

Hamburger Steuerdialog 27. April Panel Internationales Steuerrecht

*Andrea Bilitewski,
Dr. Ronald Gebhardt,
Prof. Dr. Ulrich Hufeld,
Madeleine Kockrow*



Agenda

01 Steueroasenabwehrgesetz – das unbekannte Wesen?

02 Grenzüberschreitende Einlagenrückgewähr – ist nun alles klar?



Steueroasenabwehrgesetz –
das unbekannte Wesen?

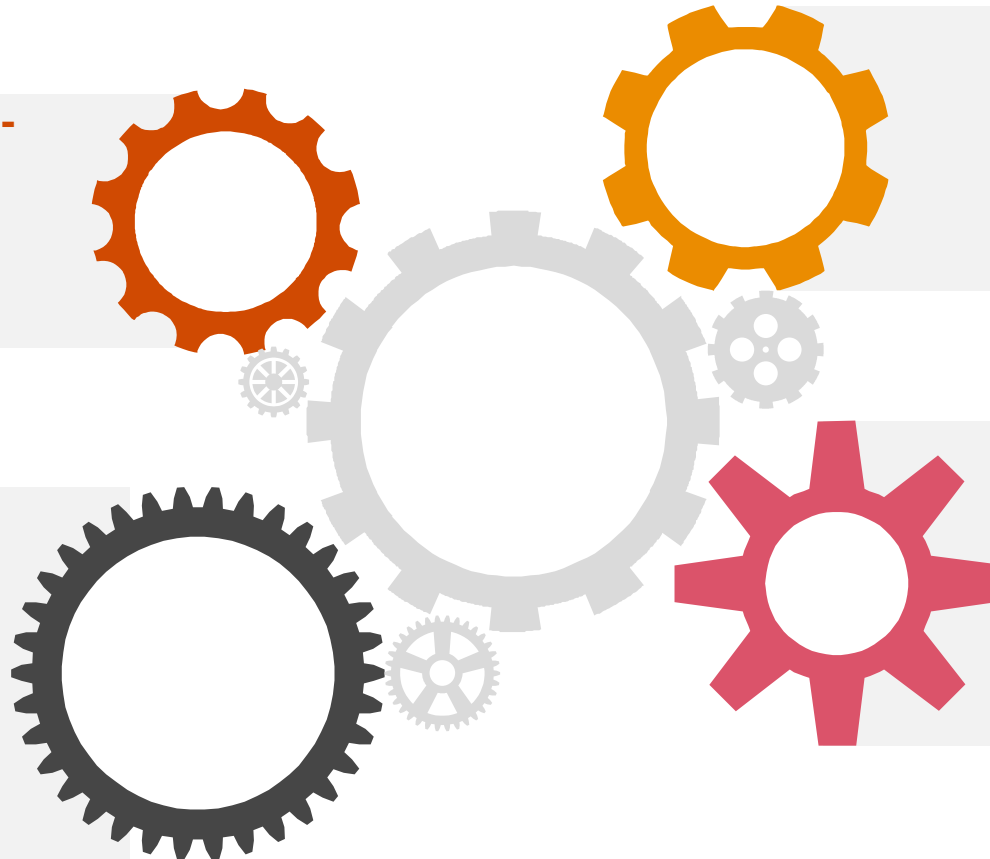
Woher kommt eigentlich dieses Steueroasenabwehrgesetz?



- Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz und Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung waren zeitlebens „blutleer“.
- **Dann aber doch:** Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb (Steueroasen-Abwehrgesetz - **StAbwG**) zur „**Umsetzung**“ der **EU-Blacklist** inklusive „begleitender“ Steueroasenabwehrverordnung (**StAbwV**)
- **Anwendung** grundsätzlich mit Wirkung **ab dem 1.1.2022** inkl. der Änderungen durch das JStG 2022 (u.a. Aufnahme Registerfälle und weiteren Anpassungen bei den Quellensteuermaßnahmen)
- **Was erwartet uns in (näherer) Zukunft noch?**

Länder auf der EU-Blacklist

Seit Oktober 2021: Amerikanisch-Samoa, Amerikanische Jungferninseln, Fidschi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad und Tobago, Vanuatu



(Zusätzlich) seit Februar 2023: Britische Jungferninseln, Costa Rica, Marshallinseln, Russland

(Zusätzlich) seit Oktober 2022: Anguilla, Bahamas, Turks- und Caicosinseln

Geht noch mehr?

Woher kommt eigentlich dieses Steueroasenabwehrgesetz?

Grey- und Blacklist

Blacklist: Abwehrmaßnahmen der EU

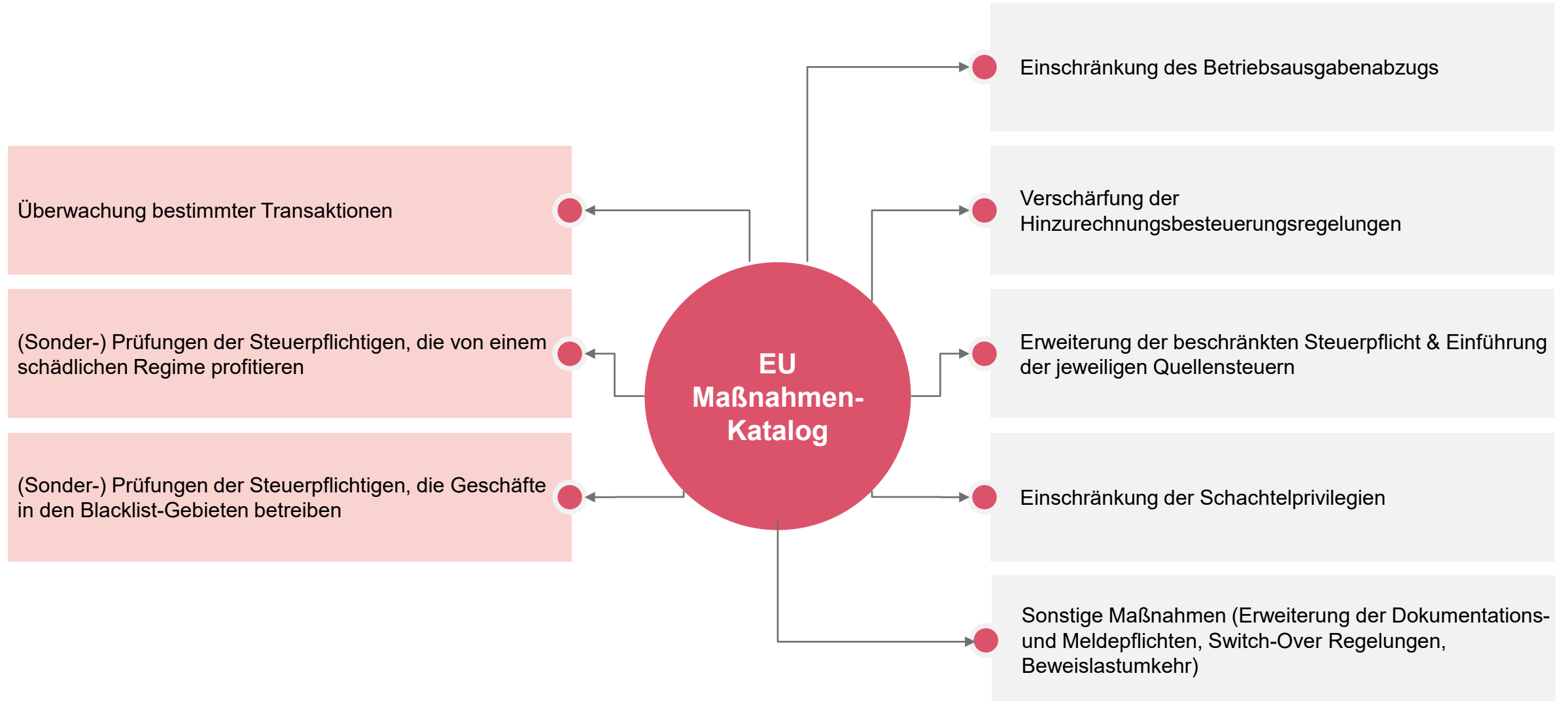
- Schädliche Steuerregime aus Sicht der:
 - ✓ Transparenz des jeweiligen Steuersystems (Kriterium 1),
 - ✓ Gerechtigkeit der Besteuerung (Kriterium 2) und
 - ✓ Anti-BEPS Maßnahmen (Kriterium 3)
- Annex I: aktuell 16 Länder / Gebiete

