

§ 30 Entstehung der Körperschaftsteuer

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169)

Die Körperschaftsteuer entsteht

1. für Steuerabzugsbeträge in dem Zeitpunkt, in dem die steuerpflichtigen Einkünfte zufließen,
2. für Vorauszahlungen mit Beginn des Kalendervierteljahrs, in dem die Vorauszahlungen zu entrichten sind, oder, wenn die Steuerpflicht erst im Laufe des Kalenderjahrs begründet wird, mit Begründung der Steuerpflicht,
3. für die veranlagte Steuer mit Ablauf des Veranlagungszeitraums, soweit nicht die Steuer nach Nummer 1 oder 2 schon früher entstanden ist.

Autorin: Katja *Lebelt*, Richterin am FG Berlin-Brandenburg, Cottbus

Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna *Hey*, Universität zu Köln

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 30

I. Grundinformation zu § 30	1	1. Verhältnis zu Vorschriften des KStG	4
II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich des § 30	2	2. Bedeutung für die Gewinnermittlung	5
III. Geltungsbereich des § 30	3	3. Verhältnis zum EStG	6
IV. Verhältnis des § 30 zu anderen Vorschriften		4. Verhältnis zur AO	7
		5. Verhältnis zur InsO	8

B. Erläuterungen zum Einleitungssatz und zum Verhältnis der Fallgruppen zueinander 10

C. Erläuterungen zu Nr. 1: Steuerabzugsbeträge

I. Entstehen von Steuerabzugsbeträgen mit Zufluss	11	III. Zuflusszeitpunkt der steuerabzugspflichtigen Einkünfte	13
II. Steuerabzugspflichtige Einkünfte	12		

D. Erläuterungen zu Nr. 2: Vorauszahlungen 14

E. Erläuterungen zu Nr. 3: Veranlagte Körperschaftsteuer 15

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 30

1 I. Grundinformation zu § 30

§ 30 regelt, wann die KSt entsteht, und füllt somit 38 AO aus, der als Blankettnorm allg. bestimmt, dass Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Diese Tatbestandsverwirklichung wird für die KSt in § 30 definiert.

Der Zeitpunkt der StEntstehung ist bspw. bedeutsam für die Abtretung (§ 46 AO), die Pfändung (§§ 309ff. AO), für Haftungstatbestände (§§ 69ff. AO) und für die Verzinsung der entstandenen Ansprüche (vgl. § 233a Abs. 2 Satz 1 AO). Darüber hinaus ist bei fehlender Abgabe einer StErklärung der Beginn der Festsetzungsfrist vom Steuerentstehungszeitpunkt abhängig (vgl. § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO). Zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 7.

2 II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich des § 30

§ 30 ist in seiner aktuellen Fassung für alle VZ ab einschließlich 2001 anwendbar (§ 34 Abs. 1). Durch Art. 3 Nr. 13 StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428) wurde § 48 aF aufgrund des Wegfalls des kstl. Anrechnungsverfahrens, das im Vierten Teil des KStG (§§ 27–47 aF) geregelt war, in § 30 unnummeriert. Inhaltliche Änderungen gab es nicht (s. auch BTDrucks. 14/2683, 126).

Bei vom Kj. abweichendem Wj. ist die Vorschrift erstmals für den VZ 2002 anzuwenden, wenn das erste im VZ 2001 endende Wj. vor dem 1.1.2001 beginnt (§ 34 Abs. 1a idF des StSenkG).

3 III. Geltungsbereich des § 30

Die Vorschrift gilt gleichermaßen für die in § 1 Abs. 1 definierten unbeschränkt stpfl. StSubjekte als auch für die nach § 2 in die beschränkte StPflicht fallenden StSubjekte. Sie gilt auch für PersGes., die von der ab dem VZ 2022 möglichen Option zur Besteuerung als KapGes. Gebrauch gemacht haben (§ 1 Abs. 1 Nr. 1).

Der sachliche Anwendungsbereich erstreckt sich auf alle inländ. und ausländ. Sachverhalte, die nach Maßgabe des KStG (ggf. iVm. dem EStG) eine materielle StPflicht begründen.

IV. Verhältnis des § 30 zu anderen Vorschriften

4 1. Verhältnis zu Vorschriften des KStG

§ 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4: Die besondere KSt für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien durch Berufsverbände nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 (50 % der Zuwendungen) entsteht mit Ablauf des VZ, in dem die Leistung erbracht wurde (s. auch R 78 Satz 2 KStR 2004, R 30 Satz 2 KStR 2015).

§ 7 Abs. 3 definiert als VZ iSd. § 30 Nr. 3 das Kj. (§ 7 Abs. 3 Sätze 1 und 2) bzw. bei innerhalb des Kj. begründeter StPflicht den bis zum Jahresende verbleibenden Zeitraum (§ 7 Abs. 3 Satz 3).

