

§ 31

Steuererklärungspflicht, Veranlagung und Erhebung der Körperschaftsteuer

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch das SteuerbürokratieabbauG v. 20.12.2008 (BGBl. I 2008, 2850; BStBl. I 2009, 124)

(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. ²Wird der Gewinn durch Bestandsvergleich ermittelt, sind bei der Festsetzung der Vorauszahlungen die Änderungen durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige dies nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beantragt oder das Finanzamt den Steuerpflichtigen zur Abgabe des Vordrucks auffordert. ³Die sich im Zuge der Festsetzung ergebenden einzelnen Körperschaftsteuerbeträge sind jeweils zu Gunsten des Steuerpflichtigen auf volle Euro-Beträge zu runden. ⁴§ 37b des Einkommensteuergesetzes findet entsprechende Anwendung.

(1a) ¹Die Körperschaftsteuererklärung und die Erklärung zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sind nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. ²Auf Antrag kann die Finanzbehörde zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten; in diesem Fall sind die Erklärungen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben und vom gesetzlichen Vertreter des Steuerpflichtigen eigenhändig zu unterschreiben.

(2) Bei einem vom Kalenderjahr 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: Prof. Dr. Bernhard **Becht**, LL.M., Steuerberater,
Hochschule Harz, Wernigerode/Trippstadt
Mitherausgeber: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Universität zu Köln

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 31

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation	1	IV. Geltungsbereich des § 31 .	4
II. Rechtsentwicklung des § 31	2	V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	6
III. Bedeutung des § 31	3		

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Steuererklärungspflicht, Veranlagung und Erhebung**

	Anm.		Anm.
<p>I. Begriff der Besteuerung nach Abs. 1</p>	7	<p>bzw. Erstattung der Kapitalertragsteuer</p>	17
<p>II. Verpflichtung zur Abgabe der Körperschaftsteuererklärung</p>	8	<p>VII. Entrichtung der Körperschaftsteuer</p>	18
<p>III. Weitere Erklärungspflichten</p>	9	<p>VIII. Festsetzung und Erhebung von Zuschlagsteuern</p>	
<p>IV. Veranlagung zur Körperschaftsteuer</p> <p>1. Durchführung der Veranlagung</p> <p>2. Absehen von der Veranlagung nach § 156 Abs. 2 AO</p>	10 11	<p>1. Zuschlagsteuern zur Körperschaftsteuer und deren Verfassungsmäßigkeit</p> <p>2. Zuschlagsteuer auf Körperschaftsteuervorauszahlungen</p> <p>3. Zuschlagsteuer auf Steuerabzugsbeträge</p> <p>4. Zuschlagsteuer auf die pauschale Steuer nach § 37b EStG</p> <p>5. Zuschlagsteuer auf die veranlagte Körperschaftsteuer</p> <p>6. Verfahrensfragen</p>	19 20 21 21a 22 23
<p>V. Anrechnung der Körperschaftsteuer</p> <p>1. Gegenstand der Anrechnung</p> <p>2. Anrechnung von Kapitalertragsteuer</p> <p>3. Anrechnung der Vorauszahlungen</p> <p>4. Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen nach § 50a EStG</p> <p>5. Verfahren der Steueranrechnung</p> <p>6. Übersicht zur Ermittlung der verbleibenden Körperschaftsteuer</p>	12 13 14 14a 15 16	<p>IX. Berücksichtigung der Änderungen durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 bei der Festsetzung von Vorauszahlungen (Abs. 1 Satz 2)</p>	23a
<p>VI. Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug</p>		<p>X. Rundung (Abs. 1 Satz 3)</p>	24
		<p>XI. Entsprechende Anwendung des § 37b EStG (Abs. 1 Satz 4)</p>	24a

**C. Erläuterungen zu Abs. 1a:
Elektronische Abgabe der Körperschaftsteuererklärung und der Erklärungen zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen**

	Anm.		Anm.
<p>I. Übermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz (Abs. 1a Satz 1)</p>	24b	<p>II. Ausnahme von der elektronischen Erklärungsabgabe (Abs. 1a Satz 2)</p>	24c

**D. Erläuterungen zu Abs. 2:
Entrichtung und Anrechnung der Körperschaft-
steuer bei abweichendem Wirtschaftsjahr . 25**

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 31

Schrifttum: SCHEURMANN-KETTNER /DÖTSCH, Das Solidaritätszuschlagsgesetz (Teil II), DB 1991, 1644; VÖLLMEKE, Probleme bei der Anrechnung von Lohnsteuer, DB 1994, 1746; MÖSSNER, Die Neuregelung der temporären Steuerpflicht durch die Jahressteuergesetze 1996 und 1997, IStR 1997, 225; KNIEF, Unternehmenssteuerreform: Die Festsetzung von Vorauszahlungen mit der BWA 2008, DStR 2008, 520; NIEMANN, Die Pauschalierung der Einkommensteuer auf Sachzuwendungen ab 2007 (§ 37b EStG), DB 2008, 1231; SCHULZ, § 37b EStG – Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen, NWB 2008, Fach 6, 4937; KRAUN, Das Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens, Die wichtigsten Neuerungen, AO-StB 2009, 75; LAPPAS, Senkung der Bürokratiekosten durch elektronische Steuererklärungen?, Stbg. 2009, 256; SCHIFFERS, Anpassung der Steuervorauszahlungen als Mittel zur Schonung der Liquidität, Stbg. 2009, 341; FISCHER/KALINA-KERSCHBAUM, Anmerkungen zum Entwurf des BMF-Schreibens zur E-Bilanz, DStR 2010, 2114; WARNKE, Elektronische Übermittlung von Jahresabschlüssen (§ 5b EStG), Was für nach dem 31.12.2010 beginnende Wirtschaftsjahre zu beachten ist!, EStB 2010, 143; HERZIG/BRIESEMEISTER/SCHÄPERCLAUS, E-Bilanz: Finale Fassung des BMF-Schreibens und der Steuertaxonomien 2012, DB 2011, 2509; KOCH, Die E-Bilanz ist da!, NWB 2011, 3598; RICHTER/KRUCZYNSKI/KURZ, E-Bilanz: Finales Anwendungsschreiben des BMF vom 28.09.2011 – Update zu BB 2010, 2489 ff. und BB 2011, 1963 ff.

