

Reformbedarf beim Kapitalertragsteuerabzug?

Verfasser: Gerhard **Himmelstoß**

Inhaltsübersicht	Seite
1 Kapitalertragsteuer bei Betrieben gewerblicher Art	177
1.1 Rücklagenbildung bei Gewinnbetrieben – aktueller Sachstand	177
1.1.1 Regiebetriebe	177
1.1.2 Eigenbetriebe, die lediglich einen Betrieb gewerblicher Art unterhalten	178
1.1.3 Eigenbetriebe mit einem Betrieb gewerblicher Art und einer hoheitlichen Tätigkeit	178
1.1.4 Eigenbetriebe mit mehreren Betrieben gewerblicher Art ohne Querverbund	179
1.1.5 Eigenbetriebe mit mehreren Betrieben gewerblicher Art mit Querverbund	179
1.2 Kapitalertragsteuer bei Dauerverlustbetrieben	179
1.3 Kapitalertragsteuer bei nicht begünstigten Verlustbetrieben	180
2 Fazit	183

1 Kapitalertragsteuer bei Betrieben gewerblicher Art

1.1 Rücklagenbildung bei Gewinnbetrieben – aktueller Sachstand

Seit 01.01.2000 unterliegen Gewinne von Betrieben gewerblicher Art der Kapitalertragsteuer, sofern eine Rücklagenbildung nicht möglich ist und der Hoheitsbereich über die Gewinne verfügen kann.

Bei einer Kapitalgesellschaft entsteht Kapitalertragsteuer nur, wenn – abgesehen von einer verdeckten Gewinnausschüttung – eine tatsächliche Gewinnauszahlung an den Gesellschafter erfolgt. Bei Betrieben gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit, worunter Regie- und Eigenbetriebe von juristischen Personen des öffentlichen Rechts fallen, ist entscheidend, ob der „Gesellschafter“ (Hoheitsbereich) über die Gewinne verfügen kann.

1.1.1 Regiebetriebe

Regiebetriebe haben keine eigenen Bankverbindungen, auf welche die Trägerkörperschaft nicht zugreifen könnte. Der Hoheitsbereich kann damit unmittelbar über die Gewinne seines Regiebetriebs verfügen. Eine Kapitalertragsteuerpflicht kann in diesen Fällen nur vermieden werden, wenn der Regiebetrieb eine Rücklagenbildung vornehmen kann. Das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 28.01.2019 – IV C 2-S 2706-a/15/10001, BStBl 2019 I, S. 97, trifft in Rn. 35 hierzu folgende Regelung:

*„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 30.1.2018, BStBl 2019 II S. 96 und S. 101). Als objektiver Umstand wird insbesondere ein **förmlicher Beschluss** der zuständigen Gremien der Trägerkörperschaft anerkannt, der **spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs des BgA gefasst sein muss**. [Hervorhebung durch den Verfasser] 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**. [Hervorhebung durch den Verfasser] 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.“*

Hiernach kann auch ein Regiebetrieb Rücklagen bilden, wenn er

(1) bis spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres (31.08. des Folgejahres) einen entsprechenden Beschluss fasst.

Tipp: Wurde der Abschluss bis zum 31.08. des Folgejahres noch nicht erstellt, ist ein sog. Vorratsbeschluss erforderlich, der z.B. für das Jahr 2022 wie folgt lauten könnte:

„Es wird beschlossen, einen evtl. Gewinn des Jahres 2022 der Rücklage zuzuführen“.

Zur Sicherheit sollte nach Erstellung des Abschlusses nochmals ein weiterer Beschluss gefasst werden;

(2) den Gewinn des laufenden Jahres bereits reinvestiert hat oder zur Tilgung betrieblicher Schulden verwendet hat. Hierzu bedarf es keines Beschlusses. Die maßgebliche Änderung zum BMF-Schreiben vom 05.08.2005 besteht darin, dass eine Bildung von Rücklagen für **zukünftige** „Investitionen“ (in der Regel drei Jahre) **nicht mehr** ohne Beschluss möglich ist. Eine Rücklage für zukünftige Investitionen kann nur noch gemäß Ziffer (1) erfolgen.

1.1.2 Eigenbetriebe, die lediglich einen Betrieb gewerblicher Art unterhalten

Eigenbetriebe verfügen regelmäßig über eigene Bankverbindungen, auf welche die Trägerkörperschaft keinen Zugriff hat. Ist dies nicht der Fall, sind die Grundsätze für Regiebetriebe anzuwenden.

Solange der Eigenbetrieb keine Gewinnausschüttung an den Hoheitsbereich vornimmt, entsteht keine Kapitalertragsteuer (Urteil des Bundesfinanzhofes [BFH] vom 16.11.2011 – I R 108/09, BStBl 2013 II, S. 328). Verdeckte Gewinnausschüttungen, bei denen es ja bereits zu einem Zufluss an den Hoheitsbereich gekommen ist, unterliegen regelmäßig der Kapitalertragsteuer, es sei denn, hierfür wurde das steuerliche Einlagekonto verwendet **und** es wurde rechtzeitig eine Ausschüttungsbescheinigung hierüber ausgestellt (siehe § 27 Abs. 5 Sätze 2 und 3 KStG).

1.1.3 Eigenbetriebe mit einem Betrieb gewerblicher Art und einer hoheitlichen Tätigkeit

Vielfach gibt es sog. gemischte Eigenbetriebe. Das sind solche, die einen Betrieb gewerblicher Art, z.B. Wasserversorgung, und eine hoheitliche Tätigkeit, z.B. Abwasserentsorgung, betreiben. Für die beiden, steuerlich unterschiedlich zu behandelnden Bereiche bestehen in der Regel keine getrennten Bankverbindungen. Gewinne aus dem BgA (Wasser) können daher im Hoheitsbereich (Abwasser) „landen“, insbesondere wenn der Abwasserbereich Verluste erzielt.

Für den gemischten Eigenbetrieb gelten daher gemäß Rn. 36 des BMF-Schreibens vom 28.01.2019 die Ausführungen unter 1.1.1. Auch hier sind Beschlüsse über die Gewinnverwendung (ggf. Vorratsbeschlüsse) oder eine entsprechende Verwendung der Gewinne für Investitionen oder Schuldentilgung erforderlich.

1.1.4 Eigenbetriebe mit mehreren Betrieben gewerblicher Art ohne Querverbund

Betreiben Eigenbetriebe zwar ausschließlich Betriebe gewerblicher Art, handelt es sich dabei aber einerseits um Gewinnbetriebe (Versorgung) und andererseits um Verlustbetriebe (Bäder), gilt Folgendes:

Besteht zwischen den Gewinnsparten und den Verlustsparten kein steuerlicher Querverbund, fällt grundsätzlich Kapitalertragsteuer an, da die Überschüsse aus den Gewinnsparten zur Abdeckung des Defizits aus den Verlustsparten verwendet werden. In diesem Fall bedarf es ebenfalls eines entsprechenden Beschlusses bzw. einer Reinvestition oder Schuldentilgung im abgelaufenen Wirtschaftsjahr, um die Kapitalertragsteuer zu vermeiden.

1.1.5 Eigenbetriebe mit mehreren Betrieben gewerblicher Art mit Querverbund

Betreibt ein Eigenbetrieb mehrere Sparten, die einerseits Gewinne und andererseits Verluste erzielen, liegt eine unschädliche Verwendung der Überschüsse im Bereich der defizitären Einrichtungen vor, solange keinerlei Gewinne an Hoheitsbereich ausgezahlt werden.

1.2 Kapitalertragsteuer bei Dauerverlustbetrieben

Mit Urteil vom 22.08.2007 – I R 32/06 (BStBl 2007 II, S. 961, Rechtssache „Bedburg-Hau“) entschied der BFH, dass das Unterhalten eines ständig defizitären Betriebs durch eine Kapitalgesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter zu betrachten sei. Nach Ansicht des BFH spare sich der Gesellschafter (Hoheitsbereich) etwas, wenn er den Betrieb auf eine GmbH „auslagere“.

Unter II./3 b/cc/bbb führt der BFH aus:

„Die Gemeinde vermeidet infolge der Auslagerung in die Eigengesellschaft andernfalls unmittelbar bei ihr auflaufende eigene Verluste.“

Dass eine Gemeinde die Verluste einer dauerdefizitären Kapitalgesellschaft durch ständige Kapitaleinlagen zu 100 % tragen muss, um eine Insolvenz zu vermeiden, spielte keine Rolle. Der BFH fordert einen Verlustausgleich auf vertraglicher Ebene anstatt auf gesellschaftsrechtlicher (Kapitaleinlage).

Eine Anwendung der Grundsätze der Liebhaberei lehnte der BFH mit der Begründung ab, dass eine Kapitalgesellschaft über keine Privatsphäre verfüge. Eine natürliche Person erziele mit einem ständigen Verlustbetrieb Einkünfte aus Liebhaberei, sprich „Nichteinkünfte“ nach dem EStG, eine Kapitalgesellschaft hingegen erziele mit demselben Betrieb Einkünfte nach dem KStG, dessen Verlust über die „Konstruktion“ der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) zu einem Ergebnis von Null führe. Dieser wäre nicht das Problem, würde eine vGA keine Kapitalertragsteuer auslösen.

Ungeachtet dessen, dass die Entscheidung des BFH zu einer Kapitalgesellschaft erging, ist diese Rechtsprechung nach Auffassung der Finanzverwaltung auch für Regie- oder Eigenbetriebe von Kommunen anzuwenden, denn schließlich unterlägen Regie- oder Eigenbetrieb dem KStG und nicht dem EStG.

Hierbei wird aber übersehen, dass Körperschaften des öffentlichen Rechts, im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften, sehr wohl über eine der Privatsphäre natürlicher Personen nach der Interessenlage insoweit vergleichbare Sphäre in Form des Hoheitsbereichs verfügen, was eine Anwendung der Grundsätze zur Liebhaberei m.E. stützen würde. Der BFH erteilte diesem Gedanken jedoch eine Absage und begründete dies mit dem „Fehlen einer § 12 Nr. 1 EStG entsprechenden Vorschrift im Körperschaftsteuerrecht“. Dabei lässt der BFH außen vor, dass § 8 Abs. 1 KStG die vollumfängliche Anwendung des Einkommensteuergesetzes vorgibt.

Auch die Finanzverwaltung sah keinen Anlass, die Rechtsgrundsätze der Entscheidung vom 22.08.2008 auf Kapitalgesellschaften zu begrenzen und bei Regie- und Eigenbetrieben zumindest bei der Einkommensermittlung die Rechtsgrundsätze der Liebhaberei anzuwenden. Es wurde lediglich durch das Jahressteuergesetz (JStG) 2009 in § 8 Abs. 7 KStG geregelt, dass zukünftig zwischen „guten und schlechten Verlusten“ zu unterscheiden sei. Als gute Verluste gelten solche, bei denen „aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird (...)“ Diese werden als sog. Dauerverlustgeschäfte bezeichnet. Bei ihnen werden die rechtlichen Folgen einer vGA nicht gezogen; die vGA liegt aber dennoch begrifflich vor.

Der Begriff „Dauerverlust“ ist etwas verwirrend, weil andere – nicht in § 8 Abs. 7 KStG genannte – mit Verlust ausgeübte Tätigkeiten auch „dauernde“ Verluste erzielen. Stattdessen wäre der Begriff „Begünstigte Dauerverluste“ vorzuziehen gewesen.

Dem Gesetzgeber ist aber zuzugeben, dass bei einer vollumfänglichen Anwendung der Grundsätze der Liebhaberei kein BgA mehr vorliegen würde, was zumindest bis zum Inkrafttreten von § 2b UStG zur Folge hätte, dass eine Kommune mit solchen Verlustbetrieben nicht mehr unternehmerisch tätig wäre. Eine Lösung wäre gewesen, § 2b UStG oder eine ähnliche Regelung bereits 2009 einzuführen bzw. § 2 Abs. 3 UStG anzupassen. Die nunmehr seit Jahren bestehenden Probleme mit der Kapitalertragsteuer bei nicht begünstigten Dauerverlustbetrieben hätten dadurch vermieden werden können (siehe die weiteren Ausführungen).

1.3 Kapitalertragsteuer bei nicht begünstigten Verlustbetrieben

Liegen nicht begünstigte, dauerhafte Verluste vor, sind die rechtlichen Folgen nach den Grundsätzen der vGA zu ziehen.

Die Kapitalertragsteuer kann bei diesen Betrieben allerdings dadurch verhindert werden, dass eine Bescheinigung darüber ausgestellt wird, dass die „Auszahlung des Verlusts“ aus dem sog. Einlagekonto erfolgt.

Beispiel:

Eine Kommune unterhält einen Eigenbetrieb „Messe“. Der jährliche Verlust beträgt 500.000 €.

Der Betrieb ist nicht nach § 8 Abs. 7 KStG begünstigt. Es liegt eine jährliche vGA in Höhe von 500.000 € vor. Das zu versteuernde Einkommen beträgt Null (Jahresergebnis ./ 500.000 € zzgl. vGA 500.000 € = 0 €).