Greylist: Abstimmung mit EU

- Potenziell schädliche Steuerregime
- Auflistung in Annex 2:
 - ✓ Kriterium 1: z.B. Türkei
 - ✓ Kriterium 2: z.B. Katar und Hong Kong
 - ✓ Kriterium 3: z.B. Thailand

Woher kommt eigentlich dieses Steueroasenabwehrgesetz?

Empfohlene Maßnahmen auf EU-Ebene



Was sind die wichtigsten Regelungen im deutschen StabwG?

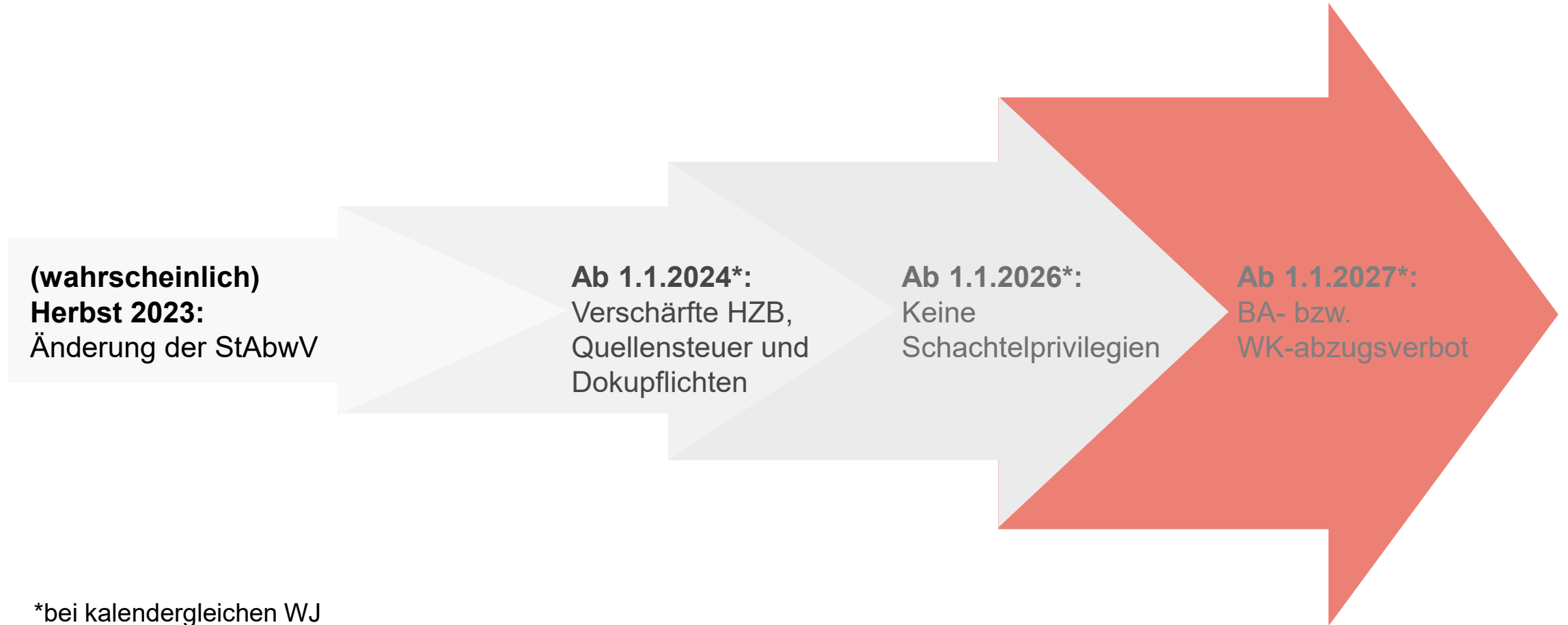
Überblick von Maßnahmen in anderen EU-Staaten:

<https://www.pwc.nl/nl/actueel-publicaties/assets/pdfs/eu-blacklist-defensive-measures-2022.pdf>



- 1** Umfassender Treaty Override (§ 1 Abs. 3 StabwG ab 2022)
- 2** Geschäftsvorgänge (§ 7 StabwG ab 2022)
- 3** Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzugsverbot (§ 8 StabwG ab 2025)
- 4** verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung (§ 9 StabwG ab 2022)
- 5** Quellensteuermaßnahmen (§ 10 StabwG iVm § 50a EStG ab 2022)
- 6** Versagung (u.a.) der 95%-Steuerbefreiung von Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen (§ 11 StabwG ab 2024)
- 7** gesteigerte Dokumentationspflichten (§ 12 StabwG ab 2022)

Ab wann gelten die einzelnen Regelungen für die **im Februar 2023 aufgenommenen Staaten** (u.a. Russland und Costa Rica)?



Was ist erfasst?

