

A photograph of a modern, multi-story building with a dark facade and large windows, partially obscured by green foliage in the foreground. The building is the Ruhr-Universität Bochum.

RUHR-UNIVERSITÄT BOCHUM

**NICHT IN DAS NENNKAPITAL GELEISTETE EINLAGEN – EINE ANALYSE AUS
VERFASSUNGSRECHTLICHER, VERFAHRENSRECHTLICHER UND UNIONSRECHTLICHER SICHT**

Markus Nöthen, Dipl. Fw. (FH), StB, Mag. iur und externer Doktorand am Lehrstuhl für Steuerrecht (Prof. Dr. Seer)

181. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden am 28. Oktober 2022

Agenda

- Systematik
- Historie
- Verfassungsrechtliche Untersuchung des steuerlichen Einlagekontos
- Verfahrensrechtliche Ausgestaltung des steuerlichen Einlagekontos
- Unionsrechtlicher Bezug des steuerlichen Einlagekontos
- Überlegungen de lege ferenda

Systematik

Systematik

- Trennungsprinzip als Ausgangspunkt der Besteuerung von KapG:
 - KapG als selbständiges Körperschaftsteuersubjekt, § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG
 - Gesellschafter erzielt Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG
- Folge:
 - Differenzierung, ob bei Ausschüttung von Beträgen aus dem Gesellschaftsvermögen Gewinne der KapG oder Rückgewähr von (selbst?) geleisteten Gesellschaftereinlagen (= Einlagenrückgewähr) vorliegen
 - Eigenkapital einer KapG setzt sich aus Gesellschafterkapital und dem Gewinnkapital zusammen

Systematik

- § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG:

„Die unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft hat die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen am Schluss jedes Wirtschaftsjahrs auf einem besonderen Konto (steuerliches Einlagekonto) auszuweisen.“

- § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG:

„Die Bezüge gehören nicht zu den Einnahmen, soweit sie aus Ausschüttungen einer Körperschaft stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto im Sinne des § 27 des Körperschaftsteuergesetzes als verwendet gelten.“

Systematik

Beispiel:

A ist mit 10% im an der X-GmbH beteiligt, Anschaffungskosten 10.000 €. A erhält eine Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto (= Einlagenrückgewähr) über 12.000 €.

Systematik

Beteiligung			
Privatvermögen		Betriebsvermögen	
Beteiligung < 1%	Beteiligung ≥ 1%	Natürliche Person	Kapitalgesellschaft
Minderung der AK	Minderung der AK	Minderung der AK	Minderung der AK
Rückzahlung ist grds. nicht stpfl. (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG)	Rückzahlung ist grds. nicht stpfl. (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG)	Rückzahlung ist grds. nicht stpfl. (Aktivtausch)	Rückzahlung ist grds. nicht stpfl. (Aktivtausch)
Ausn. stpfl. sofern Rückzahlung > AK (§ 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG; str.)	Ausn. stpfl. sofern Rückzahlung > AK (§ 17 Abs. 4 EStG iVm § 3 Nr. 40c EStG)	Ausn. stpfl. sofern Rückzahlung > AK (Anwendung § 3 Nr. 40a EStG; str.)	Ausn. stpfl. sofern Rückzahlung > AK (Anwendung § 8b Abs. 1 oder § 8b Abs. 2; str.)

Grafik von Pohl in: BeckOK, KStG, § 27, Rn. 13, Stand 01.07.2022.

Systematik

Lösung:

- Keine Einnahmen aus Kapitalvermögen, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG
- In Höhe von 10.000 € Minderung der Anschaffungskosten
- Übersteigender Betrag von 2.000 € ist ???

Verrechnung der Ausschüttung aus dem Einlagekonto mit den Anschaffungskosten:

- BFH, Urteil v. 7.11.1990, I R 68/88, BStBl. II 1991, 177; BFH, Urteil v. 14.10.1992, I R 1/91, BStBl. II 1993, 189:
 - „§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG 1977 wirkt sich vielmehr über § 5 Abs. 4 EStG 1977 auf die *Bewertung der Beteiligung im Betriebsvermögen aus.*“
- ⇒ Modifikation des Anschaffungskostenbegriffs durch BFH
- M.E. nicht notwendig; Ausschüttung aus dem Einlagekonto als actus contrarius

Systematik

Verrechnung der Ausschüttung aus dem Einlagekonto mit den Anschaffungskosten:

- BFH, Urteil v. 7.11.1990, I R 68/88, BStBl. II 1991, 177; BFH, Urteil v. 14.10.1992, I R 1/91, BStBl. II 1993, 189:
 - „Hätte der Gesetzgeber *„steuerfreie Einnahmen“* begründen wollen, so hätte er zum Ausdruck bringen müssen, daß es sich zwar begrifflich um Einnahmen handelt, die jedoch aus sachlichen Gründen nicht zur Einkommensteuer herangezogen werden, d.h. steuerbefreit sein sollen (vgl. die Wortlaute z.B. der §§ 3 und 16 Abs. 4 EStG 1977).“
 - M.E. systemwidrig aus der Nichtsteuerbarkeit auf eine Steuerpflicht zu schließen, denn eine Steuerpflicht ist nur möglich, wenn die Einnahmen steuerbar sind (Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8, Rn. 120 ff.)

Zwischenergebnis: Begründung des BFH nicht nachvollziehbar, im Ergebnis aber zutreffend

Systematik

Einlagenrückgewähr > Anschaffungskosten im PV

- BFH, Urteil v. 20.4.1999, VIII R 44/96, BStBl. II 1999, 698:
 - *„Bei Berücksichtigung dieses Zwecks unterliegen nicht nur gesellschaftlich veranlaßte Anschaffungskostenerhöhungen, sondern auch gesellschaftlich veranlaßte Anschaffungskostenminderungen der durch § 17 EStG bewirkten steuerrechtlichen Verstrickung.“*
 - *„So wie die **Einlage** zu **nachträglichen Anschaffungskosten** führe, so habe ihre Rückzahlung -- auch in der Form einer Ausschüttung aus dem EK 04 -- eine Minderung der Anschaffungskosten zur Folge.“*

Systematik

- *„Die beim Gesellschafter durch die Ausschüttung eintretende Vermögensmehrung kann im Zeitpunkt ihres Zuflusses einkommensteuerrechtlich noch nicht erfaßt werden. Sie ist deshalb bis zur Erfüllung aller Tatbestandsmerkmale des § 17 EStG erfolgsneutral zu halten. Dies geschieht mit Hilfe des Ansatzes "negativer Anschaffungskosten". Dieser Merkposten stellt sicher, daß die stillen Reserven der Beteiligung im Zeitpunkt der Realisierung des Veräußerungsgewinns vollständig versteuert werden.“*
- § 17 Abs. 4 Satz 1 Alt. 3 EStG idF. JStG 1997:
„Als Veräußerung im Sinne des Absatzes 1 gilt auch [...] die Ausschüttung oder Zurückzahlung von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagenkonto im Sinne des § 27 des Körperschaftsteuergesetzes.“
- Relevant für Beteiligungen iSd § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG (BMF, 22.12.2009, BStBl. I 2010, 94, Rn. 92)

