

## 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 KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126)

(1) <sup>1</sup>Die unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft hat die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen am Schluss jedes Wirtschaftsjahrs auf einem besonderen Konto (steuerliches Einlagekonto) auszuweisen. <sup>2</sup>Das steuerliche Einlagekonto ist ausgehend von dem Bestand am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs um die jeweiligen Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahrs fortzuschreiben. <sup>3</sup>Leistungen der Kapitalgesellschaft mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital im Sinne des § 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). <sup>4</sup>Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos kann durch Leistungen nicht negativ werden; Absatz 6 bleibt unberührt. <sup>5</sup>Als ausschüttbarer Gewinn gilt das um das gezeichnete Kapital geminderte in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos.

(2) <sup>1</sup>Der unter Berücksichtigung der Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahrs ermittelte Bestand des steuerlichen Einlagekontos wird gesondert festgestellt. <sup>2</sup>Der Bescheid über die gesonderte Feststellung ist Grundlagenbescheid für den Bescheid über die gesonderte Feststellung zum folgenden Feststellungszeitpunkt. <sup>3</sup>Bei 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. <sup>4</sup>Kapitalgesellschaften haben auf den Schluss jedes Wirtschaftsjahrs Erklärungen zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen abzugeben. <sup>5</sup>Die Erklärungen sind von den in § 34 der Abgabenordnung bezeichneten Personen eigenhändig zu unterschreiben.

(3) <sup>1</sup>Erbringt 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.

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

(4) <sup>1</sup>Ist 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. <sup>2</sup>Aus der Bescheinigung muss ferner hervorgehen, für welche Kapitalgesellschaft die Leistung erbracht wird. <sup>3</sup>Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend, wenn anstelle eines inländischen Kreditinstituts eine inländische Zweigniederlassung eines der in § 53b Absatz 1 oder 7 des Kreditwesengesetzes genannten Unternehmen die Leistung erbringt.

(5) <sup>1</sup>Ist für eine Leistung der Kapitalgesellschaft die Minderung des Einlagekontos zu niedrig bescheinigt worden, bleibt die der Bescheinigung zugrunde gelegte Verwendung unverändert. <sup>2</sup>Ist 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. <sup>3</sup>In den Fällen der Sätze 1 und 2 ist eine Berichtigung oder erstmalige Erteilung von Steuerbescheinigungen im Sinne des Absatzes 3 nicht zulässig. <sup>4</sup>In 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. <sup>5</sup>Die Steuerbescheinigungen können berichtigt werden. <sup>6</sup>Die 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 Mehrabführen mindern das Einlagekonto einer Organgesellschaft, wenn sie ihre Ursache in organschaftlicher 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 Nr. 10 des Einkommensteuergesetzes gewähren können.

(8) <sup>1</sup>Eine 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. <sup>2</sup>Die Einlagenrückgewähr ist in entsprechender Anwendung der Absätze 1 bis 6 und der §§ 28 und 29 zu ermitteln. <sup>3</sup>Der als Leistung im Sinne des Satzes 1 zu berücksichtigende Betrag wird auf Antrag der Körperschaft oder Personenvereinigung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum gesondert festgestellt. <sup>4</sup>Der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bis zum Ende des Kalenderjahrs zu stellen, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Leistung erfolgt ist. <sup>5</sup>Zuständig für die gesonderte Feststellung ist die Finanzbehörde, die im Zeitpunkt der Abgabe des Antrags nach § 20 der Abgabenordnung für die Besteuerung nach dem Einkommen örtlich zuständig ist. <sup>6</sup>Bei 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. <sup>7</sup>Im Antrag sind die für die Berechnung der Einlagenrückgewähr erforderlichen Umstände darzulegen. <sup>8</sup>In die Bescheinigung nach Absatz 3 ist das Aktenzeichen

der nach Satz 5 oder 6 zuständigen Behörde aufzunehmen. <sup>9</sup>Soweit 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

Anm. |

Anm.

### A. Allgemeine Erläuterungen zu § 27

<p><b>I. Grundinformation zu § 27</b> . . . . . 1</p> <p><b>II. Rechtentwicklung des § 27</b> . . . . . 2</p> <p><b>III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 27 mit höherrangigem Recht</b></p> <p>1. Bedeutung der Vorschrift . . . . . 11</p> <p>2. Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG</p> <p>    a) Verwendungsreihenfolge (Abs. 1 Satz 3) . . . . . 12</p>	<p>b) Verwendungsfestschreibung (Abs. 5 Satz 1) . . . . . 13</p> <p>c) Fiktive Nullbescheinigung (Abs. 5 Satz 2) . . . . . 14</p> <p>3. Vereinbarkeit mit Europarecht . . 15</p> <p><b>IV. Geltungsbereich des § 27</b> . . . . . 18</p> <p><b>V. Verhältnis des § 27 zu anderen Vorschriften</b> . . . . . 19</p>
---	--

### B. Erläuterungen zu Abs. 1: Funktionsweise des steuerlichen Einlagekontos

<p><b>I. Führung eines steuerlichen Einlagekontos (Abs. 1 Satz 1)</b></p> <p>1. Verpflichtung zum Ausweis . . . . . 25</p> <p>2. Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen als Gegenstand des Ausweises</p> <p>    a) Einlagen . . . . . 26</p> <p>    b) Kein Ausweis der in das Nennkapital geleisteten Einlagen . . . 27</p> <p>    c) Zeitpunkt des Ausweises . . . . . 28</p> <p><b>II. Fortschreibung (Abs. 1 Satz 2)</b></p> <p>1. Inhalt der Fortschreibungspflicht . 32</p> <p>2. Tatsächliche Vermögensverlagerung . . . . . 33</p> <p>3. Bestandszusammenhang . . . . . 34</p> <p><b>III. Einlagenrückgewähr (Abs. 1 Satz 3)</b></p> <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><b>IV. Kein Negativwerden des Einlagekontos (Abs. 1 Satz 4)</b> . . . . . 58</p> <p><b>V. Bestimmung der Variable des ausschüttbaren Gewinns (Abs. 1 Satz 5)</b></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>
---	--

**C. Erläuterungen zu Abs. 2: Feststellungsverfahren**

<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 bei Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht (Abs. 2 Satz 3) . . . . . 91</p> <p>IV. Erklärungspflicht (Abs. 2 Satz 4) und Verantwortlichkeit (Abs. 2 Satz 5) . . . . . 96</p>
--	--

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:  
Bescheinigung bei Leistung für eigene Rechnung**

<p>I. Funktion der Bescheinigung im Besteuerungsverfahren nach Abs. 3 und 4 . . . . . 100</p> <p>II. Verpflichtete Kapitalgesellschaft (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1) . . . . . 105</p>	<p>III. Inhalt der Bescheinigung (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2) . . . . . 106</p> <p>IV. Zeitpunkt der Ausstellung (Abs. 3 Satz 2) . . . . . 107</p>
---	--

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:  
Bescheinigung bei Leistung für fremde Rechnung . . . . . 112**

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

<p>I. Regelungsgehalt . . . . . 118</p> <p>II. Bescheinigung einer zu geringen Minderung (Abs. 5 Satz 1) . . . . . 119</p> <p>III. Fehlende oder verspätete Bescheinigung (Abs. 5 Satz 2) . . . . . 123</p> <p>IV. Berichtigungssperre bei Nicht- oder Minderbescheinigung (Abs. 5 Satz 3) . . . . . 124</p>	<p>V. Haftung bei zu hoher Bescheinigung (Abs. 5 Satz 4) . . . . . 130</p> <p>VI. Berichtigung bei zu hoher Bescheinigung (Abs. 5 Satz 5) . . . . . 131</p> <p>VII. Bestandskorrektur bei Haftungsanspruchnahme (Abs. 5 Satz 6) 132</p>
--	---

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

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

<p>I. Tatbestand . . . . . 145</p> <p>II. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung der Abs. 1 bis 6</p> <p>1. Allgemeine Vorschriften . . . . . 150</p>	<p>2. Anfangsbestand des Einlagekontos</p> <p>a) Gesetzeswortlaut . . . . . 151</p> <p>b) Verwaltungspraxis . . . . . 152</p>
---	---

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

<p>I. Anwendungsbereich (Abs. 8 Satz 1)</p>	<p>1. Konzeption und Anknüpfungsmkmale . . . . . 160</p>
---	--

Anm.	Anm.
2. Entsprechende Anwendung . . . . . 164	<b>III. Antragstellung und Zuständigkeit (Abs. 8 Sätze 4 bis 8) . . . . . 170</b>
<b>II. Entsprechende Ermittlung der Einlagenrückgewähr (Abs. 8 Satz 2) und besonderes Feststellungsverfahren (Abs. 8 Satz 3) . . . 165</b>	<b>IV. Fiktive Gewinnverwendung bei fehlender Feststellung (Abs. 8 Sätze 8 und 9) . . . . . 175</b>

## A. Allgemeine Erläuterungen zu § 27

**Schrifttum:** *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; *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; *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; *Kusmaul/Richter/Meyering*, 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; *Werral/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; *Korn*, Steuerliche Charakterisierung von Rückflüssen aus Besserungsscheinen nach Übertragung der Geschäftsanteile, GmbHR 2007, 624; *Lornsen-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/Voskuhl*, 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; *Cordewener*, Seminar A: Der Einfluss von Nichtdiskriminierungsregeln auf Nicht-EU-Staaten, IStR 2008, 536; *Breuninger/Müller*, Erwerb und Veräußerung eigener Anteile nach dem BilMoG, GmbHR 2011, 10; *Bott/Gastl*, Betriebe gewerblicher Art und Kapitalertragsteuer: Neue Ausrichtung nach alten Maßstäben, DStZ 2012, 570; *Bareis*, Magische Gewinnverschaffung durch § 27 KStG?, DB 2013, 2231; *Gosch*, Verwendung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 KStG i d F des SEStEG bei unterjährigen Zugängen, BFH/PR 2013, 279; *Schmidtman*, Steuerliche Behandlung eigener Anteile nach dem BMF-Schreiben vom 27.11.2013, Ubg 2013, 755; *Siegel*, Zur Zuordnung von Ausschüttungen nach § 27 KStG, DStZ 2013, 739; *Binnewies*, Haftungsfalle Einlagekonto, AG 2014, 317; *Mayer/Wagner*, BMF-Schreiben zu eigenen Anteilen – Absage an (vermeintliches) Korrespondenzprinzip, DStR 2014, 571; *Ott*, Probleme beim steuerlichen Einlagekonto und bei der Einlagenrückgewähr, DStR 2014, 673; *Scharpff/Tissen*, Klarheit zur steuerrechtlichen Behandlung des Erwerbs eigener Anteile durch neues BMF-Schreiben, AG 2014, 197; *Schiffers*, Steuerrechtliche Behandlung des Erwerbs eigener Anteile, GmbHR 2014, 79; *Neyer*, Einlagenrückgewähr: Strafsteuer auf nachträglich der Besteuerung zu Grunde gelegte vGA?, DStR 2016, 1841; *Brühl*, Anfechtung des Feststellungsbescheides nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG durch den Anteilseigner?, DStR 2017, 1129; *Moritz*, Die Reichweite der Verwendungsfestschreibung nach § 27 Abs. 5 Satz 1, FR 2017, 84; *Ott*, Aktuelle Entwicklun-

gen und Gestaltungsüberlegungen zum steuerlichen Einlagekonto, DStR 2017, 1505; *Jauch*, Zum aktuellen Diskurs bei Verwendungsfestschreibung gem. § 27 Abs. 5 und zur Änderbarkeit von Feststellungen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 KStG, DStR 2018, 504; *Kraft*, Das steuerliche Einlagekonto privatnütziger Familienstiftungen vor dem Hintergrund aktueller judikativer Entscheidungen, Ubg 2020, 95.

**Verwaltungsanweisungen:** BMF v. 2.12.1998 – IV C 6 - S 2741 - 12/98, BStBl. I 1998, 1509; BMF v. 11.9.2002 – IV A 2 - S 1910 - 194/02, BStBl. I 2002, 935; BMF v. 5.11.2002 – IV C 1 - S 2401 - 22/02, BStBl. I 2002, 1338; BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Anwendungserlass zu §§ 27, 28; BMF v. 26.8.2003 – IV A 2 - S 2760 - 4/03, BStBl. I 2003, 434; BMF v. 6.11.2003 – IV A 2 - S 1910 - 156/03, BStBl. I 2003, 575; BMF v. 10.11.2005 – IV B 7 - S 2706a - 6/05, BStBl. I 2005, 1029; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001//2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314, AEUmwStG 2006; BMF v. 16.11.2011 – IV A 7 - O 2200/09/10009:001, BStBl. I 2011, 1063; BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615; BMF v. 17.12.2013 – IV C 2 - S 2750 - a/11/10001, BStBl. I 2014, 63; BMF v. 9.1.2015 – IV C 2 - S 2706 - a/13/10001, BStBl. I 2015, 111; BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017, 2015/0468306, BStBl. I 2016, 85; BMF v. 4.4.2016 – IV C 2 - S 2836/08/10002, BStBl. I 2016, 468.

## 1 I. Grundinformation zu § 27

Die Vorschrift ist Voraustatbestand 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 enthält § 27 neben zahlreichen technischen und verfahrensrechtl. Einzelheiten in Abs. 1 Sätze 3 und 5 ein stark vereinfachendes, aber materiell-rechtl. bindendes Rechenschema, das im Vergleich zur handelsrechtl. Entwicklung des EK zu stl. abweichenden Ergebnissen führen kann (s. Anm. 40).

## 2 II. Rechtsentwicklung des § 27

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

**UntStFG v. 20.12.2001** (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): Anlässlich der Gesetzesänderung wird § 27 redaktionell überarbeitet, die Abs. 6–8 aF werden 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): Abs. 6 Satz 1 wird um einen Einschub ergänzt, der die Auswirkungen organschaftlicher Mehr- oder Minderabführungen auf das stl. Einlagekonto der OG klarstellt. 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, ber. BGBl. I 2007, 68; BStBl. I 2007, 4):

- ▶ *Abs. 1 Satz 3* bestimmt die Verwendung einer Leistung aus dem stl. Einlagekonto nun ausdrücklich ungeachtet der handelsrechtl. Beurteilung, soweit die Leistung den auf den Schluss des vorangegangenen Wj. ermittelten ausschütt-

baren Gewinn übersteigt. Ein Direktzugriff auf das Einlagekonto ist damit grds. ausgeschlossen.

- ▶ *Abs. 1 Satz 4* sieht vor, dass das stl. Einlagekonto entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis (BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 – S 2836 – 2/03, 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*“ wird aufgehoben, was Folge der Neufassung des Abs. 5 ist. Hierbei ist dem Gesetzgeber allerdings ein Redaktionsversehen unterlaufen, da die bisherige Festschreibungsregelung in Abs. 1 Satz 5 enthalten 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* enthält die Nachfolgeregelung des „alten“ Abs. 1 Satz 5 sowie eine überarbeitete Fassung der 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 bis 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):

- ▶ *Abs. 1 Satz 3* erweitert die Bezugnahme auf § 28 Abs. 2 Satz 2 um eine Bezugnahme auf § 28 Abs. 2 Satz 3.
- ▶ *In Abs. 6* werden die Sätze 2 bis 4 gestrichen.

**KroatienAnpG v. 25.7.2014** (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Das im SE-StEG v. 7.12.2006 unterlaufene Redaktionsversehen (Aufhebung eines zu diesem Zeitpunkt nicht vorhandenen Abs. 1 Satz 6) wird berichtigt (s. BTDrucks. 184/14, 84) und die in Abs. 4 Satz 3 enthaltene Verweisung auf § 53b KWG redaktionell angepasst.

Einstweilen frei.