Geschäftsvorgänge (§ 7 StabwG)



*„Unterhält ein Steuerpflichtiger **Geschäftsbeziehungen oder** **Beteiligungsverhältnisse in oder mit Bezug** zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet (Geschäftsvorgänge), gelten die §§ 8 bis 11 Satz 1 ist auch auf anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen im Sinne des § 1 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 des Außensteuergesetzes sowie auf Vorgänge, die auf einer gesellschaftsrechtlichen Vereinbarung beruhen, anzuwenden.“*

Frage: Was bedeutet „in oder mit Bezug“?

Wer ist erfasst?

§ 2 Abs. 2 StabwG

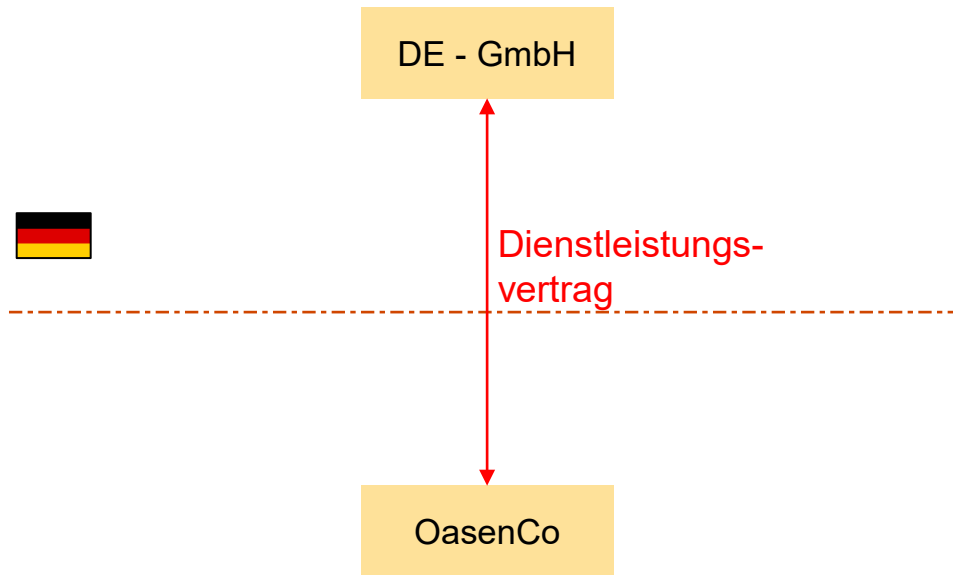


„Ansässig in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet im Sinne dieses Gesetzes sind

- 1. **natürliche Personen**, wenn sie einen Wohnsitz (§ 8 der Abgabenordnung) **oder** ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 der Abgabenordnung);*
- 2. **Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen**, wenn sie einen Sitz (§ 11 der Abgabenordnung) **oder** ihren Ort der Geschäftsleitung (§ 10 der Abgabenordnung) **in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet haben.**“*

Frage: Reicht der einfache (Wohn)Sitz ohne Weiteres aus?

Grundfall Betriebsausgabenabzugsverbot (§ 8 StabwG)



Grundfall: OasenCo erbringt Dienstleistung an DE-GmbH.

Abwandlung: DE-GmbH erbringt Dienstleistung an OasenCo und hat „interne“ Aufwendungen, die damit im Zusammenhang stehen.

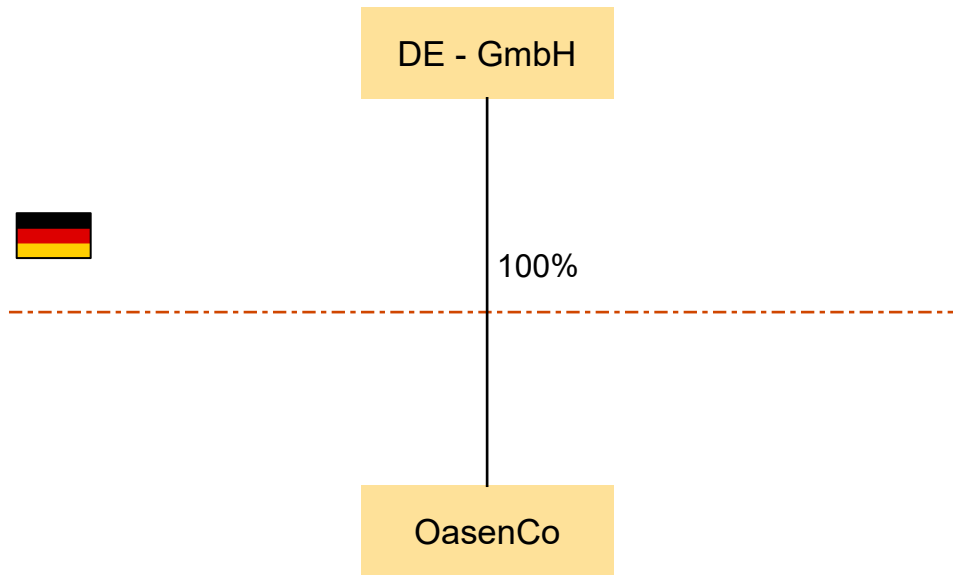
§ 8 StAbwG

*"Aufwendungen aus Geschäftsvorgängen im Sinne des § 7 dürfen den Gewinn oder den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten **nicht mindern**. Dies **gilt nicht**, soweit*

*1. die den Aufwendungen **entsprechenden Erträge** der unbeschränkten oder beschränkten **Steuerpflicht** nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, Körperschaftsteuergesetzes oder dieses Gesetzes **unterliegen**;*
oder

*2. auf Grund der aus den Aufwendungen resultierenden **Einnahmen** ein **Hinzurechnungsbetrag** im Sinne des § 10 Absatz 1 Satz 1 des Außensteuergesetzes **anzusetzen** ist."*

Spezialfall Betriebsausgabenabzugsverbot (§ 8 StabwG) – Die fremdfinanzierte Oasenbeteiligung



Fall: DE-GmbH hat die Beteiligung an der OasenCo mit einem **Darlehen einer deutschen Bank** finanziert.

Abwandlung: DE-GmbH hat die Beteiligung an der OasenCo mit einem **Darlehen einer ausländischen FinCo** finanziert.

