Urteil vom 30. September 2020, I R 12/17

Feststellung des Einlagekontos für BgA - sachlich-abstrakte Betrachtung

ECLI:DE:BFH:2020:U.300920.IR12.17.0

BFH I. Senat

KStG § 27 Abs 1, KStG § 27 Abs 2, KStG § 27 Abs 7, EStG § 20 Abs 1 Nr 10 Buchst b, KStG § 4, EStG VZ 2011 , KStG VZ 2011

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 31. Januar 2017, Az: 2 K 1059/16

Leitsätze

Der Bestand des Einlagekontos eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten BgA ist nach § 27 Abs. 7 i.V.m. § 27 Abs. 2 KStG weder an die Gewinnermittlungsart noch an das Überschreiten der jeweiligen Betragsgrenzen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG gebunden.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 01.02.2017 - 2 K 1059/16 aufgehoben.

Die Sache wird mit der Maßgabe an das Sächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen, dass das Verfahren bis zum Eintritt der Bestandskraft der noch zu erlassenden Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes auf den 31.12.2007 bis 31.12.2010 auszusetzen ist.

Dem Finanzgericht wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Gemeinde, die einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) "Trinkwasserversorgung" in Form eines Regiebetriebes ohne eigene Rechtspersönlichkeit betrieb. Der BgA ermittelte seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Bis einschließlich 2010 erzielte er jährlich weniger als 350.000 € Umsatz sowie weniger als 30.000 € Gewinn. In der Gewinnermittlung für 2011 (Streitjahr) wies er einen Gewinn in Höhe von 35.416 € aus. Der Buchwert des Anlagevermögens laut AfA-Verzeichnis betrug zum 31.12.2000 ... DM und zum 31.12.2010 ... €. Der Darlehensbestand zur Finanzierung des Anlagevermögens belief sich zum 31.12.2000 auf ... DM und zum 31.12.2010 auf ... €. Mit notariellem Ausgliederungs- und Übernahmevertrag vom ... übertrug die Klägerin diesen Betrieb gegen Gewährung von Gesellschafterrechten zum 01.07.2012 auf eine GmbH.

2 Mit bestandskräftigen Bescheiden zum 31.12.2002 bis zum 31.12.2006 über die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos gemäß § 27 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) für 2003 bzw. gemäß § 27 Abs. 2 KStG und des durch Umwandlung von Rücklagen entstandenen Nennkapitals gemäß § 28 Abs. 2 KStG für 2004 bis 2006 stellte das vormals zuständige Finanzamt ... und ab dem Veranlagungszeitraum 2004 der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) das steuerliche Einlagekonto mit jeweils 0 € fest. Für die nachfolgenden Veranlagungszeiträume wurden keine entsprechenden Feststellungsbescheide erlassen. Erklärungen zur Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2009 und zum 31.12.2010, in denen ein steuerliches Einlagekonto in Höhe von 0 € ausgewiesen wurde, nahm die Klägerin zurück. Der BgA erzielte 2001 bis 2010

folgende Gewinne bzw. Verluste: 2001: ./. ... €, 2002: ./. ... €, 2003: ./. ... €, 2004: ./. ... €, 2005: ./. ... €, 2006: ./. ... €, 2007: ./. ... €, 2008: ./. ... €, 2009: ./. ... €, 2010: ... €.

3 In der Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2011 wies der BgA ein steuerliches Einlagekonto in Höhe von ... € aus. Mit Bescheid zum 31.12.2011 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG vom 26.03.2013, geändert am 26.05.2016, stellte das FA das steuerliche Einlagekonto mit einem Betrag in Höhe von ... € und das durch Umwandlung von Rücklagen entstandene Nennkapital mit 0 € fest. Es ging bei der Berechnung von einer Bindungswirkung der zuvor erlassenen Feststellungsbescheide bis 2006 und damit einem steuerlichen Einlagekonto in Höhe von 0 € zum 31.12.2006 aus, setzte die 2007 bis 2009 entstandenen Verluste an und brachte den Gewinn 2011 in Abzug.

4 Nach erfolglosem Einspruch erhob die Klägerin dagegen Klage vor dem Sächsischen Finanzgericht (FG), welches dieser durch Urteil vom 01.02.2017 - 2 K 1059/16 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2017, 689) stattgab.