Systematik

Einlagenrückgewähr > Anschaffungskosten im BV

- BFH, Urteil v. 20.4.1999, VIII R 38/96, BStBl. II 1999, 647:
 - *„Die Modifizierung des Anschaffungskostenbegriffs i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG für Beteiligungen ist jedoch auf Anschaffungskosten mit einem positiven Betrag beschränkt. Wie das Handelsbilanzrecht kennt auch das Steuerbilanzrecht keine "negativen Anschaffungskosten". Es geht vielmehr mit dem Handelsbilanzrecht (§ 255 Abs. 1 HGB) davon aus, daß Anschaffungskosten Aufwendungen voraussetzen, die der Steuerpflichtige geleistet hat.“*

Systematik

- Negative Anschaffungskosten der Beteiligung
 - Begriff der Anschaffungskosten:
 - § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB:
„Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben [...].“
 - § 17 Abs. 2a Satz 1 EStG idF. JStG 2019:
„Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um die Anteile im Sinne des Absatzes 1 zu erwerben.“
 - Fehlende gesetzliche Regelungen über Anwendung von § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b KStG
 - Negative „Anschaffungskosten“ an Mitunternehmerschaft im Wege Spiegelbildmethode möglich

Systematik

- Einlage einer Beteiligung iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG mit negativen Anschaffungskosten

BFH, Urteil v. 30.6.2022, IV R 19/18, DStR 2022, 2448, Rn. 33 f.:

*„Sämtliche Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG bzw. aus dem EK 04 in der Zeit zwischen "ursprünglicher" Anschaffung und dem Zeitpunkt der Einlage der Beteiligung in das Gesamthandsvermögen der Klägerin führen zu **Minderungen der Anschaffungskosten der Beteiligung** und damit zu einem entsprechend geminderten Einlagewert.“*

Systematik

- BFH, Urteil v. 16.3.1994, I R 70/92, BStBl. II 1994, 527:

"Die im Bereich der Gewinneinkünfte analog anzuwendende Rechtsfolge des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG kann nicht als eine 'Teilwertabschreibung' i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG erklärt werden. Die analog anzuwendende Rechtsfolge hat ihre Rechtsgrundlage im Bereich der Überschusseinkünfte i. S. des § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG. Dort können keine Teilwertabschreibungen berücksichtigt werden. Deshalb kann § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG nur 'negative Anschaffungskosten' bewirken. Es ist kein Grund zu erkennen, weshalb dies nicht auch bei einer analogen Anwendung der Vorschrift im Bereich der Gewinneinkünfte gelten soll."

Systematik

- Wann kommt es dazu?

Beispiel:

A-GmbH, X und Y je 50% und 50.000 €, X leistet in 2021 eine nicht in das Nennkapital geleistete Einlage über 200.000 €. In 2022 Einlagenrückgewähr über 200.000 €.

Lösung:

- 2021: verdeckte Einlage § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG bei A-GmbH
- 2021: disquotale Einlage, 250.000 € Anschaffungskosten für X
- 2022: für X 150.000 € Anschaffungskosten, für Y 50.000 € fiktiver Veräußerungsgewinn iSd. § 17 EStG

Aus Sicht Y:

- St. Rspr. BFH: Einnahmen aus Kapitalvermögen, wenn Entgelt zur Nutzung Überlassung (BFH, Urteil v. 13.11.2007, VIII R 36/05; BFH, Urteil v. 8.11.2005, VIII R 105/03)

Systematik

- „Hapimag-Urteil“ BFH, Urteil v. 16.12.1992, I R 32/92, BStBl. II 1993, 399; „Telekom-Bonus-Aktien-Urteil“ BFH, Urteil v. 7.12.2004, VIII R 70/02, BStBl. II 2005, 468:
 - „Maßgeblich ist mithin allein, ob die Vorteilszuwendung nach dem **Veranlassungsprinzip**, d.h. bei wertender Beurteilung des die Vorteilszuwendung auslösenden Moments, als dem Gesellschaftsverhältnis i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (sog. Erwerbssphäre) zugehörig anzusehen ist.“ (BFH, Urteil v. 7.12.2004, a.a.O., Rn. 15)
 - „Unerheblich ist hiernach insbesondere, ob die Bezüge zu Lasten des Gewinns oder zu Lasten der Vermögenssubstanz der Gesellschaft geleistet werden.“ (BFH, Urteil v. 7.12.2004, a.a.O., Rn. 14)

Systematik

- ⇒ Vorteil durch die Mitgliedschaft veranlasst
- ⇒ Quellentheoretischer Ansatz
- ⇒ Beteiligungswechsel bzw. Erwerb von Anteilen
- ⇒ Minderung der Anschaffungskosten durch Einlagenrückgewähr nur, wenn und soweit vorherige Einlage die Anschaffungskosten erhöht hat (vgl. dazu nur *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 8. Auflage 1991, 575)

Zwischenergebnis: Gesellschafterbezogenes Einlagekonto

Systematik

- Gegenargumentation: Trennungsprinzip – aber Reichweite?
⇒ Körperschaft und Anteilseigner stehen sich wie zwei fremde Dritte gegenüber; getrennte Vermögenssphären; Besteuerung auf zwei Ebenen

BFH, Urteil v. 4.3.2008, IX R 78/06, BStBl. II 2008, 575; BFH, Urteil v. 29.5.2008, IX R 77/06, BStBl. II 2008, 789, Rn. 17:

*„Diese Abschirmung der Vermögenssphäre einer Kapitalgesellschaft gegenüber ihren Anteilseignern bewirkt, dass in der abgeschirmten Vermögenssphäre eine eigenständige Leistungsfähigkeit entsteht, die von derjenigen der hinter der Kapitalgesellschaft stehenden Personen **getrennt und unabhängig** von ihr besteuert werden darf.“*

BVerfG, Beschluss v. 29.3.2017, 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, Rn. 114:

„eigenständige Leistungsfähigkeit“

Historie

Historie

- RFH, Urteil v. 14.9.1935, VI A 443/34, RStBl. 1936, 121:
 - *„Nach der ständigen Rechtsprechung des erkennenden Senats ist jede Zuwendung an die Gesellschafter, durch die das Reinvermögen der Gesellschaft ohne eine Kapitalherabsetzung vermindert wird, als Kapitalertrag anzusehen. [...] Hiernach sind die ausgeschütteten Beträge, soweit sie nicht aus der Herabsetzung des Stammkapital herrühren, mit Recht nach § 37 Abs. 1 Nr. 1 REStG 1925 versteuert worden.“*
 - Irrelevant, ob die *„Zuwendung dem Reingewinn der Gesellschaft entspricht oder das Vorhandensein von Reserven die Möglichkeit einer Ausschüttung gewährt oder sonstige Umstände die Ausschüttung ermöglichen“*.

