

## § 28 Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital und Herabsetzung des Nennkapitals

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4)

(1) <sup>1</sup>Wird das Nennkapital durch Umwandlung von Rücklagen erhöht, so gilt der positive Bestand des steuerlichen Einlagekontos als vor den sonstigen Rücklagen umgewandelt. <sup>2</sup>Maßgeblich ist dabei der sich vor Anwendung des Satzes 1 ergebende Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum Schluss des Wirtschaftsjahrs der Rücklagenumwandlung. <sup>3</sup>Enthält das Nennkapital auch Beträge, die ihm durch Umwandlung von sonstigen Rücklagen mit Ausnahme von aus Einlagen der Anteilseigner stammenden Beträgen zugeführt worden sind, so sind diese Teile des Nennkapitals getrennt auszuweisen und gesondert festzustellen (Sonderausweis). <sup>4</sup>§ 27 Abs. 2 gilt entsprechend.

(2) <sup>1</sup>Im Fall der Herabsetzung des Nennkapitals oder der Auflösung der Körperschaft wird zunächst der Sonderausweis zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs gemindert; ein übersteigender Betrag ist dem steuerlichen Einlagekonto gutzuschreiben, soweit die Einlage in das Nennkapital geleistet ist. <sup>2</sup>Die Rückzahlung des Nennkapitals gilt, soweit der Sonderausweis zu mindern ist, als Gewinnausschüttung, die beim Anteilseigner zu Bezügen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes führt. <sup>3</sup>Ein den Sonderausweis übersteigender Betrag ist vom positiven Bestand des steuerlichen Einlagekontos abzuziehen. <sup>4</sup>Soweit der positive Bestand des steuerlichen Einlagekontos für den Abzug nach Satz 3 nicht ausreicht, gilt die Rückzahlung des Nennkapitals ebenfalls als Gewinnausschüttung, die beim Anteilseigner zu Bezügen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes führt.

(3) Ein Sonderausweis zum Schluss des Wirtschaftsjahrs vermindert sich um den positiven Bestand des steuerlichen Einlagekontos zu diesem Stichtag; der Bestand des steuerlichen Einlagekontos vermindert sich entsprechend.

Autor: Dr. Holger *Berninghaus*, Richter am FG, Kassel

Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna *Hey*, Köln

Anm. |

Anm.

### A. Allgemeine Erläuterungen zu § 28

I. Grundinformationen zu § 28 . . . . .	1	V. Geltungsbereich des § 28 . . . . .	5
II. Rechtsentwicklung des § 28 . . . . .	2	VI. Verhältnis des § 28 zu anderen	
III. Bedeutung des § 28 . . . . .	3	Vorschriften . . . . .	6
IV. Vereinbarkeit des § 28 mit höher-			
rangigem Recht . . . . .	4		

### B. Erläuterungen zu Abs. 1: Erhöhung des Nennkapitals aus Rücklagen

I. Vorrangige Verwendung des po-		1. Erhöhung des Nennkapitals durch	
sitiven Bestands des steuerlichen		Umwandlung von Rücklagen	
Einlagekontos (Abs. 1 Satz 1)		a) Nennkapital . . . . .	10

	Anm.		Anm.	
b) Unmittelbare Finanzierung aus Rücklagen . . . . .	11	<b>IV. Feststellungsverfahren (Abs. 1 Satz 4)</b>		
c) Zivilrechtliche Wirksamkeit der Kapitalerhöhung . . . . .	12		1. Entwicklung zum Wirtschaftsjahresende gem. § 27 Abs. 2 Satz 1 . . .	25
2. Finanzierungsreihenfolge . . . . .	13		2. Bindungswirkung des Feststellungsbescheids . . . . .	26
<b>II. Maßgeblicher Bestand des Einlagekontos (Abs. 1 Satz 2) . . . . .</b>	<b>14</b>		3. Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 27 Abs. 2 Satz 3 . . .	27
<b>III. Sonderausweis (Abs. 1 Satz 3)</b>		4. Durchführung des Verfahrens . . .	28	
1. Zuführung von Beträgen aus sonstigen Rücklagen . . . . .	20			
2. Ausweis- und Feststellungspflicht . . . . .	21			

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Herabsetzung des Nennkapitals und Auflösung der Körperschaft**

<b>I. Verminderung des Sonderausweises und Erhöhung des Einlagenbestands (Abs. 2 Satz 1)</b>		a) Subsidiarität der Zuführung . . .	45
1. Herabsetzung des Nennkapitals		b) Zeitpunkt der Zuführung . . . .	46
a) Zivilrechtliche Wirksamkeit . . .	39	c) Zuführungssperre bei ausstehenden Einlagen . . . . .	47
b) Erwerb und Veräußerung eigener Anteile . . . . .	40	<b>II. Rückzahlung als fiktive Gewinnausschüttung (Abs. 2 Satz 2)</b>	
2. Auflösung der Körperschaft . . . . .	41	1. Rückzahlung des Nennkapitals . . .	50
3. Minderung des Sonderausweises (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1)		2. Einkünfterrelevanz der Sonderausweisminderung . . . . .	51
a) Vorrangige Verrechnung des Sonderausweises . . . . .	42	<b>III. Direktzugriff auf das Einlagekonto (Abs. 2 Satz 3) . . . . .</b>	<b>55</b>
b) Maßgeblicher Zeitpunkt . . . . .	43	<b>IV. Weitere fiktive Gewinnausschüttung in Höhe eines Fehlbetrags (Abs. 2 Satz 4) . . . . .</b>	<b>56</b>
c) Minderungssperre bei ausstehenden Einlagen . . . . .	44		
4. Gutschrift auf dem steuerlichen Einlagekonto (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2)			

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:  
Austausch des Sonderausweises durch nachträglich geleistete freie Einlagen . . . . . 60**

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 28**

**Schrifttum:** Förster/van Lishaut, Das körperschaftsteuerliche Eigenkapital iSd. §§ 27-29 KStG 2001, FR 2002, 1205 (Teil 1), FR 2002, 1257 (Teil 2); Knödler, Verwendungsfiktion bei Gewinnausschüttungen im Halbeinkünfteverfahren und Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital, StuStud. 2002, 607; Voß/Unbescheid, Kein Doppelausweis bei Kapitalerhöhungen/Keine Anpassung der Rücklagen und kein Übergang des Sonderausweises in Umwandlungsfällen, FR 2002, 507; Dötsch/Pung, Steuerliches Einlagekonto, Kapitalerhöhung aus Rücklagen und Kapitalherabsetzung: Das Einführungsschreiben des BMF vom 4.6.2003, DB 2003, 1345; Franz, Das steuerliche Einlagekonto, GmbHR 2003, 818; Voss, Aktuelle Probleme des neuen Eigenkapitalausweises nach den §§ 27-29 KStG, BB 2003, 880; Hohmuth, Die Kapitalherabsetzung unter der Geltung des MoMiG, GmbHR 2009, 349; Breuninger/Müller, Erwerb und Veräußerung eigener Anteile nach dem BilMoG, GmbHR 2011, 10; Schmidtman, Steuerliche Behandlung eigener Anteile nach dem BMF-Schreiben vom

27.11.2013, Ubg 2013, 755; *Blumenberg/Lechner*, Steuerrechtliche Behandlung des Erwerbs und der Veräußerung eigener Anteile nach dem BMF-Schreiben vom 27.11.2013, DB 2014, 141; *Mayer/Wagner*, BMF-Schreiben zu eigenen Anteilen – Absage an (vermeintliches) Korrespondenzprinzip, DStR 2014, 517; *Scharpf/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; *Wiesel/Lukas*, Steuerliche Behandlung des Erwerbs eigener Anteile nach dem BMF-Schreiben vom 27.11.2013, GmbHR 2014, 238; *Binnewies*, Praxisprobleme mit dem Einlagekonto, GmbHR 2015, 1065; *Haase*, Die Besteuerung von Kapitalerhöhungen bei der Kapitalgesellschaft, Ubg 2015, 692.

**Verwaltungsanweisungen:** 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. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615; BMF v. 4.4.2016 – IV C 2 - S 2836/08/10002, BStBl. I 2016, 468.

## I. Grundinformationen zu § 28

1

Die Vorschrift ergänzt § 27 und gewährleistet die fortwährende Steuerverstrickung derjenigen Teile des satzungsmäßigen Nennkapitals, die nicht durch Einlagen der Gesellschafter, sondern durch die Umwidmung von Gewinnrücklagen der KapGes. im Zuge einer förmlichen Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln entstanden sind. Hierzu enthält § 28 (ähnlich wie § 27) eine Reihe technischer Regelungen, die von der KapGes. zu beachten sind und die der Nachverfolgung und Feststellung desjenigen Teilbetrags des Nennkapitals dienen, der bei späterer Auflösung und Auskehrung von Nennkapital als Gewinnausschüttung an den Gesellschafter zu versteuern ist.

## II. Rechtsentwicklung des § 28

2

**StStenkG v. 23.10.2000** (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Wegen der Aufhebung der §§ 27–47 KStG 1999 im Zusammenhang mit dem Übergang vom kstrechtl. Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren wird § 28 eingefügt, der § 41 Abs. 2 und Abs. 3 aF und §§ 5, 6 KapErhStG aF ersetzt.

**UntStFG v. 20.12.2001** (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): Weil die Verteilung der gesamten Regelung auf sieben zusammenhängende Sätze als unpraktisch empfunden wird, wird die Vorschrift rückwirkend neu gefasst, wobei zugleich der Begriff des „gezeichneten Kapitals“ durch den abstrakteren Begriff des „Nennkapitals“ ersetzt wird. Die Regelungen zur Kapitalerhöhung und zur Kapitalherabsetzung sind nun in zwei voneinander getrennten Absätzen enthalten. Neu eingeführt wird die Umfinanzierungsfiktion nach Abs. 3. Aufgrund der durch das UntStFG ebenfalls geänderten Anwendungsvorschrift des § 8a Abs. 2 KapErhStG kommt es bei vor dem Systemwechsel umgewandelten sog. EK 03-Rücklagen nunmehr doch noch zu einem längeren Nebeneinander der §§ 5 und 6 KapErhStG einerseits und des § 28 andererseits (s. Anm. 6 und 11).

**SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782, ber. BGBl. I 2007, 68; BStBl. I 2007, 4): Mit Wirkung ab VZ 2006 wird Abs. 2 um die heutigen Sätze 3 und 4 erweitert, wobei inhaltlich die ergänzende Gewinnfiktion nach Satz 4 hinzugefügt wird (s. Anm. 56). Aus diesen und den Änderungen des § 27 (s. § 27 Anm. 2) ergibt sich nun, dass das stl. Einlagekonto bis auf die Fälle des § 27 Abs. 6 nicht negativ

werden kann und ein sog. Direktzugriff nur in den wenigen gesetzlichen Ausnahmefällen möglich ist (s. Anm. 55 zu Abs. 2 Satz 3).

### 3 III. Bedeutung des § 28

In der Praxis wird § 28 bedeutsam, sobald die KapGes. eine förmliche Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (namentlich unter Verwendung einer Gewinnrücklage) durchführt. Vor ihrer Einbindung in das Nennkapital zählten diese EK-Bestandteile mangels Erfassung auf dem stl. Einlagekonto iSd. § 27 Abs. 1 Satz 1 zum sog. ausschüttbaren Gewinn der KapGes. iSd. § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5, dh., sie hätten im Falle ihrer Auszahlung an die Gesellschafter bei diesen ohne Weiteres zu Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 1 und 2 EStG geführt. Durch die Einbindung in das Nennkapital geht diese Eigenschaft verloren. Von nun an teilen die EK-Bestandteile das Schicksal des übrigen Nennkapitals, dh., sie gelten handelsrechtl. als (Stamm-)Einlagen der Gesellschafter. Ihre spätere Auszahlung (zB aufgrund einer späteren Kapitalherabsetzung oder im Zusammenhang mit der Auflösung der KapGes.) würde bei den Gesellschaftern nach den allgemeinen Grundsätzen nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen. Blicke es dabei, würde das im Nennkapital gespeicherte Gewinnsubstrat demzufolge endgültig der (Ausschüttungs-)Besteuerung beim Gesellschafter entzogen. Im Interesse einer gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit soll § 28 eben dies verhindern (BTDrucks. 14/2683, 126). Das gelingt technisch dadurch, dass die aus Gewinnsubstrat stammenden Kapitalerhöhungsmittel für Steuerzwecke markiert (Abs. 1 Satz 3), verfolgt (Abs. 1 Satz 4 iVm. § 27 Abs. 2) und bei nächster Gelegenheit kraft gesetzlicher Fiktion wieder aus dem Nennkapital entfernt (Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3) sowie – im Falle der Auszahlung – sogleich der Besteuerung beim Anteilseigner nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG zugeführt werden (Abs. 2 Sätze 2 und 4).

**Identifizierung und Nachverfolgung des Gewinnsubstrats (Abs. 1):** Um diesen Gesetzeszweck zu erfüllen, schreibt Abs. 1 vor, dass eine Nennkapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln ungeachtet der handelsrechtl. Situation stl. stets vorrangig aus dem Bestand des stl. Einlagekontos zu finanzieren ist (Sätze 1 und 2) und nur der danach noch verbleibende (dh. stl. als Gewinnausschüttungssubstrat zu wertende und mit Blick auf § 20 EStG nachzuverfolgende) Erhöhungsteil durch einen sog. Sonderausweis zu kennzeichnen ist (Satz 3), der unter Berücksichtigung seiner ggf. eintretenden Veränderungen jährlich festzustellen ist (Satz 4 iVm. § 27 Abs. 2).

**Rück- und Abführung des Gewinnsubstrats nach Kapitalherabsetzung (Abs. 2):** Setzt die KapGes. ihr Nennkapital später wieder herab oder wird sie aufgelöst, bestimmt Abs. 2, dass nun in einer ersten Stufe das durch den Sonderausweis abgebildete Gewinnsubstrat als herabgesetzt bzw. freigeworden gilt und in den ausschüttbaren Gewinn zurückfällt (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1) bzw. zuerst für eine eventuelle Auszahlung an die Gesellschafter als verwendet gilt und bei diesen vorab zu Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG führt (Abs. 2 Satz 2). Diese Vorschriften stellen das Herzstück des § 28 dar. Nur die nach dem Verbrauch des Sonderausweises noch weiter freiwerdenden Nennkapitalbestandteile sind als Einlagen zu werten, die dem stl. Einlagekonto gutgeschrieben werden können (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2) und im Falle einer gleichzeitigen Auszahlung an die Gesellschafter bei diesen nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen

(Abs. 2 Satz 3), sofern die Auszahlung nicht ausnahmsweise den Bestand des stl. Einlagekontos zzgl. des freigewordenen einlagefinanzierten Nennkapitalteils übersteigt (Abs. 2 Satz 4).

**Austausch des nachverfolgten Gewinnsubstrats gegen Einlagen (Abs. 3):** Flankierend zur vorrangigen Verwendung des Einlagekontos vor Bildung eines Sonderausweises nach Abs. 1 Satz 1 bestimmt Abs. 3, dass der Sonderausweis zu jedem Wj.-Ende gegen die zwischenzeitlich von den Gesellschaftern geleisteten Einlagen auszutauschen (dh. umzufinanzieren) ist. Abs. 3 und Abs. 1 Satz 1 lassen das Bestreben des Gesetzgebers erkennen, einen Sonderausweis iSd. Abs. 1 Satz 3 möglichst zu verhindern. Ein Nebeneinander eines positiven Bestandes des stl. Einlagekontos und eines Sonderausweises iSd. Abs. 1 Satz 3 ist dadurch im Erg. ausgeschlossen. Das „Einfrieren“ von Gewinnausschüttungssubstrat der KapGes. im Nennkapital ist stl. nur zulässig, sofern sonstige (dh. nicht in das Nennkapital geleistete) Einlagen iSd. § 27 Abs. 1 Satz 1 nicht vorhanden sind.

#### IV. Vereinbarkeit des § 28 mit höherrangigem Recht

4

Hinsichtlich der praktischen Hürden, die eine nur im EU- oder EWR-Ausland unbeschränkt stpfl. Körperschaft iSd. § 28 iVm. § 27 Abs. 8 (s. Anm. 5 zum insoweit erweiterten Geltungsbereich) zum Nachweis einer iSv. Abs. 2 Satz 3 aus den (fiktiven) Einlagen finanzierten Nennkapitalrückzahlung überwinden muss (s. Anm. 55), gelten die gleichen europarechtl. Erwägungen wie bezüglich der Regelungen des § 27 Abs. 8 selbst (s. § 27 Anm. 15). Auch die Obliegenheit zur rückschauenden Entwicklung eines (fiktiven) Sonderausweises steht im Interesse einer steuersystematischen Kohärenz bei der Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG und ist damit noch verhältnismäßig. Das gilt entsprechend auch für den Fall der erstmaligen Feststellung eines Sonderausweises bei Eintritt in die unbeschränkte StPflcht (s. Anm. 27).