I. Grundinformation

1

Die Vorschrift regelt – unter weitgehender Verweisung auf das EStG – das Verfahren der Besteuerung von Körperschaften.

Abs. 1a ordnet für alle Stpl. die Abgabe der KStErklärung und der Erklärung zur Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 Satz 4 auf elektronischem Wege an (Abs. 1a Satz 1). Die Vorschrift ist demnach *lex specialis* zu § 150 Abs. 1 Satz 1 AO und soll ausweislich der Gesetzesbegründung dazu dienen, die FinVerw. bürgerfreundlicher zu machen und Bürokratiekosten des Stpl. und der FinVerw. zu senken (BTDrucks. 16/10188, 28).

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

II. Rechtsentwicklung des § 31

2

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Ab VZ 2001 (bei abw. Wj. 2000/2001 ab VZ 2002) ist § 49 Abs. 2 aF zu den Erklärungs-pflichten 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 Erklärungspflichten 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:* § 31 Abs. 1 Satz 2 ist erstmals ab VZ 2002 anzuwenden (s. § 34 Abs. 13a). Damit liegt eine Rückwirkung vor, die verfassungsrechtlich unbedenklich ist, da die Rundung immer zugunsten des Stpfl. zu erfolgen hat.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Abs. 1 Satz 4 ordnet die entsprechende Anwendung des neu eingefügten § 37b EStG auch für die KSt. an.

URefG 2008 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): In Abs. 1 Satz 2 wurden Sonderbestimmungen zur Anpassung der VorausZ an die durch das URefG 2008 erfolgten Änderungen eingefügt.

SteuerbürokratieabbauG v. 20.12.2008 (BGBl. I 2008, 2850; BStBl. I 2009, 124): Durch das SteuerbürokratieabbauG wurde Abs. 1a eingefügt, der grds. zur Abgabe der KStErklärung und der Erklärung zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 Satz 4 auf elektronischem Weg verpflichtet.

► *Zeitlicher Anwendungsbereich:* Abs. 1a ist nach § 34 Abs. 13a Satz 2 erstmals ab VZ 2011 anzuwenden.

3

III. Bedeutung des § 31

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 des § 31 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.

4

IV. Geltungsbereich des § 31

Sachlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift erklärt die Vorschriften des EStG für entsprechend anwendbar, soweit es für das KStRecht keiner besonderen Regelungen bedarf. Abs. 1 Satz 3 gilt für alle Festsetzungen, für die die Rundung auf volle Euro-Beträge zugunsten 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 VorausZ zu einem VZ.

Persönlicher Geltungsbereich: Abs. 1 und 1a gelten 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).

5 Einstweilen frei.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

6

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 Grundlagenbescheid festzustellen.

Verhältnis zur EStDV: Da die Vorschriften der EStDV auf der Ermächtigung des EStG beruhen, sind sie auch für die KSt. anwendbar (s. dazu auch die Auflistung in R 32 Abs. 1 KStR 2004).

Verhältnis zur AO: Zur StErklärungspflicht iSd. §§ 149 ff. AO s. Anm. 8. Abs. 1a ist *lex specialis* im Verhältnis zu § 150 Abs. 1 Satz 1 AO.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Steuererklärungspflicht, Veranlagung und Erhebung

I. Begriff der Besteuerung nach Abs. 1

7

Unter Durchführung der Besteuerung iSd. Abs. 1 ist das gesamte Besteuerungsverfahren zu verstehen. Wie schon in der Überschrift zum Ausdruck kommt, werden dadurch die StErklärungspflicht, 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. 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 krit. KRÄMER in DJPW, § 31 Rn. 6).

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

- die StPflicht (§§ 1–6),
- Tarife und StErmäßigungen (§§ 23–26),
- die Entstehung der Steuer (§ 30),
- die Feststellungserklärungspflichten nach §§ 27 Abs. 2, 28, 36 Abs. 7, 38 Abs. 1,
- die Entrichtung von VorausZ bei abw. Wj.,

- die Abgeltung der KSt. durch den Steuerabzug (§ 32),
- Anrechnung und Vergütung der KSt. (§ 32).

8 II. Verpflichtung zur Abgabe der Körperschaftsteuererklärung

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. Die ergänzenden Regelungen in § 5b EStG (elektronische Übermittlung von Bilanz und GuV), § 56 EStDV (StErklärungspflicht) und § 60 EStDV (Unterlagen zur StErklärung) sind zu beachten.

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. Auch die Anwendung der R 78 KStR 2004 befreit nicht von der Verpflichtung zur Abgabe der KStErklärung.

Beginn der KStPflicht im Laufe des Jahres: Beginnt die KStPflicht 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 KStPflicht keine Erklärungspflicht für das Jahr des Beginns der StPflicht.

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 StPflicht, 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 StPflicht nicht besteht oder sich sonst keine Anhaltspunkte dafür ergeben.

