

## § 40

idF des KStG 1981 (BGBl. I S. 1357; BStBl. 1982 I S. 1)

## Ausnahmen von der Körperschaftsteuererhöhung

<sup>1</sup>Die Körperschaftsteuer wird nach § 27 nicht erhöht, soweit

1. für die Ausschüttung der Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 als verwendet gilt,
2. eine von der Körperschaftsteuer befreite Kapitalgesellschaft Gewinnausschüttungen an einen unbeschränkt steuerpflichtigen, von der Körperschaftsteuer befreiten Anteilseigner oder an eine juristische Person des öffentlichen Rechts vornimmt. <sup>2</sup>Der Anteilseigner ist verpflichtet, der ausschüttenden Kapitalgesellschaft seine Befreiung durch eine Bescheinigung des Finanzamts nachzuweisen, es sei denn, er ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts.

<sup>2</sup>Nummer 2 gilt nicht, soweit die Gewinnausschüttung auf Anteile entfällt, die in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehalten werden, für den die Befreiung von der Körperschaftsteuer ausgeschlossen ist, oder in einem nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betrieb gewerblicher Art.

Die Kommentierung des § 40 wurde von  
Richter am Bundesfinanzhof Dr. Rudolf Jansen, München, bearbeitet.  
Gesamtverantwortung: Rechtsanwalt Dr. Arndt Raupach, München

## Inhaltsübersicht

## Allgemeine Erläuterungen zu § 40

	Anm.		Anm.
<b>A. Überblick zu § 40</b> . . . . .	1	<b>D. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>	
<b>B. Bedeutung des § 40</b>		I. Verhältnis zu § 20 EStG . . . . .	10
I. Bedeutung des Ausschlusses der KStErhöhung . . . . .	3	II. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG	
II. Herausnahme des EK 04 aus dem Anrechnungsverfahren (Bedeutung von Satz 1 Nr. 1)	4	1. Verhältnis von § 40 Nr. 1 zu § 28 Abs. 2 . . . . .	11
III. Keine KStErhöhung bei Ausschüttungen stbefreiter Körperschaften in einen stbefreiten Bereich (Bedeutung von Satz 1 Nr. 2)	6	2. Verhältnis von § 40 Nr. 2 zu § 5 . . . . .	13
<b>C. Geltungsbereich des § 40</b> . . . . .	8	III. Verhältnis zur KapErtrSt. . . . .	16
		<b>E. Verfahrensvorschriften</b>	
		I. Bescheinigungsverfahren (§§ 44, 45) . . . . .	18
		II. Gesonderte Feststellung von Eigenkapitalteilen (§ 47) . . . . .	19

Einzelerläuterungen zu § 40

	Anm.		Anm.
<b>A. Rechtsfolge des Satz 1: Nichterhöhung der KSt. nach § 27</b>			
I. Ausschluß der KStErhöhung nach § 27 .....	25		
II. Begrenzung des Ausschlusses („soweit“) .....	27		
III. Ausschluß der KStErhöhung in Fällen entspr. oder sinngemäßer Anwendung des § 27 ..	29		
IV. Kein Ausschluß der KStMin- derung nach § 27 .....	30		
<b>B. Die Tatbestände von Satz 1 Nr. 1 und 2</b>			
I. Ausschüttung von Teilbe- trägen iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 4 – EK 04 – (Satz 1 Nr. 1)			
1. Ausschüttung .....	35		
2. Teilbetrag iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 4 (EK 04) .....	36		
		3. Für die Ausschüttung „gilt als verwendet“ .....	38
		<b>II. Ausschüttungen stbefreiter Körperschaften an befreite Körperschaften oder jur. Per- sonen des öffentl. Rechts (Satz 1 Nr. 2)</b>	
		1. Die Tatbestandsvorausset- zungen nach Nr. 2 Satz 1	
		a) Von der KSt. befreite KapGes. ....	40
		b) Vornahme von Gewinn- ausschüttungen .....	42
		c) Unerheblichkeit des ver- wendeten Eigenkapitals	45
		d) Begünstigte Anteilseig- ner .....	47
		2. Bescheinigungsnachweis (Nr. 2 Satz 2) .....	50
		<b>C. Nichtanwendung von Nr. 2 (Satz 2) .....</b>	<b>55</b>

## Allgemeine Erläuterungen zu § 40

### A. Überblick zu § 40

1

Durch § 27 wird die Herstellung der Ausschüttungsbelastung vorgeschrieben, sofern eine unbeschr. kstpl. KapGes. Gewinne ausschüttet. Diese Grundregel des Anrechnungsverfahrens ist durch zwei Ausnahmen durchbrochen, die in § 40 Satz 1 normiert sind. Danach ist die KSt. nicht zu erhöhen, soweit

- für die Gewinnausschüttung verwendbares Eigenkapital iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 4, sog. EK 04 (Einlagen der Anteilseigner, die das Eigenkapital in nach dem 31. 12. 76 abgelaufenen Wj. erhöht haben und nicht zum Nennkapital gehören), als verwendet gilt (Nr. 1) oder
- eine von der KSt. befreite KapGes. Gewinnausschüttungen an einen von der KSt. befreiten Anteilseigner oder an eine juristische Person des öffentl. Rechts vornimmt (Nr. 2 Satz 1); steuerbefreite Anteilseigner haben die Befreiung durch eine Bescheinigung des FA nachzuweisen (Nr. 2 Satz 2); die Ausnahme von der KStErhöhung nach Nr. 2 gilt nicht, wenn die Anteile in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder einem Betrieb gewerblicher Art gehalten werden (§ 40 Satz 2).

Einstweilen frei.

2

### B. Bedeutung des § 40

#### I. Bedeutung des Ausschlusses der KStErhöhung

3

Die in § 40 geregelten Ausnahmen von der Herstellung der Ausschüttungsbelastung nach § 27 Abs. 1 betreffen nur die *KStErhöhung*,

- im Fall der Nr. 1, soweit EK 04
- im Fall der Nr. 2, soweit EK 30, EK 28, EK 25, EK 01, EK 02, EK 03 oder EK 04 (s. Anm. 45)

gem. § 28 Abs. 2 als verwendet gilt (s. Anm. 38). Bei Verwendung von EK 56 bleibt es in Fällen der Nr. 2 bei der *KStMinderung* nach § 27 (s. Anm. 30).