#### V. Geltungsbereich des § 28

5

**Sachlicher Geltungsbereich:** Die Vorschrift knüpft an die vom Anwendungsbereich des § 27 ausdrücklich ausgeklammerten gesellschaftsrechtl. Vorgänge der Kapitalerhöhung, der Kapitalherabsetzung und der regulären Auflösung an (s. § 27 Anm. 19). Den Fall einer Auflösung ohne Abwicklung iSd. §§ 2, 123 Abs. 1, 174 UmwG regelt dagegen § 29.

##### **Persönlicher Geltungsbereich:**

- ▶ *Unbeschränkt steuerpflichtige Rechtssubjekte:* Anders als § 27 (s. § 27 Anm. 25, 145 ff. und 160 ff.) enthält der Tatbestand des § 28 keine subjektbezogenen Anknüpfungsmerkmale. Nur in Abs. 2 Satz 1 wird von der Auflösung der „Körperschaft“ gesprochen, worin allerdings lediglich ein für den Anwendungsbereich des § 28 selbst nicht bedeutsamer Rechtsgrundverweis auf die einschlägigen gesellschaftsrechtl. Auflösungs- und Abwicklungsvorschriften zu sehen ist. Der subjektive Anwendungsbereich des § 28 erschließt sich jedoch aus der Verwendung der Begriffe des „steuerlichen Einlagekontos“ und des „Nennkapitals“, die Gegenstand der Tatbestände und der Rechtsfolgen des § 27 sind. Hieraus wird ersichtlich, dass § 28 als *lex specialis* der Ergänzung des in systemati-

scher Hinsicht allgemeineren § 27 dient und den Geltungsbereich des § 27 in sich aufnimmt. § 28 gilt damit zunächst für unbeschränkt stpfl. KapGes. (§ 27 Abs. 1 Satz 1, s. § 27 Anm. 25) und andere unbeschränkt stpfl. Körperschaften und Personenvereinigungen, die Leistungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9, oder 10 EStG erbringen können (§ 27 Abs. 7, s. § 27 Anm. 145 ff.), sofern diese aufgrund ihres rechtl. Statuts über erhöhbares und herabsetzbares „Nennkapital“ verfügen (BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Rz. 32).

- ▶ **Ausländische Rechtssubjekte:** Da sich dem Gesetzeswortlaut eine Beschränkung des Anwendungsbereichs auf unbeschränkt stpfl. Rechtssubjekte nicht entnehmen lässt, ist § 28 uE auch auf im Inland nicht unbeschränkt stpfl. EU-Körperschaften iSd. § 27 Abs. 8 sowie vergleichbare EWR-Körperschaften anwendbar (glA *Oellerich in Blümich*, § 28 Rz. 3 [7/2019]; *Endert in Frotscher/Drüen*, § 28 Rz. 8 [1/2017]; *Hauswirth in Lademann*, § 27 Rz. 5 [11/2018]; *Antweiler in Bott/Walter*, § 28 Rz. 16.4 [10/2011]; *Bauschatz in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 28 Rz. 9; aA noch BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Rz. 32; s. auch Anm. 55). Auch solche Körperschaften können ihren Anteilseignern mithin eine als Einlagenrückgewähr zu behandelnde Nennkapitalrückzahlung nach Abs. 2 Satz 3 vermitteln. Diese Auslegung entspricht dem Zweck des § 28 als Ergänzungsvorschrift zu den Regelungen über das stl. Einlagekonto. Nach der Gegenansicht (*Dötsch/Werner in DPM*, § 28 Rz. 16 [11/2019]; *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 28 Rz. 8; *Franz, GmbHR* 2003, 818 [824]) sprechen die in § 7 Abs. 2 KapErhStG enthaltenen Sonderregeln für eine Begrenzung des Anwendungsbereichs auf unbeschränkt stpfl. Subjekte. Die FinVerw. wendet § 28 ebenfalls nur bei unbeschränkt stpfl. Körperschaften an (BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Rz. 32; vgl. auch BMF v. 4.4.2016 – IV C 2 - S 2836/08/10002, BStBl. I 2016, 468, Rz. 1, zur Einbeziehung von Nennkapitalrückzahlungen in die Feststellung nach § 27 Abs. 8 ohne Rücksicht auf § 28). Zur Beseitigung der Diskriminierung von EU- und EWR-KapGes. gegenüber Drittlands-KapGes. sollte uE § 28 – ebenso wie § 27 Abs. 8 – auch für letztere entsprechend angewandt werden (s. § 27 Anm. 164; aA zu § 27 Abs. 8 mit Verweis auf den Gesetzesvorbehalt BFH v. 10.4.2019 – I R 15/16, BFH/NV 2019, 825).

**Zeitlicher Geltungsbereich:** Ebenso wie § 27 (s. § 27 Anm. 18) gilt auch § 28 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). Die Vorschrift kommt damit erstmals für Kapitalerhöhungen und Kapitalherabsetzungen zur Anwendung, die im VZ 2001 (dh. im Wj. 2001) bzw. im VZ 2002 (dh. im Wj. 2001/2002) handelsrechtl. wirksam geworden sind (*Binnewies in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 28 Rz. 8; *Endert in Frotscher/Drüen*, § 28 Rz. 7 [1/2017]).

## 6 VI. Verhältnis des § 28 zu anderen Vorschriften

### Verhältnis zu Vorschriften des KStG:

- ▶ § 8: Die Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln und die Herabsetzung des Nennkapitals wirken sich auf das zVE der KapGes. bzw. sonstigen Körperschaft nicht aus, da sie deren wirtschaftliche Leistungsfähigkeit weder erhöhen noch vermindern. Es handelt sich um erfolgsneutrale gesellschafts-

rechtl. Vorgänge, die bei der Körperschaft nur die Umstände des Ausweises des ohnehin vorhandenen Vermögens betreffen.

- ▶ § 27: In der Rechtsfolge bewirken Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 3 einen Abgang und Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 sowie Abs. 3 einen Zugang zum stl. Einlagekontos iSd. § 27 Abs. 1 Satz 2. Hinsichtlich des Bestands des Sonderausweises iSd. Abs. 1 Satz 3 ordnet Abs. 2 Satz 4 die Durchführung eines Feststellungsverfahrens entsprechend § 27 Abs. 2 an. Die Feststellungsbescheide nach § 27 Abs. 2 Satz 1 (Einlagekonto) und nach § 28 Abs. 1 Satz 3 und 4 (Sonderausweis) stehen nicht in einem wechselseitigen Abhängigkeitsverhältnis. Der Gleichklang der jeweiligen Mechanismen ist in verfahrensrechtl. Hinsicht nicht sichergestellt.
- ▶ § 29: In Umwandlungsfällen fingiert § 29 Abs. 1 eine Herabsetzung des Nennkapitals iSd. Abs. 2 Satz 1 (Rechtsfolgenverweisung) und verweist für die Anpassung des Nennkapitals nach Abschluss der Umwandlung im Übrigen auf Abs. 1 und Abs. 3. Vgl. ferner Anm. 4.
- ▶ §§ 37, 38: Zur Auslösung des KStGuthabens nach § 37 aF durch die nach Abs. 2 Satz 2 und Abs. 2 Satz 4 fingierten Gewinnausschüttung und zur Verwendung von Alt-EK 02 aus Anlass einer Kapitalherabsetzung nach § 38 aF s. Anm. 20 und 51.
- ▶ § 39 Abs. 2: Aus Anlass des Systemwechsels vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren hat der Gesetzgeber angeordnet, dass die erstmalige Feststellung des Sonderausweises nach Abs. 1 Satz 3 an die nach dem Anrechnungsverfahren letztmalig vorzunehmende Feststellung des für Ausschüttungen verwendbaren Teils des Nennkapitals nach §§ 29 Abs. 2, 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 anknüpft. Darin waren Erhöhungsmittel aus dem ehemaligen Teilbetrag EK 03 nicht enthalten (s. Anm. 11). Der Bescheid über den nach altem Recht zuletzt festgestellten Bestand hat für die erstmalige Feststellung des Sonderausweises nach Abs. 1 Satz 3 die Funktion eines Grundlagenbescheides (*Antweiler in Bott/Walter*, § 28 Rz. 75 [10/2011]; *Endert in Frotscher/Drüen*, § 28 Rz. 22 [1/2017]).

#### **Verhältnis zu Vorschriften des EStG:**

- ▶ § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG: Soweit das Nennkapital in Höhe des Sonderausweises iSd. Abs. 1 Satz 3 und ggf. in Höhe eines den Sonderausweis zzgl. des Bestands des stl. Einlagekontos übersteigenden Betrags im Zuge der Herabsetzung des Nennkapitals an den Anteilseigner zurückgezahlt wird, fingieren Abs. 2 Satz 2 und Abs. 2 Satz 4 in Höhe dieser Beträge eine Gewinnausschüttung der Körperschaft iSd. § 8 Abs. 3 Sätze 1 und 2, die beim Anteilseigner zu stpfl. Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG führt und für die § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. e EStG bzw. § 8b Abs. 1 iVm. Abs. 4 KStG zur Anwendung kommt (s. Anm. 51). Nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Halbs. 2 EStG unterliegen die Beträge dem KapErtr-StAbzug. Zu Ausnahmen beim Erwerb eigener Anteile s. Anm. 40.
- ▶ *Veräußerungsgewinnbesteuerung*: Die durch Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 3 und Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 angeordneten Veränderungen beim Bestand des stl. Einlagekontos (Zuführungen sowie Minderungen und Leistungen) wirken sich mittelbar oder unmittelbar auf die Höhe eines bei Realisierung ggf. zu versteuernden Auflösungs- bzw. Anteilsveräußerungsgewinns aus. Zu Einzelheiten s. § 27 Anm. 19.

**Verhältnis zu Vorschriften des KapErhStG:** Die nach Einf. des § 28 noch verbliebenen Vorschriften des KapErhStG regeln die Rechtsfolgen einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und der Kapitalherabsetzung beim Gesellschafter. § 1 KapErhStG, dessen Tatbestand bis auf den engeren persönlichen Anwendungsbereich mit dem des Abs. 1 Satz 1 identisch ist, stellt für KapGes. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 klar, dass nicht allein schon die Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital iSd. Abs. 1 Satz 1 zu stpfl. Einnahmen des Gesellschafters (hier denkbar in Höhe des Werts der neuen Anteilsrechte) führt. Eine stl. Wertung des Vorgangs als Ausschüttung der Rücklagen mit anschließender Wiedereinlage (sog. Doppelmaßnahme) wird damit auch (steuer-)gesetzlich ausgeschlossen (vgl. zuvor bereits BFH v. 21.1.1966 – VI 140/64, BStBl. III 1966, 220). Erst die Rückzahlung des Nennkapitals kann nach Abs. 2 Sätze 2 und 4 zu Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG führen (Haa-se, Ubg 2015, 692 [697]). Den (Bilanz-)Ansatz und die Verteilung der im Falle einer ggf. stpfl. Anteilsveräußerung wirksam werdenden AK der Neu- und der Altanteile regelt § 3 KapErhStG.

- ▶ *Altrücklagen (EK 03):* Die §§ 5, 6 KapErhStG wurden im Zuge der Einf. des § 28 aufgehoben. § 5 KapErhStG erschwerte Gestaltungen, bei denen vor dem 1.1.1997 gebildete Altrücklagen (sog. EK 03 iSv. § 30 Abs. 2 Nr. 3 KStG aF), die bei unmittelbarer Auskehrung an den Anteilseigner zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG führten, für eine Kapitalerhöhung verwendet werden, um sie im Rahmen einer späteren Kapitalherabsetzung stfrei auszahlen zu können. Durch die Teilnahme an der Kapitalerhöhung verloren diese Altbestände wegen ihrer Außerachtlassung in § 29 Abs. 3 aF die Eigenschaft als vEK, weshalb ihre Rückzahlung nach Kapitalherabsetzung als stfreie Einlagenrückgewähr galt (*Martini in Blümich*, § 5 KapErhStG aF Rz. 2 [6/2018]). Nach § 5 Abs. 1 KapErhStG aF galt die Rückzahlung binnen fünf Jahren nach der Erhöhung als stpfl. Gewinnausschüttung. Auf diese Umgehungsvermeidungsvorschrift konnte nach Einf. des § 28 nF verzichtet werden, da danach auch Erhöhungsbeträge aus Altrücklagen gem. Abs. 1 Satz 3 sonderausweisspflichtig geworden sind (s. Anm. 11). Allerdings ist die Vorschrift nach § 8a Abs. 2 KapErhStG idF des UntStFG noch so lange anzuwenden, wie eine hiernach begonnene Fünfjahresfrist zum Zeitpunkt des Systemwechsels zum Halbeinkünfteverfahren noch nicht abgelaufen ist (BTDrucks. 14/6882, 38). Das gilt auch für § 6 KapErhStG aF, der die Verteilung der AK nach Rückzahlung innerhalb der Fünfjahresfrist regelte. Die Verlängerung des Anwendungsbereichs der §§ 5, 6 KapErhStG sollte Gestaltungen verhindern, bei denen EK 03-Bestände in Kenntnis der neuen Rechtslage im letzten Wj. vor dem Systemwechsel in Nennkapital umgewandelt wurden, um sie dann nach einer späteren Herabsetzung unter der Geltung des Halbeinkünfteverfahrens stfrei auskehren zu können (*Lornsen-Veit in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 28 Rz. 16).
- ▶ *Ausländische Kapitalgesellschaft:* § 7 Abs. 1 KapErhStG schließt die Annahme einer Doppelmaßnahme iSd. § 1 KapErhStG bei ausländ. KapGes. nur bei rechtstypisch vergleichbaren Gesellschaften und Vorgängen aus. In solchen Fällen fingiert § 7 Abs. 2 KapErhStG, dass das innerhalb von fünf Jahren nach der Kapitalerhöhung wieder herabgesetzte und an die Anteilseigner ausgekehrte Nennkapital aus ehemaligen Gewinnen gespeist wird und zu Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (nicht iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2, vgl. Abs. 2 Sätze 2 und 4) führt. Für unter § 27 Abs. 8 fallende Rechtssubjekte gilt diese besondere Fiktion nach § 7 Abs. 2 Satz 3 KapErhStG jedoch ausdrücklich nicht.

**Verhältnis zu Vorschriften des UmwG und des UmwStG:** Siehe § 29 Anm. 5.

**Verhältnis zu Vorschriften der AO:** Ebenso wie für das Feststellungsverfahren nach § 27 Abs. 2 gelten für das auf den Erlass eines Feststellungsbescheids nach Abs. 1 Satz 4 iVm. § 27 Abs. 2 gerichtete Verwaltungsverfahren die allgemeinen Verfahrensvorschriften (§§ 78 ff. AO).

Einstweilen frei.

7–9

## B. Erläuterungen zu Abs. 1: Erhöhung des Nennkapitals aus Rücklagen

### I. Vorrangige Verwendung des positiven Bestands des steuerlichen Einlagekontos (Abs. 1 Satz 1)

#### 1. Erhöhung des Nennkapitals durch Umwandlung von Rücklagen

##### a) Nennkapital

10

Auf der Tatbestandsseite nimmt die Vorschrift Bezug auf das kraft Handelsrecht vorgeschriebene und nach außen publik gemachte Haftungskapital, das idR nur durch einen förmlichen Beschluss der Gesellschafterversammlung verändert werden kann. Damit ist zunächst das in der vorigen Gesetzesfassung (s. Anm. 2) genannte „gezeichnete Kapital“ iSd. § 266 Abs. 3 HGB (zB das „Grundkapital“ einer AG gem. § 6 AktG, das „in Aktien zerlegtes Grundkapital“ einer KGaA gem. § 278 Abs. 1 AktG und das „Stammkapital“ einer GmbH gem. § 5 GmbHG; vgl. § 27 Anm. 27) gemeint. Unter den Begriff fällt nach hM auch die Summe der Geschäftsguthaben einer Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft (BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 – S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Rz. 19; *Antweiler in Bott/Walter*, § 28 Rz. 16 [10/2011]; *Binnewies in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 28 Rz. 12). Ferner können auch BgA über ein Nennkapital iSd. Abs. 1 Satz 1 verfügen, sofern die entsprechenden landesgesetzlichen Vorschriften bei sog. Eigenbetrieben (anders als bei sog. Regiebetrieben) eine solche fixe Größe vorschreiben (BFH v. 16.11.2011 – I R 108/09, BStBl. II 2013, 328; BMF v. 9.1.2015 – IV C 2 – S 2706 - a/13/10001, BStBl. I 2015, 111, Rz. 51 ff.; vgl. zB § 10 Abs. 2 Hess. Eigenbetriebsgesetz v. 9.6.1989, GVBl. I 1989, 154; s. ferner § 4 Anm. 115). § 28 ist in diesen Fällen sinngemäß anzuwenden (*Krämer in DPM*, § 27 Rz. 100 [8/2015]).

