



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 28. Januar 2019

BETREFF **Auslegungsfragen zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG bei Betrieben gewerblicher Art als Schuldner der Kapitalerträge**

BEZUG Sitzung KSt/GewSt III/18 zu TOP I/6

GZ **IV C 2 - S 2706-a/15/10001**

DOK **2019/0046925**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Nach dem Ergebnis einer Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Auslegung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG, soweit Betriebe gewerblicher Art (BgA) Schuldner der in der Vorschrift genannten Kapitalerträge sind, Folgendes:

A. Allgemeines

- 1 Durch das Steuersenkungsgesetz (StSenkG) vom 23. Oktober 2000 (BStBl I S. 1428) und das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG) vom 20. Dezember 2001 (BStBl 2002 I S. 35) sind in § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG für juristische Personen des öffentlichen Rechts neue Einkommenstatbestände eingeführt worden.
- 2 Zu Kapitaleinkünften der Trägerkörperschaft werden qualifiziert
 - nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe a EStG:

Leistungen eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit, z. B. Sparkassen und
 - nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG:

- der durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte Gewinn eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit (soweit der Gewinn nicht den Rücklagen zugeführt wird),
- der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn eines nicht bilanzierenden nicht von der Körperschaftsteuer befreiten BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit, der die in § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG genannte Umsatz- oder Gewinngrenze überschreitet (vgl. auch Rdnrn. 16 bis 18),
- verdeckte Gewinnausschüttungen,
- die Auflösung von Rücklagen des BgA zu Zwecken außerhalb des BgA,
- die Gewinne i. S. d. § 22 Abs. 4 UmwStG und
- die Gewinne aus Werbesendungen durch inländische öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten.

3 Diese Einkunftstatbestände führen nach § 2 Nr. 2 KStG zu einer beschränkten Steuerpflicht mit einer Kapitalertragsteuerbelastung von 15 % (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b und 7c i. V. m. § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Damit wird die wirtschaftliche Betätigung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts unabhängig davon, ob sie in der Form eines BgA oder einer Kapitalgesellschaft ausgeübt wird, im Ergebnis der gleichen Steuerbelastung unterworfen.

4 Die Körperschaftsteuer für diese - dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegenden - Einkünfte ist in der Regel nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG durch den Steuerabzug abgegolten. Die Kapitalertragsteuer von 15 % ist somit nicht anrechenbar (vgl. aber Rdnrn. 7 und 11). Erfüllt die Trägerkörperschaft des BgA die Voraussetzungen des § 44a Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 oder 3 EStG, ist der Kapitalertragsteuerabzug nicht vorzunehmen; bei steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben von steuerbegünstigten BgA richtet sich die Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug nach § 44a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 EStG.

B. Leistungen eines BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe a EStG)

I. Persönlicher Anwendungsbereich

5 Die Leistungen (Kapitalerträge) müssen von einem nicht von der Körperschaftsteuer befreiten BgA (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 6 i. V. m. § 4 KStG) stammen, der eine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt. Er muss alle Merkmale einer juristischen Person des

öffentlichen Rechts erfüllen, insbesondere im vollen Umfang rechtsfähig sein. Teilrechtsfähigkeit, wie sie bei öffentlich-rechtlichen Sondervermögen oder bei Landesbetrieben bzw. Eigenbetrieben die Regel ist, reicht nicht aus.

- 6 Von den Regelungen erfasst werden BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit (z. B. in der Rechtsform des Zweckverbandes oder einer nach Landes- oder Kommunalrecht errichteten Anstalt des öffentlichen Rechts), die beispielsweise der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme (= Versorgungsbetriebe), dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen (§ 4 Abs. 3 KStG). Als weitere Beispiele kommen in Betracht: die öffentlich-rechtlich als rechtsfähige Anstalten betriebenen Sparkassen, Landesbanken und Versicherungen sowie Kreditinstitute, die nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 2 KStG steuerbefreit sind. Sind Teilbereiche öffentlich-rechtlicher Kreditinstitute von der Körperschaftsteuer befreit (z. B. Landesbanken mit den in § 5 Abs. 1 Nr. 2 KStG genannten steuerbefreiten Förderbereichen), ist § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe a EStG auf den nicht steuerbefreiten Bereich anzuwenden.
- 7 § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe a EStG findet aus Billigkeitsgründen auch dann Anwendung, wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts aus ihrem BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit Leistungen an eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts (insbesondere an deren BgA) erbringt. Eine solche Leistung liegt nur vor, wenn die Beträge nicht zuvor der Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG unterlegen haben.

Beispiel

Ein Zweckverband, der neben der Frischwasserversorgung (BgA) auch der Abwasserentsorgung (Hoheitsbetrieb) dient, beschließt bei Feststellung der Bilanz für 01 aus dem laufenden Gewinn des BgA von 1000 einen Betrag in Höhe von 200 für eine Leistung an die Mitgliedsgemeinden des Verbandes zu verwenden. Der Betrag von 200 gilt als Leistung i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe a EStG mit der Folge, dass beim Empfänger der Tatbestand des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG erfüllt ist, wenn der Betrag bei ihm einem BgA zuzurechnen ist. Der Restbetrag von 800 unterliegt § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG. Wird der Betrag von 800 im Folgejahr vom Zweckverband an die Mitgliedsgemeinden überführt, löst dies nicht die Rechtsfolge des § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG aus. Ist dieser Betrag beim Empfänger einem BgA zuzurechnen, löst dies nicht die Rechtsfolge des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG aus. Hätte der Verband den anteiligen Gewinn von 800 zulässigerweise in eine Rücklage i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG eingestellt, diese dann aber in 03 aufgelöst, um den Betrag von 800 für eine Leistung an die Mitgliedsgemeinden zu verwenden, ist auf diese Leistung § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe a EStG anzuwenden.

II. Sachlicher Anwendungsbereich

- 8 Der sachliche Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe a EStG erstreckt sich auf Leistungen, die zu Einnahmen führen, die mit Gewinnausschüttungen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG wirtschaftlich vergleichbar sind. Dazu gehören auch verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) sowie Gewinnübertragungen, die aus steuerfreien Zuflüssen (z. B. nach § 8b Abs. 1 KStG) stammen. Nicht zu den Einnahmen gehören Leistungen des BgA, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG als verwendet gelten (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe a letzter Halbsatz EStG).

Beispiele:

Eine Stadtparkasse führt einen Teil des Jahresüberschusses dem Gewährträger (Stadt) zu. Es handelt sich um eine einer Gewinnausschüttung vergleichbare Leistung i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe a EStG.

