

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43 G
10117 Berlin

HANDELSVERBAND
DEUTSCHLAND – HDE E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
Herrn Ministerialdirektor
Michael Sell
Abteilungsleiter IV
Mauerstraße 75
10117 Berlin

18. Februar 2015

Steuerneutrale Nennkapitalrückzahlungen durch ausländische Kapitalgesellschaften an inländische Anteilseigner (Anwendung des § 27 Abs. 8 KStG)

Sehr geehrter Herr Sell,

auf der Homepage des Bundeszentralamts für Steuern (BZSt) sind seit dem 16. Dezember 2014 Informationen zur Auffassung der Finanzverwaltung zur Anwendung des § 27 Abs. 8 KStG abrufbar¹. Dem Vernehmen nach beruht diese Verlautbarung auf einer Abstimmung der Körperschaftsteuerreferenten der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder. Danach soll die Norm nun auch bei „reinen“ Nennkapitalrückzahlungen anwendbar sein. Hätte diese Auffassung in der Praxis Bestand, würde das gravierende steuerliche Nachteile für die betroffenen inländischen Gesellschafter ausländischer Beteiligungsgesellschaften zur Folge haben.

¹ Vgl. http://www.bzst.de/DE/Steuern_National/Feststellung_ELR_27Abs8KStG/Antragstellung/antragstellung_node.html;
Abruf vom 13. Februar 2015.

Bedauerlich ist zudem, dass dieses überraschende Ergebnis der Körperschaftsteuerreferenten nicht früher bekannt gemacht wurde. Denn die von der Finanzverwaltung nun auch insoweit geforderten Anträge i. S. des § 27 Abs. 8 Satz 4 KStG hätten von EU-ausländischen Kapitalgesellschaften für bis Ende 2013 erfolgte ordentliche Nennkapitalrückzahlungen bereits bis zum 31. Dezember 2014 gestellt werden müssen. Für eine fristgerechte Antragstellung blieben somit nur 16 Tage zwischen Veröffentlichung und Fristablauf. In Drittstaaten ansässige Kapitalgesellschaften können ohnehin einen solchen Antrag nicht stellen. Einen Antrag können nach § 27 Abs. 8 Satz 1 KStG jedenfalls nur solche Personenvereinigungen oder Körperschaften stellen, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union unbeschränkt steuerpflichtig sind.

Hinzu kommt, dass selbst das BZSt bislang davon ausging, dass es für grenzüberschreitende ordentliche Nennkapitalherabsetzungen unter Rückführung/Auskehrung von Gesellschaftereinlagen bei EU-ausländischen Kapitalgesellschaften keine gesonderte Feststellung nach § 27 Abs. 8 Satz 3 KStG durchzuführen habe und es insoweit nicht nach § 27 Abs. 8 Satz 6 KStG zuständig sei.

Wir halten die Auffassung der Körperschaftsteuerreferenten zumindest in Bezug auf „reine“ Nennkapitalrückzahlungen für unzutreffend. Sie sollte deshalb kritisch überprüft und revidiert werden.

Begründung:

Grundsätzliches

Einlagenrückzahlungen gehören grundsätzlich nicht zu den Einkünften i. S. des § 20 EStG. Die Rückzahlung von Nennkapital löst grundsätzlich nicht die Rechtsfolgen einer Dividendenausschüttung aus.² So nimmt § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG die Rückzahlung von Nennkapital ausdrücklich aus den Einkünften aus Kapitalvermögen aus (gesetzlicher Grundfall). Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG sind lediglich solche Bezüge aus einer Kapitalherabsetzung steuerpflichtig, die nach § 28 Abs. 2 Satz 2 und 4 KStG als Gewinnausschüttung gelten. Es handelt sich dabei um die Auskehrung von Nennkapital, das zuvor aus der Umwandlung von (Gewinn-)Rücklagen gebildet worden ist.

