

Vierter Teil
Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen
und Entstehung und Veranlagung

§ 27

Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150;
BStBl. I 2008, 218)

(1) 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 von § 28 Abs. 2 Satz 2 und 3 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.

(2) 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.

(3) ¹Erbringt eine Kapitalgesellschaft für eigene Rechnung Leistungen, die nach Absatz 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:

1. den Namen und die Anschrift des Anteilseigners,
2. die Höhe der Leistungen, soweit das steuerliche Einlagekonto gemindert wurde,
3. den Zahlungstag.

²Die Bescheinigung braucht nicht unterschrieben zu werden, wenn sie in einem maschinellen Verfahren ausgedruckt worden ist und den Aussteller erkennen lässt.

(4) ¹Ist die in Absatz 1 bezeichnete Leistung einer Kapitalgesellschaft von der Vorlage eines Dividendenscheins abhängig und wird sie für Rechnung der Kapitalgesellschaft durch ein inländisches Kreditinstitut erbracht, so hat das Institut dem Anteilseigner eine Bescheinigung mit den in Absatz 3 Satz 1 bezeichneten Angaben nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu erteilen. ²Aus der Bescheinigung muss ferner hervorgehen, für welche Kapitalgesellschaft die Leistung erbracht wird. ³Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend, wenn anstelle eines inländischen Kreditinstituts eine inländische Zweigniederlassung eines der in § 53b Abs. 1 oder 7 des Gesetzes über das Kreditwesen genannten Institute oder Unternehmen die Leistung erbringt.

(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 Absatzes 2 zum Schluss des Wirtschaftsjahrs der Leistung eine Steuerbescheinigung im Sinne des Absatzes 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 Absatzes 3 nicht zulässig. ⁴In anderen Fällen ist die auf den überhöht ausgewiesenen Betrag der Einlagenrückgewähr entfallende Kapitalertragsteuer durch Haftungsbescheid geltend zu machen; § 44 Abs. 5 Satz 1 zweiter Halbsatz des Einkommensteuergesetzes gilt insoweit nicht. ⁵Die Steuerbescheinigungen können berichtigt werden. ⁶Die Feststellung im Sinne des Absatzes 2 für das Wirtschaftsjahr, in dem die entsprechende Leistung erfolgt ist, ist an die der Kapitalertragsteuerhaftung nach Satz 4 zugrunde gelegte Einlagenrückgewähr anzupassen.

(6) Minderabführungen erhöhen und Mehrabführungen mindern das Einlagekonto einer Organgesellschaft, wenn sie ihre Ursache in organchaftlicher Zeit haben.

(7) Die vorstehenden Absätze gelten sinngemäß für andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften und Personenvereinigungen, die Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 oder 10 des Einkommensteuergesetzes gewähren können.

(8) 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. ⁵Zuständig für die gesonderte Feststellung ist die Finanzbehör-

de, die im Zeitpunkt der Abgabe des Antrags nach § 20 der Abgabenordnung für die Besteuerung nach dem Einkommen örtlich zuständig ist. ⁶Bei Körperschaften oder Personenvereinigungen, für die im Zeitpunkt der Antragstellung nach § 20 der Abgabenordnung keine Finanzbehörde zuständig ist, ist abweichend von Satz 5 das Bundeszentralamt für Steuern zuständig. ⁷Im Antrag sind die für die Berechnung der Einlagenrückgewähr erforderlichen Umstände darzulegen. ⁸In die Bescheinigung nach Absatz 3 ist das Aktenzeichen der nach Satz 5 oder 6 zuständigen Behörde aufzunehmen. ⁹Soweit Leistungen nach Satz 1 nicht gesondert festgestellt worden sind, gelten sie als Gewinnausschüttung, die beim Anteilseigner zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 9 des Einkommensteuergesetzes führen.

Autor: Dr. Holger **Berninghaus**, Richter am FG, Kassel
 Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 27

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation	1	b) Verwendungsfest-	
II. Rechtsentwicklung	2	schreibung (Abs. 5	
III. Vereinbarkeit mit höher-		Satz 1)	12
 rangigem Recht		2. Vereinbarkeit mit Euro-	
1. Vereinbarkeit mit dem		parecht	13
allgemeinen Gleichbe-		IV. Geltungsbereich	18
handlungsgrundsatz des		V. Verhältnis zu anderen Vor-	
Art. 3 Abs. 1 GG		 schriften	19
a) Verwendungsr Reihen-			
folge (Abs. 1 Satz 3)	11		

Erläuterungen zu Abs. 1:
 Funktionsweise des steuerlichen Einlagekontos

	Anm.		Anm.
I. Führung eines steuerli-		c) Zeitpunkt des Aus-	
 chen Einlagekontos (Abs. 1		weises	28
 Satz 1)		II. Fortschreibung (Abs. 1	
1. Verpflichtung zum		 Satz 2)	
Ausweis	25	1. Inhalt der Fortschrei-	
2. Nicht in das Nennkapital		bungspflicht	32
geleistete Einlagen als Ge-		2. Tatsächliche Vermögens-	
genstand des Ausweises		verlagerung	33
a) „Einlagen“	26	3. Anfangsbestand und Be-	
b) Kein Ausweis der „in		standszusammenhang	34
das Nennkapital ge-		III. Einlagenrückgewähr	
leisteten“ Einlagen	27	 (Abs. 1 Satz 3)	

Anm.	Anm.
<p>1. Minderung des Einlagekontos „unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung nur“ durch Leistungen, die den ausschüttbaren Gewinn übersteigen</p> <p>a) Differenzrechnung und Verwendungsreihenfolge 40</p> <p>b) „Direktzugriff“ auf das Einlagekonto 41</p> <p>c) Vorrangige bzw. fiktive Verwendung des ausschüttbaren Gewinns 46</p> <p>2. „Leistungen“ der Kapitalgesellschaft 51</p> <p>3. „Übersteigen“ des „auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ermittelten“ ausschüttbaren Gewinns</p>	<p>a) Sammelbetrachtung 52</p> <p>b) Vorjahresbetrachtung 53</p> <p>IV. Kein Negativwerden des Einlagekontos (Abs. 1 Satz 4) 58</p> <p>V. Bestimmung der Variable des „ausschüttbaren Gewinns“ (Abs. 1 Satz 5)</p> <p>1. Abschichtungsrechnung 63</p> <p>2. Rechengröße „Gezeichnetes Kapital“ 64</p> <p>3. Rechengröße „In der Steuerbilanz ausgewiesenes Eigenkapital“</p> <p>a) Steuerbilanz 65</p> <p>b) Eigenkapital 66</p> <p>4. Rechengröße „Bestand des steuerlichen Einlagekontos“ 67</p>

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Feststellungsverfahren**

Anm.	Anm.
<p>I. Durchführung eines Feststellungsverfahrens (Abs. 2 Satz 1) 80</p> <p>II. Bindungswirkung der Feststellung (Abs. 2 Satz 2) 81</p> <p>III. Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos</p> <p>1. Anfangsbestand bei Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht (Abs. 2 Satz 3) 91</p>	<p>2. Überleitungsregelung für vor dem Systemwechsel zum Halbeinkünfteverfahren bereits unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften 95</p> <p>IV. Erklärungsspflicht (Abs. 2 Satz 4) und Verantwortlichkeit (Abs. 2 Satz 5) 96</p>

**Erläuterungen zu Abs. 3 und 4:
Bescheinigung der Einlagenrückgewähr**

Anm.	Anm.
<p>I. Funktion der Bescheinigung im Besteuerungsverfahren 100</p> <p>II. Bescheinigung bei Leistung für eigene Rechnung (Abs. 3)</p> <p>1. Verpflichtete Kapitalgesellschaft (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1) 105</p>	<p>2. Inhalt der Bescheinigung (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2) 106</p> <p>3. Zeitpunkt der Ausstellung (Abs. 3 Satz 2) 107</p> <p>III. Bescheinigung bei Leistung für fremde Rechnung (Abs. 4) 112</p>

**Erläuterungen zu Abs. 5:
Verwendungsfestschreibung, Berichtigung
von Steuerbescheinigungen und Haftung**

	Anm.		Anm.
I. Überblick	118	V. Haftung bei zu hoher Be-	
II. Bescheinigung einer zu gerin-		scheinigung (Abs. 5 Satz 4) . . .	130
Satz 1)	119	VI. Berichtigung bei zu hoher	
III. Fehlende oder verspätete Be-		Bescheinigung (Abs. 5	
scheinigung (Abs. 5 Satz 2) . .	123	Satz 5)	131
IV. Berichtigungssperre bei		VII. Bestandskorrektur bei Haf-	
Nicht- oder Minderbescheini-		tungsinanspruchnahme	
gung (Satz 3)	124	(Abs. 5 Satz 6)	132

**Erläuterungen zu Abs. 6:
Nachverfolgung organschaftlicher Mehr-
und Minderabführungen 140**

**Erläuterungen zu Abs. 7:
Andere unbeschränkt steuerpflichtige
Körperschaften und Personenvereinigungen**

	Anm.		Anm.
I. Tatbestand	145	a) Gesetzeswortlaut	151
II. Rechtsfolge: Entsprechen-		b) Eigenkapital abzüg-	
de Anwendung der		lich Nennkapital als	
Abs. 1–6		Anfangsbestand	152
1. Allgemeine Vorschriften	150	c) Zum Verlustausgleich	
2. Anfangsbestand des Ein-		genutzte Einlagen	153
lagekontos			

**Erläuterungen zu Abs. 8:
Beschränkt körperschaftsteuerpflichtige
EU-Rechtssubjekte**

	Anm.		Anm.
I. Anwendungsbereich		III. Antragstellung und	
(Abs. 8 Satz 1)		Zuständigkeit	
1. Konzeption und An-		(Abs. 8 Sätze 4–8)	170
knüpfungsmerkmale	160	IV. Fiktive Gewinnverwen-	
2. Entsprechende Anwen-		dung bei fehlender Fest-	
dung	164	stellung (Abs. 8 Sätze 8	
II. Entsprechende Ermittlung		und 9)	175
der Einlagenrückgewähr			
(Abs. 8 Satz 2) und beson-			
deres Feststellungsverfah-			
ren (Abs. 8 Satz 3)	165		

Allgemeine Erläuterungen zu § 27

Schrifttum: KREBS, Die Reform der Körperschaftsteuer, BB-Beilage 3/1976; KNOBBE-KEUK, Rangrücktrittsvereinbarung und Forderungserlass mit oder ohne Besserungsschein, StuW 1991, 306; FISCHER, Die Umgehung des Steuergesetzes, DB 1996, 644; JACHMANN, Grundthesen zu einer Verbesserung der Akzeptanz der Besteuerung, insbesondere durch Vereinfachung des Einkommensteuerrechts, StuW 1998, 193; KIRCHHOF, Steuergleichheit durch Steuervereinfachung, DStJG 21 (1998), 9; DÖRNER, Die laufende Besteuerung der Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschafter nach dem StSenkG, INF 2000, 545; HOFFMANN, Steuersenkungsgesetz: Die Bilanzierung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, DB 2000, 1931; MÜLLER/MAITERTH, Die Behandlung des Ausgleichspostens nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG und dessen Auswirkungen auf den steuerlichen Eigenkapitalausweis im neuen Steuerrecht, BB 2001, 1768; SEMMLER, Die Körperschaftsteuererminderung und -erhöhung sowie die Einlagenrückgewähr nach dem StSenkG, DStR 2001, 1337; ACKERMANN/STRNAD, Gewinnausschüttung als steuerfreie Einlagenrückzahlung?, GmbHR 2002, 584; FÖRSTER/VAN LISHAUT, Das körperschaftsteuerliche Eigenkapital iSd. §§ 27–29 KStG 2001, FR 2002, 1205 (Teil 1), FR 2002, 1257 (Teil 2); SEMMLER, Körperschaftsteuererhöhung nach dem KStG 2001 für Gewinnausschüttungen, die dem Anrechnungsverfahren unterliegen, DStR 2002, 391; BINNEWIES, Das steuerliche Einlagekonto im Halbeinkünfteverfahren, GmbH-StB 2003, 129; BINNEWIES, Das steuerliche Einlagekonto im Halbeinkünfteverfahren, GmbH-StB 2003, 225; DÖTSCH/PUNG, Steuerliches Einlagekonto, Kapitalerhöhung aus Rücklagen und Kapitalherabsetzung: Das Einführungsschreiben des BMF vom 4.6.2003, DB 2003, 1345; DÖTSCH/PUNG, Zeitliche Abgrenzung von Anrechnungs- und Halbeinkünfteverfahren: Das BMF-Schreiben vom 6.11.2003, DB 2003, 2514; FRANZ, Das steuerliche Einlagekonto, GmbHR 2003, 818; PFAAR/HANISCH/WELKE, Steuerliche Auswirkungen der ergebnisneutralen Auskehrung einer Kapitalrücklage, GmbHR 2003, 150; Voss, Aktuelle Probleme des neuen Eigenkapitalausweises nach den §§ 27–29 KStG, BB 2003, 880; KUSSMAUL/RICHTER/MEYERER, Verwendung des steuerlichen Einlagekontos bei Körperschaftsteuererhöhung (EK 02): Existenz einer Gesetzeslücke?, DB 2005, 685; SEMMLER/ZIMMERMANN, Ausgewählte Fragen zur Führung des Einlagekontos bei Betrieben gewerblicher Art, DB 2005, 2153; STARKE/BÜCKER, Verwendung des Einlagekontos im Gründungsjahr, GmbHR 2005, 1185; TEICHGRÄBER, Das steuerliche Einlagekonto der Betriebe gewerblicher Art beim körperschaftsteuerlichen Systemwechsel, KStZ 2005, 164; BLUMENBERG/LECHNER, Der Regierungsentwurf des SEStEG: Entstrickung und Sitzverlegung bei Kapitalgesellschaften, Neuregelungen beim Einlagekonto, Körperschaftsteuererminderung und -erhöhung sowie sonstige Änderungen im Körperschaftsteuerrecht, BB 2006, Special 8, 25; DÖTSCH/PUNG, SEStEG: Die Änderungen des KStG, DB 2006, 2648; RÖDDER/SCHUMACHER, Das kommende SEStEG – Teil I: Die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG, DStR 2006, 1481; WERRA/TEICHE, Das SEStEG aus der Sicht international tätiger Unternehmen, DB 2006, 1455; WINKELJOHANN/FUHRMANN, SEStEG: Einlagekonto, Körperschaftsteuer-Guthaben und Nachversteuerung von EK 02-Beträgen auf dem Weg nach Europa, DB 2006, 1862; DIETERLEN/DIETERLEN, Keine Einkommensminderung des verdeckt einlegenden Gesellschafters als Voraussetzungen einer einkommensneutralen verdeckten Einlage nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG, DStZ 2007, 489; FRÜCHTL/PROKSCHA, Die einkommensteuerliche Behandlung von Erlösen aus der Liquidation von Kapitalgesellschaften nach dem SEStEG, BB 2007, 2147; HEIDENREICH, Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos bei Betrieben gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit – Übersicht über die aktuelle Rechtsprechung der Finanzgerichte, KStZ 2007, 88; KORN, Steuerliche Charakterisierung von Rückflüssen aus Besserungsscheinen nach Übertragung der Geschäftsanteile, GmbHR 2007, 624; LORNSSEN-VEIT/BEHRENDT, Forderungsverzicht mit Besserungsschein nach dem SEStEG – weiterhin Direktzugriff auf das Einlagekonto, FR 2007, 179; NEUMANN, Neuregelung für vGA und verdeckte Einlagen, GmbH-StB 2007, 112; NOLTING/VOSSKUH, Steuerbelastungswirkungen der Behandlung des Ausgleichsanspruchs eines außenstehenden Minderheitsgesellschafters, DB 2007, 2223; POHL, Entwicklung des steuerlichen Einlagekontos beim Forderungsverzicht mit Besserungsschein – Änderung der Rechtslage durch das SEStEG?, DB 2007, 1553; SCHLAGHECK, Das steuerliche Einlagekonto nach

dem SEStEG, StuB 2007, 810; CORDEWENER, Seminar A: Der Einfluss von Nichtdiskriminierungsregeln auf Nicht-EU-Staaten, IStR 2008, 536; SEDEMUND/FISCHENICH, Steuerneutralität von Leistungen ausländischer Kapitalgesellschaften im Halbeinkünfteverfahren vor und nach der Einführung des § 27 Abs. 8, BB 2008, 1656; SCHIESSL, Erstmalige Feststellung eines steuerlichen Einlagekontos von ausländischen Körperschaften im Fall der Hereinverschmelzung, DStZ 2008, 852.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 2.12.1998, BStBl. I 1998, 1509; v. 5.11.2002, BStBl. I 2002, 1338; v. 11.9.2002, BStBl. I 2002, 935; v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 (Anwendungserlass zu § 27); v. 26.8.2003, BStBl. I 2003, 434; v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575; v. 10.11.2005, BStBl. I 2005, 1029.

I. Grundinformation

1

Die Vorschrift ist Vorausatbestand für die Besteuerung des Anteilseigners. Sie richtet sich an die Körperschaft und verfolgt den Zweck, die in einer Ausschüttung enthaltene und nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG dem nicht stbaren Vermögensbereich zuzuordnende Rückgewähr von Einlagen darstellbar zu machen. Hierzu verpflichtet sie die Körperschaft zur Dokumentation der nicht in das Nennkapital geleisteten (sonstigen, auch verdeckten) Einlagen auf einem besonderen Konto (Abs. 1 Sätze 1 und 2) und zur Bescheinigung des (nach näherer gesetzlicher Regelung) als Einlagenrückgewähr zu wertenden Betrags (Abs. 3 und 4), um dem Anteilseigner einen entsprechenden Nachweis gegenüber seinem FA zu ermöglichen. Der Bestand des Kontos ist dem für die Körperschaft zuständigen FA gegenüber zu erklären und wird gesondert festgestellt (Abs. 2). Materiell-rechtl. Kern der Vorschrift ist die Festlegung eines fixen Berechnungsschemas zur Herleitung des Betrags der in einer Ausschüttung enthaltenen Einlagenrückgewähr (Abs. 1 Sätze 3 und 5), das vor Ausstellung der Bescheinigung von der Körperschaft zu beachten ist. Ergänzend werden die Konsequenzen einer fehlerhaften Bescheinigung geregelt (Abs. 5). Die Vorschrift ist im Grundfall für unbeschränkt stpfl. KapGes. konzipiert, gilt jedoch auch für andere ausschüttungsfähige Rechtssubjekte (Abs. 7) und kommt bei stl. im EU-Ausland ansässigen KapGes. und vergleichbaren Rechtssubjekten auf Antrag zur Anwendung (Abs. 8).

II. Rechtsentwicklung

2

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Im Zuge der Aufhebung der bisherigen §§ 27–47 KStG 1996 in der Folge des Übergangs vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren wurde § 27 eingefügt.

UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): Im Zuge der Gesetzesänderung wurde § 27 redaktionell überarbeitet, die Abs. 6–8 aF wurden aufgehoben und die neu gefassten Abs. 6 (mit Regelungen über organschaftliche Mehr- bzw. Minderabführungen) und Abs. 7 (persönlicher Anwendungsbereich) eingefügt.

EURLUmsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158): Im Zuge der Gesetzesänderung wurde Abs. 6 Satz 1 um einen Einschub ergänzt, mit dem die Auswirkungen von organschaftlichen Mehr- oder Minderabführungen auf das stl. Einlagekonto der OG klargestellt werden sollen. Danach mindern Mehrabführungen bzw. erhöhen Minderabführungen das stl. Einlagekonto der OG nur dann, wenn diese ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben.

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782, bericht. BGBl. I 2007, 68; BStBl. I 2007, 4):

► *Abs. 1 Satz 3* bestimmt die Verwendung einer Leistung aus dem stl. Einlagekonto ungeachtet der handelsrechtl. Beurteilung, soweit die Leistung den auf den Schluss des vorangegangenen Wj. ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigt. Ein Direktzugriff auf das Einlagekonto ist somit grundsätzlich zukünftig ausgeschlossen.

► *Abs. 1 Satz 4* sieht vor, dass das stl. Einlagekonto entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis (BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366) durch Leistungen nicht negativ werden kann. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt nur in den Fällen des Abs. 6 (organschaftliche Mehrabführungen).

► *Abs. 1 Satz 6*: Die Aufhebung von Abs. 1 Satz 6 ist Folge der Neufassung von Abs. 5. Hierbei ist dem Gesetzgeber allerdings ein Redaktionsversehen unterlaufen, da die bisherige Festschreibungsregelung in Abs. 1 Satz 5 geregelt war. Einen Abs. 1 Satz 6 gab es nicht.

► *Abs. 2 Satz 3* legt fest, dass der Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen bei Eintritt in die unbeschränkte StPflcht gesondert festzustellen ist. Dieser Bestand gilt als Bestand des stl. Einlagekontos am Ende des vorangegangenen Wj.

► *Abs. 5* ist die Nachfolgeregelung des „alten“ Abs. 1 Satz 5 und überarbeitet die Haftungstatbestände des bisherigen Abs. 5. Er normiert die Festschreibung der bescheinigten Einlagekontoverwendung nur noch für die Fälle, in denen die Minderung des Einlagekontos zu niedrig bescheinigt wurde. Abs. 5 Sätze 4–6 enthalten eine Haftungsregelung für den Fall der Bescheinigung einer überhöhten Einlagekontoverwendung sowie entsprechende Verfahrensgrundsätze hierzu.

