

Inhaltsübersicht

A. Grundlegung.....	1
I. Problemstellung und Untersuchungsgegenstand	1
II. Untersuchungsziel	8
III. Gang der Untersuchung	9
IV. Untersuchungsprämissen	10
V. Fallgruppensystematisierung	11
B. Ertragsteuerlicher Einlagebegriff	15
I. Vorbemerkungen.....	15
II. Systematische und begriffliche Grundlagen	15
III. Einlagegegenstand	20
IV. Einlagewille und Einlagehandlung	31
V. Zugangszeitpunkt	31
VI. Bewertung der Einlage	33
C. Grundkonzeption des steuerlichen Einlagekontos.....	37
I. Rechtskreis der zur Führung Verpflichteten	37
II. Rechtsnatur des steuerlichen Einlagekontos	38
III. Verfahrensfragen.....	41
IV. Erfassung von Zugängen.....	45
V. Erfassung von Abgängen	47
VI. Fehlerfassungen auf dem steuerlichen Einlagekonto.....	59
VII. Besonderheiten bei ausländischen Gesellschaften.....	113
D. Ertragsteuerliche Konsequenzen.....	135
I. Einlage auf Gesellschaftsebene.....	135
II. Einlage auf Gesellschafterebene	136
III. Einlagenrückgewähr auf Gesellschaftsebene.....	144
IV. Einlagenrückgewähr auf Gesellschafterebene	146
E. Erfassung von Kapitalmaßnahmen auf dem steuerlichen Einlagekonto	205
I. Vorbemerkungen.....	205
II. Schlichte Kapitalveränderungen	205
III. Umstrukturierungen	233
IV. Organschaften	290
V. Unternehmenstransaktionen.....	299

F. Schlussbetrachtung	333
Anhang	337
Literaturverzeichnis	365
Rechtsprechungsverzeichnis	435
Verwaltungsanweisungsverzeichnis	449
Quellenverzeichnis	451

Inhaltsverzeichnis

A. Grundlegung.....	1
I. Problemstellung und Untersuchungsgegenstand	1
II. Untersuchungsziel	8
III. Gang der Untersuchung	9
IV. Untersuchungsprämissen	10
V. Fallgruppensystematisierung.....	11
B. Ertragsteuerlicher Einlagebegriff	15
I. Vorbemerkungen	15
II. Systematische und begriffliche Grundlagen.....	15
1. Einlagebegriff i. S. d. § 27 Abs. 1 S. 1 KStG.....	15
2. Offene Einlagen.....	16
3. Verdeckte Einlagen	18
III. Einlagegegenstand	20
1. Grundsätzliches zur Einlagefähigkeit.....	20
2. Gesellschaftsrechtliche Kriterien	21
a) Wirtschaftlicher Wert	21
(1) Bewertbarkeit.....	21
(2) Verwertbarkeit	22
(3) Übertragbarkeit	23
b) Bilanzierbarkeit	24
3. Handelsrechtliche Kriterien.....	25
a) Bewertbarkeit	25
b) Verkehrsfähigkeit	26
4. Steuerrechtliche Kriterien	26
a) Selbständige Bewertungsfähigkeit	26
b) Werthaltigkeit	27
c) Übertragbarkeit.....	28
5. Diskussion und Synthese.....	29
IV. Einlagewille und Einlagehandlung.....	31
V. Zugangszeitpunkt.....	31
VI. Bewertung der Einlage	33
1. Offene Einlagen.....	33
2. Verdeckte Einlagen	34