Der Gesetzgeber geht also grundsätzlich davon aus, dass eine handelsrechtlich wirksame Nennkapitalherabsetzung einer Kapitalgesellschaft als Rückzahlung einer Einlage auf der Ebene des Anteilseigners nicht steuerbar ist. Es handelt sich weder rechtlich noch wirtschaftlich um Ertrag, sondern es liegt eine erfolgsneutrale Vermögensumschichtung bzw. Anschaffungskostenrückzahlung vor. Zurückgezahlte Anschaffungskosten sind aber nach allgemeinen

² Vgl. dazu jüngst BFH vom 21. Oktober 2014 - I R 31/13.

handelsrechtlichen Grundsätzen vom Buchwert des angeschafften Wirtschaftsguts abzusetzen. Diese Beurteilung gilt über die Maßgeblichkeit uneingeschränkt auch für die Steuerbilanz.

Der Rückzahlung von Nennkapital gesetzlich gleichgestellt sind Rückzahlungen aus dem Einlagekonto i. S. des § 27 KStG, da es sich dabei ebenfalls um eine Form der Vermögensumschichtung handelt. Die Auskehrung solcher „nicht in das Nennkapital geleisteter Einlagen“ gehört nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG deshalb ebenfalls nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Insoweit liegt gewissermaßen eine Erweiterung des vorstehenden Grundfalls der „reinen“ Nennkapitalauskehrung vor.

Rechtslage nach Einfügung des § 27 Abs. 8 KStG

Vor Einführung des § 27 Abs. 8 KStG war weithin anerkannt, dass für die steuerliche Beurteilung einer Leistung einer ausländischen Gesellschaft das ausländische Gesellschaftsrecht maßgeblich ist. In seinem Urteil vom 20. Oktober 2010 (I R 117/08)³ hat der BFH diese Sichtweise ausdrücklich bestätigt; eine steuerneutrale Kapitalrückzahlung muss nach Maßgabe des ausländischen Gesellschaftsrechts möglich sein.

Im Rahmen der Neuregelungen durch das SEStEG erhielt § 27 KStG einen neuen Absatz 8, wonach die Vorschriften über das steuerliche Einlagekonto – und damit auch die Möglichkeit einer steuerneutralen Rückzahlung – analog den allgemeinen Vorschriften erfolgen kann, wenn es sich bei der leistenden Gesellschaft um eine in einem anderen EU-Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft oder Personenvereinigung handelt, die Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 9 EStG gewähren kann.

Aus dieser „Neu“-Regelung haben die Körperschaftsteuerreferenten nun offenbar den Schluss gezogen, dass zur Gewährung der Steuerneutralität für sämtliche Einlagenrückzahlungen ein Feststellungsverfahren nach § 27 Abs. 8 Satz 3 KStG erforderlich sei. In der Konsequenz wären steuerneutrale Leistungen einer EU-ausländischen Kapitalgesellschaft an ihre inländischen Gesellschafter nur noch auf (rechtzeitigen) Antrag, steuerneutrale Leistungen einer in einem Drittstaat ansässigen Kapitalgesellschaft gegebenenfalls überhaupt nicht mehr möglich.

Es sollte jedoch bei „reinen“ Nennkapitalrückzahlungen ein nicht antragsgebundener Nachweis ermöglicht werden, ohne auf die formalen und in der Praxis teilweise nicht zu erfüllenden Voraussetzungen des § 27 Abs. 8 KStG abzustellen. Die von den Körperschaftsteuerreferenten vertretene Sichtweise hätte andernfalls für die betroffenen Gesellschafter ausländischer Kapitalgesellschaften gravierende steuerliche Nachteile. Denn eine steuerneutrale Rückgewähr von Eigenkapital wäre auch im Falle einer „reinen“ Nennkapitalauskehrung von einer in einem

³ Vgl. IStR 2011, S. 227.

Drittstaat ansässigen Kapitalgesellschaft unter Umständen überhaupt nicht mehr möglich. Dies würde zu einer Substanzbesteuerung in Deutschland führen, da im Ergebnis eine geleistete Einlage und nicht ein erwirtschafteter Vermögenszuwachs besteuert würde.

