

## § 40

## Umwandlung und Liquidation

idF des KStG v. 15. 10. 2002 (BGBl. I, 4144; BStBl. I, 1169),  
geändert durch StVergAbG v. 16. 5. 2003 (BGBl. I, 660; BStBl. I, 321)

(1) Geht das Vermögen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft durch Verschmelzung nach § 2 des Umwandlungsgesetzes auf eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft über, so sind das Körperschaftsteuerguthaben gemäß § 37 und der unbelastete Teilbetrag gemäß § 38 den entsprechenden Beträgen der übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen.

(2) <sup>1</sup>Geht Vermögen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft durch Aufspaltung oder Abspaltung im Sinne des § 123 Abs. 1 und 2 des Umwandlungsgesetzes auf eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft über, so sind die in Absatz 1 genannten Beträge der übertragenden Körperschaft einer übernehmenden Körperschaft im Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden Körperschaft vor dem Übergang bestehenden Vermögen zuzuordnen, wie es in der Regel in den Angaben zum Umtauschverhältnis der Anteile im Spaltungs- und Übernahmevertrag oder im Spaltungsplan (§ 126 Abs. 1 Nr. 3, § 136 des Umwandlungsgesetzes) zum Ausdruck kommt. <sup>2</sup>Entspricht das Umtauschverhältnis der Anteile nicht dem Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden Körperschaft vor der Spaltung bestehenden Vermögen, ist das Verhältnis der gemeinen Werte der übergehenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung vorhandenen Vermögen maßgebend. <sup>3</sup>Soweit das Vermögen auf eine Personengesellschaft übergeht, mindern sich die Beträge der übertragenden Körperschaft in dem Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung bestehenden Vermögen.

(3) <sup>1</sup>Geht das Vermögen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft durch Gesamtrechtsnachfolge auf eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige, von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder auf eine juristische Person des öffentlichen Rechts über, so mindert oder erhöht sich die Körperschaftsteuer um den Betrag, der sich nach den §§ 37 und 38 ergeben würde, wenn das in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Betrags, der nach § 28 Abs. 2 Satz 1 in Verbindung mit § 29 Abs. 1 dem steuerlichen Einlagekonto gutzuschreiben ist, als im Zeitpunkt des Vermögensübergangs für eine Ausschüttung verwendet gelten würde. <sup>2</sup>§ 37 Abs. 2a in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 16. Mai 2003 (BGBl. I S. 660) ist nicht anzuwenden. <sup>3</sup>Die Körperschaftsteuer erhöht sich nicht in den Fällen des § 38 Abs. 3.

(4) <sup>1</sup>Wird das Vermögen einer Körperschaft oder Personenvereinigung im Rahmen einer Liquidation im Sinne des § 11 verteilt, so mindert oder erhöht sich die Körperschaftsteuer um den Betrag, der sich nach den §§ 37 und 38 ergeben würde, wenn das verteilte Vermögen als im Zeitpunkt der Verteilung für eine Ausschüttung verwendet gelten würde. <sup>2</sup>Das gilt auch

insoweit, als das Vermögen bereits vor Schluss der Liquidation verteilt wird.<sup>3</sup> Die Minderung bzw. Erhöhung der Körperschaftsteuer ist für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Liquidation bzw. der jeweilige Besteuerungszeitraum endet.<sup>4</sup> Eine Minderung oder Erhöhung ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2001 und letztmals für den Veranlagungszeitraum 2020 vorzunehmen.<sup>5</sup> Bei Liquidationen, die über den 31. Dezember 2020 hinaus fort dauern, endet der Besteuerungszeitraum nach § 11 mit Ablauf des 31. Dezember 2020.<sup>6</sup> Auf diesen Zeitpunkt ist ein steuerlicher Zwischenabschluss zu fertigen.<sup>7</sup> § 37 Abs. 2 a in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 16. Mai 2003 (BGBl. I S. 660) ist nicht anzuwenden.

Autor: Frank **Ommerborn**, Steuerberater, Flick Gocke Schaumburg, Bonn  
 Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Düsseldorf

**Inhaltsübersicht**

Allgemeine Erläuterungen zu § 40

	Anm.		Anm.
<b>I. Überblick zu § 40</b> . . . . .	1	<b>IV. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich des § 40</b>	
<b>II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 40</b>		1. Persönlicher Geltungsbereich . . . . .	5
1. Rechtsentwicklung . . . . .	2	2. Sachlicher Geltungsbereich . . . . .	6
2. Zeitlicher Geltungsbereich . . . . .	3	3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen . . . . .	7
<b>III. Bedeutung des § 40</b> . . . . .	4	<b>V. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b> . . . . .	8
		<b>VI. Verfahrensfragen</b> . . . . .	9

Erläuterungen zu Abs. 1:  
 Übergang des Körperschaftsteuerguthabens und des EK 02-Bestands bei Verschmelzung

	Anm.		Anm.
<b>I. Überblick zu Abs. 1</b> . . . . .	10	2. Übernehmende Körperschaft . . . . .	12
<b>II. Die Hinzurechnung des Körperschaftsteuerguthabens und des EK 02-Bestands sowie ihre Voraussetzungen und Rechtsfolgen</b>		3. Vermögensübergang durch Verschmelzung . . . . .	13
1. Übertragende Körperschaft . . . . .	11	4. Rechtsfolge: Übergang des Körperschaftsteuerguthabens und des EK 02-Bestands . . . . .	14
		5. Gesonderte Feststellungen . . . . .	15

	Anm.		Anm.
6. Keine Erhöhung des Körperschaftsteuerguthabens und des EK 02-Bestands bei der übernehmenden Körperschaft für Leistungen im Wirtschaftsjahr des Vermögensübergangs . . . . .	16	<b>III. Nicht in Abs. 1 geregelt</b>	
		1. Übergang des steuerlichen Einlagekontos . . . .	17
		2. Hinzurechnung der in Nennkapital umgewandelten Rücklagen iSv. § 28 . . . . .	18

**Erläuterungen zu Abs. 2:  
Übergang des Körperschaftsteuerguthabens und des EK 02-Bestands bei Spaltungen**

	Anm.		Anm.
<b>I. Überblick zu Abs. 2 . . . . .</b>	20		
<b>II. Die Hinzurechnung des Körperschaftsteuerguthabens und des EK 02-Bestands bei Spaltungen zwischen Körperschaften (Abs. 2 Sätze 1 und 2)</b>			
1. Übertragende Körperschaft . . . . .	21		
2. Übernehmende Körperschaft . . . . .	22		
3. Vermögensübergang durch Aufspaltung oder Abspaltung . . . . .	23		
4. Verhältnismäßige Aufteilung des Körperschaftsteuerguthabens und des EK 02-Bestands auf den oder die Übernehmer . . . . .	24		
5. Übergang des Körperschaftsteuerguthabens und des EK 02-Bestands . . . . .	25		
6. Folgen der Auf- und Abspaltung auf die gesonderte Feststellung des Körperschaftsteuerguthabens sowie des EK 02-Bestands bei der übertragenden Körperschaft . . . . .	26		
		7. Folgen der Auf- und Abspaltung auf die gesonderte Feststellung des Körperschaftsteuerguthabens sowie des EK 02-Bestands bei der übernehmenden Körperschaft . . . . .	27
		<b>III. Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft (Abs. 2 Satz 3)</b>	
		1. Allgemeines . . . . .	28
		2. Minderung des Körperschaftsteuerguthabens und des EK 02-Bestands der übertragenden Körperschaft . . . . .	29
		3. Änderung bzw. Erhöhung der Körperschaftsteuer bei der übertragenden Körperschaft . . . . .	30
		<b>IV. Nicht in Abs. 2 geregelte Sachverhalte</b>	
		1. Übergang des steuerlichen Einlagekontos . . . .	31
		2. Übertragung der in Nennkapital umgewandelten Rücklagen iSv. § 28 . . . . .	32

**Erläuterungen zu Abs. 3:  
Vollausschüttungsfiktion bei Übertragung auf eine  
steuerbefreite Körperschaft**

	Anm.		Anm.
<b>I. Überblick zu Abs. 3</b> . . . . .	40		
<b>II. Voraussetzung und Rechtsfolgen der Vermögensübertragung auf eine steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder auf eine juristische Person des öffentlichen Rechts (Abs. 3 Satz 1)</b>		3. Vermögensübergang durch Gesamtrechtsnachfolge . . . . .	43
1. Übertragende Körperschaft . . . . .	41	4. Mobilisierung des Körperschaftsteuerguthabens und des EK 02-Bestands bei der übertragenden Körperschaft . . . . .	44
2. Übernehmende Gesellschaft . . . . .	42	5. Vermögen fällt in den steuerpflichtigen Teil der übernehmenden Gesellschaft . . . . .	45
		<b>III. Nichtanwendung des § 37 Abs. 2 a (Abs. 3 Satz 2)</b> . . . .	46
		<b>IV. Keine Körperschaftsteuererhöhung in den Fällen des § 38 Abs. 3 (Abs. 3 Satz 3)</b> . .	47

**Erläuterungen zu Abs. 4:  
Verwendung des Körperschaftsteuerguthabens und  
des EK 02-Bestands im Liquidationszeitraum**

	Anm.		Anm.
<b>I. Überblick zu Abs. 4</b> . . . . .	50		
<b>II. Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Mobilisierung des Körperschaftsteuerguthabens und des EK 02-Bestands im Rahmen einer Liquidation (Abs. 4 Satz 1)</b>		8. Bildung des Körperschaftsteuerguthabens und des EK 02-Bestands, wenn Liquidation vor dem 31. 12. 2000 beginnt	58
1. Allgemeines . . . . .	51	9. Antragstellung nach § 34 Abs. 14 Satz 2 . . . . .	59
2. Körperschaften und Personenvereinigungen . .	52	<b>III. Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Mobilisierung des Körperschaftsteuerguthabens und des EK 02-Bestands gelten auch für Abschlagszahlungen (Abs. 4 Satz 2)</b> . . . . .	60
3. Liquidation . . . . .	53	<b>IV. Zeitpunkt der Körperschaftsteuererminderung und Körperschaftsteuererhöhung (Abs. 4 Satz 3)</b>	
4. Verteilung des Vermögens . . . . .	54	1. Veranlagungszeitraum der Körperschaftsteuererminderung und Körperschaftsteuererhöhung . . .	61
5. Besteuerungszeitraum . .	55	2. Beendigung der Liquidation . . . . .	62
6. Körperschaftsteuererminderung oder Körperschaftsteuererhöhung . .	56		
7. Vorhandenes Vermögen reicht nicht zur vollständigen Mobilisierung des Körperschaftsteuerguthabens aus . . . . .	57		

	Anm.		Anm.
<p><b>V. Erstmalige und letztmalige Körperschaftsteuerminde- rung und Körperschaft- steuererhöhung im Rah- men der Liquidation (Abs. 4 Sätze 4–6)</b></p> <p>1. Erstmalige und letztma- lige Körperschaftsteuer- minderung und Körper- schaftsteuererhöhung ... 63</p>		<p>2. Verfahren für Liquidatio- nen, die über den 31. 12. 2020 fort dauern . . . 64</p> <p><b>VI. Nichtanwendung des § 37 Abs. 2 a (Abs. 4 Satz 7)</b></p> <p>1. Nichtanwendung des § 37 Abs. 2 a . . . . . 65</p> <p>2. Exkurs: Besteuerung der Gesellschafter . . . . . 66</p>	

**Allgemeine Erläuterungen zu § 40**

**Schrifttum:** JÜNGER, Liquidation und Halbeinkünfteverfahren, BB 2001, 69; MAACK, Systemübergreifende Liquidation von KapGes., DStR 2001, 1064; MÜLLER/MAITERTH, Die Anpassung des steuerlichen Eigenkapitalausweises bei der Verschmelzung von Körperschaften im neuen Steuerrecht, DStR 2001, 1229; RÖDDER/SCHUMACHER, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Teil II), DStR 2001, 1695; SEIFERT, Zum Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, StuB 2001, 1120; DÖTSCH/PUNG, Erstmalige Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens und letztmalige Anwendung des Anrechnungsverfahrens auf Auflösungsgewinne/-verluste i. S. von § 17 Abs. 4 EStG, DB 2002, 69; HOFFMANN, Facetten der Liquidationsbesteuerung einer GmbH, GmbH-StB 2002, 187; JÜNGER, Liquidation und Halbeinkünfteverfahren, BB 2002, 1178; KORN/STAHL/STRAHL, Steueränderungen 2002, Köln 2002, 168; LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, Steueränderungen zum 1. 1. 2002 im Unternehmensbereich, DB-Beil. 1/2002; MELCHIOR, Übersicht über die Änderungen durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, DStR 2002, 1; STEGEMANN, Abspaltung von Beteiligungen an Organgesellschaften, DStR 2002, 1549; Voss, Kein Doppelausweis bei Kapitalerhöhungen/Keine Anpassung der Rücklagen und kein Übergang des Sonderausweises in Umwandlungsfällen, FR 2002, 507; FÖRSTER, Die Änderungen durch das StVergAbG bei der ESt. und der KSt., DB 2003, 899; KORN/STRAHL, StVergAbG: Übersicht und erste Beratungskennntnisse, KÖSDI 2003, 13714; OTT, Die Änderungen des KStRechts durch das StVergAbG, INF 2003, 376; PAUS, Zeitpunkt der Erfassung von Verlusten wesentlich beteiligter Gesellschafter aus der Liquidation einer GmbH und Gestaltungsmöglichkeiten, INF 2003, 185; SEMMLER, KStMinderung und KStErhöhung nach dem StVergAbG, NWB F. 4, 4725, LEMAITRE, Sofortige Realisierung des KStGuthabens durch Umwandlung in die PersGes.: Gestaltungsmodell ohne Fallstricke?, DStR 2003, 1476; DÖTSCH/PUNG, Die Auflösung und Abwicklung von Körperschaften: Das Einführungsschreiben des BMF vom 26. 8. 2003, DB 2003, 1922.

