

§ 31

Steuererklärungspflicht, Veranlagung und Erhebung der Körperschaftsteuer

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
geändert durch StÄndG 2003 v. 15.12.2003
(BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710)

(1) ¹Auf die Durchführung der Besteuerung einschließlich der Anrechnung, Entrichtung und Vergütung der Körperschaftsteuer sowie die Festsetzung und Erhebung von Steuern, die nach der veranlagten Körperschaftsteuer bemessen werden (Zuschlagsteuern), sind die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entsprechend anzuwenden, soweit dieses Gesetz nichts anderes bestimmt. ²Die sich im Zuge der Festsetzung ergebenden einzelnen Körperschaftsteuerbeträge sind jeweils zu Gunsten des Steuerpflichtigen auf volle Euro-Beträge zu runden.

(2) Bei einem vom Kj. abweichenden Wirtschaftsjahr gilt § 37 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes mit der Maßgabe, dass die Vorauszahlungen auf die Körperschaftsteuer bereits während des Wirtschaftsjahrs zu entrichten sind, das im Veranlagungszeitraum endet.

Autor: Oberregierungsrat Dr. Bernhard **Becht**, LL.M., Edenkoben
Mitherausgeber: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 31

	Anm.			Anm.
<p>A. Inhalt und Bedeutung des § 31</p> <p>B. Rechtsentwicklung des § 31</p> <p>C. Geltungsbereich des § 31</p>	<p>1</p> <p>2</p> <p>3</p>		<p>D. Verhältnis zu anderen Vorschriften</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Verhältnis zum EStG und zur EStDV</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Verhältnis zur AO</p>	<p>5</p> <p>6</p>

Erläuterungen zu Abs. 1:
Steuererklärungspflicht, Veranlagung und Erhebung

	Anm.			Anm.
<p>A. Begriff der Besteuerung nach Abs. 1</p> <p>B. Verpflichtung zur Abgabe der Körperschaftsteuererklärung</p>	<p>7</p> <p>8</p>		<p>C. Weitere Erklärungspflichten</p> <p>D. Veranlagung zur Körperschaftsteuer</p>	<p>9</p>

	Anm.		Anm.
I. Durchführung der Veranlagung	10	F. Erstattung der Kapitalertragsteuer	17
II. Absehen von der Veranlagung nach § 156 Abs. 2 AO	11	G. Entrichtung der Körperschaftsteuer	18
E. Anrechnung der Körperschaftsteuer		H. Festsetzung und Erhebung von Zuschlagsteuern	
I. Allgemeines	12	I. Allgemeines	19
II. Anrechnung von Kapitalertragsteuer	13	II. Zuschlagsteuer auf KStVorauszahlungen	20
III. Anrechnung der Vorauszahlungen	14	III. Zuschlagsteuer auf die Kapitalertragsteuer	21
IV. Verfahren der Steueranrechnung	15	IV. Zuschlagsteuer auf die veranlagte Körperschaftsteuer	22
V. Übersicht zur Ermittlung der verbleibenden Körperschaftsteuer	16	V. Verfahrensfragen	23
		J. Rundung (Abs. 1 Satz 2)	24

Erläuterungen zu Abs. 2:
Entrichtung und Anrechnung der Körperschaftsteuer bei abweichendem Wirtschaftsjahr 25

Allgemeine Erläuterungen zu § 31

Literatur: SCHEURMANN-KETTNER/DÖTSCH, Das Solidaritätszuschlagsgesetz (Teil II), DB 1991, 1644; MÖSSNER, Die Neuregelung der temporären Steuerpflicht durch die Jahressteuergesetze 1996 und 1997, IStR 1997, 225.

A. Inhalt und Bedeutung des § 31

1

Das KStG regelt das Besteuerungsverfahren nur, soweit dies für KStSubjekte notwendig ist. Ansonsten werden aus Vereinfachungsgründen die Vorschriften des EStG für entsprechend anwendbar erklärt (Abs. 1 Satz 1). Die Regelung ist erforderlich, da die Verweisung in § 8 Abs. 1 Satz 1 sich nur auf die Definition des Einkommens und dessen Ermittlung bezieht und nicht die verfahrensrechtlichen Vorschriften zur Durchführung der Besteuerung erfasst.

Abs. 2 regelt, in welchem Zeitraum KStVorauszahlungen zu entrichten sind, wenn das Wirtschaftsjahr vom Kj. abweicht. Dadurch werden die regelmäßige Erhebung von Vorauszahlungen gewährleistet und Steuerpausen bei abweichendem Wj. vermieden.

B. Rechtsentwicklung des § 31

2

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl I 2000, 1428): Ab dem VZ 2001 (bei abw. Wj. 2000/2001 ab dem VZ 2002) ist § 49 Abs. 2 aF zu den Erklärungsspflichten für die gesonderte Feststellung nach § 47 aF gestrichen worden. Der bisherige Abs. 3 wurde zum Abs. 2. Außerdem wurde die Bezeichnung in „§ 31“ geändert. Die Erklärungsspflichten für die gesonderte Feststellung des KStGuthabens, des Teilbetrags des EK 02, des stl. Einlagekontos und der in Nennkapital umgewandelten Rücklagen werden in § 27 Abs. 2 Satz 3 und 4, § 28 Satz 3 und 4, § 37 Abs. 2 und 3 und § 38 Abs. 1 Satz 1 geregelt.

StÄndG 2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl I 2003, 710): Durch das StÄndG 2003 wurde Abs. 1 Satz 2 ergänzt. Danach sind KStBeträge zugunsten des Stpfl. auf- oder abzurunden.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die Pflicht zur Abgabe der Erklärung zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 47 aF entfällt bei Körperschaften, deren Wj. dem Kj. entspricht, für den VZ 2001 (§ 34 Abs. 1), also zum 31.12.2001. Bei vom Kj. abweichenden Wj. ist die Vorschrift ab dem VZ 2002 anzuwenden, wenn das erste im VZ 2001 endende Wj. vor dem 1.1. 2001 beginnt (§ 34 Abs. 2). § 31 Abs. 1 Satz 2 ist erstmals ab dem VZ 2002 anzuwenden (s. § 34 Abs. 13a). Damit liegt eine Rückwirkung vor, die verfassungsrechtlich unbedenklich ist, da die Rundung immer zu Gunsten des Stpfl. zu erfolgen hat.

C. Geltungsbereich des § 31

3

Persönlicher Geltungsbereich: Abs. 1 gilt für alle KStpfl. Abs. 2 gilt nur für Stpfl., die ihren Gewinn nach einem vom Kj. abweichenden Wj. ermitteln können (s. § 7 Abs. 4 Satz 1 und 3, § 4a EStG iVm. § 8 Abs. 1, R 31 KStR 2004).

Sachlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift erklärt die Vorschriften des EStG für entsprechend anwendbar, soweit es für das KStRecht keiner besonderen Re-

gelungen bedarf. Abs. 1 Satz 2 gilt für alle Festsetzungen, für die die Rundung auf volle Euro-Beträge zu Gunsten des Stpfl. angeordnet wird. Abs. 2 ergänzt § 37 Abs. 1 EStG und § 7 Abs. 4 für Körperschaften mit abweichendem Wj. im Hinblick auf die Entrichtung und Zurechnung von Vorauszahlungen zu einem VZ.

4 Einstweilen frei.

D. Verhältnis zu anderen Vorschriften

5 I. Verhältnis zum EStG und zur EStDV

Verhältnis zum EStG allgemein: Abs. 1 Satz 1 verweist – wie § 8 Abs. 1 für das materielle Recht – für das Besteuerungsverfahren auf das EStG.

Verhältnis zu § 10d EStG: Der verbleibende Verlustabzug ist in entsprechender Anwendung des § 10d Abs. 4 EStG auch bei der KSt. durch einen Grundlagensbescheid festzustellen.

Verhältnis zur EStDV: Da die Vorschriften der EStDV auf der Ermächtigung des EStG beruhen, sind sie auch für die KSt. anwendbar.

6 II. Verhältnis zur AO

Zur Steuererklärungspflicht iSd. §§ 149 ff. AO s. unten Anm. 8.

Erläuterungen zu Abs. 1: Steuererklärungspflicht, Veranlagung und Erhebung

7 A. Begriff der Besteuerung nach Abs. 1

Unter Durchführung der Besteuerung iSd. Abs. 1 ist das gesamte Besteuerungsverfahren zu verstehen. Wie schon in der Überschrift zum Ausdruck kommt, werden dadurch die Steuererklärungspflicht, die Veranlagung und die Erhebung der KSt. umfasst. Der Begriff „Veranlagung“ wurde durch das StBereinG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659) durch die Formulierung „Durchführung der Besteuerung“ parallel zur Neuregelung des § 25 EStG ersetzt. Dadurch wird das gesamte Besteuerungsverfahren abgedeckt. Die geänderte Formulierung ist damit umfassender.

Entsprechend anzuwendende Vorschriften: Für das KStBesteuerungsverfahren gelten nach Abs. 1 die Vorschriften des EStG entsprechend, soweit das KStG nichts anderes bestimmt. Dagegen sind für die Einkommensermittlung die estlichen Vorschriften über § 8 Abs. 1 ggf. entsprechend anwendbar. Eine Zusammenstellung der entsprechend anzuwendenden Vorschriften des EStG für beide Bereiche findet sich in R 32 KStR 2004. Wenn Abs. 1 auf die „Vorschriften des EStG“ verweist und diese für entsprechend anwendbar erklärt, sind damit auch die Vorschriften der EStDV erfasst. Die Neufassung des § 49 aF (Verweis auf die „für die ESt. sinngemäß geltenden Vorschriften“) durch das StÄndG 1991 v. 24.6.1991 (BGBl. I 1991, 1322; BStBl. I 1991, 665) hat daran nichts geändert (s. dazu auch kritisch DEJPW/FELDER, § 31 KStG nF Anm. 3 f.).

Soweit das KStG eigene Vorschriften für die Durchführung der Besteuerung enthält, sind entsprechende Regelungen des EStG nicht anwendbar. Dies sind die Vorschriften über:

- die StPflcht (§§ 1–6),
- Tarife und Steuerermäßigungen (§§ 23–26),
- die Entstehung der Steuer (§ 30),
- die Feststellungserklärungspflichten nach §§ 27 Abs. 2, 28, 36 Abs. 7, 37 Abs. 2 iVm. 3, 38 Abs. 1,
- die Entrichtung von Vorauszahlungen bei abw. Wj.,
- die Abgeltung der KSt. durch den Steuerabzug (§ 32),
- Anrechnung und Vergütung der KSt. (§ 32).

B. Verpflichtung zur Abgabe der Körperschaftsteuererklärung

8

Gesetzliche Erklärungspflicht: Die Pflicht zur Abgabe einer KStErklärung ergibt sich durch die entsprechende Anwendung des § 25 Abs. 3 Satz 1 EStG iVm. § 149 Abs. 1 Satz 1 AO. Dies gilt auch für beschr. stpfl. KapGes., soweit sie in einem inländ. Betrieb inländ. Einkünfte erzielen, die nicht iSd. § 32 Abs. 1 Nr. 2 durch den StAbzug als abgegolten gelten (s. § 2 Nr. 1). Damit werden außerhalb einer Betriebsstätte erzielte Einkünfte erfasst.

Beginn der Körperschaftsteuerpflicht im Laufe des Jahres: Beginnt die KStPflcht im Laufe eines Jahres und wird statt der Bildung eines Rumpfwj. ein vom Kj. abweichendes Wj. gewählt, ist der Gewinn des ersten Wj. (Ermittlungszeitraum) erst dem nächsten VZ zuzurechnen (§ 7 Abs. 4 Satz 2). Damit besteht unabhängig von der KStPflcht keine Erklärungspflicht für das Jahr des Beginns der StPflcht.

Aufforderung zur Erklärungsabgabe durch das Finanzamt: Besteht keine gesetzliche Verpflichtung zur Abgabe einer KStErklärung, zB bei stbefreiten Körperschaften ohne wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder Körperschaften ohne partielle StPflcht, kann nach § 149 Abs. 1 Satz 2 AO eine Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärung ergehen, um die Voraussetzungen einer StBefreiung oder das Vorhandensein eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zu prüfen. Die Aufforderung nach § 149 Abs. 1 Satz 2 AO muss zumutbar und verhältnismäßig sein (s. BFH v. 11.10.1989 – I R 101/87, BStBl. II 1990, 280). Das Ermessen des FA entfällt daher, wenn eindeutig feststeht, dass die StPflcht nicht besteht oder sich sonst keine Anhaltspunkte dafür ergeben.

Erklärung zur Feststellung des verwendbaren Eigenkapitals etc. bis zur Abschaffung des Anrechnungsverfahrens: Die Erklärung zur Feststellung des verwendbaren Eigenkapitals und des für Ausschüttungen verwendbaren Teil des Nennkapitals iSd. § 29 Abs. 3 KStG 1999 (s. § 47 Abs. 1 KStG 1999) bestand vor dem Inkrafttreten des StSenkG und betraf alle zur Kapitalgliederung verpflichteten KapGes. sowie sonstige (unbeschr.) stpfl. Körperschaften, deren Ausschüttungen zu den Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG gehörten.

