

§ 30

Entstehung der Körperschaftsteuer

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

Die Körperschaftsteuer entsteht

1. für Steuerabzugsbeträge in dem Zeitpunkt, in dem die steuerpflichtigen Einkünfte zufließen,
2. für Vorauszahlungen mit Beginn des Kalendervierteljahrs, in dem die Vorauszahlungen zu entrichten sind, oder, wenn die Steuerpflicht erst im Laufe des Kalenderjahrs begründet wird, mit Begründung der Steuerpflicht,
3. für die veranlagte Steuer mit Ablauf des Veranlagungszeitraums, soweit nicht die Steuer nach Nummer 1 oder 2 schon früher entstanden ist.

Autor: Prof. Dr. Bernhard **Becht**, LL.M., Steuerberater, Hochschule Harz, Wernigerode/Trippstadt

Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Universität zu Köln

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 30

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 30 .	1	1. Verhältnis zu Vorschriften des KStG	4
II. Rechtentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich des § 30	2	2. Bedeutung für die Gewinnermittlung	5
III. Geltungsbereich des § 30 . .	3	3. Verhältnis zum EStG	6
IV. Verhältnis des § 30 zu anderen Vorschriften		4. Verhältnis zur AO	7
		5. Verhältnis zur Insolvenzordnung	8

B. Erläuterungen zum Einleitungssatz: Entstehung der Körperschaftsteuer 10

C. Erläuterungen zu Nr. 1: Steuerabzugsbeträge

	Anm.		Anm.
I. Entstehen von Steuerabzugsbeträgen mit Zufluss	11	III. Zuflusszeitpunkt der steuerabzugspflichtigen Einkünfte	13
II. Steuerabzugspflichtige Einkünfte	12		

D. Erläuterungen zu Nr. 2: Vorauszahlungen	14
---	----

E. Erläuterungen zu Nr. 3: Veranlagte Körperschaftsteuer	15
---	----

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 30
--

1 I. Grundinformation zu § 30

§ 30 regelt, wann die KSt entsteht, und füllt somit 38 AO aus, der als Blankettnorm allgemein bestimmt, dass Ansprüche aus dem Schuldverhältnis entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Während sich im EStG dazu verschiedene Vorschriften finden, beschränkt sich das KStG auf eine einzige Vorschrift. Die Entstehung des Steueranspruchs ist für zahlreiche allgemeine Vorschriften der AO von Bedeutung (s. Anm. 7).

2 II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich des § 30

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Durch Art. 3 Nr. 13 StSenkG wurde § 48 aF aufgrund des Wegfalls des kstl. Anrechnungsverfahrens, das im Vierten Teil des KStG (§§ 27–47 aF) geregelt war, in § 30 unnummeriert. Materielle Änderungen ergaben sich nicht (s. auch BTDrucks. 14/2683, 126).

Zeitlicher Anwendungsbereich: § 30 idF des StSenkG gilt bei kalenderjahrgleichem Wj. erstmals für den VZ 2001 (§ 34 Abs. 1). Bei vom Kj. abweichendem Wj. ist die Vorschrift erstmals für den VZ 2002 anzuwenden, wenn das erste im VZ 2001 endende Wj. vor dem 1.1.2001 beginnt (§ 34 Abs. 1a idF des StSenkG).

III. Geltungsbereich des § 30

3

Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift gilt sachlich für die nach dem KStG (ggf. iVm. dem EStG) entstehenden Ansprüche. Sie gilt persönlich für unbeschränkt wie beschränkt Stpfl.

IV. Verhältnis des § 30 zu anderen Vorschriften**1. Verhältnis zu Vorschriften des KStG**

4

§ 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4: Die besondere KSt für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien durch Berufsverbände nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 (50 % der Zuwendungen) entsteht mit Ablauf des VZ, in dem die Leistung erbracht wurde (s. auch R 78 Satz 2 KStR 2004).

