

## **Europarechtswidrigkeit des in § 27 Abs. 8 KStG vorgesehenen Antragsverfahren zur gesonderten Feststellung einer Einlagenrückgewähr bei Ausschüttungen von Gesellschaften aus einem anderen EU-Staat**

EStG § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3; KStG § 27 Abs. 8

- **Um für Leistungen als Gesellschafter von einer österreichischen Aktiengesellschaft die in § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG normierte Sonderregelung der Einlagenrückgewähr in Anspruch nehmen zu können, muss das in § 27 Abs. 8 KStG geregelte Antragsverfahren eingeleitet werden.**
- **Die Steuerbefreiung unter der Bedingung, dass das Verfahren nach § 27 Abs. 8 KStG durchlaufen wurde, ist nicht europarechtswidrig.**
- **Das in § 27 Abs. 8 KStG vorgesehene Antragsverfahren zur gesonderten Feststellung einer Einlagenrückgewähr bei Ausschüttungen von Gesellschaften aus einem anderen EU-Staat verstößt weder gegen EU-Recht noch gegen deutsches Verfassungsrecht. Der Eingriff in die europarechtlich garantierte Kapitalverkehrsfreiheit ist gerechtfertigt.**
- **§ 27 Abs. 8 KStG verfolgt das legitime Ziel, dem deutschen Fiskus die Sicherstellung und Überprüfung der Besteuerung zu ermöglichen.**

Hessisches Finanzgericht Urteil v. 25.09.2017 – 3 K 737/15

Die Beteiligten streiten darüber, ob Leistungen, die der Kläger von einer österreichischen Aktiengesellschaft erhalten hat, als Einlagenrückgewähr steuerfrei zu stellen sind oder ob insoweit steuerpflichtige Kapitalerträge vorliegen. Dem Rechtsstreit liegt im Wesentlichen folgender Sachverhalt zu Grunde:

Der Kläger, der im Zuständigkeitsbereich des Beklagten (das Finanzamt) wohnt, erzielte im Streitjahr u.a. Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Im Streitzeitraum war er Gesellschafter der in Stadt A/Österreich ansässigen X-AG und hielt an dieser insgesamt 307.500 Inhaberaktien, von denen 300.000 vor dem 01.01.2009 erworben wurden.

Am 28.09.2011 fasste die Hauptversammlung der X-AG den Beschluss, aus dem Bilanzgewinn der Gesellschaft einen Betrag von 0,10 € pro Aktie auszukehren, was nach österreichischem Steuerrecht als (steuerneutrale) Einlagenrückgewähr gemäß § 4 Abs. 12 Einkommensteuergesetz Österreich (Ö-EStG) zu qualifizieren ist. Eine entsprechende Bekanntmachung der Gesellschaft erfolgte noch am selben Tag.

Die depotführende Bank kündigte mit Schreiben vom 29.09.2011 an, dass die von der Gesellschaft beschlossene Kapitalrückzahlung (Return of Capital) nach Eingang des Geldes dem Kläger gutgeschrieben werde. In diesem Kontext wurde darauf hingewiesen, dass es sich bei der Kapitalmaßnahme um einen steuerpflichtigen Ertrag handeln könne. Mit weiterem Schreiben (Neuabrechnung /Dividendengutschrift) vom 11.10.2011 teilte sie sodann mit, dass es sich um eine Kapitalrückzahlung gem. Rz. 92 des BMF-Schreibens vom 22.12.2009 (IV C 1 – S 2252/08/10004 betr. Einzelfragen zur Abgeltungsteuer) handele. Sie behielt vom - um eingebuchte negative Kapitalerträge geminderten - Gesamtbetrag der Zahlung ( €) insgesamt ... € Abgeltungssteuer und ... € Solidaritätszuschlag ein und führte diese Beträge an das Finanzamt ab.

Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung 2011, die der Kläger am 28.12.2012 beim Finanzamt einreichte, erklärte er in Zeile 7 (Kennziffer 210) der Anlage KAP, dass der von der X-AG erhaltene Betrag von der Besteuerung ausgenommen werden soll. Dies lehnte das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid vom 01.02.2013 ab. Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer unter Anwendung des Abgeltungssteuersatzes auf die Kapitalerträge mit ... € fest. Darin ist die Leistung der X-AG enthalten.

Den dagegen am 26.02.2013 eingelegten Einspruch wies das Finanzamt durch Einspruchsentscheidung vom 16.03.2015 als unbegründet zurück. Zur Begründung verwies es darauf, dass es für die Entscheidung, ob die Beträge zu versteuern seien oder ob es sich um steuerneutrale Kapitalrückzahlungen handele, nach § 27 Abs. 8 Satz 6 Körperschaftsteuergesetz (KStG) nicht zuständig sei und die Frage der Versteuerung in einem separaten Verfahren (gemäß § 27 Abs. 8 KStG) zu klären sei. Da die X-AG kein entsprechendes Verfahren beim Bundeszentralamt für Steuern eingeleitet habe, gelte die Gewinnausschüttungsfiktion gemäß § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG und es lägen damit zwangsläufig Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) vor.

