

§ 37

Körperschaftsteuerguthaben und Körperschaftsteuer- minderung

idF des KStG 2002 v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch das JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768;
BStBl. I 2010, 1394)

(1) ¹Auf den Schluss des Wirtschaftsjahres, das dem in § 36 Absatz 1 genannten Wirtschaftsjahr folgt, wird ein Körperschaftsteuerguthaben ermittelt. ²Das Körperschaftsteuerguthaben beträgt 15/55 des Endbestands des mit einer Körperschaftsteuer von 45 Prozent belasteten Teilbetrags zuzüglich 1/6 des Endbestands des mit einer Körperschaftsteuer von 40 Prozent belasteten Teilbetrags.

(2) ¹Das Körperschaftsteuerguthaben mindert sich vorbehaltlich des Absatzes 2a um jeweils 1/6 der Gewinnausschüttungen, die in den folgenden Wirtschaftsjahren erfolgen und die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen. ²Satz 1 gilt für Mehrabführungen im Sinne des § 14 Abs. 3 entsprechend. ³Die Körperschaftsteuer des Veranlagungszeitraums, in dem das Wirtschaftsjahr endet, in dem die Gewinnausschüttung erfolgt, mindert sich bis zum Verbrauch des Körperschaftsteuerguthabens um diesen Betrag, letztmalig in dem Veranlagungszeitraum, in dem das 18. Wirtschaftsjahr endet, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, auf dessen Schluss nach Absatz 1 das Körperschaftsteuerguthaben ermittelt wird. ⁴Das verbleibende Körperschaftsteuerguthaben ist auf den Schluss der jeweiligen Wirtschaftsjahre, letztmals auf den Schluss des 17. Wirtschaftsjahres, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, auf dessen Schluss nach Absatz 1 das Körperschaftsteuerguthaben ermittelt wird, fortzuschreiben und gesondert festzustellen. ⁵§ 27 Abs. 2 gilt entsprechend.

(2a) Die Minderung ist begrenzt

1. für Gewinnausschüttungen, die nach dem 11. April 2003 und vor dem 1. Januar 2006 erfolgen, jeweils auf 0 Euro;
2. für Gewinnausschüttungen, die nach dem 31. Dezember 2005 erfolgen, auf den Betrag, der auf das Wirtschaftsjahr der Gewinnausschüttung entfällt, wenn das auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs festgestellte Körperschaftsteuerguthaben gleichmäßig auf die einschließlich des Wirtschaftsjahrs der Gewinnausschüttung verbleibenden Wirtschaftsjahre verteilt wird, für die nach Absatz 2 Satz 3 eine Körperschaftsteuererminderung in Betracht kommt.

(3) ¹Erhält eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3858) gehören, Bezüge, die nach § 8b Abs. 1 bei der Einkommensermittlung außer Ansatz bleiben, und die bei der leistenden Körperschaft zu einer Minderung der Körperschaftsteuer geführt haben, erhöht sich bei ihr die Körperschaftsteuer und das Körperschaftsteuerguthaben

um den Betrag der Minderung der Körperschaftsteuer bei der leistenden Körperschaft. ²Satz 1 gilt auch, wenn der Körperschaft oder Personenvereinigung die entsprechenden Bezüge einer Organgesellschaft zugerechnet werden, weil sie entweder Organträger ist oder an einer Personengesellschaft beteiligt ist, die Organträger ist. ³Im Fall des § 4 des Umwandlungssteuergesetzes sind die Sätze 1 und 2 entsprechend anzuwenden. ⁴Die leistende Körperschaft hat der Empfängerin die folgenden Angaben nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu bescheinigen:

1. den Namen und die Anschrift des Anteilseigners,
2. die Höhe des in Anspruch genommenen Körperschaftsteuermin-
derungsbetrags,
3. den Zahlungstag.

⁵§ 27 Abs. 3 Satz 2, Abs. 4 und 5 gilt entsprechend. ⁶Die Sätze 1 bis 4 gelten nicht für steuerbefreite Körperschaften und Personenvereinigungen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9, soweit die Einnahmen in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen, für den die Steuerbefreiung ausgeschlossen ist.

(4) ¹Das Körperschaftsteuerguthaben wird letztmalig auf den 31. Dezember 2006 ermittelt. ²Geht das Vermögen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft durch einen der in § 1 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782, 2791) in der jeweils geltenden Fassung genannten Vorgänge, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in ein öffentliches Register nach dem 12. Dezember 2006 erfolgt, ganz oder teilweise auf einen anderen Rechtsträger über, wird das Körperschaftsteuerguthaben bei der übertragenden Körperschaft letztmalig auf den vor dem 31. Dezember 2006 liegenden steuerlichen Übertragungstichtag ermittelt. ³Wird das Vermögen einer Körperschaft oder Personenvereinigung im Rahmen einer Liquidation im Sinne des § 11 nach dem 12. Dezember 2006 und vor dem 1. Januar 2007 verteilt, wird das Körperschaftsteuerguthaben letztmalig auf den Stichtag ermittelt, auf den die Liquidationsschlussbilanz erstellt wird. ⁴Die Absätze 1 bis 3 sind letztmals auf Gewinnausschüttungen und als ausgeschüttet geltende Beträge anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2007 oder bis zu dem nach Satz 2 maßgebenden Zeitpunkt erfolgt sind. ⁵In Fällen der Liquidation sind die Absätze 1 bis 3 auf Abschlusszahlungen anzuwenden, die bis zum Stichtag erfolgt sind, auf den das Körperschaftsteuerguthaben letztmalig ermittelt wird.

(5) ¹Die Körperschaft hat innerhalb eines Auszahlungszeitraums von 2008 bis 2017 einen Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens in zehn gleichen Jahresbeträgen. ²Der Anspruch entsteht mit Ablauf des 31. Dezember 2006 oder des nach Absatz 4 Satz 2 oder Satz 3 maßgebenden Tages. ³Der Anspruch wird für den gesamten Auszahlungszeitraum festgesetzt. ⁴Der Anspruch ist jeweils am 30. September auszuzahlen. ⁵Für das Jahr der Bekanntgabe des Bescheids und die vorangegangenen Jahre ist der Anspruch innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheids auszuzahlen, wenn die Bekanntgabe des Bescheids nach dem 31. August 2008 erfolgt. ⁶Abweichend von Satz 1 ist der festgesetzte Anspruch in einem Betrag auszuzahlen, wenn das festgesetzte Körperschaftsteuerguthaben nicht mehr als 1000 Euro beträgt. ⁷Der Anspruch ist nicht verzinslich. ⁸Die Festsetzungsfrist für die Festsetzung

des Anspruchs läuft nicht vor Ablauf des Jahres ab, in dem der letzte Jahresbetrag fällig geworden ist oder ohne Anwendung des Satzes 6 fällig geworden wäre. ⁹§ 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes gilt sinngemäß. ¹⁰Auf die Abtretung oder Verpfändung des Anspruchs ist § 46 Abs. 4 der Abgabenordnung nicht anzuwenden.

(6) ¹Wird der Bescheid über die Festsetzung des Anspruchs nach Absatz 5 aufgehoben oder geändert, wird der Betrag, um den der Anspruch, der sich aus dem geänderten Bescheid ergibt, die Summe der Auszahlungen, die bis zur Bekanntgabe des neuen Bescheids geleistet worden sind, übersteigt, auf die verbleibenden Fälligkeitstermine des Auszahlungszeitraums verteilt. ²Abweichend von Satz 1 ist der übersteigende Betrag in einer Summe auszahlen, wenn er nicht mehr als 1000 Euro beträgt und auf die vorangegangene Festsetzung Absatz 5 Satz 6 oder dieser Satz angewendet worden ist. ³Ist die Summe der Auszahlungen, die bis zur Bekanntgabe des neuen Bescheids geleistet worden sind, größer als der Auszahlungsanspruch, der sich aus dem geänderten Bescheid ergibt, ist der Unterschiedsbetrag innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheids zu entrichten.

(7) ¹Erträge und Gewinnminderungen der Körperschaft, die sich aus der Anwendung des Absatzes 5 ergeben, gehören nicht zu den Einkünften im Sinne des Einkommensteuergesetzes. ²Die Auszahlung ist aus den Einnahmen an Körperschaftsteuer zu leisten.

Autor: Dipl.-Kfm. Dr. Georg **Thurmayr**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Aicher Thurmayr Knott Kern, Traunstein
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Universität zu Köln

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 37

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 37	1		
II. Rechtsentwicklung des § 37	2		
III. Bedeutung des § 37 und Verhältnis zum Verfassungsrecht			
1. Ursprüngliche Bedeutung des § 37: Fortführung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungssystems in modifizierter Form	3		
2. Aktuelle Bedeutung: Sukzessive Liquidierung des			
		ursprünglichen Körperschaftsteuererminderungspotenzials	4
		3. Verfassungsmäßigkeit	5
		IV. Geltungsbereich des § 37	6
		V. Verhältnis des § 37 zu anderen Vorschriften	
		1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG	7
		2. Verhältnis des § 37 zu anderen ertragsteuerlichen Vorschriften	8
		VI. Verfahrensfragen	9

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens 10**

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
18-jähriger Übergangszeitraum zur Fortführung
und Nutzung des Körperschaftsteuerguthabens**

	Anm.
I. Ursprüngliche Konzeption: Ausschließlich ausschüttungsabhängige Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens	15
II. Minderung des Körperschaftsteuerguthabens durch Gewinnausschüttungen (Abs. 2 Satz 1)	
1. Regelungsgegenstand	
a) Grundsatz	16
b) Vorrang des Körperschaftsteuer-Moratoriums gem. Abs. 2a	17
c) Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen	18
d) Sonderfall sonstige Leistungen	19
2. Rechtsfolge: Minderung des Körperschaftsteuerguthabens um 1/6 der Gewinnausschüttung	20
III. Körperschaftsteuerminde- rung bei vororganschaftlich bedingten Mehrabführungen (Abs. 2 Satz 2)	25

	Anm.
IV. Übergangszeitraum für Gewinnausschüttungen (Abs. 2 Satz 3)	
1. Regelungsgegenstand: Länge des Übergangszeitraums	26
2. Rechtsfolge: Minderung der Körperschaftsteuer und Festlegung des Veranlagungszeitraums der Körperschaftsteuerminde- rung	
a) Minderung der Körperschaftsteuer	27
b) Veranlagungszeitraum der Körperschaftsteuerminde- rung	28
V. Verfahrensrecht (Abs. 2 Sätze 4 und 5)	
1. Fortschreibung und gesonderte Feststellung des Körperschaftsteuerguthabens (Satz 4)	36
2. Gliederungszusammenhang (Satz 5)	37
3. Sonderproblem der unterjährigen Zugänge zum Körperschaftsteuerguthaben aufgrund Nachsteuerregelung	38

**D. Erläuterungen zu Abs. 2a:
Körperschaftsteuer-Moratorium und anschließende
Deckelung der Körperschaftsteuerminde-
rung**

	Anm.
I. Grund und Bedeutung der Änderung	48
II. Ausschluss der Körper- schaftsteuerminde- rung durch Einführung eines	

	Anm.
Körperschaftsteuer- Moratoriums (Abs. 2a Nr. 1)	
1. Gewinnausschüttungen	49
2. Taggenaue Begrenzung	50

	Anm.		Anm.
3. Übergangsregelung des § 34 Abs. 13d	51	III. Gewinnausschüttungen nach Ablauf des KStMoratoriums (Abs. 2a Nr. 2)	
4. Ausschluss des Körperschaftsteuer-Moratoriums bei Beendigung der Körperschaftsteuerpflicht	52		1. Gleichmäßige Verteilung des Körperschaftsteuerguthabens
		2. Ökonomische Wirkung der Verteilung	56

**E. Erläuterungen zu Abs. 3:
Nachversteuerung von Gewinnausschüttungen**

	Anm.		Anm.	
I. Regelungszweck: Verhinderung von als missbräuchlich angesehenen Gestaltungen	66	III. Ergänzungstatbestand: Organschaftsverhältnisse (Abs. 3 Satz 2)	76	
II. Haupttatbestand: Körperschaftsteuererhöhung bei Gewinnausschüttungen (Abs. 3 Satz 1)			IV. Ergänzungstatbestand: Entsprechende Anwendung auf den Anteil am Übernahmegewinn (Abs. 3 Satz 3)	
1. Regelungsgegenstand: Bezüge, die nach § 8b Abs. 1 außer Ansatz bleiben und bei der leistenden Körperschaft zur Körperschaftsteuererminderung geführt haben		1. Rechtsentwicklung und Regelungszweck		77
a) Nach § 8b Abs. 1 steuerfreie Bezüge	67	2. Tatbestandsmerkmale		78
b) Körperschaftsteuererminderung bei der leistenden Körperschaft	68	3. Rechtsfolge	79	
c) Person des Leistungsempfängers	69	V. Bescheinigungsverfahren (Abs. 3 Sätze 4 und 5)		
2. Rechtsfolge: Erhöhung der Körperschaftsteuer und des Körperschaftsteuerguthabens	70		1. Persönlicher Anwendungsbereich	84
3. Sonderfälle	71		2. Inhalt, Form sowie Bedeutung der Bescheinigung	85
4. Zeitlicher Anwendungsbereich	72		3. Entsprechende Geltung von § 27 Abs. 3 Satz 2, Abs. 4 und 5	86
		4. Sonderfall: Bezüge mit Mehrfachverwendung	87	
		VI. Nichtgeltung von Abs. 3 für bestimmte steuerbefreite Körperschaften (Abs. 3 Satz 6)	88	

**F. Erläuterungen zu Abs. 4:
Letztmalige Ermittlung des Körperschaft-
steuerguthabens**

	Anm.		Anm.
I. Letztmalige Ermittlung auf den 31.12.2006 (Abs. 4 Satz 1)	92	III. Stichtagsregelung in Liquidationsfällen (Abs. 4 Satz 3)	
II. Ermittlung bei Umwandlungsvorgängen (Abs. 4 Satz 2)		1. Regelungsgegenstand: Vermögensverteilung im Rahmen einer Liquidation	95
1. Regelungsgegenstand: Ganz oder teilweiser Vermögensübergang auf einen anderen Rechtsträger	93	2. Rechtsfolge: Ermittlung auf den Stichtag der Liquidationsschlussbilanz	96
2. Rechtsfolge: Letztmalige Ermittlung auf den vor dem 31.12.2006 liegenden steuerlichen Übertragungstichtag . .	94	IV. Letztmalige Anwendung der Abs. 1-3 (Abs. 4 Satz 4)	97
		V. Ermittlung in Liquidationsfällen (Abs. 4 Satz 5) . .	98

**G. Erläuterungen zu Abs. 5:
Entstehung, Bewertung und Tilgung des
Auszahlungsanspruchs**

	Anm.		Anm.
I. Gleichmäßige Auszahlung von 2008 bis 2017 (Abs. 5 Satz 1)	105	V. Auszahlung geringfügiger Beträge (Abs. 5 Satz 6) . . .	109
II. Zeitpunkt der Anspruchsentstehung (Abs. 5 Satz 2) 106		VI. Unverzinslichkeit des Auszahlungsanspruchs (Abs. 5 Satz 7)	110
III. Festsetzung für den gesamten Auszahlungszeitraum (Abs. 5 Satz 3) . .	107	VII. Verfahrensrechtliche Bestimmungen für den Auszahlungsanspruch (Abs. 5 Sätze 8 und 9)	111
IV. Bestimmung der Auszahlungszeitpunkte (Abs. 5 Sätze 4 und 5)	108	VIII. Abtretung des Auszahlungsanspruchs (Abs. 5 Satz 10)	112

**H. Erläuterungen zu Abs. 6:
Auswirkung von Bescheidänderungen**

	Anm.		Anm.
<p>I. Regelungsgegenstand: Änderung oder Aufhebung des Bescheids über die Festsetzung des Auszahlungsanspruchs (Abs. 6 Satz 1) 116</p>		<p>verbleibenden Auszahlungszeitraum (Abs. 6 Satz 1) 117</p>	
<p>II. Rechtsfolge: Verteilung des Restanspruchs auf den</p>		<p>III. Auszahlung geringfügiger Beträge (Abs. 6 Satz 2) . . . 118</p>	
		<p>IV. Rechtsfolge: Rückforderung zu viel ausbezahlter Beträge (Abs. 6 Satz 3) . . . 119</p>	

**I. Erläuterungen zu Abs. 7:
Steuerfreiheit und Finanzierung des
Auszahlungsanspruchs**

	Anm.		Anm.
<p>I. Anordnung der Steuerfreiheit des Auszahlungsanspruchs (Abs. 7 Satz 1)</p>		<p>c) Anwendung des Abs. 5 . . . 124</p>	
<p>1. Regelungsgegenstand: Erträge und Gewinnminderungen der Körperschaft aus der Anwendung des Abs. 5</p>		<p>2. Rechtsfolge: Keine Zugehörigkeit zu den Einkünften im Sinne des EStG</p>	
<p>a) Erträge und Gewinnminderungen 122</p>		<p>a) Begünstigte Körperschaft 125</p>	
<p>b) Betroffene Körperschaft 123</p>		<p>b) Keine Erweiterung auf Anteilseigner 126</p>	
		<p>II. Finanzierung der Auszahlungen (Abs. 7 Satz 2) 127</p>	

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 37

Schrifttum: DÖTSCH/PUNG, Die geplante Reform der Unternehmensbesteuerung, DB 2000, Beilage 4; DÖTSCH/PUNG, Steuersenkungsgesetz: Die Änderungen bei der Körperschaftsteuer. und bei der Anteilseignerbesteuerung, DB 2000, Beilage 10; EISGRUBER, Unternehmenssteuerreform 2001: Das Halbeinkünfteverfahren auf der Ebene der Körperschaft, DStR 2000, 1493; EILERS/WIENANDS, Steuersenkungsgesetz: Besteuerung der Dividendeneinnahmen von Körperschaften nach der Neufassung von § 8b Abs. 1 KStG, GmbHR 2000, 957; FROTSCHER, Die körperschaftsteuerliche Übergangsregelung nach dem StSenkG, BB 2000, 45; KORN/STRAHL, Gesetzesänderungen durch das StSenkG: Überblick, Wirkungen, Handlungsbedarf, KÖSDI 2000, 12581; NEU/NEUMANN/NEUMAYER, Steueroptimierung nach der Unternehmenssteuerreform, EStB/GmbH-StB 2000, Sonderheft; RÖDDER/SCHUMACHER, Unternehmenssteuerreform 2001 – Eine erste Analyse des Regierungsentwurfs aus Beratersicht, DStR 2000, 353; RÖDDER/SCHUMACHER, Unternehmenssteuerreform 2001: Wesentliche Änderungen des Steuersenkungsgesetzes gegenüber dem Regierungsentwurf und Regeln zu seiner erstmaligen Anwendung, DStR 2000, 1453; SCHIFFERS, Die vGA im Halbeinkünfteverfahren – Beratungskonsequenzen aus den veränderten Steuereffekten, GmbH-StB 2000, 242; SCHNEELOCH/RAHIER/TROCKELSBRAND, Steuerplanerische Überlegungen zur Unternehmenssteuerreform, DStR 2000, 1619; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, Unternehmenssteuerreform 2001: Auswirkungen der Umstrukturierung der Eigenkapitalgliederung auf die Gesamtsteuerbelastung des Anteilseigners und der ausschüttenden Gesellschaft, DStR 2000, 1896; HEY, Bedeutung und Besteuerungsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung nach der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2001, 1; HEY, UmwStG nach der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2001, 993; ORTH, Ausschüttungsbedingte Änderung des Körperschaftsteueraufwands – Zur Bedeutung des Steuersenkungsgesetzes für den handelsrechtlichen Jahresabschluss, WPg. 2001, 947; PRINZ, Leitgedanken zum Übergang des verwendbaren Eigenkapitals auf das neue Körperschaftsteuersystem und zur Ausschüttungspolitik – Analyse und Gestaltungsmöglichkeiten, GmbHR 2001, 125; RÖDDER/SCHUMACHER, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Teil II), DStR 2001, 1685; SEMMLER, Die Körperschaftsteuer-Minderung und -Erhöhung sowie die Einlagenrückgewähr nach dem StSenkG, DStR 2001, 1337; BISCHOF, Erfassung der ausschüttungsbedingten Änderung des Körperschaftsteueraufwands nach Handelsrecht und nach International Accounting Standards im Licht der §§ 37 und 38 KStG, DB 2002, 1565; DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, Aktuelles Beratungs-Know-How mittelständische Kapitalgesellschaften, DStR 2002, 1977; LANG, Das System der Ausschüttungen in der 15-jährigen Übergangszeit, DB 2002, 1793; LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, Steueränderungen zum 1.1.2002 im Unternehmensbereich, DB 2002 Beilage Nr. 1; RÖDDER/SCHUMACHER, UntStFG: Wesentliche Änderungen des verkündeten Gesetzes gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2002, 105; SEMMLER, Körperschaftsteuererhöhung nach dem KStG 2001 für Gewinnausschüttungen, die dem Anrechnungsverfahren unterliegen, DStR 2002, 391; STRECK/BINNEWIES, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Behandlung des Körperschaftsteuer-Guthabens von Körperschaften im Rahmen der Systemumstellung vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren, DB 2002, 1956; WALTER/STÜMPER, Letzte Chance für die Realisierung von Körperschaftsteuer-Guthaben durch Leg-ein-Hol-Zurück bei Organschaft?, GmbHR 2002, 1103; ZIMMERMANN, Konsequenzen einer unterlassenen handelsrechtlichen Pflichtprüfung bei Kapitalgesellschaften nach dem neuen Körperschaftsteuerrecht, DStR 2002, 2145; BIRK/DESENS, Beschränkung der Realisierung des KStGuthabens als verfassungswidriger Zwangskredit, DB 2003 1644; BREN/KIRSTE, Realisierung der Nachsteuer durch Folgeausschüttung, GmbHR 2003, 1047; BRODERSEN/LIT-TAN, Realisierung des Körperschaftsteuer-Guthabens durch Umwandlung in eine Personengesellschaft – Gestaltungsüberlegungen zum StVergAbG, GmbHR 2003, 678; CHRISTOFFEL, Die Änderungen durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz, Steuerrecht aktuell 2003, 178; DÖTSCH, Setzt die Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens dessen formale Feststellung auf den Schluss des Vorjahres voraus?, DStR 2003, 1997; DÖTSCH/PUNG, Zeitliche Abgrenzung von Anrechnungs- und Halbeinkünfteverfahren: Das BMF-Schreiben vom 6.11.2003, DB 2003, 2514; FATOUROS, Körperschaftsteuerliche Änderun-

gen nach dem StVergAbG, DStZ 2003, 179; FÖRSTER, Die Änderungen durch das StVergAbG bei der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer, DB 2003, 899; HEGEMANN/QUERBACH, Die Begrenzung des Körperschaftsteuer-Guthabens nach dem StVergAbG, GStB 2003, 297; HEGEMANN/QUERBACH, Erste praktische Hinweise zum Steuervergünstigungsabbaugesetz, Stbg. 2003, 197; KORN/STRAHL, „Steuervergünstigungsabbaugesetz“: Übersicht und erste Beraterkenntnisse, KÖSDI 2003, 13714; KRAMER, Realisierung des Körperschaftsteuer Guthabens in 2002 durch Ausschüttungen über mehrere Stufen, DStR 2003, 1866; LEMAÎTRE, Sofortige Realisierung des KStGuthabens durch Umwandlung in eine Personengesellschaft: Gestaltungsmodell oder Fallstricke?, DStR 2003, 1476; LORNSEN-VEIT/MÖBBUS, Erhebliche Einschränkungen bei der Nutzung des Körperschaftsteuer Guthabens durch den neuen § 37 Abs. 2a KStG, BB 2003, 1154; OTT, Die Änderungen des Körperschaftsteuerrechts durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz, Inf. 2003, 376; PAUKA, Änderungen des Körperschaft- und Gewerbesteuerrechts durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz, NWB 2003, F. 4, 4717; RÖDDER/SCHUMACHER, Das Steuervergünstigungsabbaugesetz, DStR 2003, 805; ROSER, Erste Beratungshinweise zum Steuervergünstigungsabbaugesetz – Übersicht über die wichtigsten Neuregelungen und geplanten Änderungen, EStB 2003, 183; SCHIFFERS, Steuervergünstigungsabbaugesetz: Geänderte Rahmenbedingungen für die Ausschüttungspolitik der GmbH, GmbHR 2003, 673; SCHNEIDER, Wie funktioniert das Steuervergünstigungsabbaugesetz bei Gewinnausschüttungen?, BuW 2003, 672; SCHNITGER, Vernichtung von Körperschaftsteuer Guthaben durch die Ausschüttungsfunktion des § 10 UmwStG bei Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft?, DStR 2003, 768; SCHULZE ZUR WIESCHE, Das Steuervergünstigungsabbaugesetz, WPg 2003, 586; SEMMLER, Körperschaftsteuerminderung und Körperschaftsteuererhöhung nach dem Steuervergünstigungsabbaugesetz, NWB 2003, F. 4, 4725; STRECK/BINNEWIES, Das verfassungswidrige Fiskalspiel mit dem KStGuthaben, DB 2003, 1133; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, Die Entwicklung des Körperschaftsteuer-Anrechnungsguthabens nach dem Steuervergünstigungsabbaugesetz, StuB 2003, 590; WIESE/KLASS, Das „Steuervergünstigungsabbaugesetz“ in der Unternehmenspraxis – Überblick und erste Anmerkungen zu den ertragsteuerlichen Vorschriften, GmbHR 2003, 557; DÖTSCH/PUNG, UmwStG, §§ 29, 40 Abs. 1 und 2 KStG: Das Einführungsschreiben des BMF vom 26.12.2003, DB 2004, 208; MÖSSNER, „Die Bundesgesetze werden vom Bundestage beschlossen“ (Art. 77 Abs. 1 GG), Gastkommentar, DB Heft 12/2004, 1; PRINZ, Strategien „gestalteter Ausschüttungsmaßnahmen“ bei Kapitalgesellschaften, FR 2004, 19; PRINZ, Aktuelle steuerrechtliche Entwicklungen bei der GmbH, Stbg 2004, 53; SCHIFFERS, Zeitliche Abgrenzung von Anrechnungs- und Halbeinkünfteverfahren – Praxishinweise zu den Stellungnahmen der Finanzverwaltung, GmbH-StB 2004, 21; SCHNITGER, Möglichkeit zur Präzisierung des europarechtlichen Prinzips der Rechtsformwahlfreiheit und Körperschaftguthaben für Betriebsstätten ausländischer Kapitalgesellschaften gem. § 37 KStG – Vorlagenfrage an den EuGH in der Rs. CLT-UFA, IStR 2004, 821; SEMMLER, Die Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personenunternehmen, NWB 2004, F. 18, 4107; DÖTSCH/PUNG, Richtlinien-Umsetzungsgesetz: Die Änderungen des EStG, des KStG und des GewStG, DB 2005, 10; DÜCKINGHAUS, Optimale Nutzung des Körperschaftsteuerguthabens – Ende des Körperschaftsteueramortatoriums, NWB 2005, F. 4, 5031; SEMMLER, Änderungen bei der Körperschaftsteuer: Konsequenzen aus der Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie und der Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie, NWB 2005, F. 4, 4941; BLUMENBERG/LECHNER, Der Regierungsentwurf des SEStEG: Entstrickung und Sitzverlegung bei Kapitalgesellschaften, Neuerungen beim Einlagekonto, Körperschaftsteuerminderung und -erhöhung sowie sonstige Änderungen im Körperschaftsteuerrecht, BB 2006, Beilage 8, 25; BOCK, Ein erster Ausblick auf das neue UmwStG 2007, StB 2006, 337; DÖTSCH/PUNG, SEStEG: Die Änderungen des KStG, DB 2006, 2648; FÖRSTER/FELCHNER, Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nach dem Regierungsentwurf des SEStEG, DStR 2006, 1725; KORN/STRAHL, Handlungsbedarf und weitere steuerliche Hinweise zum Jahresende 2006, KÖSDI 2006, 15312; RÖDDER/SCHUMACHER, Das kommende SEStEG – Teil I: Die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG – Der Regierungsentwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften, DStR 2006, 1481; SCHÖNHERR/LEMAÎTRE, Der Entwurf des SEStEG: Geplante Änderungen um Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuergesetz, GmbHR 2006, 561; SEMMLER, Gewinnausschüttungen im körperschaftsteuerlichen Systemwechsel – Systemati-

sche Darstellung der Folgen von Gewinnausschüttungen im Anrechnungs- und Halbeinkünfteverfahren während der Übergangszeit, NWB 2006, F. 4, 5047; WINKELJOHANN/FUHRMANN, SEStEG: Einlagekonto, Körperschaftsteuer-Guthaben und Nachversteuerung von EK 02-Beträgen auf dem Weg nach Europa, DB 2006, 1862; BLUMENBERG/SCHÄFER (Hrsg.), Das SEStEG, München 2007; BODDEN, Verschmelzung und Formwechsel von Kapitalgesellschaften auf gewerbliche Personengesellschaften nach dem SEStEG (§§ 3 – 10 UmwStG n.F.), FR 2007, 66; DÖRSCH/PUNG, JStG 2008: Die Änderungen des KStG, des UmwStG und des GewStG, Der Betrieb 2007, 2669; ERNSTING, Auswirkungen des SEStEG auf die Bilanzierung von Körperschaftsteuerguthaben in Jahresabschlüssen nach HGB und IFRS, DB 2007, 180; FÖRSTER/FELCHNER, Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nach dem SEStEG, DStR 2007, 280; GRUBE/CHUCHRA, Steuerliche Behandlung des Zinsanteils und des Körperschaftsteuerguthabens, BB 2007, 1479; MELCHIOR, Das Jahressteuergesetz 2008 im Überblick, DStR 2007, 2233; ORTMANN-BABEL/BOLIK, Praxisprobleme des SEStEG bei der Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nach § 37 KStG n.F., BB 2007, 73; SCHNEIDER, Änderungen im Körperschaftsteuerrecht nach dem SEStEG – Stellungnahme des Finanzausschusses führe zu wesentlichen Änderungen des Regierungsentwurfs, NWB 2007, F. 4, 5139; STRECK/BINNEWIES, Hat das verfassungswidrige Fiskalspiel mit dem Körperschaftsteuerguthaben nunmehr das Schlusssdrittel erreicht? – Zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil vom 8.11.2006 – I R 69, 70/05, DB 2007, 359; BROCKMANN/HÖRSTER, Jahressteuergesetz 2008 – Überblick über die Änderungen im Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, NWB 2008, F. 2, 9641; HEINSTEIN, Realisierung des Guthabens aus Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag (!) nach § 37 Abs. 5 KStG, DStR 2008, 381; HORST, Körperschaftsteuerguthaben, EK 02 und steuerliches Einlagekonto in Umwandlungsfällen. Materiell- und formell-rechtliche Hinweise, NWB 2008, 4705 (Fach 4, 5419); KIONTKE, Körperschaftsteuerguthaben nach Änderung durch das SEStEG – Aktuelle Entwicklung im Zusammenhang mit der Abwicklung des Körperschaftsteuerguthabens, NWB 2008, F. 4, 5403; MELCHIOR, Das Steuerbürokratieabbaugesetz, DStR 2008, 2441; SEDEMUND/SCHREIBER, Abtretung des Körperschaftsteuerguthabens: Möglichkeiten, Hindernisse und Auswege, DB 2009, 697; BALMES, Anmerkung zum Beschluss des BVerfG vom 17.11.2009, BB 2010, 873; BAREIS, Verfassungswidriger Übergang auf das Halbeinkünfteverfahren. Anmerkungen zum Beschluss des BVerfG vom 17.11.2009 – 1 BvR 2192/05, FR 2010, 472, FR 2010, 455; KORN, Übergangsregelung vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren mit dem Gleichheitssatz nicht vereinbar, NWB 2010, 640; PRINZ, Anmerkung zum Beschluss des BVerfG vom 17.11.2009, GmbHR 2010, 375; WASSERMAYER, Anmerkung zum Beschluss des BVerfG vom 17.11.2009, DB 2010, 425; BALKE, Kommentar zum Vorlagebeschluss des BFH vom 10.08.2011 I R 39/10, FR 2012, 268; PRINZ, Anmerkung zum Beschluss des BFH vom 10.08.2011 I R 39/10, GmbHR 2012, 49.

I. Grundinformation zu § 37

1

§ 37 regelt die Fortschreibung und Nutzung der in den früheren EK 45 und EK 40 enthaltenen KStMinderungspotenzialen. Dabei bedient sich § 37 einer anderen Technik als § 27 aF. Entgegen § 27 aF leitet sich die KStMinderung nicht aus der Tarifbelastung ab, welcher der für die Ausschüttung verwendete Teilbetrag des vEK unterlag. Stattdessen wurde im Zeitraum von 2002 bis 2006 (mit Unterbrechung durch das KStMoratorium) ein KStGuthaben ermittelt, das sich bei bestimmten Formen von Gewinnausschüttungen mindert und in derselben Höhe zu einer Reduzierung der KSt führt. Im Gegensatz zu Gewinnausschüttungen, anderen Ausschüttungen und dergleichen unter dem kstl. Anrechnungsverfahren reduziert sich bei der ausschüttenden Körperschaft bzw. Personenvereinigung die KSt bis zum Verbrauch des KStGuthabens um 1/6 und nicht wie bisher um 1/7 bezogen auf die Höhe der Gewinnausschüttungen. Diese zunächst ausschüttungsabhängige KStMinderung wurde nach einem weiteren KStMoratorium in 2007 ab dem VZ 2008 abgelöst durch eine materielle Auszahlung des zum 31.12.2006 noch vorhandenen KStGuthabens über einen Zeit-

raum von zehn Jahren bis 2017. Einen entsprechenden Paradigmenwechsel vollzog der Gesetzgeber bei der KStErhöhung gem. § 38, welche zunächst ebenfalls ausschüttungsabhängig war und durch eine rätierlich anfallende Belastung der Stpfl. ersetzt wurde.

Abs. 1 bestimmt, wann und wie das KStGuthaben berechnet wird.

Abs. 2 enthält die Voraussetzungen, unter denen sich das KStGuthaben in der Anfangsphase des Übergangszeitraums durch Gewinnausschüttungen mindert.

Abs. 2a umfasst die Bestimmungen zum KStMoratorium, während dessen das KStGuthaben nicht durch Gewinnausschüttungen mobilisiert werden konnte.

Abs. 3 enthält eine sog. Nachbelastungsregelung für Gewinnausschüttungen innerhalb von Unternehmensverbindungen, die sog. Nachsteuer. Diese verhindert, dass bei der ausschüttenden Körperschaft bzw. Personenvereinigung aufgrund der Gewinnausschüttung eine KStMinderung eintritt, während sie durch die empfangende Körperschaft aufgrund der StBefreiung nach § 8b Abs. 1 nicht versteuert werden muss. Abs. 3 ordnet deshalb auf Ebene der Empfängerin eine Erhöhung der KSt sowie des KStGuthabens um den Betrag an, um den sich bei der leistenden Körperschaft bzw. Personenvereinigung die KSt reduziert. Die Nachsteuerregelung hätte zum Ende des Übergangszeitraums ähnliche verfassungsrechtliche Probleme aufgeworfen wie die sog. Umgliederungsfälle des § 36 Abs. 3 (vgl. Erl. zu § 36 Anm. 3a).

Abs. 4 bestimmt, dass das KStGuthaben letztmalig auf den 31.12.2006 ermittelt wird. Für Umwandlungsvorgänge und Liquidationen sieht Abs. 4 abweichende Stichtagsregelungen vor.

Abs. 5 regelt die Auszahlung des idR zum 31.12.2006 letztmalig ermittelten KStGuthabens. Die Auszahlung erstreckt sich über einen Zehnjahreszeitraum von 2008 bis 2017, sofern das KStGuthaben 1 000 € übersteigt (Bagatellgrenze).

Abs. 6 enthält verfahrensrechtl. Bestimmungen bei Änderungen der letztmaligen Festsetzung des KStGuthabens.

Abs. 7 legt fest, dass das KStGuthaben nicht zu den stpfl. Einkünften der KapGes zählt.

2

II. Rechtsentwicklung des § 37

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): § 37 regelt im Rahmen der Übergangsvorschriften vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren die Ermittlung des KStGuthabens sowie der KStMinderung.

UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): Im Rahmen des UntStFG werden Abs. 2 und 3 geändert. Die Änderungen von Abs. 2 betreffen vor allem verfahrensrechtl. Fragen, diejenigen von Abs. 3 zielen auf eine Präzisierung und Erweiterung der Nachbelastungsregelung sowie eine Anpassung des Bescheinigungsverfahrens ab.

