufgrund eines Beschlusses vom 7. März 2007 eine Ausschüttung in Höhe von 53.266.187,70 € (Zahlung am 12. März 2007) sowie aufgrund eines weiteren Beschlusses vom 30. Juni 2007 eine Vorabausschüttung für das Geschäftsjahr 2007 in Höhe von 56.000.000 € (Zahlung am 20. Juli 2007).

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte das steuerliche Einlagekonto zum 31. Dezember 2007 mit 139.147.855 € gesondert fest. Dabei wurden als Zugang zum steuerlichen Einlagekonto die Einlage der Anteile der D-GmbH und der Dividendenanspruch (erhöhend) ausgewiesen, die beiden Ausschüttungen hingegen nicht (mindernd) als eine Verwendung des Einlagekontos berücksichtigt. Das FA verwarf den dagegen eingelegten Einspruch als unzulässig, da die Klägerin durch die Feststellung des Einlagekontos in Höhe von 139.147.855 € gegenüber der von der Klägerin beantragten Feststellung in Höhe von 25.685.380 € nicht beschwert sei. Im Übrigen wurde der Einspruch zurückgewiesen, weil eine unterjährige Verwendung des durch die Einlage vom 15. Februar 2007 erfolgten Zugangs zum steuerlichen Einlagekonto für die Ausschüttungen nicht zulässig sei. Das Hessische Finanzgericht (FG) wies die von der Klägerin daraufhin erhobene Klage mit Urteil vom 30. März 2011 4 K 2353/10 ab.

4 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

5 Sie beantragt sinngemäß, unter Aufhebung des FG-Urteils den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass der Zugang zum steuerlichen Einlagekonto vom 15. Februar 2007 in Höhe von 134.947.855 € zur Finanzierung der Ausschüttung vom 12. März 2007 in Höhe von 53.266.187,70 € sowie der Vorabausschüttung vom 20. Juli 2007 in Höhe von 55.996.288 € aus dem steuerlichen Einlagekonto verwendet wird und das steuerliche Einlagekonto zum 31. Dezember 2007 in Höhe von 25.685.380 € festgestellt wird.

6 Das FA beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B. Die Revision bleibt ohne Erfolg.

8 I. Das Rechtsmittel ist zulässig. Die Begründung genügt den gesetzlichen Anforderungen nach § 120 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Danach muss sich aus der Revisionsbegründung eindeutig ergeben, inwieweit sich der Revisionskläger durch das angefochtene Urteil beschwert fühlt und inwieweit er eine Änderung erstrebt (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. November 1997 VIII R 19/95, BFH/NV 1998, 1094; vom 4. August 2004 II R 33/03, BFH/NV 2005, 241, und vom 16. Dezember 2008 VIII R 27/07, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2009, 898). Dies erfordert die Angabe des Umfangs, in dem das Urteil angefochten und dessen Aufhebung beantragt wird (§ 120 Abs. 3 Nr. 1 FGO) sowie die Darlegung der aus der Sicht des Revisionsklägers vorliegenden materiellen Rechtsfehler oder Verfahrensfehler (BFH-Beschluss vom 25. Juni 2004 III R 16/04, BFH/NV 2004, 1539; BFH-Urteil vom 11. Oktober 2007 V R 69/06, BFHE 219, 287).

9 Diesen Anforderungen entspricht die Revisionsbegründungsschrift. Das FG hat zwar nicht über die Frage der Festschreibung der Verwendung des steuerlichen Einlagekontos gemäß § 27 Abs. 5 Satz 1 KStG 2002 n.F. entschieden. Hieraus kann jedoch nicht der Schluss gezogen werden, der Revisionsantrag der Klägerin sei bereits unzulässig, da das Begehren darauf gerichtet sei, eine Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31. Dezember 2007 auf 25.685.380 € zu erreichen und dieses mit der Revision nicht erreicht werden könne. Auch wenn ein anderer als der vom FG in seinem Urteil festgestellte Sachverhalt in einem Revisionsverfahren nach § 118 Abs. 2 FGO nicht zugrunde gelegt werden kann, genügt der in der Revisionsbegründung gestellte Antrag, das FG-Urteil aufzuheben, der nach § 120 Abs. 3 Nr. l FGO erforderlichen Bestimmtheit des Revisionsantrags. Der darüber hinausgehende Antrag auf Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31. Dezember 2007 auf 25.685.380 € ist ebenfalls zulässig, weil er in erster Instanz gestellt worden und vom FG abgewiesen worden ist. Dass insoweit möglicherweise die Spruchreife fehlt, führt nicht zur Unzulässigkeit des Antrags, sondern würde dazu führen, dass die Streitsache an das FG zurückzuverweisen wäre.