Eine Stadtparkasse macht dem Gewährträger (Stadt) oder einer dem Gewährträger nahe stehenden Person eine Zuwendung für steuerbegünstigte (gemeinnützige) Zwecke, die dem Drittspendenvergleich i. S. d. BFH-Rechtsprechung (vgl. H 9 (Zuwendungen und Spenden von Trägern der Sparkassen [Gewährträger]) KStH 2015) nicht standhält. Die Zuwendung ist als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten.

III. Entstehung der Kapitalertragsteuer

- 9 Die Kapitalertragsteuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Kapitalerträge (= Leistungen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe a EStG) dem Gläubiger (= Trägerkörperschaft des BgA) zufließen (§ 44 Abs. 1 Satz 2 EStG). Der Schuldner der Kapitalertragsteuer ist nach § 44 Abs. 1 Satz 1 EStG der Gläubiger der Kapitalerträge (= Trägerkörperschaft des BgA). Im Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge hat der Schuldner der Kapitalerträge (BgA) den Steuerabzug für Rechnung des Gläubigers der Kapitalerträge (= Trägerkörperschaft des BgA) vorzunehmen (§ 44 Abs. 1 Satz 3 EStG). Auf Leistungen, die wirtschaftlich mit Gewinnausschüttungen vergleichbar sind, ist § 44 Abs. 2 EStG anwendbar.

IV. Durchführung der Besteuerung

- 10 Von den Kapitalerträgen ist der Kapitalertragsteuerabzug nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b EStG i. V. m. § 31 KStG vorzunehmen. Die Kapitalertragsteuer beträgt 15 % des Kapitalertrags (§ 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).

Ist der Empfänger der Leistungen unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig und fallen die ausschüttungsgleichen Leistungen und verdeckten Gewinnausschüttungen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe a EStG bei ihm in einem inländischen gewerblichen Betrieb an, so erfolgt deren steuerliche Erfassung in der Veranlagung zur Körperschaftsteuer. Allerdings ist auf diese Leistungen die Regelung des § 8b KStG anzuwenden, nach der die Leistungen bei der Einkommensermittlung außer Ansatz bleiben. Die nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b i. V. m. § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG einbehaltene Kapitalertragsteuer von 15 % (vgl. § 43 Abs. 1 Satz 3 EStG) ist im Rahmen der Veranlagung zur Körperschaftsteuer des Empfängers nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG i. V. m. § 31 KStG in vollem Umfang anzurechnen.

Beispiel:

An der Landesbank A (= Anstalt des öffentlichen Rechts) sind das Land A (Gebietskörperschaft), der Landschaftsverband A (Gebietskörperschaft) sowie der Sparkassen- und Giroverband A zu je einem Drittel beteiligt. Der Sparkassen- und Giroverband A ist ein von den Sparkassen und ihren Gewährträgern gebildeter Berufsverband mit öffentlich-rechtlichem Charakter in der Rechtsform der Körperschaft des öffentlichen Rechts.

Die Landesbank A verteilt ihren Gewinn von 120 Mio. EUR zu je einem Drittel an die Beteiligten. Dabei wird die Kapitalertragsteuer nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b i. V. m. § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in Höhe von 15 % der Kapitalerträge (120 Mio. EUR) = 18 Mio. EUR einbehalten und an das für die Landesbank A zuständige Finanzamt abgeführt (§ 44 Abs. 1 Satz 5 EStG), so dass zur Auszahlung an die Beteiligten 102 Mio. EUR (120 Mio. EUR abzüglich 18 Mio. EUR) zur Verfügung stehen. Jeder Beteiligte erhält einen Betrag von 34 Mio. EUR (102 Mio. EUR: 3). Auf jeden der Beteiligten entfällt eine einbehaltene Kapitalertragsteuer von 6 Mio. EUR.

Die Körperschaftsteuer der Beteiligten ist durch den Steuerabzug vom Kapitalertrag abgegolten (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG). Die Beteiligten unterliegen insoweit der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht nach § 2 Nr. 2 KStG. Dies gilt grundsätzlich auch für den Sparkassen- und Giroverband A.

Leitet der Sparkassen- und Giroverband (Gläubiger der Kapitalerträge) jedoch die zugeflossenen Gewinnanteile ganz oder teilweise an die in ihm zusammengeschlossenen Sparkassen weiter, so erhalten die Sparkassen Bezüge i. S. d. § 8b Abs. 6 Satz 2 KStG, die bei ihnen im Rahmen der Ermittlung des steuerlichen Einkommens nach Maßgabe des § 8b KStG außer Ansatz bleiben. Zur Anrechnung der auf diese Bezüge entfallenden, von der Landesbank A einbehaltenen Kapitalertragsteuer auf

die Körperschaftsteuer der Sparkassen nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG reicht die Vorlage der Bescheinigung nach § 45a Abs. 2 und 3 EStG (Kapitalertragsteuerbescheinigung), die dem Gläubiger der Kapitalerträge (Sparkassen- und Giroverband) ausgestellt wird, aus (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 EStG).

- 12 In den Fällen des § 8b Abs. 6 Satz 2 KStG wird es für die Anrechnung der Kapitalertragsteuer bei dem BgA nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 4 EStG nicht beanstandet, wenn die die mittelbare Beteiligung vermittelnde Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse dem BgA auf einer Kopie der ihr vorliegenden Kapitalertragsteuerbescheinigung die auf ihn entfallenden Bezüge und Gewinne und die darauf anteilig entfallende Kapitalertragsteuer mitteilt. Die für Wohnungseigentümergeinschaften geltenden Grundsätze von Rdnrn. 18 und 19 des BMF-Schreibens vom 20. Dezember 2012 (BStBl 2013 I S. 36) sind entsprechend anzuwenden.

V. Steuerliche Behandlung der Einlagen

- 13 Auf Leistungen des BgA, die in der Rückgewähr von Einlagen bestehen, ist § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe a EStG nicht anzuwenden (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe a letzter Halbsatz EStG). Um eine Trennung der Einlagen von den übrigen Eigenkapitalteilen (z. B. Gewinnrücklagen, Gewinnvortrag) des BgA vornehmen zu können, hat auch der BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit das steuerliche Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG zu führen (§ 27 Abs. 7 KStG). Dabei sind Altrücklagen aus Wirtschaftsjahren vor dem Systemwechsel, die das Nennkapital oder eine vergleichbare Kapitalgröße übersteigen, wie Einlagen zu behandeln und als Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 KStG) zu erfassen. Zu dem Anfangsbestand gehören auch Einlagen aus früheren Zeiträumen. Im Ergebnis sind alle im Zeitpunkt des Systemwechsels vorhandenen Eigenkapitalteile, die das Nennkapital bzw. eine vergleichbare Kapitalgröße des BgA übersteigen, dem steuerlichen Einlagekonto als Anfangsbestand zuzurechnen.
- 14 Nach Rdnrn. 8 und 13 werden BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit im Grundsatz mit Kapitalgesellschaften gleichgestellt. Diese BgA haben ein Nennkapital oder eine hiermit vergleichbare Größe. Solche Eigenkapitalteile sind nicht Bestandteil des steuerlichen Einlagekontos. Eine Herabsetzung des Nennkapitals oder der hiermit vergleichbaren Größe und anschließende Rückzahlung führt grundsätzlich nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe a EStG und lässt das steuerliche Einlagekonto im Ergebnis unverändert.

