FG München, Beschluss v. 12.08.2022 – 7 V 749/22

Titel:

Anforderung der Protokolle des der Gewinnausschüttung zugrundeliegenden Gesellschafterbeschlusses

Normenketten:

AO § 328 Abs. 1 S. 1
EStG § 45a
FGO § 128 Abs. 3

Leitsatz:

Das Finanzamt ist befugt, im Rahmen der Überprüfung einer abgegebenen Kapitalertragsteueranmeldung das Protokoll des der Gewinnausschüttung zugrundeliegenden Gesellschafterbeschlusses anzufordern

Schlagwort:

Kapitalertragsteuer

Fundstellen:

LSK 2022, 27495
BeckRS 2022, 27495
DStRE 2023, 971

Tenor

1. Der Antrag wird abgelehnt.

2. Die Antragstellerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Gründe

I.

1
Die Antragstellerin ist eine GmbH mit Sitz in München und seit dem 26.02.2018 beim Amtsgericht München im Handelsregister unter … eingetragen. Gegenstand des Unternehmens ist die Vermietung oder Untervermietung eigener und fremder Immobilien, Hausverwaltung und ähnliche Dienstleistungen. Gesellschafter sind zu gleichen Teilen A und B mit jeweils einem Stammkapitalanteil von 12.500 €. Geschäftsführerin ist Frau C.

2
Am 01.12.2021 übermittelte die Antragstellerin dem Antragsgegner (dem Finanzamt) elektronisch eine Kapitalertragsteuer-Anmeldung für 2021 mit folgenden Daten:

Datum des Gewinnverteilungsbeschlusses: 01.12.2021

Betrag laut Gewinnverteilungsbeschluss (Kapitalerträge): 30.000 €

Kapitalertragsteuer: 7.500 €

Solidaritätszuschlag: 412,50 €.

3
Das Finanzamt forderte die Antragstellerin mit Schreiben vom 11.01.2022 auf, eine Kopie des vollständig unterschriebenen Gewinnverteilungsbeschlusses (Versammlungsprotokolls) einzureichen.

4
Mit E-Mail vom 13.01.2022 teilte die Antragstellerin mit, dass das Auskunftsbegehren fehl laufe, weil von einem Steuerpflichtigen nichts unmögliches oder ein gesetzlich nicht erforderliches Dokument verlangt werden könne. Es sei gesetzlich nicht vorgeschrieben, dass eine Gesellschafterversammlung zur Niederschrift zu verfassen sei. Es ergebe sich aus § 48 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit

beschränkter Haftung (GmbHG), dass die Gesellschafterversammlung in erster Linie eine mündliche und diese somit, anders als im Aktienrecht, nicht zwingend zu protokollieren sei.

5
Mit Schreiben vom 19.01.2022 und vom 28.01.2022 forderte das Finanzamt die Antragstellerin auf, entweder eine Ausfertigung des Beschlusses oder ein Gedächtnisprotokoll über die Beschlussfassung der Ausschüttung einzureichen.

6
Mit E-Mail vom 25.01.2022 teilte die Antragstellerin mit, dass die angefragten Daten in der Kapitalertragsteuer-Anmeldung enthalten seien; und zwar in Zeile 31 die Höhe des Kapitalertrags sowie in Zeile 36 das Datum des Gewinnverteilungsbeschlusses und der Tag der Auszahlung. Der Name der Gesellschafter ergebe sich aus dem Handelsregisterauszug, das dem Finanzamt zugänglich sei.