Historie

- BFH, Urteil v. 12.7.1972, I R 205/70, BStBl. II 1973, 59:
 - *„Der Reingewinn oder der Bilanzgewinn (vgl. dazu oben I 1), die die Grundlage für die berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen darstellen, sind formal ermittelte Rechnungsgrößen. Teile dieses Rein- oder Bilanz*-gewinnes, die aufgrund eines den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften (vgl. dazu oben I 1) entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses ausgeschüttet werden, sind berücksichtigungsfähige Ausschüttungen.“*

⇒ Systembruch

- Originärer Begriff der Einlage mit REStG 1934 ins Gesetz aufgenommen
- Keine Differenzierung zwischen Einlagen und Gewinn möglich
- Komplexität der Regelung

Historie

- Einführung des Anrechnungsverfahrens mit KStRG 1977:

- BT-Drucks. 7/1470, 272:

*„Die **Transparenz**, die durch die im Vierten Teil des Körperschaftsteuergesetzes enthaltenen Vorschriften über die Ermittlung und Vereinheitlichung der Körperschaftsteuerbelastung auf Ausschüttungen entstanden ist, ermöglicht generell die Nichterfassung der Rückzahlung von Einlagen bei den Anteilseignern (Nr. 1 Satz 2). Nach der ständigen Rechtsprechung wurde bisher von der Besteuerung nur abgesehen, soweit Nennkapital zurückgezahlt wurde; die Rückzahlung von Einlagen, die nicht im Nennkapital gebunden waren, führte grundsätzlich zur Besteuerung.“*

- BT-Drucks. 7/1470, 362:

„Schließlich bewirkt die Anknüpfung an das Handelsrecht auf der Ebene der Anteilseigner, daß Einlagen, die den Anteilseignern im Rahmen einer Gewinnausschüttung zurückgewährt werden, bei diesen ungerechtfertigterweise zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gehören.“

Historie

- BT-Drucks. 7/1470, 271:

„Die Änderungen gegenüber dem geltenden Recht sind durch die Einführung des Anrechnungsverfahrens bedingt. Sie beziehen sich deshalb nur auf Erträge aus Beteiligungen an inländischen Körperschaften.“

Historie

- Einführung des Halbeinkünfteverfahrens mit StSenkG 2000:
 - BT-Drucks. 16/2683, 125:
„Die steuerliche Behandlung der Rückgewähr von Einlagen soll sich gegenüber der derzeitigen Praxis nicht ändern und im Grundsatz nicht zu steuerpflichtigen Beteiligungserträgen führen. Um dies zu gewährleisten, müssen die nicht in das Nennkapital geleisteten (verdeckten) Einlagen auf einem besonderen Konto erfasst und bei Rückgewähr entsprechend bescheinigt werden, damit die Ausschüttung insoweit nicht der Halbeinkünftebesteuerung auf der Anteilseignerebene unterliegt.“
- Einführung des § 27 Abs. 8 KStG durch das SEStEG 2006:
 - Einführung des Antragsverfahrens für EU-Gesellschaften
- Einführung des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG durch das SEStEG 2006:
 - Ausschluss (Einschränkung?) des Direktzugriffs

Verfassungsrechtliche
Untersuchung des steuerlichen
Einlagekontos

Verfassungsrechtliche Untersuchung

§ 27 Abs. 1 KStG:

¹Die unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft hat die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen am Schluss jedes Wirtschaftsjahrs auf einem besonderen Konto (steuerliches Einlagekonto) auszuweisen. ²Das steuerliche Einlagekonto ist ausgehend von dem Bestand am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs um die jeweiligen Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahrs fortzuschreiben. ³Leistungen der Kapitalgesellschaft mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital im Sinne des § 28 Abs. 2 Satz 2 und 3 und der Mehrabführungen im Sinne des Absatzes 6 mindern das steuerliche Einlagekonto unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung nur, soweit sie den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigen (Einlagenrückgewähr). ⁴Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos kann durch Leistungen nicht negativ werden; Absatz 6 bleibt unberührt. ⁵Als ausschüttbarer Gewinn gilt das um das gezeichnete Kapital geminderte in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos.

Verfassungsrechtliche Untersuchung

Beispiel:

Steuerbilanz der A-GmbH zum 31.12.2021:

Aktiva	300.000	Stammkapital	50.000
		Kapitalrücklage	20.000
		Verbindlichkeiten	230.000
	300.000		300.000

Die A-GmbH hat zum 31.12.2021 ein festgestelltes steuerliches Einlagekonto von 20.000.

Am 01.01.2022 leistet Gesellschafter X eine Einlage in die Kapitalrücklage von 500.000. Am 30.12.2022 werden 500.000 an Gesellschafter X ausgeschüttet.

Verfassungsrechtliche Untersuchung

Lösung:

BFH, Urteil v. 30.1.2013, I R 35/11, BStBl. II 2013, 560; BFH, Urteil v. 11.2.2015, I R 3/14, BStBl. II 2015, 816; BMF, Schreiben v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366, Tz. 10:

- Nichtberücksichtigung unterjähriger Zugänge zum steuerlichen Einlagekonto
- *„Nur eine derartige Auslegung entspricht letztlich auch der bewussten Entscheidung des Gesetzgebers, auf eine ständige Fortschreibung des ausschüttbaren Gewinns (vergleichbar der Gliederungsrechnung des Körperschaftsteuersystems des KStG 1977) in Form einer jeweils gesondert festzustellenden Besteuerungsgrundlage zu verzichten.“* (BFH, Urteil v. 30.1.2013, a.a.O., Rn. 21)

Verfassungsrechtliche Untersuchung

- Kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG
 - *„Die vorliegende Norm dient grundsätzlich in sachgerechter Weise der Verwaltungspraktikabilität, weil sie --mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital bei einer Kapitalherabsetzung-- verhindert, dass ein unmittelbarer Abzug einer Leistung vom Einlagekonto (sog. Direktzugriff) vorgenommen werden kann.“* (BFH, Urteil v. 30.1.2013, a.a.O., Rn. 26)
 - *„Der Klägerin ist zuzugeben, dass Sachverhaltskonstellationen mit Zugängen und Leistungen innerhalb eines Wirtschaftsjahres nicht derart außergewöhnlich sind, dass sie nur eine verhältnismäßig kleine Zahl von Steuerpflichtigen betreffen. Damit verbundene steuerliche Nachteile lassen sich im Allgemeinen indessen leichthin vermeiden, indem das betreffende Kapital nicht im Wege der (unterjährigen) Einlage, sondern im Wege des Gesellschafterdarlehens zur Verfügung gestellt wird.“* (BFH, Urteil v. 30.1.2013, a.a.O., Rn. 27)

Verfassungsrechtliche Untersuchung

Verfassungsmäßigkeit von § 27 Abs. 1 Satz 3 und 5 KStG:

Oberbegriff:

- Beziehen von Einkünften

Prüfungsmaßstab Art. 3 Abs. 1 GG:

- Steuergerechtigkeit = wirtschaftliche Leistungsfähigkeit
- Steuerpflichtige gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit); höhere Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen muss (vertikale Steuergerechtigkeit)
- Bei Auswahl des Steuergegenstandes und Bestimmung des Steuersatzes weit reichender Entscheidungsspielraum (st. Rspr., vgl. z.B. BVerfG, Beschluss v. 29.3.2017, 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106); allerdings folgerichtig (= belastungsgleich, st. Rspr., vgl. z.B. BVerfG, Beschluss v. 29.5.1990, 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60)

Ungleichbehandlung durch § 27 Abs. 1 Satz 3 und 5 KStG?

