

**Sechster Teil**  
**Sondervorschriften für den Übergang vom**  
**Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren**

**§ 36**

**Endbestände**

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),  
 zuletzt geändert durch das JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768;  
 BStBl. I 2010, 1394)<sup>1</sup>

(1) <sup>1</sup>Auf den Schluss des Wirtschaftsjahres, das in dem Veranlagungszeitraum endet, für den das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), zuletzt geändert durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034), letztmals anzuwenden ist, werden die Endbestände der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals ausgehend von den gemäß § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) geändert worden ist, festgestellten Teilbeträgen gemäß den nachfolgenden Absätzen ermittelt.

(2) <sup>1</sup>Die Teilbeträge sind um die Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr beruhen, und die in dem in Absatz 1 genannten Wirtschaftsjahr folgenden Wirtschaftsjahr erfolgen, sowie um andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen, die in dem in Absatz 1 genannten Wirtschaftsjahr erfolgen, zu verringern. <sup>2</sup>Die Regelungen des Vierten Teils des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) geändert worden ist, sind anzuwenden. <sup>3</sup>Der Teilbetrag im Sinne des § 54 Abs. 11 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) geändert worden ist (Teilbetrag, der einer Körperschaftsteuer in Höhe von 45 Prozent unterlegen hat), erhöht sich um die Einkommensteile, die nach § 34 Abs. 12 Satz 2 bis 5 einer Körperschaftsteuer von 45 vom Hundert unterlegen haben, und der Teilbetrag, der nach dem 31. Dezember 1998 einer Körperschaftsteuer in Höhe von 40 vom Hundert ungemildert unterlegen hat, erhöht sich um die Beträge, die nach § 34 Abs. 12 Satz 6 bis 8 einer Körperschaftsteuer von 40 vom Hundert unterlegen haben, jeweils nach Abzug der Körperschaftsteuer, der sie unterlegen haben.

(3) <sup>1</sup>*Ein positiver belasteter Teilbetrag im Sinne des § 54 Abs. 11 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli*

<sup>1</sup> Bei dem abgedruckten Gesetzestext handelt es sich um die Fassung, die nach § 34 Abs. 13f KStG idF des JStG 2010 in allen Fällen anzuwenden ist, in denen die Endbestände idS. § 36 Abs. 7 KStG noch nicht bestandskräftig festgestellt sind.

2000 (BGBl. I S. 1034) geändert worden ist, ist dem Teilbetrag, der nach dem 31. Dezember 1998 einer Körperschaftsteuer in Höhe von 40 vom Hundert ungemildert unterlegen hat, in Höhe von 27/22 seines Bestands hinzuzurechnen.<sup>2</sup>In Höhe von 5/22 dieses Bestands ist der Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 des Gesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) geändert worden ist, zu verringern.

(4)<sup>1</sup>Ist die Summe der unbelasteten Teilbeträge im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) nach Anwendung des Absatzes 2 negativ, sind diese Teilbeträge zunächst untereinander und danach mit den mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträgen in der Reihenfolge zu verrechnen, in der ihre Belastung zunimmt.

(5)<sup>1</sup>Ist die Summe der unbelasteten Teilbeträge im Sinne des § 30 Abs. 2 Nummer 1 bis 3 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) nach Anwendung des Absatzes 2 nicht negativ, sind zunächst die Teilbeträge im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 und 3 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) zusammenzufassen.<sup>2</sup>Ein sich aus der Zusammenfassung ergebender Negativbetrag ist vorrangig mit einem positiven Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) zu verrechnen.<sup>3</sup>Ein negativer Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) ist vorrangig mit dem positiven zusammengefassten Teilbetrag im Sinne des Satzes 1 zu verrechnen.

(6)<sup>1</sup>Ist einer der belasteten Teilbeträge negativ, sind diese Teilbeträge zunächst untereinander in der Reihenfolge zu verrechnen, in der ihre Belastung zunimmt.<sup>2</sup>Ein sich danach ergebender Negativbetrag mindert vorrangig den nach Anwendung des Absatzes 5 verbleibenden positiven Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034); ein darüber hinausgehender Negativbetrag mindert den positiven zusammengefassten Teilbetrag nach Absatz 5 Satz 1.

(6a)<sup>1</sup>Ein sich nach Anwendung der Absätze 1 bis 6 ergebender positiver Teilbetrag, der einer Körperschaftsteuer von 45 Prozent unterlegen hat, mindert in Höhe von 5/22 seines Bestands einen nach Anwendung der Absätze 1 bis 6 verbleibenden positiven Bestand des Teilbetrags im Sinne des § 30 Absatz 2 Nummer 2 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) bis zu dessen Verbrauch.<sup>2</sup>Ein sich nach Anwendung der Absätze 1 bis 6 ergebender positiver Teilbetrag, der einer Körperschaftsteuer von 45 Prozent unterlegen hat, erhöht in Höhe von 27/5 des Minderungsbetrags nach Satz 1 den nach Anwendung der Absätze 1 bis 6 verbleibenden Bestand des Teilbetrags, der nach dem 31. Dezember 1998 einer Körperschaftsteuer von 40 Prozent ungemildert unterlegen hat.<sup>3</sup>Der nach Satz 1 abgezogene Betrag erhöht und der nach Satz 2 hinzugerechnete Betrag vermindert den nach Anwendung der Absätze 1 bis 6 verbleibenden Bestand des Teilbetrags, der einer Körperschaftsteuer von 45 Prozent unterlegen hat.

(7)<sup>1</sup>Die Endbestände sind getrennt auszuweisen und werden gesondert festgestellt; dabei sind die verbleibenden unbelasteten Teilbeträge im

Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 und 3 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) geändert worden ist, in einer Summe auszuweisen.

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

**Inhaltsübersicht**

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 36**

|   | Anm. |   | Anm. |
|---|------|---|------|
| <b>I. Grundinformation zu § 36</b>                      | 1    | 2. Verfassungsmäßigkeit . . . . .   | 3a   |
| <b>II. Rechtsentwicklung des § 36</b> . . . . .         | 2    | <b>IV. Geltungsbereich des § 36</b> . . . . .                                       | 4    |
| <b>III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 36</b> |      | <b>V. Verhältnis des § 36 zu anderen einfachgesetzlichen Vorschriften</b> . . . . . | 5    |
| 1. Bedeutung . . . . .                                  | 3    | <b>VI. Verfahrensfragen</b> . . . . .   | 6    |

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Letztmalige Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals als Ausgangspunkt für die Ermittlung der Endbestände des verwendbaren Eigenkapitals**

|  | Anm. |  | Anm. |
|--|------|--|------|
| <b>I. Zeitlicher Geltungsbereich: Anwendung bei letztmaliger Geltung des KStG 1999</b> |      | <b>II. Rechtsfolge: Ermittlung der Endbestände</b>   |      |
| 1. Grundsatz: Ermittlung zum 31.12.2000 bzw. Ende des Wj. 2000/2001 . . . . .          | 10   | 1. Endbestände der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals . . . . .  | 15   |
| 2. Sonderfälle   |      | 2. Ausgangspunkt: Festgestellte Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals gem. § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG 1999 . . . . . | 16   |
| a) Neu gegründete Körperschaften . . . . .   | 11   | 3. Weiterentwicklung der Teilbeträge gemäß den nachfolgenden Absätzen . . . . .  | 17   |
| b) Im Liquidationsstadium befindliche Kapitalgesellschaften . . . . .                  | 12   |  |      |
| c) Besonderheiten bei Organschaft . . . . .  | 13   |  |      |

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Änderung der Teilbeträge durch Gewinn-  
ausschüttungen**

|  | Anm. |   | Anm. |
|--|------|---|------|
| <b>I. Regelungsinhalt von Abs. 2</b>   | 20   |   |      |
| <b>II. Minderung der Teilbeträge durch geleistete Ausschüttungen (Satz 1)</b>  |      |   |      |
| <b>1. Regelungsgegenstand: Zur Minderung berechtigte Ausschüttungen und sonstige Leistungen</b>  |      |   |      |
| a) Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen                 | 21   |   |      |
| b) Andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen   |      |   |      |
| aa) Andere Ausschüttungen  | 22   |   |      |
| bb) Sonstige Leistungen  | 23   |   |      |
| c) Zeitlicher Anwendungsbereich der Gewinnausschüttung im Wirtschaftsjahr der erstmaligen Geltung des KStG bzw. letztmaligen Geltung des KStG 1999 | 24   |   |      |
| <b>2. Rechtsfolge der Gewinnausschüttung: Verringerung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals</b>  |      |   |      |
|  |      | <b>III. Anwendung der Vorschriften des körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahrens (Satz 2)</b>     | 30   |
|  |      | <b>IV. Erhöhung von Teilbeträgen durch erhaltene Gewinnausschüttungen (Satz 3)</b>                          |      |
|  |      | 1. Zweck der gesetzlichen Regelung  | 35   |
|  |      | 2. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich  | 36   |
|  |      | 3. Zeitpunkt der Gewinnausschüttungen   | 37   |
|  |      | 4. Zulässigkeit der Saldierung der Erhöhung von EK 45 und EK 40 gem. Satz 3 mit einer Minderung gem. Satz 1 | 38   |
|  |      | 5. Ermittlung des Erhöhungsbetrags: Jeweils nach Abzug der betreffenden Körperschaftsteuer                  | 39   |

**D. Erläuterungen zu Abs. 3 aF:  
Umgliederung des EK 45 aF**

|  | Anm. |   | Anm. |
|--|------|---|------|
| <b>I. Regelungsgegenstand: Positiver Bestand an EK 45</b>  |      |   |      |
| 1. Beschränkung auf positive Bestände an EK 45   | 40   |   |      |
| 2. Zeitpunkt der Umgliederung des EK 45: Umgliederung nach Berücksichtigung der Gewinnausschüttungen gem. Abs. 2 |      |   | 41   |
|  |      | <b>II. Rechtsfolge: Umgliederung in EK 40 und EK 02</b> | 42   |

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:  
Verrechnung einer negativen Summe  
von EK 01 bis EK 03**

|  |      |                                   |      |
|--|------|-----------------------------------|------|
|  | Anm. |                                   | Anm. |
| <b>I. Regelungsgegenstand:<br/>Zusammenfassung von<br/>nicht mit Körperschaft-</b> |      | steuer belasteten Teil-           |      |
|  |      | beträgen . . . . .                | 50   |
|  |      | <b>II. Rechtsfolgen . . . . .</b> | 51   |

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:  
Verrechnung einer nicht negativen Summe  
von EK 01 bis EK 03**

|  |      |                                     |      |
|--|------|-------------------------------------|------|
|  | Anm. |                                     | Anm. |
| <b>I. Regelungsgegenstand:<br/>Zusammenfassung von<br/>nicht mit Körperschaft-</b> |      | <b>II. Rechtsfolgen: Vorrangige</b> |      |
|  |      | <b>Zusammenfassung von</b>          |      |
|  |      | <b>EK 01 und EK 03 und</b>          |      |
|  |      | <b>Verrechnung von Negativ-</b>     |      |
|  |      | <b>beträgen . . . . .</b>           | 57   |
| . . . . . 56   |      |                                     |      |

**G. Erläuterungen zu Abs. 6:  
Umgliederung von negativem, mit Körper-**  
**schaftsteuer belastetem Teil des verwendbaren**  
**Eigenkapitals**

|  |      |                                     |      |
|--|------|-------------------------------------|------|
|  | Anm. |                                     | Anm. |
| <b>I. Regelungsgegenstand:<br/>Negatives mit Körperschaft-</b> |      | <b>II. Rechtsfolgen: Vorrangige</b> |      |
|  |      | <b>Verrechnung mit höher</b>        |      |
|  |      | <b>belastetem verwendbarem</b>      |      |
|  |      | <b>Eigenkapital . . . . .</b>       | 61   |
| . . . . . 60   |      |                                     |      |

**H. Erläuterungen zu Abs. 6a:  
Umgliederung des EK 45**

|   |      |                                   |      |
|---|------|-----------------------------------|------|
|   | Anm. |                                   | Anm. |
| <b>I. Regelungsgegenstand:<br/>Positiver Bestand an</b> |      | <b>II. Rechtsfolge: Umgliede-</b> |      |
|   |      | <b>rung des positiven Be-</b>     |      |
|   |      | <b>stands an EK 45 . . . . .</b>  | 67   |
| . . . . . 66  |      |                                   |      |

**I. Erläuterungen zu Abs. 7:  
Getrennter Ausweis und gesonderte Feststellung  
der Endbestände**

|   |      |   |      |
|---|------|---|------|
|   | Anm. |   | Anm. |
| <b>I. Verfahrensrechtliche<br/>Vorschrift</b> ..... | 70   | <b>II. Getrennter Ausweis der<br/>Endbestände</b> ..... | 71   |
|   |      | <b>III. Gesonderte Feststellung</b> . .                 | 72   |

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 36**

**Schrifttum:** HERZIG, Die Liquidation von Kapitalgesellschaften im körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren, FR 1979, 289; HEIMFARTH, Das Leg-ein-Hol-zurück-Verfahren zur Vermeidung der Definitiv-Körperschaftsteuer bei Liquidation, DB 1983, 1734; GOUTIER/SPÖNLEIN, Gestaltungsmöglichkeiten unter dem KStG 1977, GmbHR 1985, 264; KUSSEL, Steuerliche Überlegungen zum Ausschüttungsverhalten von Kapitalgesellschaften im Jahr 1994, DB 1994, 552; PACH-HANSENHEIMB, Die Umgliederung des EK 56 und EK 50 nach StandOG und StMBG, DStR 1994, 1181; HERZIG/SCHIFFERS, Steuersatzänderungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 – Auswirkungen auf die Unternehmensbesteuerung, DB 1999, 972; HOFFMANN, Steuergestaltungen bei bilanziellen Stützmaßnahmen von Kapitalgesellschaften Eine Darstellung anhand von Fallbeispielen, GmbHR 1999, 848; BEHRE/MENSE, Beratungsaspekte zum Entwurf eines Steuersenkungsgesetzes, StuB 2000, 243; BISCHOF/BÖRNER, Die Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform auf die Beziehung zwischen Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern, StuB 2000, 1125; BRINKMEIER, Leitfaden zur Vorbereitung auf die Unternehmenssteuerreform. Eckdaten zu den Gesetzesänderungen mit Checkliste, GmbH-StB 2000, 220; CHRISTOFFEL, Steuerreformfalle, GmbH-Steuerpraxis 2000, 183; DÖRNER, Gestaltungsempfehlungen zur Ausschüttungspolitik in der Übergangsphase vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren, Inf. 2000, 589; DÖTSCH/PUNG, Die geplante Reform der Unternehmensbesteuerung, DB 2000, Beilage 4; DÖTSCH/PUNG, Steuersenkungsgesetz: Die Änderungen bei der Körperschaftsteuer und bei der Anteilgeberbesteuerung, DB 2000, Beilage 10; EISGRUBER, Unternehmenssteuerreform 2001: Das Halbeinkünfteverfahren auf der Ebene der Körperschaft, DStR 2000, 1493; ERLE/SAUTER (Hrsg.), Reform der Unternehmensbesteuerung, Köln 2000, 244; FROTSCHER, Die körperschaftsteuerliche Übergangsrechnung nach dem StSenkG, BB 2000, 45; GAIL ua., Aktuelle Entwicklungen des Unternehmenssteuerrechts - Steuerliche Überlegungen zum Jahresende 2000 -, DB 2000, Beilage 15; GÜNKEL/FENZL/HAGEN, Diskussionsforum Unternehmenssteuerreform: Steuerliche Überlegungen zum Übergang auf ein neues Körperschaftsteuersystem, insbesondere zum Ausschüttungsverhalten bei Kapitalgesellschaften, DStR 2000, 445; HARITZ/SILABON, Unternehmensreform: Übergangsregelung bis in das Jahr 2002, GmbHR 2000, 593; HARLE/KULEMANN, Die Übergangsregelungen im neuen Körperschaftsteuerrecht, DStZ 2000, 737; HOMBURG/THEISEN, Steuersenkungsgesetz: Das gefangene Eigenkapital, DB 2000, 1930; KIESEL, Ausschüttungspolitik unter Berücksichtigung des Regierungsentwurfs zum Steuersenkungsgesetz, BB 2000, 1014; KOHLHAAS, Rechtsfolgen einer überhöhten Vorabausschüttung, GmbHR 2000, 796; KORN/STRAHL, Gesetzesänderungen durch das StSenkG: Überblick, Wirkungen, Handlungsbedarf, KÖSDI 2000, 12581; KORN/STRAHL, Zum Ausschüttungsverhalten von Kapitalgesellschaften beim EK 45 und EK 40 im Rahmen des StSenkG, StuB 2000, 812; KULEMANN/HARLE, Die Unternehmenssteuerreform „droht“ – EK 45 und EK 40 jetzt ausschütten?, GStB 2000, 129; KULEMANN/HARLE, Zum Ausschüttungsverhalten von Kapitalgesellschaften beim EK 45 und EK 45a im Rahmen des Steuersenkungsgesetzes, StuB 2000, 812; NEUMANN, Der Übergang zum neuen Körperschaftsteuersystem, Sonderheft zu EStB/GmbH-StB 2000, 18; o.V., Das Steuersenkungsgesetz, GStB 2000, 249; ORTH, Steuersenkungsgesetz: Umstellung des Wirtschaftsjahres als Gestaltungsmöglichkeit, DB 2000, 2136; RÖDDER/SCHUMACHER, Unternehmensteuerreform 2001 – Eine erste Analyse des Regierungsentwurfs aus Beratersicht, DStR 2000, 353; RÖDDER/METZNER, Ausschüttungspolitische Überlegungen im Hinblick auf die Unternehmensteuerreform – Ein Synopse der für EK 45/40 zu erwartenden Rahmenbedingungen, DStR 2000, 960; ROSER, Überlegungen zur Vermeidung nachteiliger Effekte aus der Umgliederung des verwendbaren Eigenkapitals zum 31.12.2000, GmbHR 2000, 1189; SCHAUMBURG/RÖDDER (Hrsg.), Unternehmenssteuerreform 2001, München 2000, 653; SCHIFFERS, Steuersenkungsgesetz: Gewinnausschüttungspolitik in der Übergangsphase vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren, GmbHR 2000, 901; SCHNEELOCH/RAHIER/TROCKELSBRAND, Steuerplanerische Überlegungen zur Unternehmenssteuerreform, DStR 2000, 1619; SEIFERT, Die Unternehmenssteuerreform 2001, BuW 2000, 756; ALTENDORF, Praxisüberlegungen zu den Übergangsregelungen bei der Zwangsumwandlung des verwendbaren Eigenkapitals, NWB 2001, 4459; BINZ/SORG, Die