C. Grundkonzeption des steuerlichen Einlagekontos.....	37
I. Rechtskreis der zur Führung Verpflichteten	37
II. Rechtsnatur des steuerlichen Einlagekontos	38
1. Für die Belange der Gesellschaftbesteuerung.....	38
2. Für die Belange der Gesellschafterbesteuerung	40
III. Verfahrensfragen	41
1. Grundlegendes.....	41
2. Erstmalige Bestandsermittlung	42
3. Gesonderte Feststellung des Bestandes	44
4. Technik der Bestandsfortschreibung	45
IV. Erfassung von Zugängen	45
1. Sachlicher Anwendungsbereich	45
2. Zuflusszeitpunkt	46
V. Erfassung von Abgängen.....	47
1. Sachlicher Anwendungsbereich	47
a) Grundlegung und Systematisierung	47
b) Leistung i. S. d. § 27 Abs. 1 S. 3, 5 KStG (Fallgruppe 2 und 4).....	49
(1) Leistungsbegriff.....	49
(2) Differenzrechnung	49
c) Leistungsfiktion (Fallgruppe 3).....	53
d) Abgänge ohne Vorliegen einer Leistung (Fallgruppe 1).....	54
e) Verpflichtung zur Bescheinigungserstellung	57
f) Konkurrenzverhältnis bei Realisierung mehrerer Fallgruppen	57
2. Abflusszeitpunkt.....	58
VI. Fehlerfassungen auf dem steuerlichen Einlagekonto	59
1. Zugang wurde nicht korrekt erfasst.....	59
a) Systematisierung.....	59
b) Direkte steuerliche Konsequenzen	62
c) Auswirkungen auf den Bestand des steuerlichen Einlagekontos	63
(1) Fallgruppe 1	63
(2) Fallgruppe 2	69
(3) Fallgruppe 3	73
(4) Fallgruppe 4	74
d) Zwischenfazit	75

2.	Abgang wurde nicht korrekt erfasst	76
a)	Systematisierung.....	76
b)	Direkte steuerliche Konsequenzen	82
(1)	Abgang zu niedrig bescheinigt	82
(2)	Abgang nicht bescheinigt	82
(3)	Abgang zu hoch bescheinigt.....	82
c)	Auswirkungen auf den Bestand des steuerlichen Einlagekontos	90
(1)	Abgang wurde zu gering/nicht bescheinigt (Fallgruppe 1)	90
aa)	Bescheinigung und Feststellung stimmen überein.....	90
i)	Eingliedrige Gesellschaft	90
ii)	Mehrgliedrige Gesellschaft	90
bb)	Bescheinigung und Feststellung stimmen nicht überein.....	91
i)	Eingliedrige Gesellschaft	91
ii)	Mehrgliedrige Gesellschaft	92
(2)	Abgang wurde zu hoch bescheinigt (Fallgruppe 2)	98
aa)	Bescheinigung und Feststellung stimmen überein.....	98
i)	Eingliedrige Gesellschaft	98
ii)	Mehrgliedrige Gesellschaft	101
bb)	Bescheinigung und Feststellung stimmen nicht überein.....	102
i)	Eingliedrige Gesellschaft	102
ii)	Mehrgliedrige Gesellschaft	104
(3)	Abgang wurde korrekt bescheinigt (Fallgruppe 3).....	105
aa)	Bescheinigung und Feststellung stimmen überein.....	105
bb)	Bescheinigung und Feststellung stimmen nicht überein.....	105
i)	Eingliedrige Gesellschaft	105
ii)	Mehrgliedrige Gesellschaften	111
d)	Zwischenfazit	111
VII.	Besonderheiten bei ausländischen Gesellschaften	113
1.	Grundlegendes.....	113
2.	Ausländische Gesellschaften innerhalb der EU	114
a)	Systematik	114
b)	Persönliche Voraussetzungen	114
c)	Sachliche Voraussetzungen	115
d)	Verfahrensfragen	120