In beiden Fällen ist die KStErhöhung und die damit korrespondierende Anrechnung der Ausschüttungsbelastung entbehrlich, weil eine Doppelbelastung des ausgeschütteten Gewinns (bei der ausschüttenden KapGes. und dem Anteilseigner) nicht eintritt:

- Gilt EK 04 als ausgeschüttet (Satz 1 Nr. 1), so ist der ausgeschüttete Gewinn beim Anteilseigner nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG nicht stpfl. (nach der bis zum 31. 12. 76 geltenden Rechtslage war die Rückgewähr von Einlagen ohne Kapitalherabsetzung eine stpfl. Einnahme, RFH v. 14. 9. 35, RStBl. 1936 S. 121).
- In den Fällen des § 40 Satz 1 Nr. 2 verbleibt der ausgeschüttete Betrag im kstfreien Bereich, weshalb es der Gesetzgeber für vertretbar hielt, auf die Erhöhung der KSt. nach § 27 und auf die Anrechnung beim Anteilseigner zu verzichten (s. hierzu BTDrucks. 7/1470 S. 376).

## 4 II. Herausnahme des EK 04 aus dem Anrechnungsverfahren (Bedeutung von Satz 1 Nr. 1)

Durch § 40 Nr. 1 KStG iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 jeweils letzter Satz EStG sind Ausschüttungen (und Auskehrungen iSd. § 41) vom Anrechnungsverfahren ausgenommen, wenn EK 04 als für die Ausschüttung gem. § 28 Abs. 2 verwendet gilt:

- Keine KStErhöhung nach § 27;
- keine StPfl. bei den Empfängern der Ausschüttungen bzw. Auskehrungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 jeweils letzter Satz EStG; s. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG Anm. II und § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG Anm. B auf grünen Blättern);
- keine KapErrStPfl. gem. § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG iVm. den zitierten Vorschriften des § 20 EStG (s. Erl. zu § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG Anm. I 3 auf grünen Blättern).

Das gilt unabhängig davon, wie das EK 04 gebildet wurde (s. Anm. 36).

**Beteiligung am Betriebsvermögen des Anteilseigners:** Auch wenn der Anteilseigner die Beteiligung in seinem Betriebsvermögen hält, ist die StBefreiung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG anzuwenden. Denn aus der Gesamtregelung von § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG, § 40 Satz 1 Nr. 1 KStG und § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG folgt, daß Ausschüttungen oder sonstige Leistungen von EK 04 stets steuerneutral behandelt werden müssen und in ihrer Höhe eine materielle StBefreiung vorliegt, die uE auch für betriebliche Einkünfte gilt (s. auch Erl. zu § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG Anm. II 2 b auf grünen Blättern).

Zu dieser Frage werden unterschiedliche Meinungen vertreten. Die Fin-Verw. (Schreiben des BdF v. 29. 2. 80, BStBl. I S. 134) steht auf dem Standpunkt, daß die gesamten Bezüge im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs zu erfassen seien (glA wohl die hM); der Teil der Bezüge, der aus Ausschüttungen stamme, für die EK 04 als verwendet gelte, sei als Kapitalrückzahlung zu behandeln; die Anschaffungskosten oder der Buchwert der Anteile seien um den Betrag dieser Bezüge zu mindern, wobei der Teilwert der Anteile ohne Bedeutung sei; soweit die Bezüge den Buchwert der Anteile überstiegen, erhöhten sie den Gewinn. Nach diesem Schreiben des BdF ist unklar, ob die Minderung von den Anschaffungskosten oder von dem Buchwert, die beide unterschiedlich hoch sein können, vorzunehmen ist. Die Auffassung des BdF entspricht der Meinung, die Verwendung von EK 04 stelle eine Einlagerückgewähr dar und sei damit vom Beteiligungsansatz abzubuchen. Ob eine solche Abbuchung zu erfolgen hat ist aber wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes des § 5 Abs. 1 EStG eine Frage der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. EStG § 6 Anm. 817), die nicht dadurch verändert werden können, daß KStVorschriften für Zwecke des Anrechnungsverfahrens Ausschüttungen oder Auskehrungen als Einlagerückgewähr fingieren (vgl. auch rote Blätter zu EStG § 6 Anm. 793). Außerdem wird EK 04 nicht nur aus Einlagen gebildet (s. Anm. 36 zu den Fällen des § 37 Abs. 2, § 38 Abs. 3 und § 39 KStG 1977).

Die Lösung der Streitfrage hat für die Anwendung des § 40 Satz 1 Nr. 1 keine Bedeutung. Ohne Rücksicht darauf, wie man sich entscheidet, hat nach § 40 Satz 1 Nr. 1 in den Fällen, in denen sich die Beteiligung im Betriebsvermögen des Anteilseigners befindet, die KStErhöhung bei Ausschüttungen oder sonstigen Leistungen aus dem EK 04 zu unterbleiben; dies gilt auch dann, wenn die aus dem EK 04 stammenden Bezüge den Buchwert der Anteile übersteigen und nach Meinung der FinVerw. eine Gewinnerhöhung eintritt.

5 Einstweilen frei.

### III. Keine KStErhöhung bei Ausschüttungen steuerbefreiter Körperschaften in einen steuerbefreiten Bereich (Bedeutung von Satz 1 Nr. 2)

6

Die Ausnahme von der KStErhöhung für steuerbefreite KapGes. nach Satz 1 Nr. 2 hat nur dann Sinn, wenn für diese die Ausschüttungsbelastung überhaupt herzustellen ist. Das ist der Fall, denn stbefreite KapGes., sonstige Körperschaften und Personenvereinigungen iSd. § 43 (s. EinzelErl. zu § 43 Anm. A I) bleiben nach § 5 Abs. 2 Nr. 2 stpfl., soweit die Ausschüttungsbelastung herzustellen ist (über die Eigenkapitalgliederung bei stbefreiten Körperschaften s. Abschn. 83 a KStR 1981; dort auch über die Möglichkeit bei fehlender StBilanz die Handelsbilanz der Eigenkapitalgliederung zugrunde zu legen).

#### Beispiele:

1. Eine stbefreite KapGes. schüttet Gewinn aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb aus (vgl. Abschn. 83 a Abs. 1 Nr. 1 KStR 1981).
2. Eine in der Rechtsform der GmbH betriebene Pensionskasse ist teilweise überdotiert (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 iVm. § 6) und führt das Vermögen an ihr Trägerunternehmen, das auch die GmbH-Anteile hält, zurück.

Die KStErhöhung soll aber nach § 40 Nr. 2 unterbleiben, wenn die Ausschüttungen „im steuerbefreiten Raum“ verbleiben (vgl. *Felix/Streck*, § 40 Anm. 4).

**Beispiel:** Für die Ausschüttungen einer stbefreiten KapGes. an eine Stadtgemeinde (Gebietskörperschaft) soll gem. § 28 Abs. 2 EK 02 als verwendet gelten. Die KStErhöhung nach § 27 kann dann gem § 40 Nr. 2 unterbleiben. Anders, wenn die Stadtgemeinde die Beteiligung in einem Betrieb gewerblicher Art hält (§ 40 Satz 2, s. Anm. 55).