7
Mit Schreiben vom 28.01.2022 erwiderte das Finanzamt, dass es auf einen Beschluss bzw. ein schriftliches Gedächtnisprotokoll bestehen müsse. Die Prüfung der KapitalertragsteuerAnmeldung erfolge außerhalb der Körperschaftsteuerveranlagung und setze einen Abgleich mit dem angeforderten Dokument voraus. In dem bundeseinheitlichen Vordruck zur Kapitalertragsteuer-Anmeldung befände sich ebenfalls eine Aufforderung zur Abgabe des Gewinnverteilungsbeschlusses. Die Antragstellerin widersprach dieser Auffassung und teilte mit, dass eine Prüfung bei der Körperschaftsteuerveranlagung nicht erforderlich und auch völlig sinnlos sei, da sich alle Angaben aus der Kapitalertragsteuer-Anmeldung ergäben. Das Gedächtnisprotokoll der Gesellschafter laute wie folgt: „Es wurde wie in der KapitalertragsteuerAnmeldung erklärt beschlossen“.

8
Mit Schreiben vom 18.03.2022 setzte das Finanzamt eine Frist zur Einreichung der geforderten Unterlagen bis spätestens 15.04.2022 und drohte für den Fall, dass dieser Aufforderung keine Folge geleistet werde, ein Zwangsgeld i.H.v. 500 € an.

9
Gegen die Androhung der Zwangsgeldfestsetzung legte die Antragstellerin Einspruch ein und beantragte die Aussetzung der Vollziehung. Das Finanzamt könne nicht die Vorlage nicht vorhandener Unterlagen verlangen. Das geforderte Gedächtnisprotokoll der Gesellschafter sei sinnlos, denn dieses könne keinen anderen Inhalt haben als die Wiedergabe der Zahlen, die in der Kapitalertragsteuer-Anmeldung ohnehin enthalten seien und sei in dieser daher enthalten. Eine weitere Erläuterungspflicht sei im Gesetz nicht vorgesehen.

10
Den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung lehnte das Finanzamt mit Verwaltungsakt vom 20.04.2022 ab. Über den Einspruch hat das Finanzamt noch nicht entschieden. Mit Verwaltungsakt vom 20.04.2022 setzte das Finanzamt das angedrohte Zwangsgeld i.H.v. 500 € fest.

11
Die Antragstellerin beantragt mit Schreiben vom 29.04.2022 die Aussetzung der Vollziehung des Bescheids vom 18.03.2022 über die Androhung zur Festsetzung eines Zwangsgeldes und trägt ihre bereits gegenüber dem Finanzamt vorgebrachten Gründe vor. Ergänzend zum bisherigen Vortrag trägt sie vor, dass es der Gesellschaft und ihrem Geschäftsführer nicht möglich sei, ein Gedächtnisprotokoll zu erstellen, da sie nicht Gesellschafterin und bei Gesellschafterversammlungen nicht anwesend gewesen seien. Sie sei lediglich verpflichtet, die durch die Gesellschafterversammlung beschlossene Ausschüttung in Auszahlungen und Steueranmeldung umzusetzen, ohne dass es hierfür einer Niederschrift bedürfe. Die Gesellschafter seien beide Steuerberater, die Geschäftsführerin sei die Ehefrau des Gesellschafters und von Beruf Steuerfachwirtin. Für die Ausschüttungen zum 10.12.2019 und 10.12.2020 habe das Finanzamt bereits Abschriften der Gewinnausschüttungsbeschlüsse auf Anfrage erhalten. Warum das Finanzamt bei einer von erfahrenen Steuerberatern beherrschten Gesellschaft auf die nun bereits dritte Ausschüttung im dritten Jahr in Folge weiterhin die Kapitalertragsteuer-Erklärung als ermittlungsbedürftig ansehe und die unbedingte Vorlage eines Gesellschafterbeschlusses oder Protokolls für notwendig erachte, teile es immer noch nicht mit. Das Finanzamt habe die Grenzen ihres Ermittlungsspielraums völlig überschritten, rechtswidrig ein Zwangsgeld angedroht und dann ein völlig überzogenes Zwangsgeld festgesetzt. Trotz Mitteilung des

Gedächtnisprotokolls im Einspruch sei durch die erfolgte Kontenpfändung, die eine rufschädigende Kontosperrung zur Folge gehabt habe, rechtswidrig in ihr Kontokorrentkonto vollstreckt worden.