Formvorschriften: Die KStErklärung ist nach amtlich vorgeschriebenen Mustern, das für beschr. stpfl. Körperschaften gesondert aufgelegt wird, abzugeben (§ 150 Abs. 1 Satz 1 AO) und muss von den gesetzlichen Vertretern iSd. § 34

AO (Geschäftsführer, je nach Satzungsbestimmung ggf. gemeinsam, etc.) eigenhändig unterschrieben werden (§ 25 Abs. 3 Satz 4 EStG). Die der Steuererklärung beizufügenden Unterlagen ergeben sich aus § 60 EStDV (iVm. § 150 Abs. 4 AO).

Erklärungsfrist: Die StErklärung ist bis zum 31.5. des auf den VZ folgenden Kj. einzureichen (§ 149 Abs. 2 Satz 1 AO).

Die gesetzliche Abgabefrist endet am 31.5. des Folgejahres (§ 149 Abs. 2 Satz 1 AO). Sie kann verlängert werden (§ 109 Abs. 1 Satz 1 AO; gemäß jährlich sich wiederholender Erlasse der obersten FinBeh. der Länder bzw. Verfügungen der OFD bei Fertigung der StErklärung durch Angehörige der steuerberatenden Berufe allgemein bis 30.9. des Folgejahres, darüber hinaus jeweils in begründeten Einzelfällen auf Antrag).

In Ausnahmefällen (zB Ende der StPflicht vor Ende des Kj., vom Kj. abweichendes Wj.) kann die Erklärung vorzeitig angefordert werden (so auch DEJPW/FELDER, § 31 KSt. nF Anm. 10; aA TIPKE/KRUSE, § 139 AO Tz. 8; HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, § 149 AO Anm. 24 mwN).

Folgen der Verletzung der Erklärungspflicht: Wird die (rechtzeitige) Erklärungspflicht verletzt, kann das FA Verspätungszuschläge festsetzen, Schätzungen bei Nichtabgabe vornehmen und ggf. Zwangsmittel anwenden. Die unterlassene oder unrichtige Erklärung kann ggf. strafrechtliche Folgen nach sich ziehen. Zum Ganzen s. § 25 EStG Anm. 93 ff.

9

C. Weitere Erklärungspflichten

Anstelle der Erklärung zur gesonderten Feststellung nach § 47 aF haben unbeschr. kstpf. Körperschaften und Personenvereinigungen folgende Feststellungserklärungen abzugeben:

Art der Feststellungserklärung	Gesetzesregelung	erstmaliger Zeitpunkt Wj. = Kj.
Feststellung des stl. Einlagekontos	§ 27 Abs. 2	31.12.2001
Feststellung von Nennkapital, welches aus der Umwandlung von Rücklagen entstanden ist	§ 28	31.12.2001
Ermittlung der Endbestände	§ 36 Abs. 7	31.12.2000
Feststellung des KStGuthabens	§ 37 Abs. 2 iVm. Abs. 3	31.12.2002
Feststellung und Fortschreibung des EK 02-Betrags zur Ermittlung des KStErhöhungsbetrags	§ 38 Abs. 1	31.12.2002

Die Erklärungen sind auf den Schluss des Wj. abzugeben und von den in § 34 AO bezeichneten Personen eigenhändig zu unterschreiben (§ 27 Abs. 2 Satz 3 f.).

D. Veranlagung zur Körperschaftsteuer

I. Durchführung der Veranlagung

10

Wie die ESt. ist die KSt. eine Veranlagungssteuer. Aufgrund der eingereichten Steuererklärung wird die Veranlagung durch das FA durchgeführt. Das Ergebnis der Veranlagung, die veranlagte KSt. für einen bestimmten Veranlagungszeitraum, wird durch Steuerbescheid festgesetzt (s. §§ 155 Abs. 1, 157 AO). Damit wird die Veranlagung ieS erfasst. Im weiteren Sinne wird unter Veranlagung das gesamte Verfahren verstanden, das mit der Abgabe der Steuerklärung bzw. der Aufforderung dazu beginnt, die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen erfasst und durch den StBescheid oder die Feststellung, dass eine Veranlagung nicht in Betracht kommt, endet. Während die Änderung eines Steuerbescheids noch zum Veranlagungsverfahren gehört, gilt dies nicht für die Außenprüfung und das Rechtsbehelfsverfahren.

Veranlagungszeitraum: VZ ist das Kj. (§ 25 Abs. 1 EStG iVm. Abs. 1 Satz 1). Nach dessen Ablauf wird die KSt. festgesetzt (s. entspr. § 25 Abs. 1 EStG). Im Fall der Liquidation (§ 11) kann der VZ vom Kj. abweichen und mehrere Jahre umfassen.

Ermittlungszeitraum: Vom VZ ist der Ermittlungszeitraum zu unterscheiden. Dieser entspricht zwar grds. dem Kj. (§ 7 Abs. 3 Satz 2), kann aber auch davon abweichend gewählt werden (§ 7 Abs. 4). Er dauert grds. 12 Monate, kann aber bei Bildung eines Rumpfwj. (zB bei Beginn eines Betriebes, Übergang eines Betriebes, Betriebsaufgabe, Umstellung des Wj., s. § 8b EStDV) kürzer sein. Im Fall der Liquidation kann er sich über mehr als 12 Monate erstrecken (s. § 11).

Unterbleiben der Veranlagung: Die Veranlagung erfolgt nicht, wenn die KSt. für alle Einkünfte durch den StAbzug abgegolten ist (s. dazu § 32 Abs. 1).

Anrechnung von Vorauszahlungen und Abzugsbeträgen: Die Anrechnung von Steuerbeträgen (KapErtrSt., Vorauszahlungen, s. entsprechend §§ 36 und 37 EStG) ist nicht Gegenstand des eigentlichen KStBescheids bzw. KStVeranlagungsverfahrens, sondern erfolgt als eigenständiger Verwaltungsakt im Erhebungsverfahren (s. § 218 f. AO; unten Anm. 15).

Wechsel der Steuerpflicht: Ein Wechsel zwischen unbeschr. und beschr. StPflcht iSd. §§ 1 bzw. 2 Nr. 1 erfolgt, wenn die Körperschaft Sitz und/oder Geschäftsleitung ins Ausland verlegt, so dass keines dieser Merkmale mehr im Inland gegeben ist und weiterhin inländ. Einkünfte iSd. § 49 EStG bezogen werden oder umgekehrt, wenn bei bisheriger beschr. StPflcht Sitz und/oder Geschäftsleitung ins Inland verlegt werden. Zwischen unbeschr. und beschr. StPflcht iSd. § 2 Nr. 2 ist ein Wechsel nicht möglich, da unter § 2 Nr. 2 de facto nur juristische Personen des öffentlichen Rechts fallen.