verdeckte Gewinnausschüttung nach der Unternehmenssteuerreform, DStR 2001, 1457; CREZELIUS, Dogmatische Grundstrukturen der Unternehmenssteuerreform, DB 2001, 221; DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, Verlustvor- und -rücktrag beim Übergang zum neuen Körperschaftsteuersystem, DStR 2001, 641; FÖRSTER/ORT, Ausgewählte Beispiele zur Zwangsumgliederung des verwendbaren Eigenkapitals, Stbg 2001, 349; HEY, Bedeutung und Besteuerungsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung nach der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2001, 1; HOFFMANN, Die „EK 02-Fälle“ von 2001 bis 2015, GmbH-StB 2001, 34; JÜNGER, Liquidation und Halbeinkünfteverfahren, BB 2001, 69; KULEMANN/HARLE, Ausschüttungspolitik 2000 und 2001 – Die Gefahrenquellen, GmbHR 2001, 67; MAACK, Systemübergreifende Liquidation von Kapitalgesellschaften, DStR 2001, 1064; OTT, Gewinnausschüttungspolitik bei Kapitalgesellschaften vor und nach der Systemumstellung im Körperschaftsteuerrecht, StuB 2001, 8; PRINZ, Leitgedanken zum Übergang des verwendbaren Eigenkapitals auf das neue Körperschaftsteuersystem und zur Ausschüttungspolitik, GmbHR 2001, 125; PRINZ/THURMAYR, Die „doppelte EK 45-Umgliederungsfälle“: Ist die Saldierung von empfangenen und geleisteten Gewinnausschüttungen in einer Kapitalgesellschaft gesetzlich ausgeschlossen?, GmbHR 2001, 798; RÖDDER/SCHUMACHER, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Teil II), DStR 2001, 1685; SCHIFFERS, Steueroptimale Gewinnverwendung bei personenbezogenen GmbH, GmbH-StB 2001, 136; SCHÖNWALD, Halbeinkünfteverfahren – Übergangsregeln. Darstellung der Sonderregelungen zur Umgliederung des verwendbaren Eigenkapitals, StuSt. 2001, 116; SCHWEDHELM/BINNEWIES, Realisierung von Körperschaftsteuerguthaben zum Systemwechsel, DB 2001, 503; UHL/GEISSELMAIER, „Leg-ein-Hol-Zurück-Verfahren“ zur optimalen Nutzung des Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens, DStR 2001, 385; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, Unternehmenssteuerreform 2001: Die optimale Ausschüttungsstrategie, BB 2001, 1381; NEU, Die Liquidationsbesteuerung der GmbH, GmbHR 2002, 57; RÖDDER/SCHUMACHER, UntStFG: Wesentliche Änderungen des verkündeten Gesetzes gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2002, 105; STRECK/BINNEWIES, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Behandlung des Körperschaftsteuer-Guthabens von Körperschaften im Rahmen der Systemumstellung vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren, DB 2002, 1956; BRINKMEIER, Die Liquidationsbesteuerung der GmbH – Konsequenzen aus dem BMF-Schreiben vom 26.8.2003, GmbH-StB 2003, 289; DÖTSCH/PUNG, Organschaftbesteuerung: Das Einführungsschreiben des BMF vom 26.8.2003 und weitere aktuelle Entwicklungen, DB 2003, 1970; FÜGER/RIEGER, Anwendungserlass zu § 8b KStG – Ausgewählte Zweifelsfragen, FR 2003, 543 (Teil 1); FR 2003, 589 (Teil 2); BALMES, Anmerkung zum Beschluss des BVerfG vom 17.11.2009, BB 2010, 873; BAREIS, Verfassungswidriger Übergang auf das Halbeinkünfteverfahren. Anmerkungen zum Beschluss des BVerfG vom 17.11.2009 – 1 BvR 2192/05, FR 2010, 472, FR 2010, 455; KORN, Übergangsregelung vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren mit dem Gleichheitssatz nicht vereinbar, NWB 2010, 640; PRINZ, Anmerkung zum Beschluss des BVerfG vom 17.11.2009, GmbHR 2010, 375; WASSERMAYER, Anmerkung zum Beschluss des BVerfG vom 17.11.2009, DB 2010, 425; FUSSBROICH, Körperschaftsteuererklärung 2010, NWB 2011, 1359; HOLST/NITSCHKE, Vernichtung von Körperschaftsteuererminderungspotenzial trotz der Neuregelung durch das JStG 2010, DStR 2011, 1450; KASPERCZYK/HÜBNER, Wie viel vernichtetes Körperschaftsteuerguthaben kann gerettet werden? Verfahrensrechtliche Aspekte im Zusammenhang mit dem Körperschaftsteuerguthaben gemäß JStG 2010, DStR 2011, 1446; SCHÖNWALD, JStG 2010, Änderungen bei der Umgliederung des verwendbaren Eigenkapitals – Kein Verlust von Körperschaftsteuererminderungspotenzial mehr, NWB 2011, 1276; GESERICHT, Der Nachweis der Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten nach der Neuregelung im StVereinfG 2011, DStR 2012, 1490; GÜNTHER, Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung zur Umgliederung des verwendbaren Eigenkapital, EStB 2012, 16

1

## I. Grundinformation zu § 36

Durch das StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428) wurde § 36 neu geschaffen und zählt gemeinsam mit den §§ 37 bis 39 zu den Übergangsvorschriften vom kstl. Anrechnungsverfahren mit seiner zT sehr dif-



ferenzierten Gliederung des vEK gem. § 30 aF zum Halbeinkünfteverfahren bzw. aktuell Teileinkünfteverfahren, welches eine detaillierte EK-Gliederung nicht mehr vorsieht (vgl. KORN/STRAHL, KÖSDI 2000, 12581 [12582 Rn. 12]), sondern nur noch für das stl. Einlagekonto gem. § 27 eine Fortschreibung anordnet.

Trotz seiner Stichtagsbezogenheit hat § 36 weitreichende Bedeutung, erstens zeitlich für den 18jährigen Übergangszeitraum für die KStMinderung (§ 37) und KStErhöhung (§ 38) und zweitens materiell für das vor und nach der Umgliederung vorhandene KStMinderungspotenzial. Ursprünglich wurde gem. dem zwischenzeitlich gestrichenen Abs. 3 ein positiver Teilbetrag an EK 45 umgliedert in EK 40 (27/22 des Bestands an EK 45) und EK 02 (– 5/22 des Bestands an EK 45). Daran schloss sich in einer Vielzahl von Fällen eine Verrechnung des negativen EK02 mit positivem EK40 an, mit der Folge, dass vormaliges EK45 in ein betragsmäßig identisches EK40 umgewandelt wurde, das aber ein geringeres KStMinderungspotenzial verkörperte. Diese Konsequenz, der sich Unternehmen zT nicht entziehen konnten, wurde vom BVerfG mit Beschl. v. 17.11.2009 (1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1 = BFH/NV 2010, 803 = FR 2010, 472) als verfassungswidrig eingestuft, woraufhin der Gesetzgeber Abs. 3 durch Abs. 6a ersetzte.

Die von § 36 angeordneten Umgliederungen sowie Bereinigungen vollziehen sich in fünf Schritten:

**Schritt 1: Letztmalige Feststellung des vEK.** Ausgangspunkt für die Ermittlung der Endbestände ist gem. Abs. 1 die letzte Feststellung des vEK nach altem Recht, regelmäßig zum 31.12.2000 bzw. zum Schluss des Wj. 2000/2001 bei vom Kj. abweichendem Wj.

**Schritt 2: Berücksichtigung von Gewinnausschüttungen.** Nach Abs. 2 werden die Gewinnausschüttungen berücksichtigt, welche die unbeschr. stpfl. Körperschaften und Personenvereinigungen noch unter der Geltung des abgeschafften Anrechnungsverfahrens vornehmen, bzw. welche sie von anderen Körperschaften und Personenvereinigungen erhalten.

**Schritt 3: Bereinigungen.** Die bisherige vEK-Gliederung zeichnete sich dadurch aus, dass zahlreiche verschiedene Teilbeträge des vEK nebeneinander bestanden. Aus dieser Vielzahl erlangen vier Teilbeträge (EK 45, EK 40, EK 02 sowie EK 04) weiterhin Bedeutung; der Rest wird Bestandteil der sonstigen Rücklagen. Die für die Bereinigung notwendigen Verrechnungen werden in Abs. 4–6a angeordnet.

**Schritt 4: Umgliederung des EK 45.** Verbleibt nach diesen Umgliederungen/Zusammenfassungen ein positiver Bestand an EK 45, wird dieser mit einem positiven Bestand an EK 02 zusammengefasst. Die in den EK 45 bzw. EK 02 verkörperten KStMinderungs- bzw. -Erhöhungspotentiale werden über den Restbestand an EK 40 ausgeglichen (Abs. 6a).

**Schritt 5: Gesonderte Feststellungen.** Abschließend wird das Ergebnis der verschiedenen Umgliederungen und Bereinigungen gesondert festgestellt. Die gesonderten Feststellungen bilden die Grundlage für KStMinderungen aus den früheren EK 45 und EK 40 (§ 37), KStErhöhungen aus ehemaligem EK 02 (§ 38) während des 18jährigen Übergangszeitraums bzw. dauerhaft für einen Positivbestand an das EK 04 (§ 39).

2

## II. Rechtsentwicklung des § 36

**StSenkG v. 23.10.2000** (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): § 36 wurde durch das StSenkG in das KStG eingefügt und umfasst seitdem die Ermittlung der aufgrund der Beendigung des Anrechnungsverfahrens letztmalig festzustellenden Endbestände des vEK.

**StEuglG v. 19.12.2000** (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): In Abs. 2 Satz 3 wurde lediglich die Verweisung auf § 34 Abs. 10a Satz 2 bis 5 durch § 34 Abs. 10a Satz 6 bis 10 ersetzt.

**UntStFG v. 20.12.2001** (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): Durch das UntStFG wurden Abs. 4–6 redaktionell geändert und es erfolgten einige Klarstellungen. Materiell-rechtl. Änderungen ergaben sich dadurch nicht (zum Teil str.). Die Abs. 1–3 blieben unverändert. Allerdings wurden durch das UntStFG die Folgen bei Liquidation von Körperschaften in § 40 Abs. 4 gesondert geregelt (s. auch Anm. 12).

**StBAG v. 23.7.2002** (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714): In Abs. 2 Satz 3 wurde lediglich die ursprüngliche Verweisung auf § 34 Abs. 10a angepasst auf § 34 Abs. 12.

**JStG 2010 v. 8.12.2010** (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Im Rahmen des JStG 2010 wurde die in der Praxis materiell bedeutsamste Vorschrift, der Abs. 3, gestrichen und durch Abs. 6a ersetzt. Abs. 3 enthielt die sog. Umgliederungsfälle (s. Anm. 40 ff.). Der aktuelle Gesetzestext ist in § 34 Abs. 13f KStG abgedruckt und ist auf Fälle anwendbar, die bei Verkündung des JStG 2010 noch nicht bestandskräftig waren.

## III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 36

### 3 1. Bedeutung

Die Bedeutung des § 36 liegt erstens in der Reduzierung der Zahl der vEK, um damit die Basis für das Übergangsregime zu schaffen. Sie liegt zweitens aufgrund des zeitlich kurzen Anwendungsbereichs in der massiven Beeinflussung der Ausschüttungspolitik von Körperschaften, von der mittelständischen GmbH bis hin zur börsennotierten Publikums-AG. Die massiv erhöhten Ausschüttungen führten in der Folge zu einer Erosion des KStAufkommens in 2001 und 2002 (aufgrund der durch die Gewinnausschüttungen ausgelösten KStMinderungen), Erhöhung des Aufkommens aus den nicht veranlagten Steuern vom Ertrag, dh. ua. KapErtrSt vor allem in 2001 (einzubehalten aufgrund der Gewinnausschüttungen) und Rückgang der Einnahmen aus der veranlagten ESt. in 2001 bis 2003 aufgrund der KStAnrechnungsguthaben. Dies zeigt der folgende Auszug aus den kassenmäßigen Steuereinnahmen, gegliedert nach Steuerarten, über den Zeitraum von 1999 bis 2003 (Quelle: [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)):

| Steuerart                              | 1999<br>Mio. € | 2000<br>Mio. € | 2001<br>Mio. € | 2002<br>Mio. € | 2003<br>Mio. € |
|--|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Veranlagte ESt                         | 10 887         | 12 225         | 8 771          | 7 541          | 4 568          |
| Nicht veranlagte<br>Steuern vom Ertrag | 11 308         | 13 515         | 20 885         | 14 024         | 9 001          |
| KSt                                    | 22 359         | 23 575         | – 426          | 2 864          | 8 275          |

## 2. Verfassungsmäßigkeit

3a

**Verfassungswidrigkeit der durch das StSenkG eingeführten Abs. 3 iVm. Abs. 4:** Das BVerfG sah es mit Beschl. v. 17.11.2009 (1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1; zur Diskussion s. insbes. BAREIS, FR 2010, 455; PRINZ, GmbHR 2010, 375; daneben BALMES, BB 2010, 873; KORN, NWB 2010, 640; WASSERMAYER, DB 2010, 425) als mit dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG unvereinbar an, dass die in Abs. 3 und Abs. 4 enthaltenen Übergangsregelungen vom kstl. Anrechnungszum Halbeinkünfteverfahren bei einzelnen Unternehmen zu einem Verlust von KStMinderungspotenzial führen, der bei einer anderen Ausgestaltung der Übergangsvorschriften hätte vermieden werden können, ohne Abstriche an den gesetzgeberischen Zielen machen zu müssen. Das BVerfG verwarf die Argumente, vor allem des BMF, für die bisherigen Regelungen, welche der Vereinfachung dienen sollten und darüber hinaus den Unternehmen ausreichend Gestaltungsmöglichkeiten geboten hätten, um die Umgliederungsfälle, welche sich in dem Verlust von KStMinderungspotenzial äußerte, zu umgehen. Nach Ansicht des BVerfG hätte es mildere Mittel gegeben, zB indem das KStMinderungspotenzial unmittelbar aus dem EK 45 und EK 40 abgeleitet würde. Die Vorteile der Typisierung bzw. Pauschalierung müssen in einem angemessenen Verhältnis zur Gleichheit der stl. Belastung der betroffenen Unternehmen stehen. Dies war nach Überzeugung des BVerfG bei den bisherigen Regelungen nicht mehr der Fall.

**Gesetzliche Neuregelung im Rahmen des JStG 2010:** Ausweislich des Berichts des FinAussch. (BTDrucks. 17/3549, 32 f.) geht der Gesetzgeber davon aus, dass die Beanstandungen des BVerfG in dessen Beschl. v. 17.1.2009 durch die Einfügung von § 34 Abs. 13f fristgemäß und gleichheitsgerecht umgesetzt wurden. Dies gilt insbes. für den Umstand dass nach der vormaligen Regelung die Umgliederung des EK 45 in EK 40 und EK 02 für diejenigen Unternehmen zu einem Wegfall von KStMinderungspotenzial führen konnte, die nur über einen geringen oder keinen Bestand an EK 02 verfügten. Der FinAussch. betont dabei, dass durch die Streichung des Abs. 3 und Einfügung des Abs. 6a eine einfache Regelung gefunden wurde, die komplizierte Folgeänderungen vermeidet.

**Verfassungsmäßigkeit der Neuregelungen durch das JStG 2010:** Auch nach Auffassung des BFH in seinem Ur. v. 20.4.2011 (I R 65/05, BStBl. II 2011, 983 = FR 2012, 269) sind die durch das JStG 2010 getroffenen Regelungen zur Umgliederung der Teilbeträge des vEK in ein KStGuthaben mit dem GG vereinbar. Das betrifft auch die in § 36 Abs. 4 KStG 1999 idF des StSenkG angeordnete und insoweit fortgeltende Verrechnung von negativem nicht belastetem vEK mit belastetem vEK. Nach Auffassung des BFH sah das BVerfG ausschließlich die Rückumgliederung eines aufgrund der Umgliederung des EK 45 entstandenen bzw. erhöhten negativen unbelasteten vEK (EK 02) durch das Zusammenspiel von Abs. 3 und 4 als verfassungswidrig an. Die in Abs. 4 angeordnete Umgliederung von in früheren Jahren entstandenem negativem unbelastetem vEK, zB von EK 02 aufgrund von Verlusten, ist allein für sich nach Auffassung des BFH nicht verfassungswidrig (vgl. auch GÜNTHER, EStB 2012, 16). Der Umstand, dass es dadurch in Sonderfällen (Gewinnausschüttungen während des Anrechnungsverfahrens vor oder nach Verlustphasen) zu einer Benachteiligung einzelner Stpfl. kommen kann, ist nach Auffassung des BFH vom Typisierungsspielraum des Gesetzgebers umfasst. Insofern teilt der BFH nicht die verfassungsrechtl. Bedenken von HOLST/NITZSCHKE (DStR 2011, 1450 [1452 f.]) zum JStG 2010. Auch die FinVerw. hat keine verfassungsrechtl. Bedenken gegen die gesetzlichen Neuregelungen (vgl. OFD Nds. v. 15.4.2011, DStR 2011, 1228).

#### IV. Geltungsbereich des § 36

**Sachlicher Geltungsbereich:** § 36 ist eine speziell auf die Gliederung des vEK für das Übergangsjahr zugeschnittene Norm. Dabei werden die einzelnen Teilbeträge des vEK in verschiedenen Schritten umgegliedert und zusammengefasst, um als Ausgangsbasis für das Halbeinkünfteverfahren dienen zu können.

**Persönlicher Geltungsbereich:** Der persönliche Geltungsbereich des § 36 leitet sich aus dessen sachlichem Geltungsbereich ab. Obwohl § 36 nicht ausdrücklich bestimmt, wer von dieser Umgliederungsvorschrift betroffen ist, lässt sich dieser Personenkreis eindeutig abgrenzen. § 36 ist anwendbar auf

- unbeschränkt stpfl. KapGes.;
- unbeschränkt stpfl. Körperschaften sowie unbeschr. stpfl. Personenvereinigungen, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören (§ 43 aF), die sog. Anrechnungskörperschaften. Bei diesen Körperschaften bzw. Personenvereinigungen galten gem. § 43 aF die §§ 27–42 aF sinngemäß bzw. über deren Wortlaut hinaus. Zu diesen sonstigen Körperschaften zählen die Genossenschaften sowie die sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts, nicht jedoch rechtsfähige Stiftungen und Anstalten sowie der VVaG. Auskehrungen an die Destinatäre der Stiftungen führen bei diesen nicht zu Kapitalerträgen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG (FG Ba.-Württ. v. 24.10.2011 – 10 K 3397/09, EFG 2012, 174, rkr.). Bei den Personenvereinigungen sind Realgemeinden sowie wirtschaftliche Vereine zu nennen.

Auf unbeschr. stpfl. Vermögensmassen ist § 36 nicht anzuwenden. Vermögensmassen können zwar gem. § 1 Abs. 1 unbeschr. kstpfl. sein, sie wurden jedoch nicht von § 43 aF erfasst.

Ausländische Körperschaften oder Personenvereinigungen fallen nur dann in den Anwendungsbereich des § 36, wenn sie unbeschr. stpfl. sind, dh. entweder ihren Sitz (wohl nur ausnahmsweise) oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben.

