

IV A 2 - S 1910 - 194/02

Obersten Finanzbehörden  
der Länder

Auslegungsfragen zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG;  
Betriebe gewerblicher Art als Schuldner der Kapitalerträge

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 Nach dieser Vorschrift werden zu Kapitaleinkünften der Trägerkörperschaft qualifiziert
  - Leistungen eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit, z.B. Sparkassen (vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG) und
  - der durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte Gewinn eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit (soweit der Gewinn nicht den Rücklagen zugeführt wird) und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie die Auflösung von Rücklagen des BgA zu Zwecken außerhalb des BgA, die Gewinne i.S.d. § 21 Abs. 3 UmwStG und die Gewinne aus Werbesendungen durch inländische öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten (vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG).

- 3 Diese Einkunftstatbestände führen nach § 2 Nr. 2 KStG zu einer beschränkten Steuerpflicht mit einer Kapitalertragsteuerbelastung von 10 % (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 7b und 7c EStG i.V.m. § 43a Abs. 1 Nrn. 5 und 6 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 10 % ist somit nicht anrechenbar (vgl. aber Rdnrn. 7 und 11). Die nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 7b und 7c EStG zu erhebende Kapitalertragsteuer von 10 % kann nicht nach § 44c Abs. 2 Nr. 2 EStG zur Hälfte erstattet werden. Erfüllt die Trägerkörperschaft des BgA die Voraussetzungen des § 44a Abs. 7 Satz 1 Nrn. 2 und 3 EStG, ist der Kapitalertragsteuerabzug nicht vorzunehmen.

**B. Leistungen eines Betriebes gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlichkeit (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. 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 Kommunalrecht errichteten Anstalt des öffentlichen Rechts), die 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 Buchst. a EStG auf den nicht steuerbefreiten Bereich anzuwenden.

- 7 § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG findet auch dann Anwendung, wenn eine juristische Person aus ihrem BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit Leistungen an eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts (insbesondere an deren BgA) erbringt.

### **Beispiel**

Ein Zweckverband, der neben der Wasserversorgung (BgA) auch der Entsorgung (Hoheitsbetrieb) dient, und Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG aus dem BgA erbringt, die in den Eigenbetrieb einer Mitgliedsgemeinde des Verbandes fließen.

## II. Sachlicher Anwendungsbereich

- 8 Der sachliche Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. 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 Buchst. 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 Buchst. 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. Abschn. 42 Abs. 6 KStR 1995) 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 Buchst. 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 Nr. 7b EStG i.V.m. § 31 KStG vorzunehmen. Die Kapitalertragsteuer beträgt 10 % des Kapitalertrags, wenn der Gläubiger (= Gewährträger des BgA) die Kapitalertragsteuer trägt; sie beträgt jedoch 11 1/9 % des tatsächlich ausgezahlten Betrags, wenn der Schuldner (BgA) die Kapitalertragsteuer übernimmt (§ 43a Abs. 1 Nr. 5 EStG).
- 11 Ist der Empfänger der Leistungen unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig und fallen die ausschüttungsgleichen Leistungen und verdeckten Gewinnausschüttungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. 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 Abs. 1 Satz 1 KStG anzuwenden, nach der die Leistungen bei der Einkommensermittlung außer Ansatz bleiben. Die nach § 43 Abs. 1 Nr. 7b i.V.m. § 43a Abs. 1 Nr. 5 EStG einbehaltene Kapitalertragsteuer von 10 % (vgl. § 43 Abs. 1 Satz 3 EStG) ist im Rahmen der Veranlagung zur Körperschaftsteuer des Empfängers nach § 36 Abs. 2 Satz 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. € zu je einem Drittel an die Beteiligten. Dabei wird die Kapitalertragsteuer nach § 43 Abs. 1 Nr. 7b i.V.m. § 43a Abs. 1 Nr. 5 EStG in Höhe von 10 % der Kapitalerträge (120 Mio. €) = 12 Mio. € einbehalten und an das für die Landesbank A zuständige Finanzamt abgeführt (§ 44 Abs. 1 Satz 5 EStG), so dass zur Auszahlung an die Beteiligten 108 Mio. € (120 Mio. € abzüglich 12 Mio. €) zur Verfügung stehen. Jeder Beteiligte erhält einen Betrag von 36 Mio. € (108 Mio. € : 3). Auf jeden der Beteiligten entfällt eine einbehaltene Kapitalertragsteuer von 4 Mio. €.

