

Beschluss vom 12. April 2022, VIII R 35/19

Keine Kapitalertragsteuerpflicht einer im Rückwirkungszeitraum beschlossenen und vollzogenen "offenen Gewinnausschüttung" in Einbringungsfällen

ECLI:DE:BFH:2022:B.120422.VIIIR35.19.0

BFH VIII. Senat

UmwStG 2006 § 20, UmwStG 2006 § 20 Abs 5, EStG § 4 Abs 1 S 2, EStG § 20 Abs 1 Nr 1, EStG § 43 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 44 Abs 1, EStG § 44b Abs 5 S 1, EStG § 45a, AO § 164 Abs 2, AO § 168 S 1, UmwG § 123 Abs 3 Nr 2, UmwG § 152, UmwG §§ 152ff, EStG VZ 2016

vorgehend FG Münster, 11. Oktober 2019, Az: 10 K 2506/17 Kap

Leitsätze

1. Die Befugnis des Steuerentrichtungspflichtigen zur Anfechtung der eigenen Kapitalertragsteuer-Anmeldung besteht unabhängig von seinem Recht, gemäß § 44b Abs. 5 Satz 1 EStG deren Änderung zu beantragen, wenn er Kapitalertragsteuer einbehalten oder abgeführt hat, obwohl eine Verpflichtung hierzu nicht bestand.
2. § 20 Abs. 5 Sätze 2 und 3 UmwStG 2006 erfassen bei der Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft auch den Fall einer im Rückwirkungszeitraum beschlossenen und vollzogenen "offenen Gewinnausschüttung" der übernehmenden Gesellschaft an den sein Einzelunternehmen einbringenden Gesellschafter.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 11.10.2019 - 10 K 2506/17 Kap wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH, die durch Ausgliederung zur Neugründung gemäß § 123 Abs. 3 Nr. 2, §§ 152 ff. des Umwandlungsgesetzes (UmwG) als übernehmende Rechtsträgerin im Streitjahr 2016 entstanden ist. Der notarielle Ausgliederungsvertrag und der Gesellschaftsvertrag der Klägerin datieren vom 29.08.2016. Sie wurde am 31.08.2016 im Handelsregister eingetragen.
- 2 Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Klägerin war C, der sein zuvor unter der Firma "P" geführtes Einzelunternehmen ausgliederte und mit steuerlicher Rückwirkung zum 02.01.2016 in die neu gegründete Klägerin zu Buchwerten einbrachte. Das Einzelunternehmen wurde am 31.08.2016 im Handelsregister gelöscht.
- 3 Bereits am 25.08.2016 fasste C als Alleingesellschafter der Klägerin einen "Gesellschafterbeschluss" über eine "Gewinnausschüttung" von 100.000 €. Ebenfalls am 25.08.2016 überwies er 73.625 € vom betrieblichen Konto auf sein Privatkonto.
- 4 Am 02.09.2016 reichte die Klägerin eine Kapitalertragsteuer-Anmeldung zum 25.08.2016 beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) ein. Als Datum des Gewinnverteilungsbeschlusses und als Tag der Auszahlung gab sie in dieser Anmeldung den 25.08.2016, als Ausschüttungsbetrag 100.000 € an. Hiervon ausgehend ermittelte sie die Kapitalertragsteuer (25.000 €) und den Solidaritätszuschlag (1.375 €).