3–10

### III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 27 mit höherrangigem Recht

#### 1. Bedeutung der Vorschrift

11

Als Schlüsselnorm des kstrechtl. EKRechts hat § 27 sowohl für die Körperschaft selbst als auch für ihre Anteilseigner erhebliche praktische Bedeutung. Um das gesetzgeberische Ziel der Identifizierung einer ausschüttungsbedingten Einlagenrückgewähr zu erreichen (s. Anm. 1), verpflichtet die Vorschrift die Körperschaft

zunächst 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). Kern der Vorschrift ist die gesetzliche Festlegung eines fixen Berechnungsschemas zur Herleitung des Betrags der in einer Ausschüttung enthaltenen Einlagenrückgewähr (Abs. 1 Sätze 3 und 5), das von der Körperschaft in der Praxis vor Ausstellung der Bescheinigung und bei der Erstellung ihrer Feststellungserklärung 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 nach dem Gesetzeswortlaut nur bei stl. im EU-Ausland ansässigen KapGes. und vergleichbaren Rechtssubjekten auf Antrag zur Anwendung (Abs. 8).

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

### 12 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 führen, 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 Sätze 3 und 5 um einen Normenkomplex, der ungleichartige Fälle ggf. gleich und gleichartige Fälle ggf. ungleich behandelt.

#### **Verfassungsrechtliche Rechtfertigung:**

► *Rechtsprechung und Literatur:* Die Rspr. hält eine durch die Vorjahresbetrachtung bedingte stl. Qualifizierung einer handelsrechtl. als Kapitalrückzahlung zu wertenden Leistung einer KapGes. als Gewinnausschüttung vor dem Hintergrund des legitimen Zwecks, zur Vermeidung von Gestaltungen (*Gosch*, BFH/PR 2013, 279 [280]) einen sog. Direktzugriff auf das Einlagekonto (s. Anm. 41) zu verbieten, für hinnehmbar (BFH v. 30.1.2013 – I R 35/11, BStBl. II 2013, 560 [564]). Die Verwirklichung dieses Zwecks erfordere eine praktikable Regelung. Eine Identifizierung der Einlagenrückgewähr allein nach handelsrechtl. Grundsätzen zwingt den Rechtsanwender bei im Ausland ansässigen KapGes. zur Prüfung der ausländ. Rechtslage, worauf sich der Gesetzgeber aus Gründen der Verwaltungspraktikabilität (s. BTDrucks. 16/2710, 32) nicht habe einlassen müssen. Im Übrigen könne der Steuernachteil dadurch vermieden werden, dass die KapGes. nicht im Wege einer (unterjährigen) Einlage, sondern durch ein Gesellschafterdarlehen mit Kapital ausgestattet werde. Nach der Gegenansicht, die bereits die Tatbestandsmäßigkeit der Vorjahresbetrachtung verneint

(s. Anm. 53), führt die Lösung des BFH zu einer gleichheitswidrigen, weil offensichtlich unzutreffenden Besteuerung (*Bareis*, DB 2013, 2231 [2234]; *Siegel*, DStZ 2013, 739 [744]).

- ▶ **Stellungnahme:** Der Auffassung des BFH ist im Erg. zuzustimmen. Es handelt sich uE bei Abs. 1 Sätze 3 und 5 idF des SEStEG in Verbindung mit der von der hM favorisierten Auslegung (s. Anm. 53) um eine die verfassungsrechtl. Grenzen des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) noch einhaltende Typisierungsregelung (s. hierzu Einf. ESt. Anm. 200 und 266). 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 überzeugenden (weil zB der unterjährigen handelsrechtl. Situation widersprechenden) Ergebnissen führen, würde zu einer erheblichen Verkomplizierung des Verfahrens führen. In diesem Punkt bewirkt Abs. 1 Sätze 3 und 5 eine Vereinfachung und Vereinheitlichung der Verwendung des stl. Einlagekontos. Die verbleibenden Ungleichbehandlungen werden durch diesen gewichtigen Vereinfachungseffekt gerechtfertigt (glA *Oellerich in Blümich*, § 27 Rz. 40a [7/2019]). Dessen ungeachtet fällt der Gleichheitsverstoß jedenfalls angesichts der vollständigen Steuerverstrickung von KapGesAnteilen seit 2009 (§ 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG nF) nicht mehr sehr intensiv aus. Die Umqualifizierung einer (handelsrechtl.) Gewinnausschüttung in eine Einlagenrückgewähr ist für den Anteilseigner idR vorteilhaft. Der umgekehrte Fall (dh. die 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 geeignete 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]; BVerfG 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 *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 560 f., mwN sowie Einf. ESt. Anm. 630). Insoweit würde die unbedingte Gleichbehandlungsprämisse durch das gesetzgeberische Ermessen verdrängt, was auch den Anspruch an die Exaktheit des Abgrenzungsmechanismus nach Abs. 1 Sätze 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.

13 **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) und Rechtsklarheit hinsichtlich der korrespondierenden Besteuerung des Anteilseigners geschaffen werden muss (BFH v. 11.2.2015 – I R 3/14, BStBl. II 2015, 816; BFH vom 11.7.2018 – I R 30/16, BStBl. II 2019, 283; letzterem vorgehend FG Ba.-Württ. v. 12.4.2016 – 6 K 2703/15, EFG 2016, 1994, teilweise nrkr., Rev. nach Abtrennung noch Az. BFH VIII R 14/18). Hierin liegt ein sachlicher Grund iSd. Art. 3 Abs. 1 GG, 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. gemäß einer nicht veröffentlichten Verwaltungsanweisung aus dem Jahre 2008 (s. *Dötsch* in *DPM*, § 27 Rz. 221 [11/2019]) offenbar eine Berichtigung der Bescheinigung bei Publikums-KapGes. durch Veröffentlichung in der Zeitschrift „Wertpapiermitteilungen“ oder in anderen Medien und Datenbanken zulässt (glA *Dötsch* in *DPM*, § 27 Rz. 191 [11/2019]). Sollte sich ein solches Verfahren als praktikabel erweisen und von der FinVerw. verbindlich anerkannt werden, 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.

14 **c) Fiktive Nullbescheinigung (Abs. 5 Satz 2)**

Auch die über die Verwendungsfestschreibung nach Abs. 5 Satz 1 hinausgehende gesetzliche Fiktion einer Nullbescheinigung nach Abs. 5 Satz 2 bei fehlender oder verspäteter Bescheinigung (s. Anm. 123) ist mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar (BFH v. 11.2.2015 – I R 3/14, BStBl. II 2015, 816; BFH v. 11.7.2018 – I R 30/16, BStBl. II 2019, 283). Sie dient dem legitimen Zweck der Rechtssicherheit und ist der KapGes. und ihren Anteilseigner zumutbar, soweit von der KapGes. regelmäßig verlangt werden kann, sich spätestens anlässlich der iSv. § 150 Abs. 2 AO gewissenhaften Erstellung der (einem Feststellungsbescheid iSd. Abs. 5 Satz 2 planmäßig vorausgehenden) Feststellungserklärung nach Abs. 2 Satz 4 mit dem Umfang ihrer Bescheinigungspflicht nach Abs. 3 und 4 zu beschäftigen und ihren Anteilseignern entsprechende Bescheinigungen zu erteilen. Bei Verletzung dieser Pflichten ist die im Erg. eine Verwendungsfestschreibung nach Abs. 5 Satz 1 bewirkende Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 2 selbst dann nicht unangemessen, wenn sich die Nullverwendung aufgrund einer späteren Ap. als materiell unrichtig erweist. Zu nachträglich erkannten vGA s. Anm. 123.

15 **3. Vereinbarkeit mit Europarecht**

Durch die Einfügung des Abs. 8 iDF des SEStEG hat der Gesetzgeber die gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstoßende Diskriminierung von Anteilseignern beseitigt, die Gewinnausschüttungen einer nur im EU-Ausland unbeschränkt stpfl. KapGes. oder einer sonstigen Körperschaft empfangen (vgl. entsprechend zur Anrechnung ausländ. KSt EuGH v. 6.3.2007 – C-292/04, Slg 2007, I-1835), da auch diese zukünftig die Verwendung eines (fiktiven) Einlagekontos nachweisen und ihrem An-

teilsigner somit den Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG eröffnen können (s. Anm. 3 und 160). Die hierzu in Abs. 8 enthaltenen verfahrensrechtl. Vorgaben und Beschränkungen stellen uE keinen unverhältnismäßigen, den EU-rechtl. Effektivitätsgrundsatz verletzenden Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit dar, da sie dem legitimen Zweck einer wirksamen Steuerkontrolle dienen (vgl. EuGH v. 15.5.1997 – C-250/95, Slg 1997, I-2471; EuGH v. 10.3.2005 – C-39/04, Slg 2005, I-2057; EuGH v. 30.6.2011 – C-262/09, Slg 2011, I-5669; Hess. FG v. 25.9.2017 – 3 K 737/15, EFG 2017, 1951, Az. BFH VIII R 18/17). Dies gilt insbes. auch für die Ausschlussfrist nach Abs. 8 Satz 4 und die Obliegenheit der KapGes., den Nachweis der Einlagenrückgewähr unter Rückgriff auf im Ausland befindliche Unterlagen zu erbringen (BFH v. 27.2.2018 – I B 37/17, BFH/NV 2018, 841; *Wacker*, FR 2019, 979 [985]).

Sofern ein Teil des Schrifttums die Rechtslage aufgrund der hohen Nachweishürden des Abs. 8 (s. Anm. 170) nach wie vor für diskriminierend hält und weiterhin eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit konstatiert (*Werra/Teiche*, DB 2006, 1455 [1458]; *Spilker/Peschke*, DStR 2011, 385 [389]), ist dem uE in Bezug auf neu gegründete KapGes. bereits deshalb nicht zu folgen, weil die Aufzeichnungs- und Nachweisobligationen in diesem Fall vorhersehbar sind und in ihrer praktischen Durchführung 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. 187). Diese Obliegenheit sowie die Verpflichtung zur Ermittlung des EK laut StBil. nach inländ. (Bilanz-)StRecht (s. Anm. 160) stehen im Interesse einer steuersystematischen Kohärenz bei der Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG und sind verhältnismäßig. Sie stehen auch im Einklang mit der Rspr. des EuGH zur vergleichbaren Konstellation des Nachweises anzurechnender ausländ. KSt (EuGH v. 30.6.2011 – C-262/09, Slg 2011, I-5669), der dem FA im Interesses des Verifikationsprinzips ein umfassendes Überprüfungsrecht einräumt und die Anforderung entsprechend aussagekräftiger Belege erlaubt (s. § 36 EStG Anm. 7). Soweit im Übrigen eingewandt wird, dass der Anteilseigner keine Möglichkeit habe, die ausländ. KapGes. zur Durchführung des Antragsverfahrens nach Abs. 8 zu zwingen (*Spilker/Peschke*, DStR 2011, 385 [387]; *Baumgartner*, DStR 2019, 2393 [2398]), liegt hierin uE noch kein Verstoß gegen den allgemeinen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, denn da die ausländ. KapGes. vom inländ. Gesetzgeber nicht wie eine inlandsansässige Körperschaft nach Abs. 1 Satz 1 zur Führung eines Einlagekontos verpflichtet werden kann, existiert kein milderer gleich geeignetes Mittel, um dem Anteilseigner den Nachweis einer Einlagenrückgewähr zu vermitteln. Die Möglichkeit eines freien Nachweises durch den Anteilseigner selbst birgt die Gefahr von Widersprüchen im Vergleich zur KapGes. und zu den übrigen Anteilseignern. In ihrer Verbundenheit haben die Gesellschafter einer ausländ. KapGes. allerdings typischerweise durchaus die Möglichkeit, die Gesellschaft zur Durchführung des Verfahrens nach Abs. 8 zu zwingen.

Bedenklich erscheint, dass Abs. 8 BgA 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 uE auf EWR-Körperschaften sowie für VZ vor 2006 partiell analog anzuwenden. (s. Anm. 164). Auch bei sonstigen (Drittlands-)Körperschaften würde die

Nichtanerkennung einer Einlagenrückgewähr gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstoßen (BFH v. 13.7.2016 – VIII R 47/13, BFH/NV 2016, 1831). Für diese Fälle ist uE ebenfalls eine partielle analoge Anwendung des Abs. 8 zulässig und geboten (Einzelheiten s. Anm. 164).

16–17 Einstweilen frei.

## 18 IV. Geltungsbereich des § 27

**Sachlicher Geltungsbereich:** Der Sache nach greifen die einzelnen Tatbestände des § 27 für Einlagen in das KStSubjekt (s. Anm. 26 ff.) und für Leistungen an dessen Anteilseigner (s. Anm. 51 ff.). Diese bedingen nach Maßgabe des Abs. 1 jeweils entsprechende Zu- und Abgänge auf dem stl. Einlagekonto (s. Anm. 32).

**Persönlicher Geltungsbereich:** Die subjektive Reichweite des § 27 wird durch Abs. 1 Satz 1, Abs. 7 und Abs. 8 Satz 1 festgelegt. Danach ist die Vorschrift im Grundfall für inländ. KapGes. konzipiert (s. Anm. 25), auf andere ausschüttungsfähige unbeschränkt kstpl. Rechtssubjekte entsprechend (s. Anm. 145 ff.) und für (nur) im EU-Ausland unbeschränkt kstpl. Rechtssubjekte in modifizierter Form und auf Antrag anzuwenden (s. Anm. 160 ff.). Zur (weiteren) entsprechenden Anwendung insbes. zum Nachweis der Einlagenrückgewähr einer sonstigen (Drittlands-)KapGes. s. Anm. 164.

**Zeitlicher Geltungsbereich:** § 27 gilt nach § 34 Abs. 4 grds. ab VZ 2001 (s. § 34 Abs. 1 aF idF des StSenkG) und bei abweichendem Wj. ab VZ 2002 (s. § 34 Abs. 2). Leistungen der Körperschaft, die nach der insoweit gem. § 34 Abs. 12 Satz 1 Nr. 1 getroffenen Übergangsregelung noch nach dem Anrechnungsverfahren abzuwickeln sind (dh. offene Gewinnausschüttungen für Alt-Wj., die im ersten Anwendungsjahr des § 27 abfließen), unterfallen nicht zugleich dem Leistungsbegriff des Abs. 1 Satz 3, dh., solche Altleistungen erhöhen nicht die Summe der im Wj. erbrachten Leistungen der KapGes. In diesen Fällen richtet sich die Qualifikation der Vermögensverlagerung als Einlagenrückgewähr oder Gewinnausschüttung allein nach der gem. § 36 Abs. 2 iVm. §§ 28 ff. KStG 1999 abschließenden alten Rechtslage (BFH v. 9.6.2010 – I R 43/09, BFH/NV 2010, 2117; BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Rz. 13). Entsprechendes gilt für den zeitlichen Anwendungsbereich der Abs. 3 und 4, dh., für die dem Anteilseigner auszustellende Bescheinigung gilt altes Recht, wenn auch die zu bescheinigende Leistung nach altem Recht abzuwickeln ist. Die Regelungen für EU-KapGes. in Abs. 8 greifen erst VZ 2006. Zur entsprechenden Anwendung auf Altfälle s. jedoch Anm. 164.

► **Anfangsbestand des Einlagekontos:** Für unter der Geltung des Anrechnungsverfahrens (dh. im VZ 2000 bzw. – bei abweichendem Wj. – bis VZ 2001) bereits unbeschränkt kstpl. KapGes. war nach § 36 Abs. 1 und 7 iVm. § 39 Abs. 1 der positive Endbestand des Teilbetrags iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 4 aF (sog. EK 04) festzustellen, der zugleich zum Anfangsbestand des stl. Einlagekontos iSd. Abs. 1 wurde (BFH v. 19.5.2010 – I R 51/09, BFH/NV 2010, 1886). 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. *Semmler*, DStR 2002, 391 (393); *Franz*, GmbHR 2003, 818 (819).