§ 30: § 30 steht im Zusammenhang mit § 31, der ua. in Abs. 2 die Entrichtung von Vorauszahlungen regelt.

§ 32: § 32 enthält Sondervorschriften für den StAbzug, die Vorrang vor § 30 haben.

2. Bedeutung für die Gewinnermittlung

5

In der Bilanz ist die KSt in der Höhe auszuweisen, wie sie unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Änderung nach § 38 entstanden bzw. wirtschaftlich verursacht ist. Die danach zu berechnende Abschlusszahlung ist in der Bilanz als KStRückstellung auszuweisen. Die Rückstellung ist auch bei vom Kj. abweichendem Wj. zu bilden. Nach den für die stl. Gewinnermittlung maßgeblichen handelsrechtl. Vorschriften sind auch rechtl. noch nicht entstandene Verbindlichkeiten passivierungspflichtig, wenn sie bereits vor diesem Zeitpunkt in einem vorangegangenen Geschäftsjahr wirtschaftlich verursacht worden sind (KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 34 ff.; BFH v. 16.12.2009 – I R 43/08, BFH/NV 2010, 552 = FR 2010, 611; KRÄMER in DPM, § 30 Rn. 31 [7/2010]). Entsteht also zB die KSt wegen Ende des Wj. am 31.3.02 erst mit Ablauf des 31.12.02, ist der KStAufwand dennoch bereits in der Schlussbilanz zum 31.3.02 zu erfassen.

3. Verhältnis zum EStG

6

Das EStG enthält eine Reihe von Vorschriften zur Entstehung der Steuer, auch für den Fall des StAbzugs (s. §§ 36 Abs. 1, 37 Abs. 1 Satz 2, 38 Abs. 2, 44 Abs. 1 Satz 2, 50a Abs. 5 Satz 1 EStG). Diese Vorschriften sind durch die Verweisung in § 31 Abs. 1 Satz 1 auch für Zwecke der KSt anwendbar, soweit in § 30 nichts anderes bestimmt ist.

4. Verhältnis zur AO

7

§ 30 konkretisiert § 38 AO (s. Anm. 1). Die Vorschrift hat Bedeutung für sämtliche Normen der AO, die an die Entstehung des StAnspruchs Rechtsfolgen knüpfen, insbes. für den Beginn der Festsetzungsverjährung nach den §§ 169–171 AO, die Aufrechnung (§ 226 AO), die Verzinsung nach § 233a AO,

den Übergang auf den Rechtsnachfolger nach § 45 AO, die Haftung nach §§ 69 ff. AO iVm. §§ 34 und 35 AO oder die Feststellung nach § 251 Abs. 3 AO im Rahmen eines Insolvenzverfahrens. Zu §§ 164, 180 und 220 AO s. § 37 EStG Anm. 6, 22, 24 f., 47. Die Abtretung eines Erstattungsanspruchs scheidet vor dem Entstehen genauso aus wie die Anordnung eines Arrestes (s. BFH v. 10.3.1983 – V R 143/76, BStBl. II 1983, 401) oder eines Pfändungs- und Überweisungsbeschlusses (§ 46 Abs. 6 AO).

8 5. Verhältnis zur Insolvenzordnung

Nach § 41 InsO muss für die Geltendmachung einer Steuerforderung im Insolvenzverfahren die Forderung zwar nicht fällig sein, sie muss aber entstanden sein (s. zur KO BFH v. 3.6.1981 – II R 78/80, BStBl. II 1981, 758). Die Festlegung des Entstehungszeitpunktes ist von Bedeutung für die Anmeldung zur Tabelle nach den §§ 174 ff. InsO.

9 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zum Einleitungssatz: Entstehung der Körperschaftsteuer

10 Die KSt entsteht unabhängig von der Festsetzung kraft Gesetzes durch Verwirklichung der in § 30 aufgeführten Tatbestände. Die Entstehung der Steuer ergibt sich danach aus dem materiellen Recht. Geregelt ist in § 30 ausschließlich der Zeitpunkt der Entstehung.

