

§ 28

Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital und Herabsetzung des Nennkapitals

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169)

(1) ¹Wird das Nennkapital durch Umwandlung von Rücklagen erhöht, so gilt der positive Bestand des steuerlichen Einlagekontos als vor den sonstigen Rücklagen umgewandelt. ²Maßgeblich ist dabei der sich vor Anwendung des Satzes 1 ergebende Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum Schluss des Wirtschaftsjahrs der Rücklagenumwandlung. ³Enthält das Nennkapital auch Beträge, die ihm durch Umwandlung von sonstigen Rücklagen mit Ausnahme von aus Einlagen der Anteilseigner stammenden Beträgen zugeführt worden sind, so sind diese Teile des Nennkapitals getrennt auszuweisen und gesondert festzustellen (Sonderausweis). ⁴§ 27 Abs. 2 gilt entsprechend.

(2) ¹Im Fall der Herabsetzung des Nennkapitals oder der Auflösung der Körperschaft wird zunächst der Sonderausweis zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs gemindert; ein übersteigender Betrag ist dem steuerlichen Einlagekonto gutzuschreiben, soweit die Einlage in das Nennkapital geleistet ist. ²Die Rückzahlung des Nennkapitals gilt, soweit der Sonderausweis zu mindern ist, als Gewinnausschüttung, die beim Anteilseigner zu Bezügen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes führt; ein übersteigender Betrag ist vom Bestand des steuerlichen Einlagekontos abzuziehen.

(3) Ein Sonderausweis zum Schluss des Wirtschaftsjahrs vermindert sich um den positiven Bestand des steuerlichen Einlagekontos zu diesem Stichtag; der Bestand des steuerlichen Einlagekontos vermindert sich entsprechend.

Autor: Prof. Dr. Thomas **Köster**,
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Aachen/Bonn
Mitherausgeber: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Düsseldorf

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 28

	Anm.		Anm.
I. Überblick zu § 28	1		
II. Rechtsentwicklung des § 28	2		
III. Bedeutung des § 28	3		
IV. Geltungsbereich des § 28			
1. Sachlicher Geltungsbereich	4		
		2. Persönlicher Geltungsbereich	5
		V. Verhältnis des § 28 zu anderen Vorschriften	6
		VI. Verfahrensfragen	7

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Vorrangige Umwandlung des steuerlichen Einlage-
kontos für Kapitalerhöhungen**

	Anm.		Anm.
I. Überblick	10	III. Sonderausweis bei Kapital- erhöhung aus sonstigen Rücklagen (Sätze 3 und 4)	
II. Nennkapitalerhöhung durch Umwandlung von Rücklagen (Sätze 1 und 2)		1. Tatbestand: Durch Um- wandlung sonstiger Rück- lagen entstandenes Nenn- kapital	14
1. Tatbestand: Kapital- erhöhung aus Gesell- schaftsmitteln	11	2. Rechtsfolge: Sonderaus- weis	15
2. Rechtsfolge: Vorrangige Verwendung des steuer- lichen Einlagekontos	12	3. Erklärungspflicht und ge- sonderte Feststellung (Satz 4).....	16
3. Maßgeblicher Bestand des steuerlichen Einlage- kontos (Satz 2).....	13		

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Rechtsfolgen bei Herabsetzung des Nennkapitals
oder Auflösung der Körperschaft**

	Anm.		Anm.
I. Überblick	20	III. Steuerliche Behandlung der Rückzahlung des Nennkapitals (Satz 2)	
II. Herabsetzung des Nenn- kapitals/Auflösung der Körperschaft (Satz 1)		1. Rechtsfolge „soweit der Sonderausweis zu min- dern ist“	24
1. Tatbestandsvoraus- setzung	21	2. Rechtsfolge hinsichtlich des übersteigenden Be- trags	25
2. Rechtsfolgen		3. Keine Bescheinigung hin- sichtlich des Sonderaus- weises.....	26
a) Minderung des Son- derausweises	22		
b) Gutschrift auf dem steuerlichen Einlage- konto	23		

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Verminderung des Sonderausweises um Positiv-
bestände beim steuerlichen Einlagekonto .. 30**

Allgemeine Erläuterungen zu § 28

Schrifttum: DÖTSCH/PUNG, Steuersenkungsgesetz: Die Änderungen bei der Körperschaftsteuer und bei der Anteilseignerbesteuerung; DB-Beil. Nr. 10/2000; JÜNGER, Liquidation und Halbeinkünfteverfahren, BB 2001, 69; RÖDDER/SCHUMACHER, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Teil II), DSrR 2001, 1685; LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, Steueränderungen zum 1.1.2002 im

Unternehmensbereich, DB-Beil. Nr. 1/2002; MELCHIOR, Übersicht über die Änderungen durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz), DStR 2002, 1; RÖDDER/SCHUMACHER, Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz: wesentliche Änderungen des verkündeten Gesetzes gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2002, 105; FÖRSTER/VAN LISHAUT, Das körperschaftsteuerliche Eigenkapital i.S.d. §§ 27–29 KStG 2001, FR 2002, 1205 und 1257; FRANZ, Das steuerliche Einlagekonto, GmbHR 2003, 818.

Verwaltungsanweisung: BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366.

I. Überblick zu § 28

1

Inhaltliche Fortführung bisheriger Regelungen des KStG aF: § 28 führt nach dem Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren eine Reihe von Vorschriften zur stl. Behandlung der aus Gewinnrücklagen gebildeten Teile des gezeichneten Kapitals fort, die bislang an verschiedenen Stellen des KStG aF (§§ 29 Abs. 3, 38 Abs. 1, 41 Abs. 2 und 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG aF) und im KapErhStG (§§ 5 und 6) angesiedelt waren. Die §§ 5 und 6 KapErhStG wurden ausweislich der Gesetzesbegründung zum StSenkG für entbehrlich gehalten, weil § 28 KStG auch die aus dem Gewinn eines vor dem 1.1.1977 abgelaufenen Wj. gebildeten Rücklagen erfaßt, und (ebenso wie die §§ 27–47 KStG aF) aufgehoben. Letztmalig sollten die §§ 5 und 6 KapErhStG nach § 8a Abs. 2 KapErhStG idF des StSenkG auf die Rückzahlung von Nennkapital anzuwenden sein, die in dem letzten vor dem 1.1.2002 beginnenden Wj. erfolgte. Nach der Anwendungsvorschrift des § 8a Abs. 2 KapErhStG idF des UntStFG sollen die Regelungen der §§ 5 und 6 KapErhStG nun aber doch weiter gelten, soweit Nennkapital zurück gezahlt wird, das spätestens in dem letzten Wj., in dem das KStG aF galt, durch eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln unter Verwendung von EK 03 entstanden ist.

Abs. 1 sieht für den Fall der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln eine – dem § 41 Abs. 3 aF vergleichbare – Verwendungsfiktion vor, nach der künftig der positive Betrag des stl. Einlagekontos nach § 27 als vor den sonstigen Rücklagen verwendet gilt und sich das stl. Einlagekonto entsprechend mindert. Satz 2 stellt klar, daß für die Anwendung des Satzes 1 der Bestand des Einlagekontos maßgeblich ist, der sich bei Außerachtlassung der Nennkapitalerhöhung auf den Schluß dieses Wj. ergibt; danach sind unterjährige Änderungen des Einlagekontos zB durch Einlagen, Nennkapitalherabsetzungen und Umwandlungsvorgänge zu berücksichtigen (BTDrucks. 14/7344, 10). Satz 4 schreibt vor, daß § 27 Abs. 2 für die Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital und die Herabsetzung des Nennkapitals entsprechend gilt. Durch diese Bezugnahme sind insbes. die Bestimmungen über die gesonderte Feststellung und die die gesonderte Feststellung betreffenden Erklärungspflichten auch für den Regelungskreis des § 28 zu beachten.