##### b) Unmittelbare Finanzierung aus Rücklagen

11

Die Gesellschaft kann ihr Nennkapital durch Einlagen ihrer Gesellschafter (sog. effektive Kapitalerhöhung, s. §§ 182-191 AktG und §§ 55-57b GmbHG) oder aus Eigenmitteln (sog. nominelle Kapitalerhöhung, s. §§ 207-220 AktG und §§ 57c-57o GmbHG) erhöhen. Nur den letzteren Fall einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln regelt Abs. 1, was durch den Verweis auf die Herkunft der Erhöhungsmittel aus den eben zu diesem Zweck umgewandelten „Rücklagen“ erklärt wird. Damit entspricht der Tatbestand des Abs. 1 dem Tatbestand des § 1 KapErhStG (s. Anm. 6). Werden die Rücklagen zunächst aufgelöst sowie die darin gespeicherten Mittel an die Gesellschafter ausgeschüttet und verwenden diese die ihnen zugeflossenen bzw. zustehenden Mittel anschließend für eine Kapitalerhöhung (sog. Doppelmaßnahme), ist der Vorgang als eine von Abs. 1 und § 1 KapErhStG nicht erfasste effektive Kapitalerhöhung zu bewerten. Als umwandlungsfähige Rückla-

gen kommen bei einer KapGes. nach § 207 Abs. 1 AktG und § 57c GmbHG nur Kapital- und Gewinnrücklagen in Betracht. Praktische Bedeutung hat zB die von einer Untergesellschaft zum Zwecke der späteren Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln zu bildende gesetzliche Rücklage nach § 5a Abs. 3 GmbHG idF des MoMiG. Aus Sonderposten mit Rücklagenanteil iSd. § 247 Abs. 3 HGB aF (zB iSv. §§ 6b, 7g EStG und R 6.6 EStR), die bei ihrer Auflösung zu versteuern sind, kann die Kapitalerhöhung iSd. Abs. 1 Satz 1 dagegen nicht finanziert werden.

**Altrücklagen (EK 03):** Seinem Wortlaut nach gilt Abs. 1 Satz 1 ohne Weiteres auch für die Umwandlung von Gewinnrücklagen, die vor dem Inkrafttreten des kstrechl. Anrechnungsverfahrens am 1.1.1977 gebildet worden sind und bis zu dessen Abschaffung im Jahre 2001 dem Teilbetrag nach § 30 Abs. 2 Nr. 3 KStG aF (sog. EK 03) zuzuordnen waren (BTDrucks. 14/6882, 38; *Dötsch/Werner in DPM*, § 28 Rz. 42f. [11/2019]; *Endert in Frotscher/Drüen*, § 28 Rz. 18 [1/2017]; *Antweiler in Bott/Walter*, § 28 Rz. 21 [10/2011]). Zur vorübergehenden Weitergeltung der §§ 5, 6 KapErhStG s. Anm. 6.

**Eigenmittel ohne Rücklagenfunktion:** Wegen der Bezugnahme des Abs. 1 Satz 1 auf die „Rücklagen“ der Gesellschaft findet die Vorschrift keine Anwendung, wenn für die Erhöhung Mittel verwendet werden, die diesen Rechtsbegriff nicht erfüllen. Wird die Nennkapitalerhöhung daher zB aus einem laufenden Bilanzgewinn oder aus einem Gewinnvortrag finanziert, ohne dass diese Mittel zuvor in eine Rücklage eingestellt worden waren, ist der Vorgang nach hM als Gewinnausschüttung an die Anteilseigner iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit anschließender Wiedereinlage (sog. Doppelmaßnahme) und damit im Erg. als effektive Kapitalerhöhung zu werten (*Antweiler in Bott/Walter*, § 28 Rz. 31.1 [10/2011]; *Dötsch/Werner in DPM*, § 28 Rz. 20 [11/2019]). Eine ggf. vereinbarte schuldrechtl. Verpflichtung der Gesellschafter, ihren Gewinnausschüttungsanspruch für die Kapitalerhöhung einzusetzen, ändert hieran nichts.

**Veräußerung eigener Anteile iSv. § 272 Abs. 1b HGB:** Siehe Anm. 40.

## 12 c) Zivilrechtliche Wirksamkeit der Kapitalerhöhung

Nach allgemeiner Ansicht enthält Abs. 1 Satz 1 eine Rechtsgrundverweisung auf die einschlägigen handelsrechtl. Vorschriften. Die Rechtsfolgen dieser Vorschrift treten folglich nur ein, wenn die rücklagenfinanzierte Kapitalerhöhung gesellschaftsrechtl. wirksam beschlossen und durchgeführt worden ist (BFH v. 10.10.1973 – I R 18/72, BStBl. II 1974, 32; *Dötsch/Werner in DPM*, § 28 Rz. 22 [11/2019]; *Antweiler in Bott/Walter*, § 28 Rz. 32 [10/2011]; *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 28 Rz. 29; *Bauschatz in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 28 Rz. 19). Die Erhöhung wird bei AG und GmbH durch Eintragung des Gesellschafterbeschlusses iSd. § 207 Abs. 1 AktG bzw. § 57c GmbHG in das Handelsregister wirksam (§ 211 AktG, §§ 54 Abs. 3, 57c Abs. 4 GmbHG). Besondere Voraussetzung für die Umwandlung einer Kapital- oder Gewinnrücklage in Nennkapital ist dabei, dass die Rücklage in der letzten HBil. als solche ausgewiesen wurde oder zumindest im letzten Gewinnverwendungsbeschluss eine entsprechende Zuführung zur Rücklage beschlossen wurde (§ 208 Abs. 1 Satz 1 AktG; § 57d Abs. 1 GmbHG). Weitere sachliche und zeitliche Beschränkungen ergeben sich zB aus §§ 208 Abs. 2, 209 Abs. 1 AktG und §§ 57d Abs. 2, 57e GmbHG. Eine handelsrechtl. fehlerhafte bzw. fehlgeschlagene und vom Registergericht nicht eingetragene Kapitalerhöhung ist als Auskehrung mit anschließender Wiedereinlage (sog. Doppelmaßnahme) zu

qualifizieren (BFH v. 27.3.1979 – VIII R 147/76, BStBl. II 1979, 560; *Dötsch/Werner* in *DPM*, § 28 Rz. 24 [11/2019]; *Stimpel* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 28 Rz. 30). Für sog. Eigenbetriebe (s. Anm. 10) enthalten die landesrechtl. Vorschriften vielfach öffentlich-rechtl. Einschränkungen zur Rückzahlung des EK (zB § 11 Abs. 4 Satz 1 Hess. Eigenbetriebsgesetz, s. *Krämer* in *DPM*, § 27 Rz. 97 [8/2015]).

## 2. Finanzierungsreihenfolge

13

Als Rechtsfolge ordnet Abs. 1 Satz 1 eine vorrangige Finanzierung der nominellen Kapitalerhöhung aus einem positiven Bestand des stl. Einlagekontos iSd. § 27 Abs. 1 an. In Höhe des für die Erhöhung erforderlichen Betrags kommt es zu einer leistungslosen Verminderung des Bestands des stl. Einlagekontos (s. § 27 Anm. 32). Ebenso wie bei der Verwendungsreihenfolge zur vorrangigen Finanzierung von Auskehrungen der KapGes. an ihre Anteilseigner aus dem ausschüttbaren Gewinn der Körperschaft nach § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5 (s. § 27 Anm. 40 und 63) enthält Abs. 1 Satz 1 eine gesetzliche Fiktion, die das ansonsten bestehende handelsrechtl. Wahlrecht der KapGes. zur autonomen Bestimmung der Finanzierungsquelle einschränkt. Maßgeblich ist allein der iSv. Abs. 1 Satz 2 zugrunde zu legende Bestand des stl. Einlagekontos. Unerheblich ist, auf welche handelsrechtl. Rücklage im Gesellschafterbeschluss über die Kapitalerhöhung Bezug genommen worden ist (glA *Endert* in *Frotscher/Drüen*, § 28 Rz. 21 [1/2017]; *Dötsch/Werner* in *DPM*, § 28 Rz. 26 [11/2019]; *Stimpel* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 28 Rz. 37; aA *Binnewies* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 28 Rz. 18).

**Vermeidung eines Sonderausweises:** Während hinter § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5 das gesetzgeberische Anliegen einer vorrangigen Besteuerung des ausgekehrten bzw. als ausgekehrt geltenden Gewinnsubstrats nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 1 und 2 EStG steht, soll Abs. 1 Satz 1 sicherstellen, dass zur Durchführung der nominellen Kapitalerhöhung erst dann auf das vorhandene Gewinnsubstrat zurückgegriffen wird, wenn die stl. als Einlagen zu qualifizierenden Gesellschaftsmittel vollständig verbraucht sind. Nur in diesem Fall (dh. erst wenn das stl. Einlagekonto einen Bestand von 0 € aufweist) kann ein Sonderausweis nach Abs. 1 Satz 3 überhaupt entstehen (s. Anm. 20). Ein Sonderausweis bei gleichzeitigem Positivbestand des stl. Einlagekontos ist nicht denkbar. Die Vorschrift dient damit der weitestmöglichen Verhinderung eines Sonderausweises und unternimmt den Versuch, die nominelle Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln für Steuerzwecke dem Szenario einer einlagefinanzierten effektiven Kapitalerhöhung (s. Anm. 11) anzunähern, um das „Einfrieren“ von iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausschüttungsfähigem Gewinnsubstrat im Nennkapital zu erschweren (s. Anm. 1 und 60). Da eine spätere Rückzahlung von „echtem“ (dh. einlagefinanziertem) Nennkapital beim Anteilseigner grds. die gleichen Besteuerungsfolgen auslöst wie eine unmittelbare Leistung aus dem stl. Einlagekonto (s. dazu § 27 Anm. 19), kann Abs. 1 Satz 1 darüber hinaus im weitesten Sinne auch als Vereinfachungsregelung verstanden werden.

**Kein Negativwerden des Einlagekontos:** Durch den Verweis der Vorschrift idF des UntStFG auf den „positiven“ Bestand des Einlagekontos hat der Gesetzgeber klargestellt, dass das Einlagekonto infolge der Kapitalerhöhung nicht negativ werden kann (BTDrucks. 14/7344, 10; *Dötsch/Werner* in *DPM*, § 28 Rz. 28 [11/2019]; *Oellerich* in *Blümich*, § 28 Rz. 13b [7/2019]; *Antweiler* in *Bott/Walter*, § 28 Rz. 40 [10/2011]). Dies entspricht der Rechtslage nach § 27 Abs. 1 Satz 4 (s. § 27 Anm. 58).

## 14 II. Maßgeblicher Bestand des Einlagekontos (Abs. 1 Satz 2)

Die Kapitalerhöhung wird iSv. Abs. 1 Satz 1 aus dem Bestand des stl. Einlagekontos iSd. § 27 Abs. 1 Satz 1 zum Schluss desjenigen Wj. gespeist, bei dem es sich um das Wj. „der Rücklagenumwandlung“ handelt.

**Maßgebliches Wirtschaftsjahr:** Da sich der Vorgang einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln über einen Zeitraum von mehr als einem Wj. erstrecken kann (zB Gesellschafterbeschluss im Jahr 01, Eintragung in das Handelsregister im Jahr 02), ist der Gesetzeswortlaut unpräzise. Nach der zutreffenden hM ist für die Verwendung des stl. Einlagekontos der Schluss des Wj. maßgeblich, in dem die Kapitalerhöhung durch Eintragung in das Handelsregister wirksam geworden ist (BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Rz. 38; *Dötsch/Werner* in *DPM*, § 28 Rz. 33 [11/2019]; *Oellerich* in *Blümich*, § 28 Rz. 14 [7/2019]; *Hauswirth* in *Lademann*, § 28 Rz. 15 [11/2019]; *Antweiler* in *Bott/Walter*, § 28 Rz. 48 [10/2011]; *Bauschatz* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 28 Rz. 29). Für diese Auslegung lässt sich neben dem wünschenswerten Aspekt der Rechtssicherheit die in Abs. 1 Satz 2 gewählte finale Begrifflichkeit anführen. Da ein Erhebungsbeschluss nach § 209 Abs. 1 AktG und § 57e Abs. 1 GmbHG aus handelsrechtl. Sicht allerdings auf die Schlussbilanz des vorangegangenen Wj. Bezug nehmen darf, weichen die stl. und die handelsrechtl. Betrachtung ggf. voneinander ab. Das spielt nach der Systematik der §§ 27-29 indessen keine große Rolle, da der Bestand des stl. Einlagekontos gegenüber dem handelsrechtl. Einlagen- bzw. Kapitalbestand ohnehin ein Eigenleben führt (s. § 27 Anm. 41) und die aus stl. Sicht für die Kapitalerhöhung verwendete Finanzierungsquelle zudem nach Abs. 3 fortlaufend zu Gunsten einer stl. Einlageverwendung umgeschrieben wird (s. Anm. 60).

**Entwicklungsstand des Einlagekontos:** Aus dem Blickwinkel der Erklärungs-pflichten nach § 27 Abs. 2 Satz 4 (§ 27 Anm. 96) ist der aus dem stl. Einlagekonto finanzierte Kapitalerhebungsbetrag bei der Feststellung des Jahresendbestands des Einlagekontos iSd. § 27 Abs. 2 Satz 1 als letzter Rechenschritt in Abzug zu bringen (*Dötsch/Werner* in *DPM*, § 28 Rz. 31 [11/2019]; *Antweiler* in *Bott/Walter*, § 28 Rz. 52 [10/2011]; *Stimpel* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 28 Rz. 37). Das folgt aus dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 2. Im Wj. der Rücklagenumwandlung erbrachte Leistungen aus dem Einlagekonto iSd. § 27 Abs. 1 Satz 3 sind daher vorrangig vor Anwendung des Abs. 1 Satz 1 in Abzug zu bringen (*Lornsen-Veit* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 28 Rz. 27 mit Beispielen). Überhaupt wirken sich sämtliche im Wj. der Handelsregistereintragung zu erfassenden Zu- und Abgänge auf den nach Abs. 1 Satz 2 als Finanzierungsquelle zur Verfügung stehenden Bestand des stl. Einlagekontos aus, gleich ob sie vor oder nach der Eintragung stattgefunden haben (BTDrucks. 14/7344, 10). Diese Rechtslage unterscheidet sich grds. von der nach § 27 Abs. 1 Satz 3 rückwärtsgerichteten Betrachtungsweise bei der Finanzierung von Leistungen (s. § 27 Anm. 53). Bei neu gegründeten KapGes. kann damit eine bereits im Jahr der Gründung wirksam gewordene nominelle Kapitalerhöhung aus dem sich erst noch aufbauenden Bestand des stl. Einlagekontos finanziert werden, während eine Verwendung dieses Bestands für im gleichen Jahr vorgenommenen Leistungen an die Gesellschafter ausgeschlossen ist. Zum Zeitpunkt der Anwendung des Abs. 1 Satz 1 als letzter Rechenschritt existiert (noch) kein Feststellungsbescheid, dem der für die Finanzierung maßgebliche Bestand des Einlagekontos zum Wj.-Ende entnommen werden könnte. Diesen hat die Gesellschaft

nach Maßgabe des § 27 Abs. 1 Sätze 2 und 3 vielmehr anhand der zu verzeichnen- den Zu- und Abgänge des Wj. vorab zu entwickeln.

Einstweilen frei.

15–19

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

#### 1. Zuführung von Beträgen aus sonstigen Rücklagen

20

Als wesentlicher Teil der stl. Regelungen zur nominellen Kapitalerhöhung schreibt Satz 3 vor, dass die nach Satz 1 nicht aus dem stl. Einlagekonto stammenden Eigenmittel der Gesellschaft durch einen Sonderausweis zu markieren sind, um sie im Falle einer späteren Herabsetzung und Auszahlung des Nennkapitals an die Anteilseigner identifizieren und einer folgerichtigen Besteuerung als Gewinnausschüttung nach Abs. 2 Sätze 2 und 4 iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG zuführen zu können (s. Anm. 1). Hierdurch entsteht stl. eine Art „unechtes“ Nennkapital (*Lornsen-Veit in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 28 Rz. 22). Ohne diese Regelungen wäre es möglich, die reguläre Gewinnausschüttungsbesteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG durch Erhöhung und anschließende Herabsetzung und Auskehrung des Nennkapitals gestalterisch zu umgehen (BTDrucks. 14/2683, 125). Der sprachlich wenig glückliche Verweis auf die Herkunft des Nennkapitals aus der „Umwandlung von sonstigen Rücklagen mit Ausnahme von aus Einlagen der Anteilseigner stammenden Beträgen“ meint nichts anderes als die von der Rechtsfolge (dh. der Finanzierungsreihenfolge) des Abs. 1 Satz 1 nicht erfassten Erhöhungsmittel im Sinne des Tatbestands nach Abs. 1 Satz 1. Zur rein begriffsmäßigen (und daher für Abs. 1 Satz 3 heute bedeutungslosen) Zuordnung von (Alt-)Mitteln zu den nach § 30 aF bis 2000 zu bildenden Teilbeträgen des vEK s. (im Allgemeinen) *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 28 Rz. 40 ff., zum Teilbetrag EK 03 (im Besonderen) s. Anm. 6 und 11. Mit „Einlagen“ sind die dokumentationspflichtigen Einlagen iSd. § 27 Abs. 1 Satz 1 gemeint (Rechtsgrundverweisung).