Vor ihrer Entstehung kann die StForderung weder festgesetzt noch erfüllt werden.

Von dem Entstehenszeitpunkt ist der Zeitpunkt der Fälligkeit zu unterscheiden. Fälligkeit setzt Entstehung der KSt voraus, die festzusetzen ist (s. dazu §§ 220 Abs. 2 Satz 2, 155 Abs. 1 AO). Die formelle StFestsetzung wirkt damit nur deklaratorisch, da sie die Entstehung der Steuer nach den materiellen Vorschriften voraussetzt. Der Fälligkeitszeitpunkt ist in den Einzelsteuergesetzen geregelt (s. § 220 Abs. 1 AO). Erst die Festsetzung zB einer Abschlusszahlung in einer Anrechnungsverfügung nach § 36 Abs. 4 EStG, der entsprechend anzuwenden ist, löst die Fälligkeit der festgesetzten KStSchuld (grds. nach einem Monat) aus (s. zur ESt BFH v. 18.7.2000 – VII R 32, 33/99, BStBl. II 2001, 133; LOSCHELDER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 36 EStG Rn. 24). Dies gilt auch für den Fall eines Überschusses geleisteter Vorauszahlungen (BFH v. 19.10.1982 – VII R 55/80, BStBl. II 1983, 162; v. 6.2.1990 – VII R 103/88, BStBl. II 1990, 523).

**C. Erläuterungen zu Nr. 1:
Steuerabzugsbeträge**
I. Entstehen von Steuerabzugsbeträgen mit Zufluss

11

Für das Entstehen von Steuerabzugsbeträgen stellt Nr. 1 auf den Zeitpunkt des Zuflusses ab. Der StAbzug ist eine besondere Erhebungsform ua. der KSt. Daraus folgt, dass kstpf. Einkünfte vorliegen müssen, von denen ein inländ. StAbzug vorzunehmen ist. Der StAbzug ist vom Schuldner der abzugspflichtigen Beträge vorzunehmen. Schuldner der Steuer ist der Empfänger (Gläubiger).

Auflösende Bedingung: Steuerabzugsbeträge werden auflösend bedingt durch das Entstehen der endgültigen Steuerschuld geschuldet (aA KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 30 Rn. 10 [4/2013], der das Entstehen der Steuerschuld bezüglich der Steuerabzugsbeträge unter Verweis auf den Wortlaut der Nr. 3 als endgültig ansieht), es sei denn, die KSt gilt nach § 32 durch den Abzug als abgegolten.

II. Steuerabzugspflichtige Einkünfte

12

Kapitalertragsteuerabzug: Steuerabzugspflichtige Einkünfte sind insbes. inländ. Kapitalerträge iSd. § 20 EStG.

Die Steuerabzugspflicht ist nach § 43 EStG iVm. § 31 zu bestimmen. Danach kommen ua. in Betracht:

- Gewinnanteile (Dividenden), Ausbeuten und sonstige Bezüge einschließlich vGA aus Aktien und Genussrechten, mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös einer KapGes. verbunden ist, aus GmbH-Anteilen sowie Anteilen an einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG; s. § 43 EStG Anm. 13),
- Bezüge, die aufgrund einer Kapitalherabsetzung oder nach der Auflösung unbeschränkt stpfl. Körperschaften oder Personenvereinigungen iSd. § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG anfallen, die nicht in der Rückzahlung von Nennkapital oder Beträgen aus dem stl. Einlagekonto iSd. § 27 bestehen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm. § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG; s. § 20 EStG Anm. 14),
- Bezüge, die nach § 8b Abs. 1 bei der Einkommensermittlung außer Betracht bleiben (§ 43 Abs. 1 Satz 3 EStG; s. § 43 EStG Anm. 55),
- Zinsen auf Wandelanleihen, die neben der Verzinsung das Recht auf Umtausch in Gesellschaftsanteile vorsehen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG),
- Zinsen auf Gewinnobligationen, bei denen neben der festen Verzinsung zusätzliche Zinsen gezahlt werden, die sich nach der Höhe der Gewinnausschüttung richten (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG),
- Zinsen aus Genussrechten, mit denen nicht gleichzeitig das Recht am Gewinn und Liquidationserlös verbunden ist (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG),
- Einnahmen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG),
- Zinsen aus partiarischen Darlehen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG),
- Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG (§ 43 Abs. 1 Nr. 7 EStG),

- Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG (§ 43 Abs. 1 Nr. 7a EStG). Dabei handelt es sich um Leistungen von nicht stbefreiten Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5. Bei diesen Körperschaftsteuersubjekten (Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit, sonstige juristische Personen des privaten Rechts, wie Vereine, Anstalten und Stiftungen) können Gewinne im eigentlichen Sinne nicht ausschütten. Soweit Vermögensübertragungen auf die Mitglieder vorgenommen werden, können diese wirtschaftlich ggf. einer Gewinnausschüttung gleichgesetzt werden (zB vGA bei einem Verein). Während diese bei der Einkommensermittlung bei der Körperschaft immer nach § 8 Abs. 3 hinzuzurechnen waren, kann die Versteuerung des Vorteils beim Empfänger erst seit der Einfügung des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG durch das StSenkG vorgenommen werden. Seitdem unterliegen diese Einkünfte damit auch der KapErtrSt,
- Leistungen eines BgA mit und ohne eigene Rechtspersönlichkeit (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. b und c iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a und b EStG); s. § 4 Anm. 10f. Eine Besonderheit ergibt sich aus § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b iVm. § 43 Abs. 1 Nr. 7c EStG. Danach unterliegen auch Gewinne eines BgA einer jPÖR und Gewinne eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs einer stbefreiten Körperschaft, die an den nicht stbaren bzw. stbefreiten Träger abgeführt werden, der KapErtrSt, da insoweit Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen, obwohl der stpfl. Betrieb und der Träger rechtl. dieselbe Person sind (s. auch § 4 Anm. 11, § 32 Anm. 12).

Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV)? Siehe § 32 Anm. 5.

Fälligkeit: KapErtrStAbzugsbeträge werden nach § 31 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 44 Abs. 1 Satz 5 EStG am zehnten des auf die Einbehaltung der KapErtrSt folgenden Monats fällig.

Kapitalertragsteuerabzug nach dem InvStG: Die Abzugsverpflichtung kann sich darüber hinaus auch aus dem InvStG (lex specialis, s. § 43 EStG Anm. 7) ergeben. Zur Behandlung von Erträgen iSd. InvStG s. § 7 InvStG, BMF v. 18.8.2009, BStBl. I 2009, 931, Tz. 132 ff.

Zur Verpflichtung zum StAbzug bei Subsidiarität iSd. § 20 Abs. 8 EStG nach § 43 Abs. 4 EStG s. § 43 EStG Anm. 80.

Kapitalertragsteuerfreie Bezüge: Siehe § 43 EStG Anm. 62 ff.

Höhe des Steuerabzugs: Die KapErtrSt beträgt in den Fällen des § 43 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EStG 25 % des Kapitalertrags (s. § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG), in den Fällen des § 43 Abs. 1 Nr. 7b und 7c 15 % (s. § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Steuerabzug bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften: Bei beschränkt Stpfl. sieht § 50a EStG neben dem StAbzug, der auch für Steuerinländer gilt, weitere Fälle des Abzugs vor.

Danach wird bei beschränkt Stpfl. die KSt durch StAbzug erhoben

- bei Einkünften, die durch im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen, unabhängig davon, wem die Einkünfte zufließen (§ 50a Abs. 1 Nr. 1 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 und 9 EStG);
- bei Einkünften aus der inländ. Verwertung von Darbietungen iSd. § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG (§ 50a Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 und 6 EStG);

- bei Einkünften, die aus Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbes. von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zB Plänen, Mustern und Verfahren, herrühren (§ 50a Abs. 1 Nr. 3 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 und 9 EStG).