Formvorschriften (bis 2010): Die KStErklärung ist nach amtlich vorgeschriebenen Muster, 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 StErklärung beizufügenden Unterlagen ergeben sich aus § 60 EStDV (iVm. § 150 Abs. 4 AO).

Wird der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahme-Überschuss-Rechnung ermittelt, ist der StErklärung eine Gewinnermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (Anlage EÜR) beizufügen (§ 60 Abs. 4 EStDV). Nach Auffassung des FG Münster besteht allerdings für die Vorlage der Anl. „EÜR“ keine wirksame Rechtsgrundlage (FG Münster v. 17.12.2008 – 6 K 2187/08, EFG 2009, 818, nrkr., Az. BFH X R 18/09). Eine solche könne nicht in § 60 Abs. 4 EStDV gesehen werden. Da § 60 Abs. 4 EStDV Teil einer RVO sei, müssten für sie und die darauf beruhende Anl. EÜR eine Ermächtigung in § 51 EStG vorgesehen sein, was nicht der Fall sei. § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG sei nicht erfüllt, da die Anl. EÜR nicht der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens und auch nicht der Gleichmäßigkeit der Besteuerung diene.

Zur elektronischen StErklärung ab 2011 s. Abs. 1a und Anm. 24b.

Erklärungsfrist: Die StErklärung ist bis zum 31. Mai des auf den VZ folgenden Kj. einzureichen (§ 149 Abs. 2 Satz 1 AO).

Die gesetzliche Abgabefrist endet am 31. Mai des Folgejahres (§ 149 Abs. 2 Satz 1 AO). Sie kann verlängert werden (§ 109 Abs. 1 Satz 1 AO); gem. jährlich sich wiederholender Erlasse der obersten FinBeh. der Länder bzw. Verfügungen der OFD bei Fertigung der StErklärung durch Angehörige der steuerberatenden Berufe allg. bis 31. Dezember des Folgejahres, darüber hinaus jeweils in begründeten Einzelfällen auf Antrag bis zum 28. bzw. 29. Februar; s. dazu zuletzt gleichlautende Ländererlasse v. 3.1.2011, BStBl. I 2011, 44).

In Ausnahmefällen (zB Ende der StPflicht vor Ende des Kj., vom Kj. abweichendes Wj.) kann die Erklärung vorzeitig angefordert werden (s. dazu näher KRÄMER in DJPW, § 31 Rn. 17). Ggf. kann die Erklärung auch vor dem 31. Mai angefordert werden (KRÄMER in DJPW, § 31 Rn. 17; aA SEER in TIPKE/KRUSE, § 149 AO Rn. 10; HEUERMANN in HHSP., § 149 AO Rn. 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. 53 ff.

III. Weitere Erklärungspflichten

9

Anstelle der Erklärung zur gesonderten Feststellung nach § 47 aF haben unbeschr. kstpl. 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 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.).

IV. Veranlagung zur Körperschaftsteuer

1. Durchführung der Veranlagung

10

Wie die ESt. ist die KSt. eine Veranlagungssteuer. Aufgrund der eingereichten StErklärung 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 iE erfasst. Im weiteren Sinne wird unter Veranlagung das gesamte Verfahren verstanden, das mit der Abgabe der StErklärung 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 Ap. 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; § 25 Anm. 18). Im Fall der Liquidation (§ 11) kann der VZ vom Kj. abweichen und mehrere Jahre umfassen (GRAFFE in DJPW, § 11 Rn. 16). Teilweise wird bei Wegfall der StPflicht im Laufe eines VZ die Veranlagung auch vor Ablauf des VZ als zulässig angesehen (KRÄMER in DJPW, § 31 Rn. 23; SEEGER in SCHMIDT XXX. § 25 Rn. 16).

Ermittlungszeitraum: Vom VZ ist der Ermittlungszeitraum zu unterscheiden. Dieser entspricht zwar grds. dem Kj. (§ 7 Abs. 3 Satz 2), kann aber auch davon abw. gewählt werden (§ 7 Abs. 4). Er dauert grds. zwölf 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 zwölf 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 VorausZ 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; s. Anm. 14a).

Wechsel der Steuerpflicht: Ein Wechsel zwischen unbeschr. und beschr. StPflicht 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. StPflicht Sitz und/oder Geschäftsleitung ins Inland verlegt werden. Zwischen unbeschr. und beschr. StPflicht 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 beim Wechsel der Steuerpflicht: Bis VZ 2008 ist fraglich, ob durch die Einbeziehung der während der beschr. StPflicht erzielten Einkünfte in die KStVeranlagung zur unbeschr. StPflicht 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 SIEGERS in DJPW, § 2 Rn. 190; KRÄMER in DJPW, § 31 Rn. 24; PUNG in DJPW, § 7 Rn. 22, 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 Vermeidung 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. StPflicht 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, sprachen auch verfahrensökonomische Gründe für die Vermeidung einer zweiten Veranlagung. Nach § 32 Abs. 2 Nr. 1 sind ab VZ 2009 wie bei der ESt. nach § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG während der beschr. StPflcht erzielten Einkünfte in die KStVeranlagung zur unbeschr. StPflcht einzubeziehen, so dass die Abgeltungswirkung eines Steuerabzugs nach § 32 Abs. 1 entfällt. Es sind auch diejenigen Einkünfte zu erklären, die während der Zeit der beschr. StPflcht dem StAbzug unterlagen. Siehe dazu auch § 32 Anm. 16.