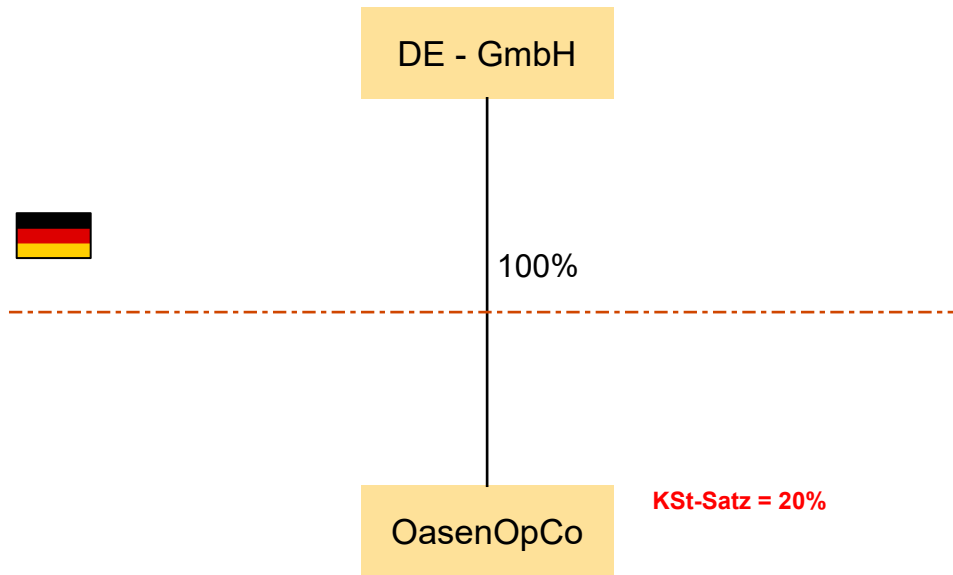
§ 8 StAbwG

*"Aufwendungen aus Geschäftsvorgängen im Sinne des § 7 dürfen den Gewinn oder den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten **nicht mindern**. Dies **gilt nicht**, soweit*

*1. die den Aufwendungen **entsprechenden Erträge** der unbeschränkten oder beschränkten **Steuerpflicht** nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, Körperschaftsteuergesetzes oder dieses Gesetzes **unterliegen**;*
oder

*2. auf Grund der aus den Aufwendungen resultierenden **Einnahmen** ein **Hinzurechnungsbetrag** im Sinne des § 10 Absatz 1 Satz 1 des Außensteuergesetzes **anzusetzen** ist."*

Grundfall verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung (§ 9 StabwG)



§ 9 StAbwG

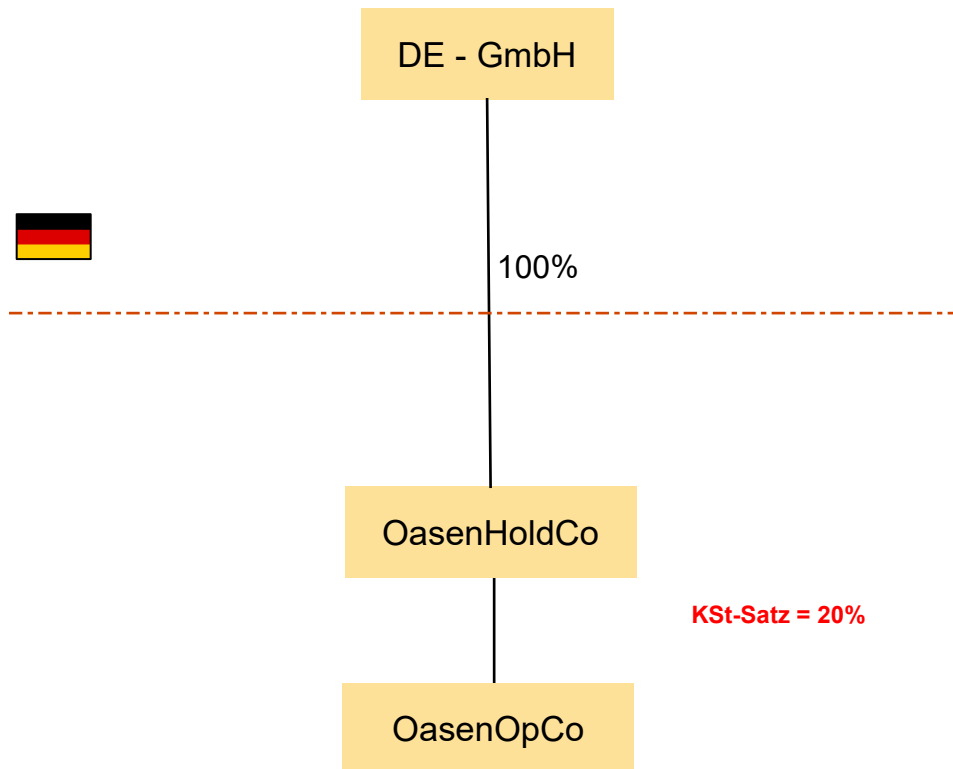
"Sind unbeschränkt steuerpflichtige Personen an einer ausländischen Gesellschaft im Sinne des § 7 Abs. 1 AStG gemäß § 7 [nicht § 13 !] AStG beteiligt, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig ist, ist die ausländische Gesellschaft **über § 8 Abs. 1 AStG hinaus** und ungeachtet von § 8 Absatz 2 bis 4 und § 9 AStG **Zwischengesellschaft für ihre gesamten Einkünfte**, die insgesamt einer niedrigen Besteuerung im Sinne des § 8 Absatz 5 des Außensteuergesetzes unterliegen. [...]

→ **HZB auch auf aktive Einkünfte! (Pillar 2 lässt grüßen...)**

Für in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet gelegene **Betriebsstätten** eines unbeschränkt Steuerpflichtigen gilt **§ 20 Abs. 2 Satz 1 AStG** mit der Maßgabe, dass dieser **auf sämtliche Einkünfte** der Betriebsstätte anzuwenden ist; [...]

→ **Regelung redundant wegen § 1 Abs. 3 StabwG?**

Spezialfall verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung (§ 9 StabwG) – kann die Kasse zweimal klingeln?



Fall: OasenCo schüttet die von ihr erzielten Einkünfte an die OasenHoldCo aus (bzw. wird liquidiert).