StVergAbG v. 16.5.2003 (BGBl. I 2003, 660; BStBl. I 2003, 321): Durch das StVergAbG wird ein knapp drei Jahre dauerndes Moratorium eingeführt, während dessen das KStGuthaben nicht geltend gemacht werden kann. Als Konsequenz dieses KStMoratoriums wird der Zeitraum für den Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren von 15 auf 18 Wj. verlängert. Für den nach Ablauf des Moratoriums verbleibenden Übergangszeitraum wird die KStMinderung der Höhe nach begrenzt. Diese Begrenzung bzw. Deckelung ergibt sich aufgrund einer gleichmäßigen Verteilung des KStGuthabens auf den

sich stetig verkürzenden Übergangszeitraum. Die KStMinderung hängt damit nicht mehr ausschließlich von der Höhe der Gewinnausschüttung sowie dem vorhandenen KStGuthaben ab.

EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158): Im Rahmen des EURLUMsG wird Abs. 2 dahingehend geändert, dass vororganschaftlich bedingte Mehrabführungen als Gewinnausschüttungen gelten und infolgedessen zu einer KStMinderung bei der OG führen.

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Durch die Anfügung von vier weiteren Absätzen wird erstens die Voraussetzung für die Ablösung des KStGuthabens durch einen in zehn Jahresraten zu tilgenden Auszahlungsanspruch geschaffen und werden zweitens die Details zur Auszahlung sowie zur bilanziellen und stl. Behandlung dieses Anspruchs geregelt. Dabei wird grds. das KStGuthaben letztmalig auf den 31.12.2006 ermittelt. Abweichende Stichtagsregelungen bestehen für Liquidationen und Umwandlungen. Der Jahreswechsel 2006/2007 markiert demzufolge den Wechsel von der ausschüttungsinduzierten Realisierung des KStGuthabens zur ratierlichen, ausschüttungsunabhängigen Auszahlung dieses Anspruchs. Ende 2006 wurde die Geltung der Nachsteuerregelung bei Umwandlungsvorgängen abgeschafft (s. Anm. 77).

JStG v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2876; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 2a Nr. 2 wird die Verweisung auf die in Abs. 2 Satz 3 geregelte Behandlung der vororganschaftlich verursachten Mehrabführungen angepasst. Es handelt sich um eine bloß redaktionelle Änderung. Sie gilt gem. der allgemeinen Anwendungsregelung des § 34 Abs. 1 idF des JStG 2007 erstmals für den VZ 2007. Dies hat aber keine praktische Bedeutung für den erneuten Systemwechsel bei der KStMinderung.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Die Neuregelungen gelten gem. der allgemeinen Anwendungsregelung (§ 34 Abs. 1 KStG) erstmals für den VZ 2008. Sie umfassen eine geänderte Stichtagsregelung für Liquidationen, die Einführung konkreter Auszahlungszeitpunkte für die jährlichen Auszahlungsraten und die Abbedingung des Abtretungsverbots für Steuererstattungsansprüche.

Steuerbürokratieabbaugesetz v. 20.12.2008 (BGBl. I 2008, 2850; BStBl. I 2009, 124): Mit dem Steuerbürokratieabbaugesetz werden in Abs. 5 und 6 die Bagatellgrenzen von 1000 € eingeführt, bis zu denen das KStGuthaben in einem Betrag ausbezahlt wird. Die Neuregelung gilt gem. der speziellen Anwendungsregelung (§ 34 Abs. 13d KStG) erstmals für den VZ 2008.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Im Rahmen des JStG 2010 wurde die Ermittlung des KStGuthabens auf das EK 45 erstreckt und nicht bloß auf das EK 40. Diese Erweiterung ist Folge der durch § 36 Abs. 6a geänderten Umgliederungssystematik aufgrund von Vorgaben des BVerfG.

III. Bedeutung des § 37 und Verhältnis zum Verfassungsrecht

1. Ursprüngliche Bedeutung des § 37: Fortführung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungssystems in modifizierter Form

3

Steuersystematisch ist die KStMinderung nicht mehr Teil eines kstl. Anrechnungssystems. Die Ebene des Anteilseigners bleibt unberührt. Lediglich für Ge-

winnausschüttungen bis einschließlich des Wj. 2001 bzw. 2001/2002 wurde der Entlastungsmechanismus des niedrigeren Ausschüttungssteuersatzes beibehalten. Seitdem kommt es auf Ebene der Anteilseigners zu einer Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens, sofern es sich dabei um natürliche Personen oder um PersGes. handelt, soweit daran natürliche Personen beteiligt sind. Bei Körperschaften erfolgt eine StFreistellung der Bezüge über § 8b.

Ein wesentlicher Unterschied zum früheren kstl. Anrechnungsverfahren besteht darin, dass der niedrigere Ausschüttungssteuersatz von 30 % auch unbeschr. stpfl. Anteilseignern zugutekommt und nicht lediglich nichtanrechnungsberechtigten stbefreiten bzw. beschr. stpfl. Anteilseignern. Im früheren kstl. Anrechnungssystem wurde die KSt (Ausschüttungsbelastung) der Dividende hinzugerechnet und war vom Anteilseigner mit dessen individuellem StSatz zu versteuern. Dabei kam wiederum die KSt zur Anrechnung auf die ESt/KSt des Anteilseigners.

Insofern handelt es sich um ein in modifizierter Form fortgeführtes Anrechnungsverfahren, begrenzt auf die Ebene der Körperschaft. Das bisherige KStMinderungspotenzial, welches sich nach den Umgliederungsvorschriften des § 36 in den fortgeschriebenen EK 45 bzw. anfänglich lediglich im EK 40 verkörpert, soll für einen Übergangszeitraum von ursprünglich 15 und später 18 Wj. aufrecht erhalten werden, um es durch Gewinnausschüttungen sukzessive mobilisieren zu können. Die Mobilisierung erfolgte in Höhe eines KStMinderungsanspruchs iHv. 15/55 (eingeführt durch JStG 2010) bzw. 1/6 der Gewinnausschüttungen, welcher gegen laufende KStZahlungen verrechnet bzw. vergütet wurde. Die Bedeutung der KStMinderung wurde aufgrund der Einf. des KStMoratoriums gem. Abs. 2a durch das StVergAbG allerdings bald wieder stark abgeschwächt. KStMinderungen konnten in einem fast vierjährigen Zeitraum überhaupt nicht und in 2006 lediglich in erheblich eingeschränktem Umfang realisiert werden. Dies rief verfassungsrechtl. Bedenken hervor (vgl. Anm. 6).

4 2. Aktuelle Bedeutung: Sukzessive Liquidierung des ursprünglichen Körperschaftsteuerminderungspotenzials

Gründe für den Systemwechsel: Das System der ausschüttungsabhängigen Mobilisierung des KStMinderungspotentials stieß nicht nur auf verfassungsrechtl. Bedenken. Vor allem erwies es sich in der Praxis als sehr verwaltungsaufwendig, machte zahlreiche Verweise auf andere Gesetze notwendig und umgekehrt (vgl. Anm. 8f.) Diese Problematik erkannte der Gesetzgeber und führte im Rahmen des SEStEG eine auf zehn Jahre gestreckte Auszahlung des KStGuthabens ein. In der amtlichen Begr. der BReg. zum SEStEG werden vier Gründe für den Systemwechsel genannt.

► *Verwaltungsaufwand:* Die bisherigen Regelungen brachten einen hohen Verwaltungsaufwand sowohl für die betroffenen Stpfl. als auch für die FinVerw. mit sich. Dies galt insbesondere für die Kontrolle der zutreffenden Anwendung der Nachsteuerregelung des Abs. 3 (s. Anm. 86). Um den Verwaltungsaufwand so weit wie möglich zu reduzieren, wurde im Rahmen der Beratungen zum SEStEG beschlossen (vgl. auch Prot. 16/34, BTDrucks. 16/2710, 22), von der ursprünglich vorgesehenen antragsgebundenen zur unbedingten Auszahlung des Anspruchs überzugehen.

► *Europarechtskonformität*: Eine grenzüberschreitende Verwaltung des bisherigen Systems galt als unmöglich, dh., es wurde nicht als europatauglich angesehen. Die nunmehrige ratierliche Tilgung des Auszahlungsanspruchs begegnet uE keinen europarechtl. Bedenken und lässt sich grenzüberschreitend besser administrieren, was zB nach Umwandlungsvorgängen erforderlich werden kann.

► *Gestaltungsanfälligkeit*: Das Regime der KStMinderung galt als gestaltungsanfällig und schwer kalkulierbar für die öffentlichen Haushalte (vgl. BTDrucks. 16/2710, 33). Die Bedeutung des KStGuthabens sowie die Notwendigkeit für die öffentlichen Haushalte, dessen Verbrauch vernünftig kalkulieren zu können, zeigen sich in dessen Höhe, das 2006 auf 16 Mrd. € geschätzt wurde (BTDrucks. 16/2710, 59). Aufgrund der ratierlichen Tilgung des Auszahlungsanspruchs über einen Zeitraum von zehn Jahren wird das Ziel der besseren Planbarkeit des Steueraufkommens erreicht. Das neue Regime dürfte weniger gestaltungsanfällig sein, da nunmehr auch bei Liquidationen sowie Umwandlungen der Auszahlungsanspruch fortbesteht, während nach dem bisherigen Recht in diesen Fällen die KStMinderung sofort in vollem Umfang beansprucht werden konnte. Gleichzeitig macht die Neuregelung wegen der Abschaffung des Abs. 3, der sog. Nachsteuerregelung (vgl. Anm. 71), aber auch weniger Gestaltungen notwendig, insbes. innerhalb von Konzernstrukturen.

► *Abhängigkeit von Ausschüttungen*: Das bisherige System ließ bis auf wenige Ausnahmen eine KStMinderung nur bei Vornahme von ordentlichen Gewinnausschüttungen zu. Die Abschaffung des Konnexes zu Ausschüttungen bietet Vorteile für Verlustgesellschaften, die handelsrechtl. daran gehindert sind, Ausschüttungen vorzunehmen. Generell schont das neue System die Liquidität der Körperschaften, da sie keine Gewinnausschüttungen mehr vornehmen müssen, um in den Vorteil des KStMinderung zu kommen.

Der Systemwechsel findet sein Pendant bei § 38 Abs. 5, der betreffend die KStErhöhung vorschreibt, dass der KStErhöhungsbetrag $3/100$ des zum 31.12. 2006 (§ 38 Abs. 4) festgestellten Endbestands beträgt. Damit wird unterstellt, dass 10 % des Endbestands an ursprünglichem EK02 während des Übergangszeitraums ausgeschüttet und zu einer KStErhöhung von $30/100$ geführt hätten (vgl. Erl. zu § 38 Anm. 70 ff.). Während bei der KStMinderung eine vollständige Mobilisierung des KStGuthabens unterstellt wird, sind es bei der KStErhöhung zu Gunsten der Stpfl. lediglich 10 %.

Nachteile des Auszahlungsanspruchs: Neben diesen Vorteilen hat der Auszahlungsanspruch auch Nachteile. Insbesondere ergibt sich dies für den Solidaritätszuschlag, denn im Gegensatz zur KStMinderung erfolgt die jährliche Auszahlung des Anspruchs unabhängig von der KStFestsetzung. Damit wird die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag nicht mehr reduziert. Dies ruft erhebliche verfassungsrechtl. Bedenken hervor (vgl. Anm. 6).

Praktikabilität und Abtretbarkeit des Auszahlungsanspruchs: Dem Ziel, die Handhabung des KStGuthabens zu vereinfachen, dienen nicht nur die Regelungen des SEStEG, sondern auch des JStG 2008 sowie des Steuerbürokratieabbaugesetzes. Im Rahmen des JStG 2008 wird das Abtretungsverbot des § 46 Abs. 4 AO abbedungen, um dadurch die Liquidierung dieses KStGuthabens bei den betreffenden Körperschaften bzw. im Fall von Liquidationen die Abwicklung der Körperschaften zu erleichtern oder gar erst zu ermöglichen. Da die durch das SEStEG eingeführten Bestimmungen zur ausschüttungsunabhängigen Fortschreibung des KStGuthabens (Ermittlung des für die Barwertberechnung zutreffenden stichtagsbezogenen Zinssatzes, Neubewertung, Korrekturbuchung

gen, außerbilanzielle Korrektur des Zinsertrags) bei den Stpfl. jährlich mehrere Arbeitsschritte notwendig macht und damit Arbeitsaufwand bei ihm und der FinVerw. hervorruft (zB die Verfahrensweisung der OFD Koblenz v. 1.9.2008, LexInform. 5231739), führt das Steuerbürokratieabbaugesetz Bagatellregelungen für geringfügige KStGuthaben bis zu 1000 € und Änderungen derselben ein.

5 3. Verfassungsmäßigkeit

Regelungen des § 37: Gegen § 37 wurden von Beginn an mit beachtlichen Argumenten verfassungsrechtl. Bedenken geltend gemacht.

► *Grundsätzliche Einwendungen:* Die Kritik bezog sich zunächst auf die Behandlung des KStGuthabens im Allgemeinen, wie die Festschreibung einer 30 %-Definitivbelastung auf Ebene der Körperschaften an Stelle des individuellen EStsatzes der Anteilseigner, den Entzug des Anrechnungsguthabens als eigentumsähnliches Anwartschaftsrecht oder das vom Gesetzgeber missbrauchte Vertrauen der Stpfl. auf eine kontinuierliche Ausschüttungspolitik mit Anrechnung des KStGuthabens, was zumindest eine unechte Rückwirkung darstellen würde (vgl. insbes. STRECK/BINNEWIES, DB 2002, 1956 [1959 ff.]; PRINZ, FR 2004, 19 [21]).

► *KStMoratorium:* Das sog. KSt-Moratorium des Abs. 2a (vgl. Anm. 43 ff.) soll (vgl. STRECK/BINNEWIES, DB 2003, 1133)

- gegen das Übermaßverbot verstoßen, indem es durch die doppelte Deckelung der KStMinderung (vgl. Anm. 59 zu den ökonomischen Wirkungen) mehr Körperschaften als bisher während des Übergangszeitraums nicht gelingen dürfte, das KStGuthaben vollständig zu realisieren;
- den Parlamentsvorbehalt verletzt haben. Das KStMoratorium wurde in seiner Gesetz gewordenen Form nicht zuvor im Parlament diskutiert (vgl. auch LORNSSEN-VEIT/MÖBUS, BB 2003, 1154 [1157]; MÖSSNER, Gastkommentar, DB 12/2004, 1).

Ein weiteres Argument war die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG, da das KStGuthaben als eigentumsähnliches Recht qualifiziert wird (vgl. insbes. BAUSCHATZ in GOSCH, § 37 Rn. 88). Schließlich wurde das KStMoratorium als Zwangskredit angesehen. Hierfür hätte der Bund keine Gesetzgebungskompetenz. Dies führte sogar zur Nichtigkeit und damit Nichtanwendbarkeit der Vorschriften zum KStMoratorium (vgl. BIRK/DESENS, DB 2003, 1644; WIESE/KLASS, GmbHR 2003, 557 [559]; diese Auffassung abl. FG Rhld.-Pf. v. 4.11.2004 – 4 V 2535/03, DStRE 2005, 93 [95 f.]).

Dieser Auffassung trat der BFH v. 8.11.2006 (I R 69, 70/05, BStBl. I 2007, 662 [666 f.]; ähnlich FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 18c), mit der Begr. entgegen, dass der wirtschaftliche Schaden für die Unternehmen letztlich nur in einem Zinsverlust bestünde. Auch eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes des Art. 3 GG vermochte der BFH in dieser Entsch. nicht zu entdecken, da der Gesetzgeber berechtigt war, eine Kompensation in dem Bereich zu vorzunehmen, der für die massiven Einbußen beim KStAufkommen verantwortlich war, den massiert vorgenommenen Gewinnausschüttungen (vgl. § 36 Anm. 3). Schließlich sah der BFH auch keinen Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot.

► *„Kleines“ KStMoratorium:* Die Frage nach der Verfassungswidrigkeit wurde auch für das „kleine“ KStMoratorium aufgeworfen. Dieses entstand im Jahr 2007,

nachdem die Auszahlung des KStGuthabens erst im Jahr 2008 begann, denn offene Gewinnausschüttungen etc. berechtigen nach Abs. 4 Satz 4 nur dann zu einer KStMinderung nach bisherigem Recht, wenn diese vor dem 31.12.2006 bzw. bei Umwandlungsvorgängen bis zu dem davor liegenden stl. Übertragungsschichttag erfolgten (vgl. insbes. STRECK/BINNEWIES, DB 2007, 359). Wenn bereits das KStMoratorium des Abs. 2a nicht verfassungswidrig ist, ist es das kleine erst recht nicht. Die Verzögerung der Auszahlung des Auszahlungsanspruchs auf Anfang 2008 ist wirtschaftlich unter dem Aspekt des Zinsverlusts nicht allzu gravierend, vor allem, wenn man dazu ins Verhältnis setzt, wann die StErklärungen für das Jahr 2006 bzw. 2007 abgegeben wurden, die aufgrund der ausschüttungsabhängigen Mobilisierung des KStGuthabens Voraussetzung für die Auszahlung des KStGuthabens waren.

► *Nachsteuerregelung des Abs. 3:* Vor dem Hintergrund des Beschlusses des BVerfG v. 17.11.2009 (1 BvR 2192/05, BFH/NV 2010, 803 = FR 2010, 472) zur Verfassungswidrigkeit des § 36 Abs. 3 (vgl. § 36 Anm. 5) wäre die zwischenzeitlich außer Kraft getretene Nachsteuerregelung des Abs. 3 aE des 18-jährigen Übergangszeitraums ebenfalls auf verfassungsrechtl. Bedenken gestoßen, denn es wäre den eine Gewinnausschüttung empfangenden Körperschaften nicht mehr möglich gewesen, das durch die Nachsteuer bei ihnen entstehende KStGuthaben durch Gewinnausschüttungen zu mobilisieren. Diese Frage ist durch die Einf. der ratierlichen Auszahlung des KStGuthabens jedoch zwischenzeitlich überholt.

SolZG: Auch gegen die Festsetzung des SolZ nach Übergang von der ausschüttungsinduzierten zur ratierlichen Auszahlung des KStGuthabens gibt es verfassungsrechtl. Bedenken.

► *Vorlagebeschluss des BFH:* Der BFH v. 10.8.2011 (I R 39/10, BStBl. II 2012, 603 mit Anm. BALKE, FR 2012, 268 sowie PRINZ, GmbHR 2012, 49, Az. beim BVerfG 2 BvL 12/11) legte dem BVerfG die Frage zur Entsch. vor, ob § 3 SolZG 1995 nF insoweit mit dem GG vereinbar ist, als Auszahlungen des KStGuthabens gem. § 37 Abs. 5 KStG 2002 idF des SEStEG die Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag nicht mindern und § 3 SolZG 1995 nF oder eine andere Vorschrift auch nicht die Festsetzung eines Anspruchs auf ein Solidaritätszuschlagsguthaben anordnet (vgl. auch STRECK/BINNEWIES, DB 2007, 359 [361]). Der BFH sieht § 3 SolZG 1995 nF als verfassungswidrig an (entgegen OFD Münster v. 26.10.2008, DStR 2008, 2369). Nach seiner Auffassung lässt der Wortlaut dieser Vorschrift keine Minderung des Solidaritätszuschlags zu, wenn das KStGuthaben ratierlich zur Auszahlung gelangt. Eine verfassungskonforme Auslegung der Norm scheidet nach seiner Meinung ebenfalls aus wie die Schließung einer planwidrigen Gesetzeslücke. Der Gesetzgeber habe sich bewusst gegen eine Minderung des Solidaritätszuschlags entschieden und hätte zwei (und nicht nur eine) Alternativen gehabt, in verfassungskonformer Weise zu einer Reduktion des Solidaritätszuschlags zu gelangen. Nachdem sich in der Phase der ausschüttungsbedingten Mobilisierung des KStGuthabens und damit verbundenen Minderung der festzusetzenden KSt auch der Solidaritätszuschlag reduziert hatte und der Gesetzgeber daran trotz mehrfacher Gesetzesänderungen festhielt, verletzte mit dem Systemwechsel hin zur ratierlichen Auszahlung des KStGuthabens das schützenswürdige Vertrauen der Stpfl. in die Fortgeltung der ursprünglichen Regelung. Diese Verletzung war nicht durch besondere Gründe des öffentlichen Interesses, zB die angespannte Haushaltslage gerechtfertigt. Darin sieht der BFH einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 GG.

► *Eigene Auffassung:* Der Vorlagebeschluss des BFH ist uE überzeugend begründet und dürfte vor dem Hintergrund des BVerfG-Beschlusses vom 17.11.2009 (1 BvR 2192/05, DStR 2010, 434) Erfolg haben. Darin hob das BVerfG die Notwendigkeit und Möglichkeit einer gleichheitssatzkonformen Gesetzesgestaltung hervor, als es um die Beurteilung der Umgliederungsvorschriften des § 36, insbesondere dessen Abs. 3, ging. Zu Beginn der Übergangsphase entschied sich der Gesetzgeber ursprünglich dafür, dass die betreffenden Körperschaften das KStGuthaben in vollem Umfang durch entsprechend hohe Gewinnausschüttungen realisieren konnten mit einer entsprechenden Auswirkung auf den SolZ. An dieser Grundentscheidung muss sich der Gesetzgeber messen lassen, wenn er die Auszahlung des KStGuthabens aus fiskalischen Gründen zeitlich streckt. Den Stpfl., welchen eine vollständige Mobilisierung des KStGuthabens bis zum 10.4.2003, dem Beginn des KStMoratoriums, nicht möglich war, darf neben dem Zinsverlust, den sie erleiden, nicht auch noch der Anspruch auf den SolZ verloren gehen. Beim Übergang auf die rätierliche Auszahlung des KStGuthabens mit deren Nichtberücksichtigung bei der Festsetzung des SolZ standen den Stpfl. keine Gestaltungsmöglichkeiten zur Verfügung. Wenn das BVerfG der Hinweis auf mögliche Gestaltungsalternativen nicht daran hinderte, § 36 Abs. 3 iVm. Abs. 4 als gleichheitswidrig einzustufen, muss dies erst recht gelten, wenn den Spfl. überhaupt keine Handlungsmöglichkeiten an die Hand gegeben werden, um auf eine sie benachteiligende stl. Regelung zu reagieren.

Ferner ist zu beachten, dass Stpfl. den SolZ in den Jahren ab 1990 über den höheren Thesaurierungssatz bei der KSt an den Staat voraus bezahlt haben und ihnen mangels Berücksichtigung der Auszahlung des KStGuthabens bei der Bemessung des SolZ eine Rückzahlung dieser Vorleistung verwehrt wird. Insofern kann durchaus auch eine Verletzung von Art. 14 GG zu prüfen sein.

Die Entsch. des BVerfG wird eine über diesen Fall hinaus reichende Bedeutung haben, denn auch in anderen Bereichen des Steuerrechts kommt es durch (Nicht-)Berücksichtigung von Anrechnungsbeträgen zu unterschiedlichen Auswirkungen auf den SolZ, so zB die GewStAnrechnung gem. § 35 EStG bzw. Anrechnung ausländischer Steuern gem. § 34c EStG oder § 32d Abs. 5 EStG (s. hierzu zutreffend BALKE, FR 2012, 268 f.).

6

IV. Geltungsbereich des § 37

Sachlicher Geltungsbereich: § 37 bezieht sich auf die gem. § 36 Abs. 7 gesondert festgestellten Endbestände an EK 45 sowie EK 40 und die darin enthaltenen KStMinderungspotenziale, ausgedrückt in einem KStGuthaben. § 37 enthält des Weiteren die Vorschriften zur Minderung des KStGuthabens, die damit verbundenen Auswirkungen auf die KSt bei der ausschüttenden Körperschaft bzw. Personenvereinigung und ggf. die Folgewirkung auf Ebene der Anteilseigner.

Persönlicher Geltungsbereich: § 37 wurde zwar in erster Linie für Gewinnausschüttungen von Körperschaften und Personenvereinigungen, dh. den Leistenden konzipiert. Ergänzend hierzu enthält Abs. 3, welcher bis zum VZ 2006 zur Anwendung gelangte, Regelungen zur Besteuerung des Leistungsempfängers.

► *Person des Leistenden:* § 37 ist insoweit deckungsgleich mit § 36, als die Person des Leistenden betroffen ist, die sog. Anrechnungskörperschaften, denn diejenigen Körperschaften und Personenvereinigungen, welche die Endbestände des vEK ermitteln, müssen auch in den Genuss des KStGuthabens kommen. Dies

sind in erster Linie stpfl. Körperschaften, insbes. KapGes. (s. § 36 Anm. 4 oder FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 36 Rn. 15 ff.).

► *Person des Leistungsempfängers*: Die Frage, wer als Leistungsempfänger von der Nachsteuerregelung des Abs. 3 betroffen ist, ist komplex. Verursacht wird diese Komplexität vor allem auch durch § 5 Abs. 2 Nr. 3, der bis zu seiner Änderung durch Art. 3 Nr. 3 Buchst. b des JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) anordnete, dass die StBefreiungen gem. § 5 Abs. 1 und nach anderen Gesetzen als dem KStG nicht gelten, soweit § 37 anzuwenden ist (im Einzelnen vgl. Anm. 69).

Zeitlicher Geltungsbereich: § 34 Abs. 12 legt die letztmalige Anwendung des kstl. Anrechnungsverfahrens fest. Damit bestimmt diese Norm zugleich den zeitlichen Anwendungsbereich des neuen KStRechts und der hierzu notwendigen Übergangsregelungen. Bei mit dem Kj. übereinstimmenden Wj. gilt das neue KStRecht ab dem VZ 2001, bei vom Kj. abweichenden Wj. ab dem VZ 2002 (BMF, Schr. v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575; OFD Koblenz v. 15.5.2001, GmbHR 2001, 594.).

► *Erstmalige Ermittlung des KStGuthabens*: Das KStGuthaben wird auf den Schluss des Wj. (und nicht Kj.) ermittelt, das dem in § 36 Abs. 1 nF genannten Wj. folgt und damit zeitversetzt zur Feststellung der Endbestände des vEK (zur Kritik an dieser Zeitverschiebung vgl. DÖRSCH/PUNG, DB 2000, Beil. 10 [18 f.]; vgl. auch Anm. 18). Daraus können sich bei Vorabausschüttungen innerhalb von Unternehmensverbindungen zeitliche Friktionen ergeben (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 6a). Das „folgende Wj.“ muss kein volles Wj. sein, vielmehr kann es sich auch um ein RumpfWj. handeln.

▷ *Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr*: Das KStGuthaben ist zum 31.12.2001 zu ermitteln. Wird im Jahr 2001 das Wj. umgestellt, ist auf das Ende des RumpfWj., zB 30.6.2001, abzustellen.

▷ *Wirtschaftsjahr weicht vom Kalenderjahr ab*: Das KStGuthaben wird auf den Schluss des Wj. 2001/2002 ermittelt.

► *Anwendung des KStMoratoriums*: § 34 Abs. 13d enthält eine spezielle Anwendungsregelung für das KStMoratorium gem. Abs. 2a. Diese ist negativ formuliert. Danach gilt das KStMoratorium nicht für Gewinnausschüttungen, die vor dem

– 21.11.2002 beschlossen worden sind und nach dem 11.4.2003 und vor dem 1.1.2006 oder

– 12.4.2003 (unabhängig vom Datum des Gewinnverteilungsbeschlusses) erfolgen. (s. auch Anm. 51).

► *Anwendungsregelung für vororganschaftlich bedingte Mehrabführungen*: Gemäß § 34 Abs. 9 Nr. 4 ist § 14 Abs. 3 erstmals für Mehrabführungen von OG anzuwenden, deren Wj. nach dem 31.12.2003 endet, dh. erstmals für den VZ 2004. Demgegenüber gilt für Satz 2 die allgemeine Anwendungsregelung des § 34 Abs. 1, wonach die Änderungen durch das EURLUMsG erstmals für den VZ 2005 zur Anwendung gelangen. Daraus ergibt sich folgende Unterscheidung:

▷ *Veranlagungszeitraum bis einschließlich 2003*: Selbst wenn man entsprechend BMF v. 22.12.2004 (BStBl. I 2005, 65, ergänzt durch BMF v. 28.6.2005, FR 2005, 768) die bisherige Regelung gem. Abschn. 59 Abs. 4 Sätze 3–5 KStR 1995 anwendet und vororganschaftlich bedingte Mehrabführungen als Gewinnausschüttungen behandelt, berechtigen diese „Gewinnausschüttungen“ nicht zu einer KStMinderung, da sie nicht auf einem den gesellschaftsrechtl. Vor-

schriften entsprechenden Beschl. beruhen (glA BMF v. 22.12.2004, BStBl. I 2005, 65 – Tz. I.; SEMMLER, NWB 2005, F. 4, 4941 [4944]).

- ▷ *Veranlagungszeitraum 2004*: Eine KStMinderung scheidet ebenso für den VZ 2004 aus, da Abs. 2 Satz 2 erst ab dem VZ 2005 anwendbar ist.
- ▷ *Veranlagungszeitraum 2005*: Aufgrund des in Satz 1 enthaltenen Vorrangs des KStMoratoriums gem. Abs. 2a kann trotz Geltung des Satzes 2 eine KStMinderung erst nach Ablauf des KStMoratoriums eintreten, dh. bei Mehrabführungen nach dem 31.12.2005 (glA SEMMLER, NWB 2005, F. 4, 4941 [4945]; BAUSCHATZ in GOSCH, § 37 Rn. 56; s. auch § 14 Anm. 309). Aufgrund der Zuflussfiktion des § 14 Abs. 3 Satz 3 muss deshalb das Wj. der OG nach dem 31.12.2005 enden, um eine KStMinderung auslösen zu können. Allerdings ist der Gesetzeswortlaut des Abs. 2a Nr. 1 nicht eindeutig (vgl. Anm. 49).

V. Verhältnis des § 37 zu anderen Vorschriften

7 1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG

Verhältnis zu § 27 ff. aF: §§ 27 ff. aF regelten während der Zeit des kstl. Anrechnungsverfahrens für Gewinnausschüttungen und sonstige Leistungen die KStÄnderungen. Ausgangsbasis war die Vorbelastung des ausgeschütteten vEK. Die KStÄnderung, dh. -Minderung bzw. -Erhöhung, leitete sich dann aus dem Verhältnis dieser Vorbelastung und der Ausschüttungsbelastung von zuletzt 30 % ab. Für einen Übergangszeitraum von insgesamt 18 Wj. werden die Regelungen zur KStMinderung (§ 37) und -Erhöhung (§ 38) fortgeführt, wenn auch in erheblich abgewandelter Form. Für diese Fortführung dient § 36 als Ausgangsbasis (s. nachfolgend).

Verhältnis zu § 5: Das Verhältnis zu § 5 war während der Phase der ausschüttungsbedingten Reduzierung des KStGuthabens in verschiedener Hinsicht unklar. Einerseits berührte dies zB die Frage, ob die Nachsteuerregelung gem. Abs. 3 bei in vollem Umfang stbefreiten Körperschaften überhaupt Geltung erlangen konnte, was zu verneinen ist. Andererseits bestimmte § 5 Abs. 2 Satz 3 ausdrücklich, dass die StBefreiung nicht zu gewähren ist, soweit § 37 anzuwenden war. Schließlich ordnet Abs. 3 Satz 6 an, dass die Regelungen zur Nachsteuer insoweit keine Anwendung auf Körperschaften und Personenvereinigungen finden, welche zwar nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 stbefreit sind, die Einnahmen allerdings in einem stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielen (vgl. hierzu im Einzelnen Anm. 69, 88).

Verhältnis zu § 8b: § 8b Abs. 1 ggf. iVm. § 8b Abs. 6 umschreibt die stfreien Bezüge einer Körperschaft. Der Empfang derartiger Bezüge löste bei dem Anteilseigner die sog. Nachsteuer gem. Abs. 3 bis zu dessen Außerkrafttreten aus (zur Problematik der erstmaligen Anwendung von Abs. 3 vgl. Anm. 72).

Verhältnis zu § 14: § 14 Abs. 3 qualifiziert vororganschaftlich bedingte Mehrabführungen strechtl. als Gewinnausschüttungen. Da diese zivilrechtl. Gewinnabführungen darstellen, ordnet Abs. 2 Satz 2 ausdrückl. die KStMinderung auch in diesen Fällen an. Nachdem Abs. 2 Satz 1 für eine KStMinderung einen den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss voraussetzt, hätten vororganschaftlich bedingte Mehrabführungen ohne die Anordnung des Satzes 2 nicht zu einer KStMinderung qualifiziert.

Verhältnis zu § 26: § 26 Abs. 6 Satz 2 bestimmt zur Anrechnung ausländ. Steuern, dass die auf die ausländ. Einkünfte entfallende deutsche KSt ohne Anwendung der §§ 37 und 38 zu ermitteln ist. Offenbar wollte der Gesetzgeber mit dieser Regelung erreichen, dass das Anrechnungsvolumen für ausländ. Steuern nicht von Gestaltungsmaßnahmen, zB der Ausschüttungspolitik, der KapGes. etc., beeinflusst werden kann, sondern ausschließlich von der Steuerbelastung des laufenden Wj. abhängt.

Verhältnis zu § 27: § 27 enthält die Bestimmungen zum stl. Einlagekonto, dem früheren EK 04. Diese Norm ist für § 37 insofern von Bedeutung, als sie die verfahrensrechtl. Bestimmungen zur Feststellung des verbleibenden KStGuthabens sowie zur notwendigen Bescheinigung enthält, auf die in Abs. 2 und 3 verwiesen wird. Darüber hinaus kann § 27 neben § 37 im Fall von ordentlichen Gewinnausschüttungen zur Anwendung gelangen (vgl. zu diesen sog. Bezügen mit Mehrfachverwendung Anm. 87).

Verhältnis zu § 36: Über § 36 wird die Vielzahl der bisher gem. §§ 30, 54 Abs. 11 aF vorhandenen vEK-Bestandteile auf die für das Halbeinkünfteverfahren allg. (stl. Einlagekonto) bzw. den Übergangszeitraum von 18 Wj. (KStMinderung bzw. -Erhöhung) benötigten Teile reduziert. Dies erfolgt durch eine Umgliederung der bisherigen vEK-Bestandteile in mehreren, aufeinander abgestimmten Schritten. Aus den gem. § 36 Abs. 7 festgestellten Teilbeträgen an EK 45 bzw. EK 40 leitet sich für § 37 das KStGuthaben und damit das zukünftige KStMinderungspotenzial ab.

Verhältnis zu § 38: § 38 beinhaltet quasi als Pendant zu § 37 die Vorschrift zur KStErhöhung. Beide Normen weisen zahlreiche Parallelen auf, wie zB den Übergangszeitraum von 18 Wj., die Ablösung der ausschüttungsinduzierten zu einer ausschüttungsunabhängigen Realisierung der Minderungs- bzw. Erhöhungspotentiale (s. auch BFH v. 12.10.2011 – I R 107/10, BStBl. II 2012, 610). Wesentliche Unterschiede bestehen jedoch darin, dass die KStMinderung zu Beginn des Übergangszeitraums lediglich für sog. ordentliche Gewinnausschüttungen zur Anwendung gelangt und darüber hinaus während eines ca. dreijährigen Zeitraums, dem KStMoratorium gem. Abs. 2a, zeitweise ausgesetzt wurde.

Verhältnis zu § 40aF: § 40 aF regelte für die Fälle der Umwandlung und Liquidation einer Körperschaft das weitere Schicksal des KStGuthabens. Dabei wurde bei Verschmelzung von unbeschr. stpfl. Körperschaften das KStGuthaben der Überträgerin demjenigen bei der übernehmenden Körperschaft hinzugerechnet (§ 40 Abs. 1). Im Fall einer Auf- bzw. Abspaltung aus einer Körperschaft erfolgte eine Erhöhung des KStGuthabens bei der übernehmenden Körperschaft grds. entsprechend der Umtauschverhältnisse im Spaltungs- und Übernahmevertrag bzw. im Spaltungsplan (§ 40 Abs. 2 Satz 1). § 40 Abs. 3 umfasste die Vorschriften beim Vermögensübergang im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine unbeschr. stpfl., von der KSt befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse bzw. auf eine juristische Person des öffentlichen Rechts und ordnete dabei die Nichtanwendung von Abs. 2a an. Entsprechendes galt gem. § 40 Abs. 4 Satz 7 im Fall der Liquidation einer Körperschaft. § 40 wurde durch das JStG 2008 aufgehoben.

2. Verhältnis des § 37 zu anderen ertragsteuerlichen Vorschriften

8

Verhältnis zum EStG: Bei natürlichen Personen als Anteilseigner enthalten §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG die Vorschriften für das Halb-/Teileinkünfteverfahren

ren. Sie kommen zur Anwendung, wenn gem. § 34 Abs. 12 die Ausschüttungsbelastung bei der Körperschaft nicht mehr herzustellen ist (§ 52 Abs. 4b Nr. 1, Abs. 8a EStG). Für diesen Personenkreis ist es ohne Bedeutung, ob auf der Ebene der Körperschaft eine KStMinderung eintritt oder nicht. Im Gegensatz dazu war bei einer unbeschr. stpfl. Körperschaft als Dividendenempfängerin die Nachsteuerregelung gem. Abs. 3 zu beachten; vgl. Anm. 65 ff.

