

Urteil vom 20. Januar 2026, VIII R 39/23

Zum Inhalt der Bescheinigung nach § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG bei Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit für die Trägerkörperschaft durch einen BgA

ECLI:DE:BFH:2026:U.200126.VIIIR39.23.0

BFH VIII. Senat

EStG § 20 Abs 1 Nr 10 Buchst b, KStG § 8 Abs 7 S 1 Nr 1, KStG § 8 Abs 7 S 2, KStG § 27 Abs 3 S 1, KStG § 27 Abs 3 S 2, KStG § 27 Abs 5 S 2, KStG § 27 Abs 7, KStG § 28 Abs 1 S 3, KStG § 8 Abs 3 S 2, FGO § 118 Abs 2, EStG VZ 2016 , KStG VZ 2016

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 30. September 2021, Az: 4 K 51/21

Leitsätze

Die Angabe eines Zahlungstags für eine verdeckte Gewinnausschüttung, die in der Übernahme einer verlustbringenden Tätigkeit durch einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) für die Trägerkörperschaft besteht, ist in einer Bescheinigung gemäß § 27 Abs. 7 i.V.m. Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes entbehrlich.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 30.09.2021 - 4 K 51/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Höhe des gesondert festgestellten steuerlichen Einlagekontos bei einem Betrieb gewerblicher Art (BgA). Kernpunkt der Auseinandersetzung ist, ob die vorliegende Bescheinigung über Leistungen in Gestalt einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) die Anforderungen von § 27 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Jahr 2016 (Streitjahr) geltenden Fassung (KStG) erfüllt oder ob wegen formeller Mängel der Bescheinigung der Betrag der Einlagenrückgewähr für die vGA als mit 0 € bescheinigt gilt (§ 27 Abs. 5 Satz 2 KStG).
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine Stadt, unterhielt im Streitjahr einen als unselbständigen Regiebetrieb geführten BgA "Verpachtung B" (BgA). Vom BgA wurde die Liegenschaft B nebst Inventar weiterverpachtet. Der BgA erwirtschaftete im Streitjahr einen körperschaftsteuerlichen Verlust in Höhe von ... €.
- 3 In der Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr und der Erklärung zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG auf den 31.12.2016 für den BgA (KSt 1 FA) wurde der Jahresverlust des BgA als vGA an die Trägerkörperschaft (Klägerin) erklärt, die aus dem steuerlichen Einlagekonto finanziert worden sei.
- 4 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) stellte mit Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG zum 31.12.2016 (Feststellungsbescheid) das steuerliche Einlagekonto des BgA erklärungsgemäß fest:

	Vorspalte in €	Einlagekonto in €
--	----------------	-------------------

Bestand zum 31.12.2015		...
vGA des laufenden Jahres	...	
Abzug in Höhe der Neurücklagen	0	
verbleibender Betrag	...	- ...
Zwischensumme		...
Ausgleich des Verlustes aus dem Haushalt der Trägerkörperschaft		...
Endbestand zum 31.12.2016		...