**Zeitlicher Geltungsbereich:** s. Anm. 10 f. Gemäß § 34 Abs. 13f ist § 36 in den Fällen, in denen die Bestände iSd. Abs. 7 noch nicht bestandskräftig festgestellt sind, in der durch das JStG 2010 geltenden Fassung anzuwenden. Diese Fassung ist bei § 34 Abs. 13f abgedruckt. Maßgeblich für den Zeitpunkt der Bestandskraft ist uE das Inkrafttreten des JStG 2010, dh. der Tag nach dessen Verkündung im BGBl. (Art. 32 Abs. 1 JStG 2010), dh. der 14.12.2010 (vgl. allg. zum Zeitpunkt der Verkündung von Gesetzen GESERICH, DStR 2012, 1490 [1491]). Zu diesem Zeitpunkt ist die Feststellungsverjährung für die Endbestände des vEK zum 31.12.2001 für die allermeisten Fälle bereits eingetreten, außer in Fällen der Steuerverkürzung oder -hinterziehung (vgl. KASPERCZYK/HÜBNER, DStR 2011, 1446 [1447]). Gleichwohl sehen KASPERCZYK/HÜBNER unter Hinweis auf § 181 Abs. 5 AO die Möglichkeit einer Verjährungsdurchbrechung gegeben. Nach § 181 Abs. 5 AO kann eine gesonderte Feststellung auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist insoweit erfolgen, als die gesonderte Feststellung für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für welche die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist. Nachdem die Festsetzungsfrist für das KStGuthaben gem. § 37 Abs. 5 Satz 8 nicht endet, bevor der letzte Jahresbetrag fällig geworden ist und die erstmalige Festsetzung des EK 45 in einem Ergänzungs- oder Änderungsbescheid entscheidende materielle Bedeutung für die darauf folgende Festsetzung des KStGuthabens hat, sehen KASPERCZYK/HÜBNER den Anwendungsbereich des § 181 Abs. 5 AO

als gegeben an. Dieser Auffassung ist entgegenzuhalten, dass § 181 Abs. 5 AO nach der BFH-Rspr. zwar nicht nur für die erstmalige Feststellung, sondern auch die Änderung und Berichtigung von Feststellungsbescheiden gilt. Allerdings müssen der Tatbestand einer Vorschrift erfüllt sein, der zu einer Änderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheids berechtigt (zB BFH v. 31.10.2000 – VIII R 14/00, BStBl. II 2001, 156 [158]). § 181 Abs. 5 AO ist deshalb keine eigenständige Änderungsvorschrift, sondern nur anwendbar, wenn zusätzlich die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Korrekturvorschrift erfüllt sind (vgl. SÖHN in HHSp., § 181 AO Rn. 113). Entscheidungen des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit einer Rechtsnorm oder nachträgliche Gesetzesänderungen stellen jedoch keine neuen Tatsachen iSv. § 173 Abs. 1 AO dar (vgl. AEAO zu § 173 AO Rn. 1.1.2 mwN).

Die FinVerw. lehnt mit Hinweis auf § 34 Abs. 13f Anträge auf Änderung der Bescheide über die Festsetzung des KStGuthabens mit der Begr. ab, dass diese Folgebescheide zu dem (Grundlagen-)Bescheid über die Endbestände des vEK sind und diese wiederum aufgrund von BVerfG v. 17.11.2009 (1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1 = BFH/NV 2010, 803) nicht geändert werden können (vgl. OFD Nds. v. 15.4.2011, DStR 2011, 1228).

## V. Verhältnis des § 36 zu anderen einfachgesetzlichen Vorschriften

5

**Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG:** §§ 36 ff. treten an die Stelle von §§ 27 ff. aF und führen die früher in § 27 aF geregelte KStMinderung und -Erhöhung in veränderter Form über einen Übergangszeitraum von 18 Jahren fort. § 34 Abs. 12 (vormals 10a) iVm. Abs. 1, 1a KStG 1999 idF des StSenkG regeln die letztmalige Anwendung des kstl. Anrechnungsverfahrens und damit zugleich den zeitlichen Anwendungsbereich des neuen KStRechts und damit der Übergangsregelungen. § 34 Abs. 13f KStG 1999 idF des StVereinfG 2011 regelt die Anwendung des neu eingefügten Abs. 6a. § 36 bildet die rechnerische und verfahrensrechtl. Basis für das Anrechnungsguthaben gem. § 37, die KStErhöhung nach § 38 und das stl. Einlagenkonto entsprechend § 27.

**Verhältnis zum Handelsrecht:** Die in § 36 geregelte Umgliederung hat keinen Einfluss auf die handelsrechtl. Vorgaben für die Gewinnausschüttung. Im Hinblick auf die rechtzeitige Ausschüttung von belastetem EK im Übergangsjahr 2001 kommt der Einhaltung der gesellschaftrechtl. Vorschriften für einen ordnungsgemäßen Gewinnverteilungsbeschluss maßgebende Bedeutung zu (vgl. Anm. 24 ff.).

## VI. Verfahrensfragen

6

§ 36 enthält in Abs. 7 die verfahrensrechtl. Vorschriften zur Behandlung der umgelierten und bereinigten Teilbeträge des vEK; es wird die gesonderte Feststellung der Endbestände angeordnet. Die Bestandskraft des Feststellungsbescheids gem. Abs. 7 entscheidet über die Anwendbarkeit der durch das JStG geänderten Umgliederungsvorschriften (zu Verjährungsfragen vgl. Anm. 4).

Über Abs. 7 hinaus ist auch Abs. 1 verfahrensrechtl. von Bedeutung, da als Ausgangspunkt für die verschiedenen Umgliederungsschritte die letzte gesonderte Feststellung des vEK festgelegt wird. Aus dem Zusammenhang von Abs. 1 und Abs. 7 stellt sich zB die Frage, ob der letzte Feststellungsbescheid des vEK ein

Grundlagenbescheid für die gesonderte Feststellung der Endbestände gem. Abs. 7 ist (im Einzelnen s. Anm. 16).

7–9 Einstweilen frei.

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Letztmalige Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals  
als Ausgangspunkt für die Ermittlung der Endbestände  
des verwendbaren Eigenkapitals**

**I. Zeitlicher Geltungsbereich: Anwendung bei letztmaliger  
Geltung des KStG 1999**

10 **1. Grundsatz: Ermittlung zum 31.12.2000 bzw. Ende des Wj. 2000/2001**

Abs. 1 bestimmt den Zeitpunkt der Ermittlung der Endbestände der Teilbeträge des vEK.

**Auf den Schluss des Wirtschaftsjahrs:** Damit übernimmt Abs. 1 die gesetzliche Regelung in § 30 Abs. 1 KStG 1999, wonach das vEK zum Schluss eines jeden Wj. entsprechend seiner Tarifbelastung zu gliedern ist.

**Letztes Wirtschaftsjahr:** Enden zB durch Umstellung mehrere Wj. im VZ der letztmaligen Geltung des KStG 1999, ist auf das letzte Wj. abzustellen. Die vEK-Endbestände werden damit nur einmal ermittelt.

**Letztmalige Geltung des KStG 1999:** Folgende Fälle sind zu unterscheiden (eine instruktive Übersicht zum Wechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren findet sich in der VfG. der OFD Koblenz v. 15.5.2001 (StEK KStG 1977 § 36 Nr. 10; GmbHR 2001, 594) eine Aufstellung über wichtige Zeitpunkte in der Übergangsphase vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren findet sich bei BAUSCHATZ in GOSCH, vor §§ 36-39 Rn. 21).

► *Wirtschaftsjahr entspricht Kalenderjahr:* Die Endbestände sind zum 31.12.2000 zu ermitteln. Dieser Zeitpunkt gilt auch in solchen Fällen, in denen eine Körperschaft ihr Wj. noch im Jahr 2000 auf das Kj. oder erstmals im Jahr 2001 auf einen vom Kj. abweichenden Zeitraum umstellt (s. auch BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 – Tz. 2 einschließlich der Voraussetzungen für eine wirksame Umstellung des Wj. in Rn. 3).

► *Wirtschaftsjahr weicht vom Kalenderjahr ab:* Die Endbestände sind zum Ende des Wj. 2000/2001 zu ermitteln, zB bei einem vom 1. Juli bis 30. Juni dauernden Wj. zum 30.6.2001. Wird im Jahr 2001 das Wj. auf das Kj. umgestellt, sind wegen des Abstellens auf das letzte Wj. die Endbestände zum 31.12.2001 zu ermitteln (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 36 Rn. 11).

**2. Sonderfälle**

11 **a) Neu gegründete Körperschaften**

Soweit im VZ 2000 Körperschaften (zB Vorgesellschaften, nicht aber Vorgründungsgesellschaften) neu gegründet wurden, gelangt das bisherige KStRecht zur

Anwendung. Diese Körperschaften unterliegen ohne weitere Besonderheiten den Umgliederungsvorschriften.

Bei einer im VZ 2001 und ggf. in 2002 neu gegründeten Körperschaft ist auf deren Ergebnis das neue KStRecht anzuwenden (s. auch BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 – Tz. 2), und zwar unabhängig davon, ob das Wj. mit dem Kj. übereinstimmt oder nicht.

Demzufolge kann es für diese Körperschaften auch bei abweichendem Wj. eine Feststellung von Endbeständen des vEK grds. nicht geben.

Eine Ausnahme besteht allerdings bei neu gegründeten Körperschaften, welche Beteiligungen halten und Gewinnausschüttungen von anderen Körperschaften empfangen, die noch dem Anrechnungsverfahren unterliegen. Diese Ausnahme ist Folge der Regelungen zum Sondersteuersatz von 45 % bzw. 40 % bei Ausschüttung von Altrücklagen während des Übergangsregimes (§ 34 Abs. 10a Sätze 2 ff. idF des StSenkG 2000 betr. Ausschüttungen aus dem EK 45). § 34 Abs. 12 Sätze 6 ff. idF des StSenkG 2000 enthalten die entsprechende Regelung für Ausschüttungen, welche aus dem EK 40 finanziert werden, allerdings mit der Besonderheit, dass bezüglich der empfangenden Körperschaft nicht danach differenziert wird, wie deren Leistungen bei deren Empfängern besteuert werden. Gleichzeitig steht der empfangenden Körperschaft das durch die Ausschüttungen vermittelte KStAnrechnungsguthaben zu (§ 49 Abs. 1 aF iVm. § 52 Abs. 50c EStG idF des StSenkG 2000).

§ 34 Abs. 12 unterscheidet nicht zwischen bereits bestehenden und neu gegründeten Körperschaften. Demzufolge unterliegen auch neu gegründete Körperschaften den Regelungen zu den Sondersteuersätzen. Da bei in 2001 neu gegründeten Körperschaften Altbestände an vEK nicht vorhanden sein können, stellt sich die Frage, wie derartige Fälle im Rahmen des § 36 behandelt werden. Dabei ist der Auffassung von DÖTSCH/PUNG zuzustimmen (GmbHR 2001, 641 [647 f.]), wonach auf den Gründungszeitpunkt der neu gegründeten Körperschaft Teilbeträge mit Nullbeständen gebildet und die Zugänge analog § 36 Abs. 2 Satz 3 behandelt werden (glA DÖTSCH in DJPW, § 36 Rn. 6b; sowie FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 36 Rn. 15a).

### b) Im Liquidationsstadium befindliche Kapitalgesellschaften

12

Ursprünglich enthielten die gesetzlichen Vorschriften zum Übergangsregime überhaupt keine Regelungen für Körperschaften, welche sich zum Zeitpunkt des Systemwechsels in Liquidation befanden (sog. systemübergreifende Liquidation). Diese Lücke im Gesetz wurde erst durch das UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35) geschlossen, indem

- § 34 Abs. 14 die Vorschriften zur erstmaligen Anwendung des neuen KStRechts bei in Liquidation befindlichen Körperschaften und Personenvereinigungen enthält;
- § 40 Abs. 4 die Regelungen zur Minderung bzw. Erhöhung der KSt gem. §§ 37, 38 bei der Vermögensverteilung der Körperschaft/Personenvereinigung umfasst, sofern auf diese StSubjekte das neue KStRecht zur Anwendung gelangt.

Demgegenüber enthält Abs. 1 für die Ermittlung der vEK-Endbestände von Körperschaften, welche sich in Liquidation befinden, selbst keine gesonderte Regelung zur letztmaligen Gliederung des vEK.

**Liquidationsbesteuerung und Ermittlung der Endbestände gem. § 36:** Bei einer systemübergreifenden Liquidation umfasst der Besteuerungszeitraum die

VZ der erstmaligen Geltung des KStG bzw. der letztmaligen Gliederung des vEK gem. Abs. 1. Das Ende des Besteuerungszeitraums liegt dann in einem VZ, in welchem das neue KStRecht bereits Anwendung findet und demzufolge eine vEK-Gliederung nicht mehr vorzunehmen ist.

**Beispiel:** Im Juni 2000 wird die Liquidation der A-GmbH beschlossen. Auf die Bildung eines RumpfWj. verzichtet die A-GmbH iL entsprechend dem Wahlrecht des Abschn. 46 Abs. 1 Satz 5 KStR 1995. Die Abwicklung der A-GmbH iL ist im November 2002 beendet. Von der A-GmbH iL wurde eine Gliederung des vEK auf den 31.12.1999 vorgenommen. Diese Gliederung weist einen positiven Bestand an EK 45, aber kein unbelastetes vEK aus. Die nächste und damit letzte vEK-Gliederung wäre nach dem bisherigen KStRecht für November 2002 durchzuführen gewesen. Zum 31.12.2000 sowie zum 31.12.2001 wären trotz Erstellung von Liquidations-Jahresabschlüssen vEK-Gliederungen nicht vorzunehmen. Die A-GmbH iL nimmt im Jahr 2000 eine ordentliche Gewinnausschüttung für das Geschäftsjahr 1999 vor und beschließt im Februar 2001 eine weitere nachträgliche Gewinnausschüttung für das Geschäftsjahr 1999, um das restliche EK 45 vollständig verbrauchen zu können.

► *Wahlrecht des Steuerpflichtigen:* Für die Fälle der systemübergreifenden Liquidation enthält der durch das UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35) eingefügte § 34 Abs. 14 (ursprünglich § 34 Abs. 11) eine ausdrückliche gesetzliche Regelung (zu den früheren Abgrenzungsproblemen und Lösungsmöglichkeiten vgl. MAACK, DStR 2001, 1064f.). § 34 Abs. 14 Satz 1 gibt zunächst den Grundsatz wieder, dass bei Liquidationen, deren Besteuerungszeitraum im Jahr 2001 endet, erstmals das neue KStRecht anzuwenden ist. Der Wortlaut von § 34 Abs. 14 Satz 1 ist insoweit etwas missglückt, als das neue KStRecht selbstverständlich auch für Liquidationen gelten muss, welche in späteren VZ, zB 2002 oder 2003, enden. § 34 Abs. 14 Satz 1 ist dahingehend auszulegen, dass „im Jahr 2001“ als „ab dem Jahr 2001“ zu verstehen ist, dh. im Beispielsfall auch auf die A-GmbH iL. Dies hat Bedeutung für die Anwendung des KStSatzes (zB 26,5 % bei Beendigung der Liquidation in 2003; § 34 Abs. 11a idF v. 15.10.2002).

Im Anschluss an diesen Grundsatz bestimmt § 34 Abs. 14 Satz 2, dass bei systemübergreifenden Liquidationen die Körperschaft folgendes Wahlrecht besitzt, das sie durch einen fristgebundenen Antrag ausübt oder nicht:

▷ *Antrag der Körperschaft bis zum 30.6.2002:* In diesem Fall endet der (erste) Besteuerungszeitraum mit Ablauf des 31.12.2000. Nach zutreffender Auffassung der FinVerw. handelt es sich bei diesem Datum um eine Ausschlussfrist (BMF v. 26.8.2003, BStBl. I 2003, 434 – Tz. 7), deren Überschreitung verfahrensrechtl. nur unter den engen Voraussetzungen des § 110 AO (Wiedereinsetzung in den vorigen Stand) unschädlich ist. Der Antrag hat die folgenden drei Konsequenzen für die Körperschaft:

- – Erstens gelten für diesen ersten Besteuerungszeitraum die Vorschriften des KStG 1999, dh. ua. auch die KStSätze.
- – Zweitens wird durch den Antrag der Abwicklungszeitraum in zwei Besteuerungszeiträume aufgeteilt, weshalb § 34 Abs. 14 Satz 3 zutreffend die Aufstellung eines Zwischenabschlusses auf den 31.12.2000 vorschreibt. Dieser Zwischenabschluss bildet die Grundlage für die Ermittlung der Endbestände des vEK gem. Abs. 7.
- – Drittens sind Regelungen erforderlich, wie während des (ersten) Besteuerungszeitraums vorgenommene Vermögenstransfers von der Ebene der Körperschaft auf diejenige der Anteilseigner stl. zu behandeln sind. Diesbezüglich schreibt § 34 Abs. 14 Satz 5 vor, dass Liquidations-



raten, andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen, welche in dem bis zum 31.12.2000 endenden (ersten) Besteuerungszeitraum gezahlt worden sind, als sonstige Leistungen gelten, auf welche noch das Anrechnungsverfahren anzuwenden ist. Dabei besitzt uE der Terminus „gezahlt“ dieselbe Bedeutung wie „erfolgt“ gem. Abs. 2, dh., es kommt auf den Abfluss der Gewinnausschüttung etc. bei der Körperschaft an (vgl. Anm. 24; glA PUNG/WERNER in DJPW, § 34 Rn. 252).

▷ *hat die Körperschaft bis zum 30.6.2002 keinen Antrag gestellt*, ist für den dann geltenden einheitlichen Besteuerungszeitraum entsprechend dem in § 34 Abs. 14 Satz 1 wiedergegebenen allgemeinen Grundsatz das neue KStRecht anzuwenden, dh.,

- – erstens gelten die neuen Tarifvorschriften;
- – zweitens ist auf die Liquidationsraten, etwaige Abschlagszahlungen etc. das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden und es kommt unter Anwendung des § 40 Abs. 4 (bei bis zum 13.12.2006 abgeschlossenen Liquidationen) zu einer KStMinderung oder KStErhöhung;
- – drittens müssen zunächst die Endbestände des vEK gem. Abs. 7 ermittelt werden, um die KStMinderung oder KStErhöhung zutreffend berechnen zu können. Die Bestände sind uE zum Schluss des letzten vor Beginn der Liquidation endenden Wj. zu ermitteln (glA BMF v. 26.8.2003, BStBl. I 2003, 434 – Tz. 6; DÖRSCH in DJPW, § 36 Rn. 12a). Auch wenn zu diesem Zeitpunkt das neue KStRecht noch nicht anwendbar war, und es damit zu einer echten Rückwirkung kommt, ist diese nicht unzulässig, da der Körperschaft durch die Antragstellung bis zum 30.6.2002 eine Möglichkeit an die Hand gegeben wurde, diese Rückwirkung zu vermeiden, falls sie von Nachteil gewesen sein sollte.

Ferner sind die allgemeinen Grundsätze zu beachten, dass gem. § 11 der Besteuerungszeitraum drei Jahre nicht überschreiten soll. Dies kann dazu führen, dass auch ohne gesonderten Antrag zum 31.12.2000 die Endbestände an vEK zu ermitteln sind (BFH v. 22.2.2006 – I R 67/06, BStBl. II 2008, 312, zur Liquidation einer GmbH, welche zum 1.1.1998 begann).