Einstweilen frei.

7

### C. Geltungsbereich des § 40

8

Die Ausnahmen des § 40 von der KStErhöhung nach § 27 gelten

- unmittelbar im Fall der Gewinnausschüttung von unbeschr. stpfl. KapGes. (§ 27),
- entsprechend für sonstige Leistungen von unbeschr. stpfl. KapGes. (Kapitalherabsetzung und Liquidation, § 41),
- sinngemäß für Gewinnausschüttungen und sonstige Leistungen von unbeschr. stpfl. „sonstigen Körperschaften“ (§ 43) und unter den Voraussetzungen des § 43 auch von kstpfl. Personengemeinschaften (s. EinzelErl. zu § 43 Anm. A I 2); KStSubjekte, die nicht unter §§ 27 oder 43 fallen, sind nicht betroffen, sie unterliegen einem begünstigten StSatz v. 50 vH (§ 23 Abs. 2, s. Erl. dort), ferner
- aufgrund einer Verweisung in § 42 Abs. 2 Nr. 1 auch für den Vermögensübergang durch Gesamtrechtsnachfolge auf ein steuerbegünstigtes KStSubjekt oder eine jur. Person d. öff. Rechts.

**Nr. 1** gilt unabhängig davon, wie das EK 04 gebildet wurde, durch Einlage (§ 30 Abs. 2 Nr. 4) oder durch Umgliederung in Fällen der Einlagefiktion.

*Einlagefiktionen:* Die KSt. wird nicht erhöht, wenn für die Ausschüttung Teilbeträge iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 4 als verwendet gelten. Zu diesen Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals gehören auch Eigenkapitalteile aus den Einlagefik-

tionen iSd. § 37 Abs. 2 Satz 1 (Minderabführungen im Falle der Organschaft), iSd. § 38 Abs. 3 (Mehrbetrag an verwendbarem Eigenkapital im Falle der Gesamtrechtsnachfolge) und iSd. (aufgehobenen) § 39 Abs. 3 Satz 2 KStG 1977 (Erwerb von Anteilen von einem nicht wesentlich beteiligten nicht anrechnungsberechtigten Anteilseigner); s. hierzu Anm. 36 – auch zur Geltungsdauer des § 39 KStG 1977).

*Keine Geltung für Alleinlagen:* Das sind Einlagen, die kein Nennkapital und die bis zum Ende des letzten vor dem 1. 1. 77 abgelaufenen Wj. geleistet worden sind; sie sind im EK 03 (§ 30 Abs. 2 Nr. 3) enthalten. Gelten sie als ausgeschüttet, so ist § 40 Satz 1 Nr. 1, der nur EK 04 zum Gegenstand hat, nicht anzuwenden.

**Nr. 2** betrifft nur

- *ausschüttende* KapGes. oder „sonst. Körperschaften“ (s. o.), die unbeschr. stpfl. und von der KSt. ganz oder zT befreit sind (vgl. die Aufzählung in § 5, s. dazu auch Anm. 11) und
- *Ausschüttungsempfänger*, die unbeschr. stpfl., aber von der KSt. befreit oder jur. Personen d. öff. Rechts sind; dagegen erfolgt KStErhöhung wenn Ausschüttungsempfänger eine beschr. stpfl., aber stfreie Körperschaft ist; Grund: fehlende Anrechnungsberechtigung (§ 51 iVm. § 50 Abs. 2 Nr. 2).

9 Einstweilen frei.

## D. Verhältnis zu anderen Vorschriften

10

### I. Verhältnis zu § 20 EStG

Die Regelung in § 40 Satz 1 Nr. 1 KStG ist nicht verständlich ohne die Vorschriften des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG. Nach der bis zum 31. 12. 76 geltenden Rechtslage haben Rspr. (RFH v. 14. 9. 35, RStBl. 1936 S. 121) und Verwaltungspraxis angenommen, daß die Rückzahlung von nicht in Nennkapital bestehenden Einlagen stpfl. Erträge aus Kapitalnutzungen seien. Dies ist durch das EStG 1977 mit Wirkung ab 1. 1. 77 geändert worden. Die Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG 1977 bestimmt, daß Gewinnausschüttungen oder sonstige Leistungen, für die EK 04 als verwendet gilt, keine stpfl. Einnahmen sind. Diese Regelung hat zur Folge, daß bei Ausschüttungen aus dem EK 04 eine Erhöhung der KSt. auf 36 vH nicht in Betracht kommt (s. auch Anm. 4).

### II. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG

#### 11 1. Verhältnis von § 40 Nr. 1 zu § 28 Abs. 2

Für die Anwendung des § 40 Satz 1 Nr. 1 hat die Verwendungsfiktion des § 28 Abs. 2 erhebliche Bedeutung. Ob Einlagen iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 4 ausgeschüttet sind und infolgedessen die KStErhöhung nach § 40 Satz 1 Nr. 1 entfällt, richtet sich nicht nach den gesellschaftsrechtlichen Beschlüssen, sondern allein nach der Regelung des § 28 Abs. 2 über die Reihenfolge, in der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals als ausgeschüttet gelten. Über Berichtigung der Eigenkapitalgliederung s. Anm. 38.

Da infolge der Verwendungsfiktion des § 28 Abs. 2 die Teilbeträge iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 4 als zuletzt ausgeschüttet gelten, wird § 40 Satz 1 Nr. 1 nicht sehr

häufig anzuwenden sein. Anders ist es allerdings im Falle der Liquidation (§ 41 Abs. 1 KStG iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG), in dem, sofern überhaupt EK 04 vorliegt, Satz 1 Nr. 1 stets zum Zuge kommt.

Einstweilen frei.

12

## 2. Verhältnis von § 40 Nr. 2 zu § 5

13

Die Vorschrift des § 40 Satz 1 Nr. 2 steht in engem Zusammenhang zu § 5 Abs. 2 Nr. 2. Durch § 5 Abs. 1 werden Körperschaften (KapGes. und sonstige Körperschaften iSd. § 43) unter bestimmten Voraussetzungen ganz oder teilweise von der KSt. befreit. Die Befreiung gilt nach § 5 Abs. 2 Nr. 2 aber nicht, soweit diese Körperschaften wegen der Ausschüttung von Gewinnen oder des Bewirkens sonstiger Leistungen iSd. § 41 die Ausschüttungsbelastung nach § 27 herstellen müssen (in Höhe der Ausschüttungsbelastung findet bei den Anteilseignern die Anrechnung statt). Zu dieser Regelung des § 5 Abs. 2 Nr. 2 enthält § 40 Satz 1 Nr. 2 eine Ausnahme: Die KSt. ist nach § 27 nicht zu erhöhen, wenn die von der KSt. befreiten Körperschaften den Gewinn an von der KSt. befreite Anteilseigner oder an jur. Pers. d. öff. Rechts ausschütten oder an diese eine sonstige Leistung iSd. § 41 erbringen.