Der Kläger forderte die X-AG unter Androhung gerichtlicher Schritte dazu auf, einen Antrag gemäß § 27 Abs. 8 KStG beim Bundzentralamt für Steuern zu stellen. Dieser Aufforderung kam die X-AG nicht nach.

Gegen die Einspruchsentscheidung hat der Kläger - vertreten durch seine Prozessbevollmächtigte - am 17.04.2015 Klage erhoben.

Der Kläger ist der Auffassung, die in § 27 Abs. 8 KStG enthaltene Regelung verstoße gegen europäische Grundfreiheiten im Sinne des Vertrags über die

Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) und gegen Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG).

Ein Verstoß gegen die europarechtlich garantierte Niederlassungsfreiheit sei darin zu sehen, dass es einer EU-Kapitalgesellschaft nur über ein besonderes Antragsverfahren (§ 27 Abs. 8 KStG) möglich sei, an sie geleistete Einlagen an ihre Gesellschafter steuerneutral zurückzugewähren. Dieses spezielle Diskriminierungsverbot sei im Streitfall betroffen, weil Auslandsinvestitionen eines in Deutschland Steuerpflichtigen schlechter behandelt würden, als Inlandsinvestitionen. Außerdem liege eine Verletzung des Beschränkungsverbots vor. Dieses verbiete es, dass ein Mitgliedstaat die Tätigkeit eines EU-Ansässigen in einem anderen Mitgliedstaat behindere. Nach der geltenden Gesetzeslage werde die Nichtsteuerbarkeit der Einlagenrückzahlung an Gesellschafter von EU-Kapitalgesellschaften davon abhängig gemacht, dass das Antragsverfahren nach § 27 Abs. 8 KStG durchgeführt werde. Umgekehrt sei das bei Einlagerückzahlungen, die eine im Inland ansässige Kapitalgesellschaft gewähre, nicht der Fall. Der Kläger sieht sich deshalb dadurch in seinem Recht auf Niederlassungsfreiheit beeinträchtigt, dass er dieselbe Vergünstigung (Steuerfreistellung) - bei ansonsten gleichem Sachverhalt - nur bei einer Beteiligung an einer Gesellschaft mit Sitz in Deutschland erhalte und nicht - wie im Streitfall - bei einer Beteiligung an einer Gesellschaft mit Sitz im EU-Ausland. Für eine ansonsten gleiche/entsprechende Beteiligung an einer im Ausland ansässigen Gesellschaft werde ihm die steuerneutrale Rückgewähr von Einlagen verweigert. Diese Einschränkung sei weder durch gewichtige Gründe des Allgemeininteresses, noch Gründe sonstiger Art gerechtfertigt.

Steuerliche Regelungen verletzen auch dann die Niederlassungsfreiheit, wenn sie zwar nicht die Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat verhindern, jedoch von ihnen eine abschreckende Wirkung ausgehe, die dazu geeignet sei, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darzustellen. Ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit sei deshalb schon dann gegeben, wenn der grenzüberschreitende Vorgang gegenüber dem nicht grenzüberschreitenden Vorgang nachteilig behandelt werde; dies gelte insbesondere für Investitionen in Unternehmensbeteiligungen. Nach Ansicht des Klägers behindere ihn die Regelung des § 27 Abs. 8 KStG darin, sein Kapital frei am Ort seiner Wahl zu investieren, weil Deutschland eine Besteuerung von zurückgewährten Einlagen anordne, wenn die die Einlage zurückgewährende EU-Körperschaft in Deutschland keinen Antrag auf gesonderte Feststellung ihrer Leistung als Einlagenrückgewähr gestellt habe.

Eine derartige Beschränkung sei nur statthaft, wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt und außerdem geeignet sei, die Erreichung des hiermit erstrebten Ziels zu gewährleisten. Der einzige denkbare Rechtfertigungsgrund für eine Besteuerung der Einlagenrückgewähr sei der Umstand, dass der Steueranspruch des deutschen Fiskus gefährdet oder sogar endgültig verloren gehen könnte, wenn es später bei einer Veräußerung der Anteile in Höhe des zuvor zurückgewährten Betrags zu keiner Besteuerung käme. Im Falle

des Klägers habe die depotführende Bank jedoch Kenntnis von den historischen Anschaffungskosten der Anteile. Der Abzug der jetzt zurückgewährten Einlagen von den Anschaffungskosten führe im Falle der Veräußerung um einen - genau um den Betrag der Einlagenrückgewähr - erhöhten Veräußerungsgewinn, dessen Besteuerung durch die Regelungen über den Kapitalertragsteuerabzug gewährleistet sei. Eine Steuervergünstigung bzw. ein Steuerausfall sei also nicht zu erkennen.