► *Abs. 7*: Die Neufassung des Abs. 7 stellt klar, dass die Abs. 1–6 auch für andere unbeschränkt stpfl. Körperschaften und Personenvereinigungen gelten. Für nicht unbeschränkt Stpfl. gilt Abs. 8.

► *Abs. 8* erweitert antragsgebunden den Anwendungsbereich des stl. Einlagekontos auf in anderen Mitgliedstaaten der EU ansässige Körperschaften und Personenvereinigungen und stellt die hierzu erforderlichen Verfahrensregelungen auf.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218):

► *In Abs. 1 Satz 3* wurde die Bezugnahme auf § 28 Abs. 2 Satz 2 um eine Bezugnahme auf § 28 Abs. 2 Satz 3 erweitert

► *In Abs. 6* wurden die Sätze 2–4 gestrichen.

3–10 Einstweilen frei.

III. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

1. Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG

11 a) Verwendungsreihenfolge (Abs. 1 Satz 3)

Fiktionswirkung: Die Verwendungsreihenfolge des Abs. 1 Satz 3 kann in Verbindung mit der bei der Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns nach Abs. 1 Satz 5 maßgeblichen bilanziellen Vorjahresbetrachtung (s. Anm. 53) dazu füh-

ren, dass eine Einlagenrückgewähr fingiert wird, obwohl handelsrechtl. Gewinne ausgeschüttet werden (zB ggf. bei offenen Gewinnausschüttungen nach Bilanzaufstellung mit Ergebnisverwendung, dh. nach Passivierung einer Ausschüttungsverbindlichkeit, s. Anm. 66), wohingegen in anderen Konstellationen eine zutreffende Behandlung erreicht wird (zB bei offenen Gewinnausschüttungen nach Bilanzaufstellung ohne Ergebnisverwendung). Auch der umgekehrte Fall (dh. Fiktion einer Gewinnausschüttung trotz handelsrechtl. Einlagenrückgewähr, s. Anm. 41) tritt ein. Insoweit handelt es sich bei Abs. 1 Sätzen 3 und 5 um einen Normenkomplex, der ungleichartige Fälle ggf. gleich und gleichartige Fälle ggf. ungleich behandelt.

Verfassungsrechtliche Rechtfertigung als Typisierungsnorm: UE hält Abs. 1 Sätze 3 und 5 idF des SEStEG die verfassungsrechtl. Grenzen des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) ein, da es sich um eine zulässige Typisierungsregelung handelt. Die Anordnung einer typisierenden Rechtsfolge ist zulässig, wenn sie aufgrund eines konkreten Vereinfacherfolgs gerechtfertigt ist (JACHMANN StuW 1998, 193 [205]; KIRCHHOF DStJG 21 [1998], 9 [22]). Die Typisierung muss jedoch sach- und realitätsgerecht sein, sich am Standardfall orientieren und die meisten Sachverhalte zutreffend erfassen (BVerfG v. 7.10.1969 – 2 BvR 555/67, BVerfGE 27, 142 [150]; v. 6.5.1975 – 1 BvR 332/72, BVerfGE 39, 316 [328 f.]; v. 25.9.1992 – 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153 [172]; v. 23.3.1994 – 1 BvL 8/85, BVerfGE 90, 226 [237 f.]; v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 [6 f.]). Die durch die Typisierung eintretenden Ungleichbehandlungen und Härten dürfen nur eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen treffen und der Verstoß gegen den Gleichheitssatz darf nicht sehr intensiv sein (BVerfG v. 16.12.1958 – 1 BvL 3, 4/57, 8/58, BVerfGE 9, 20 [31 f.]; v. 2.7.1969 – 1 BvR 669/64, BVerfGE 26, 265 [275 f.]; v. 8.2.1983 – 1 BvL 28/79, BVerfGE 63, 119 [129]; v. 9.11.1988 – 1 BvL 22/84, 71/86, 9/87, BVerfGE 79, 87 [100]; v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 [360]; v. 14.6.1994 – 1 BvR 1022/88, BVerfGE 91, 93 [115]).

Diese Grenzen werden uE noch eingehalten. Die Anknüpfung an aktuelle Jahreswerte (anstelle der bilanziellen Vorjahreswerte) und die Anpassung der Bezugsgrößen des Abs. 1 Satz 5 (dh. vor allem des EK) in jedem Fall, in dem diese nicht zu zutreffenden Ergebnissen führen, würde zu einer erheblichen Verkomplizierung des Verfahrens führen. Insoweit bewirkt Abs. 1 Sätze 3 und 5 eine Vereinfachung und Vereinheitlichung der Verwendung des Einlagekontos. Dessen ungeachtet fällt der Gleichheitsverstoß jedenfalls angesichts der vollständigen Steuerverstrickung von KapGes.-Anteilen ab 2009 (§ 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG nF) nicht mehr „sehr intensiv“ aus. Die Umqualifizierung einer (handelsrechtl.) Gewinnausschüttung in eine Einlagenrückgewähr ist für den Anteilseigners idR vorteilhaft. Der umgekehrte Fall (dh. Umqualifizierung einer Einlagenrückgewähr in eine Gewinnausschüttung) bewirkt eine (lediglich) zeitliche Vorverlagerung der Besteuerung, da die Einlagenrückgewähr uE auch in den Fällen des § 20 Abs. 2 EStG nF die AK der Anteile iSv. § 20 Abs. 4 EStG nF mindert, was jedenfalls zur späteren Realisierung eines höheren Veräußerungsgewinns führen muss (s. Anm. 19).

Dies setzt allerdings voraus, dass eine praktikable verfahrenstechnische Lösung zur Verrechnung der Einlagerückgewähr mit den AK iSd. § 20 Abs. 4 EStG nF gefunden wird. Sollte dies nicht der Fall sein, wird man den faktischen Verzicht auf eine Berücksichtigung der Einlagenrückgewähr bei der Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 20 Abs. 2 EStG als gesetzgeberisches „Weniger“ bei der Ausübung des Ermessens zur stl. Erfassung privater Veräußerungsgewinne

werten müssen (s. BVerfG v. 9.7.1969 – 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302 [312]; v. 7.10.1969 – 2 BvL 3/66, 2 BvR 701/64, BVerfGE 27, 111 [127]; vgl. zur Kritik an einem Ermessen des Gesetzgebers zur stl. Erfassung privater Veräußerungsgewinne allerdings LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 9 Rn. 560 mwN). Insoweit würde die unbedingte Gleichbehandlungsprämisse durch das gesetzgeberische Ermessen verdrängt, was auch den Anspruch an die Exaktheit des Abgrenzungsmechanismus nach Abs. 1 Sätzen 3 und 5 herabsetzen müsste. Denn die Fiktion der Verwendung des ausschüttbaren Gewinns würde jedenfalls in den fraglichen Fällen als Ersatzmaßnahme für die verfahrenstechnisch nicht hinreichend durchsetzbare Berücksichtigung der (eigentlich zutreffenden) Einlagenrückgewähr im Rahmen einer späteren Veräußerungsgewinnbesteuerung wirken, was dafür spräche, dass jedenfalls die Grenzen des Art. 3 Abs. 1 GG nicht überschritten werden.

12 b) Verwendungsfestschreibung (Abs. 5 Satz 1)

Die Festschreibung der Verwendung bei zu geringer Bescheinigung der Einlagenrückgewähr nach Abs. 5 Satz 1 und das Verbot der Berichtigung einer fehlerhaften Bescheinigung in diesen Fällen (s. Anm. 119 und 124) erhalten ihre Rechtfertigung aus der Erwägung, dass ein Berichtigungsverfahren bei Publikums-KapGes. praktisch nicht durchführbar ist (s. Anm. 119). Insoweit liegt eine sachliche Grund iSd. Art. 3 Abs. 1 GG vor, der die Ungleichbehandlung der Anteilseigner dieser KapGes. gegenüber Anteilseignern, deren KapGes. zutreffende Bescheinigungen ausgestellt haben, rechtfertigt. Dieser sachliche Grund steht jedoch in Frage, sofern und soweit die FinVerw. eine Berichtigung der Bescheinigung bei Publikums-KapGes. durch Veröffentlichung zB in der Zeitschrift „Wertpapiermitteilungen“ oder in anderen Medien und Datenbanken zulässt (glA DJPW/DÖRTSCH, § 27 Rn. 191). Sollte sich ein solches Verfahren als praktikabel erweisen (es ist zu beobachten, ob sich das insoweit musterhafte Veröffentlichungsverfahren nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 InvStG in der Praxis bewährt), wäre es uE erforderlich, entsprechend Abs. 5 Satz 5 (s. Anm. 131) eine generelle Berichtigungsmöglichkeit für sämtliche Fälle des Abs. 5 Satz 1 gesetzlich zuzulassen.

13 2. Vereinbarkeit mit Europarecht

Durch Einfügung des Abs. 8 idF des SEStEG hat der Gesetzgeber die gegen die Grundfreiheiten verstößende Diskriminierung von Anteilseignern beseitigt, die Ausschüttungen einer nur im EU-Ausland unbeschränkt stpfl. KapGes. oder sonstigen Körperschaft empfangen, da auch diese zukünftig die Verwendung eines (fiktiven) Einlagekontos nachweisen und ihrem Anteilseigner somit den Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG eröffnen können (s. Anm. 3 und 160). Sofern ein Teil des Schrifttums die Rechtslage aufgrund der hohen Nachweishürden des Abs. 8 (s. Anm. 170) nach wie vor für diskriminierend hält (SEDEMUND/FISCHENICH, BB 2008, 1656 [1660]; WERRA/TEICHE, DB 2006, 1455 [1458]), ist dem uE jedenfalls in Bezug auf neu gegründete KapGes. nicht zu folgen, da die Aufzeichnungs- und Nachweisobliegenheiten in diesem Fall vorhersehbar sind und letztlich den Anforderungen im Inlandsfall entsprechen (glA FRÜCHTL/PROKSCHA, BB 2007, 2147 [2149]). Die Schwierigkeiten, die sich bei bereits existierenden KapGes. aus der Obliegenheit zur rückwärtsgerichteten Entwicklung eines (fiktiven) Einlagekontos ergeben, dürften anderweitig kaum vermeidbar sein und treten auch bei anderen Vorschriften auf (vgl. zB § 15a Abs. 5 Nr. 3 EStG, s. § 15a EStG Anm. 180). Bedenklich erscheint al-

ledings, dass Abs. 8 Betriebe gewerblicher Art und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a und b EStG – anders als Abs. 7 – aus seinem Anwendungsbereich ausschließt (s. Anm. 160). Zur Vermeidung von Diskriminierungen ist Abs. 8 auf EWR-Körperschaften sowie für VZ vor 2006 uE entsprechend anzuwenden (s. Anm. 164).

Einstweilen frei.

14–17

IV. Geltungsbereich

18

Der Geltungsbereich des § 27 wird durch Abs. 1 Satz 1, Abs. 7 und Abs. 8 Satz 1 festgelegt. Danach ist die Vorschrift im Grundfall für KapGes. konzipiert (s. Anm. 25), auf andere ausschüttungsfähige unbeschränkt kstpfl. Rechtssubjekte entsprechend (s. Anm. 145 ff.) und für (nur) im EU-Ausland unbeschränkt kstpfl. Rechtssubjekte in modifizierte Form und auf Antrag anzuwenden (s. Anm. 160 ff.). Zur (weiteren) entsprechenden Anwendung s. Anm. 164.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

19

Vorschriften des EStG: Als Voraustatbestand (s. Anm. 1) wirkt sich die Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 3 (Verwendung des Einlagekontos bzw. Einlagenrückgewähr) im Rahmen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, des § 17 Abs. 4 EStG und uE auch des § 20 Abs. 4 EStG nF sowie hinsichtlich des Buchwerts bzw. der AK der Beteiligung an der KapGes. aus.

► *Anteile im Privatvermögen:* Sind die Anteile an der leistenden Körperschaft nicht nach § 17 EStG steuerverstrickt, so ist die Einlagenrückgewähr iSv. Abs. 1 Satz 3 nach der zentralen Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht stbar. Das gilt uE wegen des eindeutigen Wortlauts und des Charakters des § 20 EStG als Überschusseinkunftsart auch trotz des Umstands, dass (Neu-)Anteile nach § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG idF ab 2009 in Zukunft grundsätzlich steuerverstrickt sind (dh. bei Veräußerung stets einen stpl. Anteilsveräußerungsgewinn vermitteln). KapErtrSt. nach § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist nicht einzubehalten. Sind die Anteile dagegen nach der gem. § 20 Abs. 8 EStG spezialgesetzlichen Vorschrift des § 17 EStG steuerverstrickt, die im Veräußerungsfall gewerbliche Einkünfte fingiert, stellt § 17 Abs. 4 EStG die Einlagenrückzahlung einer Veräußerung der Beteiligung gleich. Das bedeutet, dass der Anteilseigner einen Veräußerungsgewinn iSv. § 17 Abs. 1 EStG versteuern muss, sobald und soweit die Einlagenrückgewähr die AK der Anteile übersteigt. Ist dies (noch) nicht der Fall, so sind die AK um den Betrag der Einlagenrückgewähr im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG zu mindern, dh. bei einer späteren (tatsächlichen) Veräußerung der Anteile entsteht insoweit ein höherer Veräußerungsgewinn (s. § 17 EStG Anm. 325). Eine entsprechende Minderung der AK muss uE konsequenterweise auch bei der Ermittlung des Gewinns iSd. § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG idF ab 2009 berücksichtigt werden. Andernfalls könnte die Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 20 Abs. 2 nF umgangen werden.

► *Anteile im Betriebsvermögen:* Die Einlagenrückgewähr iSd. Abs. 1 Satz 3 mindert (erfolgsneutral) den Buchwert bzw. die AK der Beteiligung an der leistenden Körperschaft, und zwar ohne Rücksicht auf deren Teilwert (BFH v. 16.3.1994 – I R 70/92, BStBl. II 1994, 527; v. 20.4.1999 – VIII R 38/96, BStBl. II 1999, 647; vgl. HOFFMANN, DB 2000, 1931 [1936]). Übersteigt die Einlagenrückgewähr den

Buchwert bzw. die AK, so entsteht ein nach den allgemeinen Vorschriften stpfl. Gewinn. Wegen § 20 Abs. 8 EStG und wegen seiner Konzeption nur für Überschusseinkünfte ist § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG auf diesen Gewinn nicht anwendbar, dh. es besteht bei natürlichen Personen eine 60%ige StPflcht nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a EStG (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 9, DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 2, zweifelnd DÖRNER, INF 2000, 545 [548]).

Vorschriften des KStG: Ist Anteilseigner und Empfänger der Leistung iSd. Abs. 1 Satz 3 ein KStSubjekt iSd. § 1 Abs. 1 und übersteigt die Einlagenrückgewähr den Buchwert bzw. die AK der Beteiligung, so ist der dadurch entstehende Gewinn nach hM nach § 8b Abs. 2 stfrei (BMF v. 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292 Rn. 6; vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 10.11.2008, EFG 2009, 1412, nrkr., Rev. Az. BFH I R 116/08). UE ist § 8b Abs. 1 anwendbar (s. ausführlich § 8b Anm. 32 mwN).

Querverbindungen ergeben sich innerhalb des KStG zwischen § 27 und §§ 28, 29. § 28 regelt die Rechtsfolgen der Erhöhung und Minderung des Nennkapitals, das neben dem Einlagekonto als weiterer Einlagenspeicher der KapGes. fungiert (s. Anm. 27). § 29 regelt das Schicksal des Nennkapitals und des Einlagekontos bei Umwandlungsvorgängen nach dem UmwG (s. Anm. 32). Eine weitere Querverbindung besteht zu § 38 Abs. 1 und 2, der an den Leistungsbegriff des Abs. 1 Satz 3 und den ausschüttbaren Gewinn iSd. Abs. 1 Satz 5 anknüpft. Abs. 6 steht im Zusammenhang mit der nunmehr umfassenden Regelung der Rechtsfolgen organschaftlicher Mehr- und Minderabführungen nach § 14 Abs. 4.

Vorschriften des UmwStG: An den Bestand des steuerlichen Einlagekontos wird in §§ 7, 12 Abs. 5, 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG angeknüpft. Bei der Bewertung von Zu- und Abgängen des Einlagekontos sind ggf. die spezialgesetzlichen Wertansatzvorschriften des UmwStG zu beachten.

Vorschriften der AO: Für das auf den Erlass eines Feststellungsbescheides nach Abs. 2 Satz 1 bzw. Abs. 8 Satz 3 gerichtete Verwaltungsverfahren gelten die allgemeinen Vorschriften (§§ 78 ff. AO). Die Bescheinigung nach Abs. 3 bzw. Abs. 4 findet als Beweismittel iSd. § 92 Abs. 1 AO bei der Besteuerung des Anteilseigners Verwendung (s. Anm. 100). Wird sie nachträglich erteilt oder vorgelegt, ist § 175 Abs. 2 Satz 2 AO zu beachten. Eine Haftungsanspruchnahme nach Abs. 5 Satz 4 iVm. § 44 Abs. 5 EStG ist auf § 191 AO zu stützen (s. Anm. 130).

20–24 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1: Funktionsweise des steuerlichen Einlagekontos

I. Führung eines steuerlichen Einlagekontos (Abs. 1 Satz 1)

25 1. Verpflichtung zum Ausweis

Verpflichteter Personenkreis: Abs. 1 Satz 1 verpflichtet unbeschränkt stpfl. KapGes. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 idF des SEStEG, dh. insbes. SE, AG, KGaA und GmbH zur Führung eines Einlagekontos. Seit 2006 fallen unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 auch im Ausland gegründete KapGes. mit inländ. Geschäftsleitung iSd. § 10 AO (dh. Gesellschaften, die nach Aufbau und wirtschaftlicher Stellung einer deut-

schen KapGes. entsprechen – Typenvergleich nach BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972 –, zB eine im Vereinigten Königreich gegründete Ltd.). Zur entsprechenden Verpflichtung unbeschränkt kstpf. Nicht-KapGes. s. Abs. 7. Die Rechtsfolgen der Organschaft (§ 14) lassen die Verpflichtung der beteiligten Rechtsträger zur Führung eigener Einlagekonten unberührt (vgl. Abs. 6).

Ausweis „auf einem besonderen Konto“: Das Einlagekonto steht in keinem Zusammenhang mit der sonst für Ertragsteuerzwecke maßgeblichen handels- (§§ 238 ff. HGB) oder strechtl. (§ 141 AO) Buchführung und stellt nicht etwa ein Sonderkonto im Rahmen dieser Rechenwerke dar. Die Verpflichtung des Abs. 1 Satz 1 wird bereits erfüllt, wenn der absolute Bestand des Einlagekontos als Ergebnis einer „Sonderrechnung“ (DJPW/DÖTSCHE, § 27 Rn. 28) außerhalb der Buchführung nachvollziehbar festgehalten wird. Die Vorgaben der §§ 238 ff. HGB gelten nicht. Allerdings stellt das Einlagekonto eine „sonst erforderliche Aufzeichnung“ iSd. § 145 Abs. 2, 146 AO dar, weshalb es idR im Inland zu unterhalten ist. Zur Fortschreibung s. Abs. 1 Satz 2 (Anm. 32).

Ausweis „am Schluss jedes Wirtschaftsjahres“: Trotz der grundsätzlichen Unabhängigkeit des Einlagekontos von der handelsrechtl. Buchführung ist die Ausweisverpflichtung nicht zum Ende des VZ (§ 31 Abs. 1 iVm. § 25 Abs. 1 EStG), sondern zum Ende des Wj. (dh. auch zum Ende eines Rumpfwj.) zu erfüllen. Insoweit entspricht der Ausweisstichtag dem nach § 7 Abs. 4 maßgeblichen Stichtag der Gewinnermittlung bei buchführungspflichtigen Stpf. Dies trägt dem Umstand Rechnung, dass die Masse der von der Grundregel des Abs. 1 Satz 1 erfassten Stpf. buchführungspflichtig ist (§ 6 Abs. 1 HGB iVm. § 13 Abs. 3 GmbHG und § 3 Abs. 1 AktG) und ist insoweit unverzichtbar, als nach Abs. 1 Satz 5 auch die neben dem Bestand des Einlagekontos in die Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns einfließende Variable des „in der Steuerbilanz ausgewiesenen EK“ wirtschaftsjahrbezogen bestimmt wird.

2. Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen als Gegenstand des Ausweises

a) „Einlagen“

26

Steuerliche Betrachtungsweise: Der Einlagenbegriff des Abs. 1 Satz 1 entspricht dem Einlagenbegriff des § 4 Abs. 1 Satz 7 EStG unter Berücksichtigung der für KapGes. geltenden Besonderheiten (BFH v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616). Damit sind Einlagen iSd. Abs. 1 Satz 1 sämtliche durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Zuwendungen eines einlagefähigen Vermögensvorteils (BFH v. 30.11.2005 – I R 26/04 aaO; v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307). Die handelsrechtl. Qualifizierung ist bedeutungslos. Deren alleinige Maßgeblichkeit würde zu einer nur unvollständigen Darstellung der geleisteten Einlagen führen. Abweichungen zwischen dem Bestand des Einlagekontos und der handelsrechtl. Kapitalrücklage iSd. § 272 Abs. 2 HGB entstehen vor allem dadurch, dass Abs. 1 Satz 1 auch verdeckte Einlagen iSd. § 8 Abs. 3 Satz 3 (s. § 8 Anm. 22) erfasst, die handelsrechtl. als Ertrag zu erfassen und in die Gewinnrücklage (§ 272 Abs. 3 HGB) einzustellen sind. Gleiches gilt für Ertragszuschüsse. Umgekehrt erfüllen stl. als Fremdkapital einzustufende Zuwendungen (zB eigenkapitalersetzende Darlehen, der Kapitalstamm einer stillen Beteiligung, Genussrechtskapital ohne Beteiligung sowohl am Gewinn als auch am Liquidationserlös) den Einlagenatbestand nicht.

