

Jahressteuergesetz 2022 – Steuerneutrale Kapitalrückzahlungen aus Drittstaaten nur noch im Antragsweg

21. März 2023

Mit dem Jahressteuergesetz 2022 ergeben sich für Gesellschaften, die weder im Inland noch in der EU ansässig sind, erneut Änderungen, wenn sie steuerneutral Kapital an ihre Anteilseigner zurückzahlen wollen. Hatte das BMF doch gerade erst mit Schreiben vom 21. April 2022 die langjährige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes anerkannt, dass auch diese sogenannten Drittstaaten-Kapitalgesellschaften Einlagen und Nennkapital steuerneutral zurückzahlen können, und unter welchen Voraussetzungen dies auf Verwaltungsseite akzeptiert wird, so führt die Gesetzesänderung wieder zu neuen Fragen beim Rechtsanwender. Gerade für Anleger in alternative Investmentfonds stellt die nun festgelegte gesetzliche Antragspflicht eine schwer zu überwindende praktische Hürde dar.

Das Gute zuerst

Durch das Jahressteuergesetz 2022 wurde § 27 Absatz 8 des Körperschaftsteuergesetzes geändert. Danach können nun nicht in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaften ihre Einlagen bzw. ihr Nennkapital steuerneutral zurückzahlen. Es ist zu begrüßen, dass damit Rechtssicherheit und ein Gleichlauf aller ausländischen Gesellschaften hergestellt wird. Die bisherigen Unsicherheiten zum persönlichen Anwendungsbereich der Norm sind damit ausgeräumt. Klargestellt wird zudem,

dass § 27 Absatz 8 des Körperschaftsteuergesetzes sachlich auch auf Nennkapitalrückzahlungen Anwendung findet. Die Anwendung auch auf Nennkapitalrückzahlungen ergab sich bisher so nicht aus dem Gesetz. Nunmehr müssen jedoch damit alle ausländischen Kapitalgesellschaften, und nicht nur EU-Gesellschaften, ein Feststellungsverfahren in Deutschland führen, um eine steuerneutrale Rückzahlung von