10 II. Die Revision ist jedoch unbegründet. Die Klage ist zwar zulässig. Das FG hat aber zu Recht entschieden, dass ungeachtet des unterjährigen Zugangs zum steuerlichen Einlagekonto die Verwendung des Einlagekontos auf den durch Feststellungsbescheid zum 31. Dezember 2006 festgestellten positiven Bestand des steuerlichen Einlagekontos (hier 0 €) begrenzt ist und damit das steuerliche Einlagekonto zum 31. Dezember 2007 in Folge der Einlage der Anteile an der D-GmbH mit 139.147.855 € gesondert festzustellen war.

11 1. Das FG hat die Zulässigkeit der Klage zu Recht bejaht. Denn die Klägerin macht mit der Klage geltend, durch den angefochtenen Bescheid in ihren Rechten verletzt zu sein (§ 40 Abs. 2 FGO). Der Ansicht des FA, die Klägerin sei nicht klagebefugt, weil sich aus dem Feststellungsbescheid für sie keine steuerlich nachteiligen Folgen ergäben, folgt der Senat nicht.

12 a) Eine Rechtsverletzung durch einen Steuerverwaltungsakt ist aufgrund des Entscheidungssatzes zu beurteilen, d.h. danach, ob der Verwaltungsakt den Kläger durch seinen Ausspruch in seinen Rechten verletzt. Grundsätzlich leitet sich die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes damit nicht aus dessen unselbständigen Besteuerungsgrundlagen ab (BFH-Urteil vom 7. November 2000 III R 23/98, BFHE 193, 383, BStBl II 2001, 338; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 40 FGO Rz 50, m.w.N. aus der Rechtsprechung). Ausnahmsweise kann jedoch auch eine unzutreffende Besteuerungsgrundlage eine Rechtsverletzung i.S. des § 40 Abs. 2 FGO auslösen (Gräber/v. Groll, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 40 Rz 88; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 40 FGO Rz 56 ff.). Dies hat der BFH insbesondere im Rahmen eines (gesonderten) Feststellungsverfahrens angenommen. Bei Feststellungsbescheiden kann die geltend gemachte Rechtsverletzung allein aus der rechtswidrigen gesonderten Feststellung oder allein aus der (vermeintlich) unzutreffenden Regelung einzelner Besteuerungsgrundlagen resultieren, unabhängig von deren steuerlichen Auswirkungen (Gräber/v. Groll, a.a.O., § 40 Rz 92). Denn die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen stellt stets einen eigenständigen Verwaltungsakt dar, der eine selbständige Beschwer entfalten kann. So ist nach der Rechtsprechung des BFH die Feststellung der Einkunftsart bei Bescheiden über die gesonderte Feststellung von Einkünften (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und b der Abgabenordnung) auch dann selbständig anfechtbar, wenn sich keine gleichzeitige Auswirkung auf die Höhe des festgestellten Einkünftebetrages ergibt (zur gesonderten und einheitlichen Feststellung vgl. BFH-Urteile vom 10. Januar 1964 VI 29/63 U, BFHE 78, 374, BStBl III 1964, 144; vom 24. Januar 1985 IV R 249/82, BFHE

143, 75, BStBl II 1985, 676, unter 1.; vom 15. April 2004 IV R 54/02, BFHE 206, 90, BStBl II 2004, 868, und vom 10. November 2004 XI R 32/01, BFHE 208, 514, BStBl II 2005, 431, unter II.1.; zur gesonderten Feststellung vgl. BFH-Urteil vom 24. April 1991 X R 84/88, BFHE 164, 385, BStBl II 1991, 713).