Der Kläger ist weiter der Ansicht, dass vorliegend auch ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vorliege. Das ergebe sich vor dem Hintergrund, dass für Körperschaften, die in einem Drittstaat - also nicht in einem EU-Staat - der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, § 27 Abs. 8 KStG nicht anzuwenden sei. Eine offene/ unmittelbare Diskriminierung sei im Fall des § 27 Abs. 8 KStG gegeben, da dort ausdrücklich geregelt werde, dass nur EU-Körperschaften, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen und Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 9 EStG erbringen, Einlagen zurückgewähren könnten. Im Hinblick auf die Gültigkeit der Kapitalverkehrsfreiheit auch gegenüber Drittstaaten, sei beim Wortlaut des § 27 Abs. 8 KStG insoweit unmittelbar von einem Verstoß gegen diese Grundfreiheit auszugehen, da es für Drittstaatenkörperschaften nicht möglich wäre, (nicht steuerbare) Einlagen an ihre Gesellschafter zurückzugewähren. Diese offensichtliche Ungleichbehandlung zu inländischen und EU-Körperschaften führe nach der BFH-Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 13.07.2016 VIII R 47/13, BFHE 254, 390) in Drittstaatenfällen dazu, dass die Überprüfung, ob Gewinn ausgeschüttet oder Einlagen zurückgewährt würden, auf der Ebene des empfangenden Anteilseigners im Rahmen dessen Veranlagungsverfahrens stattfinde. Diese Nachweismöglichkeit müsse aber auch Steuerpflichtigen gegeben sein - die, wie im Streitfall - an einer EU-Körperschaft beteiligt sind. Einem Steuerpflichtigen diese Möglichkeit abzuschneiden, indem tatbestandlich in § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG (unwiderlegbar) geregelt werde, dass bereits im Falle der Nichtantragstellung durch die EU-Körperschaft der ausgekehrte Betrag als Einnahme im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG fingiert werde, führe also zu einer Ungleichbehandlung gegenüber der Beteiligung an einer Drittlandgesellschaft, was einen Verstoß gegen Art. 3 Grundgesetz GG darstelle.

Ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit ergebe sich auch noch vor einem anderen Hintergrund: Die Möglichkeit, durch Antragstellung und anschließendem Feststellungsverfahren im Sinne des § 27 Abs. 8 KStG einen Betrag als Einlagenrückgewähr gesondert feststellen zu lassen, sehe zwar zunächst danach aus, als würden die EU-Kapitalgesellschaften mit den in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften gleichbehandelt werden. Der Verweis in § 27 Abs. 8 Satz 2 KStG auf die entsprechende Anwendung des § 27 Abs. 1-6 KStG bedeute aber, dass der Betrag der Einlagenrückgewähr entsprechend dem § 27 Abs. 1 KStG zu ermitteln sei. Die Darlegungslast treffe dabei nach § 27 Abs. 8 Satz 7 KStG die EU-Kapitalgesellschaft. Die EU-Kapitalgesellschaft müsse daher auf den Schluss des der Ausschüttung vorangegangenen Wirtschaftsjahres (nach deutschen

steuerlichen Vorschriften) ermitteln und darlegen, welche Beträge in dem (fiktiven) steuerlichen Einlagekonto enthalten seien. Sie müsse dazu die Entwicklung der Einlagen und ihren etwaigen Verbrauch durch Auskehrungen darlegen. Außerdem müsse sie darlegen, in welcher Höhe ausschüttungsfähige Gewinne (die nicht aus Einlagen stammen) auf den Schluss des der Ausschüttung vorangegangenen Wirtschaftsjahres vorhanden seien. Zu diesem Zweck sei das in der Bilanz auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ausgewiesene Eigenkapital aufzuteilen in Nennkapital, ausschüttbaren Gewinn und sonstiges aus Einlagen stammendes Eigenkapital. Grundlage für die Ermittlung sei nach überwiegender Meinung der Literatur nur eine nach deutschem Recht aufgestellte Steuerbilanz. Praktisch bedeute dies, dass die EU-Kapitalgesellschaft, wolle sie von dem Antragsrecht Gebrauch machen, gezwungen sei, die Entwicklung ihres ausschüttbaren Gewinns und ihrer Einlagen ab Gründung nach deutschem Recht nachzuvollziehen. Das Verfahren der gesonderten Feststellung der Einlagenrückgewähr gestalte sich in der Praxis damit schwierig. Einen entsprechenden Nachweis zu erbringen, sei praktisch unmöglich. Insbesondere die mit dem Antrag verbundenen und durch Unterlagen zu belegenden Nachweispflichten stellten sich unter Zeit- und Kostengesichtspunkten als unzumutbar und unverhältnismäßig dar und begegneten deshalb auch im Schrifttum (Sievert/Sedemund/Seuffer, Deutsches Steuerrecht - DStR - 2011, 1606, Spilker/ Peschke, DStR 2011, 385, Körner, Internationales Steuerrecht - IStR - 2006, 469, Rödder/Schumacher, DStR 2006, 1481) europa- und verfassungsrechtlichen Bedenken. Das sei auch der Grund, warum die X-AG, obwohl der Kläger eine entsprechende Antragstellung beim Bundeszentralamt für Steuern angeregt hatte, dieses Ansinnen zurückgewiesen habe.