Verhältnis zum UmwStG: Zum UmwStG bestehen verschiedene Berührungspunkte. Erstens bestimmte § 10 Satz 1 UmwStG aF, dass im Fall der Verschmelzung einer Körperschaft mit einer PersGes. bzw. einer natürlichen Person die KStMinderung gem. § 37 ausgelöst wurde. Dies galt entsprechend für den Formwechsel (§ 14 UmwStG) bzw. die Auf- oder Abspaltung auf eine PersGes. (§ 16 Satz 2 UmwStG). Ohne weitere Maßnahmen hätte die isolierte Anwendung beider Vorschriften es Körperschaften ermöglicht, über die Zwischenschaltung einer PersGes. mit anschließender Verschmelzung einer Körperschaft mit KStGuthaben auf diese PersGes. die Regelungen zur Nachsteuer zu umgehen. Deshalb ordnet Abs. 3 Satz 3 die entsprechende Anwendung der Nachsteuerregelung im Fall des Vermögensübergangs auf eine PersGes. gem. § 4 UmwStG an. Ferner verfügte § 10 Satz 2 UmwStG aF die Nichtanwendung von Abs. 2a, dem KStMoratorium, im Fall des Vermögensübergangs auf eine PersGes. bzw. eine natürliche Person (vgl. BAUSCHATZ in GOSCH, § 37 Rn. 134). Zweitens enthält Abs. 4 Satz 2 eine spezielle Anwendungsregelung zur letztmaligen Ermittlung des KStGuthabens bei Umwandlungsvorgängen.

Verhältnis zum KAGG bzw. InvStG: Um Umgehungen der Regelungen zur Nachsteuer, insbes. durch Gründung von Spezialfonds zu verhindern, ordnete ab 2004 § 2 Abs. 2 InvStG (bzw. § 40 Abs. 3 KAGG bis einschließlich 2003) die Anwendung von Abs. 3 an. Bis zur Änderung des KAGG durch das UntStFG bestand eine Gesetzeslücke, welche geschlossen wurde (vgl. MIELKE in LINKLÄTERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beil. 1, 12). Dies bedeutete, dass es zur Festsetzung der Nachsteuer kommen konnte, soweit von einem Sondervermögen ausgeschüttete bzw. ausschüttungsgleiche Erträge solche iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bzw. Satz 2 EStG, dh. Gewinnausschüttungen, enthielten. Seit Einf. des InvStG ab 2004 war diese Regelung auch von ausländ. Investmentvermögen zu beachten. Bis zum Jahr 2003 galt sie ausschließlich für Anteile an inländ. Sondervermögen. Die Investmentgesellschaft hatte gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Buchst. h InvStG den von der ausschüttenden Körperschaft nach Abs. 3 in Anspruch genommenen KStMinderungsbetrag bekannt zu machen. Der Verweis auf Abs. 3 in § 2 Abs. 2 InvStG wurde durch Art. 8 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa UntSRFG v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) ab 2009 gestrichen.

Verhältnis zum SolzG: Gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG bemisst sich der Solidaritätszuschlag nach der festgesetzten KSt, vermindert um die anzurechnende oder vergütete KSt, wenn ein positiver Betrag verbleibt. Solange das KStGuthaben ausschüttungsabhängig realisiert wurde, minderte sich die KSt gem. Abs. 2 Satz 3 in Höhe des durch Gewinnausschüttungen realisierten KStGuthabens. Damit einher ging eine Reduzierung der Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag. Daran änderte sich im Grundsatz nichts durch die Einschränkungen nach Ablauf des durch das StVergAbG v. 16.5.2003 eingeführten KStMoratoriums. Erst die Neukonzeption durch Einf. der ratiellen Auszahlung des KStGuthabens ließ die Höhe des Solidaritätszuschlags unberührt, da die Auszahlung weder die festzusetzende KSt mindert noch eine Steuervergütung darstellt. Diese Folge sieht der BFH als verfassungswidrig an und hat deshalb das

BVerfG angerufen (BFH v. 10.8.2011 – I R 39/10, BStBl. II 2012, 603); vgl. Anm. 6.

VI. Verfahrensfragen

9

Abs. 2 enthält eigene Vorschriften zur Fortschreibung und gesonderten Feststellung des verbleibenden KStGuthabens (vgl. Anm. 35 ff.) sowie Abs. 3 zur Bescheinigung der KStMinderung (vgl. Anm. 84 ff.).

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens

10

Nach Abs. 1 berechnet sich die Höhe des KStGuthabens, welches der Körperschaft für einen Übergangszeitraum von 18 Wj. zur Verfügung steht. Diese Regelung war bereits im RefE zum StSenkG enthalten und wurde trotz der zwischenzeitlich vorgenommenen mehrmaligen Änderungen und Ergänzungen des § 37 beibehalten. Lediglich bezüglich des Zeitpunkts der Ermittlung des KStGuthabens weicht die endgültige Gesetzesfassung vom Referentenentwurf, dem RegE sowie den Beschlüssen des FinAussch. ab. Letztgenannte sahen noch die Ermittlung des KStGuthabens auf den Schluss des letzten vor dem 1.1.2001 beginnenden Wj., dh. idR zum 31.12.2000, vor. Ursprünglich sollten die Endbestände des vEK sowie das KStGuthaben zeitgleich ermittelt werden. Gesetzeskraft erlangte jedoch die zeitversetzte Ermittlung des KStGuthabens.

Körperschaftsteuerguthaben: Der Begriff Guthaben verdeutlicht zweierlei. Erstens ist nur im Fall von positiven Endbeständen an EK 45 und EK 40 gem. Abs. 1 ein KStGuthaben zu ermitteln. „Negative“ KStGuthaben werden nicht ermittelt. Zweitens wird nicht die KStTarifbelastung ausgewiesen, wie dies unter dem KStAnrechnungsverfahren bei den einzelnen Teilbeträgen des vEK der Fall war, sondern das zukünftige KStMinderungspotenzial.

Höhe des Körperschaftsteuerguthabens: Abs. 1 Satz 2 bestimmt die Höhe des KStGuthabens. Die Vorschrift wurde durch das JStG 2010 ergänzt. Seitdem ist das EK 45 neben dem EK 40 aufgeführt. Die Änderung ist Folge der neuen Systematik zur Umgliederung des EK 45, welche sich durch die Ersetzung des bisherigen § 36 Abs. 3 durch § 36 Abs. 6a ergibt. Grund für die Einf. von § 36 Abs. 6a sind die Vorgaben des BVerfG v. 17.11.2009 (1 BvR 2192/05, BVerfGE 125 = BFH/NV 2010, 803; zur Diskussion des Beschlusses s. insbes. BAREIS, FR 2010, 455; PRINZ, GmbHR 2010, 375; BALMES, BB 2010, 873; KORN, NWB 2010, 640; WASSERMAYER, DB 2010, 425). Die bisherige Regelung war nach dem Judikat des BVerfG verfassungswidrig, da sie nicht nur in atypischen Einzelfällen zu einem Verlust von KStMinderungspotenzial führte (s. § 36 Anm. 3a).

► *Das KStGuthaben beträgt* 15/55 des Endbestands an EK 45 und 1/6 des Endbestands an EK 40, wie sie gem. § 36 Abs. 7 getrennt ausgewiesen und gesondert festgestellt wurden. Es ist auf volle Euro aufzurunden (s. BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 – Tz. 29 zum EK 40). Die Faktoren von 15/55 bzw. 1/6 entsprechen der KStMinderung, welche sich unter dem KStAnrechnungsverfahren bei Verwendung des EK 45 bzw. EK 40 für Ausschüttungen ergeben hatte.

Beim EK 45 (EK 40) wurden im vEK nach Steuern 55 % (60 %) des Gewinns eingestellt. Um auf die Ausschüttungsbelastung des Gewinns von 30 % zu gelangen, mussten die Beträge von 55 % (60 %) auf 70 % nach Steuern erhöht werden. Dies bedeutete, bezogen auf die in das EK 45 (EK 40) eingestellten Beträge 15 (10) Prozentpunkte, woraus sich der Faktor von 15/55 (10/60) ableitet. Damit werden im Ergebnis die in den EK 45 bzw. EK 40 gebundenen Eigenkapitalteile auf die bis zum Systemwechsel geltende Ausschüttungsbelastung von 30 % (vgl. zB EISGRUBER, DStR 2000, 1493 [1498]) – und nicht etwa auf den neuen KStSatz von 25 % – herabgeschleust. Insofern setzt sich das KStAnrechnungsverfahren auf Ebene der ausschüttenden Körperschaft fort, wenn auch in stark modifizierter Form.

Gesonderte Feststellung: Abs. 1 sieht im Gegensatz zu Abs. 2 Satz 3 keine gesonderte Feststellung des KStGuthabens vor. Darin sieht DÖRSCH (in DJPW, § 37 nF Rn. 4) ein gesetzgeberisches Versehen, zumindest aber eine nicht überzeugende Regelung. Auch wenn sich der Ausgangsbetrag des KStGuthabens durch einen einfachen Rechenschritt aus den gesondert festgestellten Endbeständen an EK 45 bzw. EK 40 ableiten lässt, ist nach BFH v. 22.2.2006 (I R 67/05, BStBl. II 2008, 312) eine gesonderte (erstmalige) Feststellung des KStGuthabens notwendig. Der BFH begründet dies mit Abs. 2 Satz 3, obwohl dieser ein Wj. mit einer Gewinnausschüttung voraussetzt, die bei der erstmaligen Ermittlung des KStGuthabens nicht vorliegen kann. Dementsprechend wird wohl auch bei einer nach dem 31.12.2000 neu gegründeten KapGes. eine gesonderte Feststellung, und zwar mit DM 0, erforderlich sein (so FROTSCHE in FROTSCHE/MAAS, § 37 nF Rn. 22).

11–14 Einstweilen frei.

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
18-jähriger Übergangszeitraum zur Fortführung und
Nutzung des Körperschaftsteuerguthabens**

15 **I. Ursprüngliche Konzeption: Ausschließlich ausschüttungsabhängige Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens**

Abs. 2 enthält die gesetzliche Vorschrift zur Fortschreibung und Nutzung des KStGuthabens während eines Übergangszeitraums von ursprünglich 15 Wj. und später 18 Wj. gerechnet ab dem Stichtag der Ermittlung des KStGuthabens gem. Abs. 1. Wie bei Abs. 1 enthielt bereits der RefE zu Abs. 2 die wesentlichen inhaltlichen Bestimmungen, welche später Gesetz wurden. Die im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens erfolgte Änderung bei der Festlegung des Zeitpunkts zur Ermittlung des KStGuthabens bedingte als Folgeänderung auch eine Modifizierung des anfänglich für 15 Jahre vorgesehenen Übergangszeitraums. Ursprünglich sollte der Übergangszeitraum in dem VZ enden, in dem das letzte Wj. endet, das vor dem 1.1.2016 beginnt. Nunmehr wird, auch wegen der verschiedenen Anwendungsregelungen für mit dem Kj. übereinstimmenden und davon abweichenden Wj., nur die Dauer des Übergangszeitraums bestimmt, ohne konkrete Nennung eines Stichtags. Der Übergangszeitraum wurde durch das StVergAbG auf aktuell 18 Wj. verlängert.

Abs. 2 enthielt ursprünglich eine ausschließlich an bestimmten Formen von Gewinnausschüttungen orientierte Minderung des KStGuthabens in Höhe 1/6 der Gewinnausschüttungen. Der Vorrang des KStMoratoriums wurde erst im Jahr 2003 Gesetz. Deshalb konnten ursprünglich entsprechend hohe Gewinnausschüttungen das KStGuthaben vollständig mobilisieren.

Die Minderung des KStGuthabens führt zu einer betragsmäßig identischen Reduzierung der KSt des Jahres, in dem die nach Abs. 2 qualifizierten Gewinnausschüttungen erfolgen. Diese Reduzierung der KSt ist jedoch keine echte Steuerersparnis, sondern führt lediglich zu der KStBelastung, welcher die Körperschaft auch unter dem Anrechnungsverfahren unterlegen hätte. Es kommt somit zu einer langfristigen Realisierung der in den EK 45 bzw. EK 40 ruhenden KStMinderungspotenziale.

Innerhalb von Abs. 2

- bestimmt Satz 1, unter welchen sachlichen Voraussetzungen sich das KStGuthaben mindert, insbes. die Beschränkung auf bestimmte Formen der Gewinnausschüttungen;
- ordnet Satz 2 auch für vororganschaftlich bedingte Mehrabführungen eine KStMinderung an;
- legt Satz 3 die Dauer des Übergangszeitraums mit 18 Wj. fest;
- enthalten Sätze 4 und 5 die verfahrensrechtl. Vorschriften zur Fortschreibung des KStGuthabens.

II. Minderung des Körperschaftsteuerguthabens durch Gewinnausschüttungen (Abs. 2 Satz 1)

1. Regelungsgegenstand

a) Grundsatz

Satz 1 enthält seit dessen Ergänzung durch das StVergAbG v. 16.5.2003 drei Voraussetzungen, unter denen das KStGuthaben mobilisiert werden kann. Erstens müssen die Gewinnausschüttungen zeitlich außerhalb des KStMoratoriums erfolgen. Zweitens müssen sie auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen. Drittens müssen sie im Anschluss an die Ermittlung des KStGuthabens gem. Abs. 1 erfolgen.

Auch wenn Abs. 2 Satz 1 vom Ergebnis her der Regelung in § 27 KStG 1999 ähnelt, ist diese Vorschrift anders konzipiert. Abweichend von § 27 Abs. 3 KStG 1999 erfolgt keine Unterscheidung mehr danach, ob Ausschüttungen, welche auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen, für ein abgelaufenes Wj. erfolgen oder nicht. Die bislang vorzunehmende Unterscheidung zwischen einer ordentlichen Gewinnausschüttung für ein abgelaufenes Wj. und einer Vorabauschüttung während des laufenden Wj. ist für den Übergangszeitraum hinfällig geworden. Der Gesetzgeber hat sich damit für eine rein sachliche Abgrenzung der Gewinnausschüttungen entschieden. Es erfolgt nunmehr eine Unterscheidung ausschließlich danach, ob die Gewinnausschüttung auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht oder nicht. Eine kombinierte sachlich-zeitliche Differenzierung wie bei § 27 Abs. 3 KStG 1999 wird nicht mehr vorgenommen. Dies ist auch sachgerecht. Im Rahmen des § 37

kommt es ausschließlich auf die Mobilisierung eines zu einem bestimmten Zeitpunkt (Ende Wj. 2001 bzw. 2001/2002) ermittelten KStGuthabens an. Wegen dieser Zeitpunktbezogenheit bedarf es keiner Regelung mehr, für welchen VZ eine Gewinnausschüttung erfolgt und demzufolge für welchen VZ die KSt gemindert oder erhöht wird.

17 **b) Vorrang des Körperschaftsteuer-Moratoriums gem. Abs. 2a**

Die Regelungen zum KStMoratorium sind gegenüber den Vorschriften zur Minderung des KStGuthabens vorrangig. Dies ergibt sich eindeutig aus der im Eingangsteil der Vorschrift enthaltenen Einschränkung „vorbehaltlich“.

Formell bedeutet dies, dass die Einschränkungen des Abs. 2a vorrangig zu prüfen sind. Materiell ist dies allerdings ohne Bedeutung, da die jeweils engere Vorschrift die effektive KStMinderung bestimmt. Darauf kommt es dem Stpf. letztes Endes an.

18 **c) Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen**

Nach der BFH-Rechtsprechung entspricht ein Gewinnverteilungsbeschluss dann den gesellschaftsrechtl. Vorschriften, wenn er zivilrechtl. wirksam ist. Die Wirksamkeit muss zum Zeitpunkt des Abflusses der Gewinnausschüttung gegeben sein (BFH v. 14.3.1989 – I R 105/88, BStBl. II 1989, 741 [743]). Zivilrechtlich wirksam ist ein Gewinnverteilungsbeschluss, wenn er unter Beachtung der gesetzlichen sowie gesellschaftsvertraglichen Vorschriften zur Zuständigkeit, Form und Frist zustande gekommen ist. Aber auch ein anfechtbarer Gewinnverteilungsbeschluss, zB durch Verletzung der Satzung oder des Minderheitenschutzes, ist wirksam, sofern nicht eine Anfechtung Erfolg hat.

► *Nichtige Beschlüsse:* Etwas anderes gilt für nichtige Beschlüsse. Diese sind unwirksam. So kann ein nichtiger Jahresabschluss (Nichtigkeitsgründe finden sich insbes. in § 256 AktG, welcher für die GmbH analog anzuwenden ist) nicht festgestellt werden (vgl. zur Änderung nichtiger Jahresabschlüsse, HFA RS HFA 6: Änderung von Jahres- und Konzernabschlüssen). Auch bei verspäteter Nachtragsprüfung (§ 173 Abs. 3 AktG), und bestimmten Kapitalmaßnahmen (zB Kapitalherabsetzung bei GmbH mit/ohne sich anschließender Kapitalerhöhung; §§ 58e Abs. 3 und 58f Abs. 2 GmbHG) können sich nichtige Beschlüsse ergeben.

► *Verstoß gegen die Kapitalerhaltungsvorschriften:* Ein Verstoß gegen die Kapitalerhaltungsvorschriften zB des GmbHG führt nach Auffassung des BFH nicht zur zivilrechtl. Unwirksamkeit des Beschlusses, sondern hemmt lediglich dessen Vollziehung (BFH v. 7.11.2001 – I R 11/01, BFH/NV 2002, 540; zur Anwendung durch die FinVerw. vgl. OFD Münster v. 15.5.2003, GmbHR 2003, 727; zu einer differenzierenden Beurteilung dieses Judikats s. Dörsch in DJPW, § 37 Rn. 24/4).

► *Unterlassene Pflichtprüfungen:* Findet bei gem. §§ 316 Abs. 1 Satz 1, 267 Abs. 1 HGB prüfungspflichtigen KapGes. und diesen gleichgestellten Körperschaften (zB Genossenschaften) eine Pflichtprüfung nicht statt, kann der Jahresabschluss nicht festgestellt werden. Ein dennoch festgestellter Jahresabschluss ist nichtig (AG, KGaA: § 256 Abs. 1 Nr. 2 AktG; GmbH: § 256 Abs. 1 Nr. 2 AktG analog) und damit ein darauf aufbauender Gewinnverwendungsbeschluss (vgl. zB Ruhnke/Schmidt in Baetge/Kirsch/Thiele, § 316 HGB Rn. 32; Zimmermann,

DSrR 2002, 2145 [2147 f.]). Eine KStMinderung kann in Fällen unterlassener Pflichtprüfung somit nicht bewirkt werden.

► *Fristen für die Beschlussfassung*: Verspätet gefasste Gewinnverteilungsbeschlüsse (nach Ablauf der Acht- bzw. Elf-Monats-Frist gem. § 42a Abs. 2 GmbHG bzw. Acht-Monats-Frist gem. §§ 120 Abs. 1, 175 Abs. 1 AktG) sind weder nichtig noch anfechtbar, dh., sie entsprechen den gesellschaftsrechtl. Vorschriften (glA SCHIFFERS, GmbH-StB 2004, 21 [23]). Die Wirksamkeit hat BFH v. 11.4.1990 (I R 38/89, BStBl. II 1990, 998) für einen Gewinnverteilungsbeschluss bejaht, der mehr als sechs Jahre nach Ablauf des Geschäftsjahres gefasst wurde, auf den er sich bezog.

Auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen die

- ordentliche Gewinnausschüttung für ein abgelaufenes Wj. Nach BFH v. 29.4.2009 (I R 44/08, BFH/NV 2009, 1541) kann eine Gewinnausschüttung nur insoweit „für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr“ iSd. § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG 1999 erfolgen, als sich aus dem Jahresabschluss für das betreffende Wj. ein verteilungsfähiger Gewinn ergibt. Daran fehlt es, soweit in dem Jahresabschluss eine Rücklage für eigene Anteile gebildet worden war, die nach den gesellschaftsrechtl. Vorschriften in jenem Wj. nicht aufgelöst werden durfte;
- Vorabausschüttungen bei einer GmbH unabhängig davon, ob diese für das laufende Wj. oder ein abgelaufenes Wj. erfolgen (bei einer AG nur für abgelaufene Wj., § 59 Abs. 1 AktG).

Dabei kommt es nach dem Gesetzeswortlaut auf die Anzahl der vorgenommenen Gewinnausschüttungen nicht an.

Nicht unter die nach Abs. 2 qualifizierten Ausschüttungen fallen

- vGA (vgl. zB SCHIFFERS, GmbH-StB 2000, 242 [244], zur Kritik vgl. HEY, GmbHR 2001, 1 [4 f.]);
- nicht ordnungsgemäße (verunglückte) ordentliche Gewinnausschüttungen;
- Gewinnabführungen im Rahmen einer Organschaft, da nach der BFH-Rspr. weder die Gewinnabführung noch die Zurechnung des Einkommens der OG eine Ausschüttung ist (zB BFH v. 18.12.2002 – I R 51/01, BStBl. II 2005, 49; zur Anwendung durch die FinVerw s. BMF v. 22.12.2004, BStBl. I 2005, 65; OFD Frankfurt am Main v. 2.8.2011, LexInform. 5233477, zu Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter s. Anm. 19);
- sonstige Leistungen (s. Anm. 19).

Vorabausschüttung in 2001 bzw. 2001/2002: Wegen der um ein Wj. zeitversetzten Ermittlung des KStGuthabens gegenüber dem Zeitpunkt der Ermittlung der Endbestände des vEK kann im Übergangsjahr (bei kalenderjahrgleichen Wj. das Jahr 2001, ansonsten das Wj. 2001/2002) durch Vorabausschüttungen das KStGuthaben nicht mobilisiert werden: Die Vorabausschüttung

- fällt dann nicht mehr unter § 36 Abs. 2. Eine KStMinderung nach dem Anrechnungsverfahren scheidet aus;
- ist nicht der Ermittlung des KStGuthabens zeitlich nachgelagert („in den folgenden Wirtschaftsjahren“), sondern erfolgt zu einem früheren Zeitpunkt.

Dieses Ergebnis war nach Auffassung von DÖTSCH/PUNG (DB 2000, Beil. 10, 19) nicht gewollt, weshalb gesetzlicher Reparaturbedarf dahingehend gesehen wurde, dass das KStGuthaben zum Stichtag der Schlussgliederung nach § 36 Abs. 7 zu ermitteln wäre. Nachdem der Gesetzgeber § 37 zwischenzeitlich zwar

mehrfach änderte, das Übergangsjahr jedoch ohne entsprechende Anpassung des Satzes 1 verstreichen ließ, muss dieses zugegebenermaßen unbefriedigende Resultat hingenommen werden.

Doppelt ansässige Körperschaften: Doppelt ansässige Körperschaften fallen unter die sog. Nachsteuerregelung des Abs. 3, da sie unbeschr. kstpf. sind (s. Anm. 69). Für die Frage, ob ein Gewinnverteilungsbeschluss den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entspricht, ist uE auf das Recht des Staates abzustellen, in dem die doppelt ansässige Körperschaft ihren statutarischen Sitz hat.

19 d) Sonderfall sonstige Leistungen

Nach dem Gesetzeswortlaut berechtigen sonstige Leistungen nicht zu einer KStMinderung. Sonstige Leistungen zeichnen sich gerade dadurch aus, dass es sich nicht um Gewinnausschüttungen handelt. Eine enge Auslegung des Gesetzeswortlauts von Satz 1 lässt somit bei sonstigen Leistungen eine Minderung des KStGuthabens nicht zu (ohne weitere Begr. eine KStMinderung bei sonstigen Leistungen ausschließend vgl. DÖTSCH/PUNG, DB 2000, Beil. 10, 19). DÖRSCH (in DJPW, § 37 nF Rn. 22) hält – uE völlig zu Recht – den Ausschluss der vGA sowie der sonstigen Leistungen für eine massive stl. Diskriminierung. Diese Abgrenzungsfragen haben durch die Umstellung auf die ratierliche Auszahlung des KStGuthabens entweder völlig (bei Ausschüttungen ab 2007) oder massiv an Bedeutung verloren, da die Nichtmobilisierung des KStGuthabens durch bestimmte Formen der Gewinnausschüttung bis einschließlich 2006 dazu führt, dass ab 2008 höhere jährliche Auszahlungsraten bis zum Jahr 2017 zur Auszahlung gelangen. Insofern kommt es nur zu einem Zinsverlust.

► *Stellungnahme:* Der Wortlaut von Abs. 2 Satz 1 ist uE zu eng gefasst, insbes. wenn man den Begriff der sonstigen Leistungen deckungsgleich mit demjenigen von § 41 Abs. 1 KStG 1999 versteht. Ein solches Begriffsverständnis ist zwar naheliegend, aber nicht zwingend. Denn weder § 36 Abs. 2 (vgl. § 36 Anm. 23) noch § 37 verweisen auf § 41 Abs. 1 KStG 1999. Entscheidend für den Begriff der Gewinnausschüttung, die auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht, ist das Zivilrecht. Dies zeigt die Ergänzung des Abs. 2 im Rahmen des EURLUMsG. Aufgrund des Umstands, dass der Gesetzgeber nunmehr entgegen der zivilrechtl. Rechtslage in § 14 Abs. 3 angeordnet hat, dass vororganschaftlich bedingte Mehrabführungen strechtl. als Gewinnausschüttungen gelten, musste er in der Folge regeln, dass eine KStMinderung auch bei dieser stl. fingierten Gewinnausschüttung eintritt. Hätte er dies nicht angeordnet, wäre eine KStMinderung ausgeschlossen gewesen. Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass sämtliche Leistungen, welche zivilrechtl. als Dividende/Gewinnausschüttung zu verstehen sind, zu einer KStMinderung berechtigen.

Abgrenzungsfälle:

► *Liquidation:* Für den Fall der Liquidation reagierte der Gesetzgeber zwischenzeitlich durch Ergänzung des § 40 um einen Abs. 4 im Rahmen des UntStFG (vgl. die Erl. zu § 40) auf die Kritik an der hierfür bis dahin fehlenden gesetzlichen Regelung.

► *Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter:* Nach Auffassung der FinVerw. sind organschaftliche Ausgleichszahlungen keine Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnausschüttungsbeschluss beruhen. Zwar lässt sie für das Wj. der letztmaligen Anwendung des KStG 1999 sowie für das Übergangsjahr gem. § 36 Abs. 2 eine Gleich-

behandlung der Ausgleichszahlungen mit Gewinnausschüttungen zu (BMF v. 22.11.2001, BStBl. I 2001, 874; OFD Hann. v. 16.1.2002, LexInform. 0576022). Hingegen werden für den Übergangszeitraum und damit für § 37 Ausgleichszahlungen als sonstige Leistungen qualifiziert, welche eine KStMinderung nicht bewirken können (BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 – Tz. 30; zust. § 16 Anm. 10; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 11c).

► *Ausschüttung vororganschaftlicher Rücklagen*: Sollten bei der OG noch Rücklagen aus vororganschaftlicher Zeit vorhanden sein, kommt ggf. eine Auflösung und Ausschüttung dieser Rücklagen zur Mobilisierung des KStMinderungspotenzials in Betracht (vgl. hierzu allg. Abschn. 60 Abs. 4 Satz 4f. KStR 2004).

► *Kapitalherabsetzung*: Ähnlich restriktiv wie bei Ausgleichszahlungen verfährt die FinVerw. bei Kapitalherabsetzungen. Auch diese werden nicht als Gewinnausschüttungen angesehen, welche zu einer KStMinderung berechtigen (so zutr. BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 – Tz. 30; zust. DÖTSCH in DJPW, § 37 Rn. 27; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 11d; BOTT in ERNST & YOUNG, § 37 Rn. 65).

2. Rechtsfolge: Minderung des Körperschaftsteuerguthabens um 1/6 der Gewinnausschüttung 20

Satz 1 schreibt als Rechtsfolge die Minderung des KStGuthabens um jeweils 1/6 der Gewinnausschüttungen vor. Unter Gewinnausschüttung ist dabei die sog. Bardividende vor Abzug von KapErtrSt. zu verstehen. Dies gilt auch, wenn in einem VZ eine ordentliche Gewinnausschüttung mit einer vGA zusammenrefren sollte. In diesen Fällen führt die ordentliche Gewinnausschüttung in voller Höhe zu einer KStMinderung und nicht nur anteilig im Verhältnis zur Gesamtheit der Ausschüttungen in dem VZ. Eine lediglich anteilige KStMinderung lässt sich dem Gesetzeswortlaut nicht entnehmen.

Einstweilen frei.

21–24

III. Körperschaftsteuererminderung bei vororganschaftlich bedingten Mehrabführungen (Abs. 2 Satz 2) 25

Regelungsinhalt: Abs. 2 Satz 2 ordnet seit dem EURLUMsG (zur zeitlichen Anwendung s. Anm. 6) die entsprechende Geltung des Satzes 1 für Mehrabführungen iSd. § 14 Abs. 3 an, dh. solchen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben. Sie werden gem. § 14 Abs. 3 Satz 1 als Gewinnausschüttungen qualifiziert und gelten nach § 14 Abs. 3 Satz 3 als in dem Zeitpunkt erfolgt, in dem das Wj. der Organgesellschaft (OG) endet.

Zu solchen Mehrabführungen kann es zB kommen, wenn in vororganschaftlicher Zeit in der HBil. Rückstellungen zu bilden waren, die aufgrund strechtl. Sondervorschriften nicht passiviert werden durften. Dies trifft ua. auf Drohverlustrückstellungen zu. Treten die Verluste dann während der Zeit der Organshaft ein, sind sie strechtl. zu berücksichtigen, während sie handelsrechtl. aufgrund der Auflösung der Rückstellung erfolgsneutral bleiben. Dadurch übersteigt vor Berücksichtigung der Gewinnabführung der handelsrechtl. Gewinn der OG die strechtl. Gewinnzuweisung.

Hintergrund der gesetzlichen Neuregelung: Der BFH (v. 18.12.2002 – I R 50/01, nv., juris; v. 18.12.2002 – I R 51/01, BStBl. II 2005, 49; v. 18.12.2002 – I

R 68/01, HFR 2003, 991) entschied, dass sich der Begriff der Gewinnabführung iSd. § 14 ausschließlich nach Maßgabe des Zivilrechts bestimmt. Gemäß § 291 Abs. 1 AktG ist für den Umfang der Gewinnabführungspflicht allein der handelsrechtl. Jahresüberschuss maßgeblich. Für die Gewinnabführungspflicht lässt sich nicht danach unterscheiden, ob Teilbeträge der Gewinnabführung stl. gesehen ihre Veranlassung in vororganschaftlicher Zeit haben oder nicht. Dieser Auslegung des Begriffs der Gewinnabführung auch für Zwecke der stl. Organschaft gem. § 14 ist der Gesetzgeber nicht gefolgt. Stattdessen hat er durch die Anfügung von § 14 Abs. 3 die Rechtsauffassung der FinVerw., wie sie zuletzt in Abschn. 56 Abs. 4 Satz 3 KStR 1995 enthalten war, festgeschrieben.

Ohne eine Anpassung von Abs. 2 hätte der neue § 14 Abs. 3 keine KStMinderung ausgelöst. Eine KStMinderung setzt nach Satz 1 einen den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss voraus. Maßgeblich ist demzufolge die zivilrechtl. Qualifikation. Eine Mehrabführung ist aber gerade keine Gewinnverteilung, sondern eine Gewinnabführung. Daran ändert auch die in § 14 Abs. 3 Satz 1 enthaltene Bestimmung nichts, wonach die Mehrabführung als Gewinnausschüttung gilt, denn dabei handelt es sich um eine stl. Fiktion, die der zivilrechtl. Gesetzeslage diametral entgegensteht. Satz 2 hat damit für die KStMinderung eine rechtsbegründende und nicht lediglich eine klarstellende Funktion. Dieses Ergebnis wird durch die Gesetzesmaterialien gestützt. In der Begr. zur Beschlussempfehlung des FinAussch., auf dessen Anregung Satz 2 in das Gesetz aufgenommen wurde (BTDrucks. 15/4050, 58), wird ausdrükl. angeführt, dass es sich bei den Mehrabführungen iSd. § 14 Abs. 3 nicht um Gewinnausschüttungen handelt, die auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen. Diesem Verständnis schließt sich offenkundig auch die FinVerw. an, indem sie in BMF v. 22.12.2004 (BStBl. I 2005, 65) die Anwendung der vorgenannten BFH-Urteile in allen noch offenen Fällen bis zur Geltung der steuergesetzlichen Neuregelung anordnet.

Rechtsfolge: Die Anwendung von Abs. 2 Satz 2 löst eine unmittelbare und eine mittelbare Rechtsfolge aus. Unmittelbar ergibt sich eine KStMinderung iHv. 1/6 der vororganschaftlich bedingten Mehrabführung. Dadurch mindert sich uE die KSt der OG (analog BMF v. 28.10.1997, BStBl. I 1997, 939 – Tz. I.1.b). Mittelbar schafft sie die Voraussetzungen für die Anwendung der Nachsteuerregelung gem. Abs. 3, sofern OT eine Körperschaft ist bzw. eine PersGes., an der wiederum Körperschaften als Mitunternehmer beteiligt sind. Diese Gewinnausschüttungen stellen Bezüge iSd. § 8b Abs. 1 dar und sind im Rahmen jener Regelung von der KSt befreit (s. § 14 Anm. 324).

Mehrabführungen in organschaftlicher Zeit: Soweit Mehrabführungen ihre Ursache während der Geltungsdauer einer stl. Organschaft haben, gelten diese nicht als Gewinnausschüttungen, sondern als Minderung des stl. Einlagekontos (§ 27 Abs. 6 Satz 4) bzw. vormalig des EK 04 (Abschn. 59 Abs. 3 KStR 1995; BMF v. 10.1.1981, BStBl. I 1981, 44 – Tz. II.1). Sie lösen demzufolge auch keine KStMinderung aus.

IV. Übergangszeitraum für Gewinnausschüttungen (Abs. 2 Satz 3)

1. Regelungsgegenstand: Länge des Übergangszeitraums

26

Satz 3 enthält zwei Voraussetzungen, unter denen eine KStMinderung eintritt. Erstens muss eine Gewinnausschüttung erfolgen. Zweitens muss dies innerhalb eines nach Wj. bestimmten Zeitraums geschehen.

Erfolgen der Gewinnausschüttung: Darunter ist der Abfluss der gem. Satz 1 qualifizierten Gewinnausschüttungen (ordentliche Gewinnausschüttung, Vorabausschüttungen; s. Anm. 18f.) zu verstehen. Der Begriff des Erfolgens ist identisch mit demjenigen in § 36 Abs. 2 (vgl. § 36 Anm. 24). Sollte aE des Übergangszeitraums handelsrechtl. kein ausreichend hohes Gewinnausschüttungspotenzial vorhanden sein, hätten sich dieselben Gestaltungsüberlegungen wie bei der Mobilisierung des EK 45 im Rahmen des § 36 angeboten, insbes. das Leg-ein-Hol-zurück-Verfahren, weniger das Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahren. Die zwingende Notwendigkeit zu Gestaltungsmaßnahmen aE des Übergangszeitraum ließ die Vorschrift vor dem Hintergrund des Beschlusses des BVerfG v. 19.11.2009 (1 BvR 2192/05, BGBl. I 2010, 326 = BFH/NV 2010, 803; s. § 36 Anm. 5) als verfassungswidrig erscheinen. Allerdings hat sich diese Frage aufgrund der Umstellung auf die ratierliche Auszahlung des KStGuthabens gem. Abs. 5 erübrigt.

Länge des Übergangszeitraums: Der Gesetzgeber hat sich gegen die Bestimmung eines nach Zeitjahren, dh. Kj., festgelegten Übergangszeitraums entschieden. Stattdessen hat er den Beginn des Übergangszeitraums und dessen Dauer in Anzahl von Wj. festgelegt. Gemessen in Kj. ist das Ende des Übergangszeitraums offen.

▶ *Beginn des Übergangszeitraums:* Der Übergangszeitraum beginnt mit Ablauf des Wj., auf dessen Schluss das KStGuthaben ermittelt wird. In der Regel beginnt damit der Übergangszeitraum mit Ablauf des 31.12.2001 bzw. des Wj. 2001/2002. Nicht maßgeblich ist der Schluss des Wj., zu dem die Endbestände des vEK ermittelt werden.

▶ *Dauer des Übergangszeitraums:* Die Dauer des Übergangszeitraums war ursprünglich mit 15 Wj. festgelegt. Sie wurde infolge der Einf. des rund dreijährigen KStMoratoriums um drei Jahre auf insgesamt 18 Wj. ausgedehnt (vgl. auch PAUKA, NWB 2003, F. 4, 4717 [4719]). Ohne Umstellung des Wj. endete der Übergangszeitraum damit bei kalenderjahrgleichen Wj. im VZ 2019, bei vom Kj. abweichenden Wj. im VZ 2020. Wegen der Bezugnahme auf Wj. hätte aufgrund der Bildung von Rumpfwj. der Übergangszeitraum auch in einem früheren VZ enden können (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 21a). Diese Überlegung hat sich durch die ratierliche Auszahlung des KStGuthabens überholt.