Historische Auslegung:

BT-Drucks. 16/2710, 31:

„*Bisher* war für Zahlungen, die handelsrechtlich oder gesellschaftsrechtlich als Rückzahlung bestimmter Einlagebeträge anzusehen sind, z. B. für die Rückzahlung von Nachschüssen des Anteilseigners i. S. d. § 26 GmbHG, die nicht zur Deckung eines Verlusts an Stammkapital erforderlich sind, nach der Verwaltungsauffassung ein *Direktzugriff* zugelassen. *Auf diese handelsrechtliche Einordnung kommt es künftig nicht mehr an.* Die Ausdehnung der Regelungen zum steuerlichen Einlagekonto auf Sachverhalte im Ausland würde es sonst erforderlich machen, ausländische Rechtsordnungen darauf zu überprüfen, ob in einzelnen Fällen ein *Direktzugriff* möglich ist oder nicht. Zur Verwaltungsvereinfachung und zur Vermeidung von Gestaltungen wird der *Direktzugriff* daher *eingeschränkt.*“

- ⇒ Erweiterung auf EU-Kapitalgesellschaften (§ 27 Abs. 8 KStG) durch SEStEG erfordert Anpassung des Begriffs „ausschüttbarer Gewinn“ (vgl. Folie 24)
- ⇒ gesellschaftsrechtliche/handelsrechtliche Beurteilung irrelevant

Ungleichbehandlung durch § 27 Abs. 1 Satz 3 und 5 KStG?

§ 27 Abs. 1 Satz 3 KStG vor SEStEG 2006:

„Leistungen der Kapitalgesellschaft mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital im Sinne des § 28 Abs. 2 Satz 2 mindern das steuerliche Einlagekonto nur, soweit die Summe der im Wirtschaftsjahr erbrachten Leistungen den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigt.“

§ 27 Abs. 1 Satz 3 KStG nach SEStEG 2006:

*Leistungen der Kapitalgesellschaft mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital im Sinne des § 28 Abs. 2 Satz 2 mindern das steuerliche Einlagekonto **unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung** nur, soweit sie den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ermittelten ausschüttbaren Gewinn **übersteigen (Einlagenrückgewähr)**.*

Ungleichbehandlung durch § 27 Abs. 1 Satz 3 und 5 KStG?

Auslegung	Gesetzeswortlaut
<p>Systematik:</p> <ul style="list-style-type: none">• Differenzierung zwischen Bestand Einlagekonto und ausschüttbarer Gewinn• Feststellungsverfahren selbständig geregelt in § 27 Abs. 2 KStG	<p>§ 27 Abs. 1 Satz 2 KStG: <i>„Das steuerliche Einlagekonto ist ausgehend von dem Bestand am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs um die jeweiligen Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahrs fortzuschreiben.“</i></p>
<p>Wortlaut:</p> <ul style="list-style-type: none">• ausschüttbaren Gewinn auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ermitteln <p>Telos:</p> <ul style="list-style-type: none">• Vereinfachung bei Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns notwendig, bei Einlagenvorgängen nicht	<p>§ 27 Abs. 1 Satz 3 KStG: <i>„Leistungen der Kapitalgesellschaft mindern das steuerliche Einlagekonto unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung nur, soweit sie den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigen (Einlagenrückgewähr).“</i></p>

⇒ fehlende Ungleichbehandlung

Verfassungsrechtliche Untersuchung

Verfassungsmäßigkeit Rechtsprechung des BFH:

BFH, Urteil v. 30.1.2013, I R 35/11, BStBl. II 2013, 560; BFH, Urteil v. 11.2.2015, I R 3/14, BStBl. II 2015, 816:

- BVerfG prüft u.a. nur, ob BFH Notwendigkeit einer verfassungskonformen Auslegung erkannt hat (*Trossen*, FS 100 Jahre Steuerrechtssprechung, 2018, 519; *Levedag* in: *Gräber*, FGO, 9. Auflage 2019, Anhang, Rn. 18).

Verfassungsrechtliche Untersuchung

- Beziehen von Einkünften
- *„Art. 3 Abs. 1 GG ist jedenfalls verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lässt.“* (BVerfG, Beschluss v. 29.3.2017, 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106)
- Strengere Verhältnismäßigkeitsprüfung (sog. „neue Formel“; vgl. z.B. BVerfG, Beschluss v. 7.10.1980, 1 BvL 50/79, BVerfGE 55, 72)
- Im Binnenbereich Verhältnismäßigkeitsprüfung (*Hey* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3, Rn. 125)

Rechtfertigung

Vereinfachungszwecke

Lenkungsziele

Missbrauchsvermeidung

Sozialziele

Verfassungsrechtliche Untersuchung

- ⇒ Vereinfachungszwecke (Praktikabilitätsprinzip)
- ⇒ Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung (*Lang* in: FS Meyding, 1994, 33; *Seer*, StuW 1995, 188); Rechtssetzungs- und Rechtsanwendungsgleichheit; realitätsgerecht (BVerfG, Beschluss v. 31.5.88, 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214)

Verhältnismäßigkeitsprüfung:

- Geeignet (krit.; KapG muss bei Ausschüttung „Berechnung“ vornehmen; Finanzverwaltung hat bei Veranlagung bereits Jahresergebnis der KapG vorliegen)

Verfassungsrechtliche Untersuchung

- Erforderlich; Wahl des am wenigsten belastenden für den Stpfl., wenn verschiedene, gleich effektive Möglichkeiten (BVerfG, Beschluss v. 17.11.2009, 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1)
 - Steuerabzugsverpflichtung für Gesellschaft auf jede Ausschüttung mit Abgeltungswirkung
 - Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung
 - Integration in das Veranlagungsverfahren des Gesellschafters mit Nachweismöglichkeit der geleisteten Einlage
- ⇒ Verfassungsmäßigkeit der BFH Rechtsprechung zweifelhaft

Verfahrensrechtliche
Ausgestaltung des steuerlichen
Einlagekontos

Feststellungsverfahren

§ 27 Abs. 2 KStG:

„¹Der unter Berücksichtigung der Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahrs ermittelte **Bestand des steuerlichen Einlagekontos wird gesondert festgestellt**. ²Der Bescheid über die gesonderte Feststellung ist Grundlagenbescheid für den Bescheid über die gesonderte Feststellung zum folgenden Feststellungszeitpunkt. ³Bei Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht ist der zum Zeitpunkt des Eintritts in die Steuerpflicht vorhandene Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen gesondert festzustellen; der gesondert festgestellte Bestand gilt als Bestand des steuerlichen Einlagekontos am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs. ⁴Kapitalgesellschaften haben auf den Schluss jedes Wirtschaftsjahrs **Erklärungen** zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen **abzugeben**. ⁵Die Erklärungen sind von den in § 34 der Abgabenordnung bezeichneten Personen eigenhändig zu unterschreiben.“

Bescheinigungsverfahren

§ 27 Abs. 3 und 5 KStG:

Abs. 3:

„Erbringt eine Kapitalgesellschaft für eigene Rechnung Leistungen, die nach Abs. 1 Satz 3 als Abgang auf dem steuerlichen Einlagekonto zu berücksichtigen sind, so ist sie verpflichtet, ihren Anteilseignern die folgenden Angaben nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu bescheinigen [...].“

Abs. 5 Satz 1 - 3 KStG:

*¹Ist für eine Leistung der Kapitalgesellschaft die Minderung des Einlagekontos zu niedrig bescheinigt worden, bleibt die der Bescheinigung zugrunde gelegte Verwendung unverändert. ²Ist für eine Leistung bis zum Tag der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung im Sinne des Abs. 2 zum Schluss des Wirtschaftsjahrs der Leistung eine Steuerbescheinigung im Sinne des Abs. 3 nicht erteilt worden, gilt der Betrag der Einlagenrückgewähr als mit 0 Euro bescheinigt. ³In den Fällen der Sätze 1 und 2 ist eine **Berichtigung** oder erstmalige Erteilung von Steuerbescheinigungen im Sinne des Abs. 3 nicht **zulässig**.*

Feststellungs- und Bescheinigungsverfahren

Feststellungsverfahren
§ 27 Abs. 2 KStG



- Rechtssicherheit und Rechtsanwendungsgleichheit (BT-Drucks. 7/1470, 379)
- Feststellungsbescheid an KapG als Inhaltsadressat
- Materiell-rechtliche Bindungswirkung für Gesellschafter über § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG, aber kein Grundlagenbescheid für ESt (BFH, Urteil v. 19.5.2010, I R 51/09)

Verfahrensrechtliche Ausgestaltung

Anfechtungsrecht des Gesellschafters:

BFH, Beschluss v. 10.12.2019, I B 35/19, BStBl. II 2020, 517:

„Der Senat hat insoweit zwar erhebliche Zweifel, aber selbst wenn ein Drittanfechtungsrecht der Gesellschafter bestünde, so wäre dies jedenfalls den sich aus § 166 AO ergebenden Beschränkungen unterworfen.“ (BFH, Urteil v. 10.12.2019, a.a.O., Rn. 16)

§ 166 AO:

*„Ist die Steuer dem Steuerpflichtigen gegenüber unanfechtbar festgesetzt, so hat dies neben einem Gesamtrechtsnachfolger auch gegen sich gelten zu lassen, wer in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder **kraft eigenen Rechts** anzufechten.“*

Verfahrensrechtliche Ausgestaltung

„Die weitere Voraussetzung des § 166 AO ("wer in der Lage gewesen wäre, den ... Bescheid ... kraft eigenen Rechts anzufechten") erfüllen die Antragsteller ebenfalls, wenn man ihnen -- wie geltend gemacht-- die Drittanfechtungsbefugnis zuspricht. Letzteres ist mangels gegenteiliger gesetzlicher Aussagen nicht auf die allgemein anerkannten Fälle des Insolvenzverwalters oder sonstiger Parteien kraft Amtes beschränkt, sondern erfasst **allgemein Drittanfechtungsfälle** (Krumm, a.a.O., Rz 24). Für das Merkmal "in der Lage gewesen wäre" kommt es im Übrigen nicht darauf an, ob der Dritte rein tatsächlich die Möglichkeit zur Einspruchseinlegung besaß oder ob er Kenntnis vom Inhalt der von § 166 AO vorausgesetzten Steuerfestsetzung oder der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen hatte. Vielmehr ist allein auf dessen rechtliche Befugnis abzustellen, aus **eigenem Recht** einen Bescheid anfechten zu können.“ (BFH, Urteil v. 10.12.2019, a.a.O., Rn. 16)

Verfahrensrechtliche Ausgestaltung

„Mit der vom Senat im Streitfall befürworteten Anwendung des § 166 AO wird der Rechtsschutz gegenüber fehlerhaften Feststellungsbescheiden auch **nicht in unverhältnismäßiger Weise** beschnitten. Diesbezüglich ist vor allem darauf hinzuweisen, dass der Kapitalgesellschaft umfassende Anfechtungsmöglichkeiten zur Verfügung stehen, so dass die von Art. 19 Abs. 4 GG gebotene Kontrolle des Verwaltungshandelns dem Grunde nach sichergestellt ist (kein Rechtswegausschluss).“ (BFH, Urteil v. 10.12.2019, a.a.O., Rn. 16)

- Systematische und historische Auslegung § 166 AO:
 - Materielle Rechtmäßigkeit der gegenüber dem Stpfl. bereits erfolgten bestandskräftigen Steuerfestsetzung soll im Verfahren gegen den Zweitschuldner nicht nochmal geprüft werden (= zwei Verwaltungsverfahren)
 - § 166 AO muss „entscheidungsübergreifend“ angewendet werden (*Krumm* in: Tipke/Kruse, FGO, § 40, Rn. 76, Stand 04/2021)

Verfahrensrechtliche Ausgestaltung

FG Schleswig-Holstein, Urteil v. 19.9.2019, 1 K 73/18, EFG 2020, 209 (anhängig beim BFH unter I R 53/19):

„In Konstellationen, in denen – wie hier – Steuerschuldner und Steuerzahlungspflichtiger nicht auseinanderfallen, dient die Anerkennung eines Drittanfechtungsrechts allein dazu, eventuelle Rechtsschutzlücken zu schließen, die zur Folge hätten, dass niemand einen Rechtsbehelf einlegen könnte. Besteht eine solche Rechtsschutzlücke hingegen nicht, dann ist auch für ein Drittanfechtungsrecht kein Raum.“ (Rn. 32)

„Der Senat verkennt nicht, dass dem Anteilseigner die Durchsetzung seiner Interessen durch die Nichtanerkennung eines eigenen Anfechtungsrechts erschwert sein mag. Der Anteilseigner verfügt aber zum einen gemäß § 51a Abs. 1 GmbHG über umfassende Informations- und Einsichtsrechte. Andererseits hat er auf der Grundlage seiner Gesellschafterstellung die Möglichkeit, das Verhalten der GmbH insbes. mit Bezug auf Feststellungsbescheide gemäß § 27 Abs. 2 KStG zu beeinflussen. Angesichts dessen hat der Anteilseigner es durchaus in der Hand, seinen Interessen Geltung zu verschaffen.“ (Rn. 36)

Verfahrensrechtliche Ausgestaltung

FG Hessen, Urteil v. 1.12.2015, 4 K 1355/13, EFG 2016, 687:

„Der von dem Kläger gestellte Hilfsantrag [...] ist zulässig, weil der Kläger als Anteilseigner im Hinblick auf zukünftige Ausschüttungen durch diese Feststellung inhaltlich betroffen ist.“
(Rn. 36)

⇒ Verfassungskonforme Auslegung

- Art. 19 Abs. 4 GG gewährleistet nicht nur den formellen Rechtsschutz, sondern auch Rechtsschutzeffektivität (BVerfG, Beschluss v. 16.5.1995, 1 BvR 1087/91, BVerfGE 93, 1)
- Verweis auf Zivilrecht läuft leer
- Amtsermittlungsgrundsatz § 88 AO/§ 76 FGO vs. Beibringungsgrundsatz; § 52 Abs. 2 FGO