Einstweilen frei.

14, 15

## III. Verhältnis zur Kapitalertragsteuer

16

In den Fällen des § 40 besteht keine KapErtrStPflicht:

Gilt für eine Ausschüttung oder Auskehrung EK 04 gem. § 28 Abs. 2 als verwendet (Fall des § 40 Satz 1 Nr. 1), dann folgt die Nichterhebung der KapErtrSt. aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 jeweils letzter Satz EStG (s. Erl. zu § 20 Abs. 1 Nr. 1 Anm. II und § 20 Abs. 1 Nr. 2 Anm. B auf grünen Blättern) iVm. § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG (s. Erl. zu § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG Anm. I 3).

– Handelt es sich um eine Ausschüttung oder Auskehrung einer steuerbefreiten KapGes. an steuerbefreite KStSubjekte oder jur. Pers. d. öff. Rechts (Fall des § 40 Satz 1 Nr. 2), dann ergibt sich die KapErtrStFreiheit aus § 44 a Abs. 4 EStG (s. Erl. zu § 44a Abs. 4 EStG).

Die Vorschrift des § 40 Nr. 2 Satz 2 KStG über die Notwendigkeit, die StBefreiung des Anteilseigners durch eine Bescheinigung nachzuweisen, entspricht der Regelung in § 44 a Abs. 4 Satz 2 EStG zur Nichtdurchführung des KapErtrStAbzugs.

Einstweilen frei.

17

## E. Verfahrensvorschriften

### I. Bescheinigungsverfahren (§§ 44, 45)

18

In der von der ausschüttenden Körperschaft zu erteilenden StBescheinigung sind nach § 44 Abs. 1 Nr. 4 die anzurechnende KSt. (= Ausschüttungsbelastung) und nach § 44 Abs. 1 Nr. 6 die Höhe der auf den Anteilseigner entfallenden Leistungen aus dem EK 04 gesondert anzugeben (s. hierzu Erl. zu § 44 Abs. 1 Anm. B II 6 auf grünen Blättern). Die Regelung in § 44 Abs. 1 Nr. 6 trägt der Vorschrift des § 40 Satz 1 Nr. 1 Rechnung, nach der für Ausschüttung aus dem EK 04 die KSt. nicht zu erhöhen ist.

Ist die StBescheinigung gem. § 45 Abs. 1 von einem inländ. Kreditinstitut auszustellen, sind die Leistungen aus dem EK 04 nicht gesondert, sondern zusammen mit den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG auszuweisen (§ 45 Abs. 1 Satz 1 und 2). Gleichwohl darf auch in diesen Fällen die ausschüttende Körperschaft die KSt. nach § 40 Satz 1 Nr. 1 – beim Vorliegen der Voraussetzungen dieser Vorschrift – nicht erhöhen. Dies kann zu einer unzutreffenden Besteuerung führen (s. hierzu die Erl. zu § 45 Anm. II).

In den Fällen des § 40 Satz 1 Nr. 2 sind uE Bescheinigungen iSd. §§ 44 und 45 nur auszustellen, soweit die Leistungen bei den Anteilseignern stpfl. Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG oder iSd. § 20 Abs. 3 EStG sind (s. hierzu Anm. 47).

Über die bes. Bescheinigung nach § 40 Nr. 2 Satz 2 zum Nachweis der Steuerfreiheit des Ausschüttungsempfängers s. Anm. 50.

## 19 II. Gesonderte Feststellung von Eigenkapitalteilen (§ 47)

Bei der gesonderten Feststellung des Teilbetrags des verwendbaren Eigenkapitals nach § 47 sind die Endbeträge der Eigenkapitalteile (§ 47 Anm. 46) nach Berücksichtigung der Abgänge beim EK 04 (Satz 1 Nr. 1) und der Abgänge, die sich durch Ausschüttung oder sonstige Leistungen von stbefreiten Körperschaften an von der KSt. befreite Anteilseigner oder an jur. Pers. ergeben (Satz 1 Nr. 2), festzustellen, und zwar ohne Rücksicht darauf, daß in diesen Fällen die KStErhöhung nicht durchzuführen ist. Die Änderung der gesonderten Feststellung der Eigenkapitalgliederung durch Zu- oder Abgänge beim belasteten Eigenkapital kann zur Ausschüttung von EK 04 oder zum Wegfall der Ausschüttung von EK 04 und damit auch zu einer Berichtigung der KSt. führen (§ 47 Abs. 2; s. Anm. 38).

20–24 Einstweilen frei.

## Einzel Erläuterungen zu § 40

### A. Rechtsfolge des Satz 1: Nichterhöhung der Körperschaftsteuer nach § 27

#### 25 I. Ausschluß der Körperschaftsteuer-Erhöhung nach § 27

In den Fällen der Nr. 1 und 2, dh.

- wenn EK 04 als ausgeschüttet oder geleistet gilt (Nr. 1) oder
- wenn Ausschüttungen befreiter Körperschaften an unbeschr. stpfl. steuerbefreite Anteilseigner oder an jur. Personen d. öff. Rechts erfolgen (Nr. 2), ist insoweit die KSt. nicht nach § 27 auf 36 vH des Betrags der Ausschüttung oder sonstigen Leistung zu erhöhen. Es verbleibt insoweit also bei der Tarifbelastung (§ 27 Abs. 1), und zwar
- in den Fällen der Nr. 1 (Ausschüttung von EK 04) bei der Tarifbelastung von Null,

– in den Fällen der Nr. 2 bei der Tarifbelastung von 30 vH, 28 vH, 25 vH oder Null, je nach dem, welche Eigenkapitalteile als verwendet gelten (EK 30, EK 28, EK 25, EK 01, EK 02, EK 03 oder EK 04; s. Anm. 45); bei Verwendung von EK 56 dagegen tritt die *KSt.Minderung* nach § 27 ein (s. Anm. 30).

Einstweilen frei.

26

## II. Begrenzung des Ausschlusses („soweit“)

27

Die KStErhöhung entfällt nach Satz 1 nur, „soweit“ die Voraussetzungen der Nr. 1 oder 2 erfüllt sind:

**in Fällen der Nr. 1**, „soweit“ EK 04 für die Ausschüttung oder sonstige Leistung als verwendet gilt. Dies bedeutet, daß in Höhe der Ausschüttungen oder sonstigen Leistungen, für die andere Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals als verwendet gelten, die Ausschüttungsbelastung herzustellen ist.