**I. Überblick zu § 40**

1

Mit der Abschaffung des kstl. Anrechnungsverfahrens wurde der vierte Teil des KStG aF aufgehoben. Damit entfielen auch die §§ 38, 38 a und 42 KStG aF. Es handelte sich hierbei um Vorschriften, welche die Auswirkungen von Umwandlungsvorgängen auf die Eigenkapitalgliederung der beteiligten Körperschaften zum Regelungsinhalt hatten. Die stl. Konsequenzen einer Verschmelzung von Körperschaften auf die Eigenkapitalgliederung der übernehmenden Körperschaft waren § 38 KStG aF zu entnehmen. Entsprechendes galt für § 38 a KStG aF für die Eigenkapitalgliederung der beteiligten Körperschaften bei einer Auf- oder Abspaltung. Die stl. Folgen einer Vermögensübertragung von einer stpfl. Körperschaft auf eine stbefreite Körperschaft waren in § 42 KStG aF geregelt.

Nach dem Systemwechsel vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren und dem damit einhergehenden Wegfall der Eigenkapitalgliederung wurde in § 40 als Sondervorschrift für den Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren geregelt, wie das KStGuthaben iSv. § 37 und der EK 02-Bestand iSv. § 38 im Rahmen einer Verschmelzung, Spaltung, bei einer Vermögensübertragung auf eine stbefreite Körperschaft oder im Rahmen einer Liquidation im 18-jährigen Übergangszeitraum zu behandeln ist.

**Abs. 1** bestimmt, daß das KStGuthaben nach § 37 und der EK 02-Bestand nach § 38 der übertragenden Körperschaft im Rahmen einer Verschmelzung der übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen sind.

**Abs. 2** bestimmt, in welchem Verhältnis das KStGuthaben und der EK 02-Bestand der übertragenden Körperschaft im Rahmen einer Auf- oder Abspaltung iSd. § 123 Abs. 1 und 2 UmwG der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen ist.

**Abs. 3** bestimmt, daß beim Übergang des Vermögens einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft auf eine stbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder auf eine jur. Pers. d. öff. Rechts eine Vollausschüttungsfiktion greift. Demzufolge werden das KStGuthaben und der EK 02-Bestand zum Zeitpunkt des Vermögensübergangs mobilisiert.

**Abs. 4** regelt die Minderung und Erhöhung der KSt. aufgrund des KStGuthabens und des EK 02-Bestands im Liquidationsfall während des Übergangszeitraums.

## II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 40

### 2 1. Rechtsentwicklung

**StSenkG v. 23. 10. 2000** (BGBl. I, 1433; BStBl. I, 1428): § 40 wurde völlig neu gefaßt und orientierte sich an den bisherigen Gliederungsvorschriften zum vEK in Verschmelzungs- und Spaltungsfällen sowie an Fällen der Vermögensübertragung auf eine stbefreite Körperschaft (§§ 38, 38 a, 42 KStG aF). § 40 aF (Ausnahmen von der KStErhöhung im Anrechnungsverfahren) entfiel durch die Aufhebung des kstl. Anrechnungsverfahrens.

**UntStFG v. 20. 12. 2001** (BGBl. I, 3858; BStBl. I 2002, 35): § 40 Abs. 3 Satz 1 wurde präzisiert. Abs. 3 Satz 2 blieb unverändert. Darüber hinaus wurde ein neuer Abs. 4 angefügt, in dem die Verwendung des KStGuthabens und des EK 02-Bestands bei einer Liquidation im Übergangszeitraum geregelt wurde. Eine entsprechende Vorschrift existierte nach dem Systemwechsel vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren noch nicht. Ferner wurde die Überschrift zu § 40 erweitert (Umwandlung und Liquidation). Die Abs. 1 und 2 blieben unverändert.

**StVergAbG v. 16. 5. 2003** (BGBl. I, 660; BStBl. I, 321): In Abs. 3 wurde ein neuer Satz 2 eingefügt, der regelt, daß der Moratoriumszeitraum für das KStGuthaben und die Begrenzung der KStMinderung iSv. § 37 Abs. 2 a für die Vollausschüttungsfiktion bei einem Übergang des Vermögens durch Gesamtrechtsnachfolge von einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft auf eine unbeschränkt stpfl., aber stbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder jur. Pers. d. öff. Rechts nicht gilt.

Darüber hinaus wurden die Sätze 4–6 des Abs. 4 geändert und ein neuer Satz 7 angefügt. Der Übergangszeitraum vom Anrechnungsverfahren zum Halbein-

künfteverfahren, in dem das KStGuthaben iSv. § 37 und der EK 02-Bestand iSv. § 38 mobilisiert werden kann, wurde auf 18 Jahre, dh. bei kalenderjahrgleichem Wj. bis 2019, verlängert (bei abweichendem Wj. oder bei Umstellung des Wj. im Übergangszeitraum s. § 38 Anm. 45). In Liquidationsfällen wurde der Übergangszeitraum bis 2020 verlängert. Ferner wurde bestimmt, daß der in § 37 Abs. 2a normierte Moratoriumszeitraum und die Begrenzung der KStMinderung nicht für Liquidationsfälle gilt. Die Abs. 1 und 2 blieben unverändert.

## 2. Zeitlicher Geltungsbereich

3

**Grundsatz:** Zur zeitlichen Geltung der Abs. 1–3 wurde in § 34 keine Sonderregelung geschaffen, so daß die Vorschrift für Körperschaften mit kalenderjahrgleichem Wj. ab 2001 gilt (§ 34 Abs. 1). Soweit die Körperschaft ein vom Kj. abweichendes Wj. hat, sind Abs. 1–3 erstmals für den VZ 2002 anzuwenden, wenn das erste im VZ 2001 endende Wj. vor dem 1. 1. 2001 beginnt (§ 34 Abs. 2).

**Besonderheiten bei Liquidation (Abs. 4):** Der zeitliche Anwendungsbereich der in Abs. 4 durch das UntStFG eingefügten und durch das StVergAbG geänderten Regelung zur Behandlung des KStGuthabens und des EK 02-Bestands bei Liquidationen ist abweichend von § 34 Abs. 1 u. 2 in § 34 Abs. 14 geregelt.

► *Grundsatz:* Für Liquidationen, die am 1. 1. 2001 noch nicht beendet waren, gilt bei der Körperschaft nach § 34 Abs. 14 Satz 1 das Halbeinkünfteverfahren für den gesamten Besteuerungszeitraum der Liquidation, dh. für alle Liquidationsraten und sonstigen Leistungen, die im Liquidationszeitraum vorgenommen werden.

► *Ausnahme:* Für Liquidationen, deren Besteuerungszeitraum vor dem 1. 1. 2001 begonnen hat und die am 1. 1. 2001 noch nicht beendet waren, kann nach § 34 Abs. 14 Satz 2 auf Antrag der Körperschaft mit Ablauf des 31. 12. 2000 ein Liquidationsbesteuerungszeitraum beendet werden. Der Antrag ist bis zum 30. 6. 2002 beim für die in Liquidation befindlichen Körperschaft zuständigen FA zu stellen. Auf den 31. 12. 2000 ist dann durch die Körperschaft ein Zwischenabschluß zu erstellen. Für die Liquidationsraten, andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen gilt im Liquidationsbesteuerungszeitraum bis zum 31. 12. 2000 noch das Anrechnungsverfahren. Für den Liquidationsgewinn bzw. -verlust des Besteuerungszeitraums bis zum 31. 12. 2000 gilt der KStSatz von 40 vH für thesaurierte Gewinne bzw. 30 vH für ausgekehrte Gewinne.

Für den nach dem Zwischenabschluß beginnenden Liquidationsbesteuerungszeitraum ist das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden. Für diesen Besteuerungszeitraum gilt dann auch der KStSatz von 25 vH.

## III. Bedeutung des § 40

4

**Gesetzessystematik:** Nach der Gesetzessystematik gehört § 40 zu den Sondervorschriften für den Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren.

### Rechtliche Bedeutung:

► *Verschmelzung:* Da der Übergang des Vermögens von einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft durch Verschmelzung nach § 2 UmwG auf eine andere unbeschränkt stpfl. Körperschaft keine Ausschüttung darstellt und der Übergang infolgedessen den Verbrauch des KStGuthabens bzw. die Verminderung des EK 02-Bestands nicht auslöst, bestimmt Abs. 1 die Zurechnung des KStGuthabens

und des EK 02-Bestands der übertragenden Körperschaft auf die Übernehmerin.

► *Spaltung*: Abs. 2 verfolgt den gleichen Zweck wie Abs. 1, nämlich den Übergang des KStGuthabens und des EK 02-Bestands für den Fall einer Spaltung. Nach Abs. 2 sind die Beträge der übertragenden Körperschaft der übernehmenden Körperschaft im Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden Körperschaft vor dem Vermögensübergang bestehenden Vermögen zuzuordnen. Dadurch bleiben trotz des Vermögensübergangs das bei der übertragenden Körperschaft ermittelte KStGuthaben und das KStErhöhungspotential erhalten. Diese können bei Gewinnausschüttungen durch die Übernehmerin unter Berücksichtigung des § 37 Abs. 2a mobilisiert werden.

Soweit das Vermögen im Wege der Auf- oder Abspaltung auf eine PersGes. übergeht, mindert sich das KStGuthaben und der EK 02-Bestand der übertragenden Körperschaft ebenso im Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung bestehenden Vermögen (Abs. 2 Satz 3).

► *Vermögensübergang von einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft auf eine unbeschränkt stpfl., aber stbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder jur. Pers. d. öff. Rechts*: Soweit das Vermögen einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft im Rahmen einer Gesamtrechtsnachfolge auf eine stbefreite Körperschaft übergeht, besteht die Gefahr, daß das KStGuthaben iSv. § 37 und das KStErhöhungspotential iSv. § 38 verloren geht. Es ist zwar denkbar, daß die festgestellten Beträge bei der übernehmenden Körperschaft fortgeführt und festgestellt sowie die Folgerungen bei einer Ausschüttung gezogen werden. Dies ist bei stbefreiten Körperschaften jedoch eher die Ausnahme; eine Ausschüttung ist bspw. bei stbefreiten Körperschaften nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG iVm. §§ 51 ff. AO unmöglich, so daß das KStGuthaben und das KStErhöhungspotential verloren gehen würden. Aus diesem Grund unterstellt der Gesetzgeber durch Abs. 3 eine Vollausschüttung, mit der Folge, daß das vorhandene KStMinderungs- und KStErhöhungspotential der übertragenden Körperschaft mobilisiert wird. Dies gilt jedoch nicht, wenn das Vermögen von einer unbeschränkt stpfl., von der KSt. befreiten Körperschaft auf eine andere von der KSt. befreite Körperschaft übergeht.

► *Liquidation*: Auch Liquidationsraten stellen Leistungen dar, die zur Mobilisierung des KStGuthabens oder des EK 02-Bestands führen können. Insoweit regelt Abs. 4 die Behandlung von Leistungen in Rahmen der Liquidation im Übergangszeitraum bis 2020. Zunächst hatte der Gesetzgeber die im Rahmen einer Liquidation vorgenommenen Auskehrungen in den Sondervorschriften für den Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren vergessen. Dies hatte zur Folge, daß das KStGuthaben der in Liquidation befindlichen Körperschaften nicht mobilisiert werden konnte, weil eine offene Gewinnausschüttung iSv. § 37 Abs. 2 durch die Auskehrung der Liquidationsraten nicht vorliegt. Durch das UntStFG hat der Gesetzgeber daher in Abs. 4 geregelt, daß Liquidationsraten als offene Gewinnausschüttungen gelten, so daß nunmehr auch das vorhandene KStGuthaben mobilisiert werden kann.