Zum Anfangsbestand des stl. Einlagekontos bei sonstigen Körperschaften iSd. Abs. 7 s. Anm. 151; zum Anfangsbestand bei Eintritt in die unbeschränkte StPflcht (zB durch Zuzug aus dem Ausland) s. Anm. 91.

## V. Verhältnis des § 27 zu anderen Vorschriften

19

**Verhältnis zu 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 Rspr. und hM gem. § 8b Abs. 2 stfrei (BFH v. 28.10.2009 – I R 116/08, BStBl. II 2011, 898; BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292, Rz. 6; *Endert in Frotsher/Drüen*, § 27 Rz. 20 [7/2016]; *Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 19 [6/2019]).

Querverbindungen ergeben sich innerhalb des KStG zwischen § 27 und §§ 28, 29. § 28 regelt die Rechtsfolgen der Erhöhung und Minderung des Nennkapitals, welches neben dem Einlagekonto als weiterer Einlagenspeicher der KapGes. dient (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 (aF bis 2006), 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.

**Verhältnis zu 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 sowie hinsichtlich des Buchwerts bzw. der AK der Beteiligung an der KapGes. aus (zur Behandlung einer nicht als Einlagenrückgewähr, sondern regulär als Gewinnausschüttung zu qualifizierenden Leistung beim Anteilseigner s. Einf. KSt. Anm. 94 ff.).

- ▶ **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 grds. steuerverstrickt sind und bei Veräußerung stets einen stpfl. Anteilsveräußerungsgewinn vermitteln (s. § 20 EStG Anm. 125); 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 (zu den diesbezüglichen Erklärungs-pflichten des Anteilseigners s. BFH v. 19.2.2013 – IX R 24/12, BStBl. II 2013, 484). Ist dies (noch) nicht der Fall, sind die AK im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG um den Betrag der Einlagenrückgewähr zu mindern (FG Ba.-Württ. v. 26.2.2015 – 3 K 1479/13, EFG 2015, 885, rkr.), dh., bei einer späteren (tatsächlichen) Veräußerung der Anteile

entsteht hierdurch ein höherer Veräußerungsgewinn (s. § 17 EStG Anm. 325). Die Minderung muss pro Anteil dargestellt und bis zum Verbrauch des Einlagekontos fortentwickelt werden, wenn der Anteilseigner mehrere gesellschaftsrechtl. Anteile mit unterschiedlichen AK hält (OFD Frankfurt/Main v. 10.12.2018, DStR 2019, 106; *Dötsch* in *DPM*, § 27 Rz. 19 [6/2019]). 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 (glA FG Thür. v. 21.6.2017 – 4 K 608/14, EFG 2018, 2013, Az. BFH IV R 19/18; *Dötsch* in *DPM*, § 27 Rz. 19 [6/2019]; *Endert* in *Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 16b [7/2016]; *Stimpel* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 27 Rz. 14). Anderenfalls 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; BFH v. 20.4.1999 – VIII R 38/96, BStBl. II 1999, 647). 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 *Dötsch* in *DPM*, § 27 Rz. 19 [6/2019]; *Endert* in *Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 18a [7/2016]; *Stimpel* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 27 Rz. 17).

**Verhältnis zu Vorschriften des UmwStG:** An den Bestand des stl. 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.

**Verhältnis zu Vorschriften der AO:** Für das auf den Erlass eines Feststellungsbescheids nach Abs. 2 Satz 1 bzw. Abs. 8 Satz 3 gerichtete Verwaltungsverfahren gelten die allgemeinen Vorschriften (§§ 78 ff. AO). Der Bescheid nach Abs. 2 entfaltet nach hM auch für den Anteilseigner eine zumindest mittelbare materiell-rechtl. Bindungswirkung (s. Anm. 81). Zur Änderung des Feststellungsbescheides gem. §§ 129, 173 AO bei versehentlich unterbliebener Erklärung von Einlagen s. Anm. 96. 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 Haftungsinanspruchnahme nach Abs. 5 Satz 4 iVm. § 44 Abs. 5 EStG ist vom FA auf § 191 AO zu stützen (s. Anm. 130).

**Verhältnis zu Vorschriften des FMStG:** Für das in § 14c Abs. 3 FMStFG genannte „besondere Konto“, auf dem die als „bad bank“ fungierende Zweckgesellschaft bzw. die Abwicklungsanstalt die Zu- und Abgänge iSd. § 6b FMStFG nachzuverfolgen hat, gelten die Vorschriften zum Feststellungsverfahren nach Abs. 2 entsprechend.

20–24 Einstweilen frei.

## B. Erläuterungen zu Abs. 1: Funktionsweise des steuerlichen Einlagekontos

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

#### 1. Verpflichtung zum Ausweis

25

**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 deutschen KapGes. entsprechen – sog. 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 kstpfl. 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 Erg. einer Sonderrechnung 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 dokumentieren ist. Zur Fortschreibung s. Abs. 1 Satz 2 (Anm. 32). Zum Anfangsbestand des stl. Einlagekontos bei schon vor der Einf. des § 27 existierenden Rechtssubjekten s. Anm. 18 und Anm. 151 ff.

**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. Damit entspricht der Ausweistichttag dem nach § 7 Abs. 4 maßgeblichen Stichtag der Gewinnermittlung bei buchführungspflichtigen Stpfl. Dies trägt dem Umstand Rechnung, dass die Masse der von der Grundregel des Abs. 1 Satz 1 erfassten Stpfl. 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 (s. § 8 Anm. 56). Damit sind Einlagen iSd. Abs. 1 Satz 1 sämtliche durch das Gesellschafts- bzw. Mitgliedschaftsverhältnis

veranlasste Zuwendungen eines einlagefähigen Vermögensvorteils (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; BFH v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616; FG Köln v. 14.1.2010 – 13 K 3157/05, EFG 2010, 1066, rkr.). Die handelsrechtl. Qualifizierung ist bedeutungslos (BFH v. 22.10.2014 – I B 99/13, BFH/NV 2015, 350). Deren alleinige Maßgeblichkeit würde zu einer nur unvollständigen Darstellung der geleisteten Einlagen führen. Abweichungen zwischen dem Bestand des stl. 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. 460) erfasst, die handelsrechtl. Ertrag darstellen und in die Gewinnrücklage (§ 272 Abs. 3 HGB) einzustellen sind. Gleiches gilt für Ertragszuschüsse. Umgekehrt erfüllen stl. als Fremdkapital einzustufende Zuwendungen (zB EK-ersetzende Darlehen, der Kapitalstamm einer stillen Beteiligung, Genussrechtskapital ohne Beteiligung sowohl am Gewinn als auch am Liquidationserlös) den Einlageatbestand nicht. Zu EK-ähnlichen Genussrechten s. *Dötsch* in *DPM*, § 27 Rz. 35c (3/2018). Eine positive Differenz zwischen dem EK nach HBil. und StBil. ist bereits mangels gesellschaftsrechtl. Veranlassung keine Einlage (BFH v. 6.10.2009 – I R 24/08, BFH/NV 2010, 248). Auch eine Bilanzberichtigung iSd. § 4 Abs. 2 EStG hat auf den Bestand des stl. Einlagekontos keine Auswirkungen (BFH v. 20.8.2014 – I R 60/13, BFH/NV 2015, 148). Eine Einbringung iSd. § 20 UmwStG (zB bei Verschmelzung oder Spaltung einer PersGes. auf bzw. in eine KapGes.) wird wie eine Einlage in die KapGes. behandelt (s. § 29 Anm. 23).

**Nicht einkommensneutrale Einlagen (§ 8 Abs. 3 Sätze 4 und 5):** Eine nach den allgemeinen Grundsätzen als verdeckte Einlage zu qualifizierende Zuwendung ist nach hM 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 Sätze 4 und 5 erhöht (vgl. § 8 Anm. 475), um die (fehlerhaft) gewinnmindernde Behandlung beim Einlegenden zu neutralisieren (*Oellerich* in *Blü-mich*, § 27 Rz. 21 [7/2019]; *Dötsch* in *DPM*, § 27 Rz. 36 [4/2017]; *Antweiler* in *Bott/Walter*, § 27 Rz. 58 [8/2016]; *Stimpel* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 27 Rz. 53; *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 StPflcht (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 *Antweiler in Bott/Walter*, § 27 Rz. 69 [8/2016]) war, Bestandsveränderungen des Nennkapitals vom Dokumentationsmechanismus des Einlagekontos auszunehmen und in §§ 28, 29 separat zu regeln. Einzelheiten s. § 28 Anm. 10.

**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), Eintrittsgelder bei Genossenschaften und Genussrechtskapital mit Beteiligung am Gewinn und Liquidationserlös.

**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 (*Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 35b [3/2018]).

**Eigene Anteile:** Zur Abwicklung des Erwerbs, der Einziehung und der Veräußerung eigener Anteile einer KapGes. iSv. § 272 Abs. 1a und 1b HGB idF des BilMoG s. ausführlich § 28 Anm. 40. Übersteigt der aus der (Wieder-)Veräußerung eigener Anteile erzielte Erlös den Nennwert dieser Anteile, liegt in Höhe der Differenz nach hM eine dem Einlagekonto gutzuschreibende Einlage vor (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Rz. 13). Gleiches gilt nach § 28 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 bei Zahlung eines unter dem Nennwert liegenden Kaufpreises für den Erwerb der Anteile vom Gesellschafter nach Minderung eines Sonderausweises (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Rz. 10; s. § 28 Anm. 40). Zur Zahlung eines über dem Nennwert liegenden Preises für den Erwerb der Anteile s. Anm. 41. In Höhe des Nennbetrags der erworbenen und weiterveräußerten Eigenanteile ergeben sich nach der Verwaltungsauffassung im Erg. keine Auswirkungen auf den Bestand des Einlagekontos (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Rz. 9, 13). Die der Theorie nach (s. § 28 Anm. 40) erforderlichen Zu- und Abgänge werden wegen ihrer Ergebnisneutralität ignoriert, womit dann allerdings doch ein mittelbarer sog. Direktzugriff auf das Einlagekonto (s. Anm. 41) vorausgesetzt wird (*Schiffers*, GmbHR 2014, 79 [81]).

### c) Zeitpunkt des Ausweises

28

**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 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Rz. 26; *Mössner in Mössner/Seeger/Oellerich*, 4. Aufl. 2019, § 27 Rz. 96; *Oellerich in Blümich*, § 27 Rz. 23 (7/2019); *Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 35 (3/2018); *Binnewies in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 27 Rz. 13; *Wernicke in Lademann*, § 27 Rz. 45 (11/2019); *Antweiler in Bott/Walter*, § 27 Rz. 91 (8/2016); *Enderl in Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 35 (7/2016); *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 27 Rz. 57; *Bauschatz in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 27 Rz. 35; *Förster/van Lishaut*, FR 2002, 1205 (1209); *Binnewies*, AG 2014, 317 (318).

Für im Erg. nicht überzeugend hält dies *Dötsch* (in *DPM*, § 27 Rz. 41 [11/2019]), der darauf hinweist, dass das Einlagekonto letztlich Bilanzpositionen widerspiegeln. 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; BFH 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 Begriffspaars „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 zu erwarten, 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 einer Heranziehung des § 42 AO vorgehen. Hierdurch bedingte Abweichungen zwischen StBil. und stl. 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 *Binnewies* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 27 Rz. 13).

29–31 Einstweilen frei.

## II. Fortschreibung (Abs. 1 Satz 2)

### 32 1. Inhalt der Fortschreibungspflicht

Abs. 1 Satz 2 zwingt die KapGes. zur laufenden (dh. unterjährigen) 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. In der Regel 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 ein, darüber hinaus kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung jedoch auch durch organschaftliche Mehrabführungen iSv. Abs. 6, Erhöhungsbeträge iSv. § 28 Abs. 1 Satz 1 (allgM, vgl. *Dötsch* in *DPM*, § 28 Rz. 29 [11/2019]; *Endert* in *Frot-scher/Drüen*, § 28 Rz. 16 [1/2017]; *Antweiler* in *Bott/Walter*, § 28 Rz. 45 [10/2011]), 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 durch verschmelzungs- und spaltungsbedingte Vermögensabgänge iSv. § 29 Abs. 2 und 3. Ist das Konto dabei aus-

nahmsweise ungeachtet der gesetzlichen Verwendungsreihenfolge des Abs. 1 Satz 3 zu mindern, spricht man von einem (hier zulässigen) „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 (s. 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 nachprüfbaren 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.

## 2. Tatsächliche Vermögensverlagerung

33

Ihrem Wortsinn nach setzen die Begriffe „Zugang“ und „Abgang“ eine tatsächliche Verlagerung von Vermögen voraus. Auch aus diesem Grund darf eine Differenz zwischen der BVMehrung nach HBil. und nach StBil. nicht beim Einlagekonto ab- bzw. zugerechnet werden (s. Anm. 26). Einen Sonderfall regelt Abs. 6, dessen Rechtsgedanke uE nicht übertragbar und auf andere Konstellationen nicht entsprechend anwendbar ist.

**Sog. Luftposten in Einbringungsfällen:** Weder die Bildung noch die Auflösung eines aktiven Korrekturpostens, der in Fällen des § 20 UmwStG nach BMF v. 11.11.2011 (AEUmwStG 2006, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 20; vgl. vormals BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 - S 1978 - 21/98, BStBl. I 1998, 268, Rz. 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.

GLA *Dötsch* in *DPM*, § 27 Rz. 40 (11/2019); *Oellerich* in *Blümich*, § 27 Rz. 24 (7/2019); *Wernicke* in *Lademann*, § 27 Rz. 90 (7/2017); *Endert* in *Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 62 (7/2016); *Stimpel* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 27 Rz. 68; *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 sog. Luftposten keine tatsächliche Vermögensverlagerung zugrunde liegt. Die Spiegelung eines solchen Postens im Einlagenbestand war dagegen 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 (*Dötsch* in *DPM*, § 27 Rz. 40 [11/2019]).

## 3. Bestandszusammenhang

34

Anfangsbestand der Fortschreibung ist der Endbestand des vorangegangenen Wj. Dieser materiell-rechtl. Zusammenhang wird durch die verfahrensrechtl. Ver-

knüpfung 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 des steuerlichen Einlagekontos:** s. Anm. 18 (Alt-KapGes.), Anm. 91 (Eintritt in die unbeschränkte Stpfl.) und Anm. 151 ff. (Körperschaften iSd. Abs. 7).

35–39 Einstweilen frei.

### III. Einlagenrückgewähr (Abs. 1 Satz 3)

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

##### 40 a) Differenzrechnung und Verwendungsreihenfolge

**Differenzrechnung:** Da eine Gliederung des für Ausschüttungen verwendbaren EK in einzelne sog. 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, denn § 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 Gewinnausschüttungen verwendbare) Gewinn und erst anschließend der auf dem Einlagekonto ausgewiesene Bestand als für eine Gewinnausschüttung 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. Insbes. 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 (*Endert in Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 41 [7/2016]; *Binnewies in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 27 Rz. 23), die zu Gunsten des Fiskus und zu Lasten des Stpfl. wirkt, der durch die ggf. vorgezogene Besteuerung einen Zinsnachteil hinnehmen muss (*Werra/Teiche*, DB 2006, 1455 [1458]). Zu Gestaltungsüberlegungen mit dem Ziel der „Entsperrung“ des Einlagekontos bei hohem ausschüttbarem Gewinn zB über inkongruente (Vorab-)Ausschüttung oder Nennkapitalerhöhung mit anschließender Herabsetzung (vgl. § 28 Anm. 55) s. *Ott*, DStR 2017, 1505 (1508 ff.).

