

Einzelfragen zum Steuerrecht

Verfasser: StB Gerhard **Himmelstoß**

Inhaltsübersicht	Seite
1. Gewinne eines Betriebs gewerblicher Art als Einkünfte aus Kapitalvermögen des Hoheitsbereichs mit Kapitalertragsteuerpflicht - erstmalige Anwendung -	72
2. Kapitalertragsteuerpflicht von Gewinnen aus Betrieben gewerblicher Art trotz Rücklagenbildung	73
3. Baukostenzuschüsse für Wasserleitungen unterliegen nach einem Urteil des Sächsischen Finanzgericht auch nach dem 11.08.2000 (Tag der Veröffentlichung des BMF-Schreibens vom 04.07.2000) dem ermäßigten Steuersatz	74

1. Gewinne eines Betriebs gewerblicher Art als Einkünfte aus Kapitalvermögen des Hoheitsbereichs mit Kapitalertragsteuerpflicht - erstmalige Anwendung -

Durch das Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz - StSenkG) vom 23.10.2000 (BGBl I S. 1433) wurde ein neuer Besteuerungstatbestand geschaffen. Gewinne aus Betrieben gewerblicher Art sind Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Einkommensteuergesetz - EStG -), die gemäß § 43 ff. EStG dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen, soweit sie nicht den Rücklagen zugeführt werden. Die Kapitalertragsteuer entsteht gemäß § 44 Abs. 6 EStG im Zeitpunkt der Bilanzerstellung, spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres. Durch diese Vorschrift wird fingiert, daß der Betrieb gewerblicher Art seinen Gewinn an den Hoheitsbereich ausschüttet. Insoweit soll der Betrieb gewerblicher Art hinsichtlich seiner Besteuerung einer Kapitalgesellschaft gleichgestellt werden.

Das StSenkG ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden. Strittig ist, ob bereits die von einem Betrieb gewerblicher Art erzielten Gewinne des Jahres 2001 kapitalertragsteuerpflichtig sind.

Die in § 52 Abs. 37 a enthaltene Anwendungsvorschrift zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG n.F. besagt:

„§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b ist erstmals auf Gewinne anzuwenden, die nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres ... erzielt werden, für das das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) erstmals anzuwenden ist.“

Wenn das StSenkG ab 2001 anzuwenden ist, ist das Jahr 2001 das sogenannte Erstjahr und das Jahr 2002 das erste Jahr nach Ablauf dieses ersten Wirtschaftsjahres. Danach ist unseres Erachtens § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG erstmals für Gewinne des Jahres 2002 anzuwenden, d.h. Gewinne eines Betriebes gewerblicher Art für das Jahr 2001 unterliegen nicht der Kapitalertragsteuer.

Die Finanzverwaltung vertritt hingegen mit BMF-Schreiben vom 11.09.2002 (BStBl I S. 935) folgende Auffassung:

*„§ 52 Abs. 37 a 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.“*

Um die bestehende Gesetzeslücke zu schließen und damit bereits Gewinne des Jahres 2001 der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen, will die Finanzverwaltung anstatt auf die Gewinnerzielung beim Betrieb gewerblicher Art auf eine fingierte Gewinnerzielung beim Hoheitsbereich abstellen. Denn ein Gewinn kann regelmäßig erst im Folgejahr, d.h. im Jahr nach der Gewinnerzielung ausgeschüttet werden. Folgt man dieser Argumentation, unterlägen bereits die Gewinne des Jahres 2001 der Kapitalertragsteuer.

Diese Gesetzesauslegung steht jedoch im Widerspruch zum eindeutigen Gesetzeswortlaut. Wir empfehlen, in diesen Fällen gegen die Kapitalertragsteuerfestsetzungen durch die Finanzämter Einspruch einzulegen. Mit den ersten Klageerhebungen ist in Kürze zu rechnen.

2. Kapitalertragsteuerpflicht von Gewinnen aus Betrieben gewerblicher Art trotz Rücklagenbildung

Der neu geschaffene Besteuerungstatbestand, wonach Gewinne eines Betriebes gewerblicher Art als Einkünfte aus Kapitalvermögen des Hoheitsbereichs gelten und damit der Kapitalertragsteuerpflicht unterliegen (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG), lautet:

„§ 20

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören

...

10. ...

b) der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn ... eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betriebs gewerblicher Art ...“

Hiernach unterliegen diese Gewinne nicht der Kapitalertragsteuer, soweit sie in Rücklagen eingestellt wurden.

Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, daß dies uneingeschränkt nur für Betriebe gewerblicher Art gelte, die als Eigenbetriebe geführt werden. Für Regiebetriebe gelte dies wegen der bestehenden Kasseneinheit nur dann, wenn die entsprechenden Rücklagen auch haushaltsrechtlich möglich sind (BMF-Schreiben vom 11.09.2002). Einzelne Finanzämter argumentieren nun, daß aufgrund des Gesamtdeckungsgrundsatzes eine Rücklagenbildung haushaltsrechtlich nicht möglich ist und somit Gewinne von Regiebetrieben stets der Kapitalertragsteuer unterliegen. Dem kann nicht zugestimmt werden.