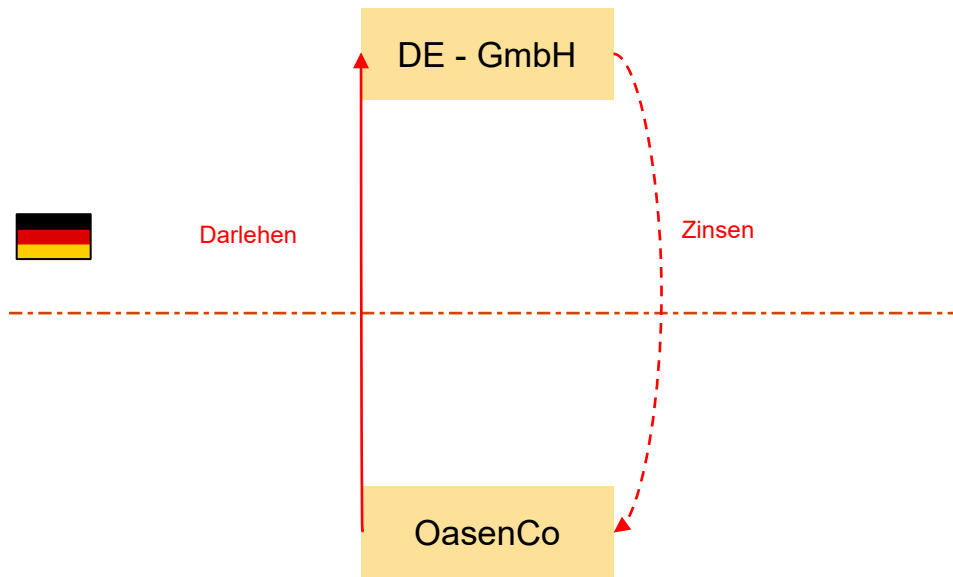
Lösung?

§ 9 StAbwG:

*"Sind unbeschränkt steuerpflichtige Personen an einer ausländischen Gesellschaft im Sinne des § 7 Abs. 1 AStG gemäß § 7 [nicht § 13 !] AStG beteiligt, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig ist, ist die ausländische Gesellschaft **über § 8 Abs. 1 AStG hinaus** und ungeachtet von § 8 Absatz 2 bis 4 und § 9 AStG **Zwischengesellschaft für ihre gesamten Einkünfte**, die insgesamt einer niedrigen Besteuerung im Sinne des § 8 Absatz 5 des Außensteuergesetzes unterliegen. [...]"*

§ 11 StabwG: Anwendung von § 8b KStG ist ausgeschlossen (siehe separater Fall)

Grundfall Quellensteuermaßnahmen (§ 10 StabwG) – Das unbesicherte Oasendarlehen



§ 10 StAbwG

Doppelter Nexus: Steuerpflicht und Abzugsfähigkeit bei zwei verschiedenen (gedanklichen) unbeschränkt Steuerpflichtigen.

Steuererhebung: § 50a EStG gilt entsprechend!

§ 10 StAbwG

"Über § 49 des Einkommensteuergesetzes hinaus liegen steuerpflichtige Einkünfte derjenigen natürlichen Personen sowie derjenigen Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig sind, auch vor, soweit sie Einkünfte erzielen aus

1. Finanzierungsbeziehungen. Inhaberschuldverschreibungen, die durch eine Globalurkunde verbrieft und im Rahmen der Girosammelverwahrung bei einem Zentralverwahrer verwahrt werden und mit diesen vergleichbare Schuldtitel, die an einer anerkannten Börse im Sinne des § 138 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe b Satz 2 der Abgabenordnung handelbar sind, gelten nicht als Finanzierungsbeziehungen;

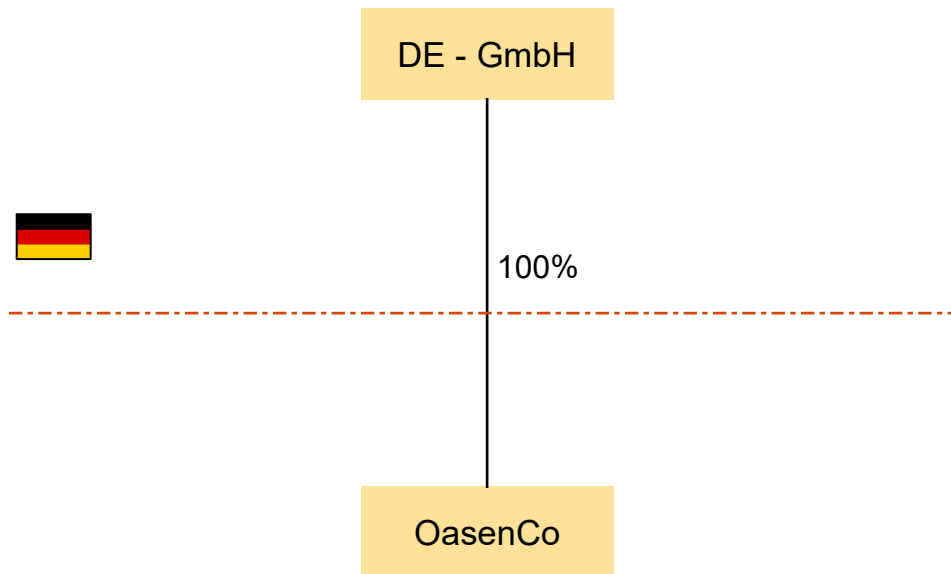
2. Versicherungs- oder Rückversicherungsprämien;

3. der Erbringung von Dienstleistungen, soweit sie nicht bereits von den Nummern 1 und 2 erfasst sind. Nutzungsüberlassungen gelten nicht als Erbringung von Dienstleistungen;

4. dem Handel mit Waren oder Dienstleistungen im Sinne der Nummer 3 oder

5. der Vermietung und Verpachtung oder der Veräußerung von Rechten, die in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind."

Grundfall Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen (§ 11 StabwG)



Fall: OasenCo schüttet eine Dividende an DE-GmbH aus.

Abwandlung: DE-GmbH veräußert Anteile an OasenCo.

§ 11 StAbwG

„Auf Bezüge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes, die von einer in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässigen Körperschaft geleistet werden, **finden keine Anwendung**