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 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 Satz 2 Nr. 2 EStG reicht die Vorlage der Bescheinigung nach § 45a Abs. 2 und 3 EStG, die dem Gläubiger der Kapitalerträge (Sparkassen- und Giroverband) ausgestellt wird, aus (§ 36 Abs. 2 Satz 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 Satz 2 Nr. 2 Satz 3 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 Rdnr. 7 des BMF-Schreibens vom 26. Oktober 1992 (BStBl I S. 693) 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 Buchst. a EStG nicht anzuwenden (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. 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 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 Systemswechsels vorhandenen Eigenkapitalteile, die das Nennkapital bzw. eine vergleichbare Kapitalgröße des BgA übersteigen, dem steuerlichen Einlagekonto als Anfangsbestand zuzurechnen.

VI. Zeitlicher Anwendungsbereich

- 14 § 52 Abs. 37a Satz 1 EStG verknüpft die erstmalige Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. 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 Buchst. 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 Buchst. a EStG davon ab, wann im Verlauf des Kalenderjahres 2002 die Leistung i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. 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 Buchst. 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 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 neues Recht gilt.

**C. Gewinne von Betrieben gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Sätze 1 bis 3 und 5 EStG)**

I. Persönlicher Anwendungsbereich

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

- Gruppe 1 (Betriebsvermögensvergleich):

16 In diese Gruppe fallen 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. Zu dieser Gruppe rechnen auch BgA, die - unabhängig von der Gewinnermittlungsart - Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nrn. 8 bis 10 UStG, von mehr als 260.000 € im Kalenderjahr oder einen Gewinn von mehr als 25.000 € im Wirtschaftsjahr erzielen. Bei BgA der Gruppe 1, die die genannten Umsatz- bzw. Gewinn Grenzen überschreiten, ist § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG auch dann anzuwenden, wenn sie noch keine Mitteilung des Finanzamts nach § 141 Abs. 2 AO erhalten haben oder ihnen nach § 148 AO Erleichterungen bewilligt worden sind; aus Billigkeitsgründen gilt dies nicht für das erste Wirtschaftsjahr des BgA, für das das KStG i.d.F. des StSenkG erstmals anzuwenden ist. Unterhalb der genannten Buchführungsgrenzen führt die Verwaltungsbuchführung (Kameralistik) mangels Vergleichbarkeit mit dem Betriebsvermögensvergleich jedoch nicht zur Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG.

17 Besteht eine Verpflichtung zum Betriebsvermögensvergleich nach Handels- oder Steuerrecht und wird diese nicht beachtet, ist der Gewinn nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs für Zwecke der Körperschaft-

steuerveranlagung zu schätzen (§ 162 AO). Aus dem so ermittelten Gewinn ist der für Zwecke der Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG maßgebende Gewinn abzuleiten. Sind die genannten Buchführungsgrenzen überschritten und wird der Gewinn bisher zulässigerweise für Zwecke der Körperschaftsteuerveranlagung nicht durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, ist der Gewinn für Zwecke der Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG im Wege des Betriebsvermögensvergleichs zu schätzen.

18 Bei den BgA, die in die erste Gruppe fallen, sind Gegenstand der Besteuerung der „Gewinn“ und „verdeckte Gewinnausschüttungen“.