2. Rechtsfolge: Minderung der Körperschaftsteuer und Festlegung des Veranlagungszeitraums der Körperschaftsteuerminderung

a) Minderung der Körperschaftsteuer

27

Die Minderung der KSt ist in zweifacher Hinsicht an das KStGuthaben gebunden. Erstens reduziert sich die KSt in derselben Höhe, in der sich das KStGut-

haben gem. Satz 1 mindert, nämlich im Ergebnis um 1/6 der nach Satz 1 qualifizierten Gewinnausschüttungen, sofern nicht die Deckelung gem. Abs. 2a greift. Zweitens ist die KStMinderung insgesamt an die Höhe des KStGuthabens geknüpft. In diesen Fällen ordnet Satz 3 die Minderung der KSt bis zum (vollständigen) Verbrauch des KStGuthabens an. Im Fall der Umwandlung auf eine PersGes. oder Liquidation kann das KStGuthaben auch früher aufgebraucht sein, da für diese Situationen das KStMoratorium nicht zu beachten ist (vgl. Anm. 45).

Minderung der KSt bedeutet dabei nicht nur, dass nach Berücksichtigung der Gewinnausschüttungen noch eine positive Rest-KSt verbleibt. Vielmehr kann sich dadurch auch eine KStErstattung ergeben, obwohl dies nicht aus dem Gesetzeswortlaut folgt (glA DANELING in BLÜMICH, § 37 Rn. 28; DÖTSCH in DJPW, § 37 Rn. 12; KORN/STRAHL, KÖSDI 2000, 12581 [12590]; GÜNKEL/FENZL/HAGEN, DStR 2000, 445 [450]; SEMMLER, DStR 2001, 1337; BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 – Tz. 31). Insoweit unterscheidet sich Abs. 2 nicht von § 27 Abs. 1 KStG 1999 (vgl. dazu Abschn. 77 Abs. 5 KStR 1995).

28 b) Veranlagungszeitraum der Körperschaftsteuerminderung

KStMinderung im Veranlagungszeitraum der Gewinnausschüttung: Nach Satz 3 mindert sich die KSt für den VZ, in dem das Wj. endet, in dem die nach Satz 1 qualifizierten Gewinnausschüttungen erfolgen. Insofern verfolgt der Gesetzgeber bei Abs. 2 eine andere Konzeption als unter dem Regime des Anrechnungsverfahrens mit § 27 Abs. 3 KStG 1999. Es erfolgt im Gegensatz zu § 27 Abs. 3 KStG 1999 keine Unterscheidung mehr zwischen einer ordentlichen Gewinnausschüttung für ein abgelaufenes Wj. und einer Vorabauschüttung. Diese geänderte Konzeption betrifft die ordentliche Gewinnausschüttung. Während sich unter dem Anrechnungsverfahren die KSt für den VZ ändert, in dem das Wj. endet, für das die Ausschüttung erfolgt, kommt es während des Übergangszeitraums darauf nicht mehr an. Entscheidend ist nunmehr ausschließlich, wann die ordentliche Gewinnausschüttung durchgeführt wird, dh. erfolgt. Diese Neukonzeption bei der ordentlichen Gewinnausschüttung für ein abgelaufenes Wj. ist für die betroffenen Körperschaften und Personenvereinigungen insofern von Nachteil, als die KStMinderung zu einem späteren Zeitpunkt liquiditätswirksam wird als unter dem KStAnrechnungsverfahren. Daraus können sich zwischenzeitlich Finanzierungsnachteile für die ausschüttende Körperschaft ergeben (s. auch HAUN in ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmenssteuerreform, 2. Aufl. 2000, C Rn. 22).

Aktivierungszeitpunkt bilanzrechtlich umstritten: Handelsrechtlich war umstritten, in welchem Geschäftsjahr (Wj.) die KStMinderung bei der ausschüttenden Körperschaft bei der Ermittlung des KStAufwands berücksichtigt werden konnte. Während die FinVerw. (BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 – Tz. 31; bereits BMF v. 16.5.2002, GmbHR 2002, 759; v. 13.9.2002, GmbHR 2002, 1263, sowie zahlreiche OFD-Verfügungen, ua. OFD Nürnberg v. 16.1.2003, GmbHR 2003 368) und Teile des Schrifttums (zB FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 20; BOTT in ERNST & YOUNG, § 37 Rn 98 f.) uE zutreffend die Auffassung vertreten, dass die KStMinderung erst in dem VZ berücksichtigt werden kann, in dem die Gewinnausschüttung erfolgt, sind nach der Verlautbarung des HFA v. 30.10.2001 (FN-IdW 2001, 688) sowohl eine KStMinderung als auch eine KStErhöhung handelsrechtl. bereits für das Geschäftsjahr zu berücksichtigen, an dessen Ergebnis sie anknüpfen. Als Rechtsgrundlage für diese Auffassung wird § 278 HGB angeführt (zust. auch DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2002, 1977 [1982 f.]).

V. Verfahrensrecht (Abs. 2 Sätze 4 und 5)

1. Fortschreibung und gesonderte Feststellung des Körperschaftsteuerguthabens (Satz 4) 36

Satz 4 verpflichtet die Körperschaften bzw. Personenvereinigungen zur Fortschreibung und gesonderten Feststellung des KStGuthabens in den folgenden 17 Wj. Die laufende Minderung des KStGuthabens aufgrund von Gewinnausschüttungen gem. Satz 1 erfordert es, das KStGuthaben fortzuschreiben. Mittels dieser gesonderten Feststellung wird über die Fortschreibung verfahrensrechtl. bindend entschieden.

Gesonderte Feststellung mit Grundlagenbescheidfunktion: Das KStGuthaben ist gesondert festzustellen. Es gelten damit § 179 ff. AO. Der Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für den KStBescheid des VZ, in dem die Minderung der KSt gem. Abs. 2 Satz 1 zu berücksichtigen ist (BFH v. 22.2.2006 – I R 67/05, BStBl. II 2008, 312).

Schluss der jeweiligen Wirtschaftsjahre: Die Fortschreibung erfolgt auf den Schluss der jeweiligen Wj. Bis zur Neufassung von Satz 4 (vormals Satz 3) im Rahmen des UntStFG war unklar, ob aufgrund des Gesetzeswortlauts „jeweiligen Wirtschaftsjahre“ das KStGuthaben zum Schluss eines jeden Wj. fortzuschreiben ist oder nur auf den Schluss derjenigen Wj., in denen Gewinnausschüttungen erfolgen. Diese Unklarheit wurde durch den seit der Neufassung des Satzes 5 (vormals Satz 4) erfolgten Verweis auf § 27 Abs. 2 beseitigt. § 27 Abs. 2 ordnet an, dass auf den Schluss eines jeden Wj. eine Feststellungserklärung betreffend das stl. Einlagekonto abzugeben ist.

Letztmalige Fortschreibung: Der Zeitpunkt der letztmaligen Fortschreibung und gesonderten Feststellung des KStGuthabens kann sich durch Zeitablauf, durch Erschöpfung des KStGuthabens sowie Beendigung der Körperschaft ergeben.

► *Ablauf des Übergangszeitraums:* Satz 4 ordnet die letztmalige Fortschreibung und gesonderte Feststellung des verbleibenden KStGuthabens auf den Schluss des 17. Wj. an, welches auf das Wj. der Ermittlung des KStGuthabens folgt. Diese Begrenzung wurde mit Einf. der ratierlichen Auszahlung des KStGuthabens hin-fällig.

► *Vollständiger Verbrauch des Körperschaftsteuerguthabens:* Der Fall konnte nur eintreten, wenn das KStGuthaben bereits vor Einführung des KStMoratoriums vollständig verbraucht war, denn ohne einen Sonderfall, zB die Liquidation der KapGes., ist seitdem ein KStGuthaben bis zum Ende des Übergangszeitraums vorhanden. Unklar war für diese Fälle, ob auf den Schluss des Wj., das dem Wj. des vollständigen Verbrauchs des KStGuthabens vorangeht, letztmalig eine Fortschreibung und gesonderte Feststellung erforderlich war oder ob weitere gesonderte Feststellungen von Nullbeständen notwendig wurden (so FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 25; BAUSCHATZ in GOSCH, § 37 Rn. 71).

► *Liquidation einer Körperschaft:* Bei Liquidation einer KapGes. bzw. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft ist eine gesonderte Feststellung des KStGuthabens letztmalig auf das Ende des Abwicklungszeitraums vorzunehmen. Der BFH v. 22.2.2006 (I R 67/05, BStBl. II 2008, 312) ließ es aufgrund der Besonderheiten

des Sachverhalts unentschieden, ob während des Liquidationszeitraums jedes Jahr oder erst aE des dreijährigen Besteuerungszeitraums ein KStGuthaben zu ermitteln ist. Das KStGuthaben ist uE auch während der Liquidation jährlich zu ermitteln und fortzuschreiben (so zutr. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 27b mit eingehender Begründung).

Änderungen des Feststellungsbescheids können sich aufgrund der allgemeinen Vorschriften der AO ergeben. In der Praxis von Bedeutung werden vor allem diejenigen Fälle sein, in denen sich nachträglich herausstellt, dass die Voraussetzungen eines den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses entgegen den ursprünglichen Annahmen nicht gegeben waren.

37 2. Gliederungszusammenhang (Satz 5)

Satz 5 verweist auf § 27 Abs. 2 zur Fortschreibung und gesonderten Feststellung des stl. Einlagekontos. In der ursprünglichen Version des § 37 idF des StSenkG waren die verfahrensrechtl. Vorschriften nicht überzeugend geregelt:

- Der damalige Abs. 2 Satz 4 enthielt ausschließlich die Bestimmung, dass der Bescheid über die gesonderte Feststellung Grundlagenbescheid für den Bescheid über die gesonderte Feststellung zum folgenden Feststellungszeitpunkt sein sollte. Damit übernahm Satz 4 den bereits aus § 47 Abs. 1 Satz 2 KStG 1999 bekannten Gliederungszusammenhang. Seit der Änderung aufgrund des UntStFG erfolgt ein Verweis auf § 27 Abs. 2.
- Abs. 3 Satz 4 ordnete die entsprechende Geltung von ua. § 27 Abs. 2 an. Dies passte jedoch für die Nachsteuerregelung des Abs. 3 nicht. So machte es ua. keinen Sinn, dass für die empfangende Körperschaft durch den Verweis auf § 27 Abs. 2 neben Abs. 2 Satz 4 nochmals für die Fortschreibung des KStGuthabens ein gesondertes Feststellungsverfahren vorgeschrieben wurde.

Der Gesetzgeber hat sich im Rahmen des UntStFG der Kritik an der damaligen Gesetzesfassung angenommen und die verfahrensrechtl. Vorschriften zur Fortschreibung und Feststellung des KStGuthabens im jetzigen Abs. 2 Satz 5 zusammengefasst, indem er die bisherige Textfassung durch einen Verweis auf § 27 Abs. 2 ersetzt hat. § 27 Abs. 2 enthält für das stl. Einlagekonto die Regelungen zu dessen Fortschreibung und Feststellung, zur Grundlagenfunktion sowie zur Erklärungs- und Unterzeichnungspflicht (s. im Einzelnen § 27 Anm. 80 ff.).

38 3. Sonderproblem der unterjährigen Zugänge zum Körperschaftsteuerguthaben aufgrund Nachsteuerregelung

Umstritten war bei Einf. des § 37, ob bei in demselben Wj. empfangenen und geleisteten Gewinnausschüttungen eine Saldierung der Zugänge zum KStGuthaben, ausgelöst durch die Nachsteuerregelung gem. Abs. 3, mit den Minderungen aufgrund eigener Gewinnausschüttungen zulässig ist oder nicht.

Diese Frage stellte sich mit besonderer Dringlichkeit bei Gewinnausschüttungen vor Einf. des KStMoratoriums gem. Abs. 2a und wäre ohne Einf. der ratierlichen Auszahlung des KStGuthabens aE des 18-jährigen Übergangszeitraums erneut aufgeworfen worden. Da das KStMoratorium die Bedingungen für die Mobilisierung des KStGuthabens erheblich verschlechterte, war es das Interesse der Stpfl., dieses möglichst frühzeitig mobilisieren zu können, um keine Zins- und

Liquiditätsverluste zu erleiden. Demgegenüber wäre es aE des Übergangszeitraums darum gegangen, aufgrund der Nachsteuerregelung kein KStGuthaben bei der die Gewinnausschüttung empfangenden Körperschaft zu verlieren. Die Problematik entspricht in ihrer Struktur derjenigen im Rahmen der Umgliederung der vEK-Bestände gem. § 36, namentlich § 36 Abs. 2 Satz 3, der sog. „doppelten Umgliederungs-Falle“ (vgl. eingehend PRINZ/THURMAYR, GmbHR 2001, 798). Die materiellen Auswirkungen können beträchtlich sein, wie das nachfolgende Beispiel verdeutlichen soll:

Beispiel: Die M-GmbH ist alleinige Gesellschafterin einer Tochtergesellschaft, der T-GmbH. Im Jahr 2002 erhält die M-GmbH im Juni eine Gewinnausschüttung iHv. 400 000 € von der T-GmbH, im Juli 2002 leistet sie selber eine Gewinnausschüttung iHv. 1 000 000 € an ihre Anteilseigner. Die beiden Gesellschaften weisen zum 31.12. 2001 folgendes Eigenkapital sowie KStGuthaben aus:

	M-GmbH €	T-GmbH €
Stammkapital	100 000	50 000
Gewinnrücklagen	850 000	360 000
Jahresüberschuß 2001	150 000	40 000
Eigenkapital	1 100 000	450 000
KStGuthaben	100 000	60 000

Das KStGuthaben der M-GmbH stammte aus einem vormaligen EK 40 von 600 000 €. Die Differenz von 400 000 € zur Summe aus Gewinnrücklagen und Jahresüberschuss von 1 000 000 € geht auf ausländ. Gewinnanteile zurück. Bei der T-GmbH entsprechen die Gewinnrücklagen dem vormaligen EK 40.

Gesellschaft	Fortentwicklung KStGuthaben und KStMinderung bei M-GmbH					
	Saldierbarkeit			Saldierungsverbot		
	Gewinnrücklagen/JÜ €	KSt-Guthaben €	KSt-Minderung €	Betrag €	KSt-Guthaben €	KSt-Minderung €
T-GmbH:						
<i>Anfangsbestand 31.12.2001</i>	400 000	60 000		400 000	60 000	
Gewinnausschüttung T-GmbH	-400 000			-400 000		
KStMinderung maximal jedoch		-60 000	66 667 60 000		-60 000	66 667 60 000
<i>Endbestand 31.12.02</i>	0	0	-60 000	0	0	-60 000
M-GmbH:						
<i>Anfangsbestand 31.12.01</i>	1 000 000	100 000		1 000 000	100 000	
Gewinnausschüttung M-GmbH	-1 000 000			-1 000 000		
Gewinnausschüttung T-GmbH	400 000	60 000		400 000	60 000	
KStMinderung maximal jedoch		-160 000	166 667 160 000		-100 000	166 667 100 000
<i>Endbestand 31.12.02</i>	400 000	0	-160 000	400 000	60 000	-100 000
Gesamt	400 000	0	-220 000	400 000	60 000	-160 000
Differenz bei Saldierungsverbot					60 000	60 000

Die Finanzverwaltung lehnte eine Saldierung ab (BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 – Tz. 40). Sie begründete dies damit, dass ein aus der Nachsteuer entstehendes KStGuthaben den Bestand zum Schluss des Wj. des Zuflusses erhöht, weshalb es erst bei Ausschüttungen in den Folgejahren realisiert werden kann.

Das Schrifttum war gespalten. Am vehementesten befürworteten DÖRSCH (DStR 2003, 1997 [1998 f.] sowie DÖTSCH/PUNG (DB 2003, 2514 [2515]) die Auffassung der FinVerw. und sprachen sich ebenfalls gegen eine Saldierung aus. Sie begründeten dies damit, dass sich aus dem Gesetzeswortlaut des Abs. 2 Satz 2 nicht die Zulässigkeit einer Saldierung herleiten ließe und demzufolge eine gesetzliche Regelungslücke vorläge (ebenso CHRISTOFFEL, StR aktuell 2003, 178 [188]; OTT, Inf. 2003, 376 [380 f.]; SCHNITGER, DStR 2003, 768 [769]), sprach sich uE weder für noch gegen eine Saldierung aus, sondern gab vor allem Gestaltungshinweise bei dieser unsicheren Situation; SEMMLER, NWB 2003, F. 4, 4725 [4729], schließlich forderte eine gesetzliche Klarstellung). Demgegenüber stützten sich die Befürworter einer Saldierung (insbes. LORNSEN-VEIT/MÖBUS, BB 2003, 1154 [1156]; BREN/KIRSTE, GmbHR 2003, 1047 [1156]; KRAMER, DStR 2003, 1866 [1868]) auf den Gesetzeswortlaut sowie ebenfalls den (anders interpretierten) Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung.

Stellungnahme: Dieser Auffassung ist zuzustimmen. Zwar ist mit DÖTSCH davon auszugehen, dass sich der Gesetzeswortlaut nicht unmittelbar zur (Un-)Zu-

lässigkeit einer Saldierung äußert. Gleichwohl ergibt sich die Zulässigkeit einer Saldierung mittelbar aus dem Gesetzeswortlaut, nämlich aufgrund der Verweisung auf § 27 Abs. 2 in Satz 5. Gemäß § 27 Abs. 2 Satz 1 wird der unter Berücksichtigung der Zu- und Abgänge des Wj. ermittelte Bestand des stl. Einlagekontos gesondert festgestellt. Diese Verweisung auf § 27 Abs. 2 Satz 1 wird auch nicht durch Satz 4 verdrängt, wonach das verbleibende KStGuthaben auf den Schluss der jeweiligen Wj. fortzuschreiben und gesondert festzustellen ist, denn Satz 4 enthält lediglich die Vorschrift zur Fortschreibung und gesonderten Feststellung, sagt hingegen selbst nichts dazu aus, ob bei der Fortschreibung auch Zugänge zum KStGuthaben zu berücksichtigen sind oder nicht. Dies ergibt sich erst aufgrund der Verweisung auf § 27 Abs. 2 Satz 1. Diesem Ergebnis steht nicht entgegen, dass gem. § 27 Abs. 2 Satz 2 der Bescheid über die gesonderte Feststellung des stl. Einlagekontos Grundlagenbescheid für den Feststellungsbescheid zum folgenden Feststellungszeitpunkt ist. Grundlagenfunktion kann nur dem festgestellten Bestand zum Ende des vorangegangenen Wj. als Ausgangsbasis zukommen. Sie kann sich nicht auf die Frage erstrecken, wie Zu- und Abgänge des laufenden Wj. zu berücksichtigen sind. Auch in anderen Fällen ist die gesonderte Feststellung zum Ende eines Wj. lediglich die Ausgangsbasis für die gesonderte Feststellung in dem darauffolgenden Wj. (vgl. zB § 15a Abs. 4 Satz 2 EStG).

Der BFH hielt nach summarischer Prüfung die Auffassung der FinVerw. für ernstlich zweifelhaft (BFH v. 5.4.2005 – I B 221/04, BStBl. II 2005, 526). Daraufhin sprachen sich mehrere FG gegen die in BMF v. 6.11.2003 (BStBl. I 2003 – Tz. 40) vertretene Auffassung aus (FG Hess. v. 18.12.2006 – 4 K 3845–3846/03, EFG 2008, 0159, rkr.; FG Münster v. 16.3.2007 – 9 K 6468/03, EFG 2007, 1192, rkr.; FG München v. 2.5.2007 – 6 K 3224/06, EFG 2007, 1271, rkr.). Gleichwohl hielt die FinVerw. zunächst an ihrer Auffassung fest (zB OFD Hann. v. 28.9.2007, DStR 2007, 2214). Erst nachdem der BFH v. 28.11.2007 (I R 42/07, BStBl. II 2008, 390) entschied, dass ein durch Abs. 3 begründetes KStGuthaben nach Abs. 2 realisiert werden kann, indem die Gesellschaft noch im selben Jahr, in dem sie die Gewinnausschüttung erhält, ihrerseits eine Gewinnausschüttung vornimmt, gab sie ihre ablehnende Haltung auf (vgl. OFD Hann. v. 25.6.2008, juris). Dabei kommt es nach BFH v. 28.11.2007 (I R 42/07, BStBl. II 2008, 390) weder darauf an, ob es sich bei der vorgenommenen Gewinnausschüttung um eine Vorabauschüttung oder um eine Ausschüttung für ein abgelaufenes Wj. handelt, noch darauf, in welcher zeitlichen Reihenfolge die erhaltene und die vorgenommene Gewinnausschüttung erfolgen.

Entsprechendes gilt, wenn eine KapGes. als übernehmende Körperschaft im Laufe eines Wj. das KStGuthaben von der übertragenden Körperschaft zB im Wege der Verschmelzung oder Spaltung übernommen hat und im selben Wj. eine Gewinnausschüttung vornimmt (so zutr. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 17d).

Einstweilen frei.

39–47

**D. Erläuterungen zu Abs. 2a:
Körperschaftsteuer-Moratorium und anschließende
Deckelung der Körperschaftsteuerminderung**

48

I. Grund und Bedeutung der Änderung

In den Jahren 2001 und 2002 brach das KStAufkommen regelrecht in sich zusammen. Ein Grund hierfür war die umfangreiche Mobilisierung des KStMinderungspotenzials über Gewinnausschüttungen im Übergangsjahr 2001 (bzw. 2001/2002) gem. § 36 (vgl. Übersicht in § 36 Anm. 3). Die Unternehmen mobilisierten damit den dem Staat über Jahre hinweg gewährten zinslosen Kredit in Höhe der Differenz zwischen Tarif- und Ausschüttungsbelastung. Ähnliches befürchtete der Gesetzgeber offenbar auch durch die Realisierung des KStGuthabens gem. § 37 aufgrund von Gewinnausschüttungen ab 2002. Sie orientierte sich in der ursprünglichen Gesetzesfassung ausschließlich an der Höhe der Gewinnausschüttungen und betrug 1/6 derselben. Aus diesem Grund war zur Verstärkung des KStAufkommens zunächst eine Art Mindestbesteuerung vorgesehen durch Begrenzung der KStMinderung auf die Hälfte der festgesetzten KSt (BTDrucks. 15/119, 11 und 44). Der FinAussch. hingegen plädierte für eine Synchronisation von KStMinderung und Übergangszeitraum, indem die KStMinderung auf 1/14 des am 31.12.2002 vorhandenen KStGuthabens gedeckelt werden sollte (BTDrucks. 15/480, 28; BTDrucks. 15/481, 15). Die jetzige Gesetzesfassung selbst wurde im Rahmen der Beratungen des Vermittlungsausschusses v. 9.4.2003 als Beschlussempfehlung entwickelt (BTDrucks. 15/841; vgl. auch die Übersicht der OFD Münster v. 4.6.2003, StuB 2003, 563). Aus dem Wortlaut der Empfehlung wird deren Intention deutlich, nämlich eine übermäßige Belastung des KStAufkommens aufgrund von Gewinnausschüttungen zukünftig zu verhindern (krit. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 18b; zur Gesetzesentwicklung vgl. auch RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 805 [812]).

Während des KStMoratoriums wurde die Aussetzung von Gewinnausschüttungen oder Ersatz derselben durch „Ausschüttungssurrogate“ vorgeschlagen, wie angemessen verzinsliche Darlehen der Körperschaft an ihre Anteilseigner oder in Sondersituationen Vorabauschüttungen zur Umwandlung von Gewinnausschüttungen in eine steuerschonende Einlagenrückgewähr (vgl. hierzu und zu weiteren Maßnahmen PRINZ, FR 2004, 19 [20 ff.]). Zum Ende des KStMoratoriums bot es sich an, entweder die Abfassung von Gewinnverteilungsbeschlüssen oder zumindest die Fälligkeit der Gewinnausschüttung auf einen Zeitpunkt nach dem 31.12.2005 zu legen. Letzteres kann bei beherrschenden Gesellschaftern zu Abgrenzungsproblemen führen (zB BFH v. 9.12.1987 – I R 260/83, BStBl. II 1988, 460 [462 f.]; v. 17.11.1998 – VIII R 24/98, BStBl. II 1999 223 [224], s. auch WESSELBAUM-NEUGEBAUER, StuB 2003, 590 [594]).

II. Ausschluss der Körperschaftsteuererminderung durch Einführung eines Körperschaftsteuer-Moratoriums (Abs. 2a Nr. 1)

1. Gewinnausschüttungen

49

Begriff der Gewinnausschüttung: Der Begriff der Gewinnausschüttung ist in Nr. 1 nicht näher bestimmt. Ihm kommt im Rahmen des Abs. 2a uE keine eigenständige Funktion zu, denn in Abs. 2 Satz 1 wird im Eingangsteil bestimmt, dass die KStMinderung vorbehaltlich des Abs. 2a eintritt. Demzufolge muss Abs. 2a über den Gesetzeswortlaut hinaus all diejenigen Leistungen umfassen, für die eine KStMinderung in Betracht kommt. Diese erweiternde Auslegung entspricht dem Sinn und Zweck des Gesetzes. Vororganschaftlich bedingte Mehrabführungen wurden durch die Einfügung von Abs. 2 Satz 2 den zivilrechtl. Gewinnausschüttungen gleichgestellt, indem sie zu einer KStMinderung berechtigen. Derlei Mehrabführungen sollten nicht benachteiligt, sie sollen aber auch nicht begünstigt werden. Dies wäre der Fall, wenn für sie das KStMoratorium nicht gälte. Eine solche Intention kann dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden.

Erfolgen der Gewinnausschüttung: Nach stRspr. des BFH kommt es für die Frage, wann eine Gewinnausschüttung „erfolgt“, auf den Abflusszeitpunkt an (zB BFH v. 23.6.1993 – I R 72/92, BStBl. II 1993, 801 [804]; v. 21.7.1999 – I R 57/98, BStBl. II 2001, 127 [129]; zum Abfluss bei damit bewirktem Verstoß gegen die Kapitalerhaltungsvorschriften vgl. BFH v. 7.11.2001 – I R 11/01, BFH/NV 2002, 540; vgl. ferner § 36 Anm. 24). Dies gilt auch für die Anwendung des Abs. 2a.

2. Taggenaue Begrenzung

50

Vom KStMoratorium betroffen sind Gewinnausschüttungen, welche nach dem 11.4.2003 und vor dem 1.1.2006 erfolgen. Die Begrenzung des KStMoratoriums ist damit taggenau und hängt weder vom Anfangs- bzw. Endzeitpunkt eines Wj. noch vom Kj. ab.

Dies bedeutet, dass bei einem kalenderjahrgleichen Wj. die Mobilisierung des KStGuthabens in 2003 davon abhängt, wann die Gewinnausschüttung erfolgt. Erfolgt sie vor dem 12.4.2003, kann das KStGuthaben nach den bisher geltenden Vorschriften, nämlich iHv. 1/6 der Gewinnausschüttung, mobilisiert werden. Bei Gewinnausschüttungen nach dem 11.4.2003 hängt dies zudem vom Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses ab (vgl. Anm. 51).

Entsprechendes gilt bei vom Kj. abweichenden Wj. In diesen Fällen ist die taggenaue Begrenzung darüber hinaus bei Ablauf des KStMoratoriums zum 31.12.2005 von Bedeutung.

3. Übergangsregelung des § 34 Abs. 13d

51

Die in § 34 Abs. 13d (vormals Abs. 13b) enthaltene gesonderte Übergangsregelung zu Abs. 2a differenziert wie folgt (vgl. zB auch die Schaubilder bei HEGEMANN/QUERBACH, Stbg 2003, 197 [205], bzw. HEGEMANN/QUERBACH, GStB 2003, 297 [305]):

Gewinnausschüttungen vor dem 12.4.2003: Sofern Gewinnausschüttungen vor dem 12.4.2003 erfolgen, gilt Abs. 2 idF des UntStFG. Danach hängt die KStMinderung ausschließlich von der Höhe der Gewinnausschüttung sowie dem vorhandenen KStGuthaben ab. Da grds. nur ordentliche Gewinnausschüttungen von § 37 erfasst sind, muss der Gewinnverteilungsbeschluss ebenfalls vor dem 12.4.2003 gefasst worden sein. Dieser Stichtag ist Folge der Annahme der Empfehlungen des Vermittlungsausschusses durch BTag und BRat am 11.4.2003. Nachdem die Ergebnisse der Verhandlungen im Vermittlungsausschuss erst am 9.4.2003 bekannt wurden, hatten insbes. Publikumsgesellschaften keine Möglichkeit mehr, sich auf die geänderte Situation einzustellen (vgl. auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 18d). Selbst personenbezogene KapGes. kamen wegen der verbliebenen zwei Tage unter großen Zugzwang.

Gewinnausschüttungen nach dem 11.4.2003 und vor dem 1.1.2006: In diesen Fällen kommt die bisherige Fassung von Abs. 2 nur dann zur Anwendung, wenn der Gewinnverteilungsbeschluss vor dem 21.11.2003, dem Tag des Kabinettsbeschlusses über das StVergAbG, gefasst wurde. Der Gesetzgeber ging offenbar davon aus, dass nach diesem Tag die Stpfl. mit einer zukünftig eingeschränkten Realisierbarkeit des KStGuthabens rechnen mussten. Das Schutzbedürfnis sank damit ab diesem Tag. Diese Alt. dürfte praktisch kaum relevant geworden sein. Problematisch an ihr ist der Nachweis der rechtzeitigen Abfassung des Gewinnverteilungsbeschlusses, nachdem zwischen Abfassung des Gewinnverteilungsbeschlusses und Gewinnausschüttung üblicherweise nur wenige Tage liegen (zum Sonderproblem der Jahresabschlussprüfung vgl. HFA, FN-IdW 2001, 688; HFA, FN-IdW 2003, 22; HFA, FN-IdW 2003, 281; zur Diskussion der Zuordnung der KStMinderung zum Wj. der Gewinnausschüttung oder des vorherigen Wj. s. Anm. 28).

52 4. Ausschluss des Körperschaftsteuer-Moratoriums bei Beendigung der Körperschaftsteuerpflicht

Das KStMoratorium sollte nicht zu einem endgültigen Wegfall des KStGuthabens führen, sondern dessen Verwertbarkeit für den Stpfl. in zeitlicher Hinsicht strecken. Aus diesem Grund traf der Gesetzgeber Vorkehrungen für diejenigen Fälle, in denen die StPfl. der Körperschaft endgültig endete. Ein abrupter Verlust des KStGuthabens vor Ablauf der Übergangsfrist wäre einem enteignungsgleichen Eingriff gleichgekommen (so zutr. SCHULZE ZUR WIESCHE, WpG 2003, 586 [590]). Demzufolge wurde in den folgenden Vorschriften die Nichtanwendbarkeit von Abs. 2a ausdrückl. angeordnet (vgl. auch BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 – Tz. 34; KORN/STRAHL, KÖSDI 2003, 13714 [13723]):

- ▶ § 40 Abs. 3 Satz 2 aF: Übergang des Vermögens einer unbeschr. stpfl. Körperschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine von der KSt befreite Körperschaft, Personenvereinigung, Vermögensmasse oder juristischen Person des öffentlichen Rechts;
- ▶ § 40 Abs. 4 Satz 7 aF: Verteilung des Vermögens einer Körperschaft oder Personenvereinigung im Rahmen einer Liquidation iSd. § 11;
- ▶ § 10 Satz 2 UmwStG aF: Übergang des Vermögens einer Körperschaft auf eine PersGes. oder eine natürliche Person insbes. im Wege der Verschmelzung oder eines Formwechsels (§ 14 UmwStG). Bei Auf- und Abspaltungen wird das KStMoratorium teilweise ausgesetzt und zwar im Verhältnis der auf die PersGes. übergehenden Vermögenswerte zu den vor der Spaltung vorhandenen Ver-

mögenswerten (§ 16 Satz 2 UmwStG iVm. § 40 Abs. 2 Satz 3). Die KSt der übertragenden Körperschaft mindert sich im VZ der Umwandlung in Höhe des gesamten (Verschmelzung bzw. Aufspaltung) oder eines Teils des KStGuthabens (Abspaltung) der Körperschaft. Gegebenenfalls kommt es zu einer KStErstattung (vgl. HEY, GmbHR 2001, 993 [994 f.]; vgl. auch Anm. 27).

Dementsprechend konnten sich im Einzelfall Umwandlungen einer Körperschaft zB in eine PersGes. zur sofortigen Realisierung des KStGuthabens anbieten, wobei allerdings nicht nur die Ebene der Körperschaft im Auge zu behalten, sondern auch die Situation auf Ebene der Anteilseigner zu würdigen war (vgl. auch SCHIFFERS, GmbHR 2003, 673 [676]; BRODERSEN/LITTAN, GmbHR 2003, 678 ff.; LEMAÎTRE, DStR 2003, 1476 ff.).

Einstweilen frei.

53–54

III. Gewinnausschüttungen nach Ablauf des KStMoratoriums (Abs. 2a Nr. 2)

1. Gleichmäßige Verteilung des Körperschaftsteuerguthabens

55

Nach Ablauf des KStMoratoriums zum 1.1.2006 führt Abs. 2a Nr. 2 eine Deckelung der KStMinderung ein. Diese errechnet sich, indem das KStGuthaben gleichmäßig auf den Rest des auf insgesamt 18 Wj. verlängerten Übergangszeitraums verteilt wird. Maßgeblich ist dabei das auf den Schluss des vorangegangenen Wj. festgestellte KStGuthaben. Die Deckelung gem. Abs. 2a Nr. 2 geht der Regelung gem. Abs. 2 zwar formell vor (vgl. Anm. 17). Praktische Auswirkungen hat dies allerdings nicht, da faktisch der jeweils niedrigere Höchstbetrag (Deckelung oder KStMinderung) zur Anwendung gelangt (vgl. Beispiel in Anm. 56).

Gewinnausschüttungen, die nach dem 31.12.2005 erfolgen: Zum Begriff der Gewinnausschüttungen vgl. Anm. 18, zu demjenigen des Erfolgens vgl. Anm. 26 sowie § 36 Anm. 24. Abs. 2a Nr. 2 enthält wie Abs. 2a Nr. 1 eine taggenaue Abgrenzung. Sie stellt nicht auf den Ablauf eines Wj. ab und kommt zur Anwendung, wenn eine Gewinnausschüttung nach dem 31.12.2005 erfolgt.

Berechnungsgrundlage: Ausgangspunkt ist das auf den Schluss des vorangegangenen Wj. festgestellte KStGuthaben.

► *Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres:* Der Gesetzeswortlaut stellt auf den Schluss des vorangegangenen Wj. und nicht zB Kj. ab. Demzufolge konnten in einem VZ durchaus auch zwei Einheiten des gleichmäßig zu verteilenden KStGuthabens mobilisiert werden zB bei Umstellung von Wj. (vgl. auch PRINZ, Stbg. 2004, 53 [56]).

► *Festgestelltes Körperschaftsteuerguthaben:* Die Feststellung des KStGuthabens muss gem. Abs. 2a Nr. 2 auf den Schluss des vorangegangenen Wj. erfolgen. Daraus folgt uE zum einen, dass die Feststellung des KStGuthabens zum Schluss eines Wj. Grundlagenbescheid iSd. § 179 Abs. 1 AO ist. Fehler in diesem Grundlagenbescheid müssen mittels Einspruch gegen diesen Bescheid selbst geltend gemacht werden und nicht erst gegen die KStFestsetzung bzw. einen Feststellungsbescheid über das KStGuthaben für ein späteres Wj. Zum anderen hat für jedes Wj. eine gesonderte Feststellung des KStGuthabens zu erfolgen. Dies gilt selbst dann, wenn zB durch Umstellung des Wj. in einem VZ zwei Wj. enden

sollten. Ansonsten wäre die gleichmäßige Verteilung des KStGuthabens über den verbleibenden Übergangszeitraum nicht möglich.

Verteilungszeitraum: Abs. 2a Nr. 2 sieht die rechnerische Verteilung des KStGuthabens auf den restlichen Übergangszeitraum vor.

► *Verbleibende Wirtschaftsjahre, für die nach Abs. 2 Satz 3 eine Körperschaftsteuermin- derung in Betracht kommt:* Abs. 2 Satz 3 sieht vor, dass eine KStMinderung letz- malig für den VZ erfolgen kann, in dem das 18. Wj. endet, das auf das Wj. folgt, auf dessen Schluss nach Abs. 1 das KStGuthaben ermittelt wird. Daran knüpft Abs. 2a Nr. 2 an, indem eine Verteilung auf den restlichen Übergangszeitraum angeordnet wird, und zwar nach Anzahl der verbleibenden Wj. Diese Anzahl nimmt zwangsläufig stetig ab. Dies kann entsprechende Folgen für die Höhe des Deckelungsbetrags haben.

