

Protokoll zum
181. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 28. Oktober 2022¹

„Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen – eine Analyse aus verfassungsrechtlicher, verfahrensrechtlicher und unionsrechtlicher Sicht“

Markus Nöthen

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

Externer Doktorand am Lehrstuhl für Steuerrecht von Prof. Dr. Roman Seer

¹ Dipl.-Jurist Leon Wittling, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum.

Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung	2
II.	Systematik	3
III.	Historie	7
IV.	Verfassungsrechtliche Untersuchung des steuerlichen Einlagekontos	8
V.	Verfahrensrechtliche Ausgestaltung des steuerlichen Einlagekontos	11
VI.	Auslandsbezug des steuerlichen Einlagekontos	13
VII.	Überlegungen de lege ferenda	13

I. Einleitung

Prof. Seer begrüßt die Teilnehmer des 181. Bochumer Steuerseminars, welches abermals in einem hybriden Rahmen stattfindet. Sodann stellt *Prof. Seer* den heutigen Referenten, *Herrn Markus Nöthen*, vor. Herr Nöthen sei Dipl.-Finanzwirt sowie Steuerberater und habe in Bonn Rechtswissenschaften studiert. Das zweite Staatsexamen stehe Herrn Nöthen noch bevor. Als externer Doktorand behandle Herr Nöthen das spezielle Thema der „Nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen – eine Analyse aus verfassungsrechtlicher, verfahrensrechtlicher und unionsrechtlicher Sicht“. Damit erteilt *Prof. Seer* Herrn Nöthen das Wort.

Herr Nöthen bedankt sich bei *Prof. Seer* für die Einladung zum heutigen Seminar sowie die nette Einleitung. Er stimme *Prof. Seer* darin zu, dass es sich um ein sehr spezielles, gar exotisches Dissertationsthema handele. Allerdings habe dies seiner Meinung nach keine Auswirkungen auf die enorme Praxisrelevanz. Dies sei auch der Grund für die Themenwahl gewesen.

Inhaltlich habe er zunächst eine (technische) Einführung in die Systematik des steuerlichen Einlagekontos vorgesehen. Danach solle ein kurzer historischer Exkurs zur Entwicklung des steuerlichen Einlagekontos folgen. Anschließend seien verfassungs-, verfahrens- und unionsrechtliche Überlegungen zum steuerlichen Einlagekonto anzustellen. Abschließend sollen mögliche Ausgestaltungen des steuerlichen Einlagekontos de lege ferenda beleuchtet werden.

II. Systematik

Herr Nöthen beginnt mit der Systematik des steuerlichen Einlagekontos. Dieses sei in § 27 KStG determiniert. Ausgangspunkt des steuerlichen Einlagekontos sei im Ergebnis das Trennungsprinzip bei Körperschaften. Die Körperschaft sei eigenständiges Körperschaftsteuersubjekt. Rechtsfolge hieraus sei auf Ebene der Körperschaft die Differenzierung, ob steuerliche Gewinn ausgeschüttet oder lediglich geleistete Einlagen der Gesellschafter zurückgewährt werden. Nur die Gewinnausschüttungen führen beim Gesellschafter zu steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Dies sei mit den ebenfalls erfolgsneutralen Einlagen und Entnahmen bei einem Einzelunternehmer vergleichbar. Auch bei der Körperschaft sei die Einlage erfolgsneutral, sodass als *actus contrarius* grundsätzlich auch die Einlagenrückgewähr erfolgsneutral sein müsse. Diese Systematik der erfolgsneutralen Rückgewähr der Einlagen werde durch § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG umgesetzt. Das steuerliche Einlagenkonto sei verpflichtend von der Kapitalgesellschaft zu führen. Daneben ordne § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG auf Ebene der Gesellschafter an, dass Bezüge aus dem steuerlichen Einlagenkonto nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören. *Herr Nöthen* erläutert die Thematik sodann anhand eines Beispiels (vgl. Folie 6 seiner Präsentation). Die 12.000 € würden nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen bei dem Gesellschafter A führen, weil der Bezug aus dem Einlagenkonto stamme. Allerdings bedeute dies nicht, dass der Bezug bei A zu keinerlei steuerlichen Auswirkungen führe. *Herr Nöthen* erläutert sodann die verschiedenen möglichen und umstrittenen Steuerfolgen differenziert nach Beteiligungen im Privat- und Betriebsvermögen sowie die Lösung des Beispielsfalls auf der Grundlage der BFH-Rechtsprechung (vgl. Folien 7 und 8 seiner Präsentation). Insbesondere sei § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 (S. 2 a.F.) EStG nach Ansicht des BFH als Bewertungsvorschrift zu verstehen. Im Ergebnis nehme der BFH eine Modifikation des Anschaffungskostenbegriffs ausschließlich für die Fälle der Einlagenrückgewähr vor.