- 5 Der Bescheid stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--). Die Klägerin legte unter anderem gegen den Feststellungsbescheid Einspruch ein und trug zur Begründung vor, die Rechtsfolgen der vGA seien nicht zu ziehen, weil es sich bei dem Verlust um einen nach § 8 Abs. 7 KStG begünstigten Dauerverlust handele.
- 6 Das FA folgte dem nicht und wies die Einsprüche mit Entscheidung vom 14.09.2018 als unbegründet zurück, wobei es die Höhe des Einlagekontos zum 31.12.2016 verbösernd mit ... € feststellte. Die Verwendung des Einlagekontos sei nicht gemäß § 27 Abs. 3 KStG bescheinigt worden. Der Betrag der Einlagenrückgewähr für die vGA gelte deshalb als mit 0 € bescheinigt (§ 27 Abs. 5 Satz 2 KStG). Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen.
- 7 Gegen die Einspruchsentscheidung vom 14.09.2018 erhob die Klägerin keine Klage, sondern beantragte mit Schreiben vom 08.10.2018 beim FA, die Einspruchsentscheidung über den Feststellungsbescheid nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a i.V.m. § 164 Abs. 2 AO mit der Maßgabe zu ändern, dass die vGA in Höhe von ... € als Abgang auf dem Einlagekonto zu berücksichtigen sei. Sie legte die Kopie einer Bescheinigung nach amtlichem Muster vor, in welcher der BgA der Trägerkörperschaft zum 31.12.2016 das steuerliche Einlagekonto mindernde Leistungen in Höhe von ... € bescheinigte. Die Bescheinigung enthält kein Ausstellungsdatum, keine Unterschrift und auch nicht den Hinweis, dass die Bescheinigung automatisch erstellt und daher nicht unterschrieben wurde. In der Zeile "Zahlungstag" ist kein Datum eingetragen.
- 8 Das FA lehnte den Änderungsantrag ab (Bescheid vom 18.10.2018). Das Finanzgericht (FG) hat der nach erfolglosem Einspruchsverfahren (Einspruchsentscheidung vom 07.01.2021) erhobenen Klage mit Urteil vom 30.09.2021 - 4 K 51/21 stattgegeben und das steuerliche Einlagekonto des BgA auf den 31.12.2016 unter Berücksichtigung eines Abgangs für die vGA von ... € auf ... € festgestellt. Die vorliegende Bescheinigung genüge den Anforderungen von § 27 Abs. 3 KStG. Daher greife § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG nicht. Die Begründung des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 491 wiedergegeben.
- 9 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Bundesrechts in Gestalt von § 27 Abs. 3 und 5 KStG.
- 10 Das FA beantragt, das Urteil des Thüringer FG vom 30.09.2021 - 4 K 51/21 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat das steuerliche Einlagekonto des BgA auf den 31.12.2016 zutreffend auf ... € festgestellt. Der BgA hat im Streitjahr durch die vGA eine Leistung an die Trägerkörperschaft in Höhe von ... € erbracht, die als Abgang vom steuerlichen Einlagekonto des BgA zu berücksichtigen ist.
- 13** 1. a) Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften haben die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen am Schluss jedes Wirtschaftsjahrs auf einem besonderen Konto (steuerliches Einlagekonto) auszuweisen. Das steuerliche Einlagekonto ist ausgehend von dem Bestand des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs um die jeweiligen Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahrs --unter Beachtung der Verwendungsreihenfolge-- fortzuschreiben und zum Schluss eines jeden Wirtschaftsjahrs gesondert festzustellen (§ 27 Abs. 1 Satz 1 bis 3, Abs. 2 Satz 1 KStG).