► *Einschließlich des Wirtschaftsjahres der Gewinnausschüttung:* Für die Ermittlung des Verteilungsbetrags wird das Wj. der Gewinnausschüttung mitgezählt. Dies ist konsequent. Die KStMinderung tritt nach Abs. 2 Satz 3 für den VZ ein, in dem das Wj. endet, in dem die Gewinnausschüttung erfolgt. Wenn Abs. 2a Nr. 2 eine Deckelung für den auf dieses Wj. entfallenden Minderungsbetrag vorsieht, muss dieses Wj. bei der Berechnung der Deckelung einbezogen werden.

Gleichmäßige Verteilung: Abs. 2a Nr. 2 ordnet eine rechnerisch gleichmäßige Verteilung des verbleibenden KStGuthabens an. Trotz des Begriffs gleichmäßig ist die Verteilung dynamisch ausgelegt. Die Dynamik ergibt sich aus dem Abstel- len auf den restlichen Übergangszeitraum. Da dieser laufend abnimmt, nimmt der prozentuale Anteil des KStGuthabens, welcher auf ein Wj. entfällt, zu.

Ob sich allerdings der Deckelungsbetrag selbst ändert, hängt davon ab, ob bzw. in welchem Umfang Gewinnausschüttungen vorgenommen werden. Der De- ckelungsbetrag ändert sich

- nicht, wenn das KStGuthaben während des Übergangszeitraums gleichmäßig durch Gewinnausschüttungen vermindert wird;
- hingegen, wenn in einem Jahr unterproportionale Gewinnausschüttungen (Unterausschüttungen) vorgenommen werden.

Bei überproportionalen Gewinnausschüttungen (Überausschüttungen) ist zu be- achten, dass dadurch möglicherweise der Bilanzgewinn zum Ende des Über- gangszeitraums nicht ausreicht, um das restliche KStGuthaben mobilisieren zu können (vgl. auch das Beispiel in Anm. 56). Dabei entsteht eine

- Überausschüttung, wenn die (potentielle) KStMinderung höher als der De- ckelungsbetrag ist;
- Unterausschüttung, wenn der Deckelungsbetrag nicht durch die aufgrund der Gewinnausschüttung ausgelösten KStMinderung ausgeschöpft wird.

Überausschüttungen eines Jahres können weder vor- noch zurückgetragen wer- den, um sie mit Unterausschüttungen der Folge- bzw. Vorjahre zu verrechnen.

56 2. Ökonomische Wirkung der Verteilung

Das Problem des Abs. 2a Nr. 2 besteht darin, dass nach dem 31.12.2005 die KStMinderung nicht nur an die Höhe der Gewinnausschüttung sowie an das verbliebene KStGuthaben gekoppelt ist, sondern auch von dem Deckelungs- betrag abhängt, der sich aufgrund der gleichmäßigen Verteilung des KStGutha-

bens auf den jeweils restlichen und sich ständig verkürzenden Übergangszeitraum errechnet, und die jeweils engere Begrenzung zur Anwendung gelangt.

Beispiel: Die C-GmbH verfügt über ein kalenderjahrgleiches Wj. und weist zum 31.12. 2005 einen Bilanzgewinn iHv. 840 000 € sowie ein KStGuthaben in Höhe eines Sechstel hiervon, nämlich 140 000 € aus. Sofern ungewiss ist, ob in den kommenden Jahren ausreichend hohe neue Gewinne erwirtschaftet werden können, empfiehlt es sich, den bisherigen Bilanzgewinn gleichmäßig bis einschließlich 2019 auszuschütten und zusätzliche Gewinnausschüttungen nur aus neu erwirtschafteten Jahresüberschüssen vorzunehmen. Dies verdeutlicht die nachfolgende Tabelle (zu weiteren instruktiven Beispielen vgl. Ott, Inf. 2003, 376 [379 f.]):

C-GmbH: KStGuthaben per 31.12.2005 140.000
 Bilanzgewinn per 31.12.2005 840.000

Jahr	Restzeit- raum	Ausschüttungspolitik							
		gleichmäßig		unregelmäßig		KStMinderung		Ansatz (Minimum)	
		Betrag	KStGuthaben Wj.-beginn	Betrag	KStGuthaben Wj.-beginn	Begrenzung Abs. 2	KStMinderung Abs. 2a Nr. 2		
2006	14	60.000	140.000	100.000	140.000	16.667	10.000	10.000	10.000
2007	13	60.000	130.000	0	130.000	0	10.000	10.000	0
2008	12	60.000	120.000	50.000	130.000	8.333	10.833	10.833	8.333
2009	11	60.000	110.000	0	121.667	0	11.061	11.061	0
2010	10	60.000	100.000	0	121.667	0	12.167	12.167	0
2011	9	60.000	90.000	200.000	121.667	33.333	13.519	13.519	13.519
2012	8	60.000	80.000	10.000	108.148	1.667	13.519	13.519	1.667
2013	7	60.000	70.000	80.000	106.481	13.333	15.212	15.212	13.333
2014	6	60.000	60.000	50.000	93.148	8.333	15.525	15.525	8.333
2015	5	60.000	50.000	20.000	84.815	3.333	16.963	16.963	3.333
2016	4	60.000	40.000	140.000	81.481	23.333	20.370	20.370	20.370
2017	3	60.000	30.000	0	61.111	0	20.370	20.370	0
2018	2	60.000	20.000	40.000	61.111	6.667	30.556	30.556	6.667
2019	1	60.000	10.000	150.000	54.444	25.000	54.444	54.444	25.000
Summen:		840.000		140.000		840.000			110.556
		restliches KStGuthaben:	0		29.444				

Schüttet die C-GmbH den per 31.12.2005 ausgewiesenen Bilanzgewinn gleichmäßig in den kommenden 14 Jahren aus, dh. in jährlichen Teilbeträgen von 60 000 €, entsprechen sich KStMinderung sowie der Deckelungsbetrag mit jeweils 10 000 €. Die KStMinderung beträgt konstant $1/6$ der Gewinnausschüttungen, dh. 10 000 €. Der Deckelungssatz errechnet sich dynamisch mit $1/14$, $1/13$ etc. des verbleibenden KStGuthabens. Nachdem sich das KStGuthaben gleichfalls laufend reduziert und zwar wiederum um je $1/14$, $1/13$ des Restbetrags, gleichen sich beide Effekte aus. In absoluten Zahlen beträgt die Deckelung damit in jedem Jahr 10 000 € (zB 140 000 €/14 für 2006 bzw. 130 000 €/13 für 2007) und entspricht exakt der KStMinderung.

Bei unregelmäßigen Gewinnausschüttungen hingegen kann es zu Über- und/oder Unterausschüttungen kommen. Eine Überausschüttung liegt zB im Jahr 2006 vor, da bei der Gewinnausschüttung von 100 000 € die KStMinderung gem. Abs. 2 Satz 3 16 667 € beträgt, die Deckelung hingegen lediglich 10 000 €. Der geringere Betrag von beiden determiniert die effektive KStMinderung für 2006, dh., es kommen 10 000 € zum Ansatz. Überausschüttungen ergeben sich im Beispielfall des Weiteren für die Jahre 2011 und 2016.

Werden bei der C-GmbH entweder keine oder lediglich geringe Gewinnausschüttungen (Unterausschüttungen) vorgenommen, erreicht die KStMinderung nach Abs. 2 Satz 3 nicht den Deckelungsbetrag nach Abs. 2a Nr. 2. Erneut kommt der geringere Betrag zum Ansatz. Jahre mit Unterausschüttungen liegen vor von 2007 bis 2010, 2012 bis 2015 und von 2017 bis 2019.

Aufgrund des Umstands, dass aus den Jahren mit Überausschüttungen die übersteigenden Beträge nicht vor- oder zurückgetragen werden können, ergibt sich bei der C-GmbH zum Ende des Jahres 2019 ein potentieller Verlust an KStGuthaben von 29 444 €. Dieser Wert entspricht der Summe aus den Überhangbeträgen der Jahre 2006 (6 667 €), 2011 (19 815 €) sowie 2016 (2 963 €).

Um diesem potentiellen Verlust vorbeugen zu können, muss die C-GmbH spätestens im Jahr 2019 eine Gewinnausschüttung iHv. 176 664 € (= $6 \times 29 444$ €) vornehmen, welche sie aus im Zeitraum von 2006 bis 2018 erwirtschafteten Gewinnen finanzieren muss. Bei dieser zusätzlichen Gewinnausschüttung von 176 664 € errechnet sich eine weitere KStMinderung von 29 444 €. Gemeinsam mit dem in der Tabelle ausgewiesenen Wert von 25 000 € ergibt dies den Deckelungsbetrag von 54 444 € für das Jahr 2019 (ein ausführliches Beispiel einschließlich dessen bilanzieller Abbildung findet sich bei SCHNEIDER, BuW 2003, 672 ff.).

Einstweilen frei.

57–65

**E. Erläuterungen zu Abs. 3:
Nachversteuerung von Gewinnausschüttungen**

I. Regelungszweck: Verhinderung von als missbräuchlich angesehenen Gestaltungen

66

Die Verknüpfung der StBefreiung von Gewinnausschüttungen zwischen Körperschaften gem. § 8b Abs. 1 nF einerseits und der gem. Abs. 2 vorgesehenen KStMinderung bei Gewinnausschüttungen andererseits hätte ohne eine geson-

derte gesetzliche Regelung bei einer Beteiligungskette von Körperschaften eine kurzfristige Mobilisierung des bei Tochtergesellschaften vorhandenen KStGuthabens ermöglicht. Bei iSv. Abs. 2 qualifizierten Gewinnausschüttungen könnte die ausschüttende Gesellschaft die KStMinderung in Anspruch nehmen, während bei der empfangenden Körperschaft diese Gewinnausschüttungen gem. § 8b Abs. 1 zu 95 % stfrei blieben. Abs. 3 lässt sich in vier Teile gliedern, erstens den Haupttatbestand der Gewinnausschüttungen, zweitens die Ergänzungstatbestände für Organschaftsverhältnisse und bei bestimmten Formen der Umwandlung iSd. UmwStG, drittens die verfahrensrechtl. Nachweiserfordernisse und schließlich den Ausnahmetatbestand bei gemeinnützigen Körperschaften.

► *Die Folge* wären „zusammengeballte“ Gewinnausschüttungen zu Beginn des Übergangszeitraums gewesen. Die dadurch ausgelösten erheblichen KStMinderungen bzw. KStErstattungen hätten eine weitere Gefahr für die öffentlichen Haushalte dargestellt (zur Entwicklung des KStAufkommens bis 2003 s. § 36 Anm. 3). Dieser Gefahr begegnet der Gesetzgeber dadurch, dass auf Ebene der empfangenden Körperschaft sich sowohl die KSt als auch das KStGuthaben um den Betrag erhöhen, um den sich bei der ausschüttenden Körperschaft die KSt mindert. Es entsteht ein Junktim zwischen der KStMinderung bei der leistenden Körperschaft und der KStErhöhung bei der empfangenden Körperschaft.

► *Damit dient Abs. 3*, wie auch die Regelungen zu den Sondersteuersätzen des § 23 Abs. 2 KStG 1999 sowie § 34 Abs. 12 Sätze 2 ff. der Verhinderung von als missbräuchlich angesehenen Gestaltungen. Alle drei Vorschriften sollen vermeiden, dass bisher stl. höher belastete Gewinne durch Gewinnausschüttungen auf das niedrigere Steuerniveau herabgeschleust werden können. Das KStGuthaben soll erst dann endgültig mobilisiert werden können, wenn die Gewinne an natürliche Personen, ausländ. Anteilseigner und dergleichen ausgeschüttet werden (BTDrucks. 14/2683, 127, zu einem Vergleich der Vorschriften vgl. PRINZ, GmbHR 2001, 125 [132]). Zutreffend wendet sich FROTSCHER (BB 2000, 2280 [2288]) gegen den Rechtfertigungsgrund, Abs. 3 diene der Verhütung von Missbräuchen. Er sieht in der Realisierung des KStGuthabens keine StVergünstigung, deren Missbrauch verhütet werden müsse, sondern die Rückzahlung einer ursprünglich zu hoch angesetzten KSt. Auf diese Rückzahlung habe der Stpfl. einen unbedingten Anspruch.

Wegfall des fiskalischen Zwecks seit Einfügung des Abs. 2a Nr. 2: Die nachvollziehbare fiskalische Motivation zur Schaffung der Nachsteuerregelung war seit Einfügung des Abs. 2a Nr. 2 entfallen, da bereits die damit verbundene Deckelung der KStMinderung (s. Anm. 55 ff.) die umfassende Mobilisierung von KStGuthaben verhinderte. Selbst wenn die Gewinnausschüttungen auf Ebene der empfangenden Körperschaft endgültig stfrei blieben, hätte dies die öffentlichen Haushalte wohl kaum nennenswert belastet.

Anwendung unabhängig von Beteiligungshöhe: Während der RegE noch eine Mindestbeteiligungsquote von 5 % vorsah, wurde diese weitere Voraussetzung zur Anwendung des Abs. 3 im Rahmen der Verhandlungen des Vermittlungsausschusses gestrichen.

Gestaltungsmaßnahmen: Um den Rechtsfolgen der Nachsteuerregelung zu entgehen, kommen mehrere Gestaltungen in Betracht:

► *Einsatz disproportionaler/inkongruenter Gewinnausschüttungen:* Zur Vermeidung der Rechtsfolgen des Abs. 3 kann sich uU der Einsatz der sog. disproportionalen oder inkongruenten Gewinnausschüttung anbieten, indem während der Über-

gangszeit bis zum vollständigen Verbrauch des KStGuthabens zunächst diejenigen Anteilseigner eine Gewinnausschüttung erhalten, bei welchen die Nachbelastungsregelung nicht zur Anwendung gelangt (natürliche Personen, ausländ. Anteilseigner sowie uE subjektiv stbefreite Körperschaften).

► *Übertragung der Beteiligung an einen ausländischen Anteilseigner:* Im Rahmen von Unternehmensverbindungen kann daran gedacht werden, die Anteile an der Körperschaft, welche über ein KStGuthaben verfügt, auf eine ausländ. Tochtergesellschaft zu übertragen. Dies lässt sich nach § 8b Abs. 2 (weitestgehend) stfrei gestalten. Mangels unbeschränkter KStPflicht unterliegt die ausländ. Tochtergesellschaft nicht der Nachsteuerregelung des Abs. 3. Die Grenzen des § 42 AO bleiben zu beachten, insbes. bei kurzfristigen Transaktionen.

► *Umwandlung auf Personengesellschaften oder natürliche Personen:* Bei Umwandlung einer Körperschaft auf eine PersGes. ausschließlich mit natürlichen Personen geht Abs. 3 Satz 3 ins Leere, da auf Seiten der Übernehmerin keine Körperschaften beteiligt sind und demzufolge keine Nachsteuer anfallen kann. Das KStGuthaben bei der Überträgerin kann somit vollständig realisiert werden. Später wird die PersGes. wieder in eine KapGes. zurück umgewandelt. Grenzen dieser Gestaltung ergeben sich aus § 42 AO.

II. Haupttatbestand: Körperschaftsteuererhöhung bei Gewinnausschüttungen (Abs. 3 Satz 1)

1. Regelungsgegenstand: Bezüge, die nach § 8b Abs. 1 außer Ansatz bleiben und bei der leistenden Körperschaft zur Körperschaftsteuerminderung geführt haben

a) Nach § 8b Abs. 1 steuerfreie Bezüge

Die Anwendung von Abs. 3 Satz 1 erfordert es, dass die Bezüge gem. § 8b Abs. 1 bei der Einkommensermittlung außer Ansatz bleiben. Es handelt sich um eine Rechtsgrundverweisung auf § 8b Abs. 1.

„**Bezüge**“: Der Ausdruck „Bezüge“ in Abs. 3 Satz 1 ist wie bei § 8b Abs. 1 gleichbedeutend mit dem Begriff der Einnahmen, da § 8b Abs. 1 auf § 20 EStG verweist und bei den Einkünften aus Kapitalvermögen der Überschuss der Einnahmen über die WK zu ermitteln ist. Die in § 8b enthaltene enumerative Aufzählung ist abschließend (vgl. § 8b Anm. 31 ff.; BMF v. 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 5–10). Sie umfasste ursprünglich Gewinnausschüttungen, Liquidationsraten und dergleichen und wurde im Rahmen des UntStFG um die Einnahmen aus der Abtretung von Dividendenscheinen etc. ergänzt. Unter die Bezüge fallen uE seit dem EURLUMsG auch die vororganschaftlich bedingten Mehrabführungen iSd. § 14 Abs. 3, da der Gesetzgeber ausdrückl. die Geltung dieser Mehrabführungen als Gewinnausschüttungen anordnet.

Erhalt der Bezüge: Auch wenn Bezüge iSd. § 8b Abs. 1 als Einnahmen zu verstehen sind, ist uE unter „Erhalt der Bezüge“ nicht ausnahmslos der Zufluss der Bezüge zu verstehen. Die Bezüge sind vielmehr dann erhalten, wenn die empfangende Körperschaft diese nach den allgemeinen Einkommensermittlungsvorschriften des § 8 als Ertrag auszuweisen hat:

► *Körperschaften, die nach den Vorschriften des HGB zur Führung von Büchern verpflichtet sind (§ 8 Abs. 2),* erhalten die Bezüge dann, wenn der Anspruch darauf nach bilanzrechtl. Grundsätzen realisiert ist, dh. in aller Regel zum Zeitpunkt der Fas-

67

sung des Gewinnverteilungs- oder eines vergleichbaren Beschlusses. Nur in seltenen Ausnahmefällen kommt nach dem Beschl. des Großen Senats des BFH v. 7.8.2000 (GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632; hierzu PRINZ, GmbHR 2001, 125 [130]) eine phasengleiche Aktivierung in Betracht. Gleiches gilt für diejenigen Körperschaften, bei welchen die Buchführungsgrenzen des § 141 AO überschritten sind.

► *Bei den übrigen Körperschaften* gilt das Zuflussprinzip (vgl. Abschn. 32 Abs. 2 KStR 2004).

Nach § 8b Abs. 1 bei der Einkommensermittlung außer Ansatz bleibende Bezüge: Die Anwendung von Abs. 3 setzt die StFreiheit der Bezüge nach § 8b Abs. 1 voraus. Aus dem Gesetzeswortlaut ergibt sich nicht eindeutig, ob Abs. 3 tatbestandsmäßig eine StBefreiung ausschließlich nach § 8b Abs. 1 erfordert oder ob es genügt, wenn § 8b Abs. 1 neben einer weiteren StBefreiungsnorm zur Anwendung gelangt. Diese Frage besitzt für diejenigen Körperschaften Bedeutung, welche gem. § 5 subjektiv von der KSt befreit sind. Stellt man darauf ab, dass sich die StFreiheit der Bezüge ausschließlich aus § 8b Abs. 1 ergeben muss, findet Abs. 3 auf stbefreite Körperschaften keine Anwendung. Vertritt man stattdessen die Auffassung, dass die isolierte Anwendung von § 8b Abs. 1 neben weiteren StBefreiungsvorschriften genügt, ist Abs. 3 auch für stbefreite Körperschaften zu beachten. Die StBefreiung der Bezüge muss sich uE ausschließlich aus § 8b Abs. 1 ergeben (zur Begr. vgl. Anm. 69).

68 b) Körperschaftsteuererminderung bei der leistenden Körperschaft

Abs. 3 erfordert neben der StFreiheit der Bezüge nach § 8b Abs. 1 bei der empfangenden Körperschaft, dass diese Bezüge bei der leistenden Körperschaft zu einer Minderung der KSt geführt haben. Es wird damit ein inhaltlicher Zusammenhang zwischen der stl. Behandlung der Gewinnausschüttung auf Ebene der leistenden und der empfangenden Körperschaft hergestellt. Demzufolge kann sich bei der empfangenden Körperschaft die KSt sowie das KStGuthaben nur erhöhen für

- Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen, dh. ordentliche Gewinnausschüttung und Vorabauschüttungen, nicht jedoch sonstige Leistungen (vgl. Anm. 18 f.);
- Gewinnausschüttungen, die zwar nicht auf gesellschaftsrechtl. Vorschriften beruhen, bei denen der Gesetzgeber jedoch die KStMinderung ausdrükl. anordnet, wie zB bei den vororganschaftlich bedingten Mehrabführungen;
- das Übernahmeergebnis gem. § 4 Abs. 6 und 7 UmwStG beim Vermögensübergang auf eine PersGes. oder natürliche Person, sofern bei der umgewandelten Körperschaft eine KStMinderung gem. § 10 UmwStG aF eingetreten ist. Entsprechendes gilt für Formwechsel (§ 14 UmwStG aF) und Spaltung (§ 16 UmwStG aF).

Dabei dürfen die Gewinnausschüttungen nicht vom KStMoratorium betroffen sein. VGA und sonstige Leistungen sind demgegenüber für die empfangende Körperschaft bezüglich der Nachbelastungsregelung des Abs. 3 von vornherein ohne Bedeutung.

Leistende Körperschaft: Bei der leistenden Körperschaft handelt es sich insbes. um KapGes. sowie Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (zum persönlichen Anwendungsbereich vgl. Anm. 5).

Bezüge, die zu einer Minderung der Körperschaftsteuer geführt haben: Unklar ist, weshalb der Gesetzgeber sich bei Abs. 3 mit „geführt haben“ der Vergangenheitsform bedient und nicht der Gegenwartsform „führen“. Dies ist insoweit überraschend, als der Gesetzgeber abw. von der bisherigen Konzeption der KSt-Änderung bei ordentlichen Gewinnausschüttungen in Abs. 2 Satz 3 anordnet, dass sich die KSt bei der leistenden Körperschaft in dem VZ mindert, in dem das Wj. endet, in dem die Gewinnausschüttung erfolgt (vgl. Anm. 28). Bei der leistenden Körperschaft führen demzufolge die Gewinnausschüttungen erst im Ausschüttungsjahr zu einer KSt-Minderung. Zu dem Zeitpunkt, zu dem sich bei der leistenden Körperschaft die KSt mindert, hat die empfangende Körperschaft die Bezüge bereits erhalten, unabhängig davon, ob letztgenannte ihr Einkommen durch Bestandsvergleich oder Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt. Zutreffend wäre uE deshalb die Verwendung der Gegenwartsform gewesen.

► *Stellungnahme:* In Anbetracht des verunglückten Wortlauts stellt sich die Frage, ob damit Abs. 3 keinen Anwendungsbereich hat, da die empfangende Körperschaft keine Bezüge erhalten kann, welche bereits zu einer KSt-Minderung geführt haben. Eine solche Schlussfolgerung wäre uE zu weitgehend. Vielmehr gebieten es Sinn und Zweck der Nachbelastungsregelung, nämlich die Verhinderung von Missbräuchen, Abs. 3 dann anzuwenden, wenn die Gewinnausschüttungen auf Ebene der leistenden Körperschaft zu einer KSt-Minderung berechtigen. Letztlich wollte der Gesetzgeber wohl nur zum Ausdruck bringen, dass der Ausschüttungsvorgang bei der leistenden Körperschaft gedanklich vor dem Empfang der Bezüge liegen muss.

c) Person des Leistungsempfängers

69

Körperschaften und Personenvereinigungen als Leistungsempfänger: Der Gesetzeswortlaut beschränkte sich in seiner ursprünglichen Fassung betr. die Empfänger der Gewinnausschüttungen auf Körperschaften. Damit kam Abs. 3 dem Wortlaut nach bei Personenvereinigungen und Vermögensmassen nicht zur Anwendung. Eine analoge Anwendung des Abs. 3 auf diesen Personenkreis wäre uE nicht in Betracht gekommen. Diese Gesetzeslücke wurde durch das UntStFG geschlossen, indem Personenvereinigungen in den von Abs. 3 betroffenen Personenkreis ausdrückl. aufgenommen wurden. Nachdem das UntStFG die Änderung des § 37 mit Beginn des VZ 2001 (Wj. entspricht Kj.) bzw. VZ 2002 (bei abweichendem Wj.) anordnete (§ 34 Abs. 4 aF), dh. mit Beginn des Übergangszeitraums, kam die ursprüngliche Gesetzeslücke nicht zur Geltung.

Leistungen der Leistungsempfänger gehören bei deren Empfängern zu den Einnahmen iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG: Im Rahmen des UntStFG wurde der persönliche Geltungsbereich des Abs. 3 auch insofern präziser gefasst, als die Körperschaften und Personenvereinigungen ihrerseits Leistungen erbringen können müssen, welche bei deren Empfängern zu den „Dividendeneinnahmen“ iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören. Abs. 3 Satz 1 entspricht seitdem inhaltlich § 43 aF, welcher die Geltung der Vorschriften für das kstl. Anrechnungsverfahren bei sonstigen Körperschaften und über seinen Wortlaut hinaus bei Personenvereinigungen anordnete, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören. Im Rahmen des § 43 aF

– kam der Verweisung auf § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG keine eigenständige Bedeutung zu;

- spielte es keine Rolle, ob Ausschüttungen vorgenommen wurden oder nicht. Maßgeblich war eine „hypothetische Betrachtung“.

Beides gilt gleichermaßen für die Auslegung von Abs. 3. Wegen der inhaltlichen Übereinstimmung von § 43 aF mit Abs. 3 ist die Nachsteuerregelung anwendbar für

- KapGes.;
- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften;
- Personenvereinigungen, zB nichtrechtsfähige wirtschaftliche Vereine oder Realgemeinden, falls sie mitgliedschaftliche Rechte gewähren, die einer kapitalmäßigen Beteiligung gleichstehen;
- Postspar- und Darlehensvereine (BMF v. 15.12.1982, DB 1983, 153).

Hingegen gilt die Nachsteuerregelung nicht für (vgl. auch BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 – Tz. 36; zu stbefreiten Körperschaften s.u.):

- Anstalten: Diese können keine Leistungen erbringen, die bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören;
- Betriebe gewerblicher Art (BgA) von juristischen Personen des öffentlichen Rechts: Erträge aus einer unmittelbaren oder mittelbaren (über einen anderen BgA) Beteiligung an einer Körperschaft bleiben zwar aufgrund von § 8b Abs. 1 bzw. Abs. 6 Satz 2 (vormals § 8 Abs. 5) stfrei (vgl. im Einzelnen § 8b Anm. 155 ff.). Die Anwendung von Abs. 3 kommt aber deshalb nicht in Betracht, weil BgA von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden und deshalb keine mitgliedschaftlichen Rechte gewähren. Sie stellen auch keine sonstigen Körperschaften iSd. § 43 KStG 1999 dar;
- Pensionskassen: Werden sie im Rahmen eines wirtschaftlichen Vereins geführt, gewähren sie keine mitgliedschaftlichen Rechte, die einer kapitalmäßigen Beteiligung gleichstehen (vgl. Abschn. 74 Abs. 1 KStR 1995);
- Stiftungen: s. „Anstalten“;
- Unterstützungskassen: s. „Pensionskasse“;
- Vermögensmassen: Sie fallen bereits nach dem Gesetzeswortlaut nicht unter Abs. 3;
- VVaG: s. „Anstalten“;
- Zweckvermögen: Sie fallen als Vermögensmassen nicht unter Abs. 3.

Für Kapitalanlagegesellschaften sind die Sonderregelungen des § 40 Abs. 3 KAGG (bis einschließlich 2003) bzw. § 2 InvStG (ab 2004) zu beachten.

Geltung für steuerbefreite Körperschaften: Die Anwendbarkeit der Nachsteuerregelung bei stbefreiten Körperschaften ist sehr kompliziert geregelt. Die Komplexität ergibt sich insbes. aus dem Ausschluss der StBefreiung gem. § 5 Abs. 2 Nr. 3, soweit § 37 anwendbar ist. Demzufolge ist uE folgende Fallunterscheidung vorzunehmen:

- *In vollem Umfang steuerbefreite Körperschaften:* Abs. 3 Satz 1 ist nicht anwendbar, da sich die StFreiheit der Bezüge nicht ausschließlich aus § 8b Abs. 1 ergibt. Dies folgt aus der Systematik des KStG, denn § 8b Abs. 1 ist Bestandteil der Vorschriften über die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens. Ein zvE können in vollem Umfang stbefreite Körperschaften allerdings nicht haben (glA DÖTSCH in DJPW, § 37 Rn. 66; JOST in DJPW, § 5 Rn. 101; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 43 mit ausführlicher Kritik). Da § 37 nicht anwendbar ist, kann auch § 5 Abs. 2 Nr. 3 keine Geltung erlangen.

- ▶ *Steuerbefreite Körperschaften mit partieller Steuerpflicht und Zuordnung der Bezüge zum steuerbegünstigten Bereich:* Diesbezüglich gilt das vorstehend Gesagte (glA BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 – Tz. 36).
- ▶ *Steuerbefreite Körperschaften mit partieller Steuerpflicht und Zuordnung der Bezüge zum steuerpflichtigen Geschäftsbetrieb:* Insofern kann § 8b Abs. 1 zur Anwendung gelangen. Von Abs. 3 betroffen können aber nur diejenigen stbefreiten Körperschaften und Personenvereinigungen sein, welche Leistungen erbringen können, die bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören. Dazu zählen Vermögensverwaltungsgesellschaften von Berufsverbänden gem. § 5 Abs. 1 Nr. 6 sowie Vermietungsgenossenschaften, Siedlungsunternehmen und land- und forstwirtschaftliche Genossenschaften gem. § 5 Abs. 1 Nr. 10, 12 und 14 (zur berechtigten Kritik wegen der entstehenden Steuerlast, falls diese Körperschaften nicht in der Lage sein sollten, Gewinnausschüttungen vorzunehmen, vgl. Jost in DJPW, § 5 Rn. 103). Auf andere Körperschaften/Personenvereinigungen trifft Abs. 3 nicht zu, da deren Leistungen bei ihren Empfängern nicht zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören. Deshalb kann § 5 Abs. 2 Nr. 3 mit dem Ausschluss der StBefreiung nicht greifen. Die Bezüge unterliegen aufgrund von § 8b Abs. 1 nicht der KSt, auch wenn sie in einem stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen.
- ▶ *Steuerbefreite Körperschaften iSv. § 5 Abs. 1 Nr. 9:* Dabei handelt es sich um Körperschaften, welche gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen. Selbst für den Fall, dass die Einnahmen in einem stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen sollten, kommt es aufgrund ausdrücklicher Gesetzesanordnung in Abs. 3 Satz 6 nicht zur Anwendung der Nachsteuer.

Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht: Schließlich hat das UntStFG eine Präzisierung dahingehend gebracht, dass nur unbeschr. stpfl. Körperschaften und Personenvereinigungen unter Abs. 3 fallen können. Der an der Einbeziehung von lediglich beschr. kstpfl. Gebilden geäußerten Kritik ist der Gesetzgeber damit gefolgt. Um von Abs. 3 erfasst zu werden, müssen die Körperschaften/Personenvereinigungen demzufolge entweder ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben. Voraussetzung ist ferner, dass das ausländ. Rechtsgebilde dem Typus nach einer inländ. Körperschaft entspricht (zB BFH v. 16.12.1992 – I R 32/92, BStBl. II 1993, 399 [400 f.]; s. auch die Übersicht bei GRAFFE in DJPW, § 1 Rn. 93; BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, „Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze“ Tabellen 1 und 2). Schließlich müssen die Bezüge iSv. § 8b einer inländ. Betriebsstätte zuzuordnen sein. Fallen in dieser Betriebsstätte Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 bzw. 10a EStG an, werden sie gem. § 8b Abs. 1 von der KSt befreit. § 8b Abs. 1 unterscheidet nicht zwischen beschränkter sowie unbeschränkter StPflcht der empfangenden Körperschaft (vgl. NEUMANN, EStB/GmbH-StB, Sonderheft 2000, 1 [5]) und umfasst auch doppelt ansässige KapGes. (s. § 8b Anm. 16; BMF v. 28.3.2003, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 4). Unter dem Regime der ausschüttungsinduzierten Minderung des KStGuthabens konnte die doppelt ansässige Körperschaft das KStGuthaben realisieren, wenn sie Gewinnausschüttungen vornahm, welche nach dem Recht des Sitzstaats den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprachen.

Personengesellschaften als Leistungsempfänger: § 8b Abs. 6 ordnet die Geltung von § 8b Abs. 1 auch an, soweit einer Körperschaft Bezüge iSd. § 8b Abs. 1 im Rahmen eines Gewinnanteils aus einer Mitunternehmerschaft iSd. § 13 Abs. 7, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 und § 18 Abs. 4 EStG zugerechnet werden. Dementsprechend gilt Abs. 3 auch in denjenigen Fällen, in denen eine Mitunternehmerschaft Anteilseignerin der leistenden Körperschaft ist, dh. die

Anteile an der leistenden Körperschaft zum Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft gehören. Allerdings ist erforderlich, dass die an der Mitunternehmerschaft beteiligten Körperschaften strechtl. als Mitunternehmer zu qualifizieren sind. Soweit die Anteile an der leistenden Körperschaft zum SonderBV des Mitunternehmers gehören, ist § 8b Abs. 1 bereits unmittelbar anwendbar. Dasselbe gilt bei vermögensverwaltenden PersGes., bei denen die Anteile an der leistenden Körperschaft den Gesellschaftern gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anteilig zugerechnet werden (vgl. RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2000, 1453 [1454], sowie § 8b Anm. 142; BMF v. 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 56; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 35; aA für den Fall, dass die Anteile an der Körperschaft im Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft gehalten werden, BAUSCHATZ in GOSCH, § 37 Rn. 120 ff.).

Leistungsempfänger zum Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses:

Ob und bei wem im Fall einer Anteilsübertragung eine KStErhöhung eintritt, beurteilt sich uE danach, wem im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses die Anteile an dem Kapitalvermögen (beispielsweise iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gem. § 39 AO), bzw. wem als Nießbraucher oder Pfandgläubiger die Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG zuzurechnen sind (§ 20 Abs. 2a EStG aF, nunmehr § 20 Abs. 5 EStG; im Einzelnen vgl. § 20 EStG Anm. 600 ff.). Etwas anderes gilt jedoch im Fall der Veräußerung oder Abtretung von Dividendenscheinen (vgl. Anm. 71). Ohne Bedeutung ist, wie lange die Anteile an der leistenden Körperschaft bereits gehalten werden.

70 2. Rechtsfolge: Erhöhung der Körperschaftsteuer und des Körperschaftsteuerguthabens

Satz 1 ordnet bei der empfangenden Körperschaft als Rechtsfolge die Erhöhung der KSt und des KStGuthabens um den Betrag an, um den sich bei der leistenden Körperschaft die KSt gemindert hat. Es besteht damit in zweifacher Hinsicht Betragsidentität, und zwar

- erstens zwischen der Erhöhung der KSt und des KStGuthabens bei der empfangenden Körperschaft;
- zweitens zwischen der vorgenannten Erhöhung und der KStMinderung bei der leistenden Körperschaft.

Fällt die empfangende Körperschaft in den Anwendungsbereich von Abs. 3, erfolgt eine Nachversteuerung der Gewinnausschüttungen auch dann, wenn die empfangende Körperschaft Verluste ausweist und damit ein negatives zvE hat (glA EILERS/WIENANDS, GmbHR 2000, 957 [960]; DÖTSCH/PUNG, DB 2000, Beil. 10, 7; DÖTSCH in DJPW, § 37 Rn. 79; PRINZ, GmbHR 2001, 125 [132]).

71 3. Sonderfälle

Veräußerung bzw. Abtretung von Dividendenscheinen: Diese Fälle führen uE nicht zu einer Entstehung der Nachsteuer gem. Abs. 3 (glA BAUSCHATZ in GOSCH, § 37 Rn. 117).

- *Beim Veräußerer bzw. Abtretenden* liegt zwar ein Bezug iSv. § 8b Abs. 1 vor. Dieser Bezug führt aber nicht zu einer KStMinderung bei der leistenden Körperschaft, denn dort tritt die KStMinderung erst ein, wenn eine ordentliche Gewinnausschüttung erfolgt. Der Zeitpunkt der ordentlichen Gewinnausschüttung

ist jedoch unabhängig von dem Zeitpunkt der Abtretung bzw. Veräußerung des Dividendenscheins (aA die Verwaltungspraxis gem. DÖTSCH in DJPW, § 37 Rn. 75).

► *Beim Erwerber bzw. Abtretungsempfänger* wiederum liegt kein Bezug iSv. § 8b Abs. 1 vor (auch nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG ergibt sich kein Bezug; s. § 20 EStG Anm. 457), da er nach der BFH-Rspr. keine Dividendenzahlung erhält, sondern eine Forderung einzieht. Vielmehr bleibt der Veräußerer/Abtretende der „Gläubiger der Kapitalerträge“ (zB BFH v. 11.12.1968 – I 250/64, BStBl. II 1969, 188). Nichts anderes gilt, falls die spätere Dividendenzahlung vom Kaufpreis für den Dividendenschein abweichen würde. Übersteigt der Erwerbspreis die Dividendenzahlung, liegt eine Gewinnminderung vor, welche § 8b Abs. 3 zu unterwerfen ist und nicht § 8b Abs. 1. Im umgekehrten Fall fehlt es begrifflich an Bezügen iSd. § 8b Abs. 1 (so zutr. DÖTSCH in DJPW, § 37 Rn. 75).