Zur Vermeidung der Kapitalertragsteuer auf diese vGA (§ 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG i.V. mit § 43 Abs. 1 Nr. 7c, § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG) in Höhe von 15 % von 500.000 € (= 75.000 €) ist eine

Bescheinigung auszustellen, wonach die Auszahlung aus dem Einlagekonto erfolgt (eine positive Neurücklage ist aufgrund dauernder Verluste nicht vorhanden).

Es hat sich jedoch in den letzten Jahren gezeigt, dass immer wieder Kommunen in die Kapitalertragsteuerpflicht geraten, die Handhabung der Regelungen also wie eine „Steuerfalle“ wirken kann. Sie besteht darin, dass ein verspätetes Ausstellen der Bescheinigung nicht reversible Folgen hat und zu einer Kapitalertragsteuer führt, auch wenn ein Einlagekonto in „Millionenhöhe“ zur Verfügung steht.

Denn § 27 Abs. 5 Satz 3 KStG besagt, dass *„in den Fällen der Sätze 1 und 2 ... eine Berichtigung oder erstmalige Erteilung von Steuerbescheinigungen im Sinne des Absatzes 3 nicht zulässig ist“*. Gemäß § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG wird das Fehlen einer Bescheinigung bzw. deren Nichtausstellung einer Bescheinigung mit Null Euro gleichgesetzt.

Eingeführt wurde diese Festschreibung (Unabänderbarkeit) der Bescheinigung über die Verwendung des Einlagekontos mit dem „Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften“ (SEStEG) vom 12.12.2006.

Der Gesetzesentwurf vom 11.08.2006 sah zunächst überhaupt keine derartige verschärfende Regelung in § 27 Abs. 5 KStG vor, ebenso wenig der geänderte Entwurf vom 25.09.2006. Auch den Protokollen des Bundesrates und des Vermittlungsausschusses ist dahingehend nichts zu entnehmen. Erstmals im Entwurf der Beschlussempfehlung zum SEStEG vom 08.11.2006 taucht diese Neuregelung – quasi über Nacht – auf. Die Möglichkeit der Verbände, zum aktuellen Jahressteuergesetz Stellung zu nehmen, war aber zu diesem Zeitpunkt bereits „gelaufen“.

Der Gesetzesbegründung in Form der BT-Drucksache 16/3369 ist Folgendes zu entnehmen:

*„Die Regelungen zur Bescheinigung der Einlagenrückgewähr wurden überarbeitet. Künftig wird eine **bescheinigte Verwendung** von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagekonto nur noch dann festgeschrieben, wenn der Betrag der Einlagenrückgewähr **zu niedrig bescheinigt** worden ist. **Dadurch wird verhindert, dass durch das Ausstellen einer bewusst falschen Bescheinigung eine Verwendung von steuerlichem Einlagekonto erreicht werden kann.**“* [Hervorhebung durch den Verfasser]

Wenn eine zu hohe Bescheinigung ausgestellt wurde, sollte die Berichtigung nach wie vor möglich sein. Was aber keinen Niederschlag fand, war die gesetzgeberische Zielsetzung, nur im Falle der Ausstellung einer „bewusst falschen Bescheinigung“ eine Festschreibung vorzunehmen.

Damit entspricht § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG dieser Zielsetzung nicht, wenn Fälle, in denen keinerlei Bescheinigung ausgestellt wurde, mit einer Bescheinigung in Höhe von Null gleichgestellt werden.

Abgesehen davon ist unklar, wie bei einer zu niedrigen Bescheinigung überhaupt ein Steuervorteil entstehen soll. Je niedriger bei einer Ausschüttung der Anteil aus dem Einlagekonto ist, umso höher ist der Anteil, der als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern ist und dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegt. Ein vermeintlicher Steuervorteil kann allenfalls entstehen, wenn sich später herausstellt, dass der kapitalertragsteuerfreie Anteil an einer Ausschüttung

erhöht werden hätte können, so dass der bescheinigte Kapitalertragsteuerabzug sich nachträglich vermindert, der Anteilseigner seinem Finanzamt diese Minderung aber nicht mitteilt.

Enthält aber eine Ausschüttung ausschließlich Beträge aus dem Einlagekonto, so dass keinerlei anrechenbare Kapitalertragsteuer enthalten ist, kann eine Änderung der Ausschüttungsbescheinigung mit einer Erhöhung des aus dem Einlagekonto stammenden Betrags nicht zu einem Steuerausfall führen.