§ 11 Abs. 1 definiert in den Fällen der Liquidation als VZ iSd. § 30 Nr. 3 den Zeitraum der Abwicklung (§ 11 Abs. 1 Satz 1), begrenzt auf maximal drei Jahre (§ 11 Abs. 1 Satz 2).

§ 31 ergänzt die Regelung in § 30 Nr. 2 zur Entstehung der KSt für Vorauszahlungen und regelt die Entrichtungspflicht bei einem vom Kj. abweichenden Wj.

§ 32 regelt Abgeltungswirkungen bei erfolgtem StAbzug und ist gegenüber § 30 vorrangig.

2. Bedeutung für die Gewinnermittlung

5

In der handelsrechtl. Bilanz sind KStVerbindlichkeiten, KStForderungen und KStRückstellungen auszuweisen. Steuerrechtlich handelt es sich hierbei jedoch um nicht abziehbaren Aufwand (§ 10 Nr. 2), so dass entsprechende gewinnmindernde innerbilanzielle Aufwandsbuchungen außerbilanziell zu korrigieren sind. Sofern § 38 zur Anwendung kommt, ist jeweils der sich nach Anwendung dieser Vorschrift ergebende Betrag maßgebend.

Eine Rückstellung ist auch bei vom Kj. abweichendem Wj. zu bilden. Nach den für die stl. Gewinnermittlung maßgeblichen handelsrechtl. Vorschriften sind auch rechtl. noch nicht entstandene Verbindlichkeiten passivierungspflichtig, wenn sie bereits vor diesem Zeitpunkt in einem vorangegangenen Geschäftsjahr wirtschaftlich verursacht worden sind (*Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 34 ff.; BFH v. 16.12.2009 – I R 43/08, BFH/NV 2010, 552 = FR 2010, 611; *Krämer/Gläßer* in DPM, § 30 Rz. 31 [9/2021]). Entsteht also zB die KSt für ein am 31.3.2021 endendes Wj. erst mit Ablauf des 31.12.2021, ist der handelsrechtl. KStAufwand dennoch bereits in der Schlussbilanz zum 31.3.2021 durch einen Rückstellungsausweis abzubilden und für die stl. Gewinnermittlung nach § 10 Nr. 2 entsprechend zu korrigieren. Das gilt auch für die nach § 1a optierenden Personenhandelsgesellschaften.

3. Verhältnis zum EStG

6

§ 30 genießt Vorrang vor der Verweisung des § 31 Abs. 1 Satz 1 auf die im EStG geregelten und auf die KSt zu übertragenden Entstehungszeitpunkte nach §§ 36 Abs. 1, 37 Abs. 1 Satz 2, 43, 44 Abs. 1 Satz 2 und 50a Abs. 5 Satz 1 EStG.

Die in § 44 Abs. 6 Sätze 2, 3 EStG aufgegriffenen Fälle der vGA und der Leistungen eines nicht von der KSt befreiten BgA werden in § 30 nicht gesondert aufgeführt, so dass die dort definierten Steuerentstehungszeitpunkte wiederum als speziellere Regelungen der Vorschrift des § 30 vorgehen.

4. Verhältnis zur AO

7

§ 30 füllt § 38 AO materiellrechtl. aus (s. auch Anm. 1) und hat damit Bedeutung für sämtliche Normen der AO, die an die Entstehung des StAnspruchs Rechtsfolgen knüpfen, insbes. für den Beginn der Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff. AO), die Aufrechnung (§ 226 AO), die Verzinsung nach § 233a AO, den Übergang auf den Rechtsnachfolger nach § 45 AO, die Haftung nach §§ 69 ff. AO und die Feststellung nach § 251 Abs. 3 AO im Rahmen eines Insolvenzverfahrens.

Für die Festsetzung der entstandenen Steuer sind die allg. geltenden Vorschriften der AO maßgebend. Die nach § 30 Nr. 2 für Vorauszahlungen entstehende KSt gilt nach § 164 Abs. 1 Satz 2 AO stets als unter Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt.

Zu §§ 164, 180 und 220 AO s. § 37 EStG Anm. 6, 22, 24f., 47. Die Abtretung eines Erstattungsanspruchs scheidet vor dem Entstehen genauso aus wie die Anordnung eines Arrestes (s. BFH v. 10.3.1983 – V R 143/76, BStBl. II 1983, 401) oder eines Pfändungs- und Überweisungsbeschlusses (§ 46 Abs. 6 AO).

Aus § 38 AO iVm. § 30 folgt zudem das bei der KStErmittlung zu beachtende allgemeine Rückwirkungsverbot.