5 Dagegen wehrt sich das FA mit seiner Revision, die es auf die Verletzung materiellen Rechts stützt.

6 Das FA beantragt, das Urteil des Sächsischen FG vom 01.02.2017 - 2 K 1059/16 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils sowie zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG mit der Maßgabe, dass das Verfahren bis zum Eintritt der Bestandskraft der noch zu erlassenden Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG auf den 31.12.2007 bis 31.12.2010 auszusetzen ist (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist unzutreffend davon ausgegangen, dass im Streitfall das steuerliche Einlagekonto zum 31.12.2011 unabhängig von den bestandskräftigen Feststellungsbescheiden bis zum 31.12.2006 zu ermitteln ist, weil für den Zeitraum 2007 bis 2010 keine Feststellungsbescheide mehr erlassen werden könnten.

9 1. Nach § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG hat eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft die nicht in ihr Nennkapital geleisteten Einlagen am Schluss eines jeden Wirtschaftsjahres auf einem besonderen Konto, dem sog. steuerlichen Einlagekonto, auszuweisen. Das Konto ist gemäß § 27 Abs. 1 Satz 2 KStG ausgehend von dem Bestand am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres um die jeweiligen Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahres fortzuschreiben. Der unter Berücksichtigung der Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahres ermittelte Bestand des steuerlichen Einlagekontos wird dabei nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG gesondert festgestellt. Der Bescheid über die gesonderte Feststellung ist nach § 27 Abs. 2 Satz 2 KStG Grundlagenbescheid für den Bescheid über die gesonderte Feststellung zum folgenden Feststellungszeitpunkt (Senatsurteil vom 11.09.2013 - I R 77/11, BFHE 242, 481, BStBl II 2015, 161). Für die gesonderte Feststellung nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG gelten nach § 181 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) die Vorschriften über die Durchführung der Besteuerung sinngemäß.

10 2. Die Regelungen in § 27 Abs. 1 bis 6 KStG gelten gemäß § 27 Abs. 7 KStG sinngemäß für andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften und Personenvereinigungen, die Leistungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 oder 10 EStG gewähren können. Zwischen den Beteiligten steht insoweit nicht im Streit, dass die Klägerin zu diesen anderen Körperschaften gehörte, die im Streitjahr Leistungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG gewährt hat. Danach gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn und verdeckte Gewinnausschüttungen eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten BgA i.S. des § 4 KStG ohne eigene Rechtspersönlichkeit, der den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt oder Umsätze erzielt, die bestimmte Grenzbeträge überschreiten (vgl. Senatsurteil in BFHE 242, 481, BStBl II 2015, 161). Die Klägerin unterhielt mit der Trinkwasserversorgung einen BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit und überschritt im Streitjahr erstmals die in § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG ausgewiesenen Grenzbeträge - also Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 des Umsatzsteuergesetzes, von mehr als 350.000 € im Kalenderjahr oder einen Gewinn von mehr als 30.000 € im Wirtschaftsjahr. Insoweit hat die Klägerin mit ihrem BgA "Trinkwasserversorgung", der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelte, erstmals im Streitjahr

einen Gewinn von mehr als 30.000 € erzielt. Demgemäß waren die Kapitalerträge des Streitjahres bei der Trägerkörperschaft steuerpflichtig und das steuerliche Einlagekonto gemäß § 27 KStG zum 31.12.2011 gesondert festzustellen.

11 3. Nach § 27 Abs. 1 Satz 2 KStG ist das steuerliche Einlagekonto ausgehend von dem Bestand am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu ermitteln. Eine bindende Feststellung des Vorjahres, die Grundlage für die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos im Streitjahr sein könnte, liegt indessen bislang nicht vor. Der bestandskräftige Bescheid zum 31.12.2006 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG, in dem das steuerliche Einlagekonto mit 0 € festgestellt wurde, kann schon deshalb kein Grundlagenbescheid für den Bescheid zum 31.12.2011 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG sein, weil er nach § 27 Abs. 2 Satz 2 KStG Grundlagenbescheid nur für den Bescheid über die gesonderte Feststellung zum folgenden Feststellungszeitpunkt sein kann. Eine Bindungswirkung über diesen Zeitpunkt hinaus ist nach dem eindeutigen Normwortlaut ausgeschlossen.

12 4. Indessen sind --anders als dies das FG gesehen hat-- noch Feststellungsbescheide auf das Ende der Jahre 2007 bis 2010, die die Lücke zwischen dem zuletzt erlassenen Feststellungsbescheid zum 31.12.2006 bis zum streitgegenständlichen Bescheid zum 31.12.2011 schließen, zu erlassen.

13 a) Eine gesonderte Feststellung kann auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist insoweit erfolgen, als die gesonderte Feststellung für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist (§ 181 Abs. 5 AO). Hierdurch soll verhindert werden, dass die rechtliche Verselbständigung der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen zu materiell unrichtigen Steuerfestsetzungen führt, obwohl die entsprechenden Steuern (hier: Körperschaftsteuer 2012) noch nicht verjährt sind (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23.09.1999 - IV R 56/98, BFHE 189, 351).