**Wirtschaftliche Bedeutung:** Die unter dem Regime des Anrechnungsverfahrens gebildeten KStMinderungs- und KStErhöhungspotentiale können in dem 18-jährigen Übergangszeitraum auch im Umwandlungs- und Liquidationsfall noch genutzt werden. Wirtschaftlich ist für die Unternehmen bedeutsam, daß im Rahmen einer Verschmelzung oder Spaltung nicht die KStMinderungspotentiale der übertragenden Gesellschaft verloren gehen, so daß diese bis zum Ende

des Übergangszeitraums mobilisiert werden können. In Abs. 4 wird ausdrücklich bestimmt, daß auch Auskehrungen im Rahmen einer Liquidation zur Verwendung des KStGuthabens führen. Ansonsten hätte im Rahmen einer Liquidation die Mobilisierung des KStGuthabens nicht mehr erfolgen können, da es sich nicht um Gewinnausschüttungen iSv. § 37 Abs. 2 handelt. Wegen der schnelleren Mobilisierung des KStGuthabens im Liquidationszeitraum im Vergleich zu einer ordentlichen Gewinnausschüttung während des Übergangszeitraums s. Anm. 65. Die zügige Mobilisierung des KStGuthabens kann wegen der ständigen Korrekturen an den Übergangsregelungen der §§ 36 ff. und der damit einhergehenden ungewissen Zukunft der KStGuthabens sinnvoll sein.

Aus fiskalpolitischer Sicht ist es bedeutsam, daß die unter dem Regime des Anrechnungsverfahrens gebildeten unbelasteten Teilbeträge (EK 02-Bestand) der übertragenden unbeschränkt stpfl. Körperschaft im Rahmen einer Verschmelzung oder Spaltung auf die übernehmende unbeschränkt stpfl. Körperschaft übergehen und zunächst nicht verloren gehen. Durch gestalterische Maßnahmen und vorausschauende Ausschüttungspolitik läßt sich allerdings die endgültige Mobilisierung des KStErhöhungspotentials vermeiden (für das Liquidationsverfahren s. Anm. 64).

#### IV. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich des § 40

##### 1. Persönlicher Geltungsbereich

**In Abs. 1** ist der Übergang des KStGuthabens und des EK 02-Bestands im Rahmen einer Verschmelzung iSv. § 2 UmwG geregelt. Die Regelung findet nur Anwendung, wenn sowohl die übertragende als auch die übernehmende Körperschaft unbeschränkt stpfl. ist. Nach dem Wortlaut können daher von der Vorschrift auch Körperschaften betroffen sein, die ihr vEK vor dem Systemwechsel nicht gliedern mußten. Praktisch kann die Regelung jedoch nur auf unbeschränkt stpfl. Körperschaften Anwendung finden, die ihr vEK vor dem Systemwechsel zu gliedern hatten, da ansonsten kein KStGuthaben oder ein EK 02-Bestand vorhanden ist (glA DÖTSCH in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 40 nF Rn. 6; ANTWEILER in ERNST & YOUNG, § 40 Rn. 14ff). Dies waren unbeschränkt stpfl. KapGes. und sonstige unbeschränkt stpfl. Körperschaften, deren Leistungen beim Anteilseigner zu Einnahmen iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG führen.

**Abs. 2** findet nur Anwendung, wenn eine unbeschränkt stpfl. Körperschaft ihr Vermögen auf eine unbeschränkt stpfl. Körperschaft oder eine PersGes. iSv. § 123 Abs. 1 und 2 UmwG auf- oder abspaltet. Auch hier gilt nach dem Wortlaut des Gesetzes die Vorschrift auch für Körperschaften, die ihr vEK vor dem Systemwechsel nicht gliedern mußten. Wie zu Abs. 1 bereits ausgeführt, kann der Personenkreis auf unbeschränkt stpfl. Körperschaften beschränkt werden, die vor dem Systemwechsel ihr vEK gliedern mußten. Darüber hinaus kann die Übernehmerin auch eine PersGes. sein.

**Abs. 3** regelt den Vermögensübergang durch Gesamtrechtsnachfolge von einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft auf eine unbeschränkt stpfl., aber stbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder auf eine jur. Pers. d. öff. Rechts. Auch hier ist für die übertragende Körperschaft der Wortlaut zu weitgehend, da der Personenkreis auf Körperschaften beschränkt werden kann, die vor dem Systemwechsel ihr vEK gliedern mußten. Als übernehmende

5

Körperschaft kommen folgende unbeschränkt stpfl., aber stbefreite Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen in Betracht:

- KapGes. (§ 1 Abs. 1 Nr. 1);
- Genossenschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 2);
- Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (§ 1 Abs. 1 Nr. 3);
- sonstige jur. Pers. d. priv. Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 4);
- nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts.

Darüber hinaus kann die Übernehmerin eine jur. Pers. d. öff. Rechts sein. Eine unbeschränkt stpfl. jur. Pers. d. öff. Rechts ist nicht erforderlich. Dies ergibt sich daraus, daß nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 nur die Betriebe gewerblicher Art von jur. Pers. d. öff. Rechts unbeschränkt stpfl. sind. Die hoheitlichen Betätigungen oder deren Vermögensverwaltung sind nicht unbeschränkt, sondern allenfalls nach § 2 Nr. 2 beschränkt stpfl. Aber auch der Vermögensübergang durch Gesamtrechtsnachfolge von einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft in diese Bereiche der jur. Pers. d. öff. Rechts soll die Rechtsfolgen des Abs. 3 auslösen (glA ANTHEIMER in ERNST & YOUNG, § 40 Rn. 92).

**Abs. 4** ist anwendbar für Körperschaften und Personenvereinigungen. Auch diese Formulierung ist zu weitgehend, da auch hier die praktische Anwendung auf Körperschaften und Personenvereinigungen beschränkt bleibt, die vor dem Systemwechsel ihr vEK gliedern mußten. Somit findet Abs. 4 Anwendung für

- KapGes.;
- Genossenschaften;
- sonstige jur. Pers. d. priv. Rechts (ohne rechtsfähige Stiftungen und Anstalten);
- Realgemeinden und
- nichtrechtsfähige Vereine.

## 6 2. Sachlicher Geltungsbereich

§ 40 ist eine Sondervorschrift für den Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren, die für bestimmte Fälle von Umwandlungen und Liquidationen gilt.

## 7 3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

Die Abs. 1–3 setzen unbeschränkt stpfl. Gesellschaften voraus, so daß die Vorschriften für beschränkt stpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung im Ausland haben, keine Anwendung finden. Der Wortlaut des Abs. 4 schließt beschränkt stpfl. Körperschaften und Personenvereinigungen von der Regelung des Abs. 4 nicht aus. Da jedoch nach §§ 27 ff., 43 KStG aF nur unbeschränkt stpfl. Körperschaften und Personenvereinigungen zur Gliederung des vEK verpflichtet waren, findet auch Abs. 4 nur Anwendung für unbeschränkt stpfl. Körperschaften und Personenvereinigungen.

## 8 V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

**Verhältnis zu §§ 36–38:** Auf die zum stl. Übertragungstichtag gesondert festgestellten KStGuthaben und EK 02-Bestände nehmen Abs. 1 und 2 Bezug.

Diese werden der übernehmenden Gesellschaft ganz oder teilweise hinzuge-rechnet.

Soweit das Vermögen im Rahmen einer Gesamtrechtsnachfolge von einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft auf eine unbeschränkt stpfl., aber stbefreite Kör-perschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder eine jur. Pers. d. öff. Rechts übergeht, greift die Vollausschüttungsfiktion des Abs. 3. Soweit zum Zeitpunkt des Vermögensübergangs KStGuthaben iSv. § 37 und ein EK 02-Bestand iSv. § 38 vorhanden ist, gilt beides als verwendet. Insoweit wird auf die nach §§ 37, 38 ermittelten Beträge zur Ermittlung der festzusetzenden KSt. zu-rückgegriffen.

**Verhältnis zu § 11:** In Abs. 4 ist die Behandlung des KStGuthabens und des EK 02-Bestands in Liquidationsfällen geregelt. Die Besteuerung von unbeschränkt stpfl. KapGes., Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie von Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit im Liquidationszeitraum ist in § 11 geregelt. Abs. 4 ergänzt dabei die Regelungen des § 11 zur Ermittlung der fest-zusetzenden KSt. im Liquidationszeitraum. Abs. 4 Sätze 5 und 6 bestimmen je-doch, daß der Liquidationszeitraum, soweit er zum 31. 12. 2020 noch nicht ab-geschlossen ist, fiktiv zum 31. 12. 2020 endet und ein Zwischenabschluß aufzustellen ist. Insoweit ist § 40 lex specialis zu § 11.

**Verhältnis zu den Vorschriften des UmwStG:** Auch die Regelungen des UmwStG finden im Fall eines Vermögensübergangs Anwendung. § 10 UmwStG ordnet an, daß im Rahmen einer Spaltung auf eine PersGes. die KSt. der über-tragenden Körperschaft gem. §§ 37, 38 gemindert bzw. erhöht wird. Die Verrin-gerung des KStGuthabens bzw. des KStErhöhungspotentials richtet sich dabei nach dem anteilig auf die PersGes. übergegangenen Vermögen. Im gleichen Ver-hältnis mindert sich nach Abs. 2 Satz 3 das KStGuthaben und der EK 02-Bestand.

## VI. Verfahrensfragen

9

**Bescheinigungsverfahren:** Da eine Verschmelzung oder Auf- und Abspaltung keine Gewinnausschüttung ist, ist eine StBescheinigung iSv. § 45a EStG nicht zu erteilen. Für Auskehrungen im Rahmen der Liquidation ist eine StBescheini-gung zu erstellen, soweit kein Nennkapital ausgekehrt wurde.

**Gesonderte Feststellungen des Körperschaftsteuerguthabens und des EK 02-Bestands** sind bei der übertragenden Körperschaft auf den stl. Über-tragungsstichtag und bei der übernehmenden Körperschaft auf den Schluß des Wj., in das die Übertragung fällt, vorzunehmen. Dabei sind die von der über-tragenden Körperschaft übernommenen KStGuthaben und EK 02-Bestände zu berücksichtigen. Im Rahmen der Vollausschüttungsfiktion (Abs. 3) hat die stbe-freite übernehmende Körperschaft keine gesonderte Feststellung vorzunehmen. Für die in Liquidation befindliche Körperschaft oder Personenvereinigung (Abs. 4) wird zum Ablauf eines jeden Besteuerungszeitraums eine gesonderte Feststellung des KStGuthabens und des EK 02-Bestands vorgenommen.

**Erläuterungen zu Abs. 1:  
Übergang des Körperschaftsteuerguthabens und des  
EK 02-Bestands bei Verschmelzung**

10

**I. Überblick zu Abs. 1**

**Satz 1** bestimmt, daß bei einer Verschmelzung iSv. § 2 UmwG einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft auf eine andere unbeschränkt stpfl. Körperschaft das KStGuthaben und der EK 02-Bestand auf die übernehmende Gesellschaft übertragen wird.

**II. Die Hinzurechnung des Körperschaftsteuerguthabens und des  
EK 02-Bestands sowie ihre Voraussetzungen und Rechtsfolgen**

**11 1. Übertragende Körperschaft**

Nach dem Gesetzeswortlaut muß es sich bei der übertragenden Körperschaft um eine unbeschränkt stpfl. Körperschaft handeln. Insoweit s. Anm. 5.

**12 2. Übernehmende Körperschaft**

Das Vermögen muß auf eine unbeschränkt stpfl. Körperschaft übergehen. Dies gilt nach dem Wortlaut des Gesetzes auch, wenn die übernehmende Körperschaft eine Organgesellschaft iSd. § 14 ist, obwohl diese, solange das Organisationsverhältnis besteht, ihr KStGuthaben und KStErhöhungspotential nicht mobilisieren kann (glA ANTWEILER in ERNST & YOUNG, § 40 Rn. 16; DÖTSCH in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 40 Rn. 6).

*Hinweis:* Soweit KStGuthaben gegen Ende des Übergangszeitraums noch vorhanden ist, sollte das Organisationsverhältnis frühzeitig beendet werden, damit das KStGuthaben noch mobilisiert werden kann. Falls es nach Ablauf des Übergangszeitraums noch besteht, ist es verfallen.

**13 3. Vermögensübergang durch Verschmelzung**

Die Verschmelzung ist ein Fall der Umwandlung. § 40 verweist insoweit ausdrücklich auf § 2 UmwG. Unter Verschmelzung versteht man einen Vorgang der Gesamtrechtsnachfolge, bei dem ein oder mehrere Rechtsträger ihr Vermögen als Ganzes unter Auflösung ohne Abwicklung auf einen anderen bestehenden (Verschmelzung durch Aufnahme) oder neuen Rechtsträger (Verschmelzung durch Neugründung) übertragen, und zwar gegen Gewährung von Anteilen oder Mitgliedschaften dieses Rechtsträgers an die Anteilsinhaber der übertragenden Rechtsträger. Die Rechtsträger, die als übernehmende oder übertragende Rechtsträger an der Gesellschaft beteiligt seien können, sind in § 3 UmwG aufgeführt.