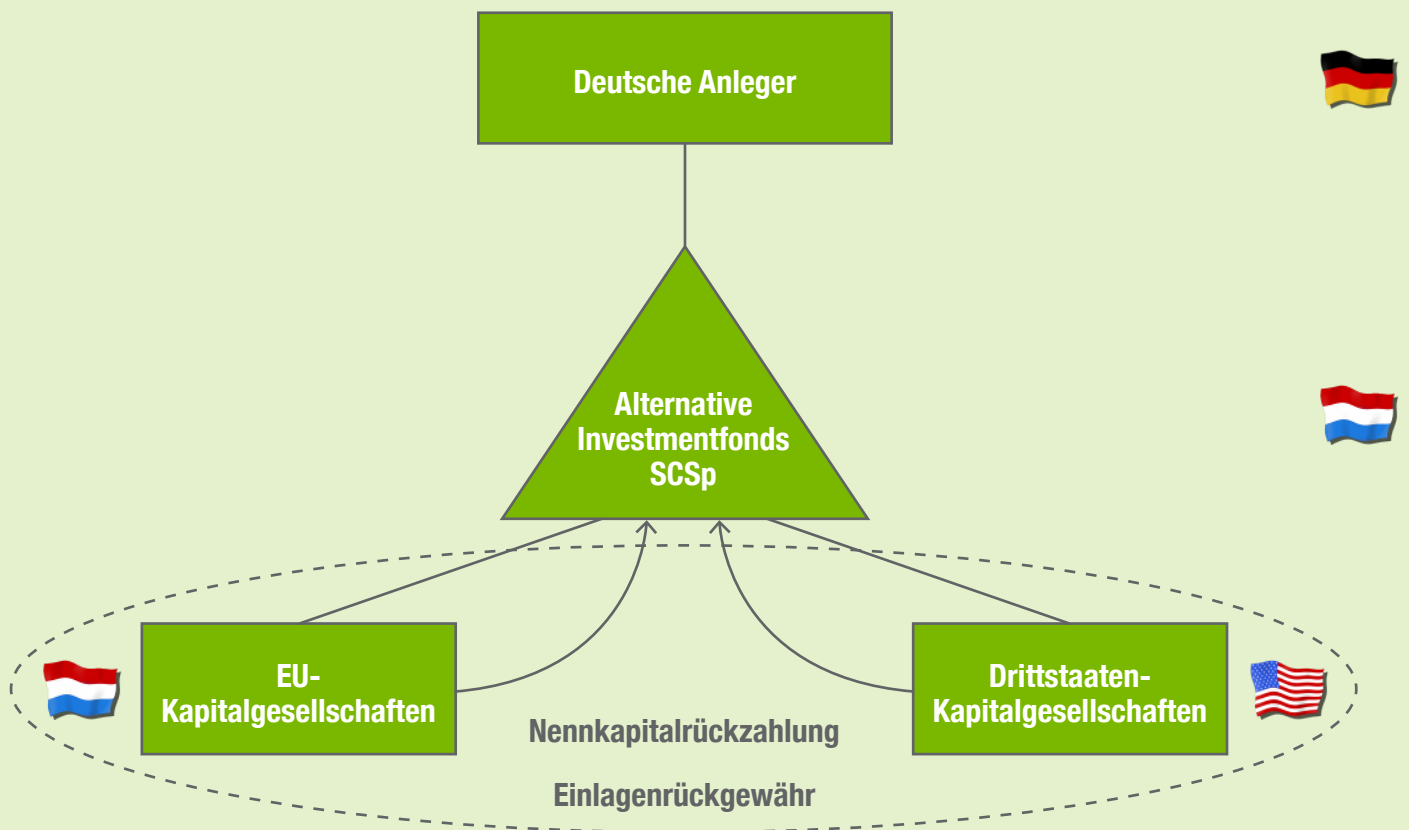
Kapital erbringen zu können. Wird dieses Verfahren nicht eingehalten, fingiert das Gesetz, dass es sich um Gewinnausschüttungen handelt, die beim Empfänger grundsätzlich zu steuerbaren und ggf. auch steuerpflichtigen Einnahmen führen.

Die Neufassung ist erstmalig auf Leistungen und Nennkapitalrückzahlungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2022 erbracht werden.



Dokumente zu diesem beleuchtet:

- [beleuchtet vom 26. April 2022](#)
- [BMF-Schreiben vom 21. April 2022](#)



Vereinheitlichung des Antragsverfahrens

Der Teufel steckt wie immer im Detail

Eine steuerneutrale Einlagerückgewähr aus Drittstaaten-Kapitalgesellschaften war bisher gesetzlich nicht geregelt. Jedoch hatte sich die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 21. April 2022 (vgl. unser **beleuchtet** vom 26. April 2022) der jahrelangen höchstrichterlichen Rechtsprechung angeschlossen und diese auch bei Drittstaaten-Kapitalgesellschaften zugelassen. Im Erlasswege war damit verwaltungsseitig geklärt worden, dass eine steuerneutrale Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten-Kapitalgesellschaften ohne ein gesondertes Feststellungsverfahren durch Nachweiserbringung des Anteilseigners im Rahmen seiner Veranlagung möglich ist. Die Neuregelung führt nun jedoch zu einem formellen Feststellungsverfahren mit Antragspflicht der leistenden Gesellschaft (§ 27 Absatz 8 Satz 3 Körperschaftsteuergesetz idF JStG 2022).