Die oben genannten Verstöße gegen die europäischen Grundfreiheiten würden weder durch geschriebene Ausnahmeregelungen, noch durch ungeschriebene Rechtfertigungsgründe legitimiert. Es sei im Falle des § 27 Abs. 8 KStG nicht zu erkennen, dass die Ungleichbehandlung zum österreichischen Recht objektiv und angemessen sei. Es sei im Gegenteil festzuhalten, dass die Vorschrift eine Substanzbesteuerung zur Unzeit begründe und im Hinblick auf die gewährleistete Endbesteuerung bei Veräußerung auch wegen des Zinsverlusts nicht angemessen sei. Insbesondere verfolge § 27 Abs. 8 KStG kein legitimes Ziel in Form der Sicherstellung der Besteuerung, denn diese sei durch die Einführung des Abgeltungssteuersystems gewährleistet, wenn die Anteile verkauft würden. Erst dann habe sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Anteilseigners verändert, nicht bereits bei Rückzahlung geleisteter Einlagen.

Eine europarechtskonforme Regelung müsse so ausgestaltet sein, dass auch ein nicht antragsgebundener Nachweis ermöglicht werde, ohne auf die formalen und in der Praxis teilweise nicht zu erfüllenden Voraussetzungen des § 27 Abs. 8 KStG abzustellen. Nach der klägerischen Auffassung sei es genügend, wenn die Einlagen nach einer steuerrechtlichen Regelung eines Mitgliedstaats bereits identifiziert worden und im Übrigen der Bilanz nach dem Recht des EU-Mitgliedstaats Österreich zugrunde gelegt worden sei.

Des Weiteren verweist der Kläger auf das BMF-Schreiben vom 04.04.2016, IV C 2 – S 2836/08/10002 wonach das Antragsverfahren nach § 27 Abs. 8 KStG dann entbehrlich sei, wenn das für den Anteilseigner zuständige Finanzamt die Qualifizierung der Leistung als nicht steuerbare Nennkapitalrückzahlung vornehme. Vorliegend handele es sich um eine echte Nennkapitalrückzahlung, weshalb sich die Nichtsteuerbarkeit aus dem vorgenannten BMF-Schreiben ergebe. Anhand der eingereichten Unterlagen sei eine sachgerechte Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns auch möglich. Hinsichtlich der (weiteren) Einzelheiten der Berechnung wird auf den klägerischen Schriftsatz vom 26.05.2017 (Bl. Gerichtsakte) verwiesen.

Der Kläger beantragt sinngemäß,

den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 01.02.2013 in Gestalt der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 16.03.2015 zu ändern, indem bei den Einkünften aus Kapitalvermögen die von der X-AG erhaltenen Leistungen in Höhe von € steuerfrei gestellt werden,

sowie hilfsweise,

die Revision zuzulassen.

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

Das Finanzamt ist der Ansicht, eine Steuerfreistellung der Leistungen, die der Kläger von der X-AG bezogen hat, könne nur unter der Voraussetzung erfolgen, dass eine Bescheinigung im Sinne des § 27 Abs. 8 Satz 8 i.V.m. § 27 Abs. 3 und 4 KStG vorgelegt werde. Mangels Vorlage einer solchen Bescheinigung seien die Leistungen beim Kläger zwangsläufig als Einnahmen nach § 20 Abs. 1 EStG zu behandeln gewesen. Die Vorschrift des § 27 Abs. 8 KStG begegne auch keinen europarechtlichen Bedenken.

Eine andere rechtliche Beurteilung ergebe sich auch nicht unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 04.04.2016, IV C 2 – S 2836/08/10002. Bei der streitgegenständlichen Ausschüttung handele es sich nicht um eine Nennkapitalrückzahlung, so dass sie nicht unter die Nichtbeanstandungsregelung falle. Dabei gelte es zu beachten, dass die Bezeichnung der Ausschüttung und auch die rechtliche Einordnung der Einlagen und Ausschüttung im Ausschüttungsstaat unerheblich für die steuerliche Beurteilung im Rahmen des § 27 Abs. 8 KStG seien. Die Qualifizierung erfolge ausschließlich auf Grundlage der Regelungen des § 27 Abs. 8 KStG. Das in Österreich geführte Evidenzkonto der X-AG berühre die deutsche steuerrechtliche Einordnung nicht. Die Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns erfolge gemäß § 27 Abs. 8 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 5 KStG, so dass das deutsche steuerliche Eigenkapital zugrunde zu legen sei. In der Praxis erfolge dies dadurch, dass das handelsbilanzielle Eigenkapital der ausländischen Gesellschaft unter analoger Anwendung des § 60 Abs. 2 Einkommensteuereinführungsgesetz (EStDV) zum deutschen steuerlichen

Eigenkapital übergeleitet werde. Im Streitfall sei eine sachgerechte Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns und somit der Einlagenrückgewähr laut Differenzrechnung mangels vorliegender Jahresabschlüsse, Überleitungsrechnungen, etc. nicht möglich.

Dem Gericht hat bei der Entscheidung die Einkommensteuerakte des Finanzamts vorgelegen.

Die zulässige Klage ist nicht begründet.

