
Datum: 25.08.2015
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 141/11
ECLI: ECLI:DE:FGK:2015:0825.2K141.11.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Klägerin gemäß § 27 Abs. 8 KStG eine Einlagenrückgewähr i.H.v. 94.552.009 € zu bescheinigen ist.

Die Klägerin ist eine im Jahr 2007 nach dem Recht von Gibraltar gegründete Kapitalgesellschaft. Das Nennkapital betrug bei Gründung 145 €.

Am 24.04.2008 gab die Klägerin 100 Anteile zu je 1,45 € an neue Anteilseigner aus. Das Stammkapital wurde damit auf 290 € erhöht. Die Anteilseigner zahlten darüber hinaus 93.452.355 € in das Vermögen der Klägerin ein. Am 15.10.2008 leisteten die Anteilseigner weitere Einlagen i.H.v. 1.100.000 €. In der Summe wurden somit außerhalb des Stammkapitals von 290 € insgesamt 94.552.355 € eingelegt.

Am 15.10.2008 und am 05.11.2008 beschlossen die Anteilseigner, das Vermögen an sich auszukehren. Daraufhin wurden an die Anteilseigner 2 Millionen Euro durch Abtretung einer Forderung der Klägerin gegen eine mittelbare Tochtergesellschaft (A ... AB) und 91.452.155 € durch Abtretung einer Beteiligung an der B S.a.r.l. ausgekehrt. Außerdem beschlossen die Anteilseigner am 05.11.2008 eine Ausschüttung i.H.v. 1.119.547 €. Diese wurde i.H.v. 1.100.000 € durch Verwendung der Kapitalrücklage und i.H.v. 19.547 € aus den im Jahr 2008 erwirtschafteten Gewinnen der Klägerin finanziert. Nach den Ausschüttungen verfügte die Klägerin nur noch über ein Vermögen i.H.v. 636 €.

Am 30.12.2009 beantragte die Klägerin bei dem Beklagten die Feststellung einer Einlagenrückgewähr gemäß § 27 Abs. 8 KStG i.H.v. 94.552.009 €.

1

2

3

4

5

6

Der Beklagte lehnte den Antrag mit Bescheid vom 31.05.2010 ab, da Einlagen, die nicht in das Nennkapital geleistet würden, im Jahr der Einlage selbst nicht für eine Einlagenrückgewähr gemäß § 27 Abs. 8 KStG zur Verfügung stünden. Erst zum Schluss des jeweiligen Wirtschaftsjahres seien die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen auszuweisen. Der Klägerin habe zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres kein steuerlicher Einlagebestand zur Verfügung gestanden.	7
Hiergegen wandte sich die Klägerin mit Einspruch vom 29.06.2010.	8
Diesen wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 08.12.2010 als unbegründet zurück.	9
Der Beklagte stimmte der Klägerin zu, dass es durch die Einziehung von Anteilen gegen Zahlung eines Agios am 15.10.2008 und 05.11.2008 zur Rückzahlung von Einlagebeträgen gekommen sei. Die Zahlungen seien daher im Rahmen der Ermittlung des Betrags der Einlagenrückgewähr gemäß § 27 Abs. 8 KStG berücksichtigungsfähig.	10
Gemäß § 27 Abs. 1 S. 3 KStG minderten Leistungen einer Kapitalgesellschaft das steuerliche Einlagekonto nur, soweit sie den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ermittelten ausschüttbaren Gewinn überstiegen. Die im Laufe des Jahres 2008 erfolgten Zugänge zum Bestand des steuerlichen Einlagenkontos könnten damit noch nicht im Hinblick auf die unterjährig erfolgten Rückzahlungen der Einlagen berücksichtigt werden. Diese für inländische Gesellschaften geltende Regelung sei gemäß § 27 Abs. 8 KStG auch auf ausländische Körperschaften anzuwenden. Daher könne der Klägerin die beantragte Bescheinigung nicht erteilt werden.	11
Hiergegen richtet sich die Klage vom 11.01.2011.	12
Zunächst sei darauf hinzuweisen, dass die Gesellschafterin der Klägerin die D L.P. sei. Diese Gesellschaft sei nach dem Recht der Insel Jersey gegründet und habe nach dem dortigen Recht keine eigene Rechtspersönlichkeit. Vermögensgegenstände könnten nur über einen General Partner gehalten werden. General Partner sei in diesem Fall die D1 Limited. Diese sei zwar als Anteilseigner im Handelsregister von Gibraltar eingetragen. Dies liege aber nur daran, dass die tatsächliche Gesellschafterin aufgrund ihrer fehlenden Rechtspersönlichkeit nicht im Handelsregister aufgeführt werden dürfe. Abgesehen davon sei das Handelsregister von Gibraltar nur deklaratorisch. Es sei allerdings ersichtlich, dass die Akquisition der B-Gruppe aus Mitteln des D finanziert worden sei. Die Klägerin sei im Zusammenhang mit dem Erwerb der B Gruppe erworben worden.	13
Da die D L.P. Anteilseignerin der Klägerin sei, seien die Leistungen der Klägerin an die Gesellschafterin den dahinter stehenden Gesellschaftern (den Kommanditisten) zuzurechnen. Die D L.P. sei einer deutschen Personengesellschaft vergleichbar. Die Gesellschaft habe auch in Deutschland Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung abgegeben.	14
Die Klägerin habe einen Anspruch auf Bescheinigung der Einlagenrückgewähr.	15
Der Wortlaut von § 27 Abs. 1 S. 3 KStG nehme Bezug auf den zum Schluss des Vorjahres festgestellte Bestand des steuerlichen Einlagenkontos. Er begrenze die Höhe einer möglichen Einlagenrückgewähr aber gerade nicht auf den Bestand des steuerlichen Einlagenkontos. Aus dieser Tatsache müsse gefolgert werden, dass unterjährige Einlagen der Gesellschafter im Wege der Einlagenrückgewähr zurückgeleistet werden können. Gemäß	16