Prof. Seer meldet sich mit zwei Fragen zu Wort. Zunächst fragt er, wie im Ausgangsfall die über die Anschaffungskosten reichende Einlagenrückgewähr zustande kommt.

Herr Nöthen antwortet, dass es sich hierbei um verschiedene Konstellationen handeln könne. Zu beachten sei, dass das steuerliche Einlagenkonto gesellschaftsbezogen geführt werde. Eine die Anschaffungskosten übersteigende Einlagenrückgewähr könne beispielsweise bei disquotalen Einlagen auftreten.

Weiter fragt *Prof. Seer*, wie der BFH zu der Annahme einer Bewertungsvorschrift komme, da sich § 20 mit Einkünften des Privatvermögens beschäftige und insofern keine Auswirkungen auf das Betriebsvermögen entfalten könne.

Herr Nöthen stimmt *Prof. Seer* zu. Für ihn sei die Rechtsansicht des BFH jedenfalls dann nicht nachvollziehbar, wenn der Gesellschafter nicht seine eigenen Einlagen zurückbekomme. Der BFH führe lediglich aus, dass § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG aus allgemeinen steuerlichen Gründen zu einer Minderung der Anschaffungskosten führen müsse.

Ein Teilnehmer aus dem Publikum merkt daneben zu *Prof. Seers* erster Frage an, dass solche Konstellationen häufig auch dann auftreten, wenn eine Verlustgesellschaft gekauft werde.

Dr. Dominik Ortwald merkt an, dass seiner Ansicht nach die über die Anschaffungskosten hinausgehende Rückgewähr von Einlagen steuerbar sein müsse.

Herr Nöthen stimmt ihm insofern zu.

Dr. Dr. Thomas Weckerle fragt, welche Auswirkungen dies auf den Gesellschafter habe, der die Einlage tatsächlich geleistet habe.

Herr Nöthen antwortet, dass dieser Gesellschafter keinen Verlust zugewiesen bekomme. Ursprünglich führe die Einlage zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung. Die Einlagenrückgewähr führe dann zu einer anteiligen Minderung der Anschaffungskosten bei dem die Einlagen leistenden Gesellschafter. Bei dem anderen Gesellschafter führe dies nach *Herrn Nöthen* insoweit zu steuerbaren Einkünften aus Kapitalvermögen, wie die Anschaffungskosten überschritten werden.

Dr. Egon Peus meldet sich zu Wort. Für ihn würden sich in diesem Zusammenhang schenkungsteuerliche Fragestellungen stellen.

Herr Nöthen führt hierzu aus, dass nach ständiger Rechtsprechung des BFH in solchen Fällen keine freigiebige Zuwendung des die Einlage leistenden Gesellschafters vorliegen solle. Hierzu seien zwei Konstellationen möglich. Einerseits könne eine Schenkung des leistenden Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft angenommen werden. Allerdings sei nach Ansicht des BFH diese Leistung lediglich als mitglied-schaftliche Verpflichtung anzusehen. Andererseits könne eine Schenkung zwischen den Gesellschaftern angenommen werden. Allerdings knüpfe der BFH an die

zivilrechtliche Ausgangssituation an. Bei der disquotalen Einlage komme diese der Kapitalgesellschaft zugute und nicht dem Gesellschafter, sodass eine Zuwendung zwischen den Gesellschaftern fehle. Dies sei der Grund für die Einführung von § 7 Abs. 8 ErbStG gewesen. Der Gesetzgeber fingieren insofern eine Schenkungsteuer.

Herr Ulrich Breier merkt darüber hinaus an, dass Anschaffungskosten von null auf Seiten des Gesellschafters sowie ein vorhandenes steuerliches Einlagenkonto auf Ebene der Gesellschaft häufig daraus resultieren würden, dass eine Veräußerung der Gesellschaft zu null oder einem Euro stattfinde, nachdem zuvor von dem veräußernden Gesellschafter Einlagen in die Gesellschaft getätigt worden seien. Der Veräußerer mache aufgrund der hohen Einlagen, die zu nachträglichen Anschaffungskosten bei diesem führen, einen hohen Verlust im Verkaufsfall geltend. Der Erwerber habe das steuerliche Einlagenkonto der Gesellschaft miterworben. Systematisch müsse daher der Erwerber die Einlagenrückgewähr technisch im Sinne eines Veräußerungsgewinns versteuern.

