Eingabe der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt vom 12.5.2004 zur Körperschaftsteuer-Erhöhung bei Ausschüttungen nach dem Systemwechsel

An das
Bundesministerium der Finanzen
Wilhelmstraße 97

10117 Berlin

Sehr geehrte Damen und Herren,

im Zuge einer Anfrage an den Gutachtendienst der Centrale für GmbH sehen wir uns mit einer Problematik konfrontiert, die sich in Anbetracht weiterer Anfragen durchaus nicht als Einzelfall darstellt, dessen gesetzliche Lösung uns jedoch als nicht befriedigend erscheint.

Da wir aus der steigenden Zahl entsprechender Anfragen an die Centrale für GmbH eine starke Verunsicherung sowohl von GmbH-Geschäftsführern als auch GmbH-Steuerberatern in dieser Frage registrieren müssen, möchten wir Sie bitten, sich des nachfolgend geschilderten Problems anzunehmen und -- wenn möglich -- einer Klärung zuzuführen.

Konkret stellt sich die Frage, ob ein Jahresüberschuß, der ausgeschüttet werden soll, letztlich zu einer Erhöhung der Körperschaftsteuer führt, obwohl die Ausschüttung -- im wirtschaftlichen Sinne -- nicht aus dem EK 02, sondern aus dem laufenden Jahresüberschuß bestritten wird.

Der zu beurteilenden Problematik liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Eine GmbH erzielt im Jahr 2003 einen Jahresüberschuß von 60.000 Euro, den sie im Jahr 2004 ausschütten möchte. Das Stammkapital (31.12.2003) beläuft sich auf 150.000 Euro. In dem Stammkapital von 150.000 Euro ist ein Betrag von 50.000 Euro enthalten, der aus einer Kapitalerhöhung aus dem EK 02 resultiert und nach § 38 Abs. 1 S. 1 KStG gesondert festgestellt worden ist (Sonderausweis).

Vor dem Hintergrund des nachfolgend dargestellten Zahlenwerks stellt sich die Frage, ob die GmbH den Jahresüberschuß 2003 i.H.v. 60.000 Euro ausschütten kann, ohne eine KSt.-Erhöhung hinnehmen zu müssen.

Gesamtes EK 31.12.2003:	210.000 Euro
./. Stammkapital	150.000 Euro
ausschüttbarer Gewinn gem. § 27 Abs. 1 S. 4 KStG n.F.	60.000 Euro
./. EK 02 gem. § 38 Abs. 1 S. 1 KStG n.F.	50.000 Euro
ausschüttbarer Gewinn gem. § 38 Abs. 1 S. 4 KStG n.F.	10.000 Euro

Die Ausschüttung von 60.000 Euro übersteigt den Betrag nach § 38 Abs. 1 S. 4 KStG n.F. um 50.000 Euro. Hierfür muß nunmehr eine KSt.-Erhöhung nach § 38 Abs. 2 KStG n.F. hergestellt werden, obwohl lediglich der Jahresüberschuß des Jahres 2003 zur Ausschüttung kommt.

Dieses Ergebnis erscheint uns unbillig, denn es kommt in Anbetracht des fortgeschriebenen und gesondert festgestellten EK 02 zu einer KSt.-Erhöhung, obwohl die Ausschüttung aus dem laufenden Jahresüberschuß bestritten wird.

Diese Unbilligkeit resultiert letztlich daraus, daß im Halbeinkünfteverfahren die Vorschriften der § 27, § 37 und § 38 KStG n.F. nicht im Sinne einer Verwendungsreihenfolge aufeinander abgestimmt sind. Gerade wegen dieser fehlenden gesetzlichen Verzahnung zwischen § 27, § 37 und § 38 KStG ist es mithin im neuen Recht denkbar, daß eine Ausschüttung aus dem Einlagekonto nach § 27 Abs. 1 S. 3 KStG n.F. gleichzeitig als Ausschüttung i.S.d. § 37 Abs. 2 S. 1 KStG n.F. bzw. § 38 Abs. 2 KStG n.F. gilt und dadurch u.a. eine KSt.-Erhöhung auslöst (vgl. *Neumann* in GmbH-Handbuch, Rz. III 468 [September 2003]). Insgesamt scheinen nach der neuen gesetzlichen Regelung im Zuge einer Ausschüttung folgende Fälle möglich:

- gleichzeitige Verwendung von Einlagekonto und EK 02;
- mögliche Realisierung des KSt.-Guthabens durch Ausschüttung aus dem Einlagekonto oder aus dem EK 02;
- EK 02 gelangt zur Verwendung, obwohl das diesbezügliche (aus steuerfreien Erträgen stammende) Kapital überhaupt nicht mehr vorhanden ist.