### b) Direktzugriff auf das Einlagekonto

41

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 ggf. 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 (*Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 46 [12/2015]). Hinzu kommt die gegenüber Abs. 1 Satz 3 spezialgesetzliche Regelung des Abs. 6, nach der organschaftliche Mehr- und Minderabführungen der OG 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 im weiteren Sinne, vgl. § 30 Abs. 2 GmbHG) stets und unabhängig von der Verwendungsreihenfolge eine (direkte) Minderung des Einlagekontos rechtfertigen soll (so zB *Pfaar/Hanisich/Welke*, GmbHR 2003, 150 [152]; verneinend mit Verweis auf den Gesetzeswortlaut dagegen FG Ba.-Württ. v. 18.11.2011 – 11 K 1481/09, EFG 2012, 949, rkr.; FG Hamb. v. 17.4.2013 – 2 K 149/12, EFG 2013, 1520, rkr.; verneinend auch zum Anrechnungsverfahren BFH v. 8.6.2011 – I R 69/10, BFH/NV 2011, 1921). 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 nunmehr ausdrücklich klargestellten Irrelevanz der handelsrechtl. Einordnung. Letztere soll dem Rechtsanwender die Prüfung ausländ. handelsrechtl. Vorschriften ersparen (s. Anm. 12 und 170).

**Überkaufpreis für den Erwerb eigener Anteile:** Erwirbt die KapGes. von ihren Gesellschaftern eigene Anteile und zahlt sie hierfür iSv. § 272 Abs. 1a Satz 2 HGB idF des BilMoG einen über dem Nennwert liegenden Kaufpreis, so stellt dieser Überkaufpreis eine Leistung dar, die nach dem eindeutigen Wortlaut des Abs. 1 Satz 3 („nur“) nicht direkt vom Einlagekonto abgezogen werden darf (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Rz. 9). Zur Abwicklung des Erwerbs, der Einziehung und der Veräußerung eigener Anteile s. im Übrigen ausführlich § 28 Anm. 40. Zur Abwicklung des Nennbetrags und eines Unterkaufpreises s. Anm. 27.

**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 *Oellerich in Blümich*, § 27 Rz. 41 [7/2019]; *Mössner in Mössner/Seeger/Oellerich*, 4. Aufl. 2019, § 27 Rz. 108; *Wernicke in Lademann*, § 27 Rz. 88 [7/2017]; *Endert in Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 55 [7/2016]; *Bauschatz in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 27 Rz. 54; *Winkeljohann/Fuhrmann*, DB 2006, 1862 [1863]; vgl. zur Rechtslage vor SEStEG bereits BFH v. 9.6.2010 – I R 43/09, BFH/NV 2010, 2117; anders noch BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Rz. 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). Die Gegenansicht (*Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 63 [4/2017]; *Antweiler in Bott/Walter*, § 27 Rz. 113 [8/2016]; *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 27 Rz. 66; *Lornsen-Veit/Behrendt*, FR 2007, 179 [182]; *Pohl*, DB 2007, 1553 [1556]; *Korn*, GmbHR 2007, 624 [625]) sowie die Praxis der FinVerw. (die in Höhe der im Verzichtszeitpunkt erfassten Einlage einen Direktzugriff auf das Einlagekonto zulässt, vgl. *Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 63 [4/2017]; *Antweiler in Bott/Walter*, § 27 Rz. 113 [8/2016], unter Verweis auf eine nicht veröffentlichte Verwaltungsanweisung), lassen sich uE wegen des eindeutigen Gesetzeswortlauts nicht halten. Die Zahlung ist nach der allgemeinen Definition eine 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 bei vormals zutreffender Erfassung einer Einlage in Höhe des zu diesem Zeitpunkt noch werthaltigen Teils der Forderung auch zu wenig sinnvollen Ergebnissen führen. Die anderweitige Verwaltungspraxis ist als Billigkeitsmaßnahme iSd. § 163 AO zu werten, deren Ermessensausübung allerdings fragwürdig erscheint, solange eine entsprechende Verfahrensweise bei der Rückzahlung von Nachschusskapital abgelehnt wird.

**Rückzahlung von Nachschusskapital:** Soweit die FinVerw. für die Rückzahlung von Nachschussbeträgen nach §§ 26, 30 Abs. 2 GmbHG die gleiche Auffassung vertritt wie bei der Einlösung eines Besserungsversprechens (BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Rz. 29; s. *Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 65 [4/2017]), gelten die hierzu gemachten Ausführungen entsprechend.

42–45 Einstweilen frei.

#### 46 c) Vorrangige bzw. fiktive Verwendung des ausschüttbaren Gewinns

**Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter:** Ein sog. umgekehrter Direktzugriff (dh. eine in jedem Fall anzunehmende Verwendung des ausschüttbaren Gewinns) scheint im Fall von Ausgleichszahlungen nach § 304 AktG iVm. § 16 naheliegen, da es sich bei diesen dem Sinn und Zweck nach um Garantiedividenden handelt (s. § 16 Anm. 25 ff.). Auch hier ist jedoch die gesetzliche Verwendungsreihenfolge zu beachten (glA *Oellerich in Blümich*, § 27 Rz. 33 [7/2019]; *Antweiler in Bott/Walter*, § 27 Rz. 124 [8/2016]; *Nolting/Voskuhl*, DB 2007, 2223 [2225]). 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 (*Dötsch in DPM*, § 16 Rz. 66 [2/2019]; *Endert in Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 97b [7/2016]).

Seinem Regelungsgegenstand nach schränkt Abs. 1 Satz 3 zwar nur einen Direktzugriff auf das Einlagekonto, nicht aber eine vorrangige Verwendung des aus-

schüttbaren Gewinns unter Missachtung der Verwendungsreihenfolge ausdrücklich ein. Dennoch ergibt sich aus der Regelung, dass es zu einer Verwendung des ausschüttbaren Gewinns nur kommen kann, wenn ein 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 Gewinnausschüttung:** Siehe Anm. 66.

**Vorabausschüttungen:** Siehe 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 Gewinnausschüttungen (s. Anm. 175).

Einstweilen frei.

47–50

## 2. Leistungen der Kapitalgesellschaft

51

**Begriff:** Leistungen iSd. Abs. 1 Satz 3 sind sämtliche Auskehrungen, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben (BFH v. 6.10.2009 – I R 24/08, BFH/NV 2010, 248; BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Rz. 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 organ-schaftliche 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 und nur dann vor, wenn der Leistungsgegenstand bei der Körperschaft tatsächlich abgeflossen ist (BMF v. 6.11.2003 – IV A 2 - S 1910 - 156/03, BStBl. I 2003, 575, Rz. 7; vgl. zur alten Rechtslage BFH v. 9.12.1987 – I R 260/83, BStBl. II 1988, 460; BFH 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 erfolgswirk-

sam aufgelöst und der hierdurch entstehende Ertrag zum Ausgleich von Verlusten genutzt, kann mangels Leistung keine Minderung des Einlagekontos eintreten (glA Dötsch in DPM, § 27 Rz. 67 [11/2019]).

### 3. Übersteigen des auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ermittelten ausschüttbaren Gewinns

#### 52 a) Sammelbetrachtung

Als Erg. 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 gegenzurechnen (s. Anm. 53). Eine sich danach ergebende Verwendung des Einlagekontos ist den einzelnen Leistungen nach hM anteilig zuzurechnen.

BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Rz. 12; Hess. FG v. 20.11.2014 – 4 K 208/13, EFG 2015, 676, rkr.; *Binnwies* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 27 Rz. 27; *Wernicke* in *Lademann*, § 27 Rz. 74 (11/2019); *Dötsch* in *DPM*, § 27 Rz. 45c (12/2015); *Stimpel* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 27 Rz. 79.

Auf die jeweilige Einzelleistung kommt es nicht an. Damit ist es der KapGes. verwehrt, durch die 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, was insbes. bei fehlender Steuerverstrickung eines späteren Anteilsveräußerungsgewinns bedeutsam sein kann (s. Anm. 12). Dieser Aspekt ist höher zu bewerten als der durch eine Anknüpfung an die zeitliche Reihenfolge zu erreichende Praktikabilitätsgewinn (aA *Lornsen-Veit* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 27 Rz. 50). Gestaltungsspielräume eröffnen sich damit allenfalls durch sog. beteiligungsinkongruente (disquotale) Gewinnausschüttungen (s. *Ott*, DStR 2017, 1505 (1508 ff.); BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43; BMF v. 17.12.2013 – IV C 2 - S 2750 - a/11/10001, BStBl. I 2014, 63). Dessen ungeachtet tritt die tatsächliche Minderung des Einlagekontos bereits im Abflusszeitpunkt ein (zu den hieraus resultierenden praktischen Schwierigkeiten s. Anm. 32).

#### 53 b) Vorjahresbetrachtung

Die im laufenden Wj. erbrachten Leistungen sind dem ausschüttbaren Gewinn zum Ende des Vor-Wj. gegenüberzustellen. Dies stellt eine Vereinfachungsregelung dar und bietet den Vorteil, dass die KapGes. die stl. Konsequenzen der Leistung (vorbehaltlich der sich aus der Sammelbetrachtung ergebenden Unsicherheiten, s. Anm. 52) im Leistungszeitpunkt vorhersehen kann.

**Keine Verwendung von Neueinlagen für Leistungen:** Da die Vorjahresbetrachtung wegen der notwendigen Zusammenschau der Regelungen nach Abs. 1 Sätze 3 und 5 idF des SEStEG nach hM nicht nur hinsichtlich des ausschüttbaren Gewinns, sondern auch hinsichtlich des Bestands des stl. Einlagekontos zur Anwendung kommt, können im laufenden Wj. erbrachte Einlagen nicht Gegenstand ei-

ner im gleichen Wj. abgeflossenen Leistung sein (BFH v. 30.1.2013 – I R 35/11, BStBl. II 2013, 560; BFH v. 19.7.2017 – I R 96/15, BFH/NV 2018, 237; aA *Wernicke* in *Lademann*, § 27 Rz. 73 [11/2019]). Dem liegt die in Abs. 1 Sätze 3 und 5 erkennbare gesetzgeberische Intention zugrunde, auf eine ständige unterjährige Fortschreibung des Einlagekontos in Form einer jeweils gesondert festzustellenden Besteuerungsgrundlage zu verzichten und einen „Direktzugriff“ auf das Einlagekonto nicht zuzulassen, weshalb bei der insoweit gebotenen teleologischen Auslegung des Abs. 1 Satz 3 und 5 aus Vereinfachungsgründen allein der Bestand des Einlagekontos zum Schluss des vorangegangenen Wj. maßgeblich sein kann (s. BFH v. 30.1.2013 – I R 35/11, BStBl. II 2013, 560). Dieser am Normzweck orientierten Auslegung steht der von der Gegenansicht (*Bareis*, DB 2013, 2231 [2234]; *Siegel*, DStZ 2013, 739 [744]) erhobene Einwand nicht entgegen, dass nur der (ausschüttbare) Gewinn seiner Natur nach eine stichtagsbezogene Ermittlung erfordere, während die Zu- und Abgänge auf dem Einlagekonto fortlaufend zu dokumentieren seien. Zur verfassungsrechtl. Rechtfertigung s. Anm. 12. Zur Geltung der Vorjahresbetrachtung auch bei rückwirkendem Übergang eines fremden Einlagenbestands infolge einer Verschmelzung oder Spaltung s. § 29 Rz. 23.

**Keine Verwendung von Neugewinnen für Leistungen:** Aufgrund der Vorjahresbetrachtung gelten auch im laufenden Wj. gezahlte Vorabauschüttungen und vGA aus dem ausschüttbaren Gewinn als zum Ende des Vor-Wj. gespeist, der (zB bei Vollausschüttung im Vorjahr) ggf. 0 € beträgt. Dadurch 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. Sie entspricht dem Willen des Gesetzgebers (BFH v. 19.5.2010 – I R 51/09, BFH/NV 2010, 1886; *Oellerich* in *Blümich*, § 27 Rz. 32 [7/2019]). Die Abwicklung eines Ausschüttungsüberhangs über sog. negative Einlagen kommt nicht in Betracht (*Dötsch* in *DPM*, § 27 Rz. 74 [11/2019]; *Endert* in *Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 44 [4/2017]; aA mit Verweis auf § 27 Abs. 2 Satz 3 *Wernicke* in *Lademann*, § 27 Rz. 73 [11/2019]), zumal das Einlagekonto nach Abs. 1 Satz 4 grds. 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 – IV A 2 - S 2760 - 4/03, BStBl. I 2003, 434, Rz. 13; offengelassen in 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.

Einstweilen frei.

54–57

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

58

Führt die Verwendungsreihenfolge des Abs. 1 Satz 3 zu einer Verwendung des Einlagekontos, übersteigt der Ausschüttungsbetrag jedoch dessen Bestand, ist der Fehlbetrag 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. Entsprechendes gilt nach § 28 Abs. 1 Satz 1 für die Ver-

wendung des Einlagekontos zur Durchführung einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (s. § 28 Anm. 13). Auch die Verwendungsfestschreibung nach Abs. 5 kann keinen Negativbestand bewirken (*Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 61 [4/2017]; vgl. aber zur Vorgängerregelung des Abs. 1 Satz 5 aF *Binnewies in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 27 Rz. 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, sodass die zur Vorgängerfassung vertretenen Rechtsauffassungen (s. dazu *Binnewies in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 27 Rz. 34; *Endert in Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 82 ff. [7/2016]) überholt sind.

**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 *Binnewies in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 27 Rz. 34; *Endert in Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 86 [7/2016]).

59–62 Einstweilen frei.

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

### 63 1. Absichtungsrechnung

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 stl. Einlagekontos von der Maximalgröße des EK abzuschichten. Übrig bleibt der als Sammelgröße in die Differenzrechnung nach Abs. 1 Satz 3 einfließende sog. 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 eingriffen (vgl. § 37 Anm. 16 ff. und § 38 Anm. 41 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. Aus diesem Grund 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 – IV A 2 - S 1910 - 156/03, BStBl. I 2003, 575, Rz. 48; *Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 43 [10/2018] und 55 f. [12/2015]; *Kusmaull/Richter/Meyering*, DB 2005, 685 [868]).

**Negativsaldo:** Ergibt sich aufgrund der nach Abs. 1 Satz 5 vorzunehmenden Absichtungsrechnung ein negativer ausschüttbarer Gewinn, ist dieser für Zwecke

der Differenzrechnung iSv. Abs. 1 Satz 3 mit 0 € anzusetzen (BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Rz. 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 (s. § 28 Anm. 20). Der Höhe nach ist aus Vereinfachungsgründen der Nominalbetrag abzuziehen, auch wenn dieser noch nicht voll eingezahlt wurde (BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Rz. 20). Da die Abschichtungsrechnung nach Abs. 1 Satz 5 letztlich innerhalb der Bilanz vonstattengeht, darf dies uE allerdings nur gelten, soweit der Nennbetrag tatsächlich passiviert wurde, nicht jedoch, soweit die ausstehenden Beträge offen abgesetzt worden sind (glA *Ender* in *Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 73 [7/2016]; *Franz*, GmbHR 2003, 818 [821]). Beschlossene Kapitalerhöhungen sind erst mit Eintragung in das Handelsregister zu berücksichtigen, da sie erst zu diesem Zeitpunkt wirksam werden (s. § 28 Anm. 12).