**Beispiel:** Eine GmbH weist in der Eigenkapitalgliederung folgende Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals aus:

EK 36	4 000 DM
EK 02	10 000 DM
EK 04	5 000 DM.

Sie bewirkt an ihren Alleingesellschafter eine sonstige Leistung iSd. § 41 Abs. 1 in Höhe von 15 400 DM.

Hinsichtlich der Leistungen aus dem EK 36 und EK 02 ist die Ausschüttungsbelastung herzustellen, nicht hinsichtlich der Leistungen aus dem EK 04. Dies hat zur Folge, daß aus dem EK 36 DM 4000, aus dem EK 02 DM 6400 und aus dem EK 04 DM 5000 – zusammen also DM 15 400 – als geleistet gelten; die aufgrund der sonstigen Leistung von der GmbH durchzuführende KStErhöhung beträgt DM 3600 (36 vH von DM 10 000 aus dem EK 02);

**in Fällen der Nr. 2**, „soweit“ eine steuerbefreite Körperschaft Gewinne an eine andere steuerbefreite Körperschaft oder an eine jur. Pers. d. öff. Rechts ausschüttet. Sind die Anteilseigner der ausschüttenden Körperschaft nicht von der KSt. befreit oder keine jur. Pers. d. öff. Rechts, ist die KStErhöhung also durchzuführen (ausgenommen Ausschüttungen aus dem EK 04, § 40 Nr. 1 Satz 1).

**Beispiel:** Anteilseigner eines nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 von der KSt. befreiten Wohnungsunternehmens sind 100 natürliche Personen und eine nach § 5 Abs. 1 von der KSt. befreite Körperschaft. Für die Gewinnausschüttung gilt EK 02 als verwendet. Die Nettoausschüttung an jeden Anteilseigner (ohne Berücksichtigung der KStErhöhung und der KapErtragSt.) beträgt je 4 DM. Hinsichtlich der Ausschüttungen an die 100 natürlichen Personen (100 x 4 DM = 4000 DM) ist die KSt. nach § 27 Abs. 1 zu erhöhen; sie beträgt insgesamt  $\frac{9}{16}$  von 4000 DM = 2250 DM. Hinsichtlich der Gewinnausschüttung an die von der KSt. befreite Körperschaft ist die KSt. nicht zu erhöhen; insoweit fällt auch keine KapErtragSt. an (§ 44 a Abs. 4 EStG).

Einstweilen frei.

28

## III. Ausschluß der Körperschaftsteuer-Erhöhung in Fällen entsprechender oder sinngemäßer Anwendung des § 27

29

In folgenden Fällen sinngemäßer oder entsprechender Anwendung des § 27 erfolgt keine KStErhöhung, soweit die Voraussetzungen von § 40 Nr. 1 oder 2 vorliegen:

§ 41: Erbringt eine KapGes. *sonstige Leistungen* iSd. § 41 Abs. 1 (insbes. Rückzahlung von Nennkapital oder Auszahlung des Liquidationserlöses aus verwend-

barem Eigenkapital, s. hierzu Erl. A II zu § 41 Abs. 1), ist § 40 „entsprechend“ anzuwenden: Die KSt. ist nicht nach § 27 zu erhöhen, wenn sonstige Leistungen aus dem EK 04 bewirkt werden (§ 40 Satz 1 Nr. 1) oder wenn eine von der KSt. befreite KapGes. sonstige Leistungen an von der KSt. befreite Anteilseigner oder an jur. Pers. d. öff. Rechts erbringt (§ 40 Satz 1 Nr. 2).

§ 42: Aufgrund einer Verweisung in § 42 Abs. 2 Nr. 1 ist § 40 – und zwar beide Alternativen – auch anzuwenden, wenn Vermögen durch eine *Gesamtrechtsnachfolge* übergeht.

§ 43: Soweit *sonstige Körperschaften* iSd. § 43 (s. Erl. zu § 43) Gewinne ausschütten oder sonstige Leistungen iSd. § 41 Abs. 1 bewirken, ist § 40 „sinngemäß“ anzuwenden.

### 30 IV. Kein Ausschluß der Körperschaftsteuer-Minderung nach § 27

Nur die Erhöhung, nicht die Minderung der KSt. nach § 27 Abs. 1 wird durch Satz 1 Nr. 2 ausgeschlossen. Soweit also eine stbefreite Körperschaft EK 56 an eine befreite Körperschaft oder an eine jur. Pers. d. öff. Rechts ausschüttet, ist die KSt. nach § 27 Abs. 1 auf 36 vH zu mindern (glA *Lademann/Jünger*, KStG, § 40 Anm. 11; *Frotscher/Maas*, KStG, § 40 Anm. 7; *Felix/Streck*, KStG, § 40 Anm. 1); allerdings kann die Ausschüttungsbelastung in Höhe von 36 vH, wie aus § 51 folgt, beim Anteilseigner nicht angerechnet werden, in diesem Falle unterbleibt auch der KapErtrStAbzug (§ 44a Abs. 4 EStG).

31–34 Einstweilen frei.

## B. Die Tatbestände von Satz 1 Nr. 1 und 2

### I. Ausschüttung von Teilbeträgen iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 4 – EK 04 – (Satz 1 Nr. 1)

#### 35 1. Ausschüttung

Nr. 1 bringt eine Ausnahme zu der Regel des § 27 Abs. 1, daß die Ausschüttungsbelastung herzustellen ist, wenn eine unbeschr. stpfl. KapGes. Gewinne ausschüttet. Daraus folgt, daß das Begriffsmerkmal „Ausschüttung“ in Satz 1 Nr. 1 ebenso auszulegen ist wie das ihm entsprechende Merkmal in § 27 Abs. 1 Satz 1 und daß es sich ferner um Ausschüttungen unbeschr. stpfl. KapGes. handeln muß (s. Erl. zu § 27 Abs. 1 Anm. A I und II). Auch *sonstige Leistungen* fallen unter Satz 1 Nr. 1 (§ 41 Abs. 1). Falls eine *sonstige Körperschaft* iSd. § 43 Gewinne ausschüttet oder sonstige Leistungen erbringt, ist § 40 Satz 1 Nr. 1 ebenfalls anzuwenden (§ 43).

#### 36 2. Teilbetrag iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 4 (EK 04)

Teilbeträge iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 4 (sog. EK 04) sind Einlagen der Anteilseigner, die nicht in Nennkapital bestehen und die das Eigenkapital in nach dem 31. 12. 76 abgelaufenen Wj. erhöht haben. Dazu gehören also *nicht Alleinlagen* iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 3 (sog. EK 03), dh. Einlagen, die bis zum Ende des letzten vor dem 1. 1. 77 abgelaufenen Wj. geleistet worden sind; bei Ausschüttung von Alleinlagen ist daher die Ausschüttungsbelastung herzustellen.