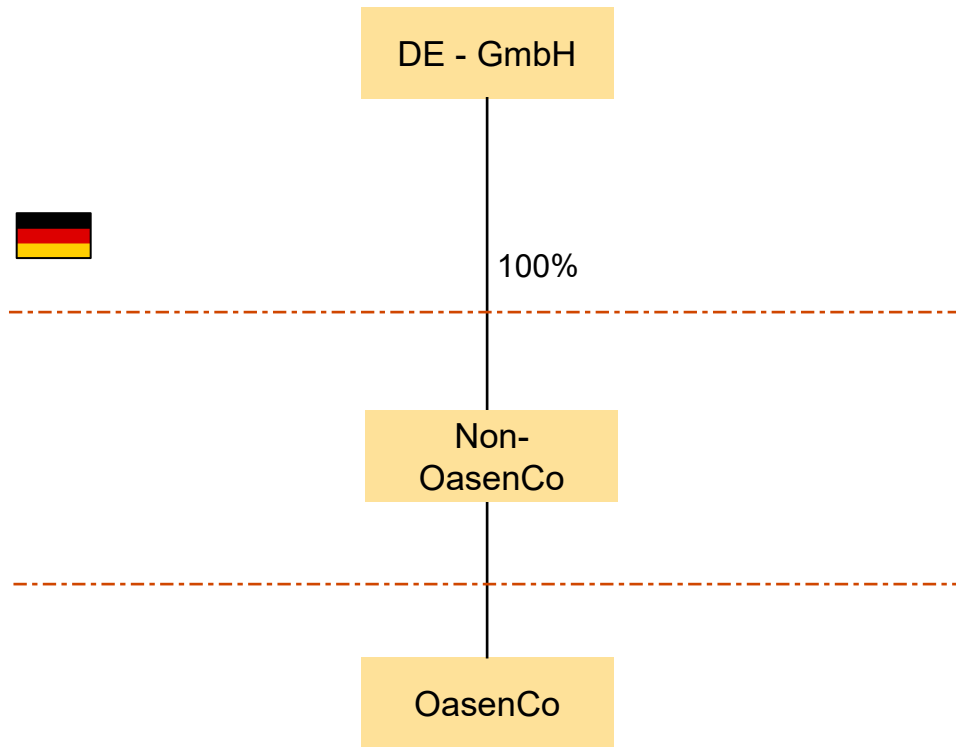
1. die Vorschriften über die Steuerbefreiung nach § 8b Absatz 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes **und**

2. den in Nummer 1 genannten Vorschriften vergleichbare Vorschriften in Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Auf Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Bezügen im Sinne des Satzes 1 gehören, finden die Vorschriften über die Steuerbefreiung nach § 8b Absatz 2 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes und vergleichbare Vorschriften in Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung **keine Anwendung.**“

→ **DBA-Ausschluss redundant wg. § 1 Abs. 3 StabwG**

Spezialfall Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen (§ 11 StabwG) – die „durchgeschüttete“ Oasendividende



Fall: OasenCo schüttete 1970 Dividenden an Non-OasenCo. Non-OasenCo schüttet in 2024 an DE-GmbH aus.

Abwandlung 1: OasenCo schüttet im April 2023 an Non-OasenCo aus, diese schüttet in 2024 an DE-GmbH.

Abwandlung 2: OasenCo schüttet in 2024 an Non-OasenCo aus, diese schüttet in 2024 an DE-GmbH.

§ 11 StAbwG

*„Die **Sätze 1 und 2** gelten auch, wenn der Steuerpflichtige Bezüge von einer nahestehenden Person im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes erhält und diese **Bezüge aus Ausschüttungen oder Veräußerungsgewinnen resultieren**, die die nahestehende Person unmittelbar oder mittelbar von einer **Körperschaft im Sinne des Satzes 1** erhalten hat; **dies gilt nicht, wenn bereits auf Ebene der nahestehenden Person die Sätze 1 und 2 oder vergleichbare Vorschriften angewendet worden sind.**“*

Hinweis: auch das DBA mit dem Staat der Non-OasenCo wird mittels § 1 Abs. 3 StabwG überschrieben.

§ 12 StabwG – gesteigerte Mitwirkungspflichten



(2) Der Steuerpflichtige hat **für Geschäftsvorgänge im Sinne des § 7 folgende Aufzeichnungen** zu erstellen:

1. Darstellung der Geschäftsbeziehungen, Übersicht über Art und Umfang dieser Geschäftsbeziehungen, insbesondere Wareneinkauf, Dienstleistungen, Darlehensverhältnisse, Versicherungsverhältnisse, Nutzungsüberlassungen sowie Kostenumlagen;
2. Verträge und vereinbarte Vertragsbedingungen, die den Geschäftsbeziehungen zugrunde liegen, und ihre Veränderung innerhalb des Wirtschaftsjahres;
3. Auflistung von Vereinbarungen mit Bezug zu immateriellen Werten, einschließlich Kostenumlagevereinbarungen sowie Forschungsdienstleistungsvereinbarungen und Lizenzvereinbarungen, sowie Auflistung der immateriellen Werte, die der Steuerpflichtige im Rahmen der betreffenden Geschäftsbeziehungen nutzt oder zur Nutzung überlässt;
4. die von den Beteiligten im Rahmen der Geschäftsbeziehungen ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken sowie deren Veränderungen innerhalb des Wirtschaftsjahres;
5. die eingesetzten wesentlichen Vermögenswerte;
6. die gewählten Geschäftsstrategien;
7. die Markt- und Wettbewerbsverhältnisse, die für die Besteuerung von Bedeutung sind;
8. [...]

§ 12 StabwG – gesteigerte Mitwirkungspflichten (Forts.)



[...] 8. die natürlichen Personen, die unmittelbar oder mittelbar Gesellschafter oder Anteilseigner einer Gesellschaft in dem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet sind, zu dem der Steuerpflichtige in Geschäftsbeziehung steht; das gilt nicht, soweit mit der Hauptgattung der Aktien der ausländischen Gesellschaft ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer Börse in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens stattfindet oder an einer Börse, die in einem anderen Staat nach § 193 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und 4 des Kapitalanlagegesetzbuchs von der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht zugelassen ist.

*Die **Aufzeichnungen nach Satz 1 sind spätestens ein Jahr nach Ablauf des betreffenden Kalenderjahres oder Wirtschaftsjahres zu erstellen und an die örtlich zuständige Finanzbehörde sowie in den Fällen, in denen die Voraussetzungen des § 138a der Abgabenordnung erfüllt sind, dem Bundeszentralamt für Steuern, zu übermitteln.** Daneben sind die Aufzeichnungen auf Anforderung entsprechend § 90 Absatz 4 Satz 1 und 3 der Abgabenordnung vorzulegen.*

§ 12 StabwG – gesteigerte Mitwirkungspflichten (Forts.) – was passiert eigentlich bei deren Verletzung?



§ 162 Abs. 2 Satz 3 AO: „Hat der Steuerpflichtige seine **Mitwirkungspflichten** nach § 12 [StabwG] **verletzt**, so wird widerlegbar vermutet, dass in Deutschland steuerpflichtige Einkünfte in Bezug zu Staaten oder Gebieten im Sinne des § 3 Absatz 1 des Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb,

1. bisher nicht erklärt wurden, tatsächlich aber vorhanden sind, oder
2. bisher zwar erklärt wurden, tatsächlich aber höher sind als erklärt.“

§ 162 Abs. 4a AO: „**Verletzt** der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nach § 12 [StabwG], ist **Absatz 4 entsprechend anzuwenden**. Von der Festsetzung eines Zuschlags ist abzusehen, wenn die Nichterfüllung der Mitwirkungspflichten entschuldbar erscheint oder das Verschulden nur geringfügig ist. Das Verschulden eines gesetzlichen Vertreters oder eines Erfüllungsgehilfen ist dem Steuerpflichtigen zuzurechnen.“

2

Grenzüberschreitende
Einlagenrückgewähr – ist nun
alles klar?

