

recherchiert von: **Klaus Voß** am 17.07.2013

<b>Autor:</b>	Klaus Voß, Ralf Unbescheid	<b>Quelle:</b>	
<b>Dokumenttyp:</b>	Sonstiges	<b>Fundstelle:</b>	Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln FR 2002, 507-509

### **Kein Doppelausweis bei Kapitalerhöhungen/Keine Anpassung der Rücklagen und kein Übergang des Sonderausweises in Umwandlungsfällen**

RA Klaus Voß, FfStR/, Dipl.-Ökonom Ralf Unbescheid \*

Die neuesten gesetzgeberischen Maßnahmen<sup>1</sup> haben zu zahlreichen Veränderungen des Körperschaftsteuerrechts, insbesondere den § 27ff. KStG n.F. geführt. Es wurde detaillierter geregelt, wie Kapitalanpassungen in Fällen der Kapitalherabsetzung, der Kapitalerhöhung und in Umwandlungsfällen zu handhaben sind. Vorstehender Beitrag zeigt auf, dass in den angesprochenen Fällen die betroffenen Rücklagen nicht mehr doppelt erfasst werden müssen und in Umwandlungsfällen es keiner Anpassung an mögliche Rücklagendifferenzen mehr bedarf.

#### **I. Ausgangssituation**

Die folgenden Anmerkungen beginnen mit der Darstellung der Instrumentarien der Eigenkapitalveränderungen, die aus gesetzgeberischer Sicht für ein klassisches Körperschaftsteuersystem, wie wir es nun wieder vorfinden, notwendig sind. Aus der Perspektive der Kapitalgesellschaft hat es mit der steuerlichen Erfassung des steuerlichen Ergebnisses sein Bewenden. Wohingegen aus der Sicht des Gesellschafters eine Regelung erfolgen muss, die die Erfassung von Leistungen (insbesondere Ausschüttungen) und der Auskehrung von Einlagen differenziert regelt. Des Weiteren sind Bestimmungen erforderlich, die Gestaltungen verhindern, die durch Umstrukturierungen des Eigenkapitals (z.B. Kapitalerhöhungen, Kapitalherabsetzungen oder Umwandlungen) dazu führen könnten, dass versteuertes Einkommen der Kapitalgesellschaft steuerfrei an den Gesellschafter ausgezahlt wird. Die Systemumstellung erforderte außerdem Übergangsregelungen zum Umgang mit vorhandenem KSt-Erhöungs- und KSt-Minderungspotenzial.

#### **II. Aktuelle Gesetzeslage**

Der Gesetzgeber hat mit einer sog. Differenzrechnung<sup>2</sup> geregelt, wann beim Gesellschafter steuerfreie/halbeinkünftige Auskehrungen erfolgen und wann es auf Ebene der Kapitalgesellschaft zu einer Körperschaftsteuererhöhung bzw. Körperschaftsteuerminderung kommt. Hierbei knüpft er, soweit Bestände<sup>3</sup> erfasst werden, zum Zwecke der Weiterentwicklung an das steuerbilanzielle Eigenkapital an. Dieses mindert er um den ausschüttbaren Gewinn bzw. den festgestellten Einlagekontobestand/EK-02-Bestand. Er kommt dann zu einer Residualgröße, die bei Überschreiten durch Leistungen/Ausschüttungen zur Verminderung/Inanspruchnahme der jeweiligen Bestände führt. Die Frage, wann es zu Körperschaftsteuerminderungen kommt, erfuhr keine Anknüpfung an das steuerbilanzielle Eigenkapital. Ein das Körperschaftsguthaben repräsentierendes Eigenkapital ist gesetzlich nicht als Bestand erfasst worden, sondern lediglich das Körperschaftsteuerguthaben als solches. Somit reichte es aus, dass eine den gesetzlichen Bestimmungen entsprechende Gewinnausschüttung – unabhängig von der Frage, ob

es sich um eine Einlagenauskehrung handelt oder nicht – zu einer Körperschaftssteuermindering führt. Die angesprochenen Bestände werden einheitlich und gesondert festgestellt und fortgeschrieben. Aufgrund der aktuellen Gesetzeslage gibt es keine „Neurücklagen“, keine „Rücklagen, die dem ehemaligen Teilbetrag des EK-40 entsprechen“ und kein so genanntes „neutrales Vermögen“.