- 14** b) Nach § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG muss die Kapitalgesellschaft Leistungen, die als Abgang auf dem steuerlichen Einlagekonto zu berücksichtigen sind, ihren Anteilseignern nach amtlich vorgeschriebenem Muster bescheinigen. Die Bescheinigung muss folgende Angaben enthalten: 1. den Namen und die Anschrift des Anteilseigners, 2. die Höhe der Leistungen, soweit das steuerliche Einlagekonto gemindert wurde, 3. den Zahlungstag. Nach § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG braucht die Bescheinigung nicht unterschrieben zu werden, wenn sie in einem maschinellen Verfahren ausgedruckt worden ist und den Aussteller erkennen lässt. Eine zum Zeitpunkt des Erlasses eines Feststellungsbescheids über das steuerliche Einlagekonto fehlende Steuerbescheinigung über die Leistung gemäß § 27 Abs. 3 KStG führt nach § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG zu einer Verwendungsfestschreibung auf 0 €. Ist bis zum Tag der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung nach § 27 Abs. 2 KStG keine (wirksame) Steuerbescheinigung gemäß § 27 Abs. 3 KStG erteilt worden, ist nach § 27 Abs. 5 Satz 3 KStG auch eine Korrektur der Steuerbescheinigung ausgeschlossen. Aufgrund der Verwendungsfestschreibung in Höhe von 0 € darf für eine nicht bescheinigte Leistung ein Abgang vom Einlagekonto im Feststellungsbescheid nicht berücksichtigt werden (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11.07.2018 - I R 30/16, BFHE 262, 347, BStBl II 2019, 283, Rz 12, 15, 17).
- 15** c) Die Regelungen in § 27 Abs. 1 bis 6 KStG gelten gemäß § 27 Abs. 7 KStG sinngemäß für andere Körperschaften und Personenvereinigungen, die unter anderem Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b der im Streitjahr anzuwendenden Fassung des Einkommensteuergesetzes (EStG) gewähren können. Der BgA ist nach den Feststellungen des FG ein nicht von der Körperschaftsteuer befreiter unbeschränkt steuerpflichtiger Verpachtungs-BgA (§ 4 Abs. 4, Abs. 1, § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG), der § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG unterfällt. Dies ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig.
- 16** d) Eine den formellen Anforderungen genügende Bescheinigung setzt grundsätzlich die Angabe des Zahlungstags in der Bescheinigung (§ 27 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 KStG) voraus, da die Steuerbescheinigung erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs zu einem Zeitpunkt erstellt werden kann, zu dem die Leistung aus dem steuerlichen Einlagekonto feststeht (vgl. BFH-Urteil vom 24.02.2015 - VIII R 50/11, BFH/NV 2015, 1603, Rz 16). Nach der Rechtsprechung hat die Steuerbescheinigung vor allem Beweisfunktion. Da die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos für die Besteuerung der Anteilseigner über § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG materiell-rechtliche Bindungswirkung entfaltet (vgl. BFH-Urteil vom 19.05.2010 - I R 51/09, BFHE 230, 128, BStBl II 2014, 937), kommt der Steuerbescheinigung nach § 27 Abs. 3 KStG die Aufgabe zu, die durch die Feststellung des Einlagekontos bestimmte Korrespondenz beider Besteuerungsebenen verfahrensrechtlich abzusichern. Die dem Anteilseigner erteilte Bescheinigung erbringt auf Anteilseignerebene den Beweis, dass und wann der bescheinigte Betrag ausgeschüttet wurde und dass er in dem ausgewiesenen Umfang aus dem steuerlichen Einlagekonto stammt (vgl. BFH-Beschluss vom 11.07.2018 - I R 30/16, BFHE 262, 347, BStBl II 2019, 283, Rz 20).
- 17** e) Die Nichtangabe eines Zahlungstags in der Bescheinigung ist bei sinngemäßer Anwendung der Regelung in § 27 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 KStG für die hier streitige vGA kein Mangel. Entgegen der Auffassung des FA kann aus diesem Umstand nicht abgeleitet werden, dass die Bescheinigung als nicht erteilt gilt und gemäß § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG für die hier streitige vGA eine Verwendungsfestschreibung in Höhe von 0 € anzunehmen ist.
- 18** aa) Welchen notwendigen Inhalt die Bescheinigung eines BgA über Leistungen an seine Trägerkörperschaft im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG haben muss, ist im Rahmen der sinngemäßen Anwendung von § 27 Abs. 3 KStG unter Beachtung der Besonderheiten des Besteuerungssubjekts und des Besteuerungstatbestandes zweckgerichtet zu bestimmen.