12
Die Antragstellerin beantragt sinngemäß,

die Aussetzung der Vollziehung (AdV) des Bescheides über die Androhung der Festsetzung eines Zwangsgeldes, hilfsweise die Feststellung der Rechtswidrigkeit der Zwangsgeldandrohung, hilfsweise die Zulassung der Beschwerde zum Bundesfinanzhof.

13
Das Finanzamt beantragt,

die Ablehnung des Antrags.

II.

14
1. Der Zulässigkeit des Antrags auf AdV der Zwangsgeldandrohung steht die mit Verwaltungsakt vom 20.04.2022 erlassene Festsetzung des Zwangsgeldes nicht entgegen. Die Antragstellerin hat auch gegen die Zwangsgeldfestsetzung Einspruch erhoben, über den das Finanzamt noch nicht entschieden hat. Eine AdV der Zwangsgeldandrohung hätte Auswirkungen auf die Rechtmäßigkeit der Zwangsgeldfestsetzung und würde - anders als im Falle einer formellen Bestandskraft der Zwangsgeldfestsetzung (vgl. BFH-Beschluss vom 29.05.2019 VII B 10/19, BFH/NV 2019, 1121) - auch deren AdV nach sich ziehen.

15
2. Der Antrag ist jedoch unbegründet, die streitgegenständliche Zwangsgeldandrohung ist ermessensfehlerfrei ergangen.

16
Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) soll das Gericht der Hauptsache auf Antrag die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an seiner Rechtmäßigkeit bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor.

17
a) Gemäß § 328 Abs. 1 Satz 1 Abgabenordung (AO) kann ein Verwaltungsakt, der auf Vornahme einer Handlung oder auf Duldung oder Unterlassung gerichtet ist, mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden. Die Zwangsmittel müssen nach § 332 Abs. 1 Satz 1 AO schriftlich angedroht werden, wobei zur Erfüllung eine angemessene Frist zu bestimmen ist (§ 332 Abs. 1 Satz 3 AO). Fehlt die Androhung, ist die Festsetzung eines Zwangsmittels rechtswidrig (Hohrmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 332 AO Rz. 5). Voraussetzung jeder Vollstreckung und damit auch für die Anwendung von Zwangsmitteln ist ein wirksamer Verwaltungsakt (§ 118 AO), dessen Erfüllung durchgesetzt werden soll.

18
Die an die Antragstellerin gerichteten Aufforderungen vom 11.01.2022 und vom 19.01.2022 zur Einreichung einer Kopie des vollständig unterschriebenen Gewinnausschüttungsbeschlusses bzw. eines Gedächtnisprotokolls über die Beschlussfassung der Ausschüttung, sind wirksame Verwaltungsakte i.S.v. § 118 AO. Gemäß § 328 Abs. 1 AO kann ein Verwaltungsakt, der - wie im Streitfall - auf die Vornahme einer Handlung gerichtet ist, mit Zwangsmitteln, beispielsweise Zwangsgeld, durchgesetzt werden. Die Zwangsmittel müssen schriftlich angedroht werden (§ 332 Abs. 1 Satz 1 AO). Im Streitfall hat das Finanzamt mit Schreiben vom 18.03.2022 ein Zwangsgeld i.H.v. 500 € angedroht.