- 507 -

Voß/Unbescheid, FR 2002, 507-509

- 508 -

Durch die Anknüpfung an das steuerbilanzielle Eigenkapital für die Berechnung nachfolgender Bestandsveränderungen (Einlagekonto/EK 02) gibt der Gesetzgeber zu erkennen, dass dieses, und nur dieses Eigenkapital Ausgangsgröße der Differenzberechnung sein kann. Eine irgendwie geartete „Schattenveranlagung“, wie sie unter der Herrschaft des Anrechnungsverfahrens notwendig war, um die zutreffende Ausschüttungsbelastung herzustellen, ist gesetzlich nicht normiert. Dass es sich lediglich um eine Differenzberechnung handelt ergibt sich auch daraus, dass die festgestellten Bestände unabhängig von der steuerbilanziellen Entwicklung fortgeführt werden. Dies macht besonders die Verlustsituation deutlich. Anknüpfungspunkt für die Bestandsentwicklung des Einlagekontos/EK 02 Bestandes bleibt jedoch das jeweilige steuerbilanzielle Eigenkapital.

### III. Der so genannte Sonderausweis

Bis zur Verkündung des UntStFG war eine Überleitung des Sonderausweises, in dessen Höhe zugleich verwendbares Eigenkapital in der Gliederungsrechnung des alten Systems vorlag, nicht gesondert geregelt. Dies wurde weithin als gesetzgeberisches Versehen betrachtet. Unter der Herrschaft des Anrechnungsverfahrens führte eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln zum sog. Doppelausweis<sup>4</sup>. Mit Ausnahme der Beträge des EK-04 bzw. EK-03 erfolgte kein Abgang im verwendbarem Eigenkapital. Dieser Sonderausweis wurde in einer Summe festgehalten. Bedeutung erlangte dieser bei späterer Kapitalherabsetzung bzw. im Falle einer Liquidation.

Im Rahmen des neu eingeführten klassischen Körperschaftsteuersystems bedarf es einer differenzierten Erfassung der verschiedenen Eigenkapitalbestände nicht mehr. Jede Gewinnausschüttung wird mit Ausnahme der Einlagenrückzahlung im Halbeinkünfteverfahren<sup>5</sup> erfasst. Davon unabhängig ist die Frage zu beantworten, in welchem Umfang die Kapitalgesellschaft die Veränderungen des steuerlichen Eigenkapitals zu versteuern hat.

Zweck der Regelungen des alten Körperschaftsteuersystems war der, dass auf dieser Weise erreicht wurde, dass die Rückzahlung dieses Teils des Nennkapitals zu Einkünften aus Kapitalvermögen führt und die auf den umgewandelten Rücklagen lastende Körperschaftsteuer spätestens bei der Rückzahlung angerechnet werden kann.<sup>6</sup> Dieser Zweck ist insoweit, als es um die zutreffende Herstellung von Ausschüttungsbelastungen und Anrechnungsvolumen geht, mit Einführung des klassischen Körperschaftsteuersystems entfallen. Einziger Zweck des Sonderausweises ist es aus heutiger Sicht, diese Beträge, die aus den versteuerten Rücklagen gebildet wurden, später im Falle einer Auskehrung beim Anteilseigner dem Halbeinkünfteverfahren zu unterwerfen<sup>7</sup>, da es ansonsten möglich wäre, Rücklagen in Nennkapital umzuwandeln und diese dann steuerfrei auszukehren. Auf diesen Zweck reduziert sich somit der Sonderausweis. Dies ist auch zutreffend, da die steuerlichen Folgen der Zuwächse bei der Kapitalgesellschaft unabhängig hiervon bereits erfasst sind. Ausgehend von diesem Zweck bedarf es entgegen verbreiteter Auffassung<sup>8</sup>, insbesondere in der Finanzverwaltung keines Doppelausweises mehr. Der Gesetzgeber hat hierfür somit folgerichtig auch keine gesetzlichen Bestimmungen vorgesehen.

Gemäß § 39 KStG n.F. wird nunmehr der Sonderausweis des alten Systems fortgeführt, aber mit dem, wie dargelegt, reduzierten Zweck.

Im Falle einer Kapitalerhöhung wird vorrangig ein vorhandenes Einlagenkonto verwandt. Ein darüber hinausgehender Betrag wird durch die Rücklagen gespeist. Entsprechend der Verwendung dieser Rücklagen wird ein Sonderausweis ausgewiesen<sup>9</sup>. Die Rücklagen werden in Höhe der Kapitalerhöhung dem

Nennkapital gutgeschrieben. Ein sog. Doppelausweis ist gesetzlich nicht vorgesehen und auch nicht erforderlich. Ein § 29 Abs. 3 KStG a. F. existiert nicht mehr.