I. Der angegriffene Einkommensteuerbescheid 2011 in Gestalt der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten.

1. a) Das Finanzamt hat die Leistungen, die der Kläger von der X-AG im Streitjahr bezogen hat, zu Recht als steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen qualifiziert. Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen u.a. Gewinnanteile (Dividenden), Ausbeuten und sonstige Bezüge aus Aktien und Genussrechten, mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös einer Kapitalgesellschaft verbunden ist. Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG gilt entsprechendes für Einnahmen aus Leistungen einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 3-5 des Körperschaftsteuergesetzes, die Gewinnausschüttungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 wirtschaftlich vergleichbar sind, soweit sie nicht bereits zu den Einnahmen im Sinne der Nr. 1 gehören. Das gilt entsprechend für Leistungen von vergleichbaren Körperschaften, Personenvereinigung oder Vermögensmassen, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben (§ 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 EStG). Die vorgenannten Bezüge gehören gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht zu den steuerpflichtigen Einnahmen, soweit sie aus Ausschüttungen einer Körperschaft stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto im Sinne des § 27 KStG als verwendet gelten.

Nach § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG haben unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen am Schluss jedes Wirtschaftsjahres auf einem besonderen Konto, dem steuerlichen Einlagekonto, auszuweisen. Das steuerliche Einlagekonto dient mit Blick auf die Besteuerung des Anteilseigners dazu, die nicht steuerpflichtige Auskehrung von Einlagen, die von § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG als Einlagenrückgewähr bezeichnet wird, zu identifizieren bzw. von grundsätzlich steuerpflichtigen Gewinnausschüttungen zu trennen. Um dies zu gewährleisten, wird ausgehend von dem Bestand am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres das steuerliche Einlagekonto um die jeweiligen Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahres fortgeschrieben (§ 27 Abs. 1 Satz 2 KStG) und zum Schluss eines jeden Wirtschaftsjahres gesondert festgestellt (§ 27 Abs. 2 Satz 1 KStG). Der Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für den Bescheid über die gesonderte Feststellung zum folgenden Feststellungszeitpunkt (§ 27 Abs.

2 Satz 2 KStG; vgl. hierzu BFH-Urteil vom 30.01.2013 I R 35/11, Bundessteuerblatt - BStBl - II 2013, 560).

Körperschaften, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union unbeschränkt steuerpflichtig sind, können gemäß § 27 Abs. 8 Satz 1 KStG eine Einlagenrückgewähr leisten, wenn sie Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 9 EStG gewähren können. Die Einlagenrückgewähr ist in entsprechender Anwendung des § 27 Abs. 1 bis 6 KStG und der §§ 28 und 29 KStG zu ermitteln. Der als Leistung im Sinne des § 27 Abs. 8 Satz 1 KStG zu berücksichtigende Betrag wird auf Antrag der Körperschaft für den jeweiligen Veranlagungszeitraum gesondert festgestellt (§ 27 Abs. 8 Satz 3 KStG). Der Antrag ist beim Bundeszentralamt für Steuern nach dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck bis zum Ende des Kalenderjahres zu stellen, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Leistung erfolgt ist. Die Antragsfrist ist eine Ausschlussfrist.

Im Hinblick auf in einem anderen Mitgliedstaat der EU unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften wird - anders als bei in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften - also nicht der Bestand des steuerlichen Einlagekontos gesondert festgestellt, sondern die Summe der im jeweiligen Veranlagungszeitraum als Einlagenrückgewähr zu qualifizierenden Leistungen. Gemäß § 27 Abs. 8 Satz 2 KStG ist die Einlagenrückgewähr in entsprechender Anwendung der Abs. 1 bis 6 zu ermitteln. Die ausländische Körperschaft hat danach nach ihren ausländischen Bilanzen den Bestand des anzusetzenden steuerlichen Einlagekontos zum Schluss des der Leistung vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu ermitteln. Maßgeblich für die Ermittlung der Einlagenrückgewähr ist aufgrund der Verweisung gemäß § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG der auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ermittelte ausschüttbare Gewinn (Herrmann/Heuer/Raupach-Berninghaus, EStG/KStG, § 27 Rz. 160 - 164; Rödder/Herlinghaus/Neumann-Stimpel, KStG, § 27 Rz. 233 - 239; Lippross/Seibel-Kluth, Basiskommentar Steuerrecht, § 27 Rz. 70 - 76; vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 04.04.2016, BStBl I 2016, 468).

Bei Übertragung der vorgenannten Grundsätze auf den Streitfall ist die von der X-AG an den Kläger erbrachte Leistung nicht als Einlagenrückgewähr anzuerkennen und deshalb gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 9 EStG einkommensteuerpflichtig. Denn die X-AG hat nicht das in § 27 Abs. 8 KStG geregelte Antragsverfahren eingeleitet, weshalb der Kläger bei dem für ihn zuständigen Finanzamt auch keine entsprechende Bescheinigung einreichen konnte. Das wäre aber erforderlich gewesen, um die in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG normierte Sonderregelung in Anspruch nehmen zu können.

b) Im Hinblick auf höherrangiges Recht ergibt sich keine andere rechtliche Beurteilung. Die Steuerfreistellung nur unter der Bedingung, dass das Verfahren nach § 27 Abs. 8 KStG durchlaufen wurde, verstößt nach der Auffassung des erkennenden Senats weder gegen Europarecht noch gegen deutsches Verfassungsrecht.