Einzelfälle: s. § 8 Anm. 21–22 und 330 ff.

Nicht einkommensneutrale Einlagen (§ 8 Abs. 3 Sätze 4 und 5): Eine nach den allgemeinen Grundsätzen als verdeckte Einlage zu qualifizierende Zuwendung ist auch dann auf dem Einlagekonto auszuweisen, wenn sie das Einkommen der KapGes. ausnahmsweise (dh. entgegen dem Grundsatz des § 8 Abs. 3 Satz 2) gem. § 8 Abs. 3 Sätzen 4 und 5 erhöht, um die (fehlerhaft) gewinnmindernde Behandlung beim Einlegenden zu neutralisieren (vgl. § 8 Anm. 345 sowie DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 28; DIETERLEN/DIETERLEN, DStZ 2007, 489 [492]; aA NEUMANN, GmbH-StB 2007, 112 [115]). Das ergibt sich aus dem Wortlaut des § 8 Abs. 3 Sätze 4 und 5, der den Tatbestand der verdeckten Einlage unberührt lässt und lediglich die Rechtsfolge der StPflicht (nur) für Zwecke der Einkommensermittlung nach § 8 Abs. 1 anordnet.

Wertansatz: Es gelten die allgemeinen Grundsätze. Verdeckte Einlagen sind nach § 8 Abs. 1 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG mit dem Teilwert der zugeführten WG anzusetzen (BFH v. 9.6.1996 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307). Für offene Einlagen gilt nach § 6 Abs. 1 Satz 1 EStG der gemeine Wert (§ 9 Abs. 2 BewG), da sie Teil eines tauschähnlichen Vorgangs (Anteilstausch) iSd. § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG sind (BFH v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 320). Liegt zugleich ein Tatbestand des UmwStG vor, gehen die dort eingeräumten Bewertungswahlrechte vor.

27 b) Kein Ausweis der „in das Nennkapital geleisteten“ Einlagen

Das „Nennkapital“ entspricht dem „gezeichneten Kapital“ iSd. § 266 Abs. 3 HGB (zB „Grundkapital“ einer AG gem. § 6 AktG, „in Aktien zerlegtes Grundkapital“ einer KGaA gem. § 278 Abs. 1 AktG und „Stammkapital“ einer GmbH gem. § 5 GmbHG). Es handelt sich um eine anlässlich der Gründung in der Satzung bzw. im Gesellschaftsvertrag festgelegte Größe, für deren Veränderung besondere Formvorschriften gelten. Diese bringen es mit sich, dass Zu- und Abgänge idR problemlos nachvollzogen werden können, weshalb es vertretbar (wenn auch nicht zwingend, s. FÖRSTER/VAN LISHAUT, FR 2002, 1205 [1217]; aA Ernst & Young/ANTWEILER, § 27 Rn. 32.1) ist, Bestandsveränderungen des Nennkapitals vom Dokumentationsmechanismus des Einlagekontos auszunehmen und in §§ 28, 29 separat zu regeln.

Gründungsnahe Einlagen ohne Nennkapitalcharakter: Nicht Bestandteil des Nennkapitals, sondern auf dem Einlagekonto auszuweisende Zuwendungen sind dagegen zB Ausgabeaufgelder iSd. § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB, Aufgelder bei Ausgabe von Optionsanleihen iSd. § 272 Abs. 2 Nr. 2 HGB (BFH v. 30.11.2005 – I R 3/04, BFH/NV 2006, 426), Zuzahlungen bei Vorzugsaktien iSd. § 272 Abs. 2 Nr. 3 HGB, Nachschüsse iSd. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB (vgl. § 26 GmbHG) und Eintrittsgelder bei Genossenschaften, Genussrechtskapital mit Beteiligung am Gewinn und Liquidationserlös (dazu § 8 Anm. 170 ff.).

Eröffnungsbilanz: Bei Bar- oder Sachgründung einer KapGes. oder nach Einbringungsvorgängen iSd. § 20 UmwStG in der Eröffnungsbilanz als EK ausgewiesene Beträge, die das gezeichnete Kapital übersteigen, sind auf dem Einlagekonto auszuweisen.

28 c) Zeitpunkt des Ausweises

Zuflussprinzip: Einlagen sind nach hM erst im Zeitpunkt ihres Zuflusses (dh. mit Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums), nicht dagegen bereits im Zeitpunkt der Entstehung einer Einlageforderung auf dem Einlagekonto auszuweisen.

BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366, Rn. 26; Ernst & Young/ANTWEILER, § 27 Rn. 41; GOSCH/HEGER II, § 27 Rn. 16; CHRISTOCHOWITZ/LEIB in MÖSSNER/SEGER, § 27 Rn. 67 f.; STRECK/BINNEWIES VII, § 27 Rn. 20; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 16; DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 35; FÖRSTER/VAN LISHAUT, FR 2002, 1205 (1209).

Für im Ergebnis nicht überzeugend halten dies DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 41 und § 30 aF Rn. 75a und DÖTSCH/PUNG, DB 2003, 1345 (1346), die darauf hinweisen, dass das Einlagekonto letztlich Bilanzpositionen widerspiegelt. Zu Gunsten der hM lassen sich jedoch die Verwendung des Perfekts im Gesetzeswortlaut („geleistet“) und die Rspr. zur zweckgleichen Vorgängerregelung des § 30 Abs. 2 Nr. 4 aF anführen (BFH v. 29.5.1996 – I R 118/94, BStBl. II 1997, 92; v. 31.3.2004 – I R 72/03, BFH/NV 2004, 1423). Zudem legt die Funktion des Einlagekontos als förmliche Vorausgröße des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG eine restriktive Auslegung des Begriffspaares „geleistete Einlagen“ nahe. Diese muss dazu führen, dass nicht schon die Begründung einer Einlageforderung eine Reduzierung des ausschüttbaren Gewinns nach Abs. 1 Satz 5 bewirken kann. Wäre dies der Fall, so wären Gestaltungen denkbar, mit denen allein durch die Vereinbarung von Einlageverpflichtungen ohne ernsthafte Tilgungsabsicht nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht stbare Auskehrungen generiert werden könnten. Insoweit muss die Auslegung der Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1 der Heranziehung des § 42 AO vorgehen (vgl. FISCHER, DB 1996, 644 [649 f.]). Hierdurch bedingte Abweichungen zwischen StBil. und Einlagekonto sind hinzunehmen.

Einbringungsvorgänge: In Konsequenz des Zuflussprinzips ist das Einlagekonto auch bei Einbringungsvorgängen mit stl. Rückwirkung nach §§ 2 Abs. 1, 20 Abs. 6 UmwStG erst zum Schluss des Wj. der Einbringung zu erhöhen (glA STRECK/BINNEWIES VII, § 27 Rn. 13).

Einstweilen frei.

29–31

II. Fortschreibung (Abs. 1 Satz 2)

1. Inhalt der Fortschreibungspflicht

32

Abs. 1 Satz 2 zwingt die KapGes. zur laufenden (dh. unterjährig) Pflege des Einlagekontos. Allein die nach Abs. 1 Satz 1 geforderte Erstellung einer Art Inventar zum Ende des Wj. genügt nicht. Zwar muss die KapGes. hierzu keine laufende Schattenbuchführung erstellen. Ihren Zweck erfüllt die stl. Sonderrechnung jedoch nur, wenn sie im Mindestmaß nachprüfbar ist. IdR wird entsprechend § 145 Abs. 1 Satz 2 AO die formlose Aufzeichnung des Zeitpunkts, der Art des Zu- oder Abgangs und der mutmaßlichen (s. Anm. 52) Höhe genügen.

Zugänge: Kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung sind über die offenen und verdeckten Einlagen iSv. Abs. 1 Satz 1 hinaus organschaftliche Minderabführungen nach Abs. 6, Herabsetzungsbeträge iSv. § 28 Abs. 2 Satz 1, fiktive Herabsetzungsbeträge bei Umwandlungen iSv. § 29 Abs. 1 sowie verschmelzungs- und spaltungsbedingte Vermögenszugänge iSv. § 29 Abs. 2 und 3 als Zugänge zum Einlagekonto zu erfassen.

Abgänge: Minderungen treten in erster Linie durch Leistungen iSv. Abs. 1 Satz 3, kraft gesetzlicher Anordnung jedoch auch durch organschaftliche Mehrabführungen iSv. Abs. 6, Erhöhungsbeträge iSv. § 28 Abs. 1, nicht aus Gewinnrücklagen stammende (dh. nicht im Sonderausweis festgehaltene) Auszahlungsbeträge nach Kapitalherabsetzung oder Liquidation iSv. § 28 Abs. 2 Satz 3 iVm. § 27 Abs. 1 Satz 3 sowie verschmelzungs- und spaltungsbedingte Vermögens-

abgänge iSv. § 29 Abs. 2 und 3 ein. Ist das Konto dabei ausnahmsweise ungeachtet der gesetzlichen Verwendungsreihenfolge des Abs. 1 Satz 3 zu mindern, spricht man von einem „Direktzugriff“ auf das Einlagekonto (s. Anm. 41).

Praktische Bedeutung: Die Erfüllung der unterjährigen Fortschreibungspflicht stößt hinsichtlich der Abgänge insoweit auf praktische Schwierigkeiten, als wegen der Sammelbetrachtung und anteiligen Zuordnung der Leistungen (dazu Anm. 52) erst am Ende des Wj. sicher feststeht, durch welche Leistungen das Einlagekonto in welcher Höhe gemindert wurde. Hierin zeigt sich, dass die Bildung des Endbestands nach Abs. 1 Satz 1 ausschlaggebend ist, während der unterjährigen Fortschreibung nach Abs. 1 Satz 2 nur eine Hilfsfunktion zukommt. Abs. 1 Satz 2 zwingt die KapGes. in erster Linie zum nachprüfbareren Festhalten einzelner Leistungsereignisse. Nichtsdestotrotz ist die Angabe der Summe der Zu- und Abgänge nach dem amtlichen Vordruck KSt 1 F Gegenstand der StErklärung nach Abs. 2 Satz 4.

33 2. Tatsächliche Vermögensverlagerung

Ihrem Wortsinn nach setzen die Begriffe „Zugang“ und „Abgang“ eine tatsächliche Verlagerung von Vermögen voraus. Bereits aus diesem Grund darf eine Differenz zwischen der BV-Mehrung nach HBil. und nach StBil. nicht beim Einlagekonto ab- bzw. zugerechnet werden (FG Hamb. v. 15.2.2008, DStRE 2009, 491 nrkr. Rev. Az. BFH I R 24/08). Einen Sonderfall regelt Abs. 6, dessen Rechtsgedanke uE nicht übertragbar und auf andere Konstellationen nicht entsprechend anwendbar ist.

„Luftposten“ in Einbringungsfällen: Weder die Bildung noch die Auflösung eines aktiven Korrekturpostens, der in Fällen des § 20 UmwStG nach BMF v. 25.3.1998 (BStBl. I 1998, 268 Rn. 20.26–29) die Differenz zwischen den (um die stillen Reserven gehobenen) handelsrechtl. und den (beim Buchwert belassenen) stl. Wertansätzen ausgleichen soll, führt zu einer Veränderung des Bestands des stl. Einlagekontos

GIA DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 40; DÖTSCH/PUNG, DB 2003, 1345 (1349); Voss, BB 2003, 880 (885); FRANZ, GmbHR 2003, 818 (821); aA dagegen MÜLLER/MAITERTH, BB 2001, 1768 (1773); FÖRSTER/VAN LISHAUT, FR 2002, 1205 (1211).

Dies ergibt sich bereits aus dem Umstand, dass dem „Luftposten“ keine tatsächliche Vermögensverlagerung zu Grunde liegt. Die Spiegelung eines solchen Postens im Einlagenbestand war allerdings unter der Geltung des Anrechnungsverfahrens wegen der Verprobung des aus der fortlaufenden Gliederung des vEK entwickelten Bestands (dh. des Bestands an EK 04 iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 4 aF) mit dem aus der StBil. abgeleiteten vEK (vgl. § 29 Abs. 1 aF) notwendig. Da eine derartige Verprobung im Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren nicht mehr stattfindet, besteht nach gegenwärtiger Rechtslage weder ein Anlass noch eine gesetzliche Grundlage für eine entsprechende Korrektur des Einlagenbestands (DJPW/DÖTSCH aaO).

34 3. Anfangsbestand und Bestandszusammenhang

Anfangsbestand der Fortschreibung ist der Endbestand des vorangegangenen Wj. Dieser materiell-rechtl. Zusammenhang wird durch die verfahrensrechtl. Verknüpfung entsprechender gesonderter Bestandsfeststellungen (Abs. 2 Satz 1) und durch deren jeweilige Qualität als Grundlagen- und Folgebescheide (Abs. 2 Satz 2) flankiert (s. Anm. 81).

Erstmaliger Anfangsbestand der Kapitalgesellschaft: s. Anm. 91 ff.

III. Einlagenrückgewähr (Abs. 1 Satz 3)

1. Minderung des Einlagekontos „unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung nur“ durch Leistungen, die den ausschüttbaren Gewinn übersteigen

a) Differenzrechnung und Verwendungsreihenfolge

40

Differenzrechnung: Da eine Gliederung des für Ausschüttungen verwendbaren EK in einzelne „EK-Töpfe“ nach dem Systemwechsel zum Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren nicht mehr stattfindet, musste ein anderer Weg gefunden werden, um die in einem Ausschüttungsbetrag enthaltenen Einlagen zu identifizieren. Hierzu bedient sich Abs. 1 Satz 3 einer simplen Differenzrechnung nach dem Ausschlussprinzip. Der Ausschüttungsbetrag (dh. der Betrag der „Leistungen“ unter Ausklammerung der Rückzahlung von Nennkapital) wird hierzu in die beiden Komponenten „ausschüttbarer Gewinn“ (zu ermitteln nach Abs. 1 Satz 5) und sonstige Beträge zur Speisung von Leistungen zerlegt, wobei der auf die sonstigen Leistungen entfallende Betrag vom Einlagekonto abzuziehen ist und insoweit eine durch Abs. 1 Satz 3 als solche legal definierte „Einlagenrückgewähr“ bewirkt. Weshalb an dieser Stelle der Rechtsbegriff der „Einlagenrückgewähr“ geschaffen wurde, ist nicht ganz klar, da er an der entscheidenden Stelle keine Verwendung findet (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG spricht nach wie vor umständlich von „Ausschüttungen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto als verwendet gelten“, lediglich Abs. 5 und 8 nehmen den Begriff der Einlagenrückgewähr in Bezug).

Gesetzliche Verwendungsreihenfolge: Die Differenzrechnung führt zu einer gesetzlichen Verwendungsreihenfolge, nach der stets zunächst der von der KapGes. erwirtschaftete (dh. für Ausschüttungen verwendbare) Gewinn und erst anschließend der auf dem Einlagekonto ausgewiesene Bestand als für eine Ausschüttung an den Anteilseigner verwendet gelten. Zwar wird dabei keine mit der Regelung des alten Anrechnungsverfahrens vergleichbare Verwendungsreihenfolge hinsichtlich sämtlicher Bestandteile des für Ausschüttungen verwendbaren EK angeordnet (vgl. § 28 Abs. 3 aF). Gleichwohl bewirkt Abs. 1 Satz 3, dass es der KapGes. und ihren Anteilseignern jedenfalls für Steuerzwecke verwehrt ist, frei zu bestimmen, ob Einlagen zurückgewährt oder Gewinne ausgeschüttet werden. Insbesondere muss die bewusste Auflösung und Auskehrung einer handelsrechtl. Kapitalrücklage nicht zwingend zu einer Verwendung des stl. Einlagekontos und damit zu gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht stbaren Zuflüssen führen. Das wird durch den Einschub der Worte „unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung“ in Abs. 1 Satz 3 idF des SEStEG klargestellt. Sofern der absolute Ausschüttungsbetrag die Bezugsgröße des „ausschüttbaren Gewinns“ nicht überschreitet, liegen stets Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG vor. Daher kann auch von einer Verwendungsfiktion gesprochen werden (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 19; STRECK/BINNEWIES VII. § 27 Rn. 23), die zu Gunsten des Fiskus und zu Lasten des Stpfl. wirkt, der durch die ggf. vorgezogene Besteuerung einen Zinsnachteil hinnehmen muss (Ernst & Young/ANTWEILER, § 27 Rn. 52; WERRA/TEICHE, DB 2006, 1455 [1458]; s. auch Anm. 11).

41 b) „Direktzugriff“ auf das Einlagekonto

Abs. 1 Satz 3 idF des SEStEG lässt einen sog. Direktzugriff auf das Einlagekonto (dh. eine Minderung des Bestands des Einlagekontos unter Missachtung des Umstands, dass der fragliche Betrag den nach Abs. 1 Satz 5 ermittelten ausschüttbaren Gewinn gegebenenfalls nicht übersteigt) nur noch für Beträge zu, die iSd. § 28 Abs. 2 Satz 3 bei Rückzahlung von Nennkapital den sog. Sonderausweis übersteigen (BTDrucks. 16/2710, 31). Der Verweis auf § 28 Abs. 2 Satz 2 ist überflüssig (DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 46). Hinzu kommt die gegenüber Abs. 1 Satz 3 spezialgesetzliche Regelung des Abs. 6, nach der organschaftliche Mehr- und Minderabführungen der Organgesellschaft stets über deren Einlagekonto abzuwickeln sind. In allen anderen Fällen ist eine Minderung des Einlagekontos „nur“ unter Beachtung der Differenzrechnung und der Verwendungsreihenfolge des Abs. 1 Satz 3 zulässig.

Auskehrungen aus Beständen iSd. § 272 HGB: Damit ist insbes. die unter der alten Rechtslage diskutierte Auffassung überholt, nach der die Rückzahlung von Beträgen iSd. § 272 Abs. 2 HGB (Nachschusskapital iwS, vgl. § 30 Abs. 2 GmbHG) stets und unabhängig von der Verwendungsreihenfolge eine (direkte) Minderung des Einlagekontos rechtfertigen soll (Einzelheiten s. DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 66; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 20; PFAAR/HANISCH/WELKE, GmbHR 2003, 150 [152]). Diese Auffassung scheidet nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 3 idF des SEStEG sowohl an der gesetzlichen Einschränkung des Direktzugriffs („nur“) als auch an der Irrelevanz der „handelsrechtlichen Einordnung“.

► *Ausländische KapGes:* Auch im Ausland gegründete und nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 im Inland unbeschränkt stpfl. KapGes. können sich damit nicht (mehr) darauf berufen, eine bestimmte Zahlung sei nach ausländ. Handelsrecht als Kapitalrückzahlung und daher auch für Steuerzwecke als Einlagenrückgewähr zu beurteilen. Spätestens durch die Formulierung „unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung“ ist die gegenteilige Rspr. zum Anrechnungsverfahren (BFH v. 27.4.2000 – I R 58/99, BStBl. II 2001, 168) gegenstandslos geworden. Der Gesetzgeber wollte die FÄ dadurch auch von der Prüfung ausländ. Handelsrechtsvorschriften entlasten (BTDrucks. 16/2710, 32; vgl. auch Anm. 170).

Überkaufpreis für den Erwerb eigener Anteile: Erwirbt die KapGes. zum Zweck der Einziehung von ihren Anteilseignern eigene Anteile und zahlt sie hierfür einen über dem Nennwert liegenden Kaufpreis, darf auch dieser Überkaufpreis nach dem eindeutigen Wortlaut des Abs. 1 Satz 3 („nur“) nicht direkt vom Einlagekonto abgezogen werden. Die wegen der Ähnlichkeit des Vorgangs mit der Rückzahlung einer Kapitalrücklage dies zulassende, frühere Verwaltungsauffassung zum Anrechnungsverfahren (BMF v. 2.12.1998, BStBl. I 1998, 1509 Rn. 23) ist überholt (glA DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 69).

Einlösung eines Besserungsversprechens: Verzichtet der Anteilseigner gegen Besserungsschein auf seine Forderung gegen die KapGes. und lebt die Forderung später im Zuge der Einlösung des Besserungsversprechens wieder auf, steht Abs. 1 Satz 3 idF des SEStEG einem Direktabzug der Zahlung an den Anteilseigner vom Einlagekonto ebenfalls entgegen

glA DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 65; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 22; GOSCH/HEGER II, § 27 Rn. 27; WINKELJOHANN/FUHRMANN, DB 2006, 1862 (1863); anders noch BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 Rn. 29 zu Abs. 1 Satz 3 idF vor SEStEG mit Verweis auf BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588; vgl. dazu KNOBBE-KEUK, StuW 1991, 306 (309).

Die Gegenansicht (LORNSEN-VEIT/BEHRENDT, FR 2007, 179 [182]; POHL, DB 2007, 1553 [1556]; KORN, GmbHR 2007, 624 [625]; BLÜMICH/WERNING, § 27 Rn. 36a; STRECK/BINNEWIES VII. § 27 Rn. 14; CHRISTOCHOWITZ/LEIB in MÖSSNER/SEEGER, § 27 Rn. 83) lässt sich uE wegen des eindeutigen Gesetzeswortlauts nicht halten. Die Zahlung ist nach der allgemeinen Definition „Leistung“ iSd. Abs. 1 Satz 3 und gilt als aus dem ausschüttbaren Gewinn gespeist, wenn dieser insgesamt nicht überschritten wird, mag dies auf der Ebene des Anteilseigners auch zu wenig sinnvollen Ergebnissen führen.