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

11

Nach § 156 Abs. 2 AO kann die StFestsetzung ua. 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 KomplementärKapGes., da der auf sie entfallende Gewinnanteil im Rahmen der gesonderten Gewinnfeststellung zu ermitteln ist (so auch KRÄMER in DJPW, § 31 Rn. 25).

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). Anderenfalls war eine Festsetzung zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung – auch in den Folgejahren – erforderlich (s. Abschn. 104 Abs. 3 KStR 1995).

V. Anrechnung der Körperschaftsteuer

1. Gegenstand der Anrechnung

12

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

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 (BFH v. 18.9.2007 – I R 54/06, BFH/NV 2008, 290).

Demnach können folgende Abzugsbeträge angerechnet werden:

- die durch StAbzug nach §§ 43 und 43a 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 Satz 1 und 2 EStG; s. dazu Anm. 13),
- die für den VZ entrichteten KStVorauszahlungen (§ 36 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG; s. dazu Anm. 14),
 - die durch StAbzug nach § 50a Abs. 1 und 7 EStG erhobene KSt., soweit der Steuerabzug keine abgeltende Wirkung hat (s. dazu Anm. 14a).

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

13 2. Anrechnung von Kapitalertragsteuer

Zeitpunkt der Anrechnung bei offenen Gewinnausschüttungen: In zeitlicher Hinsicht muss die Anrechnung auf die Steuer desjenigen VZ bezogen sein, in dem die entsprechenden Einkünfte im Steuerbescheid angesetzt worden sind (BFH v. 26.11.1997 – I R 110/97, BFH/NV 1998, 581). 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 auch bei fehlerhafter Zurückzahlung der KapErtrSt. durch das Finanzamt: Hat die Körperschaft, die an einer KapGes. beteiligt ist, eine Gewinnausschüttung erhalten, ist die von der KapGes. einbehaltene und abgeführte KapErtrSt. auch dann anzurechnen, wenn die zunächst von der KapGes. ausgestellte Steuerbescheinigung widerrufen und dieser zurückgegeben wird. Wurde aber der KapGes. die zutreffend erhobene KapErtrSt. ohne rechtliche Grundlage vom FA zurückgezahlt und hat die ausschüttende KapGes. die zurückgezahlte KapErtrSt. an die Gläubiger der Kapitalerträge weitergeleitet, kann der Empfänger der Zahlung keine Anrechnung oder Erstattung der KapErtrSt. verlangen, wenn er die an ihn gelangte Zahlung als Auskehrung der KapErtrSt. erkannt hat oder erkennen musste (BFH v. 20.10.2010 – I R 54/09, BFH/NV 2011, 641).

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 % 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 Stra-

BEG erfasst auch Steuerabzugsbeträge (s. OFD München v. 27.4.2005 – S 0702a B - 19 St 313, StEK EStG § 36 Nr. 37).

3. 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 VorausZ 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 Erl. des KStBescheids erfolgt ist. Zur Anrechnung bei abweichendem Wj. s. Anm. 25.

4. Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen nach § 50a EStG

14a

Durch StAbzug nach § 50a Abs. 4 und 7 EStG erhobene KSt. ist ebenfalls anzurechnen, auch wenn R 30 KStR 2004 dies nicht erwähnt. Soweit der StAbzug nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 abgeltende Wirkung hat, ist die Anrechnung ausgeschlossen. Dies gilt für Einkünfte von beschr. Stpfl., die dem StAbzug unterlagen und daher nicht bei der Veranlagung zu erfassen sind. Soweit nach § 32 Abs. 2 Nr. 2 iVm. § 32 Abs. 4 ab VZ 2009 Körperschaften aus dem EU-/EWR-Ausland die Möglichkeit haben, die Veranlagung zur KSt. zu beantragen, können die Abzugsbeträge nach § 50a EStG im Rahmen der Veranlagung angerechnet werden. Siehe dazu § 32 Anm. 17. Bei Anordnung des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 7 EStG ist die Abgeltungswirkung nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 ausgeschlossen (s. § 50a Abs. 7 Satz 4 EStG).

5. Verfahren der Steueranrechnung

15

Die Anrechnung ist – im Gegensatz zur Anrechnung ausländ. Steuern nach § 26 (s. dazu R 30 KStR 2004) – nicht Teil des Festsetzungs-, sondern des Erhebungsverfahrens (s. BFH v. 14.11.1984 – I R 232/80, BStBl. II 1985, 216; H 36 „Anrechnung“ EStH; SEER in TIPKE/KRUSE, § 157 AO Rn. 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, BStBl. II 1987, 405; v. 15.4.1997 – VII R 100/96, BStBl. II 1997, 787; H 36 „Anrechnung“ EStH; KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 218 AO Rn. 19 mwN).

Die Bindungswirkung einer fehlerhaften Anrechnungsverfügung ist umstritten. Eine fehlerhafte Anrechnungsverfügung darf uE 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; KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 218 AO Rn. 19, § 69 FGO Rn. 24 „Anrechnungsver-

fügung“; 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). Ist abgeführte KapErtSt. in einer Anrechnungsverfügung nicht angerechnet worden, kann die Anrechnung nach Ablauf der durch die Anrechnungsverfügung in Lauf gesetzten Zahlungsverjährungsfrist für die noch geschuldete Steuer nicht mehr nachgeholt werden (BFH v. 12.2.2008 – VII R 33/06, BStBl. II 2008, 504).

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. KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 218 AO Rn. 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]).

16 6. Übersicht zur Ermittlung der verbleibenden Körperschaftsteuer

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 UmwStG
+ 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 % (§ 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 KStG).