Bei einer Kapitalherabsetzung reduziert sich vorrangig der gesetzgeberischen Anweisung entsprechend der Sonderausweis.<sup>10</sup> Es reduziert sich mithin die formale Kennzeichnung, dass im Nennkapital umgewandelte Rücklagen enthalten sind.<sup>11</sup> Der darüber hinaus gehende Betrag erhöht das Einlagenkonto.<sup>12</sup> Diese Verrechnungssystematik ist u. E. gekennzeichnet durch ein abgestimmtes Verhalten der Wirkungen der Kapitalherabsetzung durch das Handelsrecht, verknüpft mit den steuerlichen Konsequenzen. Handelsrechtlich führt die Kapitalherabsetzung zu einer Verminderung des Nennkapitals. Die steuerliche Residualgröße erhöht sich dementsprechend, da die handelsrechtliche Kapitalherabsetzung in voller Höhe nachvollzogen wird. Hieraus müssen nunmehr die notwendigen steuerlichen Konsequenzen gezogen werden. Demzufolge war es für den Gesetzgeber notwendig, im Falle der Nennkapitalherabsetzung mit nachfolgender Ausschüttung zu regeln, dass dieser Vorgang unabhängig von der Besteuerung auf der Ebene der Körperschaft zu einer Erfassung als Gewinnausschüttung in der Systematik des Halbeinkünfteverfahrens führen muss. Ein über den Sonderausweis hinausgehender Betrag wird folgerichtig beim Einlagenkonto erfasst. Anders ausgedrückt, es reichte dem Gesetzgeber aus, die handelsrechtlichen Folgewirkungen einer Kapitalherabsetzung steuerbilanziell mit der dargestellten Besonderheit nachzuvollziehen.

§ 28 Abs. 3 KStG n.F. ordnet nunmehr an, dass ein bestehender Sonderausweis sich durch ein in der Folgezeit aufbauendes Einlagenkonto reduziert. Der Gesetzgeber verfolgt offensichtlich das Ziel, die Kapitalgesell-

- 508 -

Voß/Unbescheid, FR 2002, 507-509

- 509 -

schaft so zu stellen, wie sie stehen würde, wenn sie von vornherein über ein ausreichendes Einlagenkonto verfügen würde. Dann wäre nämlich dies vorrangig im Falle einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln verwendet worden. Das einheitlich und gesondert festgestellte Einlagenkonto wird reduziert. Dies hat zur Folge, dass sich die Abzugsgröße Einlagenkonto bei der sog. Differenzberechnung reduziert. Unmittelbare Konsequenz hieraus ist, dass sich die Residualgröße, mithin sich das für dem Halbeinkünfteverfahren unterliegende Eigenkapital der Kapitalgesellschaft erhöht. Die Kapitalgesellschaft kann somit einen höheren Bestand an steuerpflichtigen Einkünften generieren.

#### **IV. Auswirkung in Umwandlungsfällen**

§ 29 KStG n.F. ordnet an, dass in den Umwandlungsfällen des § 1 des Umwandlungsgesetzes das Nennkapital der übertragenen Kapitalgesellschaft als im vollem Umfang nach § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG n.F. herabgesetzt gilt. Es reduziert sich demnach ein Sonderausweis. Ein übersteigender Betrag ist dem steuerlichen Einlagenkonto der übertragenen Kapitalgesellschaft zuzurechnen. Im Anschluss hieran ist der Bestand des steuerlichen Einlagenkontos dem steuerlichen Einlagenkonto der übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen. Eine Hinzurechnung unterbleibt insoweit, als das vorherige anteilige Nennkapital – nunmehr Einlagenkonto – einer an der Umwandlung beteiligten Körperschaft zuzurechnen ist. Es geht somit nur der Teil des vormaligen Nennkapital – Einlagenkonto – auf die übernehmende Körperschaft über, als dieses vormalige Nennkapital auf außenstehende Gesellschafter entfällt.

Gemäß § 29 Abs. 4 KStG n.F. erfolgt nach Anwendung dieses Mechanismus die Anpassung des Nennkapitals zunächst gem. § 28 Abs. 1 KStG n.F. entsprechend den Vorschriften der Kapitalerhöhung. Letztendlich wird durch diesen Mechanismus erreicht, dass gedanklich das auf außenstehende Gesellschafter entfallende Einlagenkonto bei der übertragenen Kapitalgesellschaft erfasst wird und dann in der Folgezeit eine gedankliche Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft durchgeführt wird. Die Bestände des Einlagenkontos stehen dann unmittelbar der übernehmenden Kapitalgesellschaft zur Verfügung, so dass unproblematisch der Mechanismus einer Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft unter vorheriger Inanspruchnahme des Einlagenkontos erfolgen kann. Hierdurch wird erreicht, dass z.B. im Falle einer Verschmelzung von Kapitalgesellschaften eine ggf. notwendige Kapitalerhöhung auf Seiten der übernehmenden Kapitalgesellschaft unmittelbar dem Gesamtbestand des Einlagekontos gegenübergestellt werden kann, so dass gedanklich nur noch der gesetzlich angeordnete Mechanismus der Kapitalerhöhung erfolgen muss.

Einer gesetzlichen Anordnung der Übernahme eines Sonderausweises der Überträgerin bedurfte es nicht, da sich auch hier die Residualgröße der Differenzberechnung bei der Übernehmerin in Höhe des Sonderausweises verändert.