Siehe dazu im Einzelnen § 50a EStG Anm. 306 ff. Zur Frage der Vereinbarkeit des StAbzugs nach § 50a EStG mit dem EGV s. § 50a EStG Anm. 4.

Fälligkeit: Abzugsbeträge nach § 50a Abs. 1 EStG werden jeweils am zehnten des einem Kalendervierteljahr, in dem die Abzugsbeträge entstanden sind, folgenden Monats fällig (s. § 50a Abs. 5 Satz 3 EStG).

Besondere Anordnung des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 7 EStG: Nach § 50a Abs. 7 EStG kann das FA für alle Arten von Einkünften den StAbzug anordnen, wenn dies zur Sicherstellung des StAnspruchs zweckmäßig ist. Der Abzug beläuft sich bei beschränkt stpfl. Körperschaften iSd. § 2 auf 15 % der Einnahmen, wenn der beschränkt stpfl. Gläubiger nicht glaubhaft macht, dass die voraussichtlich geschuldete Steuer niedriger ist.

III. Zuflusszeitpunkt der steuerabzugspflichtigen Einkünfte

13

Zufluss der steuerabzugspflichtigen Einkünfte nach § 11 EStG: Greifen keine Spezialregeln ein, bestimmt sich der Zufluss der steuerabzugspflichtigen Einnahmen subsidiär nach § 11 Abs. 1 EStG (s. BFH v. 1.3.1972 – I R 214/70, BStBl. II 1972, 591). So stellt § 44 Abs. 1 Satz 2 EStG für die KapErTrSt wie auch § 50a Abs. 1 EStG für die Abzugsteuer allgemein auf das Zufließen der entsprechenden Einnahmen ab. Entscheidend ist danach die wirtschaftliche Verfügungsmacht des Empfängers (s. BFH v. 21.11.1989 – IX R 170/85, BStBl. II 1990, 310; v. 8.10.1991 – VIII R 48/88, BStBl. II 1992, 174). Zufluss liegt demnach zB vor, wenn der Auszahlungsbetrag auf einem Bankkonto des Stpfl. gutgeschrieben wird. Auch in der Gutschrift durch den Zahlungsschuldner kann im Einzelfall ein Zufluss gesehen werden; entscheidend ist, in wessen Interesse der Betrag stehen gelassen wird. Dabei kann es darauf ankommen, inwieweit die Satzung der Gesellschaft Vorschriften über Gewinnabhebungen und -auszahlungen enthält (s. BFH v. 21.10.1981 – I R 230/78, BStBl. II 1982, 139). Auf das endgültige Behaltendürfen kommt es nicht an (s. BFH v. 1.3.1977 – VIII R 106/74, BStBl. II 1977, 545; v. 13.10.1989 – III R 30 und 31/85, BStBl. II 1990, 287; v. 22.7.1997 – VIII R 13/96, BStBl. II 1997, 767). Die Ausnahmeregel des § 11 Abs. 1 Satz 2 ändert am Zeitpunkt des Zufließens, und damit am Entstehungszeitpunkt nichts (s. KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 30 Rn. 10 [4/2013]). Durch die Vorschrift wird der Bezug im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit fingiert.

Zufluss von Gewinnanteilen nach § 44 Abs. 2 EStG: Für Gewinnanteile (Dividenden) und andere Kapitalerträge, deren Ausschüttung von einer Körperschaft beschlossen wird, enthält § 44 Abs. 2 EStG eine besondere Zuflussregelung. Danach ist maßgeblich der Tag, der im Ausschüttungsbeschluss als Tag der Auszahlung bestimmt wurde (§ 44 Abs. 2 Satz 1 EStG). Fehlt eine solche Bestimmung, gilt als Tag der Ausschüttung der der Beschlussfassung nachfolgende Tag (§ 44 Abs. 2 Satz 2 EStG). Die Vorschrift gilt auch für vGA.