Klärung der Streitfrage durch BFH zu erwarten: Dieser Auffassung tritt das FG Hess. v. 16.2.2012 (4 K 130/10, EFG 2012, 1187, nrkr., Az. BFH I R 29/12) insbes. mit der Begr. entgegen, dass der Rechtsbegriff des „Erhaltens“ von Bezügen im KStG und zB § 20 EStG nicht weiter definiert und deshalb im Regelungsgefüge des Abs. 3 autonom auszulegen sei. Eine autonomen Auslegung führe dazu, auch dann von einem „Erhalten“ auszugehen, wenn zwar einem Dritten die Gewinnausschüttung zufließe, dieser aber dem Anteilseigner dafür ein wirtschaftliches Surrogat zukommen lasse, zB in Form eines Kaufpreises für die Abtretung des Auszahlungsanspruchs aus der Dividende. Das zeitliche Auseinanderfallen zwischen der Vereinnahmung des Kaufpreises und der Auszahlung der Dividende spiele jedenfalls dann keine Rolle, wenn beide Zeitpunkte in demselben VZ liegen. Mit dieser Auslegung werde dem Sinn und Zweck des Abs. 3 Genüge getan. Dieser Meinung ist uE entgegen zu halten, dass sie sich erstens vom Wortlaut der Vorschrift entferne, welche nicht nur ein zeitliches Moment enthält, sondern mit der Konjunktion „und“ ein additives Element. Zweitens ist es problematisch, eine Unterscheidung zwischen Vereinnahmung des Kaufpreises und Erhalt der Gewinnausschüttung in einem oder in zwei VZ anzustellen. Für eine solche Unterscheidung findet sich uE kein Hinweis im Gesetzeswortlaut. Drittens ist Abs. 3 als Missbrauchsverhütungsvorschrift eng und nicht erweiternd auszulegen. Schließlich hat der Gesetzgeber trotz mehrfacher Änderung des § 37 und in Kenntnis dieser möglichen Gestaltung nicht durch eine entsprechende Anpassung des Abs. 3 reagiert.

Mehrfachqualifikation von Bezügen: Sofern Bezüge iSv. § 8b Abs. 1 auf Ebene der leistenden Körperschaft einer Mehrfachqualifikation unterliegen – in Betracht kommen eine KStMinderung, eine KStErhöhung sowie Minderung des stl. Einlagekontos – lösen diese grds. auch eine Nachsteuer gem. Abs. 3 aus. Eine Ausnahme macht die FinVerw. (BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 368 – Tz. 25) in denjenigen Fällen, in denen eine Gewinnausschüttung der Gesellschaft sowohl eine KStMinderung als auch eine Minderung des stl. Einlagekontos bewirkt. In diesen Fällen hat die ausschüttende Körperschaft/Personenvereinigung lediglich die Minderung des stl. Einlagekontos zu bescheinigen. Da (ungeschriebenes) Tatbestandsmerkmal für die Entstehung der Nachsteuer eine entsprechende Bescheinigung der leistenden Körperschaft gem. Abs. 3 Satz 4 ist, hat die empfangende Körperschaft mangels Bescheinigung keinerlei Kenntnis von den Verhältnissen bei der leistenden Körperschaft. Deshalb kann es zur Entstehung der Nachsteuer bei ihr nicht kommen (vgl. im Einzelnen Anm. 87).

72 4. Zeitlicher Anwendungsbereich

Der zeitliche Anwendungsbereich von Abs. 3 Satz 1 zeichnet sich durch einen ao hohen Kompliziertheitsgrad (glA EILERS/WIENANDS, GmbHR 2000, 957) aus, hervorgerufen durch

► *das Nebeneinander verschiedener Anwendungsvorschriften* für das neue KStRecht allgemein, zB für Körperschaften, deren Wj. mit dem Kj. übereinstimmt oder nicht (§ 34 Abs. 1 und 2), sowie speziell für Gewinnausschüttungen, welche unter § 8b Abs. 1 nF fallen (§ 34 Abs. 7), oder die Regelungen zum Sondersteuersatz gem. § 34 Abs. 12 bei gleichzeitigem Fehlen von Anwendungsvorschriften zB für Abs. 3 (vgl. auch die Übersicht bei DÖTSCH/PUNG, DB 2000, Beil. 10, 25 f.);

► *die Abhängigkeit der Anwendung* bestimmter Vorschriften vom Zeitpunkt des Erfolgens von Gewinnausschüttungen.

Aus diesen Gründen kommt es zu einer kaum zu überschauenden Vielfalt an Kombinationsmöglichkeiten der Anwendung des alten bzw. neuen KStRechts (zu Abgrenzungsfragen bei Umwandlungen von Körperschaften in der Übergangszeit vgl. BMF v. 16.12.2003, BStBl. I 2003, 786 – Tz. 46 ff.; sowie DÖTSCH/PUNG, DB 2004, 208 [217 ff.]).

Unproblematisch sind diejenigen Fälle, in denen es auf Ebene von Mutter- und Tochtergesellschaft zur zeitgleichen Anwendung des neuen KStRechts kommt, weil entweder die Wj. mit dem Kj. übereinstimmen oder bei übereinstimmendem Bilanzstichtag vom Kj. abweichen. Dies dürfte in der Praxis die weitaus überwiegende Anzahl der Fälle sein.

Im Übrigen ergeben sich zT erhebliche Abgrenzungsprobleme, wie die nachfolgende Fallunterscheidung zeigt:

Wirtschaftsjahr der Tochtergesellschaft stimmt mit dem Kalenderjahr überein, bei der Muttergesellschaft weicht das Wirtschaftsjahr vom Kalenderjahr ab: Inwieweit es zur Anwendung der Nachsteuerregelung des Abs. 3 kommt, hängt von dem Zeitpunkt ab, zu dem die ordentliche Gewinnausschüttung der Tochtergesellschaft erfolgt:

► *Gewinnausschüttung in 2001 vor Ende des Wirtschaftsjahres 2000/2001:* Die Ausschüttung unterliegt dem Anrechnungsverfahren sowie auf Ebene der Muttergesellschaft dem Sondersteuersatz gem. § 23 Abs. 2 aF. Abs. 3 kommt mangels Ermittlung eines KStGuthabens auf Ebene der Tochtergesellschaft nicht zur Anwendung.

► *Gewinnausschüttung in 2001 nach Ende des Wirtschaftsjahres 2000/2001:* Die Ausschüttung unterliegt dem Anrechnungsverfahren sowie dem Sondersteuersatz gem. § 34 Abs. 12 Sätze 2 ff.; es erfolgt ebenfalls keine Anwendung von Abs. 3 mangels Ermittlung eines KStGuthabens auf Ebene der Tochtergesellschaft.

► *Gewinnausschüttung in 2002 vor oder nach Ablauf des Wirtschaftsjahres 2001/2002:* Abs. 3 kommt uE zur Anwendung. Die Ausschüttung der Tochtergesellschaft ist gem. § 8b Abs. 1 stfrei, da für die Ausschüttung nicht mehr das Anrechnungsverfahren anzuwenden ist (§ 34 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1) und die Ausschüttung auf Ebene der Tochtergesellschaft zu einer KStMinderung geführt hat. Bei der Muttergesellschaft wird auf den Schluss des Wj. 2001/2002 das KStGuthaben ermittelt. Deshalb steht einer Erhöhung des KStGuthabens gem. Abs. 3 nichts entgegen.

► *Sonderfall:* Umstellung des Wj. der Tochtergesellschaft in 2001 auf abweichendes Wj. und Ausschüttung im folgenden Wj. 2001/2002 an die Muttergesellschaft: Für diesen Sonderfall sehen DÖTSCH/PUNG einen gesetzgeberischen Kor-

rekturbedarf, da Abs. 3 dem Wortlaut nach nicht anwendbar ist (vgl. DÖRSCH/PUNG, DB 2000, Beil. 10, 7). Ein solcher Korrekturbedarf für den Gesetzgeber besteht uE nicht, da das für die Tochtergesellschaft zuständige FA unerwünschten stl. Gestaltungen die Grundlage entziehen kann, wenn es der Umstellung des Wj. die nach § 7 Abs. 4 Satz 3 erforderliche Zustimmung verweigert.

Wirtschaftsjahr der Tochtergesellschaft weicht vom Kalenderjahr ab, bei der Muttergesellschaft stimmt das Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr überein:

► *Gewinnausschüttung in 2001*: Die Ausschüttung unterliegt dem Anrechnungsverfahren, da das neue KStRecht auf die Tochtergesellschaft noch nicht anzuwenden ist. Sie ist deshalb bei der Muttergesellschaft mit dem Sondersteuersatz gem. § 34 Abs. 12 Sätze 2ff. zu versteuern und dementsprechend bei der Umgliederung des EK 45 gem. § 36 Abs. 2 zu berücksichtigen.

► *Gewinnausschüttung in 2002 vor Ablauf des Wirtschaftsjahres 2001/2002*: Die Ausschüttung unterliegt wegen § 34 Abs. 12 Satz 1 Nr. 1 noch dem Anrechnungsverfahren. Sie ist uE auf Ebene der Muttergesellschaft ebenfalls mit dem Sondersteuersatz von maximal 45 % gem. § 34 Abs. 12 Sätze 2ff. zu versteuern. Unklar ist in diesem Fall aber die Behandlung dieser Ausschüttung im Rahmen der EK-Gliederung der Muttergesellschaft. Grundsätzlich ist zum 31.12.2001 bei der Muttergesellschaft der Übergang vom Anrechnungsverfahren auf das Halbeinkünfteverfahren mit der Ermittlung des KStGuthabens gem. Abs. 1 abgeschlossen. Abs. 3 kommt ebenfalls nicht zur Anwendung, da die Ausschüttung noch stpfl. ist. In derartigen Fällen ist uE die Umgliederung des EK auf Ebene der Muttergesellschaft erneut durchzuführen unter dem Gesichtspunkt eines rückwirkenden Ereignisses (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO). § 36 Abs. 2 Satz 3 bestimmt lediglich, dass Einkommensteile einer KStMinderung von entweder 45 % oder 40 % unterlegen haben mussten, lässt hingegen offen, wann diese Einkommensteile der Muttergesellschaft zugeflossen sein müssen.

► *Gewinnausschüttung in 2002 nach Ablauf des Wirtschaftsjahres 2001/2002*: Die Ausschüttung unterliegt dem Halbeinkünfteverfahren. Sie ist auf Ebene der Muttergesellschaft gem. § 8b Abs. 1 iVm. § 34 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 stfrei. Die Nachversteuerung gem. Abs. 3 ist bei Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen anzuwenden.

Einstweilen frei.

73–75

**III. Ergänzungstatbestand: Organschaftsverhältnisse
(Abs. 3 Satz 2)**

76

Satz 2 stellt für den Fall einer Organschaft klar, dass die Nachsteuer auf Ebene des Organträgers (OT) anfällt, wenn die Bezüge gem. § 8b Abs. 1 einer Organgesellschaft (OG) zugerechnet werden.

Durch die Zwischenschaltung einer PersGes. als OT lässt sich die Entstehung der Nachsteuer ebenfalls nicht vermeiden, da Abs. 3 Satz 2 ausdrücl. vorschreibt, dass die Nachsteuer auch dann anfällt, wenn sich eine Körperschaft oder Personenvereinigungen an einer PersGes. beteiligt, die OT ist.

Die Ergänzung durch das UntStFG wäre uE entbehrlich gewesen, da Abs. 3 bei Mitunternehmenschaften allg. gilt, dh. unabhängig vom Vorliegen eines Organschaftsverhältnisses (vgl. Anm. 69), und die Zurechnung des Einkommens der OG zum OT sich bereits aus den allg. Grundsätzen der Organschaft ergibt (§ 14

Abs. 1 Satz 1; auch RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1685 [1688], halten die Neuregelung für klarstellend und sehen sie in Übereinstimmung zur vorherigen Regelung). Vororganschaftlich bedingte Mehrabführungen fallen nicht unter Satz 2, da es sich nicht um Bezüge der OG handelt, sondern um solche des OT (vgl. auch Anm. 25).

IV. Ergänzungstatbestand: Entsprechende Anwendung auf den Anteil am Übernahmegewinn (Abs. 3 Satz 3)

77 1. Rechtsentwicklung und Regelungszweck

Rechtsentwicklung: Die entsprechende Anwendung der Regelungen zur Nachsteuer bei bestimmten Umwandlungsvorgängen wurde im Rahmen der Beratungen des FinAussch. zum StSenkG Bestandteil von Abs. 3. Sie war ursprünglich in Abs. 3 Satz 2 angeordnet. Zwischenzeitlich wurde jedoch im Rahmen des UntStFG der Ergänzungstatbestand für Organschaften in Satz 2 eingefügt. Seit dem UntStFG stellt der Gesetzeswortlaut nicht mehr ausschließlich auf den Übernahmegewinn iSd. UmwStG ab, sondern allg. auf § 4 UmwStG aF. Dies bedeutet die Einbeziehung auch des Übernahmeverlusts (§ 4 Abs. 6 UmwStG aF), welcher vorher ausgeklammert war (zur Unterscheidung zwischen Übernahmegewinn und -verlust BFH v. 20.6.2000 – VIII R 5/99, BStBl. II 2001, 35).

Durch die Umstellung auf die raterliche Auszahlung des KStGuthabens im Rahmen des SEStEG hat Abs. 3 Satz 3 nur noch Bedeutung für Umwandlungen, deren Anmeldung zum Handelsregister vor dem 12.12.2006 erfolgte (§ 27 Abs. 1 Satz 1 UmwStG sowie Abs. 4 Satz 2).

Regelungszweck: Satz 3 ergänzt Satz 1 für bestimmte Fälle von Umwandlungen nach dem UmwStG, welche nicht bereits aufgrund § 40 aF geregelt sind. § 40 aF regelt den Fall des Vermögensübergangs auf eine andere Körperschaft im Wege der Verschmelzung oder der Auf- bzw. Abspaltung. So geht das KStGuthaben bei einer Verschmelzung auf die übernehmende Körperschaft über (§ 40 Abs. 1 aF). § 40 aF behandelt hingegen nicht den Vermögensübergang auf eine PersGes. Deshalb dient nach der Gesetzesbegründung die Regelung des Satzes 3 (vormals Satz 2) der Verhinderung von Maßnahmen, die KStErhöhung bei der Empfängerin durch Umwandlungen zu vermeiden. Im Fall des Vermögensübergangs auf eine PersGes. mindert sich bei der übertragenden Körperschaft gem. § 10 UmwStG das KStGuthaben iSd. § 37 und damit die KSt für den VZ der Umwandlung. Da § 4 Abs. 7 UmwStG die StFreiheit des Übernahmegewinns insoweit anordnet, als dieser auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Mitunternehmerin entfällt, wäre bei Beteiligung einer Körperschaft, ggf. auch einer Organgesellschaft, an der übernehmenden PersGes. ohne eine gesonderte Regelung eine Erhöhung der KSt sowie des KStGuthabens nicht eingetreten.

78 2. Tatbestandsmerkmale

Satz 2 erfordert die Anwendung von § 4 UmwStG aF. Dabei muss uE § 4 UmwStG aF nicht unmittelbar Geltung erlangen, sondern es genügt eine Rechtsfolgenverweisung. In den folgenden Umwandlungsfällen kommt dem-

IV. Anwendung auf Übernahmegewinn (S. 3) Anm. 78–79 § 37 KStG

zufolge § 4 UmwStG aF zur Anwendung und damit gem. Satz 3 die Nachsteuerregelung.

- Vermögensübergang auf eine PersGes. durch Verschmelzung; in diesem Fall gilt § 4 UmwStG aF unmittelbar.
- Formwechsel einer KapGes. in eine PersGes.; diesbezüglich ordnet § 14 UmwStG aF die entsprechende Anwendung von § 4 UmwStG aF an.
- Auf- oder Abspaltung auf eine PersGes., in diesen Fällen ist nach § 16 Satz 1 UmwStG aF § 4 UmwStG aF ebenfalls entsprechend anzuwenden.

Eine Beschränkung der Anwendung von Satz 3 auf die Verschmelzung einer Körperschaft auf eine PersGes. bzw. auf einen Formwechsel ist uE der gesetzlichen Regelung nicht zu entnehmen (missverständlich DÖRSCH/PUNG, DB 2000, Beil. 10, 7; die Spaltung ausklammernd DÖRSCH in DJPW, § 37 Rn. 81).

Anteil am Übernahmegewinn oder -verlust: Der Anteil am Übernahmegewinn bzw. -verlust bemisst sich nach den gesellschaftsvertraglichen Regelungen bei der übernehmenden PersGes. bzw. im Fall eines Formwechsels gem. § 14 UmwStG aF nach den gesellschaftsvertraglichen Regelungen der formwechselnden KapGes.

3. Rechtsfolge

79

Satz 3 ordnet die entsprechende Anwendung des Satzes 1 an. Dies bedeutet, dass sich auf Ebene der übernehmenden Körperschaft die KSt und das KSt-Guthaben erhöhen, welches bei der Überträgerin zum stl. Übertragungsstichtag noch vorhanden ist.

Bei der Überträgerin ist die KStMinderung aus dem Bestand deren KStGuthabens zum stl. Übertragungsstichtag zu berechnen. Bei der Ermittlung dieses Bestands sind diejenigen Ausschüttungen in Abzug zu bringen, welche noch der übertragenden Körperschaft zuzurechnen sind. Dies sind ordentliche Gewinnausschüttungen und Vorabausschüttungen, welche im letzten Wj. vor dem stl. Übertragungsstichtag erfolgen oder vor dem stl. Übertragungsstichtag begründete Ausschüttungsverbindlichkeiten. Dabei ist § 37 zu beachten (BMF v. 16.12.2003, BStBl. I 2003, 786 – Tz. 11 ff., 23 ff.) und damit auch das KStMoratorium gem. Abs. 2a (zutr. SEMMLER, NWB 2004, F. 18, 4107 [4112]).

In der ursprünglichen Gesetzesfassung des vormaligen Satzes 2 war die entsprechende Anwendung des Satzes 1 vorgeschrieben, soweit die übertragende Körperschaft eine KStMinderung in Anspruch genommen hat. Trotz des nach dem UntStFG geänderten Gesetzeswortlauts hat sich daran nichts geändert, da Identität zwischen KStErhöhung bei der Empfängerin/Übernehmerin und KStMinderung bei der leistenden Gesellschaft/Überträgerin besteht (vgl. Anm. 70). Im Fall der Verschmelzung der Körperschaft mit einer PersGes. oder des Formwechsels einer Körperschaft in eine PersGes. wird das KStGuthaben der übertragenden Körperschaft vollständig mobilisiert. Zu einer anteiligen Anwendung der Nachsteuerregelung kommt es entsprechend der Beteiligung der Körperschaft an der übernehmenden PersGes. (einstufige Aufteilung). Demgegenüber ist im Fall einer Spaltung eine zweistufige Anteilsberechnung erforderlich, und zwar

- erstens auf Ebene der Körperschaft (Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung bestehenden Vermögen);

- zweitens auf Ebene der übernehmenden PersGes. (Anteile entsprechend den gesellschaftsvertraglichen Regelungen).

80–83 Einstweilen frei.

V. Bescheinigungsverfahren (Abs. 3 Sätze 4 und 5)

84 1. Persönlicher Anwendungsbereich

Abs. 3 Satz 4 erlegt der leistenden Körperschaft die Pflicht auf, der Empfängerin bestimmte Angaben nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu bescheinigen.

Leistende Körperschaft: Hierbei handelt es sich um diejenige Körperschaft, welche die Gewinnausschüttung vornimmt, dh. insbes. KapGes. sowie Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.

Personenvereinigung: Obwohl der Gesetzeswortlaut ausschließlich Körperschaften nennt, besteht uE die Verpflichtung zur Ausstellung der Bescheinigung auch für diejenigen Personenvereinigungen, welche in den persönlichen Anwendungsbereich des § 37 (vgl. Anm. 5) fallen, denn auch sie können eine KStMinderung in Anspruch nehmen.

Empfängerin: Unter Empfängerin ist uE diejenige Körperschaft bzw. Personenvereinigung zu verstehen, welcher zum Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses die Anteile an dem Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gem. § 39 AO bzw. die Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG als Nießbraucher oder Pfandgläubiger zuzurechnen sind (§ 20 Abs. 2a EStG aF, jetzt § 20 Abs. 5 EStG). Unerheblich ist dagegen, wem die Gewinnausschüttungen tatsächlich zufließen. Ob dann bei dieser Körperschaft bzw. Personenvereinigung eine Nachsteuer ausgelöst wird, ist eine gesondert zu beurteilende Frage (vgl. zur Veräußerung oder Abtretung von Dividendenscheinen Anm. 71).

Bei Investmentfonds ist Empfängerin die Investmentgesellschaft und nicht das einzelne Sondervermögen, damit diese ihren Angabepflichten gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. h InvStG nachkommen kann.

Umfang und Dauer der Verpflichtung: Die Verpflichtung der leistenden Körperschaft zur Ausstellung der Bescheinigung besteht nur dann und insoweit, als zu den Anteilseignern Körperschaften bzw. Personenvereinigungen („Empfängerin“) zählen. Soweit natürliche Personen Anteilseigner sind, besteht eine solche Verpflichtung nicht. Gleichwohl kann die leistende Körperschaft auch an solche Personen eine Bescheinigung erteilen. Bei Publikumsgesellschaften wäre es mit einem nicht zu vertretenden Arbeitsaufwand verbunden, wenn zwischen den einzelnen Gruppen von Anteilseignern unterschieden würde.

Mitunternehmerschaften als Leistungsempfänger: Bei Mitunternehmerschaften als Anteilseigner der leistenden Körperschaft ist uE wie folgt zu unterscheiden:

- ▶ *Gebören die Anteile zum Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft, gleichgültig, ob es sich um eine Mitunternehmerschaft oder um eine vermögensverwaltende PersGes. handelt, kann über die stl. Zurechnung der Gewinnausschüttung nur im Rahmen der gesonderten Feststellung des Gewinns der PersGes. entschieden werden. Die leistende Körperschaft hat deshalb eine zusammenfassende Bescheinigung auf den Namen der PersGes. aufzustellen.*

► *Gebören die Anteile dagegen zum Sonder-Betriebsvermögen* des Mitunternehmers, ist die StBescheinigung auf den Namen des Gesellschafters auszustellen.

Bescheinigung bei Umwandlungen: Da sich Satz 4 an Satz 3 anschließt, ist davon auszugehen, dass eine Bescheinigung auch im Fall einer Umwandlung auszustellen ist. Problematisch ist dies insbes., wenn infolge einer Umwandlung die übertragende Körperschaft erlischt (zB bei Verschmelzung, Formwechsel oder Aufspaltung). Da zB im Fall einer Verschmelzung die übertragende Körperschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende PersGes. übergeht, sind die für die Mitunternehmer der übernehmenden PersGes. erforderlichen Daten in die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung aufzunehmen (so zutr. DöRSCH in DJPW, § 37 Rn. 86).

2. Inhalt, Form sowie Bedeutung der Bescheinigung

85

Angaben: Abs. 3 Satz 4 schreibt die Bescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Muster vor. Diese Bescheinigung hat die folgenden Angaben zu enthalten:

► *Namen und Anschrift des Anteilseigners (Nr. 1):* Diese Angaben entsprechen § 44 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG 1999. Sie dienen dazu, den Empfänger eindeutig feststellen zu können. Weicht die in der StBescheinigung angegebene Anschrift des Anteilseigners von derjenigen ab, unter der er bei seinem VeranlagungsFA geführt wird, ist diese Abweichung unerheblich, solange an der Identität der Person kein Zweifel besteht. Bei einer fehlerhaften Bezeichnung der empfangenden Körperschaft gem. Nr. 1 ist uE nicht die fälschlicherweise genannte Körperschaft zur Erhöhung der KSt bzw. des KStGuthabens verpflichtet. Die Bescheinigung ist zu berichtigen, ggf. nach Vernichtung der Erstaufbereitung neu zu erteilen, damit bei der tatsächlichen Empfängerin die Nachbesteuerung durchgeführt werden kann.

► *Höhe des in Anspruch genommenen Körperschaftsteuer-Minderungsbetrags (Nr. 2):* Dieser Bestandteil der amtlichen Bescheinigung ist neu. Sie ähnelt der Bescheinigung der unter dem Anrechnungsverfahren gem. § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 EStG aF anrechenbaren KSt (§ 44 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 KStG 1999).

► *Zahlungstag (Nr. 3):* Dies entspricht § 44 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG 1999. Darunter ist der Tag zu verstehen, an dem die Körperschaft ihre Leistungen an die Anteilseigner erbracht hat. Wie bei § 44 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG 1999 muss dieser Tag nicht zwingend mit dem Tag des Zuflusses der Einnahmen bei den Anteilseignern übereinstimmen. Regelmäßig wird dies aber der Fall sein.

Nach der ursprünglichen Gesetzesfassung war ferner die Höhe der Leistungen zu bescheinigen. Diese Angabepflicht entfiel durch das UntStFG, da die Höhe der Leistungen für die Nachsteuer keine Bedeutung hat, sondern ausschließlich die KStMinderung. Diese ist wegen der betragsgleichen Erhöhung des KStGuthabens und der KSt bei der Empfängerin materiell die allein entscheidende Größe.

Bedeutung der Bescheinigung: Die Bescheinigung gem. Abs. 3 Satz 4 ist kein Tatbestandsmerkmal und damit keine Voraussetzung für die Erhöhung der KSt sowie des KStGuthabens auf Ebene der Empfängerin. Sie dient vielmehr lediglich der Erleichterung des Nachweises und damit als Beweismittel, da nur die leistende Körperschaft über die notwendigen Informationen zur Höhe der KStMinderung verfügt. Vor allem bei Publikumsgesellschaften/Investmentfonds werden die Anteilseigner/Anleger überhaupt erst aufgrund der Bescheinigung Kenntnis davon bekommen, ob auf Ebene der ausschüttenden Körper-

schaft eine KStMinderung eingetreten ist oder nicht. Aufgrund der großen praktischen Bedeutung der Bescheinigung ordnet die FinVerw. einen verstärkten Informationsaustausch zwischen den einzelnen zuständigen FÄ an (vgl. Anm. 86).

Keine Festschreibung der Bescheinigung: Da in Satz 5 ausschließlich auf § 27 Abs. 3 Satz 2, Abs. 4 und 5 verwiesen wird, nicht aber auf § 27 Abs. 1 Satz 5, der die Festschreibung einer Bescheinigung über das stl. Einlagekonto vorsieht, ist davon auszugehen, dass die Bescheinigung zu ändern ist, wenn sie sich nachträglich als fehlerhaft herausstellt (vgl. Anm. 86).

86 3. Entsprechende Geltung von § 27 Abs. 3 Satz 2, Abs. 4 und 5

Im Rahmen des UntStFG wurden die verfahrensrechtl. Vorschriften für das Bescheinigungsverfahren überarbeitet und präzisiert. Während die im StSenkG enthaltene Verweisung auf § 27 Abs. 2 bis 5 als teilweise missglückt und überflüssig anzusehen war, sind die Vorschriften nunmehr aufeinander abgestimmt.

§ 27 Abs. 3 enthält die Vorschriften zum Bescheinigungsverfahren für das stl. Einlagekonto. § 27 Abs. 3 Satz 2 sieht vor, dass die Bescheinigung nicht unterschrieben zu werden braucht, wenn sie in einem maschinellen Verfahren ausgedruckt worden ist und den Aussteller erkennen lässt.

§ 27 Abs. 4 betrifft den Fall, dass die Leistung (Gewinnausschüttung etc.) einer unbeschr. stpfl. Körperschaft von der Vorlage eines Dividendenscheins abhängig ist und diese Leistung für Rechnung der Körperschaft durch ein inländ. Kreditinstitut erbracht wird. In diesen Fällen hat das Kreditinstitut das Bescheinigungsverfahren durchzuführen. Aus der Bescheinigung des Kreditinstituts muss hervorgehen, für welche KapGes. bzw. Körperschaft die Leistung erbracht wird, dh. wer der Schuldner der Kapitalerträge ist. Zur Ausstellung der Bescheinigung sind ebenfalls inländ. Zweigniederlassungen ausländ. Kreditinstitute zugelassen.

Nach § 27 Abs. 5 haftet der Aussteller einer nicht ordnungsgemäßen Bescheinigung für die aufgrund dieser Bescheinigung verkürzten Steuern oder zu Unrecht gewährten Steuervorteile. Dies gilt entsprechend für das Bescheinigungsverfahren gem. Abs. 3 Satz 4, wenn aufgrund einer fehlenden oder fehlerhaften Bescheinigung bei der Empfängerin eine Erhöhung der KSt sowie des KStGuthabens nicht vorgenommen werden kann. Problematisch ist, dass der Gesetzgeber davon abgesehen hat, in der Verweisung auch auf § 27 Abs. 1 Satz 5 Bezug zu nehmen. Danach bleibt die in der Bescheinigung zugrunde gelegte Verwendung des stl. Einlagekontos unverändert, wenn für die Leistungen der KapGes. bzw. Körperschaft die Minderung des Einlagekontos bescheinigt wurde. Diese fehlende Bezugnahme bedeutet für die ausschüttende Körperschaft bzw. Personenvereinigung, dass sie die Bescheinigung für die Verwendung des KStGuthabens neu ausstellen muss, sofern sich zu einem späteren Zeitpunkt herausstellen sollte, dass die ursprüngliche Bescheinigung fehlerhaft war (zB wird im Rahmen einer Bp. festgestellt, dass eine Gewinnausschüttung nicht auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss erfolgte und damit nicht zur KStMinderung qualifizierte). In diesen Fällen ist die ausschüttende Körperschaft/Personenvereinigung zur Berichtigung der Bescheinigung verpflichtet. Für die Empfängerin stellt die geänderte Bescheinigung eine neue Tatsache bzw. ein neues Beweismittel dar, so dass deren KStVeranlagung sowie deren Feststellungsbescheid über das KStGuthaben innerhalb der Festsetzungsfrist unter den allgemeinen Voraussetzungen für neue Tatsachen bzw. Beweismittel geändert werden können (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37

Rn. 42). BMF v. 4.6.2003 (BStBl. I 2003, 366 – Tz. 22 ff.) äußert sich zu diesem Problembereich bedauerlicherweise nicht.

Erhöhter Kontrollaufwand: Die Bedeutung der Bescheinigung für den Ausschüttungsempfänger sowie die fehlende Festschreibung macht für die FinVerw. umfangreiche und kostenintensive Kontrollmaßnahmen erforderlich. Fehler im Bescheinigungsverfahren sollen durch einen erhöhten Informationsaustausch gering gehalten werden (OFD Magdeburg v. 19.12.2002, GmbHR 2003, 310). So sind die FÄ aufgefordert, immer Kontrollmitteilungen zu versenden, wenn eine KStMinderung in Anspruch genommen wird und Empfänger der Ausschüttung eine Ausschüttungskörperschaft oder eine PersGes. ist. Das FA des Ausschüttungsempfängers hat bei Ausschüttungskörperschaften die Anl. WA zu prüfen, bei PersGes. die Anl. FE-K zu kontrollieren bzw. den Vordruck ESt. 4 B-FE K 1/2 auszufüllen. Aus Praktikabilitätsgründen wurde eine Bagatellgrenze von 2500 € für das in Anspruch genommene KStGuthaben eingeführt (OFD Magdeburg v. 10.2.2005, DStR 2005, 921 [922]). Sollten die Kontrollen ergeben, dass die Nachsteuer gem. Abs. 3 nicht in richtiger Höhe bei den Ausschüttungsempfängern festgesetzt wurde, hat eine Mitteilung an das für die ausschüttende Gesellschaft zuständige FA zu ergehen, damit dieses wiederum die Voraussetzungen für einen Haftungsbescheid prüfen kann (FinBeh. Hamb. v. 10.7.2003, GmbHR 2003, 1154). Die Betriebsprüfer wurden aufgefordert zu prüfen, ob Publikumsgesellschaften die Angaben über eine in Anspruch genommene KStMinderung zutreffend an die Kreditinstitute weitergeleitet haben (vgl. OFD Magdeburg v. 10.2.2005, DStR 2005, 921 [922]).

4. Sonderfall: Bezüge mit Mehrfachverwendung

87

§ 28 Abs. 3 KStG 1999 schrieb gesetzlich die Reihenfolge vor, in der das damalige vEK als für Gewinnausschüttungen verwendet galt. Die Reihenfolge orientierte sich an der Vorbelastung der einzelnen vEK-Bestandteile. Eine in diesem Maße abgestimmte Verwendungsreihenfolge findet sich weder in den endgültigen Regelungen noch in den Übergangsvorschriften zum Halbeinkünfteverfahren. Lediglich § 38 Abs. 1 Satz 4 bzw. § 27 Abs. 1 Satz 3 enthalten gesetzliche Normierungen zu einer nachrangigen Verwendung des vormaligen EK 02 bzw. stl. Einlagekontos. Gleichwohl gab es bis zum VZ 2006 noch eine Verwendungsreihenfolge, wenn auch in abgeschwächter Form (vgl. insbes. DÖTSCH/PUNG, DB 2000, Beil. 10, 19; DÖRSCH in DJPW, § 27 Rn. 42 f., 56; NEU/NEUMANN/NEUMAYER, EStB/GmbH-StB 2000, Sonderheft, 22). Positiv ist daran, dass Gewinnausschüttungen zunächst eine KStMinderung auslösen (vgl. RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2000, 353 [360]; zu einer zusammenfassenden Darst. der Gliederung und Veränderung des stl. Eigenkapitals einer KapGes. durch Gewinnausschüttungen, Umwandlungsvorgängen etc. RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2002, 105 [110 f.]). Die abgeschwächte Verwendungsreihenfolge stellt sich wie folgt dar:

- Verwendung der Rücklagen, in denen KStGuthaben (§ 37) repräsentiert ist, für Gewinnausschüttungen, welche den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechen;
- Verwendung des neutralen Vermögens, dh. sonstiger Rücklagen (Alrücklagen aus EK 30 sowie EK 01/03, vgl. § 36 Anm. 70 ff., sowie stpfl. und stfreie Gewinne ab den Wj. 2001 bzw. 2001/2002), für alle Gewinnausschüttungen bzw. sonstigen Leistungen, soweit sie aus dem ausschüttbaren Ge-

- winn gem. § 27 Abs. 1 Satz 4 (Eigenkapital gem. StBil. abzgl. gezeichnetes Kapital sowie abzgl. [positives] stl. Einlagekonto) finanziert werden können;
- Verwendung von vormaligem EK 02 für offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie sonstige Leistungen nach § 38 Abs. 1 Satz 4, soweit der ausschüttbare Gewinn abzgl. des Bestands an EK 02 nicht ausreicht;
 - Verwendung des stl. Einlagekontos gem. § 27 Abs. 1 Satz 3, soweit der ausschüttbare Gewinn nicht genügt.

Wie unter dem Regime des kstl. Anrechnungsverfahrens kann sich bei Gewinnausschüttungen während des Übergangszeitraums gleichzeitig eine KStMinderung, eine -Erhöhung sowie Verringerung des stl. Einlagekontos ergeben. Diese Fälle treten ein, wenn (zu Sonderfällen vgl. SEMMLER, DStR 2002, 391 ff.)

- Gewinnausschüttungen die Höhe des ausschüttbaren Gewinns (ggf. abzgl. des Bestands an EK 02) übersteigen;
- ordentliche Gewinnausschüttungen und vGA sowie sonstige Leistungen zusammentreffen, da KStMinderungen ausschließlich durch ordentliche Gewinnausschüttungen ausgelöst werden, während eine KStErhöhung bzw. Verminderung des stl. Einlagekontos auch durch eine vGA und sonstige Leistung hervorgerufen werden können.

Beispiel: Die X-GmbH weist zum 31.12.2005 folgendes Eigenkapital in ihrer Handels-/Steuerbilanz aus:

Stammkapital	100 000
Kapitalrücklage	200 000
Gewinnrücklagen	850 000
Jahresfehlbetrag 2005	-150 000
Eigenkapital	1 000 000

Bestände des KStGuthaben, EK 02, stl. Einlagekontos zum 31.12.2005:

KStGuthaben	100 000
Bestand an EK 02	200 000
steuerliches Einlagekonto	250 000

Im Wj. 2006 beschließt die Gesellschafterversammlung der X-GmbH (nach vorheriger Auflösung der Kapital- und Gewinnrücklagen) eine Gewinnausschüttung iHv. 800 000 €.