## 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 (*Antweiler* in *Bott/Walter*, § 27 Rz. 145 [8/2016]). Die Vorschrift begründet keine Pflicht zur Erstellung einer StBil. Eine Überleitungsrechnung iSv. § 60 Abs. 2 EStDV genügt (BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Rz. 18; *Förster/van Lishaut*, FR 2002, 1205 [1209]). Bei neu gegründeten KapGes. ist mangels Vorjahresbilanz auf die Eröffnungsbilanz abzustellen (*Dötsch* in *DPM*, § 27 Rz. 73 [11/2019]). 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 *Ender* in *Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 75 [7/2016]; *Antweiler* in *Bott/Walter*, § 27 Rz. 147 [8/2016]). 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“). Die Formulierung „auszuweisendes Eigenkapital“ wäre wohl treffender gewesen. Eine fehlerhafte StBil. ist für Zwecke des Abs. 1 Satz 5 zu korrigieren, und zwar auch dann, wenn die zugrundeliegende KSt bereits bestandskräftig festgesetzt oder festsetzungsverjährt ist (aA *Antweiler* in *Bott/Walter*, § 27 Rz. 147 [8/2016]).

**Nichtbilanzierende Kapitalgesellschaften:** Siehe Anm. 150.

### b) Eigenkapital

66

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 einer nach § 5 Abs. 4a EStG stl. unzulässigen Drohverlustrückstellung erhöht.

**Außerbilanzielle Gewinnkorrekturen:** Steuerrechtliche 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 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Rz. 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 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, 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. Dieses Erg. wird zT als systemwidrig kritisiert (*Endert in Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 93 und 95 [7/2016]; *Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 74 [11/2019]). Eine Lösung zB durch Bereinigung der Rechengröße „EK“ um den Betrag der außerbilanziellen Hinzurechnungen lässt sich uE jedoch mit dem Wortlaut der Vorschrift nicht vereinbaren, der trotz mehrfacher Änderungen in Kenntnis des Problems gleich geblieben ist (glA *Bauschatz in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 27 Rz. 59).

**Einlageforderungen:** Da das stl. 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 *Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 41 und 74 [11/2019]).

**Ausschüttungsverbindlichkeiten:** Stellt die KapGes. ihre HBil. nach § 268 Abs. 1 HGB unter Verwendung des Jahresergebnisses für eine Gewinnausschüttung 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 (*Antweiler in Bott/Walter*, § 27 Rz. 148 [8/2016]). Aufgrund der streng bilanziellen Sichtweise des Abs. 1 Satz 5 ist dieses Erg. jedoch unvermeidbar. Bei Bilanzerstellung mit Ergebnisverwendung besteht der ausschüttbare Gewinn daher letztlich in erster Linie aus Gewinnrücklagen (*Bauschatz in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 27 Rz. 61). 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 beträgt regelmäßig 0 €, wenn die KapGes. OG iSd. § 14 und Schuldnerin eines GAV ist, da die Gewinnabführung buchhalterisch nachvollzogen wird und zu einer entsprechenden Verringerung des EK laut StBil. führt (s. § 14 Anm. 82). Zur Frage des sog. 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. (s. Anm. 53) 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

**C. 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 Sätze 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 dagegen §§ 130 f. AO) anwendbar sind (*Mössner in Mössner/Seeger/Oellerich*, 4. Aufl. 2019, § 27 Rz. 152; *Oellerich in Blümich*, § 27 Rz. 44b [7/2019]; *Endert in Frottscher/Drüen*, § 27 Rz. 114 [7/2016]; *Antweiler in Bott/Walter*, § 27 Rz. 180 [8/2016]). Abs. 2 Satz 1 begründet uE 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 deshalb bereits die Tatbestandsvoraussetzungen des § 179 Abs. 1 AO erfüllt sind. Der Bescheid kann nach § 164 Abs. 1 AO unter den Vorbehalt der Nachprüfung gestellt werden. Zur Berichtigung von materiell-rechtlichen Fehlern im Feststellungsbescheid s. im Übrigen Anm. 96.

**Fortlaufende positive Feststellung:** Ein Feststellungsbescheid muss auch ergehen, wenn gegenüber der Vorjahresfeststellung keine Änderungen eingetreten sind oder der Bestand 0 € beträgt (glA *Antweiler in Bott/Walter*, § 27 Rz. 186 [8/2016]; *Endert in Frottscher/Drüen*, § 27 Rz. 109 [7/2016]; *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 27 Rz. 111; aA für Nullfeststellungen *Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 110 [2/2019]). Dies folgt aus dem Umstand, dass Abs. 1 Satz 1 die Führung und Abs. 1 Satz 2 die Fortschreibung des Einlagekontos sowohl unabhängig von eventuellen Veränderungen als auch unabhängig von einem sich ergebenden Nullbestand anordnen (zur insoweit abweichenden Rechtslage bei einem Sonderausweis nach § 28 Abs. 1 Satz 3 iHv. 0 € s. § 28 Anm. 21). Es ergeht kein sog. negativer Feststellungsbescheid, der besagen würde, dass eine Feststellung nicht durchzuführen sei. Die Erteilung eines für ein vorausgegangenes Jahr fehlenden Feststellungsbescheids ist als Grundlagenbescheid nach Maßgabe des § 181 Abs. 5 AO nachzuholen. Unter Berufung auf §§ 156 Abs. 2, 181 Abs. 1 Satz 1 AO verzichtet die Fin-

Verw. allerdings aus verwaltungsökonomischen Gründen auf die Erteilung eines Feststellungsbescheids, wenn aufgrund dieser Vorschrift zugleich auf die Festsetzung einer ohnehin nicht einziehbaren KStForderung verzichtet wird (BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Rz. 8). Diese Praxis überzeugt nicht, da der Feststellungsbescheid in erster Linie die Besteuerung des Anteilseigners betrifft (s. Anm. 1) und nach Ansicht von Rspr. und hM für diesen sogar eine materiell-rechtl. Bindungswirkung entfaltet (s. Anm. 81). Bereits der Tatbestand des § 156 Abs. 2 AO ist uE nicht erfüllt, da dieser eine Einziehungsprognose bei der Körperschaft voraussetzt, die bei einem Feststellungsbescheid nach Abs. 2 Satz 1 weder unmittelbar noch mittelbar in Betracht kommt.

## 81 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). Diese zeitliche Verkettung von Verwaltungsakten schafft Rechtssicherheit und vermeidet Streitigkeiten über die Bestandsentwicklungen vergangener Jahre, denn der Feststellungsbescheid betreffend den späteren Zeitpunkt kann nach § 352 Abs. 2 AO mit Einwendungen gegen den Bescheid zum vorangegangenen Zeitpunkt nicht erfolgreich angegriffen werden. Kommt es allerdings zu einer Änderung des früheren Bescheids oder wird ein solcher nach § 181 Abs. 5 AO nachträglich erstmals erlassen, so hat das FA nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO auch die späteren Bescheide von Amts wegen zu ändern.

**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. Dabei 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:** Die Vorschrift des § 182 Abs. 1 AO ist in Bezug auf die Besteuerung des Anteilseigners nicht anwendbar, da sich der Feststellungsbescheid nur an die KapGes. richtet und auch nur deren Besteuerungsgrundlagen behandelt. Nach hM entfaltet der Feststellungsbescheid gegenüber dem Wohnsitz- bzw. AnsässigkeitsFA des Anteilseigners dennoch eine mittelbare materiell-inhaltliche Bindungswirkung (BFH v. 19.5.2010 – I R 51/09, BStBl. II 2010, 937; BFH v. 28.1.2015 – I R 70/13, BStBl. II 2015, 101; BFH v. 24.2.2015 – VIII R 50/11, BFH/NV 2015, 1603; vgl. zum vEK-Bescheid nach § 47 Abs. 1 aF bereits BFH v. 19.7.1994 – VIII R 58/92, BStBl. II 1995, 362). Hierfür sollen die begriffliche Anknüpfung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG an die Terminologie des § 27 sowie der Gesamtzusammenhang sprechen (*Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 113 [11/2019]; *Oellerich in Blümich*, § 27 Rz. 46 [7/2019]; *Mössner in Mössner/Seeger/Oellerich*, 4. Aufl. 2019, § 27 Rz. 157; *Antweiler in Bott/Walter*, § 27 Rz. 182 [8/2016]; *Endert in Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 109a [7/2016]; *Förster/van Lishaut*, FR 2002, 1205 [1212]). Wegen der materiell-inhaltlichen Bindungswirkung wird auch teilweise ein (Dritt-)Anfechtungsrecht des Anteilseigners bejaht (Hess. FG v. 1.12.2015 – 4 K 1355/13, EFG 2016, 687, teilweise rkr. nach diesbezüglicher Rücknahme der Rev. gem. BFH v. 7.3.2018 – I R 12/16, BFH/NV 2018, 1063; *Binnewies*

in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 27 Rz. 42; *Brühl*, DStR 2017, 1129 [1130]; aA Schl.-Holst. FG v. 19.9.2019 – 1 K 73/18, EFG 2019, 1920, Az. BFH XI R 28/19; FG München v. 28.5.2019 – 7 V 803/19, EFG 2020, 68; *Dötsch* in *DPM*, § 27 Rz. 113a [11/2019]; *Wernicke* in *Lademann*, § 27 Rz. 118 [11/2019]). Wird der Feststellungsbescheid nach Abs. 2 geändert, liegt ein rückwirkendes Ereignis vor, das gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zur korrespondierenden Änderung des gegenüber dem Anteilseigner bekanntgegebenen Est- bzw. KStBescheides zwingt (BFH v. 28.1.2015 – I R 70/13, BStBl. II 2017, 101). Da die Bindung nur mittelbar besteht, ist der Anteilseigner zum Verfahren einer Klage der KapGes. gegen den Bescheid iSd. Abs. 2 Satz 1 nicht iSv. § 60 Abs. 3 FGO notwendig beizuladen (BFH v. 25.9.2018 – I B 49/16, BFH/NV 2019, 288).

- ▶ **Stellungnahme:** Eine inhaltliche Bindungswirkung auf Anteilseigner-Ebene besteht uE nicht (glA *Binnewies* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 27 Rz. 42). 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 EstFA § 8 Anm. 101 und § 32a). Die Grundsätze des Anrechnungsverfahrens (BFH v. 19.7.1994 – VIII R 58/92, BStBl. II 1995, 362) sind nicht übertragbar, da der Bescheid nach Abs. 2 (anders als der vEK-Bescheid) keine Feststellungen hinsichtlich des gesamten verwendbaren 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. AnsässigkeitsFA ohnehin nicht gebunden sein (vgl. zur fehlenden gesonderten Feststellbarkeit des ausschüttbaren Gewinns BFH v. 29.8.2012 – I R 65/11, BStBl. II 2013, 555).

An die Stelle einer Bindungswirkung des Feststellungsbescheids gegenüber dem Anteilseigner treten uE die rechtl. und faktischen Gestaltungswirkungen der Bescheinigung nach Abs. 3 bis 5. Die Bescheinigung einer zu geringen 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 Haftungsanspruchnahme 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 Haftungsanspruchnahme 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 Haftungsanspruchnahme) bzw. ebenfalls rechtl. (bei Haftungsanspruchnahme) Gestaltungswirkung, die die Wirkungen des Feststellungsbescheids nach Abs. 2 überlagern. Dem Feststellungsbescheid kommt damit im Wesentlichen nur 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 Sätze 4ff. haftet. Dies spricht gegen die Erforderlichkeit einer materiell-inhaltlichen Bindungswirkung für den Anteilseigner und gegen ein iSv. Art. 19 Abs. 4 GG erforderliches Drittanfechtungsrecht.

Einstweilen frei.

82–90

### 91 III. Anfangsbestand bei Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht (Abs. 2 Satz 3)

Die Vorschrift gilt ab 2006 und greift für den Fall ein, dass die Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 1 Nr. 1 erstmals erfüllt werden, nicht jedoch, wenn eine dem Grunde nach unbeschränkt kstpf. KapGes., die bisher nach § 5 stbefreit war, regulär stpf. wird (glA *Endert in Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 129 [7/2016]; *Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 122 [3/2018]), denn diese hatte auch bisher ein Einlagekonto zu führen. Zu Einzelheiten zur Rechtslage vor 2006 s. *Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 115 ff. (3/2018). Zum Anfangsbestand des stl. Einlagekontos bei Rechtssubjekten, die schon vor der Einf. des § 27 durch das StSenkG v. 23.10.2000 existierten, s. Anm. 18 (KapGes.) und Anm. 151 (sonstige Körperschaften iSd. Abs. 7).

**Künstlicher Vorjahresbestand:** Nach Abs. 2 Satz 3 idF des SEStEG (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.

*Oellerich in Blümich*, § 27 Rz. 49 (7/2019); *Mössner in Mössner/Seeger/Oellerich*, 4. Aufl. 2019, § 27 Rz. 163; *Endert in Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 131 (7/2016); *Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 121 (3/2018); *Bauschatz in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 27 Rz. 73; *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 27 Rz. 124. Nach aa (*Binnewies in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 27 Rz. 43; *Endert in Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 137 [7/2016]) ist die Feststellung dagegen erst zum Ende des Wj. der erstmaligen KStPflicht durchzuführen. Der Wortlaut des Abs. 2 Satz 3 („zum Zeitpunkt“) spricht uE jedoch 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 inländischen Kapitalgesellschaft:** 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 ausländischen Kapitalgesellschaft:** 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 (sog. Schattenrechnung, *Binnewies in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 27 Rz. 43), was besonders vor dem Hintergrund der erweiterten Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO, der Problematik der Bewertung der Geschäftsvorfälle nach deutschem 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 identischen Proble-

matik im Rahmen des Antragsverfahrens nach Abs. 8 s. Anm. 165. Zur Rechtslage vor 2006 s. BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Rz. 5; *Starke/Bücker*, GmbH 2005, 1185 (1186).

- ▶ *Grenzüberschreitende Hereinverschmelzung nach §§ 122a ff. UmwG*: Nach § 29 Abs. 2 Satz 1 iVm. § 29 Abs. 6 (s. § 29 Abs. 60 ff.) 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 (*Dötsch* in *DPM*, § 27 Rz. 128 [3/2018]). Hier stellen sich die gleichen praktischen Probleme wie im Zuzugsfall.

Einstweilen frei.

92–95

#### IV. Erklärungsspflicht (Abs. 2 Satz 4) und Verantwortlichkeit (Abs. 2 Satz 5)

96

Bei der abzugebenden Erklärung handelt es sich um eine StErklärung iSd. §§ 149 ff. AO, bei deren verspäteter Abgabe nach § 152 AO Verspätungszuschläge festgesetzt werden können. Zum Inhalt der Erklärung s. *Antweiler* in *Bott/Walter*, § 27 Rz. 203 ff. (8/2016). 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 seit VZ 2011 (vgl. § 34 Abs. 13a) grds. nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln, sofern nicht die Finanzbehörde ausnahmsweise auf eine elektronische Übermittlung verzichtet (§ 31a Abs. 1a Satz 2). Zu Einzelheiten s. BMF v. 16.11.2011 – IV A 7 - O 2200/09/10009:001, BStBl. I 2011, 1063.