13 b) Im Streitfall geht es um die Richtigkeit der Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos der ausschüttenden Kapitalgesellschaft. Der Feststellungsausspruch betrifft allein die nach Auffassung der Klägerin zu hohe Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31. Dezember 2007, die letztlich aus der Beschränkung der Verwendung des steuerlichen Einlagekontos im Fall unterjähriger Einlagen auf den festgestellten Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum Ende des vorausgegangenen Wirtschaftsjahres resultiert. Eine zu hohe Feststellung des steuerlichen Einlagekontos wirkt sich auf die Besteuerung der Klägerin nicht aus. Darauf kommt es jedoch im Streitfall nicht an. Denn die Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos berührt bereits zum Feststellungszeitpunkt die Rechtsstellung der Klägerin als Vergütungsschuldnerin: Sie darf als Vergütungsschuldnerin in der Folge die vereinbarte Vergütung nicht mehr ungekürzt auszahlen und ist bei einem Verstoß gegen ihre bestehende Abzugs- und Abführungspflicht gemäß § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG 2002 n.F. einem Haftungsrisiko ausgesetzt (s. z.B. Binnewies, Der GmbH-Steuerberater --GmbH-StB-- 2013, 22, 25; Brinkmeier, GmbH-StB 2011, 28). Das lässt es gerechtfertigt erscheinen, ihr die Befugnis zur Anfechtung der Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zuzugestehen; sie kann insoweit auch nicht auf das Haftungsverfahren verwiesen werden; die Überlegungen zur Anfechtung einer vom Vergütungsschuldner abgegebenen Steueranmeldung (vgl. dazu Senatsurteil vom 28. Januar 2004 I R 73/02, BFHE 205, 174, BStBl II 2005, 550) gelten in diesem Zusammenhang entsprechend.

14 Ob und inwieweit sich die bei der Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos zum 31. Dezember 2007 zugrunde gelegte Summe der maßgeblichen im Wirtschaftsjahr erbrachten Leistungen und der daraus errechnete Abzug vom steuerlichen Einlagekonto auf die Höhe der gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes 2002 der Einkommensteuer zu unterwerfenden Bezüge ihrer Gesellschafter im Jahr der Leistungen sowie in den folgenden Jahren auswirkt (vgl. hierzu die Überlegungen des FG Hamburg im Urteil vom 20. April 2009 1 K 155/07, Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1588), ist für die Frage, ob die Klägerin in ihren Rechten verletzt ist, nicht relevant. Eine konkrete Prüfung der jeweiligen einkommensteuerrechtlichen Auswirkungen auf der Ebene der Gesellschafter der Klägerin würde das System der Verselbständigung der Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen, wie sie in zahlreichen verfahrensrechtlichen Bestimmungen zum Ausdruck kommt, durchbrechen (vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 14. Juni 1994 VIII R 20/93, BFH/NV 1995, 318).

15 2. In der Sache bleibt die Revision jedoch ohne Erfolg. Unterjährige Zugänge zum steuerlichen Einlagekonto stehen nicht für Leistungen im gleichen Jahr zur Verfügung.

16 a) Nach § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 n.F. haben unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen am Schluss jedes Wirtschaftsjahres auf einem besonderen Konto, dem steuerlichen Einlagekonto, auszuweisen. Das steuerliche Einlagekonto dient mit Blick auf die Besteuerung des Anteilseigners dazu, die nicht steuerpflichtige Auskehrung von Einlagen, die von § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 n.F. als Einlagenrückgewähr bezeichnet wird, zu identifizieren bzw. von grundsätzlich steuerpflichtigen Gewinnausschüttungen zu separieren. Um dies zu gewährleisten, wird ausgehend von dem Bestand am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres das steuerliche Einlagekonto um die jeweiligen Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahres fortgeschrieben (§ 27 Abs. 1 Satz 2 KStG 2002 n.F.) und zum Schluss eines jeden Wirtschaftsjahres gesondert festgestellt (§ 27 Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 n.F.). Der Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für den Bescheid über die gesonderte Feststellung zum folgenden Feststellungszeitpunkt (§ 27 Abs. 2 Satz 2 KStG 2002 n.F.). Leistungen der Kapitalgesellschaft mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital i.S. des § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG 2002 n.F. mindern das steuerliche Einlagekonto nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 n.F. nur, soweit die Summe der im Wirtschaftsjahr erbrachten Leistungen den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigt (sog. Differenzrechnung). Leistungen sind dabei alle Auskehrungen an die Gesellschafter, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 4. Juni 2003, BStBl I 2003, 366, Tz. 11). Dies können sowohl offene Gewinnausschüttungen als auch verdeckte Gewinnausschüttungen, aber auch andere Auskehrungen aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses wie etwa Auszahlungen aus der Kapitalrücklage oder die Rückzahlung von Nachschüssen sein. Erfasst werden dabei Leistungen, die im Wirtschaftsjahr erbracht, d.h. abgeflossen sind (vgl. Senatsurteile vom 19. Dezember 2007 I R 52/07, BFHE 220, 180, BStBl II 2008, 431; vom 29. Mai 1996 I R 118/93, BFHE 180, 405, BStBl II 1997, 92; BMF-Schreiben vom 6. November 2003, BStBl I 2003, 575, Tz. 7). Als ausschüttbarer Gewinn gilt gemäß § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG 2002 n.F. das um das gezeichnete Kapital geminderte in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos.