Zuflusszeitpunkt bei stiller Gesellschaft bzw. partiarischem Darlehen nach § 44 Abs. 3 Sätze 1 und 2 EStG: Ist im Beteiligungsvertrag über die stille

Gesellschaft bzw. in der Vereinbarung eines partiarischen Darlehens keine Vereinbarung über den Zeitpunkt der Ausschüttung enthalten, gilt der Kapitalertrag am Tag nach der Bilanzaufstellung oder sonstigen Feststellung des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters, spätestens jedoch sechs Monate nach Ablauf des Wj., für das der Kapitalertrag ausgeschüttet werden soll, als zugeflossen.

Stundung nach § 44 Abs. 4 EStG: Die Stundung schiebt nur die Fälligkeit hinaus, am Zuflusszeitpunkt ändert sich nichts (s. KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 30 Rn. 9 [4/2013]).

Gewinne eines Betriebs gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts: In den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG (StAbzug bei Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG) entsteht die KapErtrSt, auch soweit sie auf vGA entfällt, die im abgelaufenen Wj. vorgenommen worden sind, im Zeitpunkt der Bilanzerstellung des BgA, spätestens jedoch acht Monate nach Ablauf des Wj. (§ 44 Abs. 6 Satz 2 EStG). Dieser Zeitpunkt deckt sich somit nicht mit dem Zeitpunkt des Zufließens der Einkünfte (BFH v. 11.7.2007 – I R 105/05, BStBl. II 2007, 841).

Mehrabführungen iSd. § 14 Abs. 3: Bei Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschäftlicher Zeit haben, entsteht die KapErtrSt nach § 44 Abs. 7 EStG im Zeitpunkt der Feststellung der HBil. der OG, spätestens acht Monate nach Ablauf des Wj. der OG. Hierfür enthält § 44 Abs. 7 Satz 2 EStG eine eigene Fälligkeitsregelung.

14

D. Erläuterungen zu Nr. 2: Vorauszahlungen

Zeitpunkt der Entstehung von Vorauszahlungen (§ 30 Nr. 2 Alt. 1): Die Vorauszahlungen der KSt entstehen nach § 30 Nr. 2 Alt. 1 grds. mit Beginn des Kalendervierteljahres, in dem sie zu entrichten sind, also am 1. Januar, 1. April, 1. Juli und 1. Oktober eines Jahres. Auch wenn dem FA ein gewisser Beurteilungsspielraum („Prognosentscheidung“, s. § 37 EStG Anm. 25) bei der Festsetzung zusteht, sind Vorauszahlungen kraft Gesetzes festzusetzen. Ein Ermessensspielraum besteht nicht.

Begründung der Steuerpflicht im Laufe des Jahres (§ 30 Nr. 2 Alt. 2): Wird die StPflcht im Laufe des Jahres begründet, entsteht die Vorauszahlung erst in diesem Zeitpunkt. Dies kann der Fall sein bei Eintritt in die unbeschränkte oder beschränkte StPflcht, beim Wegfall einer StBefreiung oder bei erstmaliger partieller StPflcht. Für die nachfolgenden Vierteljahre bleibt es beim Entstehen der StSchuld zum Beginn des jeweiligen Vierteljahres (s. KRÄMER in DPM, § 30 Rn. 25 mit Beispiel [7/2010]). Für die Begründung der StPflcht ist die Begründung der persönlichen StPflcht ausreichend, die sachliche StPflcht durch den Bezug von Einkünften ist nicht erforderlich (str., s. KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 30 Rn. 16 mwN [4/2013]).

Vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr: Bei vom Kj. abweichendem Wj. ist § 31 Abs. 2 zu beachten. Danach sind die Vorauszahlungen auf die KSt bereits während des Wj. zu entrichten, das im VZ endet. Die VZ können also in einem anderen Jahr entstehen, als dem Jahr, für das sie erhoben werden.