Eine unterschiedliche Behandlung von Betrieben gewerblicher Art im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG, d.h. eine Unterscheidung zwischen Regie- und Eigenbetrieben, ist durch das derzeit geltende Recht nicht gedeckt. Das Steuerrecht hat die Betriebe gewerblicher Art für Zwecke der Besteuerung verselbständigt. Eine Unterscheidung zwischen Betrieben gewerblicher Art, die als Regiebetriebe organisiert sind, und Betrieben gewerblicher Art, die als Eigenbetriebe organisiert sind, kennt das Steuerrecht nicht. Auch § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG trifft - zumindest bisher - keine derartige Unterscheidung.

Für jeden bilanzierenden Betrieb gewerblicher Art muß dies die Möglichkeit zur Rücklagenbildung einschließen, ohne vorher eine kapitalertragsteuerpflichtige Ausschüttung mit anschließender Wiedereinlage unterstellen zu müssen.

Ziel der Körperschaftsteuerreform zum 01.01.2001 und insbesondere der Einfügung des § 20 Abs. 2 Nr. 10 EStG war unter anderem die annähernde Gleichstellung der Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art mit der Besteuerung von Kapitalgesellschaften. Soweit eine Kapitalgesellschaft Gewinne thesauriert und nicht an ihre Gesellschafter ausschüttet, entsteht auch (noch) keine Kapitalertragsteuer. Würde man den Regiebetrieben die Rücklagenbildung verwehren und sie damit zu einer Ausschüttung zwingen, würden die Betriebe gewerblicher Art gegenüber Kapitalgesellschaften steuerlich eindeutig benachteiligt. Denn wenn Gewinne im

Regiebetrieb thesauriert werden, erhöht sich regelmäßig wegen der fehlenden eigenen Kas- senführung der Regiebetriebe das Forderungskonto gegenüber dem Hoheitsbereich. Dieses Kontokorrentkonto ist zwingend zu verzinsen und erhöht damit den körperschaftsteuer- pflichtigen Gewinn des Folgejahres. Unterstellt man zusätzlich die Ausschüttung, kommt es zwangsläufig zu einer systemwidrigen Doppelbesteuerung.

Die Forderung, daß die Rücklagenbildung auch haushaltsrechtlich zulässig sein muß, ist dem Wortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG nicht zu entnehmen. Auch das BMF-Schreiben spricht von Rücklagen des Betriebes gewerblicher Art und nicht von Rücklagen des Hoheitsbereichs.

Wir empfehlen in derartigen Fällen Einspruch einzulegen. Auch in dieser Angelegenheit wer- den in den nächsten Monaten erste Klageverfahren anhängig sein.

3. Baukostenzuschüsse für Wasserleitungen unterliegen nach einem Urteil des Sächsischen Finanzgericht auch nach dem 11.08.2000 (Tag der Veröffentli- chung des BMF-Schreibens vom 04.07.2000) dem ermäßigten Steuersatz

Mit Schreiben vom 04.07.2000 - IV D 1 S 7100 - 81/00 (BStBl I 2000 S. 1185) teilte das Bun- desministerium der Finanzen mit, daß Wasseranschlußbeiträge zukünftig nicht mehr dem er- mäßigten, sondern dem Regelsteuersatz unterliegen. Das Schreiben lautet wie folgt:

„Zahlungen an ein Wasserversorgungsunternehmen für das Legen von Wasserleitungen (Lie- fererleitungen) einschließlich der Hauswasseranschlüsse (sog. Wasseranschlussbeiträge, Bau- kostenzuschüsse oder Hausanschlusskosten) sind Entgelt für die umsatzsteuerpflichtige Lei- stung ‚Verschaffung der Möglichkeit zum Anschluß an das Versorgungsnetz‘. Die Leistung ist als selbständige Hauptleistung anzusehen, die dem allgemeinen Umsatzsteuersatz unterliegt.“

Dieser Rechtsauffassung ist das Sächsische Finanzgericht mit Urteil vom 24.09.2003, 4 K 226/01 entgegengetreten. Der Leitsatz der Entscheidung lautet:

„Die von einem Wasserversorger gegenüber den jeweiligen Endabnehmern erbrachten Lei- stungen, nämlich die Lieferung von Wasser und die Errichtung von Liefererleitungen ein- schließlich der Hausanschlußleitung, stellen insgesamt die einheitliche Leistung ‚Lieferung von Wasser‘ dar, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Die Errichtung der Leitungen ist Ne- benleistung zur Wasserlieferung, da sie für die Kunden das Mittel darstellt, um die Hauptlei- stung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können.“

Die Entscheidung ist allerdings noch nicht rechtskräftig. Die von der Finanzverwaltung einge- legte Revision ist beim Bundesfinanzhof unter Az. V R 61/03 anhängig. Bis zur endgültigen Klärung der Rechtsfrage empfehlen wir, gegen die Umsatzsteuerjahresbescheide Einspruch einzulegen und das Ruhen des Verfahrens zu beantragen.