



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

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

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 4. April 2022

BETREFF **§ 27 Abs. 2 KStG gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos;
Anpassung des BMF-Schreibens vom 28. Januar 2019, BStBl I S. 97 an die Grundsätze
des BFH-Urteils vom 30. September 2020, BStBl 2022 II S. ...¹**

GZ **IV C 2 - S 2836/21/10001 :001**

DOK **2022/0362719**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Der BFH hat im Urteil vom 30. September 2020, BStBl 2022 II S. ..., zu Fragen der Feststellung des steuerlichen Einlagekontos bei Betrieben gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit entschieden. Nach den Urteilsgrundsätzen ist das steuerliche Einlagekonto eines BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit unabhängig davon festzustellen, welche Gewinnermittlungsart beim BgA vorliegt oder, ob die jeweiligen Betragsgrenzen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 EStG überschritten sind. Für diese BgA ist für jeden Veranlagungszeitraum ein steuerliches Einlagekonto festzustellen.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder ist das BMF-Schreiben vom 28. Januar 2019, BStBl I S. 97, auf Grundlage dieses BFH-Urteils wie folgt anzupassen:

¹ Fundstelle wird von Redaktion BStBl ergänzt.

„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. Auf die Feststellung eines steuerlichen Einlagekontos kann in diesen Fällen verzichtet werden.“

Rdnr. 42 wird wie folgt gefasst:

„42 Kapitalerträge der Gruppe 1 gehören nicht zu den Einnahmen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. 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. Die Feststellung des Einlagekontos ist fortlaufend vorzunehmen, da es weder an die Gewinnermittlungsart noch an das Überschreiten der jeweiligen Betragsgrenzen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 EStG gebunden ist (BFH-Urteil vom 30. September 2020, BStBl 2021 II S. ...).“

Vor Rdnr. 44 wird folgende Zwischenüberschrift eingefügt:

„- Besonderheiten für Regiebetriebe“

Rdnr. 44 wird wie folgt gefasst:

„44 Wenn für einen BgA bisher durchgängig ein steuerliches Einlagekonto festgestellt wurde, ergibt sich der Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos jeweils nach § 27 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. Abs. 7 KStG. Wenn für einen BgA bisher keine oder nicht fortlaufend eine Feststellung des steuerlichen Einlagekontos vorzunehmen war, ist nunmehr für die Feststellungen auf den Schluss des letzten in 2022 endenden Wirtschaftsjahres (Erstjahr) eine entsprechende Erklärung abzugeben und eine Feststellung des steuerlichen Einlagekontos vorzunehmen. Der Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos im Erstjahr ergibt sich grundsätzlich nach § 27 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. Abs. 7 KStG.

Aus Vereinfachungsgründen kann für BgA, für die bisher noch überhaupt keine Feststellung des steuerlichen Einlagekontos erfolgt ist, der Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos im Erstjahr aus der Summe des vorhandenen Eigenkapitals des BgA zu Beginn des im Erstjahr endenden Wirtschaftsjahrs, das das Nennkapital bzw. eine vergleichbare Kapitalgröße des BgA übersteigt, zuzüglich der seit dem Systemwechsel zum Halbeinkünfteverfahren geleisteten Verlustausgleichseinlagen ermittelt werden. Gleiches gilt für BgA, für die keine durchgängige Feststellung des steuerlichen Einlagekontos und keine Feststellung des steuerlichen Einlagekontos auf den Schluss des dem Erstjahr unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres erfolgt ist. BgA im Sinne von Satz 5 steht es frei, Erklärungen für die vorangegangenen Jahre bis zu dem Jahr abzugeben, in dem letztmalig eine Feststellung des steuerlichen Einlagekontos erfolgt ist; insoweit gilt Satz 3. Geleistete Verlustausgleichseinlagen liegen auch vor, soweit der die Ausgleichszahlung begründende Verlust (Rdnr. 55) steuerlich durch Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung gemindert wurde. Gewinne eines Regiebetriebs begründen keine Eigenkapitalveränderung, wenn sie mangels Rücklagenbildung als an die Trägerkörperschaft abgeführt gelten (Rdnr. 49 Satz 1); entsprechende Gewinne können folglich nicht im Anfangsbestand im Sinne des Satzes 4 enthalten sein.“

Rdnr. 45 wird wie folgt gefasst:

„45 Sind die Buchführungs- oder Betragsvoraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 Halbsatz 2 EStG in einem Wirtschaftsjahr nicht erfüllt, führen Eigenkapitalveränderungen in sinngemäßer Anwendung der Rdnr. 43 grundsätzlich zu einer entsprechenden Veränderung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos (Rdnr. 54 Satz 4). Diese Eigenkapitalzugänge stellen keine Rücklagen nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 EStG dar und unterliegen daher bei ihrer Auflösung nicht der Kapitalertragsteuer. Zusätzlich erhöhen nachgewiesene Einlagen, die zum Verlustausgleich in den jeweiligen Wirtschaftsjahren geleistet worden sind, den Bestand des steuerlichen Einlagekontos. Rücklagen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 EStG stellen nur solche Gewinne dar, die in Wirtschaftsjahren erwirtschaftet und stehengelassen worden sind, in denen die Buchführungs- oder Betragsvoraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 Halbsatz 2 EStG erfüllt sind. Verringert sich das Eigenkapital aufgrund der 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 nur insoweit zu einer Ver-

ringerung des steuerlichen Einlagekontos, wie diese in sinngemäßer Anwendung des § 27 Absatz 1 Satz 3 KStG als Einlagenrückgewähr anzusehen ist (Rdnr. 50). Dabei ist unmaßgeblich, ob im Jahr der Rücklagenauflösung die Buchführungs- oder Betragsvoraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 Halbsatz 2 EStG erfüllt sind oder nicht. Auch Eigenkapitalzugänge nach Satz 1 werden bei ihrer Auflösung in die Verwendungsrechnung nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG einbezogen.

Beispiel:

Ein BgA (Regiebetrieb) erfüllt im Jahr 01 nicht die Buchführungs- oder Betragsvoraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 Halbsatz 2 EStG (sog. Unterjahr) und erwirtschaftet einen Gewinn von 10T €. Dieser handelsrechtliche Gewinn steht durch Stehenlassen dem Regiebetrieb als Eigenkapital zur Verfügung. Im Jahr 02 erfüllt der BgA die Buchführungs- oder Betragsvoraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 Halbsatz 2 EStG (sog. Überjahr) und erwirtschaftet einen Gewinn von 40T €, der den Rücklagen nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 EStG zugeführt wird. Die Gewinne aus dem Jahr 01 und 02 i. H. v. insgesamt 50T € werden in 03 für Zwecke außerhalb des BgA verwendet.

Im Jahr 01 liegt ein Zugang zum steuerlichen Einlagekonto i. H. v. 10T € vor (s. Rdnr. 54 Satz 4). Das „Stehenlassen“ in einem sog. Unterjahr gilt nicht als Rücklagenbildung i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 EStG; insoweit findet Rdnr. 54 Satz 5 keine Anwendung.

In 02 führt das Stehenlassen des Gewinns im Überjahr zur Bildung einer Rücklage nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 EStG. Der Bestand des Einlagekontos erhöht sich nicht (Rdnr. 54 Sätze 4 und 5). Der maßgebliche ausschüttbare Gewinn zum Schluss des Wirtschaftsjahrs 02 beträgt nach § 27 Abs. 1 Satz 5 i.V.m. Abs. 7 KStG: 40T € (Eigenkapital 50 T€ ./.. Nennkapital 0 € ./.. Einlagekonto 10 T € = 40 T€).

Die Gewinnverwendung im Jahr 03 ist insgesamt als Leistung nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG zu behandeln. Sie löst den Besteuerungstatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 2 EStG und damit eine Kapitalertragsteuerpflicht, vorbehaltlich der Anwendung des § 27 Abs. 5 KStG, nur insoweit aus, wie die Verwendungsrechnung nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG nicht zu einer Verwendung des steuerlichen Einlagekontos führt. Vorliegend unterliegt daher nur ein Betrag von 40T € und damit der im Überjahr 02 erwirtschaftete Gewinn der Kapitalertragsteuer, nicht jedoch der Restbetrag i. H. v. 10T €, der dem im

Unterjahr erwirtschafteten Gewinn entspricht. Ob der BgA im Abflussjahr 03 die Buchführungs- oder Betragsvoraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 Halbsatz 2 EStG erfüllt oder nicht, hat auf die steuerliche Beurteilung des Beispielfalls keine Auswirkung.“

Rdnr. 46 wird aufgehoben.

Die vorstehenden Grundsätze sind auf alle offenen Fälle anzuwenden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.