Verfahrensrechtliche Ausgestaltung

- § 51a GmbHG lediglich Auskunftsanspruch (BT-Drucks. 8/1347 44)
 - Einberufung Gesellschafterversammlung nach § 48 Abs. 1 GmbHG mit Wochenfrist
 - § 50 Abs. 1 GmbHG: Minderheitsgesellschafter haben lediglich Anspruch auf Einberufung der Gesellschafterversammlung
 - Kein Schadensersatzanspruch (*Schwetlik*, NZG 2017, 730; *Binnewies/Gravenhorst*, DStR 2020, 1542)
 - KapG muss sicherstellen, dass Ausschüttungen steuerrechtlich zutreffend gewürdigt werden; keine originäre Verpflichtung zur steuerlich zutreffenden Behandlung
 - Kein Vertrag zugunsten Dritter mangels Erkennbarkeit (BGH, Urteil v. 13.11.1997, X ZR 144/94, NJW 1998, 1059)
 - Potenzieller Schadensersatzanspruch nicht vergleichbar; Insolvenzrisiko bzw. Selbstschädigung
- ⇒ Materiell-rechtliche Bindungswirkung muss auch verfahrensrechtlich umgesetzt werden

Verfahrensrechtliche Ausgestaltung

Korrekturmöglichkeiten des Feststellungsbescheides:

FG Köln, Urteil v. 7.4.2016, 13 K 37/15; FG München, Urteil v. 25.4.2016, 7 K 2616/15; FG Brandenburg, Urteil v. 13.10.2016; 10 K 10320/15; FG Hamburg, Urteil v. 10.11.2016, 6 K 85/15

BFH, Urteil v. 8.12.2021, I R 47/18, BFHE 275, 293:

„Ob ein mechanisches Versehen oder ein die Berichtigung nach § 129 AO ausschließender Tatsachen- oder Rechtsirrtum vorliegt, muss nach den Verhältnissen des Einzelfalls beurteilt werden; es handelt sich im Wesentlichen um eine Tatfrage, die der revisionsgerichtlichen Prüfung nur in eingeschränktem Umfang unterworfen ist.“

Verfahrensrechtliche Ausgestaltung

Aber § 88 Abs. 5 AO iVm. § 5b Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG:

⇒ Risikomanagementsystem; Zugänge zur Kapitalrücklage werden angezeigt

BFH, Urteil v. 14.1.2020, VIII R 4/17, BStBl. II 2020, 433:

„Ein mechanisches Versehen ist nicht mehr gegeben, sondern es liegt ein Fehler im Bereich der Sachverhaltsermittlung nach § 88 AO vor, wenn der Sachbearbeiter eine weitere Sachverhaltsermittlung unterlässt, obwohl sich ihm aufgrund der im Rahmen des Risikomanagementsystems ergangenen Prüf- und Risikohinweise eine weitere Prüfung des Falles hätte aufdrängen müssen.“

⇒ Streit um Anwendbarkeit des § 129 AO dürfte sich erledigt haben

Feststellungs- und Bescheinigungsverfahren

Feststellungsverfahren § 27 Abs. 2 KStG



Bescheinigungsverfahren § 27 Abs. 3 und 5 KStG

- Rechtssicherheit und Rechtsanwendungsgleichheit (BT-Drucks. 7/1470, 379)
- Feststellungsbescheid an KapG als Inhaltsadressat
- Materiell-rechtliche Bindungswirkung für Gesellschafter über § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG, aber kein Grundlagenbescheid für ESt (BFH, Urteil v. 19.5.2010, I R 51/09)
- Beweismittel iSd. § 92 Satz 1 AO
- Gegenbeweis durch abweichende Bescheinigung
- § 27 Abs. 5 Satz 1 - 3 KStG schließt Änderung zugunsten des Stpfl. aus
- § 27 Abs. 5 Satz 4 - 6 KStG Haftung bei zu hoher Bescheinigung (ohne Exkulpationsmöglichkeit) mit Berichtigungsmöglichkeit der KapG
- Verwendungsfestschreibung

Bescheinigungsverfahren

§ 27 Abs. 5 KStG:

Abs. 5:

*¹Ist für eine Leistung der Kapitalgesellschaft die Minderung des Einlagekontos zu niedrig bescheinigt worden, bleibt die der Bescheinigung zugrunde gelegte Verwendung unverändert. ²Ist für eine Leistung bis zum Tag der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung im Sinne des Abs. 2 zum Schluss des Wirtschaftsjahrs der Leistung eine Steuerbescheinigung im Sinne des Abs. 3 nicht erteilt worden, gilt der Betrag der Einlagenrückgewähr als mit 0 Euro bescheinigt. ³In den Fällen der Sätze 1 und 2 ist eine **Berichtigung** oder erstmalige Erteilung von Steuerbescheinigungen im Sinne des Abs. 3 nicht **zulässig**.*

Verfahrensrechtliche Ausgestaltung

BFH, Urteil v. 11.2.2015, I R 3/14, BStBl. II 2015, 816; BFH, Beschluss v. 11.7.2018, I R 30/16, BStBl. II 2019, 283:

*„§ 27 Abs. 5 S. 3 KStG genügt auch den Anforderungen des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes, denn die Bindung des Feststellungsbescheids an die dem Anteilseigner bis zur Feststellung des Einlagekontos erteilte Steuerbescheinigung ist nicht nur als **geeignet**, sondern **auch** als **erforderlich** anzusehen, da insbesondere bei Gesellschaften mit einem größeren Kreis von an verschiedenen in- und ausländischen Orten wohnenden (ansässigen) Anteilseignern ein nachträglicher Austausch der Bescheinigungen nicht praktikabel wäre und zudem eine nachträgliche Berichtigung oder – in den Fällen des § 27 Abs. 5 S. 2 KStG – die erstmalige Erteilung der Steuerbescheinigung das anzuerkennende Interesse an einer möglichst verfahrenssicheren Abstimmung der Besteuerungsebenen beeinträchtigen kann.“* (BFH, Urteil v. 11.7.2018, a.a.O., Rn. 21)

Verfassungsrechtliche Untersuchung

Verfassungsmäßigkeit von § 27 Abs. 1 Satz 3 und 5 KStG:

Oberbegriff:

- Beziehen von Einkünften

Prüfungsmaßstab Art. 3 Abs. 1 GG:

- Steuergerechtigkeit = wirtschaftliche Leistungsfähigkeit
- Steuerpflichtige gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit); höhere Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen muss (vertikale Steuergerechtigkeit)
- Bei Auswahl des Steuergegenstandes und Bestimmung des Steuersatzes weit reichender Entscheidungsspielraum (st. Rspr., vgl. z.B. BVerfG, Beschluss v. 29.3.2017, 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106); allerdings folgerichtig (= belastungsgleich, st. Rspr., vgl. z.B. BVerfG, Beschluss v. 29.5.1990, 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60)

Rechtfertigung

Vereinfachungszwecke

Lenkungsziele

Missbrauchsvermeidung

Sozialziele

Verfahrensrechtliche Ausgestaltung

⇒ Vereinfachungszwecke (Praktikabilitätsprinzip)

Verhältnismäßigkeitsprüfung:

- geeignet (Verknüpfung zwischen Veranlagungsverfahren und Feststellungsverfahren)
 - erforderlich; Wahl des am wenigsten belastenden für den Stpfl., wenn verschiedene, gleich effektive Möglichkeiten (BVerfG, Beschluss v. 17.11.2009, 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1
 - Steuerabzugsverpflichtung für Gesellschaft auf jede Ausschüttung mit Abgeltungswirkung
 - Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung
 - Integration in das Veranlagungsverfahren des Gesellschafters mit Nachweismöglichkeit der geleisteten Einlage
- ⇒ Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit von § 27 Abs. 5 Satz 1 - 3 KStG

Verfahrensrechtliche Ausgestaltung

Verwendungsfestschreibung und vGA:

BFH, Beschluss v. 19.1.2021, I B 3/20:

„Der Senat hat wiederholt entschieden, dass angesichts des eindeutigen Normwortlauts von dieser Rechtsfolge nicht im Wege der teleologischen Reduktion des § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG abgesehen werden kann. Denn mit der Neufassung des § 27 Abs. 5 KStG hat der Gesetzgeber eindeutig seinen Willen zu erkennen gegeben, dass die Rechtsfolgen einer nicht rechtzeitig oder gar nicht erteilten Steuerbescheinigung die materiell-rechtliche Berechnung nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG überlagern sollen. Für den streitgegenständlichen Fall einer durch die Außenprüfung nachträglich festgestellten vGA gilt nichts Abweichendes.“ (Rn. 13, 14)

⇒ Provisorische Bescheinigung (für den Antrag auf Teileinkünfteverfahren vgl. BFH, Urteil v. 14.5.2019, VIII R 20/16, BStBl. II 2019, 586)

⇒ Ausgestaltung § 27 Abs. 5 KStG schafft falsche Anreize

Verfahrensrechtliche Ausgestaltung

Verfassungsrechtliche Grenzen der Inanspruchnahme:

- Quellensteuer als effizienteste Form (BVerfG, Urteil v. 9.3.2004, 2 BvL 17/02, BVerfGE, 110, 94)
- Verschuldensunabhängige Haftung gemäß § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG
- Verhältnismäßigkeitsprinzip
- Kostenkompensation

Auslandsbezug des steuerlichen Einlagekontos

Auslandsbezug

§ 27 Abs. 8 KStG:

„¹Eine Einlagenrückgewähr können auch Körperschaften oder Personenvereinigungen erbringen, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, wenn sie Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 9 des Einkommensteuergesetzes gewähren können. ²Die Einlagenrückgewähr ist in entsprechender Anwendung der Absätze 1 bis 6 und der §§ 28 und 29 zu ermitteln. ³Der als Leistung im Sinne des Satzes 1 zu berücksichtigende Betrag wird auf **Antrag der Körperschaft** oder **Personenvereinigung** für den jeweiligen Veranlagungszeitraum gesondert festgestellt. ⁴Der **Antrag** ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bis zum **Ende des Kalenderjahrs** zu stellen, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Leistung erfolgt ist.“

Auslandsbezug

Nachweise laut BZSt (Stand 5.7.2022):

- Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde über die unbeschränkte Steuerpflicht des Antragstellers für den beantragten Zeitraum;
- Angaben über die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht des Antragstellers in Deutschland unter Angabe über Vermögen und Tätigkeiten in Deutschland zur Prüfung der Zuständigkeit nach §27 Abs. 8 Sätze 5 u. 6 KStG
- aktueller Handelsregisterauszug;
- eine Firmenübersicht, aus der sich ergibt, wie die einzelnen Firmen entstanden und miteinander verbunden sind. Aus der Übersicht muss erkennbar sein, wie lange die einzelnen Firmen bestanden haben (z.B. in Form eines Organigramms);
- Höhe des Anteils des inländischen Anteilseigners;

Auslandsbezug

- ggf. Vertretungsvollmacht nach § 80 AO und Empfangsvollmacht;
- eigene Entwicklung der verschiedenen Bestandteile des Eigenkapitals ab dem Zeitpunkt, ab dem Einlagen erbracht wurden, deren Rückzahlung geltend gemacht wird, frühestens seit dem 1. Januar 1977;
- eine Ermittlung der Einlagenrückgewähr;
- Jahresabschlüsse mit Überleitungsrechnungen ins deutsche Steuerrecht in analoger Anwendung des § 60 EStDV für den Zeitraum ab dem Einlagen erbracht wurden, deren Rückzahlung geltend gemacht wird, frühestens seit dem 1. Januar 2006;

Auslandsbezug

- Beschlüsse und Nachweise über die tatsächliche Durchführung von
 - o Einlagen, deren Rückzahlung geltend gemacht wird, frühestens seit dem 1. Januar 1977
 - o Leistungen für den beantragten Veranlagungszeitraum
 - o Veränderungen des Nennkapitals für den Zeitraum ab dem Einlagen erbracht wurden, deren Rückzahlung geltend gemacht wird, frühestens seit dem 1. Januar 1977
 - o Umwandlungen in dem Zeitraum ab dem Einlagen erbracht wurden, deren Rückzahlung geltend gemacht wird, frühestens seit dem 1. Januar 1977;Die Höhe und die tatsächliche Durchführung der Bareinlagen und Barleistungen ist durch die Vorlage von Kontoauszügen (Bankbelege, aus welchen Zahlungsleistender und Zahlungsempfänger ersichtlich sind) nachzuweisen.

Auslandsbezug

- Bei Sacheinlagen und Sachleistungen ist der Nachweis durch die Vorlage von Vertragsunterlagen (z.B. Übertragungs-, Darlehens- oder Verschmelzungsvertrag) und der Buchungsnachweise vorzunehmen.
- Die Ermittlung der Einlagenrückgewähr ist ab dem 1. Januar 2006 nach den Grundsätzen der Differenzrechnung unter Berücksichtigung des ausschüttbaren Gewinns und der Einlagenrückgewähr gemäß § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG vorzunehmen. Die Höhe des ausschüttbaren Gewinns zum 31.12.2005 ist auf der Grundlage der ausländischen Handelsbilanz zu ermitteln.
Zur Wertermittlung der Höhe von Sacheinlagen und Sachleistungen (Anteilen, Forderungen oder anderer Wirtschaftsgüter) sind Nachweise z.B. in Form eines Wertgutachtens zu erbringen. Nicht nachgewiesene Einlagen und Leistungen können nicht berücksichtigt werden. Neben diesen Unterlagen kann es in Einzelfällen dazu kommen, dass weitere Angaben oder Unterlagen angefordert werden müssen.
- Das BZSt behält sich vor, zusätzliche Nachweise zu verlangen.

Auslandsbezug

- Wesentlichkeitstheorie (BVerfG, Beschluss v. 21.12.1977, 1 BvL 1/75, BVerfGE 47, 46)
- Niederlassungs- bzw. Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 49 AEUV bzw. Art. 63 AEUV)
 - Niederlassungsfreiheit auf Kontrollbeteiligung anwendbar, Art. 49 Abs. 2 AEUV (EuGH, Urteil v. 21.10.2010, C-81/09; EuGH Urteil v. 12.9.2006, C-196/04, „Cadbury Schweppes“)
 - Kapitalverkehrsfreiheit auf Portfoliobeteiligungen (EuGH, Urteil v. 12.12.2006, C-446/04, „Test Claimants FII Group Litigation“)
 - Schutz auch vor faktischen Diskriminierungen (EuGH, Urteil v. 30.1.2020, C 156/17, „Köln Aktienfonds Deka“)