Herr Nöthen stimmt Herrn Breier zu. Es seien mehrere Fälle denkbar, in denen ein Gesellschafter eine über seinen Anschaffungskosten liegende Einlage zurückerhalte. Er betont, dass es entscheidend sei, wie der Mehrbetrag zu versteuern sei. Der BFH gehe im ersten Schritt davon aus, dass § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG sowohl im Privats als auch im Betriebsvermögen eine Bewertungsvorschrift sei. Dies sei seiner Ansicht nach mit Blick auf § 6 EStG aus systematischen Aspekten nicht nachvollziehbar. Im Ergebnis stimme er dem BFH aber zu, da die Einlagenrückgewähr zu einer Minderung der Anschaffungskosten führen müsse, wenn die Einlage zu einer Erhöhung dieser führe. Der BFH begründe seine Rechtsansicht damit, dass der Gesetzgeber keine steuerfreien Einnahmen habe begründen wollen. Seiner Ansicht nach sei es aber systemwidrig, aus der Nichtsteuerbarkeit auf eine Steuerpflicht zu schließen, weil eine Steuerpflicht nur möglich sei, wenn die Einnahmen steuerbar seien. Im Ergebnis stimme er dem BFH aber zu, dass eine Minderung der Anschaffungskosten vorzunehmen sei. Nur die Begründung dieser Rechtsansicht durch den BFH überzeuge ihn nicht.

Prof. Seer merkt an, dass in der Dissertation zunächst vom Gesetzeswortlaut auszugehen sei. Hiernach bestehe eine gesetzliche Regelungslücke in den Fällen, in denen die Einlagenrückgewähr die Anschaffungskosten des einzelnen Gesellschafters übersteigen. Es wäre seiner Ansicht nach konsequent und folgerichtig, den übersteigenden

Betrag als steuerbare Einnahme zu erfassen. Dies ordnet das Gesetz aber nicht an. Diese Regelungslücke könne nicht einfach durch eine Bewertungsdoktrin übergangen werden. Es stelle sich insofern die Frage, ob diese gesetzliche Regelungslücke geschlossen werden könne. In der Dissertation seien daher wohl (kurze) Ausführungen zu der Möglichkeit einer belastenden Analogie notwendig. Ähnliche Probleme würden sich bei der Rückzahlung von Sonderausgaben stellen.

Herr Nöthen stimmt Prof. Seer zu. In diesem Zusammenhang müsse man sich fragen, ob es negative Anschaffungskosten geben könne. Des Weiteren sei fraglich, ob diesbezüglich eine Differenzierung zwischen Betriebs- und Privatvermögen geboten sei. Der BFH habe bereits entschieden, dass es negative Anschaffungskosten im Privatvermögen geben könne (vgl. Folie 16 seiner Präsentation). Nach Ansicht von *Herrn Nöthen* müsse daher sowohl im Betriebs- als auch Privatvermögen negative Anschaffungskosten angenommen werden, da ein steuerbegründender Tatbestand im Gesetz – mit Ausnahme von § 17 Abs. 4 EStG – nicht vorgesehen sei. Die negativen Anschaffungskosten würden sich dann erst im Falle einer Veräußerung auswirken.

Prof. Seer gibt zu bedenken, dass es in diesen Fällen ausgehend vom Maßgeblichkeitsgrundsatz relevant wäre, ob das Handelsrecht negative Anschaffungskosten vorsehe.

Herr Nöthen führt hierzu aus, dass das Handelsrecht anders als das Steuerbilanzrecht keine negativen Anschaffungskosten vorsehe. Hier sei fraglich, inwiefern das Auseinanderfallen gerechtfertigt werden könne. Weiter führt *Herr Nöthen* das Urteil des BFH v. 30.6.2022 (IV R 19/18) an, welches seine Ansicht stütze, wonach es sowohl im Betriebs- als auch Privatvermögen negative Anschaffungskosten geben müsse.

Herr Nöthen konstatiert, dass eine gesetzliche Regelung für die Steuerbarkeit des die Anschaffungskosten übersteigenden Betrags fehle. Mangels gesetzlicher Regelung führe dieser Bezug seiner Ansicht nach im Privat- und Betriebsvermögen zu negativen Anschaffungskosten auf die Beteiligung, da der Gesetzgeber lediglich in den Fällen des § 17 Abs. 4 EStG eine Steuerbarkeit geregelt habe.

