

§ 39

Einlagen der Anteilseigner und Sonderausweis

idF des KStG v. 15. 10. 2002 (BGBl. I, 4144; BStBl. I, 1169)

(1) Ein sich nach § 36 Abs. 7 ergebender positiver Endbetrag des Teilbetrags im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) geändert worden ist, wird als Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos im Sinne des § 27 erfasst.

(2) Der nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) zuletzt festgestellte Betrag wird als Anfangsbestand in die Feststellung nach § 28 Abs. 1 Satz 2 einbezogen.

Autor: Frank **Ommerborn**, Steuerberater, Flick Gocke Schaumburg, Bonn
Mitherausgeber: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Düsseldorf

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterung zu § 39

	Anm.		Anm.
I. Überblick zu § 39	1		III. Bedeutung des § 39
II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich des § 39	2		1. Bedeutung des Abs. 1 3 2. Bedeutung des Abs. 2 4
			IV. Geltungsbereich des § 39 5
			V. Verhältnis des § 39 zu anderen Vorschriften 6

Erläuterungen zu Abs. 1:
Einlagen der Anteilseigner

	Anm.		Anm.
I. Zeitpunkt und Ermittlung des EK 04-Bestands	10		III. Stand des Steuerbilanzkapitals für EK 04-Teilbetrag unmaßgeblich
II. Positiver Endbetrag des Teilbetrages iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG aF	11		

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Anfangsbestand für die Feststellung
nach § 28 Abs. 1 Satz 3**

	Anm.		Anm.
I. Zuletzt festgestellter Betrag iSv. § 47 Abs. 1 Nr. 2 KStG aF 20		II. Einbezug in die Feststellung nach § 28 Abs. 1 Satz 3 21	

Allgemeine Erläuterung zu § 39

1 **I. Überblick zu § 39**

Schrifttum: SEIFERT, Zum Gesetz der Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrecht, StuB 2001, 1120; VOSS/UNBESCHIED, Kein Doppelausweis bei Kapitalerhöhungen/Keine Anpassung der Rücklagen und kein Übergang des Sonderausweises in Umwandlungsfällen, FR 2002, 507.

Die durch das StSenkG v. 23. 10. 2000 (BGBl. I, 1433; BStBl. I, 1428) neugeschaffene Vorschrift des § 39 gehört zu den Sonderregelungen des Sechsten Teils des KStG, die den Übergang des kstl. Anrechnungsverfahrens zum Halbeinkünfteverfahren regeln. In § 39 wird die weitere Behandlung des EK 04 (Einlagen der Anteilseigner) und des aus der Umwandlung von Rücklagen gebildeten Nennkapitals im Übergangszeitraum geregelt. Der EK 04-Altbestand wird nach Abs. 1 zum Anfangsbestand des stl. Einlagekontos iSv. § 27 und der Altbestand des Nennkapitals, das aus Gewinnrücklagen im Rahmen einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln gebildet wurde, wird nach Abs. 2 zum Anfangsbestand des Sonderausweises nach § 28 Abs. 1 Satz 3. Die jeweilige Zuordnung erfolgt dauerhaft, obwohl § 39 Bestandteil der nur zeitlich befristet geltenden Sondervorschriften für den Übergang von Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren ist. Bei systematischer Betrachtung ist § 39 daher eine Ergänzungsregelung zu §§ 27, 28.

2 **II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich des § 39**

StSenkG v. 23. 10. 2000 (BGBl. I, 1433; BStBl. I, 1428): § 39 wurde völlig neu gefaßt. Der frühere § 39 (Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals nach Übertragung von Anteilen) wurde bereits durch ÄndG v. 20. 8. 1980 (BGBl. I, 1545; BStBl. I, 589) aufgehoben.