8 5. Verhältnis zur InsO

Für die Geltendmachung einer StForderung im Insolvenzverfahren genügt ihr Bestehen; die Fälligkeit der Forderung wird durch § 41 Abs. 1 InsO für Zwecke des Insolvenzverfahrens fingiert. Die Festlegung des Entstehungszeitpunkts ist für die Anmeldung zur Tabelle nach §§ 174 ff. InsO bedeutsam.

Für die Abgrenzung zwischen Insolvenzforderungen und Masseverbindlichkeiten (§ 55 Abs. 1 InsO) stellt die Rspr. bei StAnsprüchen darauf ab, wann und durch wen der steuerauslösende (unselbständige) Besteuerungstatbestand (vollständig) verwirklicht wurde (BFH v. 16.5.2013 – IV R 23/11, BStBl. II 2013, 759; BFH v. 10.7.2020 – X R 13/19, BStBl. II 2021, 174). Auf den Steuerentstehungszeitpunkt nach § 38 AO iVm. § 30 kommt es hierbei nicht an; auch nicht darauf, wann sich die durch die Tatbestandsverwirklichung (bspw. Veräußerung) freigelegten stillen Reserven gebildet haben.

9 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zum Einleitungssatz und zum Verhältnis der Fallgruppen zueinander

- 10 Die KSt entsteht unabhängig von der Festsetzung kraft Gesetzes durch Verwirklichung der in § 30 aufgeführten Tatbestände, die zwischen den einzelnen Erhebungsformen der KSt, nämlich dem StAbzug (Nr. 1), den Vorauszahlungen (Nr. 2) und der veranlagten Steuer (Nr. 3) differenzieren. Die Höhe der entstandenen Steuer folgt aus dem materiellen Recht; § 30 regelt ausschließlich den Zeitpunkt der Entstehung.

Vor ihrer Entstehung kann die StForderung weder festgesetzt noch erfüllt werden.

Vom Entstehungszeitpunkt ist der Zeitpunkt der Fälligkeit zu unterscheiden. Fälligkeit setzt grds. Entstehung voraus (§ 220 Abs. 2 Satz 1 AO). Bei anspruchsbegründenden Festsetzungen tritt die Fälligkeit nicht vor Bekanntgabe der Festsetzung ein (§§ 220 Abs. 2 Satz 2, 155 Abs. 1 AO). Die formelle StFestsetzung wirkt deklaratorisch, da sie die Entstehung der Steuer nach den materiellen Vorschriften voraussetzt. Der Fälligkeitszeitpunkt richtet sich nach den Einzelsteuergesetzen (§ 220 Abs. 1 AO). So löst bspw. die Festsetzung einer Abschlusszahlung in einer Anrechnungsverfügung nach § 36 Abs. 4 Satz 1 EStG, der für die KSt entsprechend anzuwenden ist (§ 31 Abs. 1 Satz 1 KStG), die Fälligkeit der festgesetzten KStSchuld zum Ende eines Monats nach Bekanntgabe der Festsetzung aus (s. zur Est BFH v. 18.7.2000 – VII R 32, 33/99, BStBl. II 2001, 133; *Loschelder in Schmidt*,

41. Aufl. 2022, § 36 EStG Rz. 24). Gleiches gilt für den Fall eines geleisteten Vorauszahlungsüberschusses (BFH v. 19.10.1982 – VII R 55/80, BStBl. II 1983, 162; BFH v. 6.2.1990 – VII R 103/88, BStBl. II 1990, 523).

Die Entstehung der KSt nach Nr. 1 (StAbzug) und Nr. 2 (Vorauszahlungen) ist dem Grunde nach auflösend bedingt durch die Festsetzung der Jahressteuer (vgl. zu UStVorauszahlungen BFH v. 5.8.1986 – VII R 167/82, BStBl. II 1987, 8; aA *Kroschel in Bott/Walter*, § 30 Rz. 10 [3/2021]). Soweit die festzusetzende Jahressteuer die nach Nr. 1 und 2 zuvor entstandenen StBeträge der Höhe nach nicht übersteigt, gilt sie aber (ebenfalls) als bereits in den in Nr. 1 und Nr. 2 genannten Zeitpunkten als entstanden. Für den übersteigenden (Rest-)Betrag ergibt sich aus Nr. 3 die Entstehung mit Ablauf des VZ.

C. Erläuterungen zu Nr. 1: Steuerabzugsbeträge

I. Entstehen von Steuerabzugsbeträgen mit Zufluss

11

Für das Entstehen von StAbzugsbeträgen stellt Nr. 1 auf den Zeitpunkt des Zuflusses der die Abzugsverpflichtung begründenden Beträge ab. Der StAbzug ist eine besondere Erhebungsform ua. der KSt. Daraus folgt, dass kstpfl. Einkünfte vorliegen müssen, von denen ein inländ. StAbzug vorzunehmen ist. Der StAbzug ist vom Schuldner der abzugspflichtigen Beträge vorzunehmen und erfolgt zu Gunsten des Gläubigers (StSchuldner).