**Auffanggröße:** Technisch ähnelt die Ermittlung des sonderausweispflichtigen Teilbetrags nach dem Ausschlussprinzip der Abgrenzung der echten Einlagenrückgewähr iSd. § 27 Abs. 1 Satz 3 iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG von einer Verwendung des ausschüttbaren Gewinns für Leistungen der KapGes. (s. § 27 Anm. 40). Die nicht dem Einlagekonto entnommenen Mittel gelten stl. als ausschüttbare Gewinne der Körperschaft, unabhängig davon, ob sie auf der Ebene der Körperschaft als solche nach § 7 Abs. 1 versteuert wurden oder aus stfreien Vermögenmehrungen stammen (*Dötsch/Werner in DPM*, § 28 Rz. 37 [11/2019]; *Antweiler in Bott/Walter*, § 28 Rz. 55 [10/2011]). Eine besondere Verwendungsreihenfolge existiert innerhalb dieser Eigenmittel nicht. Auch (Ur-)Altbestände aus der Zeit vor der Einf. des Anrechnungsverfahrens (sog. EK 03) gelten nach dem Schema des Abs. 1 Satz 3 als gespeicherte Gewinne und fallen damit in das sonderausweispflichtige und iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG steuerverstrickte Nennkapital (s. Anm. 11). Zur Irrelevanz selbst einer Zuordnung der Erhöhungsmittel zum ehemaligen Teilbetrag EK 02 iSd. § 38 Abs. 1 (aF bis 2006) s. die beispielhafte Berechnung bei *Dötsch in DPM*, § 28 Rz. 94 (11/2019).

## 21 2. Ausweis- und Feststellungspflicht

**Getrennter Ausweis:** Die iSv. Satz 3 tatbestandsmäßigen Nennkapitalteile sind „getrennt“ auszuweisen. Hierbei handelt es sich um ein rein strechtl. Trennungsgesbot, das den Ausweis des gezeichneten Kapitals in der HBil. iSd. § 277 Abs. 3 HGB nicht berührt. Auch für eine Aufgliederung des Nennkapitals bereits in der StBil. besteht keine Notwendigkeit. Es genügt, wenn die Zusammensetzung des Nennkapitals außerhalb der Buchführung im Rahmen einer stl. Sonderrechnung festgehalten und fortgeschrieben wird (glA *Endert in Frotscher/Drüen*, § 28 Rz. 23 [1/2017]; *Dötsch/Werner in DPM*, § 28 Rz. 36 [11/2019]; *Antweiler in Bott/Walter*, § 28 Rz. 56.2 [10/2011]). Da der Sonderausweis nach Abs. 1 Sätze 1 und 3 stets aus positiven Mitteln entsteht, ist ein Negativausweis nicht denkbar.

► **Keine Fortschreibungspflicht:** Anders als nach § 27 Abs. 1 Satz 2 für das stl. Einlagekonto besteht für den Sonderausweis nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 3 keine von der Feststellung nach Abs. 1 Satz 4 iVm. § 27 Abs. 2 unabhängige gesetzliche Verpflichtung zur unterjährigen Fortschreibung des Bestands (aA *Antweiler in Bott/Walter*, § 28 Rz. 64 [10/2011]). Die Körperschaft muss damit kein dem Einlagekonto vergleichbares „Sonderausweiskonto“ pflegen und ein solches auch nicht zB im Rahmen einer stl. Ap. auf Verlangen vorlegen. Eine rückschauende Fortschreibung bzw. Entwicklung ist jedoch zur Ermittlung des festzustellenden Endbestands erforderlich (s. Anm. 25).

**Gesonderte Feststellung:** Der Sonderausweis (dh. der Teil des Nennkapitals, der diesem durch Umwandlung von sonstigen Rücklagen zugeführt worden ist) ist ebenso wie der Bestand des stl. Einlagekontos (vgl. § 27 Abs. 2 Satz 1) durch einen besonderen Verwaltungsakt als Besteuerungsgrundlage der KapGes. iSv. § 179 Abs. 1 AO gesondert festzustellen. Diese zweite Rechtsfolge des Satzes 3 dient der Rechtssicherheit bei der Anwendung der Verwendungsreihenfolge nach Abs. 2 Sätze 2 und 4 iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG (s. Anm. 51) und wird durch den in Abs. 1 Satz 4 enthaltenen Verweis auf die Vorschriften des § 27 Abs. 2 näher konkretisiert.

► **Keine Nullfeststellung:** Der Gesetzeswortlaut („so sind ... diese Teile ... festzustellen“) lässt den Schluss zu, dass ein Sonderausweis nur anlassbezogen im Falle seines tatsächlichen Bestehens festgestellt werden muss. Damit ist eine Feststellung nach allgM nicht erforderlich, wenn der Sonderausweis 0 € beträgt. Ein Sonderausweis von 0 € ist kein „Teil“ des Nennkapitals, der sich „getrennt“ ausweisen und feststellen ließe. Das gilt uE auch, wenn sich der Sonderausweis aufgrund von unterjährigen Veränderungen gegenüber dem Bestand des Vorw. erstmals auf 0 € reduziert hat (glA *Mössner in Mössner/Seeger/Oellerich*, 4. Aufl. 2019, § 28 Rz. 71; *Hauswirth in Lademann*, § 28 Rz. 23 [11/2018]). Die Gegenansicht, die aus Gründen der Rechtssicherheit zumindest in diesem Fall eine Nullfeststellung für erforderlich hält (*Dötsch/Werner in DPM*, § 28 Rz. 51 [11/2019]; *Endert in Frotscher/Drüen*, § 28 Rz. 31 [1/2017]; *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 28 Rz. 51; *Antweiler in Bott/Walter*, § 28 Rz. 88 [10/2011]), findet im Gesetz keine Stütze. Dass der durch Abs. 1 Satz 4 in Bezug genommene § 27 Abs. 2 Satz 1 von einer Feststellung des „Bestandes“ spricht, der beim stl. Einlagekonto auch 0 € betragen kann (s. § 27 Anm. 80), ändert hieran nichts, da diesem allgemeinen Verständnis des § 27 Abs. 2 Satz 1 der spezieller gefasste Tatbestand des Abs. 1 Satz 3 vorgeht. Dem Wunsch der Körperschaft nach Rechtssicherheit kann das FA durch Erteilung eines sog. negativen Feststellungsbescheids begegnen, der bestimmt, dass ein Sonderausweis

nicht (mehr) festzustellen ist. Die fortwährende Angabe eines Sonderausweises von 0 € in den regelmäßig zusammengefassten Bescheiden des FA nach § 27 Abs. 2 Satz 1 und § 28 Abs. 1 Satz 3 schadet allerdings auch nicht.

- ▶ **Erstmalige Feststellung:** Ein bestehender Sonderausweis iSd. Abs. 1 Satz 3 ist nach den Übergangsregelungen vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren bei Körperschaften mit kalendergleichem Wj. gem. § 34 Abs. 1 erstmals zum 31.12.2001, bei abweichendem Wj. nach § 34 Abs. 1a erstmals zum Ende des Wj. 2001/2002 festzustellen. Zur Anknüpfung an den vorausgehenden Bestand nach § 39 Abs. 2 iVm. § 47 Abs. 1 Nr. 2 aF s. Anm. 6.

Einstweilen frei.

22–24

## IV. Feststellungsverfahren (Abs. 1 Satz 4)

### 1. Entwicklung zum Wirtschaftsjahresende gem. § 27 Abs. 2 Satz 1

25

Der Verweis des Satzes 4 auf die Regelungen zum stl. Einlagekonto konkretisiert die bereits durch Satz 3 angeordnete Feststellungspflicht. Danach ist der Sonderausweis ausgehend von einem ggf. bestehenden Sonderausweis zum Ende des vorausgegangenen Wj. anhand der bis zum Ende des aktuellen Wj. zu verzeichnenden Zu- und Abgänge zu ermitteln und mit diesem Erg. zum Wj.-Ende durch einen besonderen Verwaltungsakt gesondert festzustellen (§ 27 Abs. 2 Satz 1). Wie beim stl. Einlagekonto ist Gegenstand der Feststellung mithin nur der Jahresendbetrag, während die dem zugrundeliegenden unterjährigen Veränderungen zum Erläuterungsteil des Bescheids gehören, sofern ein solcher nicht wegen § 121 Abs. 2 Nr. 1 AO (bei erklärungsgemäßer Veranlagung) oder § 122 Abs. 2 Nr. 2 AO (zB bei Verweis auf einen Betriebsprüfungsbericht) entfällt (*Antweiler in Bott/Walter*, § 28 Rz. 72 [10/2011]). Enden in einem Kj. aufgrund der Bildung eines Rumpfwj. nach § 7 Abs. 4 Satz 3 zwei Wj., ist eine Feststellung bei bestehendem Sonderausweis zu beiden Zeitpunkten durchzuführen.

**Zugänge:** Zuführungen zum Sonderausweis ergeben sich unterjährig durch die Verwendung von Kapitalerhöhungsmitteln außerhalb des Einlagekontos (Abs. 1 Satz 3, s. Anm. 20) sowie ggf. nach § 29 Abs. 4 iVm. Abs. 1 Satz 3 im Zuge der stl. Neubildung des Nennkapitals im Zuge einer Verschmelzung iSd. §§ 2 ff. UmwG oder einer Auf- oder Abspaltung iSd. § 123 Abs. 1 und 2 UmwG (s. § 29 Anm. 40).

**Abgänge:** Die gesetzlichen Musterfälle (s. Anm. 1) für die Verminderung des Sonderausweises sind nach Abs. 2 Satz 1 die Herabsetzung des Nennkapitals sowie dessen Auszahlung nach Auflösung der Körperschaft. Die Minderung tritt dabei unter Berücksichtigung des Bestands zum Schluss des vorangegangenen Wj. als Obergrenze ein (s. Anm. 43). Weitere Minderungen ergeben sich nach § 29 Abs. 1 bei Umwandlungen iSd. § 1 UmwG (s. § 29 Anm. 11), soweit danach das Nennkapital fiktiv als herabgesetzt gilt. Im Übrigen bewirkt Abs. 3 einen ständigen Austausch des Sonderausweises durch einen (wieder) vorhandenen Bestand des stl. Einlagekontos (s. Anm. 60).

### 2. Bindungswirkung des Feststellungsbescheids

26

**Bindungswirkung für die Körperschaft (§ 27 Abs. 2 Satz 2):** Der in dem Bescheid über die gesonderte Feststellung des Sonderausweises zum Feststellungszeit-

punkt angesetzte Endbetrag ist wegen der gesetzlich angeordneten Funktion des Feststellungsbescheids als Grundlagenbescheid iSd. § 170 Abs. 10 AO für die Feststellungen der folgenden Jahre bindend (sog. Feststellungszusammenhang). Die Bindungswirkung tritt nach § 179 Abs. 2 Satz 1 AO unmittelbar gegenüber der Körperschaft ein. Der zum vorangegangenen Wj.-Ende festgestellte Endbestand ist als Anfangsbestand der sich anschließenden Endfeststellung nach § 182 Abs. 1 Satz 1 AO verbindlich zugrunde zu legen. Das gilt selbst dann, wenn die Feststellung sachlich unrichtig, aber in Bestandskraft erwachsen ist und nicht mehr geändert werden kann. Der Bescheid betreffend den späteren Zeitpunkt kann mit Einwendungen gegen den Bescheid zum vorangegangenen Feststellungszeitpunkt nicht angegriffen werden (§ 351 Abs. 2 AO). Wird der frühere Bescheid dagegen geändert oder ein früherer Bescheid nach § 181 Abs. 5 AO nachträglich erstmals erlassen, sind nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO auch die späteren Bescheide von Amts wegen zu ändern.

**Bindungswirkung für den Anteilseigner:** Der gegenüber der Körperschaft ergangene Bescheid über die gesonderte Feststellung des Sonderausweises nach Abs. 1 Satz 3 und 4 iVm. § 27 Abs. 2 Satz 1 entfaltet (anders als uE der Bescheid über die gesonderte Feststellung des Bestands des stl. Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 Satz 1, s. hierzu § 27 Anm. 81) eine materiell-inhaltliche Bindungswirkung auch gegenüber den Anteilseignern der Körperschaft (glA *Dötsch/Werner* in *DPM*, § 28 Rz. 48 [11/2019]; *Hauswirth* in *Lademann*, § 28 Rz. 22 [11/2018]; *Antweiler* in *Bott/Walter*, § 28 Rz. 76 [10/2011]; *Endert* in *Frotscher/Drüen*, § 28 Rz. 33 [1/2017]; *Binnewies*, GmbHR 2015, 1065 [1069]; *Bauschatz* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 28 Rz. 40). Zwar gleicht die verfahrensrechtl. Ausgangslage des Abs. 2 Satz 2 iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG derjenigen des § 27 Abs. 1 iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG, da sich das Gesetz in beiden Fällen auf eine bloße begriffliche Verknüpfung der jeweiligen Tatbestände („Minderung des Sonderausweises“ bzw. „Minderung des Einlagekontos“) beschränkt hat. Anders als die Verwendung des stl. Einlagekontos (s. § 27 Abs. 3 und 4) wird dem Anteilseigner die Minderung des Sonderausweises durch die KapGes. jedoch nicht bescheinigt, wodurch die gesetzlich angeordneten bzw. faktisch eintretenden Gestaltungswirkungen einer fehlerhaften Bescheinigung nach § 27 Abs. 5 entfallen (s. § 27 Anm. 118ff.; *Antweiler* in *Bott/Walter*, § 28 Rz. 66.1 [10/2011]). Da sich die Bedeutung des Feststellungsbescheids damit gerade nicht in einem Erkenntnismittel zur Diagnose einer „zu hohen“ oder „zu niedrigen“ Bescheinigung erschöpft (s. aber § 27 Anm. 81), ist die Annahme einer zumindest mittelbaren Bindungswirkung des Bescheids nach Abs. 1 Satz 4 iVm. § 27 Abs. 2 zugunsten wie zulasten des Anteilseigners gerechtfertigt (vgl. die hM zu § 27 gem. BFH v. 19.5.2010 – I R 51/09, BFH/NV 2010, 1886). In der Praxis kann das Anteilseigner-FA den Feststellungsbescheid oder die Feststellungsakten nach §§ 88 Abs. 1, 92 Satz 2 Nr. 3 AO beziehen bzw. nach § 112 Abs. 1 Nr. 3 und 4 AO eine qualifizierte Auskunft des für die Körperschaft zuständigen Arbeitsbereichs bzw. FA einholen.

### 27 3. Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 27 Abs. 2 Satz 3

Abweichend von der ansonsten nur zum Wj.-Ende bestehenden Feststellungspflicht nach Abs. 1 Satz 3 iVm. § 27 Abs. 2 Satz 1 ist der Körperschaft bei Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 seit 2006 ein Bescheid über die Höhe ihres Sonderausweises zum Stichtag des Eintritts in die unbeschränkte StPflcht zu erteilen (*Dötsch/Werner* in *DPM*, § 28 Rz. 57 [11/2019]; *Stimpel* in

Rödter/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 28 Rz. 60; Antweiler in Bott/Walter, § 28 Rz. 85.1 [10/2011]). Dies betrifft vor allem den Zuzug von im Ausland gegründeten KapGes. und wirft die gleichen praktischen Schwierigkeiten auf wie die Ermittlung des zugleich erstmals festzustellenden Bestands des stl. Einlagekontos. Zu Einzelheiten s. § 27 Anm. 91.

#### 4. Durchführung des Verfahrens

28

**Allgemeine Verfahrensvorschriften:** Die Anwendbarkeit der Vorschriften der AO über die Durchführung des Feststellungsverfahrens (§§ 179, 181 bis 183 AO) ergibt sich wie bei § 27 Abs. 2 bereits aus der in den Sätzen 3 und 4 gewählten Begrifflichkeit („gesonderte Feststellung“). Danach gelten die für den Erlass und die Änderung von StBescheiden einschlägigen Vorschriften (§ 181 Abs. 1 AO iVm. §§ 155 ff. AO) entsprechend. Adressat des Bescheids iSd. §§ 122 Abs. 1 Satz 1, 179 Abs. 2 Satz 1 AO ist die Körperschaft. Hat das FA die notwendige Feststellung eines Sonderausweises zu einem bestimmten Zeitpunkt unterlassen, so ist diese auch nach Ablauf der Feststellungsfrist (§§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, 170 Abs. 2 Nr. 1 AO) in den Fällen des § 181 Abs. 5 AO noch nachzuholen.

