ERLÄUTERNDE ÜBERLEGUNGEN
zur Anwendung von § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG

In dem Schreiben vom 08. August 2005 (Az.: I V B 7 - S 2706a - 5/05) hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) mit Bezug auf die BMF-Schreiben vom 11. September 2002 (BStBI. I S.935) und vom 25. Juni 2003 (Az.: IVA2 - S 1910 - 192/03) zu Fragen der Anwendung von § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG Stellung genommen.

Komm§-Info-Links:

⇒ BMF-Schreiben vom 08.08.2005
http://www.kommunsense.de/index.php3?site=aktuelldownload&id=600

⇒ BMF-Schreiben vom 11.09.2002
http://www.kommunsense.de/index.php3?site=aktuelldownload&id=700

Buchgewinne beim Tausch von Wirtschaftsgütern

Nach Rn. 22 des BMF-Schreibens vom 11. September 2002 ist nach Auffassung des BMF für die Ermittlung des nach § 20 Abs.1 Nr. 10 Buchst. b EStG maßgebenden Gewinns grundsätzlich auf den verwendbaren Gewinn abzustellen. Hierzu gehörten keine bloßen Buchgewinne, die sich beim Tausch von Wirtschaftsgütern des Betriebes gewerblicher Art (BgA) ergaben. Infolge des Tausches müssten die Buchgewinne als

reinvestiert und damit als für betriebliche Zwecke verwendet gelten.

Wiedereinlage erhaltener Dividenden in die ausschüttende Gesellschaft

FIössen dem BgA aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft Dividenden zu, die dieser im Zuge einer Kapitalerhöhung wieder in diese Kapitalgesellschaft einlege, hätten diese Beträge ebenfalls als reinvestiert zu gelten.

Steuerliches Einlagekonto

Nach Rn. 8 und 13 des BMF-Schreibens vom 11. September 2002 seien BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit im Grundsatz Kapitalgesellschaften gleichgestellt. Diese BgA hätten ein Nennkapital oder eine hiermit vergleichbare Größe. Solche Eigenkapitalteile seien kein Bestandteil des Einlagekontos; es weise als Anfangsbestand nur die in Rn. 13 des BMF-Schreibens vom 11. September 2002 genannten Größen aus. Eine Herabsetzung des Nennkapitals oder der hiermit vergleichbaren Größe und die anschließende Rückzahlung führten grundsätzlich nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG und ließen das Einlagekonto im Ergebnis unverändert.

Nach Rn. 25 des BMF-Schreibens vom 11. September 2002 hätten BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit ein Einlagekonto zu führen, dessen Anfangsbestand sich aus den dort genannten Größen zusammensetze; ansonsten kämen die Grundsätze der Rn. 8 und 13 des BMF-Schreibens entsprechend zur Anwendung. Hätten solche Betriebe aufgrund landesrechtlicher Regelungen ein Nennkapital oder eine hiermit vergleichbare Größe, seien für die „Herabsetzung“ und anschließende „Auskehrung“ die vorstehenden Ausführungen entsprechend anzuwenden, was allerdings voraussetze, dass diese Maßnahmen nach den landesrechtlichen Regelungen auch zulässig seien. Sie seien i.d.R. nicht zulässig, wenn der nach „Herabsetzung“ und „Auskehrung“ verbleibende Betrag für die zukünftige Entwicklung des Betriebes nicht ausreiche - so wenn etwa bald nach der „Auskehrung“ wieder Kapital zugeführt werde.

Eine pauschale Annahme von Nennkapital oder einer hiermit vergleichbaren Größe mit Rückgriff auf die Regelungen in R 33 Abs. 2 KStR 2004 sei nicht möglich.

Erstmalige Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG

Diese Regelung betreffe nicht die Besteuerung des BgA, sondern die des Trägers (hier: Empfänger des Gewinns). Das BMF-Schreiben vom 11. September 2002 führe in Rn. 38 aus, dass die Vorschrift erstmals auf Gewinne anzuwenden sei, die der Empfänger nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres des BgA ohne eigene

Rechtspersönlichkeit erziele, für das das KStG i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes erstmals anzuwenden sei. Dabei sei unter Gewinn i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG der im Zeitpunkt der Bilanzerstellung (hier: Bilanzfeststellung) ermittelte Betrag zu verstehen, soweit er nicht den Rücklagen zugeführt werde. Der Gewinn des Jahres 2001 falle, da er aus der Sicht des Trägers erst im Kalenderjahr 2002 als i.S. der Vorschrift ermittelt gelte, bereits in den Anwendungsbereich der Regelung.