Abs. 2 regelt die Auswirkungen einer Herabsetzung des Nennkapitals einer Körperschaft bzw. deren Auflösung auf den Sonderausweis und in Satz 1 zunächst das Konkurrenzverhältnis zwischen Abs. 2 und Abs. 3. Danach sind im Fall der Herabsetzung des Nennkapitals oder der Auflösung der Körperschaft die Herabsetzungsbeträge stichtagsbezogen mit dem Sonderausweis zum Schluß des vorangegangenen Wj. zu verrechnen, so daß spätere Einlagen nicht berücksichtigt werden. In Übereinstimmung mit § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG bestimmt § 28 Abs. 2 Satz 2, daß Bezüge, die auf Grund einer Kapitalherabsetzung oder Auflösung anfallen, zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gehören, soweit der

Sonderausweis zu mindern ist (als Vorgängerregelungen dazu sind §§ 41 Abs. 1 und 29 Abs. 3 KStG 1999 zu nennen).

Abs. 3 bestimmt schließlich, daß ein Sonderausweis zum Schluß des Wj. um den positiven Bestand des stl. Einlagekontos zu diesem Stichtag zu vermindern ist, dh. es kommt zu einer Verrechnung des Sonderausweises mit dem stl. Einlagekonto (der formulartechnische Zusammenhang wird im übrigen durch die gemeinsame Abbildung beider Regelungskreise in einer Anlage zum Erklärungsformular KSt 1 F [Vordruck KSt 1 F 27/28] hergestellt).

Hinweis: Im Gegensatz zu den Regelungen in § 37 über das KStGuthaben und § 38 über den fortgeführten Teilbetrag EK 02, die nach Ablauf einer 18jährigen Übergangszeit (normiert in § 37 Abs. 2 Satz 3 bzw. § 38 Abs. 2 Satz 3) ersatzlos entfallen, soll die Regelung in § 28 und damit die gesonderte Feststellung und der gesonderte Ausweis von Nennkapital aus der Umwandlung von Gewinnrücklagen dauerhaft Bestand haben.

2

II. Rechtsentwicklung des § 28

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Im Zuge der Aufhebung der bisherigen §§ 27–47 KStG 1999 in der Folge des Übergangs vom Anrechnungs- zum sog. Halbeinkünfteverfahren durch das StSenkG wurde der neu gefaßte § 28 durch das StSenkG eingefügt; die §§ 5 und 6 KapErhStG wurden insoweit als entbehrlich angesehen und aufgehoben.

UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): Im Zuge der Gesetzesänderung wurden der durch das StSenkG neu gefaßte § 28 redaktionell klargestellt und systematisch überarbeitet, die Sätze 2, 4–6 des Abs. 1 der ursprünglichen Fassung aufgehoben und Abs. 2 (mit neuen Regelungen zur Minderung des Sonderausweises bei Auskehrung von Nennkapital im Zuge einer Kapitalherabsetzung oder Auflösung der Körperschaft) und Abs. 3 (Verrechnungspflicht von Sonderausweis und stl. Einlagekonto) angefügt. Aufgrund der durch das UntStFG ebenfalls geänderten Anwendungsvorschrift des § 8a Abs. 2 KapErhStG kommt es nunmehr doch auch zu einem längeren Nebeneinander der §§ 5 und 6 KapErhStG einerseits und § 28 KStG andererseits.

Die Neufassung bzw. teilweise Aufhebung des § 28 durch das UntStFG soll gem. § 34 Abs. 2a rückwirkend zum gleichen Zeitpunkt gelten wie die ursprüngliche Fassung, dh. ab dem Systemwechsel und damit bei kalenderjahrgleichem Wj. im VZ 2001 gelten. Bei kalenderjahrgleichem Wj. ist der Sonderausweis nach Abs. 1 Satz 3 somit erstmalig zum 31.12.2001 zu erklären und festzustellen. Hat die Körperschaft dagegen ein vom Kj. abweichendes Wj. und hat das erste im VZ 2001 endende Wj. vor dem 1.1.2001 begonnen, so ist die Aufhebung bzw. Neufassung erstmals für den VZ 2002 anzuwenden (LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB-Beil. Nr. 1/2002, 55); der Sonderausweis wäre dann erstmalig zum 31.12.2002 zu erklären und festzustellen.

3

III. Bedeutung des § 28

Gesetzeszweck: § 28 enthält Regelungen sowohl für den Fall der Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital als auch der Herabsetzung des Nennkapitals bzw. der Auflösung der Körperschaft. Die Vorschrift dient der Vermeidung mißbräuchlicher Gestaltungen und soll im System des Halbeinkünfteverfahrens gewährleisten, daß keine Besteuerungslücken entstehen, wenn zunächst Gewinn-

rücklagen in Nennkapital umgewandelt werden (ein Vorgang, der bei den Anteilseignern nicht zu Einkünften iSd. § 2 EStG führt) und später dann das Nennkapital wieder herabgesetzt wird. Weil die Rückzahlung von Nennkapital nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen führt, bliebe es (für Nicht-Körperschaften als Anteilseigner) ohne die Regelung des § 28 betr. die für die Kapitalerhöhung verwendeten Gewinnrücklagen bei einer KStBelastung iHv. nur 25 vH, die Besteuerung auf der Ebene der Anteilseigner könnte somit vermieden werden. Weil Rückzahlungen aus dem stl. Einlagekonto und aus Kapitalherabsetzungen beim Anteilseigner gleich behandelt werden, sieht § 28 eine Verwendungsreihenfolge dahingehend vor, daß die Kapitalerhöhung zunächst zu Lasten des Bestands des stl. Einlagekontos iSd. § 27 KStG und nur darüber hinaus zu Lasten der sonstigen Rücklagen erfolgen soll. Die in Nennkapital umgewandelten Beträge, die aus der Gewinnrücklage stammen, sind getrennt auszuweisen und gesondert festzustellen (sog. „Sonderausweis“). Diese umgewandelten Rücklagebeträge gelten im Fall einer Herabsetzung des Nennkapitals als vorab verwendet. Die Auskehrung dieses Teils des gezeichneten Kapitals gilt, soweit der Sonderausweis zu mindern ist, als stpfl. Gewinnausschüttung iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Systematische Einordnung: Da auch nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens die von der Gesellschaft erzielten Gewinne bei ihrer Weiterleitung an die Anteilseigner als Kapitalerträge der Besteuerung unterworfen werden sollen, ist die Regelung des § 28, mit der eine Reihe von Vorschriften des KStG 1999 zur stl. Behandlung der aus Gewinnrücklagen gebildeten Teile des gezeichneten Kapitals fortgeführt werden, auch unter der Herrschaft des Halbeinkünfteverfahrens systemgerecht.

Bedeutung für die Nachversteuerung von EK 03-Rücklagen: Eine bedeutsame stl. Mehrbelastung gegenüber der bisherigen Regelung brachte schon die ursprüngliche Gesetzesänderung durch das StSenkG in bezug auf das in Nennkapital umgewandelte EK 03 mit sich. Denn während nach früherem Recht in Nennkapital umgewandeltes EK 03 aus dem verwendbaren Eigenkapital ausschied und lediglich für den Fall einer Kapitalherabsetzung innerhalb von fünf Jahren nach der Kapitalerhöhung aufgrund § 5 KapErhStG eine Pauschalsteuer zu erheben war, wird aufgrund des Wortlauts der Vorschrift künftig das gesamte EK 03 als Altgewinn erfaßt und damit bei Rückzahlung an die Anteilseigner als Gewinnausschüttung behandelt. Mit der Gesetzesänderung durch das UntStFG ist nun zugleich auch die Anwendungsvorschrift des § 8a Abs. 2 KapErhStG geändert worden, so daß die Regelungen der §§ 5 und 6 KapErhStG – dh. insbes. die Erhebung der Pauschalsteuer – nun weiter angewandt werden, wenn Nennkapital zurückgezahlt wird, das spätestens in dem Wj., in dem das KStG aF letztmalig galt, durch eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln unter Verwendung von EK 03 entstanden ist (krit. zu dieser Weitergeltung RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1685 [1688]).