17 VI. Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug bzw. Erstattung der Kapitalertragsteuer

Die in § 44a EStG enthaltenen Vorschriften zur Abstandnahme vom KapErtStAbzug (vgl. hier § 44a Anm. 5) bzw. das in § 44b EStG geregelte Verfahren betreffend die Erstattung von KapErtrSt. sind auch bei Körperschaften entspre-

chend anwendbar. S. dazu näher BMF v. 5.11.2002, BStBl. I 2002, 1346, geändert durch BMF v. 12.1.2006, BStBl. II 2006, 101.

VII. Entrichtung der Körperschaftsteuer

18

Die Entrichtung der KSt. bestimmt sich nach den entsprechend anzuwendenden estlichen Vorschriften. Diese sind sowohl für VorausZ 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 VorausZ 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 VorausZ die letzte VorausZ für den VZ anzupassen. Der Erhöhungsbetrag ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Vorauszahlungsbescheids fällig.

Geringfügigkeitsgrenzen: VorausZ sind nur bei Überschreiten der Geringfügigkeitsgrenzen des § 37 Abs. 5 EStG festzusetzen, dh. bei VorausZ von mindestens 400 € im Kj. und mindestens 100 € für einen Vorauszahlungszeitpunkt. Bei Anpassung der VorausZ iSd. § 37 Abs. 3 Satz 2 bis 5 EStG muss sich der Erhöhungsbetrag für einen Vorauszahlungszeitpunkt auf mindestens 100 € belaufen, bei einer nachträglichen Erhöhung nach § 37 Abs. 4 EStG auf mindestens 5000 €. Eine Mindestgrenze für die Herabsetzung von VorausZ ist nicht vorgesehen (s. auch SCHIFFERS, Stbg. 2009, 341).

Herabsetzung der Vorauszahlungen während eines Wirtschaftsjahres: Bei der Herabsetzung der VorausZ stellt sich die Frage, wie der Minderungsbetrag auf die Vorauszahlungstermine, also auch die bereits verstrichenen, zu verteilen ist. Hierzu wird zunächst die vierte, die dritte usw. VorausZ bis zum Herabsetzungsbetrag, nach Verdichtung (Zusammenfassung in einer Summe) die gesamte Jahresschuld herabgesetzt (s. § 37 EStG Anm. 52; KRÄMER in DJPW, § 31 Rn. 53 m. Bsp.). Eine rückwirkende Herabsetzung kommt nur in Betracht, wenn die bisher fälligen VorausZ die voraussichtliche Steuerschuld bereits übersteigen oder wenn die VorausZ im Zeitpunkt ihrer Festsetzung zu hoch bemessen waren. War die Festsetzung zunächst zutreffend, ist 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. Dafür sprechen Vereinfachungsgründe und die fehlende Pflicht zur Verzinsung bzw. das Bestehenbleiben von verwirkten Säumniszuschlägen (§ 240 Abs. 1 Satz 4 AO) im Hinblick auf das Ermessen des FA (s. dazu auch KRÄMER in DJPW, § 31 Rn. 53). Zwingend ist diese Vorgehensweise

allerdings nicht, so dass das FA ggf. die entstehenden Zinsnachteile des Stpfl. bei seinen Ermessenserwägungen zu berücksichtigen hat (s. § 37 EStG Anm. 51).

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 VorausZ zuerst gemindert werden (s. auch KRÄMER in DJPW, § 31 Rn. 53).

Formerfordernis: Der Antrag auf Herabsetzung der VorausZ kann uE formlos erfolgen, soweit nicht die Sonderregelung in Abs. 1 Satz 2 zu beachten ist, s. dazu Anm. 23a. Dies entspricht auch der Regelung bei der ESt. (Aufhebung des § 37 Abs. 3 Satz 4 EStG durch das JStG 2008, s. § 37 Anm. 3 und 51).

Keine negativen Vorauszahlungen: Übersteigen die anzurechnenden KapErtrStBeträge voraussichtlich die festzusetzende KSt., sind die VorausZ mit 0 € festzusetzen. Eine Erstattung der zuviel erhobenen Steuer kann erst aufgrund der Veranlagung erfolgen (s. dazu die Nachweise bei KRÄMER in DJPW, § 31 Rn. 52).

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 VorausZ entspricht, ist sie allerdings sofort fällig. Ergibt sich ein Guthaben zugunsten 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; § 37 EStG Anm. 30). Wird der Veranlagungsbescheid angefochten, ist der Rechtsstreit wg. der VorausZ nach § 74 FGO auszusetzen (s. BFH v. 22.1.1988 – III B 134/86, BStBl. II 1988, 484).

VIII. Festsetzung und Erhebung von Zuschlagsteuern

19 1. Zuschlagsteuern zur Köperschaftsteuer und deren Verfassungsmäßigkeit

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. Siehe dazu Anh. 1 zu § 51a EStG.

Verfassungsmäßigkeit: Das FG Münster hält den SolZ auch ab 2002 für verfassungsgemäß (FG Münster v. 27.9.2005 – 12 K 6263/03 E, EFG 2006, 371, rkr.). Auch der BFH hat keine verfassungsrechtlichen Zweifel und hat daher die gegen das Ur. eingelegte NZB zurückgewiesen (s. BFH v. 28.6.2006 – VII B 324/05, BStBl. II 2006, 1761). Die dagegen eingelegte Verfassungsbeschwerde wurde nicht angenommen (BVerfG v. 11.2.2008 – 2 BvR 1708/06, DStZ 2008, 229, AuA 2008, 423).

Die FinVerw. hat die Frage der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags in den Vorläufigkeitskatalog für Steuerbescheide ab VZ 2005 aufgenommen (BMF v. 7.12.2009, BStBl. I 2009, 1509; v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 74; v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 464).