17 b) Ob im laufenden Wirtschaftsjahr erbrachte Einlagen zur Finanzierung einer im gleichen Wirtschaftsjahr abgeflossenen Leistung zur Verfügung stehen oder nur solche Einlagen, die in dem zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres festgestellten Bestand enthalten sind, ist umstritten.

18 aa) So wird einerseits darauf verwiesen, dass eine Einlagenrückgewähr i.S. des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 n.F. nur möglich sei, soweit die Summe der im Wirtschaftsjahr erbrachten Leistungen den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteige. Eine Begrenzung von Abgängen des steuerlichen Einlagekontos auf den positiven Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres sei dagegen dem Gesetzeswortlaut nicht zu entnehmen (Voßkuhl/Klemke, Der Betrieb --DB-- 2010, 2696; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Kommentar zum KStG und EStG, § 27 KStG Rz 44; Nordmeyer in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, § 27 Rz 52). Für diese Auffassung wird auch das Urteil des Senats vom 28. November 2007 I R 42/07 (BFHE 219, 321, BStBl II 2008, 390) zu § 37 KStG 2002 angeführt, wonach für Gewinnausschüttungen auch unterjährige Zugänge zum Körperschaftsteuerguthaben zur Verfügung stünden (Voßkuhl/Klemke, DB 2010, 2696; insoweit zweifelnd Dötsch, ebenda; Nordmeyer in Schnitger/Fehrenbacher, a.a.O., § 27 Rz 52). Weiter wird auch auf die durch das SEStEG eingeführte Regelung des § 27 Abs. 1 Satz 4 KStG 2002 n.F. verwiesen (Antweiler in Ernst & Young, KStG, § 27 Rz 135). § 27 Abs. 1 Satz 4 KStG 2002 n.F. stelle lediglich klar, dass der Bestand des steuerlichen Einlagekontos durch Verrechnung mit Leistungen nicht negativ werden könne; dieser Vorgabe könne auch entsprochen werden, wenn sich der Bestand des steuerlichen Einlagekontos durch unterjährige Zugänge im Jahr des Abflusses der Leistungen gegenüber dem Vorjahresbestand in ausreichendem Umfang erhöhe. Schließlich wird angeführt, dass aus Gründen der Gleichbehandlung mit den in § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG 2002 n.F. geregelten Fällen des Eintritts einer Körperschaft in die unbeschränkte Steuerpflicht ein unterjähriger Zugang zum steuerlichen Einlagekonto erforderlich sei (Nordmeyer in Schnitger/Fehrenbacher, a.a.O., § 27 Rz 52).

19 bb) Andererseits wird darauf abgestellt, dass § 27 Abs. 1 KStG 2002 n.F. gerade eine Vorjahresbetrachtung zugrunde liege, die dazu führe, dass im laufenden Wirtschaftsjahr erbrachte Einlagen nicht Gegenstand einer im gleichen Wirtschaftsjahr abgeflossenen Leistung sein könnten (Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 27 KStG Rz 24, 27; Berninghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, § 27 KStG Rz 53; Blümich/Werning, § 27 KStG Rz 35; Gosch/Heger, KStG, 2. Aufl., § 27 Rz 23, 29; Binnewies, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2010, 1098, 1103; BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 366, Tz. 10). Daraus, dass der ausschüttbare Gewinn gemäß § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 n.F. auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu ermitteln sei und es sich letztlich bei dem Bestand des steuerlichen Einlagekontos um eine Berechnungsgröße zur Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns handele, folge, dass grundsätzlich auch der Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum Schluss des vorangegangenen Jahres maßgebend sei (vgl. Blümich/Werning, § 27 KStG Rz 35). Das steuerliche Einlagekonto und damit seine Zu- und Abgänge seien zudem auf den Schluss des jeweiligen Wirtschaftsjahres zu ermitteln. Dies schließe es aus, dass Zugänge während des Wirtschaftsjahres mit Abgängen saldiert werden könnten (vgl. Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 27 KStG Rz 24). Schließlich lasse § 27 KStG 2002 n.F. auch keinen Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto zu (Binnewies, GmbHR 2010, 1101, 1103).