**Einlagefiktionen:** In das Eigenkapital iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 4 sind auch aufgrund besonderer gesetzlicher Vorschriften folgende Eigenkapitalsteile einzustellen (s. hierzu auch die Erl. zu § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG Anm. II 3 auf grünen Blättern):

- Nach § 37 Abs. 2 Satz 1 Vermögensmehrungen der OG im Falle der *ksil. Organschaft* mit EAV insoweit, als sie den abgeführten Gewinn übersteigen (abzüglich der Minderungen nach § 37 Abs. 2 Satz 2); diese Beträge sind von der OG in das EK 04 einzuordnen; praktische Bedeutung hat § 40 Satz 1 Nr. 1 insoweit nach Beendigung der Organschaft oder nach Ablauf des EAV.
- Nach § 38 Abs. 3 im Falle der *Vermögensübertragung durch Gesamtrechtsnachfolge* die Beträge, um die die zusammengerechneten Eigenkapitalsbeträge von übertragender und übernehmender Körperschaft niedriger sind als das verwendbare Eigenkapital der übernehmenden Körperschaft nach der Übertragung; diese Beträge hat die übernehmende Körperschaft dem EK 04 zuzurechnen.
- Nach § 39 Abs. 3 KStG 1977 (inzwischen aufgehoben) im Falle des *Erwerbs von Anteilen* an einer unbeschr. stpfl. KapGes. durch einen anrechnungsberechtigten Erwerber *von einem wesentlich beteiligten nichtanrechnungsberechtigten Anteilseigner*, dessen Veräußerungsgewinn im Inland nicht stpfl. ist, Beträge in Höhe der vom Erwerber „mitgekauften Rücklagen“ und späteren anteiligen Gewinne, soweit der Erwerber einen das anteilige Nennkapital übersteigenden Kaufpreis gezahlt hatte; diese Beträge mußte der Anteilseigner dem EK 04 zuordnen. Zur Geltungsdauer des § 39 KStG 1977 s. EStG § 50 c Anm. 25.

**Minderung der EK 04 ohne Ausschüttung:** Es ist ferner möglich, daß sich der Teilbetrag iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 4 ohne Ausschüttungen an den Anteilseigner mindert, so zB durch Rückzahlung von Nachschußkapital oder durch Zahlungen aufgrund von Besserungsscheinen (s. hierzu die Erl. zu § 28 Abs. 2 Anm. I 4 auf grünen Blättern) und außerdem durch Ausgleich des positiven EK 04 mit negativen Teilbeträgen iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 1–3 im Falle der Auflösung der KapGes. oder sonstigen Körperschaft (s. hierzu die Erl. zu § 41 Abs. 4 Anm. A I 3).

**Für die Anwendung des Satz 1 Nr. 1 ist der Teilbetrag iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 4 maßgebend**, wie er sich aufgrund der vorgenannten Zu- oder Abrechnungen ergibt (so auch *Lademann/Jünger*, KStG, § 40 Anm. 6; *Bühler/Paulick/Freericks*, KStG, § 40 Anm. 10). Hierbei ist jedoch zu beachten, daß an dem Teilbetrag iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 4, soweit er sich aufgrund der Vorschrift des § 39 KStG 1977 gebildet hat, nur der Erwerber iSd. § 39 KStG 1977 teilnimmt und daß damit eine Anwendung des Satz 1 Nr. 1 auf das nach § 39 Abs. 3 KStG 1977 entstandene EK 04 nur in Betracht kommt, soweit die Ausschüttung aus dem EK 04 auf den Erwerber entfällt.

Einstweilen frei.

37

### 3. Für die Ausschüttung „gilt als verwendet“

38

Für die Anwendung des Satz 1 Nr. 1 ist allein die Verwendungsfiktion des § 28 Abs. 2 (s. Anm. 13) maßgebend (so auch *Bühler/Paulick/Freericks*, KStG, § 40 Anm. 3).

Unerheblich ist dagegen, ob tatsächlich Einlagen an die Anteilseigner zurückgezahlt sind; dies richtet sich nach den gesellschaftsrechtlichen Beschlüssen der KapGes.; eine solche Rückzahlung kann zwar bei GmbH, grundsätzlich aber nicht bei AG (§§ 57 Abs. 1 und 150 Abs. 3 und 4 AktG) beschlossen werden.

Demnach gilt EK 04 für Ausschüttungen oder sonstige Leistungen erst als verwendet, wenn vorher alle mit KSt. belasteten Teilbeträge sowie alle nicht mit KSt. belasteten Teilbeträge iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 1–3 (also EK 01, EK 02 und EK 03) durch Ausschüttungen oder sonstige Leistungen aufgezehrt sind. Dies wird insbesondere bei der Auflösung von KapGes. praktische Bedeutung erlangen.

**Änderung der Eigenkapitalgliederung:** Wegen der Bindung an die Eigenkapitalverwendungsfiktionen ist es auch möglich, daß nach einer Änderung der Eigenkapitalgliederung (zB nach § 47 Abs. 2, s. § 47 Anm. 58) wegen Zugängen an belastetem Eigenkapital (zB aufgrund einer Betriebsprüfung) nicht mehr EK 04, sondern belastetes Eigenkapital als ausgeschüttet gilt und deshalb die Ausschüttungsbelastung herzustellen ist oder daß umgekehrt die Berichtigung der Eigenkapitalgliederung zum Wegfall von belastetem Eigenkapital und damit zur Ausschüttung von EK 04 führt, was die Rückgängigmachung der früher erfolgten Herstellung der Ausschüttungsbelastung zur Folge hat.

39 Einstweilen frei.

## II. Ausschüttungen steuerbefreiter Körperschaften an befreite Körperschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts (Satz 1 Nr. 2)

### 1. Die Tatbestandsvoraussetzungen nach Nr. 2 Satz 1

#### 40 a) Von der Körperschaftsteuer befreite Kapitalgesellschaft

Nr. 2 ist (wie Nr. 1, s. Anm. 35) eine Ausnahme von der Herstellung der Ausschüttungsbelastung nach § 27 Abs. 1, und zwar für Gewinnausschüttungen einer stbefreiten KapGes. an einen unbeschr. stpfl. von der KSt. befreiten Anteilseigner oder an eine jur. Pers. d. öff. Rechts.

Wie im Falle des Satz 1 Nr. 1 fallen unter Satz 1 Nr. 2 alle unbeschr. kstpfl. KapGes. iSd. § 27 (s. o. Anm. 35 und Erl. zu § 27 Abs. 1 Anm. A I). Von der KSt. befreit sind KapGes., sofern die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 vorliegen; dabei kann es sich auch um eine nur *teilweise Befreiung* handeln.