Mit zwei Urteilen v. 21.7.2011 hat der BFH entschieden, dass die Festsetzung des Solidaritätszuschlags zur ESt. und KSt. bis zum Jahr 2007 verfassungsgemäß ist. Auch nach einer Laufzeit von bis dahin 13 Jahren diene er noch zur Deckung des besonderen Finanzbedarfs des Bundes aus den Kosten der Wiederherstellung der deutschen Einheit. Zu einem dauerhaften Instrument der Steuerverteilung dürfe der Solidaritätszuschlag allerdings nicht werden (BFH v. 21.7.2011 – II R 50/09, BFH/NV 2011, 1685; v. 27.7.2011 – II R 52/10, BFH/NV 2011, 1616). Eine Reaktion der FinVerw. hierauf erfolgte noch nicht.

2. 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 VorausZ 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 VorausZ zu entrichten sind. Beginnt die KStPflicht im Laufe eines Quartals, entsteht der Anspruch im Zeitpunkt der Begr. der StPflicht (s. § 37 Abs. 1 Satz 2 EStG).

Ermäßigung der Zuschlagsteuer: Werden VorausZ 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 VorausZ 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.

3. Zuschlagsteuer auf Steuerabzugsbeträge

21

Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer: Nach § 3 Abs. 1 Nr. 5 SolZG ist der Solidaritätszuschlag auch auf die KapErtrSt. zu erheben. 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.

Solidaritätszuschlag zum Steuerabzug nach § 50a EStG: Nach § 3 Abs. 1 Nr. 6 SolZG ist der SolZ auch auf StAbzugsbeträge nach § 50a EStG zu erheben.

21a 4. Zuschlagsteuer auf die pauschale Steuer nach § 37b EStG

Auf die pauschale Steuer nach § 37b EStG (30 %, s. dazu Anm. 24a, § 37b EStG Anm. 9 ff.) ist ebenfalls der SolZ zu erheben.

22 5. 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).

23 6. Verfahrensfragen

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 – 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. Anm. 14a).

Vorläufige Festsetzung: Da der SolZ als eigenständige Steuer einer von der KSt. unabhängigen Festsetzungsverjährung unterliegt, kommt – im Gegensatz

zur Anwendung des § 164 AO – eine vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 AO in Betracht.

IX. Berücksichtigung der Änderungen durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 bei der Festsetzung von Vorauszahlungen (Abs. 1 Satz 2)

23a

Bei Stpfl. die den Gewinn durch Bestandsvergleich – ggf. auch freiwillig – ermitteln, sind Änderungen durch das UnternehmensteuerreformG v. 14.8.2007 nur zu berücksichtigen, wenn der Stpfl. dies nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beantragt oder er durch das FA zur Abgabe des Vordrucks aufgefordert wird. Der Antrag stellt keine StErklärung iSd. § 149 AO iVm. §§ 31, 25 EStG dar, so dass der Antrag nicht zwingend vom gesetzlichen Vertreter der Körperschaft unterschrieben werden muss (KRÄMER in DJPW, § 31 Rn. 57). Die Unterschrift durch den steuerlichen Berater zB reicht aus.

Dadurch soll sichergestellt werden, dass der auf 15 % gesenkte KStSatz nur zu berücksichtigen ist, wenn auch die mit dem URefG einhergehenden steuererhöhenden Rechtsänderungen (zB Verbot des BA-Abzugs der GewSt.) zur Anwendung kommen (BTDrucks. 16/4841, 77). Zu den erforderlichen Angaben s. KNIEF, DStR 2008, 520. Wurde bereits eine Veranlagung unter Berücksichtigung der Änderungen durch das URefG v. 14.8.2007 durchgeführt, können Herabsetzungsanträge für folgende VZ wieder formfrei erfolgen (KRÄMER in DJPW, § 31 Rn. 57; SCHIFFERS, Stbg. 2009, 341).

X. Rundung (Abs. 1 Satz 3)

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 ua. aus folgenden Vorschriften:

- § 23 Abs. 1 (Tarifvorschrift),
- § 34 Abs. 12 Satz 2 und 6 (45 % bzw. 40 % KSt. für die 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 % bei Verwendung von Mitteln für politische Parteien),

– § 10 UmwStG (KStMinderung oder -erhöhung bei Umwandlung auf eine PersGes.).

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

24a **XI. Entsprechende Anwendung des § 37b EStG (Abs. 1 Satz 4)**

Durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 wurde (ab VZ 2007) die Möglichkeit zur Pauschalbesteuerung für alle innerhalb eines Wj. gewährten betrieblich veranlassten Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden und für Geschenke iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG, die nicht in Geld bestehen, eingeführt. Zu Einzelheiten s. § 37b EStG Anm. 9 ff.; BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566, StEK EStG § 37b Nr. 5, BayLfSt. v. 26.6.2009, DB 2009, 1623, StEK EStG § 37b Nr. 7.