Abs. 1 S. 2 sei der Bestand um die jeweiligen Zu- und Abgänge fortzuschreiben. Daher müssten konsequent unterjährige Zuflüsse auch für die Einlagenrückgewähr zur Verfügung stehen.

Dies entspreche auch dem Sinn und Zweck des steuerlichen Einlagenkontos und der Einlagenrückgewähr. Die insoweit geltenden Vorschriften verfolgten das Ziel, dass auch unter Geltung des Halbeinkünfte- bzw. Teileinkünfteverfahrens die Rückzahlung von Einlagen durch eine Kapitalgesellschaft und ihrer Gesellschafter als nichtsteuerbarer Vorgang behandelt werde. Die Vorschriften dienten der Abgrenzung steuerbaren Einkommens von nicht steuerbaren Vorgängen. Die Rechtsauffassung des Beklagten würde diesen Sinn und Zweck vereiteln, da die Leistungen der Klägerin gegenüber ihren Gesellschaftern im Jahr 2008 ihr Vermögen nahezu vollständig aufgebraucht hätten. Nach Ansicht des Beklagten hätte sie aber zum 31.12.2008 noch ein fiktives steuerliches Einlagenkonto i.H.v. 94.552.355 €. Entsprechend hoch wären nach wie vor die um die im Jahr 2008 geleisteten Einlagen erhöhten Anschaffungskosten der Gesellschafter für ihre Beteiligungen an der Klägerin. Im Falle der Liquidation wäre praktisch kein Vermögen mehr auszukehren. Die kumulierten Anschaffungskosten der Gesellschafter würden aber immer noch ca. 95 Millionen € betragen, so dass ein immens hoher Liquidationsverlust entstehen würde. Dieser Liquidationsverlust würde zumindest bei solchen Gesellschaftern, die nicht wesentlichen im Sinne von § 17 EStG beteiligt seien, in die nichtsteuerbare Sphäre fallen.

Die Klägerin hat in der mündlichen Verhandlung mitgeteilt, dass hinter der Gesellschafterin der Klägerin zu ca. 15 % deutsche Investoren stünden.

Die Klägerin beantragt,

den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 31.05.2010 und der Einspruchsentscheidung vom 08.12.2012 zu verpflichten, eine Einlagenrückgewähr für das Veranlagungsjahr 2008 i.H.v. 94.552.009 € zu bescheinigen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Die Klägerin habe keinen Anspruch auf die begehrte Bescheinigung. Die Klägerin habe bisher nicht dargelegt, dass sie in Großbritannien unbeschränkt steuerpflichtig sei. Die Antragsberechtigung der Klägerin scheitere auch daran, dass die Empfängerin der Leistungen die in Jersey (einem Nicht-EU-Mitgliedstaat) ansässige Kapitalgesellschaft D1 Limited als Gesellschafterin sei. Da die Leistungen ausschließlich an eine nicht im Inland geführte Kapitalgesellschaft erbracht worden seien, fehle es an einem Grund für eine gesonderte Feststellung der Einlagenrückgewähr. Aus den vorgelegten Unterlagen ergebe sich gerade nicht, dass der D LP als transparente ausländische Personengesellschaft Gesellschafterin der Klägerin sei.