Schließung von Regelungslücken zum Sonderausweis: DÖTSCH/PUNG (DB Beil. Nr. 10/2000, 21) bemängeln zu § 28 in der ursprünglichen Fassung durch das StSenkG, daß ihres Erachtens eine dem § 36 Abs. 1 nF entsprechende Regelung, wonach ein vor dem Systemwechsel gebildeter Sonderausweis iSd. § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF nach dem Systemwechsel fortzuführen ist, fehlt. Weiterhin weisen sie (aaO) darauf hin, daß auch eine dem § 38 Abs. 1 Sätze 2 und 3 iVm. § 38a Abs. 2 Satz 1 aF entsprechende Regelung, wonach ein Sonderausweis im Fall der Verschmelzung bzw. Spaltung neu zu bilden, zu erhöhen oder zu verringern sein kann, fehlt. Diesen kritischen Hinweisen ist insoweit Rechnung ge-

tragen worden, als der durch das UntStFG neu eingefügte § 39 Abs. 2 nunmehr bestimmt, daß der nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF zuletzt festgestellte Betrag „als Anfangsbestand in die Feststellung nach § 28 Abs. 1 Satz 1 einbezogen“ wird, so daß (ausweislich der Begründung des RegE, BTDrucks. 14/6882, 38) der vorhandene Sonderausweis nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF fortgeführt wird.

IV. Geltungsbereich des § 28

4 1. Sachlicher Geltungsbereich

§ 28 regelt die Rechtsfolgen von Kapitalerhöhungen und Kapitalherabsetzungen bei Körperschaften – einschließlich ihrer Auflösung – unter besonderer Berücksichtigung des stl. Einlagekontos und solcher Teile des Nennkapitals, die dem Nennkapital durch Umwandlung von sonstigen Rücklagen mit Ausnahme von aus Einlagen der Anteilseigner stammenden Beträgen zugeführt worden sind.

5 2. Persönlicher Geltungsbereich

Körperschaften/Kapitalgesellschaften: § 28 ist nach seinem aktuellen Wortlaut in Abs. 2 allgemein auf Körperschaften (und nicht nur auf KapGes., wie es bisher nach der Fassung des StSenkG der Fall war) anzuwenden, die über ein Grund- oder Stammkapital verfügen. Da als Grund- oder Stammkapital auch die Summe der Geschäftsguthaben der Genossen bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften anzusehen ist, gilt die Vorschrift auch für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, deren Geschäftsguthaben Rücklagen zugeführt oder ausgekehrt werden (BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 Rn. 19, 33). Darüber hinaus sollen in den Anwendungsbereich der Vorschrift auch unbeschränkt stpfl. Personenvereinigungen oder Vermögensmassen fallen, soweit diese über ein Nennkapital verfügen (FRANZ, GmbHR 2003, 818 [824]).

Nicht von der Vorschrift erfaßt werden zur Führung eines Einlagekontos nach § 27 verpflichtete BgA einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, da diese nicht über Nennkapital oder vergleichbares Kapital verfügen (so DÖRSCH in DEJPW, § 28 nF Rn. 8).

Unbeschränkte Steuerpflicht als Voraussetzung: Wegen des engen Bezugs zu § 27 sind durch § 28 nur unbeschränkt stpfl. Körperschaften betroffen (so BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 Rn. 32).

6 V. Verhältnis des § 28 zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG:

► *Verhältnis zu § 27:* § 28 Abs. 1 Satz 1 schreibt vor, daß bei Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln zunächst der positive Bestand des stl. Einlagekontos (§ 27) als vor den sonstigen Rücklagen verwendet gilt. Weiterhin ordnet § 28 Abs. 1 Satz 4 an, daß § 27 Abs. 2 für die Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital entsprechend gilt. Durch diese Bezugnahme sind insbes. die Bestimmungen über die gesonderte Feststellung und die die gesonderte Feststellung betreffenden Erklärungspflichten auch für den Regelungskreis des § 28 zu beachten. Abs. 2 enthält weitere Bezüge zum stl. Einlagekonto, insbes. die Anweisung, daß im Fall der Kapitalherabsetzung oder Auflösung ein den Sonderausweis übersteigender Betrag dem stl. Einlagekonto gutzuschreiben ist. Abs. 3 schließlich

ordnet eine Minderung des Sonderausweises zum Schluß des Wj. um den positiven Bestand des stl. Einlagekontos zu diesem Stichtag an; der Bestand des stl. Einlagekontos mindert sich entsprechend.

► *Verhältnis zu § 37:* Nach § 37 ist ein KStGuthaben zu ermitteln, das während eines 18jährigen Übergangszeitraums durch solche Ausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß beruhen, mobilisiert werden kann (Minderung der KSt. des jeweiligen VZ durch ausschüttungsabhängige Anrechnung des KStGuthabens). Fraglich ist, ob die Regelung in § 28 gerade eine solche Ausschüttung, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß beruht, fingiert und damit eine Anrechnung des KStGuthabens bewirkt. Nach Auffassung der FinVerw. kommt insoweit eine entsprechende Minderung der KSt. nach § 37 nicht in Betracht, da die Nennkapitalrückzahlung nicht als ordnungsgemäße Gewinnausschüttung anzusehen ist (so BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 Rn. 41; DÖTSCHE in DEJPW, § 28 nF Rn. 7)

► *Verhältnis zu § 38:* § 38 regelt im Rahmen des Übergangs vom Anrechnungszum Halbeinkünfteverfahren die Festschreibung eines positiven Teilbetrags EK 02 während des 18jährigen Übergangszeitraums und die KStErhöhung für den Fall der Finnanzierung von Ausschüttungen aus diesem Teilbetrag. Im Sonderausweis bei Kapitalerhöhung aus sonstigen Rücklagen können (sofern zur Kapitalerhöhung verwendet) neben den dem KStGuthaben entsprechenden Rücklagen sowohl die im Teilbetrag EK 02 ausgewiesenen Rücklagen als auch das sogenannte neutrale Vermögen enthalten sein. Bei entsprechender Struktur der im Sonderausweis enthaltenen Rücklagen kann es demnach auch aufgrund einer Kapitalherabsetzung iSd. § 28 Abs. 2 zu einer Verwendung von EK 02 und damit zu einer KStErhöhung nach § 38 Abs. 2 KStG kommen (so BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 Rn. 41).

► *Verhältnis zu § 39:* Gem. § 39 Abs. 2 wird der nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG aF zuletzt festgestellte Betrag „als Anfangsbestand in die Feststellung nach § 28 Abs. 1 Satz 1 einbezogen“, so daß (Begründung des RegE, BTDrucks. 14/6882, 38) der vorhandene Sonderausweis nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG aF fortgeführt wird (BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 Rn. 34).

Verhältnis zu Vorschriften der AO:

► *Verhältnis zu § 34 AO:* § 28 Abs. 1 Satz 4 verweist ua. auf § 27 Abs. 2 Sätze 3 und 4, wonach auf den Schluß jedes Wj. Erklärungen zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen durch die Körperschaft abzugeben und diese Erklärungen von den in § 34 AO genannten Personen, also von den gesetzlichen Vertretern natürlicher und juristischer Personen bzw. Geschäftsführern von nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen – ggf. auch von den Mitgliedern, Gesellschaftern oder Vermögensverwaltern –, zu unterzeichnen sind. Daraus folgt, daß entsprechend unterzeichnete Erklärungen auch betr. das aus der Umwandlung von Gewinnrücklagen gebildete Nennkapital abzugeben sind.

► *Verhältnis zu §§ 179ff. AO:* § 28 Abs. 1 Satz 3 bestimmt, daß die Teile des Nennkapitals, die diesem durch Umwandlung von Gewinnrücklagen zugeführt worden sind, gesondert festgestellt werden (sog. „Sonderausweis“), und nimmt damit Bezug auf den Regelungskreis der §§ 179 ff. AO.