- Gruppe 2 (einbringungsgeborene Anteile):

19 In diese Gruppe fallen BgA i.S.d. § 21 Abs. 3 UmwStG ohne eigene Rechtspersönlichkeit unabhängig von den Voraussetzungen der Gruppe 1.

- Gruppe 3 (Rundfunkanstalten):

20 Diese Gruppe bilden 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 2 KStG an.

## II. Sachlicher Anwendungsbereich

### 1. Kapitalerträge der Gruppe 1

21 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.

22 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 (§ 275 HGB). Wird nur eine Steuerbilanz aufge-



stellt, ist auf den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG (Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG) abzustellen. 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. Der Gewinn ist um die Beträge für den Ausgleich von Fehlbeträgen (Verlusten) aus früheren Wirtschaftsjahren zu kürzen.

- 23 Der Gewinn unterliegt nicht der Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. 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 erfolgt. Die Zulässigkeit einer Rücklagenbildung richtet sich nach dem Haushaltsrecht. Eine Rücklagenbildung wird nicht anerkannt, soweit der Gewinn des BgA haushaltsrechtlich der Trägerkörperschaft zuzurechnen ist. Werden Gewinne buchungstechnisch in der Bilanz des BgA „stehen gelassen“, obwohl dies haushaltsrechtlich nicht zulässig ist, ist Kapitalertragsteuer zu erheben. Die so „stehen gelassenen“ Gewinne werden als Einlage in den BgA gewertet.
- 24 Werden die haushaltsrechtlich zulässigerweise gebildeten Rücklagen nicht für Zwecke des BgA (z.B. zur Verlustabdeckung) eingesetzt, sondern für außerhalb des BgA liegende Zwecke aufgelöst, so wird dadurch der Besteuerungstatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG ausgelöst (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG). Der insoweit aufgelöste Rücklagenbetrag führt zu einem Gewinn i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG.
- 25 Für die Verwendung von Altrücklagen und Einlagen gelten die Ausführungen zu Rdnrn. 8 und 13 entsprechend. Im Übrigen müssen BgA, die unter § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG fallen und nicht bilanzieren, noch vorhandene Altrücklagen und Einlagen aus Zeiträumen vor dem Systemwechsel nachweisen und zum Zeitpunkt des Systemwechsels als Anfangsbestand in das steuerliche Einlagekonto übernehmen.
- 26 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 Buchst. 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.

- 27 Verdeckte Gewinnausschüttungen des BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit an die Trägerkörperschaft (juristische Person des öffentlichen Rechts) führen stets zu Kapitalerträgen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG. Im Verhältnis zwischen verschiedenen BgA der gleichen Trägerkörperschaft können auch verdeckte Gewinnausschüttungen die Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. 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 Buchst. 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.

2. Kapitalerträge der Gruppe 2

- 28 Bei den Steuerpflichtigen, die in die Gruppe 2 fallen, ist Kapitalertrag der Gewinn i.S.d. § 21 Abs. 3 UmwStG. Erfasst werden sowohl die Gewinne aus der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile nach § 21 Abs. 1 UmwStG als auch die Gewinne aus den Vorgängen nach § 21 Abs. 2 UmwStG, die - auch ohne Veräußerung - zu einer Gewinnrealisierung führen (z.B. Antragsbesteue-

rung nach § 21 Abs. 2 Nr. 1 UmwStG). Wegen der ausdrücklichen Bezugnahme auf § 21 Abs. 3 UmwStG werden aber nur die Gewinne erfasst, die aufgrund der Fiktion des § 21 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG als in einem BgA (ohne eigene Rechtspersönlichkeit) entstanden gelten. Sind dagegen die einbringungsgebo- renen Anteile bereits Betriebsvermögen eines BgA (ohne eigene Rechtspersön- lichkeit), liegt - bei Veräußerung der Anteile - begrifflich kein Gewinn i.S.d. § 21 Abs. 3 UmwStG vor; ein solcher Gewinn ist vielmehr regelmäßig als Kapitaler- trag des BgA (Gruppe 1) zu erfassen.