Einstweilen frei.

42–45

c) Vorrangige bzw. fiktive Verwendung des ausschüttbaren Gewinns

46

Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter: Ein „umgekehrter“ Direktzugriff (dh. eine in jedem Fall anzunehmende Verwendung des ausschüttbaren Gewinns) scheint im Fall von Ausgleichszahlungen nach § 304 AktG iVm. § 16 nahezuliegen, da es sich bei diesen dem Sinn und Zweck nach um Garantiedividenden handelt (s. § 16 Anm. 33 ff.). Auch hier ist jedoch die Verwendungsreihenfolge zu beachten (glA BLÜMICH/WERNING, § 27 Rn. 34a; NOLTING/VOSSKUHLE DB 2007, 2223 [2225]; Ernst & Young/ANTWEILER, § 27 Rn. 59). Die Gegenansicht plädiert für eine vorrangige Verwendung des ausschüttbaren Gewinns, da wegen der Gewinnabführungsverpflichtung zum nach der Vorjahresbetrachtung maßgeblichen Ende des Vor-Wj. (s. Anm. 53) idR kein ausschüttbarer Gewinn vorhanden sei und die Ausgleichszahlung daher bei Anwendung des Abs. 1 Satz 3 – ihrer Rechtsnatur zuwider – aus dem Einlagekonto gespeist würde (DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 74; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS § 27, Rn. 40; offen GOSCH/HEGER II. § 27 Rn. 26).

Seinem Regelungsgegenstand nach schränkt Abs. 1 Satz 3 zwar nur einen „Direktzugriff“ auf das Einlagekonto, nicht aber eine vorrangige Verwendung des ausschüttbaren Gewinns unter Missachtung der Verwendungsreihenfolge ausdrücklich ein. Gleichwohl ergibt sich aus der Regelung, dass es zu einer Verwendung des ausschüttbaren Gewinns nur kommen kann, wenn solcher vorhanden ist. Wegen des eindeutigen Wortlauts ist eine anderweitige Auslegung uE nicht möglich. Auch in anderen Fällen kann es zu einer („zu frühen“) Verwendung des Einlagekontos kommen (vgl. Anm. 53). Lässt sich das Problem daher – wie auch hier – (s. Anm. 66) nicht durch Nutzung von Auslegungsspielräumen bei den Tatbestandsmerkmalen des „ausschüttbaren Gewinns“ lösen, bleibt es bei der Verwendung des Einlagekontos. Ist dessen Bestand allerdings aufgebraucht, liegen wegen Abs. 1 Satz 4 wiederum stpfl. Kapitalerträge vor (s. Anm. 58).

Verwendungsfestschreibung: Auch die Festschreibungswirkung einer zu niedrig bescheinigten Einlagenrückgewähr nach Abs. 5 Satz 1 führt zu einer fiktiven Verwendung des ausschüttbaren Gewinns, da hierdurch Abs. 1 Satz 3 ausgeschaltet wird (s. Anm. 119).

Nicht abgeflossene verdeckte Gewinnausschüttungen: s. Anm. 66.

Vorbausschüttungen: s. Anm. 53.

Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften: Wird bei im Inland nicht, jedoch im EU-Ausland unbeschränkt stpfl. Rechtssubjekten ein Feststellungsverfahren nach Abs. 8 Satz 3 nicht durchgeführt, gelten sämtliche Bezüge nach Abs. 8 Satz 9 als GA (s. Anm. 175).

Einstweilen frei.

47–50

51 **2. „Leistungen“ der Kapitalgesellschaft**

Begriff: Leistungen iSd. Abs. 1 Satz 3 sind sämtliche Auskehrungen, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben (BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 Rn. 11). Hierunter fallen offene und verdeckte Gewinnausschüttungen, Vorabausschüttungen, Liquidationsraten, Auskehrungen auf beteiligungsähnliche Genussrechte sowie alle weiteren Vorgänge, die in umgekehrter Richtung (dh. bei Zuwendung in das Vermögen der KapGes.) Einlagen wären. Nach § 14 Abs. 3 Satz 1 gelten organschaftliche Mehrabführungen aus vororganschaftlicher Zeit als Gewinnausschüttungen und damit als Leistungen iSd. Abs. 1 Satz 3. Ausdrücklich außerhalb des Leistungsbegriffs steht die Herabsetzung und anschließende Rückzahlung von Nennkapital.

Abflussprinzip: Eine Leistung iSd. Abs. 1 Satz 3 liegt erst vor, wenn der Leistungsgegenstand abgefließen ist.

BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 Rn. 7 sowie zur alten Rechtslage BFH v. 9.12.1987 – I R 260/83, BStBl. II 1988, 460; v. 18.7.1990 – I R 173/87, BFH/NV 1991, 190; FÖRSTER/VAN LISHAUT, FR 2002, 1205 (1209).

Der Zeitpunkt der Verringerung des BV aus Anlass der Begründung einer entsprechenden Leistungsverpflichtung ist irrelevant. Das ergibt sich auch daraus, dass „Leistungen“ nach Abs. 4 im fremden Namen „erbracht“ werden können, was nur nach Abflussgrundsätzen geschehen kann. Es spielt auch keine Rolle, für welches Wj. zB eine offene Gewinnausschüttung (ggf. verspätet) gezahlt wird.

Keine Minderung ohne Leistung: Außer in den gesetzlich geregelten Sonderfällen (s. Anm. 32) ist eine Minderung des Einlagekontos ohne einen entsprechenden Leistungsabfluss nicht denkbar. Wird daher zB eine Kapitalrücklage erfolgswirksam aufgelöst und der hierdurch entstehende Ertrag zum Ausgleich von Verlusten genutzt, kann mangels Leistung keine Minderung des Einlagekontos eintreten (glA DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 68).

„Altleistungen“: Auch Leistungen, die nach der Übergangsregelung des § 34 Abs. 12 Satz 1 Nr. 1 noch nach dem Anrechnungsverfahren abzuwickeln sind (dh. offene Gewinnausschüttungen für Alt-Wj., die im ersten Anwendungsjahr des § 27 abfließen), unterfallen nach dem Gesetzeswortlaut und mangels gegenteiliger gesetzlicher Anordnung ebenfalls dem Leistungsbegriff des Abs. 1 Satz 3, dh. auch solche „Altleistungen“ erhöhen die Summe der im Wj. erbrachten Leistungen (FG Hamb. v. 20.4.2009, EFG 2009, 1588, nrkr., Rev. Az. BFH I R 43/09). Nach Verwaltungsauffassung sollen solche Leistungen dagegen nicht zugleich Leistungen iSd. Abs. 1 Satz 3 sein können (BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 Rn. 13).

3. „Übersteigen“ des „auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ermittelten“ ausschüttbaren Gewinns
52 **a) Sammelbetrachtung**

Als Ergebnis der Differenzrechnung liegt eine Einlagenrückgewähr nur vor, soweit die Leistungen den auf den Schluss des vorangegangenen Wj. nach Abs. 1 Satz 5 ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigen. Aus der Verwendung des Plurals im aktuellen Gesetzeswortlaut („Leistungen“) und aus der Formulierung der bis 2005 geltenden Vorgängerfassung („Summe der Leistungen“) ergibt sich, dass zur Durchführung der Differenzrechnung sämtliche im laufenden Wj. erbrachten Leistungen zusammenzufassen und dem ausschüttbaren Gewinn gegenüberzustellen sind. Im Leistungsjahr erbrachte Einlagen sind nicht gegen-

zurechnen (s. Anm. 53). Eine sich danach ergebende Verwendung des Einlagekontos ist den einzelnen Leistungen anteilig zuzurechnen.

Allg. Ansicht, BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 Rn. 12; FG Hamb. v. 20.4.2009, EFG 2009, 1588, nrkr., Rev. Az. BFH I R 43/09; STRECK/BINNEWIES VII. § 27 Rn. 28; GOSCH/HEGER II. § 27 Rn. 29; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 24; DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 44.

Auf die jeweilige Einzelleistung kommt es nicht an. Damit ist es der KapGes. verwehrt, durch Wahl der zeitlichen Reihenfolge ihrer Leistungen an verschiedene Anteilseigner innerhalb des Wj. zu bestimmen, welcher Anteilseigner in den Genuss des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG kommt und welcher nicht. Gestaltungsspielräume eröffnen sich allenfalls durch sog. beteiligungsinkongruente (disquotale) Gewinnausschüttungen (s. aber BMF v. 7.12.2000, BStBl. I 2001, 47 gegen BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43). Dessen ungeachtet tritt die tatsächliche Minderung des Einlagekontos bereits im Abflusszeitpunkt ein (zu den hieraus resultierenden praktischen Schwierigkeiten s. Anm. 32).

b) Vorjahresbetrachtung

53

Die im laufenden Wj. erbrachten Leistungen sind dem ausschüttbaren Gewinn zum Ende des Vor-Wj. gegenüberzustellen. Dies stellt eine Vereinfachungsregelung dar (s. Anm. 11) und bietet den Vorteil, dass die KapGes. die stl. Konsequenzen der Leistung (vorbehaltlich der sich aus der Sammelbetrachtung ergebenden Unsicherheiten) im Leistungszeitpunkt vorhersehen kann.

Keine Verwendung von Neueinlagen für Leistungen: Da hinzukommt, dass der Bestand des Einlagekontos durch Leistungen nicht negativ werden kann (Abs. 1 Satz 4), bewirkt die Vorjahresbetrachtung, dass im laufenden Wj. erbrachte Einlagen nicht Gegenstand einer im gleichen Wj. abgeflossenen Leistung sein können (glA STRECK/BINNEWIES VII. § 28 Rn. 32; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 24).

Die Gegenansicht (DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 44) sieht hierin jedenfalls „keinen allgemeinen Grundsatz“ und weist auf BFH v. 28.11.2007 – I R 42/07, BStBl. II 2008, 390 hin, wonach Grundlage einer KStMinderung nach § 37 Abs. 2 Satz 3 auch solche KStGuthabenbeträge sein können, die erst im Wj. der die Minderung auslösenden Ausschüttung aus Anlass einer im gleichen Wj. erfolgten Ausschüttung einer Tochter-KapGes. nach § 37 Abs. 3 Satz 1 entstanden sind (s. § 37 Anm. 65f.). UE lässt sich diese Entscheidung zur Auslegung des Abs. 1 Satz 3 nicht fruchtbar machen. Anders als nach § 37 Abs. 2 ordnet § 27 Abs. 1 Satz 3 ausdrücklich eine materiell-inhaltliche Rückbeziehung auf die maßgebliche Variable zum Ende des Vor-Wj. an, während § 37 Abs. 2 lediglich eine mit § 27 Abs. 2 vergleichbare (und vom BFH v. 28.11.2007 – I R 42/07aaO nicht für ausreichend erachtete) formell-verfahrensrechtl. Anknüpfung an den gesondert festgestellten Vorjahresbestand kennt.

Wegen der materiell-rechtl. Rückbeziehung des Abs. 1 Satz 3 ist eine Speisung von Leistungen des Wj. aus Einlagen desselben Wj. nicht denkbar. Zu dennoch möglichen Gestaltungen („Einlagenrückzahlungsmodell“) s. ACKERMANN/STRNAD, GmbHR 2002, 584 (585).

Keine Verwendung von Neugewinnen für Leistungen: Aufgrund der Vorjahresbetrachtung gelten auch im laufenden Wj. gezahlte Vorabauschüttungen und vGA aus dem ausschüttbaren Gewinn zum Ende des Vor-Wj. gespeist, der (zB bei Vollausschüttung im Vorjahr) ggf. 0 € beträgt. Insoweit kommt es zu einer „zu frühen“ Verwendung des Einlagekontos: Ordnungsgemäß beschlossene Vorabauschüttungen gelten nach Abs. 1 Satz 3 stl. als Einlagenrückgewähr.

Diese Rechtslage ist unglücklich, aber hinzunehmen (glA BLÜMICH/WERNING, § 27 Rn. 33). Die Abwicklung eines Ausschüttungsüberhangs über „negative Einlagen“ kommt nicht in Betracht (Einzelheiten s. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 38; DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 74; CHRISTOCHOWITZ/LEIB in MÖSSNER/SEEGER, § 27 Rn. 111), zumal das Einlagekonto nach Abs. 1 Satz 4 grundsätzlich nicht (mehr) negativ werden kann.

Liquidation der Kapitalgesellschaft: Wird ein verlängerter dreijähriger Liquidationszeitraum nach § 11 Abs. 1 Satz 2 gebildet, ist der Schluss des diesem Zeitraum vorangegangenen Wj. maßgeblich. Im Fall einer Schlussauskehrung ist auf den Zeitpunkt der Liquidationsschlussbilanz abzustellen (BMF v. 26.8.2003, BStBl. I 2003, 434 Rn. 13; offen gelassen durch BFH v. 17.7.2008 – I R 12/08, BStBl. II 2009, 160). Ansonsten (dh. zB für Leistungen innerhalb eines wiederum einjährigen Besteuerungszeitraums nach Abschluss des dreijährigen Zeitraums) ist wieder regulär der Schluss des Vor-Wj. maßgeblich (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 29).

54–57 Einstweilen frei.

58 IV. Kein Negativwerden des Einlagekontos (Abs. 1 Satz 4)

Führt die Verwendungsreihenfolge des Abs. 1 Satz 3 zu einer Verwendung des Einlagekontos, übersteigt der Ausschüttungsbetrag jedoch dessen Bestand, ist der Fehlbetrag dennoch nicht durch einen Negativausweis im Einlagekonto abzubilden. Dies beruht auf der Erwägung, dass Einlagen zur Finanzierung von Ausschüttungen nur dann verwendet werden können, wenn sie auch tatsächlich in das Vermögen der KapGes. gelangt sind. Auch die Verwendungsfestschreibung nach Abs. 5 kann keinen Negativbestand bewirken (DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 61; vgl. aber zur Vorgängerregelung des Abs. 1 Satz 5 aF STRECK/BINNEWIES VII. § 27 Rn. 37). Eine Ausnahme lässt Abs. 1 Satz 4 idF des SEStEG nur für den Fall organschaftlicher Mehrabführungen nach Abs. 6 zu. Aufgrund des Wortlauts sind weitere Ausnahmen nicht denkbar, so dass die zur Vorgängerfassung vertretenen Rechtsauffassungen überholt sind (Einzelheiten s. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 33).

Im Zweifel Gewinnverwendung: Übersteigen die Auskehrungen sowohl den ausschüttbaren Gewinn als auch das Einlagekonto, liegen insoweit stbare Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG vor, da dieser Besteuerungstatbestand (anders als § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG) keinen Vorbehalt der „Finanzierung aus dem ausschüttbaren Gewinn“ kennt (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 34; STRECK/BINNEWIES VII. § 27 Rn. 31; GOSCH/HEGER II. § 27 Rn. 25).

59–62 Einstweilen frei.

V. Bestimmung der Variable des „ausschüttbaren Gewinns“ (Abs. 1 Satz 5)

63 1. Abschichtungsrechnung

Die KapGes. kann maximal ihr gesamtes EK auskehren. Um den im EK enthaltenen und von der KapGes. im Wj. selbst erwirtschafteten Gewinn sichtbar zu machen, sind gem. Abs. 1 Satz 5 die eindeutig als Einlagen zu qualifizierenden

Größen in Form des gezeichneten Kapitals und des Bestands des Einlagekontos von der Maximalgröße des EK abzuschichten. Übrig bleibt der als Sammelgröße in die Differenzrechnung nach Abs. 1 Satz 3 einfließende „ausschüttbare Gewinn“, der handelsrechtl. aus Gewinnen, Gewinnvorträgen, Gewinnrücklagen, passiven Ausgleichsposten und den entsprechenden Minderungsbeträgen (Verlusten, Verlustvorträgen, aktiven Ausgleichsposten) bestehen kann.

Ausschüttbarer Gewinn als Sammelposten: Eine weitere Untergliederung des ausschüttbaren Gewinns findet nicht statt und ist auch nicht erforderlich, auch nicht für Zwecke der §§ 37, 38 idF bis 2006, deren Rechtsfolgen lediglich zur Milderung von zeitlichen Ungleichbehandlungen und lediglich „bei Gelegenheit“ einer Ausschüttung greifen (vgl. § 37 Anm. 26 f. und § 38 Anm. 40 ff.). Das unter der Geltung des Anrechnungsverfahrens bekannte Rechtsinstitut der „Verwendung“ bestimmter EK-Bestandteile hat nur in Bezug auf den Bestand des stl. Einlagekontos überlebt. Insoweit ist uE auch der Begriff „Mehrfachverwendung“ nicht mehr passend, wenn beschrieben wird, dass eine Verwendung des Einlagekontos wegen der fehlenden mathematischen Verbindung der einzelnen Vorschriften zugleich eine KStErhöhung nach § 38 oder eine KStMinderung nach § 37 idF vor SEStEG auslösen konnte.

Vgl. BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 Rn. 48; DÖTSCH/PUNG, DB 2003, 2514 (2516); CHRISTOCHOWITZ/LEIB in MÖSSNER/SEEGER, § 27 Rn. 92; DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 43 u. 55 f.; ERNST & YOUNG/ANTWEILER, § 27 Rn. 68 ff.; KUSSMAUL/RICHTER/MEYER-ERING, DB 2005, 685 (868); SEMMLER, DStR 2001, 1337.

Negativsaldo: Ergibt sich aufgrund der nach Abs. 1 Satz 5 vorzunehmenden Abschichtungsrechnung ein negativer ausschüttbarer Gewinn, ist dieser für Zwecke der Differenzrechnung iSv. Abs. 1 Satz 3 mit 0 € anzusetzen (BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 Rn. 14).

2. Rechengröße „Gezeichnetes Kapital“

64

Das gezeichnete Kapital entspricht dem Nennkapital (s. Anm. 27) und wird auch vom EK abgezogen, soweit es aus einer Kapitalerhöhung aus Gewinnrücklagen stammt und hierzu ein Sonderausweis iSd. § 28 Abs. 1 Satz 3 gebildet wurde. Der Höhe nach ist aus Vereinfachungsgründen der Nominalbetrag abzuziehen, auch wenn dieser noch nicht voll eingezahlt wurde (BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 Rn. 20). Da die Abschichtungsrechnung nach Abs. 1 Satz 5 letztlich innerhalb der Bilanz vonstatten geht, darf dies uE allerdings nur gelten, soweit der Nennbetrag tatsächlich passiviert wurde, nicht jedoch, soweit die ausstehenden Beträge offen abgesetzt worden sind (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 28; FRANZ, GmbHR 2003, 818 [821]). Beschlossene Kapitalerhöhungen sind erst mit Eintragung in das Handelsregister zu berücksichtigen, da sie erst zu diesem Zeitpunkt wirksam werden.

3. Rechengröße „In der Steuerbilanz ausgewiesenes Eigenkapital“

a) Steuerbilanz

65

Durch die Anknüpfung an die StBil. kommt es in den meisten Fällen zu einer späteren Verwendung des Einlagekontos, als dies bei Anknüpfung an die HBil. der Fall wäre, da die StBil. regelmäßig höhere Wertansätze und damit höhere versteuerte Rücklagen ausweist (ERNST & YOUNG/ANTWEILER, § 27 Rn. 58). Die Vorschrift begründet keine Pflicht zur Erstellung einer StBil. Eine Überleitungsrechnung iSv. § 60 Abs. 2 EStDV genügt (BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 Rn. 18; GOSCH/HEGER II, § 27 Rn. 24; FÖRSTER/VAN LISHAUT, FR 2002, 1205

[1209]). Bei neu gegründeten KapGes. ist mangels Vorjahresbilanz auf die Eröffnungsbilanz abzustellen (DJPW/DÖRSCH, § 27 Rn. 73). Für diese Lösung spricht der Rechtsgedanke des Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2 (Vorjahresfiktion jedenfalls für das Einlagekonto, s. Anm. 91).

Fehlerhafte Bilanz: Maßgeblich ist das nach stl. Vorschriften zutreffend ermittelte, nicht das sich ggf. aus einer fehlerhaft aufgestellten StBil. ergebende EK (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 28; Ernst & Young/ANTWEILER, § 27 Rn. 58.2). Das ergibt sich aus dem Umstand, dass (anders als der Bestand des Einlagekontos) weder das Eigenkapital noch der Inhalt der StBil. gesondert festgestellt werden und gilt auch trotz des eine andere Auslegung nahelegenden Gesetzeswortlauts („ausgewiesen“). Insoweit wäre die Formulierung „auszuweisendes Eigenkapital“ treffender gewesen. Eine fehlerhafte StBil. ist für Zwecke des Abs. 1 Satz 5 zu korrigieren, und zwar auch dann, wenn die zu Grunde liegende KSt. bereits festsetzungsverjährt ist (aA Ernst & Young/ANTWEILER, § 27 Rn. 58.2).

Nichtbilanzierende Kapitalgesellschaften: Die Vorschrift versagt für den Fall, dass die (ausländ.) KapGes. bzw. das Rechtssubjekt iSv. Abs. 7 nicht buchführungspflichtig ist. Die Rechtsfolge des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG kann auf der Ebene des Anteilseigners in diesen Fällen uE nur über § 163 Satz 1 AO erreicht werden.

66 b) Eigenkapital

Wegen der Anknüpfung an die StBil. wirken sich von der HBil. abweichende stl. Ansatz- und Bewertungsmaßstäbe auf die Höhe des ausschüttbaren Gewinns aus, der sich zB um Sonderposten mit Rücklagenanteil iSv. § 247 Abs. 3 HGB vermindert und um den Wert der nach § 5 Abs. 4a EStG stl. unzulässigen Drohverlustrückstellungen erhöht.

Außerbilanzielle Gewinnkorrekturen: Strechtl. Gewinnkorrekturen, die auf der sog. zweiten Stufe der Einkommensermittlung außerhalb der Bilanz vorgenommen werden (zB vGA iSv. § 8 Abs. 3), bleiben wegen der Anknüpfung des Abs. 1 Satz 5 an das EK laut StBil. bei der Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns unberücksichtigt (BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 Rn. 16). Liegt daher in Höhe einer auch in der StBil. passivierten (dh. den ausschüttbaren Gewinn mindernden) Verbindlichkeit oder Rückstellung eine vGA vor, so führt allein dieser Umstand nicht zu einer Erhöhung des ausschüttbaren Gewinns, da der entsprechende Betrag auf der Ebene der KapGes. außerhalb der Bilanz hinzugerechnet wird (BMF v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603). Fließt die vGA sodann im Folgejahr ab, fehlt es an einem korrespondierenden ausschüttbaren Gewinn, aus dem die vGA gespeist werden könnte. Zur Vermeidung dieses Ergebnisses soll die Rechengröße des „Eigenkapitals“ iSd. Abs. 1 Satz 5 nach FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 39 im Fall von noch nicht abgeflossenen vGA um den Betrag der außerbilanziellen Hinzurechnungen erhöht werden. Das lässt sich uE mit dem Wortlaut der Vorschrift nicht vereinbaren, die trotz mehrfacher Änderungen in Kenntnis des Problems wortgleich geblieben ist (glA GOSCH/HEGER II, § 27 Rn. 29).

Einlageforderungen: Da das Einlagekonto erst mit Zufluss der Einlage, das EK und damit der ausschüttbare Gewinn jedoch bereits durch die Begründung einer Einlageforderung erhöht wird, kommt es wegen der Bilanzbetrachtung des Abs. 1 Satz 5 ggf. zu einer unangemessenen Verwendung des ausschüttbaren Gewinns. Das ist angesichts der Vorrangigkeit des Zuflussprinzips für Zwecke des Abs. 1 Satz 2 hinzunehmen (s. Anm. 28; aA DJPW/DÖRSCH, § 27 Rn. 41 und 74).

Ausschüttungsverbindlichkeiten: Stellt die KapGes. ihre HBil. nach § 268 Abs. 1 HGB unter Verwendung des Jahresergebnisses für eine Ausschüttung auf (§ 58 Abs. 4 AktG, § 29 Abs. 1 Satz 2 GmbHG), entsteht eine zu passivierende Ausschüttungsverbindlichkeit, die das in der HBil und StBil. auszuweisende EK verringert. Überraschenderweise wird dadurch der ausschüttbare Gewinn ausgerechnet um einen Passivposten gemindert, der gerade zur Abwicklung einer bereits beschlossenen Gewinnausschüttung gebildet worden ist (Ernst & Young/ANTWEILER, § 27 Rn. 56.6). Aufgrund der streng bilanziellen Sichtweise des Abs. 1 Satz 5 ist dieses Ergebnis jedoch unvermeidbar. Bei Bilanzerstellung mit Ergebnisverwendung besteht der ausschüttbare Gewinn daher letztlich in erster Linie aus Gewinnrücklagen (GOSCH/HEGER II. § 27 Rn. 28). Wird die HBil. dagegen iSv. § 266 Abs. 3 HGB ohne Ergebnisverwendung aufgestellt, tritt keine entsprechende Minderung des EK und des ausschüttbaren Gewinns ein.

Gewinnabführungsvertrag: Der zum Ende des Vor-Wj. feststellbare ausschüttbare Gewinn ist regelmäßig 0 €, wenn die KapGes. Organgesellschaft iSd. § 14 und Schuldnerin eines Gewinnabführungsvertrags ist, da die Gewinnabführung buchhalterisch nachvollzogen wird und zu einer entsprechenden Verringerung des EK laut StBil. führt (s. § 14 Anm. 82). Zur Frage des „Direktzugriffs“ auf den ausschüttbaren Gewinn zur Finanzierung von Ausgleichszahlungen iSv. § 304 AktG s. Anm. 46.

4. Rechengröße „Bestand des steuerlichen Einlagekontos“

67

Der Bestand des Einlagekontos ist mit dem nach Abs. 1 Satz 1 ermittelten und nach Abs. 2 gesondert festgestellten Bestand zum Ende des vorangegangenen Wj. anzusetzen. Wegen der Bindungswirkung der gesonderten Feststellung kann ein fehlerhafter Bestand im Rahmen des Abs. 1 Satz 5 nicht korrigiert werden. Eine andere Sichtweise würde dem Zweck des Abs. 2 zuwiderlaufen.

Einstweilen frei.

68–79

Erläuterungen zu Abs. 2: Feststellungsverfahren

I. Durchführung eines Feststellungsverfahrens (Abs. 2 Satz 1)

80

Abs. 2 Satz 1 wendet sich an das für die KapGes. nach § 20 Abs. 1 und 2 AO zuständige FA, das einen Verwaltungsakt iSd. § 118 AO zu produzieren hat, der den nach Abs. 1 Sätzen 1 und 2 ermittelten Bestand feststellt. Die Feststellung hat auf das Ende des Wj. (nicht zum Ende des VZ, uU auch zum Ende eines RumpfWj.) zu lauten.

Anwendbare Verfahrensvorschriften: Das Gesetz spricht (wie bereits § 47 Abs. 1 Satz 1 aF bezüglich des vEK-Feststellungsbescheids) von einer „gesonderten“ Feststellung. Hieraus folgt nach allgemeiner Ansicht, dass die Verfahrensvorschriften der §§ 179–184 AO und damit über § 181 Abs. 1 AO auch §§ 172 ff. AO (nicht §§ 130 f. AO) anwendbar sind.

FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 47; GOSCH/HEGER II. § 27 Rn. 33; CHRISTOCHOWITZ/LEIB in MÖSSNER/SEEGER, § 27 Rn. 132; DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 114 sowie bereits zum vEK-Bescheid nach § 47 Abs. 1 Satz 1 aF STRECK VII. AnrV § 47 aF Rn. 4.

UE begründet Abs. 2 Satz 1 durch die Verwendung der einschlägigen Terminologie („gesonderte Feststellung“) jedenfalls eine Rechtsfolgenverweisung auf §§ 179–184 AO (einschließlich § 181 Abs. 1 AO), weshalb dahinstehen kann, ob der Bestand des Einlagekontos eine gegenüber der KapGes. gesondert feststellbare „Besteuerungsgrundlage“ iSv. §§ 157 Abs. 2, 199 Abs. 1 AO ist und die Tatbestandsvoraussetzungen des § 179 Abs. 1 AO erfüllt sind.

Fortlaufende positive Feststellung: Ein Feststellungsbescheid muss auch ergehen, wenn gegenüber der Vorjahresfeststellung keine Änderungen eingetreten sind oder der Bestand 0 € beträgt (aA DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 110). In beiden Fällen handelt es sich um positive Feststellungen. Es ergeht kein sog. Negativfeststellungsbescheid, der besagen würde, dass eine Feststellung nicht durchzuführen ist (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 46). Ein fehlender Grundlagenbescheid kann nach § 181 Abs. 5 AO nachgeholt werden.

II. Bindungswirkung der Feststellung (Abs. 2 Satz 2)

Feststellungszusammenhang: Der Feststellungsbescheid ist kraft gesetzlicher Anordnung iSv. § 171 Abs. 10 AO Grundlagenbescheid für den Feststellungsbescheid zum Ende des Folge-Wj. und entfaltet insoweit Bindungswirkung (§ 182 Abs. 1 AO). Der Folgebescheid kann nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert werden. Diese zeitliche Verkettung von Verwaltungsakten schafft Rechtssicherheit und vermeidet Streitigkeiten über die Bestandsentwicklungen vergangener Jahre.

Bindungswirkung für die Kapitalgesellschaft: Die KapGes. hat den festgestellten (Alt-)Bestand zu beachten, wenn sie aus Anlass der Erstellung einer Bescheinigung nach Abs. 3 die Abschichtungsrechnung gem. Abs. 1 Satz 5 und die Differenzrechnung gem. Abs. 1 Satz 3 durchführt. Insoweit ist der nach Abs. 2 Satz 1 ergangene Bescheid für die KapGes. bindend (s. Anm. 67). Gleiches gilt im Fall der Erstellung einer Bescheinigung nach Abs. 4.

Bindungswirkung für den Anteilseigner: Nach einer Ansicht entfaltet der Feststellungsbescheid auch gegenüber dem Wohnsitz- bzw. Ansässigkeits-FA des Anteilseigners eine materiell-inhaltliche Bindungswirkung. Hierfür sollen die begriffliche Anknüpfung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG an die Terminologie des § 27 sowie der Gesamtzusammenhang sprechen

ERNST & YOUNG/ANTWEILER, § 27 Rn. 90; GOSCH/HEGER II, § 27 Rn. 35; BLÜMICH/DANELSING, § 27 Rn. 46; CHRISTOCHOWITZ/LEIB in MÖSSNER/SEEGER, § 27 Rn. 135; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 48; FÖRSTER/VAN LISHAUT, FR 2002, 1205 (1212); ähnlich BFH v. 19.7.1994 – VIII R 58/92, BStBl. II 1995, 362 zum vEK-Bescheid nach § 47 Abs. 1 aF.

Nach aA fließt der Feststellungsbescheid dagegen lediglich in die Bescheinigung nach Abs. 3 und 4 ein und ist selbst auf Anteilseigner-Ebene nicht bindend.

FG Ba.-Württ. v. 15.12.2008, EFG 2009, 875, nrkr., Rev. Az. BFH I R 10/09; DJPW/DÖRSCH, § 27 Rn. 113; ähnlich STRECK/BINNEWIES VII, § 27 Rn. 40.

► **Stellungnahme:** Eine inhaltliche Bindungswirkung besteht uE auf Anteilseigner-Ebene nicht. Die begriffliche Bezugnahme des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG rechtfertigt noch nicht die Annahme einer vollinhaltlichen Bindungswirkung (vgl. zum ähnlichen Problem der autarken Subsumtion des vGA-Begriffs durch KSt.- und ESt.-FA § 8 Anm. 101 und § 32a). Die ältere Rspr. (BFH v. 19.7.1994 – VIII R 58/92 aaO) ist nicht übertragbar, da der Bescheid nach Abs. 2 (anders als der vEK-Bescheid) keine Feststellungen hinsichtlich des gesamten verwend-

baren EK enthält und zur Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG daher weitere, nicht gesondert festgestellte Bezugsgrößen bemüht werden müssen. An deren Würdigung durch das für die KapGes. zuständige FA (dh. insbes. an die Höhe des in der StBil. ausgewiesenen EK) kann das Wohnsitz- bzw. Ansässigkeits-FA ohnehin nicht gebunden sein.

An die Stelle einer Bindungswirkung des Feststellungsbescheids gegenüber dem Anteilseigner treten die rechtl. und faktischen Gestaltungswirkungen der Bescheinigung nach Abs. 3–5. Die Bescheinigung einer zu niedrigen Einlagenrückgewähr hat nach Abs. 5 Satz 1 materiell-rechtl. Gestaltungswirkung für die Verwendung des Einlagekontos und damit auch für die Höhe der Einlagenrückgewähr (s. Anm. 119). An eine zu hohe Bescheinigung sind die Beteiligten zwar nicht gebunden, wegen der Einschränkung des Ermessens zur Haftungsinanspruchnahme und der Verschuldensunabhängigkeit der Haftung nach Abs. 5 Satz 4 (s. Anm. 130) rechnet der Gesetzgeber für den Regelfall jedoch mit einer Verarbeitung der bescheinigten Werte. Im Fall der Haftungsinanspruchnahme hat die Bescheinigung gem. Abs. 5 Satz 6 bezüglich der Verwendung des Einlagekontos (und damit auch bezüglich der Höhe der Einlagenrückgewähr) jedenfalls mittelbare Gestaltungswirkung (s. Anm. 132). Mithin entfaltet die Bescheinigung bei zu niedrigen Werten rechtl. und bei zu hohen Werten faktische (ohne Haftungsinanspruchnahme) bzw. ebenfalls rechtl. (bei Haftungsinanspruchnahme) Gestaltungswirkung, die die Wirkungen des Feststellungsbescheids nach Abs. 2 überlagern. Dem Feststellungsbescheid kommt insoweit lediglich die Funktion zu, zur Beantwortung der Frage beizutragen, ob die KapGes. nach Abs. 3 und 4 eine zu hohe Einlagenrückgewähr bescheinigt hat und sie daher nach § 44 Abs. 5 EStG iVm. Abs. 5 Sätzen 4 ff. haftet.

Dessen ungeachtet werden dem Anteilseigner inhaltliche Einwendungen gegen die Feststellung nach Abs. 2 idR ohnehin entweder wegen fehlender Sach- und Beweisnähe oder in entsprechender Anwendung des § 166 AO abgeschnitten sein, so dass eine über die Ebene der KapGes. hinausreichende Bindungswirkung uE auch nicht erforderlich erscheint.

Einstweilen frei.

82–90

III. Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos

1. Anfangsbestand bei Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht (Abs. 2 Satz 3)

91

Die Vorschrift gilt ab 2006 und greift für den Fall ein, dass die Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 1 Nr. 1 erstmalig erfüllt werden, nicht jedoch, wenn eine dem Grunde nach unbeschränkt kstpf. KapGes., die bisher nach § 5 stbefreit war, regulär stpfl. wird (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 52; DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 121). Denn diese hatte auch bisher ein Einlagekonto zu führen. Einzelheiten zur Rechtslage vor 2006 s. DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 115 ff.

Künstlicher Vorjahresbestand: Nach Abs. 2 Satz 3 idF des SESStEG (dh. ab 2006) ist der vorhandene Bestand der nach Abs. 1 Satz 1 auf dem Einlagekonto auszuweisenden sonstigen Einlagen zum Zeitpunkt des Eintritts in die unbeschränkte KStPflicht gesondert festzustellen.

FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 53; DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 120. Nach aA (GOSCH/HEGER II, § 27 Rn. 36; BLÜMICH/DANELSING, § 27 Rn. 49) ist die Feststellung dagegen erst zum Ende des Wj. der erstmaligen KStPflicht durchzuführen. UE spricht

der Wortlaut des Abs. 2 Satz 3 („zum Zeitpunkt“) für eine Feststellung auf den Eintrittszeitpunkt.

Der festgestellte Bestand gilt für Zwecke des Abs. 1 Satz 3 und des Abs. 2 Satz 2 als Bestand zum Ende des Vor-Wj. Aufgrund dieser künstlichen Erzeugung eines Vorjahresbestands stehen während des Erstjahres erbrachte Einlagen – abweichend von der sonst sich aus Abs. 1 Satz 3 ergebenden Situation (s. Anm. 53) – bereits für in diesem Wj. erbrachte Leistungen aus dem Einlagekonto zur Verfügung.

► *Neugründung einer inländ. KapGes.:* Gegenstand der Feststellung nach Abs. 2 Satz 3 sind die in der Eröffnungsbilanz ausgewiesenen, nicht in das gezeichnete Kapital geleisteten bzw. zu leistenden Einlagen. Gleiches gilt bei Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in die neu gegründete KapGes. (nicht bei bereits existierender KapGes.) und bei Verschmelzung und Spaltung zur Neugründung.

► *Zuzug einer ausländ. KapGes.:* Erhebliche praktische Schwierigkeiten ergeben sich, wenn die unbeschränkte KStPflicht aufgrund des Zuzugs der KapGes. aus dem Ausland (idR durch Verlegung des Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung ins Inland) entsteht, da Gegenstand der Feststellung die im Ausland geleisteten (noch vorhandenen) sonstigen „Einlagen“ sind, deren Einlagequalität nach deutschem Recht zu beurteilen ist (s. Anm. 41). Der Einlagenbestand ist so zu ermitteln, als hätte die KapGes. von Beginn an ein Einlagekonto geführt. Es sind die Zu- und Abgänge nach den Regeln des Abs. 1 nachzuvollziehen („Schattenrechnung“, STRECK/BINNEWIES VII. § 27 Rn. 46), was besonders vor dem Hintergrund der erweiterten Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO, der Problematik der Bewertung der Geschäftsvorfälle nach deutschen Ertragsteuerrecht (nach der für den jeweiligen VZ gültigen Rechtslage) und der Anwendung der Differenzrechnung des Abs. 2 Satz 3 äußerst schwierig, wenn nicht gar unmöglich erscheint.

Zur Rechtslage vor 2006 s. BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 Rn. 5; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 56; STARKE/BÜCKER, GmbHR 2005, 1185 (1186).

► *Grenzüberschreitende Hereinverschmelzung:* Nach § 29 Abs. 6 erhöht sich das Einlagekonto der inländ. KapGes. um den Bestand der im Ausland erbrachten und noch vorhandenen Einlagen. Wurde die inländ. KapGes. neu gegründet, entsteht nach Abs. 2 Satz 3 ein künstlicher Vorjahresbestand (DJPW/DÖRSCH, § 27 Rn. 128). Hier stellen sich die gleichen praktischen Probleme wie im Zuzugsfall.

92–94 Einstweilen frei.

95 2. Überleitungsregelung für vor dem Systemwechsel zum Halbeinkünfteverfahren bereits unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften

Für unter der Geltung des Anrechnungsverfahrens (dh. im VZ 2000 bzw. – bei abweichendem Wj. – VZ 2001) bereits unbeschränkt kstpfl. KapGes. war nach § 36 Abs. 1 und Abs. 7, § 39 Abs. 1 der positive Endbestand des Teilbetrags iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 4 aF (sog. EK 04) festzustellen, der zugleich zum Anfangsbestand des Einlagekontos wurde. Wies der Teilbetrag EK 04 einen negativen Saldo auf, war der Anfangsbestand des Einlagekontos mit 0 € anzusetzen. Erstmals zum Ende des Wj. 2001 bzw. (bei abweichendem Wj.) zum Ende des Wj. 2001/2002 war sodann der Bestand des Einlagekontos nach Abs. 1 Satz 1 zu ermitteln und festzustellen. Einzelheiten zur Übergangsregelung s. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 49 ff.; SEMMLER, DStR 2002, 391 (393); FRANZ, GmbHR 2003, 818 (819).

IV. Erklärungspflicht (Abs. 2 Satz 4) und Verantwortlichkeit (Abs. 2 Satz 5)

Bei der abzugebenden Erklärung handelt es sich um eine StErklärung iSd. §§ 149 ff. AO, weshalb nach § 150 Abs. 1 Satz 1 AO der amtliche Vordruck KSt 1 F zu verwenden ist und nach § 152 AO Verspätungszuschläge festgesetzt werden können. Zum Inhalt der Erklärung ausführlich Ernst & Young/ANTWEILER, § 27 Rn. 107 ff. Erforderlich ist die eigenhändige Unterschrift der nach § 34 AO verantwortlichen Vertretungsperson(en). Die Schaffung der technischen Möglichkeiten für eine elektronische Datenübermittlung gem. § 150 Abs. 6 AO ist derzeit ab VZ 2009 geplant. In diesem Fall besteht grundsätzlich auch die Möglichkeit, die Unterschrift nach § 87a Abs. 3 AO durch eine qualifizierte elektronische Signatur zu ersetzen.

Nach § 31 Abs. 1a Satz 1 idF. des Steuerbürokratieabbaugesetzes v. 20.12.2008 (BGBl. I 2008, 2850) ist auch die Erklärung nach Abs. 2 Satz 4 ab VZ 2011 (vgl. § 34 Abs. 13a) grundsätzlich nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln, sofern nicht die Finanzbehörde ausnahmsweise auf eine elektronische Übermittlung verzichtet (§ 31a Abs. 1a Satz 2). Bei Übermittlung durch Datenfernübertragung ist eine qualifizierte elektronische Signatur zu verwenden (§ 150 Abs. 7 AO idF. des Steuerbürokratieabbaugesetzes).

Einstweilen frei.

97–99

Erläuterungen zu Abs. 3 und 4: Bescheinigung der Einlagenrückgewähr

I. Funktion der Bescheinigung im Besteuerungsverfahren

100

Vereinfachter Nachweis: Mit Hilfe der Bescheinigung nach Abs. 3 und 4 kann der Anteilseigner gegenüber seinem Wohnsitz- bzw. Ansässigkeits-FA den Nachweis erbringen, inwieweit die von ihm empfangene Ausschüttung iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht stbare Bestandteile enthält. Ein solches Nachweisdokument ist erforderlich, da die KapGes. und ihre Anteilseigner selbst bei örtlicher Zuständigkeit desselben FA dort idR nicht von demselben Arbeitsbereich iSv. Abschn. 2.1 (3) FAGO veranlagt werden und der für den Anteilseigner zuständige Bearbeiter somit idR nicht über die für eine zutreffende Subsumtion der Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Sätze 3 und 5 notwendige Sachnähe zur KapGes. verfügt. Deswegen und wegen der typischen Vielzahl und örtlichen Verteilung der Anteilseigner war die Schaffung eines Informationsflusses zwischen den Arbeitsbereichen und örtlich zuständigen Behörden unumgänglich, der nach Abs. 3 und 4 den „Umweg“ über den Anteilseigner nimmt und (verglichen mit einem Kontrollmitteilungs- oder Grundlagen-/Folgebekleidverfahren) auch nicht vom jeweiligen KSt.-FA, sondern von der KapGes. selbst (bzw. von der in deren Namen handelnden Person iSd. Abs. 4) durch Ausstellung der Bescheinigung angestoßen wird.