**Kein Vermögensübergang durch Verschmelzung** liegt in folgenden Fällen vor:

- ▶ *Formwechselnde Umwandlung:* Es fehlt an der Übertragung von Vermögen, weil das umgewandelte Unternehmen lediglich seine Rechtsform ändert und kein Vermögensübergang auf einen anderen Rechtsträger stattfindet.
- ▶ *Übertragung des Vermögens im Zuge der Liquidation:* Wird die unbeschränkt stpfl. Körperschaft aufgelöst und liquidiert und überträgt sie im Rahmen der Liquidation ihr gesamtes Vermögen auf einen Gesellschafter, so liegt eine Einzelrechts-

nachfolge und keine Gesamtrechtsnachfolge wie bei der Verschmelzung vor (s. hierzu Abs. 4).

► *Übertragung des Vermögens auf Pers.Ges. oder natürliche Personen durch Gesamtrechtsnachfolge:* In diesen Fällen, die in §§ 3 ff. UmwStG geregelt sind, wird nach § 10 UmwStG eine Vollausschüttung angenommen, so daß das KStGuthaben und der EK 02-Bestand nach dieser Norm mobilisiert wird.

► *Auslandsbezogene Verschmelzung:* Für auslandsbezogene Verschmelzungen gilt § 40 nicht, da eine Verschmelzung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 iVm. § 2 UmwG nur von Rechtsträgern vorgenommen werden kann, die ihren Sitz im Inland haben. Darüber hinaus ist Abs. 1 nur anzuwenden, wenn sowohl die übertragende als auch die übernehmende Körperschaft unbeschränkt stpfl. ist.

#### 4. Rechtsfolge: Übergang des Körperschaftsteuerguthabens und des EK 02-Bestands

14

Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 ordnet als Rechtsfolge der Verschmelzung den Übergang des KStGuthabens und des EK 02-Bestands von der untergehenden Körperschaft auf die aufnehmende Körperschaft an. Durch diese Anweisung wird sichergestellt, daß die vorgenannten Teilbeträge der übertragenden Körperschaft nach der Verschmelzung erhalten bleiben. Maßgebend ist das auf den stl. Übertragungsstichtag gesondert festgestellte KStGuthaben nach § 37 Abs. 2 Satz 3 sowie der auf den stl. Übertragungsstichtag gesondert festgestellte EK 02-Bestand nach § 38 Abs. 1 Satz 1 (BMF v. 25. 3. 1998, BStBl. I, 268 Tz. 2.03).

#### 5. Gesonderte Feststellungen

15

Die Teilbeträge vor der Vermögensübertragung sind bei der übertragenden Körperschaft gesondert festzustellen. Diese Feststellung entfaltet uE Bindungswirkung iSv. § 182 Abs. 1 AO für die gesonderte Feststellung der Teilbeträge bei der übernehmenden Körperschaft. Eine Bindungswirkung liegt vor, wenn die im Feststellungsbescheid getroffene Feststellung für die Folgebescheide von Bedeutung ist. Eine Bedeutung in diesem Sinne liegt vor, wenn der Feststellungsbescheid eine Regelung trifft, die ansonsten als Besteuerungsgrundlage im Folgebescheidverfahren eigenständig ermittelt werden müßte (BFH v. 10. 6. 1999 IV R 25/98, BStBl. II, 545; BRANDIS in TIPKE/KRUSE, § 182 AO Rn. 1). Die FinVerw. ist anderer Auffassung und hat ihre Vordrucke für das KStGuthaben (KSt 1 F – 37) und den Vordruck für den EK 02-Bestand (KSt 1 F – 38) anders entworfen. Darin wird zunächst der Abgang des KStGuthabens und des EK 02-Bestands wegen der Verschmelzung berücksichtigt und anschließend eine Nullfeststellung bei der übertragenden Körperschaft vorgenommen. Dies entspricht nicht dem Gesetzeswortlaut. Denn nach Abs. 1 sind das KStGuthaben iSv. § 37 und der unbelastete Teilbetrag iSv. § 38 der übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen. Ein Abzug dieser Beträge bei der übertragenden Körperschaft wird nicht angeordnet. Eine Verringerung der Teilbeträge ergibt sich auch nicht aus den Regelungen über die Feststellung der jeweiligen Teilbeträge nach § 37 Abs. 2 iVm. § 27 Abs. 2 Satz 1 sowie aus § 38 Abs. 1 iVm. § 27 Abs. 2 Satz 1 (glA DÖTSCH in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 40 Rn. 8; ANTWEILER in ERNST & YOUNG, § 40 Rn. 30ff.).

Die auf den stl. Übertragungsstichtag gesondert festgestellten Beträge der übertragenden Körperschaft sind den entsprechenden Beträgen der übernehmenden Körperschaft zum Schluß des Wj., in das der stl. Übertragungsstichtag (§ 2 UmwStG) fällt, hinzuzurechnen. Dies kann auch der Übertragungsstichtag

selbst sein, wenn das Wj. der übernehmenden Körperschaft zu diesem Stichtag endet.

16 **6. Keine Erhöhung des Körperschaftsteuerguthabens und des EK 02-Bestands bei der übernehmenden Körperschaft für Leistungen im Wirtschaftsjahr des Vermögensübergangs**

ANTWEILER weist (in ERNST & YOUNG, § 40 Rn. 40 ff.) zutreffend darauf hin, daß es unklar ist, mit welchen Teilbeträgen Leistungen zu verrechnen sind, die zwischen dem Übertragungstichtag und dem Ende des Wj. der übernehmenden Körperschaft verrechnet werden, wenn der Übertragungstichtag nicht zugleich auch das Ende des Wj. der übernehmenden Körperschaft ist. Nach dem Gesetzeswortlaut ist erst wieder auf den Schluß des Wj. der übernehmenden Körperschaft eine gesonderte Feststellung der Teilbeträge nach §§ 37, 38 vorzunehmen. Wenn nun eine auf den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften beruhende Gewinnausschüttung in diesem Wj. erfolgt, ermittelt sich bspw. die KStMinderung aus dem festgestellten geringeren KStGuthaben zum Ende des letzten Wj., also vor der Verschmelzung. Dies kann dann zu einer geringeren KStMinderung, insbes. unter Berücksichtigung des § 37 Abs. 2a, führen, da die übernommenen Beträge darin noch nicht enthalten sind. Es kann sogar ausschüttbares Volumen verlorengehen, wenn nach der Verschmelzung eine Verlustphase eintritt, und deshalb das KStGuthaben nicht mehr mobilisiert werden kann. Nach dem Gesetzeswortlaut erscheint diese Rechtsfolge zutreffend, wenngleich die Verschmelzung in diesem Wj. unberücksichtigt bleibt. Es wäre daher wünschenswert, wenn der Gesetzgeber eine gesonderte Feststellung des KStGuthabens und des EK 02-Bestands bei der übernehmenden Körperschaft nach Ablauf des Übertragungstichtags anordnet, so daß die Teilbeträge um die hinzu zu addierenden Teilbeträge aufzustocken sind. Solange der Gesetzgeber diese gesonderte Feststellung nicht normiert, sollte der Abfluß der Leistungen bei der übernehmenden Körperschaft im Wj. der Verschmelzung vermieden werden. Dies gilt besonders für Gewinnausschüttungen, die nach dem 31. 12. 2005 erfolgen, da für diese Gewinnausschüttungen die Begrenzung nach § 37 Abs. 2a Nr. 2 gilt und die Begrenzung der KStMinderung auf Grundlage des KStGuthabens vor der Verschmelzung ermittelt wird.

### III. Nicht in Abs. 1 geregelt

17 **1. Übergang des steuerlichen Einlagekontos**

Der verschmelzungsbedingte Übergang des stl. Einlagekontos auf die übernehmende Körperschaft ist nicht in § 40 Abs. 1 geregelt, sondern ergibt sich aus § 29 Abs. 2.

18 **2. Hinzurechnung der in Nennkapital umgewandelten Rücklagen iSv. § 28**

Der verschmelzungsbedingte Übergang der in Nennkapital umgewandelten Rücklagen iSv. § 28 der übertragenden Körperschaft auf die übernehmende Körperschaft ist nicht in Abs. 1, sondern in §§ 28, 29 geregelt.

19 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 2: Übergang des Körperschaftsteuerguthabens und des EK 02-Bestands bei Spaltungen

### I. Überblick zu Abs. 2

20

**Satz 1** regelt die Übertragung des KStGuthabens und des EK 02-Bestands im Rahmen einer Auf- und Abspaltung von der übertragenden Gesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft.

**Satz 2** bestimmt, in welchem Verhältnis das KStGuthaben und der EK 02-Bestand auf die übernehmende Gesellschaft übergeht, wenn das Umtauschverhältnis nicht dem Verhältnis der übergehenden Vermögensteile entspricht.

**Satz 3** ordnet an, wie sich das KStGuthaben und der EK 02-Bestand verringern, wenn das Vermögen im Rahmen der Auf- und Abspaltung auf eine Pers-Ges. übergeht.

### II. Die Hinzurechnung des Körperschaftsteuerguthabens und des EK 02-Bestands bei Spaltungen zwischen Körperschaften (Abs. 2 Sätze 1 und 2)

#### 1. Übertragende Körperschaft

21

Nach dem Gesetzeswortlaut muß es sich bei der übertragenden Körperschaft um eine unbeschränkt stpfl. Körperschaft handeln. Insoweit s. Anm. 5.

#### 2. Übernehmende Körperschaft

22

Das Vermögen muß auf eine unbeschränkt stpfl. Körperschaft übergehen. Dies gilt nach dem Wortlaut des Gesetzes auch, wenn die übernehmende Körperschaft eine Organgesellschaft iSd. § 14 ist, obwohl diese, solange das Organisationsverhältnis besteht, ihr KStGuthaben und KStErhöhungspotential nicht mobilisieren kann (glA ANTWEILER in ERNST & YOUNG, § 40 Rn. 16).

#### 3. Vermögensübergang durch Aufspaltung oder Abspaltung

23

§ 40 Abs. 2 Satz 1 setzt als Tatbestand voraus, daß Vermögen durch Aufspaltung oder Abspaltung iSd. § 123 Abs. 1 und 2 UmwG übergeht. Systemgerecht ist die Ausgliederung als Spaltungsvariante gem. § 123 Abs. 3 UmwG nicht genannt, da es sich aus stl. Sicht um eine Einbringung iSd. § 20 UmwStG handelt und somit die eingebrachte Gesellschaft bestehen bleibt.

**Bei Aufspaltung** teilt ein übertragender Rechtsträger sein Vermögen unter Auflösung ohne Abwicklung auf und überträgt die Teile jeweils als Gesamtheit im Wege der Sonderrechtsnachfolge auf mindestens zwei schon bestehende Rechtsträger (Aufspaltung zur Aufnahme) oder neugegründete Rechtsträger (Aufspaltung zur Neugründung), und zwar (wie bei der Verschmelzung) gegen Gewährung von Anteilen des übernehmenden oder des neuen Rechtsträgers an den Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers.

**Bei Abspaltung** bleibt der übertragende Rechtsträger (anders als bei der Aufspaltung) als Rumpfunternehmen bestehen. Er überträgt ebenfalls im Wege der Sonderrechtsnachfolge einen Teil oder mehrere Teile seines Vermögens jeweils als Gesamtheit auf einen oder mehrere bereits bestehende oder neugegründete Rechtsträger, wobei die Anteilsinhaber des sich spaltenden Rechtsträgers eine

Beteiligung an dem (den) übernehmenden oder neuen Rechtsträger(n) erhalten (§ 123 Abs. 2 UmwG).

24 **4. Verhältnismäßige Aufteilung des Körperschaftsteuerguthabens und des EK 02-Bestands auf den oder die Übernehmer**

Das KStGuthaben iSv. § 37 und der EK 02-Bestand iSv. § 38 der übertragenden Körperschaft gehen anteilig entsprechend dem Verhältnis der übergehenden Vermögensteile auf die übernehmende Körperschaft über. Als Maßstab für dieses Wertverhältnis gilt idR das Umtauschverhältnis der Anteile im Spaltungs- und Übernahmevertrag oder im Spaltungsplan (§ 126 Abs. 1 Nr. 3, § 136 UmwG). Wenn das Umtauschverhältnis diesem Wertverhältnis nicht entspricht, ist das KStGuthaben und der EK 02-Bestand nach Abs. 2 Satz 2 entsprechend der gemeinen Werte der übergehenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung vorhandenen Vermögen aufzuteilen.

25 **5. Übergang des Körperschaftsteuerguthabens und des EK 02-Bestands**

Wie bei der Verschmelzung sind auch bei der Auf- und Abspaltung auf seiten der übertragenden Körperschaft für den Bestand der aufzuteilenden Beträge die gesonderten Feststellungen auf den stl. Übertragungstichtag maßgebend. Die auf den stl. Übertragungstichtag gesondert festgestellten Beträge der übertragenden Körperschaft sind den entsprechenden Beträgen der übernehmenden Körperschaft zum Schluß des Wj., in das der stl. Übertragungstichtag (§ 2 UmwStG) fällt, ggf. anteilig hinzuzurechnen.