29 Gewinne i.S.d. § 21 Abs. 3 UmwStG führen im Übrigen unabhängig davon, ob die Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 2 KStG i.V.m. § 8b Abs. 4 KStG zu gewähren ist oder nicht, zu einer Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG.

### 3. Kapitalerträge der Gruppe 3

30 Bei den BgA „Veranstaltung von Werbesendungen“ (ohne eigene Rechtspers- önlichkeit) der inländischen öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten wird hin- sichtlich des Kapitalertrags an die Einkommensdefinition des § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG angeknüpft. Der steuerpflichtige Kapitalertrag (Bemessungs- grundlage) beträgt drei Viertel des Einkommens. Eine Einschränkung der Be- steuerung durch Rücklagendotierung ist nicht vorgesehen.

31 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

32 § 44 Abs. 6 EStG regelt als Spezialvorschrift den Entstehungszeitpunkt der Kapital- ertragsteuer. Grundsätzlich entsteht die Kapitalertragsteuer auf den Gewinn im Zeit- punkt der Bilanzerstellung, spätestens jedoch acht Monate nach Ablauf des Wirt- schaftsjahrs (§ 44 Abs. 6 Satz 2 EStG); als Zeitpunkt der Bilanzerstellung in diesem Sinne der Vorschrift ist der Zeitpunkt der Bilanzfeststellung zu verstehen. Dies gilt auch für die verdeckten Gewinnausschüttungen im abgelaufenen Wirtschaftsjahr.

33 Bei der Auflösung von Rücklagen entsteht die Kapitalertragsteuer am Tage nach der Beschlussfassung über die Verwendung. Für Gewinne nach § 21 Abs. 3 UmwStG

entsteht die Kapitalertragsteuer am Tage nach der Veräußerung bzw. am Tag nach dem die Besteuerungsfolge i.S.d. § 21 Abs. 2 UmwStG auslösenden Ereignis (§ 44 Abs. 6 Satz 2 zweiter Halbsatz EStG).

34 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

35 Die Besteuerung wird in den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. 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.

36 Die Kapitalertragsteuer wird in Höhe von 10 % der Kapitalerträge erhoben (§ 43a Abs. 1 Nr. 6 EStG).

37 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); § 44 Abs. 6 Satz 4 EStG verweist nicht auf § 44 Abs. 5 Satz 2 EStG.

#### V. Zeitlicher Anwendungsbereich

38 § 52 Abs. 37a Satz 2 EStG verknüpft die erstmalige Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. 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. Bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr des BgA ist § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG erstmals auf Gewinne anzuwenden, die der Empfänger in 2002 erzielt. Hat der leis-

tende BgA ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr, hängt die erstmalige Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG davon ab, wann der Empfänger den Gewinn i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG erzielt.

**Beispiel:**

Der BgA hat ein Wirtschaftsjahr vom 1. Dezember bis zum 30. November eines Jahres. Die Bilanz für dieses Wirtschaftsjahr wird am 15. Dezember 2001, die für das Wirtschaftsjahr 2001/2002 am 15. Dezember 2002 erstellt.

Die Bilanzfeststellung am 15. Dezember 2001 führt noch nicht zu Kapitalerträgen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. 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 Buchst. b EStG, weil für dieses Wirtschaftsjahr des BgA das neue Recht erstmals anzuwenden ist.

- 39 Verdeckte Gewinnausschüttungen in 2001 oder in 2002 vor Ende des ersten abweichenden Wirtschaftsjahrs, auf das neues Recht anzuwenden ist, werden erfasst, weil § 44 Abs. 6 Satz 2 EStG die Kapitalertragsteuer für verdeckte Gewinnausschüttungen zeitgleich mit den laufenden Gewinnen im Zeitpunkt der Bilanzfeststellung oder spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs entstehen lässt.
- 40 Die Kapitalertragsteuerpflicht 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).

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.