	Vor- spalte	KSt Gut- haben	EK 02	Stl. Ein- lagekonto	KSt Fest- setzung
1. KStMinderung (§ 37 KStG)					
<i>Anfangsbestand 31.12.2005</i>		100 000			
Restzeitraum (Jahre)	13				
KStMinderung (Abs. 2)		-133 333			
maximal jedoch (Abs. 2a)		-7 692			-7 692
2. KStErhöhung (§ 38 KStG)					
<i>Anfangsbestand 31.12.2005</i>			200 000		
Leistungen gem. § 38	800 000				
Eigenkapital lt. StBil.	1 000 000				
abzgl. Nennkapital	-100 000				
abzgl. stl. Einlagekonto	-250 000				
ausschüttbarer Gewinn	650 000				
abzgl. Bestand an EK 02	-200 000				
verminderter ausschüttbarer Gewinn	450 000				
Differenz zur Leistung gem. § 38	350 000				
Minderung Bestand an EK 02 (7/10)	-140 000		-140 000		
KStErhöhung (3/7) aus Mind. EK 02	-60 000		-60 000		60 000
3. Steuerliches Einlagekonto (§ 27)					
<i>Anfangsbestand 31.12.2005</i>				250 000	
Leistungen gem. § 27	800 000				
Eigenkapital lt. StBil.	1 000 000				
abzgl. Nennkapital	-100 000				
abzgl. stl. Einlagekonto	-250 000				
ausschüttbarer Gewinn	650 000				
Differenz zur Leistung gem. § 27 (= Minderung stl. Einlagekonto)	150 000			-150 000	
4. Endbestände 31.12.2005/ KStÄnderung 2005		92 308	0	100 000	52 308

Aus dieser Mehrfachverwendung bzw. -qualifikation ergeben sich Besonderheiten für die Bescheinigung und die Nachsteuer gem. Abs. 3.

Nebeneinander von Körperschaftsteuerminderung und Reduzierung des steuerlichen Einlagekontos: Wie sich aus dem vorstehenden Beispiel ersehen lässt, können durch ordentliche Gewinnausschüttungen sowohl eine KStMinderung als auch eine Reduzierung des stl. Einlagekontos ausgelöst werden. Eine gleichzeitige Verwendung der Gewinnausschüttung oder dergleichen zur Realisierung des KStGuthabens und zum Verbrauch des stl. Einlagekontos liegt dann vor, wenn die Summe aus dem 6fachen des KStMinderungsbetrags und der Verwendung des Einlagekontos höher ist als die tatsächliche Gewinnausschüttung der Gesellschaft im Wj. (vgl. OFD Magdeburg v. 10.2.2005, DStR 2005, 921 [922 f.], mit Beispiel). Die Gewinnausschüttung reicht in diesen Fällen nicht aus, um die KStMinderung und das Einlagekonto vollständig aufzubrechen.

Beide Vorgänge sind von der leistenden Körperschaft der Empfängerin zu bescheinigen, gem. Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 für die KStMinderung, gem. § 27 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 für die Minderung des stl. Einlagekontos. Trotz dieser gesetzlichen Vorschriften, trotz der vorrangigen Verwendung einer Gewinnausschüttung für eine KStMinderung und obwohl der amtliche Vordruck VE 8 (Halbeinkünfteverfahren) Raum für beide Bescheinigungen vorsieht, hat nach Auffassung der

FinVerw. (BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 368 – Tz. 25; zu einer eingehenden Darst. vgl. DÖRSCH/PUNG, DB 2003, 2514 [2516]) die leistende Körperschaft lediglich eine Bescheinigung für die Minderung des stl. Einlagekontos auszustellen, während eine KStMinderung entgegen Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 nicht auszuweisen ist.

Unterschiedliche Bescheinigungspflichten in Abhängigkeit von der Art der Mehrfachverwendung:

► *Mehrfachverwendung mit steuerlichem Einlagenkonto:* Nachdem die StBescheinigung für die Empfängerin Grundlage zur Ermittlung der Nachsteuer gem. Abs. 3 ist, löst damit eine Gewinnausschüttung mit Mehrfachverwendung keine Nachsteuer bei der Empfängerin aus. Im Ergebnis verdrängt die Qualifizierung einer ordentlichen Gewinnausschüttung als (teilweise) Minderung des stl. Einlagekontos den Charakter als Dividende. Während DÖRSCH (in DJPW, § 37 Rn. 73) darauf hinweist, dass diese Gesetzesinterpretation nicht zwingend war, begründen LORNSEN-VEIT/MÖBUS (BB 2003, 1154 [1158]) dieses Ergebnis unter Bezugnahme auf BMF v. 28.4.2003 (BStBl. I 2003, 292 – Tz. 6) damit, dass die Einlagerückgewähr zunächst zu einer steuerneutralen Kürzung des Beteiligungsbuchwerts und eine darüber hinausgehende Zahlung zu stfreien Einnahmen gem. § 8b Abs. 2 und nicht Abs. 1 führt. Unabhängig von dieser Diskussion ist die von der FinVerw. getroffene Regelung unter dem Gesichtspunkt zu begrüßen, dass sie Abgrenzungsprobleme zu der Frage vermeidet, welche Qualifikation Vorrang hat.

► *Mehrfachverwendung mit KStErhöhung:* Diese für den Stpfl. vorteilhafte Regelung der FinVerw. gilt indessen nicht, sofern eine KStMinderung gem. § 37 mit einer KStErhöhung gem. § 38 zusammentrifft. Insofern verbleibt es entsprechend dem Gesetzeswortlaut bei der Bescheinigungspflicht für die leistende Körperschaft. Die gleichzeitige KStErhöhung verdrängt damit also nicht die Nachsteuerpflicht auf Ebene der Empfängerin (glA DÖRSCH in DJPW, § 37 Rn. 74). Dies ist auch konsequent, da die KStErhöhung bei der leistenden Körperschaft entgegen §§ 27, 37 keine Folgewirkungen bei der Empfängerin zeitigt.

88 VI. Nichtgeltung von Abs. 3 für bestimmte steuerbefreite Körperschaften (Abs. 3 Satz 6)

Keine Nachsteuerregelung bei gemeinnützigen Körperschaften: Satz 6 bestimmt, dass die Sätze 1–4 (Nachsteuerregelung) nicht für stbefreite Körperschaften und Personenvereinigungen iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9, dh. gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Institutionen, gelten, soweit die Einnahmen in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen, für den die StBefreiung ausgeschlossen ist. Abs. 3 Satz 6 Halbs. 2 wiederholt insofern inhaltlich § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2. Steuerpflichtig ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb dann, wenn er erstens kein Zweckbetrieb iSd. § 65 AO ist und die Einnahmen einschließlich USt. insgesamt 35000 € (vormals 30678 €) im Jahr übersteigen (§ 64 Abs. 3 AO). FROTSCHER (in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 43 f.) kritisiert, dass diese gesetzliche Regelung einer Logik entbehre, weil § 5 Abs. 2 Nr. 3 die StBefreiung für Fälle des § 37 versage und Ausschüttungen, die in den stbefreiten Bereich der gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Körperschaften fallen, dadurch stpfl. werden. Im Gegensatz dazu werden die Ausschüttungen, sollten sie dem stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen sein, durch die Anordnung

von Satz 6 stbefreit. Diese Kritik ist zweifelsohne berechtigt. Ihr lässt sich aber durch eine gesetzssystematische Auslegung begeben (vgl. Anm. 69).

Nichtgeltung von Satz 5: Offenbar handelt es sich um ein gesetzgeberisches Versehen, dass Satz 6 lediglich den Ausschluss der Sätze 1–4 vorschreibt und nicht auch Satz 5 mit seiner teilweisen Verweisung auf § 27 mit einbezieht. Dies ist allerdings ohne praktische Relevanz, da Satz 5 seinerseits die Anwendung der Sätze 1–4 voraussetzt, welche aber durch Satz 6 ausgeschlossen sind. Somit kommt Satz 5 in Fällen des Satzes 6 ebenfalls nicht zur Geltung.

Einstweilen frei.

89–91

**F. Erläuterungen zu Abs. 4:
Letztmalige Ermittlung des Körperschaftsteuer-
guthabens**

I. Letztmalige Ermittlung auf den 31.12.2006 (Abs. 4 Satz 1)

92

Körperschaftsteuerguthaben: Damit ist das idR erstmalig zum 31.12.2001 bzw. Ende des Wj. 2001/2002 ermittelte und zwischenzeitlich fortgeschriebene, durch Gewinnausschüttungen geminderte bzw. die Nachsteuerregelung erhöhte KStGuthaben gemeint.

Wirtschaftsjahrabhängige Ermittlung: Gemäß Satz 1 wird das KStGuthaben letztmalig auf den 31.12.2006 ermittelt, dh. auf einen ganz konkreten Stichtag. Die letztmalige Ermittlung erfolgt damit unabhängig davon, ob das Wj. der Körperschaft mit dem Kj. übereinstimmt oder nicht.

Keine Unterscheidung nach werbender oder aufgelöster Körperschaft: Des Weiteren wird das KStGuthaben unabhängig davon ermittelt, ob es sich bei der Körperschaft um eine Werbende handelt oder ob sie bereits aufgelöst wurde und sich in der Abwicklung (Liquidation) befindet, sofern sich die Abwicklung über den 31.12.2006 hinaus erstreckt.

Ermittlung, keine gesonderte Feststellung: Das KStGuthaben wird letztmalig zum 31.12.2006 ermittelt, aber nicht mehr gesondert festgestellt (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 61; aA STRECK/BINNEWIES, DB 2007, 359 [360]; BAUSCHATZ in GOSCH, § 37 Rn. 167; SCHNEIDER, NWB 2007, F. 4, 5139 [5147]). Dies ergibt sich erstens aus dem Gesetzeswortlaut selbst. Satz 1 spricht ausschließlich von Ermittlung, während beispielsweise Abs. 2 Satz 4 neben der Ermittlung auch die Fortschreibung und gesonderte Feststellung vorsieht. Zweitens folgt dies aus der Entstehungsgeschichte. So war im RegE in Satz 1 noch die Feststellung gesondert erwähnt. Im Rahmen der Beschlussempfehlungen des FinAussch. wurde dieses Wort aus Satz 1 gestrichen (vgl. BTDrucks. 16/3315, 26). Damit hat sich der Gesetzgeber bewusst gegen eine letztmalige gesonderte Feststellung des KStGuthabens zum 31.12.2006 entschieden. Diese Entsch. ist zutreffend, da drittens der Auszahlungsanspruch gem. Abs. 5 Satz 1 festgesetzt und gesondert festgestellt wird. Nachdem der Auszahlungsanspruch betragsmäßig mit dem KStGuthaben zum 31.12.2006 übereinstimmt, ist eine gesonderte Feststellung des KStGuthabens überflüssig.

II. Ermittlung bei Umwandlungsvorgängen (Abs. 4 Satz 2)

93 1. Regelungsgegenstand: Ganz oder teilweiser Vermögensübergang auf einen anderen Rechtsträger

Persönlicher Anwendungsbereich: Seinem Wortlaut nach bezieht sich Satz 2 beim übertragenden Rechtsträger ausschließlich auf unbeschr. stpfl. Körperschaften, dh. solche, die ihren Sitz oder ihren Ort der Geschäftsleitung in der Bundesrepublik haben (§ 1 Abs. 1), dh. vornehmlich KapGes. und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2).

Der Gesetzeswortlaut ist eindeutig und spricht gegen eine Einbeziehung von Personenvereinigungen, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören, obwohl diese von der Nachsteuerregelung des Abs. 3 betroffen waren. Im Wege einer erweiternden Gesetzesauslegung sollten uE auch die Personenvereinigungen von Satz 2 erfasst werden. Ansonsten entstünde eine Gesetzeslücke für diese Personenvereinigungen, wenn sie noch in 2006 nach dem 12.12.2006 umgewandelt wurden und der Übertragungstichtag vor dem 31.12.2006 lag, denn in solchen Fällen wäre weder zum stl. Übertragungstichtag (mangels Einbeziehung in den persönlichen Anwendungsbereich) noch zum 31.12.2006 (aufgrund der stl. Rückwirkung) letztmalig das KStGuthaben zu erfassen.

Umwandlungssteuerrechtlicher Vermögensübergang: § 1 Abs. 1 UmwStG umfasst die Umwandlungsvorgänge nach dem zweiten bis fünften Teil des UmwStG, dh. vor allem die Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung von Körperschaften sowie den Formwechsel einer KapGes. in eine PersGes. (aA Dörsch in DJPW, § 37 Rn. 101, wonach bei wortgetreuer Auslegung Abs. 4 Satz 2 bei einem Formwechsel mit unterjährigem Übertragungstichtag in 2006 keine Anwendung fände, aus seiner Sicht ein nicht sinnvolles Ergebnis).

Der Kreis der übernehmenden Rechtsträger bei Umwandlungen gem. § 1 Abs. 1 UmwStG wird durch § 1 Abs. 2 UmwStG bestimmt. Danach kommen als übernehmende Rechtsträger in der EU bzw. dem EWR ansässige Körperschaften, PersGes. und natürliche Personen in Betracht. In Drittstaaten ansässige Personen hingegen qualifizieren nicht als übernehmende Rechtsträger.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Für die Anwendung des neuen Rechts reicht es aus, wenn die Anmeldung in ein öffentliches Register nach dem 12.12.2006 erfolgt. Als öffentliches Register gelten neben dem Handelsregister zB auch das Genossenschafts- oder Vereinsregister. Öffentliche Register werden sowohl für den übertragenden als auch für den übernehmenden Rechtsträger geführt. Es genügt nach dem Gesetzeswortlaut, wenn die Anmeldung in eines der beiden Register nach dem 12.12.2006 erfolgt (zur Kritik Dörsch in DJPW, § 37 Rn. 100, wonach auf das maßgebliche öffentliche Register hätte abgestellt werden sollen).

94 2. Rechtsfolge: Letztmalige Ermittlung auf den vor dem 31.12.2006 liegenden steuerlichen Übertragungstichtag

Als Rechtsfolge ordnet Satz 2 die letztmalige Ermittlung des KStGuthabens auf den stl. Übertragungstichtag an. Dies ist unproblematisch bei Verschmelzung bzw. Aufspaltung einer Körperschaft, da die übertragende Körperschaft dabei untergeht. Dasselbe sollte uE im Fall der Abspaltung gelten.

Abgrenzungsfragen bestehen für offene Gewinnausschüttungen, die bei der Umwandlung einer Körperschaft auf eine PersGes. im stl. Rückwirkungszeitraum, aber noch in 2006 beschlossen werden und abfließen. Insofern ist wie folgt zu differenzieren (DÖRSCHE in DJPW, § 37 Rn. 102; HORST, NWB 2008, F. 4, 5419; allg. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. 02.27, 02.31. 02.33):

► *Gesellschafter nehmen an der Umwandlung teil*: Die offene Gewinnausschüttung wird stl. als Entnahme behandelt, so dass sich die Frage nach der KStMinderung gem. altem Recht nicht stellt.

► *Gesellschafter scheiden im Rahmen der Umwandlung aus*: In diesem Fall ist in der stl. Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft ein passiver Korrekturposten zu bilden. Die Gewinnausschüttung gilt als am stl. Übertragungstichtag abgeflossen. Gemäß BMF v. 16.12.2003 (BStBl. I 2003, 786 – Tz. 27) zu Zweifelsfragen zum StSenkG und UntStFG ist bei Gewinnausschüttungen im Übergangszeitraum, die noch der übertragenden Körperschaft zuzurechnen sind, für die Frage der Abgrenzung von altem und neuem Recht nicht auf die tatsächliche Zahlung, sondern ggf. auf den fiktiven Abflusszeitpunkt abzustellen.

III. Stichtagsregelung in Liquidationsfällen (Abs. 4 Satz 3)

1. Regelungsgegenstand: Vermögensverteilung im Rahmen einer Liquidation 95

Sachlicher Anwendungsbereich: Satz 3 enthält eine Sonderbestimmung für den Fall der Liquidation, wenn eine Vermögensverteilung nach dem 12.12.2006 und vor dem 1.1.2007 vorgenommen wird. Auch wenn aufgrund des kurzen Zeitraums von 19 Tagen der Anwendungsbereich der Vorschrift nicht sonderlich groß ist, ist die Vorschrift zur Vermeidung einer Gesetzeslücke notwendig und sinnvoll.

Persönlicher Anwendungsbereich: Im Unterschied zu Umwandlungen erfasst Satz 3 Körperschaften oder Personenvereinigungen, wobei unter letztgenannten uE nur solche verstanden werden können, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Satz 3 erfordert, dass die Verteilung des Vermögens nach dem 12.12.2006 und vor dem 1.1.2007 erfolgt (Abs. 4 Satz 3 idF des JStG 2008; vorher war der 31.12.2006 als Stichtag genannt, was zu Lücken im zeitlichen Anwendungsbereich führen konnte). Unter Berücksichtigung des Sperrjahres sind demzufolge insbes. Liquidationen betroffen, die vor dem 12.12.2005 bekannt gemacht wurden und bei denen das Sperrjahr abgelaufen ist (zur AG vgl. § 272 Abs. 1 AktG; zur GmbH vgl. § 73 Abs. 1 GmbHG).

2. Rechtsfolge: Ermittlung auf den Stichtag der Liquidationsschlussbilanz 96

Als Rechtsfolge ordnet Satz 3 an, dass das KStGuthaben letztmalig auf den Stichtag ermittelt wird, auf den die Liquidationsschlussbilanz erstellt wird. Nach uE zutreffender Auffassung der FinVerw. endet der Liquidationszeitraum zu dem Zeitpunkt, auf den die Liquidationsschlussbilanz aufgestellt wird (BMF v. 26.8.2003, BStBl. I 2003, 434 – Tz. 17, 13). Aufgrund dessen sind uE bei Liquidationen drei Fälle zu unterscheiden:

Liquidationsschlussbilanz bis zum 12.12.2006: Diesbezüglich gilt noch § 40 Abs. 4 aF. § 34 Abs. 14 Satz 6 ordnet an, dass § 40 Abs. 3 (gemeint ist wohl Abs. 4) aF letztmals für Liquidationen anzuwenden ist, die vor dem 13.12.2006 abgeschlossen worden sind. Gemäß § 40 Abs. 4 Satz 3 aF ist die KStMinderung für den VZ vorzunehmen, in dem die Liquidation bzw. der jeweilige Besteuerungszeitraum bei langjährigen Abwicklungen endet. In diesen Fällen kommt es noch zu einer KStMinderung nach altem Recht, dh., diese wird in vollem Umfang ausbezahlt, da das KStMoratorium gem. Abs. 2a aufgrund § 40 Abs. 4 Satz 7 aF vor dessen Neufassung im Rahmen des SEStEG nicht gilt.

Liquidationsschlussbilanz vom 13.12.2006 bis 31.12.2006: Das verbleibende KStGuthaben wird zum Stichtag der Liquidationsschlussbilanz ermittelt und als Auszahlungsanspruch gesondert festgestellt. Damit schließt Satz 3 an § 40 Abs. 4 Satz 3 aF an (aA FÖRSTER/FELCHNER, DStR 2007, 281, Fn. 7, die eine gesetzliche Nachbesserung zur Abstimmung von Satz 4 und § 40 Abs. 4 aF fordern). Die Neuregelung ist für diejenigen Körperschaften und Personenvereinigungen nachteilig, deren Liquidation in dem kurzen Zeitfenster ab 13.12.2006 bis 31.12.2006 endet, da nach dem Gesetzeswortlaut der verbleibende Auszahlungsanspruch lediglich ratenweise und nicht mehr in einer Summe ausbezahlt wird, obwohl die Liquidation jeweils im VZ 2006 endet. Von Satz 3 ist aber uE lediglich die Schlussverteilung betroffen, wenn diese nach dem 31.12.2006 vorgenommen wird. Vorab ausbezahlte Abschlagszahlungen berechtigen wegen Satz 5 noch zu einer KStMinderung. Je umfangreicher die Vermögensverteilung vor Beendigung der Liquidation war, desto umfassender ist der Anspruch auf KStMinderung und desto geringer ist vice versa der Auszahlungsanspruch (glA DÖRSCH in DJPW, § 37 Rn. 104; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 59).

Liquidationsschlussbilanz ab 1.1.2007: Das KStGuthaben wird entsprechend der Grundregel des Satzes 1 auf den 31.12.2006 ermittelt und als Auszahlungsanspruch gesondert festgestellt. Der frühere zeitliche Anwendungsbereich des Satzes 3 erforderte, dass die Verteilung des Vermögens nach dem 12.12.2006 und vor dem 31.12.2006 erfolgte. Dies führte uE dazu, dass bei einer Schlussverteilung genau am 31.12.2006 das KStGuthaben entsprechend der Grundregel des Satzes 1 auf den 31.12.2006 ermittelt und als Auszahlungsanspruch gesondert festgestellt wurde.

IV. Letztmalige Anwendung der Abs. 1–3 (Abs. 4 Satz 4)

Satz 4 enthält die Bestimmungen zur zeitlichen Abgrenzung vom alten Recht des KStGuthabens zum neuen Recht des Auszahlungsanspruchs und stellt dabei auf die Leistungen der Körperschaft, ggf. der Personenvereinigung, an deren Anteilseigner ab.

Werbende Körperschaft/Personenvereinigung: Satz 4 beschr. sich seit seiner Neufassung durch das JStG 2008 im Gegensatz zu seiner bisherigen Fassung ausschließlich auf die werbende Körperschaft/Personenvereinigung. Fälle der Liquidation werden nunmehr in Satz 5 geregelt.

Erfolgen der Gewinnausschüttungen etc.: Der Gesetzeswortlaut sprach ursprünglich lediglich von Gewinnausschüttungen. Dabei kann es sich ausschließlich um sog. offene Gewinnausschüttungen handeln, dh. um Gewinnausschüttungen iSd. Abs. 2 Satz 1, die auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen (zum Begriff sowie zur Abgrenzung vgl. Anm. 18). Durch das JStG 2008 wurde die Anwendungsrege-

lung ausdrücl. auch auf als ausgeschüttet geltende Beträge erstreckt. Damit sind insbes. die vororganschaftlich bedingten Mehrabführungen iSd. § 14 Abs. 3 gemeint. § 14 Abs. 3 Satz 1 bestimmt, dass Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben, als Gewinnausschüttungen des OG an den OT gelten. Nach der Gesetzesbegründung gilt dies hingegen nicht für Rücklagen iSd. § 7 UmwStG (BTDrucks. 16/6290, 106; aA BROCKMANN/HÖRSTER, NWB 2008, F. 2, 9641 [9654]).

Betreffend die Tatbestandsvoraussetzung des Erfolgs ist wie bei Abs. 2 auf den Zeitpunkt des Abflusses abzustellen (vgl. Anm. 49 bzw. § 36 Anm. 24).

Stichtagsbezogene Abgrenzung: Grundsätzlich gilt für die Abgrenzung zwischen neuem und altem Recht der 1.1.2007 als Stichtag. Sofern Gewinnausschüttungen etc. vor diesem Zeitpunkt erfolgen, berechnen sie noch zu einer KStMinderung, danach nicht mehr, da dann bereits der Auszahlungsanspruch entstanden ist. Im Fall von Umwandlungen wird auf den stl. Übertragungstichtag als Datum für die Abgrenzung von neuem zu altem Recht abgestellt.

V. Ermittlung in Liquidationsfällen (Abs. 4 Satz 5)

98

Satz 5 regelt für Liquidationsraten die Abgrenzung zwischen dem bisherigen System des KStGuthabens und der Neuregelung des Auszahlungsanspruchs. Dabei spielt es keine Rolle, ob sich die Liquidation über das Jahr 2006 hinaus erstreckt oder zwischen dem 13.12.2006 und 31.12.2006 abgeschlossen wurde. Im letztgenannten Fall regelt Satz 3 die Behandlung des KStGuthabens bei der Schlussverteilung.

Vor der Anfügung des Satzes 5 wurden Liquidationsraten in Satz 4 geregelt. Dabei wurde ausdrücl. angeordnet, dass bei einer Liquidation neben den Liquidationsraten auch andere Ausschüttungen sowie sonstige Leistungen zu einer KStMinderung berechnen, wenn sie vor dem 31.12.2006 erfolgen, dh. bei der Körperschaft bzw. Personenvereinigung abgeflossen sind. Mit der gesetzlichen Neuregelung berechnen nur noch Abschlagszahlungen zu einer KStMinderung nach bisherigem Recht.

Einstweilen frei.

99–104

G. Erläuterungen zu Abs. 5: Entstehung, Bewertung und Tilgung des Auszahlungsanspruchs

I. Gleichmäßige Auszahlung von 2008 bis 2017 (Abs. 5 Satz 1)

105

Persönlicher Anwendungsbereich:

► *Körperschaften:* Satz 1 bezieht sich seinem Wortlaut nach ausschließlich auf Körperschaften und umfasst demzufolge nicht Personenvereinigungen, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören. Der Wortlaut ist uE zu eng, da letztgenannte in die Nachsteuerregelung des Abs. 3 einbezogen waren und bei ihnen deshalb ein KStGuthaben entstehen konnte (zur Abgrenzung dieses Personenkreises vgl. Anm. 69).

Im Fall einer Sitzverlegung der Körperschaft in das Ausland geht der Auszahlungsanspruch nicht unter, da die Körperschaft rechtl. existent bleibt. Daran ändert auch § 12 Abs. 3 im Fall der Sitzverlegung in einen Staat außerhalb der EU/ des EWR nichts.

► *Organschaftsfälle*: Da der Gesetzeswortlaut auf die Körperschaft abstellt, steht uE der Auszahlungsanspruch der OG selber zu, sofern diese (noch) über ein KStGuthaben verfügen sollte. Ein solches kann ausschließlich aus vorvertraglicher Zeit stammen. Davon zu unterscheiden ist, dass der Ertrag aus der Aktivierung des Auszahlungsanspruchs dem OT aufgrund des Gewinnabführungsvertrags zuzurechnen ist

Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens:

► *Anspruch*: Der begünstigten Körperschaft wird ein Anspruch auf Auszahlung des verbleibenden KStGuthabens eingeräumt. Dieser Anspruch entsteht nach dem Gesetzeswortlaut unbeding.

► *Abtretbarkeit*: Folge des Entstehens des Auszahlungsanspruchs ist ua., dass er gem. § 46 AO abgetreten werden kann (vgl. BTDrucks. 16/3369, 20). Da er zudem für den gesamten Auszahlungszeitraum entsteht, kann er dementsprechend insgesamt abgetreten werden oder auch nur in Teilen. Dies ist die sachlich notwendige Korrektur zu dem Umstand, dass entgegen der bisherigen Rechtslage im Fall einer Liquidation das KStGuthaben nicht mehr insgesamt zur Auszahlung gelangt, sondern lediglich ratierlich (§ 40 Abs. 4 idF des SEStEG bezieht sich ausschließlich auf die KStErhöhung gem. § 38). Ohne eine derartige Regelung hätten sich Liquidationen bis zum Jahr 2017 erstreckt (vgl. auch SCHNEIDER, NWB 2007, F. 4, 5139 [5148]; zu Details der Abtretung vgl. ORTMANN-BABEL/BOLIK, BB 2007, 73 [77]).

► *Aufrechenbarkeit im Insolvenzfall*: BFH v. 23.2.2011 (I R 20/10, BStBl. II, 822, [823 ff.]; eingehend auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 70 ff.) entschied, dass einer Aufrechnung des FA gegen den Auszahlungsanspruch während eines vor dem 31.12.2006 eröffneten Insolvenzverfahrens das Aufrechnungsverbot des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO entgegensteht. Einen aufschiebend bedingten Auszahlungsanspruch iSd. § 95 Abs. 1 Satz 1 InsO stellt das zum 31.12.2000 festgestellte KStGuthaben, aus dem sich später der Auszahlungsanspruch ableitet, nicht dar. Damit trat der BFH anderslautenden Anweisungen der FinVerw. entgegen. Diese schließt sich mittlerweile der BFH-Rspr. an und schränkt die Aufrechnung von Insolvenzforderungen mit dem Auszahlungsanspruch auf die Insolvenzverfahren ein, welche nach dem 31.12.2006 eröffnet wurden (vgl. OFD Koblenz v. 12.8.2011, DStR 2012, 36).

Auszahlung in zehn gleichen Jahresbeträgen: Der Gesetzgeber legt mit dem Zeitraum von 2008 bis 2017 die Grundlagen fest, in welchem Umfang und in welchem Zeitraum der Anspruch der Körperschaft getilgt werden soll. Dadurch entsteht im Jahr 2007 ein einjähriges und dementsprechend als kleines bezeichnetes KStMoratorium.

II. Zeitpunkt der Anspruchsentstehung (Abs. 5 Satz 2)

Grundsätzliche Entstehung zum 31.12.2006: Nach Satz 2 entsteht der Auszahlungsanspruch mit Ablauf des 31.12.2006 bzw. aufgrund des Verweises auf Abs. 4 Satz 2 mit Ablauf des stl. Übertragungstichtags im Fall von Umwandlungen. Durch die Ergänzung der Verweisung in Satz 2 auf Abs. 4 Satz 3 im Rah-

men des JStG 2008 wird uE klargestellt, dass in Liquidationsfällen der Auszahlungsanspruch mit Erstellung der Liquidationsschlussbilanz entsteht. Die Regelung des Satzes 2 ist im Zusammenhang mit derjenigen des Satzes 3 zu sehen, wonach der Auszahlungsanspruch für den gesamten zehnjährigen Auszahlungszeitraum festgesetzt wird. Der RegE ging demgegenüber von einer anderen Konzeption aus. Danach sollte der Auszahlungsanspruch jedes Kj. während des Auszahlungszeitraums, dh. sukzessive, auf gesonderten Antrag hin entstehen. Die Gesetz gewordene Fassung des Satzes 2 ist zu begrüßen, da damit beispielsweise Liquidationen von KapGes. durch Abtretung des Auszahlungsanspruchs schneller beendet werden können.

Ablauf des 31.12.2006 bzw. des steuerlichen Übertragungstichtags: Mit dieser Regelung wird erreicht, dass der Auszahlungsanspruch am 31.12.2006, 24 Uhr, bei kalenderjahrgleichen Wj. noch im Wj. 2006 entsteht, und damit in der Jahresbilanz zum 31.12.2006 zu aktivieren ist (zB HFA, FN IDW 2007, 107).

Keine Abhängigkeit vom Geschäftsjahres- bzw. Wirtschaftsjahresende: Aufgrund der Bezugnahme auf den 31.12.2006 bzw. den stl. Übertragungstichtag oder den Stichtag der Liquidationsschlussbilanz entsteht der Auszahlungsanspruch unabhängig davon, wann das Geschäftsjahr bzw. Wj. der Körperschaft endet. Bei vom Kj. abweichenden Wj. entsteht demzufolge der Auszahlungsanspruch unterjährig.

III. Festsetzung für den gesamten Auszahlungszeitraum (Abs. 5 Satz 3)

107

Einmalige Festsetzung: Gemäß Satz 3 wird der Auszahlungsanspruch für den gesamten zehnjährigen Auszahlungszeitraum festgesetzt, dh., die Festsetzung erfolgt im Grunde genommen einmal (zu Änderungsbescheiden gem. Abs. 6 vgl. Anm. 116 ff.). Im RegE war hingegen noch vorgesehen, dass der Auszahlungsanspruch für jedes Jahr festgesetzt werden sollte, und zwar aufgrund eines bis zum 31. Mai zu stellenden Antrags.

Festsetzungsverfahren: Die Festsetzung des Auszahlungsanspruchs erfolgt durch gesonderten Bescheid. FROTSCHER (in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 62) weist zutreffend darauf hin, dass der Charakter dieses Verwaltungsakts unklar ist und der Gesetzeswortlaut auf eine sinngemäße Anwendung der verfahrensrechtl. Vorschriften über die Steuerfestsetzung hindeutet. Der Gesetzgeber hatte die Anregung des Deutschen BRats, auf den Auszahlungsanspruch ausdrückl. die für Steuervergütungen geltenden Vorschriften der AO entsprechend anzuwenden, nicht aufgegriffen (vgl. BRDrucks. 544/07, 54). Allerdings spricht die in Abs. 5 Satz 1 enthaltene Abbedingung des § 46 Abs. 4 AO, dessen Satz 1 sich auf Erstattungs- und Vergütungsansprüche bezieht, dafür, dass es sich verfahrensrechtl. um eine Steuervergütung handelt.

► *Notwendiger Inhalt des Bescheids:* In dem Feststellungsbescheid sind uE als notwendiger Bescheidinhalt die Höhe des Auszahlungsanspruchs, diejenige der einzelnen Raten sowie die Fälligkeitszeitpunkte anzugeben, auch wenn sich diese entweder durch einfache Rechenschritte (Raten) oder aus dem Gesetz (Fälligkeitszeitpunkte ab 2008) entnehmen lassen.

► *Folgebescheid des letzten Festsetzungsbescheids über Körperschaftsteuerguthaben:* Der Bescheid über die Festsetzung des Auszahlungsanspruchs ist uE Folgebescheid zur letztmaligen Feststellung des KStGuthabens zum 31.12.2005 bzw. Ende des Wj. 2005/2006 (glA FÖRSTER/FELCHNER, DStR 2006, 1725 [1728]; aA DÖRSCH in

DJPW, § 37 Rn. 113). Zum 31.12.2006 selbst erfolgt keine gesonderte Feststellung des KStGuthabens mehr (vgl. Anm. 92).

108

IV. Bestimmung der Auszahlungszeitpunkte (Abs. 5 Sätze 4 und 5)

Sätze 4 und 5 bestimmen die Zeitpunkte für die Auszahlung des früheren KStGuthabens.

Grundsatz: Auszahlung zum 30. September (Satz 4): Mit der Neuregelung durch das JStG 2008 wird in Satz 4 der 30. September als grundsätzlicher Auszahlungstermin bestimmt. Vorher galt der 30. September nicht für die erstmalige Festsetzung, sondern der allgemeine Grundsatz, dass die Auszahlung innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheids erfolgen sollte. Nunmehr ist die Auszahlung grds. unabhängig vom Datum der Bescheidbekanntgabe. In der ganz überwiegenden Anzahl der Fälle dürfte die erstmalige Bescheidbekanntgabe zum Jahreswechsel 2007/2008 erfolgt sein, dh., die Auszahlung wären im 1. Quartal 2008 vorgenommen worden. Für die betroffenen Körperschaften führt dies zu einem Zinsverlust für einige Monate.

Ausnahme: Erstmalige Festsetzung nach dem 31.8.2008 (Satz 5): Satz 5 konstituiert eine Ausnahme von dem Grundsatz, wonach der Auszahlungsanspruch am 30. September ausbezahlt wird. Diese Ausnahme kommt zwangsläufig dann zur Anwendung, wenn die Bescheidbekanntgabe nach dem 31.8.2008 erfolgt, denn aufgrund der einmonatigen Zahlungsfrist erfolgt die Auszahlung der 1. Rate des Auszahlungsanspruchs dann nach dem 30.9.2008. Die Ergänzung, wonach bei Auszahlung der Raten nach dem 30.9.2008 die Ein-Monats-Frist auch für die vorangegangenen Jahre gilt, ist uE lediglich klarstellend, denn der Auszahlungsanspruch wird insgesamt festgesetzt. Deshalb kann es für die Jahre bis zur erstmaligen Bekanntgabe des Bescheids lediglich einen einheitlichen Fälligkeitstermin geben. Damit erübrigen sich Diskussionen, ob für die Vorjahre etwaige Zinsansprüche der Stpfl. hätten entstehen können.

Möglichkeit der Verrechnungstundung: Die OFD Koblenz v. 7.12.2007 (DStR 2008, 354) weist darauf hin, dass eine Verrechnungstundung wegen des Anspruchs auf Auszahlung des ehemaligen KStGuthabens nur in Betracht kommt, wenn die jeweilige Rate in Kürze fällig wird, wobei als Frist ein Zeitraum von einem Monat angesetzt wird.

109

V. Auszahlung geringfügiger Beträge (Abs. 5 Satz 6)

Auszahlung in einer Summe: Während Abs. 5 Satz 1 die Auszahlung des KStGuthabens in zehn gleichen Jahresbeträgen vorschreibt, bestimmt der durch das Steuerbürokratieabbaugesetz neu eingefügte Abs. 5 Satz 6 die Auszahlung eines KStGuthabens bis einschließlich 1 000 € in einer Summe. Mit dieser Bestimmung übernimmt der Gesetzgeber die seitens der FinVerw. bereits im Vorfeld aus Billigkeitsgründen vorgesehene Regelung (BMF v. 21.7.2008, BStBl. I 2008, 741) und sichert sie gesetzlich ab.

Freigrenze: Dem Betrag von 1 000 € kommt die Wirkung einer Freigrenze zu, da bereits bei geringfügiger Überschreitung dieses Betrags die gesetzliche Grundregelung der rätierlichen Auszahlung zur Anwendung gelangt. Der Gesetzeswortlaut ist eindeutig. Der Gesetzgeber bewegt sich damit in dem ihm für Typisierungen vorgegebenen weiten Gestaltungsspielraum (s. zB BVerfG v. 9.12.

2008 – 2 BvL 1, 2/07 und 2 BvL 1, 2/08, DB 2008, 2803 – Tz. 60, 75 zur Entfernungs-pauschale). Zudem übernimmt er mit dem Schwellenwert von 1000 € einen Betrag, der auch bei anderen strechtl. Vereinfachungsregelungen zur Anwendung gelangt, zB Sammelposten gem. § 6 Abs. 2a EStG.