II. Steuerabzugspflichtige Einkünfte

12

Kapitalertragsteuerabzug: Steuerabzugspflichtige Einkünfte sind insbes. inländ. Kapitalerträge iSd. § 20 EStG.

Die StAbzugspflicht ist nach § 43 EStG iVm. § 31 zu bestimmen. Danach kommen ua. in Betracht:

- Gewinnanteile (Dividenden), Ausbeuten und sonstige Bezüge einschließlich vGA aus Aktien und Genussrechten, mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös einer KapGes. verbunden ist, aus GmbH-Anteilen sowie Anteilen an einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Nr. 1a iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG; s. § 43 EStG Anm. 13) sowie Veräußerungsgewinne von Dividendenscheinen und sonstigen Ansprüchen durch den Inhaber des Stammrechts und Einnahmen aus der Abtretung von Dividendenanprüchen bei nichtverbrieften Anteilsrechten (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 iVm. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und Nr. 2 Satz 2 EStG) und bei nichtverbrieften Zinsscheinen und Zinsforderungen aus Schuldverschreibungen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 10 Satz 2 iVm. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b und Nr. 2 Satz 2 EStG); bei ausländ. Erträgen jeweils iVm. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG);
- Bezüge, die aufgrund einer Kapitalherabsetzung oder nach der Auflösung unbeschränkt stpfl. Körperschaften oder Personenvereinigungen iSd. § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG anfallen und die nicht in der Rückzahlung von Nennkapital oder Beträgen aus dem stl. Einlagekonto iSd. § 27 bestehen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm. § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG; s. § 20 EStG Anm. 120 ff.);

- Zinsen auf Wandelanleihen, die neben der Verzinsung das Recht auf Umtausch in Gesellschaftsanteile vorsehen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG);
- Zinsen auf Gewinnobligationen, bei denen neben der festen Verzinsung zusätzliche Zinsen gezahlt werden, die sich nach der Höhe der Gewinnausschüttung richten (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG);
- Zinsen aus Genussrechten, mit denen nicht gleichzeitig das Recht am Gewinn und Liquidationserlös verbunden ist (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG);
- Einnahmen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG);
- Zinsen aus partiarischen Darlehen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG);
- Investmenterträge nach § 16 InvStG, mit Ausnahme der Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Investmentfonds iSd. § 16 Abs. 1 Nr. 3 iVm. § 2 Abs. 13 InvStG (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG);
- Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG) sowie Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalforderungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 10 EStG);
- Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7a EStG). Dabei handelt es sich um Leistungen von nicht stbefreiten Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5. Diese KStSubjekte (Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit, sonstige juristische Personen des privaten Rechts, zB Vereine, Anstalten und Stiftungen) können Gewinne im eigentlichen Sinne nicht ausschütten. Soweit Vermögensübertragungen auf die Mitglieder vorgenommen werden, können diese wirtschaftlich ggf. einer Gewinnausschüttung gleichgesetzt werden (zB vGA bei einem Verein). Während diese bei der Einkommensermittlung bei der Körperschaft immer nach § 8 Abs. 3 hinzuzurechnen waren, kann die Besteuerung des Vorteils beim Empfänger erst seit der Einfügung des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG durch das StSenKG vorgenommen werden. Seitdem unterliegen diese Einkünfte damit auch der KapErtrSt;
- Leistungen eines BgA mit und ohne eigene Rechtspersönlichkeit (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. b und c iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a und b EStG); s. § 4 Anm. 10ff. Eine Besonderheit ergibt sich aus § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b iVm. § 43 Abs. 1 Nr. 7c EStG. Danach kommt es zu einer gesetzlichen Ausschüttungsfiktion unmittelbar an die Trägerkörperschaft und damit zur Personalunion zwischen Gläubiger und Schuldner der KapErtrSt (s. auch § 4 Anm. 12).
- Stillhalterprämien, die für die Einräumung von Optionen gezahlt werden (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 EStG iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG);
- Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und Genussrechten sowie Anteilen an Investmentfonds iSd. § 16 Abs. 1 Nr. 3 iVm. § 2 Abs. 13 InvStG (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 EStG);
- Gewinne aus Termingeschäften iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 11 EStG);
- Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe von Gewinnausschüttungsansprüchen vergleichbaren Rechtspositionen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 12 EStG iVm. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 EStG).