Nach Abs. 1 Satz 4 ist diese Vorschrift auch für KStpfl. entsprechend anzuwenden. Hierdurch wird sichergestellt, dass die Pauschalierungsregelung auch dann Anwendung findet, wenn der Empfänger der KSt. unterliegt (BTDrucks. 16/2712, 71). Darüber hinaus ist die Vorschrift auch bei der Körperschaft als Leistende der Zuwendung anzuwenden. Die Abziehbarkeit der Pauschalsteuer richtet sich danach, ob die pauschal besteuerten Zuwendungen in voller Höhe als BA abziehbar sind oder nach § 4 Abs. 5 zumindest beschr. abziehbar sind. VgA sind nach Auffassung der FinVerw. von der Pauschalierung nach § 37b EStG ausgenommen (BMF v. 29.4.2008, BStBl. II 2008, 566, Rn. 9; KRÄMER in DJPW, § 31 Rn. 61). Obwohl § 37b Abs. 3 Satz 1 EStG eine Vorschrift zur Einkünfte- bzw. Einkommensermittlung ist, wurde sie wegen der besonderen Erhebungsform der Steuer beim Leistenden in § 31 Abs. 1 angesiedelt, der die Steuererhebung regelt (KRÄMER in DJPW, § 31 Rn. 61).

Im Falle der Übernahme der für erhaltene Sachzuwendungen geschuldeten KSt. durch Erhebung einer pauschalen LSt. beim Zuwendenden nach Abs. 1 Satz 4 iVm. § 37b EStG entsteht die pauschale Steuer, die als LSt. gilt (§ 37b Abs. 4 Satz 1 EStG) im Zeitpunkt des Zuflusses der Zuwendung. Auf den Entstehungszeitpunkt der ESt. oder KSt. beim Zuwendungsempfänger ist hier nicht abzustellen (BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 – Tz. 29).

Das Wahlrecht zur Pauschalbesteuerung kann auch nachträglich ausgeübt werden, da § 37b EStG eine Ausschlussfrist, bis zu welchem Zeitpunkt die pauschale ESt. spätestens anzumelden ist, nicht regelt (BayLfSt. v. 26.6.2009, DB 2009, 1623, StEK EStG § 37b Nr. 7). Die Entsch. zur Anwendung des § 37b EStG kann nicht zurückgenommen werden (BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566, StEK EStG § 37b Nr. 5, Rn. 4).

**C. Erläuterungen zu Abs. 1a:
Elektronische Abgabe der Körperschaftsteuererklärung
und der Erklärungen zur gesonderten Feststellung
von Besteuerungsgrundlagen**

**I. Übermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz
(Abs. 1a Satz 1)**

24b

Nach Abs. 1a Satz 1 sind ab 2011 (§ 34 Abs. 13a Satz 2) die KStErklärung wie auch die Erklärungen zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 Satz 4 und § 38 Abs. 1 iVm. § 34 Abs. 16 in elektronischer Form abzugeben. Zu möglichen Bürokratiekostensenkungen s. LAP-PAS, Stbg. 2009, 256.

Die Übermittlung der StErklärungen an die FinVerw. hat nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz zu erfolgen. Bei kommerziellen Programmlösungen müssen diese die richtige und vollständige Verarbeitung der für das Besteuerungsverfahren erforderlichen Daten gewährleisten (vgl. § 3 Abs. 1 StDÜV). Darüber hinaus wird die FinVerw. die programmtechnischen Möglichkeiten zur Übermittlung via ELSTER (www.elster.de) bereitstellen. Die übermittelten Daten sind hierbei nach §§ 150 Abs. 7, 87a Abs. 3 Satz 2 AO mit einer elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz zu versehen, sofern nicht auch ein anderes zulässiges Verfahren eingeführt wird, welches die Datensicherheit gewährleistet. Einer zusätzlichen Einreichung von Belegen in Papierform bedarf es nur, soweit hierfür eine gesetzliche Verpflichtung besteht (zB Spendenbescheinigungen, Abs. 1 Satz 1 iVm. § 50 Abs. 1 EStDV). Der Zuwendende kann den Zuwendungsempfänger bevollmächtigen, die Zuwendungsbestätigung dem FA nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz zu übermitteln (§ 50 Abs. 1a EStDV).

Elektronische Übermittlung von Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen (§ 5b EStG): Durch das SteuerbürokratieabbauG v. 20.12.2008 wurde in § 5b EStG in den Fällen, in denen der Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 oder § 5a EStG ermittelt wird, die Verpflichtung, den Inhalt der Bilanz sowie der GuV nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln, neu eingeführt. Diese Vorschriften gelten über Abs. 1 Satz 1 für KStpfl. entsprechend. Zu den Einzelheiten, auch zum Antrag zur Vermeidung unbilliger Härten, s. § 5b EStG Anm. 1 ff.; BMF v. 19.1.2010, BStBl. I 2010, 47; v. 3.2.2010, FR 2010, 46; v. 31.8.2010 – IV C 6 - S 2133 - 6/10/100001 – DOK 2010/0663681; dazu FISCHER/KALINA-KERSCHBAUM, DStR 2010, 2114; WARNKE, EStB 2010, 143). Am 28.9.2011 wurden das endgültige Anwendungsschreiben zu § 5b EStG sowie die für den VZ 2012 zu verwendenden Taxonomien veröffentlicht (BMF v. 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855; s. dazu HERZIG/BRIESEMEISTER/SCHÄPERCLAUS, DB 2011, 2509 ff. mwN). Einige praxisrelevante Erläuterungen und Streitfragen wurden in ein FAQ-Dokument ausgelagert, das ausschließlich im Internet zur Verfügung steht (s. www.steuer/download/FAQ_20111004.pdf; kritisch dazu HERZIG/BRIESEMEISTER/SCHÄPERCLAUS, DB 2011, 2509).