VI. Zeitlicher Anwendungsbereich

15 § 52 Abs. 37a Satz 1 EStG in der Fassung des StSenkG verknüpft die erstmalige Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe a EStG beim Gläubiger der Leistungen mit der körperschaftsteuerlichen Behandlung des BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit. Danach ist die Vorschrift erstmals auf Leistungen anzuwenden, die der Gläubiger der Leistungen nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahrs des BgA erzielt, für das das KStG i. d. F. des StSenkG erstmals anzuwenden ist. Bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr des BgA ist § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe a EStG erstmals auf Leistungen anzuwenden, die der Gläubiger der Leistungen in 2002 erzielt, da der BgA bereits mit den Ergebnissen des Wirtschaftsjahrs 2001 im Rahmen der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2001 dem neuen Recht unterliegt. Hat der leistende BgA ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr, hängt die erstmalige Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe a EStG davon ab, wann im Verlauf des Kalenderjahres 2002 die Leistung i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe a EStG erbracht wird.

Beispiel:

Der BgA hat ein Wirtschaftsjahr vom 1. Dezember bis zum 30. November eines Jahres. Die Leistung i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe a EStG für das Wirtschaftsjahr 2000/2001 wird am 15. Dezember 2001, die für das Wirtschaftsjahr 2001/2002 am 15. Dezember 2002 erbracht.

Für die am 15. Dezember 2001 erbrachte Leistung ist das neue Recht noch nicht anzuwenden, da sie vor Ablauf des ersten Wirtschaftsjahrs des BgA erbracht wird, für das das neue Recht gilt. Für die am 15. Dezember 2002 erbrachte Leistung gilt bereits neues Recht, da sie nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahrs des BgA erbracht wird, für das das neue Recht gilt.

C. Gewinne von BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 bis 3 und 5 EStG)

I. Persönlicher Anwendungsbereich

16 Unter die Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG fallen - jeweils in Abhängigkeit von den unterschiedlichen Kapitalerträgen - drei Gruppen von BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit:

- *Gruppe 1 (Betriebsvermögensvergleich):*

Zu dieser Gruppe gehören die nicht von der Körperschaftsteuer befreiten BgA (einschl. der Verpachtungsbetriebe gewerblicher Art i. S. d. § 4 Abs. 4 KStG), die ihren Gewinn auf Grund einer gesetzlichen Verpflichtung oder freiwillig durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 und § 5 EStG) ermitteln. Kommunalrechtlich sind diese BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit grundsätzlich nach Eigen- und Regiebetrieben zu unterscheiden. Unter Eigenbetrieb ist ein finanzwirtschaftliches Sondervermögen im haushaltsrechtlichen Sinne zu verstehen, das organisatorisch verselbstständigt, gleichwohl aber rechtlich unselbständiger Teil der Körperschaft öffentlichen Rechts ist. Dabei muss sich das Sondervermögen Eigenbetrieb nicht mit dem steuerlichen BgA decken. Der BgA umfasst in einem solchen Fall nur einen Teil des Eigenbetriebs (z. B. umfasst bei einem Abwasserentsorgungs- und Frischwasserversorgungseigenbetrieb der BgA nur den Frischwasserbereich). Einem Regiebetrieb fehlt die Eigenschaft des Sondervermögens; er ist eine rechtlich unselbständige Einheit der Trägerkörperschaft, die finanzwirtschaftlich kein Sondervermögen der Trägerkörperschaft darstellt. Wird ein Regiebetrieb allerdings auf Grund spezieller landesrechtlicher Vorgaben (z. B. § 139 Abs. 1 Niedersächsische Kommunalverfassung, NKomVG, oder Art. 76 Abs. 6 Landkreisordnung für den Freistaat Bayern, LKrO) kommunalrechtlich nach den Vorschriften für Eigenbetriebe geführt, d. h. liegt im rechtlichen Sinne kein Eigenbetrieb vor (eigenbetriebsähnliche Einrichtung), ist er für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG und § 27 KStG nach den Grundsätzen für Eigenbetriebe zu behandeln. Dies gilt jedoch nur, wenn die eigenbetriebsähnliche Einrichtung nur diesen Betrieb umfasst.

18 Zu der Gruppe 1 gehören auch BgA, die - unabhängig von der Gewinnermittlungsart - Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 UStG, von mehr als 350.000 EUR im Kalenderjahr oder einen Gewinn von mehr als 30.000 EUR im Wirtschaftsjahr erzielen. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG kommt bei BgA, die ihren Gewinn nicht durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln (vgl. hierzu auch das BMF-Schreiben vom 3. Januar 2013, BStBl I S. 59) und unterhalb der genannten Umsatz- bzw. Gewinn Grenzen liegen, nicht zur Anwendung; die Verwaltungsbuchführung (Kameralistik) ist mit einem Betriebsvermögensvergleich nicht vergleichbar.

19 Ferner gehören zur Gruppe 1 auch BgA, die nach § 140 oder § 141 AO zur Buchführung und damit zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich verpflichtet sind, die dieser Verpflichtung aber nicht nachkommen.

Bei den BgA der Gruppe 1 sind Gegenstand der Besteuerung der „Gewinn“ und „verdeckte Gewinnausschüttungen“.

- *Gruppe 2 (Besteuerung von Einbringungsgewinnen und Anteilsveräußerungsgewinnen):*

21 Zu dieser Gruppe gehören BgA i. S. d. § 22 Abs. 4 Nr. 1 UmwStG ohne eigene Rechtspersönlichkeit unabhängig von den Voraussetzungen der Gruppe 1.

22 Soweit auf einbringungsgeborene Anteile § 21 UmwStG in der am 21. Mai 2003 geltenden Fassung weiter anzuwenden ist (vgl. § 27 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG), sind die Rdnrn. 28 und 29 des BMF-Schreibens vom 11. September 2002, BStBl I S. 935, weiter anzuwenden.

- *Gruppe 3 (Rundfunkanstalten):*

23 Zu dieser Gruppe gehören unabhängig von den Voraussetzungen der Gruppe 1 die BgA „Veranstaltung von Werbesendungen“ der inländischen öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten. Die Besteuerung knüpft in diesen Fällen an das Einkommen i. S. d. § 8 Abs. 1 Satz 3 KStG an.