Ohnehin sind die von der Finanzverwaltung bei Kapitalrückzahlungen von ausländischen Gesellschaften geforderten Unterlagen zu weitgehend und in der Praxis nur mit einem unverhältnismäßig hohen Zeit- und Kostenaufwand beizubringen. Dagegen bestehen gewichtige europa- und verfassungsrechtliche Bedenken.⁴ Ein vollständiger Nachweis wäre nach überwiegender Auffassung in der Literatur auch nur durch die Vorlage einer deutschen Steuerbilanz möglich.⁵ Häufig gelingt der Nachweis aufgrund der überhöhten Anforderungen in der Praxis daher nicht. Der EuGH hat in der Rechtssache „van Caster van Caster“ jüngst entschieden, dass zu strenge gesetzliche Anforderungen an steuerliche Dokumentationspflichten für ausländische Investmentfonds – mittelbar – zu einer Verletzung des europarechtlichen Grundsatzes des freien Kapitalverkehrs i. S. d. Art. 63 AEUV führen können.⁶ Hiernach dürfte auch eine ausländische Kapitalgesellschaft belastende Nachweispflicht, die deutsche Investoren von einem Beteiligungserwerb abhalten könnten, eine unzulässige Beschränkung des Kapitalverkehrs darstellen. Insbesondere die gesetzliche Ausschlussfrist in § 27 Abs. 8 Satz 4 KStG dürfte unter europa- und verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten nicht haltbar sein.

Petition:

Die steuerneutrale Behandlung von „reinen“ Nennkapitalrückzahlungen sollte generell nicht antragsgebunden sein und ein einfacher Nachweis im Veranlagungsverfahren genügen. Zur Beseitigung der für die Unternehmen durch die vorstehend erwähnte Veröffentlichung des BZSt entstandenen Rechtsunsicherheit sollte möglichst rasch klargestellt werden: Die Rückzahlung von Nennkapital, das der ausländischen Beteiligungsgesellschaft (einer Körperschaft aus der EU/dem EWR oder aus einem Drittland) von deren Gesellschaftern zur Verfügung gestellt wurde, kann auch in anderer Form als im Feststellungsverfahren nach § 27 Abs. 8 KStG nachgewiesen werden. Aus der Tatsache, dass § 27 Abs. 8 KStG nicht für Drittstaatengesellschaften gilt, sollte nicht der Schluss gezogen werden, dass in diesen Fällen keine Einlagenrückgewähr möglich ist.

Eine Behandlung als Dividende nur weil keine förmliche Feststellung als Einlagenrückgewähr vorliegt, verstieße gegen die dem deutschen Steuerrecht zugrunde liegende Systematik, gegen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und in Drittstaatenfällen ggf. auch gegen die unionsrechtlich zu beachtende Kapitalverkehrsfreiheit.

⁴ Dazu ausführlich m. w. N. *Sievert/Sedemund/Seufer*, DStR 2011, S. 1606 und *Spilker/Peschke*, DStR 2011, S. 385.

⁵ Siehe dazu bspw. *Dötsch*, in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, 80. EL 4/2014, Rz. 267 – 269 zu § 27 KStG.

⁶ Urteil des EuGH vom 9. Oktober 2014 in der Rechtssache C-326/12 zur sog. Pauschalbesteuerung von Investmentfonds in Deutschland nach § 6 InvStG.

Zumindest sollte für den Fall, dass die Finanzverwaltung an Ihrer Auffassung festhält, eine Nichtbeanstandungsfrist für Altfälle gewährt werden.

Für Rückfragen stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

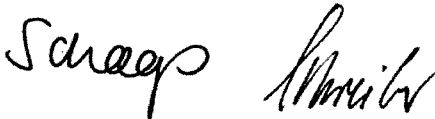
DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.



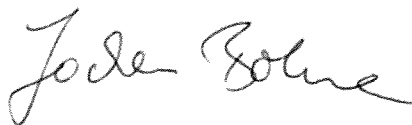
ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.



BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.



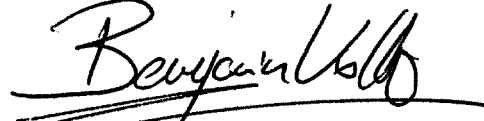
HANDELSVERBAND
DEUTSCHLAND – HDE E. V.



BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.



BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.



GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.



BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