Entsprechende Anwendung des § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG: Fraglich ist, ob durch die Einbeziehung der während der beschr. StPflcht erzielten Einkünfte in die KStVeranlagung zur unbeschr. StPflcht nach Abs. 1 Satz 1 iVm. § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG die Abgeltungswirkung des § 32 entfällt. Davon geht offensichtlich die FinVerw. aus, wenn in R 32 KStR 2004 die Vorschrift des § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG für anwendbar erklärt wird. Dagegen sind nach DEJPW/SIEGERS, § 2 KStG nF Anm. 190 und § 31 KStG nF Anm. 17; DEJPW/PUNG, § 7 KStG nF, zwei getrennte Veranlagungen wegen § 7 Abs. 3 Satz 3, der der früheren Fassung des § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG bis VZ 1995 entspricht, vorzunehmen. Die Vermei-

dung von Progressionsvorteilen, die zur Änderung des § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG ab VZ 1996 geführt habe, sei bei der KSt. nicht erforderlich. Dabei wird uE übersehen, dass § 7 Abs. 3 Satz 3 lediglich zwei jeweils verkürzte Ermittlungszeiträume für die unbeschr. bzw. beschr. StPflcht während eines VZ vorsieht. Er stellt keine Veranlagungsvorschrift dar. Da die Beschränkungen des Verlustabzugs nach § 50 Abs. 1 Satz 2 EStG für Verluste aus dem Zeitraum der beschr. StPflcht auch bei Einbeziehung in die Veranlagung zur unbeschr. StPflcht zu beachten sind, sprechen auch verfahrensökonomische Gründe für die Vermeidung einer zweiten Veranlagung. Deshalb ist der Auffassung der Verwaltung der Vorzug zu geben. Durch die Anwendung des § 31 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG wird die Abgeltungswirkung des StAbzugs nach § 32 außer Kraft gesetzt.

11 II. Absehen von der Veranlagung nach § 156 Abs. 2 AO

Nach § 156 Abs. 2 AO kann die StFestsetzung u.a. unterbleiben, wenn die Kosten der Einziehung einschließlich der Festsetzung außer Verhältnis zu dem festzusetzenden Betrag stehen. Die Verpflichtung zur Abgabe der KStErklärung bleibt davon unberührt. Die vorgenannte Voraussetzung kann im Einzelfall bei kleinen Körperschaften erfüllt sein, die einen Freibetrag nach § 24 oder § 25 nicht beanspruchen können, insbesondere bei kleinen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. Bei diesen Körperschaften kann das erforderliche Missverhältnis insbesondere vorliegen, wenn das Einkommen im Einzelfall offensichtlich 500 € nicht übersteigt (s. R 79 Abs. 1 Satz 3 KStR 2004). Nach R 79 Abs. 1 Satz 5 KStR 2004 gilt dies nicht im Fall von Komplementär-KapGes., da der auf sie entfallende Gewinnanteil im Rahmen der gesonderten Gewinnfeststellung zu ermitteln ist (so auch DEJPW/SIEGERS, § 31 KStG nF Rn. 18).

Die Veranlagung hat dagegen zu erfolgen, wenn die Körperschaft dies beantragt (s. R 79 Abs. 2 KStR 2004).

Anwendung des § 156 Abs. 2 AO unter der Geltung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens: Bis zur Abschaffung des Anrechnungsverfahrens konnte die Steuerfestsetzung nur dann unterbleiben, wenn eine Gewinnausschüttung nicht beschlossen worden war (s. Abschn. 104 Abs. 2 KStR 1995). Andernfalls war eine Festsetzung zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung – auch in den Folgejahren – erforderlich (s. Abschn. 104 Abs. 3 KStR 1995).

E. Anrechnung der Körperschaftsteuer

12 I. Allgemeines

Anrechnung iSd. Abs. 1 bedeutet die Verrechnung bestimmter (inländ.) StBeträge mit der festgesetzten KSt., durch die diese getilgt wird.

Nach dem entspr. anwendbaren § 36 Abs. 2 Satz 2 EStG ist die Anrechnung folgender Beträge vorgesehen:

- die für den VZ entrichteten KStVorauszahlungen (§ 36 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG)
- die durch StAbzug nach §§ 43f, 50a EStG erhobene KSt., soweit sie auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte oder nach § 8b Abs. 1 und Abs. 6

Satz 2 bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleibende Bezüge entfällt und eine Steuerbescheinigung vorliegt (§ 36 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG).

S. dazu auch R 30 KStR 2004, die im Gegensatz zu Abschn. 25 KStR 1995 nicht die anzurechnende KSt. (KStVorauszahlung) erwähnt.

Zur Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG aF s. DEJPW/FELDER, § 31 KStG nF Anm. 25 f., 28 ff.

II. Anrechnung von Kapitalertragsteuer

13

Analog § 36 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG ist die durch StAbzug erhobene KSt., soweit sie auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte oder nach § 8b Abs. 1 und Abs. 6 Satz 2 bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleibende Bezüge entfällt, anzurechnen. Die Erstattung der StAbzugsbeträge darf weder beantragt noch durchgeführt worden sein. Bei Körperschaften wird dadurch neben der KapErtrSt. nur der StAbzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 und Abs. 7 EStG erfasst.

Zeitpunkt der Anrechnung bei offenen Gewinnausschüttungen: Ist der Dividendenanspruch im Fall einer offenen Gewinnausschüttung beim Anteilseigner vor dem Jahr der Gewinnausschüttung zu aktivieren, so ist die im Jahr der tatsächlichen Ausschüttung zu erhebende KapErtrSt. bereits in dem VZ, dem die Gewinnausschüttung zugerechnet und damit bilanziert wird, anzurechnen (s. BFH GrS v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632).

Anrechnung von Abzugsteuer auf Zwischengewinne ausländischer Investmentfonds: Erträge thesaurierender ausländ. Investmentfonds, die nicht ausgeschüttet werden (Zwischengewinne), gelten mit Ablauf des Geschäftsjahres als zugeflossen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 InvStG). Sie sind daher jährlich bei der Besteuerung zu erfassen. Der StAbzug ist erst bei Verkauf oder Rückgabe der Anteile vorzunehmen, und zwar für alle während des Zeitraums der Verwahrung als zugeflossen geltenden, noch nicht dem StAbzug unterworfenen Erträge (§ 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 InvStG). Die Anrechnung kann demgemäß erst im VZ des Abzugs erfolgen.