► *Sonderproblem der ordentlichen Gewinnausschüttungen*: Nach Auffassung der Fin-Verw. soll für ordentliche Gewinnausschüttungen, welche in Besteuerungszeiträumen erfolgen, für die bereits das neue KStRecht gilt, das Anrechnungsverfahren nicht mehr zur Geltung kommen. Sie begründet dies damit, dass es während des Abwicklungszeitraums keine Wj. mehr gebe.

BMF v. 26.8.2003, BStBl. I 2003, 434 – Tz. 11 iVm. Tz. 10 sowie die Nachweise zur streitigen BFH-Rspr. zur Zulässigkeit von ordentlichen Gewinnausschüttungen während des Abwicklungszeitraums in Tz. 10, ferner BFH v. 5.12.199 – I R 116/84, BStBl. II 1991, 372 (374); zum gesellschaftsrechtlichen Meinungsstand vgl. zB FÖRSCHLE/DEUBERT in BUDDE/FÖRSCHLE/WINKELJOHANN, Sonderbilanzen, 4. Aufl. 2008, Rn. T 81f: Gewinnausschüttungen unzulässig.

Diese Auffassung, wonach es Wj. nicht mehr gibt, ist nicht zwingend (zu weiteren Alternativen vgl. DÖRSCH in DJPW, § 40 Rn. 33; BRINKMEIER, GmbH-StB 2003, 289) und uE auch nicht zutreffend. Wenn der stl. Begriff des Wj. mit dem handelsrechtl. Begriff des Geschäftsjahres identisch ist (vgl. zB WITTMER in BLÜMICH, § 4a EStG Rn. 12) und handelsrechtl. eine KapGes. während der Liquidation ein Geschäftsjahr als Liquidations-Geschäftsjahr beibehält (zum Streitstand, ob zum Auflösungsstichtag ein neues Geschäftsjahr beginnt, vgl. FÖRSCHLE/DEUBNER in BUDDE/FÖRSCHLE/WINKELJOHANN, Sonderbilanzen,

4. Aufl. 2008, Rn. T 200 ff.), dann hat sie korrespondierend hierzu strechtlich ein Wj. Dieser Auffassung steht § 11 nicht entgegen, da diese Norm lediglich den Besteuerungszeitraum im Fall der Liquidation gesondert definiert (§ 11 Abs. 1 Satz 2), den Begriff des Wj. jedoch unberührt lässt. Der BFH v. 22.2.2006 (I R 67/06, BStBl. II 2006, 312 [313]) ließ diese Frage ausdrücl. offen. Diese unterschiedlichen Rechtsauffassungen können durchaus gravierende wirtschaftliche Konsequenzen haben:

- bei Zugrundelegung der Auffassung der FinVerw. muss die A-GmbH iL bis zum 30.6.2002 den Antrag gem. § 34 Abs. 14 Satz 2 stellen, damit zumindest die im Jahr 2000 beschlossene Gewinnausschüttung noch unter das Anrechnungsverfahren fällt (BMF v. 26.8.2003, BStBl. I 2003, 434 – Tz. 11 iVm. Tz. 7) und eine Umgliederung des vorhandenen EK 45 vermieden werden kann. Die nachträgliche Ausschüttung in 2001 (zur Frage, wann ein Gewinnverwendungsbeschluss auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage erfolgt, vgl. Anm. 21) fällt nach Auffassung der FinVerw. bereits unter das Halbeinkünfteverfahren. Sie fordert nach ihrer Rechtsauffassung konsequenterweise, dass für die Gewinnausschüttung 2001 bereits erteilte StBescheinigungen durch die A-GmbH iL wieder zurückzufordern und neu auszustellen sind (BMF v. 26.8.2003, BStBl. I 2003, 434 – Tz. 5). Stellt die A-GmbH iL keinen Antrag, gilt bereits für die in 2000 erfolgte Gewinnausschüttung neues Recht und es kommt zur Umgliederung des EK 45 zum 31.12.1999.
- nach der hier vertretenen Rechtsauffassung ist bei der A-GmbH iL
  - – im Fall der rechtzeitigen Antragstellung bis zum 30.6.2002 auch auf die in 2001 erfolgte Gewinnausschüttung noch das Anrechnungsverfahren anzuwenden, da diese Ausschüttung gem. Abs. 2 in dem Wj. erfolgt, das auf dasjenige folgt, für welches das alte KStRecht gem. § 34 Abs. 14 Satz 2 noch gilt;
  - – bei verspäteter oder nicht erfolgter Antragstellung gilt dies zumindest noch für die in 2000 erfolgte Gewinnausschüttung, da in diesem Fall im Jahr 1999 letztmalig das alte KStRecht zur Anwendung gelangte.

Diese Rechtsauffassung ist auch unter dem Gesichtspunkt der verfassungsrechtl. zu würdigenden Rückwirkungsproblematik vorzugswürdig, da sich die vorgenommenen Gewinnausschüttungen nicht mehr rückgängig machen lassen und zB im Fall der A-GmbH iL die Vorschriften zur Liquidationsbesteuerung erst nach den erfolgten Gewinnausschüttungen 2000 und 2001 in das KStG eingefügt wurden. Ferner fügt sie sich konsequent in das Normengefüge der § 34 Abs. 14 Satz 5 und § 36 Abs. 2. Wenn § 34 Abs. 14 Satz 5 vorschreibt, dass bei rechtzeitiger Antragstellung bis 30.6.2002 die bis 31.12.2000 gezahlten Liquidationsraten etc. noch unter das Anrechnungsverfahren fallen, dann korrespondiert dies mit der stl. Behandlung von sonstigen Leistungen gem. Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2. Dann wiederum muss für ordentliche Gewinnausschüttungen bei Liquidationen ein zusätzliches Wj. zur Verfügung stehen, wie dies Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 allg. vorsieht.

► *Abschlagszahlungen auf den zu erwartenden Liquidationserlös (Liquidationsraten):* Diese gelten nach § 34 Abs. 14 Satz 5 als sonstige Leistungen und fallen bei Abfluss bis zum 31.12.2000 und Antragstellung bis zum 30.6.2002 unter das bisherige Anrechnungsverfahren, danach unter das Halbeinkünfteverfahren.

**c) Besonderheiten bei Organshaft**

13

Innerhalb eines Organkreises kann es uU zu einem Nebeneinander von altem und neuem KStRecht kommen, zB wenn das Wj. des OT mit dem Kj. übereinstimmt, während dasjenige der OG davon abweicht, und umgekehrt.

Aus diesem Nebeneinander folgt zunächst, dass entsprechend den allgemeinen Grundsätzen zur Organschaftsbesteuerung, insbes. aus der Zurechnung des Einkommens der OG beim OT (§ 14 Abs. 1), entscheidend auf die Verhältnisse beim OT abzustellen ist, dh.

- gelangt beim OT das neue Recht zur Anwendung, bei der OG hingegen noch das alte Recht, ist auf das Einkommen der OG das neue KStRecht, insbes. der Tarif, anzuwenden;
- ist beim OT noch das alte Recht maßgeblich, ist auf das Organeinkommen das bisherige KStRecht anzuwenden (glA BMF v. 26.8.2003, BStBl. I 2003, 427 – Tz. 35 ff., DÖTSCH/PUNG, DB 2003, 1970 [1982]).

Bedeutung hat dieses Nebeneinander auch in den Fällen, in denen vororganschaftliche Rücklagen bei der OG vorhanden sind oder die OG Rücklagen im Rahmen des stl. Zulässigen gebildet hat. Für OG und OT sind uE, sofern es sich bei letzterem nicht um eine PersGes. handelt, die Endbestände der Teilbeträge des vEK gesondert zu ermitteln. Eine Saldierung findet nicht statt. Dies folgt aus dem Grundsatz, dass eine OG trotz der Organschaftsbesteuerung ein eigenständiges KStSubjekt bleibt (vgl. § 14 Anm. 80) und nach § 37 KStG 1999 selbständig ihr vEK zum Schluss ihres Wj. gliedern muss. Sofern die Wj. von OG und OT voneinander abweichen, sind die Endbestände zu unterschiedlichen Zeitpunkten zu ermitteln. Da es zulässig ist, vororganschaftlich gebildete Rücklagen zugunsten des Bilanzgewinns aufzulösen und auszuschütten (vgl. § 14 Anm. 75 sowie DÖTSCH in DJPW, § 14 Rn. 183), unterliegen diese Ausschüttungen den Vorschriften des § 36.

Einstweilen frei.

14

**II. Rechtsfolge: Ermittlung der Endbestände**

**1. Endbestände der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals**

15

Der Begriff „Endbestände“ unterstreicht die Absicht des Gesetzgebers, durch § 36 die vEK-Gliederung zu einem Abschluss zu bringen. Bezüglich der Teilbeträge des vEK baut § 36 Abs. 1 vornehmlich auf § 30 Abs. 1 Satz 3 (EK 40, EK 30, EK 0) sowie § 30 Abs. 2 KStG 1999 (Unterteilung des EK 0 in EK 01, EK 02, EK 03 und EK 04), ergänzt durch § 54 Abs. 11 KStG 1999 (Übergangszeitraum für EK 45), auf.

Die Formulierung „Endbestände der Teilbeträge“ verdeutlicht, dass damit die Endbestände aller Teilbeträge des vEK gemeint sind (zur Bedeutung des bestimmten Artikels für die Auslegung strechtl. Normen s. BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176 [177]); dies schließt das EK 04 ein. Bestätigt wird diese Auslegung durch die Entstehungsgeschichte der Norm. Nach dem RegE war das EK 04 ausdrückl. noch von der Anwendung des § 36 ausgenommen. In der durch den Vermittlungsausschuss beschlossenen Entwurfsfassung des Abs. 1, welche später Gesetz wurde, war diese Ausnahmeregelung nicht mehr enthalten. Der Grund für die Einbeziehung des EK 04 liegt im Verfahrensrecht, nämlich der späteren gesonderten Feststellung des Endbestands gem.

Abs. 7. Allerdings wird das EK 04 nicht in die einzelnen Umgliederungsschritte einbezogen, sondern ist allenfalls von Gewinnausschüttungen iSd. Abs. 2 betroffen (s. Anm. 25).

16 **2. Ausgangspunkt: Festgestellte Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals gem. § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG 1999**

Abs. 1 schreibt die Ermittlung der Endbestände des vEK ausgehend von der letzten vEK-Gliederung vor. Ausgangspunkt für die Ermittlung der Endbestände ist die vEK-Gliederung zum 31.12.2000 bzw. zum Ende des Wj. 2000/2001 im Fall eines vom Kj. abweichenden Wj. Durch die Verweisung auf § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG 1999 ist gleichzeitig eindeutig bestimmt, dass § 36 den Sonderausweis für in Nennkapital umgewandelte Gewinnrücklagen gem. § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 unberührt lässt. Die Feststellung der Teilbeträge erfolgt demzufolge unabhängig davon, wie diese handelsrechtl. zu qualifizieren sind, als Gewinn, Gewinnvortrag, Rücklagen oder Nennkapital.

Diesem vEK-Bescheid kommt die Funktion eines Grundlagenbescheids iSv. § 182 AO zu (BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 – Tz. 20; DÖTSCH in DJPW, § 36 Rn. 4d; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 36 Rn. 24).

Die Bedeutung der Qualifizierung als Grundlagenbescheid zeigt sich in denjenigen Fällen, in denen der vEK-Bescheid zum 31.12.2000 zwar fehlerhaft ist, aber Bestandskraft erlangt hat und nach den Vorschriften der AO nicht mehr geändert werden kann (zB weil ausschließlich gegen den Feststellungsbescheid gem. Abs. 7 betreffend die vEK-Endbestände Einspruch eingelegt wurde).

**Beispiel** (angelehnt an den Sachverhalt in BFH v. 22.10.1998 – I R 122/97, BStBl. II 1999, 101): Im Wj. 2000 wurde bei einer GmbH eine Kapitalrücklage iHv. 600 000 DM gebildet. Dieser Betrag wurde nicht im vEK-Bescheid auf den 31.12.2000 berücksichtigt. Für das EK 04 wurde kein Wert eingesetzt. Der Bescheid erwuchs in Bestandskraft.

Da der vEK-Bescheid als Grundlagenbescheid anzusehen ist, kann zum 31.12.2000 kein Endbestand an EK 04 gem. Abs. 7 gesondert festgestellt werden. Der Betrag von 600 000 DM wird unmittelbar Bestandteil des übrigen Vermögens (sonstige Rücklagen iSd. § 28 Abs. 1 Satz 3; vgl. § 28 Anm. 12, 14) der GmbH. Eine Erfassung im EK 02 mit der Folge einer etwaigen späteren KStErhöhung gem. § 38 kommt ebenfalls nicht in Betracht. In obigem Beispielfall gibt es keine weitere vEK-Gliederung mehr, in welcher die Abweichung zwischen dem EK laut StBil. und dem EK laut Gliederungsrechnung entsprechend BFH v. 22.10.1998 (I R 122/97, BStBl. II 1999, 101 [102]) über das EK 02 ausgeglichen werden könnte, zumal nach diesem Urt. der Erl. eines Ergänzungsbescheids gem. § 179 Abs. 3 AO zum vEK-Bescheid auf den 31.12.2000, in welchem das EK 04 dann enthalten wäre, nicht in Betracht kommt. Eine spätere Rückzahlung der Kapitalrücklage wird strechtl. dann als Gewinnausschüttung qualifiziert mit allen damit verbundenen Konsequenzen (KapErtrStPflcht, Anwendung des Halb-/Teileinkünfteverfahrens bzw. Steuerfreiheit auf der Ebene der Anteilseigner).

Wegen dieser Bedeutung soll im Rahmen der Veranlagungsarbeiten für den VZ 2001 (bei abweichendem Wj.: VZ 2002) verstärkt auf die zutreffende Feststellung der Teilbeträge geachtet werden (vgl. OFD München v. 27.2.2002, GmbHR 2002, 455).

### 3. Weiterentwicklung der Teilbeträge gemäß den nachfolgenden Absätzen

17

Durch die Bestimmung, dass die Endbestände der Teilbeträge des vEK gem. den nachfolgenden Absätzen ermittelt werden, legt der Gesetzgeber uE die Schrittabfolge bei der Ermittlung der Endbestände eindeutig fest. Die einzelnen Rechenschritte sind entsprechend der Reihenfolge der Absätze durchzuführen, soweit sich die einzelnen Absätze nicht wechselseitig ausschließen (Abs. 4 und Abs. 5 zur Umgliederung des EK 01 bis EK 03). Diese Frage hatte insbes. Bedeutung für die Umgliederung des EK 45 gem. dem mittlerweile aufgehobenen Abs. 3 (vgl. Anm. 40 ff.).

Einstweilen frei.

18–19

## C. Erläuterungen zu Abs. 2: Änderung der Teilbeträge durch Gewinn- ausschüttungen

### I. Regelungsinhalt von Abs. 2

20

Abs. 2 berücksichtigt die Veränderung der Teilbeträge des vEK durch Gewinnausschüttungen, welche noch unter das kstrechtl. Anrechnungsverfahren fallen.

**Sätze 1 und 2** behandeln Fälle, in denen die betreffende Körperschaft Gewinnausschüttungen vornimmt. Die Teilbeträge des vEK mindern sich entsprechend der in § 28 KStG 1999 bestimmten Reihenfolge (grds. Minderung entsprechend der Tarifbelastung bzw. Festschreibung der Verwendung in Sonderfällen, zB Ausschüttung von EK 01). Satz 1, welcher die Kürzung der Teilbeträge des vEK vorsieht, erfasst diejenigen Ausschüttungen, die nach bisherigem Recht im sog. Nachrichtlichen Teil der Gliederungsvordrucke einzutragen waren (vgl. DÖTSCH/PUNG, DB 2000, Beil. 10, 17; EISGRUBER, DStR 2000, 1493 [1497]).

**Satz 3** ergänzt § 34 Abs. 12 (vormals Abs. 10a), wonach ua. offene Gewinnausschüttungen, die im Jahr 2001 für ein abgelaufenes Wj. erfolgen (bei mit dem Kj. übereinstimmenden Wj.), noch dem bisherigen KStRecht unterliegen. Spiegelbildlich dazu enthält Satz 3 die dazu korrespondierende Vorschrift bezüglich der Erhöhung des EK 45 bzw. EK 40 in der vEK-Gliederung derjenigen Körperschaft, welcher die offene Gewinnausschüttung zuzurechnen ist.

### II. Minderung der Teilbeträge durch geleistete Ausschüttungen (Satz 1)

#### 1. Regelungsgegenstand: Zur Minderung berechtigende Ausschüttungen und sonstige Leistungen

##### a) Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen

21

Die Terminologie des Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 entspricht § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG 1999. Die zu § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG 1999 ergangene Rspr., Anweisungen der

FinVerw. und Beiträge im Schrifttum sind deshalb zur Auslegung von Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 heranzuziehen.

Bei Ausschüttungen, die auf einem Gewinnverteilungsbeschluss beruhen, ist unter „Gewinn“ derjenige Betrag zu verstehen, über dessen Verwendung die Hauptversammlung (AG) bzw. die Gesellschafterversammlung (GmbH) zu beschließen hat (§ 174 Abs. 1 AktG; § 46 Nr. 1 GmbHG). Nach der BFH-Rspr. ist ein Gewinnverteilungsbeschluss selbst dann zivilrechtl. wirksam, wenn durch dessen Vollzug ein Verstoß gegen die gesellschaftsrechtl. Kapitalerhaltungsvorschriften bewirkt wird. Der BFH begründet dies damit, dass ein Verstoß gegen die Kapitalerhaltungspflichten allenfalls eine Ausführung des Gewinnverteilungsbeschlusses verbieten kann, nicht jedoch die Beschlussfassung selbst (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). Da die Ausschüttung im Zeitpunkt des Abflusses der dafür verwendeten Mittel vollzogen ist, muss zu diesem Zeitpunkt ein wirksamer Gewinnverteilungsbeschluss vorliegen (BFH v. 14.3.1989 – I R 105/88, BStBl. II 1989, 741 [743]). Die Gewinnausschüttung muss für ein abgelaufenes Wj. beschlossen sein. Damit fallen auch Vorabausschüttungen, welche nach Ablauf des Wj. beschlossen und durchgeführt werden, unter Abs. 1 Satz 1. Schließlich beruht auch bei einer Änderung des Gewinnverteilungsbeschlusses die Gewinnverteilung auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss (glA STEUERFACHAUSSCHUSS in IdW, FN IdW Beil. zu 11/2000, 8 f.). Nicht dazu gehören demgegenüber zB Ausschüttungen auf Genussrechte, welche eine Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der KapGes. einräumen (vgl. Abschn. 77 Abs. 3 KStR 1995).

Zu Sonderfällen der im Rückwirkungszeitraum bei Umwandlungen von Körperschaften beschlossenen Gewinnausschüttungen vgl. BMF v. 11.11.2011 (BStBl. I 2011, 1314 – Tz. 02.25 ff.; PUNG in DJPW, § 4 UmwStG Rn. 111).