Verhältnis zu Vorschriften des EStG:

- ▶ *Verhältnis zu § 17 EStG:* § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG bestimmt unter Verweis auf das stl. Einlagekonto, daß die Herabsetzung und Rückzahlung des Nennkapitals unter den Voraussetzungen des § 17 Abs. 1–3 EStG stpfl. ist.
- ▶ *Verhältnis zu § 20 EStG:* In Übereinstimmung mit § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG bestimmt § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG, daß Bezüge, die aufgrund einer Kapitalherabsetzung oder Auflösung anfallen, zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gehören, soweit der Sonderausweis zu mindern ist. Der Wortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG wurde durch das UntStFG entsprechend an die Änderungen des § 28 angepaßt und bestimmt als Einkünfte solche Bezüge, „die als Gewinnausschüttung im Sinne des § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG gelten“.
- ▶ *Verhältnis zu § 43 EStG:* KapErtrSt. wird aufgrund des Verweises in § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG idF des UntStFG auf § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG nF bei Verwendung entsprechender Nennkapitalteile – dh. bei Kapitalherabsetzung oder Auflösung – erhoben.

Verhältnis zu Vorschriften des UmwStG: § 10 UmwStG wurde durch das UntStFG redaktionell an die Änderungen der §§ 27–29 KStG angepaßt.

Verhältnis zu Vorschriften des KapErhStG: Da im KStG die Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital in § 28 umfassend geregelt ist, sind die Vorschriften der §§ 5 und 6 KapErhStG entbehrlich und daher im Zuge des StSenkG auch aufgehoben worden. Mit der Anwendungsvorschrift des § 8a Abs. 2 KapErhStG idF des UntStFG sollen die Regelungen der §§ 5 und 6 KapErhStG nun aber doch weiter gelten, soweit Nennkapital zurückgezahlt wird, das spätestens in dem Wj., in dem das KStG aF letztmalig galt, durch eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln unter Verwendung von EK 03 entstanden ist. Insoweit kommt es nunmehr zu einem längeren Nebeneinander der §§ 5 und 6 KapErhStG – mit der Erhebung der Pauschsteuer – einerseits und § 28 KStG andererseits (krit. zu dieser Weitergeltung RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1685 [1688]).

7

VI. Verfahrensfragen

§ 28 Abs. 1 Satz 4 ordnet an, daß § 27 Abs. 2 für die Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital entsprechend gilt. Durch diese Bezugnahme sind insbes. die Bestimmungen über die gesonderte Feststellung und die die gesonderte Feststellung betreffenden Erklärungspflichten auch für den Regelungskreis des § 28 (Sonderausweis) zu beachten. Die Vorschrift bezieht sich also im Ergebnis auf den Regelungskreis der §§ 179 ff. AO, aus dem sich vor allem das „Wie“ der gesonderten Feststellung ergibt. Daraus folgt insbes., daß ein gesonderter Feststellungsbescheid über den Bestand des Sonderausweises ergeht, der seinerseits Grundlagenbescheid ist für den Bescheid über die gesonderte Feststellung zum nachfolgenden Feststellungszeitpunkt. Unbeschränkt stpfl. Körperschaften und Personenvereinigungen sind verpflichtet, auf den Schluß eines jeden Wj. von den in § 34 AO bezeichneten Personen (zumeist also von den gesetzlichen Vertretern) eigenhändig unterschriebene Erklärungen zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen abzugeben.

Der Zeitpunkt, auf den die Feststellung nach Abs. 1 Sätze 3 und 4 zu treffen ist, ergibt sich ebenfalls aus dem Verweis auf § 27 Abs. 2 („auf den Schluß jedes Wirtschaftsjahres“).

8–9 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1: Vorrangige Umwandlung des steuerlichen Einlagekontos für Kapitalerhöhungen

I. Überblick

10

Handelsrechtliche Grundlagen: Die Regelung des Abs. 1 betrifft lediglich solche Kapitalerhöhungen, die aus Gesellschaftsmitteln erfolgen. Solche Kapitalerhöhungen liegen vor, wenn eine Gesellschaft durch einen formellen Beschluß ihr Nennkapital erhöht. Unter dem Aspekt der Mittelherkunft wird handelsrechtlich wie folgt unterschieden:

- ▷ *Kapitalerhöhungen gegen (Sach- oder Bar-) Einlagen* zeichnen sich dadurch aus, daß neues Kapital (Einlagen) durch die Anteilseigner zugeführt wird,
- ▷ *Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln* hingegen zeichnen sich dadurch aus, daß gerade kein neues Kapital zugeführt wird, sondern Rücklagen (ungebundenes Kapital) in Nennkapital (gebundenes Kapital) umgewandelt werden.

Für eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln, und nur eine solche betrifft die Regelung des Abs. 1, können Kapital- und Gewinnrücklagen sowie gesetzliche Rücklagen einschließlich der beschlossenen Zuführungen zu diesen Rücklagen aus dem Jahresergebnis Verwendung finden. Keine Berücksichtigung finden die Sonderposten mit Rücklageanteil, ebenso wenig können der laufende Bilanzgewinn des Wj. sowie ein etwaiger Gewinnvortrag verwendet werden.

Gewinnrücklagen sind grds. in voller Höhe, Kapitalrücklagen nur eingeschränkt berücksichtigungsfähig (vgl. § 208 Abs. 1 AktG).

Steuerneutralität der Kapitalerhöhung sowohl auf der Gesellschafts- als auch auf der Gesellschafterebene: Auf der Gesellschaftsebene wirkt sich die Nennkapitalerhöhung nicht auf das zu versteuernde Einkommen aus, da es sich um einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang handelt. Auch auf der Gesellschafterebene wirkt sich die Nennkapitalerhöhung nicht auf das zu versteuernde Einkommen aus, vielmehr werden beim Anteilseigner lediglich die bisherigen AK nach dem Verhältnis der Nennbeträge auf die alten und die neuen Anteile verteilt. Die vom Anteilseigner aufgewandten ursprünglichen AK stellen nunmehr die AK für die alten und die neuen Anteile dar.

II. Nennkapitalerhöhung durch Umwandlung von Rücklagen (Sätze 1 und 2)

1. Tatbestand: Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln

11

Handelsrechtliche Wirksamkeit: Abs. 1 setzt eine handelsrechtlich wirksam beschlossene und durchgeführte Nennkapitalerhöhung durch Rücklagenumwandlung voraus; für die entsprechende Beschlußfassung ist die Haupt- bzw. Gesellschafterversammlung zuständig. Zudem muß die Kapitalerhöhung zugrundeliegende Jahresbilanz mit dem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk eines Abschlußprüfers versehen sein und der Bilanzstichtag darf höchstens 8 Monate vor der Anmeldung des Beschlusses beim Registergericht liegen. Wirksam wird die Kapitalerhöhung, die einer Satzungsänderung bei der Gesellschaft bedarf, mit der Eintragung des Erhöhungsbeschlusses im Handelsregister.

Nennkapital/gezeichnetes Kapital: Im Zuge der Gesetzesänderung durch das UntStFG wurde der Begriff „gezeichnetes Kapital“ durch den Begriff „Nennkapital“ ersetzt; insoweit liegt eine redaktionellen Klarstellung vor. Der Wortlaut erfaßt damit auch die Summe der Geschäftsguthaben der Genossen bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie das „Nennkapital“ unbeschränkt stpfl. Personenvereinigungen oder Vermögenmassen.

12 **2. Rechtsfolge: Vorrangige Verwendung des steuerlichen Einlagekontos**

Verwendungsreihenfolge: Als Rechtsfolge der Nennkapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln sieht Abs. 1 Satz 1 eine Verwendungsreihenfolge dergestalt vor, daß ein auf dem stl. Einlagekonto iSd. § 27 ausgewiesener positiver Bestand „als vor den sonstigen Rücklagen umgewandelt gilt“. Dieser umgewandelte Bestand wird systemgerecht nicht im Sonderausweis nach Abs. 3 erfaßt, da der umgewandelte Bestand Einlagen der Gesellschafter repräsentiert. Der Grund für die vorrangige Umwandlung des stl. Einlagekontos für eine Nennkapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln liegt darin, daß sowohl die Rückzahlung von Nennkapital als auch die Auskehrungen, für die nach § 27 das stl. Einlagekonto als verwendet gilt, stl. gleich behandelt, dh. beim Gesellschafter nicht besteuert werden. Im Ergebnis zielen die Regelungen also darauf ab, das Entstehen eines Sonderausweises nach Abs. 2 so weit wie möglich zu vermeiden.