Wurden die Erträge in den vorangegangenen VZ nicht erklärt, sondern nach dem StraBEG nachträglich angegeben, scheidet der Abzug von Abzugsteuern generell aus, da nach dem StraBEG die nacherklärten Erträge mit 25 bzw. 35 vH pauschal besteuert werden (s. § 1 Abs. 1 und 6 StraBEG). Das StraBEG enthält keine Anrechnungsvorschrift, so dass mit der pauschalen Versteuerung auch sämtliche Abzüge abgegolten sind. Eine Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG scheidet ebenfalls aus, da die amnestierten Einnahmen nicht in einer KStFestsetzung erfasst werden. Die stl. Erlöschenswirkung des § 8 Abs. 1 StraBEG erfasst auch Steuerabzugsbeträge (s. OFD München v. 27.4.2005 – S 0702a B - 19 St 313, StEK EStG § 36 Nr. 37).

III. Anrechnung der Vorauszahlungen

14

Auf die festzusetzende KSt. sind weiterhin die geleisteten KStVorauszahlungen anzurechnen. Dies gilt auch für nachträglich festgesetzte und geleistete Erhöhungsbeträge (§ 37 Abs. 4 EStG). Ob die Vorauszahlungen fristgerecht bezahlt worden sind, spielt keine Rolle. Entscheidend ist die Bestimmung der Zahlung

für einen bestimmten Zeitraum (s. dazu § 36 EStG Anm. 19). Erforderlich ist allerdings, dass die Zahlung vor Erlass des KStBescheids erfolgt ist. Zur Anrechnung bei abweichendem Wj. s. die Anm. zu Abs. 2.

15

IV. Verfahren der Steueranrechnung

Die Anrechnung ist – im Gegensatz zur Anrechnung ausländ. Steuern nach § 26 – nicht Teil des Festsetzungs-, sondern des Erhebungsverfahrens (s. BFH v. 14.11.1984 – I R 232/80, BStBl. II 1985, 216; H 213d „Anrechnung“ EStH; TIPKE/KRUSE, § 157 AO Anm. 27). Der Bescheid über die Anrechnung ist – auch wenn er mit der Steuerfestsetzung verbunden wird – ein eigenständiger Verwaltungsakt, der hinsichtlich der Bestandskraft, der Änderbarkeit sowie der Anfechtbarkeit eigenen Regeln unterliegt. Seiner Rechtsnatur nach ist er ein deklaratorischer (bestätigender) Verwaltungsakt, dessen Außenwirkung sich je nach Ergebnis der Anrechnung in einem Leistungsgebot oder einer Erstattungsverfügung äußert (s. BFH v. 16.10.1986 – VII R 159/83, BStBl. II 1987, 405; v. 24.3.1992 – VII R 39/91, BStBl. II 1992, 956). Korrekturen sind ggf. nach den §§ 129 ff. AO vorzunehmen (s. BFH v. 16.10.1986 – VII R 159/83 aaO; v. 15.4.1997 – VII R 100/96, BStBl. II 1997, 787; H 213d „Anrechnung“ EStH 2004 bzw. H 36 „Anrechnung“ EStH 2005; TIPKE/KRUSE, § 218 AO Tz. 19 mwN).

Die Bindungswirkung einer fehlerhaften Anrechnungsverfügung ist umstr. UE darf eine fehlerhafte Anrechnungsverfügung durch einen nachfolgenden Abrechnungsbescheid nur dann zum Nachteil des Stpfl. geändert werden, wenn die Voraussetzungen für eine Berichtigung oder Rücknahme nach §§ 129, 130 Abs. 2 AO erfüllt sind (s. BFH v. 15.4.1997 – VII R 100/96, BStBl. II 1997, 787; TIPKE/KRUSE, § 218 AO Tz. 19, § 69 FGO Tz. 24 „Anrechnungsverfügung“; VÖLLMEKE, DB 1994, 1746; aA BFH v. 28.4.1993 – I R 123/91, BStBl. II 1994, 147). Sind KStVorauszahlungen unzutreffend auf die KSt. eines VZ angerechnet worden, für den Zahlungsverjährung eingetreten ist, steht dies der zutreffenden Anrechnung auf die KSt. des VZ, für den sie entrichtet wurden, nicht entgegen (s. BFH v. 13.11.1990 – VII R 27/90, BFH/NV 1991, 775).

Rechtsschutz: Die Anrechnungsverfügung iSd. § 36 Abs. 2 EStG ist mit dem Einspruch nach § 347 Abs. 1 AO anfechtbar. Stattdessen kann ein Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO beantragt werden, wogegen ebenfalls der Einspruch nach § 347 AO zulässig ist (s. BFH v. 14.11.1984 – I R 232/80, BStBl. II 1985, 216; zur Unterscheidung der Abrechnungsmitteilung s. TIPKE/KRUSE, § 218 AO Tz. 21). Wird von beiden Möglichkeiten Gebrauch gemacht, ist grds. ein Abrechnungsbescheid zu erteilen (s. BFH v. 28.4.1993 – I R 100/92, BStBl. II 1993, 836; v. 28.4.1993 – I R 123/91, BStBl. II 1994, 147; v. 18.6.1993 – VI R 67/90, BStBl. II 1994, 182 [184]).

V. Übersicht zur Ermittlung der verbleibenden Körperschaftsteuer

16

Die festzusetzende und die verbleibende KSt. sind wie folgt zu ermitteln (s. R 30 KStR 2004):

- Steuerbetrag nach Regelsteuersatz (§ 23 Abs. 1 KStG) bzw. Sondersteuersätzen (zB §§ 26 Abs. 6 Satz 1 KStG iVm. § 34c Abs. 5 EStG)
- anzurechnende ausländ. Steuern nach § 26 Abs. 1 KStG, § 12 AStG
- = Tarifbelastung
- KStMinderung nach § 37 Abs. 2 ggf. iVm. § 40 Abs. 3 und 4 KStG, §§ 10, 14, 16 UwStG
- + KStErhöhung nach § 38 Abs. 2 ggf. iVm. § 40 Abs. 3 und 4 KStG, §§ 10, 14, 16 UmwStG
- + KStErhöhung nach § 37 Abs. 3 KStG
- = festzusetzende KSt.
- anzurechnende KapErtrSt. einschließlich Zinsabschlag
- = verbleibende KSt.

Bei Berufsverbänden unterliegen Mittel, die für die Unterstützung und Förderung von Parteien verwendet werden, einer besonderen KSt. von 50 vH (§ 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 KStG).

F. Erstattung der Kapitalertragsteuer

17

Das in § 44b EStG geregelte Erstattungsverfahren betreffend die Erstattung von KapErtrSt. ist auch bei Körperschaften entsprechend anwendbar. Zur Rechtslage vor dem StSenkG s. DEJPW/FELDER, § 31 KStG nF Anm. 32.