UntStFG v. 20. 12. 2001 (BGBl. I, 3858; BStBl. I 2002, 35): Durch das UntStFG wurde in § 39 ein zweiter Absatz eingefügt, der regelt, daß ein vor dem Systemwechsel gebildeter Sonderausweis iSv. § 47 Abs. 1 Nr. 2 KStG 1999 als Anfangsbestand in die gesonderte Feststellung des § 28 Abs. 1 Satz 3 übernommen wird. Darüber hinaus wurde die Überschrift zu § 39 entsprechend erweitert (Einlagen der Anteilseigner und Sonderausweis).

Zeitlicher Anwendungsbereich: Für die Anwendung des § 39 besteht keine spezielle Anwendungsvorschrift. § 39 findet gem. § 34 Abs. 1 bei kalenderjahr-

gleichem Wj. erstmals im VZ 2001 Anwendung. Soweit die Körperschaft ein vom Kj. abweichendes Wj. hat, ist § 39 nach § 34 Abs. 2 erstmals im VZ 2002, wenn das erste im VZ 2001 endende Wj. vor dem 1.1. 2001 beginnt, anwendbar.

III. Bedeutung des § 39

1. Bedeutung des Abs. 1

3

Behandlung des EK 04 nach altem Recht: Nach altem Recht wurde EK 04 in der Eigenkapitalgliederung für Einlagen der Gesellschafter, die das Eigenkapital erhöht haben, gebildet (§ 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG aF). Soweit diese Beträge nach der Verwendungsfiktion des § 28 KStG aF an die Gesellschafter als ausgeschüttet galten, waren sie nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG aF bei den Gesellschaftern nicht stpfl. Die Körperschaft hatte im Gegenzug keine Ausschüttungsbelastung herzustellen (§ 40 Nr. 2 KStG aF). Soweit die Gesellschafter die Beteiligung im BV oder im PV als wesentliche Beteiligung hielten, führten die Einlagen in das Eigenkapital zu nachträglichen AK auf die Beteiligung. Ausschüttungen aus dem EK 04 hatten zur Folge, daß sich die AK der Beteiligung verringerten.

Behandlung des EK 04 nach neuem Recht: Die stl. Beurteilung von Einlagen der Gesellschafter in das Eigenkapital und deren Ausschüttung, soweit das stl. Einlagekonto nach der Verwendungsreihenfolge des § 27 Abs. 1 als verwendet gilt, soll sich nach Abschaffung des kstl. Vollarrechnungsverfahrens nicht ändern. Nach Wegfall der Eigenkapitalgliederung werden die Einlagen der Gesellschafter daher auf dem stl. Einlagekonto iSv. § 27 erfaßt. § 39 bestimmt, daß das in der letzten Eigenkapitalgliederung nach § 47 Abs. 1 Nr. 1 KStG aF gesondert festgestellte EK 04 als Anfangsbestand des stl. Einlagekontos fortgeführt wird. EK 04 und das stl. Einlagekonto iSd. § 27 erfüllen daher identische Funktionen.

2. Bedeutung des Abs. 2

4

Einführung des Abs. 2 durch das UntStFG: In der Gesetzesfassung durch das StSenkG fehlte eine Abs. 2 entsprechende Regelung, wonach ein vor dem Systemwechsel gebildeter Sonderausweis iSd. § 47 Abs. 1 Nr. 2 KStG aF nach dem Systemwechsel als Anfangsbestand in die gesonderte Feststellung des § 28 Abs. 1 Satz 3 idF des StSenkG v. 23. 10. 2000 einzubeziehen ist (§ 28 Anm. R 1; SCHUMACHER in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2001, 600; DÖTSCH in DÖTSCH/EVERSBERG/JOST/WITT, § 28 Rn. 10). Durch Abs. 2 wird verfahrensrechtlich sichergestellt, daß der unter dem System des Anrechnungsverfahrens gebildete Betrag des Nennkapitals, der durch Rücklagen aus dem Gewinn im Rahmen einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln gebildet wurde, als Anfangsbestand des Sonderausweises iSv. § 28 Abs. 1 Satz 3 fortgeführt wird. Ohne diese Regelung wäre es denkbar, daß die vor dem Systemwechsel gebildeten Rücklagen nicht mit in den Sonderausweis iSv. § 28 Abs. 1 Satz 3 einbezogen werden und als gezeichnetes Kapital gelten. Dann könnte zB im Rahmen einer Kapitalherabsetzung aus einer stpfl. Gewinnausschüttung iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG eine stfreie Einlagerückgewähr werden.

