



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

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

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 2. Februar 2016

BETREFF **Auslegungsfragen zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 4 EStG;
Gewinne steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe der von der
Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und
Vermögensmassen**

BEZUG BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2015
- IV C 2 - S 2706a/14/10001 (2015/1157200) -

GZ **IV C 2 - S 2706-a/14/10001**

DOK **2016/0089621**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Nach dem Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 4 EStG bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (wiGB) der von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (nachfolgend Körperschaften) Folgendes:

1. Allgemeines

- 1** Nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 4 und 5 EStG in der Fassung des Steuer-senkungsgesetzes (StSenkG) vom 23. Oktober 2000 (BStBl I S. 1428) und des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes (UntStFG) vom 20. Dezember 2001 (BStBl 2002 I S. 35) gehören
- o der nicht den Rücklagen zugeführte durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte Gewinn eines von der Steuerbefreiung ausgeschlossenen wiGB ansonsten steuerbefreiter Körperschaften,
 - o der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn eines von der Steuerbefreiung ausgeschlossenen wiGB ansonsten steuerbefreiter Körperschaften, der die in § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 EStG genannte Umsatz- oder Gewinngrenze überschreitet,

- o die Auflösung von nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 EStG gebildeten Rücklagen eines von der Steuerbefreiung ausgeschlossenen wiGB ansonsten steuerbefreiter Körperschaften zu Zwecken außerhalb eines wiGB und
- o die Gewinne i. S. d. § 22 Abs. 4 Nr. 2 UmwStG

zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Diese Gewinne des wiGB unterliegen der Kapitalertragsteuer nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 4 EStG i. V. m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG von 15 % (§ 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Die Steuerbefreiung auf diese dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte aus Kapitalvermögen ist nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG ausgeschlossen. Diese Kapitalertragsteuer hat abgeltende Wirkung (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Verdeckte Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter/Mitglieder zählen nicht zu den Steuertatbeständen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 4 EStG. Zur Verwendung von Vermögen des wiGB im steuerbefreiten Bereich der Körperschaft vgl. Rdnr. 4. Die Kapitalertragsteuerpflicht tritt neben die Besteuerung des in dem wiGB erzielten Gewinns mit 15 % des zu versteuernden Einkommens der Körperschaft (§ 23 Abs. 1 KStG).

- 2 § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 4 EStG erfasst insbesondere die nach § 5 Abs. 1 Nr. 5, 7, 10, 12, 14, 16, 19, 21, 22 und 24 KStG befreiten Körperschaften. Umfasst die Steuerpflicht dieser Körperschaften nicht nur einen oder mehrere wiGB, sondern z. B. auch die Vermögensverwaltung, ist § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 4 EStG nur für den bzw. die wiGB anzuwenden. Beim Gewinn eines wiGB von nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreiten Körperschaften wird nach § 44a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 EStG vom Kapitalertragsteuerabzug Abstand genommen; auf die Vorlage der Bescheinigung nach § 44a Abs. 7 Satz 2 EStG an den Schuldner der Kapitalerträge (den wiGB) kann verzichtet werden.
- 3 Für Betriebe gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit werden Auslegungsfragen zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 EStG in den Rdnrn. 16 ff. des BMF-Schreibens vom 9. Januar 2015 (BStBl I S. 111) geregelt. Die Grundsätze dieses BMF-Schreibens sind mit Ausnahme der Rdnrn. 23, 28, 32, 34, 36, 37 Satz 3, Rdnrn. 38, 39 Satz 1 und 2, Rdnr. 40 Satz 2 und 3, Rdnrn. 41, 47, 48, 51 bis 53, 55 Satz 5, Rdnrn. 57, 58, 59 Satz 3 und 4, Rdnrn. 61, 63, 67 bis 69 und unter Berücksichtigung der nachfolgenden Regelungen auf § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 4 EStG entsprechend anzuwenden. Der wiGB wird regelmäßig mit einem Regiebetrieb im Sinne des BMF-Schreibens vom 9. Januar 2015 (a. a. O.) vergleichbar sein.

2. Laufender Gewinn und Vermögensverwendung

- 4 Der laufende Gewinn des wiGB ermittelt sich nach den Grundsätzen der Rdnrn. 25 bis 27 des BMF-Schreibens vom 9. Januar 2015 (a. a. O.). Die Verwendung von Vermögen des wiGB für den steuerbefreiten Bereich der Körperschaft oder für Dritte führt zu Entnahmen aus dem wiGB und mindert daher den laufenden Gewinn des wiGB nicht.

Beispiel:

Ein bisher dem wiGB zugeordnetes Wirtschaftsgut wird künftig im steuerbefreiten Bereich der Körperschaft verwandt. Diese geänderte Verwendung ist im Zuge der Gewinnermittlung des wiGB als Entnahme des Wirtschaftsguts zu behandeln.

3. Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

- 5 Ist die steuerfreie Körperschaft selbst verpflichtet, ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln, hat dies nicht automatisch zur Folge, dass der Gewinn des wiGB auch durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln ist (vgl. hierzu auch BMF-Schreiben vom 3. Januar 2013, BStBl I S. 59).

4. Mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

- 6 Unterhält eine steuerbefreite Körperschaft mehrere wiGB, ist für § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 4 EStG auf das Gesamtergebnis aller wiGB abzustellen, deren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt wird oder die die Umsatz- oder Gewinngrenze des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG überschreiten. Die Umsatz- und Gewinngrenzen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 EStG sind auf den jeweiligen wiGB anzuwenden.
- 7 § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG ist anzuwenden.

5. Rücklagen

- 8 Werden in einem wiGB zulässigerweise gebildete Rücklagen für Zwecke eines anderen wiGB der Körperschaft verwandt und fallen beide wiGB unter § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 4 EStG, führt dies im Hinblick auf die Zusammenfassung der wiGB (vgl. Rdnr. 6 Satz 1) nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen.
- 9 Bei einem Verlust der Steuerbefreiung der Körperschaft gelten die zum Schluss des letzten unter die Steuerbefreiung fallenden Wirtschaftsjahrs noch bestehenden Rücklagen, die nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 EStG gebildet worden waren, als aufge-

löst und führen, vorbehaltlich einer Verwendung des steuerlichen Einlagekontos, zu Einkünften aus Kapitalvermögen.

6. Steuerliches Einlagekonto

- 10** Das steuerliche Einlagekonto eines wiGB, der unter § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 4 EStG fällt, erhöht sich durch direkte Einlagen der Gesellschafter bzw. Mitglieder der Körperschaft, durch Zuführungen von Vermögensmitteln aus dem steuerfreien Bereich der Körperschaft sowie aus Zuführungen aus wiGB derselben Körperschaft, die nicht unter § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 4 EStG fallen. Mittelverwendungen zwischen wiGB, die unter § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 4 EStG fallen, haben im Hinblick auf die Zusammenfassung der wiGB (vgl. Rdnr. 6 Satz 1) dagegen keinen Einfluss auf den Bestand des steuerlichen Einlagekontos.

7. Beteiligung an einer Personengesellschaft

- 11** Die Beteiligung einer steuerbefreiten Körperschaft an einer Personengesellschaft stellt - unter den Voraussetzungen des § 14 AO - einen eigenständigen wiGB dar. Die Ermittlung des Gewinns dieses wiGB richtet sich nach den Grundsätzen der Rdnrn. 30 und 31 des BMF-Schreibens vom 9. Januar 2015 (a. a. O.).

8. Erstmalige Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 4 EStG und erstmalige Feststellung des steuerlichen Einlagekontos

- 12** § 52 Abs. 37a Satz 2 EStG in der Fassung des StSenkG regelt die erstmalige Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 4 EStG in Abhängigkeit mit der körperschaftsteuerlichen Behandlung des wiGB. In Fällen, in denen die Umsatz- oder Gewinngrenze nach Ablauf des VZ 2001 erstmalig überschritten wird oder der wiGB erstmals seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, ist bei der erstmaligen Feststellung des Anfangsbestands des steuerlichen Einlagekontos die Billigkeitsregelung der Rdnr. 43 des BMF-Schreibens vom 9. Januar 2015 (a. a. O.) entsprechend anzuwenden. Dem Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos eines derartigen wiGB sind alle bis zum Ablauf des Wirtschaftsjahres, das dem erstmaligen Überschreiten der Umsatz- oder Gewinngrenze bzw. der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich vorangeht, vorhandene Eigenkapitalteile zuzurechnen. Entsprechendes gilt für den Fall, dass bereits ein oder ein zusammengefasster wiGB (vgl. Rdnr. 6) unterhalten wird, der unter § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 4 EStG fällt, und ein weiterer wiGB erstmals die Tatbestandsvoraussetzungen der Vorschrift erfüllt. Es liegt insoweit jedoch keine Erhöhung des Anfangsbestands des steuerlichen Einlagekontos, sondern ein laufender Zugang zum bestehenden steuerlichen Einlagekonto des wiGB vor.

9. Erstmalige Anwendung des Schreibens

- 13** Dieses Schreiben tritt - soweit sich für Veranlagungszeiträume vor 2015 aus gesetzlichen Vorgaben nichts anderes ergibt - an die Stelle des BMF-Schreibens vom 10. November 2005, BStBl I S. 1029.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.