Eine etwaige StBefreiung nach § 8b lässt den StAbzug nicht entfallen (§ 43 Abs. 1 Satz 3 EStG; s. § 43 EStG Anm. 55).

Zur Vereinbarkeit mit der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) vgl. § 32 Anm. 6.

Fälligkeit: Kapitalertragsteuerabzugsbeträge werden nach § 31 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 44 Abs. 1 Satz 5 EStG am Zehnten des auf die Einbehaltung der KapErtrSt folgenden Monats fällig.

Die Subsidiaritätsklausel des § 20 Abs. 8 EStG lässt die Verpflichtung zum StAbzug nicht entfallen (§ 43 Abs. 4 EStG; s. § 43 EStG Anm. 80).

Kapitalertragsteuerfreie Bezüge: Siehe § 43 EStG Anm. 62 ff.

Höhe des Steuerabzugs: Die KapErtrSt beträgt in den Fällen des § 43 Abs. 1 Nr. 1 bis 7a und Nr. 8 bis 12 sowie Satz 2 EStG 25 % des Kapitalertrags (s. § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG), in den Fällen des § 43 Abs. 1 Nr. 7b und 7c EStG 15 % (s. § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Steuerabzug bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften: Bei beschränkt Stpfl. sieht § 50a EStG neben dem auch für Steuerinländer geltenden StAbzug weitere Fälle des Abzugs vor.

Danach wird bei beschränkt Stpfl. die KSt durch StAbzug erhoben

- bei Einkünften, die durch im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen, unabhängig davon, wem die Einkünfte zufließen (§ 50a Abs. 1 Nr. 1 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 und 9 EStG);
- bei Einkünften aus der inländ. Verwertung von Darbietungen iSd. § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG (§ 50a Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 und 6 EStG);
- bei Einkünften, die aus Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbes. von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zB Plänen, Mustern und Verfahren, herrühren (§ 50a Abs. 1 Nr. 3 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 und 9 EStG);
- bei Einkünften, die Mitgliedern des AR, Verwaltungsrats oder anderen mit der Überwachung der Geschäftsführung von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen beauftragten Personen für ihre Überwachungstätigkeit gewährt werden (§ 50a Abs. 1 Nr. 4 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG).

Siehe dazu im Einzelnen § 50a EStG Anm. 76 ff. Zur Frage der Vereinbarkeit des StAbzugs nach § 50a EStG mit dem EGV s. § 50a EStG Anm. 4.

Die Steuer entsteht in diesen Fällen in dem Zeitpunkt, in dem die Vergütung dem Gläubiger zufließt (§ 50a Abs. 5 Satz 1 EStG).

Fälligkeit: Abzugsbeträge nach § 50a Abs. 1 EStG werden jeweils am Zehnten des dem Kalendervierteljahr, in das ihre Entstehung fällt, folgenden Monats fällig (s. § 50a Abs. 5 Satz 3 EStG).

Besondere Anordnung des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 7 EStG: Nach § 50a Abs. 7 EStG kann das FA für alle Arten von Einkünften den StAbzug anordnen, wenn dies zur Sicherstellung des StAnspruchs zweckmäßig ist. Der Abzug beläuft sich bei beschränkt stpfl. Körperschaften iSd. § 2 auf 15 % der Einnahmen, wenn der beschränkt stpfl. Gläubiger nicht glaubhaft macht, dass die voraussichtlich geschuldete Steuer niedriger ist.

13 III. Zuflusszeitpunkt der steuerabzugspflichtigen Einkünfte

Zufluss der steuerabzugspflichtigen Einkünfte nach § 11 EStG: Greifen keine Spezialregeln ein, bestimmt sich der Zufluss der steuerabzugspflichtigen Einnahmen subsidiär nach § 11 Abs. 1 EStG (s. BFH v. 1.3.1972 – I R 214/70, BStBl. II 1972, 591). So stellt § 44 Abs. 1 Satz 2 EStG für die KapErtrSt wie auch § 50a Abs. 1 EStG für die Abzugsteuer allgemein auf das Zufließen der entsprechenden Einnahmen ab. Entscheidend ist danach die wirtschaftliche Verfügungsmacht des Empfängers (s. BFH v. 21.11.1989 – IX R 170/85, BStBl. II 1990, 310; BFH v. 8.10.1991 – VIII R 48/88, BStBl. II 1992, 174). Zufluss liegt demnach zB vor, wenn der Auszahlungsbetrag auf einem Bankkonto des Stpfl. gutgeschrieben wird. Auch in der Gutschrift durch den Zahlungsschuldner kann im Einzelfall ein Zufluss gesehen werden; entscheidend ist, in wessen Interesse der Betrag stehen gelassen wird. Dabei kann es darauf ankommen, inwieweit die Satzung der Gesellschaft Vorschriften über Gewinnabhebungen und -auszahlungen enthält (s. BFH v. 21.10.1981 – I R 230/78, BStBl. II 1982, 139). Auf das endgültige Behaltendürfen kommt es nicht an (s. BFH v. 1.3.1977 – VIII R 106/74, BStBl. II 1977, 545; BFH v. 13.10.1989 – III R 30 und 31/85, BStBl. II 1990, 287; BFH v. 22.7.1997 – VIII R 13/96, BStBl. II 1997, 767). Die Ausnahmeregel des § 11 Abs. 1 Satz 2 ändert am Zeitpunkt des Zufließens und damit am Entstehungszeitpunkt nichts (s. *Kroschel in Bott/Walter*, § 30 Rz. 9 [3/2021]). Durch diese Vorschrift wird lediglich der Bezug im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit fingiert.