Abgesehen davon sei nicht ersichtlich, wann die beschlossenen Leistungen überhaupt ausgekehrt worden seien.

Im Hinblick auf die Frage, ob unterjährige Einlagen bei der Ermittlung der Einlagenrückgewähr zu berücksichtigen seien, wiederholt der Beklagte seine Ausführungen aus dem Einspruchsverfahren.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.	27
1. Der angefochtene Verwaltungsakt ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten. Sie hat keinen Anspruch auf eine Bescheinigung der Einlagenrückgewähr in der begehrten Höhe.	28
Unterjährige Einlagen stehen nicht für eine zu bescheinigende Einlagenrückgewähr im gleichen Jahr zur Verfügung.	29
a. Nach § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG 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 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) und zum Schluss eines jeden Wirtschaftsjahres gesondert festgestellt (§ 27 Abs. 2 Satz 1 KStG). Der Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für den Bescheid über die gesonderte Feststellung zum folgenden Feststellungszeitpunkt (§ 27 Abs. 2 Satz 2 KStG).	30
b. Körperschaften, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union unbeschränkt steuerpflichtig sind, können gemäß § 27 Abs. 8 S. 1 KStG eine Einlagenrückgewähr leisten, wenn sie Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 9 EStG gewähren können. Die Einlagenrückgewähr ist in entsprechender Anwendung des § 27 Abs. 1 bis 6 KStG und der §§ 28 und 29 KStG zu ermitteln. Der als Leistung im Sinne des § 27 Abs. 8 S. 1 KStG zu berücksichtigende Betrag wird auf Antrag der Körperschaft für den jeweiligen Veranlagungszeitraum gesondert festgestellt (§ 27 Abs. 8 S. 3 KStG). Der Antrag ist nach dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck bis zum Ende des Kalenderjahres zu stellen, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Leistung erfolgt ist.	31
c. Im Hinblick auf in einem anderen Mitgliedstaat der EU unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften wird anders als bei in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften somit nicht der Bestand des steuerlichen Einlagekontos gesondert festgestellt, sondern die Summe der im jeweiligen Veranlagungszeitraum als Einlagenrückgewähr zu qualifizierenden Leistungen. Gemäß § 27 Abs. 8 S. 2 KStG ist die Einlagenrückgewähr in entsprechender Anwendung der Abs. 1 bis 6 zu ermitteln.	32
Die ausländische Körperschaft hat danach nach ihren ausländischen Bilanzen den Bestand des anzusetzenden steuerlichen Einlagekontos zum Schluss des der Leistung vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu ermitteln. Maßgeblich für die Ermittlung der Einlagenrückgewähr ist aufgrund der Verweisung gemäß § 27 Abs. 1 S. 3 KStG der auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ermittelte ausschüttbare Gewinn (Ernst & Young/ Antweiler § 27 KStG Rn. 380; Blümich/Oellerich § 27 KStG Rn. 84; Gosch/Bauschatz § 27 KStG Rn. 138; Sedemund IStR 2009,579).	33
d. Im Streitfall gab es nach den dargestellten Grundsätzen am Schluss des dem Streitjahr vorangegangenen Wirtschaftsjahres keinen Bestand des – zwar nicht festzustellenden, aber doch zu ermittelnden – steuerlichen Einlagekontos. Damit konnte auch keine Einlagenrückgewähr gesondert festgestellt werden, da in entsprechender Anwendung von §	34