5

IV. Geltungsbereich des § 39

Sachlicher Geltungsbereich: § 39 ist eine auf den Übergang vom kstl. Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren zugeschnittene Norm. In ihr wird geregelt, daß die Endbestände des EK 04 und des Sonderausweises nach § 47 Abs. 1 Nr. 2 KStG aF als Anfangsbestände für das stl. Einlagekonto nach § 27 und des Sonderausweises nach § 28 Abs. 1 Satz 3 auch nach dem Systemwechsel fortgeführt werden.

Persönlicher Geltungsbereich: Der persönliche Geltungsbereich des § 39 wird nicht ausdrücklich bestimmt. § 39 ist jedoch auf Gesellschaften anwendbar, die nach dem alten KStRecht verpflichtet waren, ihr Eigenkapital nach § 47 KStG aF zu gliedern. Im einzelnen s. § 38 Anm. 4; BMF v. 4. 6. 2003, FR 2003, 682 Tz. 2. Beschränkt stpfl. Körperschaften haben kein Einlagekonto zu führen.

6

V. Verhältnis des § 39 zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 27: Nach dem Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren wurde sichergestellt, daß die Einlagen der Gesellschafter (ehemaliges EK 04) weiterhin festgehalten werden. Die Ermittlung, Fortschreibung und gesonderte Feststellung ist in § 27 geregelt. Abs. 1 bestimmt, von welchem Anfangsbestand im Rahmen der erstmaligen gesonderten Feststellung des stl. Einlagekontos nach dem Systemwechsel auszugehen ist.

Verhältnis zu § 28: Falls im System des Anrechnungsverfahrens Nennkapital gebildet wurde, welches im Rahmen einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln unter Verwendung von Gewinnrücklagen entstanden ist, wurden diese nach § 29 Abs. 3 aF ermittelt und nach § 47 Abs. 1 Nr. 2 aF fortgeführt und gesondert festgestellt. Nach dem Systemwechsel werden diese Beträge nach § 28 Abs. 1 Satz 3 ermittelt und gesondert festgestellt. Damit das unter dem Regime des Anrechnungsverfahrens festgestellte Nennkapital aus Gewinnrücklagen verfahrensrechtlich nicht untergeht, bestimmt Abs. 2, daß der letztmals festgestellte Betrag nach § 47 Abs. 1 Nr. 2 aF als Anfangsbestand des Sonderausweises nach § 28 Abs. 1 Satz 3 gilt.

7–9 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1: Einlagen der Anteilseigner

10

I. Zeitpunkt und Ermittlung des EK 04-Bestands

Abs. 1 erstreckt sich nach seinem Wortlaut auf den Teilbetrag iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG aF. Als Ausgangsgröße zur Ermittlung des stl. Einlagekontos wird folglich auf das EK 04 in der letzten Eigenkapitalgliederung iSv. § 47 Abs. 1 Nr. 1 KStG aF auf den 31. 12. 2000 bzw. auf den Schluß des abweichenden Wj. in 2001 Bezug genommen (§ 36 Abs. 1). Anschließend erfolgt unter Berücksichtigung ordentlicher Gewinnausschüttungen und der Umgliederungsmaßnahmen des § 36 Abs. 2–6 eine gesonderte Feststellung des EK 04 (§ 36 Abs. 7), ebenfalls auf den 31. 12. 2000 bzw. auf den Schluß des abweichenden Wj. in 2001. Eine Verringerung des nach § 36 Abs. 1 festgestellten EK 04 kann nur durch of-

fene Gewinnausschüttungen in 2001 für ein abgelaufenes Wj. oder durch andere Ausschüttungen in 2000 erfolgen, soweit EK 04 durch diese Ausschüttungen als verwendet gilt. Durch die Umgliederungsmaßnahmen des § 36 Abs. 3–6 bleibt das EK 04 unberührt. Der sich nach § 36 Abs. 7 ergebende positive EK 04-Teilbetrag wird anschließend als Anfangsbestand des stl. Einlagekontos erfaßt.