- 5 Mit Schreiben vom 19.09.2016 legte die Klägerin gegen ihre eigene Kapitalertragsteuer-Anmeldung zum 25.08.2016 Einspruch ein und beantragte die Aufhebung und Rückerstattung der festgesetzten Kapitalertragsteuer einschließlich Solidaritätszuschlags. In der Einspruchsbegründung wies sie darauf hin, sie sei wegen der mit steuerlicher Rückwirkung erfolgten Umwandlung des Einzelunternehmens in die Klägerin fehlerhaft davon ausgegangen, dass die Zahlung an C als Gewinnausschüttung zu behandeln sei; aus diesem Grund habe sie Kapitalertragsteuer einbehalten und angemeldet. Da es sich jedoch um eine Entnahme i.S. des § 20 Abs. 5 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) in der im Streitjahr geltenden Fassung (UmwStG 2006) handele, bestehe mangels eines Kapitalertrags i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) keine Kapitalertragsteuerpflicht.
- 6 Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück. Die Kapitalertragsteuer-Festsetzung sei rechtmäßig, da eine kapitalertragsteuerpflichtige Gewinnausschüttung erfolgt sei. Das FA stellte hierbei jedoch nicht auf die angemeldete "Ausschüttung" über 100.000 € vom 25.08.2016, sondern auf die "Weiterausschüttung" einer Ausschüttung ab, die C am 24.08.2016 noch im Einzelunternehmen von der D-GmbH erhalten habe und die infolge der steuerlichen Rückwirkung der Ausgliederung nunmehr als Ausschüttung der Klägerin zu beurteilen sei.
- 7 Das Finanzgericht (FG) Münster gab der anschließend erhobenen Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 2015 mitgeteilten Gründen statt. In der Folge der Gewinnausschüttung durch die D-GmbH am 24.08.2016 sei es nicht zu einer der Kapitalertragsteuer unterliegenden weiteren offenen Gewinnausschüttung oder verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) der Klägerin an C gekommen. Auch die der Anmeldung zugrunde liegende Ausschüttung der Klägerin vom 25.08.2016 unterliege nicht der Kapitalertragsteuer, weil es sich um eine Entnahme des an C überwiesenen Betrags aus dem Einzelunternehmen gemäß § 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG 2006 gehandelt habe, die nicht als Gewinnausschüttung, sondern als Minderung der Anschaffungskosten der Anteile des C an der Klägerin zu behandeln sei.
- 8 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung von Bundesrecht. Es sieht in der Annahme einer Entnahme eine Verletzung von § 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG 2006.
- 9 Das FA beantragt,
unter Aufhebung des Urteils vom 11.10.2019 - 10 K 2506/17 Kap die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 10 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 12 Das FG hat die Klage zu Recht als zulässig angesehen und im Ergebnis zutreffend entschieden, dass die angefochtene Festsetzung von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag vom 02.09.2016 aufzuheben ist. Die "Gewinnausschüttung" vom 25.08.2016, die der Anmeldung der Klägerin zugrunde liegt, ist als Entnahme des Betrags von 100.000 € aus dem Einzelunternehmen i.S. des § 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG 2006 zu beurteilen. Da es bezüglich der "Ausschüttung" an einem dem Steuerabzug unterliegenden Kapitalertrag i.S. des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG fehlt, war die Festsetzung in Gestalt der Kapitalertragsteuer-Anmeldung vom 02.09.2016 aufzuheben.
- 13 1. Streitgegenstand des Klage- und Revisionsverfahrens ist nur die Festsetzung von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag in Gestalt der Kapitalertragsteuer-Anmeldung vom 02.09.2016 für die "Ausschüttung" der Klägerin in Höhe von 100.000 € am 25.08.2016.
- 14 a) Bei Kapitalerträgen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, d.h. insbesondere bei Gewinnanteilen aus einer GmbH, wird die Einkommensteuer gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 EStG durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben. Dasselbe gilt für den hierauf entfallenden Solidaritätszuschlag (vgl. § 1 Abs. 2 und Abs. 3 i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 5 des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 --SolZG 1995--). Bei einer offenen Gewinnausschüttung ist die Kapitalertragsteuer gemäß § 45a i.V.m. § 44 Abs. 1 Satz 5 Halbsatz 2 EStG für den Zuflusstag i.S. des § 44 Abs. 1

Satz 2 i.V.m. Abs. 2 EStG einzeln anzumelden. Die Anmeldung der Kapitalertragsteuer steht gemäß § 168 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12.12.2012 - I R 27/12, BFHE 241, 151, BStBl II 2013, 682, Rz 9; vom 08.04.2014 - I R 51/12, BFHE 246, 7, BStBl II 2014, 982, Rz 14, und vom 20.11.2018 - VIII R 45/15, BFHE 263, 175, BStBl II 2019, 306, Rz 10).