Negatives Einlagekonto: In Abs. 1 Satz 1 wird auf den „positiven“ Bestand des stl. Einlagekontos abgestellt und damit auch klargestellt, daß durch Festschreibung oder Übernahme von anderen Körperschaften auch ein negativer Bestand des Einlagekontos möglich ist („negativer Einlagekontenbestand denkbar“, so RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2002, 105 [111]). Zugleich wird aber auch klargestellt, daß durch eine Kapitalerhöhung das stl. Einlagekonto nur auf Null verringert werden kann.

Sonstige Rücklagen: Der Begriff der „sonstigen Rücklagen“ umfaßt im vorliegenden Zusammenhang diejenigen Rücklagen, die nicht in einem Bestand des stl. Einlagekontos ausgedrückt sind (DÖTSCH in DEJPW, § 28 nF Rn. 27).

13 **3. Maßgeblicher Bestand des steuerlichen Einlagekontos (Satz 2)**

Regelungszweck: Satz 2 bestimmt, welcher Betrag aus dem stl. Einlagekonto (maximal) für die Kapitalerhöhung als verwendet gelten kann.

Maßgeblicher Bestand: Die Regelung stellt dabei klar, daß für die Anwendung des Satzes 1 der Bestand des Einlagekontos maßgeblich ist, der sich bei Außerachtlassung der Nennkapitalerhöhung auf den Schluß dieses Wj. ergibt. Danach sind unterjährige Änderungen des Einlagekontos zB durch Einlagen, Nennkapitalherabsetzungen und Umwandlungsvorgänge zu berücksichtigen, dh. es erfolgt eine Berücksichtigung „nachlaufender“ Einlagen im Rücklagenumwandlungsjahr.

Ermittlung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos: Bei der Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital mindert der Kapitalerhöhungsbetrag vorrangig den positiven Bestand des stl. Einlagekontos, der sich ohne die Kapitalerhöhung für den Schluß des Wj. der Rücklagenumwandlung ergeben würde. Daraus folgt, daß auch dann, wenn zB eine Einlage einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln im gleichen Wj. erst zeitlich nachfolgt, diese Einlage das im Rahmen der Kapitalerhöhung zu verwendende stl. Einlagekonto gleichwohl erhöht (vgl. dazu mit Bsp. BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 Rn. 35 f.). Unterjährige Veränderungen des stl. Einlagekontos wirken sich also auf den maßge-

benden Bestand aus. Damit ermöglicht die Vorschrift die Finanzierung einer Nennkapitalerhöhung aus dem stl. Einlagekonto auch im Gründungsjahr der Körperschaft (so DÖTSCH in DEJPW, § 28 nF Rn. 21).

Wirtschaftsjahr der Rücklagenumwandlung ist das Wj., in dessen Verlauf die Kapitalerhöhung wirksam, also in das Handelsregister eingetragen wird (ERNST & YOUNG/ANTWEILER, § 28 Rn. 48 f.).

III. Sonderausweis bei Kapitalerhöhung aus sonstigen Rücklagen (Sätze 3 und 4)

1. Tatbestand: Durch Umwandlung sonstiger Rücklagen entstandenes Nennkapital 14

Umwandlung sonstiger Rücklagen: Satz 3 setzt voraus, daß das Nennkapital auch Beträge enthält, die ihm durch Umwandlung von sonstigen Rücklagen mit Ausnahme von aus Einlagen der Anteilseigner stammenden Beträgen zugeführt worden sind.

Sonstige Rücklagen: Der Begriff der „sonstigen Rücklagen“ wird sowohl in Satz 1 als auch in Satz 3 verwendet und erfaßt im vorliegenden Zusammenhang alle diejenigen Rücklagen, die nicht in einem Bestand des stl. Einlagekontos ausgedrückt sind (DÖTSCH in DEJPW, § 28 nF Rn. 27), und damit das gesamte tatsächlich vorhandene Kapital, das für die nach Handelsrecht zu vollziehende Kapitalerhöhung verfügbar ist (FÖRSTER/VAN LISHAUT, FR 2002, 1205 [1214]).

Einlagen der Anteilseigner: Wird das Tatbestandselement „sonstige Rücklagen“ wie vorstehend aufgefaßt, bedeutet der Hinweis auf „Einlagen der Anteilseigner“ lediglich eine Klarstellung und ist somit im Grundsatz überflüssig (so DÖTSCH in DEJPW, § 28 nF Rn. 27).

2. Rechtsfolge: Sonderausweis 15

Sonderausweis: Mit dem Begriff „Sonderausweis“ bezeichnet das Gesetz den Teil des Nennkapitals, der diesem durch Umwandlung von sonstigen Rücklagen mit Ausnahme von aus Einlagen der Anteilseigner stammenden Beträgen zugeführt wurde (BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 Rn. 33). Dieser Teil des Nennkapitals ist getrennt auszuweisen und gesondert festzustellen.

Regelungszweck des getrennten Ausweises und der gesonderten Feststellung der in Nennkapital umgewandelten sonstigen Rücklagen ist, daß eine spätere Kapitalherabsetzung und Auskehrung des Herabsetzungsbetrags beim Gesellschafter im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens der Besteuerung unterworfen wird.

Getrennter Ausweis bedeutet allerdings nicht, daß in der StBil. zwei getrennte Teile des Nennkapitals zu zeigen sind. Vielmehr erfolgt die Separierung eines Teils des Nennkapitals lediglich in einer stl. Sonderrechnung (DÖTSCH in DEJPW, § 28 nF Rn. 23).

Gesonderte Feststellung bedeutet, daß die Vorschriften der §§ 179 ff. AO zu beachten sind, worauf ja auch Abs. 1 Satz 4 über den Verweis auf § 27 Abs. 2 hinweist.

Anfangsbestand beim Sonderausweis: Nach § 39 Abs. 2 wird der nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF zuletzt festgestellte Betrag „als Anfangsbestand in die Feststellung nach § 28 Abs. 1 Satz 1 einbezogen“, so daß der vorhandene Son-

KStG § 28 Anm. 15–16 Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital

derausweis nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF fortgeführt wird (BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 Rn. 34).

Zu- und Abgänge beim Sonderausweis: Zugänge zu einem festgestellten Sonderausweis können sich ergeben aus einer weiteren Kapitalerhöhung sowie im Rahmen von Umwandlungsvorgängen, Abgänge ergeben sich insbesondere aus Kapitalherabsetzungen (einschließlich der Auflösung der Körperschaft), im Rahmen von Umwandlungsvorgängen sowie bei späteren Zugängen zum stl. Einlagekonto (DÖRSCH in DEJPW, § 28 nF Rn. 28). Der Sonderausweis kann nicht negativ, sondern lediglich bis auf Null gemindert werden.

Berücksichtigung von EK 02: Nach den vorstehenden Überlegungen können im Sonderausweis damit enthalten sein

- das sogenannte neutrale Vermögen, das auch den früheren Teilbetrag EK 03 umfaßt, sowie
- die im Teilbetrag EK 02 ausgewiesenen Rücklagen.

Somit werden die im Teilbetrag EK 02 ausgewiesenen in Nennkapital umgewandelten Rücklagen zeitweilig zweifach erfaßt, nämlich zum einen im Sonderausweis, zum anderen im EK 02. Ob es bei einer späteren Kapitalherabsetzung und Auskehrung des Herabsetzungsbetrags, wenn diese als Gewinnausschüttung nach Abs. 2 Satz 2 gilt, zu einer KStErhöhung kommt, bestimmt sich ausschließlich nach § 38 (DÖRSCH in DEJPW, § 28 nF Rn. 40).

16 **3. Erklärungspflicht und gesonderte Feststellung (Satz 4)**

Rückverweis auf § 27: Aus dem Rückverweis des Satzes 4 auf § 27 Abs. 2 („§ 27 Abs. 2 gilt entsprechend“) folgt, daß insbes. die Bestimmungen über die gesonderte Feststellung und die die gesonderte Feststellung betreffenden Erklärungspflichten (hier: den Sonderausweis betreffend) auch für den Regelungskreis des § 28 zu beachten sind. Für ihre Durchführung gelten die §§ 179 ff. AO.