II. Sachlicher Anwendungsbereich

1. Kapitalerträge der Gruppe 1

24 Bei den Steuerpflichtigen der Gruppe 1 werden als Kapitalerträge die nicht den Rücklagen zugeführten Gewinne des BgA, die nachfolgende Auflösung der Rücklagen zu Zwecken außerhalb des BgA sowie verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) der Besteuerung unterworfen.

a) *Laufende Gewinne*

25 Bei dem in der Vorschrift genannten Gewinnbegriff handelt es sich um den Gewinn des BgA, den die juristische Person des öffentlichen Rechts für Zwecke außerhalb des BgA verwenden kann (= verwendungs- bzw. rücklagefähiger Gewinn). Bei der hier maßgebenden handelsrechtlichen Betrachtung entspricht dies dem Jahresüberschuss i. S. v. § 275 HGB (vgl. BFH-Urteil vom 11. September 2013, BStBl 2015 II S. 161). Bei der Ermittlung des maßgeblichen Jahresüberschusses kommt es nicht zwingend auf das Jahresergebnis nach dem festgestellten Jahresabschluss an, sondern

auf das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zutreffende Jahresergebnis. Z. B. von einer Betriebsprüfung aufgedeckte fehlerhafte handelsrechtliche Bilanzansätze sind im Jahr der Fehlbuchung und nicht erst im Zeitpunkt der Anpassung der Handelsbilanz zu korrigieren (BFH-Urteil vom 11. September 2013; a.a.O.). Wird später die entsprechende Anpassung der Handelsbilanz an die Steuerbilanz vorgenommen, hat diese im Anpassungsjahr keine Auswirkung auf den kapitalertragsteuerpflichtigen Gewinn.

- 26 Wird nur eine Steuerbilanz aufgestellt, ist aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn auf den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG (Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG) abgestellt wird. Der so ermittelte Gewinn ist weder um nicht abziehbare Aufwendungen nach § 4 Abs. 5 EStG bzw. § 10 KStG noch um bei der Einkommensermittlung außer Ansatz bleibende Beträge (z. B. § 8b KStG) zu korrigieren.
- 27 Sofern der Gewinn in Fällen, in denen die Umsatz- oder Gewinngrenze des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG überschritten ist, nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt wird, ist dieser für Zwecke der Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG auf der Grundlage des Betriebsvermögensvergleichs zu schätzen; eine nach kameralen Grundsätzen oder nach Doppik erstellte Ergebnisrechnung ist als Schätzungsgrundlage nicht geeignet. In den Fällen der Rdnr. 19 ist für Zwecke der Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG der Gewinn im Wege des Betriebsvermögensvergleichs zu schätzen.
- 28 Der Gewinn mindert sich für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG in Höhe des Betrags, zu dem er zum Ausgleich von Fehlbeträgen (Verlusten) aus früheren Wirtschaftsjahren zu verwenden ist, sofern diese Fehlbeträge mangels kommunalrechtlich gebotenen Ausgleichs durch die Trägerkörperschaft noch ausgewiesen sind.
- 29 Bei Regiebetrieben gelten - abweichend von Eigenbetrieben - der Gewinn des BgA und die Einkünfte aus Kapitalvermögen wegen der rechtlichen Identität der Trägerkörperschaft und des BgA als zeitgleich zum Schluss des Wirtschaftsjahrs erzielt (BFH-Urteil vom 11. Juli 2007, BStBl II S. 841). Bei Regiebetrieben kommt es - ebenfalls abweichend von Eigenbetrieben - kommunalrechtlich zum laufenden Ausgleich der im BgA entstandenen Verluste durch die Trägerkörperschaft (vgl. BFH-Urteil vom 23. Januar 2008, BStBl II S. 573); dieser Ausgleich führt zum Ende des Wirtschafts-

jahrs des BgA zu Einlagen beim BgA (vgl. Rdnr. 55). Ein kommunalrechtlicher Ausgleich von Verlusten hat keine Auswirkung auf die Höhe des steuerlichen Verlustvortrags i. S. d. Sinne des § 10d Abs. 4 EStG des BgA.

30 Die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft begründet bei der beteiligten juristischen Person des öffentlichen Rechts einen bzw. mehrere eigenständige BgA; dieser gilt bzw. diese gelten als Regiebetriebe. Die Beteiligung an einer Personengesellschaft, die keinen Gewerbebetrieb unterhält, kann bei der beteiligten juristischen Person des öffentlichen Rechts nach Maßgabe des § 4 KStG ebenfalls einen bzw. mehrere BgA begründen; auch dieser gilt bzw. diese gelten als Regiebetriebe. Ermittelt die Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich, schlägt dies nicht auf die Gewinnermittlung des bzw. der BgA durch. Auf den BgA bzw. die BgA ist § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG nur anzuwenden, wenn freiwillig bilanziert wird oder der maßgebende Jahresüberschuss bzw. Gewinn i. S. d. der Rdnr. 31 die Gewinngrenze der Norm überschreitet.

31 Auf diesen BgA bzw. diese BgA sind die Grundsätze der Rdnr. 25 anzuwenden. Als Jahresüberschuss bzw. aus Vereinfachungsgründen in Fällen, in denen für den BgA bzw. die BgA keine Handelsbilanz aufgestellt wird, als Gewinn ist bei dem BgA bzw. den BgA anzusetzen

- der aus dem Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft/Personengesellschaft stammende Gewinnanteil der juristischen Person des öffentlichen Rechts i. S. d. des § 120 Abs. 1 und des § 122 HGB soweit er tatsächlich entnommen wurde. Erzielt die Mitunternehmerschaft/Personengesellschaft handelsrechtlich Verluste, entsteht ein entnahmefähiger Gewinn erst, wenn diese Verluste durch künftige Gewinne ausgeglichen sind, und
- die der juristischen Person des öffentlichen Rechts von der Mitunternehmerschaft/Personengesellschaft zustehenden Sondervergütungen i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG abzüglich der damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen.

Der Gewinn des BgA mindert sich um bei ihm anfallende Ertragsteuern.

32 Ist ein BgA i. S. v. Rdnr. 30 zulässigerweise mit einem BgA zusammengefasst, für den die Eigenbetriebsgrundsätze anzuwenden sind, ist der zusammengefasste BgA für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG als Eigenbetrieb anzusehen.

b) *Rücklagen*

33 Kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG liegen insoweit nicht vor, als der Gewinn zulässigerweise durch Rücklagenbildung gemindert wird.

- Eigenbetriebe

34 Bei einem Eigenbetrieb unterliegt der Gewinn nicht der Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG, soweit er den Rücklagen des BgA zugeführt wird. Als Zuführung zu den Rücklagen gilt jedes Stehenlassen von Gewinnen als Eigenkapital für Zwecke des BgA unabhängig davon, ob dies in der Form der Zuführung zu den Gewinnrücklagen, als Gewinnvortrag oder unter einer anderen Position des Eigenkapitals vorgenommen wird (vgl. BFH-Urteil vom 16. November 2011, BStBl 2013 II S. 328). Die Rücklagenbildung ist unabhängig von haushaltsrechtlichen Regelungen anzuerkennen und ist auch nicht davon abhängig, dass die Zwecke des BgA ohne die Rücklagenbildung nachhaltig nicht erfüllt werden können.