Keine materiell-inhaltliche Bindungswirkung: Gleichwohl entfaltet die Bescheinigung nach Abs. 3 und 4 – anders als die Bescheinigung der anrechenbaren Quellensteuer (§§ 36 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 45a Abs. 2, 51a Abs. 1 EStG) –

keine materiell-inhaltliche Bindungswirkung und ist auch nicht Voraussetzung für den Ansatz einer Einlagenrückgewähr.

Allgemeine Meinung, DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 172; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 59; Ernst & Young/ANTWEILER, § 27 Rn. 117.1; STRECK/BINNEWIES VII. § 27 Rn. 53; FG Ba.-Württ. v. 15.12.2008, EFG 2009, 875, nrkr., Rev. Az. BFH I R 10/09; FG Nürnberg. v. 10.3.2009 – I 305/2006, Juris, nrkr., Rev. Az. BFH I R 51/09.

Sie ist lediglich Beweismittel iSd. § 92 Satz 1 AO. Der Beweis ihrer Unrichtigkeit ist zulässig. Fehlt sie, kann der Nachweis auch auf andere Weise erbracht werden, wobei das FA (theoretisch) nach §§ 88 Abs. 1, 92 Satz 2 Nr. 3 AO die Steuerakten der KapGes. beiziehen müsste, (praktisch) jedoch nach § 112 Abs. 1 Nr. 3 und 4 AO eine qualifizierte Stellungnahme des für die KapGes. zuständigen Arbeitsbereichs bzw. FA einholen wird. Bei Fehlerhaftigkeit erzeugt die Bescheinigung allerdings nach Abs. 5 umfangreiche Gestaltungswirkungen auf der Ebene der KapGes., die ihren Charakter als bloßes Beweismittel überlagern (s. ausführl. Anm. 81). Im Ergebnis entfaltet sie damit zwar nicht unmittelbar für den Anteilseigner, aber für die KapGes. (mittelbare) Bindungswirkung, die sich wegen der Auswirkungen auf die materiell-rechtl. Höhe der Einlagenrückgewähr (wiederum mittelbar) auf den Anteilseigner auswirkt.

Zivilrechtlicher Bescheinigungsanspruch: Um dem Nachweisinteresse des Anteilseigners gerecht zu werden und das Fehlen interner Mitteilungsverfahren zwischen den FinBeh. zu ersetzen, begründet Abs. 3 Satz 1 für die KapGes. (bzw. Abs. 4 für die auszahlende Stelle) eine Pflicht zur Bescheinigung nach amtlichem Muster. Der Anteilseigner hat gegen die KapGes. einen entsprechenden, aus dem Gesellschaftsverhältnis resultierenden und im ordentlichen Klageweg durchsetzbaren Anspruch. Dieser kann wegen seines rein zivilrechtl. Charakters nicht ersatzweise vom FA geltend gemacht werden (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 60). Zur Durchsetzbarkeit des Anspruchs durch den Anteilseigner vor Ende des Wj. s. Anm. 107.

Zeitliche Geltung der Abs. 3 und 4: s. DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 143 f.

101–104 Einstweilen frei.

II. Bescheinigung bei Leistung für eigene Rechnung (Abs. 3)

105 1. Verpflichtete Kapitalgesellschaft (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1)

Die Verpflichtung des Abs. 3 Satz 1 entsteht, wenn die unbeschränkt kstpfll. KapGes. die Leistung für eigene Rechnung (dh. unter Verwendung des eigenen EK und des eigenen Einlagekontos) erbringt. Die in einer Ausgleichszahlung an Minderheitsgesellschafter gem. § 304 AktG enthaltene Einlagenrückgewähr ist wegen der ausnahmsweisen Selbstbesteuerung nach § 16 auch dann von der Organgesellschaft zu bescheinigen, wenn sie tatsächlich aus dem Vermögen des Organträgers gezahlt worden ist (so auch BMF v. 5.11.2002, BStBl. I 2002, 1338 Rn. 3).

Gesamtrechtsnachfolge: In Fällen der Gesamtrechtsnachfolge (zB bei Verschmelzung der KapGes. auf einen anderen Rechtsträger) geht die Verpflichtung in dem Zeitpunkt auf den Rechtsnachfolger über, in dem die KapGes. zivilrechtl. erloschen ist (dh. erst mit der Eintragung des Vermögensübergangs in das Handelsregister, nicht bereits zum stl. Übertragungstichtag). Der Rechtsnachfolger hat in der Bescheinigung auf sein Handeln als Gesamtrechtsnachfolger der erloschenen KapGes. hinzuweisen. Bei Aufspaltung der KapGes. darf

die (insoweit passivpostenähnliche) Bescheinigungsverpflichtung entgegen § 133 Abs. 1 UmwG analog § 126 Abs. 1 Nr. 9 UmwG einem der neuen Rechtsträger vertraglich allein zugeordnet werden (glA DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 150; FROTSCHE in FROTSCHE/MAAS, § 27 Rn. 62).

2. Inhalt der Bescheinigung (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2)

106

Es ist das amtliche Muster zu verwenden, nach dem Bescheinigungen iSv. Abs. 3 und 4 idR mit anderen Bescheinigungen zu verbinden sind bzw. waren (§ 33 Abs. 2 Nr. 1 iVm. BMF v. 20.2.2001, BStBl. I 2001, 235; v. 24.11.2008, BStBl. I 2008, 973).

Name des Anteilseigners: Die Bescheinigung muss den richtigen Anteilseigner benennen. Als Anteilseigner ist der iSv. § 39 AO wirtschaftliche Inhaber der Einkünftequelle iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG aufzuführen (Einzelheiten s. § 20 EStG Anm. 1215).

► *Gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften:* Sind die Anteile dem Gesamthandsvermögen einer PersGes. zuzurechnen, ist diese als Anteilseigner aufzuführen (vgl. BMF v. 5.11.2002, BStBl. I 2002, 1338 Rn. 5; BFH v. 22.11.1995 – I R 114/95, BStBl. II 1996, 531). Grund hierfür ist, dass im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO auch darüber zu entscheiden ist, inwieweit iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht stbare Kapitalrückzahlungen vorliegen. Entsprechendes gilt bei Bruchteils- und sonstigen Gemeinschaften. Bei Anteilen im SonderBV eines Mitunternehmers ist Anteilseigner dagegen der jeweilige Gesellschafter, der die Bescheinigung wegen § 180 Abs. 5 Nr. 2 AO im Feststellungsverfahren der Mitunternehmerschaft vorzulegen hat.

Anschrift des Anteilseigners: Als Anschrift ist der Wohnsitz (§ 8 AO) bzw. der Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO), hilfsweise der statutarische Sitz (§ 11 AO) anzugeben. Unvollständige und unzutreffende Anschriftenangaben dürfen später (ausnahmsweise) ergänzt bzw. berichtigt werden, wenn die Identität des Anteilseigners feststeht (BMF v. 5.11.2002, BStBl. I 2002, 1338 Rn. 6; DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 167). In diesem Fall liegt kein Fehler iSd. Abs. 5 vor.

Höhe der Leistungen: In welcher Höhe eine Einlagenrückgewähr zu bescheinigen ist, richtet sich nach Abs. 1 Satz 3. Die Rückzahlung von Nennkapital iSv. § 28 Abs. 2 Satz 2 darf nicht Gegenstand der Bescheinigung sein (BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 Rn. 23).

Zahlungstag: Der Zahlungstag muss mit dem bei der Fortschreibung nach Abs. 1 Satz 2 aufgezeichneten Abgangstag (Abflusstag) übereinstimmen. Der stl. Zuflusstag iSd. §§ 11 Abs. 1, 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und der Zuflusstag der (übrigen) Ausschüttung für Kapitalertragsteuerzwecke iSd. § 44 Abs. 2 EStG können hiervon abweichen.

Unterschrift: Im Umkehrschluss zu Abs. 3 Satz 2 ist die Bescheinigung zu unterschreiben, wenn sie nicht im maschinellen Verfahren erstellt wird (glA Ernst & Young/ANTWEILER, § 27 Rn. 143).

3. Zeitpunkt der Ausstellung (Abs. 3 Satz 2)

107

Da in der Bescheinigung nach Abs. 3 Satz 2 auch der Zahlungstag anzugeben ist, darf und muss sie erst ausgestellt werden, wenn die Leistung bei der KapGes. abgeflossen ist. Ist es dagegen durch die Leistung nach Abs. 1 Satz 3 zu einer Verwendung des Einlagekontos tatsächlich nicht gekommen, besteht keine Pflicht zur Ausstellung einer (Null-)Bescheinigung, da Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 tat-

bestandlich die Erbringung von Leistungen unter Verwendung des Einlagekontos voraussetzt (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 63).

Bescheinigung in der Regel erst am Ende des Wirtschaftsjahres: Bei mehreren Leistungen an mehrere Anteilseigner unter Verwendung sowohl des ausschüttbaren Gewinns als auch des Einlagekontos empfiehlt es sich, wegen der Sammelbetrachtung (s. Anm. 52) zur Vermeidung von Haftungsfolgen nach Abs. 5 mit der Ausstellung der Bescheinigungen bis zum Ablauf des Wj. zu warten. Ist während des Wj. eine zweite Ausschüttung nicht völlig ausgeschlossen, die nach der Sammelbetrachtung eine Veränderung der Höhe der in einer ersten Ausschüttung enthaltenen Einlagenrückgewähr bewirken kann, ist die Erfüllung des zivilrechtl. Bescheinigungsanspruchs bezüglich der ersten Ausschüttung uE zwar nicht nach § 275 Abs. 1 BGB wegen Unmöglichkeit ausgeschlossen. Der Durchsetzung des Anspruchs durch den Anteilseigner vor Ende des Wj. wird jedoch idR § 242 BGB entgegenstehen, da der Anteilseigner die Bescheinigung erst im Rahmen seiner Jahresveranlagung nach § 97 AO vorzulegen hat und sein Interesse am Erhalt einer (später ggf. unrichtig werdenden) Bescheinigung bereits im Rahmen der Bemessung seiner Vorauszahlungen nach § 37 EStG (ggf. iVm. § 31) regelmäßig hinter dem Interesse der KapGes. zurücktreten wird, eine Haftung nach Abs. 5 zu vermeiden, zumal (anders als noch im Anrechnungsverfahren nach § 44 Abs. 4 aF) eine Regelung für die Rückforderung unrichtiger Bescheinigungen nicht existiert und die Berichtigungsoption des Abs. 5 Satz 5 nur bei kleinen KapGes. praktikabel ist (s. Anm. 131).

Bescheinigung bis zur erstmaligen Feststellung nach Abs. 2: Da das Gesetz nach Abs. 5 Satz 2 eine Nullbescheinigung fingiert, wenn vor der erstmaligen Bekanntgabe der Feststellung nach Abs. 2 keine Bescheinigung ausgestellt worden ist (s. Anm. 123), sollten sämtliche Bescheinigungen in jedem Fall vor diesem Zeitpunkt (dh. am besten vor Abgabe der Feststellungserklärung nach Abs. 2 Satz 5, aber auch rechtzeitig vor Ergehen eines Schätzungsbescheids des FA wegen Nichtabgabe der StErklärung) begeben werden.

108–111 Einstweilen frei.

112 III. Bescheinigung bei Leistung für fremde Rechnung (Abs. 4)

Anstelle der KapGes. hat das für deren Rechnung auszahlende inländ. Kreditinstitut (Abs. 4 Satz 1) bzw. die auszahlende inländ. Zweigstelle eines Instituts iSd. § 53b Abs. 1 oder 7 KWG (Abs. 4 Satz 3) die Bescheinigung nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 auszustellen, wenn die Leistung von der Vorlage eines Dividendscheins abhängig ist und die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 (unbeschränkt kstpl. KapGes., Verwendung des Einlagekontos) erfüllt sind. Aus der Bescheinigung muss hervorgehen, für welche Kapitalgesellschaft die Leistung erbracht wird (Abs. 4 Satz 2). Der Vorbehalt der Vorlage eines Dividendscheins kommt bei inländ. Rechtsformen nur bei AG (typischerweise bei Inhaberaktien) vor. Werden die Anteile in einem Treuhanddepot verwahrt, wird die Verpflichtung des Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 nach Verwaltungsauffassung ausnahmsweise bereits dadurch erfüllt, dass nicht der wirtschaftliche Eigentümer, sondern der Depotinhaber mit dem Zusatz „Treuhanddepot“ in der Bescheinigung benannt wird (vgl. BMF v. 5.11.2002, BStBl. I 2002, 1338 Rn. 18 f.). Der zivilrechtl. Anspruch auf Erteilung einer Bescheinigung (s. Anm. 100) richtet sich in Fällen des Abs. 4 gegen das Kreditinstitut (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 71; DJPW/DÖRSCH, § 27 Rn. 186).

Erläuterungen zu Abs. 5: Verwendungsfestschreibung, Berichtigung von Steuerbescheinigungen und Haftung

I. Überblick

118

Abs. 5 befasst sich mit den Konsequenzen einer (gemessen an Abs. 1 Satz 3) inhaltlich fehlerhaften Bescheinigung iSv. Abs. 3 und 4. Es wird zwischen der Bescheinigung einer zu niedrigen (Abs. 5 Satz 1 iVm. Satz 3), der fehlenden bzw. verspäteten Bescheinigung (Abs. 5 Satz 2 iVm. Satz 3) und der Bescheinigung einer zu hohen Einlagenrückgewähr (Abs. 5 Sätze 4–6) unterschieden. Auf der Rechtsfolgenebene wird die Berichtigung der Bescheinigung wegen eines für den Anteilseigner nachteiligen Fehlers ausgeschlossen (Abs. 5 Satz 3) und bei einem für den Anteilseigner vorteilhaften Fehler (dh. bei Bescheinigung einer zu hohen Einlagenrückgewähr und der dadurch bedingten Minderung der Bemessungsgrundlage der von der KapGes. angemeldeten und abgeführten KapErtrSt.) die Durchführung eines KapErtrSt.-Haftungsverfahrens angeordnet (Abs. 5 Satz 4), zu dessen Vermeidung die Bescheinigung aber berichtigt werden darf (Abs. 5 Satz 5).

Zusätzlich wird bestimmt, dass der bescheinigte Fehler auch bei der Fortschreibung nach Abs. 1 Satz 2 und der Feststellung nach Abs. 2 nicht berichtigt werden darf (sog. Verwendungsfestschreibung gem. Abs. 5 Satz 1), es sei denn, er wirkt sich wegen der Bescheinigung einer zu hohen Einlagenrückgewähr zu Ungunsten des Fiskus aus. In diesem Fall ist der Feststellungsbescheid iSv. Abs. 2 zu ändern (Abs. 5 Satz 6). Die Verwendungsfestschreibung hat hinsichtlich der Verwendung des Einlagekontos materiell-rechtl. Gestaltungswirkung und überlagert die Tatbestandswirkung des Feststellungsbescheids nach Abs. 2 (s. Anm. 81).

II. Bescheinigung einer zu geringen Minderung (Abs. 5 Satz 1)

119

Die ab 2006 geltende Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 1 idF des SEStEG („bleibt unverändert“) entspricht der Rechtsfolge der in Abs. 1 Satz 5 idF bis 2005 enthaltenen Vorgängerregelung (s. hierzu DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 192 ff.). Damit soll vor allem die bewusste Falschbescheinigung einer zu hohen Einlagenrückgewähr verhindert werden (BTDrucks. 16/3369, 8).

Tatbestand: Während die Vorgängerregelung die Unveränderbarkeit sowohl bei einer zu geringen als auch bei einer zu hohen Minderung des Einlagekontos greifen ließ, setzt Abs. 5 Satz 1 auf der Tatbestandsseite voraus, dass eine „zu niedrige“ Minderung des Einlagekontos bescheinigt wurde (treffender wäre eine „zu geringe“ Minderung zu konstatieren, denn zu niedrig dürfte nur das Ergebnis der Minderung, nicht aber die Minderung selbst sein). Damit erfasst die Vorschrift den Fall, dass in fehlerhafter Subsumtion der Differenzrechnung nach Abs. 1 Satz 3 zu Ungunsten des Anteilseigners von einer zu hohen Verwendung des ausschüttbaren Gewinns anstelle des Einlagekontos ausgegangen und zu viel KapErtrSt. angemeldet und abgeführt wurde. Infolgedessen wird dem Anteilseigner nur in Höhe eines Teils der in der Ausschüttung tatsächlich enthaltenen

Einlagenrückgewähr der Beweis gelingen, dass insoweit nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht stbare Zuflüsse vorliegen.

Verwendungsfestschreibung: Die Vorschrift unterstellt, dass die bescheinigte Einlagenrückgewähr von der KapGes. in gleicher Höhe auch als „Verwendung“ des Einlagekontos bei der Fortschreibung nach Abs. 1 Satz 2 als Abgang behandelt wurde und insoweit ggf. auch bereits Eingang in den nach Abs. 2 Satz 1 gesondert festgestellten Bestand zum Ende des Wj. gefunden hat. Als Rechtsfolge bleiben sowohl diese Fortschreibung als auch der ggf. bereits nach Abs. 2 festgestellte Bestand „unverändert“, dh. der nach außen bescheinigte Fehler wird im Innenverhältnis nachvollzogen (allgemeine Meinung, BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 Rn. 24 zu Abs. 1 Satz 5 aF; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 87; DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 213; STRECK/BINNEWIES VII. § 27 Rn. 61).

Damit durchbricht die Bescheinigung die Verwendungsreihenfolge des Abs. 1 Satz 3 und entfaltet insoweit Gestaltungswirkung. Hintergrund dieser sog. Verwendungsfestschreibung ist, dass die Alternative (dh. die Berücksichtigung der zutreffenden Einlagenrückgewähr nach Rückforderung der Bescheinigung) unpraktikabel und bei Publikumsgesellschaften idR unmöglich wäre (GOSCH/HEGER II. § 27 Rn. 46a; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 75; DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 191, vgl. allerdings noch § 44 Abs. 4 aF). Stellt sich daher zB später im Rahmen einer stl. Außenprüfung heraus, dass es nach Abs. 1 Satz 3 wider Erwarten und entgegen der bescheinigten Werte zu einer Verwendung des Einlagekontos gekommen ist, ist diese Prüfungsfeststellung materiell-rechtl. bedeutungslos.

Schreibfehler: Abs. 5 Satz 1 ist wirkungslos, wenn die fehlerhafte Bescheinigung auf einem Schreib- oder sonstigen Übertragungsfehler („Zahlendreher“, eine Null zu viel) beruht, bei der Fortschreibung nach Abs. 1 Satz 2 und der Feststellung nach Abs. 2 aber die zutreffende Verwendung berücksichtigt wurde. Da Abs. 5 Satz 1 lediglich die Unveränderlichkeit der Fortschreibung und der Feststellung anordnet, bleibt es bei der (zutreffenden) Fortschreibung und Feststellung, obwohl durch die falsche Bescheinigung eine andere Beweiskraft und damit die Gefahr einer unzutreffenden Besteuerung beim Anteilseigner geschaffen wurde.

Ausstrahlungswirkung von Einzelfehlern: Die Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 1 greift ihrem Wortlaut nach bereits dann, wenn nur gegenüber einem der Anteilseigner eine zu geringe Verwendung bescheinigt wurde. Praktisch bedeutet dies, dass auch den anderen Anteilseignern entsprechend fehlerhafte Bescheinigungen auszuhändigen sind, soweit diese noch keine Bescheinigung erhalten haben (glA GOSCH/HEGER II. § 27 Rn. 46b; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 86; aA DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 208, der Abs. 5 Satz 2 anwenden will). Ist dem einen Anteilseigner eine zu niedrige und dem anderen eine zutreffende Verwendung bescheinigt worden, hat die zu niedrige Verwendung wegen der materiell-rechtl. Festschreibung des Abs. 5 Satz 1 Vorrang, dh. hinsichtlich der eigentlich zutreffenden Verwendung liegt nunmehr eine iSv. Abs. 5 Satz 4 zu hohe Verwendung vor.

120–122 Einstweilen frei.

123 III. Fehlende oder verspätete Bescheinigung (Abs. 5 Satz 2)

Die KapGes. kann der Verwendungsfestschreibung des Abs. 5 Satz 1 nicht dadurch entkommen, dass sie bei Unsicherheit über die Höhe der Verwendung kei-

ne Bescheinigung ausstellt, da Abs. 5 Satz 2 für diesen Fall die Erteilung einer Nullbescheinigung fingiert. Gleiches gilt für den Fall, dass die Bescheinigung erst nach der erstmaligen Bekanntgabe des Feststellungsbescheids nach Abs. 2 Satz 1 iSv. §§ 122 ff. AO erteilt wurde (zum „Zeitkorridor“ für die Aushändigung der Bescheinigung s. Anm. 107). Entspricht diese (fiktive) Nullbescheinigung nicht dem materiell-rechtl. Ergebnis der Differenzrechnung nach Abs. 1 Satz 3, liegt insoweit eine fehlerhafte Bescheinigung iSd. Abs. 5 Satz 1 vor, dh. das Einlagekonto ist nach Abs. 1 Satz 1 mit 0 €, also ohne Berücksichtigung eines Abgangs fortzuschreiben (zur Kritik s. DJPW/DÖRSCH, § 27 Rn. 214). Nicht die verspätet erteilte Bescheinigung, sondern die fiktive Nullbescheinigung iSd. Abs. 5 Satz 2 ist insoweit die fehlerhafte Bescheinigung iSd. Abs. 5 Satz 1. Dass die verspätet erteilte Bescheinigung wegen der Nullfortschreibung nunmehr ebenfalls fehlerhaft ist, wirkt sich im Rahmen des Abs. 5 Satz 1 nicht mehr aus, da die Fiktionswirkung des Abs. 5 Satz 2 ihrem Sinn und Zweck nach Vorrang hat.