**Berichtigung von Fehlern:** Die versehentliche Nichterklärung von Zugängen zum Einlagekonto in der entsprechenden Zeile des Formulars ist regelmäßig grob fahrlässig iSd. sinngemäß anwendbaren (*Jauch*, DStR 2018, 504 [508]) § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO (FG München v. 7.2.2011 – 7 K 2193/09, DStRE 2012, 762, rkr.; Hess. FG v. 15.6.2018 – 4 K 1844/16, nv., rkr.). Ergibt sich eine in der Feststellungserklärung versehentlich nicht berücksichtigte Einlage ganz offensichtlich aus den anderen mit der Erklärung eingereichten Unterlagen, kann im Einzelfall eine offenbare Unrichtigkeit iSd. § 129 AO vorliegen. Da die handelsrechtl. Begrifflichkeiten für die Zu- und Abgänge auf dem stl. Einlagekonto allerdings grds. nicht maßgeblich sind (s. Anm. 26 ff.), gilt § 129 AO nicht in Fällen, in denen (wie im Regelfall) eine eigenständige Subsumtion des § 27 oder eine weitere Aufklärung des Sachverhaltes erforderlich gewesen wären (FG Rhld.-Pf. v. 18.7.2014 – 1 K 1338/12, EFG 2014, 2081, rkr.; FG München v. 13.10.2017 – 13 K 1204/16 F, EFG 2018, 15, rkr.). Zu Beispielen aus der FG-Einzelfall-Rspr. s. *Dötsch* in *DPM*, § 27 Rz. 33a ff. (11/2019); *Oellerich* in *Blümich*, § 27 Rz. 46a (7/2019). § 129 AO greift danach nur im Ausnahmefall. Selbst in dem von der Rspr. teilweise hierunter subsumierten Fall einer übersehenen Einzahlung in die handelsrechtl. Kapitalrücklage (FG Berlin-Brandenb. v. 13.10.2016 – 10 K 10320/15, EFG 2017, 231, rkr.) ist der Fehler nur offenkundig, wenn nicht nur die Buchung, sondern auch die tatsächliche Zahlung im Feststellungszeitraum aus den eingereichten Unterlagen für jedermann leicht erkennbar war (FG Münster v. 13.10.2017 – 13 K 3113/16 F, EFG 2018, 11, rkr.; FG Thür. v. 18.10.2017 – 3 K 127/17, EFG 2018, 903, rkr.), was praktisch nur selten der Fall sein dürfte. Zudem muss offenkundig sein, dass die Zahlung nicht in Er-

füllung eines zivilrechtl. Anspruchs der KapGes. zB aus § 31 Abs. 1, 43 Abs. 2, 43a Satz 2 GmbHG oder § 812 BGB geleistet wurde.

97–99 Einstweilen frei.

## D. Erläuterungen zu Abs. 3: Bescheinigung bei Leistung für eigene Rechnung

### 100 I. Funktion der Bescheinigung im Besteuerungsverfahren nach Abs. 3 und 4

**Vereinfachter Nachweis:** Mit Hilfe der Bescheinigung nach Abs. 3 und 4 kann der Anteilseigner gegenüber seinem Wohnsitz- bzw. AnsässigkeitsFA 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 förmlichen Grundlagen-/Folgebescheidverfahren) auch nicht vom jeweiligen KStFA, sondern von der KapGes. selbst (bzw. von der in deren Namen handelnden Person iSd. Abs. 4) durch Ausstellung der Bescheinigung angestoßen wird. Über den auf die „Leistungen“ nach Abs. 1 Satz 3 Bezug nehmenden Wortlaut des Abs. 3 Satz 1 hinaus gilt die Bescheinigungspflicht uE auch in den Fällen des § 28 Abs. 2 Satz 3 (s. § 28 Anm. 55).

**Keine materiell-inhaltliche Bindungswirkung der Bescheinigung:** 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 beim Anteilseigner.

AllgM, BFH v. 24.2.2015 – VIII R 50/11, BFH/NV 2015, 1603; *Dötsch* in *DPM*, § 27 Rz. 143 (11/2019); *Mössner* in *Mössner/Seeger/Oellerich*, 4. Aufl. 2019, § 27 Rz. 182; *Oellerich* in *Blümich*, § 27 Rz. 58 (7/2019); *Wernicke* in *Lademann*, § 27 Rz. 140 (11/2019); *Endert* in *Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 147 (7/2016); *Antweiler* in *Bott/Walter*, § 27 Rz. 216 (8/2016); *Binnewies* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 27 Rz. 53; *Stimpel* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 27 Rz. 130.

Sie ist lediglich Beweismittel iSd. § 92 Satz 1 AO. Der Beweis ihrer Unrichtigkeit ist zulässig; die bloße Behauptung ihrer Unrichtigkeit genügt allerdings nicht (BFH v. 3.2.2010 – I B 32/09, BFH/NV 2010, 1128). 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 Ge-

staltungswirkungen auf der Ebene der KapGes., die ihren Charakter als bloßes Beweismittel überlagern. Im Erg. entfaltet die Bescheinigung 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. Zur Bindungswirkung des gegenüber der KapGes. ergangenen Feststellungsbescheids gegenüber dem Anteilseigner s. Anm. 81.

**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 *Endert in Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 152 [7/2016]). Zur Durchsetzbarkeit des Anspruchs durch den Anteilseigner vor Ende des Wj. s. Anm. 107.

Einstweilen frei.

101–104

## II. Verpflichtete Kapitalgesellschaft (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1)

105

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 OG zu bescheinigen, wenn sie tatsächlich aus dem Vermögen des OT gezahlt worden ist (so auch BMF v. 5.11.2002 – IV C 1 - S 2401 - 22/02, BStBl. I 2002, 1338, Rz. 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. Übertragungsstichtag). Der Rechtsnachfolger hat in der Bescheinigung auf sein Handeln als Gesamtrechtsnachfolger der erloschenen KapGes. hinzuweisen. Bei Aufspaltung der KapGes. darf die (insoweit passivposten-ähnliche) Bescheinigungsverpflichtung entgegen § 133 Abs. 1 UmwG analog § 126 Abs. 1 Nr. 9 UmwG einem der neuen Rechtsträger vertraglich allein zugeordnet werden (glA *Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 151 [11/2019]; *Endert in Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 161 [7/2016]).

## III. 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 – IV A 2 - S 2932 - 3/01, BStBl. I 2001, 235; BMF v. 24.11.2008 – IV C 1 - S 2401/08/10001, BStBl. I 2008, 973; BMF v. 18.12.2009 – IV C 1 - S 2401/08/10001, BStBl. I 2010, 79; BMF v. 3.12.2014 – IV C 1 -

S 2401/08/10001:011, BStBl. I 2014, 1586; BMF v. 15.12.2017 – IV C 1 - S 2401/08/10001:018, 2017/1044120, BStBl. I 2018, 13).

**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 (zu Einzelheiten s. § 20 EStG Anm. 601). Sind die Anteile dem Gesamthandsvermögen einer PersGes. zuzurechnen, ist diese als Anteilseigner aufzuführen (vgl. BMF v. 5.11.2002 – IV C 1 - S 2401 - 22/02, BStBl. I 2002, 1338, Rz. 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 – IV C 1 - S 2401 - 22/02, BStBl. I 2002, 1338, Rz. 6; *Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 166 [11/2019]). 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 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Rz. 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 KapErtrStZwecke 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 *Antweiler in Bott/Walter*, § 27 Rz. 246 [8/2016]).

#### 107 IV. Zeitpunkt der Ausstellung (Abs. 3 Satz 2)

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 tatbestandlich die Erbringung von Leistungen unter Verwendung des Einlagekontos voraussetzt (*Endert in Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 163 [7/2016]).

**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 Gewinnausschüttung nicht völlig ausgeschlossen, die nach der Sammelbetrachtung eine Veränderung der Höhe der in einer ersten Gewinnausschüttung enthaltenen Einlagenrückgewähr bewirken kann, ist die Erfüllung des zivilrechtl. Bescheinigungsanspruchs bezüglich der ersten Gewinnausschüttung 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.

Einstweilen frei.

108–111

## E. Erläuterungen zu Abs. 4: Bescheinigung bei Leistung für fremde Rechnung

112

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 Dividendenscheins abhängig ist und die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 (unbeschränkt kstpf. KapGes., Verwendung des Einlagekontos) erfüllt sind. Aus der Bescheinigung muss hervorgehen, für welche KapGes. die Leistung erbracht wird (Abs. 4 Satz 2). Der Vorbehalt der Vorlage eines Dividendenscheins 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 (BMF v. 5.11.2002 – IV C 1 – S 2401 - 22/02, BStBl. I 2002, 1338, Rz. 18 f.). Der zivilrechtl. Anspruch auf Erteilung einer Bescheinigung (s. Anm. 100) richtet sich in Fällen des Abs. 4 gegen das Kreditinstitut (glA Endert in *Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 182 [7/2016]; *Dötsch* in *DPM*, § 27 Rz. 187 [11/2019]).

Einstweilen frei.

113–117

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

### 118 I. Regelungsgehalt

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 bis 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 KapErStHaftung angeordneten und abgeführten KapErSt) die Durchführung eines KapErStHaftungsverfahrens 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).

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

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. *Dötsch* in *DPM*, § 27 Rz. 192 ff. [9/2012]). Damit soll vor allem die bewusste Falschbescheinigung einer zu hohen Einlagenrückgewähr verhindert werden (BTDrucks. 16/3369, 8).

**Zu geringe Minderung des Einlagekontos:** 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 Erg. 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 KapErSt angemeldet und abgeführt wurde. Infolgedessen wird dem Anteilseigner nur in Höhe eines Teils der in der Gewinnausschüttung tatsächlich enthaltenen Einlagenrückgewähr der Beweis gelingen, dass nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht stbare Zuflüsse vorliegen.

**Bescheinigung:** Eine Bescheinigung iSd. Abs. 5 Satz 1 liegt vor, wenn das dem Anteilseigner ausgehändigte Schriftstück Aussagen zur Verwendung des Einlagekon-

tos enthält. Durch die bloße Verwendung des Formulars iSd. Abs. 3 ohne Angaben zur Berührung des Einlagekontos wird der Tatbestand des Abs. 5 Satz 1 dagegen nicht erfüllt (BFH v. 10.6.2009 – I R 10/09, BStBl. II 2009, 974).

**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 als solche 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 (allgM, *Endert in Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 197 [7/2016]; *Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 205 [4/2017]; *Binnewies in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 27 Rz. 61; *Antweiler in Bott/Walter*, § 27 Rz. 283 [8/2016]).

Damit durchbricht die Bescheinigung die Verwendungsreihenfolge des Abs. 1 Satz 3 und entfaltet eine materiell-rechtl. 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 (*Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 191 [11/2019]; *Oellerich in Blümich*, § 27 Rz. 60a [7/2019], vgl. allerdings noch § 44 Abs. 4 aF). Stellt sich daher zB später im Rahmen einer stl. Ap. 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. Zur Problematik nachträglich erkannter vGA s. Anm. 123.

**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 (aA mit Verweis auf den Gesetzeswortlaut *Endert in Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 192 [7/2016]).

**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 (vgl. BFH v. 10.6.2009 – I R 10/09, BStBl. II 2009, 974, zu § 27 Abs. 1 Satz 5 aF). Praktisch bedeutet dies, dass auch den anderen Anteilseignern entsprechend fehlerhafte Bescheinigungen auszuhändigen sind, soweit diese noch keine Bescheinigung erhalten haben (glA *Moritz*, FR 2017, 84 [87 f.]; *Bauschatz in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 27 Rz. 104). Nach aA soll die Verwendungsfestschreibung nur in Höhe der fehlerhaften Differenz greifen (*Antweiler in Bott/Walter*, § 27 Rz. 286 [8/2016]; *Endert in Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 199 [7/2016]; *Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 208 f. [4/2017]). 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 uE Vorrang, dh., hinsichtlich der eigentlich zutreffenden Verwendung liegt nunmehr eine iSv. Abs. 5 Satz 4 zu hohe Verwendung vor.

Einstweilen frei.

120–122

## 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 keine 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 wird. Angesichts des eindeutigen Gesetzeswortlauts ist eine Entkräftung dieser gesetzlichen Fiktion im Interesse der Rechtssicherheit (s. Anm. 14) ausgeschlossen (BFH v. 11.2.2015 – I R 3/14, BStBl. II 2015, 816; BFH v. 11.7.2018 – I R 30/16, BStBl. II 2019, 283). Zum Zeitkorridor für die Aushändigung der Bescheinigung s. Anm. 107. Entspricht die (fiktive) Nullbescheinigung nicht dem materiell-rechtl. Erg. 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. Nicht die verspätet erteilte Bescheinigung, sondern die fiktive Nullbescheinigung iSd. Abs. 5 Satz 2 ist in diesem Fall 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 aufgrund ihrer zeitlich früher eintretenden Gestaltungswirkung Vorrang hat.

**Nachträglich erkannte verdeckte Gewinnausschüttung:** Die fiktive Nullfestschreibung bewirkt, dass eine im Rahmen einer späteren Ap. festgestellte vGA praktisch nie zur Verwendung des Einlagekontos führen kann, wenn die KapGes. mangels offener Ausschüttungen zuvor auf die Erstellung von Bescheinigungen verzichtet hatte. Ein Teil der Literatur hält es deshalb in dieser Konstellation für grds. geboten, die Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 2 nach § 163 AO aus sachlichen Billigkeitsgründen auszuschalten (Neyer, DStR 2016, 1841 [1846]; Dötsch in DPM, § 27 Rz. 214 [6/2019]; Oellerich in Blümich, § 27 Rz. 62 [7/2019]; Binnewies in Streck, 9. Aufl. 2018, § 27 Rz. 61; Antweiler in Bott/Walter, § 27 Rz. 293 [8/2016]; Ott, DStR 2014, 673 [677]). Dies ist uE nicht möglich, weil dem Gesetzgeber der grundsätzliche Effekt des Abs. 5 Satz 2 auch in dieser Konstellation bekannt war und es sich nicht um Einzelfälle handelt (glA Sächs. FG v. 8.6.2016 – 2 K 1860/15, EFG 2017, 156, rkr.; OFD Münster v. 27.11.2009, DStR 2010, 225; Wernicke in Lademann, § 27 Rz. 172 [11/2019]; Endert in Frotscher/Drüen, § 27 Rz. 204 [7/2016]; Bauschatz in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 27 Rz. 105; Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 27 Rz. 162).

**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 € zugrunde gelegt wird. Dieses Erg. entspricht nicht dem Zweck der nach § 162 AO eingeräumten Schätzungsbefugnis. Das FA kann uE daher entsprechend § 163 Satz 1 AO auf die Änderung verzichten.

#### IV. Berichtigungssperre bei Nicht- oder Minderbescheinigung (Abs. 5 Satz 3)

124

Korrespondierend zur (materiellen) Wirkung des Abs. 5 Satz 1 ordnet Abs. 5 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 (BFH v. 11.2.2015 – I R 3/14, BStBl. II 2015, 816). Dass das Gesetz hier erstmalig von einer „Steuerbescheinigung im Sinne des Absatzes 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 in Höhe des Fehlers eine Benachteiligung des Fiskus vor, da der Unterschiedsbetrag als aus dem ausschüttbaren Gewinn gespeist gilt und Kapitalerträge iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG vorliegen, derentwegen 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. 5 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 Haftungsinsanspruchnahme eingeräumte Entschließungsermessen ein.

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

131

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 Haftungsinsanspruchnahme nach Abs. 5

Satz 4 durch Berichtigung der Bescheinigung zu verhindern (BTDrucks. 16/3369, 8; *Dötsch* in *DPM*, § 27 Rz. 222 [11/2019]). 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. 14.

## 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 *Endert* in *Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 219 [7/2016]; *Dötsch* in *DPM*, § 27 Rz. 224 [11/2019]). 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 Anteilseigners) bei der Haftung nicht zugrunde gelegten Teils des verwendeten ausschüttbaren Gewinns bleibt es bei der Verwendung des stl. Einlagekontos. Auch eine zu hohe Bescheinigung entfaltet daher eine teilweise Gestaltungswirkung hinsichtlich der Verwendung des stl. Einlagekontos (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 Haftungsanspruchnahme nicht durchsetzbar. In Bezug auf inhaltliche Fehler des Feststellungsbescheids 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 *Dötsch* in *DPM*, § 27 Rz. 225 [11/2019]).

133–139 Einstweilen frei.

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

**Hintergrund und Tatbestand:** Abs. 6 regelt die fiktive Bestandsminderung bzw. -erhöhung im Einlagekonto einer OG für den Fall, dass die Höhe der nach § 14 dem OT zuzurechnenden steuerbilanziellen Vermögensmehrung der OG von der

tatsächlichen (handelsrechtl.) Gewinnabführung abweicht (sog. organschaftliche Minder- bzw. Mehrabführungen, s. § 14 Anm. 340 ff.). 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 *Dötsch* in *DPM*, § 27 Rz. 234 [4/2017]) 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 § 14 Anm. 300; zu verfassungsrechtl. Bedenken BFH v. 6.6.2013 – I R 38/11, BFH/NV 2013, 1730, nachfolgend Az. BVerfG 2 BvL 7/13).