- Regiebetriebe

35 Über die Gewinne eines Regiebetriebs kann die Trägerkörperschaft unmittelbar verfügen. Für eine Rücklagenbildung ist damit kommunalrechtlich kein Raum. Gleichwohl ist bei einem Regiebetrieb für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG die Rücklagenbildung anzuerkennen, soweit anhand objektiver Umstände nachvollzogen und überprüft werden kann, dass der handelsrechtliche Gewinn durch Stehenlassen dem Regiebetrieb als Eigenkapital zur Verfügung stehen soll (vgl. BFH-Urteile vom 30. Januar 2018, BStBl 2019 II S. ... und S. ...) ¹. Als objektiver Umstand wird insbesondere ein förmlicher Beschluss der zuständigen Gremien der Trägerkörperschaft anerkannt,

¹ Die Fundstellen im Bundessteuerblatt zu den Urteilen VIII R 42/15 und VIII R 15/16 werden von der Redaktion BStBl ergänzt.

der spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs des BgA gefasst sein muss. Für die Rücklagenzuführung durch Stehenlassen gilt Rdnr. 34 Satz 2 entsprechend. Vorstehende Grundsätze gelten entsprechend auch für die in Rdnr. 18 aufgeführten BgA. Darüber hinaus liegt eine zulässige Rücklagenbildung auch bei einer Mittelreservierung vor, soweit die verwendbaren Mittel, die auf Grund eines gewinnrealisierenden Vorgangs dem BgA zugeführt worden sind, bereits im laufenden Wirtschaftsjahr z. B. reinvestiert oder zur Tilgung von betrieblichen Verbindlichkeiten verwendet worden sind; ein förmlicher Beschluss i. S. d. Satzes 4 ist hierfür nicht erforderlich. Entsprechendes gilt, wenn dem BgA aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft Dividenden zufließen, die dieser im Zuge einer gleichzeitig stattfindenden Kapitalerhöhung wieder in diese Kapitalgesellschaft einlegt. Keine verwendbaren Mittel sind dagegen bloße Buchgewinne, die sich z. B. beim Tausch von Wirtschaftsgütern des BgA ergeben. Für diese Buchgewinne gilt Satz 3 entsprechend. Soweit neu gebildete Rücklagen nach vorstehenden Grundsätzen unzulässig sind, ist grundsätzlich Kapitalertragsteuer zu erheben. Wegen der Auswirkung auf das steuerliche Einlagekonto wird auf Rdnr. 54 verwiesen.

- BgA als bloßer Teil des Eigenbetriebs

36

Ist der BgA nur ein Teil eines Eigenbetriebs (z. B. Wassereigenbetrieb mit den Geschäftsfeldern Frischwasserversorgung [BgA] und Abwasserentsorgung [hoheitlich]), dann gelten hinsichtlich einer Rücklagenbildung bei diesem BgA die Grundsätze der Rdnr. 35. Den Tatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG erfüllt in einem solchen Fall beispielsweise auch der Ausgleich von Gewinnen des BgA mit hoheitlichen Verlusten des Betriebs.

- Beteiligung an Personengesellschaften

37

Auf einen BgA i. S. d. Rdnr. 30 sind die für Regiebetriebe geltenden Rücklagengrundsätze der Rdnr. 35 anzuwenden. Dieser BgA - und nicht die Personengesellschaft an der die juristische Person des öffentlichen Rechts beteiligt ist - muss die dort genannten Rücklagenvoraussetzungen erfüllen. Auf einen BgA i. S. d. Rdnr. 32 sind die für Eigenbetriebe geltenden Rücklagengrundsätze der Rdnr. 34 anzuwenden.

- Teilweise steuerbefreiter BgA

- 38 Die Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG ist nur für den nicht steuerbefreiten Teil des BgA relevant. Dieser nicht steuerbefreite Teil des BgA gilt für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG als Regiebetrieb. Auf diesen Teil des BgA sind die für Regiebetriebe geltenden Rücklagengrundsätze der Rdnr. 35 anzuwenden. Erfüllt der Träger des BgA bzw. der steuerbegünstigte Teil des BgA die Voraussetzungen des § 44a Abs. 7 EStG, ist § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG nicht anzuwenden.
- Rücklagenverwendung
- 39 Der Beschluss der für die Bilanzfeststellung zuständigen Gremien, Rücklagenmittel für Zwecke außerhalb des BgA zu überführen, löst den Besteuerungstatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG aus (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 2 EStG). Der insoweit aufgelöste Rücklagenbetrag führt zu einem Gewinn i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 EStG. Wird ein BgA i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 2 zweiter Halbsatz EStG umgewandelt und enthält der umgewandelte BgA Rücklagen, gelten diese als mit der Umwandlung als aufgelöst. Die Sätze 1 bis 3 gelten auch in den Fällen der in Rdnr. 18 aufgeführten BgA.
- 40 Eine Gewinnverwendung für Zwecke außerhalb des BgA ist z. B. gegeben, wenn die Gewinne und aufgelösten Rücklagen im hoheitlichen Bereich der Trägerkörperschaft eingesetzt werden. Für Zwecke außerhalb des BgA werden Gewinne und aufgelöste Rücklagen auch dann verwendet, wenn sie einem anderen BgA der gleichen Trägerkörperschaft oder einer Eigengesellschaft zugeführt werden. Dabei ist der Vorgang steuerlich in folgende Schritte zu zerlegen: Die Überführung der Gewinne bzw. aufgelösten Rücklagenbeträge des übertragenden BgA ist im ersten Schritt als Zuführung in den hoheitlichen Bereich der Trägerkörperschaft (mit der Folge der Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG) und im zweiten Schritt als Zuführung der Trägerkörperschaft (Einlage) an den empfangenden BgA oder die Eigengesellschaft (mit der Folge der Erfassung des Einlagebetrags auf dem steuerlichen Einlagekonto) zu behandeln.

c) *Verdeckte Gewinnausschüttungen*

41 Verdeckte Gewinnausschüttungen des BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit an die Trägerkörperschaft führen stets zu Kapitalerträgen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG. Im Verhältnis zwischen verschiedenen BgA der gleichen Trägerkörperschaft können auch verdeckte Gewinnausschüttungen die Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG auslösen.