Zufluss von Gewinnanteilen nach § 44 Abs. 2 EStG: Für Gewinnanteile (Dividenden) und andere Kapitalerträge, deren Ausschüttung von einer Körperschaft beschlossen wird, enthält § 44 Abs. 2 EStG eine besondere Zuflussfiktion. Danach ist maßgeblich der Tag, der im Ausschüttungsbeschluss als Tag der Auszahlung bestimmt wurde (§ 44 Abs. 2 Satz 1 EStG). Fehlt eine solche Bestimmung, gilt als Tag der Ausschüttung der der Beschlussfassung nachfolgende Tag (§ 44 Abs. 2 Satz 2 EStG). Die Vorschrift gilt auch für vGA.

Zuflusszeitpunkt bei stiller Gesellschaft bzw. partiarischem Darlehen nach § 44 Abs. 3 Sätze 1 und 2 EStG: Ist im Beteiligungsvertrag über die stille Gesellschaft bzw. in der Vereinbarung eines partiarischen Darlehens keine Vereinbarung über den Zeitpunkt der Ausschüttung enthalten, gilt der Kapitalertrag am Tag nach der Bilanzaufstellung oder sonstigen Feststellung des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters, spätestens jedoch sechs Monate nach Ablauf des Wj., für das der Kapitalertrag ausgeschüttet werden soll, als zugeflossen.

Stundung nach § 44 Abs. 4 EStG: Eine wegen vorübergehender Zahlungsunfähigkeit des Schuldners vor dem Zufließen vereinbarte Stundung führt dazu, dass sich die StAbzugspflicht auf den Ablauf der Stundungsfrist verschiebt.

Gewinne eines Betriebs gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts: In den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG (StAbzug bei Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG) entsteht die KapErtrSt, auch soweit sie auf vGA entfällt, die im abgelaufenen Wj. vorgenommen worden sind, im Zeitpunkt der Bilanzerstellung des BgA, spätestens jedoch acht Monate nach Ablauf des Wj. (§ 44 Abs. 6 Satz 2 EStG). Dieser Zeitpunkt deckt sich somit nicht mit dem Zeitpunkt des Zufließens der Einkünfte (BFH v. 11.7.2007 – I R 105/05, BStBl. II 2007, 841).

Mehrabführungen iSd. § 14 Abs. 3: Bei Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschäftlicher Zeit haben, entsteht die KapErtrSt nach § 44 Abs. 7 EStG im

Zeitpunkt der Feststellung der HBil. der OG, spätestens acht Monate nach Ablauf des Wj. der OG. Hierfür enthält § 44 Abs. 7 Satz 2 EStG eine eigene Fälligkeitsregelung, wonach die entstandene KapErtrSt an dem auf den Entstehungszeitpunkt nachfolgenden Werktag abzuführen ist.

D. Erläuterungen zu Nr. 2: Vorauszahlungen

14

§ 30 Nr. 2 entspricht § 37 Abs. 1 Satz 2 EStG.

Zeitpunkt der Entstehung von Vorauszahlungen (Nr. 2 Alt. 1): Die Vorauszahlungen der KSt entstehen nach § 30 Nr. 2 Alt. 1 grds. mit Beginn des Kalendervierteljahres, in dem sie zu entrichten sind, also am 1. Januar, 1. April, 1. Juli und 1. Oktober eines Jahres. Der dem FA hierbei zustehende Beurteilungsspielraum (sog. Prognoseentscheidung, s. § 37 EStG Anm. 25) findet seine umgesetzte Konkretisierung in der kraft Gesetzes nach § 164 Abs. 1 Satz 2 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Festsetzung.