Einlagenrückgewähr in Drittstaatsfällen

– was galt bis Ende 2022?



Hintergrund

- BFH-Rechtsprechung zur Möglichkeit einer steuerneutralen Einlagenrückgewähr bei Leistungen einer Drittstaatskapitalgesellschaft
- BFH VIII R 47/13: Maßgeblichkeit des ausländischen Handelsrechts
- BFH I R 15/16: entsprechende Anwendung der Verwendungsreihenfolge

Umsetzung der BFH-Rechtsprechung durch BMF-Schreiben v. 21.04.2022

01

Einlagenrückgewähr

- Einlagenrückgewähr unter Beachtung der Verwendungsreihenfolge
- „Ableitung“ von ausschüttbarem Gewinn, gezeichnetem Kapital und nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen aus der ausländischen Handelsbilanz
- „nicht erforderlich“: Überleitung analog § 60 Abs. 2 EStDV oder deutsche Handelsbilanz
- Vorlage entsprechender Nachweise

02

Nennkapitalrückzahlung

- bei in den letzten 5 Jahren vorangegangener Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln: Anwendung § 7 Abs. 2 KapErhStG a.F., d.h. Kapitalertrag bis zur Höhe der Kapitalerhöhung
- übrige Fälle: Verrechnung mit Beteiligungswert



Einlagenrückgewähr in Drittstaatsfällen

- was gilt ab 2023?

Erweiterung des Anwendungsbereichs

- § 27 Abs. 8 **Satz 1** KStG
- Erweiterung des Anwendungsbereichs der Regelung auf Körperschaften und Personenvereinigungen aus Drittstaaten und dem EWR, sofern sie Leistungen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 9 EStG gewähren können

Leistungsbegriff und Gewinnausschüttungsfiktion

- § 27 Abs. 8 **Satz 3** KStG: Gesonderte Feststellung des Betrags der Einlagenrückgewähr und der Nennkapitalrückzahlung auf Antrag der Gesellschaft für das jeweilige Wirtschaftsjahr
- § 27 Abs. 8 **Satz 9** KStG: Gewinnausschüttungsfiktion, soweit eine Einlagenrückgewähr oder Nennkapitalrückzahlung nicht gesondert festgestellt worden ist; Einnahmen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 9 EStG beim Anteilseigner

Antragsfrist

- § 27 Abs. 8 **Satz 4** KStG
- Anträge sind bis zum Ende des 12. Monats zu stellen, der auf das Ende des Wirtschaftsjahres folgt, in dem die Leistung erfolgt ist (bisher Abstellen auf das Ende des dem Kalenderjahr der Leistung folgenden Kalenderjahres).



Anwendungszeitpunkt: erstmalig für eine Einlagenrückgewähr, die **nach** dem **31.12.2022** erbracht wird
Hinweis: Zweifel des BFH an Unionsrechtskonformität des § 27 Abs. 8 KStG (VIII R 14/20)

Aktuelle Praxisfragen

Umrechnung seit Gründung – wie geht das?

Vergleich ausländisches GAAP mit HGB/deutschem Steuerrecht – pragmatisch, praktisch, gut?

Warum rechnen wir nicht nur die der Rückgewähr zugrundeliegende Bilanz um?

Liquidation

Bis wann kann der Antrag nach § 27 Abs. 8 KStG noch gestellt werden (FG Köln 2 K 2310 v. 17.5.2017, BFH I B 66/17)?

Hereinverschmelzung

§ 29 Abs. 6 Satz 2 KStG und „entsprechende“ Anwendung von § 27 Abs. 8 KStG. Antrag nötig?

Sonst noch was?

BACKUP: Erweiterung des Kreises der von § 27 Abs. 8 **Satz 1** KStG erfassten Personen

Bisher

„Eine Einlagenrückgewähr können auch Körperschaften oder Personenvereinigungen erbringen, **die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen**, wenn sie Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 9 des Einkommensteuergesetzes gewähren können.“ (Hinweis: BMF v. 4.4.2016 sieht auch EWR als erfasst an)

Neu

„Eine Einlagenrückgewähr können auch Körperschaften oder Personenvereinigungen erbringen, **die nicht der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland unterliegen**, wenn sie Leistungen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 oder 9 des Einkommensteuergesetzes gewähren können.“

Begründung

„Durch die Anpassung des Satzes 1 wird der Anwendungsbereich der gesetzlichen Regelung zur Feststellung einer Einlagenrückgewähr für nicht unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaften von EU-Gesellschaften auf EWR und Drittstaaten-Kapitalgesellschaften erweitert. **Hierdurch wird auch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs umgesetzt** (BFH vom 20. Oktober 2010 - I R 117/08 -, vom 13. Juli 2016 - VIII R 47/13 und VIII R 73/13 -, vom 10. April 2019 - I R 15/16).“

Beobachtung

Die Rechtsprechung stellt eigentlich auf das ausländische Handels- und Gesellschaftsrecht ab. Es ist fraglich, ob die Globalisierung des § 27 Abs. 8 KStG, der eine Überleitung auf deutsches Steuerrecht erfordert, die Rechtsprechung des BFH „umsetzt“.

BACKUP: Anpassung des Leistungsbegriffs in § 27 Abs. 8 **Satz 3** KStG

Bisher

„Der als **Leistung** im Sinne des Satzes 1 zu berücksichtigende Betrag wird auf Antrag [...] für den jeweiligen Veranlagungszeitraum gesondert festgestellt.“

Neu

„Der als **Einlagenrückgewähr** zu berücksichtigende Betrag wird auf Antrag [...] für das jeweilige Wirtschaftsjahr gesondert festgestellt.“

Begründung

„Neben der Rückgewähr von nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen gehört nach dem System des § 27 Absatz 8 KStG auch die in § 28 KStG geregelte Rückzahlung von Nennkapital zu den Beträgen, die als Einlagenrückgewähr gesondert festzustellen sind. Diese Auslegung ist bislang im BMF-Schreiben vom 4. April 2016, BStBl I 2016, 468, enthalten und wird nun in § 27 Absatz 8 Satz 3 KStG aufgenommen. Durch die **Verwendung des Begriffs „Einlagenrückgewähr“** in Satz 3 wird ein **inhaltlicher Bezug zu den Sätzen 1 und 2 des Absatzes 8 hergestellt**. In Satz 2 ist der Fall der Nennkapitalrückzahlung durch Bezug auf § 28 KStG enthalten. Damit werden nach Satz 3 von einer Einlagenrückgewähr sowohl Nennkapitalrückzahlungen als auch die Rückzahlung von nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen erfasst.“