- 19 bb) Die Angabe des Zahlungstags in der Bescheinigung ist für die hier streitige vGA entbehrlich.
- 20 Die vGA liegt in der Übernahme der dauerhaft strukturell defizitären Bewirtschaftung (Verpachtung) der B durch den BgA, die kein nach § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG begünstigtes Dauerverlustgeschäft ist (vgl. hierzu BFH-Urteile vom 13.03.2019 - I R 66/16, BFH/NV 2019, 1360, Rz 19, 20; vom 10.12.2019 - I R 58/17, BFHE 271, 514, BStBl II 2021, 945, Rz 24). Bei der Übernahme einer strukturell dauerverlustbringenden Tätigkeit besteht die Vorteilsgewährung des BgA an seine Trägerkörperschaft in einer verhinderten Vermögensmehrung des BgA, da die Trägerkörperschaft unmittelbar bei ihr auflaufende Verluste vermeidet und ein gedachter ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nicht bereit sein würde, eine fortdauernde Kostenunterdeckung aus Dienstleistungen hinzunehmen, die an sich der Trägerkörperschaft obliegen; er würde neben einem Verlustausgleich vielmehr zusätzlich für die Erbringung der Leistungen einen angemessenen Gewinnaufschlag in Rechnung stellen (vgl. BFH-Beschluss zur Beitrittsaufforderung vom 25.01.2005 - I R 8/04, BFHE 209, 199, BStBl II 2006, 190, unter II.2.b und II.2.c aa [Rz 16, 18]; BFH-Urteile vom 13.03.2019 - I R 66/16, BFH/NV 2019, 1360, Rz 15 zum Verpachtungs-BgA, sowie vom 22.08.2007 - I R 32/06, BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961, unter II.3.b bb [Rz 20] zur Eigengesellschaft). Über die vGA besteht zwischen den Beteiligten weder dem Grunde noch der Höhe nach Streit.
- 21 Da die vGA in der Übernahme der verlustbringenden Tätigkeit besteht, lässt sich ihr kein tatsächlicher Zahlungsvorgang zwischen dem BgA und seiner Trägerkörperschaft zuordnen. Die Angabe eines Zahlungstags in der Bescheinigung hätte schon deshalb jedenfalls keine tatsächliche Grundlage.
- 22 Die vGA aus der Übernahme der verlustbringenden Tätigkeit kann ferner nur jeweils mit Ablauf des 31.12. abfließen. Die Verluste, die ein als Regiebetrieb geführter BgA erzielt, gelten im Verlustjahr als durch fortlaufende Einlagen der Trägerkörperschaft ausgeglichen und führen zu einem entsprechenden Zugang im steuerlichen Einlagekonto des BgA (vgl. BFH-Urteile vom 23.01.2008 - I R 18/07, BFHE 220, 357, BStBl II 2008, 573, unter II.2.b cc [Rz 15]; vom 11.09.2013 - I R 77/11, BFHE 242, 481, BStBl II 2015, 161, Rz 15 bis 17). Die vGA aus der Übernahme der strukturell dauerdefizitären Tätigkeit steht hingegen erst mit Ablauf des Verlustjahres (hier mit Ablauf des 31.12.2016) der Höhe nach fest und fließt erst zu diesem Zeitpunkt ab. Als "Zahlungstag" für die hier streitige vGA nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 Halbsatz 1 Alternative 2 EStG käme mithin beim BgA nur der 31.12.2016 in Betracht. Die Angabe des 31.12.2016 in der Bescheinigung als "Zahlungstag" der hier streitigen vGA wäre aus Sicht des Senats daher reine Förmerei.
- 23 Dem steht für den hier betroffenen Sachbereich auch nicht die Funktion der Bescheinigung gemäß § 27 Abs. 3 KStG als Beweismittel im Besteuerungsverfahren entgegen. Die Gefahr einer divergierenden Behandlung der hier streitigen vGA gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 Halbsatz 1 Alternative 2 EStG auf Ebene des BgA und der Trägerkörperschaft besteht nicht.
- 24 f) Ohne Rechtsfehler hat das FG auch die weiteren vom FA gegen die Bescheinigung erhobenen Einwände als nicht durchgreifend erachtet, aus denen das FA gefolgert hat, dass dem Feststellungsbescheid zum 31.12.2016 mangels einer erteilten Bescheinigung für die vGA gemäß § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG eine Verwendungsfestschreibung in Höhe von 0 € zugrunde gelegt werden müsse.
- 25 aa) Zutreffend, wenn auch stillschweigend, ist das FG davon ausgegangen, dass die Bescheinigung keiner Unterschrift bedurfte.
- 26 Aus § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG ergibt sich im Umkehrschluss, dass die Bescheinigung nur dann unterschrieben sein muss, wenn sie entweder "nicht in einem maschinellen Verfahren ausgedruckt worden ist" und/oder "den Aussteller nicht erkennen lässt" (Stempel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 27 Rz 140; Berninghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, § 27 KStG Rz 106).
- 27 Im Streitfall ist die Bescheinigung in einem maschinellen Verfahren im Sinne von § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG erstellt und weiterverarbeitet worden, nämlich unter Verwendung des DATEV-Programms. Die vorliegende Bescheinigung lässt außerdem den Aussteller erkennen. Aussteller der Bescheinigung und zivilrechtlicher Schuldner des Anspruchs auf Erteilung der Bescheinigung ist im Grundfall des § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG die Kapitalgesellschaft als Schuldnerin der Kapitalerträge (z.B. Kleinmanns in KStG - eKomm, § 27 KStG Rz 62, Stand: 17.12.2025) und bei sinngemäßer Anwendung der Vorschrift der BgA. Die vorliegende Bescheinigung lässt den BgA als Aussteller erkennen.
- 28 Soweit der Senat im BFH-Urteil vom 24.02.2015 - VIII R 50/11 (BFH/NV 2015, 1603) in Rz 17 auf die mögliche Relevanz einer fehlenden Unterschrift auch bei maschineller Erstellung der Bescheinigung nach § 27 Abs. 3 KStG hingewiesen hat, betraf der dortige Streitfall nicht den Fall einer vGA gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1