G. Entrichtung der Körperschaftsteuer

18

Die Entrichtung der KSt. bestimmt sich nach den entsprechend anzuwendenden estlichen Vorschriften. Diese sind sowohl für Vorauszahlungen als auch Abschlusszahlungen aufgrund einer Veranlagung anwendbar.

Vorauszahlungen: Durch die entsprechende Anwendung des § 37 Abs. 1, 2, 3 Satz 1 bis 3 sowie 8 bis 11, Abs. 4 und 5 EStG wird bestimmt, dass KStVorauszahlungen zu den gesetzlichen Fälligkeitsterminen 10.3, 10.6., 10.9. und 10.12. festgesetzt werden können. Sie bemessen sich nach der KSt., die sich nach der Anrechnung der KapErtrSt. bei der letzten Veranlagung ergeben hat. Auf Antrag oder von Amts wegen können bis zum Ablauf des auf den VZ folgenden 15. Kalendermonats die Vorauszahlungen angepasst werden. Dieser Zeitraum kann sich auf 21 Monate verlängern, wenn die Einkünfte aus luf die anderen Einkünfte bei der erstmaligen StFestsetzung voraussichtlich überwiegen werden (§ 37 Abs. 3 Satz 3 EStG). Bei abweichendem Wj. verlängert sich die Frist von 15 bzw. Monate, da durch die Zurechnung des Ergebnisses eines Wj. zum VZ (immer Kj., s. § 25 Abs. 1 EStG), in dem das Wj. endet, die Frist erst nach Ablauf dieses Wj. läuft. Änderungen können nach § 37 Abs. 3 EStG erfolgen.

Nachträgliche Erhöhung: Entsprechend § 37 Abs. 4 EStG ist bei nachträglicher Erhöhung der Vorauszahlungen die letzte Vorauszahlung für den VZ anzupassen. Der Erhöhungsbetrag ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Vorauszahlungsbescheids fällig.

Herabsetzung der Vorauszahlungen während eines Wj.: Bei der Herabsetzung der Vorauszahlungen stellt sich die Frage, wie der Minderungsbetrag auf die Vorauszahlungstermine, also auch die bereits verstrichenen, zu verteilen ist. Nach der Auff. von DEJPW/FELDER, § 31 KStG nF Anm. 40, kommt eine rückwirkende Herabsetzung nur in Betracht, wenn die bisher fälligen Vorauszahlungen die voraussichtliche Steuerschuld bereits übersteigen oder wenn die Vorauszahlungen im Zeitpunkt ihrer Festsetzung zu hoch bemessen waren. War die Festsetzung zunächst zutreffend, sei das FA nicht verpflichtet, einen für den VZ insgesamt unstreitigen Vorauszahlungsbetrag für eine relativ kurze Zeitspanne zurückzuzahlen, nur weil sich inzwischen geänderte Annahmen über die Jahressteuerschuld ergeben hätten, die früher zu einer anderen Festsetzung geführt hätten. Dem kann aus Vereinfachungsgründen und wegen der fehlenden Pflicht zur Verzinsung bzw. des Bestehenbleibens von verwirkten Säumniszuschlägen (§ 240 Abs. 1 Satz 4 AO) im Hinblick auf das Ermessen des FA zugestimmt werden (s. weiter auch § 37 EStG Anm. 127 m. Bsp.). Zwingend ist diese Vorgehensweise allerdings nicht, so dass das FA ggf. die entstehenden Zinsnachteile des Stpfl. bei seinen Ermessenserwägungen zu berücksichtigen hat.

Ist der VZ bereits abgelaufen, geht es letztlich nur um die vereinfachte Art der Berechnung. Die frühere Belastung des Stpfl. ist wegen des Ablaufs des VZ nicht mehr relevant. Daher können auch in diesem Fall die zuletzt fälligen Vorauszahlungen werden zuerst gemindert werden (s. auch DEJPW/FELDER aaO).

Geringfügigkeitsgrenzen: Vorauszahlungen sind nur bei Überschreiten der Geringfügigkeitsgrenzen des § 37 Abs. 5 EStG festzusetzen, dh. Bei Vorauszahlungen von mindestens 200 € im Kj. und mindestens 50 € für einen Vorauszahlungszeitpunkt. Bei Anpassung der Vorauszahlungen iSd. § 37 Abs. 3 Sätze 2 bis 5 EStG muss sich der Erhöhungsbetrag für einen Vorauszahlungszeitpunkt auf mindestens 50 € belaufen, bei einer nachträglichen Erhöhung nach § 37 Abs. 4 EStG auf mindestens 2500 €.

Keine negativen Vorauszahlungen: Übersteigen die anzurechnenden KapErtrStBeträge voraussichtlich die festzusetzende KSt., sind die Vorauszahlungen mit 0 € festzusetzen. Eine Erstattung der zuviel erhobenen Steuer kann erst aufgrund der Veranlagung erfolgen (s. dazu die Nachweise bei DEJPW/FELDER, § 31 KStG nF Anm. 39).

Fälligkeit eines Nachzahlungs- bzw. Erstattungsbetrags: Ergibt sich nach Anrechnung der KapErtrSt. und geleisteter KStVorauszahlungen eine Abschlusszahlung auf die durch die Veranlagung festgesetzte Jahressteuer, ist diese innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des StBescheids zu entrichten (s. § 36 Abs. 4 Satz 1 EStG entspr.). Soweit diese den bereits fällig gewordenen, aber noch nicht entrichteten Vorauszahlungen entspricht, ist sie allerdings sofort fällig. Ergibt sich ein Guthaben zu Gunsten des Stpfl., ist dieses sofort fällig und wird nach Bekanntgabe des StBescheids ausgezahlt (§ 36 Abs. 4 Satz 2 EStG entspr.).

Verfahrensfragen: Ist ein Vorauszahlungsbescheid angefochten, erledigt sich der Rechtsbehelf mit der Bestandskraft der Veranlagungsbescheids für den betreffenden VZ (s. BFH v. 3.7.1995 – GrS 3/93, BStBl. II 1995, 730; s. auch § 36 EStG Anm. 19). Wird der Veranlagungsbescheid angefochten, ist der Rechtsstreit wg. der Vorauszahlungen nach § 74 FGO auszusetzen (s. BFH v. 22.1.1988 – III B 134/86, BStBl. II 1988, 484).

H. Festsetzung und Erhebung von Zuschlagsteuern

I. Allgemeines

19

Zuschlagsteuern zur KSt. sind Steuern, die nach der veranlagten KSt. bemessen werden. Nach Abs. 1 Satz 1 ist § 51a EStG mit Ausnahme seiner Abs. 2 und 2a, die nur für natürliche Personen gelten, anzuwenden, es sei denn, das Zuschlagsgesetz als das speziellere Gesetz geht diesen Vorschriften vor. Derzeit ist nur der Solidaritätszuschlag als Zuschlagsteuer geregelt.