**Erklärungs- und Zeichnungspflicht nach § 27 Abs. 2 Sätze 4 und 5:** Die abzugebende Erklärung ist eine StErklärung iSd. §§ 149 ff. AO, bei deren verspäteter Abgabe nach § 152 AO Verspätungszuschläge festgesetzt werden können. Zwar schreibt Abs. 1 Satz 4 iVm. § 27 Abs. 2 Satz 4 dem Wortlaut nach einerseits nur KapGes. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 und andererseits nur zum Wj.-Ende (dh. ohne ausdrückliche Bezugnahme auf § 27 Abs. 2 Satz 3) die Abgabe einer Erklärung zur gesonderten Feststellung des Sonderausweises vor. Nach allgemeiner Ansicht ist die Vorschrift jedoch im Lichte des persönlichen Geltungsbereichs des Abs. 1 Satz 3 auszulegen und verpflichtet damit auch andere unbeschränkt stpl. Körperschaften und Personenvereinigungen zur Abgabe einer StErklärung, sofern diese dem Grunde nach Leistungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 oder 10 EStG erbringen können (§ 27 Abs. 7, s. § 27 Anm. 145 ff.) und aufgrund ihres rechtl. Statuts über erhöhbares und herabsetzbares Nennkapital verfügen (Dötsch/Werner in DPM, § 28 Rz. 54 [11/2019]; Hauswirth in Lademann, § 28 Rz. 23 [11/2018]). Zur Zeichnungspflicht nach § 34 AO und zur elektronischen Abgabe nach amtlicher Vorgabe s. § 27 Anm. 96.

Einstweilen frei.

29–38

### C. Erläuterungen zu Abs. 2: Herabsetzung des Nennkapitals und Auflösung der Körperschaft

#### I. Verminderung des Sonderausweises und Erhöhung des Einlagenbestands (Abs. 2 Satz 1)

##### 1. Herabsetzung des Nennkapitals

###### a) Zivilrechtliche Wirksamkeit

39

AG und GmbH können ihr gezeichnetes Kapital im Wege der sog. ordentlichen (§§ 222 ff. AktG; § 58 GmbHG) und der sog. vereinfachten (§§ 229 ff. AktG; §§ 58a ff. GmbHG idF des MoMiG, s. Hohmuth, GmbHR 2009, 349 [351 f.]) Kapi-

talherabsetzung oder durch die Einziehung von Anteilen (§§ 237 ff. AktG; § 34 GmbHG) vermindern. In allen Fällen liegt (korrespondierend zu Abs. 1 Satz 1, s. Anm. 12) eine Kapitalherabsetzung iSd. Abs. 2 Satz 1 erst bzw. nur dann vor, wenn die entsprechende Maßnahme zivilrechtl. wirksam geworden ist (*Dötsch/Werner* in *DPM*, § 28 Rz. 59 [11/2019]; *Oellerich* in *Blümich*, § 28 Rz. 19 [7/2019]; *Endert* in *Frotscher/Drüen*, § 28 Rz. 38 [1/2017]; *Binnewies* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 28 Rz. 24), was bei AG und GmbH grds. erst mit Eintragung des Herabsetzungsbeschlusses in das Handelsregister der Fall ist (§§ 224, 229 Abs. 3, 238 Satz 1 AktG; §§ 54 Abs. 3 GmbHG). Nur im Fall der Kapitalherabsetzung durch Einziehung ist nach § 238 AktG auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Einziehung abzustellen, wenn dieser der Eintragung zeitlich nachfolgt (*Dötsch/Werner* in *DPM*, § 28 Rz. 71 [11/2019]; *Antweiler* in *Bott/Walter*, § 28 Rz. 121 [10/2011]). Fehler bei der Durchführung der Kapitalherabsetzung berühren die Erfüllung des Tatbestands nach Abs. 2 Satz 1 nicht, sofern sie auf die zivilrechtl. Wirksamkeit keine Auswirkung haben (dh. vom Registergericht nicht beanstandet worden sind und die Wirksamkeit nach handelsrechtl. Grundsätzen auch nicht per se verhindern). Richtet sich die Kapitalherabsetzung nach ausländ. handelsrechtl. Regelungen (zB bei einer im Vereinigten Königreich gegründete Ltd., die wegen ihres inländ. Geschäftssitzes iSd. § 10 im Inland iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 unbeschränkt stpfl. ist), sind diese maßgeblich, wobei ebenfalls auf die Wirksamkeit der Maßnahme abzustellen ist.

**Fiktive Kapitalherabsetzung bei Umwandlung:** Kraft der in § 29 Abs. 1 angeordneten gesetzlichen Fiktion gilt Abs. 2 Satz 1 auch ohne eine förmlich beschlossene Kapitalherabsetzung für die Fälle einer Umwandlung der Körperschaft iSd. § 1 UmwG, soweit danach das Nennkapital der übertragenden KapGes. und bei Abwärtsverschmelzung bzw. Abwärtsspaltung auch das der übernehmenden Körperschaft in vollem Umfang als herabgesetzt gilt (s. § 29 Anm. 11).

#### 40 b) Erwerb und Veräußerung eigener Anteile

Bei wirtschaftlicher Betrachtung stellt der Erwerb eigener Anteile durch die KapGes. iSd. § 71 AktG und § 33 GmbHG ebenfalls eine Kapitalherabsetzung dar, während die Rückgängigmachung dieses Zustands durch (Wieder-)Veräußerung der Anteile wirtschaftlich einer Kapitalerhöhung gleichkommt. Dem entspricht es, dass die erworbenen Anteile nach § 272 Abs. 1a Satz 1 HGB idF des BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) nunmehr auf der Passivseite der HBil. vom gezeichneten Kapital „abzusetzen“ und mit dem freien EK zu verrechnen sind, was gem. § 272 Abs. 1b Satz 1 HGB idF des BilMoG im Falle der Veräußerung wieder rückgängig zu machen ist. Eine handelsrechtl. Aktivierung der Anteile als WG der KapGes. wird dadurch ausgeschlossen. Ob und inwieweit die wirtschaftliche Betrachtung des BilMoG dazu führt, dass eine „Absetzung“ iSv. § 272 Abs. 1a Satz 1 HGB zugleich eine Kapitalherabsetzung iSv. Abs. 2 Satz 1 und die nachfolgende Beendigung dieses Zustands nach § 272 Abs. 1b Satz 1 HGB eine Kapitalerhöhung iSd. Abs. 1 Satz 1 darstellt (s. Anm. 11), ist umstritten.

**Verwaltungspraxis:** Die FinVerw. (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Rz. 9) behandelt den Erwerb eigener Anteile auf der Ebene der KapGes. „wie“ eine Kapitalherabsetzung, wendet Abs. 2 aber nur eingeschränkt (entsprechend) an. Danach scheidet der Nennbetrag der Anteile mit dem Erwerb durch die KapGes. vorübergehend auch aus dem stl. Nennkapital aus und wird Bestandteil des freien EK. Die FinVerw. geht hierbei von der grundsätzlichen Erfüllung des Tatbestands einer Kapitalherabsetzung iSd. Abs. 2 Satz 1 aus. Abweichend

vom Gesetzeswortlaut soll ein bestehender Sonderausweis auf der Rechtsfolgenrechte des Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 42) jedoch nicht zu mindern sein, dh., in Höhe des Nennbetrags der erworbenen Anteile soll es auf der Ebene der KapGes. ungeachtet eines bestehenden Sonderausweises in einem ersten Schritt zunächst zu einer Gutschrift auf dem stl. Einlagekonto (s. Anm. 45) und in einem zweiten Schritt zu einer unmittelbaren Verwendung des Einlagekontos in gleicher Höhe kommen (sog. Direktzugriff nach Abs. 2 Satz 3, s. Anm. 55). Im Erg. bleibt dadurch auch das Einlagekonto unverändert (s. § 27 Anm. 27). Nur soweit der von der Körperschaft für die Anteile gezahlte fremdübliche Kaufpreis deren Nennwert unterschreitet, soll nach Abs. 2 Satz 1 ein bestehender Sonderausweis in Höhe des Differenzbetrags zu mindern sein (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Rz. 10). Der dabei als Kaufpreis tatsächlich vereinnahmte Betrag wird wiederum iSv. Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 und Abs. 2 Satz 3 ergebnisneutral über das Einlagekonto abgewickelt. Soweit der gezahlte und fremdübliche Kaufpreis den Nennbetrag übersteigt, liegt eine nach § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5 zu beurteilende Leistung vor (s. § 27 Anm. 41). Ein überhöhter (dh. fremdunüblicher) Kaufpreisanteil folgt den allgemeinen Grundsätzen der vGA.

- ▶ *Spätere Einziehung*: Werden die Anteile nach ihrem Erwerb eingezogen, hat dies auf der Ebene der KapGes. stl. keine weiteren Auswirkungen, da die Kürzung des Nennkapitals nebst Abwicklung der Kaufpreiszahlung über das stl. Einlagekonto bereits im Zuge des Erwerbs der Anteile abgebildet worden war. Die sofortige Einziehung der Anteile ohne vorherigen Erwerb fällt unter Abs. 2 Satz 1, wenn die Anteilseigner für den Rechtsverlust entschädigt werden (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Rz. 16 Satz 2). Ob die Anteile zur Einziehung oder zur Weiterveräußerung erworben werden, ist nach Auffassung der FinVerw. nicht (mehr) von Belang.
- ▶ *Spätere Weiterveräußerung*: Werden die Anteile später weiterveräußert und wird der iSd. § 272 Abs. 1a HGB gebildete Absetzungsposten aus diesem Anlass nach § 272 Abs. 1b HGB wieder aufgelöst, geht die FinVerw. dem Grunde nach von einer Kapitalerhöhung aus (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Rz. 13). Deren stl. Rechtsfolgen sollen sich auf der Ebene der KapGes. jedoch zunächst darauf beschränken, dass der Nennbetrag der Anteile nach § 272 Abs. 1b Satz 1 HGB iVm. § 5 Abs. 1 EStG dem stl. Nennkapital der KapGes. wieder zugeschrieben wird, ohne dass dieser Vorgang eine Veränderung des Bestands des stl. Einlagekontos mit sich brächte. Spiegelbildlich zur Behandlung der anlässlich des Erwerbs angenommenen Kapitalherabsetzung iSd. Abs. 2 sollen auch die Rechtsfolgen des Abs. 1 Sätze 1 und 3 nur greifen, wenn die Anteile zu einem unterhalb des Nennwerts liegenden fremdüblichen Kaufpreis veräußert werden. Nur in Höhe der Differenz zwischen Nennbetrag und Minderkaufpreis soll nach Abs. 1 Satz 1 der Bestand des stl. Einlagekontos zu verringern (s. Anm. 13) und hilfsweise (s. Anm. 20) nach Abs. 1 Satz 3 ein Sonderausweis zu bilden sein. Die FinVerw. steht dabei auf dem Standpunkt, dass eine iSv. Abs. 1 Satz 1 tatbestandsmäßige Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (s. Anm. 11) nur in Höhe dieses Differenzbetrags vorliegen könne (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Rz. 14). Ein unangemessen niedriger Kaufpreis folgt den Grundsätzen der vGA in Gestalt einer verhinderten Vermögensmehrung. Übersteigt der vereinnahmte Kaufpreis den Nennbetrag, sei die Differenz als Einlage iSv. § 27 Abs. 1 Satz 1 zu werten.

- *Besteuerung beim Anteilseigner*: Die für die Ebene der KapGes. angeordnete Sachbehandlung als erfolgsneutrale Kapitalveränderung vollzieht die FinVerw. auf der Ebene des Anteilseigners nicht nach. Aus dessen Perspektive soll sich der Erwerb der Anteile durch die KapGes. vielmehr stets als ein nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilendes und ggf. stpfl. Veräußerungsgeschäft darstellen (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Rz. 20). Die Annahme von Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG aus Anlass der Verwendung des ausschüttbaren Gewinns iSd. § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5 scheidet danach aus, sofern nicht wegen der Vereinbarung eines unangemessenen Kaufpreises eine vGA anzunehmen ist. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG kommt wegen der Ausblendung der Sonderausweisminderung nach Abs. 2 Satz 1 nicht zum Tragen. Für den Fall eines nach § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5 aus dem ausschüttbaren Gewinn der Körperschaft finanzierten, aber fremdüblichen (dh. nicht als vGA zu qualifizierenden) Überkaufpreises wird die Einbehaltung und Abführung von KapErtrSt nach §§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausdrücklich ausgeschlossen (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Rz. 11).

**Auffassungen in der Literatur:** Die Vorgehensweise der FinVerw. ist in der Literatur überwiegend auf Zustimmung gestoßen und wird wegen der dadurch geschaffenen Rechtssicherheit und der stl. vorteilhaften Abwicklung ausschließlich über das Einlagekonto begrüßt (*Endert in Frotscher/Drüen*, § 28 Rz. 66 [1/2017]; *Bauschatz in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 28 Rz. 43; *Blumenberg/Lechner*, DB 2014, 141 [147]; *Mayer/Wagner*, DStR 2014, 571 [576]; *Wiese/Lukas*, GmbHR 2014, 238 [242]; dem Grunde nach wohl auch *Dötsch in DPM*, § 28 Rz. 124 [6/2017]). Gestalterisch könne der Erwerb eigener Anteile als Alternative zu einer (inkongruenten) Gewinnausschüttung genutzt werden (zB bei ausländ. Gesellschaftern). Dagegen wird eingewandt, dass der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 EStG eine Übernahme der Prinzipien des § 272 Abs. 1a und 1b HGB nicht bedinge, weshalb die Anteile stl. weiterhin zumindest dann als WG zu aktivieren seien, wenn die KapGes. sie zur Weiterveräußerung erworben habe (*Schmidtmann*, Ubg 2013, 755 [757]; *Breuninger/Müller*, GmbHR 2011, 10 [13]). Teilweise wird wegen des engen Wortlauts auch eine entsprechende Anwendung des Abs. 2 in Frage gestellt (*Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 28 Rz. 122; *Schiffers*, GmbHR 2014, 79 [82]). Kritisiert wird ferner, dass die von der Verwaltung vorgenommene Ausschaltung der vorrangigen Sonderausweisminderung und des KapErtrStAbzugs im Gesetz keine Stütze finde (*Wiese/Lukas*, GmbHR 2014, 238 [242]). Auch die fehlende Kongruenz zwischen der Behandlung bei der KapGes. und beim Anteilseigners wird gerügt, soweit diese nicht ausnahmsweise dadurch gerechtfertigt erscheinen, dass der Anteilseigner einer börsennotierten Publikums-KapGes. nicht erkennen könne, ob seine Anteile von der KapGes. oder einem Dritten erworben werden, was die Anerkennung einer reinen Kapitalmaßnahme (nebst einer uE ergänzenden Gewinnausschüttungsbesteuerung) beim Anteilseigner praktisch unmöglich mache (*Schiffers*, GmbHR 2014, 79 [81]).