Gegenstand der gesonderten Feststellung ist die Höhe des Sonderausweises, ermittelt aus dem um Zu- und Abgänge korrigierten Bestand zum Schluß des Vorjahrs.

Feststellungszeitpunkt ist der Schluß eines jeden Wj.

Erstmalige Feststellung/Ausgangswert: Der Sonderausweis ist erstmalig zum 31.12.2001 (bzw. auf den Schluß des abweichenden Wj. 2001/2002) nach § 28 fortzuschreiben und gesondert festzustellen. Ausgangswert der Bestandsfortschreibung ist nach § 39 Abs. 2 der nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF zuletzt festgestellte Betrag, der „als Anfangsbestand in die Feststellung nach § 28 Abs. 1 Satz 1 einbezogen“ wird, so daß der vorhandene Sonderausweis nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF fortgeführt wird. Dieser Anfangsbestand ist auch der maßgebliche Bestand für die Fälle einer in 2001 erfolgten Kapitalherabsetzung bzw. Auflösung der Körperschaft.

Fehlt es an einem solchen Ausgangswert, so ist eine erstmalige Feststellung erst zum Schluß des Wj. vorzunehmen, in dem eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln für die sonstige Rücklagen wirksam wird.

Fortschreibung/Grundlagenbescheid: Die gesonderte Feststellung ist von Wj. zu Wj. fortzuschreiben, auch wenn der Sonderausweis sich in dem betreffenden Wj. nicht verändert hat (GOSCH/HEGER, § 28 Rn. 16). Dabei knüpft jeder Feststellungsbescheid einerseits an den Feststellungsbescheid zum Schluß des Vorjahrs an und ist andererseits zugleich Grundlagenbescheid für den Bescheid

zum nachfolgenden Feststellungszeitpunkt. Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid können nur durch dessen Anfechtung angegriffen werden.

Anfechtung: Der gesondert festgestellte Bestand des stl. Einlagekontos ist gem. § 182 AO für Folgebescheide bindend und selbständig anfechtbar.

Steuerbescheid des Anteilseigners kein Folgebescheid: Der Feststellungsbescheid richtet sich gegen die Körperschaft (§ 179 Abs. 2 AO), so daß ein Anteilseigner daraus keine eigenen Rechte ableiten kann.

Erklärungspflichten: Aufgrund des Verweises auf § 27 Abs. 2 Sätze 3 und 4, wonach auf den Schluß jedes Wj. Erklärungen zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen durch die Körperschaft abzugeben und diese Erklärungen von den in § 34 AO genannten Personen, also von den gesetzlichen Vertretern natürlicher und juristischer Personen bzw. Geschäftsführern von nicht-rechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen – ggf. auch von den Mitgliedern, Gesellschaftern oder Vermögensverwaltern – zu unterzeichnen sind, folgt, daß entsprechend unterzeichnete Erklärungen auch betr. das aus der Umwandlung von Gewinnrücklagen gebildete Nennkapital abzugeben sind. Dabei werden nach hM von der Erklärungspflicht alle § 28 unterliegenden Körperschaften erfaßt und nicht nur, wie es der Wortlaut des § 27 Abs. 2 Satz 3 nahe legen würde, KapGes. (DÖTSCH in DEJPW, § 28 nF Rn. 34; ERNST & YOUNG/ANTWEILER, § 28 Rn. 90).

Einstweilen frei.

17–19

Erläuterungen zu Abs. 2: Rechtsfolgen bei Herabsetzung des Nennkapitals oder Auflösung der Körperschaft

I. Überblick

20

Regelungsinhalt: Abs. 2 regelt zwei unterschiedliche Tatbestände, nämlich

- die Herabsetzung des Nennkapitals einer Körperschaft sowie
- die Auflösung einer Körperschaft,

und ist auch in Umwandlungsfällen gem. § 29 Abs. 1 entsprechend anzuwenden. Die Vorschrift regelt dabei zunächst in Satz 1 das Konkurrenzverhältnis zwischen Abs. 2 und Abs. 3. Danach sind im Fall der Herabsetzung des Nennkapitals oder der Auflösung der Körperschaft die Herabsetzungsbeträge stichtagsbezogen mit dem Sonderausweis zum Schluß des vorangegangenen Wj. zu verrechnen, so daß spätere Einlagen nicht berücksichtigt werden. In Übereinstimmung mit § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG nF bestimmt anschließend § 28 Abs. 2 Satz 2, daß Bezüge, die auf Grund einer Kapitalherabsetzung oder Auflösung anfallen, zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gehören, soweit der Sonderausweis zu mindern ist. Diese Regelung soll sicherstellen, daß die Leistungen von Körperschaften an Anteilseigner, die natürliche Personen sind, im Halbeinkünfteverfahren besteuert werden, sofern es sich um Leistungen aus dem stl. Einlagekonto handelt (vgl. LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB-Beil. Nr. 1/2002, 53).

Verrechnungsreihenfolge: Nach Satz 1 wird zunächst der Sonderausweis gemindert, nur der übersteigende Teil der Kapitalherabsetzung ist dem stl. Einlagekonto gutzuschreiben. Dies gilt jedoch nur, soweit „die Einlage in das Nenn-

kapital geleistet ist“. Diese Einschränkung zielt wohl auf Sachverhalte ab, in denen die Einlage des Gesellschafters noch aussteht und vor der Einzahlung eine Kapitalherabsetzung auch hinsichtlich des noch nicht eingezahlten Nennkapitals vorgenommen bzw. die Körperschaft aufgelöst wird (so LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB-Beil. Nr. 1/2002, 53).

II. Herabsetzung des Nennkapitals/Auflösung der Körperschaft (Satz 1)

21 1. Tatbestandsvoraussetzung

Nennkapitalherabsetzung bzw. Auflösung der Körperschaft: Die Anwendung des Abs. 2 setzt eine handelsrechtlich wirksame Nennkapitalherabsetzung bzw. Auflösung der Körperschaft voraus; bezüglich der Kapitalherabsetzung werden folgende Formen unterschieden:

- ▷ *Bei der ordentlichen Kapitalherabsetzung* (§§ 222 ff. AktG, § 58 GmbHG) erhalten die Anteilseigner eine Auskehrung bzw. werden von ihrer Verpflichtung zur Leistung von Einlagen befreit.
- ▷ *Die vereinfachte Kapitalherabsetzung* (§§ 229 ff. AktG, § 58a GmbHG) ist handelsrechtlich nur zum Ausgleich von Wertminderungen, zur Abdeckung von Verlusten und zur Einstellung von Beträgen in die Kapitalrücklage zulässig.
- ▷ *Die Kapitalherabsetzung durch Einziehung von Anteilen* (§§ 237 ff. AktG, § 34 GmbHG) erfolgt idR nach vorangegangenem Erwerb der eigenen Anteile durch die Körperschaft.

Zu ihrer Wirksamkeit bedarf die Nennkapitalherabsetzung der Beschlußfassung der Anteilseigner und der Eintragung in das Handelsregister.

Die Auflösung einer Körperschaft beginnt mit ihrer Abwicklung und ist auch ohne Eintragung in das Handelsregister wirksam.

2. Rechtsfolgen

22 a) Minderung des Sonderausweises

Grundsatz: Bei Nennkapitalherabsetzung bzw. Auflösung der Körperschaft ist zwingend in einem ersten Schritt der Sonderausweis zum Schluß des vorangegangenen Wj. zu mindern; dabei kann der Sonderausweis aber nicht negativ werden, sondern lediglich bis auf Null gemindert werden. Diese Rechtsfolge tritt in allen Fällen der Nennkapitalherabsetzung, Auflösung sowie in Umwandlungsfällen ein.

Mit dieser Minderung einher geht stets ein entsprechender Zugang bei den – nicht gesondert festgestellten – sonstigen Rücklagen (DÖRSCH in DEJPW, § 28 nF Rn. 45).

Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ist der Schluß des Wj., der dem handelsrechtlichen Wirksamwerden, dh. dem Tag der Eintragung in das Handelsregister, vorangeht. Zugänge zum Sonderausweis im Jahr der Nennkapitalherabsetzung bleiben demnach selbst dann unberücksichtigt, wenn sie zeitlich vor dem Wirksamwerden der Kapitalherabsetzung liegen (DÖRSCH in DEJPW, § 28 nF Rn. 46 mwN).

In Fällen der Auflösung der Körperschaft ist der Schluß des Wj. maßgeblich, der dem Beschluß der Anteilseigner bzw. dem Zeitpunkt der Bekanntgabe der Entscheidung des Gerichts vorangeht, weil diese Maßnahmen unmittelbar Wirkung entfalten (DÖRSCH aaO).

In Umwandlungsfällen kommt es auf die Bestände zum steuerlichen Umwandlungsstichtag an (DÖTSCH aaO).

Wirtschaftsjahr der Minderung des Sonderausweises ist das Wj., in dem die Kapitalherabsetzung bzw. Auflösung wirksam werden. Bei der vereinfachten Kapitalherabsetzung besteht die Möglichkeit der Rückbeziehung auf den Jahresabschluß für das letzte vor dem Beschluß liegende Geschäftsjahr; dem ist auch im Rahmen des Abs. 2 zu folgen (so FÖRSTER/VAN LISHAUT, FR 2002, 1205 [1214]).

Einziehung eigener Anteile: Werden eigene Anteile eingezogen, so ist der auf den einzuziehenden Anteil entfallende Teil des Eigenkapitals beim stl. Einlagekonto zu korrigieren, soweit dies nicht beim Nennkapital geschieht (ausführlich dazu FÖRSTER/VAN LISHAUT, FR 2002, 1205 [1215]).

Körperschaftsteuererhöhung nach § 38: Unabhängig davon, ob überhaupt ein Sonderausweis vorhanden ist, ist die Auskehrung des Herabsetzungsbetrags eine Leistung, die zu einer KStErhöhung nach § 38 führen kann (so BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 Rn. 41).

b) Gutschrift auf dem steuerlichen Einlagekonto

23

Grundsatz: Eine Kapitalherabsetzung, die den (positiven) Bestand des Sonderausweises übersteigt (dh. die Herabsetzung „echten“ Nennkapitals), erhöht zunächst das stl. Einlagekonto, das sich idR aber noch im gleichen Wj. um die an die Anteilseigner ausgekehrten Beträge mindert. Folgt die Auszahlung erst in einem dem Wj. der Wirksamkeit der Nennkapitalherabsetzung folgenden Jahr, so tritt die Verringerung des stl. Einlagekontos um den den Sonderausweis übersteigenden Auskehrungsbetrag auch erst in diesem späteren Jahr ein (BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 Rn. 42; GOSCH/HEGER, § 28 Rn. 22).

Tatsächliche Leistung der Einlage: Die Gutschrift auf dem stl. Einlagekonto setzt allerdings voraus, daß die Einlage tatsächlich bereits geleistet worden ist. Solange die Einlage noch aussteht, ist nur der Betrag abzüglich der ausstehenden Einlage dem stl. Einlagekonto gutzuschreiben (GOSCH/HEGER, § 28 Rn. 20). So soll das Entstehen „virtueller“ Zugänge beim stl. Einlagekonto in den Fällen verhindert werden, in denen das Nennkapital im Zeitpunkt der Herabsetzung noch gar nicht voll eingezahlt worden ist (ausführlicher dazu BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 Rn. 39 f.).

Wirtschaftsjahr der Gutschrift auf dem stl. Einlagekonto ist das Wj., in dem Kapitalherabsetzung bzw. Auflösung der Körperschaft wirksam werden.

III. Steuerliche Behandlung der Rückzahlung des Nennkapitals (Satz 2)

1. Rechtsfolge „soweit der Sonderausweis zu mindern ist“

24

Grundsatz: Soweit der Sonderausweis zu mindern ist, dh. soweit also das Nennkapital Teilbeträge enthält, die an sich noch der Halbeinkünftebesteuerung zu unterwerfen sind, gilt die Rückzahlung des Nennkapitals beim Anteilseigner als Gewinnausschüttung iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG (und nicht etwa als Einlagenrückgewähr).

Rückzahlung des Nennkapitals: Die Rechtsfolge des Satzes 2, dh. die Annahme einer Gewinnausschüttung iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG, tritt nur bei tatsächlicher Rückzahlung des Nennkapitals an den Anteilseigner ein, betrifft also nur die ordentliche Kapitalherabsetzung mit Auskehrung sowie die Rückzahlung

von Nennkapital im Rahmen der Liquidation der Körperschaft. Eine auf einer Kapitalherabsetzung beruhende Rückzahlung von Nennkapital liegt also nur dann vor, wenn Kapital zurückgezahlt wird, Sacheinlagen zurückgegeben werden oder der Gesellschafter von rückständigen Einlagen befreit wird. Wird Kapital ohne Auszahlung an die Anteilseigner herabgesetzt – also zur Verlustdeckung, zur Ausgleichung von Wertminderungen und zur Rücklagenbildung –, so ist keine „Rückzahlung“ iSd. Satzes 2 gegeben.

Auflösung der Körperschaft: Für die Fälle der Liquidation sprechen § 271 AktG und § 72 GmbHG zwar nicht von der Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital, sondern allgemein von der „Verteilung des Vermögens“, § 28 Abs. 2 ist aber in Fällen der Liquidation entsprechend anzuwenden, wenn Nennkapital im Zuge der Liquidation zurückgezahlt wird. Dies folgt sowohl aus dem Gesetzeszweck, nach dem Besteuerungslücken im Zusammenhang mit Kapitalrückzahlungen nach vorherigen Kapitalerhöhungen aus Gewinnrücklagen vermieden werden sollen, wie auch aus der Formulierung in § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG nF, nach der zu den Einkünften des Anteilseigners auch Bezüge aufgrund der Auflösung einer Körperschaft gehören.

Vereinfachte Kapitalherabsetzung/Umwandlungsfälle: Eine vereinfachte Kapitalherabsetzung, die handelsrechtlich nur zum Ausgleich von Wertminderungen, zur Abdeckung von Verlusten und zur Einstellung von Beträgen in die Kapitalrücklage zulässig ist, führt – wegen des Fehlens einer Rückzahlung – daher nur zu den Rechtsfolgen des Satzes 1, dh. ausschließlich zur Minderung des Sonderausweises und ggf. der Erhöhung des stl. Einlagekontos (so LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB-Beil. Nr. 1/2002, 53 mit Beisp.). Entsprechendes gilt für Umwandlungsfälle.

Steuerfolgen auf der Ebene der Körperschaft:

- ▷ *KStMinderung nach § 37:* Die Nennkapitalrückzahlung gilt zwar „als Gewinnausschüttung“, soll aber nach Auffassung der FinVerw. nicht als ordnungsgemäße Gewinnausschüttung zu verstehen sein, so daß eine KStMinderung nach § 37 nicht in Betracht kommt (so BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 Rn. 41; DÖTSCH in DEJPW, § 28 nF Rn. 7).
- ▷ *KStErhöhung nach § 38:* Unabhängig davon, ob überhaupt ein Sonderausweis vorhanden ist, ist die Auskehrung des Herabsetzungsbetrags eine Leistung, die zu einer KStErhöhung nach § 38 führen kann (so BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 Rn. 41).
- ▷ *Neutrales Vermögen:* Wird die Kapitalherabsetzung aus dem sogenannten neutralen Vermögen finanziert, kommt es weder zu einer KStMinderung noch zu einer KStErhöhung.

Steuerfolgen auf der Ebene des Anteilseigners: Satz 2 bestimmt, daß die Auskehrung der an sich noch der Halbeinkünftebesteuerung zu unterwerfenden Nennkapitalteile beim Anteilseigner als Gewinnausschüttung iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG gilt; zudem wird aufgrund des Verweises in § 43 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG auf § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG KapErtrSt. erhoben. Der ausgeschüttete Betrag unterliegt nach den allgemeinen Grundsätzen der Besteuerung, dh. bei natürlichen Personen als Anteilseigner dem Halbeinkünfteverfahren und bei Körperschaften als Anteilseigner der StFreistellung.