## b) Andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen

### 22 aa) Andere Ausschüttungen

Zu den anderen Ausschüttungen zählen insbes. die vGA (vgl. im Einzelnen § 8 Anm. 100 ff.), die nicht ordnungsgemäßen (verunglückten) offenen Gewinnausschüttungen sowie die vor Ablauf des Wj. beschlossenen Vorabausschüttungen (unzulässig bei AG, § 59 AktG, zulässig bei GmbH im Rahmen der von § 30 GmbHG [Erhaltung des Stammkapitals] gesetzten Grenzen). Ferner fallen darunter diejenigen Ausschüttungen, die nicht Ausfluss eines gesellschaftsrechtl. Gewinnverteilungsbeschlusses sind, zB Ausschüttungen auf Genussrechte, die eine Beteiligung am Gewinn und Liquidationserlös einräumen.

### 23 bb) Sonstige Leistungen

Sonstige Leistungen sind Leistungen der Körperschaft, bei denen es sich weder um eine offene Gewinnausschüttung noch um eine vGA iSd. § 27 Abs. 1 KStG 1999 handelt. Dazu zählen insbes. die Auszahlung des Liquidationsüberschusses sowie Auskehrungen bei Herabsetzung des Nennkapitals.

Satz 1 verweist bei den sonstigen Leistungen nicht auf § 41 Abs. 1 KStG 1999. Damit nimmt Satz 1 keine Beschränkung auf sonstige Leistungen vor, die bei den Empfängern Einnahmen iSd. § 20 EStG sind. Dies hat Bedeutung für sonstige Leistungen, welche aus dem EK 04 finanziert werden. Diese sind zwar keine sonstigen Leistungen iSd. § 41 Abs. 1 KStG 1999, mindern jedoch gleichwohl

den gem. Abs. 1 iVm. § 47 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1999 festgestellten Teilbetrag an EK 04.

**c) Zeitlicher Anwendungsbereich der Gewinnausschüttung im Wirtschaftsjahr der erstmaligen Geltung des KStG bzw. letztmaligen Geltung des KStG 1999**

24

Sowohl für offene Gewinnausschüttungen als auch für andere Ausschüttungen bzw. sonstige Leistungen stellt das Gesetz darauf ab, wann diese „erfolgen“. Entsprechend der im kstlichen Anrechnungsverfahren geltenden Verwendungsfiktion (§ 28 Abs. 2 KStG 1999), wird zwischen offenen Gewinnausschüttungen für ein abgelaufenes Wj. und anderen Ausschüttungen unterschieden.

**Offene Gewinnausschüttungen:** Der Gesetzgeber stellt darauf ab, dass die Gewinnausschüttungen in demjenigen Wj. erfolgen, für das das neue KStRecht erstmals Anwendung findet. Wegen Verwendung des Plurals ist eine zahlenmäßige Begrenzung der Gewinnausschüttungen durch den Gesetzgeber nicht vorgesehen. Demgegenüber besteht eine zeitliche Begrenzung, indem auf das folgende Wj. abgestellt wird. Insbesondere bei Bildung eines Rumpfwj. müssen die Gewinnausschüttungen in diesem Rumpfwj. erfolgen. Die Bestimmung des zeitlichen Anwendungsbereichs erfolgt abstrakt, nicht konkret (das Kj. 2001 wird nicht benannt).

**Andere Ausschüttungen:** Diesbezüglich wird auf das Wj. der letztmaligen Geltung des alten KStRechts abgestellt.

**Erfolgen der Gewinnausschüttung:** In stRspr. hat der BFH entschieden, dass es für die Frage, wann eine Gewinnausschüttung „erfolgt“, auf den Abflusszeitpunkt ankommt (zB BFH v. 23.6.1993 – I R 72/92, BStBl. II 1993, 801 [804]; zum Abfluss bei damit bewirktem Verstoß gegen die Kapitalerhaltungsvorschriften vgl. BFH v. 7.11.2001 – I R 11/01, BFH/NV 2002, 540, zur vGA BFH v. 8.6.2011 – I R 69/10, BFH/NV 2011, 1921). Dies gilt auch für die Anwendung des Abs. 2. Streitpunkte im Rahmen stl. Außenprüfungen werden diejenigen Fälle sein, in denen die Verbindlichkeit der Gesellschaft aus der Gewinnausschüttung in anderer Weise als durch Zahlung an die Gesellschafter/Aktionäre erfüllt wird, zB durch Aufrechnung, Etl. (s. BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 – Tz. 7). Betreffend den rechtzeitigen Abfluss der Gewinnausschüttung ist uE die Gesellschaft nachweispflichtig. Die Dokumentation kann durch KapErtrStAnmeldungen oder das Anlegen gesonderter Buchhaltungsläufe erfolgen. Zu spät wäre uE die Aufrechnung der Verbindlichkeit erst im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten zum Ende des Wj. 2001 bzw. 2001/2002.

Der Zeitpunkt des Abflusses der Gewinnausschüttung ist gleichermaßen bei einer offenen Gewinnausschüttung wie bei einer vGA zu beachten. So fließt bei einer überhöht erteilten Pensionszusage die vGA erst mit Bezahlung der Pension ab, während die außerbilanzielle Korrektur der Pensionsrückstellung keinen solchen Abfluss bewirkt (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 36 Rn. 31; allg. s. BMF v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603 [605 ff.]).

**Verspätet abgeflossene Gewinnausschüttungen:** Fließen beispielsweise offene Gewinnausschüttungen erst im übernächsten Wj. ab, führen diese Gewinnausschüttungen bereits zu einer KStMinderung oder -erhöhung gem. §§ 37, 38. Die Gewinnausschüttungen unterliegen damit dem Halbeinkünfteverfahren und nicht mehr dem Anrechnungsverfahren (glA s. hierzu BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 – Tz. 8; WERNING in BLÜMICH, § 36 Rn. 11; BAUSCHATZ in GOSCH, § 36 Rn. 69).

**Überausschüttungen:** Der Zwangsumgliederung von EK 45 im Fall von Gewinnerhöhungen im Anschluss an eine stl. Ap. kann nicht dadurch entgangen werden, dass vorsorglich eine offene Gewinnausschüttung beschlossen wird und erfolgt, welche nicht nur das bisher vorhandene EK 45 vollständig aufbraucht, sondern auch zu Lasten von weiteren vEK-Teilen geht, zB von EK 40 (vgl. Anm. 45).

**Rückzahlung von Gewinnausschüttungen:** Werden Gewinnausschüttungen, welche innerhalb des Übergangszeitraums erfolgen, zurückgezahlt, ändert dies nichts an der Tatsache, dass die Gewinnausschüttungen die Teilbeträge des vEK gem. Satz 1 gemindert haben. Die Rückzahlung stellt unabhängig davon, ob sie noch in demselben Wj. wie die Ausschüttung oder erst danach erfolgt, eine nicht in das Nennkapital geleistete Einlage dar. Dafür gilt § 27. Dies ist insbes. von Bedeutung für die Rückzahlung einer vGA, welche sowohl nach früherer als auch geltender Rechtslage als Einlage zu qualifizieren und damit dem EK 04 (stl. Einlagekonto) zuzuweisen war bzw. ist (vgl. Abschn. 31 Abs. 9 sowie Abschn. 77 Abs. 10 KStR 1995; H 40 KStH 2004 „Rückgewähr einer verdeckten Gewinnausschüttung“; BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366, zum kstlichen Einlagekonto). Entsprechendes gilt für die Rückzahlung von Vorabauschüttungen (vgl. BFH v. 21.7.1999 – I R 57/98, BStBl. II 2001, 127; v. 29.8.2000 – VIII R 7/99, BStBl. II 2001, 173; v. 1.4.2003 – I R 51/02, FR 2003, 1026; zur Kritik KOHLHAAS, GmbHR 2000, 796). Die bisher von der Rspr. entwickelten Grundsätze lassen sich zur Auslegung von Abs. 2 heranziehen.

## 25 2. Rechtsfolge der Gewinnausschüttung: Verringerung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals

Als Rechtsfolge schreibt Satz 1 vor, dass die Teilbeträge um die erfolgten Gewinnausschüttungen zu verringern sind. Da der Gesetzgeber keine Einschränkung auf bestimmte Teilbeträge des vEK vornimmt, kann im Einzelfall auch das EK 04 gemindert werden (glA HAUN in ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmenssteuerreform, 2. Aufl. 2000, C Rn. 15; DÖTSCH in DJPW, § 36 Rn. 15). Bei zu hohen Gewinnausschüttungen (denkbar bei Vorabauschüttungen oder vGA) kommt eine Reduzierung auf maximal 0 € in Betracht. Ein Ausgleich ist über das EK 02 vorzunehmen. Damit wird das Ergebnis des Nachrichtlichen Teils der letzten Gliederungsrechnung übernommen (BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 – Tz. 21, FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 36 Rn. 34).

26–29 Einstweilen frei.

## 30 III. Anwendung der Vorschriften des körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahrens (Satz 2)

Satz 2 schreibt vor, dass auf die in Satz 1 bezeichneten Gewinnausschüttungen die Regelungen des Vierten Teils des KStG 1999 (Anrechnungsverfahren) anzuwenden sind. Diese Regelungen zum Anrechnungsverfahren gelten unmittelbar und nicht bloß entsprechend. Damit sind nach dem Gesetzeswortlaut sämtliche Regelungen des bisherigen Anrechnungsverfahrens anzuwenden. Dies trifft uE allerdings nicht auf sämtliche Vorschriften zum Anrechnungsverfahren zu. Dies ist jeweils unter Beachtung des Normzwecks von § 36 zu beurteilen. So macht es keinen Sinn mehr, die Vorschriften über die vEK-Gliederung (§§ 30 ff. KStG



1999) bzw. zur gesonderten Feststellung (§ 47 KStG 1999) anzuwenden, da mit Einf. des neuen KStRechts die vEK-Gliederung abgeschafft werden soll (zu den möglichen Problemen des zukünftigen Verzichtes auf Eigenkapitalfortschreibungen s. DÖRSCH/PUNG, DB 2000, Beil. 4, 8).

Die durch Satz 2 vorgeschriebene Anwendung des bisher geltenden Anrechnungsverfahrens bezieht sich auf die durch die Körperschaft vorgenommenen Gewinnausschüttungen iSd. Satzes 1 und nicht auch auf die Ausschüttungen iSd. Satzes 3. Dies ergibt sich erstens aus der Stellung von Satz 2 im Gesetz nach der Regelung zu den vorgenommenen Gewinnausschüttungen und vor den Bestimmungen zu den erhaltenen Gewinnausschüttungen. Zweitens spricht dafür die Entstehungsgeschichte von Abs. 2. Sowohl im Referenten- als auch im RegE war ausschließlich eine Regelung zu den durch die Körperschaft vorgenommenen Gewinnausschüttungen enthalten. Erst im Rahmen der Verhandlungen des FinAussch. wurde die Regelung zu den erhaltenen Gewinnausschüttungen als Satz 3 angefügt. Schließlich ist zu beachten, dass mit Satz 1 Vorgänge erfasst werden, die nach der bisherigen Rechtslage im Nachrichtlichen Teil der vEK-Gliederung auszuweisen waren. Eine erneute vEK-Gliederung soll nicht mehr im Rahmen der Übergangsvorschriften vorgenommen werden. Dies wäre jedoch fraglich geworden, wenn die Anwendung des Vierten Teils des KStG 1999 aE von Abs. 2 angeordnet worden wäre, denn die Regelungen zum Anrechnungsverfahren umfassen auch die Vorschriften zur gesonderten Feststellung des vEK.

Die Anwendung der bisherigen Vorschriften des Anrechnungsverfahrens bezieht sich nach den Begründungen zum Referenten- und Gesetzentwurf insbes. auf die Verwendungsreihenfolge des § 28 Abs. 3 KStG 1999 (Begründung zu § 36 KStG-E). Anzuwenden sind die Vorschriften über die

- KStÄnderung (§ 27 KStG 1999),
- Verwendungsreihenfolge einschließlich der Sonderregelungen zu den Verwendungsfestschreibungen (§ 28 Abs. 4, 5 und 7 KStG 1999), von denen insbes. diejenige für das EK 01 praktische Bedeutung erlangte;
- die Bescheinigung der Gewinnausschüttungen gem. §§ 44–46 KStG 1999.

Einstweilen frei.

31–34

#### IV. Erhöhung von Teilbeträgen durch erhaltene Gewinnausschüttungen (Satz 3)

##### 1. Zweck der gesetzlichen Regelung

35

Im Rahmen der Beratungen des FinAussch. zum StSenkG wurde Abs. 2 durch die Anfügung von Satz 3 ergänzt. Diese Ergänzung ist eine Folgeänderung aus der Regelung zur Besteuerung von Gewinnausschüttungen nach § 34 Abs. 12 (§ 34 Abs. 10a aF in der Nummerierung des StSenkG). Die Regelung in § 34 Abs. 12 (Abs. 10a aF) stellt sicher, dass Ausschüttungen, die für frühere Wj. im Jahr 2001 (bei abweichendem Wj.: 2001/2002) erfolgen, bei der Empfängerin, sofern es sich dabei um eine Körperschaft handelt, mit den bisherigen KStSätzen von 45 % bzw. 40 % versteuert werden (BTDrucks. 14/3366, 124 f.). So wie mit § 34 Abs. 12 (Abs. 10a aF) verhindert wird, dass die Belastung thesaurierter Gewinne bei Ausschüttungen zwischen Körperschaften auf den neuen KStSatz herabgeschleust bzw. ganz von der KSt befreit werden kann, soll ande-

rerseits das KStGuthaben nicht verloren gehen. Diesem Verlust beugt die Regelung in Abs. 2 Satz 3 vor.

## 36 2. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich

**Sachlicher Geltungsbereich:** Sachlich ist der Geltungsbereich von Satz 3 auf die Teilbeträge EK 45 und EK 40 beschränkt. Die Ergänzung durch das JStG 2010 um den Klammerzusatz, dass § 54 Abs. 11 Satz 1 KStG 1999 den Teilbetrag, der einer KSt iHv. 45 % unterlegen hat, umfasst, dient ausschließlich dem besseren Verständnis der Norm. Eine materielle Änderung bringt diese Ergänzung nicht mit sich. Dies bedeutet, dass ausschließlich diese Teilbeträge beim Empfänger der Gewinnausschüttung erhöht werden. Der Empfang von Ausschüttungen, welche bei der ausschüttenden Körperschaft aus EK 30 bzw. EK 01 bis EK 04 finanziert wurden, lässt demgegenüber die Teilbeträge des EK 30 bzw. EK 01 bis EK 04 der empfangenden Körperschaft unberührt. Da bei Ausschüttungen aus dem EK 30, EK 02 bzw. EK 03 bei der ausschüttenden Körperschaft die Ausschüttungsbelastung herzustellen ist, besteht beim Dividendempfänger noch die Anrechnungsberechtigung (§ 52 Abs. 50d EStG). Die StBefreiung gem. § 8b ist aufgrund § 34 Abs. 7 Satz 1 noch nicht anwendbar. Mangels Sondervorschriften gilt für diese Ausschüttungen ein StSatz von 25 % (§ 23 Abs. 1 KStG 1999). Darauf ist das Anrechnungsguthaben aus der Ausschüttung anzurechnen, so dass sich im Ergebnis eine StVergütung iHv. 5 Prozentpunkten ergibt (vgl. auch das Beispiel bei FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 36 Rn. 47b).

**Persönlicher Geltungsbereich:** Für den persönlichen Geltungsbereich ergeben sich grds. keine Besonderheiten (vgl. allg. Anm. 4).

► *Organschaftsverhältnis:* Bezieht eine OG eine Gewinnausschüttung, welche unter Satz 3 fällt, werden die Einnahmen hieraus dem OT als Organeinkommen zugewiesen. Die Rechtsfolgen des Satzes 3 treten demzufolge beim OT ein. Ist dieser eine natürliche Person, kann Satz 3 mangels Anwendbarkeit des KStG nicht zur Geltung kommen. Ist OT eine PersGes., ist darauf abzustellen, ob und in welchem Umfang an dieser PersGes. eine KapGes. bzw. sonstige Anrechnungskörperschaft als Mitunternehmer beteiligt ist.

► *In 2001 neu gegründete Kapitalgesellschaft bzw. sonstige Anrechnungskörperschaft:* Erhält eine in 2001 neu gegründete KapGes. Ausschüttungen aus dem EK 45 der ausschüttenden Körperschaft, soll nach einer im Schrifttum vertretenen Auffassung bei ihr ein (fiktives) EK 45 entstehen (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 36 Rn. 37a). In der Gliederungsrechnung soll sich damit beholfen werden, dass auf den Gründungszeitpunkt Teilbeträge mit Nullbeständen gebildet werden und analog Satz 3 ein Zugang beim EK 45 bzw. EK 40 erfasst wird (vgl. DÖRSCH in DJPW, § 36 Rn. 6b). Dieser Auffassung ist zuzustimmen, da § 34 Abs. 12 Satz 2 auch in Neugründungsfällen Anwendung findet. Somit unterliegen von diesen Gesellschaften empfangene Ausschüttungen, welche bei der ausschüttenden Körperschaft aus dem EK 45 bzw. EK 40 finanziert wurden, einer KStBelastung iHv. 45 % bzw. 40 %. Ohne eine Anwendung des Satzes 3 würde diese KStBelastung definitiv. Neu gegründete KapGes. unterlägen einerseits der höheren KStBelastung, hätten andererseits aber kein KStGuthaben zur Verfügung, was uE zu einer gleichheitswidrigen Benachteiligung, im Verhältnis zu bereits existenten KapGes. führte.

**3. Zeitpunkt der Gewinnausschüttungen**

37

Abs. 2 enthält im Gegensatz zu Abs. 1 keine zeitliche Bestimmung, wann die Gewinnausschüttungen erfolgen müssen, welche eine Erhöhung des EK 45 bzw. EK 40 auf Ebene der empfangenden Körperschaft bedingen. Die zeitliche Grenze ergibt sich vielmehr aus der Verwendbarkeit von EK 45 und EK 40 durch die ausschüttende Körperschaft, da die Anwendungsregelungen des § 34 auf die Verhältnisse bei der ausschüttenden Körperschaft abstellen. In aller Regel werden diese Ausschüttungen im Verlauf des auf die Ermittlung der Endbestände des vEK folgenden Wj. erfolgen und damit vor dem Zeitpunkt, zu dem das KStGuthaben gem. § 37 Abs. 1 ermittelt wird. In Ausnahmefällen kann dies auch anders sein, zB wenn das Wj. der ausschüttenden Tochtergesellschaft vom Kj. abweicht, während dasjenige der Muttergesellschaft mit dem Kj. übereinstimmt und die Tochtergesellschaft in 2002 vor Ablauf ihres Wj. 2001/2002 eine offene Gewinnausschüttung für abgelaufene Wj. vornimmt. Entsprechendes gilt mit entsprechender zeitlicher Verschiebung für eine vGA.

Die Kombinationsmöglichkeiten sind vielfältig und müssen demzufolge jeweils im Einzelfall sorgfältig untersucht werden.