Solidaritätszuschlag: Der SolZ wurde durch Art. 1 des Solidaritätsgesetzes v. 24.6.1991 (BGBl. I 1991, 1318; BStBl. I 1991, 640) eingeführt. Er wurde zunächst für den Zeitraum v. 1.7.1991 bis 30.6.1992 befristet. Das Gesetz enthielt lediglich materiell-rechtliche Normen, das Verfahrensrecht wurde in § 51a EStG neu geregelt (eingefügt durch das StÄndG 1991 v. 24.6.1991, BGBl. I 1991, 1322; BStBl. I 1991, 665). Für die Festsetzung und Erhebung des SolZ zur KSt. wurde das EStG durch die Anpassung des § 49 Abs. 1 aF für entsprechend anwendbar erklärt. Eine Sonderregelung galt nach § 49 Abs. 1 Satz 2 KStG aF zur Zuordnung der Vorauszahlungen zu einem VZ, die erforderlich war, da der SolZ zunächst befristet v. 1.7.1991 bis 30.6.1992 erhoben werden sollte und bei abweichendem Wj. in 1991 Nachzahlungen bzw. in 1992 Erstattungen ergeben hätten (s. dazu näher (SCHEURMANN-KETTNER/DÖTSCH, DB 1991, 1644). Daher wurden zum 10.9. und 10.12. geleistete Vorauszahlungen zum SolZ unabhängig von einem abw. Wj. auf den veranlagten SolZ des Jahres 1991 und die zum 10.3. und 10.6.1992 entrichteten Vorauszahlungen auf den SolZ des Jahres 1992 angerechnet. Die Vorschrift wurde durch das Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms (FKPG v. 23.6.1993, BGBl. I 1993, 944; BStBl. I 1993, 510) wieder gestrichen.

Das SolZG 1995 enthält keine Begrenzung der Erhebung des SolZ. Durch die unbefristete Regelung des SolZ durch das SolZG 1995 ab dem VZ 1995 bedarf es keiner Sonderregelung mehr zur Zuordnung der Vorauszahlungen zu einem VZ. Nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 SolZG sind Vorauszahlungen wie Vorauszahlungen zur KSt. nach § 31 Abs. 2 für das Wj. zu entrichten und entsprechend § 36 Abs. 2 Nr. 1 EStG auf den SolZ für das Veranlagungsjahr anzurechnen.

Verfassungsmäßigkeit: Das FG Münster hält den SolZ auch ab 2002 für verfassungsgemäß (FG Münster v. 27.9.2005, EFG 2006, 371). Auch der BFH hat keine verfassungsrechtlichen Zweifel und hat daher die gegen das Urteil eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde zurückgewiesen (s. BFH v. 28.6.2006 – VII B 324/05, BStBl. II 2006, 1761, Az. BVerfG 2 BvR 1708/06).

II. Zuschlagsteuer auf Körperschaftsteuervorauszahlungen

20

Nach Abs. 1 Satz 1 iVm. §§ 51a Abs. 4 und 37 EStG ist die Zuschlagsteuer gleichzeitig mit der KSt. zu entrichten. Eine Betragsgrenze ist nicht vorgesehen. Die Anwendung von § 37 Abs. 5 EStG wird durch § 51a Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2 EStG ausgeschlossen. Nach § 51a Abs. 4 Satz 2 EStG sind Zuschlagsteuern – im Gegensatz zu den Vorauszahlungen zur KSt. – auch ohne Festsetzung durch das FA zu leisten. Dadurch soll insbes. gewährleistet werden, dass der Stpfl. die Zuschlagsteuer selbst berechnet und abführt, wenn der Gesetzgeber eine Zuschlagsteuer einführt und dem FA keine Zeit verbleibt, bis zur Fälligkeit der KSt. bzw. ESt. Vorauszahlungsbescheide zu erlassen.

Entstehung der Zuschlagsteuer auf Körperschaftsteuervorauszahlungen:

Zuschläge auf die KStVorauszahlungen entstehen jeweils mit Beginn des Kalendervierteljahres, für das die Vorauszahlungen zu entrichten sind. Beginnt die KStPflicht im Laufe eines Quartals, entsteht der Anspruch im Zeitpunkt der Begründung der StPflicht (s. § 37 Abs. 1 Satz 2 EStG).

Ermäßigung der Zuschlagsteuer: Werden Vorauszahlungen zur KSt. ermäßigt, ermäßigt sich auch die Zuschlagsteuer, da der Vorauszahlungsbescheid für die KSt. Grundlagenbescheid für die Zuschlagsteuer ist (s. BFH v. 17.4.1996 – I R 123/95, BStBl. II 1996, 619).

Erhöhung der Zuschlagsteuer: Werden Vorauszahlungen nachträglich nach § 37 Abs. 4 EStG erhöht, ist für die Erhöhung der Zuschlagsteuer erforderlich, dass die Erhöhung einen zuschlagspflichtigen VZ betrifft und noch in dem Zeitraum erfolgt, indem eine Zuschlagsteuer zu erheben ist.

Säumniszuschläge: Säumniszuschläge auf Zuschlagsteuern entstehen auch dann, wenn die Zuschlagsteuer nicht festgesetzt wurde, da die Anwendung des § 240 Abs. 1 Satz 3 AO durch § 51a Abs. 4 Satz 1 EStG ausgeschlossen wird.

Vollstreckung: Ein Leistungsgebot ist vor Beginn der Vollstreckung nicht erforderlich, § 51a Abs. 4 Satz 3, Halbs. 2 EStG iVm. § 254 Abs. 2 AO.

21

III. Zuschlagsteuer auf die Kapitalertragsteuer

Durch den Verweis in Abs. 1 auf die estlichen Vorschriften sind die §§ 44, 44a, 44b und 45 EStG iVm. § 51a EStG anzuwenden. Danach bestimmt sich, wer Schuldner der KapErtrSt. und damit auch der Zuschlagsteuer ist, der Zeitpunkt der Verpflichtung zum KapErtrStAbzug sowie die Möglichkeiten der Abstandnahme vom KapErtrStAbzug und der Erstattung der KapErtrSt.

Steuerbescheinigung: Die KapErtrSt. und der darauf entfallende Zuschlag, sind in der von einer ausschüttenden KapGes. oder von einem Kreditinstitut nach §§ 44, 45, 45a Abs. 2 und 3 EStG auszustellenden Bescheinigung getrennt auszuweisen.