Beispiel:

Die X-AG gewährt in 2022 eine Dividendenausschüttung in Höhe von 1 Mio. €. Davon stammen 400.000 € aus dem Einlagekonto, da der Gewinn des Jahres 2021 lediglich 600.000 € beträgt. Handelsrechtlich greift die X-AG auf die freie Rücklage zurück.

Der Kapitalertragsteuerabzug beträgt 25 % von 600.000 € = 150.000 €. Die einzelnen Aktionäre können insgesamt 150.000 € bei ihren Finanzämtern anrechnen lassen.

Stellt sich später z.B. bei einer Betriebsprüfung heraus, dass der steuerpflichtige Gewinn des Jahres 2021 nur 550.000 € beträgt, könnte eine Entnahme aus dem Einlagekonto über 450.000 € erfolgen; der Kapitalertragsteuerabzug vermindert sich für diesen Fall auf 25 % von 550.000 € = 137.500 €.

Der Gesetzgeber befürchtete wohl, dass diejenigen Aktionäre, die mit den Einkünften aus Kapitalvermögen unter dem Steuerfreibetrag gemäß § 20 Abs. 4 EStG liegen, dem örtlichen Finanzamt die Minderung der anrechenbaren KapEST nicht mitteilen würden. Das führte zur Festschreibung der Bescheinigung, genauer gesagt zur Sperre einer Änderung.

Aber selbst wenn man der legitimen gesetzgeberischen Einschätzung im Grunde folgt, hier präventiv in Richtung Vermeidung von Steuerverkürzungen tätig zu werden, wohnt der Regelung in § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG eine überschießende Tendenz inne, wenn auch in Fällen ohne jeglichen Kapitalertragsteuerabzug bzw. ohne jegliche Kapitalertragsteuerbescheinigung eine Nichtbescheinigung als Nullbescheinigung zu werten ist.

Beispiel:

Die X-AG gewährt in 2022 eine Dividendenausschüttung in Höhe von 1 Mio. €. Da der Gewinn des Jahres 2021 Null beträgt, stammt der Betrag von 1 Mio. € in vollem Umfang aus dem Einlagekonto. Handelsrechtlich greift die X-AG in voller Höhe auf die freie Rücklage zurück.

Die X-AG bescheinigt ihren Aktionären, dass die Ausschüttung in voller Höhe aus dem Einlagekonto stammt (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Kapitalertragsteuer fällt keine an, so dass den Aktionären auch keine anrechenbare Kapitalertragsteuer bescheinigt wird.

Später stellt sich heraus, dass das steuerliche Ergebnis für 2021 nicht Null, sondern ./ 100.000 € beträgt. Es kommt zu keiner Änderung der Steuerbescheinigung. Die Gefahr des Missbrauchs steuerrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten besteht nicht.

Ergebnis:

In Fällen geänderter Bescheinigungen über die Entnahme aus dem Einlagekonto kann es nicht zu einem Missbrauch kommen, wenn in der Erstbescheinigung keinerlei anrechenbare Kapitalertragsteuer bescheinigt wurde. Ebenso wenig kann in Fällen einer nicht ausgestellten Erstbescheinigung (Nichtbescheinigung) ein Steuerausfall entstehen, da in einer Nichtbescheinigung dennotwendig keine anrechenbare Kapitalertragsteuer ausgewiesen wird.

2 Fazit

Die Regelung in § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG geht über die sinnvolle Zielsetzung hinaus. Sie kann schlimmstenfalls wie eine Steuerfalle wirken. Eine Modifizierung wäre angezeigt. Kritisch wäre etwa, wenn bei einer Betriebsprüfung ein Verlust erhöht werden soll und damit im Ergebnis eine zu niedrige Bescheinigung vorläge. Eine solche Verlusterhöhung könnte z.B. dadurch zustande kommen, dass erfolgswirksam gebuchte Zahlungen des Gesellschafters/Hoheitsbereichs von der Betriebsprüfung als Zuführung in die Kapitalrücklage und damit erfolgsneutral gewertet würden.

Die Besteuerung von Verlustbetrieben in Form von Kapitalertragsteuer kann sich letztlich negativ auf die Leistungsfähigkeit der Betriebe und damit ihrer Leistungen für die Bürgerinnen und Bürger auswirken. Wir sehen hier gesetzgeberischen Reformbedarf.