**Stellungnahme:** Die eingeschränkte analoge Anwendung des § 28 ist uE gerechtfertigt, da sie eine konsistente Veräußerungsgewinnbesteuerung beim Anteilseigner erreicht und die auch stl. zu beachtenden Vorgaben des § 272 HGB idF des BilMoG umsetzt. Der Erwerb eigener Anteile durch die KapGes. gegen Entgelt kann aus der Perspektive des Gesellschafters uE nur als ein nach den allgemeinen Vorschriften zu beurteilendes (dh. ggf. stpfl. oder stfreies) Veräußerungsgeschäft

gedeutet werden (s. § 20 EStG Anm. 431). Nur mit diesem Verständnis wird der wirtschaftliche Gehalt des Geschäftsvorfalles für den Gesellschafter zutreffend erfasst, welcher bei diesem zur Realisierung eines positiven oder negativen Ergebnisses aus der Beteiligung führt. Die Veräußerung durch den Gesellschafter müsste mit einer Anschaffung nebst Aktivierung bei der KapGes. einhergehen, was nach § 272 Abs. 1a Satz 1 HGB iVm. § 5 Abs. 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 KStG jedoch aus nachvollziehbaren Gründen (namentlich wegen der sowohl handelsrechtl. als auch stl. fragwürdigen WG-Qualität einer Beteiligung der KapGes. an sich selbst) unzulässig ist. Der Rechtsanwender ist gezwungen, beide Vorgaben zu beachten, womit die technisch inkongruente Behandlung des Erwerbs bei der KapGes. (hier: Verrechnung mit dem EK) und beim Anteilseigner (hier: ggf. Veräußerungsgewinnbesteuerung) gesetzlich vorgeprägt ist. Da es sich bei § 28 um die für Veränderungen beim Nennkapital systematisch einschlägige Vorschrift handelt, diese in Abs. 2 Satz 1 und Abs. 1 die Fälle des § 272 Abs. 1a und Abs. 1b HGB wegen des dort auf förmliche Herabsetzungsmaßnahmen beschränkten Wortlauts (s. Anm. 12 und 39) aber nicht erfasst, ist von einer planwidrigen Regelungslücke auszugehen, die durch eine analoge Anwendung der für förmliche Kapitalveränderungen vorgesehenen Rechtsfolgen zu schließen ist. Diese Rechtsfolgenanalogie darf richtigerweise allerdings nur so weit gehen, wie die Behandlung als Veräußerungsvorgang beim Anteilseigner nicht in Frage gestellt wird. Aus diesem Grund sind die Rechtsfolgen der vorrangigen Sonderausweisminderung nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 nebst der Ausschüttungsfiktion nach Abs. 2 Satz 2 iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Rz. 9 Satz 3) und des KapErtrStAbzugs nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG im Falle einer aus dem ausschüttbaren Gewinn finanzierten Leistung (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Rz. 11) nicht entsprechend anzuwenden (glA *Wiese/Lukas*, GmbHR 2014, 238 [242]). Ein systematischer Widerspruch zur stl. Behandlung einer förmlichen Kapitalherabsetzung ist hierin nicht zu sehen, da die §§ 27–29 ihrem Sinn und Zweck nach zu nichts anderem als zur Sicherstellung einer zutreffenden Besteuerung beim Anteilseigner bestimmt sind (s. Anm. 1 und § 27 Anm. 1), die durch die Lösung der FinVerw. bei Beachtung der handelsrechtl. Vorgaben zur EK-Verrechnung gerade erreicht wird. Entsprechendes gilt für die von der Verwaltung praktizierte Vorgehensweise bei der späteren Weiterveräußerung der Anteile. Erwirbt die KapGes. ihre Anteile zum Zwecke der Weiterveräußerung, ist für das Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäft uE folgerichtig § 8b Abs. 2 und 3 einschlägig (glA FG Münster v. 13.10.2016 – 9 K 1087/14, EFG 2017, 423, rkr.; *Oellerich in Blümich*, § 28 Rz. 19d [7/2019]; *Dötsch in DPM*, § 28 Rz. 124 [6/2017]; aA BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Rz. 13). Die fehlende handelsrechtl. WG-Eigenschaft der eigenen Anteile steht dem uE nicht entgegen, weil (anders als bei zur Einziehung erworbenen Anteilen) deren Verkehrsfähigkeit gerade nicht beendet wird (vgl. § 8b Anm. 64).

## 2. Auflösung der Körperschaft

41

**Freiwillige Auflösung:** Durch einen förmlichen Beschluss der Gesellschafter über die Auflösung der Gesellschaft (§§ 262 Abs. 1 Nr. 2 AktG; § 60 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG) wird deren geordnete Abwicklung eingeleitet. Sofern sich aus diesem Beschluss nichts anderes ergibt, wird die Auflösung bereits am Tag der Beschlussfassung wirksam (BFH v. 9.3.1983 – I R 202/79, BStBl. II 1983, 433). Die Eintragung des Auflösungsbeschlusses in das Handelsregister ist keine Voraussetzung für die

Wirksamkeit der Auflösung und hat nur deklaratorische Bedeutung (*Dötsch/Werner* in *DPM*, § 28 Rz. 62 [11/2019]; *Antweiler* in *Bott/Walter*, § 28 Rz. 112 [10/2011]). Bei im Ausland gegründeten Gesellschaften ist auf das jeweilige ausländ. Handelsrecht abzustellen (s. § 11 Anm. 8).

**Sonstige Auflösungsgründe:** Außerhalb eines freiwilligen Beschlusses der Gesellschafter wird die Gesellschaft ferner aufgelöst im Falle des Ablaufs einer in der Satzung bzw. im Gesellschaftsvertrag bestimmten Frist (§ 262 Abs. 1 Nr. 1 AktG; § 60 Abs. 1 Nr. 1 GmbHG), durch die förmliche Eröffnung des Insolvenzverfahrens mittels eines Beschlusses des Insolvenzgerichts nach § 27 InsO (nicht jedoch schon durch die Anordnung vorläufiger Maßnahmen nach § 21 InsO) bzw. durch die rechtskräftige Ablehnung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens nach § 26 InsO mangels Masse (§ 262 Abs. 1 Nr. 3 und 4 AktG; §§ 60 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5 GmbHG), durch die rechtskräftige registergerichtliche Feststellung von Mängeln der Satzung bzw. des Gesellschaftsvertrags (§ 262 Abs. 1 Nr. 5 AktG; § 60 Abs. 1 Nr. 6 GmbHG), bei GmbH zusätzlich infolge der erfolgreichen Auflösungsklage eines Gesellschafters (§§ 60 Abs. 1 Nr. 3, 61 GmbHG) und – als letztmöglicher Zeitpunkt – durch die Löschung der Gesellschaft im Handelsregister nach § 394 FamFG wegen Vermögenslosigkeit (§ 262 Abs. 1 Nr. 6 AktG; § 60 Abs. 1 Nr. 7 GmbHG). Auch in diesen Fällen wirkt die Eintragung der Auflösung in das Handelsregister nur deklaratorisch, da sich die Rechtsfolge der Auflösung bereits aus der Erfüllung des einschlägigen gesetzlichen Tatbestands ergibt.

### 3. Minderung des Sonderausweises (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1)

#### 42 a) Vorrangige Verrechnung des Sonderausweises

Als stl. Rechtsfolge der Kapitalherabsetzung oder Auflösung ordnet Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 an, dass der Herabsetzungsbetrag (bzw. das Nennkapital der aufgelösten Körperschaft) vorab mit einem nach Abs. 1 Satz 3 noch vorhandenen Sonderausweis verrechnet wird. Die Verrechnung endet, sobald der Sonderausweis verbraucht ist (dh. „0 €“ beträgt, s. Anm. 21). Ein Negativausweis ist nicht möglich, da eine bestimmte Menge denotwendig nicht über ihren tatsächlichen Bestand hinaus „gemindert“ werden kann. Die Rechtsfolge der Minderung des Sonderausweises tritt unabhängig davon ein, ob der Herabsetzungsbetrag bzw. das Nennkapital betragsmäßig in der Verfügungsgewalt der Körperschaft verbleibt oder ob dieser in einem zweiten Schritt an die Anteilseigner ausgezahlt (dh. in der Terminologie des Abs. 2 Sätze 2 bis 4 „zurückgezahlt“) wird.

**Wirkung bei bloßer Umbuchung:** Bleibt es bei Abs. 2 Satz 1 (dh. werden die Mittel nicht zugleich iSv. Abs. 2 Sätze 2 bis 4 iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG „aufgrund“ der Kapitalherabsetzung oder Auflösung an die Anteilseigner „zurückgezahlt“), fällt das Nennkapital in Höhe des Sonderausweises bilanzmäßig in die sonstigen Rücklagen zurück (*Dötsch/Werner* in *DPM*, § 28 Rz. 66 [11/2019]). Damit bewirkt die Vorschrift, dass der bei der Bildung des Sonderausweises nach Abs. 1 Satz 3 ehemals beschrittene Weg wieder zurückgegangen wird und die im Sonderausweis dokumentierten Mittel an ihren ursprünglichen Herkunftsort zurückgeführt werden (s. Anm. 20). Die Körperschaft hat aus der Perspektive des StRichts kein Wahlrecht, ob sie die durch die Herabsetzung bzw. Auflösung freierwerbenden Mittel vorrangig den Einlagen oder ihrem sonstigen (freien) EK zuordnet. Die durch Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 und 2 angeordnete Subsidiarität der Hinzurechnung zum Bestand des stl. Einlagekontos iSd. § 27 Abs. 1 Satz 1 ist zwin-

gend. Durch den Rückfall der Mittel in das sonstige EK erhöht sich im Erg. der iSv. § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5 für zukünftige Leistungen an die Anteilseigner vorrangig zu verwendende sog. ausschüttbare Gewinn (s. § 27 Anm. 40).

**Wirkung bei Rückzahlung:** Für den Fall, dass das herabgesetzte bzw. auflösungsbedingt frei gewordene Nennkapital im Zuge der Herabsetzung bzw. Auflösung an die Anteilseigner ausgezahlt wird, kommt der Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1 die Funktion eines Voraustatbestands für die in Abs. 2 Sätze 2 bis 4 angeordneten Rechtsfolgen zu, die eine vorrangige Finanzierung der Aus- bzw. Rückzahlung mit den nach Abs. 2 Satz 1 aus dem Sonderausweis „zurückgeholten“ und damit systematisch richtig iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG stpfl. Gewinnen der Gesellschaft vorsehen (s. Anm. 51). Die vorrangige Verwendung der Sonderausweisminderung zur Finanzierung einer Rückzahlung iSv. Abs. 2 Satz 2 entspricht der Verwendungsreihenfolge des § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5 (*Endert in Frotscher/Drüen*, § 28 Rz. 42 [1/2017]). Eine vorherige Zuordnung der zuvor im Sonderausweis dokumentierten Mittel zur den freien Rücklagen findet nicht statt, da dieser Zwischenschritt zur Erreichung des Regelungsziels nicht erforderlich ist.

### b) Maßgeblicher Zeitpunkt

43

**Obergrenze der Minderung:** Nach dem Gesetzeswortlaut wird der Sonderausweis „zum Schluss des vorangegangenen“ Wj. gemindert. Damit ist gemeint, dass als Obergrenze für die vorrangige Verrechnung nach Abs. 2 Satz 1 nur der nach Abs. 1 Satz 4 iVm. § 27 Abs. 2 Satz 1 zuletzt festgestellte bzw. festzustellende Sonderausweis zur Verfügung steht (*Dötsch/Werner in DPM*, § 28 Rz. 71 [11/2019]; *Antweiler in Bott/Walter*, § 28 Rz. 117 [10/2011]). Zugänge, die der Sonderausweis nach Abs. 1 Satz 3 im Wj. der Kapitalherabsetzung bzw. der Auflösung erfahren hat, bleiben folglich unberücksichtigt, gleich ob sie vor oder nach dem Wirksamwerden der Herabsetzungs- bzw. Auflösungsmaßnahme stattgefunden haben. Bei einer Kapitalherabsetzung kommt es dabei auf den Sonderausweis zum Schluss des Wj. an, das der Eintragung in das Handelsregister vorausgegangen ist (s. zur Erfüllung des Tatbestands der Herabsetzung Anm. 39). Dass die Höhe der eintretenden Sonderausweisminderung bei der Beschlussfassung über die Kapitalherabsetzung uU nicht vorhersehbar ist, ist (wie auch im Fall der Kapitalerhöhung, s. Anm. 20) grds. hinzunehmen, da die stl. Abgrenzung von neutral auszukehrenden Einlagen und stpfl. auszuschüttenden Gewinnen insbes. wegen der in § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5 bestimmten Verwendungsreihenfolge im Vergleich zu den handelsrechtl. Gegebenheiten ohnehin ein Eigenleben führt. Zudem erfährt der Sonderausweis im Gegensatz zum stl. Einlagekonto idR keine unterjährigen Änderungen.

**Wirksamwerden der Minderung:** Unter Beachtung des Bestands des Vor-Wj. als Obergrenze vermindert sich der Sonderausweis erst in dem Zeitpunkt und in dem Wj., in dem die Maßnahme (dh. die Kapitalherabsetzung bzw. die Auflösung) handelsrechtl. wirksam wird (*Dötsch/Werner in DPM*, § 28 Rz. 72 [11/2019]; *Antweiler in Bott/Walter*, § 28 Rz. 115 [10/2011]). Auf das Wj. einer ggf. verspäteten tatsächlichen Auszahlung kommt es nicht an (BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Rz. 37; *Dötsch/Werner in DPM*, § 28 Rz. 72 [11/2019]; *Antweiler in Bott/Walter*, § 28 Rz. 126.1, 130 [10/2011]). Der Gesetzgeber wollte nicht etwa eine rückwirkende Minderung des Vorjahresbestands anordnen. Zwar könnte der Wortlaut des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 („zum“ [...] „gemindert“) auch im Sinne einer

rückwirkenden Minderung des Sonderausweises zum Schluss des Vor-Wj. verstanden werden. Anders als zB bei rückwirkenden Umwandlungsvorgängen (§ 2 Abs. 1 UmwStG iVm. § 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG) besteht für eine solche Vorgehensweise und damit auch für eine solche Auslegung nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift jedoch kein Anlass, denn soweit das Gesetz nach § 234 Abs. 1 AktG und § 58e Abs. 1 GmbHG auch hier handelsrechtl. eine rückwirkende (vereinfachte) Kapitalherabsetzung zulässt, würde sich wegen der nur für Steuerzwecke vorzunehmenden und eigenständigen Zerlegung des Nennkapitals in sonderausweispflichtige und sonstige (aus Einlagen stammende) Beträge selbst bei rückwirkender Minderung kein Gleichklang mit der handelsrechtl. Zuordnung der frei werdenden Mittel ergeben. Nur ein solcher Gleichklang könnte es jedoch als gerechtfertigt erscheinen lassen, den Minderungszeitpunkt zeitlich abweichend vom Minderungsanlass zur verorten. Aufgrund ihrer Funktion als Voraustatbestand zu Abs. 2 Satz 2 ist die Vorschrift in systematischer Hinsicht mit der in § 27 Abs. 1 Satz 3 getroffenen Regelung vergleichbar, nach der ein Vorjahresbestand zur Ausgangsgröße einer unterjährigen Verwendung des stl. Einlagekontos gemacht wird (s. § 27 Anm. 51 und 53). Auch dies spricht für eine korrespondierende Auslegung hinsichtlich des Zeitpunktes der Minderung und der weiteren „Verwendung“ des Sonderausweises.

#### 44 c) Minderungssperre bei ausstehenden Einlagen

Nach hM wird der Sonderausweis nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 nur insoweit gemindert, als der Herabsetzungsbetrag auf das tatsächlich eingezahlte Nennkapital der Körperschaft entfällt,

BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Rz. 37 Satz 3; *Oellerich in Blümich*, § 28 Rz. 21 (7/2019); *Binnewies in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 28 Rz. 25; *Bauschatz in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 28 Rz. 51; *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 28 Rz. 80; *Antweiler in Bott/Walter*, § 28 Rz. 117.2 (10/2011); *Franz*, GmbHR 2003, 818 (824); *Förster/van Lishaut*, FR 2002, 1205 (1216).

Diese Rechtsauffassung beruht auf einer analogen Anwendung des ansonsten nur für die Gutschrift auf das stl. Einlagekonto geltenden Vorbehalts der tatsächlichen Einzahlung des Nennkapitals nach Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 am Ende (s. Anm. 47). Die analoge Anwendung sei zur Vermeidung von Besteuerungslücken geboten. Die Gegenansicht (*Dötsch/Werner in DPM*, § 28 Rz. 75 [11/2019]) verweist auf den Wortlaut der Norm, der eine entsprechende Einschränkung für den Fall der Minderung des Sonderausweises gerade nicht enthalte. Es liegt uE eine planwidrige Regelungslücke vor, die zur entsprechenden Anwendung des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 (am Ende) zwingt. Der Gesetzgeber hat die Problematik der Minderung eines „leistungslos“ entstandenen Sonderausweises übersehen. Zur Reihenfolge der Verrechnung s. Anm. 47.

#### 4. Gutschrift auf dem steuerlichen Einlagekonto (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2)

##### 45 a) Subsidiarität der Zuführung

Soweit der Herabsetzungsbetrag bzw. das Nennkapital der aufgelösten Körperschaft den zum Schluss des Vor-Wj. festgestellten Sonderausweis übersteigt, ist der verbleibende Betrag dem stl. Einlagekonto gutzuschreiben. Dies ist die Konsequenz aus der Idee der gesamten Vorschrift, sämtliche stl. nicht als Einlagen zu be-

urteilende (nominelle) Kapitalerhöhungsmittel in den Sonderausweis nach Abs. 1 Satz 3 einzubeziehen und im Übrigen von einer grundsätzlichen Erfüllung des Einlageatbestands iSd. § 27 Abs. 1 Satz 1 auszugehen (*Antweiler in Bott/Walter*, § 28 Rz. 123 [10/2011]). Praktisch betrifft dies neben den nach Abs. 1 Satz 1 aus dem Einlagekonto stammenden Erhöhungsmitteln auch das „echte“ (dh. das aus nennkapitalbezogenen Einlagen der Anteilseigner stammende und als solches von der Dokumentation nach § 27 Abs. 1 Satz 1 ausgeklammerte) Nennkapital der Körperschaft, da eine weitere Unterscheidung nach Herkunftsquellen innerhalb des nicht sonderausweispflichtigen Nennkapitals grds. nicht stattfindet (s. auch Anm. 1). Ebenso wie die Minderung des Sonderausweises nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 (s. Anm. 42) tritt auch die Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 zunächst unabhängig davon ein, ob die Herabsetzungsmittel in der Verfügungsgewalt der Körperschaft verbleiben oder im Zuge der Kapitalherabsetzung bzw. Auflösung an die Anteilseigner zurückgezahlt werden (BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 – S 2836 – 2/03, BStBl. I 2003, 366, Rz. 38 Satz 2).