Schätzungsbescheid: Hat die KapGes. eine Bescheinigung nicht erteilt und schätzt das FA im Rahmen der Feststellung nach Abs. 2 Satz 1 den Bestand zum Ende des Leistungs-Wj. unter Berücksichtigung einer positiven (dh. nicht mit 0 € anzusetzenden) Verwendung des Einlagekontos, hat die wegen der Nichtausstellung von Bescheinigungen eintretende Verwendungsfestschreibung (dh. die Verwendung iHv. 0 €) nach Abs. 5 Satz 1 iVm. Satz 2 uE auch in diesem Fall Vorrang, dh. der (geschätzte) Feststellungsbescheid ist fehlerhaft und wäre nach den allgemeinen verfahrensrechtl. Vorschriften dahingehend zu ändern, dass eine Verwendung iHv. 0 € zu Grunde gelegt wird. Dieses Ergebnis entspricht nicht dem Zweck der nach § 162 AO eingeräumten Schätzungsbefugnis. UE kann das FA daher entsprechend § 163 Satz 1 AO auf die Änderung verzichten.

IV. Berichtigungssperre bei Nicht- oder Minderbescheinigung (Satz 3) 124

Korrespondierend zur (materiellen) Wirkung des Abs. 5 Satz 1 ordnet Abs. Satz 3 das (formelle) Verbot der Berichtigung der falschen Bescheinigung an und verbietet die Aushändigung erstmaliger Bescheinigungen bei fiktiver Nullbescheinigung iSd. Abs. 5 Satz 2. Dass das Gesetz hier erstmalig von einer „Steuerbescheinigung iSd. Abs. 3“ spricht, diese Begrifflichkeit aber in Abs. 3 und 4 keine Verwendung findet, hat keine inhaltliche Bedeutung.

Schreibfehler: Das Berichtigungsverbot greift auch dann, wenn nur die Bescheinigung, nicht aber die Verwendung falsch ist, da Abs. 5 Satz 3 auf „Fälle“ des Abs. 5 Satz 1 und damit auf den Tatbestand dieser Vorschrift verweist. Wegen des eindeutigen Wortlauts kann uE auch der Rechtsgedanke des § 129 AO nicht entsprechend herangezogen werden. Der Gesetzgeber hat sich aus nachvollziehbaren Gründen (s. Anm. 119) insgesamt bewusst gegen die Möglichkeit der Rückforderung und anschließenden Berichtigung der Bescheinigung ausgesprochen (zu fehlerhaften Anschriftenangaben s. aber Anm. 106).

Einstweilen frei.

125–129

V. Haftung bei zu hoher Bescheinigung (Abs. 5 Satz 4) 130

Hat die KapGes. unter fehlerhafter Anwendung des Abs. 1 Satz 3 eine zu hohe Minderung des Einlagekontos bescheinigt, liegt insoweit eine Benachteiligung des Fiskus vor, da der Unterschiedsbetrag als aus dem ausschüttbaren Gewinn

gespeist gilt und insoweit Kapitalerträge iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG vorliegen, deretwegen nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG die ggf. nach § 43 Abs. 5 EStG abgeltende KapErtrSt. hätte einbehalten und abgeführt werden müssen. Deshalb ordnet Abs. Satz 4 zunächst die Geltendmachung des Fehlbetrags durch Haftungsbescheid nach den allgemeinen Vorschriften an. Das FA hat danach insbes. die Höhe der (nicht erlassenen und nicht verjährten) Steuer des Anteilseigners zu beweisen, weshalb die Haftung bei Publikums-KapGes. idR misslingen wird (FÖRSTER/VAN LISHAUT, FR 2002, 1205 [1211]). Bei Abs. 5 Satz 4 handelt es sich um eine Rechtsgrundverweisung auf § 44 Abs. 5 EStG mit der Besonderheit, dass die Haftung verschuldensunabhängig ist (Abs. 5 Satz 4 Halbs. 2). Zusätzlich schränkt Abs. 5 Satz 4 Halbs. 1 („ist“ geltend zu machen) das dem FA ansonsten nach § 191 AO bei der Haftungsanspruchnahme eingeräumte Entschließungsermessen ein (aA STRECK/BINNEWIES VII. § 27 Rn. 67).

131 VI. Berichtigung bei zu hoher Bescheinigung (Abs. 5 Satz 5)

Die systematische Stellung dieser Regelung zwischen Abs. 5 Satz 4 und Satz 6 kann nur bedeuten, dass der Gesetzgeber die Berichtigung einer zu hohen Bescheinigung zu Gunsten des Fiskus (dh. unter Ausweis einer geringeren Einlagenrückgewähr) uneingeschränkt ermöglichen wollte, falls dies ausnahmsweise praktikabel erscheint (zB bei einer Einmann-GmbH), während für „zu niedrige“ und Nullbescheinigungen Abs. 5 Satz 3 vorgeht. Bei zu hoher Bescheinigung soll der KapGes. die Möglichkeit gegeben werden, die Haftungsanspruchnahme nach Abs. 5 Satz 4 durch Berichtigung der Bescheinigung zu verhindern.

BTDruks. 16/3369, 8; GOSCH/HEGER II. § 27 Rn. 47; aA STRECK/BINNEWIES VII. § 27 Rn. 62, wonach nicht der KapGes, sondern der FinVerw. ein Berichtigungsermessen zustehen soll.

Dies stellt auch den iSv. Art. 3 Abs. 1 GG sachlichen Grund dafür dar, dass das Gesetz für den Fall einer zu niedrigen Bescheinigung keine entsprechende Berichtigungsmöglichkeit vorsieht, obwohl auch in solchen Fällen die Berichtigung vereinzelt praktikabel erscheinen kann. Zu weiteren verfassungsrechtl. Aspekten s. Anm. 12.

132 VII. Bestandskorrektur bei Haftungsanspruchnahme (Abs. 5 Satz 6)

Die Verwendungsfestschreibung des Abs. 5 Satz 1 gilt für Fälle der zu hohen Bescheinigung einer Einlagenrückgewähr nicht (vgl. anders noch die Vorgängerregelung des Abs. 1 Satz 5 idF bis 2005, s. Anm. 119).

Änderung entsprechend der Haftungsanspruchnahme: Anstelle der Verwendungsfestschreibung nach Abs. 5 Satz 1 ordnet Abs. 5 Satz 6 an, dass die Feststellung des Bestands zum Ende des Leistungs-Wj. iSv. Abs. 2 Satz 1 zu ändern ist, allerdings nur, soweit die Haftungsanspruchnahme nach § 191 AO reicht. Dem Wortlaut zugrunde „gelegte“ Verwendung) ist zu entnehmen, dass es nicht auf die Haftung dem Grunde nach, sondern auf die tatsächlich zum Gegenstand des Haftungsbescheids gewordenen Beträge ankommt (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 89; DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 224). Der Bestand des Einlagekontos ist folglich nur um den Betrag der Ausschüttung zu mindern, der im Haftungsbescheid als Bemessungsgrundlage der KapErtrSt. berücksichtigt wurde. In Höhe des (zB mangels konkreter Steuerverkürzung des Anteilseig-

ners) bei der Haftung nicht zu Grunde gelegten Teils des verwendeten ausschüttbaren Gewinns bleibt es bei der Verwendung des Einlagekontos. Auch eine zu hohe Bescheinigung entfaltet daher insoweit hinsichtlich der Verwendung des Einlagekontos Gestaltungswirkung (s. Anm. 81).

Keine weiteren Änderungen: Auch wenn die Verwendungsfestschreibung des Abs. 5 Satz 1 für Fälle der zu hohen Bescheinigung nicht gilt, ist Abs. 5 Satz 6 uE in Bezug auf eine Anpassung der Fortschreibung gem. Abs. 1 Satz 2 und der Feststellung nach Abs. 2 abschließend, dh. weitergehende Anpassungen der Verwendung sind nicht zulässig. Anders wäre die in Abs. 5 Satz 6 angeordnete Begrenzung der Änderung auf die Haftungsinanspruchnahme nicht durchsetzbar. In Bezug auf inhaltliche Fehler des Feststellungsbescheides nach Abs. 2, die sich korrespondierend in der zu hohen Bescheinigung einer Einlagenrückgewähr niedergeschlagen haben, handelt es sich bei Abs. 5 Satz 6 daher letztlich um eine den anderen Änderungsvorschriften vorgehende und abschließende Berichtigungsvorschrift (ähnlich DJPW/DÖRSCH, § 27 Rn. 225).

Einstweilen frei.

133–139

Erläuterungen zu Abs. 6: Nachverfolgung organschaftlicher Mehr- und Minderabführungen

140

Hintergrund und Tatbestand: Abs. 6 regelt die fiktive Bestandsminderung bzw. Bestandserhöhung im Einlagekonto einer Organgesellschaft (OG) für den Fall, dass die Höhe der nach § 14 dem Organträger (OT) zuzurechnenden steuerbilanziellen Vermögensmehrung der OG von der tatsächlichen (handelsrechtl.) Gewinnabführung abweicht (sog. organschaftliche Minder- bzw. Mehrabführungen, zum Begriff und zu Einzelheiten s. § 14 Anm. 93). Beispielhaft lässt sich die Bildung und spätere Auflösung einer (zulässigen) Gewinnrücklage anführen. Solche und ähnliche Vorgänge führen zur Erhöhung bzw. Verminderung der in den Anteilen an der OG ruhenden stillen Reserven. Auf der Ebene des OT ist deshalb in solchen Fällen nach § 14 Abs. 4 Satz 1 ein aktiver bzw. passiver Ausgleichsposten zu bilden (bzw. – etwa im Fall der späteren Auflösung der Gewinnrücklage – ist der zuvor gebildete Ausgleichsposten aufzulösen), um die stl. Erheblichkeit spätestens bei Veräußerung der Beteiligung sicherzustellen (§ 14 Abs. 4 Satz 2) und dadurch eine doppelte (positive wie negative) stl. Berücksichtigung zu vermeiden.

Rechtsfolge: Für das Beispiel der Bildung einer Gewinnrücklage fingiert § 14 Abs. 4 Satz 1 auf der Ebene der OG, dass der in die Gewinnrücklage eingestellte Betrag an den OT abgeführt und von diesem wieder eingelegt wurde, was in etwa (zur Kritik DJPW/DÖRSCH, § 27 Rn. 234) der korrespondierenden Behandlung beim OT (dh. dem Vermerken einer noch nicht realisierten Erhöhung des Beteiligungswerts) entspricht. Wird die Rücklage später aufgelöst und (bei fortgesetzter Organschaft) als Mehrabführung an den OT abgeführt, muss die Erhöhung des Einlagekontos rückgängig gemacht werden. In diesem Fall und bei sonstigen Mehrabführungen darf das Einlagekonto nach Abs. 1 Satz 4 auch ausnahmsweise mit einem Negativsaldo abschließen (s. Anm. 58).

„**Organschaftliche Zeit**“: Die Vorschrift gilt nur für Mehr- und Minderabführungen von Unterschiedsbeträgen aus Zeiträumen, in denen die Voraussetzungen der kstl. Organschaft nach §§ 14 ff. vorlagen. Für sog. vororganschaftliche

Mehr- oder Minderabführungen gilt § 14 Abs. 3, der diese als Gewinnausschüttungen bzw. Einlagen fingiert (vgl. Anm. 51 sowie zu Einzelheiten § 14 Anm. 321 und 330).

141–144 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 7: Andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften und Personenvereinigungen

145

I. Tatbestand

Abs. 7 erweitert den Anwendungsbereich des § 27 auf sonstige nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt stpfl. Nicht-KapGes., soweit sie Gewinnausschüttungen iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG oder mit Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbare Leistungen iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG erbringen können oder es sich um Betriebe gewerblicher Art mit oder ohne eigene Rechtspersönlichkeit (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a und Buchst. b Sätze 1–3 EStG iVm. § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4) oder um wirtschaftliche Geschäftsbetriebe eines stbefreiten KStSubjekts (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 4 EStG iVm. § 5) handelt und entsprechende Leistungen gewährt werden können.

Rechtsformbetrachtung: Das den Anwendungsbereich des Abs. 7 eingrenzende Tatbestandsmerkmal („gewähren können“) ist uE abstrakt und bezogen auf die jeweilige Rechtsform auszulegen. Es setzt voraus, dass Anteilseigner oder anteilseignerähnliche Personen existieren, die dem Grunde nach Empfänger von Auskehrungen sein können, die ihre Ursache in der Rechtsbeziehung zwischen Anteilseigner und KStSubjekt haben. KStSubjekte, die keine gesellschafterähnlichen Anteilseigner haben (zB Anstalten, Stiftungen und Vermögensmassen) erfüllen diese Voraussetzungen nicht (DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 252; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 107).

► *Investmentfonds:* Das nach § 11 Abs. 1 Satz 1 InvStG als Zweckvermögen iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 5 fingierte Investment-Sondervermögen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 InvStG iVm. § 2 InvG) fällt bereits deshalb nicht unter Abs. 7, weil wegen des Transparenzprinzips keine mit der Beziehung zwischen KStSubjekt und Anteilseigner vergleichbare Rechtsbeziehung besteht (vgl. zur Rechtslage nach dem KAGG auch FG Hamb. v. 24.6.2008, EFG 2008, 1816, rkr.). Die Zuordnung zu den Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG ist rein fiktiv. Dessen ungeachtet müsste die StBefreiung des § 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG ihrem Sinn und Zweck nach auch bezüglich der Führung eines Einlagekontos gelten.

► *Umsatz- und Gewinn Grenzen:* Bei Betrieben gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Sätze 1–3 EStG ist die Steuerpflicht von Ausschüttungen an die Überschreitung bestimmter Umsatz- und Gewinn Grenzen gekoppelt. Da die Frage, ob das KStSubjekt iSd. Abs. 7 Leistungen „gewähren kann“, rechtsformbezogen und folglich unabhängig von der Überschreitung bestimmter Umsatz- und Gewinn Grenzen beantwortet werden muss, ist der Bestand des Einlagekontos nach Abs. 2 Satz 1 zum Ende jedes Wj. auch dann gesondert festzustellen, wenn die Umsatz- und Gewinn Grenzen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG nicht überschritten wurden und Bezüge

iSd. § 20 EStG daher für dieses Wj. nicht möglich sind (glA DJPW/KRÄMER, § 27 Rn. 104; aA FG Ba.-Württ. v. 16.3.2006, EFG 2006, 1008, rkr.).

Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht: Beschränkt kstpf. Rechtssubjekte sind weder nach Abs. 1 noch nach Abs. 7 zur Führung eines Einlagekontos verpflichtet. Abs. 7 gilt dagegen auch für im Ausland gegründete, jedoch im Inland unbeschränkt kstpf. Nicht-KapGes. Insgesamt ist der persönliche Anwendungsbereich des Abs. 7 iVm. Abs. 1–6 größer als der Anwendungsbereich der §§ 27 ff. aF, die ihrer Konzeption nach nur KapGes. zur Gliederung des vEK verpflichteten.

Einstweilen frei.

146–149

II. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung der Abs. 1–6

1. Allgemeine Vorschriften

150

KStSubjekte, die die Voraussetzungen des Abs. 7 erfüllen, haben nach Abs. 1 ein Einlagekonto zu führen und fortzuschreiben, nach Abs. 2 Erklärungen zur gesonderten Feststellung abzugeben und ihren Anteilseignern bzw. gleichgestellten Personen nach Abs. 3 Bescheinigungen auszustellen. Gegebenenfalls haften Sie nach Maßgabe des Abs. 5.

„Direktzugriff“ auf das Einlagekonto: Eine jedenfalls für Zwecke des § 27 sinngemäße Anwendung des § 28 und damit ein gesetzlich ausnahmsweise zulässiger Direktzugriff auf das Einlagekonto iSd. Abs. 1 Satz 3 kommt auch bezüglich einer mit dem Nennkapital einer KapGes. vergleichbaren Größe in Betracht, und zwar auch dann, wenn vergleichbare handelsrechtl. Vorschriften nicht existieren (s. das Beispiel bei DJPW/KRÄMER, § 27 Rn. 100). Auch Betriebe gewerblicher Art können insoweit über eine als Nennkapital dienende vergleichbare Größe (Dotationskapital) verfügen, wenn es sich um sog. Eigenbetriebe handelt (BMF v. 11.9.2002, BStBl. I 2002, 935 Rn. 13; BMF v. 9.8.2005 – IV B 7 – S 2706a – 5/05, nv., Rn. 4). Das ist der Fall, wenn die jeweiligen Eigenbetriebsvorschriften die Ausstattung des Betriebs gewerblicher Art mit einem bestimmten EK-Stamm verlangen (GOSCH/HEGER II. § 27 Rn. 58; DJPW/KRÄMER, § 27 Rn. 96). Bei finanzwirtschaftlich unselbständigen sog. Regiebetrieben kommen die Eigenbetriebsvorschriften dagegen nicht zum Tragen, dh. eine dem Nennkapital vergleichbare Bezugsgröße existiert nicht (DJPW/KRÄMER, § 27 Rn. 99).

Idealverein: Nach Abs. 1 Satz 1 iVm. Abs. 7 ausweisfähige Einlagen können nur vorliegen, wenn die Vermögenszuführung einem betrieblichen Bereich der Nicht-KapGes. iSd. § 4 Abs. 1 Satz 7 EStG gewidmet wird. Das kann hinsichtlich der einem stpf. Idealverein außerhalb der betrieblichen Sphäre zugewendeten Mitgliedsbeiträge nicht der Fall sein (DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 252). Zu wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 4 EStG s. Anm. 152.

Mehr- und Minderabführungen: Abs. 6 kann auf Nicht-KapGes. mangels Erfüllung der für Organgesellschaften durch §§ 14 ff. aufgestellten subjektiven Voraussetzungen nicht anwendbar sein.

Nicht bilanzierende KStSubjekte: Der Ableitungsmechanismus des Abs. 1 Satz 5 versagt bei nicht buchführungspflichtigen Körperschaften, bei denen die Bezugsgröße des EK laut StBil. nicht zur Verfügung steht (s. Anm. 65). Die Rechtsfolge des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG kann auf Anteilseignerebene uE nur über § 163 Satz 1 AO erreicht werden.

Phasengleiche Auskehrung: Da der Gewinn eines Betriebs gewerblicher Art als zum Ende des Wj. zeitgleich durch die Trägerkörperschaft bezogen gilt (BFH v. 11.7.2007 – I R 105/05, BStBl. II 2007, 841 sowie § 4 Anm. 7 und 100 ff.), ist gemäß den allgemeinen Grundsätzen nach Abs. 1 Satz 3 auf den ausschüttbaren Gewinn zum Ende des Vor-Wj. abzustellen. Die bei KapGes. für Vorabausschüttungen eintretende Situation (s. Anm. 53) stellt daher bei Betrieben gewerblicher Art die Regel dar.

2. Anfangsbestand des Einlagekontos

151 a) Gesetzeswortlaut

Anders als für bereits nach dem Anrechnungsverfahren zur Gliederung des vEK verpflichtete KapGes. (vgl. Anm. 95) und im Fall des Eintritts einer KapGes. oder eines sonstigen KStSubjekts iSd. Abs. 7 in die unbeschränkte StPflcht (vgl. Anm. 91) hat der Gesetzgeber für die Ermittlung des Anfangsbestands des Einlagekontos bei KStSubjekten iSd. Abs. 7, die bereits im Zeitpunkt des Systemwechsels unbeschränkt kstpfl. waren, keine besondere Regelung getroffen. Die allgemeine Regel des Abs. 1 Satz 1 iVm. Abs. 7 besagt lediglich, dass sämtliche nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen auszuweisen sind. Da Abs. 1 in zeitlicher Hinsicht jedoch erst mit dem Systemwechsel zum Halbeinkünfteverfahren ab 2001/2002 Anwendung findet (s. Anm. 95), sind vor dem Systemwechsel geleistete Einlagen mangels anderweitiger Regelung nicht auf dem Einlagekontos auszuweisen.

BFH v. 12.8.2007 – I R 78/06, BStBl. II 2008, 317; BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 Rn. 5; DJPW/KRÄMER, § 27 Rn. 82; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 28; aA CHRISTOCHOWITZ/LEIB in MÖSSNER/SEEGER, § 27 Rn. 55.

Überbesteuerung von Altgewinnen: Da das Einlagekonto damit nach dem Gesetzeswortlaut einen Anfangsbestand von 0 € aufweisen würde, käme es zu einer Verwendung des ausschüttbaren Gewinns, und zwar in Gestalt der in der Zeit vor dem Systemwechsel auf der Ebene des KStSubjekts bereits voll (dh. zum Thesaurierungssatz von 40 %) besteuerten Gewinne, die bei Ausschüttung auf der Ebene des Anteilseigners nach dem Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren besteuert werden, ohne dass es zu einem vollständigen Ausgleich der nach altem Recht angefallenen Vorbelastung mit KSt. käme (s. § 37 Anm. 4). Denn das Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren ist auf den Ausgleich einer Vorbelastung mit KSt. von 25 % bzw. 15 % (ab 2008) ausgelegt. Da mangels Gliederung des vEK ein Teilbetrag EK 40 und damit ein Endbestand iSv. § 36 Abs. 7, § 37 Abs. 1 anders als bei KapGes. nicht existiert, nehmen die Altgewinne am Ausgleichsmechanismus des § 37 Abs. 2–7 nicht teil. Im Vergleich zu KapGes. kommt es dadurch bei den vor dem Systemwechsel bereits unbeschränkt stpfl. KStSubjekten iSd. Abs. 7 zu einer wirtschaftlichen Überbesteuerung.