Dieser Antrag ist fristgebunden. Es handelt sich um eine gesetzliche Ausschlussfrist. Er ist bis zum Ende des zwölften Monats zu stellen, der auf das Ende des Wirtschaftsjahres folgt, in dem die Leistung erfolgt ist (§ 27 Absatz 8 Satz 4 Körperschaftsteuergesetz idF JStG 2022). Abzustellen ist auf das Wirtschaftsjahr der zahlenden ausländischen Gesellschaft. Bezog sich die Vorgängervfassung des § 27 Absatz 8 Körperschaftsteuergesetz noch auf das Ende des Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Leistung erfolgt ist, ist nun auf einen 12-Monats-Zeitraum in Abhängigkeit des Wirtschaftsjahres der leistenden Gesellschaft abzustellen. Waren damit sämtliche Anträge in der Vergangenheit (für EU-Gesellschaften) bis zum 31. Dezember des Folgejahres zu stellen, ist nun ein kontinuierliches Antragsverfahren innerhalb dieser 12-Monats-Zeiträume erforderlich, sollen die Rückzahlungen nicht als Gewinnausschüttungen behandelt werden. Gerade bei Investitionen



in alternative Investmentfonds mit einer Vielzahl von Holding- und Portfoliogesellschaften ist nun nachzuhalten, wann die Wirtschaftsjahre der einzelnen Gesellschaften enden, um den Ablauf dieses 12-Monats-Zeitraumes im Rahmen eines Fristenmanagements zu überwachen.

Ein weiteres Praxisproblem ist, dass der Antrag durch die leistende Gesellschaft selbst zu stellen ist. Gerade in Fondskonstruktionen ist nicht immer sichergestellt, dass der deutsche Gesellschafter ausreichenden Einfluss auf diese Gesellschaft hat. Die Möglichkeit des Nachweises der Steuerneutralität der Einlagenrückgewähr im eigenen Veranlagungsverfahren des Anteilseigners ist nach der gesetzlichen Regelung jedenfalls nicht mehr zulässig. In den bisherigen Side Letters wurden regelmäßig nur die EU-Tochtergesellschaften der Fonds verpflichtet, ein Antragsverfahren zwecks Feststellung der Steuerneutralität der Einlagenrückgewähr zu führen. In neuen Side Letter Verhandlungen sollten die Klauseln für EU- und Drittstaatengesellschaften vereinheitlicht werden.

Zudem sind nicht nur Zahlungen aus den Rücklagen erfasst, sondern auch Nennkapitalrückzahlungen. Waren nach dem BMF-Schreiben vom 21. April 2022 nur Nennkapitalrückzahlungen, die aus der Umwandlung von Rücklagen stammten und damit unter § 7 Absatz 2 des Gesetzes über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln fielen, erfasst, betrifft dies nun sämtliche Nennkapitalrückzahlungen, unabhängig davon, ob sie aus der Umwandlung von Rücklagen stammen oder nicht. Flankierend zur Neuregelung des § 27 Absatz 8 des Körperschaftsteuergesetzes wurde § 7 Absatz 2 des Gesetzes über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln ab 2023 aufgehoben.

Von erheblicher praktischer Relevanz ist schließlich die Frage, welche Nachweise für eine Steuerneutralität nun erbracht werden müssen. § 27 Absatz 8 Satz 7 Körperschaftsteuergesetz idF JStG 2022 sagt unverändert, dass im Antrag die für die Berechnung der Einlagenrückgewähr erforderlichen Umstände darzulegen sind. Das BMF-Schreiben vom 21. April 2022 sah für Drittstaaten-Kapitalgesellschaften eine deutliche Erleichterung vor, da es für diese Drittstaaten-Kapitalgesellschaften keine Überleitungsrechnung auf deutsche Grundsätze nach § 60 Absatz 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung forderte. Maßgeblich für die Verwendungsreihenfolge sei das ausländische Handelsrecht. Zudem reichten grundsätzlich Beschlüsse und Nachweise über die geleistete Ausschüttung aus. In der Verwaltungspraxis im Rahmen des § 27 Absatz 8 Satz 7 Körperschaftsteuergesetz wird jedoch eine Überleitung des ausländischen Handelsrechts auf deutsche steuerbilanzielle Grundsätze gefordert. Zudem ist nach der bisherigen Verwaltungspraxis zu § 27 Absatz 8 Satz 7 Körperschaftsteuergesetz eine lückenlose Entwicklung des steuerlichen Einlagebestands erforderlich. Dies könnte eine Aufarbeitung der Historie der leistenden Gesellschaft über Jahre erforderlich machen. Dies wird in der Praxis in einigen Fällen schlicht unmöglich sein.