- 15** b) Die zwischen den Beteiligten im Streit stehende Kapitalertragsteuer-Festsetzung vom 02.09.2016 umfasst nur die (vermeintliche) Gewinnausschüttung vom 25.08.2016 über 100.000 €. Die etwaige Kapitalertragsteuerpflicht der vom FA herangezogenen "Weiterausschüttung" ist nicht Gegenstand der angefochtenen Anmeldung, da es sich im Verhältnis zur angemeldeten "Ausschüttung" vom 25.08.2016 nicht um einen einheitlichen Lebenssachverhalt handelt (vgl. zur Sachverhaltsbezogenheit der Anmeldung BFH-Urteile in BFHE 246, 7, BStBl II 2014, 982, Rz 16; vom 21.09.2017 - VIII R 59/14, BFHE 259, 411, BStBl II 2018, 163, Rz 32, und vom 11.12.2018 - VIII R 44/15, BFHE 263, 407, BStBl II 2021, 347, Rz 56, m.w.N.).
- 16** 2. Das FG hat die Klage zu Recht als zulässig angesehen. Die Klägerin ist befugt, gegen die auf ihrer eigenen Anmeldung beruhende Festsetzung der Kapitalertragsteuer zu klagen.
- 17** a) Die Klägerin ist als Steuerentrichtungspflichtige berechtigt, ihre eigene Kapitalertragsteuer-Anmeldung als Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (s. II.1.a) mit dem Einspruch und der Klage anzufechten und diese Steuerfestsetzung im Einspruchs- bzw. Klageverfahren auf ihre Rechtmäßigkeit hin überprüfen zu lassen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 18.05.2021 - I B 75/20 (AdV), BFH/NV 2021, 1489, und I B 76/20 (AdV), BFH/NV 2021, 1491, jeweils Rz 9).
- 18** b) Die Befugnis zur Anfechtung besteht unabhängig von dem Recht des Steuerentrichtungspflichtigen, die Änderung der eigenen Steueranmeldung zu beantragen, wenn er Kapitalertragsteuer einbehalten oder abgeführt hat, obwohl eine Verpflichtung hierzu nicht bestand (vgl. § 44b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG). Denn nur die Anfechtung der Steueranmeldung eröffnet ihm die Möglichkeit, die Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung der Steuerfestsetzung zu beantragen (vgl. allgemein zur Statthaftigkeit des Einspruchs gegen eine Steueranmeldung neben dem Änderungsantrag gemäß § 164 Abs. 2 Satz 2 AO Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 168 AO Rz 20). § 44b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG enthält mangels gesetzlich geregelter Exklusivität keine abschließende Vorgabe für den Steuerentrichtungspflichtigen, die Änderung der Kapitalertragsteuer-Anmeldung beantragen zu müssen.
- 19** 3. Die Kapitalertragsteuer-Festsetzung vom 02.09.2016 für die angemeldete "Gewinnausschüttung" vom 25.08.2016 ist --wie vom FG zu Recht angenommen-- aufzuheben, weil ihr kein steuerbarer Kapitalertrag i.S. von § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zugrunde liegt. Die beschlossene "Gewinnausschüttung" ist nach § 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG 2006 steuerlich als Entnahme aus dem am 25.08.2016 noch bestehenden Einzelunternehmen im Rückwirkungszeitraum zu beurteilen.
- 20** a) Bei Kapitalerträgen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, d.h. insbesondere bei Gewinnanteilen aus einer GmbH, ist gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG Kapitalertragsteuer einzubehalten. Dasselbe gilt für den hierauf entfallenden Solidaritätszuschlag (vgl. § 1 Abs. 2 und Abs. 3 i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 5 SolZG 1995). Steuerentrichtungspflichtig ist nach § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG die GmbH als Schuldnerin der ausgeschütteten Gewinnanteile. Gemäß § 44 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 EStG entsteht die Kapitalertragsteuer bei Gewinnanteilen (Dividenden), deren Ausschüttung von einer Körperschaft beschlossen wird, --außerhalb der sonst in § 44 Abs. 2 EStG geregelten Fälle-- mit dem im Beschluss bestimmten Tag der Auszahlung. In diesem Zeitpunkt hat die steuerentrichtungspflichtige GmbH den Steuerabzug vorzunehmen und die Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag an das FA abzuführen.
- 21** b) Im Streitfall war eine Verpflichtung der Klägerin zum Steuerabzug und zur Abführung der Steuer nach den vorgenannten Regelungen aufgrund des von C gefassten Ausschüttungsbeschlusses vom 25.08.2016 über 100.000 € und der taggleichen Auszahlung des Nettobetrags nicht entstanden. Die beschlossene "Ausschüttung" ist gemäß § 20 Abs. 5 Sätze 2 und 3 UmwStG 2006 vielmehr als Entnahme des C aus seinem Einzelunternehmen zu beurteilen, die zur Kürzung der Anschaffungskosten seiner Anteile an der Klägerin führt.
- 22** aa) Wird --wie vorliegend der Fall-- ein Betrieb im Wege der Sacheinlage (hier: Ausgliederung gemäß § 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG) nach den Regelungen des § 20 UmwStG in eine Kapitalgesellschaft als übernehmende Gesellschaft gegen Gewährung neuer Anteile an dieser Gesellschaft eingebracht, kann dies nach § 20 Abs. 5 und Abs. 6 Satz 2 UmwStG 2006 mit steuerlicher Rückbeziehung erfolgen (vgl. zum UmwStG 2002 das BFH-Urteil vom 12.12.2012 - I R 28/11, BFHE 240, 22, BStBl II 2017, 1265, Rz 14, m.w.N.). Nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG 2006 sind das

Einkommen und das Vermögen des Einbringenden und der übernehmenden Gesellschaft auf Antrag so zu ermitteln, als ob das eingebrachte Betriebsvermögen mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags auf die Übernehmerin übergegangen wäre (hier: mit Ablauf des 01.01.2016, vgl. § 20 Abs. 6 Satz 2 i.V.m. Satz 1 UmwStG 2006).