§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG und verdeckte Gewinnausschüttungen

Verdeckte Gewinnausschüttungen lösen dem BMF zufolge ebenfalls die Rechtsfolgen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG aus. Ob eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen sei, ergebe sich nach den allgemeinen Grundsätzen zur verdeckten Gewinnausschüttung, wobei freilich zu entscheiden sei, welche Auswirkungen die neuere BFH-Rechtsprechung auf den Bereich der sog. Dauerverlustbetriebe habe. Hierzu werde die Finanzverwaltung gesondert Stellung nehmen.

Entstehungszeitpunkt der Kapitalertragsteuer

Nach § 44 Abs. 6 Satz 2 EStG entstehe die Kapitalertragsteuer grundsätzlich im Zeitpunkt der Bilanzerstellung (hier: Bilanzfeststellung), spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres. Gegen die gesetzliche Festschreibung dieses Endzeitpunktes könne nicht eingewandt werden, sie berücksichtige nicht, dass nach einigen landesrechtlichen Regelungen eine Feststellung des Jahresabschlusses zu einem späteren Zeitpunkt noch zulässig sei. Den feststellenden Gremien sei es nicht verwehrt, die Feststellung so rechtzeitig vorzunehmen, dass die Kapitalertragsteueranmeldung fristgerecht vor Ablaut des Endzeitpunktes abgegeben werden könne.

OFD-Verfügung

Auch die OFD München hat mit Verfügung vom 08. Juli 2005 - S 2706- 70 St 41/42- (StED 922/2005) Fragen zur Auslegung von § 20 Abs.1 Nr. 10 Buchst. b EStG bzw. zur Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG im Zusammenhang mit der Besteuerung von BgA beantwortet.

Komm§-Info-Links:

⇒ OFD München vom 08.07.2005
http://www.kommunsense.de/index.php3?site=aktuelldownload&id=615

Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos

Grundsätzlich seien in das Einlagekonto nur solche Einlagen einzustellen, die der Kapitalgesellschaft ab dem 01. Januar 2001 (bei abweichenden Wirtschaftsjahren entsprechend später) zugeführt worden seien (s. BMF-Schreiben vom 11. September 2002). Alteinlagen in Wirtschaftsjahren vor dem Systemwechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren seien grundsätzlich nicht zu berücksichtigen, da auf den Schluss des dem ersten Wirtschaftsjahr im neuen Recht vorangehenden Wirtschaftsjahres kein Bestand des steuerlichen Einlagenkontos festzustellen sei. Diese Grundsätze seien nach § 27 Abs. 7 KStG insbesondere für BgA sinngemäß anzuwenden.

Ergänzend dazu regele § 39 Abs. 1 KStG, dass ein sich nach § 36 Abs. 7 KStG ergebender positiver Endbestand des EK 04 als Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos zu übernehmen sei. Eine entsprechende Anwendung auf im alten Recht nicht dem Anrechnungsverfahren unterliegende Körperschaften scheide nach dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift aus; denn es würden nicht die in früheren Jahren tatsächlich geleisteten und noch im Eigenkapital vorhandenen Einlagen als Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos übernommen, sondern der formal festgestellte Endbestand des EK 04. Ein solcher Betrag existiere bei „Nicht-Gliederungskörperschaften“ jedoch nicht.

Die OFD München weist darauf hin, dass Altgewinne und Alteinlagen, die im Zeitpunkt des Systemwechsels noch im Eigenkapital des BgA vorhanden sind, bei ihrer Abführung an die Trägerkörperschaft nicht dem Kapitalertragsteuerabzug unterworfen werden dürfen. Um dies auf technisch einfache Weise sicherzustellen, seien diese Beträge als Anfangsbestand in das steuerliche Einlagekonto einzustellen. Seien hingegen vor dem Systemwechsel entstandene Verluste durch Einlagen ausgeglichen worden, könnten diese Beträge nicht in das steuerliche Einlagekonto eingestellt werden, weil insoweit keine verwendungsfähigen Beträge mehr existierten.

Bei der Feststellung des Anfangsbestands des steuerlichen Einlagekontos eines BgA sei daher nur auf die im Zeitpunkt des Systemwechsels vorhandenen Eigenkapitalteile, die über das Nennkapital bzw. eine vergleichbare Kapitalgröße des BgA hinausgingen, abzustellen.

Anwendung des § 8b KStG bei unentgeltlichem Übergang von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in den Hoheitsbereich des Trägers des BgA

Komme es bei der unentgeltlichen Übertragung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in den Hoheitsbereich des Trägers des BgA auf der Ebene des BgA zu einer verdeckten Gewinnausschüttung, sei hierauf bei dessen Einkommensermittlung § 8b KStG anzuwenden, wenn die übrigen Voraussetzungen der Norm erfüllt seien. Die Steuerpflicht der Sachauskehrung auf der Ebene des Trägers nach § 20 EStG bleibe hiervon unberührt.

Autor und Fundstelle

Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Volkmar-Alexander **H ö l z e r** ,
in: **pwc:public service** 10/2005, S. 23 ff.