### b) Zeitpunkt der Zuführung

46

Parallel zur Verminderung des Sonderausweises (s. Anm. 42) erhöht sich der Bestand des stl. Einlagekontos nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 in dem Wj., in dem die Kapitalherabsetzung bzw. Auflösung wirksam geworden ist. Auf das Wj. einer ggf. verspäteten tatsächlichen Auszahlung kommt es auch hier nicht an (BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 – S 2836 – 2/03, BStBl. I 2003, 366, Rz. 42; *Dötsch in DPM*, § 28 Rz. 72 [6/2017]; *Antweiler in Bott/Walter*, § 28 Rz. 126.1 [10/2011]). Zum Zeitpunkt und zur Obergrenze der Minderung des Einlagekontos nach Abs. 2 Satz 3 s. Anm. 43.

### c) Zuführungssperre bei ausstehenden Einlagen

47

Das stl. Einlagekonto erhöht sich nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 (am Ende) nur, soweit die Herabsetzungsmittel bzw. das Nennkapital „geleistet“ sind bzw. ist, dh. die Anteilseigner ihrer diesbezüglichen Einlageverpflichtung auch tatsächlich nachgekommen sind. Die Einbeziehung leistungsloser EK-Bestandteile in den Bestand des stl. Einlagekontos würde dem Einlagebegriff des § 27 Abs. 1 Satz 1 zuwiderlaufen, der grds. einen tatsächlichen Zufluss des betroffenen Vermögensvorteils voraussetzt, wozu das bloße Bestehen einer Einlageforderung (gleich ob diese von der Gesellschaft bereits eingefordert wurde oder nicht) nach zutreffender hM nicht genügt (s. § 27 Anm. 28).

**Herabsetzungsreihenfolge:** Der Wortlaut der Vorschrift („gutzuschreiben [...] soweit [...] geleistet ist“) legt es nahe, von einer vorrangigen Verwendung des noch nicht eingezahlten Teils des herabgesetzten Nennkapitals auszugehen und eine Minderung des Sonderausweises (s. Anm. 42) und eine anschließende Zuführung zum stl. Einlagekonto erst anzunehmen, wenn dieser Teil verbraucht ist (glA *Dötsch/Werner in DPM*, § 28 Rz. 74 [11/2019]; *Antweiler in Bott/Walter*, § 28 Rz. 125 [10/2011]). Hierfür spricht neben dem Gesetzeswortlaut auch der typischerweise anzunehmende Wille der beschließenden Gesellschafter, vor einem Freiwerden der tatsächlich eingezahlten Nennkapitalbestandteile zunächst zu bewirken, dass die Gesellschafter zivilrechtl. von ihren noch bestehenden Einlageverpflichtungen befreit werden. Den Gesellschaftern steht es allerdings frei, im Herabsetzungsbeschluss eine andere Aussage über die Reihenfolge der Herabsetzung zu

bestimmen. Mangels anderweitiger stl. Regelungen ist eine solche Vorgehensweise uE auch für Zwecke des Abs. 2 Satz 1 grds. anzuerkennen, sofern sich wegen der zeitlichen Nähe zu einer zuvor durchgeführten Kapitalerhöhung der Tatbestand des § 42 AO aufdrängt (*Binnerwies* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 28 Rz. 35).

**Nachzahlung im Liquidationszeitraum:** Holen die Anteilseigner ihre bisher versäumten Einzahlungen zB aus Gründen der Außenhaftung nach Auflösung der Gesellschaft und vor Beendigung des Liquidationszeitraum iSd. § 11 Abs. 1 noch nach, ist eine Zuführung zum Einlagekonto uE abweichend von dem ansonsten maßgeblichen Wj. des Auflösungsbeschlusses (s. Anm. 41) erst im Wj. der tatsächlichen Einzahlung vorzunehmen (glA *Antweiler* in *Bott/Walter*, § 28 Rz. 127 [10/2011]). Dies folgt wiederum aus dem Einlagebegriff des § 27 Abs. 1 Satz 1, der auch dem Mechanismus des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 zugrunde liegt und der einen Zugang zum Einlagekonto erst bei tatsächlichem Zufluss erlaubt (s. § 27 Anm. 28). Zu berücksichtigen ist dabei allerdings, dass die Körperschaft für Steuerzwecke von den handelsrechtl. Vorgaben (§ 270 AktG; § 71 GmbHG) abweichen und zB ein nicht in den Liquidationszeitraum nach § 11 Abs. 1 Satz 2 einzubeziehendes Rumpf-Wj. bilden darf (R 51 Abs. 1 Satz 3 KStR 2008; BFH v. 17.7.1974 – I R 233/71, BStBl. II 1974, 692). Sie kann damit in gewissem Umfang den iSd. Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 maßgeblichen Sonderausweis und damit auch die Höhe der Zuführung zum Einlagekonto iSd. Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 beeinflussen.

48–49 Einstweilen frei.

## II. Rückzahlung als fiktive Gewinnausschüttung (Abs. 2 Satz 2)

### 50 1. Rückzahlung des Nennkapitals

Gemeinsame Tatbestandsvoraussetzung für die Anwendung der Sätze 2 bis 4 des Abs. 2 ist, dass das herabgesetzte oder aus Anlass der Auflösung der Körperschaft frei gewordene Nennkapital an die Anteilseigner „zurückgezahlt“ wird. Das ist in den Fällen einer vereinfachten Kapitalherabsetzung nach §§ 229 ff. AktG bzw. §§ 58a ff. GmbHG und der Kapitalherabsetzung durch Einziehung von Anteilen nach §§ 237 ff. AktG bzw. § 34 GmbHG nicht möglich und kommt daher außer bei § 58 GmbHG nicht in Betracht. Die bei Auflösung und Liquidation der Körperschaft stattfindende Vermögensverteilung bedingt eine Rück- bzw. Auszahlung sowohl des Nennkapitals als auch des übrigen EK. Nach Verwaltungsauffassung gelangt dabei zuerst das übrige EK zur Auszahlung (BMF v. 26.8.2003 – IV A 2 – S 2760 - 4/03, BStBl. I 2003, 434, Rz. 12), was angesichts der gesetzlichen (s. § 30 Abs. 1 Satz 1 GmbHG) und wirtschaftlichen Rangfolge überzeugt.

**Finale Verknüpfung:** Im Falle der Kapitalherabsetzung genügt es für die Erfüllung des Tatbestands einer Rückzahlung des Nennkapitals iSd. Abs. 2 Sätze 2 bis 4 nicht, wenn den Anteilseignern zu irgendeinem Zeitpunkt aus irgendeinem Grund ein Betrag ausgezahlt wird, der dem iSv. Abs. 2 Satz 1 zuvor herabgesetzten Nennkapital entspricht. Zutreffend verlangt die Rechtsprechung daher, dass die entsprechende Leistung der KapGes. darauf gerichtet sein muss, den Herabsetzungsbetrag auszuführen, was anhand des Herabsetzungsbeschlusses und der sonstigen Umstände des Einzelfalls zu beurteilen ist (BFH v. 21.10.2014 – I R 31/13, BStBl. II 2014, 411). Insoweit ist die in den Sätzen 2 bis 4 geregelte dreistufige Verwendungsreihenfolge im Lichte der durch § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG angeordneten

StPflicht der Nennkapitalrückzahlung beim Anteilseigner zu sehen, soweit diese stl. als aus anderen Mitteln als aus Einlagen finanziert gilt (s. Anm. 3). Deshalb liegt es nahe, bei der Auslegung des Begriffs der „Rückzahlung“ in Abs. 2 Satz 2 ergänzend auch den Wortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG heranzuziehen. Danach ist von einer Rückzahlung von Nennkapital nur dann auszugehen, wenn die Mittel „auf Grund“ der Herabsetzung zur Auszahlung gelangen, dh. sich die Auszahlung als zurechenbare Folge der Herabsetzung vollzieht (s. § 20 EStG Anm. 126). Das ist immer dann der Fall, wenn bereits der Herabsetzungsbeschluss die Rückzahlung als letzten Akt des Herabsetzungsvorgangs vorsieht. Die Qualifizierung der erbrachten Leistung ist jedoch nicht auf diese Situation beschränkt, sondern ist auch denkbar, wenn die weiteren Umstände (zB der zeitliche Abstand zwischen Herabsetzung und Auskehrung) für eine finale Verknüpfung sprechen (BFH v. 21.10.2014 – I R 31/13, BStBl. II 2016, 411). Erweist sich dagegen eine erst nachträglich beschlossene Rückzahlung nach den Umständen des Einzelfalls nicht mehr als Teilakt des ursprünglich gewollten Herabsetzungsvorgangs, sondern als gesondertes Geschäft mit neuen Motiven, ist Abs. 2 Sätze 2 bis 4 nicht anwendbar. In diesem Fall liegt eine nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilende vGA vor, für deren Finanzierung die Verwendungsreihenfolge des § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5 gilt.

**Unwirksamkeit der Maßnahme:** Auch wenn der Herabsetzungs- oder Auflösungsbeschluss handelsrechtl. unwirksam ist bzw. der sonstige Auflösungsgrund in Wirklichkeit nicht vorliegt, ist der Tatbestand einer Rückzahlung von Nennkapital iSd. Abs. 2 Sätze 2 bis 4 nicht erfüllt und die Zuwendung nach den allgemeinen Grundsätzen als vGA und nach § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5 zu beurteilen (*Antweiler in Bott/Walter*, § 28 Rz. 98 [10/2011]). Das ergibt sich aus dem systematischen Kontext der Sätze 2 bis 4 als Folgeregelungen zum Tatbestand des Satzes 1, der die Wirksamkeit der Maßnahmen voraussetzt (s. Anm. 39 und 41). Eine Rückzahlung aus Anlass einer Kapitalherabsetzung iSd. Abs. 2 Sätze 2 bis 4 ist nach hM hingegen dann anzunehmen, wenn zwar die Eintragung in das Handelsregister (noch) fehlt, die Körperschaft jedoch alles unternommen hat, was notwendig ist, um die Eintragung herbeizuführen (s. § 20 EStG Anm. 126; BFH v. 29.6.1995 – VIII R 69/93, BStBl. II 1995, 725).

**Tatsächlicher Mittelzufluss beim Anteilseigner:** Die Rückzahlung des Nennkapitals setzt begriffsnotwendig einen physischen Zufluss beim Anteilseigner voraus. Die Vorschrift ist daher uE nicht anwendbar, wenn der Herabsetzungsbeschluss eine Auszahlung an die Gesellschafter vorsieht, diese jedoch zur Sanierung des Unternehmens auf ihren Anspruch verzichten und die KapGes. die Herabsetzungsmittel stattdessen in die Kapitalrücklage einstellt. Zwar kommt den Sätzen 2 bis 4 des Abs. 2 letztlich die Funktion einer inhaltlichen Bestimmung der nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG stpfl. Einkünfte des Anteilseigners zu, was dafür sprechen könnte, eine Rückzahlung iSd. Sätze 2 bis 4 unabhängig von einem tatsächlichen Zufluss bereits dann anzunehmen, wenn die Rückzahlung von der Gesellschafterversammlung beschlossen und dem Anteilseigner aufgrund des gewährten Rück- bzw. Auszahlungsanspruchs nach den allgemeinen estrechtl. Grundsätzen bereits Einkünfte zuzurechnen wären (zum Zeitpunkt der Zurechnung von Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG bei beschlossener Gewinnausschüttung vgl. § 5 EStG Anm. 621 und § 11 EStG Anm. 61 f.). In diesem Fall würde jedoch die Anwendung der Sätze 2 bis 4 (hier insbes. die Ermittlung des direkten Zugriffs auf das stl. Einlagekonto nach Abs. 2 Satz 3) auf der Ebene der Körperschaft ua. von der Einkünf-

teermittlungsart des Anteilseigners abhängen (§§ 4 Abs. 1, 5 oder 4 Abs. 3 bzw. 8, 9 EStG), was der grds. nur auf die Besteuerungsgrundlagen der Körperschaft ausgelegten Konzeption der §§ 27 bis 29 widerspräche und zB bei Publikums-AG praktisch nicht durchführbar wäre. Die systematische Auslegung der Vorschrift bestätigt daher das Erfordernis eines physischen Zuflusses. Die allgemeinen est-rechtl. Zurechnungsgrundsätze stehen dem nicht entgegen, da § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG mit seiner Rechtsgrundverweisung auf Abs. 2 Sätze 2 bis 4 gegenüber diesen Prinzipien als *lex specialis* fungiert. Soweit die Gegenansicht (*Antweiler in Bott/Walter*, § 28 Rz. 101 [10/2011]) darauf verweist, dass sich der Verzicht auf einen Rückzahlungsanspruch als sog. Doppelmaßnahme (s. Anm. 5 und 11) erweise, was die Anwendung des Abs. 2 Satz 2 rechtfertige, überzeugt dies im Kontext des Abs. 2 nicht. Die Doppelmaßnahme ist eine Diagnose, aber kein Rechtsgrundsatz. Unschädlich für die Anwendung des Abs. 2 Sätze 2 bis 4 ist es dagegen in jedem Fall, wenn die Mittel dem Anteilseigner erst in einem späteren Wj. zufließen (s. Anm. 42).

## 51 2. Einkünfterrelevanz der Sonderausweisminderung

In der Rechtsfolge fingiert Abs. 2 Satz 2 die nach Abs. 2 Satz 1 vorrangig vorzunehmende Minderung des Sonderausweises als Gewinnausschüttung und subsumiert diese zugleich unter den Einkünftebestand des § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, der selbst wiederum auf die Gewinnausschüttungsfiktion des Abs. 2 Satz 2 (zurück-)verweist. Die Anordnung der StPflcht einer Nennkapitalrückzahlung in Höhe der (vorrangig vorzunehmenden) Sonderausweisminderung ist das Herzstück des gesamten § 28 (s. Anm. 1). Die Erwähnung des § 20 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 EStG in Abs. 2 Satz 2 dient der Klarstellung, dass die fingierte Gewinnausschüttung keine solche iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG sein soll, sondern den Sondertatbestand des § 20 Abs. 2 Nr. 2 EStG auslöst. Es trägt allerdings eher zur Verwirrung als zur Klarstellung bei, dass dabei ein feststehender Rechtsbegriff („Gewinnausschüttung“) ausdrücklich fingiert wird, dessen allgemeines Begriffsverständnis (StPflcht nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) dann vom Gesetzgeber im Erg. aber doch nicht genutzt wird. Ein wechselseitiger Verweis auf die in Abs. 2 Satz 2 aufgegriffene Sonderausweisminderung hätte wohl genügt. Der als „Gewinnausschüttung“ fingierte Rückzahlungsbetrag stellte mangels verwendungsbezogener Beschlussfassung keine ordentliche Gewinnausschüttung iSd. § 37 Abs. 2 (aF bis 2006) dar, floss als Leistung jedoch in den Erhöhungsbetrag nach § 40 Abs. 4 iVm. § 38 Abs. 2 (aF bis 2006) ein (*Dötsch/Werner in DPM*, § 28 Rz. 81 [11/2019]; *Binnwies in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 28 Rz. 29; *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 28 Rz. 100 f.; *Antweiler in Bott/Walter*, § 28 Rz. 134 [10/2011]; Beispiele bei *Knödler*, *SteuStud.* 2002, 607).

**Keine Bescheinigung:** Die Erteilung einer Bescheinigung über die „Verwendung des Sonderausweises“ entsprechend § 27 Abs. 5 ist nach § 28 iDF des UntStFG nicht vorgesehen und auch nicht erforderlich, da der Anteilseigner jede Leistung der Körperschaft vorbehaltlich der Bescheinigung einer Einlagenrückgewähr als Gewinnausschüttung behandeln muss und die Rechtsfolgen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und des § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG identisch sind (s. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. e iVm. § 20 Abs. 8 EStG bzw. §§ 32d, 43 Abs. 5 EStG und § 8b Abs. 1 und 4 KStG). Faktisch erhält der Anteilseigner durch die Bescheinigung über die einbehaltene und abgeführte KapErtrSt nach § 45a Abs. 2 und 3 EStG allerdings Auskunft über die Behandlung der Rückzahlung durch die Körperschaft. Im Übrigen genügt die

Bescheinigung der Einlagenrückgewähr nach Abs. 1 Satz 3 zur zutreffenden Herleitung der Besteuerungsfolgen durch das Anteilseigner-FA (s. Anm. 55).