aa) Europarechtlich ist der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) und der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) berührt. Da es im Streitfall beim Kläger mit seinen 307.500 Aktien nicht um eine wesentlich Beteiligung geht, die einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft ermöglicht, orientiert sich die Prüfung vorrangig an der Kapitalverkehrsfreiheit (zum Verhältnis der Grundfreiheiten vergleiche BFH-Urteil vom 29.08.2012 I R 7/12, BStBl II 2013, 89). Das wird auch vom Prozessbevollmächtigten des Klägers so gesehen.

bb) Das von § 27 Abs. 8 KStG vorgesehene Verfahren zur gesonderten Feststellung einer Einlagenrückgewähr bei Ausschüttungen von Gesellschaften aus einem anderen EU- Staat widerspricht nicht der europarechtlich garantierten Kapitalverkehrsfreiheit.

Zwar wird in der Literatur die Auffassung vertreten (Spilker/ Peschke, DStR 2011, 385; Körner, Internationales Steuerrecht - IStR - 2006, 469; Röder/Schumacher, DStR 2006, 1481), auf Grund der hohen Nachweishürden des § 27 Abs. 8 KStG sei von einer europarechtlichen Diskriminierung und einer Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit auszugehen.

Diese Sichtweise wird vom Gericht jedoch nicht geteilt (so auch FG München, Urteil vom 22.11.2016 6 K 2548/14, Entscheidungen der Finanzgerichte –EFG– 2017, 234; Herrmann/Heuer/Raupach-Berninghaus, EStG/KStG, § 27 Rz. 15).

Zwar ist vorliegend von einem Eingriff in die europarechtlich garantierte Kapitalverkehrsfreiheit auszugehen. Es entspricht aber der gefestigten EuGH-Rechtsprechung, dass das Erfordernis, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle zu gewährleisten, ein zwingender Grund des Allgemeininteresses ist, der eine Beschränkung der Ausübung der vom Vertrag garantierten Grundfreiheiten rechtfertigen kann, und dass ein Mitgliedstaat zur Anwendung von Maßnahmen befugt ist, die der Sicherstellung und Überprüfung der Besteuerung dienen (vgl. u. a. EuGH-Urteile vom 15.05.1997 C-250/95, „Futura Participations und Singer“, Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften. Teil I: Rechtsprechung des Gerichtshofes - Slg. - 1997, I-2471, Randnr. 31, und vom 10.03.2005, C-39/04, „Laboratoires Fournier“, Slg. 2005, I-2057, Randnr. 24). Jedoch kann eine beschränkende Maßnahme nur dann gerechtfertigt sein, wenn sie dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügt, also geeignet ist, die Erreichung des mit ihr verfolgten Ziels zu gewährleisten, und nicht über das dazu Erforderliche hinausgeht (EuGH-Urteil vom 30.06.2011 C-262/09, „Meilicke II“, Slg. 2011, I-5669, Randnr. 42 mit weiteren Nachweisen).

Bei Übertragung der vorgenannten Grundsätze auf den Streitfall ist der Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit gerechtfertigt, denn § 27 Abs. 8 KStG verfolgt das legitime Ziel, dem deutschen Fiskus die Sicherstellung und Überprüfung der Besteuerung zu ermöglichen. Dabei ist auch kein Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ersichtlich.

Die Problemlage, die sich bei EU-Kapitalgesellschaften aus der Obliegenheit zur rückwärtsgerichteten Entwicklung eines fiktiven Einlagekontos ergibt, erscheint nicht vermeidbar und tritt auch bei anderen Vorschriften auf, wie z.B. bei § 15 a Abs. 5 Nr. 3 EStG. Diese Obliegenheit sowie die Verpflichtung zur Ermittlung des Eigenkapitals laut Steuerbilanz nach deutschem Bilanzsteuerrecht stehen im Interesse einer steuersystematischen Kohärenz bei der Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG und sind verhältnismäßig. Sie stehen auch im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH zur vergleichbaren Konstellation des Nachweises anzurechnender ausländischer Körperschaftsteuer (EuGH-Urteil vom 30.06.2011 C-262/09, „Meilicke II“, Slg. 2011, I-5669), der den Finanzbehörden zum Zwecke der Verifikation ein umfassendes Überprüfungsrecht einräumt und die Anforderung entsprechend aussagekräftiger Belege erlaubt (Herrmann/Heuer/Raupach-Berninghaus, EStG/KStG, § 27 Rz. 15).