26 **6. Folgen der Auf- und Abspaltung auf die gesonderte Feststellung des Körperschaftsteuerguthabens sowie des EK 02-Bestands bei der übertragenden Körperschaft**

**Aufspaltung:** Das zum Übertragungstichtag ermittelte KStGuthaben und der EK 02-Bestand werden nach § 37 Abs. 2 iVm. § 27 Abs. 2 bzw. § 38 Abs. 1 iVm. § 27 Abs. 2 auf den Übertragungstichtag gesondert festgestellt. Entgegen den von der FinVerw. aufgelegten Anlagen zur Feststellungserklärung „KSt 1 F – 37“ und „KSt 1 F – 38“ sind die auf die übernehmenden Körperschaften übergehenden Teilbeträge dabei nicht abzuziehen. Die Formulare stehen im Widerspruch zum Gesetzeswortlaut. Vielmehr endet die gesonderte Feststellung mit den Beträgen, die auf die übernehmenden Körperschaften zu übertragen sind (glA ANTWEILER in ERNST & YOUNG, § 40 Rn. 61).

**Abspaltung:** Nach der Abspaltung bleibt die übertragende Körperschaft bestehen, so daß die nach dem Aufteilungsmaßstab abzuziehenden Teilbeträge vom KStGuthaben und vom EK 02-Bestand im Rahmen der gesonderten Feststellung der übertragenden Körperschaft berücksichtigt werden, die zum Schluß des Wj. vorzunehmen ist, in das die Abspaltung fällt. Eine Bindungswirkung für die übernehmende Körperschaft ergibt sich nicht, da die übergehenden Teilbeträge nicht gesondert festgestellt, sondern lediglich von den bestehenden Teilbeträgen des vorangegangenen Wj. subtrahiert werden.

27 **7. Folgen der Auf- und Abspaltung auf die gesonderte Feststellung des Körperschaftsteuerguthabens sowie des EK 02-Bestands bei der übernehmenden Körperschaft**

**Aufspaltung:** Die übernehmenden Körperschaften haben in ihren gesonderten Feststellungen des KStGuthabens iSv. § 37 Abs. 2 und in den gesonderten Fest-

stellungen des EK 02-Bestands nach § 38 Abs. 1 zum Schluß des Wj., in das die Aufspaltung fällt, die nach dem Aufteilungsverhältnis zu übernehmenden Teilbeträge den zum abgelaufenen Wj. bestehenden Beträgen hinzuzurechnen. Soweit es sich um neugegründete Körperschaften handelt, ist erstmalig zum Schluß des Wj., in das die Aufspaltung fällt, eine gesonderte Feststellung vorzunehmen. Die bei der übertragenden Körperschaft festgestellten Beträge entfalten für die übernehmenden Körperschaften keine Bindungswirkung, da bezüglich des Aufteilungsmaßstabs der übergehenden Teilbeträge auf die übernehmenden Gesellschaften keine Aussage im Rahmen der gesonderten Feststellungen des KStGuthabens und des EK 02-Bestands bei der übertragenden Körperschaft getroffen wird. Insoweit sind abschließende Ermittlungen im Rahmen der Feststellungen der übernehmenden Körperschaften vorzunehmen. Dies bedeutet auch, daß die Rechtsbehelfsverfahren wegen der zu übernehmenden Teilbeträge bei den übernehmenden Körperschaften zu führen sind.

**Abspaltung:** Die übernehmende(n) Körperschaft(en) haben die von der übertragenden Körperschaft zu übernehmenden Teilbeträge in den Feststellungsverfahren, die auf den Schluß des Wj. vorzunehmen sind, in das die Abspaltung fällt, zu berücksichtigen. Bindungswirkung der Feststellungen der übertragenden Körperschaft ergeben sich nicht, da Feststellungen über die Aufteilung der Beträge dort nicht getroffen werden.

Sowohl bei der Abspaltung als auch bei der Aufspaltung entsteht – wie bei der Verschmelzung – bei der übernehmenden Gesellschaft die Problematik des zu nutzenden KStGuthabens, wenn im Wj., in das die Abspaltung fällt, eine Gewinnausschüttung vorgenommen wird; s. insoweit Anm. 16.

### III. Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft (Abs. 2 Satz 3)

#### 1. Allgemeines

28

Vermögen kann nach dem UmwG im Wege der Aufspaltung oder Abspaltung von einer Körperschaft auf eine oder mehrere PersGes. übergehen. § 16 UmwStG regelt die sich daraus ergebenden stl. Fragen, die insbes. die Gewinnermittlung betreffen. § 40 Abs. 2 Satz 3 regelt, in welchem Umfang sich das KStGuthaben und der EK 02-Bestand bei der übertragenden Körperschaft mindert. Eine Regelung, wie etwaig von der PersGes. zu übernehmende Teilbeträge zu behandeln sind, ist nicht erforderlich, weil die PersGes. nicht kstpf. ist.

#### 2. Minderung des Körperschaftsteuerguthabens und des EK 02-Bestands der übertragenden Körperschaft

29

**Aufspaltung:** Geht das Vermögen aufgrund einer Aufspaltung auf mehrere PersGes. über, so geht die übertragende Körperschaft unter. Ebenso geht ihr gesamtes KStGuthaben bzw. der EK 02-Bestand unter. Letztmalig hat daher zum Übertragungsstichtag eine gesonderte Feststellung des KStGuthabens iSv. § 37 Abs. 2 und des EK 02-Bestands iSv. § 38 Abs. 1 jeweils iVm. § 27 Abs. 2 zu erfolgen. In dieser Feststellung sind die Verringerungen des KStGuthabens und des EK 02-Bestands nach § 16 UmwStG iVm. § 10 UmwStG nach § 37 Abs. 2 und § 38 Abs. 1 zu berücksichtigen, so daß im Regelfall eine Nullfeststellung zu erfolgen hat. Nach § 10 UmwStG handelt es sich sowohl bei der Verwendung des KStGuthabens als auch bei der Verwendung des unbelasteten Teilbetrags um eine fiktive ordentliche Gewinnausschüttung bzw. um eine fiktive Leistung iSv. § 38 Abs. 1 Satz 3. Insoweit sind diese fiktiven Leistungen in den letztmalig-

gen gesonderten Feststellungen der Teilbeträge zu berücksichtigen (glA DÖRSCH in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 40 Rn. 22 durch Verweis auf Rn. 8; aA ANTHEIMER in ERNST & YOUNG, § 40 Rn. 74). Mit Hilfe dieser Feststellungen ergeben sich dann auch die KStMinderungen und KStErhöhungen der übertragenden Körperschaft für die VZ der Aufspaltung.

**Abspaltung:** Im Fall der Abspaltung bleibt die übertragende Körperschaft als Rumpfunternehmen bestehen, denn sie überträgt nur ein Teil ihres Vermögens auf die übernehmende(n) PersGes. Für diesen Fall gilt, daß die Teilbeträge des KStGuthabens bzw. des EK 02-Bestands der übertragenden Körperschaft zu mindern sind. Dabei wird die Minderung im Verhältnis der übergelassenen Vermögensteile zu dem vor der Spaltung bestehenden Vermögen vorgenommen. Die aufgrund des Aufteilungsmaßstabs abzuziehenden Teilbeträge des KStGuthabens und des EK 02-Bestands sind in den gesonderten Feststellungen auf den Schluß des Wj. zu berücksichtigen, in das die Abspaltung fällt.

### 30 3. Änderung bzw. Erhöhung der Körperschaftsteuer bei der übertragenden Körperschaft

Der Übergang des Vermögens auf eine PersGes. und die damit im Zusammenhang stehende Minderung des KStGuthabens und Verringerung des EK 02-Bestands hat nach § 16 Satz 2 iVm. § 10 UmwStG zur Folge, daß sich die KSt. entsprechend der Minderung des KStGuthabens bzw. Verringerung des EK 02-Bestands der übertragenden Körperschaft für das Wj., in das der stl. Übertragungstichtag fällt, mindert bzw. erhöht. Für die KStMinderung der übertragenden Körperschaft finden die Regelungen des Moratoriumszeitraums und die Begrenzung der KStMinderung gem. § 37 Abs. 2a nach § 10 Satz 2 UmwStG keine Anwendung.

## IV. Nicht in Abs. 2 geregelte Sachverhalte

### 31 1. Übergang des steuerlichen Einlagekontos

Der Übergang des stl. Einlagekontos iSv. § 27 in Auf- und Abspaltungsfällen ist nicht in § 40 Abs. 2 geregelt, sondern ergibt sich aus § 29 Abs. 3.

### 32 2. Übertragung der in Nennkapital umgewandelten Rücklagen iSv. § 28

Eine Übertragung der in Nennkapital umgewandelten Rücklagen iSv. § 28 ist in Abs. 2 nicht geregelt. Die Behandlung der in Nennkapital umgewandelten Rücklagen iSv. § 28 in Spaltungsfällen hat der Gesetzgeber in §§ 28, 29 geregelt.

33–39 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 3: Vollausschüttungsfiktion bei Übertragung auf eine steuerbefreite Körperschaft

### 40 I. Überblick zu Abs. 3

**Satz 1** regelt, daß der Übergang des Vermögens durch Gesamtrechtsnachfolge von einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft auf ein anderes unbeschränkt stpfl. KStSubjekt, das von der KSt. befreit ist, als Ausschüttung anzusehen ist und

deshalb die Auflösung des KStGuthabens und des EK 02-Bestands zur Folge hat.

**Satz 2** normiert, daß der Moratoriumszeitraum bis zum 31. 12. 2005 und die Begrenzung der Minderung des KStGuthabens nach § 37 Abs. 2a für die Vollausschüttungsfiktion nicht gilt.

**Satz 3** beschreibt die Ausnahme zu Satz 1. Die KSt. ist nicht zu erhöhen, wenn das Vermögen von einer stbefreiten Körperschaft auf eine andere stbefreite Körperschaft übertragen wird.

## **II. Voraussetzung und Rechtsfolgen der Vermögensübertragung auf eine steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder auf eine juristische Person des öffentlichen Rechts (Abs. 3 Satz 1)**

### **1. Übertragende Körperschaft**

41

Als übertragende Körperschaft kommt nur eine Körperschaft in Betracht, die vor dem Systemwechsel ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland und ihr vEK zu gliedern hatte; s. insoweit Anm. 5. Unerheblich ist, ob die übertragende Gesellschaft von der KSt. befreit ist; in diesen Fällen findet Abs. 3 Satz 3 Anwendung.

### **2. Übernehmende Gesellschaft**

42

Die übernehmende Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse muß ebenfalls unbeschränkt stpfl., jedoch stbefreit sein. Das ist der Fall, wenn ein Befreiungstatbestand nach § 5 Abs. 1 vorliegt, und zwar im Zeitpunkt des stl. Übertragungsstichtags. Unschädlich ist, wenn die übernehmende Gesellschaft partiell stpfl. ist. Die jur. Pers. d. öff. Rechts muß nicht unbeschränkt stpfl. sein (s. Anm. 5).

### **3. Vermögensübergang durch Gesamtrechtsnachfolge**

43

Das Vermögen der übertragenden unbeschränkt stpfl. Körperschaft muß durch Gesamtrechtsnachfolge auf eine unbeschränkt stpfl., von der KSt. befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder auf eine jur. Pers. d. öff. Rechts übergehen. Dabei handelt es sich im wesentlichen um folgende Fallgestaltungen:

- das Vermögen geht im Wege der Verschmelzung auf eine stbefreite Körperschaft über. Es handelt sich dabei um einen Sonderfall des Abs. 1, der sich vom Grundfall dadurch unterscheidet, daß die übernehmende Gesellschaft stbefreit ist.
- das Vermögen geht im Wege der Auf- und Abspaltung auf eine stbefreite Körperschaft über. Es handelt sich dabei um einen Sonderfall des Abs. 2, der sich vom Grundfall dadurch unterscheidet, daß die übernehmende Gesellschaft stbefreit ist.
- das Vermögen geht nach § 175 UmwG auf eine jur. Pers. d. öff. Rechts über.

Nicht unter Abs. 3 fällt die formwechselnde Umwandlung (§§ 190–304 UmwG), weil nicht die Person des Rechtsträgers, sondern lediglich die Rechtsform eine Änderung erfährt. Eine Vermögensübertragung findet nicht statt, so daß Abs. 3 keine Anwendung findet. Ebenfalls nicht anwendbar ist Abs. 3 auf Vermögens-

übertragungen durch die Körperschaft im Rahmen einer Liquidation oder auf Übertragungen im Wege der Einzelrechtsnachfolge.

#### 44 4. Mobilisierung des Körperschaftsteuerguthabens und des EK 02-Bestands bei der übertragenden Körperschaft

Im Fall einer Vermögensübertragung durch Gesamtrechtsnachfolge auf eine unbeschränkt stpfl., aber stbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder jur. Pers. d. öff. Rechts fingiert Abs. 3 Satz 1 eine Vollausschüttung. Durch diese fingierte Gewinnausschüttung mindert oder erhöht sich die KSt. im VZ des stl. Übertragungstichtags um den Betrag, der sich nach §§ 37 und 38 ergeben würde, wenn das in der StBil. ausgewiesene EK abzügl. des Betrags, der nach § 28 Abs. 2 Satz 1 iVm. § 29 Abs. 1 dem stl. Einlagekonto gutzuschreiben ist, als im Zeitpunkt des Vermögensübergangs für eine Ausschüttung verwendet gelten würde.