Einstweilen frei.

52–54

### III. Direktzugriff auf das Einlagekonto (Abs. 2 Satz 3)

55

Ist der Betrag der Sonderausweisminderung nach Abs. 2 Satz 1 zur Finanzierung der Rückzahlung nach Maßgabe des Abs. 2 Satz 2 verbraucht, schreibt Abs. 2 Satz 3 vor, dass sodann das stl. Einlagekonto iSd. § 27 Abs. 1 Satz 1 zur Speisung des Rückzahlungsbetrags heranzuziehen ist. Hierbei handelt es sich um einen kraft gesetzlicher Anordnung ausnahmsweise zulässigen sog. Direktzugriff auf das stl. Einlagekonto, der die ansonsten geltende Verwendungsreihenfolge des § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5 außer Acht lässt (s. § 27 Anm. 41).

**Keine Begrenzung auf den Vorjahresbestand:** Anders als für den Fall der Kapitalerhöhung (s. Anm. 14) trifft das Gesetz keine Aussage darüber, welcher Bestand des stl. Einlagekontos als Obergrenze für dessen Verwendung nach Abs. 2 Satz 3 maßgeblich sein soll. Diese Regelungslücke kann uE nicht durch eine entsprechende Anwendung der nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 für die Sonderausweisminderung geltenden Grundsätze (s. Anm. 43) oder der allgemeinen Regelungen nach § 27 Abs. 1 Satz 3 (s. § 27 Anm. 53) geschlossen werden, wonach es jeweils auf den Bestand zum Schluss des Vor-Wj. ankommt. Ein solches Verständnis würde dazu führen, dass die dem Einlagekonto nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 erst im Wj. der Herabsetzung zugeführten Beträge zur Finanzierung der Rückzahlung nach Abs. 2 Satz 3 (noch) nicht zur Verfügung stünden und insoweit die Gewinnausschüttungsfiktion nach Abs. 2 Satz 4 eingreifen würde. Dies widerspräche jedoch dem Sinn und Zweck des Abs. 2, soweit dieser darin besteht, die im zurückgezahlten Nennkapital enthaltenen und nicht sonderausweispflichtigen Teilbeträge vorbehaltenlos als Einlagen iSd. § 27 Abs. 1 Satz 1 anzuerkennen und insoweit von einer (Gewinn-)Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG bei Auszahlung abzusehen (s. Anm. 1). Dieser gewichtige Aspekt verdrängt den in Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 und § 27 Abs. 1 Satz 3 (bloßen) Vereinfachungseffekt einer Anknüpfung an den Bestand des Vor-Wj. Nach der damit gebotenen teleologischen Auslegung ist als „positiver Bestand“ iSd. Abs. 2 Sätze 3 und 4 der Bestand zum Endes des Vor-Wj. zzgl. des nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 zugeführten Betrags zu verstehen, soweit dieser in den Vorjahresbestand noch keinen Eingang gefunden hat (glA *Hauswirth in Lademann*, § 28 Rz. 37 [11/2018]; *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 28 Rz. 97; *Antweiler in Bott/Walter*, § 28 Rz. 136 [10/2011]). Für eine vom Grundprinzip des § 27 Abs. 1 Satz 3 abweichende Einbeziehung weiterer unterjährig geleisteter Einlagen bietet die Vorschrift dagegen keinen Anlass.

**Kein Negativwerden:** Die Heranziehung des Einlagekontos bedeutet nicht, dass der den Betrag nach Abs. 2 Satz 1 übersteigende Betrag auch dann noch vom Bestand des stl. Einlagekontos „abzuziehen“ ist, wenn dieser bereits 0 € beträgt. Nicht nur der Sonderausweis, sondern auch das stl. Einlagekonto kann damit durch die Verwendungsregelungen des Abs. 2 Sätze 2 und 3 nach allgM nicht negativ werden (*Dötsch/Werner in DPM*, § 28 Rz. 86 [11/2019]; *Oellerich in Blümich*, § 28 Rz. 26 [7/2019]; *Mössner in Mössner/Seeger/Oellerich*, 4. Aufl. 2019, § 28 Rz. 112). Das ergibt sich uE bereits aus der Existenz der durch das SEStEG eingeführten letzten

Verwendungsstufe nach Abs. 2 Satz 4, nach der eine Minderung des stl. Einlagekontos ausdrücklich auf dessen positiven Bestand beschränkt ist.

**Steuerbescheinigung:** Nach Ansicht der FinVerw. und eines Teils der Literatur ist die Körperschaft nicht verpflichtet, ihren Anteilseignern über die (direkte) Verwendung des Einlagekontos nach Abs. 2 Satz 3 eine StBescheinigung iSv. § 27 Abs. 3 auszustellen (BMF v. 26.8.2003 – IV A 2 - S 2760 - 4/03, BStBl. I 2003, 434, Rz. 15 Satz 2; *Antweiler in Bott/Walter*, § 28 Rz. 136 [10/2011]; *Endert in Frotscher/Drüen*, § 28 Rz. 63 [1/2017]). Diese Sichtweise entspricht zwar dem Wortlaut des § 27 Abs. 3 Satz 1, der eine Bescheinigungspflicht nur für den Fall einer regulären „Leistung“ iSd. § 27 Abs. 1 Satz 3 vorsieht (welche im Fall des Eingreifens der spezialgesetzlichen Direktzugriffsregelung nach Abs. 2 Satz 3 gerade nicht vorliegt). Dieses Erg. ist jedoch unbefriedigend, da der Anteilseigner zum Nachweis einer stfreien Einlagenrückgewähr gegenüber seinem Wohnsitz-FA auf die Bescheinigung angewiesen ist (s. § 27 Anm. 100). Auch hier ist uE von einer unbeabsichtigten Regelungslücke auszugehen, die dadurch zu schließen ist, dass die Bescheinigungspflicht nach § 27 Abs. 3 Satz 1 auch im Falle einer Verwendung des Einlagekontos kraft der spezialgesetzlichen Regelung des Abs. 2 Satz 3 besteht (glA *Dötsch/Werner in DPM*, § 28 Rz. 88 [11/2019]; *Lornsen-Veit in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 28 Rz. 49).

**Gestaltungsmöglichkeiten:** Das Zusammenspiel von Abs. 2 Satz 3 und Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 ermöglicht eine Rückzahlung der in der Kapitalrücklage ausgewiesenen Einlagen durch Nennkapitalerhöhung und anschließende Kapitalherabsetzung, ohne dass die bei direkter Auskehrung nach § 27 Abs. 1 Satz 3 ansonsten geltende vorrangige Verwendung aus dem ausschüttbaren Gewinn (s. § 27 Anm. 40) beachtet werden muss. Da der Gesetzeswortlaut dies (dh. den „Direktzugriff“ auf das Einlagekonto) jedoch ausdrücklich zulässt, kann ein Missbrauch iSd. § 42 AO uE nur ganz ausnahmsweise vorliegen (glA *Mössner in Mössner/Seeger/Oellerich*, 4. Aufl. 2019, § 28 Rz. 113). Ein sehr enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Erhöhung und Herabsetzung ohne jegliche wirtschaftliche Begr. kann für eine missbräuchliche Gestaltung sprechen (*Binnewies in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 28 Rz. 35; *Antweiler in Bott/Walter*, § 28 Rz. 131 [10/2011]; aA *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 28 Rz. 99; *Ott*, DStR 2017, 1505 [1509]; *Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 59a [11/2019]).

**Nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften:** Da § 28 uE ab 2006 iVm. § 27 Abs. 8 grds. auch für im Inland nicht unbeschränkt stpfl. Körperschaften entsprechend anwendbar ist (s. Anm. 5), können auch diese ihren Anteilseignern im Falle einer Kapitalherabsetzung oder Auflösung über die nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG stpfl. Beträge hinaus eine nach Maßgabe des Abs. 2 Satz 3 nicht stpfl. Einlagenrückgewähr vermitteln. Mangels gesonderter Feststellung des Sonderausweises muss die Körperschaft hierzu jedoch notfalls in einer Rückschau bis zur Gründung prüfen, ob und inwieweit Kapitalerhöhungen iSv. Abs. 1 Satz 1 aus Mitteln außerhalb eines (fiktiven) stl. Einlagekontos stattgefunden haben und deshalb nach Abs. 1 Satz 3 ein (fiktiver) Sonderausweis zu entwickeln war, der durch spätere Kapitalherabsetzungen nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 und Umfinanzierungen nach Abs. 3 ggf. wieder aufgebracht wurde (vgl. dazu *Endert in Frotscher/Drüen*, § 28 Rz. 57 [1/2017]). Erst dann, dh. soweit danach noch Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 und Abs. 2 Satz 3 eingreift, kann von einer nicht stbaren Einlagenrückgewähr ausgegangen werden. Die Entwicklung eines fiktiven Einlagekontos nebst fiktivem Sonderausweis nach inländ. (St)Recht wird der Körperschaft in der Praxis nur selten möglich sein (s. auch Anm. 4).

#### IV. Weitere fiktive Gewinnausschüttung in Höhe eines Fehlbetrags (Abs. 2 Satz 4)

56

Sind sowohl die Bestände des Sonderausweises (Satz 2) als auch des stl. Einlagekontos (Satz 3) verbraucht, ordnet der erst durch das SEStEG mW ab 2006 eingeführte Satz 4 an, dass der Rückzahlungsbetrag ebenso wie im Fall des Satzes 2 als Gewinnausschüttung gilt und für Zwecke der Besteuerung des Anteilseigners unter den Tatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG zu subsumieren ist. Dass die Rückzahlung handelsrechtl. ggf. als Einlagenrückgewähr zu werten ist, wird hierbei ebenso wie bei § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5 (s. § 27 Anm. 40f.) für Steuerzwecke ignoriert. Praktische Bedeutung gewinnt Satz 4, soweit das Einlagekonto einer OG betroffen ist, das vor der Herabsetzung bzw. Auflösung aufgrund organschaftlicher Mehrabführungen (ausnahmsweise) einen negativen Bestand aufweist (s. § 27 Anm. 58; *Dötsch/Werner* in *DPM*, § 28 Rz. 90 [11/2019]; *Antweiler* in *Bott/Walter*, § 28 Rz. 138 [10/2011]) und die OG iSv. § 29 Abs. 1 auf den OT verschmolzen wird (s. § 29 Anm. 11). Auch für den danach zusätzlich als „Gewinnausschüttung“ iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG geltenden Betrag ist (ebenso wie für den nach Satz 2 als verwendet geltenden Minderungsbetrag, s. Anm. 51) die Erteilung einer besonderen StBescheinigung weder gesetzlich vorgesehen noch erforderlich (*Dötsch/Werner* in *DPM*, § 28 Rz. 92 [11/2019]).

Einstweilen frei.

57–59

#### D. Erläuterungen zu Abs. 3: Austausch des Sonderausweises durch nachträglich geleistete freie Einlagen

60

Als Ergänzungsvorschrift zu Abs. 1 Satz 3 ordnet Abs. 3 an, dass ein zum Ende des Wj. noch bestehender und als solcher nach Abs. 1 Sätze 3 und 4 feststellungspflichtiger Sonderausweis gegen einen zu diesem Zeitpunkt wieder zu verzeichnenden positiven Bestand des stl. Einlagekontos umzufinanzieren ist. Kraft gesetzlicher Fiktion werden die im Nennkapital nach Abs. 1 Satz 3 gespeicherten Gewinne bzw. Gewinnrücklagen somit durch die zwischenzeitlich (dh. nach dem Verwendungszeitpunkt des Abs. 1 Satz 1) geleisteten freien Einlagen der Gesellschafter ausgetauscht. Dass dabei sowohl der Bestand des stl. Einlagekontos als auch der Sonderausweis vermindert werden, führt in materiell-rechtl. Hinsicht dazu, dass die zuvor auf dem stl. Einlagekonto (zwischen-)gespeicherten Einlagen in das nicht mehr sonderausweispflichtige Nennkapital einfließen und damit im Falle der Rückzahlung im Zuge einer späteren Kapitalherabsetzung oder Auflösung unter Abs. 2 Satz 3 fallen, dh. Einkünfte des Anteilseigners nach § 20 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 EStG insoweit nicht entstehen können.

**Regelungsgrund:** Der Vorschrift liegt (ebenso wie Abs. 1 Satz 1, s. Anm. 13) das Bestreben des Gesetzgebers zugrunde, einen Sonderausweis nach Abs. 1 Satz 3 möglichst zu verhindern und die durch diesen repräsentierten Nennkapitalbestandteile stattdessen (wieder) dem freien EK zuzuordnen, um sie dort für Leistungen der Körperschaft an ihre Anteilseigner verfügbar zu machen. Da diese Leistungen nach der gesetzlichen Verwendungsreihenfolge des § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5 (s. § 27 Anm. 40) vorrangig aus dem ausschüttbaren Gewinn finanziert werden und damit zu Einkünften des Anteilseigners nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 1 und 2 EStG führen, verhindert Abs. 3 im Erg., dass das dem Nennkapital im Rahmen ei-

ner Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln zugeführte Gewinnsubstrat „eingefroren“ und so der Gewinnausschüttungsbesteuerung beim Anteilseigner entzogen werden kann (*Förster/van Lishaut*, FR 2002, 1205 [1216]). Daneben trägt die Reduzierung des nach Abs. 2 Satz 4 feststellungs- und nach Abs. 2 Satz 2 verwendungspflichtigen Sonderausweises zweifelsohne auch zur Vereinfachung bei. Abs. 3 bewirkt, dass es zur gleichzeitigen Feststellung eines positiven Bestands des stl. Einlagekontos und der Feststellung eines Sonderausweises nicht kommen kann.

**Ermittlung zum Wirtschaftsjahresende:** Praktisch verlangt die Vorschrift, dass im Rahmen der Erstellung der Feststellungserklärungen nach § 27 Abs. 2 Satz 4 (stl. Einlagekonto) und nach Abs. 1 Satz 4 iVm. § 27 Abs. 2 Satz 4 (stl. Sonderausweis) zunächst der Bestand des Einlagekontos und des Sonderausweises zum Ende des betroffenen Wj. ausgehend vom Bestand zum Ende des Vor-Wj. zu ermitteln sind, um sodann in einem weiteren (Korrektur-)Schritt den Endbestand des stl. Einlagekontos solange um den Bestand des Sonderausweises zu kürzen, bis letzterer aufgebraucht ist oder der Einlagenbestand 0 € beträgt.

**Zusammentreffen mit Abs. 1 und 2:** Ist der Tatbestand des Abs. 3 erfüllt (dh. hat sich der Bestand des Einlagekontos bei bestehendem Sonderausweis im Laufe des feststellungspflichtigen Wj. erhöht) und hat die Körperschaft im gleichen Jahr ihr Kapital herabgesetzt und unter Auslösung der Verwendungsregelung des Abs. 2 Sätze 1 und 2 an die Anteilseigner zurückgezahlt, so ist zunächst die Rechtsfolge des Abs. 2 Sätze 1 und 2 zu ziehen, dh., der Sonderausweis ist unter Beachtung des Vorjahresbestands als Obergrenze (s. Anm. 43) vorab nach Abs. 2 Satz 1 zu mindern. Nur der danach noch verbleibende Sonderausweis ist Gegenstand der Umfinanzierung nach Abs. 3. Entsprechendes gilt, wenn im Laufe des Wj. eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln wirksam geworden und hierdurch der Sonderausweis nach Abs. 1 Satz 3 zu erhöhen ist. Auch diese Bestandsentwicklung ist vor der Korrektur nach Abs. 3 zu berücksichtigen. Dies ergibt sich aus dem Umstand, dass die nach Abs. 3 vorzunehmende Korrektur den anderen Geschäftsvorfällen des Wj. zeitlich nachfolgt, denn nach zutreffender hM findet die Umfinanzierung erst als letzter Rechenschritt vor der Feststellung des ggf. noch verbleibenden Endbestands nach § 27 Abs. 2 oder § 28 Abs. 1 Satz 4 statt (BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 – S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Rz. 44 Satz 2; *Dötsch/Werner* in *DPM*, § 28 Rz. 97 [11/2019]; *Mössner* in *Mössner/Seeger/Oellerich*, 4. Aufl. 2019, § 28 Rz. 123; *Oellerich* in *Blümich*, § 28 Rz. 30 [7/2019]; *Nitzschke* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 28 Rz. 79; *Hauswirth* in *Lademann*, § 28 Rz. 44 [11/2018]; *Antweiler* in *Bott/Walter*, § 28 Rz. 148 [10/2011]; *Endert* in *Frotscher/Drüen*, § 28 Rz. 79 [1/2017]). Hierfür spricht die Bezugnahme des Abs. 3 auf die maßgeblichen Bestände (erst) „zum Schluss“ des Wj.