Begründung der Steuerpflicht im Laufe des Jahres (Nr. 2 Alt. 2): Wird die StPflicht im Laufe des Jahres begründet, entsteht die Vorauszahlung erst in diesem Zeitpunkt. Dies kann der Fall sein bei Eintritt in die unbeschränkte oder beschränkte StPflicht, beim Wegfall einer StBefreiung oder bei erstmaliger partieller StPflicht. Für die nachfolgenden Vierteljahre bleibt es beim Entstehen der StSchuld zum Beginn des jeweiligen Vierteljahres (s. *Krämer/Gläßer* in *DPM*, § 30 Rz. 25 mit Beispiel [9/2021]). Für die Begr. der StPflicht ist die Begr. der persönlichen StPflicht ausreichend, die sachliche StPflicht durch einen (erwarteten) Bezug von Einkünften ist nicht erforderlich (str., s. *Kroschel* in *Bott/Walter*, § 30 Rz. 16 mwN [3/2021]).

Vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr: Bei vom Kj. abweichendem Wj. ist § 31 Abs. 2 zu beachten. Danach sind die Vorauszahlungen auf die KSt bereits während des Wj. zu entrichten, das im VZ endet. Die VZ können also in einem anderen Jahr entstehen als dem Jahr, für das sie erhoben werden; s. dazu auch das Beispiel bei *Kroschel* in *Bott/Walter*, § 30 Rz. 17 (3/2021).

Fälligkeit: Die von der Entstehung zu unterscheidende Fälligkeit bestimmt sich nach § 31 Abs. 1 KStG iVm. § 37 Abs. 1 Satz 1 EStG. Danach sind die durch Bescheid festgesetzten Vorauszahlungen jeweils am 10. März, 10. Juni, 10. September und 10. Dezember fällig. Bei nachträglicher Erhöhung tritt Fälligkeit einen Monat nach Bekanntgabe des geänderten Vorauszahlungsbescheids ein (§ 31 Abs. 1 iVm. § 37 Abs. 4 Satz 2 EStG).

Vorauszahlungsbescheid als Entstehensvoraussetzung: Die Vorschrift stellt darauf ab, in welchem Quartal die Vorauszahlungen zu entrichten sind. Dies setzt uE einen Vorauszahlungsbescheid voraus (so auch *Kroschel* in *Bott/Walter*, § 30 Rz. 13 [3/2021]; *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 30 Rz. 22; *Krämer/Gläßer* in *DPM*, § 30 Rz. 27 [9/2021]; aA *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 37 EStG Rz. 1; *Oellerich* in *Brandis/Heuermann*, § 30 Rz. 6 [12/2021]). Dieser wirkt sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach konstitutiv. Zur parallelen Problematik im Rahmen des § 37 EStG s. § 37 EStG Anm. 25 mwN.

Verfahren: Siehe im Einzelnen § 37 EStG Anm. 21 ff.

15 E. Erläuterungen zu Nr. 3: Veranlagte Körperschaftsteuer

Die veranlagte Steuer entsteht nach Nr. 3 mit Ablauf des VZ, soweit sie nicht schon nach Nr. 1 oder Nr. 2 früher entstanden ist. Dies ist der Fall bei Vorauszahlungen oder bei StAbzugsbeträgen ohne Abgeltungswirkung (bei Zurechnung zu einem inländ. Betrieb s. § 32 Abs. 1 Nr. 2). Dagegen entsteht die KSt auch bei einem abweichendem Wj. erst mit Ablauf des Kj. (Nds. FG v. 29.9.2010 – 6 K 64/07, EFG 2011, 363, rkr.; *Kroschel in Bott/Walter*, § 30 Rz. 20 [3/2021]). Die KSt entsteht hinsichtlich des KStErhöhungsbetrags nach § 38 mit Ablauf des VZ, in dem die Leistung erbracht wird, die die KStErhöhung auslöst. Gleiches gilt für die besondere KSt nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 (s. dazu R 30 KStR 2015).

Zur Behandlung in der HBil. und StBil. s. Anm. 5.

Veranlagte Steuer: Unter „veranlagter Steuer“ ist die festgesetzte Steuer zu verstehen, die von den Anmeldesteuern zu unterscheiden ist. Die festgesetzte Steuer ergibt sich durch Ermittlung der Tarifbelastung des Gewinns (§ 23 Abs. 1) nach Abzug der gem. § 26 Abs. 1 anzurechnenden ausländ. Steuer und Berücksichtigung der KStMinderung nach § 37 Abs. 2, der Nachsteuer nach § 37 Abs. 3 sowie der KStErhöhung nach § 38 Abs. 2.

Abschlusszahlung: Von der festzusetzenden Steuer sind die nach § 30 Nr. 1 entstandenen Abzugsbeträge und die nach § 30 Nr. 2 entstandenen Vorauszahlungen abzusetzen. Der so ermittelte Betrag stellt die KStAbschlusszahlung dar.