Einstweilen frei.

141–144

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

### I. Tatbestand

145

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 BgA mit oder ohne eigene Rechtspersönlichkeit (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a und Buchst. b Sätze 1 bis 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, was zB auch bei VVaG der Fall ist, weil diese

zumindest vGA vermitteln können (glA *Endert in Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 256a [7/2016]; *Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 252 [6/2019]; aA *Antweiler in Bott/Walter*, § 27 Rz. 346 [8/2016]). Dagegen erfüllen KStSubjekte, die keine gesellschafterähnlichen Anteilseigner haben (zB regelmäßig Anstalten, Stiftungen und Vermögensmassen), diese Voraussetzungen grds. nicht (*Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 252 [6/2019]; *Endert in Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 257 [7/2016]). Soweit solche Rechtssubjekte jedoch ausnahmsweise aufgrund ihrer konkreten statutarischen Ausgestaltung Leistungen erbringen können, die bei den Empfängern zu den in Abs. 7 genannten Einkünften führen (zB bei Zahlungen einer privatnützigen Familienstiftung, die bei den Destinatären zu Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG führen, s. BFH v. 14.7.2010 – X R 62/08, BStBl. II 2014, 320; BFH v. 3.11.2010 – I R 98/09, BStBl. II 2011, 417), ist der Tatbestand des Abs. 7 seinem Wortlaut nach uE ebenfalls erfüllt (glA FG Münster v. 16.1.2019 – 9 K 1107/17 F, EFG 2019, 1010, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 31.7.2019 – 1 K 1505/15, EFG 2019, 1604, Az. BFH I R 42/19; *Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 29 [11/2019]; *Oellerich in Blümich*, § 27 Rz. 75b [7/2019]; *Endert in Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 257a [7/2016]; differenzierend *Kraft*, Ubg 2020, 95 [101 f.]).

- ▶ *Investmentfonds*: Nach §§ 6 Abs. 1, § 29 Abs. 1 InvStG nF idF ab 2018 als Zweckvermögen iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 5 oder Vermögensmasse iSd § 2 Nr. 1 fingierte Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds fallen nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nicht unter Abs. 7, weil sie ihren Anlegern nur die dort nicht erwähnten Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 3 und 3a EStG nF vermitteln. Das nach § 11 Abs. 1 Satz 1 InvStG aF idF bis 2017 als Zweckvermögen fingierte Investment-Sondervermögen (§§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 2 InvG aF) fiel bereits deshalb nicht unter Abs. 7, weil wegen des bis 2017 geltenden strengen Transparenzprinzips kein mit der Beziehung zwischen KStSubjekt und Anteilseigner vergleichbares Rechtsverhältnis bestand (vgl. zur Rechtslage nach dem KAGG auch FG Hamb. v. 24.6.2008 – 6 K 171/05, EFG 2008, 1816, rkr.). Zum Anlagevehikel der AG mit variablem Kapital (SICAV) s. Hess. FG v. 22.3.2017 – 4 K 1183/16, EFG 2018, 662, Az. BFH I R 1/18; FG Düss. v. 17.12.2018 – 2 K 3874/15 F, EFG 2019, 505, Az. BFH I R 8/19.
- ▶ *Umsatz- und Gewinn Grenzen*: Bei BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Sätze 1 bis 3 EStG ist die StPflcht 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 uE 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 das betreffende Wj. nicht möglich sind. Nach hM (FG Ba.-Württ. v. 16.3.2006 – 6 K 177/03, EFG 2006, 1008, rkr.; Sächs. FG v. 1.2.2017 – 2 K 1059/16, EFG 2017, 689, Az. BFH I R 12/17; *Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 104 [2/2019]; *Binnewies in Streck*, 9. Aufl. 2019, § 27 Rz. 11; *Endert in Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 259 [7/2016]) ist § 27 dagegen in ausschüttungssteuerfreien Jahren nicht anzuwenden. Die FinVerw. will letzteres davon abhängig machen, dass keine Rücklagen aus stpfl. Jahren mehr vorhanden sind (BMF v. 9.1.2015 – IV C 2 - S 2706 - a/13/10001, BStBl. I 2015, 111, Rz. 44). Werden die Umsatz- und Gewinn Grenzen später (erneut) überschritten, muss nach den letztgenannten Ansichten ein neuer Anfangsbestand des stl. Einlagekontos ermittelt werden

(s. Anm. 151), was bei dauerdefizitären und durch Einlagen der Trägerkörperschaft finanzierten BgA iSd. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 zu unbefriedigenden Ergebnissen führen kann (s. Beispiel bei *Krämer* in *DPM*, § 27 Rz. 105 [2/2019]).

**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 bis 6 größer als der Anwendungsbereich der §§ 27ff. aF, die ihrer Konzeption nach nur KapGes. zur Gliederung des vEK verpflichteten.

Einstweilen frei.

146–149

## II. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung der Abs. 1 bis 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 (aA für BgA *Dötsch* in *DPM*, § 27 Rz. 100c [2/2019]). Gegebenenfalls haften Sie nach Maßgabe des Abs. 5.

**Direktzugriff auf das Einlagekonto:** Eine jedenfalls für Zwecke des Abs. 1 Satz 3 sinngemäße Anwendung des § 28 Abs. 2 Sätze 2 und 3 und damit ein gesetzlich ausnahmsweise zulässiger Direktzugriff auf das Einlagekonto aus Anlass der Rückzahlung von Nennkapital 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 *Krämer* in *DPM*, § 27 Rz. 100 [8/2015]). Auch BgA können insoweit über eine als Nennkapital dienende vergleichbare Größe (Dotationskapital) verfügen, wenn es sich um sog. Eigenbetriebe handelt (BMF v. 11.9.2002 – IV A 2 – S 1910 - 194/02, BStBl. I 2002, 935, Rz. 13; BMF v. 9.8.2005 – IV B 7 - S 2706a-5/05, nv., Rz. 4). Das ist der Fall, wenn die jeweiligen landesgesetzlichen Eigenbetriebsvorschriften die Ausstattung des BgA mit einem bestimmten EK-Stamm verlangen (*Endert* in *Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 266 [7/2016]; *Krämer* in *DPM*, § 27 Rz. 96 [8/2015]). Zu einem Direktzugriff auf das Einlagekonto kann es dabei jedoch nur kommen, sofern und soweit die Herabsetzung des Nennkapitals nach den einschlägigen Vorschriften zulässig ist (BFH v. 16.11.2011 – I R 108/09, BStBl. II 2013, 328). Bei finanzwirtschaftlich unselbständigen sog. Regiebetrieben kommen die Eigenbetriebsvorschriften dagegen nicht zum Tragen, dh., eine dem Nennkapital vergleichbare Bezugsgröße existiert nicht (*Krämer* in *DPM*, § 27 Rz. 99 [8/2015]).

**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 uE hinsichtlich der einem stpf. Idealverein außerhalb der betrieblichen Sphäre zugewendeten Mitgliedsbeiträge nicht der Fall sein (glA *Dötsch* in *DPM*, § 27 Rz. 252 [6/2019]; aA FG Köln v. 14.1.2010 – 13 K 3157/05, EFG 2010, 1066, rkr., betreffend ein „Verrechnungskonto Vereinsleben“). 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 OG durch §§ 14ff. aufgestellten subjektiven Voraussetzungen nicht anwendbar sein.

**Nicht bilanzierende Körperschaftsteuersubjekte:** Der Ableitungsmechanismus des Abs. 1 Satz 5 versagt bei nicht buchführungspflichtigen Körperschaften, bei denen die Bezugsgröße des EK laut StBil. nicht zur Verfügung steht (*Bott/Gastl*, DStZ 2012, 571 [579 f.]; offengelassen in BFH v. 23.1.2008 – I R 18/07, BStBl. II 2008, 573). Die Rechtsfolge des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG kann auf Anteilseignerebene nur bei Schätzung eines fiktiven bilanziellen EK iSd. § 162 Abs. 1 AO (s. zur Nachverfolgung von „Rücklagen“ eines BgA zB den Vordruck KSt 1 Fa) oder im Billigkeitswege nach § 163 Satz 1 AO erreicht werden.

**Phasengleiche Zu- und Abgänge zum Einlagekonto eines Betriebs gewerblicher Art:** Da der Gewinn eines BgA in der Gestalt eines sog. Regiebetriebs 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. 11 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 solchen BgA die Regel dar. Umgekehrt gilt ein durch den Regiebetrieb erwirtschafteter Verlust als unmittelbar durch die Trägerkörperschaft ausgeglichen, was einen zeitgleichen Zugang zum Einlagekonto bewirkt (BFH v. 23.1.2008 – I R 18/07, BStBl. II 2008, 573), wobei es hinsichtlich der Höhe des Verlustes und des Zugangs auf das handelsrechtl. Jahresergebnis ankommt (BFH v. 11.9.2013 – I R 77/11, BFH/NV 2014, 105). Soweit die Trägerkörperschaft dem Regiebetrieb im laufenden Wj. finanzielle Mittel zum Ausgleich des Verlustes zugeführt hat, darf dies nicht zu einer mehrfachen Abbildung dieser Einlagen auf dem Einlagekonto führen. Die FinVerw. sieht einen entsprechenden Korrekturmechanismus nicht vor (BMF v. 9.1.2015 – IV C 2 - S 2706 - a/13/10001, BStBl. I 2015, 111). Unseres Erachtens ist der durch die Verlustabbildung zum Wj.-Ende fingierte Einlagenzugang um die auf dem Einlagekonto ggf. bereits erfassten unterjährigen Ausgleichszahlungen zu bereinigen (glA *Dötsch* in *DPM*, § 27 Rz. 100b [2/2019]; aA BFH v. 11.9.2013 – I R 77/11, BStBl. II 2015, 161, für Verluste aus Abschreibungen auf eingelegte WG). Hat der BgA dagegen die Gestalt eines sog. Eigenbetriebs, führt erst ein Ausschüttungsbeschluss der Trägerkörperschaft zum Abfluss einer entsprechenden Leistung unter Auslösung der Verwendungsreihenfolge des Abs. 1 Satz 3 (BFH v. 16.11.2011 – I R 108/09, BStBl. II 2013, 828). Ein Zugang zum stl. Einlagekonto setzt hier die Erfüllung des allgemeinen Einlagetatbestands voraus (s. Anm. 26).

## 2. Anfangsbestand des Einlagekontos

### 151 a) Gesetzeswortlaut

Anders als für bereits nach dem Anrechnungsverfahren zur Gliederung des vEK verpflichtete KapGes. (vgl. Anm. 18) 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 geleistete Einlagen auszuweisen sind. Da Abs. 1 in zeitlicher Hinsicht

jedoch erst mit dem Systemwechsel zum Halbeinkünfteverfahren ab 2001/2002 Anwendung findet (s. Anm. 18), wären vor dem Systemwechsel geleistete Einlagen mangels anderweitiger Regelung nicht auf dem Einlagekonto auszuweisen (BFH v. 21.8.2007 – I R 78/06, BStBl. II 2008, 317; BFH v. 9.4.2008 – I R 68-70/06, nv.; FG Münster v. 30.1.2013 – 9 K 27/11, EFG 2013, 1665, rkr.; BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Rz. 5; *Krämer* in *DPM*, § 27 Rz. 82 [8/2015]).

**Überbesteuerung von Altgewinnen:** Weil das Einlagekonto nach dem Gesetzeswortlaut mithin 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. 3), 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 bis 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.

## b) Verwaltungspraxis

152

**Auffassung der Finanzverwaltung:** Um die dargestellte Überbesteuerung (s. Anm. 151) zu vermeiden, lässt die FinVerw. über den Gesetzeswortlaut hinaus auf der Grundlage des § 163 AO bei kstpfl. BgA iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a und b Sätze 1 bis 3 EStG zu, das gesamte vorhandene EK abzgl. des ggf. gebildeten Nenn- bzw. Dotationskapitals als Anfangsbestand des Einlagekontos auszuweisen (BMF v. 11.9.2002 – IV A 2 - S 1910 - 194/02, BStBl. I 2002, 935, Rz. 25; BMF v. 9.1.2015 – IV C 2 - S 2706 - a/13/10001, BStBl. I 2015, 111, Rz. 43). 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 – IV B 7 - S 2706a - 6/05, BStBl. I 2005, 1029, Rz. 6).

**Stellungnahme:** Diese Handhabung ist sachgerecht 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. Sie kann uE jedoch nicht auf BgA und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe beschränkt bleiben, sondern muss zur Vermeidung von verfassungswidrigen Ungleichbehandlungen auch auf die anderen KStSubjekte iSd. Abs. 7 angewandt werden (glA *Dötsch* in *DPM*, § 27 Rz. 252 [6/2019]). 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. Für diese Fälle geht der abschließende Abs. 2 Satz 3 vor.

**Zum Verlustausgleich genutzte Einlagen:** 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; BFH v. 23.1.2008 – I R 18/07, BStBl. II 2008, 573; BFH v. 9.4.2008 – I R 68-70/06, nv.; FG Münster v. 30.1.2013 – 9 K 27/11 F, EFG 2013, 1165, rkr.).

**Maßgeblichkeit einer Steuerbilanz:** Soweit ein bilanzierendes KStSubjekt in den Anwendungsbereich des Abs. 7 fällt, ist als Anfangsbestand des stl. Einlagekontos das EK laut StBil. anzusetzen, das auch nach altem Recht Ausgangspunkt für die Feststellung des vEK war (Dötsch in DPM, § 27 Rz. 84 [2/2019]; Semmler/Zimmermann, DB 2005, 2153 [2156]). Für die Anwendung der Vereinfachungs- und Biligkeitsregelung der FinVerw. besteht auch in diesen Fällen kein Anlass.

153–159 Einstweilen frei.

## I. Erläuterungen zu Abs. 8: Beschränkt körperschaftsteuerpflichtige EU-Rechtssubjekte

**Schrifttum:** *Schiessl*, Erstmalige Feststellung eines steuerlichen Einlagekontos von ausländischen Körperschaften im Fall der Hereinverschmelzung, DStZ 2008, 852; *Sedemund*, Zweifelsfragen im Rahmen von § 27 Abs. 8 KStG, IStR 2009, 579; *Häberer*, Alle Jahre wieder? – Die Antragstellung nach § 27 Abs. 8 KStG, DStZ 2010, 840; *Sievert/Sedemund/Seufer*, Steuerneutrale Kapitalrückzahlungen von in Drittstaaten ansässigen Kapitalgesellschaften an inländischen Anteilseigner, DB 2011, 1606; *Spilker/Peschke*, Erfordernis der Steuerneutralität der Einlagenrückgewähr aus ausländischen Gesellschaften, DStR 2011, 385; *Baumgartner*, „Alles beim Alten?“ – Die Rechtsprechung des BFH zur Einlagenrückgewähr durch Drittstaatengesellschaften, DStR 2019, 2393; *Wacker*, Einlagenrückgewähr durch Drittstaatengesellschaften nach dem BFH-Urteil v. 10.4.2019 – I R 15/16, FR 2019, 979; *Oppel*, BFH schließt Direktzugriff auf das Einlagekonto auch im Drittstaatsverhältnis aus, IStR 2020, 46.

### I. Anwendungsbereich (Abs. 8 Satz 1)

#### 160 1. Konzeption und Anknüpfungsmerkmale

Ziel des Abs. 8 ist es, die Abgrenzung zwischen stpfl. Gewinnausschüttungen und nicht stbarer Einlagenrückgewähr auch für Auskehrungen eines stl. im EU-Ausland ansässigen und im Inland nicht unbeschränkt stpfl. Rechtssubjekts zu ermöglichen.