27 Absatz 1 S. 4 KStG der Bestand des Einlagenkontos nicht negativ werden kann.

Unterjährige Einlagen waren im Streitjahr bei der Ermittlung einer festzustellenden Einlagenrückgewähr nicht zu berücksichtigen. 35

aa. Ob bei einer im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft die 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. Der Bundesfinanzhof – BFH – hat hierzu entschieden, dass die Verwendung des steuerlichen Einlagenkontos ungeachtet unterjähriger Zugänge auf den zum Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres festgestellten positiven Bestand des Kontos begrenzt sei (vgl. BFH, Urteil vom 30. Januar 2013 – I R 35/11 –, BFHE 240, 304, BStBl II 2013, 560 mit weiteren Nachweisen zum Streitstand). 36

bb. Das Gericht teilt die Auffassung des BFH. Nur eine derartige Auslegung entspricht der bewussten Entscheidung des Gesetzgebers, auf eine ständige Fortschreibung des ausschüttbaren Gewinns in Form einer jeweils gesondert festzustellenden Besteuerungsgrundlage zu verzichten. Maßgebend ist eine jährlich erneute rechnerische Ableitung, ohne dass es zu einer unterjährigen Saldierung kommen soll. Die Vorschrift dient der Verwaltungspraktikabilität, da sie verhindert, dass ein unmittelbarer Abzug einer Leistung vom Einlagekonto in Form eines Direktzugriffs vorgenommen werden kann. Der Gesetzgeber sah es neben den Gründen der Vereinfachung auch aus Gründen der Vermeidung von Gestaltungen als geboten an, den Direktzugriff auf das Einlagekonto einzuschränken (vgl. BFH, Urteil vom 30. Januar 2013 – I R 35/11 –, BFHE 240, 304, BStBl II 2013, 560 mit weiteren Nachweisen). 37

cc. Diese Grundsätze sind auch im Falle der Feststellung der Einlagenrückgewähr gemäß § 27 Abs. 8 KStG anzuwenden. 38

§ 27 Abs. 8 KStG wurde geschaffen, um eine Gleichbehandlung von unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften in anderen Mitgliedstaaten mit unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften in Deutschland herzustellen (Blümich/Oellerich § 27 KStG Rn. 80). Nicht beabsichtigt war, dass die Körperschaften aus anderen Mitgliedstaaten gegenüber Körperschaften aus Deutschland bevorzugt werden sollten. Eine solche Auslegung wäre mit der Niederlassungsfreiheit auch nicht zu vereinbaren (vgl. insoweit Ernst & Young/ Antweiler § 27 KStG Rn. 380). Dementsprechend ist bei Ermittlung der Einlagenrückgewähr gemäß § 27 Abs. 8 KStG die Verwendung der Einlagen auf den zum Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ermittelten positiven Bestand des gemäß § 27 Abs. 8 S. 2 KStG außerhalb des Feststellungsverfahrens ermittelten Einlagekontos begrenzt. 39

Dementsprechend hat die Klägerin keinen Anspruch auf Feststellung der Einlagenrückgewähr in der beantragten Höhe. 40

dd. Das Gericht erkennt an, dass auf diese Weise die Rückgewähr von Einlagen der Klägerin aufgrund der Fiktion von § 27 Abs. 8 S. 9 KStG in eine Gewinnausschüttung umqualifiziert wird. In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des BFH ist das Gericht allerdings der Auffassung, dass der Gesetzgeber aus Gründen der Verwaltungsökonomie eine entsprechende Regelung erlassen durfte (vgl. BFH, Urteil vom 30. Januar 2013 – I R 35/11 –, BFHE 240, 304, BStBl II 2013, 560). Insbesondere wäre es für die Klägerin auch ein Leichtes gewesen, dass betreffende Kapital nicht im Wege einer Einlage, sondern im Wege eines Gesellschafterdarlehens der Klägerin zur Verfügung zu stellen. Dass bei der Planung der 41

gesellschaftsrechtlichen Konstruktion im Zusammenhang mit der Übernahme der B-Gruppe diesem Aspekt möglicherweise keine Beachtung geschenkt wurde, weil nur 15 % der Investoren aus Deutschland kamen, führt jedoch nicht dazu, im vorliegenden Fall von den allgemeinen Grundsätzen der zitierten Rechtsprechung des BFH abzuweichen.

c. Da hiernach die Klage keinen Erfolg hat, kommt es auf die die Klärung der übrigen zwischen den Beteiligten streitigen Fragen nicht mehr an. Das Gericht lässt insoweit offen, ob die Klägerin in Gibraltar überhaupt unbeschränkt steuerpflichtig ist, wer Gesellschafter der Klägerin ist und – soweit der Beklagte den diesbezüglichen Ausführungen der Klägerin überhaupt entgegengetreten wollte – ob die Einlagen tatsächlich zurückgewährt wurden. 42

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 43