Prof. Seer meldet sich zu Wort. Er sehe die Regelungslücke weniger im Betriebsvermögen, da ausgehend von der Reinvermögenszugangstheorie der die Anschaffungskosten übersteigende Betrag eine entsprechende Vermögenmehrung darstelle. Die Regelungslücke bestehe seiner Ansicht nach eher bei den Überschusseinkünften.

Herr Dr. Dr. Weckerle gibt zu bedenken, dass der Gesetzgeber in § 20 EStG von dem rein quellentheoretischen Ansatz abgerückt sei und vielmehr auch hier einen reinvermögenszugangstheoretischen Ansatz implementiert habe. Gedanke des § 20 EStG sei damit wie im Betriebsvermögen, dass letztlich alle Erträge aus den Kapitalbeteiligungen zu versteuern seien.

Herr Nöthen stimmt insofern zu. Derzeit bestehe zwar eine Regelungslücke. Aus Quellen- und reinvermögenszugangstheoretischen Aspekten sollte allerdings eine Besteuerungsgrundlage für den überschießenden Bezug auf Gesellschafterebene eingeführt werden. Daneben solle seiner Ansicht nach das steuerliche Einlagenkonto nicht gesellschafts-, sondern vielmehr gesellschafterbezogen geführt werden (vgl. Folie 19 seiner Präsentation). In der Literatur werde ein gesellschafterbezogenes Einlagenkonto lediglich aus unionsrechtlichen Gründen gefordert. *Herr Nöthen* sehe ein solches aber bereits aus systematischen Aspekten geboten. Ferner führe das gesellschaftsbezogene Einlagenkonto auch zu verfahrensrechtlichen Problemen, auf welche *Herr Nöthen* in weiteren Verlauf seines Vortrags noch eingehen werde. Seiner Ansicht nach stehe auch das Trennungsprinzip einer Einführung eines gesellschafterbezogenen Einlagekontos nicht entgegen. Dies sei in der Eigenständigkeit der gesellschafterbezogenen Leistungsfähigkeit begründet (vgl. Folie 20 seiner Präsentation).

Herr Breier stellt die Frage, ob das gesellschafterbezogene Einlagenkonto bei einer Veräußerung der Anteile auf den Erwerber übergehen würde.

Herr Nöthen antwortet, dass das steuerliche Einlagenkonto wohl den Veräußerungspreis beeinflussen würde, sodass dieses auf den Erwerber übergehen könnte.

Dr. Ortwald gibt zu bedenken, dass das steuerliche Einlagenkonto zu einem Wirtschaftsgut aufgewertet werden würde, wenn dieses übertragen werden könnte und mit separaten „Anschaffungskosten“ versehen würde. Allerdings sei das Einlagenkonto kein Wirtschaftsgut, sondern lediglich ein steuerlicher Verrechnungsposten. Seiner Ansicht nach unterfalle das steuerliche Einlagenkonto den originären Anschaffungskosten, sodass das steuerliche Einlagenkonto bei einer Veräußerung vielmehr verfallen würde.

III. Historie

Sodann kommt *Herr Nöthen* zur Historie des steuerlichen Einlagekontos. Bis zur Einführung des Anrechnungsverfahrens 1977 gab es kein steuerliches Einlagenkonto. In

diesem Zusammenhang geht *Herr Nöthen* auf die damalige Rechtsprechung ein (vgl. 22 u. 23 seiner Präsentation). Bis dahin seien alle Ausschüttungen steuerpflichtig gewesen. Hintergrund dessen sei nach Ansicht von *Herrn Nöthen*, dass erst mit der Einführung des Anrechnungsverfahrens und der durch die Einführung des EK04 verbundenen Untergliederung des Eigenkapitals eine Differenzierung zwischen Einlagen und Gewinn möglich gewesen sei.