II. Positiver Endbetrag des Teilbetrags iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG aF 11

Nur ein festgestellter positiver EK 04-Teilbetrag iSv. § 36 Abs. 7 wird als Anfangsbestand des stl. Einlagekontos iSd. § 27 erfaßt. Ein negativer Endbetrag wird dem nicht mehr gesondert festgestellten neutralen Vermögen (EK 30, EK 01, EK 03, negatives EK 45, negatives EK 02 und Gewinne nach dem Systemwechsel) zugewiesen.

III. Stand des Steuerbilanzeigenkapitals für EK 04-Teilbetrag unmaßgeblich 12

Auch wenn das Steuerbilanzeigenkapital negativ ist, jedoch ein positiver EK 04-Teilbetrag festgestellt wurde, wird der positive Teilbetrag des EK 04 als Anfangsbestand des stl. Einlagekontos iSv. § 27 angesetzt. Dies verdeutlicht: Ein Negativbestand EK 02, der KStMinderungspotential vernichtet, kann nicht durch eine Gesellschaftereinlage beseitigt werden (s. auch FROTSCHER, BB 2000, 2280).

Beispiel: Die FO-GmbH mit kalenderjahrgleichem Wj. weist zum 31. 12. 2000 folgendes verwendbares Eigenkapital aus:

EK 02	EK 04	Summe
-150 000 €	100 000 €	-50 000 €

Sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz wird eine Kapitalrücklage von 100 000 € und ein Verlustvortrag von 150 000 € ausgewiesen.

Lösung: In der Summe ist negatives verwendbares Eigenkapital vorhanden. Dennoch beträgt der Anfangsbestand des stl. Einlagekontos iSv. § 27 100 000 €. Das negative EK 02 geht mangels Verrechnungsmöglichkeit mit anderem positiven vEK in dem nicht mehr festgestellten neutralen Vermögen unter (glA SCHUMACHER in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2001, 673).

Einstweilen frei.

13–19

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Anfangsbestand für die Feststellung nach § 28 Abs. 1 Satz 3**

I. Zuletzt festgestellter Betrag iSv. § 47 Abs. 1 Nr. 2 KStG aF 20

Der Betrag iSv. § 47 Abs. 1 Nr. 2 KStG aF wird zuletzt zum 31. 12. 2000 bzw. mit Ablauf des abweichenden Wj. 2000/2001 festgestellt.

II. Einbezug in die Feststellung nach § 28 Abs. 1 Satz 3

Das letztmalig festgestellte Nennkapital, das aus Gewinnrücklagen im Rahmen einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln unter dem Regime des Anrechnungsverfahrens gebildet wurde, wird in die gesonderte Feststellung des Sonderausweises iSv. § 28 Abs. 1 Satz 3 einbezogen (BMF v. 4. 6. 2003, FR 2003, 682 Tz. 34). Der Sonderausweis ist die Summe der Beträge, die dem Nennkapital durch Umwandlung von Rücklagen mit Ausnahme von aus Einlagen der Anteilseigner stammenden Beträgen zugeführt worden sind.

Da nach § 28 Abs. 1 Satz 4 zur Ermittlung des Sonderausweises auf den Schluß eines jeden Wj. eine gesonderte Feststellung iSv. § 27 Abs. 2 vorzunehmen ist, ist der Anfangsbestand der Feststellung im ersten Wj. nach dem Systemwechsel nicht 0, sondern nach Abs. 2 der zuletzt festgestellte Betrag des § 47 Abs. 1 Nr. 2 KStG aF.