19
Ein Antrag auf AdV setzt einen „angefochtenen Verwaltungsakt“ voraus. Zwar hat die Antragstellerin mit Schreiben vom 04.04.2022 Einspruch gegen die Zwangsgeldandrohung vom 18.03.2022 eingelegt. Allerdings können mit einem Einspruch gegen die Zwangsgeldandrohung keine Einwendungen gegen den der Vollstreckung zugrundeliegenden Verwaltungsakt geltend gemacht werden. Diese sind außerhalb des Vollstreckungsverfahrens mit den hierfür zugelassenen Rechtsmitteln zu verfolgen (§ 256 AO). Darum muss die der Zwangsgeldandrohung vorangegangene Anordnungsverfügung angefochten werden, wenn deren

Rechtswidrigkeit geltend gemacht werden soll (ständige Rechtsprechung seit BFH-Urteil vom 20. Oktober 1981 VII R 13/80, Bundessteuerblatt - BStBl - II 1982, 371; vgl. Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 328 AO Rz. 48). Im Streitfall hat die Antragstellerin ausdrücklich nur die Zwangsgeldandrohung, nicht die vorangegangene Anordnungsverfügung mit Einspruch angefochten, so dass sie sich im Rahmen des AdV-Verfahrens gegen die Zwangsgeldandrohung an sich nicht auf eine etwaige Rechtswidrigkeit des Verwaltungsakts, mit dem das Finanzamt die Vorlage eines Gewinnausschüttungsbeschlusses bzw. eines Gedächtnisprotokolls angefordert hat, berufen kann. Allerdings sind im Streitfall die zu erzwingenden Verwaltungsakte vom 11.01.2022 und 19.01.2022 nicht unanfechtbar geworden, da diese nicht mit einer Rechtsbehelfsbelehrungversehen waren, sodass nach § 356 Abs. 2 AO die Jahresfrist eingreift. Die Rechtsprechung nimmt in diesem Fall an, dass - wenn wie im Streitfall Einwendungen gegen seine Rechtmäßigkeit erhoben werden - nicht nur die Zwangsmittelandrohung, sondern auch der der Zwangsmittelandrohung zugrundeliegende Verwaltungsakt mit Einspruch angefochten worden ist (BFH-Beschluss vom 19.08.2021 VII R 34/20, BFH/NV 2022, 215). Zwar hat der Senat gegen diese Rechtsprechung Bedenken, da eine in diesem Sinne eindeutige Erklärung (Einspruch und AdV-Antrag beziehen sich ausdrücklich nur gegen die Androhung zur Festsetzung eines Zwangsgeldes) eines rechtskundigen Prozessvertreters und nach eigener Aussage „erfahrenen Steuerberaters“ auch unter Berücksichtigung des Grundsatzes der „rechtsschutzgewährenden Auslegung“ grundsätzlich nicht abweichend von ihrem tatsächlichen Inhalt gedeutet werden kann (BFH-Beschluss vom 19.07.2010 I B 207/09, BFH/NV 2011, 48; ebenso FG Baden-Württemberg, Urteil vom 20.10.1983 III R 198/81, EFG 1984, 252). Indes würde auch dann, wenn man der Rechtsauffassung des BFH folgte, der Antrag auf AdV keinen Erfolg haben. Zwar gibt es in den materiellen Einzelsteuergesetzen zum Kapitalertragsteuer-Anmeldungsverfahren keine Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Vorlage eines Gewinnausschüttungsbeschlusses. Das Finanzamt konnte sein Verlangen jedoch auf die Vorschriften der §§ 90 Abs. 1, 93 Abs. 1 und 97 Abs. 1 AO stützen.

20

b) § 93 AO regelt die Auskunftspflicht der Beteiligten im Rahmen der vom Finanzamt im Besteuerungsverfahren durchzuführenden Sachverhaltsermittlung. Er sieht vor, dass diese Personen die zur Feststellung eines für die Besteuerung erheblichen Sachverhaltes erforderlichen Auskünfte zu erteilen haben. Darüber hinaus muss das Auskunftsersuchen zur Sachverhaltsaufklärung geeignet und notwendig, für den Betroffenen möglich und für die Inanspruchnahme erforderlich, erfüllbar, verhältnismäßig und zumutbar sein (BFH-Urteil vom 29.10.1986 VII R 82/85, BStBl II 1988, 359; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 93 AO Rz. 14). Das Auskunftsersuchen kann mit der Aufforderung zur Vorlage von Urkunden (§ 97 AO) kombiniert werden (Seer a.a.O. § 93 AO Rz. 6).