3.	Ausländische Gesellschaften innerhalb des EWR	125
4.	Ausländische Gesellschaften innerhalb von Drittstaaten	125
a)	Systematik	125
b)	Persönliche Voraussetzungen	127
c)	Sachliche Voraussetzungen	128
d)	Verfahrensfragen	129
5.	Exkurs 1: Nennkapitalrückzahlung ausländischer Gesellschaften	130
6.	Exkurs 2: Einlagenrückgewähr im Kontext der Hinzurechnungsbesteuerung	131
D.	Ertragsteuerliche Konsequenzen	135
I.	Einlage auf Gesellschaftsebene	135
II.	Einlage auf Gesellschafterebene	136
1.	Fallgruppensystematisierung	136
2.	Natürliche Person	139
a)	Gesellschaftsanteil wird im Privatvermögen gehalten	139
(1)	Einlage erfolgt aus Privatvermögen (Fallgruppe 1)	139
(2)	Einlage erfolgt aus Betriebsvermögen (Fallgruppe 2)	140
b)	Gesellschaftsanteil wird im Betriebsvermögen gehalten	141
(1)	Einlage erfolgt aus Privatvermögen (Fallgruppe 3)	141
(2)	Einlage erfolgt aus Betriebsvermögen (Fallgruppe 4)	143
3.	Juristische Person (Fallgruppe 5)	143
III.	Einlagenrückgewähr auf Gesellschaftsebene	144
1.	Einlagenrückgewähr wurde korrekt bescheinigt	144
2.	Einlagenrückgewähr wurde fehlerhaft bescheinigt	144
IV.	Einlagenrückgewähr auf Gesellschafterebene	146
1.	Inländischer Gesellschafter einer inländischen Gesellschaft	146
a)	Natürliche Person	146
(1)	Privatvermögen	146
aa)	Einlagenrückgewähr unterschreitet Anschaffungskosten	146
i)	Einlagenrückgewähr korrekt bescheinigt	146
ii)	Einlagenrückgewähr fehlerhaft bescheinigt	147
bb)	Einlagenrückgewähr überschreitet Anschaffungskosten	150
i)	Einlagenrückgewähr korrekt bescheinigt	150
α)	Beteiligung < 1 %	150
β)	Beteiligung ≥ 1 %	152

ii) Einlagenrückgewähr fehlerhaft bescheinigt.....	154
α) Beteiligung < 1 %	154
β) Beteiligung ≥ 1 %	154
(2) Betriebsvermögen	155
aa) Einlagenrückgewähr unterschreitet Beteiligungsbuchwert.....	155
i) Einlagenrückgewähr korrekt bescheinigt.....	155
ii) Einlagenrückgewähr fehlerhaft bescheinigt.....	157
bb) Einlagenrückgewähr überschreitet Beteiligungsbuchwert.....	159
i) Einlagenrückgewähr korrekt bescheinigt.....	159
ii) Einlagenrückgewähr fehlerhaft bescheinigt.....	160
b) Juristische Person	161
(1) Einlagenrückgewähr unterschreitet Beteiligungsbuchwert	161
aa) Einlagenrückgewähr korrekt bescheinigt.....	161
bb) Einlagenrückgewähr fehlerhaft bescheinigt.....	161
(2) Einlagenrückgewähr überschreitet Beteiligungsbuchwert	166
aa) Einlagenrückgewähr korrekt bescheinigt.....	166
bb) Einlagenrückgewähr fehlerhaft bescheinigt.....	167
2. Ausländischer Gesellschafter einer inländischen Gesellschaft	167
a) Vorbemerkungen	167
b) Ansässigkeitsstaat ist kein DBA-Staat	168
(1) Natürliche Person.....	168
aa) Inländisches Privatvermögen	168
i) Einlagenrückgewähr unterschreitet Anschaffungskosten	168
α) Einlagenrückgewähr korrekt bescheinigt.....	168
β) Einlagenrückgewähr fehlerhaft bescheinigt.....	168
ii) Einlagenrückgewähr überschreitet Anschaffungskosten	169
α) Einlagenrückgewähr korrekt bescheinigt.....	169
αα) Beteiligung < 1%	169
ββ) Beteiligung ≥ 1%	169
β) Einlagenrückgewähr fehlerhaft bescheinigt.....	170
αα) Beteiligung < 1%	170
ββ) Beteiligung ≥ 1%	170
bb) Inländisches Betriebsvermögen	171
i) Einlagenrückgewähr unterschreitet Beteiligungsbuchwert.....	171