Auslandsbezug

- Beschränkung liegt nicht erst bei Unmöglichkeit vor (EuGH, Urteil v. 9.10.2014, C-326/12, „van Caster“), sondern bereits wenn „übermäßig schwierig“ (EuGH, Urteil v. 30.1.2020, C 156/17, „Köln Aktienfonds Deka“); hier wohl erfüllt (so auch *Bohne/Gebhardt*, ifst-Schrift 543, 2022, 45)
- Rechtfertigung: Wirksamkeit der Kontrolle
- *„Um einem gebietsfremden Steuerpflichtigen die Erlangung eines Steuervorteils nicht unmöglich zu machen oder übermäßig zu erschweren, kann jedoch nicht verlangt werden, dass er Unterlagen vorlegt, die in jeder Hinsicht der Form und dem Grad der Genauigkeit der Nachweise entsprechen, die in den nationalen Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, der diesen Vorteil gewährt, vorgesehen sind, wenn die von diesem Steuerpflichtigen vorgelegten Unterlagen es dem Mitgliedstaat im Übrigen ermöglichen, klar und genau zu überprüfen, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme dieses Steuervorteils vorliegen.“* (EuGH, Urteil v. 30.6.2011, C-262/09, „Meilicke II“)

Auslandsbezug

BFH, Beschluss v. 27.2.2018, I B 37/17, EFG 2017, 769, Rn. 46:

- Grundsatz der Verfahrensautonomie
- Einschränkung durch Effektivitätsgrundsatz sowie Äquivalenzprinzip (z.B. EuGH, Urteil v. 12.02.2015, C 662/13, HFR 2015, 422)
- Verstoß gg. Effektivitätsgrundsatz liegt vor, wenn dem Betroffenen die Geltendmachung seiner durch Unionsrecht vermittelten Rechte unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird (BFH, Urteil v. 21.1.2015, X R 40/12, BStBl. II 2016, 117)
- Das Äquivalenzprinzip verlangt demgegenüber, dass die Mitgliedstaaten die verfahrensrechtlichen Fristen, die zur Durchsetzung des Unionsrechts einzuhalten sind, nicht ungünstiger ausgestalten als in den nur das innerstaatliche Recht betreffenden Verfahren (BFH, Urteil v. 16.9.2010, V R 57/09, BStBl. II 2011, 511)
- Kein Verstoß durch § 27 Abs. 8 Satz 4 KStG

Auslandsbezug

BFH, Urteil v. 4.5.2021, I R 14/20, BFHE 273, 206:

- *„Allerdings erachtet der Senat die Regelung des § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG, der keine individuelle Nachweismöglichkeit einer Einlagenrückgewähr für Anteilseigner von EU-Kapitalgesellschaften im Veranlagungsverfahren vorsieht, unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) nicht zweifelsfrei als mit dem Unionsrecht vereinbar.“ (Rn. 35)*
- *„Die Regelung des § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG könnte daher geeignet sein, deutsche Anleger davon abzuhalten, Anteile an einer ausländischen EU-Kapitalgesellschaft zu erwerben und eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs gemäß Art. 63 AEUV darstellen.“ (Rn. 36)*
 - ⇒ Veranlagungsverfahren aus unionsrechtlichen Gründen

Auslandsbezug

Drittstaatensachverhalt

BFH, Urteil v. 13.7.2016, VIII R 47/13, BFHE 254, 390:

- *„Danach ist [...] § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG unionsrechtskonform dahingehend auszulegen, dass eine Einlagenrückgewähr auch von einer Gesellschaft getätigt werden kann, die in einem **Drittstaat ansässig** ist und für die kein steuerliches Einlagekonto iSd § 27 KStG geführt wird. Dies gilt auch dann, wenn für Gesellschaften aus Drittstaaten ein formelles Feststellungsverfahren für das steuerliche Einlagekonto nach § 27 Abs. 1 KStG bzw. § 27 Absatz 8 KStG fehlt. Zwar stehen Anteilseigner einer Drittstaaten-Körperschaft damit unter Umständen **besser** als Anteilseigner einer im Inland oder in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Kapitalgesellschaft. Jedoch sind die für diese geregelten Nachweisvorschriften weder unmittelbar noch analog anwendbar.“* (Rn. 28)

bestätigt durch BFH, Urteil v. 10.4.2019, I R 15/16; BFH, Urteil v. 19.10.2021, VIII R 7/20 sowie BMF, Schreiben v. 4.4.2016, BStBl. I 2016, 458

Auslandsbezug

- ⇒ 8. Senat erkennt, dass Veranlagungsverfahren zu Besserstellung führt
- ⇒ Reichweite bis dato unklar, aber BFH, Urteil v. 10.4.2019, I R 15/16 und BFH, Urteil v. 19.10.2021, VIII R 7/20 stellt auf „retained earnings“ ab; so auch BMF, Schreiben v. 4.4.2016, BStBl. I 2016, 458
- ⇒ Keine Bescheinigungspflicht nach § 27 Abs. 3 und 5 KStG
- ⇒ Anwendbarkeit des § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG

Auslandsbezug

*„Eine solche würde im Hinblick darauf, dass die gesetzliche Regelung in § 27 Abs. 8 KStG grundsätzlich auch die Möglichkeit einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr durch eine in einem EU-Mitgliedstaat ansässige und nicht im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft vorsieht, einen **Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes** darstelle.“ (Rn. 18)*

⇒ Kapitalverkehrsfreiheit im Vergleich zu Drittstaaten nach Auffassung des 8. Senats
obsolet

⇒ „Zirkelschluss“

„Fordert zB das sekundäre Gemeinschaftsrecht für den grenzüberschreitenden Sachverhalt eine entlastende steuerliche Maßnahme, dann ergibt sich aus einem so (und richtig) verstandenen Gleichheitssatz des GG, dass diese Maßnahme auch für den reinen Inlandsfall gelten muss.“ (Schönfeld, IStR 2017, 486)

Überlegungen de lege ferenda

Überlegungen de lege ferenda

- Ersatzlose Streichung des steuerlichen Einlagekontos (BR-Drucks. 542/1/06, 2)
 - ⇒ Würde m.E. zu einer verfassungswidrigen Substanzbesteuerung führen
 - ⇒ Auswirkungen in diversen Bereichen (z.B. § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG)
 - ⇒ Vertrauensschutz m.E. kein Problem (anders BVerfG, Beschluss v. 17.11.2009, 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1)

- Globalisierung von § 27 Abs. 8 KStG auf Drittstaatenfälle (*Benecke*, DStJG 43, 2020, 623, 635)
 - ⇒ Potenzielle Unionsrechtswidrigkeit

Überlegungen de lege ferenda

- Gesellschafterbezogenes Einlagekonto
 - ⇒ Quellentheoretischer Ansatz
 - ⇒ Beteiligungswechsel bzw. Erwerb von Anteilen
 - ⇒ Minderung der Anschaffungskosten durch Einlagenrückgewähr nur, wenn und soweit vorherige Einlage die Anschaffungskosten erhöht hat (vgl. dazu nur *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 8. Auflage 1991, 575)
 - ⇒ Probleme der Drittanfechtung oder des Bescheinigungsverfahrens inklusive Verwendungsfestschreibung und Auslandsproblematik wären obsolet
 - ⇒ Integration in das Festsetzungsverfahren des Gesellschafters (*Benecke*, DStJG 43, 2020, 623, 640)
 - ⇒ Pauschalisierte Verwendung des steuerlichen Einlagekontos oder vorrangige Verwendung als Gewinnausschüttung

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Markus Nöthen

Dipl. Fw (FH), Steuerberater, Mag. iur

E-Mail: mnoethen@t-online.de