Erstmalige Anwendung nach der Anwendungszeitpunktverschiebungsverordnung – AnwZpvV – v. 20.12.2010 (BGBl. I 2010, 2135): Die Verpflichtung zur elektronische Übermittlung von Bilanzen und GuV bestand zunächst für Wj., die nach dem 31.12.2010 beginnen (§ 52 Abs. 15a EStG). Nach § 1

AnwZpvV sind abweichend von § 52 Abs. 15a EStG die Bilanz und die GuV erstmals für Wj., die nach dem 31.12.2011 beginnen, elektronisch zu übermitteln. Durch die Verschiebung des erstmaligen Anwendungszeitpunkts um ein Jahr soll sichergestellt werden, dass alle technischen und organisatorischen Voraussetzungen für eine reibungslose Einführung der E-Bilanz geschaffen werden können.

Aufgrund der Regelungen zur erstmaligen Anwendung ergeben sich bei abweichendem Wj. Unterschiede für die erstmalige elektronische Abgabe der KStErklärung (nach § 34 Abs. 13a Satz 2 erstmalig für VZ 2011, damit Wj. 2010/2011) und die elektronische Übermittlung der Bilanz und der GuV (erstmals für Wj. 2012/2013, da Beginn nach dem 31.12.2011).

Elektronische Übermittlung der Einnahme-Überschuss-Rechnung: Ab 1.1.2011 ist auch die Einnahme-Überschuss-Rechnung elektronisch zu übermitteln (§ 60 Abs. 4 EStDV). Auch diese Vorschrift könnte im Hinblick auf das Urteil des FG Münster v. 17.12.2008 (6 K 2187/08, EFG 2009, 818, nrkr., Az. BFH X R 18/09; s. dazu Anm. 8) mangels Rechtsgrundlage problematisch sein, da § 51 Abs. 4 Nr. 1 Buchst. b EStG § 4 Abs. 3 EStG nicht in seinen Regelungsbereich einbezieht.

24c

II. Ausnahme von der elektronischen Erklärungsabgabe (Abs. 1a Satz 2)

Auf Antrag des Stpfl. können die StErklärungen nach Abs. 1a Satz 2 auch in Papierform abgegeben werden, wenn sich die Abgabe in elektronischer Form für den Stpfl. als unbillige Härte erweisen würde, wobei der Antrag an keine bestimmte Form gebunden ist und folglich auch konkludent durch Abgabe der StErklärungen in Papierform gestellt werden kann (vgl. BTDrucks. 16/10940, 11). Nach § 150 Abs. 8 Satz 2 AO werden insbes. das Schaffenmüssen der technischen Voraussetzungen zur elektronischen Übermittlung, wenn dies mit einem nicht unerheblichen finanziellen Aufwand für den Stpfl. verbunden ist, sowie nicht oder nur eingeschränkt vorhandene EDV-Kenntnisse des Stpfl. als unbillige Härte angesehen. Hierbei stellt uE auch das Nichtvorhandensein eines Internetanschlusses eine unbillige Härte iSd. Schaffenmüssens der technischen Voraussetzungen dar (vgl. FG Hamb. v. 10.3.2005 – II 51/05, EFG 2005, 992, rkr.). Ebenso dürfte ein längerfristiges EDV-Problem als unbillige Härte zu werten sein, wenn kurzfristig keine Lösung herbeigeführt werden kann (s. auch § 41a EStG Anm. 18). Stl. Vertretung hingegen indiziert regelmäßig die technische Übermittlungsmöglichkeit (ebenso § 41a EStG Anm. 18). Die allgemeine Gefahr durch Computer-Viren oder die (behauptete) erhöhte Manipulationsgefahr bei der Abgabe von StErklärungen in elektronischer Form begründen keinen Härtefall (s. Nds. FG v. 17.3.2009 – 5 K 303/08, EFG 2009, 1069, rkr.).

Die Entsch. über den Antrag nach Abs. 1a Satz 2 ist dabei eine Ermessensentscheidung, die nach § 102 FGO nur auf Ermessensüberschreitung und Ermessensfehlgebrauch hin gerichtlich überprüfbar ist. Der Ermessensspielraum der FinVerw. ist dabei aber nach dem Willen des Gesetzgebers eingeschränkt, da Sachverhaltsermittlungen nur geboten sein sollen, wenn das Vorliegen eines Härtefalls als nicht glaubhaft angesehen werden kann (vgl. BTDrucks. 16/10940, 13). Lehnt die FinBeh. den Antrag nach Abs. 1a Satz 2 ab, kann sie die elektronische StErklärungsabgabe mit Zwangsmitteln nach §§ 328 ff. AO durchsetzen und die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO schätzen, wobei

sie aber auf in Papierform erklärte Besteuerungsgrundlagen zurückgreifen muss, sofern keine berechtigten Zweifel an deren Richtigkeit bestehen.

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

25

Für die Entrichtung von KStVorauszahlungen gilt die Vorschrift des § 37 Abs. 1 EStG grds. entsprechend. Nach der für Körperschaften mit abweichendem Wj. nach § 7 Abs. 4 (s. dazu auch R 31 KStR 2004) geltenden Sonderregelung des Abs. 2 sind KStVorauszahlungen – im Unterschied zu EStVorauszahlungen – bereits während des Wj. zu entrichten, das in dem VZ endet, für den die VorausZ 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 abw. von § 37 Abs. 1 EStG den Zeitraum, in dem die VorausZ 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 abweichenden Wj. festgesetzten und gezahlten VorausZ 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, BFH/NV 1991, 775). Abs. 2 kann dazu führen, dass in Fällen, in denen das abweichende Wj. auf das Kj. umgestellt wird, zwischen null und acht VorausZ anzurechnen sind; s. dazu näher KRÄMER in DJPW, § 31 Rn. 56, Bsp. 3 und 4. Entsprechendes gilt nach § 51a Abs. 4 auch für Zuschlagsteuern.

KStG § 31