Prof. Seer merkt an, dass das Trennungsprinzip in der Zeit vor 1977 passe. Man habe strikt zwischen den Sphären der Körperschaft und des Anteilseigners getrennt. Alles was aus der Kapitalgesellschaft geflossen sei, war eine Ausschüttung und umgekehrt alles was hineinging, war als Einlage zu qualifizieren. Der Paradigmenwechsel habe 1977 darin bestanden, dass man die Körperschaftsteuer über das Anrechnungsverfahren als Vorauszahlung auf die Einkommen-/Körperschaftsteuer des Anteilseigners verstanden habe. Man habe das Trennungsprinzip zwar beibehalten, aber die (beabsichtige) maßgebliche Belastung liege beim Anteilseigner. Dies zwingt dazu, zwischen einem Gewinn und einer bloßen Rückzahlung der Einlage i.S.e. reinen Vermögensumschichtung zu differenzieren. *Prof. Seer* wirft insofern die Frage auf, ob es zu einer fundamentalen Rückabwicklung des Paradigmenwechsels durch das Steuersenkungsgesetz 2000 mit Einführung des Halbeinkünfteverfahrens gekommen sei.

IV. Verfassungsrechtliche Untersuchung des steuerlichen Einlagekontos

Im Anschluss widmet sich *Herr Nöthen* der verfassungsrechtlichen Untersuchung des steuerlichen Einlagekontos. Zunächst erläutert er die Verwendungsreihenfolge des § 27 Abs. 1 S. 3 u. 5 KStG. Er verdeutlicht diese anhand eines Beispiels (vgl. Folien 29 und 30 seiner Präsentation). Nach der BFH-Rechtsprechung seien unterjährige Zugänge zum steuerlichen Einlagekonto nicht zu berücksichtigen. Vielmehr sei – ebenso wie in § 27 Abs. 1 Satz 5 für den ausschüttbaren Gewinn – auch für den Bestand des steuerlichen Einlagenkontos maßgeblich auf den 31.12.2021 abzustellen. Der BFH begründe seine Rechtsansicht im Wesentlichen mit dem Wortlaut des § 27 Abs 1 Satz 3 KStG. Nach *Herrn Nöthen* stehe dieser Auslegung aber § 27 Abs. 1 Satz 2 KStG entgegen, wonach das steuerliche Einlagenkonto fortläufig mit den Zu- und Abgängen fortzuschreiben sei. Die Auslegung des BFH führe in dem Beispielsfall dazu, dass der X am 30.12.2022 auf die 500.000 € 25 % Kapitalertragsteuer zahlen müsse. Rein faktisch handele es sich aber lediglich um eine Vermögensumschichtung des X. Insofern werde seiner Ansicht nach ein Gewinn fingiert, da der BFH die zu trennenden

Größen des ausschüttbaren Gewinns und den Bestand des steuerlichen Einlagekontos vermische. Dieser Umstand sei in der Literatur bereits auf erhebliche Kritik gestoßen.

Der BFH habe aber ausgeführt, dass kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG anzunehmen sei (vgl. Folie 31 seiner Präsentation). Nach Ansicht von *Herrn Nöthen* lege der BFH den § 27 Abs. 1 KStG allerdings verfassungswidrig aus. An sich sei die Norm verfassungsgemäß auszulegen (vgl. Folie 35 seiner Präsentation). Die Auslegung seitens des BFH verstoße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Bei der Größe des steuerlichen Gewinns sei es denklogisch und aus Praktikabilitätsabwägungen notwendig, auf die Größe am Ende des vorausgegangenen Jahres abzustellen, da sich die Größe des ausschüttbaren Gewinns täglich durch die Vornahme von Geschäftsvorfällen ändere. Einlagevorgänge würden allerdings gerade nicht täglich stattfinden, sodass hier keine Notwendigkeit bestehe, auf das vorangegangene Jahr abzustellen. Der Einzelunternehmer könne unterjährig Einlagen und Entnahmen erfolgsneutral tätigen, wohingegen der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft einen fiktiven Gewinn versteuern müsse. Nach *Herrn Nöthen* bleibe in diesem Zusammenhang die Möglichkeit des Kapitalgesellschafters, die Barmittel im Wege eines Gesellschafterdarlehens zur Verfügung zu stellen, ohne Auswirkung.

Dr. Ortwald merkt an, dass dies lediglich dann der Fall sei, wenn die 500.000 € des X aus dem Beispielfall nicht in dem Unternehmen erwirtschaftet worden seien. Es sei zu bedenken, dass es zu Problemen führen könne, wenn die zwei zu differenzierenden Größen des ausschüttbaren Gewinns und des Bestands des steuerlichen Einlagekontos zu verschiedenen Zeitpunkten ermittelt werden würden. Seiner Ansicht nach müsse auf den Zeitpunkt der Einlagenrückgewähr eine Steuerbilanz aufgestellt werden, um zu prüfen, ob nicht statt der Einlage zunächst ein im Unternehmen erwirtschafteter Gewinn auszuschütten sei. Dementsprechend könne er die Rechtsansicht des BFH nachvollziehen, da der unterjährige Gewinn nicht festgestellt werden könne. Die Aussage des Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG beruhe lediglich auf der Annahme, dass tatsächlich kein Gewinn erwirtschaftet worden sei. Sofern allerdings unterjährig ein Gewinn erwirtschaftet worden sei, werde dieser nach der Verwendungsreihenfolge ausgeschüttet und nicht die Einlage zurückgewährt.