VI. Unverzinslichkeit des Auszahlungsanspruchs (Abs. 5 Satz 7) 110

Unverzinslichkeit: Satz 7 ordnet an, dass der Auszahlungsanspruch nicht verzinslich ist. Diese Bestimmung ist uE klarstellender Natur, da sich die Unverzinslichkeit bereits dadurch ergibt, dass der gesamte Anspruch in zehn gleichen Jahresbeträgen getilgt wird. Unverzinsliche Ansprüche sind durch Abzinsung ihres Nennwerts bzw. ihres Rückzahlungsbetrags auf den Bilanzstichtag zu ermitteln. Dieses Abzinsungsgebot gilt sowohl für die HBil. (vgl. KOZIKOWSKI/ROSCHE in Beck-BilKomm. VIII. § 253 HGB Rn. 592 ff.) als auch für die StBil. (vgl. zB § 6 EStG Anm. 913) und besteht ebenso für den Auszahlungsanspruch (unstreitig; vgl. zB HFA, 205. Sitzung am 28./29.11.2006, FN-IDW 2007, 107).

Ermittlung des Zinssatzes: Unterschiedliche Auffassungen werden in Bezug auf die Anwendung des zutreffenden Zinssatzes vertreten. Gemäß HFA des IdW ist ein fristadäquater risikofreier Zinssatz anzuwenden (s. HFA, 205. Sitzung am 28./29.11.2006, FN-IDW 2007, 107), zum Teil wird lediglich allg. von Marktzins gesprochen (zB DÖRTSCH/PUNG, DB 2006, 2648 [2655]) oder unter Hinweis auf die bewertungsrechtl. Vorschrift des § 12 Abs. 3 BewG ein Zinssatz von 5,5 % alternativ als zulässig angesehen (vgl. BODDEN, FR 2007, 66 [70 Fn. 41]) bzw. für die StBil. als Mindestzinssatz gewertet (vgl. ERNSTING, DB 2007, 180 [183]). Für die Verwendung des bewertungsrechtl. Zinssatzes von 5,5 % sprechen zwar praktische Gründe. Vorzuziehen ist jedoch der fristadäquate risikofreie Zinssatz (ähnlich BAUSCHATZ in GOSCH, § 37 Rn. 200). Dies entspricht den allgemeinen Grundsätzen zur Bewertung des Teilwerts einer unverzinslichen Forderung, den jeweils verkehrüblichen Zinssatz bei Forderungen derselben Art und Laufzeit zu verwenden (s. § 6 EStG Anm. 912; glA DÖRTSCH in DJPW, § 37 Rn. 123).

VII. Verfahrensrechtliche Bestimmungen für den Auszahlungsanspruch (Abs. 5 Sätze 8 und 9) 111

Später Ablauf der Festsetzungsfrist (Satz 8): Abs. 5 Satz 8 legt fest, dass die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf des Jahres endet, in dem der letzte Jahresbetrag fällig geworden ist, dh. idR bis zum Ablauf des Jahres 2017. Ohne Anpassung dieser Regelung wäre bei den Bagatellfällen die Festsetzungsfrist Ende 2008 abgelaufen und es wären möglicherweise schwierige Abgrenzungsfragen entstanden, wie Konstellationen zu behandeln wären, in denen sich die Höhe des KStGuthabens bis Ende 2006 noch aufgrund bspw. einer stlichen Ap. ab 2009 ändert. Mit der jetzigen Regelung, welche ebenfalls bereits in BMF v. 21.7.2008 (BStBl. I 2008, 741) vorgesehen war, räumt der Gesetzgeber sowohl zu Gunsten des Stpfl. als auch des Fiskus eine langjährige Frist zur möglichen Korrektur des Auszahlungsanspruchs ein. Diese Regelung ist zu begrüßen, da sie mögliche Streitigkeiten über die Verjährung des Auszahlungsanspruches, zB durch verspätete Abgabe von StErklärungen oder verzögerte Auswertung des letzten Bescheids über die Festsetzung des KStGuthabens als Grundlagenbescheid etc., von vornherein nicht entstehen lässt.

Sinngemäße Geltung der verfahrensrechtlichen Bestimmungen zum einkommensteuerlichen Verlustvortrag (Abs. 5 Satz 9): Satz 9 ordnet die sinn- gemäße Geltung von § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG an. Gemäß § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG in der bis zur Änderung durch das JStG 2010 geltenden Fassung sind Feststellungsbescheide über den Verlustvortrag zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit sich der verbleibende Verlustvortrag ändert und auf- grund dessen der entsprechende EStBescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern ist. Gemäß § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG gilt dies auch dann, wenn mangels stl. Auswirkung der Erlass, die Aufhebung oder die Änderung des EStBescheids unterbleibt.

Unseres Erachtens hat die sinngemäße Geltung von § 10d Abs. 4 Satz 4 sowie Satz 5 im Rahmen des § 37 nicht bloß klarstellenden Charakter, da die Feststel- lung des Auszahlungsanspruchs die Höhe der festzusetzenden KSt in den Jahren ab 2006 nicht berührt und umgekehrt.

§ 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG wurden durch das JStG 2010 geändert. Diese Änderungen haben uE jedoch keine Bedeutung für die Änderung des Bescheids über die Festsetzung des Auszahlungsanspruchs gem. Abs. 5. Hintergrund der Änderungen durch das JStG 2010 war es, die der Auffassung der FinVerw ent- gegenstehende BFH-Rspr. (zB BFH v. 17.9.2008 – IX R 10/06, BStBl. II 2009, 897) zur früheren Fassung des § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG aufzuheben, wonach ein verbleibender Verlustvortrag auch dann erstmals nach § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG gesondert festzustellen war, wenn der EStBescheid des Verlustentste- hungsjahres zwar bestandskräftig wurde, darin aber keine nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte berücksichtigt waren. Mit der Neuregelung soll zeitnah über die Verlustfeststellung entschieden werden (s. § 10d EStG Anm. 3, 127 ff.). Dies betrifft aber einen anderen Regelungsinhalt als bei Abs. 5, denn Abs. 5 Satz 8 enthält selbst eine sehr ausgedehnte Verjährungsfrist und mit Abs. 5 Satz 9 soll die fehlende Wechselwirkung zwischen Festsetzung/Tilgung des Auszahlungsanspruchs und KStFestsetzung berücksichtigt werden.

112 VIII. Abtretung des Auszahlungsanspruchs (Abs. 5 Satz 10)

Abs. 5 Satz 10 legt fest, dass das Verbot der Abtretung oder Verpfändung des Anspruchs gem. § 46 Abs. 4 AO nicht gilt. Die gesetzliche Neuregelung ist zu begrüßen, da damit der geschäftsmäßige Erwerb des Auszahlungsanspruchs durch Banken oder sonstige Finanzdienstleistungsunternehmen zulässig wird (vgl. auch OFD Koblenz v. 7.12.2007, DStR 2008, 354). Die betreffenden Kör- perschaften können damit ihre Forderung gegenüber dem Fiskus schneller liqui- dieren und damit ihre Liquiditätssituation verbessern. Einer in Liquidation be- findlichen Gesellschaft ermöglicht dies ggf. erst deren endgültige Abwicklung und Löschung. Allerdings stimmte die FinVerw. bereits früher der Abtretung des KStGuthabens auf eine natürliche Person zu (vgl. OFD Hann. v. 12.12. 2007, DStR 2008, 302).

Trotz dieser Erleichterung für die Liquidation und Finanzierung von Körper- schaften bleiben Probleme zu beachten, welche sich aufgrund von Aufrech- nungsmöglichkeiten der FinVerw. mit Steueransprüchen gegenüber dem KStGuthaben ergeben. Diese ergeben sich für den Abtretungsempfänger (Zes- sionar) aus der im StRecht geltenden Vorschrift des § 406 BGB, wonach ein Schuldner auch gegenüber dem neuen Gläubiger aufrechnen kann. Davon gibt es zwei Ausnahmen. Erstens: Der Schuldner hatte beim Erwerb der Forderung

von der Abtretung Kenntnis. Zweitens: Die Forderung ist erst nach Erlangung der Kenntnis und später als die abgetretene Forderung fällig geworden. Aufgrund dieser Risiken sollte sich der Zessionar zum Zeitpunkt der Abtretung über die Höhe der Steueransprüche des Fiskus gegenüber dem Abtretenden (Zedenten) informieren, ggf. direkt beim zuständigen FA aufgrund einer Zustimmung des Zedenten im Abtretungsvertrag (vgl. eingehend SEDEMUND/SCHREIBER, DB 2009, 697; auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 64b).

Einstweilen frei.

113–115

H. Erläuterungen zu Abs. 6: Auswirkung von Bescheidänderungen

I. Regelungsgegenstand: Änderung oder Aufhebung des Bescheids über die Festsetzung des Auszahlungsanspruchs (Abs. 6 Satz 1)

116

Abs. 6 behandelt die verfahrensrechtl. Folgewirkungen aus einer Änderung bzw. Aufhebung des Bescheids über die Festsetzung des Auszahlungsanspruchs gem. Abs. 5. Neben Abs. 6 bleiben die allgemeinen Änderungsvorschriften der AO anwendbar wie § 129 AO, § 164f. AO, §§ 172ff. AO (ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 65).

Aufhebung/Änderung: Eine Aufhebung des Auszahlungsbescheids kommt uE insbes. dann in Betracht, wenn der ursprüngliche Bescheid fehlerhaft adressiert war. Änderungen erfolgen dann, wenn der Auszahlungsanspruch der Höhe nach angepasst wird.

Adressat der Bescheidaufhebung bzw. -änderung: Adressat des Verwaltungsakts ist uE entweder die Körperschaft, gegen die der ursprüngliche Auszahlungsbescheid gerichtet wurde, oder deren Gesamtrechtsnachfolger. Im Falle der Abtretung des Auszahlungsanspruchs bleibt uE die Körperschaft bzw. deren Gesamtrechtsnachfolger der Bescheidadressat (glA DÖTSCH in DJPW, § 37 Rn. 121).

Sonderproblem bei Einzelrechtsnachfolge/Liquidation:

► *Einzelrechtsnachfolge:* Sofern durch die Körperschaft der Auszahlungsanspruch abgetreten wurde, bleibt gleichwohl die abtretende Körperschaft Adressat des Änderungsbescheids, denn die Einzelrechtsnachfolge lässt das Steuerschuldverhältnis unberührt.

► *Liquidation:* Ein Grund für die Festsetzung des Auszahlungsanspruchs für den gesamten zehnjährigen Auszahlungszeitraum war ua., dass dadurch der Anspruch gem. § 46 AO abgetreten werden kann, um beispielsweise die Liquidation einer Körperschaft abschließen zu können und nicht bis zum Ende des Jahres 2017 damit warten zu müssen (vgl. BTDrucks. 16/3369, 20). Sollte im Anschluss an die Liquidation der Körperschaft und deren Löschung im Handelsregister der Auszahlungsbescheid geändert werden, wird dies uE eine Nachtragsliquidation auslösen.

117 II. Rechtsfolge: Verteilung des Restanspruchs auf den verbleibenden Auszahlungszeitraum (Abs. 6 Satz 1)

Satz 1 behandelt die Rechtsfolge für den Fall, dass nach einer Bescheidänderung der neu festgesetzte Auszahlungsanspruch die bislang ausgezahlten Raten übersteigt. Es lassen sich zwei Unterfälle unterscheiden.

Unterfall 1 – Nachträgliche Erhöhung des Auszahlungsanspruchs: Dies wird die in der Praxis weitaus überwiegende Art sein. Als Ursache hierfür werden insbes. stl. Mehrergebnisse aus den Jahren bis einschließlich 2001 in Betracht kommen, da bei kalenderjahrgleichen Wj. die Endbestände des vEK zum 31.12.2000 festgestellt wurden. Eine Erhöhung derselben führt aufgrund des weitgehenden Automatismus der Umgliederungsvorschriften zu einer Erhöhung des KStGuthabens. Des Weiteren wird sich eine Erhöhung des KStGuthabens bzw. des Auszahlungsanspruchs dann ergeben, wenn sich in den Jahren ab 2002 nachträglich herausstellen sollte, dass Gewinnausschüttungen nicht auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen. Schließlich können sich aufgrund der Nachsteuerregelung des Abs. 3 Änderungen bei der empfangenden Körperschaft ergeben.

Unterfall 2 – Reduzierung des Auszahlungsanspruchs: Im zweiten Unterfall des Satzes 1 reduziert sich zwar der Auszahlungsanspruch nachträglich, der Anspruch selbst bleibt aber noch größer als die bislang ausbezahlten Raten. Dies wird insbes. dann der Fall sein, wenn der Änderungsbescheid zu Beginn des zehnjährigen Auszahlungszeitraums geändert wird. Dann ist die Summe der bereits ausgezahlten Beträge noch relativ gering.

Zu verteilende Differenz: Die zu verteilende Differenz ergibt sich aus dem Auszahlungsanspruch gem. dem geänderten Bescheid und den bislang tatsächlich geleisteten Raten. Diese werden nicht angepasst. Dies ergibt sich uE aus dem Gesetzeswortlaut („geleistet worden sind“). Demgegenüber wird auch die Auffassung vertreten, dass bei einer Reduzierung des Auszahlungsanspruchs der Unterschiedsbetrag innerhalb eines Monats zurückzubezahlen ist und der neue Auszahlungsanspruch auf die Gesamtlaufzeit verteilt wird (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 55c, d mit Beispiel).

Verteilungszeitraum: Der neue Verteilungszeitraum wird bestimmt durch die Fälligkeitstermine, zu denen noch keine Auszahlungen geleistet wurden, und dem Ende des Auszahlungszeitraums, dh. 2017. Maßgeblich ist dabei, ob der Änderungsbescheid bis zum 30. September eines Jahres bekanntgegeben wurde oder danach. Bei Bekanntgabe nach diesem Zeitpunkt ist das betreffende Jahr nicht mehr in den neuen Verteilungszeitraum einzubeziehen. Diese Form der Verteilung des höheren Auszahlungsanspruchs hält sich uE im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit. Er ist durchaus ausgewogen, da sowohl bei einer Erhöhung des Auszahlungsanspruchs als auch bei dessen Reduzierung die Differenzbeträge auf den restlichen Auszahlungszeitraum verteilt werden.

118 III. Auszahlung geringfügiger Beträge (Abs. 6 Satz 2)

Gemäß der gesetzlichen Grundregelung des Abs. 6 Satz 1 wird bei einer Erhöhung des Auszahlungsanspruchs der Erhöhungsbetrag auf die bis zum Jahr 2017 verbleibenden Fälligkeitstermine verteilt.

Um den Vereinfachungseffekt zu erhalten, der sich aus der Einf. der Bagatellgrenze von 1000 € gem. Abs. 5 Satz 6 ergibt, bestimmt der neu eingefügte

Abs. 6 Satz 2, dass der Erhöhungsbetrag in einer Summe auszubezahlen ist, wenn er nicht 1000 € übersteigt. Dabei bestimmt der Gesetzgeber mit der alternativen Bezugnahme auf Abs. 5 Satz 6 bzw. Abs. 6 Satz 2 ausdrücklich, dass es keine Rolle spielt, ob es sich um eine erstmalige oder mehrmalige Erhöhung in Stufen handelt. Auch diesbezüglich übernimmt der Gesetzgeber die bereits vorab von der FinVerw. getroffene Regelung (BMF v. 21.7.2008, BStBl. I 2008, 741).

Bewusste Ungleichbehandlung mit Erstfestsetzungen über 1000 €: Mit dieser mehrfachen Anwendung der Bagatellgrenze behandelt der Gesetzgeber bewusst Stpfl., welche erst nach einer oder mehreren Bagatelländerungen über den Auszahlungsanspruch von 1000 € gelangen, ungleich gegenüber Stpfl., welche bereits im Rahmen der erstmaligen Festsetzung einen Auszahlungsanspruch von mehr als 1000 € hatten. Während beim erstgenannten Personenkreis die sofortige Auszahlung mehrfach angewandt wird, kommt im anderen Fall nur eine Auszahlung über zehn Jahre in Betracht, wodurch sich ein Liquiditätsnachteil ergibt. Dieser Nachteil hält sich uE jedoch innerhalb der dem Gesetzgeber eingeräumten Typisierungsgrenzen.

Reduzierung der Erstfestsetzung auf einen Betrag bis 1000 €: Abs. 6 Satz 2 spricht ausschließlich den Fall der späteren Erhöhung des KStGuthabens und damit des Auszahlungsanspruchs an. Denkbar sind hingegen auch Fälle der späteren Reduzierung, die grds. in Abs. 6 Satz 3 geregelt werden. Allerdings wird dabei nicht der Fall einbezogen, in denen nach der Änderung der Auszahlungsanspruch auf einen Betrag bis zu 1000 € sinkt. Diese Fälle sind uE nach dem Sinn und Zweck der Bagatellregelung so zu behandeln, dass der Auszahlungsanspruch abzgl. etwaig geleisteter Raten dann in einem Betrag an den Stpfl. ausbezahlt wird (glA DÖTSCH in DJPW, § 37 Rn. 118a).

IV. Rechtsfolge: Rückforderung zu viel ausbezahlter Beträge (Abs. 6 Satz 3)

119

Satz 3 behandelt den Fall, dass der Auszahlungsanspruch sich aufgrund des Änderungsbescheids reduziert und gleichzeitig der Auszahlungsanspruch geringer ist als die bislang geleisteten Ratenzahlungen. Da in dieser Konstellation keine Möglichkeit mehr verbleibt, den Differenzbetrag auf die verbleibenden Fälligkeitstermine des Auszahlungszeitraums zu verteilen, ordnet der Gesetzgeber die Entrichtung des Unterschiedsbetrags innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Änderungsbescheids an. FROTSCHER (in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 55c, mit Beispiel in Rn 55d; ihm folgend DÖTSCH in DJPW, § 37 Rn. 120; BAUSCHATZ in GOSCH, § 37 Rn. 218) subsumiert hingegen unter Satz 3 auch den Fall, dass sich der Auszahlungsanspruch gegenüber dem ursprünglich insgesamt festgesetzten Betrag reduziert. Er vergleicht demzufolge den neuen mit dem alten Anspruch und kommt zu dem Ergebnis, dass die anteilig zu viel ausbezahlten Teilbeträge in einer Summe von der Körperschaft wieder zurückzubezahlen sind. Diese Auffassung ist uE dem Gesetzeswortlaut nicht zu entnehmen, da nicht die Ansprüche miteinander verglichen werden, sondern die tatsächlich geleisteten Zahlungen mit dem ursprünglichen Anspruch.

Einstweilen frei.

120–121

**I. Erläuterungen zu Abs. 7:
Steuerfreiheit und Finanzierung des Auszahlungs-
anspruchs**

**I. Anordnung der Steuerfreiheit des Auszahlungsanspruchs
(Abs. 7 Satz 1)**

1. Regelungsgegenstand: Erträge und Gewinnminderungen der Körperschaft aus der Anwendung des Abs. 5

122 **a) Erträge und Gewinnminderungen**

Durch die Verwendung der Begriffe „Erträge und Gewinnminderungen“ bringt der Gesetzgeber uE zum Ausdruck, dass eine Einschränkung auf laufende Erträge bzw. Gewinnminderungen nicht vorgenommen werden soll. Dabei sind sowohl die ursprüngliche Aktivierung, etwaige Wertberichtigungen als auch die durch die jährlichen Raten vereinnahmten Zinsanteile bei der kstlichen Gewinnermittlung zu neutralisieren (BMF v. 14.1.2008, BStBl. I 2008, 280; best. durch BFH v. 15.7.2008 – I B 16/08, BStBl. II 2008, 886).

Erträge im Zusammenhang mit dem Auszahlungsguthaben ergeben sich bei dessen erstmaliger Erfassung, während des zehnjährigen Auszahlungszeitraums und ggf. bei dessen Übertragung.

► *Erstmalige Erfassung:* Im Schrifttum wird teilweise die Auffassung vertreten, dass der Auszahlungsanspruch in HBil. und StBil. zunächst mit seinem Nennwert zu aktivieren und anschließend eine Abschreibung dieser Forderung auf ihren Barwert vorzunehmen ist, sog. Bruttomethode (vgl. ERNSTING, DB 2007, 180 [183 f.]). Die wohl hM hingegen befürwortet die Nettomethode, indem der Auszahlungsanspruch von vornherein mit seinem Barwert zu aktivieren ist (vgl. HFA, 205. Sitzung am 28./29.11.2006, FN-IdW 2007, 107; DÖTSCH in DJPW, Vor § 37 Rn. 11; DÖTSCH/PUNG, DB 2006, 2648 [2655]; FÖRSTER/FELCHNER, DStR 2007, 280 [282], unter Aufgabe der von ihnen zum RegE noch vertretenen Befürwortung der Bruttomethode, Fn. 18]; ORTMANN-BABEL/BOLIK, BB 2007, 73 [75]). Der hM ist uE zuzustimmen. Bei der erstmaligen Erfassung handelt es sich um die gewinnerhöhende Einbuchung des Auszahlungsanspruchs. Diese hat mit dem Barwert zu erfolgen. Ferner kommt nicht in Betracht, den Auszahlungsanspruch zum Nennwert anzusetzen und die zukünftigen Zinserträge in einem passiven RAP abzugrenzen (so noch FÖRSTER/FELCHNER, DStR 2006, 1725 [1728]). Dagegen sprechen uE zwei Gründe. Erstens handelt es sich bei der erstmaligen Erfassung des Auszahlungsanspruchs um eine gewinnrealisierende Forderung. Zweitens setzt ein passiver RAP voraus, dass vor dem Bilanzstichtag Einnahmen zufließen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Bilanzstichtag darstellen (§ 250 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG). Einnahmen fließen der berechtigten Körperschaft allerdings erst nach dem Bilanzstichtag während des Auszahlungszeitraums von 2008 bis 2017 zu (glA BODDEN, FR 2007, 66 [69]; zu weitergehenden handelsrechtl. Ausweisfragen vgl. ORTMANN-BABEL/BOLIK, BB 2007, 73 [74]; ERNSTING, DB 2007, 180 [183]; FÖRSTER/FELCHNER, DStR 2006, 1725 [1727 f.]). Der BFH v. 15.7.2008 (I B 16/08, BStBl. II 2008, 886) schloss sich der hM an.

► *Während des zehnjährigen Auszahlungszeitraums:* Während des Auszahlungszeitraums ist zu unterscheiden zwischen den laufenden Zinserträgen und einer Erhöhung des Barwerts. Laufende Zinserträge (Einkünfte) ergeben sich dadurch, dass den jährlichen Auszahlungsbeträgen eine Reduzierung des Barwerts des Auszahlungsanspruchs aufgrund des sich stetig verkürzenden Auszahlungszeitraums gegenübersteht.

Eine Erhöhung des Barwerts des Auszahlungsanspruchs kann sich bei einer Reduzierung des Zinsniveaus ergeben. Allerdings steht in diesem Fall einer Gewinnrealisierung das Anschaffungskostenprinzip und das Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) entgegen (vgl. zB IDW RS BFA 1/001: Bilanzielle Behandlung des Bondstripping, Rn. 10). Davon zu unterscheiden sind Zuschreibungen gem. § 279 HGB nach einer zwischenzeitlich erfolgten Abschreibung.

► *Übertragung des Auszahlungsanspruchs:* Sofern der Erwerber des Auszahlungsanspruchs mit einem geringeren Zinssatz kalkuliert als die Körperschaft bei dessen bilanzieller Bewertung, ergibt sich bei letztgenannter ein Veräußerungsgewinn.

Gewinnminderungen: Der Begriff Gewinnminderungen findet sich ebenfalls in § 8b Abs. 3 Satz 3. Deshalb kann für die Auslegung des Abs. 7 auf diese Vorschrift zurückgegriffen werden. Nach Auffassung der FinVerw. (s. BMF v. 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 26) fallen unter den Terminus Gewinnminderungen insbes. die Teilwertabschreibung sowie die Anteilsveräußerung. Fast ausschließliche Ursache für derartige Gewinnminderungen werden zwischenzeitliche Zinserhöhungen sein, sofern der Barwert des Auszahlungsanspruchs mit den jeweiligen laufzeitadäquaten Zinssätzen und nicht mit dem bewertungsrechtl. Zinssatz von konstant 5,5 % berechnet wird (zur Ermittlung der Zinssätze s. Anm. 110).

► *Teilwertabschreibung/Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert:* Handelsrechtlich enthält § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB bei Vermögensgegenständen des AV die Verpflichtung zu einer Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert, dh. den Verkehrswert, wenn es sich um eine voraussichtlich dauernde Wertminderung handelt. Bei einer lediglich vorübergehenden Wertminderung besteht ein Abschreibungswahlrecht. Steuerrechtlich ist eine Teilwertabschreibung an die voraussichtlich dauernde Wertminderung gebunden (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Nach Auffassung der FinVerw. ist bei WG des nicht abnutzbaren Anlagevermögens grds. darauf abzustellen, ob die Gründe für eine niedrigere Bewertung voraussichtlich anhalten werden (s. BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372 – Tz. 11), dh., es wird eine nachhaltige Erhöhung des Zinsniveaus gefordert. Selbst wenn der Auszahlungsanspruch in jährlichen Teilbeträgen gezahlt wird, ist dessen durchschnittliche Laufzeit zum 31.12.2006 mit über fünf Jahren als langfristig anzusehen. Ist deshalb ein Zinsanstieg von Dauer zu erwarten, muss aufgrund der Langfristigkeit des Auszahlungsanspruchs der niedrigere Teilwert angesetzt werden (zur Bewertung unverzinslicher Forderungen s. § 6 EStG Anm. 912 f.).

► *Veräußerungsverlust:* Ein Veräußerungsverlust wird sich dadurch ergeben, dass der Erwerber des Auszahlungsanspruchs mit einem höheren Zinssatz kalkuliert als bei der bilanziellen Bewertung durch die berechnigte Körperschaft angewandt.

123 **b) Betroffene Körperschaft**

Im Rahmen der Beschlussfassungen durch den FinAussch. wurde der Kreis der Berechtigten uE enger gefasst als dies im ursprünglichen Gesetzentwurf der Fall war. Unter anderem wird in Abs. 7 ausdrükl. darauf abgestellt, dass es sich um die Körperschaft handelt, auf die Abs. 5 angewandt wurde. Nach der Gesetzesbegründung dient es der Klarstellung, dass Zahlungen oder Rückzahlungen von KStGuthaben nur dann nicht von den Einkünften iSd. EStG auszunehmen sind, wenn sie der Körperschaft zufließen, gegenüber der bei Umstellung des Systems die Festsetzung des Guthabens erfolgt ist. Dementsprechend sollen Raten, die zB nach Abtretung des Auszahlungsanspruchs an den Abtretungsempfänger fließen, bei diesem nicht nach Abs. 7 von der Besteuerung auszunehmen sein (vgl. BTDrucks. 16/3369, 20 f.).

Rechtsnachfolge: Eine Beschränkung auf die nämliche Körperschaft, gegenüber der die Festsetzung des Auszahlungsanspruchs erfolgte, ist uE zu eng. Vielmehr ist danach zu unterscheiden, ob der Auszahlungsanspruch im Wege der Gesamtrechts- oder der Einzelrechtsnachfolge auf den neuen Rechtsträger übergeht.

► *Gesamtrechtsnachfolge:* Im Fall der Gesamtrechtsnachfolge sind uE beim neuen Rechtsträger die Einkünfte ebenfalls stbefreit. Wird beispielsweise die berechnete Körperschaft auf eine PersGes. verschmolzen oder in eine PersGes. formgewechselt, ordnet § 4 Abs. 2 UmwStG (ggf. iVm. § 9 UmwStG) an, dass der übernehmende Rechtsträger in die stl. Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft eintritt. Ausnahmen hiervon bestehen für die verschiedenen Formen von Verlustvorträgen. Nachdem für den Auszahlungsanspruch allerdings keine derartige Ausnahme angeordnet ist, tritt der übernehmende Rechtsträger auch insofern in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Dies bedeutet, dass die laufenden Erträge bzw. Aufwendungen beim übernehmenden bzw. formgewechselten Rechtsträger ebenfalls nicht zu den Einkünften iSd. EStG zählen (glA offenbar FÖRSTER/FELCHNER, DStR 2007, 280 [283]; aA BMF v. 14.1.2008, BStBl. I 2008, 280; DÖTSCH in DJPW, § 37 Rn. 130).

► *Einzelrechtsnachfolge:* Da es bei der Einzelrechtsnachfolge an einer entsprechenden gesetzlichen Anordnung wie bei den Umwandlungsvorgängen fehlt, sind die weiteren Einkünfte stpfl. Unter die Einzelrechtsnachfolge fällt insbes. die Abtretung des Auszahlungsanspruchs, sei es an Kreditinstitute, sei es im Rahmen der Liquidation der Körperschaft an den Anteilseigner.

Organschaftsfälle: Die Aktivierung des Auszahlungsanspruchs bei der OG führt bei dieser handelsrechtl. zu einem Ertrag und damit zur Erhöhung ihres der Gewinnabführungsverpflichtung unterliegenden Gewinns (vgl. DÖTSCH in DJPW, § 37 Rn. 110; BMF v. 14.1.2008, BStBl. I 2008, 280). Dies ändert aber nichts an dem Umstand der StFreiheit des Anspruchs.

124 **c) Anwendung des Abs. 5**

Abs. 7 Satz 1 bezieht sich seinem Wortlaut nach ausschließlich auf die Anwendung des Abs. 5. Demzufolge stellt sich die Frage, ob Erträge und Gewinnminderungen, die sich aufgrund des Abs. 6 ergeben, ebenfalls nicht zu den Einkünften iSd. EStG gehören, denn mit Abs. 6 sind stets Gewinnauswirkungen verbunden, wobei es sich dabei in aller Regel um Erträge handeln dürfte.

Bei der Beschränkung auf Abs. 5 handelt es sich uE um ein redaktionelles Versehen, das wohl aufgrund der Beschlussempfehlungen des FinAussch. entstanden ist. Nach der Entwurfsfassung der BReg. hatte § 37 ausschließlich sechs Ab-

sätze umfasst. Abs. 6 hatte vorgesehen, dass die Auszahlungsbeträge nach Abs. 5 bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz blieben. Im Rahmen der Beschlüsse des FinAussch. wurde Abs. 6 zur Berücksichtigung der Auswirkungen von zwischenzeitlichen Änderungsbescheiden eingefügt, so dass die Anordnung der StFreiheit nunmehr in Abs. 7 enthalten ist. Gleichzeitig wurde allerdings der Verweis auf Abs. 5 nicht angepasst. Dies sollte nachgeholt werden, zumindest sollte die FinVerw. ihr Schreiben (BMF v. 14.1.2008, BStBl. I 2008, 280) entsprechend ergänzen, da sich daraus bislang nicht hinreichend sicher entnehmen lässt, dass sie auch Ergebnisänderungen gem. Abs. 6 von der StFreiheit erfasst sieht.

2. Rechtsfolge: Keine Zugehörigkeit zu den Einkünften im Sinne des EStG

a) Begünstigte Körperschaft

125

Keine Einkünfte iSd. EStG: Als Rechtsfolge ordnet Abs. 7 an, dass die Erträge und Gewinnminderungen bei der Körperschaft nicht zu den Einkünften iSd. EStG gehören. Diese Regelung hat zum Teil klarstellenden Charakter, da der Auszahlungsanspruch letzten Endes der Nachfolger des KStGuthabens ist, dessen Realisierung ebenfalls zu einer Minderung der stl. nicht zu berücksichtigenden KSt (§ 10 Nr. 2) führte. Gleichzeitig ist sie aber auch rechtsbegründender Natur. Nachdem der Auszahlungsanspruch im Zeitablauf Anpassungen, insbes. aufgrund späterer Bescheidänderungen gem. Abs. 6, unterliegen kann, kann es uU zu einer Gewinnminderung kommen, während dies beim KStGuthaben nicht der Fall war.

Die Bezugnahme auf das EStG ist uE aus drei Gründen sinnvoll und zutreffend. Erstens ist der Verweis auf das EStG im Zusammenhang mit § 8 Abs. 1 zu sehen. Danach bestimmt sich das, was als Einkommen gilt, nach den Vorschriften des EStG. Zweitens kommt mit dieser Weisung zum Ausdruck, dass im Fall der Gesamtrechtsnachfolge bei dem übernehmenden Rechtsträger, sofern er nicht der KSt, sondern der ESt, unterliegen sollte, die Erträge und Gewinnminderungen ebenfalls nicht stpfl. sind. Drittens gilt über § 7 Satz 1 GewStG die StBefreiung ebenfalls für die GewSt.

Außerbilanzielle Bereinigung: Die Kürzungen (Erträge) vom bzw. Hinzurechnungen (Gewinnminderungen) zum Jahresergebnis sind außerbilanziell vorzunehmen im Rahmen einer Überleitungsrechnung zu den StErklärungen (§ 60 Abs. 2 EStDV). Die StFreiheit gilt sowohl für die Erträge aus der erstmaligen Erfassung des Auszahlungsanspruchs, die laufenden Zinszahlungen als auch uE für die Erträge und Gewinnminderungen aufgrund der Neubewertung des Auszahlungsanspruchs bei Zinsanpassungen sowie der Übertragung des Auszahlungsanspruchs (glA BMF v. 14.1.2008, BStBl. I 2008, 280; FÖRSTER/FELCHNER, DStR 2007, 280 [283]; ORTMANN-BABEL/BOLIK, BB 2007, 73 [77]; zurückhaltender DÖTSCH in DJPW, § 37 Rn. 125).

b) Keine Erweiterung auf Anteilseigner

126

Gewinnausschüttungen: Die StFreiheit nach Satz 1 erstreckt sich nicht auf den Anteilseigner. Sofern die Erträge aus der Aktivierung des Auszahlungsanspruchs im Rahmen des Bilanzgewinns der Körperschaft ausgeschüttet werden, sind sie bei den Anteilseignern nach den allgemeinen Grundsätzen zu behandeln. Sie sind Teil der Dividendeneinkünfte gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG

(vgl. auch WINKELJOHANN/FUHRMANN, DB 2006, 1862 [1864]). Im Fall von Körperschaften als Anteilseignern sind die Erträge mit 5 % stpfl. (§ 8b Abs. 1 und 5). Soweit es sich um natürliche Personen handelt, unterliegen die Erträge dem Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG) bzw. der Abgeltungssteuer oder dem Teileinkünfteverfahren. Dementsprechend unterliegt die Ausschüttung des Auszahlungsanspruchs als Teil des Bilanzgewinns der Verpflichtung zum Einbehalt von KapErtrSt von 25 % (§ 43 Abs. 1 Nr. 1, § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG) zuzüglich SolZ.

Umwandlungen: Die Aktivierung des Auszahlungsanspruchs in der Übertragungsbilanz der umzuwandelnden Körperschaft führt zwangsläufig zu einer Erhöhung deren BV und damit einhergehend des Übernahmeergebnisses (vgl. DÖTSCH/PUNG, DB 2006, 2648 [2655]; FÖRSTER/FELCHNER, DStR 2007, 280 [283]). Aufgrund der Änderung des § 7 UmwStG durch das SEStEG sind dem Anteilseigner entsprechend seiner Kapitalbeteiligung die offenen Rücklagen der Körperschaft (nach Abzug des stl. Einlagekontos) als Einnahmen aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zuzurechnen. Dabei kommt es ausdrücklich nicht darauf an, ob ein Übernahmegewinn oder ein Übernahmeverlust entsteht. Dementsprechend entstehen aufgrund der Umwandlung Dividendeneinkünfte bei den Gesellschaftern der umgewandelten Körperschaft. Es gilt das vorstehend zu den Gewinnausschüttungen Gesagte.

Liquidationen: Auch insofern gelten die allgemeinen Bestimmungen, dh. die Abtretung des Auszahlungsanspruchs im Rahmen der Schlussverteilung oder bereits zuvor im Rahmen von Liquidationsraten führt zu Dividendeneinkünften, sofern nicht aufgrund besonderer Umstände des Einzelfalls das Einlagekonto/Stammkapital als verwendet gilt (glA ORTMANN-BABEL/BOLIK, BB 2007, 73 [76]).

II. Finanzierung der Auszahlungen (Abs. 7 Satz 2)

Satz 2 bestimmt, dass die Auszahlung aus den Einnahmen an KSt zu leisten ist. Er ist uE systemfremd, da damit nicht das Verhältnis zwischen dem bzw. den Steuerberechtigten und den Stpfl., dh. den Beteiligten am Steuerrechtsverhältnis, geregelt wird. Vielmehr greift Satz 2 in die Beziehungen der Steuerberechtigten (Bund, Länder und Gemeinden), dh. der Gebietskörperschaften ein. Gemäß Art. 106 Abs. 3 Satz 2 GG sind der Bund und die Länder am Aufkommen der KSt je zur Hälfte beteiligt. Dies bedeutet, dass trotz der Anordnung, wonach die Erträge und Gewinnminderungen nicht zu den Einkünften iSd. EStG gehören, die Belastungen aus der Auszahlung des Auszahlungsanspruchs allein den Bund und die Länder betreffen, nicht jedoch die Kommunen.