

**§ 39**

**Einlagen der Anteilseigner und Sonderausweis**

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),  
zuletzt geändert durch das EURUmsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2002, 3310;  
BStBl. I 2002, 1158)

(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 3 einbezogen.

Autor: Dr. Sven-Christian Witt, Richter am FG, Cottbus  
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna Hey, Universität zu Köln

**Inhaltsübersicht**

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 39**

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 39</b>	1	2. Bedeutung des Abs. 2 . . . . .	4
<b>II. Rechtsentwicklung des § 39</b> . . . . .	2	<b>IV. Geltungsbereich des § 39</b> . . . . .	5
<b>III. Bedeutung des § 39</b>		<b>V. Verhältnis des § 39 zu anderen Vorschriften</b> . . . . .	6
1. Bedeutung des Abs. 1 . . . . .	3		

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Einlagen der Anteilseigner**

	Anm.		Anm.
<b>I. Tatbestandliche Anknüpfung an den EK 04-Endbetrag iSv. § 36 Abs. 7</b>	10	<b>II. Rechtsfolge: Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos iSv. § 27</b> . . . . .	11
		<b>III. Sonderfälle</b> . . . . .	12

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Sonderausweis nach § 28 Abs. 1 Satz 3**

	Anm.		Anm.
<b>I. Zuletzt festgestellter Betrag iSv. § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF</b> ..... 20		<b>II. Anfangsbestand des Sonderausweises nach § 28 Abs. 1 Satz 3</b> ..... 21	

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 39**

**Schrifttum:** FROTSCHER, Die körperschaftsteuerliche Übergangsregelung nach dem Steuersenkungsgesetz, BB 2000, 2280; FÖRSTER/VAN LISHAUT, Das körperschaftsteuerliche Eigenkapital i.S.d. §§ 27-29 KStG 2001 (Teil 1), FR 2002, 1205.

1

**I. Grundinformation zu § 39**

Die durch das StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428) neu geschaffene Vorschrift des § 39 gehört zu den Sonderregelungen des Sechsten Teils des KStG, die den Übergang des kstl. Anrechnungsverfahrens zum Halbeinkünfteverfahren (mittlerweile Teileinkünfteverfahren) regeln. Dabei betrifft § 39 die Behandlung des ehemaligen EK 04 (nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen der Anteilseigner iSv. § 30 Abs. 2 Nr. 4 aF) und des aus der Umwandlung von Gewinnrücklagen gebildeten Teils des Nennkapitals (Sonderausweis nach §§ 29 Abs. 3, 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF). Der EK 04-Endbestand wird nach Abs. 1 zum Anfangsbestand des stl. Einlagekontos iSv. § 27 und der Endbestand 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 vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren ist. Bei systematischer Betrachtung ist § 39 daher eine Ergänzungsregelung zu §§ 27, 28.

2

**II. Rechtsentwicklung des § 39**

**StSenkG v. 23.10.2000** (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): § 39 wurde in Gestalt des heutigen Abs. 1 völlig neu gefasst. Der frühere § 39 (Gliederung des verwendbaren EK nach Übertragung von Anteilen) wurde bereits durch das ÄndG v. 20.8.1980 (BGBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589) aufgehoben.

**UntStFG v. 20.12.2001** (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): Durch das UntStFG wurde in § 39 ein zweiter Abs. eingefügt, der regelt, dass ein vor dem

Systemwechsel gebildeter Sonderausweis iSv. § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF als Anfangsbestand des Sonderausweises nach § 28 Abs. 1 Satz 2 (richtig: Satz 3) übernommen wird. Die Überschrift zu § 39 wurde entsprechend erweitert.

**EURUMsG v. 9.12.2004** (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158): Der fehlerhafte Verweis in Abs. 2 auf § 28 Abs. 1 Satz 2 wurde in den Verweis auf § 28 Abs. 1 Satz 3 geändert. Es handelte sich um die Korrektur eines redaktionellen Versehens (BTD Drucks. 15/3677, 37).

### III. Bedeutung des § 39

#### 1. Bedeutung des Abs. 1

3

**Behandlung des EK 04 nach altem Recht:** Nach altem Recht wurden die das Nennkapital übersteigenden Einlagen der Gesellschafter in der Gliederung des verwendbaren EK als sog. EK 04 ausgewiesen (§ 30 Abs. 2 Nr. 4 aF). Soweit diese Beträge nach der Verwendungsfiktion des § 28 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 Gesellschaft hatte im Gegenzug keine Ausschüttungsbelastung herzustellen (§ 40 Satz 1 Nr. 2 aF). Soweit die Gesellschafter die Beteiligung im BV oder als wesentliche Beteiligung im PV bzw. als Anteile iSv. § 21 UmwStG hielten, führten die Einlagen in das EK 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 EK und deren Ausschüttung, soweit das stl. Einlagekonto nach der Verwendungsreihenfolge des § 27 Abs. 1 als verwendet gilt, sollte sich nach Abschaffung des kstl. Anrechnungsverfahrens nicht ändern. Nach Wegfall der vEK-Gliederung werden die Einlagen der Gesellschafter daher auf dem stl. Einlagekonto iSv. § 27 erfasst. § 39 bestimmt, dass das in der letzten vEK-Gliederung nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 aF gesondert festgestellte EK 04 als Anfangsbestand des stl. Einlagekontos iSv. § 27 fortgeführt wird. EK 04 und das stl. Einlagekonto erfüllen somit identische Funktionen.

#### 2. Bedeutung des Abs. 2

4

**Überleitung des Sonderausweises iSv. § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF:** Durch Abs. 2 wird verfahrensrechtl. sichergestellt, dass der Teil des Nennkapitals, der während des Anrechnungsverfahrens aus Gewinnrücklagen 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 vor dem Systemwechsel gebildeten Rücklagen nicht 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 (vgl. FÖRSTER/VAN LISHAUT, FR 2002, 1205 [1213]).

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 ehemaligen EK 04 und des Sonderausweises nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF nach dem Systemwechsel als Anfangsbestände des stl. Einlagekontos nach § 27 und des Sonderausweises nach § 28 Abs. 1 Satz 3 fortgeführt werden. § 39 sorgt somit für einen nahtlosen Übergang dieser beiden Posten vom Anrechnungs- in das Halbeinkünfteverfahren.

**Persönlicher Geltungsbereich:** Der persönliche Geltungsbereich des § 39 wird nicht ausdrücl. bestimmt. Aufgrund seiner tatbestandlichen Anknüpfungsmerkmale ist § 39 jedoch nur auf Gesellschaften anwendbar, die nach dem alten KStRecht verpflichtet waren, ihr EK nach §§ 30, 47 aF zu gliedern und festzustellen (s. § 36 Anm. 4). Dieser beschränkte persönliche Geltungsbereich führt zu Gesetzeslücken, wenn nach dem Systemwechsel erstmals die Verpflichtung zur Führung eines Einlagekontos besteht oder die Körperschaft nachträglich von der beschr. in die unbeschr. StPflcht wechselt (vgl. Anm. 12).

**Zeitlicher Geltungsbereich:** Für Abs. 1 besteht keine spezielle Anwendungsvorschrift, so dass die normalen Regelungen zur erstmaligen Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens in § 34 Abs. 1, 1a und 10a idF des StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433) gelten (vgl. hierzu FROTSCHER, BB 2000, 2280). Abs. 1 ist demnach bei kalenderjahrgleichem Wj. erstmals im VZ 2001 anwendbar. Soweit ein vom Kj. abweichendes Wj. besteht, ist Abs. 1 erstmals im VZ 2002 anzuwenden, wenn das erste im VZ 2001 endende Wj. vor dem 1.1.2001 beginnt. In diesem Fall findet Abs. 1 also auch für nachfolgende, aber noch im Kj. 2001 endende (Rumpf-)Wj. keine Anwendung. Für ein am 1.1.2001 beginnendes Wj. ist Abs. 1 dagegen auch dann anwendbar, wenn es sich um ein RumpfWj. handelt. Für Abs. 2 gilt nach § 34 Abs. 4 idF des UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858) Entsprechendes, dh. es kommt zu einer rückwirkenden Anwendung. Nach Auffassung des Gesetzgebers hatte die Einf. des Abs. 2 nur klarstellende Wirkung (BTDrucks. 14/6882, 40).

6

#### V. Verhältnis des § 39 zu anderen Vorschriften

**Verhältnis zu § 27:** In § 27 wird die Ermittlung, Fortschreibung und gesonderte Feststellung der das Nennkapital übersteigenden Einlagen der Gesellschafter geregelt (stl. Einlagenkonto). § 39 Abs. 1 bestimmt, von welchem Anfangsbestand nach dem Systemwechsel im Rahmen der erstmaligen gesonderten Feststellung des stl. Einlagekontos 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 Satz 1 Nr. 2 aF fortgeführt und gesondert festgestellt. Nach dem Systemwechsel werden diese Beträge nach § 28 Abs. 1 Satz 3 ermittelt und gesondert festgestellt. § 39 Abs. 2 bestimmt hierfür den Anfangsbestand.

**Verhältnis zu § 36:** Zur Bestimmung des Anfangsbestands des stl. Einlagekontos nach § 27 knüpft § 39 Abs. 1 an die gesonderte Feststellung des EK 04-Endbetrags nach § 36 Abs. 7 an.

7–9 Einstweilen frei.

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Einlagen der Anteilseigner**
**I. Tatbestandliche Anknüpfung an den EK 04-Endbetrag iSv. § 36 Abs. 7** 10

**Zeitpunkt und Ermittlung des EK 04-Endbetrags:** Abs. 1 knüpft in seinem Tatbestand an den nach § 36 Abs. 7 festgestellten Endbetrag des Teilbetrags iSv. § 30 Abs. 2 Nr. 4 aF an (EK 04-Endbetrag). Dieser EK 04-Endbetrag wird nach § 36 Abs. 1 unter Berücksichtigung von § 34 Abs. 1, 1a und 10a idF des StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433) auf den 31.12.2000 (Wj. entspricht Kj.) bzw. auf den Schluss des letzten in 2001 endenden Wj. (vom Kj. abweichendes Wj.) ermittelt (s. § 36 Anm. 10). Ausgangspunkt ist der in der letzten vEK-Gliederung nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 aF ausgewiesene EK 04-Betrag. Zur Ermittlung des Endbetrags werden anschließend die nach § 36 Abs. 2 erforderlichen Änderungen berücksichtigt. Dies betrifft offene Gewinnausschüttungen im ersten Wj., in dem das Halbeinkünfteverfahren anwendbar ist (dh. grds. im Jahr 2001), für ein zuvor abgelaufenes Wj. sowie andere Ausschüttungen im letzten Wj., in dem das Anrechnungsverfahren anwendbar ist (dh. grds. im Jahr 2000), soweit durch diese Ausschüttungen EK 04 als verwendet gilt. Dagegen bleibt das (positive) EK 04 durch § 36 Abs. 3 bis 6 unberührt.

**Nur positive EK 04-Endbeträge:** Abs. 1 gilt nur für einen nach § 36 Abs. 7 festgestellten positiven EK 04-Endbetrag. Bei einem negativen EK 04-Endbetrag gilt für das stl. Einlagekonto ein Anfangsbestand von null. Der negative EK 04-Endbetrag wird dem nicht mehr gesondert festgestellten neutralen Vermögen zugewiesen (Dörsch in DJPW, § 39 Rn. 3).

**Höhe des kumulierten Steuerbilanzkapitals unerheblich:** Für die Anwendung von Abs. 1 ist es unerheblich, wenn das StBilEigenkapital insgesamt negativ ist (zB durch einen Negativbestand EK 02). Allein maßgeblich ist ein positiver Endbestand des EK 04-Teilbetrags. Es erfolgt keine Verrechnung mit anderen EK-Beständen. Daraus folgt ua., dass eine Gesellschaftereinlage nicht zur Beseitigung eines negativen EK 02-Bestands genutzt werden kann, um so die Vernichtung von KStMinderungspotential durch negatives EK 02 zu verhindern (s. auch FROTSCHER, BB 2000, 2280 [2284]).

**II. Rechtsfolge: Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos iSv. § 27** 11

**Übernahme in das steuerliche Einlagekonto:** Der nach § 36 Abs. 7 festgestellte positive EK 04-Endbetrag wird als Anfangsbestand des stl. Einlagekontos iSv. § 27 erfasst. Darüber hinaus hätte auch das Nennkapital in den Anfangsbestand des stl. Einlagekontos aufgenommen werden können, da sich die stl. Folgen einer Rückzahlung dieser EKBestandteile beim Anteilseigner nicht unterscheiden. Der Gesetzgeber hat aber die aus dem Anrechnungsverfahren bekannte Trennung zwischen Nennkapital und den das Nennkapital übersteigenden Einlagen beibehalten (Dörsch in DJPW, § 39 Rn. 1b mwN).

**Keine gesonderte Feststellung:** Abs. 1 sieht keine gesonderte Feststellung des Anfangsbestands des stl. Einlagekontos vor. Somit bleibt die gesonderte Fest-

stellung nach § 36 Abs. 7 Grundlagenbescheid für die erstmalige gesonderte Feststellung des stl. Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 Satz 1 (BFH v. 19.5.2010 – I R 51/09, BFH/NV 2010, 1886). Abs. 1 schafft letztlich nur die Verbindung zwischen dem EK 04-Endbetrag nach Abschluss des Anrechnungsverfahrens und seiner Fortführung im Rahmen des stl. Einlagenkontos nach § 27.

**Rechtsschutz:** Einwendungen gegen den Anfangsbestand des stl. Einlagekontos sind – in Abhängigkeit vom Hintergrund der Einwendungen – durch Anfechtung des Grundlagenbescheids iSv. § 36 Abs. 7 oder durch Anfechtung des Bescheids über die letzte vEK-Gliederung nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 aF geltend zu machen. Denn der Bescheid nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 aF ist wiederum Grundlagenbescheid für den Bescheid nach § 36 Abs. 7 (s. § 36 Anm. 16; SCHNITGER in FEHRENBACHER/SCHNITGER, § 39 Rn. 19).