**4. Zulässigkeit der Saldierung der Erhöhung von EK 45 und EK 40 gem. Satz 3 mit einer Minderung gem. Satz 1**

38

Da Abs. 2 gleichzeitig die Minderung (in Satz 1) und Erhöhung (in Satz 3) der Teilbeträge des EK 45 und EK 40 aufgrund von Gewinnausschüttungen vorsieht, stellt sich die Frage, ob die Minderung und Erhöhung zu saldieren sind, bevor die weiteren Umgliederungsschritte, insbes. die Umgliederung des EK 45, vorzunehmen sind. Die ökonomische Bedeutung dieser Fragestellung bestand unter Geltung des durch das JStG 2010 gestrichenen Abs. 3 darin, dass bei fehlender Saldierbarkeit auf Ebene der Muttergesellschaft positives EK 45 verbleiben konnte, welches anschließend in EK 40 und EK 02 umzugliedern war. Diese Konstellation wurde im Schrifttum als „Doppelte EK 45-Umgliederungsfälle“ bezeichnet (vgl. PRINZ/THURMAYR, GmbHR 2001, 798). Dadurch wurde unter Geltung des durch das JStG 2010 gestrichenen Abs. 3 aF regelmäßig Anrechnungsguthaben vernichtet.

**Auffassung der Finanzverwaltung:** Die FinVerw. spricht sich ohne nähere Begr. gegen eine Saldierung von empfangenen und geleisteten Gewinnausschüttungen aus (BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 – Tz. 16).

**Kontroverse Diskussion im Schrifttum:** FROTSCHER hält die fehlende Saldierbarkeit der Gewinnausschüttungen für konsequent, da die empfangenen Gewinnausschüttungen der Körperschaft erst nach dem Jahr zufließen, für welches die Gewinnausschüttungen nach Abs. 2 Satz 1 vorgenommen werden (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 36 Rn. 45; glA WERNING in BLÜMICH, § 36 Rn. 15; DÖTSCH in DJPW, § 36 Rn 19b, 21a; FÖRSTER/OTT, Stbg 2001, 349 [351]; aA PRINZ/THURMAYR, GmbHR 2001, 798; BAUSCHATZ in GOSCH, § 36 Rn. 89; frühzeitig eine gesetzliche Anpassung der § 36 sowie § 34 Abs. 10a aF fordernd STEUERFACHAUSSCHUSS DES IDW, FN IdW 2001, 244 [248]).

**Gravierende wirtschaftliche Auswirkungen:** Die (Un-)Zulässigkeit einer Saldierung hatte wegen des ursprünglich geltenden Abs. 3 aF gravierende wirtschaftliche Auswirkungen.

**Beispiel:**

Die M-GmbH weist zum 31.12.2000 folgende vEK-Gliederung aus:

EK 45: 550 000 €

EK 40: 600 000 €

Im Juli 2001 schüttet die M-GmbH eine Bardividende von 1 400 000 € an ihre Anteilseigner aus. Zuvor, im Juni 2001, erhielt die M-GmbH von ihrer Tochtergesellschaft T-GmbH in 2001 eine Bardividende iHv. 700 000 €, welche ausschließlich aus dem EK 45 finanziert wurde. Die bilanzstrechl. Voraussetzungen der sog. phasengleichen Aktivierung von Dividenden sollen nicht vorliegen.

Bei Saldierung auf Ebene der M-GmbH kann die Bardividende bei der M-GmbH vollständig aus dem EK 45 finanziert werden. Das EK 45 beträgt danach 0 DM, das EK 40 600 000 €. Eine Umgliederung erübrigt sich.

Scheidet eine Saldierung aus, verbleibt auf Ebene der M-GmbH (unter den Bestimmungen des § 34 Abs. 12) ein Bestand an EK 45 iHv. 550 000 €, welcher anschließend in EK 40 und EK 02 umzugliedern ist. Da die M-GmbH annahmegemäß keinen positiven Bestand an nicht mit KSt belastetem vEK aufweist, kommt es bei ihr zu einer Rückumgliederung des EK 02 in EK 40. Der gem. Abs. 7 gesondert festzustellende Bestand an EK 40 beträgt lediglich 550 000 €.

Der Nachteil für die M-GmbH im Fall einer fehlenden Saldierbarkeit beträgt somit im Beispielfall 50 000 €, der Differenz zwischen den Endbeständen an EK 40 in den beiden Alternativen. Grund hierfür ist, dass die M-GmbH zur Finanzierung ihrer eigenen Ausschüttung eine um 50 000 € geringere KStMinderung in Anspruch nehmen kann.

**Gestaltungshinweise:** Aufgrund der bestehenden Unsicherheiten wurden in der Praxis häufig Maßnahmen ergriffen, damit die Gewinnausschüttungen aus dem EK 45 von Tochter-KapGes. bereits in der letzten für die Muttergesellschaft vorzunehmenden vEK-Gliederung gem. § 47 KStG 1999 enthalten waren. Derartigen Maßnahmen waren jedoch häufig enge Grenzen gesetzt. In Betracht kamen:

- ▶ *Nutzung der sog. phasengleichen Aktivierung von Dividenden:* In Erwägung gezogen werden konnte die (auch erstmalige) Nutzung der phasengleichen Aktivierung von Dividenden. In diesem Fall sind die im Folgejahr vorgenommenen Gewinnausschüttungen bei der Muttergesellschaft bereits im Vorjahresabschluss zu aktivieren. Zwar hat der GrS des BFH v. 7.8.2000 (GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632) die phasengleiche Aktivierung von Dividenden in der StBil. grds. abgelehnt und nur ganz ausnahmsweise zugelassen (vgl. zB PRINZ, GmbHR 2001, 125 [130]). Die FinVerw. beanstandet es jedoch nicht, wenn für Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen, für die letztmals das kstl. Anrechnungsverfahren anzuwenden ist, die bisherigen Grundsätze zur phasengleichen Aktivierung von Dividendenansprüchen weiterhin angewendet werden (BMF v. 1.11.2000, BStBl. I 2000, 1510).
- ▶ *Vorabausschüttung für das Geschäftsjahr 2000 bzw. 2000/2001:* Im Rahmen des gesellschaftsrechtl. Zulässigen konnte die Tochtergesellschaft eine Vorabausschüttung im Jahr 2000 vornehmen. Diese Vorabausschüttung erhöht den Gewinn und damit das vEK der Muttergesellschaft. Dieser Weg steht einer AG im Gegensatz zur GmbH nicht zur Verfügung, da das Aktienrecht Vorabausschüttungen vor Ablauf eines Geschäftsjahrs nicht kennt (§ 59 AktG).
- ▶ *Zusätzliche Gewinnausschüttung für ein abgelaufenes Geschäftsjahr:* Da es im Rahmen des § 36 in der Praxis vor allem darum ging, eine Umgliederung von EK 45, also von in der Vergangenheit erwirtschafteten Gewinnen, zu vermeiden, konnte ferner eine weitere, zB zweite Gewinnausschüttung in 2001 für ein abgelaufenes Geschäftsjahr in Erwägung gezogen werden, was bei Publikumsgesellschaften

aber umfangreiche organisatorische Maßnahmen erforderte und damit aus Kostengründen häufig ausschied.

**Entschärfung der Rechtslage durch Ersetzung des Abs. 3 durch Abs. 6a:** Durch Ersetzung des Abs. 3 durch Abs. 6a und Einbeziehung eines positiven EK 45 in die Schlussfeststellung gem. Abs. 7 hat sich diese Streitfrage für die bis zum Ergehen des JStG 2010 nicht bestandskräftigen Fälle (s. Anm. 66 ff.) erledigt.

## 5. Ermittlung des Erhöhungsbetrags: Jeweils nach Abzug der betreffenden Körperschaftsteuer 39

Der Zugang zu den jeweiligen Teilbeträgen EK 45 und EK 40 ermittelt sich nach Abzug der jeweiligen KSt von entweder 45 % oder 40 %. Darin kommt der Grundgedanke des § 30 Abs. 1 Satz 1 KStG 1999 zum Tragen, dass das vEK entsprechend seiner Tarifbelastung zu gliedern ist.

### D. Erläuterungen zu Abs. 3 aF: Umgliederung des EK 45 aF

## I. Regelungsgegenstand: Positiver Bestand an EK 45

### 1. Beschränkung auf positive Bestände an EK 45

40

**Positives EK 45:** Für die positiven Bestände an EK 45 übernahm Abs. 3 im Wesentlichen die früher in § 54 Abs. 11 Sätze 2 und 3 KStG 1999 enthaltenen gesetzlichen Bestimmungen zur Umgliederung des EK 45 in EK 40 und EK 02, verkürzt diese allerdings in zeitlicher Hinsicht.

**Negatives EK 45:** Sowohl der Referenten- als auch der Gesetzentwurf zu § 36 sahen noch die Umgliederung eines Negativbestands an EK 45 vor. Der FinAussch. strich diese Regelung aus dem Gesetzentwurf. Obwohl diesbezüglich eine Begr. nicht gegeben wird, dürfte der Grund hierfür in der fehlenden Relevanz für diese Regelung gelegen haben. Nach § 54 Abs. 11 Satz 4 KStG 1999 war die Umgliederung eines Negativbestands an EK 45 grds. zum Schluss des jeweiligen, nach dem 31.12.1998 endenden Wj. vorzunehmen. Dies bedeutet, dass zu dem gem. Abs. 1 maßgeblichen Umgliederungsstichtag ein Negativbestand an EK 45 im Allgemeinen nicht mehr vorhanden sein konnte. Demzufolge erübrigte sich im Rahmen des Abs. 3 eine Regelung zu den Negativbeständen an EK 45. Eine Gesetzeslücke lag nicht vor. Sollte in Sonderfällen der Bestand an EK 45 negativ gewesen sein, wurde dieser nicht nach Abs. 3 umgegliedert, sondern ggf. nach Abs. 6 mit den unbelasteten Teilbeträgen des EK 02 bzw. EK 01/EK 03 verrechnet oder als Endbestand gem. Abs. 7 getrennt ausgewiesen und gesondert festgestellt (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 36 Rn. 51).

### 2. Zeitpunkt der Umgliederung des EK 45: Umgliederung nach Berücksichtigung der Gewinnausschüttungen gem. Abs. 2 41

Im Rahmen der gesetzessystematischen Auslegung stellte sich die Frage, ob die Umgliederung des EK 45 vor Verrechnung der Gewinnausschüttungen gem.

Abs. 2 oder danach vorzunehmen war (vgl. KULEMANN/HARLE, GStB 2000, 129 [134 f.]; auch o.V., GStB 2000, 249 [250]).

**Bisherige gesetzliche Regelungen:** Zu den bisherigen gesetzlichen Regelungen betr. die Umgliederung von höher belasteten Teilbeträgen des vEK (EK 56 und EK 50) vertrat die FinVerw. die Auffassung, dass bei Ablauf des jeweiligen Übergangszeitraums die Umgliederung dieser höher belasteten Teilbeträge vor der Verrechnung von Gewinnausschüttungen vorzunehmen war (zum EK 56 vgl. BMF v. 16.5.1994, BStBl. I 1994, 315; zum EK 50 vgl. OFD Koblenz v. 26.11.1998, StEK KStG 1977 § 54 Nr. 9). Dies war entscheidend für die Bestimmung des Zeitpunkts, wann letztmalig eine offene Gewinnausschüttung für ein abgelaufenes Wj. bzw. eine andere Ausschüttung erfolgt sein mussten. Beispielsweise musste zur Vermeidung der Umgliederung von EK 56 die offene Gewinnausschüttung in 1994, die andere Ausschüttung in 1993 vorgenommen worden sein. Der BFH schloss sich der Auffassung der FinVerw. teilweise an:

BFH v. 22.10.1998 – I R 35/97, BStBl. II 1999, 171 (173), zu Vorabauschüttungen, abl. jedoch bei (Nachtrags-)Ausschüttungen aus dem EK 56, da es diesbezüglich an einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung fehlte; BFH v. 27.6.2001 – I R 2/01, BStBl. II 2002, 18.

**Umgliederung erst nach Gewinnausschüttung im Übergangsjahr:** Positives EK 45 war abw. zur vorhergehenden gesetzlichen Regelung erst nach Berücksichtigung der Gewinnausschüttungen gem. Abs. 2 umzugliedern. Dies ergibt sich aus den Gesetzesmaterialien zum StEntlG und entspricht der einhelligen Meinung im Schrifttum (vgl. zB DÖRSCH in DJPW, § 36 Rn. 25). In der Begr. des Gesetzentwurfs zu § 36 KStG idF StSenkG 2000 wird zu Abs. 3 aufgeführt, dass in „einem weiteren Schritt“ das verbliebene positive (sowie das damals auch noch umfasste negative) EK 45 in EK 40 und EK 02 umgegliedert wird.

## II. Rechtsfolge: Umgliederung in EK 40 und EK 02

Abs. 3 Satz 1 schrieb die Erhöhung des EK 40 iHv. 27/22 des Bestands an EK 45 vor. Abs. 3 Satz 2 bestimmte korrespondierend hierzu eine Minderung des EK 02 iHv. 5/22 des Bestands an EK 45.

Aufgrund dieser Rechenformel war das vEK vor und nach der Umgliederung des EK 45 in seiner Summe unverändert. Gleichwohl resultierten aus der geänderten strukturellen Zusammensetzung des vEK für die Mehrzahl der in der Praxis von der Umgliederung betroffenen Körperschaften nachteilige ökonomische Wirkungen, denn in der ganz überwiegenden Zahl der Fälle fehlte es an positiven Beständen an unbelastetem vEK (zB entstanden idR nennenswerte Beträge an EK 02 vor allem aus der Gewährung stfreier Investitionszuschüsse und Investitionszulagen). Nachdem aufgrund Abs. 4 noch verstärkt Negativbestände an unbelastetem vEK mit den Teilbeträgen zu verrechnen sind, welche mit KSt belastet sind, und zwar in der Reihenfolge, in der die Tarifbelastung zunimmt, führte dies in der Praxis in sehr vielen Fällen dazu, dass sich das EK 45 infolge der Umgliederung in ein betragsgleiches EK 40 verwandelte (vgl. RÖDDER/METZNER, DStR 2000, 960). Damit wurde die Vernichtung von Anrechnungsguthaben offenkundig. Während sich bei Finanzierung einer Gewinnausschüttung aus dem EK 45 die KSt um 15/55 des verwendeten Betrags minderte, betrug sie bei Verwendung von EK 40 lediglich 10/60. Diese Situation wurde demzufolge zu Recht als „Umgliederungsfalle“ bezeichnet (vgl. zB NEUMANN, EStB/GmbH-StB, Sonderheft 2000, 18 [23 f.]; KULEMANN/HARLE, StuB 2000,

812 [814 f.]). Sie war eine der Hauptursachen für die umfangreichen Gewinnausschüttungen im Übergangsjahr 2001 bzw. 2002 (bei vom Kj. abweichendem Wj.) und Gestaltungsmaßnahmen wie die Anwendung des Schütt-Aus-Hol-Zurück-Verfahrens oder des Einsatzes von inkongruenten Gewinnausschüttungen (vgl. hierzu zB GÜNKEL/FENZL/HAGEN, DStR 2999, 445 [452]), und führte zur Verfassungswidrigkeit des Abs. 3 (vgl. Anm. 5).

Einstweilen frei.

43–49

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:  
Verrechnung einer negativen Summe von EK 01 bis  
EK 03**

**I. Regelungsgegenstand: Zusammenfassung von nicht mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträgen**

50

Abs. 4 regelt die Konstellation, dass die Summe aus EK 01, EK 02 und EK 03 nach Berücksichtigung von Gewinnausschüttungen sowie einer etwaigen Umgliederung des EK 45 negativ ist. Ist die Summe von EK 01 bis EK 03 dagegen positiv oder beträgt sie Null, gelangt Abs. 4 auch dann nicht zur Anwendung, wenn einzelne dieser drei Teilbeträge negativ sein sollten. Vor der Neufassung des Abs. 4 durch das UntStFG war lediglich bestimmt, dass die negative Summe aus EK 01, EK 02 und EK 03 verrechnet wird. Eine vorherige Saldierung der unbelasteten Eigenkapitalteile war nicht angeordnet. Die Neufassung hat allerdings lediglich klarstellenden Charakter (glA WERNING in BLÜMICH, § 36 Rn. 18). Die durch das JStG 2010 vorgenommene Beschränkung der Verweisung auf Abs. 2 ist eine redaktionelle Folgeänderung der Streichung des Abs. 3. Die Regelungen in Abs. 4 sind isoliert betrachtet nach der Rspr. des BFH nicht verfassungswidrig (BFH v. 20.4.2011 – I R 65/05, BStBl. II 2011, 983 = FR 2012, 269).

**Einzubeziehende Eigenkapitalteile:** Nach dem Gesetzeswortlaut des Abs. 4 sind in die vorzunehmende Summenbildung das

- EK 01, die stfreien ausländischen Einkünfte bzw. nach § 8b Abs. 1 und Abs. 2 KStG 1999 stfreien Einkommensteile;
- EK 02, die sonstigen, nicht der KSt unterliegenden Vermögensmehrungen;
- EK 03, die sog. Alrücklagen aus vor dem 1.1.1977 abgelaufenen Wj.

einzubeziehen. Demgegenüber ist das EK 04 nicht zu berücksichtigen. Es wäre allerdings sachgerechter gewesen, das negative EK 01 bis EK 03 mit einem positiven EK 04 zu verrechnen, um von vornherein das Problem der Vernichtung von KStMinderungspotenzial abzumildern (glA RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2000, 1453 [1455]).

**Summe der unbelasteten Teilbeträge:** Da auf die Summe der drei Teilbeträge EK 01, EK 02 und EK 03 abgestellt wird, kommt es nicht darauf an, welcher Teilbetrag/welche Teilbeträge negativ ist bzw. sind (glA FROTSCHE in FROTSCHE/MAAS, § 36 Rn. 55). Jeder der drei genannten Teilbeträge kann negativ sein,

## KStG § 36 Anm. 50–51 E. Abs. 4: Verrechnung e. negativen Summe

- EK 01 wegen ausländischer Verluste, die unter die Verlustausgleichsbeschränkung des § 2a EStG iVm. § 8 Abs. 1 fallen;
- EK 02 insbes. aufgrund des Verlustabzugs gem. § 8 Abs. 1, Abs. 4 KStG iVm. § 10d EStG;
- EK 03 wegen Verlusten aus den Jahren vor 1977.

Nach dem Gesetzeswortlaut spielt es für die Anwendung des Abs. 4 keine Rolle, ob

- die Summe von EK 01 bis EK 03 erst aufgrund der Umgliederungsschritte negativ wurde oder es bereits vorher war;
- das für die Umgliederung maßgebliche vEK (einschließlich der mit KSt belasteten EKBestandteile, jedoch ohne EK 04) insgesamt positiv oder negativ ist.

**Keine Auswirkung auf Verlustvorträge:** Die Zusammenfassung der Teilbeträge des EK 01 bis EK 03 lässt die Höhe der geltend zu machenden Verlustvorträge gem. § 8 Abs. 1, Abs. 4 KStG iVm. § 10d bzw. § 2a EStG unberührt.

**Zeitpunkt der Zusammenfassung:** Der Wortlaut des Abs. 4 regelt eindeutig, dass die Umgliederung der negativen Summe von EK 01 bis EK 03 im Anschluss an die Abs. 2 und 3 zu erfolgen hat, dh. nach Berücksichtigung der Auswirkungen von Gewinnausschüttungen sowie bis zur Streichung des Abs. 3 der Umgliederung des EK 45.