Beispiel:

Der BgA X überträgt auf den BgA Y der gleichen Trägerkörperschaft (unentgeltlich) die zu seinem gewillkürten Betriebsvermögen gehörende Beteiligung an einer GmbH. Die Beteiligung ist aus versteuerten Gewinnen zu 100 angeschafft worden. Der Teilwert im Zeitpunkt der Übertragung beträgt 120; ein Einlagekonto ist beim BgA X nicht vorhanden. Der Vorgang ist steuerrechtlich - in Anlehnung an die Besteuerungsgrundsätze von verdeckten Gewinnausschüttungen bei Schwestergesellschaften - wie folgt zu lösen:

Beim BgA X führt der Vorgang zu einer verdeckten Gewinnausschüttung an die Trägerkörperschaft und zu einer Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG. Die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer beträgt 120. Beim BgA Y ist die Beteiligung als Einlage der Trägerkörperschaft mit dem Teilwert zu aktivieren. Das steuerliche Einlagekonto (§ 27 KStG) ist um diesen Betrag zu erhöhen.

d) *Steuerliches Einlagekonto*

42 Kapitalerträge der Gruppe 1 gehören nicht zu den Einnahmen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG, wenn für die Leistungen des BgA Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto als verwendet gelten (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 5 i. V. m. Nr. 1 Satz 3 EStG). Auch BgA (Eigen- und Regiebetriebe) haben daher nach § 27 Abs. 7 KStG ein steuerliches Einlagekonto zu führen, das sich entsprechend den Vorschriften des § 27 KStG entwickelt.

- Anfangsbestände

43 Dabei sind Altrücklagen aus Wirtschaftsjahren vor dem Systemwechsel, die das Nennkapital oder eine vergleichbare Kapitalgröße übersteigen, wie Einlagen zu behandeln und als Anfangsbestand des

steuerlichen Einlagekontos (§ 27 KStG) zu erfassen. Zu dem Anfangsbestand gehören auch noch vorhandene Einlagen aus früheren Zeiträumen. Im Ergebnis sind alle im Zeitpunkt des Systemwechsels vorhandenen Eigenkapitalteile, die das Nennkapital bzw. eine vergleichbare Kapitalgröße des BgA übersteigen, dem steuerlichen Einlagekonto als Anfangsbestand zuzurechnen.

- 44 Sollte ein zur Führung des steuerlichen Einlagekontos verpflichteter BgA später die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 EStG vorübergehend nicht mehr erfüllen, wird er von der Führung eines Einlagekontos nur dann frei, wenn keine Rücklagen i. S. d. § 20 Absatz 1 Nummer 10 Buchstabe b EStG vorliegen. Liegen derartige Rücklagen vor, ist ein steuerliches Einlagekonto weiter zu führen und festzustellen.
- 45 In diesen Fällen führen Eigenkapitalveränderungen in sinngemäßer Anwendung der Rdnr. 43 grundsätzlich zu einer entsprechenden Veränderung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos. Zusätzlich erhöhen nachgewiesene Einlagen, die zum Verlustausgleich in den jeweiligen Wirtschaftsjahren geleistet worden sind, den Bestand des steuerlichen Einlagekontos. Verringert sich das Eigenkapital aufgrund der schädlichen Auflösung von Rücklagen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 EStG nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 2 EStG, führt dies - abweichend von dem oben dargestellten Grundsatz - nur insoweit zu einer Verringerung des steuerlichen Einlagekontos, wie diese in sinngemäßer Anwendung des § 27 Absatz 1 Satz 3 KStG als Einlagenrückgewähr anzusehen ist.
- 46 Muss das steuerliche Einlagekonto mangels Vorliegen der Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG und entsprechender Rücklagen dagegen nicht mehr geführt werden und liegen die Voraussetzungen später wieder vor, ist der neue Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos grundsätzlich wiederum nach den Grundsätzen der Rdnr. 43 zu ermitteln und festzustellen. Abweichend von diesen Grundsätzen erhöhen Einlagen, die zum Verlustausgleich seit dem Zeitpunkt des Wegfalls der Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG nachweislich geleistet worden sind, das steuerliche Einlagekonto. Eine Feststellung des steuerlichen Einlagekontos ist auf

Feststellungszeitpunkte, für die nach den vorstehenden Grundsätzen kein steuerliches Einlagekonto geführt werden muss, nur auf Antrag durchzuführen.

- Verminderung des steuerlichen Einlagekontos bei Eigenbetrieben

47

Bei Eigenbetrieben kann - abgesehen von verdeckten Gewinnausschüttungen - allein der Ausschüttungsbeschluss zu einem Abfluss der entsprechenden Leistung beim BgA und damit ggf. zu einer Minderung des steuerlichen Einlagekontos führen (vgl. Rdnr. 34). Der Ausschüttungsbeschluss führt zu einer Abführung des Gewinns des Wirtschaftsjahrs bzw. der Auflösung und Abführung zuvor stehengelassener und als Rücklagen anzusehender Gewinne der Vorjahre an die Trägerkörperschaft zu Zwecken außerhalb des BgA (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 2 EStG). Das Gesetz enthält zwar in § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG eine Ausschüttungsfiktion; im Rahmen der Verwendungsrechnung des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG kommt es aber - jedenfalls bei Eigenbetrieben - auf den tatsächlichen Abfluss an. Damit werden BgA, die als Eigenbetriebe geführt werden, im Verhältnis zu ihrer Trägerkörperschaft wie selbständige Kapitalgesellschaften behandelt. Wie bei beherrschenden Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft führt allerdings allein der Ausschüttungsbeschluss zu einem Abfluss der entsprechenden Leistung beim BgA und damit - nach Maßgabe des § 27 KStG - zu einer Minderung des steuerlichen Einlagekontos.

48

Alrücklagen und Rücklagen aus Wirtschaftsjahren, die nicht die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 EStG erfüllen, erhöhen den Bestand des steuerlichen Einlagekontos. Folglich sind entsprechend - von Kapitalherabsetzungen (vgl. Rdnr. 51) abgesehen - sämtliche Transferleistungen des Eigenbetriebs an seine Trägerkörperschaft, die nicht auf der Grundlage eines steuerlich anzuerkennenden (fiktiven) gegenseitigen Vertrages erbracht werden, in die Verwendungsrechnung des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG einzubeziehen (BFH-Urteil vom 16. November 2011, a.a.O.). Das gilt auch dann, wenn nach dem Ausschüttungsbeschluss ausdrücklich Alrücklagen ausgekehrt werden.