22

IV. Zuschlagsteuer auf die veranlagte Körperschaftsteuer

Die Zuschlagsteuer entsteht grds. nach § 30 Nr. 3 mit Ablauf des jeweiligen VZ für den auch die KSt. festzusetzen ist, es sei denn, sie ist nach § 30 Nr. 1 oder 2 schon vorher entstanden. Sie ist getrennt von der KSt. festzusetzen, was allerdings in einem zusammengefassten Bescheid geschieht. Auf die festgesetzte Zuschlagsteuer sind anzurechnen:

- Vorauszahlungen (§ 51a Abs. 1, 4 EStG iVm. §§ 36 Abs. 2 Nr. 1, 37 Abs. 1 EStG),
- auf Steuerabzugsbeträge entfallende Zuschlagsteuer (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG), soweit sie auf die veranlagten Einkünfte entfällt und nicht die Erstattung durchgeführt oder beantragt worden ist.

Abgeltungswirkung des Steuerabzugs: Ist die KSt. durch den StAbzug abgegolten, gilt dies auch für die Zuschlagsteuer (s. § 51a Abs. 3 EStG).

V. Verfahrensfragen

23

Rechtsbehelfsverfahren: Nach § 51a Abs. 5 EStG kann mit einem Rechtsbehelf gegen die Zuschlagsteuer weder die Bemessungsgrundlage noch die Höhe des zu versteuernden Einkommens angegriffen werden. Wird die Bemessungsgrundlage geändert, schreibt das Gesetz die Änderung auch der Zuschlagsteuer vor. Der KStBescheid ist daher Grundlagenbescheid für die Festsetzung der Zuschlagsteuer (s. BFH v. 9.11.1994 – I R 67/94, BStBl. II 1995, 305; BMF v. 13.4.1992, BStBl. I 1992, 271 ff., Tz. 4.4.2.). Daher bedarf es auch nicht der Festsetzung unter Vorbehalt nach § 164 AO.

Zulässig ist dagegen ein Einspruch, mit dem geltend gemacht wird, dass eine Zuschlagsteuer überhaupt nicht festzusetzen sei, sie zu einem bestimmten Zeitpunkt nicht zu erheben sei oder der Höhe nach nicht zutreffend sei. Der Einspruch ist statthaft, sofern kein Abrechnungsbescheid beantragt wird (s. oben Anm. 15).

Vorläufige Festsetzung: Da der SolZ als eigenständige Steuer einer von der KSt/Est. unabhängigen Festsetzungsverjährung unterliegt, kommt – im Gegensatz zur Anwendung des § 164 AO – eine vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 AO in Betracht.

J. Rundung (Abs. 1 Satz 2)

24

Nach Abs. 1 Satz 2 sind die festzusetzenden KStBeträge aus Vereinfachungsgründen zugunsten des Stpfl. auf- oder abzurunden. Die durch das StÄndG 2003 eingefügte Bestimmung, die rückwirkend ab dem VZ 2002 anzuwenden ist (s. § 34 Abs. 13a) steht im Zusammenhang mit der Neufassung der Kleinbetragsverordnung (KBV). Die dort geregelte allg. Abrundungsregelung in § 8 wurde ab VZ 2002 aufgehoben, so dass in den einzelnen Steuergesetzen Rundungsregeln einzuführen waren (s. BTDrucks. 15/1562, 42).

Gerundet wird auf volle Euro-Beträge. Dies gilt für jeden einzelnen KStBetrag, der nach gesonderten Vorschriften entsteht. Es sind nicht alle KStBeträge zusammenzurechnen und dann zu runden.

Die KStBeträge ergeben sich u.a. aus folgenden Vorschriften:

- § 23 Abs. 1 (Tarifvorschrift),
- § 34 Abs. 12 Satz 2 und 6 (45 vH bzw. 40 vH KSt. für die die Ausschüttung empfangende Gesellschaft, wenn die Ausschüttung aus EK 45 bzw. 40 finanziert wurde),
- § 37 Abs. 2 (KStMinderung bei offener Gewinnausschüttung)
- § 37 Abs. 3 (KStErhöhung bei der empfangenden Körperschaft, wenn bei der ausschüttenden Körperschaft ein Minderungsbetrag anzusetzen war),
- § 38 Abs. 2 (KStErhöhung bei Verwendung von EK 02 zur Ausschüttung),
- § 5 Abs. 1 Nr. 5 (Sondersteuer von 50 vH bei Verwendung von Mitteln für politische Parteien),
- § 10 UmwStG (KStMinderung oder -erhöhung bei Umwandlung auf eine PersGes.).

Die Rundung erfolgt immer zu Gunsten des Stpfl. Danach sind Steuerbeträge abzurunden, Steuervergütungen oder -minderungen sind aufzurunden.

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Entrichtung und Anrechnung der Körperschaftsteuer
bei abweichendem Wirtschaftsjahr**

Für die Entrichtung von KStVorauszahlungen gilt die Vorschrift des § 37 Abs. 1 EStG grds. entsprechend. Nach der für Körperschaften mit abw. Wj. nach § 7 Abs. 4 (s. dazu auch R 31 KStR 2004) geltenden Sonderregelung des Abs. 2 KStVorauszahlungen – im Unterschied zu EStVorauszahlungen – bereits während des Wj. zu entrichten, das in dem VZ endet, für den die Vorauszahlungen zu leisten sind. Dadurch wird § 7 Abs. 4 Satz 2 ergänzt und § 37 Abs. 1 EStG eingeschränkt, um eine Verschiebung der Steuerzahlungen zu vermeiden. Die Regelung bestimmt nur abweichend von § 37 Abs. 1 EStG den Zeitraum, in dem die Vorauszahlungen zu entrichten sind. Für die Fälligkeit bleibt es bei der Anwendung des § 37 Abs. 1 EStG, der die Fälligkeitstermine bestimmt. Nach dieser Regelung sind weiter die im abw. Wj. festgesetzten und gezahlten Vorauszahlungen auf die Jahres-Steuerschuld des VZ anzurechnen, in dem das Wj. endet (s. BFH v. 13.11.1990 – VII R 27/90, BFH/NV 1991, 775). Der Stpfl. kann durch eine abweichende Tilgungsbestimmung hiervon nicht abweichen (s. BFH v. 13.11.1990 – VII R 27/90, aaO). Abs. 2 kann dazu führen, dass in Fällen, in denen das abw. Wj. auf das Kj. umgestellt wird, zwischen 0 und 8 Vorauszahlungen anzurechnen sind; s. dazu näher DEJPW/FELDER, § 31 KStG nF Anm. 44, Bsp. 3 und 4. Entsprechendes gilt nach § 51a Abs. 4 auch für Zuschlagsteuern.