**Gestaltungsmaßnahmen:** Als Gestaltungsmaßnahme wurden das Leg-ein-Hol-zurück-Verfahren empfohlen (vgl. hierzu zB SCHIFFERS, GmbH-StB 2000, 136 [138]; SCHIFFERS, GmbHHR 2000, 901 [908 f.], zu Beispielsrechnungen vgl. UHL/GEISSELMAIER, DStR 2001, 385), die Hebung von stillen Reserven zum Abbau von Verlustvorträgen (vgl. zB GAIL ua., DB 2000, Beil. 15, 9 f.) oder ein Darlehensverzicht ggf. in Kombination mit einem Besserungsschein (s. allg. HOFFMANN, GmbHHR 1999, 848 ff. [853 ff.]

51

## II. Rechtsfolgen

Abs. 4 ordnet als Rechtsfolge an, dass

- zunächst das EK 01, EK 02 sowie EK 03 untereinander zu saldieren sind und
- anschließend der Negativsaldo mit denjenigen Teilbeträgen des vEK zu verrechnen ist, welche mit KSt belastet sind.

Dabei bestimmt Abs. 4 auch die Reihenfolge der Verrechnung des Negativsaldos, nämlich die zunehmende KStBelastung. Demzufolge wird die negative Summe aus EK 01 bis EK 03 zunächst mit einem positiven Bestand an EK 30 verrechnet, anschließend mit dem Bestand an EK 40 (s. auch BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 – Tz. 24) und schließlich mit dem EK 45. Sollten die Bestände an EK 30, EK 40 und EK 45 nicht vollständig zu einem Ausgleich der negativen Summe ausreichen, werden sie bis zum Betrag von jeweils 0 DM/€ gemindert. Der verbleibende Negativbetrag wird anschließend nach den Bestimmungen des Abs. 7 gesondert festgestellt.

Die ökonomische Bedeutung der Verrechnung des Negativbestands an EK 01 bis EK 03 mit Teilbeträgen, die mit KSt belastet sind, resultiert aus der damit verbundenen Vernichtung von KStGuthaben. Dieser Nachteil nimmt mit steigender KStBelastung des jeweiligen Teilbetrags zu. Aus diesem Grunde ist es sachgerecht, wenn der Gesetzgeber als Reihenfolge der Verrechnung die zuneh-



mende Tarifbelastung vorschreibt. Die negativen Auswirkungen können beträchtlich sein.

Einstweilen frei.

52–55

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:  
Verrechnung einer nicht negativen Summe von EK 01  
bis EK 03**

**I. Regelungsgegenstand: Zusammenfassung von nicht mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträgen** 56

Abs. 5 behandelt das Pendant zu Abs. 4, nämlich die Verrechnung einer nicht negativen Summe aus EK 01, EK 02 und EK 03. Die ursprüngliche Gesetzesfassung behandelte nur eine positive Summe aus EK 01 bis EK 03, weshalb die Konstellation, dass diese Summe genau Null betrug, weder vom Wortlaut des Abs. 4 noch des Abs. 5 erfasst wurde. Gleichwohl konnte auch diese Situation unter Abs. 5 subsumiert werden. Die gesetzliche Neuregelung durch das UntStFG hat demzufolge lediglich klarstellende Bedeutung. Die durch das JStG 2010 vorgenommene Beschränkung der Verweisung auf Abs. 2 ist eine Folgeänderung der Streichung des Abs. 3.

**Einzubeziehende Eigenkapitalteile:** Entsprechend Abs. 4 sind in die Summenbildung das EK 01, EK 02 sowie EK 03 einzubeziehen, während das EK 04 unberücksichtigt bleibt.

**Summe der unbelasteten Teilbeträge:** Da auf die Summe der drei Teilbeträge EK 01, EK 02 und EK 03 abgestellt wird, kommt es nicht darauf an, welcher bzw. welche der Teilbeträge positiv ist (sind).

**Zeitpunkt der Zusammenfassung:** Wie Abs. 4 ist auch Abs. 5 nach Berücksichtigung der Gewinnausschüttungen sowie unter Geltung des zwischenzeitlich gestrichenen Abs. 3 einer etwaigen Umgliederung von EK 45 anzuwenden.

**II. Rechtsfolgen: Vorrangige Zusammenfassung von EK 01 und EK 03 und Verrechnung von Negativbeträgen** 57

**Rechtsfolge des Satzes 1: Vorrangige Zusammenfassung von EK 01 und EK 03:** Da die Summe der drei in die Verrechnung einbezogenen unbelasteten Teilbeträge positiv oder Null, dh. nicht negativ sein kann, wenn einzelne Teilbeträge einen negativen Betrag aufweisen, ordnet Satz 1 an, dass zunächst die Teilbeträge des EK 01 und EK 03 zusammenzufassen sind. In Ermangelung einer ausdrücklichen Begr. für die Zusammenfassung von EK 01 und EK 03 ist davon auszugehen, dass nach Auffassung des Gesetzgebers das EK 01 bzw. EK 03 bei typisierender Betrachtung bereits einer ausreichenden Steuerbelastung unterlagen:

- EK 01 durch die stl. Vorbelastung im Ausland;
- EK 03 durch die KStBelastung vor 1977.

Bei dieser Vorbelastung soll es endgültig verbleiben (ähnlich EISGRUBER, DStR 2000, 1493 [1497]), weshalb es einer Regelung entsprechend § 38 zur KStErhö-

hung bei Ausschüttung von EK 02 nicht bedurfte. Vor diesem Hintergrund ist es systemgerecht, EK 01 und EK 03 als eine Einheit zu betrachten und vom EK 02 zu trennen. Diese Zusammenfassung dient zudem der Praktikabilität der Umgliederungsvorschriften. Denn eine getrennte Behandlung von EK 01 und EK 03 hätte zu einer weiteren Verkomplizierung geführt und zusätzliche Detailregelungen erfordert.

Die vorrangige Zusammenfassung von EK 01 und EK 03 ist in mehrfacher Hinsicht von Bedeutung und zwar für

- eine etwaige Verrechnung mit dem EK 02 gem. Sätzen 2 und 3;
- eine evtl. vorzunehmende Verrechnung mit einer negativen Summe der mit KSt belasteten Teilbeträge gem. Abs. 6;
- die gesonderte Feststellung nach Abs. 7.

**Rechtsfolge der Sätze 2 und 3: Verrechnung von Negativbeträgen.** Satz 2 ordnet als zweite Rechtsfolge des Abs. 5 an, dass ein sich aus der Zusammenfassung von EK 01 und EK 03 ergebender Negativbetrag vorrangig mit dem positiven EK 02 zu verrechnen ist. Dazu korrespondierend bestimmt Satz 3 eine vorrangige Verrechnung eines Negativbestands an EK 02 mit dem positiven zusammengefassten Teilbetrag von EK 01/EK 03.

Das Adverb „vorrangig“ in Satz 2 und 3 ist uE überflüssig und dient lediglich der Klarstellung. Da Abs. 5 Satz 1 eine positive Summe aus EK 01, EK 02 und EK 03 voraussetzt, verbleibt keine andere Möglichkeit als die Verrechnung eines Negativbetrags aus EK 01/EK 03 (bzw. EK 02) mit dem positiven Bestand an EK 02 (bzw. EK 01/EK 03), denn das EK 04 ist nicht in die Umgliederung der nicht mit KSt belasteten Teilbeträge einbezogen.

Ist auch das EK 02 positiv, verbleibt es im Rahmen des Abs. 5 bei der Zusammenfassung des EK 01 und EK 03. Weitere Rechtsfolgen ergeben sich dann nicht, insbes. erfolgen keine weiteren Zusammenfassungen (BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 – Tz. 25).

58–59 Einstweilen frei.

**G. Erläuterungen zu Abs. 6:  
Umgliederung von negativem, mit Körperschaftsteuer  
belastetem Teil des verwendbaren Eigenkapitals**

**60 I. Regelungsgegenstand: Negatives mit Körperschaftsteuer belastetes verwendbares Eigenkapital**

Die in Abs. 6 vorgesehene Umgliederung ist im Anschluss an die Zusammenfassung der nicht mit KSt belasteten Teilbeträge entsprechend Abs. 5 vorzunehmen. Dies ergibt sich aus der in Abs. 6 angeordneten Rechtsfolge, nämlich der Verrechnung einer negativen Summe der mit KSt belasteten Teilbeträge mit dem EK 02 bzw. EK 01/EK 03.

Im Rahmen des UntStFG wurde Abs. 6 durch die Einfügung eines Satzes 1 ergänzt. Diese Ergänzung hatte aber, wie die übrigen Änderungen des § 36 auch, lediglich klarstellenden Charakter (glA DÖRSCH in DJPW, § 36 Rn. 44; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 36 Rn. 62a; BAUSCHATZ in GOSCH, § 36 Rn. 145).

**Etwaige Zusammenfassung von EK 45, EK 40 und EK 30:** Ob EK 45, EK 40 und EK 30 zusammenzufassen sind, hängt von der konkreten Fallkonstellation ab.

- Eine Zusammenfassung erfolgt, wenn zumindest einer der belasteten Teilbeträge negativ ist, dh. entweder ein belasteter oder mehrere belastete Teilbeträge einen Minussaldo aufweist bzw. aufweisen.
- Eine Verrechnung unterbleibt hingegen, wenn sämtliche belasteten Teilbeträge positiv sind und/oder einen Nullsaldo aufweisen. In diesem Fall bleiben die Teilbeträge getrennt und werden, sofern sie nicht ausgeglichen werden, gem. Abs. 7 gesondert festgestellt.

Die negative Summe der mit KSt belasteten Teilbeträge wird in der Praxis in aller Regel aus dem EK 40 resultieren, da

- ein Negativbestand an EK 45 bereits in der vEK-Gliederung zum 31.12.1998 bzw. zum Ende des Wj. 1997/1998 umzugliedern war (vgl. auch Anm. 40) und nur in Ausnahmefällen ein Negativbestand über diesen Zeitpunkt hinaus vorhanden sein kann (wenn das EK 40 zu diesem Zeitpunkt einen Nullsaldo aufwies);
- das EK 30 zwar negativ sein kann, in der Praxis üblicherweise aber nicht war (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 36 Rn. 62a; aA DÖTSCH in DJPW, § 36 Rn. 44; BAUSCHATZ in GOSCH, § 36 Rn. 148, wonach das EK 30 nur einen Positiv- oder Nullbestand haben konnte).

**Negatives EK 40** entstand aufgrund nichtabziehbarer BA, für die kein ausreichender Gewinn vorhanden war. Gemäß § 31 Abs. 1 Nr. 4 bzw. § 31 Abs. 2 KStG 1999 waren die sonstigen nichtabziehbaren Ausgaben vorrangig von den Einkommensteilen abzuziehen, die der KSt ungemildert unterlagen, dh. dem EK 40. Dabei handelt es sich insbes. um die gem. § 4 Abs. 5 EStG iVm. § 8 Abs. 1 nichtabziehbaren BA sowie die nach § 10 nichtabziehbaren Aufwendungen (ua. SolZ, Zinsen auf Steuerforderungen etc.).

**Ökonomische Wirkungen:** Sinn und Zweck der Zuordnung der nichtabziehbaren Aufwendungen war, dass über die Belastung nichtabziehbarer Aufwendungen im Steuerfestsetzungsverfahren entschieden wurde und die in diesem Verfahren getroffene Entsch. unverändert für die Gliederung des vEK maßgebend sein sollte. Die in § 31 Abs. 1 Nr. 4 bzw. § 31 Abs. 2 KStG 1999 vorgesehene Fortschreibung des Negativbestands an zB EK 40 sollte sicherstellen, dass die stl. nichtabziehbaren Aufwendungen letztlich aus versteuertem Einkommen bestritten werden.

Die Umgliederung gem. Abs. 6 führt dazu, dass die stl. nichtabziehbaren Aufwendungen tatsächlich doch aus unbelastetem Eigenkapital bestritten werden (vgl. auch EISGRUBER, DStR 2000, 1493 [1497]). Sie verhindert darüber hinaus eine KStErhöhung gem. § 38 wegen der vorrangigen Verrechnung mit EK 02 (krit. DÖTSCH in DJPW, § 36 Rn. 48). Dieser für die betroffenen Körperschaften positive Effekt dürfte allerdings in der Praxis nicht allzu häufig anzutreffen sein, da bei vorhandenem negativen EK 40 idR keine positiven unbelasteten Teilbeträge an EK 01/03 bzw. EK 02 zur Verfügung stehen. Fehlen ausreichend vorhandene unbelastete Teilbeträge, wird der Negativbestand an EK 45/EK 40/EK 30 zukünftig Bestandteil der sonstigen Rücklagen und belasten damit die zukünftig erzielten Gewinne.

## 61 II. Rechtsfolgen: Vorrangige Verrechnung mit höher belastetem verwendbarem Eigenkapital

Abs. 6 umfasst mehrere Rechtsfolgen. Zunächst ordnet dessen Satz 1 die Verrechnung eines negativen Teilbetrags des belasteten vEK mit dem übrigen belasteten vEK an und zwar in der Reihenfolge, in der die steuerliche Vorbelastung zunimmt. Demzufolge wird zunächst das EK 30 zur Verrechnung herangezogen, dann das EK 40 und schließlich das EK 45.

Zudem verdeutlicht Abs. 6 die gesetzgeberische Konzeption, das EK 01/EK 03 gesondert zu behandeln und zu einem möglichst späten Zeitpunkt für die Verrechnung einzusetzen, da beide Einkommensteile bereits einmal zutreffend besteuert wurden und deshalb im Gegensatz zum EK 02 kein Korrekturbedarf während einer Übergangsphase besteht.

**Vorrangige Verrechnung mit positivem EK 02:** Demzufolge ordnet Abs. 6 Halbs. 1 die vorrangige Verrechnung des Negativbestands an EK 45/EK 40/EK 30 mit dem nach Anwendung des Abs. 5 verbliebenen positiven Bestand an EK 02 an:

- eine vorrangige Verrechnung ist nur denkbar, wenn bei Anwendung des Abs. 5 sowohl das zusammengefasste EK 01/EK 03 als auch das EK 02 jeweils positiv sind;
- auf die Vorrangigkeit kommt es nicht mehr an, wenn das zusammengefasste EK 01/EK 03 negativ war und gem. Abs. 5 Satz 2 mit dem positiven EK 02 verrechnet wurde, so dass nach Anwendung von Abs. 5 lediglich das EK 02 übrig blieb.

**Subsidiäre Verrechnung mit EK 01/EK 03:** Reicht das EK 02 nicht zum vollständigen Ausgleich der negativen Summe von EK 45/EK 40/EK 30 aus, mindert der Restbetrag das zusammengefasste EK 01/EK 03. Abs. 6 Halbs. 2 kommt demzufolge zur Anwendung, wenn

- ursprünglich sowohl das zusammengefasste EK 01/EK 03 als auch das EK 02 positiv waren, aber das EK 02 nicht zum vollständigen Ausgleich des Negativbetrags an EK 45/EK 40/EK 30 ausreichte;
- nach Anwendung des Abs. 5 lediglich das zusammengefasste EK 01/EK 03 verblieb, weil entweder kein EK 02 vorhanden oder dieses negativ war.

62–65 Einstweilen frei.

### H. Erläuterungen zu Abs. 6a: Umgliederung des EK 45

## 66 I. Regelungsgegenstand: Positiver Bestand an EK 45

**Geänderte Bezugsgröße für die Umgliederungssystematik:** Im Gegensatz zum zwischenzeitlich gestrichenen Abs. 3 ist Bezugsgröße für die Umgliederung gem. Abs. 6a nicht der Bestand an EK 45, sondern vielmehr das im EK 45 enthaltene KStMinderungspotenzial. Dieses bildet die Basis für die drei Umgliederungsschritte, welche in den Sätzen 1–3 des Abs. 6a normiert sind. Dabei enthält Satz 1 sowohl den Rechtsgrund als auch die Rechtsfolge der Umgliederung.

**Zeitlicher Anwendungsbereich:** Für die Anwendung von § 36 sieht § 34 Abs. 13f eine gesonderte Anwendungsregelung vor. Danach ist § 36 in allen Fällen, in denen die Bestände iSd. § 36 Abs. 7 bei Verkündung des JStG 2010 noch nicht bestandskräftig festgestellt sind, anzuwenden. Dabei ist unter Bestandskraft die materielle Bestandskraft zu verstehen (im Einzelnen vgl. Anm. 4).

**EK 45 am Schluss der Umgliederungskette:** Zunächst bestimmt Satz 1, dass die Umgliederung des EK 45 sich an die Abs. 1–6 anschließt. Dies bedeutet, dass zunächst die Bestandteile des vEK letztmalig zu ermitteln sind, idR zum 31.12.2000 (s. Anm. 10). Anschließend erfolgt eine Verrechnung mit solchen Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen, oder mit anderen Ausschüttungen (s. Anm. 20 ff.). Durch den Wegfall des Abs. 3 schließt sich als nächster Schritt die Zusammenfassung der nicht mit KSt belasteten Teile des EK 01 bis EK 03 an, je nachdem ob deren Summe negativ (Abs. 4; s. Anm. 50 ff.) oder Null bzw. positiv ist (Abs. 5; s. Anm. 56 ff.). Abs. 6 enthält die Vorschrift zur Verrechnung von mit KSt belasteten Teilbeträgen, sofern einer von diesen negativ ist (s. Anm. 60 ff.).

## II. Rechtsfolge: Umgliederung des positiven Bestands an EK 45 67

**Satz 1:** Verbleibt nach diesen einzelnen Schritten zur Verrechnung und Zusammenfassung der verschiedenen vEK-Bestandteile noch ein positives EK 45, ordnet Satz 1 als Rechtsfolge an, dass

- sich das EK 45, das nach den vorgenannten Umgliederungs- und Verrechnungsschritten verblieben ist, iHv. 5/22 seines Bestands vermindert; diese Minderung nur bis zum vollständigen Verbrauch eines nach den vorgenannten Umgliederungs- und Verrechnungsschritten verbleibenden positiven EK 02 erfolgt.

Damit kommt im Ergebnis der jeweils niedrigere Betrag aus 5/22 des Bestands an EK 45 bzw. positiven EK 02 zur Verrechnung. Dies ist der Minderungsbetrag, auf den Satz 2 Bezug nimmt.

Nachfolgende Tabelle 1 zeigt diese Systematik, indem zunächst der maximale Minderungsbetrag errechnet wird, um diesen mit dem sich aus dem EK 02 ergebenden notwendigen Minderungsbetrag zu vergleichen und anschließend den geringeren Betrag zur Verrechnung mit dem EK 02 einzusetzen.