20 cc) Der erkennende Senat pflichtet der letztgenannten Auffassung bei. Mit Urteil vom 19. Mai 2010 I R 51/09 (BFHE 230, 128) hat er entschieden, dass § 27 KStG 1999 (i.d.F. des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20. Dezember 2001, BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) nicht dahingehend auszulegen ist, dass die Ausschüttung mit dem ausschüttbaren Gewinn zum Zeitpunkt der Ausschüttung oder zum Ende des Wirtschaftsjahres, in dem die Ausschüttung erfolgt ist, verrechnet werden kann (Rz 29). Ob Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto als erbracht gelten, ist danach anhand des auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ermittelten ausschüttbaren Gewinns zu bestimmen (Rz 31 a.E.). Den Ausführungen des Senats liegt die Annahme zugrunde, dass § 27 KStG 1999 von einer Vorjahresbetrachtung ausgeht. Diese Annahme ist auf den insoweit wortgleichen § 27 KStG 2002 n.F. uneingeschränkt zu übertragen.

21 aaa) Der Revision ist zwar zuzugeben, dass § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 n.F. nach seinem Wortlaut zunächst nur auf den zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ermittelten ausschüttbaren Gewinn abstellt (vgl. auch Voßkuhl/Klemke, DB 2010, 2696; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 27 KStG Rz 44; Nordmeyer in Schnitger/Fehrenbacher, a.a.O., § 27 Rz 52). Die Regelung in § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 n.F. zur Differenzrechnung ist jedoch insbesondere im Zusammenhang mit der Regelung in § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG 2002 n.F. zu sehen. Daraus, dass der ausschüttbare Gewinn gemäß § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 n.F. auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu ermitteln ist und als ausschüttbarer Gewinn nach § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG 2002 n.F. das um das gezeichnete Kapital geminderte in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos gilt, folgt eine Vorjahresbetrachtung auch in Bezug auf den Bestand des

steuerlichen Einlagekontos. Dem Bestand des steuerlichen Einlagekontos kann als reine Berechnungsgröße zur Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns kein anderer Zeitpunkt als derjenige bei der Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns zugrunde gelegt werden, und das ist ebenfalls der Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (vgl. hierzu auch Blümich/ Werning, § 27 KStG Rz 35). Nur eine derartige Auslegung entspricht letztlich auch der bewussten Entscheidung des Gesetzgebers, auf eine ständige Fortschreibung des ausschüttbaren Gewinns (vergleichbar der Gliederungsrechnung des Körperschaftsteuersystems des KStG 1977) in Form einer jeweils gesondert festzustellenden Besteuerungsgrundlage zu verzichten (vgl. § 27 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 n.F.). Maßgebend ist vielmehr eine jährlich erneute rechnerische Ableitung aus drei Größen, deren Werte sich unmittelbar aus der Steuerbilanz zum Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (Eigenkapital, gezeichnetes Kapital) und dem Bestand des steuerlichen Einlagekontos aus der gesonderten Feststellung ebenfalls auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ergeben (vgl. Antweiler in Ernst & Young, a.a.O., § 27 Rz 143). Eine unterjährige Saldierung ist in § 27 KStG 2002 n.F. deshalb gerade nicht angelegt (vgl. hierzu auch Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 27 KStG Rz 24).