- 23** bb) Gemäß § 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG 2006 gilt die Regelung des § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG 2006 hinsichtlich des Einkommens und des Gewerbeertrags jedoch nicht für Entnahmen und Einlagen, die nach dem steuerlichen Übertragungstichtag während des Rückwirkungszeitraums erfolgen. Nach § 20 Abs. 5 Satz 3 UmwStG 2006 sind in diesem Fall die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile (§ 20 Abs. 3 UmwStG 2006) um den Buchwert der Entnahmen zu vermindern und um den sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG ergebenden Wert der Einlagen zu erhöhen. Die Sätze 2 und 3 des § 20 Abs. 5 UmwStG 2006 schließen die Anwendung von Satz 1 auf das übergehende Vermögen und Einkommen nicht aus, sondern treten als Entnahmen und Einlagen betreffende Ausnahmebestimmungen neben die in Satz 1 normierte Grundregel. Ungeachtet der durch § 20 Abs. 6 Satz 2 i.V.m. Abs. 5 Satz 1 UmwStG 2006 bestimmten grundsätzlichen Einkommensermittlung auf Ebene der aufnehmenden Kapitalgesellschaft und des Anteilseigners ab dem Tag nach dem steuerlichen Übertragungstichtag (hier: ab dem 02.01.2016) werden nicht betrieblich veranlasste Zahlungen an den Anteilseigner der aufnehmenden Kapitalgesellschaft auch nach dem steuerlichen Übertragungstichtag bis zum Ablauf des Rückwirkungszeitraums als Entnahmen aus dem Einzelunternehmen und nicht als (verdeckte) Gewinnausschüttungen besteuert (vgl. zu der Parallelvorschrift des § 20 Abs. 7 Sätze 2 und 3 UmwStG 2002 BFH-Urteil vom 07.03.2018 - I R 12/16, BFHE 261, 251, Rz 16, m.w.N.). Die Sätze 2 und 3 des § 20 Abs. 5 UmwStG 2006 enthalten besondere und vorrangige Einkommensermittlungsvorschriften, die über den typischen Fall der sonst im Rahmen einer vGA zu erfassenden Sachverhalte hinaus für Zwecke der Einkommensermittlung des einbringenden Anteilseigners sämtliche nicht betrieblich veranlassten Auszahlungen (Entnahmen) von Geldbeträgen im Rückwirkungszeitraum steuerlich noch dem eingebrachten Einzelunternehmen und nicht der übernehmenden Kapitalgesellschaft zurechnen. Sie erfassen auch die am 25.08.2016 beschlossene und vollzogene "offene Ausschüttung".
- 24** cc) Danach hat das FG zutreffend erkannt, dass die "offene Ausschüttung" vom 25.08.2016 kein nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG der Kapitalertragsteuer unterliegender Kapitalertrag i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG war. Die Überweisung in Höhe von 73.625 € ("Nettodividende") und die einbehaltene und an das FA abgeführte Kapitalertragsteuer in Höhe von 26.375 € (einschließlich Solidaritätszuschlag) sind gemäß § 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG 2006 als Entnahmen i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG aus dem Einzelunternehmen zu beurteilen, da der Geldabfluss an C und die Entrichtung der Kapitalertragsteuer für Rechnung des C an das FA betriebsfremden Zwecken dienen. Die Entnahme von insgesamt 100.000 € vermindert gemäß § 20 Abs. 5 Satz 3 UmwStG 2006 die Anschaffungskosten der Anteile des C an der Klägerin.
- 25** c) Die Revision des FA ist schließlich auch nicht deshalb begründet, weil eine aus der Ausschüttung der D-GmbH folgende "Weiterausschüttung" dieser Beträge von der Klägerin an C vorliegen könnte. Dieser Vorgang kann im Rahmen der streitgegenständlichen Kapitalertragsteuer-Festsetzung zum 25.08.2016 nicht berücksichtigt werden, da die fragliche "Weiterausschüttung" nicht Gegenstand der Anmeldung der Klägerin vom 02.09.2016 war (vgl. bereits oben II.1.).
- 26** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de