25 **2. Rechtsfolge hinsichtlich des übersteigenden Betrags**

Übersteigender Betrag ist der Teil der Nennkapitalrückzahlung, der die Minderung des Sonderausweises übersteigt.

Minderung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos: Als Rechtsfolge auf der Ebene der Körperschaft ordnet Satz 2 zwingend an, daß der „übersteigende Betrag“ vom Bestand des stl. Einlagekontos abzuziehen ist, die Rückzahlung gilt insoweit als Einlagerückzahlung. Abs. 2 Satz 2 ist insoweit eine *lex specialis* zu § 27 Abs. 1 Satz 3 (DÖRSCH in DEJPW, § 28 nF Rn. 63).

Negativbestand des steuerlichen Einlagekontos: Ein Negativbestand des stl. Einlagekontos kann sich durch die Anwendung des Satzes 2 nicht ergeben, da dessen Minderung an die in Satz 1 geregelte Erhöhung des stl. Einlagekontos – um den den Sonderausweis übersteigenden Betrag – anknüpft, dh. die Minderung lediglich den vorherigen Zugang gem. Satz 1 ausgleicht. War das stl. Einlagekonto jedoch schon zuvor aus anderen Gründen negativ, so hat es nach erfolgter Minderung wieder den gleichen Stand (FÖRSTER/VAN LISHAUT, FR 2002, 1205 [1214]).

Steuerfolgen auf der Ebene des Anteilseigners: Auf der Ebene des Anteilseigners treten hinsichtlich „des übersteigenden Betrags“ die gleichen stl. Konsequenzen ein wie bei der Rückzahlung „echten“ Nennkapitals, dh.

- ▷ *bei Anteilen im Privatvermögen*, daß sich stl. Folgen allenfalls im Rahmen des § 17 Abs. 4 EStG ergeben können;
- ▷ *bei Anteilen im Betriebsvermögen*, daß der Betrag der Nennkapitalrückzahlung den jeweiligen Buchwert der Beteiligung mindert; soweit die Rückzahlung den Buchwert übersteigt, greift bei natürlichen Personen als Anteilseigner die Besteuerung nach dem Halbeinkünfteverfahren und bei Körperschaften als Anteilseigner die StFreistellung nach § 8b Abs. 2.
- ▷ *StBescheinigung:* Da die Verringerung des stl. Einlagekontos nach den Regelungen des § 27 abzuwickeln ist, ist davon auszugehen, daß die Körperschaft dem Anteilseigner auch eine StBescheinigung nach § 27 Abs. 3 zu erteilen hat (DÖRSCH in DEJPW, § 28 nF Rn. 64).

3. Keine Bescheinigung hinsichtlich des Sonderausweises

26

DÖRSCH (in DEJPW, § 28 nF Rn. 65 mwN) weist zutr. darauf hin, daß – abweichend von der Regelung des § 27 Abs. 3 – in § 28 nicht (mehr) vorgesehen ist, daß der Anteilseigner eine Bescheinigung des Inhalts erhält, daß er eine nicht stpfl. Nennkapitalrückzahlung erhalten hat. Eine derartige Bescheinigung ist auch tatsächlich nicht erforderlich; vielmehr genügt es, wenn der Anteilseigner allein bei nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG stpfl. Kapitalrückzahlungen eine Bescheinigung (über den Einbehalt der KapErtrSt.) erhält.

Einstweilen frei.

27–29

Erläuterungen zu Abs. 3: Verminderung des Sonderausweises um Positivbestände beim steuerlichen Einlagekonto

30

Regelungsinhalt: Abs. 3 bestimmt, daß ein Sonderausweis zum Schluß des Wj. um den positiven Bestand des stl. Einlagekontos zu diesem Stichtag zu vermindern ist, dh. es kommt zu einer Verrechnung („Umgliederung“) des Sonderausweises mit dem stl. Einlagekonto (der formulartechnische Zusammenhang wird im übrigen durch die gemeinsame Abbildung beider Regelungskreise in einer Anlage zum Erklärungsformular KSt 1 F [Vordruck KSt 1 F 27/28] hergestellt). Im Ergebnis wird damit der nach der Rücklagenumwandlung entstandene posi-

tive Bestand des stl. Einlagekontos nachträglich für die Kapitalerhöhung verwandt (MELCHIOR, DStR 2002, 1 [7]), die zunächst für die Kapitalerhöhung verwandten sonstigen Rücklagen werden also durch nachträgliche Einlagen ersetzt.

Regelungszweck: Die Verrechnung des Sonderausweises mit dem stl. Einlagekonto soll verhindern, daß an einem Feststellungsstichtag nebeneinander ein Sonderausweis und ein positives stl. Einlagekonto bestehen. Denn Sonderausweis und stl. Einlagekonto sind komplementäre Größen, weil der Sonderausweis Eigenkapitalteile für die Besteuerung nach § 20 EStG sichert, während das stl. Einlagekonto Eigenkapitalteile aus der Besteuerung heraus nimmt (FÖRSTER/VAN LISHAUT, FR 2002, 1205 [1216]). Im Ergebnis soll nach dem Willen des Gesetzgebers der Sonderausweis möglichst vermieden werden.

Dies dient zum einen der Vereinfachung, zum anderen der Vermeidung von Gestaltungsmissbräuchen. Denn ohne diese Verrechnungsvorschrift könnten Gewinnrücklagen durch jeweils nachfolgende Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln im Nennkapital eingefroren werden, so daß nachfolgende Ausschüttungen dann durch neu zugeführte Einlagen finanzierbar wären (FÖRSTER/VAN LISHAUT aaO).

Positiver Bestand des steuerlichen Einlagekontos: Der positive Bestand des stl. Einlagekontos zum Stichtag „Schluß des Wirtschaftsjahrs“ ergibt sich nach § 27. Durch die Verrechnung kann der positive Bestand des stl. Einlagekontos nur bis auf Null reduziert werden, ein negativer Bestand kann sich auf der Grundlage des § 28 Abs. 3 in keinem Fall ergeben. Nach dem Gesetzeswortlaut kann es allerdings (auf anderer Grundlage) zu einem Nebeneinander von negativem stl. Einlagekonto und Sonderausweis kommen (FÖRSTER/VAN LISHAUT aaO).

Systematische Einordnung: FÖRSTER/VAN LISHAUT (aaO) weisen zutr. darauf hin, daß es aus konzeptioneller Sicht gar nicht beider Größen – stl. Einlagekonto und Sonderausweis – bedürfte, wenn das stl. Einlagenkonto über die bislang zu berücksichtigenden „nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen“ auch die im Nennkapital gespeicherten Einlagen aufnehmen würde.

Zusammentreffen von Kapitalherabsetzung mit Neueinlage: Bei einem Zusammentreffen einer effektiven Kapitalherabsetzung mit einer Neueinlage in das übrige Eigenkapital ist – bei bestehendem Sonderausweis – zuerst die Kapitalherabsetzung zu verbuchen; die Verrechnung nach Abs. 3 erfolgt erst als letzter Schritt der Ermittlung des stl. Einlagekontos bzw. des Sonderausweises (so BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 Rn. 44; FÖRSTER/VAN LISHAUT aaO mwN).

Einlagen nach dem Rücklagenumwandlungsjahr: Während „nachlaufende“ Einlagen im Rücklagenumwandlungsjahr also Berücksichtigung finden (dh. die für die Kapitalerhöhung verwandten sonstigen Rücklagen ersetzen), vermindern spätere Einlagen den Sonderausweis und erhöhen insoweit nicht das stl. Einlagekonto; ein negativer Sonderausweis ist nicht vorstellbar.

Hinweis zur Entwicklung des Gesetzesvorhabens: Ursprünglich (BTDrucks. 14/6882, 11) war noch ein Abs. 3 Satz 2 vorgesehen, wonach „im Fall der Verschmelzung, Aufspaltung oder Abspaltung § 27 Abs. 6 und 7 entsprechend“ gilt. Dieser Satz 2 ist nicht in die endgültige Gesetzesfassung übernommen worden, er hätte auch zu unzutreffenden Ergebnissen führen können (dazu RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1685 [1688]).