Nach § 43 ist die Bestimmung des Satz 1 Nr. 2 auf von der KSt. befreite *sonstige Körperschaften* iSd. § 43 sinngemäß anzuwenden.

41 Einstweilen frei.

#### 42 b) Vornahme von Gewinnausschüttungen

„**Gewinnausschüttungen**“ iSd. Satz 1 Nr. 2 sind gleichbedeutend mit dem entsprechenden Begriff in § 27 Abs. 1 (s. Erl. zu § 27 Abs. 1 Anm. A II 2 und 3 auf grünen Blättern). Nach § 41 Abs. 1 ist auch bei *sonstigen Leistungen* (s. hier Erl. zu § 41 Abs. 1 Anm. A II), die von der KSt. befreite Subjekte vornehmen, die Vorschrift des Satz 1 Nr. 2 anzuwenden.

„**Vornehmen**“ von Gewinnausschüttungen stimmt überein mit dem Begriff „Ausschütten“ von Gewinnen iSd. § 27 Abs. 1 (s. Erl. zu § 27 Abs. 1 Anm. A II 2). Soweit die von der KSt befreite Körperschaft sonstige Leistungen iSd. § 41 Abs. 1 erbringt, ist unter „Vornehmen“ das „Bewirken“ der sonstigen Leistungen zu verstehen (s. Erl. zu § 41 Abs. 1 Anm. A III).

43, 44 Einstweilen frei.

**c) Unerheblichkeit des verwendeten Eigenkapitals**

45

Die Nichterhöhung der KSt. nach § 27 macht Nr. 2 (im Gegensatz zu Nr. 1, die nur bei der Ausschüttung von EK 04 gilt) nicht davon abhängig, welche Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals als ausgeschüttet gelten. Dies ist von Bedeutung, denn eine KapGes. kann auch nur teilweise von der KSt. befreit sein und daher auch belastete Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals haben (s. hierzu und zur Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals der stbefreiten Körperschaften Abschn. 83 a Abs. 1 KStR).

Nach § 27 Abs. 1 ist die KSt. zu erhöhen (und zwar auf 36 vH des Gewinns vor Abzug der KSt.), falls die Tarifbelastung geringer als 36 vH des Gewinns vor Abzug der KSt. ist. Damit erfaßt Satz 1 Nr. 2 alle Fälle, in denen eine stbefreite Körperschaft EK 30, EK 28, EK 25, EK 01, EK 02, EK 03 oder EK 04 an einen von der KSt. befreiten Anteilseigner oder an eine jur. Person d. öff. Rechts ausschüttet. Gilt EK 56 als verwendet, tritt KStMinderung ein (s. Anm. 30).

Einstweilen frei.

46

**d) Begünstigte Anteilseigner**

47

**Unbeschränkt stpfl., von der KSt. befreite Anteilseigner:** Unter die Anteilseigner iSd. Satz 1 Nr. 2 fallen alle Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1–5, die die Voraussetzungen der unbeschr. KStPfl. erfüllen; nicht also diejenigen Anteilseigner, die natürliche Personen oder beschr. kstpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen sind. Die letzteren sind von der Regelung in Satz 1 Nr. 2 ausgenommen, weil die beschr. kstpfl. Anteilseigner nach § 51 grundsätzlich nicht die Anrechnung der KSt. erhalten und deshalb bei Ausschüttungen, die stbefreite KStSubjekte vornehmen, die ausgeschütteten Beträge nicht im kstfreien Bereich bleiben.

Weitere Voraussetzung für die Anwendung des Satz 1 Nr. 2 ist, daß die Anteilseigner, an die die Ausschüttungen fließen, von der KSt. befreit sind. In Frage kommen hier die Befreiungen nach § 5 Abs. 1, und zwar auch die Fälle, in denen die Anteilseigner nach den Vorschriften des § 5 Abs. 1 teilweise nicht von der KSt. befreit sind. Ist der Anteilseigner nach § 1 Abs. 1 Nr. 1–5 unbeschr. kstpfl. und nicht von der KSt. befreit, ist hinsichtlich der Ausschüttungen an diesen die KStErhöhung durchzuführen.

**Beispiel:** Eine Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft, die die Voraussetzungen für die Anwendung der Gemeinnützigkeit nach dem Gesetz über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen (WGG) erfüllt und damit nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 von der KSt. befreit ist, schüttet an ihre Mitglieder nach § 9 WGG Gewinne aus. Ein Mitglied ist eine ebenfalls nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 von der KSt. befreite Genossenschaft; ein weiteres Mitglied ist ein nicht von der KSt. befreiter rechtsfähiger Verein, der keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält. Die weiteren Mitglieder sind natürliche Personen. Für die Gewinnausschüttung an die Genossenschaft wird die KSt. nicht nach § 27 erhöht. Hinsichtlich der Gewinnausschüttungen an den rechtsfähigen Verein und an die Mitglieder, die natürliche Personen sind, hat die KStErhöhung nach § 27 zu erfolgen (der Verein erzielt nach § 8 Abs. 1 KStG iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG Einkünfte aus Kapitalvermögen).

Sofern die Gewinnausschüttungen auf Anteile entfallen, die der Anteilseigner in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb hält, ist die KStErhöhung durchzuführen (Satz 2, s. Anm. 55).

**Juristische Personen des öffentlichen Rechts:** Da jur. Pers. d. öff. Rechts nach § 1 nicht unbeschr. kstpfl. sind (Ausnahme bei Gewinnen aus Betrieben gewerblicher Art, § 1 Abs. 1 Nr. 6), verbleiben Gewinnausschüttungen, die sie von stbe-

freiten KStSubjekten erhalten, im stfreien Bereich; dem steht auch nicht die beschr. KStPfl. nach § 2 Nr. 2 entgegen, weil in diesen Fällen nach § 44 a Abs. 4 EStG der KapErtrStAbzug nicht durchzuführen ist. Deshalb ist auch nach § 40 Satz 1 Nr. 2 die KSt. nicht zu erhöhen, wenn eine von der KSt. befreite Körperschaft Gewinne an eine jur. Pers. d. öff. Rechts ausschüttet. Im Gegensatz zur KapErtrStBefreiung nach § 44 a Abs. 4 EStG ist § 40 Satz 1 Nr. 2 – wie der Wortlaut dieser Regelung zeigt – nicht auf *inländische* jur. Pers. d. öff. Rechts beschränkt.

Zur Nichtanwendung des Satz 1 Nr. 2 bei Ausschüttungen, die an einem Betrieb gewerblicher Art anfallen (Satz 2), s. Anm. 55.

48, 49 Einstweilen frei.