Soweit des Weiteren eingewandt wird, dass der Anteilseigner keine Möglichkeit habe, die ausländische Kapitalgesellschaft zur Durchführung des Antragsverfahrens nach § 27 Abs. 8 KStG zu zwingen, ist hierin gleichfalls kein Verstoß gegen den allgemeinen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ersichtlich. Das ergibt sich vor dem Hintergrund, dass die ausländische Kapitalgesellschaft vom inländischen Gesetzgeber nicht wie eine in Deutschland ansässige Körperschaft nach § 27 Abs. 1 KStG zur Führung eines Einlagekontos verpflichtet werden kann und damit kein milderes gleich geeignetes Mittel vorliegt, um den Anteilseignern den Nachweis einer Einlagenrückgewähr zu vermitteln (Herrmann/Heuer/Raupach-Berninghaus, EStG/KStG, § 27 Rz. 15). Die Ermöglichung einer Antragstellung, um die Gesellschafter mithilfe der Gesellschaft in die Lage zu versetzen, entsprechend dem Verfahren für Inländer eine steuerfreie Einlagenrückgewähr erhalten zu können, beruht auf der Überlegung, dass es einer Gesellschaft zugemutet werden kann, ihre Kenntnisse vom Sachverhalt zu Gunsten der Gesellschafter zu nutzen. Bei Kapitalgesellschaften mit Sitz in der EU kann auch typischerweise davon ausgegangen werden, dass sie in der Lage sind, die gesetzlich geforderten Nachweise für eine Einlagenrückgewähr zu erbringen (so auch FG München, Urteil vom 22.11.2016 6 K 2548/14, EFG 2017, 234, Rz. 42). In ihrer Verbundenheit haben die Gesellschafter einer ausländischen Gesellschaft auch durchaus die Möglichkeit, die Gesellschaft zur Durchführung des Verfahrens nach § 27 Abs. 8 KStG zu zwingen (Herrmann/Heuer/Raupach-Berninghaus, EStG/KStG, § 27 Rz. 15).

Die Möglichkeit eines anderweitigen (freien) Nachweises einer Einlagenrückzahlung stellt nach der Auffassung des erkennenden Gerichts auch kein taugliches Gestaltungsmittel dar, da insoweit eine nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung von EU-Auslandssachverhalten gegenüber Inlandssachverhalten vorläge.

Zwar stehen Anteilseigner einer Drittstaaten-Körperschaft - bei denen ein entsprechender Nachweis anders als durch das in § 27 Abs. 8 KStG vorgesehene Verfahren erbracht werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 13.07.2016 VIII R 47/13,

BFHE 254, 390) - unter Umständen besser als Anteilseigner einer im Inland oder in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Kapitalgesellschaft. Das ist jedoch vor dem Hintergrund hinzunehmen, dass die für diese geregelten Nachweis-Vorschriften weder unmittelbar noch analog auf in Drittstaaten ansässige Körperschaften anwendbar sind (so auch der BFH im Urteil vom 13.07.2016 VIII R 47/13, BFHE 254, 390). Käme es für Drittlandsgesellschaften somit nicht zu einer von § 27 Abs. 8 KStG unabhängigen Steuerfreistellung von Einlagen, läge ein nicht zu rechtfertigender Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vor.

Es wäre auch für die Anteilseigner nicht in jedem Fall vorteilhaft, den Nachweis einer Kapitalrückzahlung als Steuerpflichtiger selbst führen zu müssen. Dieser Nachweis ist möglicherweise einfacher, möglicherweise jedoch sehr viel schwieriger zu erbringen, verglichen mit dem Verfahren nach § 27 Abs. 8 KStG bei Erklärung und Feststellung durch die Kapitalgesellschaft (vgl. FG München, Urteil vom 22.11.2016 6 K 2548/14, EFG 2017, 234, Rz. 40).

cc) Einen Verstoß gegen Art. 3 GG vermag das Gericht ebenfalls nicht zu erkennen. Zwar liegt hinsichtlich einer möglichen Besserstellung einer im Drittland ansässigen Kapitalgesellschaft eine ungleiche Behandlung im Vergleich zu im Inland bzw. im EU-Ausland ansässigen Gesellschaften vor. Für diese Ungleichbehandlung besteht aber ein sachlicher Grund. Denn für EU-Kapitalgesellschaften und für Inlandskapitalgesellschaften existiert ein Feststellungsverfahren, für Drittlandskapitalgesellschaften hingegen nicht. Insoweit beruhen die unterschiedlichen Möglichkeiten zur Anerkennung einer Einlagenrückgewähr auf verfahrensrechtlich nicht vergleichbaren Ausgangssituationen der jeweils Betroffenen.

dd) Eine andere rechtliche Beurteilung ergibt sich auch nicht unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 04.04.2016, IV C 2 – S 2836/08/10002. Danach ist es nicht zu beanstanden, wenn Nennkapitalrückzahlungen, die von Gesellschaften im Sinne des § 27 Abs. 8 KStG vor dem 01.01.2014 erbracht wurden und für die ein Antrag nach § 27 Abs. 8 KStG abgelehnt, zurückgenommen oder nicht gestellt wurde, abweichend von den Rn. 1-3 des BMF-Schreibens nicht nach § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG als Gewinnausschüttung behandelt werden, wenn das für den Anteilseigner zuständige Finanzamt die Qualifizierung der Leistung als nicht steuerbare Nennkapitalrückzahlung vornimmt bzw. vorgenommen hat. Bei der streitgegenständlichen Ausschüttung ist im Streitfall nicht von einer Rückzahlung von Nennkapital auszugehen, so dass die vorgenannte Nichtbeanstandungsregelung nicht greift. Das Nennkapital (gezeichnetes Kapital) ist der konstante Teil des Eigenkapitals von Unternehmen (bei einer Aktiengesellschaft: das Grundkapital). Dieses ist insofern konstant, als es von den jährlichen Gewinneinbehaltungen bzw. -ausschüttungen nicht berührt wird. Solche Vorgänge schlagen sich lediglich in den variablen Rücklagenkonten nieder. Das Nominalkapital kann jedoch in seiner Höhe durch die verschiedenen Formen der Kapitalerhöhung oder -herabsetzung erhöht bzw. vermindert werden (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach-Berninghaus, EStG/KStG, § 27 Rz. 27). Im Streitfall hat