Zur Ermittlung des fiktiv ausschüttbaren Volumens ist daher zunächst das EK lt. StBil. um das Nennkapital zu kürzen. Die Kürzung des Nennkapitals zur Ermittlung des fiktiv ausschüttbaren Betrags erfolgt, weil es sich insoweit um eine nicht stpfl. Einlagenrückgewähr handelt. Wenn das Nennkapital aus der Umwandlung von Rücklagen gebildet wurde und ein Sonderausweis iSv. § 28 Abs. 1 Satz 3 besteht, steht dieser Teil des Nennkapitals systemgerecht auch für die fiktive Vollausschüttung zu Verfügung, weil die Ausschüttung des Sonderausweises nach § 28 Abs. 1 Satz 3 zu stpfl. Einnahmen führt. Das EK lt. StBil. abzüglich des modifizierten Nennkapitals gilt nunmehr fiktiv als ausgeschüttet und führt unter den Regelungen des § 37 Abs. 2 in Höhe von 1/6 des ermittelten Ausschüttungsbetrags zur KStMinderung; § 37 Abs. 2a ist nach Abs. 3 Satz 2 ausdrücklich nicht anwendbar, s. Anm. 46. Entsprechend führt die Ausschüttung unter Berücksichtigung der Verwendungsfiktion des § 38 Abs. 1 Satz 4 zur Verwendung des EK 02-Bestands und somit zur Erhöhung der KSt. Maßgebend für die Bestände des KStGuthabens, des EK 02-Bestands und des Sonderausweises nach § 28 Abs. 1 Satz 3 sind die gesondert festgestellten Bestände zum Schluß des der Vermögensübertragung vorangegangenen Wj.

Obwohl es sich um eine Vollausschüttungsfiktion handelt, bedeutet dies nicht, daß das gesamte KStGuthaben und der EK 02-Bestand verwendet werden. Wenn die übertragende Körperschaft bspw. nach dem Systemwechsel eine Verlustphase erleidet, verringert sich das EK der StBil., so daß der ausschüttbare Betrag sich verringert und uU nicht zur Mobilisierung des gesamten KStGuthabens reicht. In solchen Fällen sollte durch Einlagen das EK der StBil. erhöht werden.

#### 45 5. Vermögen fällt in den steuerpflichtigen Teil der übernehmenden Gesellschaft

Die vorgenannten Rechtsfolgen sind auch zu ziehen, wenn das Vermögen in einen stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der ansonsten stbefreiten Körperschaft bzw. in einen Betrieb gewerblicher Art einer jur. Pers. d. öff. Rechts fällt. In diesem Fall bleibt das Vermögen zwar steuerverhaftet, die Mobilisierung des KStGuthabens bzw. des EK 02-Bestands ist jedoch nicht möglich oder unwahrscheinlich. Nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG können die Betriebe gewerblicher Art einer jur. Pers. d. öff. Rechts zwar „Leistungen“ an ihre Anteilseigner erbringen. Zu einer KStMinderung oder KStErhöhung führen diese Leistungen aber nicht, da weder eine ordentliche Gewinnausschüttung iSv. § 37 Abs. 2 Satz 1 noch eine

Leistung iSv. § 38 Abs. 1 Satz 3 vorliegt. Eine Ausnahmeregelung wurde daher nicht vorgenommen (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 40 Rn. 16).

### III. Nichtanwendung des § 37 Abs. 2a (Abs. 3 Satz 2)

46

Durch das StVergAbG wurde § 37 Abs. 2a neu in das Gesetz aufgenommen. Nach § 37 Abs. 2a wird die Minderung des KStGuthabens und der KSt. für Gewinnausschüttungen, die nach dem 11. 4. 2003 und vor dem 1. 1. 2006 erfolgen, ausgeschlossen (sog. Moratoriumszeitraum). Darüber hinaus wird für Gewinnausschüttungen, die nach dem 31. 12. 2005 erfolgen, eine Begrenzung der Minderung des KStGuthabens und somit der KSt. auf den Betrag vorgenommen, der sich ergibt, wenn das gesamte KStGuthaben auf die Anzahl der Wj. verteilt wird, für die im 18-jährigen Übergangszeitraum eine KStMinderung noch in Betracht kommt. Sowohl der Moratoriumszeitraum bis zum 31. 12. 2005 als auch die Begrenzung der KStMinderung finden auf die Vollausschüttungsfiktion des Abs. 3 Satz 1 keine Anwendung, so daß zum Zeitpunkt der Vermögensübertragung das volle KStGuthaben iSv. § 37 an die übertragende Körperschaft ausgekehrt wird. Dies ist systemgerecht, da ansonsten KStGuthaben endgültig verloren gehen würde.

### IV. Keine Körperschaftsteuererhöhung in den Fällen des § 38 Abs. 3 (Abs. 3 Satz 3)

47

Eine KStErhöhung ist in sinngemäßer Anwendung des § 38 Abs. 3 systementsprechend nicht vorzunehmen, wenn eine unbeschränkt stpfl., aber stbefreite Körperschaft ihr Vermögen auf eine andere stbefreite Körperschaft überträgt. Insoweit bleibt es insgesamt bei einer StBefreiung.

Es gilt jedoch auch die Einschränkung des § 38 Abs. 3 Satz 3. Insoweit bleibt es bei einer Mobilisierung des EK 02-Bestands, wenn die Vermögensübertragung in einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder in einen nicht von der KSt. befreiten Betrieb gewerblicher Art erfolgt (s. auch § 38 Anm. 57).

Einstweilen frei.

48–49

## Erläuterungen zu Abs. 4: Verwendung des Körperschaftsteuerguthabens und des EK 02-Bestands im Liquidationszeitraum

### I. Überblick zu Abs. 4

50

**Satz 1** bestimmt, daß die Übergangsvorschriften des § 37 und § 38 auch für die Verteilung von Vermögen im Rahmen einer Liquidation gelten.

**Satz 2** regelt, daß die Übergangsvorschriften der §§ 37, 38 auch für Liquidationsabschlagszahlungen gelten.

**Satz 3** ordnet an, daß die KStMinderung und KStErhöhung in dem VZ vorgenommen wird, in dem die Liquidation bzw. der jeweilige Besteuerungszeitraum endet.

**Satz 4** bestimmt, daß die KStMinderung oder KStErhöhung durch Auskehrungen im Rahmen der Liquidation erstmals in 2001 und letztmals in 2020 vorzunehmen sind.

**Satz 5** ordnet an, daß bei Liquidationen, die über den 31. 12. 2020 fort dauern, der Besteuerungszeitraum nach § 11 mit Ablauf des 31. 12. 2020 endet.

**Satz 6** regelt, daß in diesen Fällen auf den 31. 12. 2020 ein Zwischenabschluß zu erstellen ist.

**Satz 7** normiert, daß der Moratoriumszeitraum bis zum 31. 12. 2005 und die Begrenzung der Minderung des KStGuthabens iSv. § 37 Abs. 2 a für Auskehrungen im Rahmen der Liquidation nicht gilt.

## **II. Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Mobilisierung des Körperschaftsteuerguthabens und des EK 02-Bestands im Rahmen einer Liquidation (Abs. 4 Satz 1)**

### 51 1. Allgemeines

Die Verteilung des Vermögens einer Körperschaft oder Personenvereinigung im Liquidationszeitraum führt zur KStMinderung und zur KStErhöhung, soweit nicht Nennkapital der Gesellschaft zurückbezahlt wird.

### 52 2. Körperschaften und Personenvereinigungen

Abs. 4 ist bei der Verteilung des Vermögens im Rahmen einer Liquidation von Körperschaften und Personenvereinigungen anzuwenden. Körperschaften sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 1–4 KapGes., Genossenschaften, VVaG sowie die sonstigen jur. Pers. d. privaten Rechts. Ferner sind von § 40 Abs. 4 Liquidationen von Personenvereinigungen wie Realgemeinden und wirtschaftlichen Vereinen betroffen.

### 53 3. Liquidation

Der in Abs. 4 verwendete Terminus Liquidation ist ein summarischer Begriff, der mehrere Vorgänge zusammenfaßt. Voraussetzung ist, daß bestimmte Körperschaften und Personenvereinigungen aufgelöst und abgewickelt werden. Der Rechtsakt Auflösung bedarf nach § 262 Abs. 1 Nr. 2 AktG oder § 60 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG einer Beschlußfassung durch die Anteilseigner und wird durch einen rein formalen Akt, den Auflösungsvermerk im Handelsregister, dokumentiert. Daran schließt sich die Abwicklung, die Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit an. Die Abwicklung mündet in der Auskehrung des verbleibenden Aktivvermögens an die Liquidationsgesellschaftler. Ist kein Aktivvermögen vorhanden, erlischt die juristische Person (BFH v. 30. 3. 1993 VIII R 8/91, BStBl. II, 864; § 11 Anm. 25 ff.).

Liegen die formalen Voraussetzungen der Liquidation nicht vor, weil der Beschluß der Gesellschafterversammlung fehlt, ist Abs. 4 nicht anwendbar. Dies bedeutet ua., daß die Mobilisierung des vorhandenen KStGuthabens nicht möglich ist.

### 54 4. Verteilung des Vermögens

Im Rahmen der Liquidation wird das zum Zeitpunkt der Auflösung vorhandene Anlage- und Umlaufvermögen veräußert und mit den Erlösen die vorhandenen Verbindlichkeiten getilgt. Soweit danach noch Vermögen verbleibt, wird dieses

gem. § 72 GmbHG bzw. § 271 AktG nach der Beteiligungsquote und den ergänzenden Bestimmungen in der Satzung an die Gesellschafter/Aktionäre ausgekehrt.

### 5. Besteuerungszeitraum

55

Die Liquidation führt nach § 11 zu einem verlängerten letzten VZ, der den gesamten Liquidationszeitraum erfassen und drei Jahre nicht übersteigen soll. Für diesen Liquidationszeitraum wird die Steuer ermittelt und dabei etwaige KStMinderungen und KStErhöhungen nach §§ 37, 38 für Auskehrungen, die in diesem Zeitraum abgeflossen sind, berücksichtigt (dabei ist die Antragstellung nach § 34 Abs. 14 Satz 2 zu beachten).

In der Praxis kann es im Einzelfall auch einen längeren als einen dreijährigen Besteuerungszeitraum geben, zB wenn mit dem Abschluß der Liquidation in dreieinhalb oder vier Jahren zu rechnen ist. In solchen Fällen wird auf die Unterteilung des Abwicklungszeitraums in mehrere Besteuerungszeiträume verzichtet. Bei länger andauernden Liquidationen wird zunächst ein dreijähriger Besteuerungszeitraum gebildet. Danach treten wieder einjährige VZ ein, für die ebenfalls die Steuer ermittelt und etwaige KStMinderungen und KStErhöhungen für in diesem Zeitraum abgeflossene Auskehrungen berücksichtigt werden (glA DÖTSCH/PUNG, DB 2003, 1922).

### 6. Körperschaftsteuerminderung oder Körperschaftsteuererhöhung

56

Liegen die Voraussetzungen der Liquidation vor und wird das Vermögen verteilt, mindert oder erhöht sich die KSt. um den Betrag, der sich nach §§ 37 und 38 ergeben würde, wenn das verteilte Vermögen als im Zeitpunkt der Verteilung für eine Ausschüttung verwendet gelten würde.

**Beachtung des § 28 Abs. 2 Satz 1:** Im Rahmen der Auskehrung von Liquidationsraten ist § 28 Abs. 2 Satz 1 zu beachten. Nach § 28 Abs. 2 Satz 1 gilt im Fall der Auflösung das Nennkapital als in vollem Umfang herabgesetzt. Soweit im Nennkapital ein Sonderausweis nach § 28 Abs. 1 Satz 3 enthalten ist, wird dieser Teilbetrag des Nennkapitals dem neutralen Vermögen zugeordnet. Der übersteigende Teil des Nennkapitals wird, soweit er geleistet wurde, dem stl. Einlagekonto des § 27 zugeordnet.

Soweit es sich um Abschlagszahlungen handelt, wird auf den gesondert festgestellten Bestand des Sonderausweises nach § 28 Abs. 1 Satz 3 abgestellt, der zum Schluß des letzten Wj. vor Beginn des Liquidationszeitraums festgestellt wurde. Für die Schlußverteilung wird auf die festgestellten Beträge zum Abschluß der Liquidation abgestellt (glA DÖTSCH in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 40 Rn. 39).

**Beispiel:** Die FO GmbH befindet sich seit 1. 1. 2004 in Liquidation. Zum 31. 12. 2003 wurden folgende gesonderte Feststellungen getroffen:

KStGuthaben:	15000 €
EK 02-Bestand:	10000 €
Stl. Einlagekonto:	80000 €
Sonderausweis § 28 Abs. 1 Satz 3:	50000 €
Das gez. Kapital zum 31. 12. 2003 beträgt 250 000 €.	