Entstehung mit Ablauf des Veranlagungszeitraums: Soweit die KSt nicht in Form von Abzugsbeträgen bzw. Vorauszahlungen entstanden ist, entsteht sie mit Ablauf des VZ. Dieser entspricht dem Kj. (s. § 31 Abs. 1 KStG iVm. § 25 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Festsetzung der Körperschaftsteuer ist keine Entstehensvoraussetzung: Anders als bei Vorauszahlungen hängt das Entstehen des KStAnspruchs nicht von der Festsetzung ab (s. dazu *Drüen in Tipke/Kruse*, § 38 AO Rz. 13 [10/2020]). Rechtsgestaltende Wirkung kommt dem StBescheid lediglich insoweit zu, als sich aus dem Gesetz keine entsprechende StSchuld ergibt (s. *Seer in Tipke/Kruse*, § 155 AO Rz. 14 [4/2017]). In diesem Fall entsteht der StAnspruch mit der Bestandskraft des StBescheids.

Verhältnis zwischen Jahressteuer und Abzugsteuer bzw. Vorauszahlungen: Während § 36 Abs. 2 EStG, der nach § 31 auf die KSt anzuwenden ist, davon spricht, dass auf die Jahressteuer die Abzugsteuern und Vorauszahlungen anzurechnen sind, was für selbständige Steuern, die lediglich verrechnet werden, sprechen könnte, zeigt uE die Nr. 3 der Vorschrift, dass eine einheitliche Steuer vorliegt, die lediglich in verschiedenen Formen erhoben und getilgt wird. Dafür spricht auch die vorerwähnte Tatsache, dass die KSt bei Vorauszahlungen nicht zwingend festgesetzt werden muss. Die Vorauszahlungen sind damit subsidiär im Verhältnis zur Jahresveranlagung. Zum Verhältnis eines Vorauszahlungsbescheids zur nachfolgenden Veranlagung s. im Einzelnen § 37 EStG Anm. 28 ff.

Unterscheidung des Ermittlungszeitraums: Vom VZ ist der Ermittlungszeitraum zu unterscheiden. Dieser entspricht zwar grds. dem Kj. (§ 7 Abs. 3), kann aber auch davon abweichen (§ 7 Abs. 4). Das für den Ermittlungszeitraum maßgebliche Wj. kann im Fall der Eröffnung des Betriebs oder Umstellung des Wj. kürzer als zwölf Monate sein (RumpfWj.). Weicht das Wj. vom Kj. ab, gilt nach § 7 Abs. 4 Satz 2 der Gewinn in dem Kj. als bezogen, in dem das Wj. endet. Auch in diesem

Fall entsteht die KSt mit Ablauf des VZ, nicht des Wj. Dennoch ist in der Bilanz eine KStRückstellung auszuweisen, da auch Aufwendungen zu passivieren sind, die zwar noch nicht rechtl. entstanden, aber wirtschaftlich dem entsprechenden Wj. zuzuordnen sind (s. *Kroschel in Bott/Walter*, § 30 Rz. 20 [3/2021]).

Im Fall der Liquidation ist nach § 11 Abs. 1 Satz 1 abweichend von § 7 Abs. 3 der im Abwicklungszeitraum erzielte Gewinn der Besteuerung zugrunde zu legen, wobei dieser Zeitraum maximal drei Jahre umfassen darf (§ 11 Abs. 1 Satz 2). Dauert die Abwicklungsphase länger als drei Jahre an, sind mehrere StFestsetzungen durchzuführen. Die KSt entsteht in diesen Fällen mit Ablauf des jeweiligen sich aus § 11 Abs. 1 ergebenden Zeitraums.

Fälligkeit: Die Fälligkeit einer Abschlusszahlung tritt innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des StBescheids ein (§ 31 Abs. 1 Satz 1 KStG iVm. § 36 Abs. 4 EStG). Erstattungsansprüche gegen das FA werden bereits mit Bekanntgabe des StBescheids fällig (s. § 31 Abs. 1 KStG iVm. § 36 Abs. 4 Satz 1 EStG).

Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht bzw. unterjähriges Entstehen bzw. Wegfall der Steuerpflicht: Beim Wechsel der StPflicht im Laufe eines VZ ist eine einheitliche Veranlagung durchzuführen (s. § 31 Anm. 10). Damit entsteht auch nur eine einheitliche Steuer iSd. § 30 Nr. 3. Erlischt die KStPflicht im Laufe eines Jahres, endet der VZ dennoch erst mit Ablauf dieses Kj. Die KSt entsteht dementsprechend auch erst in diesem Zeitpunkt (*Kroschel in Bott/Walter*, § 30 Rz. 22 [3/2021]; *Krämer/Gläßer in DPM*, § 30 Rz. 30 [9/2021]).