- Verminderung des steuerlichen Einlagekontos bei Regiebetrieben

- 49 Soweit der Gewinn eines Regiebetriebs nicht zulässigerweise entsprechend den Grundsätzen der Rdnr. 35 den Rücklagen zugeführt worden ist, gilt er nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 EStG als zum Schluss des Wirtschaftsjahrs an die Trägerkörperschaft abgeführt (BFH-Urteil vom 11. Juli 2007, a.a.O.). Es liegt eine Leistung i. S. d. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG des nämlichen Wirtschaftsjahrs vor. Entsprechendes gilt für nach Rdnr. 35 nicht anzuerkennende Rücklagen.
- 50 Werden Rücklagen eines Regiebetriebs zu Zwecken außerhalb des Betriebs gewerblicher Art aufgelöst, liegt eine Leistung i. S. d. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG im Zeitpunkt der Rücklagenauflösung vor.
- Kapitalmaßnahmen und Auswirkung auf das steuerliche Einlagekonto
- 51 Nach Rdnr. 42 haben BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit ein steuerliches Einlagekonto zu führen, dessen Anfangsbestand entsprechend den Rdnrn. 43 ff zu ermitteln ist. Haben solche BgA auf der Grundlage landesrechtlicher Regelungen ein Nennkapital oder eine hiermit vergleichbare Größe, gelten für die „Herabsetzung“ und anschließende „Auskehrung“ die Ausführungen in Rdnr. 14 entsprechend.
- 52 Dies setzt allerdings voraus, dass diese Maßnahmen nach den landesrechtlichen Regelungen auch zulässig sind. Sie sind in der Regel nicht zulässig, wenn der nach „Herabsetzung“ und „Auskehrung“ verbleibende Betrag für die zukünftige Entwicklung des Betriebs nicht als ausreichend anzusehen ist. Hierfür kann der Umstand sprechen, dass es alsbald nach der „Auskehrung“ wieder zu einer Kapitalzuführung kommt. Ist jedoch nach landesrechtlichen Vorschriften eine Herabsetzung des Nennkapitals und zeitnahe Heraufsetzung des Nennkapitals in nahezu gleicher Höhe zulässig, führt dies unter den Voraussetzungen des § 28 Abs. 2 KStG zu einem gleichzeitigen grundsätzlich betragsgleichem Zu- und Abgang beim steuerlichen Einlagekonto in Höhe des Nennkapitals, ohne dass die Verwendungsreihenfolge des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG zu beachten ist. Andernfalls handelt es sich bei der Auskehrung des „Kapitalherabsetzungsbetrags“ um eine kapitalertragsteuerpflichtige Ausschüttung. Die anschließende Mittelzuführung im Wege der „Kapitalerhöhung“ führt zu einer Erhöhung des steuerlichen Einlagekontenbestands im Zuflusszeitpunkt.

- 53 Eine pauschale Annahme von Nennkapital oder einer hiermit vergleichbaren Größe mittels Rückgriff auf die Regelungen in R 8.2 Abs. 2 KStR 2015 ist nicht möglich.
- Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos
- 54 Ob bei Regie- oder Eigenbetrieben eine Einlage anzunehmen ist, richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen (R 8.9 KStR 2015). Der Zugang zum steuerlichen Einlagekonto richtet sich nach Zuflussgrundsätzen. Bei Regiebetrieben wird aus kommunalrechtlicher Sicht der Gewinn - losgelöst von einer steuerlichen Rücklagenbildung für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 EStG - an den allgemeinen Haushalt abgeführt. Für Zwecke des § 27 KStG ist jedwede tatsächliche Zuführung von Mitteln sowie ein buchungstechnisches „Stehenlassen“ von Gewinnen als Einlage und als Zugang zum steuerlichen Einlagekonto anzusehen. Dies gilt allerdings nicht, soweit die Gewinne nach den Grundsätzen der Rdnr. 35 in die steuerliche Rücklage eingestellt wurden.
- 55 Nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 23. Januar 2008 (a.a.O.) gilt der Verlust bei Regiebetrieben als zum Schluss des Wirtschaftsjahrs der Verlustentstehung durch die Trägerkörperschaft ausgeglichen. In Höhe des Verlustes liegt zeitgleich ein Zugang zum steuerlichen Einlagekonto vor. In entsprechender Anwendung der Rdnr. 25 ff ist dabei der handelsrechtliche Jahresfehlbetrag bzw. der Verlust nach § 4 Abs. 1 EStG maßgeblich. Zur Frage des maßgeblichen Verlusts gelten die Ausführungen in Rdnr. 25 entsprechend. Bei Eigenbetrieben ist ein Zugang zum steuerlichen Einlagekonto erst im Zeitpunkt und in der Höhe des tatsächlichen Verlustausgleichs anzunehmen.
2. Kapitalerträge der Gruppe 2
- 56 Bei Steuerpflichtigen der Gruppe 2 ist innerhalb einer siebenjährigen Sperrfrist Kapitalertrag der Einbringungsgewinn i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG und der Gewinn aus der Anteilveräußerung (§ 22 Abs. 4 Nr. 1 UmwStG). Ersterer fällt rückwirkend in dem BgA an, der seinerzeit eingebracht wurde. Letzterer gilt als in einem BgA (ohne eigene Rechtspersönlichkeit) entstanden. Auf Rdnrn. 22.34 und 22.35 des BMF-Schreibens vom 11. November 2011, BStBl I S. 1314 wird

verwiesen. Auslöser der Besteuerung sind sowohl die Veräußerung der Anteile nach § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG als auch die Vorgänge nach § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG. Sind erhaltene Anteile bereits Betriebsvermögen eines BgA (ohne eigene Rechtspersönlichkeit), liegt - bei Veräußerung der Anteile - begrifflich kein Gewinn i. S. d. § 22 Abs. 4 UmwStG vor; ein solcher Gewinn ist vielmehr regelmäßig als Kapitalertrag des BgA (Gruppe 1) zu erfassen.

3. Kapitalerträge der Gruppe 3

- 57 Bei den BgA „Veranstaltung von Werbesendungen“ (ohne eigene Rechtspersönlichkeit) der inländischen öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten wird hinsichtlich des Kapitalertrags an die Einkommensdefinition des § 8 Abs. 1 Satz 3 KStG angeknüpft. Der steuerpflichtige Kapitalertrag (Bemessungsgrundlage) beträgt drei Viertel des Einkommens. Eine Einschränkung der Besteuerung durch Rücklagendotierung ist nicht vorgesehen.
- 58 Soweit die inländischen öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten neben der Veranstaltung von Werbesendungen noch andere BgA (z. B. Kantinenbetrieb) unterhalten, fallen sie damit unter die Steuerpflicht der Gruppe 1.