21

aa) Die Erforderlichkeit ist im Wege vorweggenommener Beweiswürdigung von der Behörde zu beurteilen. Eine Auskunft ist erforderlich, wenn nach der allgemeinen Erfahrung der Behörde ein Kontrollbedürfnis besteht. Steht zweifelsfrei fest, dass unter keinen Umständen ein Steueranspruch besteht oder ist der Sachverhalt nicht aufklärungsbedürftig, insbesondere weil es sich um allgemein bekannte Tatsachen oder um amtskundige Tatsachen handelt, fehlt es an der Erforderlichkeit des Auskunftsersuchens. Im Interesse der gesetzmäßigen und gleichmäßigen Besteuerung und zur Verwirklichung des verfassungsrechtlich gebotenen Verifikationsprinzips sind die Anforderungen an eine Prognoseentscheidung nicht hoch anzusetzen (BFH-Urteil vom 29.07.2015 X R 4/14, BStBl II 2016, 135; Seer a.a.O. § 93 AO Rz. 15).

22

Im Streitfall besteht ein hinreichender Anlass für das Finanzamt, die Antragstellerin zur Auskunft und Vorlage des Gewinnausschüttungsbeschlusses bzw. eines Gedächtnisprotokolls aufzufordern. Bei der Kapitalertragsteuer-Anmeldung handelt es sich nach § 168 AO um eine Steuererklärung und eine Steuerfestsetzung in einem (Seer a.a.O., § 168 AO Rz. 1 und Vor § 149 AO Rz. 6). Das Finanzamt kann die angemeldete Steuer nach § 164 Abs. 2 Satz 1 AO aufheben und ändern (Seer a.a.O. § 168 AO Rz. 8). Somit liegen konkrete Umstände vor, die Ermittlungsmaßnahmen des Finanzamts angezeigt erscheinen lassen. Da Grundlage für eine Kapitalertragsteuer-Anmeldung nach § 45a Einkommensteuergesetz (EStG) die Entstehung eines der in § 43 Abs. 1 EStG genannten Besteuerungstatbestände ist, ist es im Sinne einer Prognoseentscheidung als erforderlich und ebenso auch als geeignet anzusehen, im Rahmen der vom Finanzamt durchzuführenden Prüfung des angemeldeten Steuertatbestandes den der Gewinnausschüttung zugrundeliegenden Gesellschafterbeschluss anzufordern. Die Vorlage des angeforderten Beschlusses

ermöglicht es dem Finanzamt, die Richtigkeit der Kapitalertragsteuer-Anmeldung zu überprüfen, so dass sich daraus die Eignung der Sachverhaltsaufklärungsmaßnahme zweifelsfrei ergibt. Die Überprüfung einer abgegebenen Steuererklärung auf Richtigkeit und Schlüssigkeit gehört zu den ureigensten Aufgaben der Finanzverwaltung, die keiner weiteren Begründung bedarf (§ 121 Abs. 1, 2. Halbsatz AO). Auch der Umstand, dass eine Steuererklärung von einem Steuerberater abgegeben wird, entbindet das Finanzamt nicht von seiner Überprüfungspflicht. Ein Glaubwürdigkeitsvorsprung besteht für Angehörige der steuerberatenden Berufe insoweit nicht. Ebenso wenig macht der Umstand, dass bereits in den beiden Vorjahren Gewinnausschüttungen vorgenommen worden sind und das Finanzamt hierfür bereits Abschriften der Gewinnausschüttungsbeschlüsse auf Anfrage erhalten hat, die Überprüfung der für die folgenden Gewinnausschüttungen abgegebenen Kapitalertragsteuer-Anmeldungen entbehrlich.