Beobachtung

Einlagenrückgewähr ist in § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG **abweichend legal definiert**: „Leistungen der Kapitalgesellschaft **mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital** im Sinne des § 28 Abs. 2 Satz 2 und 3 und der Mehrabführungen im Sinne des Absatzes 6 mindern das steuerliche Einlagekonto unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung nur, soweit sie den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigen (**Einlagenrückgewähr**).“

BACKUP: Anpassung der Antragsfristen in § 27 Abs. 8 **Satz 4** KStG

Bisher

„Der Antrag ist [...] **bis zum Ende des Kalenderjahrs** zu stellen, das **auf das Kalenderjahr folgt**, in dem die Leistung erfolgt ist.“

Neu

„Der Antrag ist [...] **bis zum Ende des 12. Monats** zu stellen, der **auf das Ende des Wirtschaftsjahres** folgt, in dem die Leistung erfolgt ist.“

Beobachtungen

1. Änderung hat **bei kalendergleichen Wirtschaftsjahren keine Bedeutung**, da Wirtschaftsjahr gleich Kalenderjahr und 12 Monate gleich ein Jahr
2. Bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr kann die Frist nach neuem Recht je nach Leistungsdatum länger oder kürzer sein.

Beispiel

- D-GmbH hält zu 100% die A-Inc.
- Die A-Inc. hat ein Wirtschaftsjahr 1.4.-31.3.
- Die A-Inc. bewirkt eine Leistung (i) im November 01 oder (ii) im Februar 02.

Lösung

- Für die Leistung im November 01 endet die Antragsfrist nach bisherigem Recht mit Ablauf des 31.12.02, nach neuem Recht mit Ablauf des 31.3.03.
- Für die Leistung im Februar 02 endet die Antragsfrist nach bisherigem Recht mit Ablauf des 31.12.03 und nach neuem Recht mit Ablauf des 31.3.03.

BACKUP: Anpassung von § 27 Abs. 8 **Satz 9** KStG

Bisher

*„Soweit **Leistungen nach Satz 1** nicht gesondert festgestellt worden sind, gelten sie als Gewinnausschüttung, die beim Anteilseigner zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 9 des Einkommensteuergesetzes führen.“*

Neu

*„Soweit **für Leistungen nach Satz 1 oder Nennkapitalrückzahlungen eine Einlagenrückgewähr** nicht gesondert festgestellt worden ist, gelten sie als Gewinnausschüttung, die beim Anteilseigner zu Einnahmen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 oder 9 des Einkommensteuergesetzes führen.“*

Begründung

„[...] Die Änderung des Satzes 3, wonach von einer Einlagenrückgewähr sowohl Nennkapitalrückzahlungen als auch die Rückzahlung von nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen erfasst werden, macht eine entsprechende Ergänzung des Satzes 9 erforderlich.“

Beobachtung

Abs. 8 definiert eine „Einlagenrückgewähr“ anders als im § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG. Oberbegriff ist nunmehr die Einlagenrückgewähr, welche „Leistungen“ (also nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen) als auch Nennkapitalrückzahlungen umfasst.

BACKUP: Sonstiges

Anwendungsvorschriften

§ 34 Absatz 10 wird wie folgt gefasst: „§ 27 Absatz 8 in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist erstmalig anzuwenden auf Leistungen und Nennkapitalrückzahlungen, die **nach dem 31. Dezember 2022 erbracht werden.**“

Beobachtung/Fragen:

Was bedeutet „erbracht werden“?
Kommt es auf den Beschluss oder die Auszahlung an?

Streichung von § 7 Abs. 2 KapErhStG m.W.z. 1.1.2023

§ 8a Abs. 3 KapErhStG-E hat folgenden Wortlaut: „§ 7 Absatz 2 ist **letztmals** auf die Rückzahlung von Nennkapital anzuwenden, wenn die Rückzahlung vor dem 1. Januar 2023 **erfolgt** ist.“).

Beobachtung/Frage:

Was bedeutet „erfolgt ist“? Kommt es auf den Beschluss oder die Auszahlung an?

BACKUP: Übergeordnete Beobachtungen - Ist § 27 Abs. 8 KStG EU-konform?

Zweifel des BFH (VIII R 14/20), ob der Zwang zur Durchführung des Feststellungsverfahrens mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar ist; die Einwände dürften auch für den „globalisierten“ § 27 Abs. 8 KStG gleichermaßen gelten:

- Rz. 35: *Allerdings erachtet der Senat die Regelung des § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG, der keine individuelle Nachweismöglichkeit einer Einlagenrückgewähr für Anteilseigner von EU-Kapitalgesellschaften im Veranlagungsverfahren vorsieht, unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) nicht zweifelsfrei als mit dem Unionsrecht vereinbar“ (Hinweis auf EuGH-Urteile van Caster, C-326/12 und Meilicke, C-262/09).*
- Rz. 36: *„Nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG wird das steuerliche Einlagekonto zwingend nur bei inländischen Kapitalgesellschaften gesondert festgestellt, wohingegen es nach § 27 Abs. 8 Satz 3 KStG bei ausländischen EU-Kapitalgesellschaften **nur auf deren Antrag hin festgestellt wird. Der Anteilseigner [...] kann selbst keinen solchen Antrag stellen und ist davon abhängig, ob die ausländische EU-Kapitalgesellschaft das Feststellungsverfahren (freiwillig) einleitet; macht sie das nicht, werden [...] sämtliche Leistungen [...] als Kapitaleinnahmen [...] fingiert. Die Regelung des § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG könnte daher geeignet sein, deutsche Anleger davon abzuhalten, Anteile an einer ausländischen EU-Kapitalgesellschaft zu erwerben und eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs gemäß Art. 63 AEUV darstellen [...]. Eine solche Beschränkung könnte zwar durch das Erfordernis, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle zu gewährleisten, gerechtfertigt sein [...]. Die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle wäre jedoch auch gewährleistet und die Beschränkung des freien Kapitalverkehrs folglich nur dann verhältnismäßig, wenn der inländische Anteilseigner durch Vorlage entsprechender Unterlagen und Belege eine Einlagenrückgewähr individuell im Veranlagungsverfahren nachweisen kann“.** (Hinweis auf EuGH-Urteile van Caster, C-326/12 und Meilicke, C-262/09).*

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit.

[pwc.de](https://www.pwc.de)

© April 2023 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

Alle Rechte vorbehalten. "PwC" bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.