Siehe dazu auch das Beispiel bei KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 30 Rn. 17 (4/2013).

Fälligkeit: Die von der Entstehung zu unterscheidende Fälligkeit bestimmt sich nach § 31 Abs. 1 KStG iVm. § 37 Abs. 1 Satz 1 EStG. Danach sind die durch Bescheid festgesetzten Vorauszahlungen jeweils am 10. März, 10. Juni, 10. September und 10. Dezember fällig. Bei nachträglicher Erhöhung tritt Fälligkeit einen Monat nach Bekanntgabe des geänderten Vorauszahlungsbescheids ein (§ 31 Abs. 1 iVm. § 37 Abs. 4 Satz 2 EStG).

Vorauszahlungsbescheid als Entstehensvoraussetzung: Die Vorschrift stellt darauf ab, in welchem Quartal die Vorauszahlungen zu entrichten sind. Dies setzt uE einen Vorauszahlungsbescheid voraus (aA LOSCHELDER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 37 EStG Rn. 2; WERNING in BLÜMICH, § 30 Rn. 6 [4/2012]; wie hier KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 30 Rn. 13 [4/2013]; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 30 Rn. 22; KRÄMER in DPM, § 30 Rn. 27 [7/2010]). Dieser wirkt sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach konstitutiv. Zur parallelen Problematik im Rahmen des § 37 EStG s. § 37 EStG Anm. 25 mwN.

Verfahren: Siehe dazu im Einzelnen § 37 EStG Anm. 21 ff.

E. Erläuterungen zu Nr. 3: Veranlagte Körperschaftsteuer

15

Die veranlagte Steuer entsteht nach Nr. 3 mit Ablauf des VZ, soweit sie nicht schon früher entstanden ist. Dies ist der Fall bei Vorauszahlungen oder bei StAbzugsbeträgen ohne Abgeltungswirkung (bei Zurechnung zu einem inländ. Betrieb s. § 32 Abs. 1 Nr. 2). Dagegen entsteht die KSt auch bei einem abweichendem Wj. erst mit Ablauf des Kj. (Nds. FG v. 29.9.2010 – 6 K 64/07, EFG 2011, 363, rkr.; KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 30 Rn. 20 [4/2013]). Die KSt entsteht hinsichtlich des KStErhöhungsbetrags nach § 38 mit Ablauf des VZ, in dem die Leistung erbracht wird, die die KStErhöhung auslöst. Gleiches gilt für die besondere KSt nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 (s. dazu R 30 KStR 2015-E).

Zur Behandlung in der HBil. und StBil. s. Anm. 5.

Veranlagte Steuer: Unter „veranlagter Steuer“ ist die festgesetzte Steuer zu verstehen, die von den Anmeldesteuern zu unterscheiden ist. Die festgesetzte Steuer ergibt sich durch Ermittlung der Tarifbelastung des Gewinns (§ 23 Abs. 1) nach Abzug der gem. § 26 Abs. 1 anzurechnenden ausländ. Steuer und Berücksichtigung der KStMinderung nach § 37 Abs. 2, der Nachsteuer nach § 37 Abs. 3 sowie der KStErhöhung nach § 38 Abs. 2. S. auch R 30 KStR 2004.

Abschlusszahlung: Von der festzusetzenden Steuer sind die nach § 30 Nr. 1 entstandenen Abzugsbeträge und die nach § 30 Nr. 2 entstandenen Vorauszahlungen abzusetzen. Der so ermittelte Betrag stellt die KStAbschlusszahlung dar.