23
bb) Die Antragstellerin kann sich auch nicht darauf berufen, dass die von ihr geforderte Leistung nicht erfüllbar ist, da es im GmbHG für Mehrpersonen GmbH's keine Verpflichtung zur Protokollierung von Gesellschafterbeschlüssen gibt. Denn zum einen ist auch in diesen Fällen ein schriftliches Protokoll schon aus Beweisgründen ratsam, so dass ein solches regelmäßig auch gefertigt wird. Die Antragstellerin hatte für die Gewinnausschüttungsbeschlüsse vom Dezember 2019 und Dezember 2020 auch entsprechende Protokolle gefertigt und dem Finanzamt auf Anforderung vorgelegt. Zum anderen hat sich das Finanzamt auch mit der Vorlage eines Gedächtnisprotokolls einverstanden erklärt. Dass diesem Verlangen nicht mit der Aussage, es sei wie in der Kapitalertragsteuer-Anmeldung erklärt beschlossen worden, Genüge getan werden kann, liegt auf der Hand, da es gerade Sinn der Anforderung des Gesellschafterbeschlusses ist, dass anhand des Inhalts des Gesellschafterbeschlusses die Richtigkeit der Kapitalertragsteuer-Anmeldung, beispielsweise bezüglich des Zuflusszeitpunktes (§ 44 Abs. 2 EStG), überprüft wird.

24
Die Aussage, der Gesellschaft und ihrem Geschäftsführer sei es nicht möglich, ein Gedächtnisprotokoll zu erstellen, da sie nicht Gesellschafterin und bei Gesellschafterversammlungen nicht anwesend gewesen seien, hält der Senat für vorgeschoben und nicht zutreffend. Die Antragstellerin ist als Schuldnerin der Kapitalerträge zum Kapitalertragsteuerabzug und zur Abgabe der Kapitalertragsteuer-Anmeldung verpflichtet und muss sich daher zu diesem Zweck die hierfür notwendigen Gesellschafterbeschlüsse beschaffen.

25
cc) Auch an der Verhältnismäßigkeit und Zumutbarkeit der Maßnahme bestehen keine Zweifel, da die Erfüllung des von der Antragstellerin Verlangten von ihr ohne Probleme möglich ist, was auch daran erkennbar ist, dass sie dem in den Vorjahren auch ohne weiteres nachkommen konnte. Dass - wie die Antragstellerin meint - das Finanzamt die Grenzen seines Ermittlungsspielraums völlig überschritten habe, ist aus diesem Grund nicht zutreffend.

26
dd) Insgesamt hat das Finanzamt daher die Grenzen seines ihm im Rahmen der Sachverhaltsermittlung obliegenden Ermessens nicht überschritten. Ebenso wenig hat es im Rahmen des Zwangsmittelverfahrens ermessensfehlerhaft gehandelt. Der auf Auskunft und Vorlage eines Gesellschafterbeschlusses gerichtete Verwaltungsakt kann mit Zwangsmitteln, u.a. mit Zwangsgeld, durchgesetzt werden (§ 328 Abs. 1 AO). Es ist dasjenige Zwangsmittel zu bestimmen, durch das der Pflichtige und die Allgemeinheit am wenigsten beeinträchtigt werden. Das Zwangsmittel muss in einem angemessenen Verhältnis zu seinem Zweck stehen (§ 328 Abs. 2 AO). Alle diese Anforderungen sind im Streitfall erfüllt. Insbesondere ist das angedrohte und dann festgesetzte Zwangsgeld in Höhe von 500 € keinesfalls überzogen, sondern als angemessen und durchaus maßvoll zu bezeichnen und liegt im unteren Bereich des dem Finanzamt zur Verfügung stehenden Rahmens nach § 329 AO.

27
3. Die Beschwerde zum Bundesfinanzhof war nicht zuzulassen, da die Voraussetzungen des § 128 Abs. 3 FGO nicht vorliegen.