Verbliebe es bei dieser Verrechnung, würden die betroffenen Körperschaften durch den Wegfall des EK 02 begünstigt, da die KStErhöhung beim EK 02 30/100 dessen Bestands beträgt, während das EK 45 eine geringere KStMinderung vermittelt, nämlich iHv. 15/55 seines Bestands. Im Ergebnis muss daher die Minderung an EK 45 stärker ausfallen als diejenige des EK 02. Nachdem unter dem Regime der KStAnrechnung die Summe der Bestände an vEK mit dem Eigenkapital laut StBil. übereinstimmen musste, kann eine direkte Verrechnung zwischen EK 45 und EK 02 nicht erfolgen. Der Gesetzgeber wählt zum Ausgleich deshalb eine Verrechnung über das EK 40, das eine geringere KStMinderung als das EK 45 vermittelt, nämlich iHv. 10/60 seines Bestands.

Diesen beiden Anforderungen, nämlich einen Ausgleich zwischen entlastender und belastender Wirkung der Umgliederung bei der KSt zu erreichen und die Höhe des vEK nicht zu verändern, kommt der Gesetzgeber durch die Sätze 2 und 3 nach.

**Satz 2:** Gemäß der in Satz 2 angeordneten Rechtsfolge wird das EK 40 iHv. 27/5 des Minderungsbetrags erhöht.

**Satz 3:** Nachdem sich die Minderung des EK 02 und Erhöhung des EK 40 betragsmäßig nicht ausgleichen können, kommt der Ausgleich dadurch zustande, dass nach Satz 3 das EK 45 jeweils spiegelbildlich um den Minderungsbetrag des EK 02 erhöht bzw. den Erhöhungsbetrag des EK 45 reduziert wird.

Wie aus Tabelle 1 hervorgeht, verändert sich aufgrund des Satzes 3 die Höhe des vEK nach den Verrechnungsschritten nicht. Auch bleibt das KStMinderungspotenzial unverändert, insbes. in den Fällen, in denen Verlustvorträge nicht vorhanden waren, wie Tabelle 2, basierend auf den Zahlen der Tabelle 1, zeigt.

**Tabelle 1: Auswirkungen auf das verwendbare Eigenkapital**

|   | Rechts-<br>grundlage        | Vor-<br>spalte | EK 45<br>€ | EK 40<br>€ | EK 02<br>€ | Gesamt<br>€ |
|---|-----------------------------|----------------|------------|------------|------------|-------------|
| <b>1. Bestände vor Umgliederung</b>           |                             |                | 550 000    | 600 000    | 10 000     | 1 160 000   |
| 2. Umgliederung neg. EK01 – EK03              |                             |                | 0          | 0          | 0          | 0           |
| 3. Bestand nach Umgliederung neg. EK01 – EK03 |                             |                | 550 000    | 600 000    | 10 000     | 1 160 000   |
| 4. Ermittlung Minderungsbetrag                | § 36 Abs. 6a<br>Satz 1 KStG |                |            |            |            |             |
| a) Faktor                                     |                             | 5/22           |            |            |            |             |
| b) Maximaler Minderungsbetrag                 |                             | 125 000        |            |            |            |             |
| c) Notwendiger Minderungsbetrag               |                             | 10 000         |            | -10 000    |            |             |
| 5. Erhöhung Teilbetrag EK 40                  | § 36 Abs. 6a<br>Satz 2 KStG |                |            |            |            |             |
| a) Faktor                                     |                             | 27/5           |            |            |            |             |
| b) Basis                                      |                             | 10 000         |            | 54 000     |            |             |
| 6. Saldierung mit Teilbetrag EK 45            | § 36 Abs. 6a<br>Satz 3 KStG |                |            |            |            |             |
| a) EK 02                                      |                             |                | 10 000     |            |            |             |
| b) EK 40                                      |                             |                | -54 000    |            |            |             |
| <b>7. Bestände nach Umgliederung</b>          |                             |                | 506 000    | 654 000    | 0          | 1 160 000   |

**Tabelle 2: Auswirkungen auf das KStMinderungs- bzw. KStErhöhungspotenzial**

|  | Rechts-<br>grundlage     | EK 45<br>€ | EK 40<br>€ | EK 02<br>€ | Gesamt<br>€ |
|--|--------------------------|------------|------------|------------|-------------|
| <b>1. Bestände vor Umgliederung</b>                  |                          | 550 000    | 600 000    | 10 000     | 1 160 000   |
| <b>2. Verwendungsreihenfolge</b>                     | § 28 Abs. 3<br>KStG 1999 | 550 000    | 600 000    | 10 000     | 1 160 000   |
| <b>3. KStMinderung/KStErhöhung<br/>altes Recht</b>   | § 27 Abs. 1<br>KStG 1999 |            |            |            |             |
| a) Faktor  |                          | 15/55      | 10/60      | 30/100     |             |
| b) Minderungs-/Erhöhungsbetrag                       |                          | 150 000    | 100 000    | -3 000     | 247 000     |
| <b>4. Bestände nach Umgliederung</b>                 | § 37 Abs. 1<br>KStG      | 506 000    | 654 000    | 0          | 1 160 000   |
| KStMinderung/Erhöhung                                |                          |            |            |            |             |
| a) Faktor  |                          | 15/55      | 10/60      | 30/100     |             |
| b) Minderungs-/Erhöhungsbetrag                       |                          | 138 000    | 109 000    | 0          | 247 000     |
| <b>5. Differenz Minderungs-/<br/>Erhöhungsbetrag</b> |                          | -12 000    | 9 000      | 3 000      | 0           |
| in % des Ausgangsbetrags                             |                          |            |            |            | 0,00%       |

Allerdings kann es weiterhin zu einer Vernichtung von KStAnrechnungsguthaben kommen, wenn aus Vorjahren Verlustvorträge vorhanden sind, welche zu einem originär negativem EK 02 geführt haben (vgl. eingehend HOLST/NITSCHKE, DStR 2011, 1450 [1452], mit dem nachfolgend dargestellten Beispiel).

**Tabelle 3: Verlust von KStGuthaben bei negativem EK 02 – Ermittlung des VEK vor und nach Umgliederung –**

|  | Rechts-<br>grundlage        | Vor-<br>spalte | EK 45<br>€ | EK 40<br>€ | EK 02<br>€ | Gesamt<br>€ |
|--|-----------------------------|----------------|------------|------------|------------|-------------|
| <b>1. Bestände vor Umgliederung</b>              |                             |                | 11 000 000 | 1 500 000  | -4 000 000 | 8 500 000   |
| 2. Umgliederung neg.<br>EK01 – EK03              |                             |                | -2 500 000 | -1 500 000 | 4 000 000  | 0           |
| 3. Bestand nach Umgliederung neg.<br>EK01 – EK03 |                             |                | 8 500 000  | 0          | 0          | 8 500 000   |
| <b>4. Ermittlung Minderungs-<br/>betrag</b>      | § 36 Abs. 6a<br>Satz 1 KStG |                |            |            |            |             |
| a) Faktor  |                             | 5/22           |            |            |            |             |
| b) Maximaler Minderungs-<br>betrag               |                             | 1 931 818      |            |            |            |             |
| c) Notwendiger Minderungs-<br>betrag             |                             | 0              |            |            | 0          |             |
| <b>5. Erhöhung Teilbetrag<br/>EK 40</b>          | § 36 Abs. 6a<br>Satz 2 KStG |                |            |            |            |             |
| a) Faktor  |                             | 27/5           |            |            |            |             |
| b) Basis   |                             | 0              |            | 0          |            |             |
| <b>6. Saldierung mit<br/>Teilbetrag EK 45</b>    | § 36 Abs. 6a<br>Satz 3 KStG |                |            |            |            |             |
| a) EK 02   |                             |                | 0          |            |            |             |
| b) EK 40   |                             |                | 0          |            |            |             |
| <b>7. Bestände nach Umgliederung</b>             |                             |                | 8 500 000  | 0          | 0          | 8 500 000   |

– Änderung der KStMinderung nach Umgliederung des EK 45 –

|  | Rechts-<br>grundlage  | Vor-<br>spalte | EK 45<br>€ | EK 40<br>€ | EK 02<br>€ | Gesamt<br>€ |
|--|-----------------------|----------------|------------|------------|------------|-------------|
| 1. Bestände vor Umgliederung                 |                       |                | 11 000 000 | 1 500 000  | –4 000 000 | 8 500 000   |
| 2. Verwendungsreihenfolge                    | § 28 Abs. 3 KStG 1999 |                | 8 500 000  | 0          | 0          | 8 500 000   |
| 3. KStMinderung/<br>KStErhöhung altes Recht  | § 27 Abs. 1 KStG 1999 |                |            |            |            |             |
| a) Faktor                                    |                       |                | 15/55      | 10/60      | 30/100     |             |
| b) Minderungs-/<br>Erhöhungsbetrag           |                       |                | 2 318 182  | 0          | 0          | 2 318 182   |
| 4. Bestände nach Umgliederung                | § 37 Abs. 1 KStG      |                | 8 500 000  | 0          | 0          | 8 500 000   |
| 5. KStMinderung/<br>Erhöhung                 |                       |                |            |            |            |             |
| a) Faktor                                    |                       |                | 15/55      | 10/60      | 30/100     |             |
| b) Minderungs-/<br>Erhöhungsbetrag           |                       |                | 2 318 182  | 0          | 0          | 2 318 182   |
| 6. Differenz Minderungs-/<br>Erhöhungsbetrag |                       |                | 0          | 0          | 0          | 0           |
| in % des Ausgangsbetrags                     |                       |                |            |            |            | 0,00%       |

Darin liegt uE kein verfassungsrechtl. unzulässiger Eingriff in Vermögenspositionen der Stpfl. Wie Tabelle 3 zeigt, war der Verlust an kstlichem Anrechnungsguthaben während des kstlichen Anrechnungsverfahrens genauso hoch wie nach den jetzigen Umgliederungsvorschriften, denn die Körperschaft hatte aufgrund der Verluste nicht mehr ausreichend hohes Ausschüttungsvolumen in Form des Bilanzgewinns (glA DÖRSCHE in DJPW, § 36 Rn. 28). Der Umstand, dass einzelne Stpfl. mittels „Leg-ein-Hol-zurück-Verfahrens“ (vgl. Anm. 50) das bei der Körperschaft vorhandene KStMinderungspotenzial ausschöpfen konnten, andere hingegen nicht, stellt keine verfassungsrechtl. bedenkliche Situation dar.

Verbleibt beim EK 45 nach der Umgliederung gem. Abs. 6a noch ein positiver Bestand, wird dieser in das Feststellungsverfahren gem. Abs. 7 einbezogen.

68–69 Einstweilen frei.

**I. Erläuterungen zu Abs. 7:  
Getrennter Ausweis und gesonderte Feststellung der  
Endbestände**

70

**I. Verfahrensrechtliche Vorschrift**

Der getrennte Ausweis und die gesonderte Feststellung der Endbestände dienen in mehrfacher Hinsicht als Basis für das neue KStSystem, sei es entweder vorübergehend für den Übergangszeitraum von 18 Jahren oder endgültig:



- EK 45, EK 40: Basis für die Ermittlung des maximal 18 Jahre zur Verfügung stehenden KStGuthabens gem. § 37;
- EK 02: Basis für die Berechnung einer KStErhöhung nach § 38;
- EK 04: Basis für die Ermittlung des Anfangsbestands (§ 39) des stl. Einlagenkontos gem. § 27.

Demzufolge hat die gesonderte Feststellung der Endbestände Grundlagenfunktion für die vorgenannten drei Bereiche (zum stl. Einlagenkonto vgl. BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 – Tz. 4).

Die beiden verbleibenden Endbestände, dh. das EK 30 sowie das EK 01/EK 03, werden Bestandteil der sonstigen Rücklagen der Körperschaft.

Nicht Bestandteil der Feststellungen gem. Abs. 7 ist die gesonderte Feststellung des Betrags des für Ausschüttungen verwendbaren Teils des Nennkapitals iSd. § 29 Abs. 3 KStG 1999, welcher nach Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln erforderlich wurde bzw. wird. Dieses wird auf denselben Zeitpunkt gesondert festgestellt wie die letztmalige vEK-Gliederung (§ 47 Abs. 1 Nr. 2 KStG 1999). Da dieser Sonderausweis im Rahmen des § 36 keinen Änderungen unterworfen ist, besteht auch keine Notwendigkeit, diesen im Rahmen des Abs. 7 nochmals festzustellen. Der Sonderausweis geht vielmehr über § 39 Abs. 2 als Anfangsbestand in die Feststellung nach § 28 Abs. 1 Satz 2 ein (BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 – Tz. 28). Eine Vorschrift, welche die Feststellung des Sonderausweises nach § 47 Abs. 1 Nr. 2 KStG 1999 beseitigt, existiert nicht (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 36 Rn. 23).

## II. Getrennter Ausweis der Endbestände

71

Abs. 7 Halbs. 1 schreibt den getrennten Ausweis der Endbestände des vEK vor. Dabei bestimmt Abs. 7 Halbs. 2 den Ausweis von EK 01 und EK 03 in einer Summe. Aufgrund der verschiedenen Umgliederungsschritte und Zusammenfassungen im Rahmen des § 36 verbleiben maximal sechs Teilbeträge (Klammerangaben ohne Berücksichtigung der Gewinnausschüttungen gem. Abs. 2):

- EK 45;
- EK 40 (aus Altbestand, ggf. vermehrt um 27/5 des Minderungsbetrags aus EK 45 bzw. EK 02 und vermindert um negative Beträge aus unbelastetem vEK);
- EK 30 (aus Altbestand, ggf. vermindert um negative Beträge aus unbelastetem vEK);
- EK 01/EK 03 (aus den beiden Altbeständen, vermindert um negatives EK 02 sowie einer verbleibenden negativen Summe an EK 40/EK 30);
- EK 02 aus Altbestand, vermindert um 5/22 des Altbestands an EK 45 und ggf. vermindert um negatives EK 01/EK 03 sowie einer verbleibenden negativen Summe an EK 45/EK 40/EK 30);
- EK 04 (Altbestand).

## III. Gesonderte Feststellung

72

Die vorstehend getrennt auszuweisenden Endbestände sind verfahrensrechtl. gesondert gem. § 179 ff. AO festzustellen. Dabei bezieht sich uE die gesonderte Feststellung bezüglich des EK 01 sowie EK 03 auf den Gesamtbetrag. Zwar

schreibt Abs. 7 Halbs. 2 lediglich den Ausweis in einer Summe und nicht auch die gesonderte Feststellung in einer Summe vor. Jedoch widerspräche eine getrennte Feststellung des EK 01 und EK 03 dem Sinn und Zweck des Abs. 7.

**Feststellungszeitpunkt:** Wegen der erforderlichen Berücksichtigung von vorgenommenen und ggf. erhaltenen Gewinnausschüttungen erfolgen die Feststellungen in der Praxis erst zum Ende des Wj. 2001 bzw. 2001/2002.

**Feststellung auch des EK 04:** Gesondert festgestellt wird auch der Endbestand an EK 04, ggf. ein Nullbestand, sofern aufgrund der Verrechnung der Gewinnausschüttung gem. Abs. 2 Satz 1 kein Restbetrag verbleibt (glA BAUSCHATZ in GOSCH, § 36 Rn. 163; aA SEIFERT, BuW 2000, 756 [769]).

**Feststellung auch von Negativbeträgen:** Das Gesetz unterscheidet bezüglich der gesonderten Feststellung nicht danach, ob nach Abschluss der einzelnen Umgliederungsschritte die Teilbeträge des vEK positiv oder negativ sind.

**Fehlerhafte Feststellungsbescheide gem. Abs. 7:** Fehler im Feststellungsbescheid gem. Abs. 7 können uE auf drei Ursachen beruhen:

- fehlerhafte Übernahme der Daten aus dem letzten Feststellungsbescheid des vEK (Fall 1);
- fehlerhafte Durchführung einzelner Umgliederungsschritte, damit unzutreffende Ermittlung der Endbestände mit anschließender Übernahme in den Feststellungsbescheid gem. Abs. 7. Dieser Fall dürfte wegen der Erfassung der Umgliederungsschritte durch entsprechende Computerprogramme in der Praxis nicht auftreten (Fall 2);
- fehlerhafte Übernahme der zutreffend ermittelten Endbestände in den Feststellungsbescheid gem. Abs. 7 (Fall 3).

**Verfahrensrechtlich sind diese drei Fälle uE unterschiedlich zu behandeln:**

► *Im Fall 1* ist eine Änderung gem. § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO durchzuführen, da es sich beim letzten vEK-Bescheid um einen Grundlagenbescheid handelt (vgl. Anm. 16). Nach der BFH-Rspr. können Grundlagenbescheide (innerhalb der Festsetzungsfristen) so oft durch Erl. von Folgebescheiden ausgewertet werden, bis der Grundlagenbescheid zutreffend umgesetzt ist (zB BFH v. 14.6.1991 – III R 64/89, BStBl. II 1992, 52 [53]; v. 17.3.1993 – II R 15/91, BFH/NV 1994, 1) bzw. gilt eine versehentliche Nichtbeachtung eines Grundlagenbescheids als Anwendungsfall des § 129 AO (offenbare Unrichtigkeit; BFH v. 16.7.2003 – X R 37/99, BStBl. II 2003, 867).

► *Im Fall 2* ist der Feststellungsbescheid der Endbestände gesondert mit dem Rechtsbehelf des Einspruchs anzufechten. Wird dies versäumt und der Feststellungsbescheid bestandskräftig, kommt eine Änderung nur nach den allgemeinen Verfahrensvorschriften der AO in Betracht. Da es sich bei den einzelnen Umgliederungen und Verrechnungen um Rechenoperationen handelt, welche eine rechtl. Beurteilung regelmäßig nicht erfordern, erscheint eine Änderungsmöglichkeit gem. § 129 AO wegen offenbarer Unrichtigkeit nicht ausgeschlossen. Fraglich ist dabei allerdings, ob wegen der großen Zahl an Umgliederungs- und Verrechnungsschritten dieser Fehler gleichsam mechanisch erkennbar ist (hierzu BFH v. 29.3.1990 – V R 27/85, BFH/NV 1992, 711). Fehler in schwierigen Rechenoperationen, zB komplizierten Zwischenrechnungen, berechtigen nach SEER nicht zu einer Berichtigung gem. § 129 AO (SEER in TIPKE/KRUSE, § 129 AO Rn. 5).

► *Fall 3* liegt uE im Anwendungsbereich von § 129 AO, da die fehlerhafte Übernahme von zutreffend ermittelten Endbeständen einen rein mechanischen Vorgang darstellt, welcher keiner rechtl. Würdigung bedarf. Demgegenüber wird der Erl. eines Ergänzungsbescheids gem. § 179 Abs. 3 AO nicht in Betracht kommen. Abs. 7 ist konzeptionell an § 47 Abs. 1 Nr. 1 aF angelehnt. Betreffend § 47 Abs. 1 Nr. 1 aF bestätigte der BFH seine Rspr., dass eine Nichtfeststellung von einzelnen Eigenkapitalteilen nur iS einer Null-Feststellung verstanden werden kann (BFH v. 22.10.1998 – I R 122/97, BStBl. II 1999, 101 [102]). Diese Rspr. wird sinngemäß auf die Feststellungsbescheide gem. Abs. 7 zu übertragen sein. Damit ist der die Endbestände betreffende Feststellungsbescheid fehlerhaft und nicht lediglich ergänzungsbedürftig (aA offenbar KASPERCZYK/HÜBNER, DStR 2012, 1446 [1447]).