Halbsatz 1 Alternative 2 EStG, sondern eine tatsächliche Ausschüttung gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Daher sind die dortigen Erwägungen auf den Streitfall nicht übertragbar.

- 29** bb) Unerheblich ist ferner, dass die Bescheinigung kein Ausstellungsdatum und keinen Hinweis auf das Fehlen einer Unterschrift enthält. Dabei handelt es sich um Angaben, die in § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG nicht aufgeführt sind und daher auch im Rahmen einer sinngemäßen Anwendung der Vorschrift nicht verlangt werden können.
- 30** cc) Ohne Rechtsfehler ist das FG schließlich davon ausgegangen, dass die Bescheinigung über die vGA vor der Bekanntgabe des erstmaligen Feststellungsbescheides am 20.03.2018 erteilt worden ist. Das FG hat insoweit für den Senat bindend festgestellt (§ 118 Abs. 2 FGO), dass die Bescheinigung mit der Eingabe der entsprechenden Werte in das DATEV-Programm im Rahmen der Erstellung der Körperschaftsteuererklärung und der Erklärung zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG für den BgA (KSt 1 FA) im Steuerbüro der Klägerin automatisch erstellt und der Klägerin erteilt worden ist. Soweit das FA in der Revisionsbegründung dagegen einwendet, das FG habe den Tatsachenvortrag der Klägerin nicht näher verifiziert, genügt das Vorbringen nicht den Anforderungen an die Darlegung einer Verfahrensrüge (§ 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO).
- 31** 2. Da der BgA der Trägerkörperschaft im Streitfall eine ordnungsgemäße Bescheinigung nach § 27 Abs. 3 KStG erteilt hat, braucht der Senat nicht über die im Schrifttum aufgeworfene Frage zu entscheiden, ob eine solche Bescheinigung im Verhältnis des BgA zur Trägerkörperschaft ohnehin gänzlich entbehrlich sein könnte und ihr Fehlen jedenfalls keine Verwendungsfestschreibung in Höhe von 0 € gemäß § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG auslösen könnte (vgl. zum Streitstand Bott/Gastl, Deutsche Steuer-Zeitung 2022, 751, 762 ff.; Kahsnitz, Kölner Steuerdialog 2022, 22645; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 27 KStG Rz 100c, m.w.N.).
- 32** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de