14 b) Das setzt voraus, dass eine entsprechende Feststellung möglich ist. Das FG ist insoweit unzutreffend davon ausgegangen, dies sei deshalb nicht der Fall, weil in den Jahren 2007 bis 2010 die Voraussetzungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG nicht vorlagen. Eine solche konkrete Betrachtungsweise (ebenso FG Baden-Württemberg vom 16.03.2006 - 6 K 177/03, EFG 2006, 1008; Blümich/Oellerich, § 27 KStG Rz 75c; Endert in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 27 KStG Rz 259; wohl auch Bundesministerium der Finanzen vom 09.01.2015, BStBl I 2015, 111, Rz 46 i.V.m. Rz 43) lässt sich mit dem Wortlaut und dem Telos des § 27 KStG indessen nicht vereinbaren (zutreffend FG Köln vom 14.01.2010 - 13 K 3157/05, EFG 2010, 1066; Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 27 Rz 197; Berninghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, § 27 KStG Rz 145; Bauschatz in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 27 Rz 129; Schober, EFG 2017, 692).

15 aa) Hiernach kommt es nicht auf die tatsächliche Leistungsgewährung entsprechend den vorgenannten Einkunftstatbeständen in den jeweiligen Veranlagungszeiträumen, sondern --entsprechend der konjunktivischen Wortfassung ("können")-- lediglich darauf an, ob die persönlichen Voraussetzungen dieser Tatbestände (hier: Klägerin als Trägerkörperschaft des BgA) erfüllt sind. Die Feststellung des Einlagekontos ist hingegen weder an die Gewinnermittlungsart noch an das Überschreiten der jeweiligen Betragsgrenzen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG gebunden (sachlich-abstrakte Betrachtung).

16 bb) Nur dieses Auslegungsergebnis entspricht dem Telos des § 27 KStG. Das Einlagekonto soll nach den Vorstellungen des Gesetzgebers fortlaufend festgestellt werden. Feststellungsunterbrechungen würden diesem Konzept zuwiderlaufen. Das gilt insbesondere, soweit mit Blick auf die angesprochenen Betragsgrenzen ansonsten nur für einzelne Jahre Feststellungen zu erfolgen hätten. Demgemäß ist die Frage nach der Feststellung des Einlagekontos von der Höhe der Gewinne und der Gewinnermittlungsart zu trennen; auch kann es in Jahren ohne Gewinn zu Einlagen oder Einlagerückzahlungen kommen. Dafür spricht auch, dass § 27 Abs. 7 KStG nur die Regelungen der vorstehenden Absätze für andere Körperschaften anwendbar machen soll (vgl. BTDrucks 14/6882, S. 38, dort zur gleichlautenden Vorgängerregelung).

17 cc) Soweit das FA vorgetragen hat, der Erlass nachträglicher Feststellungsbescheide führe zu erheblichem Verwaltungsaufwand, ist dem aus zwei Gründen entgegenzutreten: Soweit das FA insoweit den mit der Ermittlung der Höhe des steuerlichen Einlagekontos zu den jeweiligen Feststellungszeitpunkten verbundenen Verwaltungsaufwand anspricht, so fällt dieser --wie die vom FA im Streitfall für die Jahre 2007 bis 2010 vorgenommene informelle Berechnung zeigt-- ohnehin an, weil ansonsten die Ermittlung des Bestandes zum streitrelevanten Feststellungszeitpunkt (hier: 31.12.2011) ausgeschlossen wäre. Es ist auch unzutreffend, wenn das FA meint, die vom Senat befürwortete Auslegung führe nun zu einer generellen Feststellungspflicht. Die

Feststellungen sind nur dann nachträglich zu treffen, wenn ein entsprechender Anlass (hier: erstmaliges Erreichen der in § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG genannten Betragsgrenzen) besteht.

18 5. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen, weshalb sein Urteil aufzuheben ist. Die Sache ist nicht spruchreif, da über die Rechtmäßigkeit des streitbefangenen Feststellungsbescheids auf den 31.12.2011 erst nach Erlass der Feststellungsbescheide zum Einlagekonto auf den 31.12. der Jahre 2007 bis 2010 entschieden werden kann. Das FG hat das Verfahren im zweiten Rechtsgang gemäß § 74 FGO auszusetzen und damit dem FA Gelegenheit zu geben, die fehlenden Feststellungen nachzuholen (vgl. BFH-Urteil vom 28.06.2017 - VIII R 46/14, BFH/NV 2018, 199).

19 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de