α)	Einlagenrückgewähr korrekt bescheinigt.....	171
β)	Einlagenrückgewähr fehlerhaft bescheinigt.....	171
ii)	Einlagenrückgewähr überschreitet Beteiligungsbuchwert.....	172
α)	Einlagenrückgewähr korrekt bescheinigt.....	172
β)	Einlagenrückgewähr fehlerhaft bescheinigt.....	172
(2)	Juristische Person.....	172
aa)	Einlagenrückgewähr unterschreitet Beteiligungsbuchwert.....	172
i)	Einlagenrückgewähr korrekt bescheinigt.....	172
α)	Beteiligung ist einem inländischen Betriebsvermögen zuzuordnen...	172
β)	Beteiligung ist keinem inländischen Betriebsvermögen zuzuordnen.	173
ii)	Einlagenrückgewähr fehlerhaft bescheinigt.....	173
α)	Beteiligung ist einem inländischen Betriebsvermögen zuzuordnen...	173
β)	Beteiligung ist keinem inländischen Betriebsvermögen zuzuordnen.	174
bb)	Einlagenrückgewähr überschreitet Beteiligungsbuchwert.....	175
i)	Einlagenrückgewähr korrekt bescheinigt.....	175
α)	Beteiligung ist einem inländischen Betriebsvermögen zuzuordnen...	175
β)	Beteiligung ist keinem inländischen Betriebsvermögen zuzuordnen.	175
αα)	Beteiligung < 1%.....	175
ββ)	Beteiligung ≥ 1%.....	176
ii)	Einlagenrückgewähr fehlerhaft bescheinigt.....	177
α)	Beteiligung ist einem inländischen Betriebsvermögen zuzuordnen...	177
β)	Beteiligung ist keinem inländischen Betriebsvermögen zuzuordnen.	177
αα)	Beteiligung < 1%.....	177
ββ)	Beteiligung ≥ 1%.....	178
c)	Ansässigkeitsstaat ist ein DBA-Staat	178
(1)	Abkommensrechtliche Qualifikation der Einlagenrückgewähr.....	178
aa)	Grundlegendes	178
bb)	Einlagenrückgewähr unterschreitet Anschaffungskosten oder Beteiligungsbuchwert	179
cc)	Einlagenrückgewähr überschreitet Anschaffungskosten oder Beteiligungsbuchwert	180
(2)	Natürliche Person.....	182
aa)	Inländisches Privatvermögen	182
i)	Einlagenrückgewähr unterschreitet Anschaffungskosten	182
ii)	Einlagenrückgewähr überschreitet Anschaffungskosten	182

bb) Inländisches Betriebsvermögen	183
i) Einlagenrückgewähr unterschreitet Beteiligungsbuchwert	183
ii) Einlagenrückgewähr überschreitet Beteiligungsbuchwert	183
(3) Juristische Person	184
aa) Einlagenrückgewähr unterschreitet Beteiligungsbuchwert	184
bb) Einlagenrückgewähr überschreitet Beteiligungsbuchwert	187
3. Inländischer Gesellschafter einer ausländischen Gesellschaft	187
a) Vorbemerkungen	187
b) Quellenstaat qualifiziert Kapitalauskehrung als Einlagenrückgewähr, inländische Qualifikation als Gewinnausschüttung	187
(1) Einlagenrückgewähr unterschreitet Anschaffungskosten oder Beteiligungsbuchwert	187
(2) Einlagenrückgewähr überschreitet Anschaffungskosten oder Beteiligungsbuchwert	188
c) Quellenstaat qualifiziert Kapitalauskehrung als Gewinnausschüttung, inländische Qualifikation als Einlagenrückgewähr	190
(1) Einlagenrückgewähr unterschreitet Anschaffungskosten oder Beteiligungsbuchwert	190
(2) Einlagenrückgewähr überschreitet Anschaffungskosten oder Beteiligungsbuchwert	190
4. Ausländischer Gesellschafter einer ausländischen Gesellschaft	190
5. Vergleichende Übersichten	191
E. Erfassung von Kapitalmaßnahmen auf dem steuerlichen Einlagekonto	205
I. Vorbemerkungen	205
II. Schlichte Kapitalveränderungen	205
1. Gründung und laufende Geschäftstätigkeit	205
a) Keine Nennkapitalveränderung	205
(1) Verdeckte Einlage	205
aa) Bareinlage	205
bb) Sacheinlage	205
(2) Genussrechtskapital	206
b) Mittelbare Nennkapitalveränderung	207
(1) Aufgelder bei neuen Anteilen	207
(2) Aufgelder bei Wandelschuldverschreibungen	207
c) Unmittelbare Nennkapitalveränderung	210
(1) Nennkapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln	210