**Lösung:** Nach der liquidationsbedingten Umgliederung des Nennkapitals in das stl. Einlagekonto sind folgende Beträge zu berücksichtigen:

KStGuthaben:	15 000 €
EK 02-Bestand:	10 000 €
Stl. Einlagekonto:	280 000 €

Nach § 28 Abs. 2 Satz 1 ist das gez. Kapital auf 0 € herabzusetzen und dem stl. Einlagekonto, soweit kein Sonderausweis nach § 28 Abs. 1 Satz 3 vorhanden ist, zuzurechnen.

**Körperschaftsteuererminderung und -erhöhung:** Unter Berücksichtigung des § 28 Abs. 2 Satz 1 ist für die Abschlagszahlung und die Schlußauskehrung die KStMinderung und/oder die KStErhöhung nach den Grundsätzen der §§ 37 und 38 vorzunehmen. Jedoch gilt dabei die Auskehrung der Liquidationsraten als ordentliche Gewinnausschüttung, so daß für diese auch eine KStMinderung vorgenommen werden kann.

Die KStMinderung ist nach § 37 Abs. 2 iHv. 1/6 der Abschlagszahlung bzw. Schlußauskehrung vorzunehmen. Eine KStErhöhung hat zu erfolgen, wenn die Abschlagszahlung bzw. Schlußauskehrung nach der Verwendungsfiktion des § 38 Abs. 1 Satz 4 zur Verringerung des EK 02-Bestands führt. Zur Ermittlung der KStMinderung und KStErhöhung ist auf die gesondert festgestellten Bestände und den ausschüttbaren Gewinn zum Schluß des vorangegangenen Wj. abzustellen (BMF v. 26. 8. 2003, BStBl. I, 434 Tz. 17). Dies sind für Abschlagszahlungen im Liquidationszeitraum die Bestände, die zum Ende des Wj., welches dem Liquidationszeitraum vorangeht, festgestellt wurden. Soweit ein Rumpf-Wj. vor Beginn des Liquidationszeitraums gebildet wurde, sind dies die zum Schluß des Rumpf-Wj. festgestellten Bestände, ansonsten die festgestellten Bestände des letzten vollständigen Wj. vor Beginn des Liquidationszeitraums.

Dies bedeutet für Abschlagszahlungen, daß das neutrale Vermögen nicht den Gewinn des Liquidationszeitraums enthält, so daß es nach der Verwendungsfiktion des § 38 Abs. 1 Satz 4 schneller zu einer Verwendung des EK 02-Bestands kommen kann.

Für die Schlußauskehrung sind die festgestellten Beträge und der ausschüttbare Gewinn maßgeblich, die sich auf den Zeitpunkt vor dieser Auskehrung ergeben. Das ist grundsätzlich der Zeitpunkt, auf den die Liquidationsschlußbilanz erstellt wird.

## 57 7. Vorhandenes Vermögen reicht nicht zur vollständigen Mobilisierung des Körperschaftsteuerguthabens aus

**§ 28 Abs. 2 Satz 2 vorrangig gegenüber §§ 37, 38?** Es ist denkbar, daß die im Rahmen der Liquidation vorzunehmenden Auskehrungen nicht ausreichen, um das vor der Auflösung gebildete KStGuthaben vollständig mobilisieren zu können. Insbesondere dann, wenn § 28 Abs. 2 Satz 2 – der regelt, daß die Rückzahlung von Nennkapital als Gewinnausschüttung zu behandeln ist, soweit der Sonderausweis nach 28 Abs. 1 Satz 3 als verwendet gilt und die übersteigende Rückzahlung das stl. Einlagekonto iSv. § 27 mindert – den Vorschriften der KStMinderung und KStErhöhung (§§ 37, 38) vorgeht. Dann führen die Auskehrungen im Rahmen der Liquidation zunächst zur Rückzahlung des aus der fiktiven Herabsetzung des Nennkapitals gebildeten stl. Einlagekontos. Die Anwendung der §§ 37 und 38 wird insoweit ausgeschlossen; eine Verteilung des Vermögens iSv. Abs. 4 liegt nicht vor. Dies könnte dazu führen (zB nach einer langen Verlustphase), daß die übrigen Auskehrungen nicht reichen, um das vorhandene KStGuthaben zu mobilisieren.

**Abs. 4 vorrangig gegenüber § 28 Abs. 2 Satz 2?** Alternativ kann argumentiert werden, daß Abs. 4 als *lex specialis* vorrangig gegenüber § 28 Abs. 2 Satz 2 anzuwenden ist, weil in § 28 Abs. 2 Satz 2, anders als in § 28 Abs. 2 Satz 1, die Auflösung der Körperschaft nicht genannt ist, und somit § 40 Abs. 4 Anwendung findet. Dies hätte zur Folge, daß auch die Rückzahlung von Nennkapital iSv. § 28 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 die Verteilung des Vermögens iSv. Abs. 4 nicht ausschließt und eine KStMinderung und KStErhöhung für die Auskehrungen erfolgen kann. Die Auskehrung wird dann nach § 28 Abs. 2 Satz 2 iVm. § 27 Abs. 1 Satz 3 als Einlagenrückgewähr behandelt. Unabhängig davon gilt die Rückgewähr der Einlage bei der Körperschaft als Leistung, die zur KStMinderung und KStErhöhung führen kann. Eine Bescheinigung der Einlagenrückgewähr gem § 27 Abs. 3 hat nicht zu erfolgen (BMF v. 26. 8. 2003, BStBl. I, 434 Tz. 15).

Bei den Gesellschaftern ist die Rückgewähr der Einlage ggf. im Rahmen von § 17 EStG (soweit ein Sonderausweis iSv. § 28 Abs. 1 Satz 3 nicht vorhanden war) zu berücksichtigen.

Der Argumentation, daß die Rückgewähr der Einlage auch zur Verwendung des KStGuthabens und des unbelasteten Teilbetrags führen kann, hat sich das BMF in seinem Schreiben v. 26. 8. 2003 aaO angeschlossen.

**Eigene Auffassung:** Nach dem Gesetzeswortlaut ist § 28 Abs. 2 Satz 2 gegenüber § 40 Abs. 4 der Vorrang einzuräumen, da nach § 27 Abs. 1 Satz 3 die Rückzahlung des Nennkapitals iSv. § 28 Abs. 2 Satz 2 in einem ersten Schritt vorgenommen wird. Insoweit handelt sich bei einer solchen Auskehrung um die Rückzahlung von Nennkapital, die keine Verteilung des Vermögens ist und somit nicht zu einer Verwendung des KStGuthabens oder des unbelasteten Teilbetrags führt (glA ANTWEILER in ERNST & YOUNG, § 40 Rn. 132; aA DÖTSCH in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 40 Rn. 43; BMF v. 26. 8. 2003, BStBl. I, 434 Tz. 16). In einem zweiten Schritt wird für die übrigen Auskehrungen die KStMinderung und KStErhöhung nach den Regeln der §§ 37 und 38 ermittelt.

Dies kann in einer Reihe von Liquidationen zur nicht vollständigen Ausnutzung des KStGuthabens führen. Häufig wird jedoch auch der vorhandene EK 02-Bestand nicht zur Verwendung kommen und somit nicht zu einer KStErhöhung führen. Um das KStGuthaben dennoch zu mobilisieren, könnte zur Aufstokkung des Vermögens an das Leg-ein-hol-zurück-Verfahren gedacht werden (glA FÖRSTER, DB 2003, 899).

Soweit man dieser Rechtsauffassung folgt, sind die Rechtsfolgen bei der Gesellschaft und den Gesellschaftern identisch. Die Rückzahlung des Nennkapitals führt bei der Gesellschaft zur Verringerung des stl. Einlagekontos und ist beim Gesellschafter im Rahmen des § 8 b Abs. 2 bzw. § 17 EStG zu erfassen. Die übrigen Auskehrungen führen bei der Gesellschaft zur Minderung und Erhöhung der KSt., sind somit Leistungen und stellen bei den Gesellschaftern Einnahmen nach § 8 b Abs. 1 bzw. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG dar.

## 8. Bildung des Körperschaftsteuerguthabens und des EK 02-Bestands, wenn Liquidation vor dem 31. 12. 2000 beginnt

58

Schwierigkeiten könnte die Umgliederung des vEK nach § 36 mit sich bringen, wenn die Gesellschaft vor dem 31. 12. 2000 ihre Auflösung beschließt oder kraft Gesetzes aufgelöst und abgewickelt wird. Nach § 36 Abs. 1 Satz 1 wird das vEK auf den Schluß des Wj. letztmals festgestellt, für das das Anrechnungsverfahren letztmalig gilt. Dies ist bei Gesellschaften, deren Wj. dem Kj. entspricht, der 31. 12. 2000. Anschließend erfolgt die Umgliederung des § 36 mit der Feststel-

lung der Endbeträge nach § 36 Abs. 7. Aus diesen Endbeständen wird das KStGuthaben und der EK 02-Bestand ermittelt.

Falls die Gesellschaft 1998 ihre Auflösung beschließt und kein Rumpf-Wj. vom 1. 1. 1998 bis zum Tag der Auflösung bildet (dies ist nach Auffassung der Fin-Verw. nach Abschn. 46 Abs. 1 KStR 1995 möglich), wäre demnach letztmalig zum 31. 12. 1997 das vEK zu gliedern. Die Umgliederung und gesonderte Feststellung der Endbeträge nach § 36 Abs. 7 auf Grundlage der Beträge zum 31. 12. 1997 ist von Amts wegen durchzuführen. Aus den gesondert festgestellten Endbeträgen können dann das KStGuthaben und der EK 02-Bestand ermittelt werden (BMF v. 26. 8. 2003, BStBl. I, 434 Tz. 6; aA JÜNGER, BB 2001, 69 ff.; DÖRSCH/PUNG, DB 2003, 1922).

#### 59 9. Antragstellung nach § 34 Abs. 14 Satz 2

Wenn ein Antrag iSv. § 34 Abs. 14 Satz 2 bis zum 30. 6. 2002 gestellt wurde, ist die bis zum 31. 12. 2000 vorgenommene Verteilung des Vermögens in der Gliederungsrechnung iSv. § 36 Abs. 7 nach § 34 Abs. 14 Satz 5 wie eine Gewinnausschüttung, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gesellschafterbeschuß beruht, zu behandeln.

### 60 III. Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Mobilisierung des Körperschaftsteuerguthabens und des EK 02-Bestands gelten auch für Abschlagszahlungen (Abs. 4 Satz 2)

Nach Abs. 4 Satz 2 mindert oder erhöht sich die KSt. auch bei Abschlagszahlungen, die im Rahmen der Liquidation vor Beendigung der Liquidation vorgenommen werden. Zur Ermittlung der KStMinderung und KStErhöhung sind die gesondert festgestellten Bestände nach §§ 37 und 38 zum Ende des Wj. maßgebend, welches vor Beginn des Liquidationszeitraums beendet wurde.

### IV. Zeitpunkt der Körperschaftsteuerminderung und Körperschaftsteuererhöhung (Abs. 4 Satz 3)

#### 61 1. Veranlagungszeitraum der Körperschaftsteuerminderung und Körperschaftsteuererhöhung

Die KStMinderung und KStErhöhung findet in dem VZ statt, in dem die Liquidation bzw. der Besteuerungszeitraum endet und die Vermögensauskehrungen abgeflossen sind. Dabei ist zwischen mehreren Zeiträumen zu unterscheiden:

**Mehrjähriger Besteuerungszeitraum:** Die KStMinderung und KStErhöhung ist in dem VZ zu berücksichtigen, in dem die Liquidation endet.

**Mehrjähriger Liquidationszeitraum, der in mehrere Besteuerungszeiträume unterteilt ist:** Die KStMinderung und KStErhöhung ist in dem Besteuerungszeitraum zu berücksichtigen, in dem die Auskehrungen abgeflossen sind.

**Liquidation beginnt unter dem Regime des Anrechnungsverfahrens:** Soweit die in Liquidation befindliche Körperschaft oder Personenvereinigung einen Antrag auf Besteuerung nach dem Anrechnungsverfahren für die bis zum 31. 12. 2000 geleisteten Liquidationsraten stellt, finden die Regelungen des Abs. 4 keine Anwendung. Die Besteuerung dieser Liquidationsraten erfolgt nach den Regelungen des Anrechnungsverfahrens. Wenn die Liquidation über den 31. 12. 2000 hinausgeht, gilt für spätere Auskehrungen Abs. 4.