es bei der X-AG keine Kapitalherabsetzung gegeben. Die Hauptversammlung hat vielmehr die Auskehrung eines Teils des Bilanzgewinns beschlossen, die nach österreichischem Recht als (steuerneutrale) Einlagenrückgewähr zu qualifizieren ist.

ee) In Anbetracht der vorstehenden Ausführungen spielt es keine Rolle, ob es sich bei dem BMF-Schreiben um eine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift, die für die Gerichte nicht bindend ist, oder um eine solche im Bereich des Ermessens, der Billigkeit, der Typisierung und Pauschalierung handelt, bei denen eine Selbstbindung der Verwaltung besteht, die von den Gerichten im Hinblick auf den Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG überprüfbar ist.

In Anbetracht der vorstehenden Ausführungen hält das erkennende Gericht weder eine Vorlage an den EuGH gemäß Art. 267 AEUV, noch eine europa- bzw. verfassungskonforme Auslegung des § 27 KStG dahingehend für geboten, eine steuerfreie Einlagenrückzahlung - wie bei im Drittland ansässigen Kapitalgesellschaften - auch ohne einen Antrag nach § 27 Abs. 8 KStG anzuerkennen.

2. Gründe für eine Nichtbesteuerung der streitgegenständlichen Kapitaleinkünfte aus Billigkeitsgründen gemäß § 163 der Abgabenordnung (AO) sind nicht ersichtlich. Soweit der Prozessbevollmächtigte mit Schriftsatz vom 26.05.2017 noch einen Antrag auf Erlass aus Billigkeitsgründen gestellt hat, legt der Senat dies als Antrag auf abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen gemäß § 163 AO aus. Dieser konnte keinen Erfolg haben: Zum einen ist ein entsprechender Antrag auf eine solche Billigkeitsmaßnahme, der Gegenstand eines eigenständigen Verwaltungsverfahrens und nicht Gegenstand der Steuerfestsetzung ist (vgl. FG München, Urteil vom 22.11.2016 6 K 2548/14, EFG 2017, 234, Rz. 48), vom Kläger zuvor beim Finanzamt nicht gestellt worden. Zum anderen sind Gründe für eine abweichende Festsetzung der Steuer aus Billigkeitsgründen nicht ersichtlich. Sachlich unbillig ist die Festsetzung einer Steuer, wenn sie zwar äußerlich dem Gesetz entspricht, aber den Wertungen des Gesetzgebers im konkreten Fall derart zuwiderläuft, dass die Erhebung der Steuer als unbillig erscheint. So verhält es sich, wenn nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, dass der Gesetzgeber die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage - wenn er sie als regelungsbedürftig erkannt hätte - im Sinne der beabsichtigten Billigkeitsmaßnahme entschieden hätte (vgl. BFH-Urteil vom 21.08.2012 IX R 39/10, BFH/NV 2013, 11). Eine Billigkeitsentscheidung darf jedoch nicht dazu führen, die generelle Geltungsanordnung des den Steueranspruch begründenden Gesetzes zu unterlaufen. Sie darf nicht die Wertung des Gesetzes durchbrechen oder korrigieren, sondern nur einem ungewollten Überhang des gesetzlichen Steuertatbestandes abhelfen (vgl. BFH-Urteil vom 22.10.2014 II R 4/14, BStBl II 2015, 237). Bei Übertragung der vorgenannten Grundsätze auf den Streitfall erscheint die Erhebung der Steuer nicht unbillig. Eine Steuerfreistellung der streitgegenständlichen Leistungen nur unter der Bedingung, dass das Verfahren

nach § 27 Abs. 8 KStG (erfolgreich) durchlaufen wurde, läuft den Wertungen des Gesetzgebers nicht derart zuwider, dass die Erhebung der Steuer als unbillig erscheint. Da das in § 27 Abs. 8 KStG geregelte Antragsverfahren weder gegen Europarecht, noch gegen deutsches Verfassungsrecht verstößt, hätte der Gesetzgeber die zu entscheidende Frage nicht im Sinne der vom Kläger begehrten Billigkeitsmaßnahme entschieden. Ganz im Gegenteil würde bei einer abweichenden Festsetzung aus Billigkeitsgründen die Geltungsanordnung des den Steueranspruch begründenden Gesetzes unterlaufen.

II. Die Kostentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

III. Die Revision war zuzulassen, da die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).