aa)	Steuerliches Einlagekonto überschreitet Nennkapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln	210
bb)	Steuerliches Einlagekonto unterschreitet Nennkapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln	211
(2)	Nennkapitalherabsetzung	213
aa)	Ohne bestehenden Sonderausweis	213
bb)	Mit bestehendem Sonderausweis	215
(3)	Eigene Anteile	215
aa)	Grundlegung	215
bb)	Erwerb eigener Anteile	217
i)	Fremdüblicher Erwerbspreis	217
α)	Erwerbspreis überschreitet Nennwert der Anteile	217
β)	Erwerbspreis unterschreitet Nennwert der Anteile	218
ii)	Überpreiserwerb	218
α)	Erwerbspreis überschreitet Nennwert der Anteile	218
β)	Erwerbspreis unterschreitet Nennwert der Anteile	219
iii)	Unterpreiserwerb	219
cc)	Veräußerung eigener Anteile	221
i)	Fremdüblicher Veräußerungspreis	221
α)	Veräußerungspreis überschreitet Nennwert der Anteile	221
β)	Veräußerungspreis unterschreitet Nennwert der Anteile	221
ii)	Überpreisveräußerung	222
α)	Veräußerungspreis überschreitet Nennwert der Anteile	222
β)	Veräußerungspreis unterschreitet Nennwert der Anteile	222
iii)	Unterpreisveräußerung	222
α)	Veräußerungspreis überschreitet Nennwert der Anteile	222
β)	Veräußerungspreis unterschreitet Nennwert der Anteile	223
2.	Krise und Sanierung	224
a)	Keine Nennkapitalveränderung	224
(1)	Verzicht auf Gesellschafterdarlehen	224
aa)	Verzichtserklärung	224
bb)	Wiederaufleben	224
(2)	Nachrangigkeitserklärung in Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen ...	224
aa)	Rangrücktritt	224
bb)	Wiederaufleben	225

(3) Schuldübernahme	225
(4) Debt-Mezzanine-Swap	226
b) Un(-mittelbare-) Nennkapitalveränderung	226
(1) Nennkapitalherabsetzung	226
(2) Debt-Equity-Swap	227
3. Liquidation	227
a) Grundlegendes	227
b) Kapitalauskehrung im Abwicklungszeitraum	229
c) Kapitalauskehrung im Rahmen der Vermögensverteilung	231
III. Umstrukturierungen	233
1. Umstrukturierungen innerhalb des UmwStG	233
a) Verschmelzung auf eine Kapitalgesellschaft	233
(1) Grundlegende Auswirkungen	233
aa) Vorbemerkungen	233
bb) Übertragender Rechtsträger	234
cc) Übernehmender Rechtsträger	238
(2) Systematisierung weiterer Auswirkungen	240
(3) Fallgruppen	241
aa) Verschmelzungsrichtung	241
i) Abwärtsverschmelzung	241
ii) Aufwärtsverschmelzung	244
bb) Verschmelzungsinduzierte Vorteilsgewährung	246
cc) Grenzüberschreitende Verschmelzungen	249
b) Verschmelzung auf eine Personengesellschaft oder natürliche Person	250
(1) Grundlegende Auswirkungen	250
aa) Vorbemerkungen	250
bb) Übertragender Rechtsträger	251
(2) Systematisierung weiterer Auswirkungen	254
(3) Fallgruppen	254
aa) Verschmelzungsinduzierte Vorteilsgewährung	254
bb) Grenzüberschreitende Verschmelzung	255
c) Abspaltung oder Aufspaltung auf eine Kapitalgesellschaft	256
(1) Grundlegende Auswirkungen	256
aa) Vorbemerkungen	256