22 bbb) Auf die durch das SEStEG eingeführte Regelung des § 27 Abs. 1 Satz 4 KStG 2002 n.F. kann --entgegen der Auffassung des FA-- diese Auslegung des § 27 KStG 2002 n.F. im Streitfall allerdings nicht gestützt werden. Denn der Vorgabe in § 27 Abs. 1 Satz 4 KStG 2002 n.F., der Bestand des steuerlichen Einlagekontos dürfe durch Verrechnung mit Leistungen nicht negativ werden, kann auch dadurch entsprochen werden, dass --wie im Streitfall-- erst durch den unterjährigen Zugang die Mittel für die zeitlich nachfolgende Ausschüttung zur Verfügung gestellt werden (im Ergebnis Antweiler in Ernst & Young, a.a.O., § 27 Rz 135). Jedoch wird durch die Festschreibung einer Verwendungsreihenfolge in § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 n.F. unbeschadet dessen ein direkter Zugriff auf das "fortgeschriebene" Einlagekonto nicht mehr zugelassen. Ausschlaggebend dafür ist der eindeutige und klare Regelungswortlaut, der seit der entsprechenden Änderung durch das SEStEG einen unmittelbaren Abzug einer Leistung vom Einlagekonto mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital bei einer Kapitalherabsetzung nicht mehr zulässt. Ausweislich der Gesetzesbegründung sollte zur Verwaltungsvereinfachung und zur Vermeidung von Gestaltungen der Direktzugriff eingeschränkt werden (BTDrucks 16/2710, S. 32). Diese gesetzliche Regelung würde auch in der besonderen Situation des Streitfalles umgangen, sähe man unterjährige Zugänge zum steuerlichen Einlagekonto als für Ausschüttungen zur Verfügung stehend an. Anhaltspunkte dafür, dass insoweit eine vom Gesetzgeber für die Besonderheiten des Streitfalles unbeabsichtigte Gesetzeslücke vorliegt, welche sich mittels Gesetzesauslegung schließen ließe, sind nicht ersichtlich. Im Gegenteil folgt aus dem Umstand, dass für die Regelung des § 27 KStG 1999 auch durch die nachfolgenden Änderungen, insbesondere durch das SEStEG, im Hinblick auf die Differenzrechnung weiterhin auf den ausschüttbaren Gewinn zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres abgestellt wird, dass der Wortlaut des Gesetzes auch dem Willen des Gesetzgebers entspricht (vgl. Gosch/Heger, a.a.O., § 27 Rz 29).

23 ccc) Eine analoge Anwendung von § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG 2002 n.F. auf den Streitfall kommt nicht in Betracht. Es fehlt an einem dafür erforderlichen vergleichbaren Sachverhalt und einer planwidrigen Regelungslücke (BFH-Urteil vom 15. Juli 2004 III R 19/03, BFHE 207, 171, BStBl II 2005, 82). Die Regelung des § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG 2002 n.F. betrifft allein den Sonderfall eines Eintritts in die unbeschränkte Steuerpflicht und bestimmt nur für diesen Fall, dass ein "unterjähriger" Zugang zum Einlagekonto für Leistungen verwendbar sein soll. Ausschließlich für diese eingeschränkte Situation sollte Abhilfe geschaffen werden, weil bis zum Veranlagungszeitraum 2005 eine Regelung fehlte, wie der Bestand des steuerlichen Einlagekontos bei Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht zu ermitteln war. In diesen Fällen hätte daher ein Bestand von 0 € zugrunde gelegt werden müssen. Der Gesetzgeber hat es daher für sachgerecht gehalten, für das steuerliche Einlagekonto einen gründungsbedingten und vergleichbaren Erstbestand zu erfassen und (nur) diesen als sofort verwendbar zu behandeln. Es sind keine Anhaltspunkte ersichtlich, dass er darüber hinaus generell einen unterjährigen Zugang zum Einlagekonto für Leistungen hätte verwendbar machen wollen.

24 ddd) Das Senatsurteil in BFHE 219, 321, BStBl II 2008, 390 steht dieser Beurteilung nicht entgegen. Es ist zu § 37 Abs. 2 KStG 2002 ergangen, der --anders als § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 n.F.-- seinem Wortlaut nach keine Bindung an die auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres festgestellten Bestände anordnet (gl.A. Berninghaus in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 27 KStG Rz 53; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 27 Rz 44; Blümich/Werning, § 27 KStG Rz 35; a.A. Voßkuhl/Klemke, DB 2010, 2696; Binnewies, GmbHR 2010, 1098). Der Senat hat dies für § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 1999 bereits entschieden (Senatsurteil in BFHE 230, 128). Diese Entscheidung ist auf die Vorschrift des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 n.F. zu übertragen.