Letztendlich wird vorstehend der Ansatz von Müller und Maiterth<sup>13</sup> mit den dargestellten geänderten Prämissen in ein Gesetz gegossen.

## V. Die Notwendigkeit einer Rücklagenanpassung

Nach bisherigem System und auch nach Verabschiedung des Steuersenkungsgesetzes wurde es als notwendig erachtet, eine Rücklagenanpassung gerade in den Fällen durchzuführen, dass das Steuerbilanzvermögen der übernehmenden Kapitalgesellschaft aufgrund des Wegfalls der Anteile, die die übernehmende Kapitalgesellschaft an der übertragenden Kapitalgesellschaft hielt, niedriger ist als das Kapital, das sich bei Zugrundelegen des KStG-Guthabens, des neutralen Vermögens (neue Rücklagen, EK-01 und EK-03) des EK-02 und des Einlagenkontos ergibt.

Unabhängig von der Frage, dass, wie bereits dargelegt, diese differenzierte Erfassung vor dem Hintergrund einer möglicherweise angedachten „Schattenveranlagung“ nicht gesetzgeberisch vorgesehen ist, muss nunmehr gesagt werden, dass der Gesetzgeber mehrfach auf das Problem der Rücklagenanpassung derartigen Situationen hingewiesen wurde. Eine Rücklagenangleichung ist nicht gesetzlich angeordnet worden. Dass das Problem einer Kapitalanpassung in Umstrukturierungsfällen erforderlich ist, hat der Gesetzgeber durch das UntStFG deutlich gemacht. Er hat demzufolge u. E. bewusst nicht eine Anpassung der Rücklagensphäre anordnen wollen. Demzufolge werden u. E. entsprechende rechnerische Differenzen nicht mehr steuerlich durch z.B. Zu- und Abgänge vom Einlagenkonto erfasst. Dies ist u. E. auch folgerichtig, da die §§ 38 und 38a KStG alter Fassung dies regeln mussten, da ansonsten der notwendige Erhalt der Eigenkapitaltöpfe nicht gewährleistet war. Dies geschah jedoch vor dem Hintergrund des Anrechnungsverfahrens mit den bekannten Mechanismen. Eine derartige Angleichung der Rücklagensphäre ist nach neuem Recht jedoch nicht mehr erforderlich.

## VI. Regelungslücke

Gesetzlich nicht geregelt wurde der Übergang eines bestehenden Sonderausweises. Dies ermöglicht es, im Falle einer Umwandlung nach vorher erfolgter Kapitalerhöhung zu erreichen, dass durch diesen Vorgang dem Halbeinkünfteverfahren unterliegende Einkünfte entzogen werden. Im Falle des upstream merger's ist es z.B. möglich bei höherem Beteiligungsansatz der Muttergesellschaft im Verhältnis zum Nennkapital der Tochtergesellschaft einen bestehenden Sonderausweis untergehen zu lassen, ohne dass in der Differenzberechnung sich die Residualgröße vergrößert, so dass zumindestens auf diesem Weg eine Versteuerung im Falle einer Gewinnausschüttung nicht gesichert ist.

## Fußnoten

- \*) Beide Autoren sind Lehrbeauftragte an der FH Ostfriesland, Fachbereich Betriebliche Steuerlehre, Standort Emden.
- 1) BGBl. 2001, 3858, UntStFG.
- 2) §§ 27, 38 KStG n.F.
- 3) Das Einlagekonto erfasst dessen Bestand; das EK 02 Konto wird ebenfalls in seinem Bestand erfasst.
- 4) §§ 29 Abs. 3, 47 Abs. 1 Nr. 2 KStG a.F.
- 5) Für Kapitalgesellschaften als Anteilhaber gilt § 8b KStG n.F.
- 6) Streck, 5. Aufl. § 29 KStG Rn. 12.
- 7) Vgl. § 28 Abs. 2 S. 2 KStG n.F.

- 8) U.a. Dötsch in Dötsch/Everberg/Jost/Witt § 28 KStG n.F. Rn. 18, 22a, allerdings ohne Berücksichtigung des UntStFG. Tagungsunterlage DAI, Die Kapitalgesellschaft 2002, S. 290-296.
- 9) § 28 Abs. 1 KStG n.F.
- 10) § 28 Abs. 2 S. 1 KStG n.F.
- 11) Tagungsunterlage DAI, Die Kapitalgesellschaft 2002, S. 29.
- 12) § 28 Abs. 2 S. 2 KStG n.F.
- 13) *Müller/Maiterth*, DStR 2001, 1229 (1236 ff.); hierauf hinweisend *Voß* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 12 UmwStG (StSenkG) Anm. R 6.

© Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln