

§ 37 Körperschaftsteuerguthaben und Körperschaftsteuerminderung

idF des KStG 2002 v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126)¹

(1) ¹Auf den Schluss des Wirtschaftsjahrs, 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. Wirtschaftsjahrs, 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 Körperschaftsteuerminderung 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 Körperschaft-

¹ Bei dem abgedruckten Gesetzestext des Abs. 1 handelt es sich um die Fassung, die nach § 34 Abs. 12 iVm. Abs. 11 KStG idF des KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126) in allen Fällen anzuwenden ist, in denen die Endbestände idS. § 36 Abs. 7 KStG noch nicht bestandskräftig festgestellt sind.

steuer 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 Körperschaftsteuerminderungsbetrags,
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 Abschlagszahlungen 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 auszuführen. ⁵Für das Jahr der Bekanntgabe des Bescheids und die vorangegangenen Jahre ist der Anspruch innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheids auszuführen, wenn die Bekanntgabe des Bescheids nach dem 31. August 2008 erfolgt. ⁶Abweichend von Satz 1 ist der festgesetzte Anspruch in einem Betrag auszuführen, wenn das festgesetzte Körperschaftsteuerguthaben nicht mehr als 1000 Euro beträgt. ⁷Der Anspruch ist nicht verzinslich. ⁸Die Fest-

setzungsfrist 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 auszuführen, 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,
ATKK Thurmayr Knott Kern, Traunstein
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna *Hey*, Universität zu Köln

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 37

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

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

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

<p>I. Ursprüngliche Konzeption: Ausschließlich ausschüttungsabhängige Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens 15</p> <p>II. Minderung des Körperschaftsteuerguthabens durch Gewinnausschüttungen (Abs. 2 Satz 1)</p> <p>1. Regelungsgegenstand</p> <p> a) Grundsatz 16</p> <p> b) Vorrang des Körperschaftsteueramortatoriums gem. Abs. 2a . . 17</p> <p> c) Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen 18</p> <p> d) Sonderfall sonstige Leistungen 19</p> <p>2. Rechtsfolge: Minderung des Körperschaftsteuerguthabens um 1/6 der Gewinnausschüttung 20</p> <p>III. Körperschaftsteuererminderung bei vororganschäftlich bedingten Mehrabführungen (Abs. 2 Satz 2) 25</p>	<p>IV. Übergangszeitraum für Gewinnausschüttungen (Abs. 2 Satz 3)</p> <p>1. Regelungsgegenstand: Länge des Übergangszeitraums 26</p> <p>2. Rechtsfolge: Minderung der Körperschaftsteuer und Festlegung des Veranlagungszeitraums der Körperschaftsteuererminderung</p> <p> a) Minderung der Körperschaftsteuer 27</p> <p> b) Veranlagungszeitraum der Körperschaftsteuererminderung 28</p> <p>V. Verfahrensrecht (Abs. 2 Sätze 4 und 5)</p> <p>1. Fortschreibung und gesonderte Feststellung des Körperschaftsteuerguthabens (Abs. 2 Satz 4) . . 36</p> <p>2. Gliederungszusammenhang (Abs. 2 Satz 5) 37</p> <p>3. Sonderproblem der unterjährigen Zugänge zum Körperschaftsteuerguthaben aufgrund Nachsteuerregelung 38</p>
--	---

D. Erläuterungen zu Abs. 2a: Körperschaftsteueramortatorium und anschließende Deckelung der Körperschaftsteuererminderung

<p>I. Grund und Bedeutung der Änderung 48</p> <p>II. Ausschluss der Körperschaftsteuererminderung durch Einführung eines Körperschaftsteueramortatoriums (Abs. 2a Nr. 1)</p> <p>1. Gewinnausschüttungen 49</p> <p>2. Taggenaue Begrenzung 50</p> <p>3. Übergangsregelung des § 34 Abs. 13d aF 51</p>	<p>4. Ausschluss des Körperschaftsteueramortatoriums bei Beendigung der Körperschaftsteuerpflicht . . . 52</p> <p>III. Gewinnausschüttungen nach Ablauf des Körperschaftsteueramortatoriums (Abs. 2a Nr. 2)</p> <p>1. Gleichmäßige Verteilung des Körperschaftsteuerguthabens . . . 55</p> <p>2. Ökonomische Wirkung der Verteilung 56</p>
--	---

E. Erläuterungen zu Abs. 3: Nachversteuerung von Gewinnausschüttungen

<p>I. Regelungszweck: Verhinderung von als missbräuchlich angesehenen Gestaltungen 66</p> <p>II. Haupttatbestand: Körperschaftsteuererhöhung bei Gewinnausschüttungen (Abs. 3 Satz 1)</p>	<p>1. Regelungsgegenstand: Bezüge, die nach § 8b Abs. 1 außer Ansatz bleiben und bei der leistenden Körperschaft zur Körperschaftsteuererminderung geführt haben</p> <p> a) Nach § 8b Abs. 1 steuerfreie Bezüge 67</p>
---	---

	Anm.		Anm.
b) Körperschaftsteuerminderung bei der leistenden Körperschaft	68	1. Rechtsentwicklung und Regelungszweck	77
c) Person des Leistungsempfängers	69	2. Tatbestandsmerkmale	78
2. Rechtsfolge: Erhöhung der Körperschaftsteuer und des Körperschaftsteuerguthabens	70	3. Rechtsfolge	79
3. Sonderfälle	71	V. Bescheinigungsverfahren (Abs. 3 Sätze 4 und 5)	
4. Zeitlicher Anwendungsbereich	72	1. Persönlicher Anwendungsbereich	84
III. Ergänzungstatbestand: Organisationsverhältnisse (Abs. 3 Satz 2)	76	2. Inhalt, Form sowie Bedeutung der Bescheinigung	85
IV. Ergänzungstatbestand: Entsprechende Anwendung auf den Anteil am Übernahmegewinn (Abs. 3 Satz 3)		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 Körperschaftsteuerguthabens

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: Ganzer 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 Übertragungsstichtag	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

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 Bescheid- änderungen

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

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

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

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; *Rödter/Schumacher*, Unternehmenssteuerreform 2001 – Eine erste Analyse des Regierungsentwurfs aus Battersicht, DStR 2000, 353; *Rödter/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 Steuerwirkungen, GmbH-StB 2000, 242; *Schneeloch/Rahier/Trockels-Brand*, 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; *U. Prinz*, Leitgedanken zum Übergang des verwendbaren Eigenkapitals auf das neue Körperschaftsteuersystem und zur Ausschüttungspolitik – Analyse und Gestaltungsmöglichkeiten,

GmbH 2001, 125; *Rödler/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 15jährigen Übergangszeit, DB 2002, 1193; *Linklaters Oppenhoff & Rädler*, Steueränderungen zum 1.1.2002 im Unternehmensbereich, DB 2002 Beilage Nr. 1; *Rödler/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/Littan*, 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 Änderungen 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 Beratungskennntnisse, KÖSDI 2003, 13714; *Kramer*, Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens in 2002 durch Ausschüttungen über mehrere Stufen, DStR 2003, 1866; *Lemaitre*, Sofortige Realisierung des KStGuthabens durch Umwandlung in eine Personengesellschaft: Gestaltungsmodell oder Fallstricke?, DStR 2003, 1476; *Lornsen-Veit/Möbus*, Erhebliche Einschränkungen bei der Nutzung des Körperschaftsteuerguthabens 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; *Rödler/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 Körperschaftsteuerguthaben 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*, Körperschaftsteuererminderung 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; *Wiesel/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; *U. Prinz*, Strategien „gestalteter Ausschüttungsmaßnahmen“ bei Kapitalgesellschaften, FR 2004, 19; *U. 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; *Schnitzer*, 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 Personenernehmen, 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 Körperschaftsteuermoratoriums, 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, Körperschaftsteuererminderung 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; *Rödler/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/Lemaitre*, Der Entwurf des SEStEG: Geplante Änderungen um Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht, GmbHR 2006, 561; *Semmler*, Gewinnausschüttungen im körperschaftsteuerlichen Systemwechsel – Systematische 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; *Dötsch/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; *Grubel/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 Schlussdrittel erreicht? – Zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil vom 8.11.2006 – I R 69, 70/05, DB 2007, 359; *Brete/Thomsen*, Nichtigkeit und Heilung von Jahresabschlüssen der GmbH, GmbHR 2008, 176; *Brockmann/Hörster*, Jahressteuergesetz 2008 – Überblick über die Änderungen im Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, NWB 2008, F. 2, 9641; *Heinstenl*, 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 (F. 4, 5419); *Kiontke*, Körperschaftsteuerguthaben nach Änderung durch das SEStEG – Aktuelle Entwicklung im Zusammenhang mit der Abwicklung des Körper-

schaftsteuerguthabens, NWB 2008, F. 4, 5403; *Ladiges*, Der Auszahlungsanspruch nach § 37 Abs. 5 KStG – Probleme bei Aufrechnung und Insolvenz, DStR 2008, 2041; *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, 455; *Baumhoff*, Vorgezogene Auszahlung von KSt-Guthaben, Ubg 2010, 182; *Hubertus/Fürwentsches*, Das KSt-Guthaben in der Insolvenz, DStR 2010, 2382; *Korn*, Übergangsregelung vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren mit dem Gleichheitssatz nicht vereinbar, NWB 2010, 640; *U. Prinz*, Anmerkung zum Beschluss des BVerfG vom 17.11.2009, GmbHR 2010, 375; *Wassermeyer*, Anmerkung zum Beschluss des BVerfG vom 17.11.2009, DB 2010, 425; *Gundlach/Rautmann*, Aufrechnung des FA mit dem Erstattungsanspruch gem. § 37 Abs. 5 KStG in der Insolvenz, DStR 2011, 1404; *Balke*, Kommentar zum Vorlagebeschluss des BFH vom 10.8.2011 – I R 39/10, FR 2012, 268; *U. Prinz*, Anmerkung zum Beschluss des BFH vom 10.8.2011 – I R 39/10, GmbHR 2012, 49; *Binnewies*, Körperschaftsteuer: Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens im Rahmen einer Liquidation, GmbHR 2016, 715; *Hey*, Zustimmungsgesetze und Vermittlungsausschuss: Verfahrensfehler können zur Nichtigkeit führen!, FR 2019, 245.

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 ratierliche Auszahlung des zum 31.12.2006 noch vorhandenen KStGuthabens über einen Zeitraum von zehn Jahren bis 2017. Einen entsprechenden Paradigmenwechsel vollzog der Gesetzgeber bei der KStErhöhung gem. § 38, welche zunächst ebenfalls ausschüttungsabhängig war und durch eine ratierlich 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. Umgliederungsfalle des § 36 Abs. 3 (vgl. § 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 so-

wie 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 vororganisch-fachlich 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 1 000 € 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 erweitert und nicht bloß auf das EK 40. Diese Erweiterung ist Folge der durch § 36 Abs. 6a geänderten Umgliederungssystematik aufgrund von Vorgaben des BVerfG. Die Erweiterung ist in allen Fällen anzuwenden, in denen die Endbestände iSd. § 36 Abs. 7 noch nicht bestandskräftig festgestellt sind (§ 34 Abs. 13g iVm. Abs. 13f idF des JStG 2010).

KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Im Zuge der Neufassung des § 34 wurden aus den Absätzen 13g und 13f, welche die abweichenden Fassungen des § 36 und des § 37 Abs. 1 für Fälle regelten, in denen die Endbestände iSd. § 36 Abs. 7 noch nicht bestandskräftig festgestellt sind, zu Absätzen 11 und 12. Eine inhaltliche Änderung ging damit nicht einher.

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 Gewinnausschüttungen bis einschließlich des Wj. 2001 bzw. 2001/2002 wurde der Entlastungsmechanismus des niedrigeren Ausschüttungssteuersatzes beibehal-

ten. Seitdem kommt es auf Ebene des Anteilseigners zur Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens oder der Abgeltungsteuer, 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 unbeschränkt stpfl. Anteilseignern zugutekommt und nicht lediglich nichtanrechnungsberechtigten stbefreiten bzw. beschränkt stpfl. Anteilseignern. Im früheren kstl. Anrechnungssystem wurde die KSt (Ausschüttungsbelastung) der Dividende hinzugerechnet und war vom Anteilseigner mit dessen individuellem StStz 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. aufrechterhalten 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. 5).

4 2. Aktuelle Bedeutung: Sukzessive Liquidierung des ursprünglichen Körperschaftsteuererminderungspotenzials

Gründe für den Systemwechsel: Das System der ausschüttungsabhängigen Mobilisierung des KStMinderungspotenzials 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. 7f.). 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 ratierte Tilgung des Auszahlungsanspruchs be-

gegnet 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 rätierlichen 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, 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 schon 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 betr. 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. 38 Anm. 70 ff.). Während bei der KStMinderung eine vollständige Mobilisierung des KStGuthabens unterstellt wird, sind es bei der KStErhöhung zugunsten der Stpfl. lediglich 10 %. Aus dieser Diskrepanz resultieren verfassungsrechtl. Fragen zu § 36 Abs. 6a (vgl. § 36 Anm. 3a).

Nachteile des Auszahlungsanspruchs: Neben diesen Vorteilen hat der Auszahlungsanspruch auch Nachteile. Insbesondere ergibt sich dies für den SolZ, denn im Gegensatz zur KStMinderung erfolgt die jährliche Auszahlung des Anspruchs unabhängig von der KStFestsetzung. Damit wird die Bemessungsgrundlage für den SolZ nicht mehr reduziert. Dies ruft erhebliche verfassungsrechtl. Bedenken hervor (vgl. Anm. 5).

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 zu-

treffenden stichtagsbezogenen Zinssatzes, Neubewertung, Korrekturbuchungen, außerbilanzielle Korrektur des Zinsertrags) bei den Stpfl. jährlich mehrere Arbeitsschritte notwendig macht und damit Arbeitsaufwand bei ihm und der Fin-Verw. hervorruft (zB die Verfahrensanweisung 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.]; *U. Prinz*, FR 2004, 19 [21]).
- ▶ *Körperschaftsteueramortierung:* Das sog. KStMoratorium des Abs. 2a (vgl. Anm. 48 ff.) soll (vgl. *Streck/Binnewies*, DB 2003, 1133)
 - gegen das Übermaßverbot verstoßen, indem es durch die doppelte Deckelung der KStMinderung (vgl. Anm. 56 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 *Lornsen-Veit/Möbus*, BB 2003, 1154 [1157]; *Mössner*, Gastkommentar, DB 12/2004, 1; vgl. Anm. 48).

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*, KStG, 3. Aufl. 2015, § 37 Rz. 88). Schließlich wurde das KStMoratorium als Zwangskredit angesehen. Hierfür hätte der Bund keine Gesetzgebungskompetenz. Dies würde sogar zur Nichtigkeit und damit Nichtanwendbarkeit der Vorschriften zum KStMoratorium führen (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.], rkr.). Dieser Auffassung trat der BFH (BFH v. 8.11.2006 – I R 69, 70/05, BStBl. II 2007, 662 [666]), 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 vorzunehmen, der für die massiven Einbußen beim KStAufkommen verantwortlich war, den massiert vorgenommenen Gewinnausschüttungen (vgl. § 36 Anm. 3a). Schließlich sah der BFH auch keinen Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot. Der BFH (BFH v. 2.2.2016 – I R 21/14, BStBl. II 2017,

794, Rz. 22) kommt zu dem Erg., dass der Gesetzgeber berechtigt war, eine ausschüttungsabhängige Realisation des KStGuthabens vorzusehen und zu einer rückwirkenden Inkraftsetzung der ausschüttungsunabhängigen Realisierung des KStGuthabens nicht verpflichtet war. Gegen diese Entsch. wurde Verfassungsbeschwerde eingelegt (Az. BVerfG 2 BvR 1375/16).

- ▶ „Kleines“ Körperschaftsteueramortatorium: 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. Offene Gewinnausschüttungen etc. berechtigten 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. Übertragungstichtag 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 (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. 3a) 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 (BFH v. 10.8.2011 – I R 39/10, BStBl. II 2012, 603, mit Anm. *Balke*, FR 2012, 268, und *U. 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 SolZ nicht mindern und § 3 SolZG 1995 nF oder eine andere Vorschrift auch nicht die Festsetzung eines Anspruchs auf ein Solidaritätszuschlagguthaben anordnet (BFH v. 10.8.2011 – I R 39/10, BStBl. II 2012, 603, Rz. 13; 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 SolZ zu, wenn das KStGuthaben ratierlich zur Auszahlung gelangt. Eine verfassungskonforme Auslegung der Norm scheidet nach seiner Meinung ebenso aus wie die Schließung einer planwidrigen Gesetzeslücke. Der Gesetzgeber habe sich bewusst gegen eine Minderung des SolZ entschieden und hätte zwei (und nicht nur eine) Alter-

nativen gehabt, in verfassungskonformer Weise zu einer Reduktion des SolZ zu gelangen. Nachdem sich in der Phase der ausschüttungsbedingten Mobilisierung des KStGuthabens und damit verbundenen Minderung der festzusetzenden KSt auch der SolZ reduziert hatte und der Gesetzgeber daran trotz mehrfacher Gesetzesänderungen festhielt, verletzte er 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 v. 17.11.2009 (BVerfG v. 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 ratierliche Auszahlung des KStGuthabens mit deren Nichtberücksichtigung bei der Festsetzung des SolZ standen den Stpfl. keine Gestaltungsmöglichkeiten zur Verfügung. Wenn der Hinweis auf mögliche Gestaltungsalternativen das BVerfG nicht daran hinderte, § 36 Abs. 3 iVm. Abs. 4 als gleichheitswidrig einzustufen, muss dies erst recht gelten, wenn den Stpfl. 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.

Nachdem der Auszahlungszeitraum für das KStGuthaben mit Ablauf des Jahres 2017 endete und das Verfahren 2 BvL 12/11 sich nicht in der Entscheidungsvorschau des BVerfG für 2019 befindet, wird die Bedeutung der zukünftigen Entsch. des BVerfG für § 37 eine eingeschränkte Breitenwirkung entfalten, kann aber in andere Bereiche des StRechts ausstrahlen, wo es durch (Nicht-)Berücksichtigung von Anrechnungsbeträgen zu unterschiedlichen Auswirkungen auf den SolZ kommt, so zB die GewStAnrechnung gem. § 35 EStG bzw. Anrechnung ausländ. Steuern gem. § 34c EStG oder § 32d Abs. 5 EStG (s. hierzu zutr. *Balke*, FR 2012, 268). Der BFH teilt diese Auffassung in seinem jüngst ergangenen Urteil (BFH v. 14.11.2018 – II R 64/15, DStRE 2019, 483) nicht. Danach sei es verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden, dass die Bemessungsgrund-

lage des SolZ bei Fehlen gewerblicher Einkünfte ohne Ermittlung der StErmäßigung nach § 35 EStG zu ermitteln ist. Solange der SolZ nicht vollständig abgeschafft ist (vgl. zur teilweisen Abschaffung für geringe und mittlere Einkommen den Gesetzentwurf der BReg. zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 vom 21.8.2019), bleibt diese Frage praxisrelevant.

IV. Geltungsbereich des § 37

6

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; *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 36 Rz. 15 ff. [4/2017]).
- ▶ *Person des Leistungsempfängers:* Die Frage, wer als Leistungsempfänger von der Nachsteuerregelung des Abs. 3 betroffen ist, ist komplex. Verursacht wurde die 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.

Zeitlicher Geltungsbereich: § 34 Abs. 12 (bis zu dessen Änderung durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266, BStBl. I 2014, 1126) 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 v. 6.11.2003 – IV A 2 - S 1910 - 156/03, BStBl. I 2003, 575; OFD Koblenz v. 15.5.2001, GmbHR 2001, 594.).

- ▶ *Erstmalige Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens:* 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. *Dötsch/Pung*, DB 2000, Beilage 10 [18 f.]; vgl. auch Anm. 18). Daraus können sich bei Vorabausschüttungen innerhalb von Unternehmensverbindungen zeitliche Fiktionen ergeben). Das „folgende Wirtschaftsjahr“ 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 Körperschaftsteuermoratoriums*: § 34 Abs. 13a idF des StVergAbG v. 16.5.2003 (BGBl. I 2003, 660) – im Rahmen des StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645) geändert in § 34 Abs. 13b – enthielt 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 (bis zu dessen Änderung durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126) 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 (BMF v. 22.12.2004 – IV B 7 - S 2770 - 9/04, BStBl. I 2005, 65, ergänzt durch BMF v. 28.6.2005 – IV B 7 - S 2770 - 12/05, FR 2005, 768) die frühere 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. Vorschriften entsprechenden Beschl. beruhen (glA BMF v. 22.12.2004 – IV B 7 - S 2770 - 9/04, BStBl. I 2005, 65, Rz.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]). 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

1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG

7

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 ursprünglich ausdrücklich, dass die Stbefreiung nicht zu gewähren ist, soweit § 37 anzuwenden war. Diese Abgrenzungsfrage hat sich seit Streichung des § 37 aus § 5 Abs. 2 Nr. 3 im Zuge des JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) erübrigt. 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 vororganschäftlich bedingte Mehrabführungen strechtl. als Gewinnausschüttungen. Da diese zivilrechtl. Gewinnabführungen darstellen, ordnet Abs. 2 Satz 2 ausdrücklich die KStMinderung auch in diesen Fällen an. Nachdem Abs. 2 Satz 1 für eine KStMinderung einen den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss voraussetzt, hätten vororganschäftlich 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 Ge-

winnausschüttungen 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 unbeschränkt 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 unbeschränkt stpfl., von der KSt befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse bzw. auf eine jPöR 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.

8 2. Verhältnis des § 37 zu anderen ertragsteuerlichen Vorschriften

Verhältnis zum EStG: Bei natürlichen Personen als Anteilseigner enthalten §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG die Vorschriften für das Halb-/Teileinkünfteverfahren. 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 unbeschränkt stpfl. Körperschaft als Dividendenempfängerin die Nachsteuerregelung gem. Abs. 3 zu beachten; vgl. Anm. 66 ff.; zur StPflicht bei Abtretung des Auszahlungsanspruchs vgl. Anm. 112.

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*, KStG, 3. Aufl. 2015, § 37 Rz. 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 Linklaters Oppenhoff & Rädler*, DB 2002, Beilage 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 UntStRefG 2008 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 SolZ 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 SolZ. 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 ratierlichen Auszahlung des KStGuthabens ließ die Höhe des SolZ unberührt, da die Auszahlung weder die festzusetzende KSt mindert noch eine StVergütung 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. 8).

VI. Verfahrensfragen zu § 37

9

Abs. 2 enthält eigene Vorschriften zur Fortschreibung und gesonderten Feststellung des verbleibenden KStGuthabens (vgl. Anm. 36 ff.) sowie Abs. 3 zur Bescheinigung der KStMinderung (vgl. Anm. 84 ff.).

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

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. Lediglich bezüglich des Zeitpunkts der Ermittlung des KStGuthabens weicht die endgültige Gesetzesfassung vom Referententwurf, 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 (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; *U. Prinz*, GmbHR 2010, 375; *Balmes*, BB 2010, 873; *Korn*, NWB 2010, 640; *Wassermeyer*, 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 Körperschaftsteuerguthaben 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 – IV A 2 - S 1910 - 156/03, BStBl. I 2003, 575, Rz. 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 Erg. 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 sehen *Dötsch/Krämer* (in *DPM*, § 37 Rz. 4 [8/2014]) 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 (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.

Einstweilen frei.

11–14

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

I. Ursprüngliche Konzeption: Ausschließlich ausschüttungsabhängige Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens

15

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 Realisierung der in den EK 45 bzw. EK 40 ruhenden KStMinderungspotenziale, deren Dauer vom Umfang der Gewinnausschüttungen abhängt.

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

16 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 Erg. 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 Vorabausschüttung während des laufenden Wj. ist für den Übergangszeitraum hinfällig geworden. Der Gesetzgeber hat sich damit für eine rein sachliche Abgrenzung der Gewinnausschüttungen entschieden. 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 Körperschaftsteuermoratoriums 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“. Damit sind die Einschränkungen des Abs. 2a vorrangig zu prüfen.

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 (Nichtigkeitsergründe 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 (vgl. auch die Tabelle bei *Brete/Thomsen*, GmbHR 2008, 176).
- ▶ *Verstoß gegen die Kapitalerhaltungsvorschriften*: Ein Verstoß gegen die Kapitalerhaltungsvorschriften zB des GmbHG führt nach Auffassung des BFH nicht zur zivilrechtl. Unwirksamkeit des Beschl., 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. *Dötsch* in *DPM*, § 37 Rz. 24/4 [3/2010]).
- ▶ *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. *Zimmermann*, DStR 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 der BFH (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 (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 [4f.]);
- 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 – IV B 7 - S 2770 - 9/04, 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 Erg. war nach Auffassung von *Dötsch/Pung* (DB 2000, Beilage 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 unbeschränkt kstpfl. sind (s. Anm. 69). Für die Frage, ob ein Gewinnverteilungsbeschluss den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entspricht, ist uE auf das Recht des Staats 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, Beilage 10, 19). 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 auf die Kritik an der hierfür bis dahin fehlenden gesetzlichen Regelung (zur Begrenzung der KStMinderung auf 1/6 des im Rahmen einer Liquidation verteilten Vermögens vgl. BFH v. 2.2.2016 – I R 21/14, BStBl. II 2017, 794, Verfassungsbeschwerde eingelegt, Az. 2 BvR 1375/16).
- ▶ **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 Gleichbehandlung der Ausgleichszahlungen mit Gewinnausschüttungen zu (BMF v. 22.11.2001 – IV A 2 - S 2770 - 33/01, BStBl. I 2001, 874; OFD Hannover 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 – IV A 2 - S 1910 - 156/03, BStBl. I 2003, 575, Rz. 30; zust. § 16 Anm. 10).
- ▶ **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 KStMin-

derungspotenzials in Betracht (vgl. hierzu allg. R 14.5 Abs. 4 Sätze 4f. KStR 2015).

- ▶ **Kapitalherabsetzung:** Ähnlich restriktiv wie bei Ausgleichszahlungen verfährt die FinVerw. bei Kapitalherabsetzungen. Auch diese werden nicht als Gewinnausschüttungen angesehen, welche zu einer KStMinderung berechtigen (vgl. BMF v. 6.11.2003 – IV A 2 - S 1910 - 156/03, BStBl. I 2003, 575, Rz. 30; zust. *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 37 Rz. 13 [4/2017]; eine KStMinderung zutr. fordernd *Dötsch in DPM*, § 37 Rz. 27 [3/2010]; aA *Bott in Bott/Walter*, § 37 Rz. 74 [7/2015]).

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

Abs. 2 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 zusammentreffen 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.

21–24 Einstweilen frei.

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

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, zB Drohverlustrückstellungen. Treten die Verluste dann während der Zeit der Organschaft 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 (BFH v. 18.12.2002 – I R 50/01, nv., juris; BFH v. 18.12.2002 – I R 51/01, BStBl. II 2005, 49; BFH 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 ist es folglich unerheblich, ob Teilbeträge der Gewinnabführung stl. gese-

hen 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 früher in Abschn. 59 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 Erg. 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 ausdrücklich 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 (BMF v. 22.12.2004 – IV B 7 - S 2770 - 9/04, 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 – IV B 7 - S 2770 - 29/97, BStBl. I 1997, 939, Rz. 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. 313).

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, mit Verweis auf BMF v. 10.1.1981 – IV B 7 - S 2820 - 5/80, BStBl. I 1981, 44, Rz. II.1.; jetzt BMF v. 26.8.2003 – IV A 2 - S 2770 - 18/03, BStBl. I 2003, 437, Rz. 40 ff.). Sie lösen demzufolge auch keine KStMinderung aus.

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

26 1. Regelungsgegenstand: Länge des Übergangszeitraums

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, Vorabauschüttungen; 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 Übergangszeitraums ließ die Vorschrift vor dem Hintergrund des Beschlusses des BVerfG v. 19.11.2009 (BVerfG v. 19.11.2009 – 1 BvR 2192/05, BGBl. I 2010, 326 = BFH/NV 2010, 803; s. § 36 Anm. 3a) 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. Diese Überlegung hat sich durch die ratierliche Auszahlung des KStGuthabens überholt.

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

27 a) Minderung der Körperschaftsteuer

Die Minderung der KSt ist in zweifacher Hinsicht an das KStGuthaben gebunden. Erstens reduziert sich die KSt in derselben Höhe, in der sich das KStGuthaben gem. Satz 1 mindert, nämlich im Erg. um 1/6 der nach Satz 1 qualifizier-

ten 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. 52).

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 *Werning* in *Blümich*, § 37 Rz. 31 [6/2018]; *Dötsch* in *DPM*, § 37 Rz. 12 [3/2009]; *Korn/Strahl*, KÖSDI 2000, 12581 [12590]; *Günkel/Fenzl/Hagen*, DStR 2000, 445 [450]; *Semmler*, DStR 2001, 1337; BMF v. 6.11.2003 – IV A 2 - S 1910 - 156/03, BStBl. I 2003, 575, Rz. 31). Insoweit unterscheidet sich Abs. 2 nicht von § 27 Abs. 1 KStG 1999. Dieser Auffassung hat sich der BFH angeschlossen (BFH v. 29.8.2012 – I R 65/11, BStBl. II 2013, 555, Rz. 26).

b) Veranlagungszeitraum der Körperschaftsteuerminderung

28

Körperschaftsteuerminderung 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 Vorabausschüttung. 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 Finanzierungs Nachteile für die ausschüttende Körperschaft ergeben (s. auch *Haun* in *Ernst & Young/BDI*, Die Unternehmenssteuerreform, 2. Aufl. 2000, C Rz. 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 – IV A 2 - S 1910 - 156/03, BStBl. I 2003, 575, Rz. 31; bereits BMF v. 16.5.2002 – IV A 2 - S 2741 - 4/02, GmbHR 2002, 759; BMF v. 13.9.2002 – IV A 2 - S 2741 - 9/02, GmbHR 2002, 1263, sowie zahlreiche OFD-Verfügungen, ua. OFD Nürnberg v. 16.1.2003 – S 2811 - 24/St 31, GmbHR 2003, 368) und Teile des Schrifttums (zB *Bott* in *Bott/Walter*, § 37 Rz. 98 f. [10/2009]; *Dötsch* in *DPM*, § 37 Rz. 12 [3/2009]) uE zutr. die Auffassung vertreten, dass die KStMinderung erst in dem VZ berück-

sichtigt 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 Erg. sie anknüpfen. Als Rechtsgrundlage für diese Auffassung wird § 278 HGB angeführt (zust. auch *Düll/Fuhrmann/Eberhard*, DStR 2002, 1977 [1982f.]).

29–35 Einstweilen frei.

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

36 1. Fortschreibung und gesonderte Feststellung des Körperschaftsteuerguthabens (Abs. 2 Satz 4)

Abs. 2 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 betr. 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 hinfällig.
- ▶ *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.

- *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.

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.

2. Gliederungszusammenhang (Abs. 2 Satz 5)

37

Abs. 2 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.).

3. Sonderproblem der unterjährigen Zugänge zum Körperschaftsteuerguthaben aufgrund Nachsteuerregelung

38

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 *U. Prinz/Thurmayr*, GmbHR 2001, 798).

Die Finanzverwaltung lehnte eine Saldierung ab (BMF v. 6.11.2003 – IV A 2 - S 1910 - 156/03, BStBl. I 2003, 575, Rz. 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 *Dötsch* (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.

Der BFH hielt zunächst bei 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 Auffassung des BMF (BMF v. 6.11.2003 – IV A 2 - S 1910 - 156/03, BStBl. I 2003, 575, Rz. 40) aus (FG Hess. v. 18.12.2006 – 4 K 3845–3846/03, EFG 2008, 159, 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 Hannover v. 28.9.2007, DStR 2007, 2214). Erst nachdem der BFH (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 Hannover v. 25.6.2008, juris). Dabei kommt es nach BFH (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.

39–47 Einstweilen frei.

D. Erläuterungen zu Abs. 2a: Körperschaftsteuermoratorium und anschließende Deckelung der Körperschaftsteuerminderung

I. Grund und Bedeutung der Änderung

48

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 ab 2002 durch die Realisierung des KStGuthabens gem. § 37 aufgrund von Gewinnausschüttungen. Sie orientierte sich in der ursprünglichen Gesetzesfassung ausschließlich an der Höhe der Gewinnausschüttungen und betrug 1/6 derselben. Aus diesem Grund war zur Versteigerung 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 (zur Gesetzesentwicklung vgl. auch *Rödter/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 *U. 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.]; BFH v. 17.11.1998 – VIII R 24/98, BStBl. II 1999 223 [224]; s. auch *Wesselbaum-Neugebauer*, StuB 2003, 590 [594]).

II. Ausschluss der Körperschaftsteuerminderung durch Einführung eines Körperschaftsteuermoratoriums (Abs. 2a Nr. 1)

1. Gewinnausschüttungen

49

Begriff der Gewinnausschüttung: Der Begriff der Gewinnausschüttung ist in Abs. 2a 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.

Erfolg 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]; BFH 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.

50 2. Taggenaue Begrenzung

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.

51 3. Übergangsregelung des § 34 Abs. 13d aF

Die bis zu ihrer Streichung durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126) 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]; *Bauschatz* in *Gosch*, KStG, 3. Aufl. 2015, § 37 Rz. 82):

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 (zur Bedeutung einer parlamentarischen Diskussion von Gesetzgebungsvorhaben für die Kompetenzen des Vermittlungsausschusses vgl. BVerfG v. 15.1.2019 – 2 BvL 1/09, FR 2019, 265, Rz. 71; Hey, FR 2019, 245). 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 21.11.2002, 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).

4. Ausschluss des Körperschaftsteueramortatoriums bei Beendigung der Körperschaftsteuerpflicht 52

Das Körperschaftsteueramortatorium 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 ausdrücklich angeordnet (vgl. auch BMF v. 6.11.2003 – IV A 2 - S 1910 - 156/03, BStBl. I 2003, 575, Rz. 34; *Korn/Strahl*, KÖSDI 2003, 13714 [13723]):

- ▶ § 40 Abs. 3 Satz 2 aF: Übergang des Vermögens einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine von der KSt befreite Körperschaft, Personenvereinigung, Vermögensmasse oder jPöR;
- ▶ § 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 Vermögenswerten (§ 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 [994f.]; 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 *Shiffers*, GmbHR 2003, 673 [676]; *Brodersen/Littan*, GmbHR 2003, 678; *Lemaître*, DStR 2003, 1476).

53–54 Einstweilen frei.

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

55 1. Gleichmäßige Verteilung des Körperschaftsteuerguthabens

Nach Ablauf des Körperschaftsteuermoratoriums 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.

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 *U. 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 Einspruchs 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 Körperschaftsteuer-minderung in Betracht kommt:* Abs. 2 Satz 3 sieht vor, dass eine KStMinderung letztmalig 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 Abstellen 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 Deckelungsbetrag 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 beachten, dass dadurch möglicherweise der Bilanzgewinn zum Ende des Übergangszeitraums nicht ausreicht, um das restliche KStGuthaben mobilisieren zu können (vgl. auch das Beispiel in Anm. 56). Dabei entsteht eine

- Überausschüttung, wenn die (potenzielle) KStMinderung höher als der Deckelungsbetrag ist;
- Unterausschüttung, wenn der Deckelungsbetrag nicht durch die aufgrund der Gewinnausschüttung ausgelöste KStMinderung ausgeschöpft wird.

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

2. Ökonomische Wirkung der Verteilung

56

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 Deckelungsbetrag 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 Sechstels 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 [379f.]):

[Anschluss S. K 41]

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

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

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 Beispielsfall 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 × 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.). Diese Problematik hat sich durch die Einführung der ratierlichen Auszahlung des KStGuthabens erledigt.

57–65 Einstweilen frei.

E. Erläuterungen zu Abs. 3: Nachversteuerung von Gewinnausschüttungen

66 I. Regelungszweck: Verhinderung von als missbräuchlich angesehenen Gestaltungen

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 gesonderte 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.

- ▶ *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 (zust. BFH v. 25.11.2014 – I R 78/12, BFH/NV 2015, 523, Rz. 13; zur Entwicklung des KStAufkommens bis 2005 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. (bis zu dessen Änderung durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126) der Verhinderung von als missbräuchlich angesehenen Gestaltungen. Alle drei Vorschriften sollen vermeiden, dass bisher stl. höher belastete Gewinne durch Gewinnausschüttungen auf das niedrigere Steuerebene 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. *U. 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.

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, kamen im Einzelfall folgende Gestaltungsalternativen in Betracht, wobei die Grenzen des § 42 AO zu beachten waren:

- ▶ *Einsatz disproportionaler/inkongruenter Gewinnausschüttungen:* während der Übergangszeit bis zum vollständigen Verbrauch des KStGuthabens zu-

nächst an diejenigen Anteilseigner, bei welchen die Nachbelastungsregelung nicht zur Anwendung gelangt (natürliche Personen, ausländ. Anteilseigner sowie uE subjektiv stbefreite Körperschaften);

- ▶ *Übertragung der Beteiligung an einen ausländischen Anteilseigner*: Übertragung der Beteiligung an der inländ. Körperschaft auf eine ausländ. Gesellschaft;
- ▶ *Umwandlung auf Personengesellschaften oder natürliche Personen bei späterer Rückumwandlung* (vgl. auch *Dötsch* in *DPM*, § 37 Rz. 82 [2/2008]): 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.

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.

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

67 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. *BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 – S 2750a – 7/03*, *BStBl. I 2003, 292, Rz. 5–10*). Unter die Bezüge fallen uE seit dem EURLUMsG auch die vororganschaftlich bedingten Mehrabführungen iSd. § 14 Abs. 3, da der Gesetzgeber ausdrücklich 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, dh. bei buchführungspflichtigen Körperschaften nach bilanzrechtl. Grundsätzen realisiert ist, also in aller Regel zum Zeitpunkt der Fassung des Gewinnverteilungsbeschlusses, in Ausnahme-

fällen phasengleich. Bei den übrigen Körperschaften gilt das Zuflussprinzip (vgl. R 8.1 Abs. 2 KStR 2015).

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 (glA *Dötsch* in *DPM*, § 37 Rz. 66 [2/2008]).

b) Körperschaftsteuerminderung bei der leistenden Körperschaft

68

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 (vgl. Anm. 18 f.);
- Gewinnausschüttungen, die zwar nicht auf gesellschaftsrechtl. Vorschriften beruhen, bei denen der Gesetzgeber jedoch die KStMinderung ausdrücklich 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 idF des UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858) eingetreten ist. Entsprechendes gilt für Formwechsel (§ 14 UmwStG idF des UntStFG) und Spaltung (§ 16 UmwStG idF UntStFG).

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. 6).

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 KStÄnderung bei ordentlichen Gewinnausschüttungen in Abs. 2 Satz 3 an-

ordnet, 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 KStMinderung. 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. Vermutlich wollte der Gesetzgeber nur zum Ausdruck bringen, dass der Ausschüttungsvorgang bei der leistenden Körperschaft gedanklich vor dem Empfang der Bezüge liegen muss.

69 c) Person des Leistungsempfängers

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. Diese Gesetzeslücke wurde durch das UntStFG gleich zu Beginn des Übergangszeitraums geschlossen, dh. mit Beginn des VZ 2001 (Wj. entspricht Kj.) bzw. VZ 2002 (bei abweichendem Wj.).

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;
- Postpar- und Darlehensvereine (vgl. *Dötsch* in *DPM*, § 43 KStG aF Rz. 5 [8/1989]).

Hingegen gilt die Nachsteuerregelung nicht für (vgl. auch BMF v. 6.11.2003 – IV A 2 - S 1910 - 156/03, BStBl. I 2003, 575, Rz. 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;
- ausländ. Körperschaften, die mittels einer inländ. BS beschränkt kstpf. sind;
- Betriebe gewerblicher Art (BgA) von jPöR: 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. 218f.). Die Anwendung von Abs. 3 kommt aber deshalb nicht in Betracht, weil BgA von jPöR betrieben werden und deshalb keine mitgliedschaftlichen Rechte gewähren. Sie stellen auch keine sonstigen Körperschaften iSd. § 43 KStG 1999 dar;
- Gemeinnützige Körperschaften iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG (jedenfalls nach Streichung des § 37 aus dem Wortlaut des § 5 Abs. 2 Nr. 3; vgl. Anm. 7 und 88);
- Pensionskassen: Werden sie im Rahmen eines wirtschaftlichen Vereins geführt, gewähren sie keine mitgliedschaftlichen Rechte, die einer kapitalmäßigen Beteiligung gleichstehen (vgl. R 24 Abs. 1 Nr. 3 KStR 2015);
- Stiftungen: Siehe „Anstalten“;
- Unterstützungskassen: Siehe „Pensionskasse“;
- Vermögensmassen; sie fallen bereits nach dem Gesetzeswortlaut nicht unter Abs. 3;
- VVaG: Siehe „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.

Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht: Schließlich brachte das UntStFG eine Präzisierung dahingehend, dass nur unbeschränkt stpf. Körperschaften und Personenvereinigungen unter Abs. 3 fallen können. Der an der Einbeziehung von lediglich beschränkt kstpf. 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 BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, Tabellen 1 und 2). Schließlich müssen die Bezüge iSv. § 8b einer inländ. BS zuzuordnen sein. Fallen in dieser BS 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 und unbeschränkter StPflcht der empfangenden Körperschaft (vgl. *Neumann*, EstB/GmbH-StB, Sonderheft 2000, 1 [5]) und umfasst auch doppelt ansässige KapGes. (s. § 8b Anm. 10; BMF v. 28.3.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292, Rz. 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 dortigen gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprachen.

Personengesellschaften als Leistungsempfänger: § 8b Abs. 6 Satz 1 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. *Rödler/Schumacher*, DStR 2000, 1453 [1454], sowie § 8b Anm. 203; BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292, Rz. 56; *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 37 Rz. 35 [4/2017]; aA für den Fall, dass die Anteile an der Körperschaft im Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft gehalten werden, *Bauschatz* in *Gosch*, KStG, 3. Aufl. 2015, § 37 Rz. 120 ff.).

Leistungsempfänger zum Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses: Ob und bei wem im Falle einer Anteilsübertragung eine KStErhöhung eintritt, beurteilt sich uE danach, wem im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses die Anteile am Kapitalvermögen 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 zwischen

- erstens der Erhöhung der KSt und des KStGuthabens bei der empfangenden Körperschaft;
- zweitens 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, Beilage 10, 7; *Dötsch* in *DPM*, § 37 Rz. 79 [8/2013]; *Werning* in *Blümich*, § 37 Rz. 50 [6/2018]; *U. Prinz*, GmbHR 2001, 125 [132]; zust. BFH v. 8.11.2016 – I R 35/15, BStBl. II 2017, 768 Rz. 14).

3. Sonderfälle

71

Veräußerung bzw. Abtretung von Dividendscheinen: Nach Auffassung des FG Hess. (FG Hess. v. 16.2.2012 – 4 K 130/10, EFG 2012, 1187, rkr.; die gegen das Urteil eingelegte Revision wurde wegen nicht entschuldbarer Versäumung der Revisionsbegründungsfrist verworfen, BFH v. 12.9.2012 – I R 29/12, BFH/NV 2013, 58) sei der Rechtsbegriff des „Erhaltens“ von Bezügen im KStG und zB § 20 EStG nicht weiter definiert und deshalb im Regelungsgefüge des Abs. 3 autonom auszulegen. Eine solche autonome 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 (glA *Dötsch* in *DPM*, § 37 Rz. 75 [8/2013]; *Werning* in *Blümich*, § 37 Rz. 49 [6/2018]; *Bauschatz* in *Gosch*, KStG, 3. Aufl. 2015, § 37 Rz. 116; FinMin. Schl.-Holst. v. 29.10.2012, DStR 2013, 593).

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 (glA *Bott* in *Bott/Walter*, § 37 Rz. 57 [10/2009]; *Dötsch* in *DPM*, § 37 Rz. 74 [8/2013]; OFD Magdeburg v. 10.2.2005, DB 2005, 859, Abschn. 5). Eine Ausnahme macht die FinVerw. (BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Rz. 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. auch Anm. 87).

4. Zeitlicher Anwendungsbereich

72

Der zeitliche Anwendungsbereich von Abs. 3 Satz 1 zeichnet sich durch einen außerordentlich hohen Kompliziertheitsgrad (glA *Eilers/Wienands*, GmbHR 2000, 957) aus, hervorgerufen durch

- ▶ *das Nebeneinander verschiedener Anwendungsvorschriften* für das neue KStRecht allg., 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), 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, Beilage 10, 25f.);
- ▶ *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 – IV A 2 - S 1978 - 16/03, BStBl. I 2003, 786, Rz. 46 ff.; *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 (vgl. im Einzelnen auch die Übersicht bei *Dötsch/Pung*, DB 2000, Beilage 10).

73–75 Einstweilen frei.

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

Abs. 3 Satz 2 stellt seit Einfügung durch das UntStFG für den Fall einer Organschaft klar (vgl. auch *Rödter/Schumacher*, DStR 2001, 1685 [1688]), dass die Nachsteuer auf Ebene des OT anfällt, wenn die Bezüge gem. § 8b Abs. 1 einer OG zugerechnet werden. Durch die Zwischenschaltung einer PersGes. als OT lässt sich die Entstehung der Nachsteuer ebenfalls nicht vermeiden, da Abs. 3 Satz 2 ausdrücklich vorschreibt, dass die Nachsteuer auch dann anfällt, wenn sich eine Körperschaft oder Personenvereinigungen an einer PersGes. beteiligt, die OT ist.

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 ratierte 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 idF des SEStEG v. 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782, 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.

2. Tatbestandsmerkmale

78

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 demzufolge § 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.

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 KStGuthaben erhöhen, welches bei der Überträgerin zum stl. Übertragungstichtag noch vorhanden ist.

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. Damit stellt Satz 3 einen systematischen Zusammenhang zwischen der KStMinderung bei der übertragenden Körperschaft nach § 10 UmwStG 1995 und der StBefreiung des Übernahmegewinns bei einer Körperschaft als Mitunternehmerin der übernehmenden PersGes. nach § 4 Abs. 7 Satz 1 UmwStG 1995 her und verhindert damit eine sofortige Nutzung des KStMinderungspotenzials zwischen Körperschaften (BFH v. 25.11.2014 – I R 78/12, BFH/NV 2015, 523, Rz. 14). Im Fall einer Spaltung genügt die einstufige Aufteilung nicht, sondern es ist 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).

Auf Ebene der PersGes. ist der von der übertragenden Körperschaft in Anspruch genommene KStMinderungsbetrag gesondert und einheitlich gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO festzustellen (BFH v. 25.11.2014 – I R 78/12, BFH/NV 2015, 523, Rz. 23; *Werning in Blümich*, § 37 Rz. 53 [6/2018]).

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. 6) 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. Personenver-

einigung 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.

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

- ▶ *Gehören die Anteile zum Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft*, gleichgültig, ob es sich um eine Mitunternehmenschaft 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.
- ▶ *Gehören 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. *Dötsch* in *DPM*, § 37 Rz. 86 [2/2008]; BFH v. 25.11.2014 – I R 78/12, BFH/NV 2015, 523, Rz. 23).

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 (Abs. 3 Satz 4 Nr. 1):* Diese Angaben entsprechen § 44 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG 1999. Sie dienen dazu, den Empfänger eindeutig feststellen zu können.
- ▶ *Höhe des in Anspruch genommenen Körperschaftsteuererminderungsbetrags (Abs. 3 Satz 4 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* (Abs. 3 Satz 4 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 Körperschaft 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.

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 unbeschränkt 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 KStGut-habens nicht vorgenommen werden kann.

Erhöhter Kontrollaufwand: Die Bedeutung der Bescheinigung für den Ausschüttungsempfänger sowie die fehlende Festschreibung macht für die Fin-Verw. 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; FinBeh. Hamb. v. 10.7.2003, DStR 2003, 1620; 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, Beilage 10, 19; *Dötsch* in *DPM*, § 27 Rz. 42 f. [10/2018] und Rz. 56 [12/2015]; *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 Darstellung der Gliederung und Veränderung des stl. Eigenkapitals einer KapGes. durch Gewinnausschüttungen, Umwandlungsvorgänge etc. *Röd-der/Schumacher*, DStR 2002, 105 [110 f.]; zu Sonderfällen vgl. *Semmler*, DStR 2002, 391).

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

88

Keine Nachsteuerregelung bei gemeinnützigen Körperschaften: Abs. 3 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 35 000 € (vormals 30 678 €) im Jahr übersteigen (§ 64 Abs. 3 AO).

89–91 Einstweilen frei.

F. Erläuterungen zu Abs. 4: Letztmalige Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens

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

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.

Wirtschaftsjahrunabhängige 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 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/Drüen*, § 37 Rz. 61a [4/2017]; aA *Streck/Binnewies*, DB 2007, 359 [360]; *Bauschatz* in *Gosch*, KStG, 3. Aufl. 2015, § 37 Rz. 167; *Schneider*, NWB 2007, F. 4, 5139 [5147]; auch FG Münster v. 14.11.2012 – 10 K 3207/11 F, EFG 2013, 326, unter 1. der Gründe, im Revisionsverfahren äußerte sich der BFH dazu nicht, da er die Revision aus anderen Gründen – Bestandskraft des Feststellungsbescheids gem. § 36 Abs. 7 – als unbegründet zurückwies, BFH v. 29.1.2015 – I R 84/12, BFH/NV 2015, 1007; Verfassungsbeschwerde eingelegt, Az. BVerfG 2 BvR 928/15). Dies ergibt sich erstens aus dem Gesetzeswortlaut selbst. Satz 1 spricht ausschließlich von Ermittlung, während bspw. 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 zutr., 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)

1. Regelungsgegenstand: Ganzer oder teilweiser Vermögensübergang auf einen anderen Rechtsträger

93

Persönlicher Anwendungsbereich: Seinem Wortlaut nach bezieht sich Satz 2 beim übertragenden Rechtsträger ausschließlich auf unbeschränkt 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 *Dötsch* in *DPM*, § 37 Rz. 101 [8/2014], 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 Erg.).

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. im 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 *Dötsch* in *DPM*, § 37 Rz. 100 [8/2014], wonach auf das maßgebliche öffentliche Register hätte abgestellt werden sollen).

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

94

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 gilt uE im Fall der Abspaltung, da der Gesetzeswortlaut es genügen lässt, wenn Vermögen teilweise auf einen anderen Rechtsträger übergeht.

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 (vgl. hierzu *Horst*, NWB 2008, F. 4, 5419; allg. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, AEUmwStG 2006, Rz. 02.27, 02.31. 02.33).

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

95 1. Regelungsgegenstand: Vermögensverteilung im Rahmen einer Liquidation

Sachlicher Anwendungsbereich: Abs. 4 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).

96 2. Rechtsfolge: Ermittlung auf den Stichtag der Liquidationsschlussbilanz

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 – IV A 2 - S 2760 - 4/03, BStBl. I 2003, 434, Rz. 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.

Liquidationsschlussbilanz ab 1.1.2007: Das KStGuthaben wird entsprechend der Grundregel des Abs. 4 Satz 1 auf den 31.12.2006 ermittelt und als Auszahlungsanspruch gesondert festgestellt.

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

97

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: Abs. 4 Satz 4 beschränkt 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 Abs. 4 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 Anwendungsregelung ausdrücklich 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 Erfolgens 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, berechtigen 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.

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

Abs. 4 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 wird. Im letztgenannten Fall regelt Satz 3 die Behandlung des KStGuthabens bei der Schlussverteilung.

99–104 Einstweilen frei.

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

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

Persönlicher Anwendungsbereich:

- ▶ *Körperschaften*: Abs. 5 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 (vgl. BMF v. 14.1.2008 – IV B 7 - S 2861/07/0001, BStBl. I 2008, 280; *Werning in Blümich*, § 37 Rz. 74 [6/2018]).

Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens:

- ▶ *Anspruch*: Der begünstigten Körperschaft wird ein Anspruch auf Auszahlung des verbleibenden KStGuthabens eingeräumt. Dieser Anspruch entsteht nach dem Gesetzeswortlaut unbedingt.
- ▶ *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 SStEG 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:** Der BFH (BFH v. 23.2.2011 – I R 20/10, BStBl. II 2001, 822 [823 ff.]; eingehend auch *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 37 Rz. 70 ff. [4/2017]; *Dötsch/Krämer* in *DPM*, § 37 Rz. 109a [1/2017]) 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 sowie der Auszahlung in zehn gleichen Jahresbeträgen (ratenweise Auszahlung) 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 klein bezeichnetes KStMoratorium.

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

106

Grundsätzliche Entstehung zum 31.12.2006: Nach Abs. 5 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 Rahmen 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.

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.

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

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/Drüen*, § 37 Rz. 62a [4/2017]) weist zutr. darauf hin, dass der Charakter dieses Verwaltungsakts unklar ist und der Gesetzeswortlaut auf eine sinngemäße Anwendung der verfahrensrechtl. Vorschriften über die StFestsetzung hindeutet. Der Gesetzgeber hatte die Anregung des Deutschen BRat, auf den Auszahlungsanspruch ausdrücklich die für Steuervergütungen geltenden Vorschriften der AO entsprechend anzuwenden, nicht aufgegriffen (vgl. BRDrucks. 544/07, 54). Allerdings spricht die in Abs. 5 Satz 10 enthaltene Abbedingung des § 46 Abs. 4 AO, dessen Satz 1 sich auf Erstattungs- und Vergütungsansprüche bezieht, dafür, dass es sich verfahrensrechtl. um eine StVergütung handelt.

- ▶ **Notwendiger Inhalt des Bescheids:** Im 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]; *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 37 Rz. 61a [4/2017]; *Werning* in *Blümich*, § 37 Rz. 79 [6/2018]; aA *Dötsch* in *DPM*, § 37 Rz. 113 [8/2014]). 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 (Abs. 5 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.

Ausnahme: Erstmalige Festsetzung nach dem 31.8.2008 (Abs. 5 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 Verrechnungsstundung: Die OFD Koblenz (OFD Koblenz v. 7.12.2007, DStR 2008, 354) weist darauf hin, dass eine Verrechnungsstundung 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.

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

109

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 – IV C 7 – S 2861/07/10001, 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, Rz. 60, 75, zur Entfernungspauschale; verfahrensrechtl. Bedenken abl. BFH v. 24.1.2012 – I B 101/11, BFH/NV 2012, 1002, Rz. 5; BFH v. 11.1.2013 – I B 96/12, BFH/NV 2013, 1236, Rz. 5, jeweils mit Verweis auf seine Urteilsgründe aus BFH v. 8.11.2005 – I R 69, 70/05, BStBl. II 2007, 662; s. Anm. 5). Zudem übernimmt er mit dem Schwellenwert von 1 000 € 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. zB *Schubert/Berberich* in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 253 HGB Rz. 592 ff.) als auch für die StBil. (vgl. zB § 6 EStG Anm. 563) und besteht ebenso für den Auszahlungsanspruch (unstreitig; vgl. zB HFA, 205. Sitzung am 28./29.11.2006, FN-IDW 2007, 107).

Ermittlung des Zinssatzes: In Bezug auf die Anwendung des zutreffenden Zinssatzes werden unterschiedliche Auffassungen vertreten. Gemäß HFA des IDW ist ein fristadäquater risikofreier Zinssatz anzuwenden (s. HFA, 205. Sitzung am 28./29.11.2006, FN-IDW 2007, 107), zT wird lediglich allg. von Marktzins gesprochen (zB *Dötsch/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*, KStG, 3. Aufl. 2015, § 37 Rz. 200). Dies entspricht den allgemeinen Grundsätzen zur Bewertung des Teilwerts einer unverzinslichen Forderung, den jeweils verkehrsüblichen Zinssatz bei Forderungen derselben Art und Laufzeit zu verwenden (s. § 6 EStG Anm. 563; glA *Dötsch* in *DPM*, § 37 Rz. 123 [12/2012]).

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

Später Ablauf der Festsetzungsfrist (Abs. 5 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 stl. Ap. ab 2009 ändert. Mit der jetzigen Regelung, welche ebenfalls bereits in BMF v. 21.7.2008 (BMF v. 21.7.2008 – IV C 7 - S 2861/07/10001, 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 sinngemäße Geltung von § 10d Abs. 4 Sätze 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 aufgrund 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 Feststellung des Auszahlungsanspruchs die Höhe der festzusetzenden KSt in den Jahren ab 2006 nicht berührt und umgekehrt.

§ 10d Abs. 4 Sätze 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. entgegenstehende 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. Die Änderung hat aber keine Auswirkung auf Abs. 5 Satz 9.

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

112

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 Körperschaften können damit ihre Forderung gegenüber dem Fiskus schneller liquidieren und damit ihre Liquiditätssituation verbessern. Einer in Liquidation befindlichen 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 Hannover v. 12.12.2007, DStR 2008, 302).

Trotz dieser Erleichterung für die Liquidation und Finanzierung von Körperschaften bleiben Probleme zu beachten, welche sich aufgrund von Aufrechnungsmöglichkeiten der FinVerw. mit Steueransprüchen gegenüber dem KStGuthaben ergeben. Diese ergeben sich für den Abtretungsempfänger (Zessionar) 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/Drüen*, § 37 Rz. 64b [4/2017]).

Das FG Düss. (FG Düss. v. 20.11.2018 – 13 K 2486/17 E, EFG 2019, 129) sieht den abgetretenen Auszahlungsanspruch als sonstige Kapitalforderung iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG an, dessen Einlösung gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 iVm. Abs. 4 EStG zu Einkünften aus Kapitalvermögen führe. Die Steuerbarkeit begründet das FG Düss. damit, dass beim Auszahlungsanspruch die Rückzahlung des Ka-

pitalvermögens zugesagt sei. Es vergleicht unter Bezugnahme auf frühere BFH-Rspr. den Auszahlungsanspruch mit der Darlehensgewährung an die FinVerw. (Rz. 40, 42). Wegen der zutreffenden Ermittlung der AK bei mehrfacher Abtretung von (Teil-)Forderungen ließ das FG Düss. die Revision gegen seine Entsch. zu (Az. BFH VIII R 1/19). Der Entsch. des FG Düss. ist uE zuzustimmen, da es sich bei der Abtretung um eine Einzelrechtsnachfolge handelt (glA zur StPflicht bei Abtretung des Auszahlungsanspruchs *Dötsch* in *DPM*, § 37 Rz. 130 [3/2010]; zur Diskussion bei Gesamtrechtsnachfolge vgl. Anm. 123).

113–115 Einstweilen frei.

H. Erläuterungen zu Abs. 6: Auswirkung von Bescheidänderungen

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

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, § 164 f. AO, §§ 172 ff. AO (ebenso *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 37 Rz. 65 [4/2017]).

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 *DPM*, § 37 Rz. 121 [12/2012]).

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 bspw. 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.

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

Abs. 6 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 beruhten. 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 gemäß dem geänderten Bescheid und den bislang tatsächlich geleisteten Raten. Diese werden nicht angepasst. Dies ergibt sich uE aus dem Gesetzeswortlaut („geleistet worden sind“). Dies entspricht offenbar auch der Verwaltungsauffassung (vgl. *Dötsch* in *DPM*, § 37 Rz. 120 [12/2012], mit Hinweis auf Beratung und Beschlussfassung der KStReferatsleiter von Bund und Ländern Mitte 2012). 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/Drüen*, § 37 Rz. 55c, 55d mit Beispiel [4/2017]).

Verteilungszeitraum: Der neue Verteilungszeitraum wird bestimmt durch die Fälligkeitstermine, zu denen noch keine Auszahlungen geleistet wurden, und das 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 (Unterfall 1 in Anm. 117). 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 – IV C 7 - S 2861/07/10001, 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 *DPM*, § 37 Rz. 118a [12/2010]).

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

Abs. 6 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.

Teile der Literatur (*Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 37 Rz. 55c, 55d [4/2017]; *Bauschatz* in *Gosch*, KStG, 3. Aufl. 2015, § 37 Rz. 218) subsumieren hingegen unter Satz 3 auch den Fall, dass sich der Auszahlungsanspruch gegenüber dem ursprünglich insgesamt festgesetzten Betrag reduziert. Sie vergleichen dem-

zufolge den neuen mit dem alten Anspruch und kommen zu dem Erg., 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 Auszahlungsanspruchs

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

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

a) Erträge und Gewinnminderungen

122

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 kstl. Gewinnermittlung zu neutralisieren (BMF v. 14.1.2008 – IV B 7 - S 2861/07/0001, 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:* Die zutreffende hM im Schrifttum befürwortet die sog. Nettomethode, bei der der Auszahlungsanspruch von vornherein mit seinem Barwert zu aktivieren sei (vgl. HFA, 205. Sitzung am 28./29.11.2006, FN-IDW 2007, 107; *Bauschatz* in *Gosch*, KStG, 3. Auflage 2015, § 37 Rz. 228; *Dötsch* in *DPM*, § 37 Rz. 123 [12/2012]; *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]; *Werning* in *Blümich*, § 37 Rz. 90 [6/2018]). Teilweise wird auch 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 sei, sog. Bruttomethode (vgl. *Ernsting*, DB 2007, 180 [183 f.]). Ferner wurde diskutiert, den Auszahlungsanspruch zum Nennwert anzusetzen und die zukünftigen Zinserträge in einem passiven RAP abzugrenzen (so *Förster/Felchner*, DStR 2006, 1725 [1728]; abl. dazu *Bodden*, FR 2007, 66 [69]). Die FinVerw. befürwortet ebenfalls die Nettomethode (BMF v. 14.1.2008 – IV B 7 - S 2861/07/0001, BStBl. I 2008, 280). Nachdem der BFH die bilanzrechtl. Frage zunächst unentschieden ließ (BFH v. 15.7.2008 – I B 16/08, BStBl. II 2008, 886), da sowohl die Aktivierung des vollen Nennwerts als auch zB die

Teilwertabschreibung stl. außer Ansatz zu bleiben hätten, schloss er sich mit Urt. v. 28.11.2018 (BFH v. 28.11.2018 – I R 56/16, DStR 2019, 1197, Rz. 12 f.) der hM im Schrifttum sowie der Auffassung der FinVerw. 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 HFA 22: zur einheitlichen oder getrennten handelsrechtl. Bilanzierung strukturierter Finanzinstrumente, Rz. 12). 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 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292, Rz. 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. Dies wäre bei einer nachhaltigen Erhöhung des Zinsniveaus in Betracht gekommen. Bezogen auf das Jahresende 2006 stiegen die Zinsen aber lediglich in 2007 und teilweise 2008 an, danach lagen sie darunter, dh., das Zinsniveau stieg nicht dauerhaft an (vgl. zB www.bundesbank.de/de/statistiken/geld-und-kapitalmaerkte/zinssaetze-und-renditen/umlauftsrenditen-739464).
- ▶ *Veräußerungsverlust:* Ein Veräußerungsverlust wird sich dadurch ergeben, dass der Erwerber des Auszahlungsanspruchs mit einem höheren Zinssatz kalkuliert als bei der bilanziellen Bewertung durch die berechnete 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 ausdrücklich 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 derjenigen Körperschaft zufließen, gegenüber der bei Umstellung des Systems die Festsetzung des KStGuthabens erfolgt war. 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, 20f.).

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 bspw. 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 (zu unterscheiden vom Übernahmegewinn; vgl. hierzu Anm. 126) beim übernehmenden bzw. formgewechselten Rechtsträger ebenfalls nicht zu den Einkünften iSd. EStG zählen (zutr. mit eingehender Begr. *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 37 Rz. 68 f. [4/2017]; *Werning in Blümich*, § 37 Rz. 91 [6/2018]; *Bauschatz in Gosch*, KStG, 3. Auflage 2015, § 37 Rz. 225; offenbar auch *Förster/Felchner*, DStR 2007, 280 [283]; aA BMF v. 14.1.2008 – IV B 7 - S 2861/07/0001, BStBl. I 2008, 280; *Dötsch in DPM*, § 37 Rz. 130 [3/2010]; ausschließlich die Auffassung der FinVerw. wiedergebend *Bott in Bott/Walter*, § 37 Rz. 257 [10/2009]). Dafür spricht uE auch, dass das Gesetz als Rechtsfolge anordnet, die Erträge und Gewinnminderungen gehörten nicht zu den Einkünften iSd. EStG. Das FG Köln (FG Köln v. 16.6.2016 – 15 K 3894/12, EFG 2016, 1924) schloss sich der überwiegenden Meinung des Schrifttums an und verneinte den gewinnerhöhenden Ansatz der Aufzinsung des KStGuthabens bei der Festsetzung des GewStMessbetrags der aus einer KapGes. im Rahmen eines Formwechsels hervorgegangenen PersGes. Der BFH folgte dem FG Köln in seinem Urt. v. 28.11.2018 (BFH v. 28.11.2018 – I R 56/16, DStR 2019, 1197, Rz. 17 ff.) nur zum Teil. Danach ist § 37 Abs. 7 nach formwechselnder Umwandlung einer Körperschaft in eine Personengesellschaft auf Erträge aus der Aufzinsung des KStGuthabens anzuwenden, wenn an ihr entweder unmittelbar oder über eine Personengesellschaft mittelbar ausschließlich Körperschaften beteiligt sind. Unter Rückgriff auf die Gesetzesmaterialien begründet dies der BFH damit, dass der Gesetzgeber nicht generell Fälle einer Gesamtrechtsnachfolge von der Regelung des § 37 Abs. 7 ausnehmen wollte. Vielmehr sollten Zahlungen oder Rückzahlungen von KStGuthabenbeträgen nur dann von den Einkünften iSd.

ESTG auszunehmen sein, wenn sie der Körperschaft zufließen, gegenüber der bei Umstellung des KStSystems die Festsetzung des KStGuthabens erfolgt sei. Aus der Urteilsbegründung lässt sich folgern, dass eine StFreiheit jedenfalls dann nicht gewährt werden soll, soweit natürliche Personen an der übernehmenden Personengesellschaft beteiligt sind. Vermutlich dürfte der BFH aber selbst bei einer bloß teilweisen Beteiligung natürlicher Personen die StFreiheit zur Gänze ausschließen. Unseres Erachtens überzeugt das Ur. nicht. Erstens ist mit dem FG Köln davon auszugehen, dass die Spezialregelung des § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG die personelle Begrenzung des § 37 Abs. 7 verdrängt (vgl. auch *Bode*, DStRK 2019, 196 [Anm. zum BFH-Urt. v. 28.11.2018 – I R 56/16]). Zweitens spricht § 37 Abs. 7 von Erträgen der Körperschaft, die sich aus der Anwendung des § 37 Abs. 5 ergeben. Auch soweit an einer Personengesellschaft eine Körperschaft nur partiell beteiligt ist, werden die Erträge der Personengesellschaft über § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anteilig zu Erträgen der Körperschaft. Dem BFH kommt es nicht darauf an, dass die Erträge über die Personengesellschaft zu 100 % einer zB einzigen Kommanditisten-Körperschaft zuzurechnen sind. Dies verdeutlicht er über die Verwendung des Plurals der unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung von Körperschaften. Drittens widerspricht das Ur. der Selbstständigkeit der Personengesellschaft im Gewerbesteuerrecht (s. zB § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG, der die Personengesellschaft als Steuersubjekt qualifiziert, hierzu *Heinemann in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann*, GewStG, 2019, § 5 Rz. 34ff.), weil das Steuersubjekt des unmittelbaren oder mittelbaren Anteilseigners (Körperschaft – natürliche Person) auf die Ermittlung des Gewerbeertrags auf Ebene der Gesamthandsgemeinschaft ausstrahlt, indem sie den Zinsertrag vom stpfl. Gewerbeertrag entweder ausnimmt oder nicht. Im Urteilsfall ging es um die Höhe des GewStMessbetrags der Personengesellschaft.

- ▶ **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 *DPM*, § 37 Rz. 110 [1/2017]; BMF v. 14.1.2008 – IV B 7 - S 2861/07/0001, 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 (glA *Bauschatz in Gosch*, KStG, 3. Auflage 2015, § 37 Rz. 223).

2. Rechtsfolge: Keine Zugehörigkeit zu den Einkünften iSd. 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 zutr. 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.

Zutreffend wird darauf hingewiesen, dass aufgrund der Erfolgsneutralität der Aufzinsungserträge bzw. -aufwendungen diese nicht zu den im Rahmen der Zinsschranke nach § 8a KStG iVm. § 4h EStG zu berücksichtigenden Zinserträge und Zinsaufwendungen zu berücksichtigen sind (vgl. *Bott in Bott/Walter*, § 37 Rz. 258 [10/2009]).

Außerbilanzielle Bereinigung: Die Kürzungen (Erträge) vom bzw. Hinzurechnungen (Gewinnminderungen) zum Jahresergebnis sind außerbilanziell im Rahmen einer Überleitungsrechnung zu den StErklärungen vorzunehmen (§ 60 Abs. 2 EStDV).

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 Zahlungsanspruchs 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 Zahlungsanspruchs 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 Zahlungsanspruchs 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]; zur StPflcht des Unterschiedsbetrags zwischen Kaufpreis für das Zahlungsguthaben und dessen Nennwert vgl. Anm. 112).

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

Abs. 7 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 Zahlungsanspruchs allein den Bund und die Länder betreffen, nicht jedoch die Kommunen.