**Liquidation geht über den 31. 12. 2020 hinaus:** Die Sondervorschrift für die Behandlung des KStGuthabens und des EK 02-Bestands im Übergangszeitraum für Auskehrungen in der Liquidation gilt nur für Auskehrungen, die bis zum 31. 12. 2020 erfolgen. Nach Abs. 4 Satz 6 ist auf den 31. 12. 2020 ein Zwischenabschluß zu erstellen, wenn die Liquidation bis dahin noch nicht abgeschlossen ist. Am 31. 12. 2020 endet fiktiv ein Besteuerungszeitraum, so daß für Auskehrungen, die seit Beginn der Liquidation bis zum 31. 12. 2020 erfolgen, die KStMinderungen und KStErhöhungen im VZ 2020 vorzunehmen sind. Spätere Auskehrungen unterliegen nicht mehr der Sondervorschrift des Abs. 4 und führen nicht mehr zur KStMinderungen und KStErhöhungen.

## 2. Beendigung der Liquidation

62

Die Liquidation endet, wenn das Sperrjahr abgelaufen und das nach Befriedigung der Gläubiger verbliebene Vermögen vollständig an die Gesellschafter verteilt worden ist (§ 11 Anm. 43). Eine frühere Registerlöschung ist unerheblich.

## V. Erstmalige und letztmalige Körperschaftsteuererminderung und Körperschaftsteuererhöhung im Rahmen der Liquidation (Abs. 4 Sätze 4–6)

### 1. Erstmalige und letztmalige Körperschaftsteuererminderung und Körperschaftsteuererhöhung

63

Nach Abs. 4 Satz 4 hat eine KStMinderung oder KStErhöhung erstmals für den VZ 2001 und letztmals für den VZ 2020 zu erfolgen. Auf den ersten Blick ist erstaunlich, daß der Gesetzgeber für Liquidationsraten einer Liquidation, die in 2001 beendet wird, eine KStMinderung normiert. Ansonsten ist in 2001 eine KStMinderung im System des Halbeinkünfteverfahrens nicht denkbar, da für Vorabauschüttungen und andere Leistungen in 2001 bereits das Halbeinkünfteverfahren gilt. Mangels ordentlicher Gewinnausschüttung führen diese Leistungen jedoch nicht zu einer KStMinderung. Gewinnausschüttungen in 2001, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß für das vorangegangene Wj. beruhen, werden nach dem System des Anrechnungsverfahrens besteuert und führen somit ebenfalls nicht zu einer KStMinderung iSv. § 37. Um die KStMinderung für Liquidationsraten, die in 2001 erfolgen, vornehmen zu können, muß allerdings das KStGuthaben zum Schluß des letzten Wj. vor Auflösung der Gesellschaft von Amts wegen festgestellt werden, damit nach § 37 Abs. 2 iVm. Abs. 4 eine KStMinderung vorgenommen werden kann.

Erstaunlich ist ferner, daß die Übergangsvorschriften der §§ 37, 38 für Liquidationen bis 2020 und somit ein Jahr länger dauern als im Normalfall.

### 2. Verfahren für Liquidationen, die über den 31. 12. 2020 fortdauern

64

Falls die Liquidation zum 31. 12. 2020 noch nicht beendet ist, endet der Besteuerungszeitraum der Liquidation nach § 11 mit Ablauf des 31. 12. 2020; auf diesen Zeitpunkt ist zwingend ein stl. Zwischenabschluß zu erstellen. KStMinderungen und KStErhöhungen können daher letztmalig für Liquidationsauskehrungen vorgenommen werden, die in 2020 erfolgen. Soweit zu diesem Zeitpunkt noch KStGuthaben und ein EK 02-Bestand vorhanden ist und bereits mit der Verteilung des Vermögens begonnen wurde, ist zu prüfen, ob eine KStMinderung und nach der Verwendungsfiktion des § 38 Abs. 1 Satz 4 eine KStErhö-

hung durchzuführen ist. Sollte danach noch KStGuthaben oder KStErhöhungspotential vorhanden sein, gehen diese verloren.

*Hinweis:* Es ist daher ratsam, bis zum 31. 12. 2020 das Vermögen auszukehren, soweit noch KStGuthaben vorhanden ist. Soweit jedoch lediglich ein EK 02-Bestand vorhanden ist, sollte mit der Verteilung des Vermögens bis zum 1. 1. 2021 gewartet werden, da zu diesem Zeitpunkt das KStErhöhungspotential untergeht.

## VI. Nichtanwendung des § 37 Abs. 2 a (Abs. 4 Satz 7)

### 65 1. Nichtanwendung des § 37 Abs. 2 a

Durch das StVergAbG wurde § 37 Abs. 2 a neu in das Gesetz aufgenommen. Nach § 37 Abs. 2 a wird die Minderung der KSt. durch Gewinnausschüttungen, die nach dem 11. 4. 2003 und vor dem 1. 1. 2006 erfolgen, ausgeschlossen (sog. Moratoriumszeitraum). Darüber hinaus wird für Gewinnausschüttungen, die nach dem 31. 12. 2005 erfolgen, eine Begrenzung der Minderung des KStGuthabens und somit der KSt. auf den Betrag vorgenommen, der sich ergibt, wenn das gesamte KStGuthaben auf die Anzahl der Wj. verteilt wird, für die im 18-jährigen Übergangszeitraum eine KStMinderung noch in Betracht kommt. Sowohl der Moratoriumszeitraum bis zum 31. 12. 2005 als auch die Begrenzung der KStMinderung finden auf die Liquidationsauskehrungen keine Anwendung. Dies ist systemgerecht, da ansonsten KStGuthaben im Rahmen von Liquidationen verloren gehen würde.

*Hinweis:* Durch die Nichtanwendung des § 37 Abs. 2 a bietet sich die Liquidation als Gestaltungsmöglichkeit an, um vorhandenes KStGuthaben bis 2020 vollständig mobilisieren zu können, wenn es ansonsten während des verbleibenden Übergangszeitraums nicht vollständig abgebaut werden kann.

Der Moratoriumszeitraum bis zum 31. 12. 2005 findet jedoch auf ordentliche Gewinnausschüttungen während des Liquidationszeitraums für vorangegangene Wj. Anwendung.

### 66 2. Exkurs: Besteuerung der Gesellschafter

Nicht direkt in Abs. 4 geregelt sind die Besteuerungsfolgen der Liquidation beim Gesellschafter. Dennoch strahlt vor allem die Antragstellung nach § 34 Abs. 14 Satz 2 auf den Gesellschafter aus.

#### Betriebsvermögen:

► *Liquidationsraten, andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen bei natürlichen Personen und PersGes.:* Soweit eine natürliche Person oder eine PersGes. die Beteiligung im BV hält, werden ab dem VZ 2001 Liquidationsraten, andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen, soweit sie nicht in der Rückzahlung von Nennkapital bestehen, nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. e iVm Satz 2 EStG, § 52 Abs. 4 b Nr. 1 EStG nach dem Halbeinkünfteverfahren besteuert.

► *Antragstellung nach § 34 Abs. 14 Satz 2:* Falls die in Liquidation befindliche Körperschaft einen Antrag nach § 34 Abs. 14 Satz 2 stellt, sind die Liquidationsraten, andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen, die bis zum 31. 12. 2000 abgeflossen sind, nach dem Anrechnungsverfahren beim Anteilseigner zu steuern.

► *Liquidationsraten, andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen bei Körperschaften:* Soweit eine Körperschaft die Beteiligung im BV hält, sind die Liquidationsraten, andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen nach § 8 b Abs. 1 iVm. § 34 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 bei der empfangenden Körperschaft stfrei.

► *Antragstellung nach § 34 Abs. 14 Satz 2*: Falls die in Liquidation befindliche Körperschaft einen Antrag nach § 34 Abs. 14 Satz 2 stellt, sind die Liquidationsraten, andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen, die bis zum 31. 12. 2000 abgefließen sind, nach dem Anrechnungsverfahren bei der empfangenden Körperschaft zu besteuern.

► *Rückzahlung des Nennkapitals*: Soweit eine natürliche Person oder PersGes. die Anteile an der sich in Liquidation befindlichen Körperschaft im BV hält, ist für den Liquidationsgewinn oder -verlust nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a EStG iVm. § 52 Abs. 4b Nr. 2 EStG das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden. Dies gilt nicht, wenn die Liquidation vor dem 31. 12. 2000 oder in 2001 beginnt und die in Liquidation befindliche Gesellschaft für den Zeitraum vom 1. 1. 2001 bis zum Beginn der Liquidation nach Abschn. 46 Abs. 1 KStR kein Rumpf-Wj. bildet (vgl. NEU, GmbH-StB 2002, 774). Dann ist der Liquidationsgewinn bzw. -verlust in voller Höhe zu berücksichtigen, weil der Auflösungsgewinn oder -verlust in einem Wj. der auflösenden Gesellschaft entsteht, das nicht dem ersten Wj. folgt, in dem das Halbeinkünfteverfahren bei der in Liquidation befindlichen Gesellschaft erstmals anzuwenden ist. Der Auflösungsgewinn bzw. -verlust fällt vielmehr in ein Wj. der in Liquidation befindlichen Gesellschaft, in dem das Anrechnungsverfahren noch gilt oder erstmals das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden ist. DÖRSCH/PUNG (DB 2003, 1922) sind hingegen der Auffassung, daß der mehrjährige Besteuerungszeitraum der Liquidation kein Wj. ist (glA BMF v. 26. 8. 2003, BStBl. I, 434 Tz. 1). Die Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 4b Nr. 2 EStG sei daher nicht anwendbar, so daß das Halbeinkünfteverfahren für den Auflösungsgewinn bzw. -verlust bereits ab 2001 anzuwenden ist. Dieser Rechtsauffassung ist nicht zuzustimmen, da der Begriff des Wj. iSv. § 52 Abs. 4b Nr. 2 EStG den Begriff des Besteuerungszeitraums nach § 11 beinhaltet. Ansonsten würden wirtschaftlich gleiche Sachverhalte – Verkauf von Anteilen an KapGes. und die Beendigung der Liquidation in 2001 – unterschiedlich behandelt.

Wenn die Beteiligung der in Liquidation befindlichen Körperschaft von einer Körperschaft im BV gehalten wird, ist die Rückzahlung des Nennkapitals nach § 8b Abs. 2 stfrei. Verluste aus der Auflösung der Gesellschaft können nach § 8b Abs. 3 nicht steuermindernd geltend gemacht werden. Dies gilt nicht, wenn die Liquidation vor dem 31. 12. 2000 oder in 2001 beginnt und die in Liquidation befindliche Körperschaft für den Zeitraum vom 1. 1. 2001 bis zum Beginn der Liquidation nach Abschn. 46 Abs. 1 KStR kein Rumpf-Wj. bildet. Dann ist der Liquidationsgewinn bzw. -verlust nach § 34 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 in voller Höhe zu berücksichtigen. Wegen der Anwendung des § 34 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 auf solche Sachverhalte wird auf die obigen Ausführungen verwiesen.

#### **Privatvermögen:**

► *Liquidationsraten, andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen*: Soweit nicht Nennkapital ausgezahlt wird, erzielen die Gesellschafter für Auskehrungen ab 2001 nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG Einnahmen aus Kapitalvermögen, die nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. e iVm. § 52 Abs. 4b Nr. 1 EStG nach dem Halbeinkünfteverfahren versteuert werden.

► *Antragstellung nach § 34 Abs. 14 Satz 2*: Falls die in Liquidation befindliche Körperschaft einen Antrag nach § 34 Abs. 14 Satz 2 stellt, sind die Liquidationsraten, andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen, die bis zum 31. 12. 2000 abgefließen sind, nach dem Anrechnungsverfahren beim Anteilseigner zu besteuern.

► *Rückzahlung des Nennkapitals*: Ein Auflösungsgewinn oder -verlust entsteht nach § 17 Abs. 4 EStG frühestens mit der Auflösung der Gesellschaft, spätestens mit ihrer Löschung im Handelsregister. Im Zeitpunkt der Entstehung des Auflösungsgewinns oder -verlusts ist eine Besteuerung nach dem Halbeinkünfteverfahren vorzunehmen. Dies gilt nicht, wenn die Liquidation vor dem 31. 12. 2000 oder in 2001 beginnt und die in Liquidation befindliche Gesellschaft für den Zeitraum vom 1. 1. 2001 bis zum Beginn der Liquidation nach Abschn. 46 Abs. 1 KStR kein Rumpf-Wj. bildet, weil nach § 52 Abs. 34 a EStG das Halbeinkünfteverfahren für die Veräußerung von diesen Beteiligungen iSv. § 17 EStG noch keine Anwendung findet, weil die Liquidation („Veräußerung“) im ersten Wj. stattfindet, für das das Halbeinkünfteverfahren gilt (aA DÖTSCH/PUNG, DB 2003, 1922). Dann ist der Liquidationsgewinn bzw. -verlust voll zu besteuern. Da regelmäßig ein Auflösungsverlust entstehen wird, kann dieser zunächst voll die übrigen Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausgleichen. Soweit danach ein Verlust verbleibt, kann dieser mit positiven Einkünften unter Berücksichtigung der Mindestbesteuerung nach § 2 Abs. 3 EStG verrechnet werden. Da § 17 EStG aF Anwendung findet, gilt allerdings die Wesentlichkeitsgrenze von 10 vH.