III. Entstehung der Kapitalertragsteuer

- 59 § 44 Abs. 6 EStG regelt als Spezialvorschrift den Entstehungszeitpunkt der Kapitalertragsteuer. Grundsätzlich entsteht die Kapitalertragsteuer bei Regiebetrieben auf den Gewinn des abgelaufenen Wirtschaftsjahrs im Zeitpunkt der Bilanzerstellung, spätestens jedoch acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs (§ 44 Abs. 6 Satz 2 EStG), soweit nicht nach den Grundsätzen der Rdnr. 35 eine Rücklagenbildung anzuerkennen ist; als Zeitpunkt der Bilanzerstellung in diesem Sinne der Vorschrift ist der Zeitpunkt der Bilanzfeststellung zu verstehen. Dies gilt bei Regie- und Eigenbetrieben auch für die verdeckten Gewinnausschüttungen im abgelaufenen Wirtschaftsjahr. Bei Eigenbetrieben, soweit es sich nicht um Eigenbetriebe i. S. d. Rdnrn. 32 und 36 handelt, gilt dies nur, soweit die Überführung des Gewinns des abgelaufenen Wirtschaftsjahrs in den allgemeinen Haushalt der Trägerkörperschaft beschlossen wird; im Übrigen gilt der Gewinn als in Rücklagen eingestellt (vgl. BFH-Urteil vom 16. November 2011, a.a.O.).
- 60 Bei der Auflösung von Rücklagen entsteht die Kapitalertragsteuer am Tage nach der Beschlussfassung über die Verwendung. Für Gewinne nach § 22 Abs. 4 UmwStG entsteht die Kapitalertragsteuer am Tage nach der Veräußerung bzw. am Tag nach

dem die Besteuerungsfolge i. S. d. § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG auslösenden Ereignis (§ 44 Abs. 6 Satz 2 zweiter Halbsatz EStG).

- 61 Für die Gewinne aus Werbesendungen der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten entsteht die Kapitalertragsteuer mit Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahrs (§ 44 Abs. 6 Satz 3 EStG).

IV. Durchführung der Besteuerung

- 62 Die Besteuerung wird in den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG im Wege des Kapitalertragsteuerabzugs vorgenommen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG). Durch § 43 Abs. 2 EStG wird klargestellt, dass die Identität von Gläubiger und Schuldner dem Steuerabzug vom Kapitalertrag nicht entgegensteht.

- 63 Die Kapitalertragsteuer wird in Höhe von 15 % der Kapitalerträge erhoben (§ 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).

- 64 Die Vorschrift des § 44 Abs. 6 Satz 1 EStG fingiert für die Durchführung des Kapitalertragsteuerabzugs die juristische Person des öffentlichen Rechts als Gläubiger und den BgA als Schuldner der Kapitalerträge. Im Rahmen der entsprechenden Anwendung des § 44 Abs. 1 Satz 5 EStG tritt an die Stelle der einbehaltenen die „entstandene“ Kapitalertragsteuer. Die juristische Person des öffentlichen Rechts kann hinsichtlich der Kapitalertragsteuer auch mit dem Vermögen außerhalb des BgA in Anspruch genommen werden (§ 32 Abs. 2 Nr. 1 KStG i. V. m. § 44 Abs. 6 Satz 4 EStG).

V. Zeitlicher Anwendungsbereich

- 65 § 52 Abs. 37a Satz 2 EStG in der Fassung des StSenkG verknüpft die erstmalige Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG beim Empfänger des Gewinns mit der körperschaftsteuerlichen Behandlung des leistenden BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Danach ist die Vorschrift erstmals auf Gewinne anzuwenden, die der Empfänger des Gewinns nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahrs des BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit erzielt, für das das KStG i. d. F. des StSenkG erstmals anzuwenden ist.

- 66 Bezogen auf die Gewinne von als Regiebetrieb geführten BgA heißt das, dass § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG auf Gewinne, die in einem in 2001 endenden Wirtschaftsjahr erzielt worden sind, noch nicht anzuwenden ist (BFH-Urteil vom 11. Juli 2007, a.a.O.). Wurde dieser Gewinn jedoch zulässigerweise einer Rücklage zuge-

führt und wird diese in späteren Wirtschaftsjahren aufgelöst, liegen insoweit keine Einkünfte i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 2 EStG vor (BFH-Urteil vom 30. Januar 2018, BStBl 2019 II S. ...)².

- 67 Bei Eigenbetrieben kommt es nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 16. November 2011 (a.a.O.) nur aufgrund von Ausschüttungsbeschlüssen oder verdeckten Gewinnausschüttungen zu einer Kapitalertragsteuerverpflicht. Der Gewinn eines in 2001 endenden Wirtschaftsjahrs unterfällt daher der Kapitalertragsteuerverpflicht, wenn ein entsprechender Ausschüttungsbeschluss nach dem 31. Dezember 2001 gefasst worden ist.

Beispiel:

Der Eigenbetrieb hat ein Wirtschaftsjahr vom 1. Dezember bis zum 30. November eines Jahres. Die Bilanz für das Wirtschaftsjahr 2000/2001 wird am 15. Dezember 2001, die für das Wirtschaftsjahr 2001/2002 am 15. Dezember 2002 erstellt; jeweils mit Beschluss über eine Gewinnüberführung in den allgemeinen Haushalt.

Die Bilanzfeststellung am 15. Dezember 2001 führt noch nicht zu Kapitalerträgen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG, weil für dieses Wirtschaftsjahr des BgA das neue Recht noch nicht anzuwenden ist. Dagegen führt die Bilanzerstellung am 15. Dezember 2002 zu Kapitalerträgen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG, weil für dieses Wirtschaftsjahr des BgA das neue Recht erstmals anzuwenden ist und ein Beschluss zur Gewinnüberführung vorliegt.

- 68 Verdeckte Gewinnausschüttungen in 2001 werden nicht erfasst.
- 69 Die Kapitalertragsteuerverpflicht für das Einkommen aus der Veranstaltung von Werbesendungen durch inländische öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten gilt bereits für Gewinne des Veranlagungszeitraums 2001 (§ 52 Abs. 37a Satz 3 und Abs. 53 Satz 3 EStG in der Fassung des StSenkG).

D. Anwendung des Schreibens

- 70 Dieses Schreiben tritt - soweit sich für Veranlagungszeiträume vor 2018 aus gesetzlichen Vorgaben nichts anders ergibt - an die Stelle des BMF-Schreibens vom 11. September 2002, BStBl I S. 935, in der durch BMF-Schreiben vom 8. August 2005, BStBl I S. 831, geänderten Fassung, und des BMF-Schreibens vom 9. Januar 2015, BStBl I S. 111. Seine Grundsätze sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Sind Rücklagen bei Regiebetrieben

² Die Fundstellen im Bundessteuerblatt zu dem Urteile VIII R 75/13 wird von der Redaktion BStBl ergänzt.

in Veranlagungszeiträumen vor 2018 nach den Grundsätzen der bisherigen BMF-Schreiben anerkannt worden, richten sich die Tatbestände für deren Fortbestand ab Veranlagungszeitraum 2018, ohne dass es hierfür einer Beschlussfassung nach Maßgabe der Rdnr. 35 bedarf, nach den Grundsätzen dieses Schreibens.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.