152 b) Eigenkapital abzüglich Nennkapital als Anfangsbestand

Verwaltungsauffassung: Um die dargestellte Überbesteuerung zu vermeiden, lässt die FinVerw. über den Gesetzeswortlaut hinaus bei kstpfl. Betrieben gewerblicher Art iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a und b Sätzen 1–3 EStG zu, das gesamte vorhandene EK abzüglich des ggf. gebildeten Nennkapitals als Anfangsbestand des Einlagekontos auszuweisen (BMF v. 11.9.2002, BStBl. I 2002, 935 Tz. 13 und 25). Infolgedessen gilt auch bei Ausschüttung von Altgewinnen nach Abs. 1 Satz 3 stets das Einlagekonto als verwendet. Eine entsprechende Handhabung wird auch für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 4 EStG anerkannt (BMF v. 10.11.2005, BStBl. I 2005, 1029 Rn. 6).

Stellungnahme: Diese Auffassung ist zutreffend und schließt die hinsichtlich der vormals nicht gliederungspflichtigen KStSubjekte bestehende Regelungslücke, indem sie die bereits unter dem Anrechnungsverfahren nach § 30 Abs. 3 aF vorgesehene technische Lösung aufgreift, die den Ansatz des in der Eröffnungsbilanz ausgewiesenen, das Nennkapital übersteigenden EK vorsah. UE kann sie jedoch nicht auf Betriebe gewerblicher Art und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe beschränkt bleiben, sondern muss zur Vermeidung von verfassungswidrigen Ungleichbehandlungen auch auf die anderen KStSubjekte iSd. Abs. 7 angewandt werden (glA DJPW/DÖTSCHE, § 27 Rn. 32 u. 252; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 108). Bei allen vormals nicht gliederungspflichtigen KStSubjekten besteht in gleicher Weise die Gefahr einer Überbesteuerung von Altgewinnen. Es ist kein sachlicher Grund erkennbar, der vor dem Hintergrund des Art. 3 Abs. 1 GG eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könnte. Voraussetzung einer insoweit verfassungskonformen Schließung der Regelungslücke ist jedoch, dass das KStSubjekt vor dem Systemwechsel im Inland unbeschränkt kstpfl. war, da bei im Ausland unbeschränkt kstpfl. Rechtssubjekten die Gefahr einer Überbesteuerung von Altgewinnen nicht besteht (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS aaO). Für diese Fälle geht der insoweit abschließende Abs. 2 Satz 3 vor.

Maßgeblichkeit der Steuerbilanz: Soweit es sich um bilanzierende KStSubjekte handelt, ist das Eigenkapital laut StBil. anzusetzen, das nach altem Recht Ausgangspunkt der Feststellung des vEK war (DJPW/KRÄMER, § 27 Rn. 86; SEMMLER/ZIMMERMANN, DB 2005, 2153 [2156]).

c) Zum Verlustausgleich genutzte Einlagen

153

Nach altem Recht tatsächlich geleistete Einlagen, die zum Ausgleich von Verlusten verwendet worden sind, können bei der Ermittlung des Anfangsbestands nicht berücksichtigt werden. Denn da insoweit keine an den Anteilseigner auskehrbaren EK-Bestandteile mehr existieren, kann eine Überbesteuerung nicht eintreten, die entgegen dem Gesetzeswortlaut eine Berücksichtigung bei der Bildung des Anfangsbestands erforderlich machen könnte (BFH v. 12.8.2007 – I R 78/06, BStBl. II 2008, 317; v. 23.1.2008 – I R 18/07, BStBl. II 2008, 573; v. 9.4.2008 – I R 68–70/06, nv.; BLÜMICH/WERNING, § 27 Rn. 22; GOSCH/HEGER II, § 27 Rn. 59).

Einstweilen frei.

154–159

Erläuterungen zu Abs. 8: Beschränkt körperschaftsteuerpflichtige EU-Rechtssubjekte

I. Anwendungsbereich (Abs. 8 Satz 1)

1. Konzeption und Anknüpfungsmerkmale

160

Ziel des Abs. 8 ist es, die Abgrenzung zwischen stpfl. Gewinnausschüttung und nicht stbarer Einlagenrückgewähr auch für Auskehrungen eines stl. im EU-Ausland ansässigen und im Inland nicht unbeschränkt stpfl. Rechtssubjekts zu ermöglichen. Abs. 8 Satz 1 legt den Anwendungsbereich dieser Gewährleistung fest und stellt klar, dass eine Bereinigung der vom Anteilseigner bezogenen Kapitalerträge um nicht stbare Bestandteile nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG bei anderen, nur im Ausland unbeschränkt stpfl. Rechtssubjekten nicht möglich ist.

„Unterliegen“ der ausländischen Steuerpflicht: Damit ist nach allgemeiner Auffassung gemeint, dass das fragliche Rechtssubjekt nach dem Typenvergleich (s. Anm. 25) einem der in § 1 Abs. 1 genannten inländ. KStSubjekte entspricht (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 115; DJPW/DÖRSCH, § 27 Rn. 265). UE ist dagegen nicht erforderlich, dass der EU-Staat eine mit der deutschen KSt. vergleichbare Steuer tatsächlich erhebt. Auch die Tatbestände des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 EStG, § 8b KStG) setzen wegen der gewollten Gleichbehandlung in- und ausländ. Gewinnausschüttungen nicht voraus, dass die durch sie typisierend ausgeglichene Vorbelastung mit KSt. auch im Ausland tatsächlich angefallen ist. Für Abs. 8 muss Entsprechendes gelten, da die Vorschrift in ähnlicher Weise die Gleichbehandlung in- und ausländ. Ausschüttungen erreichen will.

„Unbeschränkte“ ausländische Steuerpflicht: Die Vorschrift setzt die unbeschränkte StPflcht in einem anderen EU-Staat voraus, die sich idR aus dem statutarischen Sitz oder dem Ort der tatsächlichen Geschäftleitung ergibt. Damit gilt Abs. 8 auch dann, wenn die Körperschaft in einem Drittstaat gegründet wurde, sich ihr tatsächlicher Geschäftssitz jedoch in einem EU-Staat befindet (GOSCH/HEGER II, § 27 Rn. 61; DJPW/DÖRSCH, § 27 Rn. 264). Wegen der spezialgesetzlichen Regelungen in Abs. 1 und Abs. 7 kommt Abs. 8 nicht zum Tragen, wenn das Rechtssubjekt sowohl im EU-Ausland als auch im Inland unbeschränkt stpfl. ist (zB typischerweise bei statutarischem Sitz im Ausland und tatsächlicher Geschäftsleitung im Inland, s. Anm. 25).

Leistungen im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 9: Zusätzlich müssen Leistungen an die Anteilseigner iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 9 EStG möglich sein (rechtsformbezogene Betrachtung, s. Anm. 145). Mangels ausdrücklichem Verweis fallen – anders als nach Abs. 7 – ausländ. Betriebe gewerblicher Art und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a und b EStG nicht in den Anwendungsbereich des Abs. 8.

161–163 Einstweilen frei.

164 2. Entsprechende Anwendung

EW-Staaten: Die Regelung gilt ihrem Wortlaut nach nicht für Rechtssubjekte, die in anderen als EU-Staaten der unbeschränkten StPflcht unterliegen. Der Anwendungsbereich erfasst damit insbes. nicht die in den EW-Staaten (Island, Norwegen, Liechtenstein) stl. ansässigen Rechtssubjekte, was problematisch ist, da die EU-Grundfreiheiten auch im Verhältnis zu diesen Staaten zu beachten sind (vgl. EFTA-Gerichtshof v. 23.11.2004 – E-1/04, IStR 2005, 55; CORDEWENER IStR 2008, 536 [538]). Demgegenüber sind die EW-Staaten bei anderen gesetzgeberischen Maßnahmen zur Internationalisierung des Ertragsteuerrechts berücksichtigt worden (vgl. zB § 12 Abs. 3 Satz 1 KStG, § 6 Abs. 5 Satz 1 AStG).

Ein Teil des Schrifttums will daher Abs. 8 auf in EW-Staaten unbeschränkt stpfl. Rechtssubjekte in Ausfüllung einer vom Gesetzgeber versehentlich hinterlassenen Regelungslücke entsprechend anwenden (DJPW/DÖRSCH, § 27 Rn. 266; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 116; jedenfalls für Fälle des § 29 Abs. 6 auch SCHIESSL, DStZ 2007, 852 [853]). Dem ist vor dem Hintergrund des Anwendungsvorrangs des europäischen Primärrechts zu folgen. Der Umstand, dass im Verhältnis zu den EW-Staaten nur das europäische Primärrecht, nicht dagegen das von den europäischen Institutionen in Kraft gesetzte Sekundärrecht (zB die EU-Amtshilferichtlinie) entsprechend gilt (CORDEWENER

ISr 2008, 536 [538]), spricht uE nicht für die Zulässigkeit einer unterschiedlichen Behandlung. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ist folglich zur Vermeidung von Diskriminierungen beim Anteilseigner entsprechend anzuwenden, wenn der Nachweis der Einlagenrückgewähr durch die EWR-Körperschaft entsprechend Abs. 8 iVm. Abs. 1 gelingt. Mangels Rechtsgrundlage kann jedoch ein (bei Nichterfüllung der Nachweisobligationen möglicherweise auch nachteiliger) Feststellungsbescheid nach Abs. 8 Satz 3 nicht ergehen. Die Erteilung einer Bescheinigung entsprechend Abs. 3 und 4 ist uE zulässig, hat jedoch mangels vorausgehender Feststellung nur einen geringen Beweiswert. Abs. 8 Satz 9 kann uE mangels Zulässigkeit eines Feststellungsverfahrens nicht entsprechend angewendet werden.

VZ vor 2006: Da Abs. 8 erst ab VZ 2006 anwendbar ist und eine vergleichbare Regelung zuvor nicht existierte, wird vorgeschlagen, Tatbestand und Rechtsfolgen der Vorschrift auch für VZ vor 2006 entsprechend anzuwenden, um europarechtswidrige Diskriminierungen zu vermeiden (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 128; GOSCH/HEGER II, § 27 Rn. 66; aA DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 261). Auch dem ist uE zu folgen, dh. Abs. 8 iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ist wegen des Anwendungsvorrangs des europäischen Primärrechts auf der Ebene des Anteilseigners mit Rückwirkung anzuwenden. Bescheinigungen können entsprechend Abs. 3 und 4 ausgestellt, jedoch keine Feststellungsbescheide erteilt werden. Für nachträglich erstellte oder vorgelegte Bescheinigungen gilt § 175 Abs. 2 Satz 2 AO.

Keine weitere entsprechende Anwendung: Eine weitere (dh. nicht europarechtlich vorgeprägte) entsprechende Anwendung des Abs. 8 iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG könnte allenfalls auf § 163 Satz 1 AO gestützt werden. Im Sinne dieser Vorschrift dürfte es jedoch ermessensgerecht sein, bei in Drittstaaten unbeschränkt stpfl. Körperschaften einen Nachweis wie in den vorgenannten Fällen nicht zuzulassen, da die hiergegen sprechenden verwaltungsökonomischen Aspekte nicht durch europarechtl. Aspekte verdrängt werden. Zur sog. „Erga omnes“-Wirkung der Kapitalverkehrsfreiheit s. CORDEWENER ISr 2008, 536 (537).

II. Entsprechende Ermittlung der Einlagenrückgewähr (Abs. 8 Satz 2) und besonderes Feststellungsverfahren (Abs. 8 Satz 3) 165

Sind die subjektiven Voraussetzungen des Abs. 8 Satz 1 erfüllt, ordnet Abs. 8 Satz 2 die entsprechende Anwendung der Abs. 1–6 unter Berücksichtigung der in Abs. 8 Sätzen 3–9 geregelten Besonderheiten an. Vor Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG soll danach ein besonderes Feststellungsverfahren durchgeführt werden (BTDrucks. 16/2710, 31 f.). Abs. 8 Satz 2 zielt in erster Linie auf die entsprechende Anwendung des Abs. 1 Sätze 3 und 5. Das Feststellungsverfahren nach Abs. 2 wird durch das besondere Verfahren nach Abs. 8 Sätzen 3 ff. verdrängt.

Die Anwendung der gesamten Vorschrift steht unter dem Vorbehalt eines entsprechenden Antrags. Der auszahlenden Körperschaft steht ein echtes Wahlrecht zu, ihren Anteilseignern die Absetzung einer nicht stbaren Einlagenrückgewähr zu ermöglichen oder nicht. Aus der Pflicht zur Erstellung einer Bescheinigung nach Abs. 3 kann nicht abgeleitet werden, dass der Anteilseigner Anspruch auf eine entsprechende Ausübung des Wahlrechts hat, da auch Abs. 3 unter dem Vorbehalt einer entsprechenden Wahlrechtsausübung steht.

Gegenstand der Feststellung: Anders als nach Abs. 2 Satz 1 wird nicht der Bestand des Einlagekontos, sondern der nach Abs. 1 Satz 3 als Einlagenrückgewähr zu behandelnde Teil der Leistung(en) gesondert festgestellt. Der für das Rechtssubjekt zuständige Arbeitsbereich des FA hat auf der Grundlage der Angaben im Antrag nach Abs. 8 Sätzen 4 und 7 die Differenzrechnung des Abs. 1 Satz 3 durchzuführen und das Ergebnis in Bescheidform zu fassen. Die Feststellung der Einlagenrückgewähr erfolgt „für den jeweiligen VZ“, nicht zum Ende des Wj. Wegen der Sammelbetrachtung sollte der Bescheid dennoch erst nach Ablauf des Wj. ergehen (vgl. Anm. 107).

Bindungswirkung für den Anteilseigner: Anders als der Feststellungsbescheid nach Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 81) entfaltet der Bescheid nach Abs. 8 Satz 3 uE Bindungswirkung für das FA des Anteilseigners (glA GOSCH/HEGER II, § 27 Rn. 64; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 125). Zwar sind nach §§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 und 7a, 43 Abs. 3 Satz 4 EStG idF ab 2009 auch Gewinnausschüttungen beschränkt stpfl. KStSubjekte ggf. kapertstpfl. und kann es insoweit zu einer Haftungsinanspruchnahme mit Auslösung der Gestaltungswirkung nach Abs. 5 Satz 6 kommen. Zu einer Veränderung der bei der Feststellung iSv. Abs. 1 Satz 3 zu Grunde gelegten Verwendung nach Abs. 5 Satz 1 kann es jedoch idR nicht kommen, da Abweichungen zwischen dem Feststellungsbescheid und der Bescheinigung nur bei fehlerhafter Übertragung der festgestellten (Gesamt-)Einlagenrückgewähr oder bei deren unzutreffender Verteilung auf die einzelnen Anteilseigner (dh. bei Schreib- oder Rechenfehlern im weitesten Sinne) eintreten können. Bei solchen Fehlern ist die Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 1 jedoch wirkungslos, da sie auf die „zugrunde gelegte“ Verwendung Bezug nimmt (s. Anm. 119). Damit erzeugt die Bescheinigung nach Abs. 8 Satz 2 iVm. Abs. 3 und 4 eine weitaus geringere Gestaltungswirkung als die Bescheinigung einer unbeschränkt stpfl. KapGes. Die Tatbestandswirkung der Feststellung nach Abs. 8 Satz 3 wird insoweit nicht durch die Gestaltungswirkung der Bescheinigung überlagert, was für eine unmittelbare Bindungswirkung des Bescheids spricht.

Keine weitere Fortentwicklungs- und Feststellungspflicht: Aus der entsprechenden Anwendung der Abs. 1–6 kann nicht gefolgert werden, dass fortlaufend Feststellungsverfahren durchzuführen sind, wenn einmal ein Antrag nach Abs. 8 Satz 3 gestellt wurde. Anders als das Verfahren nach Abs. 2 ist das besondere Verfahren nach Abs. 8 Satz 3 leistungsbezogen, was Folgefeststellungen entsprechend Abs. 2 nicht erforderlich macht (glA DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 272; GOSCH/HEGER II, § 27 Rn. 65; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 124). Die zwischen den einzelnen Feststellungen liegenden „Lücken“ werden durch die Fiktionswirkung des Abs. 8 Satz 9 ausgefüllt, dh. feststellungslose Leistungen bleiben bei der Fortentwicklung des Einlagenbestands für die nächste Feststellung unberücksichtigt (DÖTSCH/PUNG, DB 2006, 2648 [2653]). Das ermöglicht dem ausländ. Rechtssubjekt eine gewisse Steuerung, ob und wann dem Anteilseigner die Geltendmachung einer Einlagenrückgewähr ermöglicht werden soll.

166–169 Einstweilen frei.

170 III. Antragstellung und Zuständigkeit (Abs. 8 Sätze 4–8)

Antragsfrist (Abs. 8 Satz 4): Der Antrag auf Feststellung kann nur bis zum Ende des auf das Jahr der Leistung folgenden Kj. gestellt werden (Ausschluss-

frist). Die Verwendung des amtlichen Vordrucks ist nach dem Gesetzeswortlaut zwingend.

Zuständigkeit (Abs. 8 Sätze 5 und 6): Ist das Rechtssubjekt beschränkt kstpf., so ist der Antrag beim FA iSd. § 20 Abs. 3 und 4 AO, andernfalls beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt.) zu stellen. Soweit § 5 Abs. 1 Nr. 29 FVG davon spricht, dass das BZSt. für die gesonderte Feststellung und die „Erteilung der Bescheinigung nach § 27 Abs. 8“ zuständig ist, dürfte es sich um ein Redaktionsversehen handeln, da nach Abs. 8 nur Bescheinigungen iSd. Abs. 3 und 4 von Belang sind (vgl. Abs. 8 Satz 8), die weder vom FA noch vom BZSt. ausgestellt werden.

Darlegungs- und Nachweispflicht (Abs. 8 Satz 7): Das ausländ. Rechtssubjekt hat die Verwendung des Einlagekontos in entsprechender Anwendung des Abs. 1 Satz 3 unter Bestimmung der Variablen des Abs. 1 Satz 5 zu berechnen und die hierzu relevanten Tatsachen „darzulegen“ (Abs. 8 Satz 7). Eine Verletzung der insoweit nach § 90 Abs. 2 AO erweiterten Mitwirkungspflicht im Besteuerungsverfahren führt zu einer Begrenzung der nach § 88 AO bestehenden Ermittlungspflicht des FA (BFH v. 15.2.1989 – X R 16/86, BStBl. II 1989, 462; v. 15.9.2006 – VII B 76/06, BFH/NV 2007, 185). Praktisch bedeutet dies, dass die Voraussetzungen des Abs. 1 Sätze 3 und 5 nicht nur darzulegen, sondern vollumfänglich nachzuweisen sind.

Rechtlicher Beurteilungsmaßstab: Bei der Herleitung des EK laut StBil. und der auf dem (fiktiven) Einlagekonto gespeicherten Einlagen sind wegen der entsprechenden Anwendung des Abs. 1 und der dort verwendeten Rechtsbegriffe die deutschen strechtl. Regelungen anzuwenden.

GIA BLÜMICH/WERNING, § 27 Rn. 76; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 120; STRECK/BINNEWIES VII. § 27 Rn. 83; DJPW/DÖTSCH, § 27 Rn. 269; DÖTSCH/PUNG, DB 2006, 2648 (2652); aA BLUMENBERG/LECHNER, BB 2006, Special 8, 25 (33); offen RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 (1490) und CHRISTOCHOWITZ/LEIB in MÖSSNER/SEEGER § 27 Rn. 271.

Auf die Ermittlung des EK nach ausländ. Handelsrecht kommt es nicht an (vgl. Anm. 41). Auch Vorgänge iSv. §§ 28, 29 sind entsprechend zu berücksichtigen.

► *Praktische Schwierigkeiten:* Hieraus folgen für die Praxis hohe Hürden für die Anwendung des Abs. 8. Als Ausweg wird vorgeschlagen, zu einem beliebigen Zeitpunkt in der Vergangenheit sämtliche nicht dem Nennkapital oder eindeutig den sonstigen Einlagen zuzuordnenden Eigenkapitalanteile als ausschüttbaren Gewinn einzustufen und von diesem Zeitpunkt an die Entwicklung der Einlagen nachzuvollziehen (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 120; GOSCH/HEGER II. § 27 Rn. 63). Zu europarechtl. Aspekten s. Anm. 164.

Einstweilen frei.

171–174

IV. Fiktive Gewinnverwendung bei fehlender Feststellung (Abs. 8 Sätze 8 und 9)

175

Ist ein Feststellungsverfahren nach Abs. 8 Satz 3 nicht erfolgreich durchgeführt worden, fingiert Abs. 8 Satz 9 sämtliche Bezüge des Anteilseigners (uU entgegen der Verwendungsreihenfolge des Abs. 1 Satz 3) als Gewinnausschüttungen. Dies bedeutet, dass sich das FA des Anteilseigners im Rahmen der Veranlagungsarbeiten stets nicht nur die Bescheinigung nach Abs. 3 und 4 vorlegen lassen muss, sondern auch zu prüfen hat, ob auf der Ebene der Körperschaft tatsäch-

KStG § 27 Anm. 175 Nicht i. d. Nennkapital geleistete Einlagen

lich ein Feststellungsbescheid ergangen ist. Das kann anhand des in die Bescheinigung nach Abs. 8 Satz 8 aufzunehmenden Aktenzeichens (bzw. anhand dessen Fehlens) festgestellt werden.