Herr Nöthen stimmt *Herrn Dr. Ortwald* insofern zu. Es müsse der Gewinn über eine Steuerbilanz auf den Zeitpunkt der Einlagenrückgewähr, im Beispielfall also den

30.12.2022, festgestellt werden. Gesetzestechnisch sehe das Gesetz aufgrund des eindeutigen Wortlauts des § 27 Abs. 1 S. 2 KStG aber nicht vor, für den Bestand des steuerlichen Einlagekontos auf den 31.12. des Vorjahrs abzustellen. Dies sehe das Gesetz lediglich für den ausschüttbaren Gewinn vor.

Herr Nöthen thematisiert anschließend die Verhältnismäßigkeit des Auslegungsergebnisses des BFH (vgl. Folien 37–40 seiner Präsentation). Dass der BFH auch für das steuerliche Einlagenkonto auf das Vorjahr abstelle, könne eventuell durch Vereinfachungszwecke gerechtfertigt seien. Dies sei dem Umstand geschuldet, dass der Steuerpflichtige nur sehr schwierig auf den Zeitpunkt der Einlagenrückgewähr den ausschüttbaren Gewinn ermitteln könne. Das steuerliche Einlagenkonto könne hingegen einfach festgestellt werden, da es sich hierbei nicht um tägliche Vorfälle handele. *Herr Nöthen* bezweifle allerdings bereits, dass das Abstellen auf das Vorjahr geeignet sei, eine Steuervereinfachung zu bewirken. Die Finanzverwaltung habe bei der Veranlagung des Gesellschafters regelmäßig bereits das Jahresergebnis der Kapitalgesellschaft vorliegen. Jedenfalls fehle seiner Ansicht nach die Erforderlichkeit. Denn es stünde die Möglichkeit offen, ein gesellschafterbezogener Einlagenkonto einzuführen. Es könnte hierbei zunächst jeder Bezug von der Kapitalgesellschaft mit Kapitalertragsteuer belastet werden. Im Anschluss könne jeder Gesellschafter individuell im jeweiligen Veranlagungsverfahren den Nachweis der tatsächlich geleisteten Einlage erbringen. Zu diesem Zeitpunkt würde der ausschüttbare Gewinn bereits feststehen. § 27 Abs. 1 KStG sollte daher vielmehr verfassungskonform dahingehend ausgelegt werden, dass unterjährige Zu- und Abgänge des steuerlichen Einlagekontos zu berücksichtigen seien. Dies sei seiner Ansicht nach ein zusätzliches Argument, das steuerliche Einlagenkonto gesellschafterbezogen zu führen.

Prof. Seer meldet sich zu Wort. Er stimme zu, dass es um eine verfassungskonforme Auslegung des Verhältnisses der Sätze 3 und 5 in § 27 Abs. 1 KStG gehe. Im Ausgangspunkt gehe es i.R.d. § 27 KStG darum, eine Rückzahlung von Kapital als Ausschüttung von Gewinn oder als Einlagenrückgewähr zu qualifizieren. Nach Abschluss des Jahres wisse die Finanzverwaltung, wie viel Gewinn im Unternehmen angefallen sei. Dann könne die Verwendungsreihenfolge beachtet werden. Er stimme Herrn Nöthen darin zu, dass die nachgelagerte Kontrolle des Einbehalts von Kapitalertragsteuer gleich geeignet und für den Steuerpflichtigen weniger belastend sei. Nach der derzeitigen Regelung des § 27 Abs. 1 KStG bestehe ebenfalls eine gesetzliche Regelungslücke, da zu dem Verhältnis des Satzes 3 zu der Verwendungsreihenfolge keine

Aussage getroffen werde. Daher sei seiner Ansicht nach die Auslegung des BFH nicht zwingend. *Prof. Seer* gibt allerdings zu bedenken, dass dies nicht zu einer gesellschaftsbezogenen Betrachtung des Einlagekontos zwinge, vielmehr könne die nachgelagerte Korrektur des Einbehalts der Kapitalertragsteuer auch auf Ebene der Kapitalgesellschaft vorgenommen werden.