25 c) Der Senat teilt nicht die Bedenken der Revision, wonach § 27 KStG 2002 n.F. zu einer sachlich offensichtlich unzutreffenden Besteuerung auf der Ebene der R-AG führe und sich hieraus ein Verstoß gegen den allgemeinen

Gleichheitssatz i.S. des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes ergebe. Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat wiederholt ausgesprochen, dass der Gesetzgeber den praktischen Erfordernissen der Verwaltung Rechnung tragen kann (vgl. m.w.N. z.B. BVerfG-Beschluss vom 2. August 1990 1 BvR 1431/86, Sozialrecht 3-5870 § 2 Nr. 9). Der Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie darf allerdings nur in geringfügigen und besonders gelagerten Fällen zu Ungleichheiten führen, während stärkere Belastungen ganzer Gruppen das Maß des verfassungsrechtlich Zulässigen auch überschreiten können (vgl. BVerfG-Beschluss vom 19. April 1977 1 BvL 17/75, BVerfGE 44, 283). Nach Auffassung des erkennenden Senats handelt es sich im Streitfall um einen solchen besonders gelagerten Fall.

26 aa) Die vorliegende Norm dient grundsätzlich in sachgerechter Weise der Verwaltungspraktikabilität, weil sie --mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital bei einer Kapitalherabsetzung-- verhindert, dass ein unmittelbarer Abzug einer Leistung vom Einlagekonto (sog. Direktzugriff) vorgenommen werden kann. Bis zur Neufassung des § 27 KStG 2002 n.F. durch das SEStEG war bei bestimmten Zahlungen aufgrund ihrer handelsrechtlichen Qualifikation als Rückzahlung von Einlagen ein Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto und damit die steuerfreie Auskehrung von Einlagen möglich. Im Ergebnis war damit jedoch die handelsrechtliche Einordnung der Rückzahlung entscheidend für die Frage, ob ein unmittelbarer Abzug vom Einlagekonto vorgenommen werden konnte oder nicht. Insbesondere die Ausdehnung der Regelungen zum steuerlichen Einlagekonto auf Sachverhalte im Ausland hätte danach eine Überprüfung der ausländischen Rechtsordnungen daraufhin nach sich gezogen, ob in einzelnen Fällen ein Direktzugriff möglich ist oder nicht. Der Gesetzgeber hielt es von daher zur Verwaltungsvereinfachung und zur Vermeidung von Gestaltungen für erforderlich, den Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto entsprechend einzuschränken (vgl. BTDrucks 16/2710, S. 31, 32). Dies ist im Grundsatz anzuerkennen.

27 bb) Der Klägerin ist zuzugeben, dass Sachverhaltskonstellationen mit Zugängen und Leistungen innerhalb eines Wirtschaftsjahres nicht derart außergewöhnlich sind, dass sie nur eine verhältnismäßig kleine Zahl von Steuerpflichtigen betreffen. Damit verbundene steuerliche Nachteile lassen sich im Allgemeinen indessen leichthin vermeiden, indem das betreffende Kapital nicht im Wege der (unterjährigen) Einlage, sondern im Wege des Gesellschafterdarlehens zur Verfügung gestellt wird. Dass die Klägerin --nach deren Vorbringen in der mündlichen Verhandlung-- als bloße ausgelagerte "Zweckgesellschaft" vor den getätigten Ausschüttungen weder eine besondere Geschäftstätigkeit entwickelt hat noch in der Folgezeit entwickeln würde, rechtfertigt ebenfalls keine andere Beurteilung. Gerade deshalb ist vielmehr anzunehmen, dass der Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum Vorjahr zu keinem Zeitpunkt ausgereicht hätte und ausreichen wird, um die Ausschüttungen abzudecken. So oder so sind derartige unternehmensspezifische Besonderheiten jedenfalls eher selten und ungeeignet, um die beträchtlichen mit der Regelung verbundenen Verwaltungsvorteile aus Verfassungssicht zu widerlegen. Verbleibende Nachteile (wie ggf. der Kapitalertragsteuerabzug) sind angesichts dessen zu vernachlässigen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de