## 50 2. Bescheinigungsnachweis (Nr. 2 Satz 2)

**Grundsatz:** Der Anteilseigner (s. o. Anm. 47) ist verpflichtet, der ausschüttenden Körperschaft (s. o. Anm. 40) seine Befreiung durch eine Bescheinigung des FA nachzuweisen. Wie sich aus der § 40 Nr. 2 Satz 2 KStG entsprechenden Vorschrift des § 44 a Abs. 4 Satz 2 EStG (Nichtvornahme des KapErtrStAbzugs) ergibt, ist die Bescheinigung von dem FA zu erteilen, das für die Geschäftsleitung oder den Sitz des Anteilseigners zuständig ist. Keine Bescheinigung ist erforderlich, wenn der Anteilseigner eine jur. Pers. d. öff. Rechts (s. o. Anm. 47) ist.

**Rechtsnatur der Bescheinigung:** UE ist die Bescheinigung ähnlich wie die StBescheinigung iSd. §§ 44 und 45 eine gesetzlich vorgeschriebene Beweisurkunde (s. Allg. Erl. zu § 44 Anm. C II 1).

**Grund der Regelung** in Nr. 2 Satz 2 ist, daß die ausschüttende Körperschaft nicht selbst prüfen und entscheiden kann, ob der Anteilseigner die Voraussetzungen für die Befreiung von der KSt. erfüllt. Dagegen kann die ausschüttende Körperschaft idR selbst beurteilen, ob die empfangende Körperschaft eine jur. Pers. d. öff. Rechts ist; deshalb kann in diesem Fall auf die Bescheinigung verzichtet werden. Für den Fall, daß die Anteile in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder in einem Betrieb gewerblicher Art von jur. Pers. d. öff. Rechts gehalten werden, s. Satz 2 (s. Anm. 55).

51–54 Einstweilen frei.

## 55 C. Nichtanwendung von Nr. 2 (Satz 2)

Die Folgen des Satz 1 Nr. 2 (Nichterhöhung der KSt.) treten nach Satz 2 ausnahmsweise nicht ein – dh. die KSt. ist zu erhöhen –, soweit eine von der KSt. befreite Körperschaft (s. o. Anm. 40) Gewinnausschüttungen vornimmt (s. o. Anm. 42) auf Anteile,

- die in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehalten werden, für den die Befreiung von der KSt. ausgeschlossen ist, oder
- die in einem nicht von der KSt. befreiten Betrieb gewerblicher Art gehalten werden.

**Tatbestandsvoraussetzungen:** Die Beteiligung wird in einem *wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb* (§ 14 AO) einer befreiten Körperschaft (s. KStG aF § 4 Anm. 77 ff.) oder in einem *Betrieb gewerblicher Art* einer jur. Pers. d. öff. Rechts (Erl. zu § 4) „gehalten“.

Das ist der Fall, wenn die Beteiligung zum Betriebsvermögen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (bzw. des Betriebs gewerblicher Art) gehört (*Felix|Streck*,

KStG, § 40 Anm. 4; *Klein/Laube/Schöberle*, Handbuch des KStRechts, § 40 Anm. 3 a) oder wenn die Beteiligung an einer KapGes. nicht als Vermögensverwaltung anzusehen ist, sondern selbst einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellt (s. hierzu Abschn. 8 Abs. 4 KStR). Das gilt auch, falls die Beteiligung nach den allgemeinen Vorschriften der Gewinnermittlung gewillkürtes Betriebsvermögen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder im Betrieb gewerblicher Art ist.

**Rechtsfolgen:** Liegen die Voraussetzungen des Satz 2 vor, ist die KSt. (entgegen Satz 1 Nr. 2) nach § 27 zu erhöhen. Die KStErhöhung ist jedoch in diesen Fällen nur vorzunehmen, „soweit“ die Anteile im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder im Betrieb gewerblicher Art gehalten werden; beim Anteilseigner ist die KSt. (= Ausschüttungsbelastung) anzurechnen; die Voraussetzungen für eine Nichtanrechnung nach § 51 liegen nicht vor.

**Beispiel:** An einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 von der KSt. befreiten GmbH sind nat. Personen, eine jur. Person d. öff. Rechts sowie ein nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 von der KSt befreiter Verein beteiligt, der einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, für den die KStBefreiung nicht gilt. Die Beteiligung der jur. Pers. d. öff. Rechts an der GmbH gehört nicht zu einem Betrieb gewerblicher Art; der Verein hält aber die Beteiligung an der GmbH in seinem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Für die Gewinnausschüttungen, die die GmbH vornimmt, gilt EK 02 als verwendet. Hinsichtlich der Ausschüttungen an die natürlichen Personen und an den Verein ist die KSt. zu erhöhen (bei diesen Anteilseignern ist die KSt. anzurechnen). Satz 1 Nr. 2 findet nach Satz 2 auf den Verein keine Anwendung, da die Beteiligung zu seinem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehört. Dagegen ist hinsichtlich des auf die jur. Pers. öff. Rechts entfallenden Gewinnanteils die KSt. nach Satz 1 Nr. 2 nicht zu erhöhen; die Voraussetzungen des Satz 2 liegen nicht vor.

**Die Beachtung des Satz 2 bei der ausschüttenden Körperschaft** wird im Falle der ersten Alternative (der Anteilseigner unterhält einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb) zu keinen praktischen Schwierigkeiten führen, da das FA die Bescheinigung nach Nr. 2 Satz 2 nicht ausstellen wird, wenn der Anteilseigner die Anteile in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb hält. Anders ist es jedoch im Fall der zweiten Alternative des Satz 2 (die jur. Pers. d. öff. Rechts unterhält einen Betrieb gewerblicher Art); da in diesem Fall das FA keine Bescheinigung nach § 40 Nr. 2 Satz 2 auszustellen hat, wird die ausschüttende Körperschaft idR davon ausgehen können, daß die jur. Pers. d. öff. Rechts die Anteile nicht in einem Betrieb gewerblicher Art hält. Gehört die Beteiligung zu einem Betrieb gewerblicher Art, ist die jur. Pers. d. öff. Rechts mit dem Gewinn zur KSt. zu veranlassen, dabei sind KSt. (die Voraussetzungen des § 51 liegen nicht vor) und KapErtrSt. (keine Abstandnahme von der Erhebung der KapErtrSt. nach § 44 a Abs. 4 EStG) anzurechnen; da die Gewinnausschüttungen den Gewinn des Betriebs gewerblicher Art erhöhen, wird die jur. Pers. d. öff. Rechts die ausschüttende Körperschaft idR im eigenen Interesse davon in Kenntnis setzen, daß die Anteile in einem Betrieb gewerblicher Art gehalten werden.