Fazit

Die verfahrensrechtlichen Hürden des neuen § 27 Absatz 8 Körperschaftsteuergesetz sind hoch und betreffen nicht nur die Drittstaaten-Kapitalgesellschaften. Durch die Änderung der Fristenberechnung können sich auch für EU-Kapitalgesellschaften Änderungen beim Antragsverfahren ergeben.

Ausweislich der Gesetzbegründung zum Jahressteuergesetz 2022 wurde die gesetzliche Frist für den Antrag geändert, damit sich die bisherigen Bearbeitungszeiten auf Verwaltungsseite verkürzen und es nicht mehr zu Belastungsspitzen zum Antragsstichtag 31. Dezember kommt. Von einer Entlastung auf Verwaltungsseite kann nach unserer Einschätzung jedoch nicht ausgegangen werden. Betrafen die Anträge bisher „nur“ das europäische Ausland, wird sich das Bundeszentralamt für Steuern zukünftig mit Abschlüssen und ausländischen Rechtsordnungen rund um den Erdball beschäftigen müssen. Dauern die Verfahren aktuell schon mehrere Jahre, bleibt abzuwarten, ob sich diese Zeiträume verkürzen.



Scheitert der Antrag, da er zum Beispiel nicht fristgerecht seitens der ausländischen Gesellschaft eingereicht wurde, oder wird er abgelehnt, weil die Nachweise nicht ausreichend erbracht werden können, führt dies nach der gesetzlichen Fiktion zu Dividendeneinnahmen. Gerade Anleger in alternative Investmentfonds werden diese Dividenden auch steuerpflichtig vereinnahmen. Da der einzelne Anleger in der Regel weniger als 10 Prozent an der leistenden Gesellschaft hält, findet das Schachtelprivileg und damit die Steuerbefreiung nach § 8b Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes keine Anwendung. Zwar reduziert sich ein eventueller Gewinn aus der Auflösung der Gesellschaft im Exit, da die Anschaffungskostenreduzierung entfällt. Dieser Gewinn ist jedoch über § 8b Absatz 2 des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreit. Für regelbesteuerte Körperschaften als Anleger droht eine Substanzbesteuerung. Es empfiehlt sich, bestehende Side Letter Klauseln zu prüfen und an den geänderten Gesetzeswortlaut anzupassen. Wir unterstützen Sie gern dabei!

 **bei Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung!**



Dr. Carsten Bödecker
Partner . Steuerberater . Rechtsanwalt

Tel. +49 211 946847-51
carsten.boedecker@bepartners.pro



Carsten Ernst
Partner . Steuerberater

Tel. +49 211 946847-52
carsten.ernst@bepartners.pro



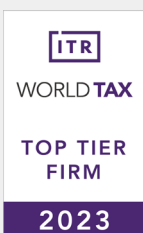
Friederike Schmidt
Partner . Steuerberaterin

Tel. +49 211 946847-60
friederike.schmidt@bepartners.pro



Kristof Ahrens
Steuerassistent

Tel. +49 211 946847-56
kristof.ahrens@bepartners.pro



Bödecker Ernst & Partner mbB | Steuerberater . Rechtsanwälte
Nordstraße 116-118 | 40477 Düsseldorf
<https://www.bepartners.pro>



Obgleich unsere Mandanteninformationen sorgfältig erstellt werden, wird keine Haftung für Fehler oder Auslassungen übernommen. Der Inhalt der Informationen stellt keinen steuerlichen oder sonstigen rechtlichen Rat dar und ersetzt keine auf den Einzelfall bezogene steuerliche oder anwaltliche Beratung. Hierfür stehen Ihnen unsere in der Mandanteninformation genannten Ansprechpartner gerne zur Verfügung.