bb) Aufteilungsschlüssel	257
(2) Systematisierung weiterer Auswirkungen	263
(3) Fallgruppen	264
aa) Abwärtsabspaltung	264
bb) Aufwärtsabspaltung	267
cc) Spaltungsinduzierte Vorteilsgewährung	269
d) Abspaltung oder Aufspaltung auf eine Personengesellschaft	271
(1) Grundlegende Auswirkungen	271
aa) Vorbemerkungen	271
bb) Übertragender Rechtsträger	271
e) Einbringung in eine Kapitalgesellschaft	276
(1) Grundlegende Auswirkungen	276
aa) Vorbemerkungen	276
bb) Übernehmender Rechtsträger	276
(2) Systematisierung weiterer Auswirkungen	278
(3) Fallgruppen	278
aa) Wertansatz des eingebrachten Vermögens unterschreitet das gezeichnete Kapital	278
bb) Auswirkungen aus der nachträglichen Versagung des Wertansatzes nach § 20 Abs. 2 UmwStG	280
i) Einlagenrückgewähr i. S. d. § 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 3 UmwStG	280
ii) Erhöhungsbetrag i. S. d. § 23 Abs. 2 S. 1 UmwStG	282
cc) Einbringungsinduzierte Vorteilsgewährung	284
2. Umstrukturierungen außerhalb des UmwStG	287
IV. Organschaften	290
1. Grundlegendes	290
2. Mehr- und Minderabführungen	290
a) Mehrabführungen	290
(1) Organschaftlich verursachte Mehrabführungen	290
(2) Vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen	293
b) Minderabführungen	294
(1) Organschaftlich verursachte Minderabführungen	294
(2) Vororganschaftlich verursachte Minderabführungen	294
3. Ausgleichszahlungen	294
a) Organgesellschaft leistet Ausgleichszahlung	294

b) Organträger leistet Ausgleichszahlung.....	297
4. Umstrukturierungen	298
V. Unternehmenstransaktionen.....	299
1. Grundlegendes.....	299
2. Analytische Herleitung.....	301
a) Positives steuerliches Einlagekonto	301
(1) Geplante Einlagenrückgewähr unterschreitet Anschaffungskosten oder Beteiligungsbuchwert	301
aa) Verbalanalyse.....	301
bb) Modellannahmen der Formalanalyse.....	302
cc) Formalanalyse	303
(2) Geplante Einlagenrückgewähr überschreitet Anschaffungskosten oder Beteiligungsbuchwert	307
aa) Verbalanalyse.....	307
bb) Modellannahmen der Formalanalyse.....	308
cc) Formalanalyse	309
(3) Gesamteffekt.....	311
b) Negatives steuerliches Einlagekonto	312
(1) Verbalanalyse	312
(2) Modellannahmen der Formalanalyse.....	314
(3) Formalanalyse.....	314
3. Beispielrechnung.....	318
a) Grundlegendes.....	318
b) Positives steuerliches Einlagekonto	319
(1) Grundlegende Annahmen	319
(2) Natürliche Person.....	320
aa) Privatvermögen.....	320
i) Beteiligungsquote < 1%	320
ii) Beteiligungsquote $\geq$ 1%	320
bb) Betriebsvermögen	321
i) Beteiligungsquote < 15%.....	321
ii) Beteiligungsquote $\geq$ 15%	322
(2) Juristische Person.....	323
aa) Beteiligungsquote < 10 %.....	323
bb) $10\% \leq$ Beteiligungsquote < 15 %	324

cc) Beteiligungsquote $\geq 15\%$	324
(3) Zusammenfassung der Ergebnisse und kritische Würdigung.....	325
c) Negatives steuerliches Einlagekonto.....	328
(1) Grundlegende Annahmen	328
(2) Natürliche Person.....	329
(3) Juristische Person.....	330
(4) Zusammenfassung der Ergebnisse und kritische Würdigung.....	330
F. Schlussbetrachtung.....	333
Anhang	337
Anhang 1	337
Anhang 2	339
Anhang 3	340
Anhang 4	341
Anhang 5	342
Anhang 6	343
Anhang 7	344
Anhang 8	346
Anhang 9	347
Anhang 10	349
Anhang 11	350
Anhang 12	352
Anhang 13	353
Anhang 14	355
Anhang 15	356
Anhang 16	358
Anhang 17	360
Anhang 18	362
Literaturverzeichnis.....	365
Rechtsprechungsverzeichnis	435
1. Entscheidungen des EuGH	435
2. Entscheidungen des BVerfG	435
3. Entscheidungen des BFH	435
4. Entscheidungen des BGH.....	443
5. Entscheidungen der FG	444

6. Entscheidungen der OLG	447
Verwaltungsanweisungsverzeichnis	449
1. Erlasse des BMF	449
2. Verfügungen der OFD	449
Quellenverzeichnis	451
1. Europäisches Recht	451
2. Recht der Doppelbesteuerungsabkommen	451
3. Nationales Recht	451
3.1. Gesetze	451
3.2. Gesetzesmaterialien	452