Der dargestellte -- an uns zur Begutachtung herangetragene -- Beispielsfall wäre im Anrechnungsverfahren unproblematisch gewesen. Zwar hätte auch dort eine Umwandlung von EK 02-Rücklagen in Stammkapital nicht zu einem Ausscheiden des EK 02 aus dem verwendbaren Eigenkapital geführt. Der Sonderausweis gem. § 47 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 29 Abs. 3 KStG a.F. wäre -- gewissermaßen als Merkposten -- neben die Feststellung der VEK-Teilbeträge getreten. Allerdings wäre im Beispielsfall durch den Gewinn des Jahres 2003 EK 40 gebildet worden, welches vorrangig für eine Ausschüttung in 2002 zur Verfügung gestanden hätte (§ 28 KStG a.F.).

Eine dem Ausgangsfall vergleichbare Problematik zeigt sich auch in den nachfolgend dargestellten Fällen. Auch hier wird EK 02 für die Ausschüttung verwendet, obwohl letztendlich anderes Kapital -- Neugewinne oder Einlagen -- Gegenstand des Gewinnverteilungsbeschlusses ist.

Beispiel:

Stammkapital zum 31.12.2000	50.000 Euro
Rücklagen = EK 02 zum 31.12.2000	100.000 Euro
Bilanzkapital 31.12.2000	150.000 Euro
Verlust 2001	50.000

	Euro
Verlust 2002	50.000
	Euro
Rücklagen zum 31.12.2002	0
	Euro

Im Jahr 2003 entsteht ein Gewinn von 100.000 Euro, der noch im selben Jahr durch eine Vorabausschüttung (= 100.000 Euro) an die Gesellschafter ausgekehrt wird.

Die Lösung gem. **§ 38 Abs. 1 S. 4 KStG n.F.** sieht so aus, daß sich der ausschüttbare Gewinn zum 31.12.2002 auf 0 Euro beläuft. Die Ausschüttung wird in vollem Umfang aus EK 02 finanziert, obwohl sich der Ausschüttungsbeschluß auf den Gewinn 2003 bezieht.

Abwandlung:

Stammkapital zum 31.12.2000	50.000
	Euro
Rücklagen = EK 02 zum 31.12.2000	100.000
	Euro
Bilanzkapital 31.12.2000	150.000
	Euro
Verlust 2001	50.000
	Euro
Verlust 2002	50.000
	Euro
Einlage in 2002	100.000
	Euro
Rücklagen (= Einlagen-Konto) zum 31.12.2002	100.000
	Euro

Im Jahr 2003 erfolgt eine offene Gewinnausschüttung, mit der die Einlage aus 2002 wieder ausgeschüttet wird.

Die Lösung nach **§ 38 Abs. 1 S. 4 KStG n.F.** sieht wie folgt aus:

ausschüttbarer Gewinn zum 31.12.2002	100.000
	Euro
./. Bestand Einlagekonto und EK 02 (max. bis 0)	./. 100.000
	Euro
Summe	0 Euro
übersteigende Ausschüttung	100.000
	Euro

Die Ausschüttung wird in vollem Umfang aus EK 02 finanziert. Es kommt zu einer KSt.-Erhöhung.

§ 27 Abs. 1 S. 4 KStG n.F.:

ausschüttbarer Gewinn zum 31.12.2002	100.000 Euro
./. Bestand Einlagekonto	./. 100.000 Euro
Summe	0 Euro
übersteigende Ausschüttung	100.000 Euro

Die Ausschüttung wird gleichzeitig in vollem Umfang aus dem Einlagekonto finanziert. Es kommt trotzdem zu einer KSt.-Erhöhung gem. § 38 KStG n.F. Der Gesellschafter erhält allerdings eine nicht steuerbare Kapitalrückzahlung.

Die jeweiligen Ergebnisse in den hier dargestellten Fallvarianten erscheinen uns unbefriedigend und unbillig. Aus diesem Grunde dürfen wir -- nicht nur im Interesse unserer Mitglieder -- die bereits eingangs formulierte Bitte um Klärung dieser Problematik wiederholen.

In Erwartung Ihrer geschätzten Stellungnahme und Rückäußerung verbleiben wir
mit freundlichen Grüßen ...