V. Verfahrensrechtliche Ausgestaltung des steuerlichen Einlagekontos

Sodann thematisiert *Herr Nöthen* verfahrensrechtliche Aspekte im Zusammenhang mit dem steuerlichen Einlagekonto. Dieses wird gemäß § 27 Abs. 2 S. 2 u. 4 KStG auf Grundlage einer Erklärung der Kapitalgesellschaft gesondert festgestellt. Ebenfalls stellt *Herr Nöthen* das Bescheinigungsverfahren nach § 27 Abs. 3 u. 5 KStG vor (vgl. Folie 43 seiner Präsentation). Die an den Gesellschafter auszustellende Bescheinigung diene insofern auf Ebene des Gesellschafters als Verknüpfung mit dem Feststellungsverfahren. Zwar sei der Feststellungsbescheid nach der ständigen Rechtsprechung des BFH kein Grundlagenbescheid für die Einkommensteuer des Gesellschafters. Dennoch entfalte dieser eine materiell-rechtliche Bindungswirkung über § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG.

Problematisch sei aus Sicht von *Herrn Nöthen*, dass die Feststellung für die Kapitalgesellschaft regelmäßig nicht von gesteigerter Relevanz sei, weil die Rechtsfolgen nur den Gesellschafter trafen. Daher stelle sich die Frage, ob der Gesellschafter den an die Kapitalgesellschaft adressierten Feststellungsbescheid anfechten könne. Dies sei finanzgerichtlich umstritten. Der BFH habe diese Rechtsfrage jüngst offengelassen, da seiner Ansicht nach jedenfalls § 166 AO einem Drittanfechtungsrecht des Gesellschafters entgegenstehen würde (vgl. Folie 45 seiner Präsentation). Nach Ansicht von *Herrn Nöthen* wäre § 166 AO allerdings – unterstellt es gäbe ein Drittanfechtungsrecht des Gesellschafters – nicht anwendbar, da § 166 AO bezogen auf ein gestuftes Besteuerungsverfahren konzipiert worden sei. § 166 AO müsse entscheidungsübergreifend angewendet werden. Im vorliegenden Falle gehe es allerdings vielmehr um denselben Feststellungsbescheid. § 166 AO sei daher im Zusammenhang mit § 27 KStG nicht anwendbar, sodass es in der Entscheidung des BFH entscheidungserheblich gewesen wäre, ob dem Gesellschafter ein Drittanfechtungsrecht zugestanden habe.

Nach *Prof. Seer* wäre § 166 AO lediglich dann anwendbar, wenn dem Gesellschafter als betroffener Dritter der Feststellungsbescheid bekannt gegeben worden sei. Nur dann würde eine Rechtsbehelfsfrist beginnen. Sofern eine Bekanntgabe ausgeblieben

sei, würde keine Rechtsbehelfsfrist beginnen. Insofern stimme er Herrn Nöthen zu, dass es auf das Drittanfechtungsrecht des Gesellschafters ankomme.

Sodann stellt *Herr Nöthen* ein Urteil des FG Schleswig-Holstein vor (vgl. Folie 48 seiner Präsentation). Diese habe ein Drittanfechtungsrecht des Gesellschafters abgelehnt und diesen vielmehr unter Berufung auf § 51a GmbHG auf den Zivilrechtsweg verwiesen. Anders hingegen habe nach zutreffender Ansicht von *Herrn Nöthen* das FG Hessen ein Drittanfechtungsrecht des Gesellschafters bejaht (vgl. Folie 49 seiner Präsentation). Nach seiner Ansicht sei eine verfassungskonforme Auslegung geboten. Der Verweis auf das Zivilrecht laufe leer (vgl. Folie 49 und 50 seiner Präsentation). Daher müsse vor dem Hintergrund von Art. 19 Abs. 4 GG die materiell-rechtliche Bindungswirkung des Feststellungsbescheids auf Ebene des Gesellschafters auch verfahrensrechtlich berücksichtigt werden.