Entstehung mit Ablauf des Veranlagungszeitraums: Soweit die KSt nicht in Form von Abzugsbeträgen bzw. Vorauszahlungen entstanden ist, entsteht sie mit Ablauf des VZ. Dieser entspricht dem Kj. (s. § 31 Abs. 1 KStG iVm. § 25 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Festsetzung der Körperschaftsteuer ist keine Entstehensvoraussetzung: Anders als bei Vorauszahlungen hängt das Entstehen des KStAnspruchs nicht von der Festsetzung ab (s. dazu DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 38 AO Rn. 14

[1/2014]). Rechtsgestaltende Wirkung kommt dem StBescheid lediglich insoweit zu, als sich aus dem Gesetz keine entsprechende StSchuld ergibt (s. SEER in TIPKE/KRUSE, § 155 AO Rn. 14 aE [8/2013]). In diesem Fall entsteht der StAnspruch mit der Bestandskraft des StBescheids.

Verhältnis zwischen Jahressteuer und Abzugsteuer bzw. Vorauszahlungen: Während § 36 Abs. 2 EStG, der nach § 31 auf die KSt anzuwenden ist, davon spricht, dass auf die Jahressteuer die Abzugsteuern und Vorauszahlungen anzurechnen sind, was für selbständige Steuern, die lediglich verrechnet werden, sprechen könnte, zeigt uE die Nr. 3 der Vorschrift, dass eine einheitliche Steuer vorliegt, die lediglich in verschiedenen Formen erhoben und getilgt wird. Dafür spricht auch die vorerwähnte Tatsache, dass die KSt bei Vorauszahlungen nicht zwingend festgesetzt werden muss. Die Vorauszahlungen sind damit subsidiär im Verhältnis zur Jahresveranlagung. Zum Verhältnis eines Vorauszahlungsbescheids zur nachfolgenden Veranlagung s. im Einzelnen § 37 EStG Anm. 28 ff.

Unterscheidung des Ermittlungszeitraums: Vom VZ ist der Ermittlungszeitraum zu unterscheiden. Dieser entspricht zwar grds. dem Kj. (§ 7 Abs. 3), kann aber auch davon abweichen (§ 7 Abs. 4). Das für den Ermittlungszeitraum maßgebliche Wj. kann im Fall der Eröffnung des Betriebs oder Umstellung des Wj. kürzer als zwölf Monate sein (Rumpfwj.). Im Fall der Liquidation ist nach § 11 der Zeitraum der Abwicklung maßgeblich, dh., der Ermittlungszeitraum kann auch länger als zwölf Monate sein. Weicht das Wj. vom Kj. ab, gilt nach § 7 Abs. 4 Satz 2 der Gewinn in dem Kj. als bezogen, in dem das Wj. endet. Auch in diesem Fall entsteht die KSt mit Ablauf des VZ, nicht des Wj. Dennoch ist in der Bilanz eine KStRückstellung auszuweisen, da auch Aufwendungen zu passivieren sind, die zwar noch nicht rechtl. entstanden sind, aber wirtschaftlich dem entsprechenden Wj. zuzuordnen sind (s. KROSCHER in ERNST & YOUNG, § 30 Rn. 30 [4/2013]).

Fälligkeit: Die Fälligkeit einer Abschlusszahlung tritt innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des StBescheids ein (§ 31 Abs. 1 Satz 1 KStG iVm. § 36 Abs. 4 EStG). Erstattungsansprüche gegen das FA werden bereits mit Bekanntgabe des StBescheids fällig (s. § 31 Abs. 1 KStG iVm. § 36 Abs. 4 Satz 1 EStG).

Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht bzw. unterjähriges Entstehen bzw. Wegfall der Steuerpflicht: Beim Wechsel der StPflcht im Laufe eines VZ ist eine einheitliche Veranlagung durchzuführen (s. § 32 Anm. 27). Damit entsteht auch nur eine einheitliche Steuer iSd. § 30 Nr. 3. Erlischt die KStPflcht im Laufe eines Jahres, endet der VZ dennoch mit Ablauf dieses Kj. Die KSt entsteht dementsprechend auch erst in diesem Zeitpunkt (KROSCHER in ERNST & YOUNG, § 30 Rn. 22 [4/2013]; KRÄMER in DPM, § 30 Rn. 30 [7/2010]).