„**Der ausländischen Steuerpflicht unterliegen**“: 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 (*Endert in Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 279 [7/2016]; *Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 265 [3/2018]). Es ist uE 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) 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 Steuerpflicht im EU-Ausland:** Die Vorschrift setzt die unbeschränkte StPflcht in einem anderen EU-Staat voraus, die sich idR aus dem statutarischen Sitz oder dem Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung 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 (*Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 266 [3/2018]; *Sedemund*, IStR 2009, 579). 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 iSv. § 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 eines ausdrücklichen Verweises fallen – anders als nach Abs. 7 – ausländ. BgA und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a und b EStG nicht in den Anwendungsbereich des Abs. 8.

Einstweilen frei.

161–163

## 2. Entsprechende Anwendung

164

**Veranlagungszeiträume 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 EU-rechtswidrige Diskriminierungen zu vermeiden (glA *Oellerich in Blümich*, § 27 Rz. 80 [7/2019]; *Binnewies in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 27 Rz. 83; aA *Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 261 [6/2019]; *Endert in Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 276a [7/2016]; *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 27 Rz. 219). 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.

**EWR-Staaten:** Abs. 8 gilt seinem Wortlaut nach nicht für Rechtssubjekte, die in anderen als EU-Staaten der unbeschränkten StPflcht unterliegen. Der Anwendungsbereich erfasst damit insbes. nicht die in den EWR-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]). Dagegen sind die EWR-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). Dies spricht nach Ansicht eines Teils der Literatur für eine vom Gesetzgeber in § 27 versehentlich hinterlassene Regelungslücke, aus deren Anlass Abs. 8 zur Vermeidung von Diskriminierungen bei der Besteuerung von Anteilseignern einer EWR-Körperschaft entsprechend anzuwen-

den sein soll (Oellerich in *Blümich*, § 27 Rz. 80 [7/2019]; Dötsch in *DPM*, § 27 Rz. 238 [3/2018]; Wernicke in *Lademann*, § 27 Rz. 216 [11/2019]; Endert in *Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 282 [7/2016]; aA *Stimpel* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 27 Rz. 217). Die FinVerw. will dies offiziell nur im Fall von Nennkapitalrückzahlungen gelten lassen (BMF v. 4.4.2016 – IV C 2 – S 2836/08/10002, BStBl. I 2016, 468). Unseres Erachtens ist die Diskriminierung von EWR-KapGes. auf die gleiche Weise wie die Diskriminierung von sonstigen (Drittlands-)KapGes. aufzulösen (s.u.), da im Kern jeweils die Kapitalverkehrsfreiheit verletzt ist (s. Anm. 15), auf die sich sowohl EWR- als auch Drittlands-KapGes. berufen können.

**Weitere entsprechende Anwendung auf Drittlandsfälle:** Auch die Nichtanerkennung der Einlagenrückgewähr einer sonstigen (Drittstaaten-)Körperschaft beim Anteilseigner würde gegen die insoweit drittwirksame EU-Kapitalverkehrsfreiheit verstoßen (s. Anm. 15). Nach der neueren Rspr. ist eine Einlagenrückgewähr bei Drittlands-KapGes. ungeachtet der Einlagekontoführungs-, Bescheinigungs- und Feststellungsmechanismen des § 27 anzunehmen bzw. (umgekehrt) eine Besteuerung als Kapitalertrag iSd. § 20 EStG unzulässig, soweit sich die Ausschüttung als Kapitalrückzahlung darstellt, weil sie (was der Anteilseigner gegenüber seinem Inlands-FA im Einzelnen darzulegen und nachzuweisen hat) das Nennkapital und den nach ausländ. Handelsrecht zu ermittelnden ausschüttbaren Gewinn der ausländ. KapGes. übersteigt (BFH v. 20.10.2010 – I R 117/08, BFH/NV 2011, 669; BFH v. 13.7.2016 – VIII R 73/13, BFH/NV 2016, 1827; BFH v. 13.7.2016 – VIII R 47/13, BFH/NV 2016, 1831; BFH v. 3.5.2017 – X R 12/14, BFH/NV 2017, 1485). Lediglich die Verwendungsfiktion des Abs. 1 Sätze 3 und 5 soll entsprechend gelten (BFH v. 10.4.2019 – I R 15/16, BFH/NV 2019, 1312). Aus dieser Rspr. folgt nach hM, dass eine entsprechende Anwendung der weiteren Vorgaben und Beschränkungen des Abs. 8 auf Drittlands-KapGes. nicht zulässig ist (Wacker, FR 2019, 979 [986 ff.]; *Oppel*, IStR 2020, 46 [55]; Oellerich in *Blümich*, § 27 Rz. 81 [7/2019]; Wernicke in *Lademann*, § 27 Rz. 218a [11/2019]; Endert in *Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 283 [4/2017]; *Stimpel* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 27 Rz. 220). Nach der Lösung der Rspr. werden Anteilseigner einer Drittlands-KapGes. (hier: freier Nachweis des Anteilseigners ohne Ausschlussfrist, Maßgeblichkeit des ausländ. Handelsrechts) gegenüber den Anteilseignern einer EU-KapGes. (hier: Wahlrecht der KapGes. zur Antragstellung binnen Ausschlussfrist, Maßgeblichkeit des inländ. StRechts, s. Anm. 165) ohne sachlichen Grund bevorzugt. Da die verfahrensrechtl. Vorgaben des Abs. 8 mit der Kapitalverkehrsfreiheit grds. vereinbar sind (s. Anm. 15) und zur Verwirklichung dieser Grundfreiheit keine unterschiedlich effektiven Regeln gelten dürfen und müssen, ist zur Behebung dieser Diskriminierung uE eine EU-grundfreiheitskonforme entsprechende Anwendung des Abs. 8 auch bei Ausschüttungen von Drittlands-Körperschaften zulässig, geboten und verhältnismäßig (aA BFH v. 10.4.2019 – I R 15/16, BFH/NV 2019, 825, unter Verweis auf den Gesetzesvorbehalt). Mangels Rechtsgrundlage kann allerdings ein förmlicher, bei Nichterfüllung der Nachweisobliegenheiten möglicherweise nachteiliger Feststellungsbescheid iSd. Abs. 8 Satz 3 nicht ergehen. Die Erteilung einer Bescheinigung entsprechend Abs. 3 und 4 ist zulässig, hat jedoch mangels vorausgehender Feststellung nur einen geringen Beweiswert. Abs. 8 Satz 9 kann uE mangels Zulässigkeit eines Feststellungsverfahrens ebenfalls nicht entsprechend angewandt werden (aA für EWR-KapGes. BMF v. 4.4.2016 – IV C 2 – S 2836/08/10002, BStBl. I 2016, 468, Rz. 3). Infolge der Rspr. ist der Gesetzgeber gehalten, eine Lösung zu finden, zB durch ausdrückliche Einbeziehung von EWR- und Drittlands-Körperschaften in den Anwendungsbereich des Abs. 8.

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

Sind die subjektiven Voraussetzungen des Abs. 8 Satz 1 erfüllt, ordnet Abs. 8 Satz 2 die entsprechende Anwendung der Abs. 1 bis 6 unter Berücksichtigung der in Abs. 8 Sätze 3 bis 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, 31f.). 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 Sätze 3 ff. verdrängt. Die Feststellung einer Einlagenrückgewähr nach Abs. 8 Satz 3 verdrängt auch die von § 7 Abs. 2 KapErhStG angeordnete Fiktion einer Gewinnausschüttung im Falle der Herabsetzung des bei der ausländ. KapGes. zuvor aus Gesellschaftsmitteln erhöhten Nennkapitals (s. § 28 Anm. 4).

**Wahlrecht:** Die Anwendung der gesamten Vorschrift steht unter dem Vorbehalt eines entsprechenden Antrags. Der auszahlenden Körperschaft steht dadurch ein echtes Wahlrecht zu, ihren Anteilseignern die Absetzung einer nicht stbaren Einlagenrückgewähr zu ermöglichen oder nicht (*Dötsch* in *DPM*, § 27 Rz. 262 [3/2018]). 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 nach Abs. 8 Satz 3 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 Sätze 4 und 7 die Differenzrechnung des Abs. 1 Satz 3 durchzuführen und das Erg. in Bescheidform zu fassen. Dies führt dazu, dass unterjährige Einlagen (s. Anm. 53) auch im Kontext des Abs. 8 zur Finanzierung von Ausschüttungen der KapGes. nicht zur Verfügung stehen (FG Köln v. 25.8.2015 – 2 K 141/11, EFG 2015, 2218, rkr.). Die Feststellung der Einlagenrückgewähr erfolgt nicht zum Ende des Wj., sondern „für den jeweiligen Veranlagungszeitraum“. Wegen der Sammelbetrachtung sollte der Bescheid dennoch erst nach Ablauf des Wj. ergehen (vgl. Anm. 107).

**Rechtlicher Beurteilungsmaßstab:** Bei der Herleitung des EK laut StBil. und der auf dem (fiktiven) stl. Einlagekonto gespeicherten Einlagen sind die deutschen strechtl. Regelungen anzuwenden, dh., die Einlagen und das jeweilige EK laut StBil. sind nach inländ. (StBil-)Grundsätzen zu ermitteln (glA *Oellerich* in *Blümich*, § 27 Rz. 84 [7/2019]; *Endert* in *Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 288 [7/2016]; *Binnewies* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 27 Rz. 83; *Dötsch* in *DPM*, § 27 Rz. 271 [3/2018]; *Stimpel* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 27 Rz. 222). Hierfür sprechen die Bezugnahme des Abs. 8 Satz 2 auf die im Tatbestand des Abs. 1 verwendeten inländ. Rechtsbegriffe (§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG und § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV) sowie der Umstand, dass der Gesetzgeber des SEStEG eine nach § 88 AO ansonsten gebotene Verifizierung ausländ. (Handels-)Rechtsvorschriften bei Anwendung des Abs. 1 im Besteuerungsverfahren gerade verhindern wollte (s. Anm. 12). Die enormen praktischen Hürden einer solchen inländ. Schattenbilanzierung liegen allerdings auf der Hand und lassen die Vorschrift nach Ansicht eines Teils der Literatur als diskriminierend erscheinen (*Spilker/Peschke*, DStR 2011, 385 [388f.]; s. zur EU-Konformität aber Anm. 15).

**Wechselkursschwankungen:** Bei der Umrechnung des Bestands des (fiktiven) Einlagekontos in Euro ist auf den Wechselkurs zu dem nach Abs. 1 Sätze 3 und 5 maßgeblichen Schluss des vorangegangenen Wj. abzustellen, während für die Bewertung der Einlagenrückgewähr der Zeitpunkt des Abflusses der Leistung maßgeblich ist. In Bezug auf die Umrechnung des fiktiven Einlagekontos ergibt sich dies aus der in Abs. 1 zugrunde gelegten Stichtagsbetrachtung, mit der die von der Gegenansicht (*Endert in Frotscher/Drüen*, § 28 Rz. 291 [7/2016]; *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 27 Rz. 232; *Sedemund*, IStR 2009, 579 [580]) vorgeschlagene punktuelle Umrechnung der Einlagensvaluta im Zeitpunkt ihres individuellen Zugangs nicht vereinbar wäre. Für die Leistung selbst stellt sich der Abflusszeitpunkt als der am ehesten geeignete Umrechnungszeitpunkt dar. Die sich bis dahin ergebenden Wechselkursschwanken sind als unvermeidbare Folge der Stichtagsbetrachtung hinzunehmen.

**Bindungswirkung für den Anteilseigner:** Anders als uE der Feststellungsbescheid nach Abs. 2 Satz 1 (s. hierzu sowie zur hM Anm. 81) entfaltet der Bescheid nach Abs. 8 Satz 3 ohne Weiteres Bindungswirkung für das FA des Anteilseigners (BFH v. 5.12.2018 – I E 9/18, BFH/NV 2019, 411; *Bauschatz in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 27 Rz. 140; *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 27 Rz. 237; *Endert in Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 298 [7/2016]), denn für den Bescheid nach Abs. 8 Satz 3 gelten andere rechtl. Rahmenbedingungen. 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. kapertrstpfl. und kann es insoweit zu einer Haftungsinsanspruchnahme mit Auslösung der Gestaltungswirkung nach Abs. 5 Satz 6 kommen (vgl. Anm. 81). Zu einer Veränderung der bei der Feststellung iSv. Abs. 1 Satz 3 zugrunde 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 – anders als beim Bescheid nach Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 81) – insoweit nicht durch die Gestaltungswirkung der Bescheinigung überlagert, was für eine unmittelbare Bindungswirkung des Bescheids nach Abs. 8 Satz 3 spricht.

**Keine weitere Feststellungspflicht:** Aus der entsprechenden Anwendung der Abs. 1 bis 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 analog Abs. 2 nicht erforderlich macht (*Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 281 [3/2018]; *Bauschatz in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 27 Rz. 140; *Endert in Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 298 [7/2016]). 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.

**III. Antragstellung und Zuständigkeit (Abs. 8 Sätze 4 bis 8)**

170

**Antragsfrist (Abs. 8 Satz 4):** Der Antrag auf Feststellung kann nur bis zum Ende des auf das Jahr der Leistung folgenden KJ. gestellt werden (Ausschlussfrist). Die Verwendung des amtlichen Vordrucks ist nach dem Gesetzeswortlaut zwingend.

**Zuständigkeit (Abs. 8 Sätze 5 und 6):** Ist das Rechtssubjekt beschränkt kstpl., so ist der Antrag beim FA iSd. § 20 Abs. 3 und 4 AO, anderenfalls beim 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 Absatz 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 stl. 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 hierbei 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; BFH 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 (zu den konkreten Anforderungen des BZSt. s. Vfg. v. 15.5.2014, IStR 2015, 36). Hierzu ist zunächst der Bestand eines (fiktiven) Einlagekontos zum Schluss des der Leistung vorangegangenen Wj. ohne Rückgriff auf dessen fortlaufende gesonderte Feststellung zu ermitteln, was bei bereits länger existierenden KapGes. auf erhebliche praktische Schwierigkeiten stößt. Zumindest das BZSt. beanstandet es vor diesem Hintergrund offenbar nicht, wenn die Entwicklung des Einlagenbestands erst ab dem Zeitpunkt des Erwerbs der die fragliche Leistung vermittelnden Beteiligung an der ausländ. KapGes. nachgewiesen wird (*Sedemund*, IStR 2009, 579 [582]). Als Ausweg kann es sich ferner anbieten, 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 (*Endert in Frotscher/Drüen*, § 27 Rz. 288 [7/2016]; *Bauschatz in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 27 Rz. 144). Im Übrigen erfordert die entsprechende Anwendung des Abs. 1 Sätze 3 und 5 die Ermittlung des EK laut StBil. zum Schluss des vorangegangenen Wj. nach deutschem StRecht (s. Anm. 165). Entsprechend der Situation bei nicht bilanzierenden BgA (s. Anm. 150) sollte die FinVerw. in diesem Zusammenhang eine Schätzung des EK laut StBil. zulassen, soweit der antragstellenden KapGes. ein exakter Nachweis trotz Erfüllung ihrer Mitwirkungspflichten nicht gelingt.

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 tatsächlich ein Feststellungsbescheid ergangen ist. Das kann anhand des in die Bescheinigung nach Abs. 8 Satz 8 aufzunehmenden Aktenzeichens (bzw. anhand dessen Fehlens) festgestellt werden. Die Rechtsfolge des Abs. 8 Satz 9 kann nicht eintreten, soweit Abs. 8 zur Beseitigung von Diskriminierungen bei EWR- und Drittlands-Körperschaften nur entsprechend angewandt wird und dabei ein förmlicher Feststellungsbescheid mangels Rechtsgrundlage nicht ergehen kann (s. Anm. 164).