Anschließend widmet sich *Herr Nöthen* dem Bescheinigungsverfahren nach § 27 Abs. 3 u. 5 KStG (vgl. Folie 53 seiner Präsentation). Nach Ansicht von Herrn Nöthen sei die auszustellende Bescheinigung nicht lediglich ein Beweismittel i.S.d. § 92 S. 1 AO, sondern aufgrund von § 27 Abs. 5 KStG vielmehr eine Präklusionsvorschrift. Aufgrund dessen trete eine Verwendungsfestschreibung in den Fällen einer zu niedrigeren oder keinen Bescheinigung ein. Eine Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen sei ausgeschlossen. Dies könne dazu führen, dass eine Einlagenrückgewähr fälschlicherweise mit Kapitalertragsteuer belegt werde. Insofern stelle sich die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit der Verwendungsfestschreibung. Die Verwendungsfestschreibung diene der Vereinfachung und der Praktikabilität durch Verknüpfung des Veranlagungsverfahrens mit dem Feststellungsverfahren. Aber auch hier sei die Erforderlichkeit fraglich. Denn die Integration in das Veranlagungsverfahren des Gesellschafters mit der Nachweismöglichkeit der geleisteten Einlage sei gleich geeignet und ein milderes Mittel für den Steuerpflichtigen.

Ein zusätzliches Problem der Verwendungsfestschreibung stelle sich im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen. Diese würden erst zeitlich nachgelagert durch eine Betriebsprüfung aufgedeckt. Diese könnten aufgrund der schon erfolgten Ausstellung der Bescheinigung und der daraus folgenden materiell-rechtlichen Bindungswirkung folglich nicht aus dem steuerlichen Einlagekonto geleistet werden. Die Ausgestaltung des § 27 Abs. 5 KStG schaffe daher falsche Anreize, die Bescheinigungen provisorisch zu hoch auszustellen. Die Kapitalgesellschaft hafte zwar

verschuldensunabhängig für die nicht abgeführte Kapitalertragsteuer. Allerdings könne die Kapitalgesellschaft die Bescheinigung gemäß § 27 Abs. 5 S. 6 KStG nachträglich jederzeit ändern. Aufgrund der Schwierigkeit der Führung des Einlagekontos würden sich auch im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme der Kapitalgesellschaft verfassungsrechtliche Fragestellungen ergeben (vgl. Folie 60 seiner Präsentation).

VI. Auslandsbezug des steuerlichen Einlagekontos

Herr Nöthen fährt mit dem Auslandsbezug des steuerlichen Einlagekontos fort. In diesem Zusammenhang stellt er die Sonderregelung des § 27 Abs. 8 KStG für EU-Gesellschaften vor (vgl. Folien 62–64 seiner Präsentation). Die Anforderungen des BZSt an die EU-Gesellschaften seien nach Herrn Nöthen zu umfangreich und deswegen unverhältnismäßig. Daneben sei mit Blick auf die Wesentlichkeitstheorie fraglich, ob nicht der Gesetzgeber die Anforderungen an den Nachweis hätte regeln müssen. Ferner komme ein Verstoß gegen die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit in Betracht. Einerseits aufgrund der Anforderungen an die Nachweismöglichkeiten und andererseits, da § 27 Abs. 8 KStG lediglich EU-Gesellschaften erfasse und Drittstaaten-gesellschaften ausschließe (vgl. Folien 67–73 seiner Präsentation).

VII. Überlegungen de lege ferenda

Zuletzt wendet sich *Herr Nöthen* den Überlegungen zur Ausgestaltung des steuerlichen Einlagekontos de lege ferenda zu.

Eine Abschaffung des steuerlichen Einlagekontos sei seiner Ansicht nach abzulehnen. Zum einen führe dies zu einer verfassungswidrigen Substanzbesteuerung. Zum anderen sei dies nicht praktikabel, da die Abschaffung des steuerlichen Einlagekontos auch in anderen Bereichen erhebliche Auswirkungen hätte, wie bspw. i.R.v. § 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 1 UmwStG.

Herr Nöthen schlägt vielmehr vor, das Einlagekonto gesellschafterbezogen auszugestalten. Sodann führt er verschiedene Aspekte an, die bei einer solchen Ausgestaltung zu bedenken seien (vgl. Folie 76 seiner Präsentation). Damit beendet er seinen Vortrag.

Prof. Seer bedankt sich für den anregenden Vortrag sowie die Diskussionsbeiträge aus dem Publikum. Das nächste Bochumer Steuerseminar werde am 25.11.2022

stattfinden. Vortragender wird der wissenschaftliche Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht *Herr Stefan Wolff* zum dem Thema „Die §§ 3-3b EStG – sachliche Steuerbefreiungen auf dem Prüfstand“.