12

### III. Sonderfälle

**Erstmalige Verpflichtung zur Führung eines Einlagekontos nach dem Systemwechsel:** Da der persönliche Anwendungsbereich des stl. Einlagenkontos nach § 27 weiter reicht als die Verpflichtung zur Führung eines Einlagekontos vor dem Systemwechsel, ist umstritten, ob bzw. wie der Anfangsbestand des stl. Einlagekontos in denjenigen Fällen zu ermitteln ist, in denen im Rahmen des Anrechnungsverfahrens kein Einlagekonto geführt werden musste. Dies betrifft insbes. Betriebe gewerblicher Art sowie wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. Eine Lösung kann sich uE nicht aus Abs. 1 ergeben, da dessen Tatbestand an die formale Feststellung nach § 36 Abs. 7 anknüpft, die ihrerseits auf § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 aF zurückgreift (BFH v. 21.8.2007 – I R 78/06, BStBl. II 2008, 317; v. 9.4.2008 – I R 68/06 nv., juris). Vielmehr ist diese Frage durch eine Auslegung der in § 27 Abs. 7 angeordneten sinngemäßen Anwendung der Regelungen des § 27 Abs. 1 bis 6 zu beantworten (zum dortigen Streitstand s. § 27 Anm. 151 f.; vgl. auch BFH v. 21.8.2007 – I R 78/06, BStBl. II 2008, 317; BAUSCHATZ in GOSCH II, § 39 Rn. 18; LORNSSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III, § 39 Rn. 8 und 11).

**Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht:** Sofern nach dem Systemwechsel ein Wechsel von der beschr. zur unbeschr. StPflcht erfolgt und dadurch ein stl. Einlagekonto nach § 27 zu führen und gesondert festzustellen ist (während der beschr. StPflcht galt allenfalls § 27 Abs. 8), ergibt sich der Anfangsbestand des stl. Einlagenkontos ebenfalls weder aus einer direkten noch einer entsprechenden Anwendung von Abs. 1. Vielmehr kommt es hier auf eine Auslegung von § 27 Abs. 2 Satz 3 an (s. § 27 Anm. 91; BAUSCHATZ in GOSCH II, § 39 Rn. 17).

13–19 Einstweilen frei.

<p style="text-align: center;"><b>C. Erläuterungen zu Abs. 2: Sonderausweis nach § 28 Abs. 1 Satz 3</b></p>
---

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

**Tatbestand:** Abs. 2 knüpft tatbestandlich an den zuletzt festgestellten Betrag iSv. § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF an. Dies ist das Nennkapital, das unter dem Re-

gime des Anrechnungsverfahrens im Rahmen einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln unter Verwendung von Gewinnrücklagen gebildet worden ist. Die letzte Feststellung eines Betrags nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF erfolgte zum Abschluss des Anrechnungsverfahrens, dh. nach § 34 Abs. 1, 1a und 10a idF des StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433) zum 31.12.2000 (Wj. entspricht Kj.) bzw. zum Schluss des letzten in 2001 endenden Wj. (vom Kj. abweichendes Wj.).

**II. Anfangsbestand des Sonderausweises nach § 28 Abs. 1 Satz 3** 21

**Rechtsfolge:** Als Rechtsfolge sieht Abs. 2 vor, dass der zuletzt festgestellte Betrag iSv. § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF als Anfangsbestand in die Feststellung des Sonderausweises nach § 28 Abs. 1 Satz 3 einbezogen wird. Abweichend von § 36 Abs. 2, der für den letzten nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 aF festgestellten EK 04-Betrag im Falle von Ausschüttungen im Übergangszeitraum Anpassungen vorsieht, fehlt für den Sonderausweis eine entsprechende gesetzliche Regelung (vgl. auch BOTT in ERNST & YOUNG, § 39 Rn. 23).

**Rechtsschutz:** Eine gesonderte Feststellung des Anfangsbestands ist in Abs. 2 nicht vorgesehen. Die letzte gesonderte Feststellung nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF ist somit Grundlagenbescheid für die erste gesonderte Feststellung des Sonderausweises nach § 28 Abs. 1 Satz 3 iVm. Satz 4. Daraus folgt, dass Einwendungen gegen den Anfangsbestand des im ersten Jahr des Halbeinkünfteverfahrens festgestellten Sonderausweises durch Anfechtung des zugrunde liegenden Bescheids nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF geltend zu machen sind.

