

## Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Redaktionelle Änderung: Neugliederung der Anwendungsvorschrift § 34.
- ▶ Fundstelle: Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (KroatienAnpG) v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126).

## § 36

### Endbestände

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),  
zuletzt geändert durch StBAG v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714)

(1) Auf den Schluss des letzten Wirtschaftsjahrs, 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

### KStG § 36

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, erhöht sich um die Einkommensteile, die nach § 34 Abs. 12 Satz 2 bis 5 einer Körperschaftsteuer von 45 Prozent unterlegen haben, und der Teilbetrag, der nach dem 31. Dezember 1998 einer Körperschaftsteuer in Höhe von 40 Prozent ungemildert unterlegen hat, erhöht sich um die Beträge, die nach § 34 Abs. 12 Satz 6 bis 8 einer Körperschaftsteuer von 40 Prozent 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 2000 (BGBl. I S. 1034) geändert worden ist, ist dem Teilbetrag, der nach dem 31. Dezember 1998 einer Körperschaftsteuer in Höhe von 40 Prozent ungemildert unterlegen hat, in Höhe von  $\frac{27}{22}$  seines Bestands hinzuzurechnen. <sup>2</sup>In Höhe von  $\frac{5}{22}$  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) 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 der Absätze 2 und 3 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 Nr. 1 bis 3 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) nach Anwendung der Absätze 2 und 3 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 zu verrechnen. <sup>2</sup>Ein sich danach ergebender Negativbetrag mindert vorrangig den nach Anwendung des Absatzes 5 ver-

bleibenden 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.

(7) 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.

## § 34

### Schlussvorschriften

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

...

(11) § 36 ist in allen Fällen, in denen die Endbestände im Sinne des § 36 Absatz 7 noch nicht bestandskräftig festgestellt sind, in der folgenden Fassung anzuwenden:

#### „§ 36

#### Endbestände

(1) Auf den Schluss des letzten Wirtschaftsjahrs, das in dem Veranlagungszeitraum endet, für den das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), das durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) geändert worden ist, letztmals anzuwenden ist, werden die Endbestände der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals ausgehend von den gemäß § 47 Absatz 1 Satz 1 Nummer 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 Absatz 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 Absatz 12 Satz 2 bis 5 in der am 14. Dezember 2010 geltenden Fassung einer Körperschaftsteuer von 45 Prozent unterlegen haben, und der Teilbetrag, der nach dem 31. Dezember 1998 einer Körperschaftsteuer in Höhe von 40 Prozent ungemildert unterlegen hat, erhöht sich um die Beträge, die nach § 34

**KStG § 36**

Absatz 12 Satz 6 bis 8 in der am 14. Dezember 2010 geltenden Fassung einer Körperschaftsteuer von 40 Prozent unterlegen haben, jeweils nach Abzug der Körperschaftsteuer, der sie unterlegen haben.

(3) (weggefallen)

(4) Ist die Summe der unbelasteten Teilbeträge im Sinne des § 30 Absatz 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 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 Absatz 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 Absatz 2 Nummer 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 Absatz 2 Nummer 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 Absatz 2 Nummer 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 Absatz 2 Nummer 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  $\frac{5}{22}$  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  $\frac{27}{5}$  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) Die Endbestände sind getrennt auszuweisen und werden gesondert festgestellt; dabei sind die verbleibenden unbelasteten Teilbeträge im Sinne des § 30 Absatz 2 Nummer 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: Dr. Volker **Pfirschmann**, Richter am BFH, München  
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

**Schrifttum:** Kasperczyk/Hübner, Wie viel vernichtetes Körperschaftsteuerguthaben kann gerettet werden? Verfahrensrechtliche Aspekte im Zusammenhang mit dem Körperschaftsteuer-

guthaben gemäß JStG 2010, DStR 2011, 1446; Meyering/Friegel/Gröne, Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, Der Konzern 2014, 253; Paintner, Das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften im Überblick, DStR 2014, 1621.

## Kompaktübersicht

- Inhalt der Änderungen:** Redaktionelle Änderung der Anwendungsvorschrift des § 34 ohne Auswirkung auf den zeitlichen Anwendungsbereich des § 36. J 14-1
- Rechtsentwicklung:** J 14-2
- ▶ **zur Gesetzesentwicklung bis 2010** s. § 36 Anm. 2.
  - ▶ **KroatienAnpG v. 25.7.2014** (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): In Folge der grundsätzlichen Überarbeitung des § 34 rückt die spezielle Bestimmung zur Anwendung des § 36 ohne inhaltliche Änderung vom Abs. 13f in den Abs. 11.
- Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Neufassung des § 34 ist gem. Art. 4 Nr. 10 iVm. Art. 28 Abs. 1 KroatienAnpG am Tag nach der Verkündung, also am 31.7.2014 in Kraft getreten und anzuwenden. J 14-3
- Grund und Bedeutung der Änderungen:** Die Vielzahl der Einzelregelungen in § 34 konnte nach Einschätzung des Gesetzgebers zu Schwierigkeiten bei der Bestimmung der Anwendungszeitpunkte einzelner Vorschriften führen. Außerdem sollte die Lesbarkeit des § 34 verbessert werden (BTDrucks. 18/1529, 69). Im Hinblick auf den zeitlichen Anwendungsbereich des § 36 haben sich keine sachlichen Veränderungen ergeben. Die bisher in Abs. 13f enthaltene zeitliche Anwendungsregelung ist lediglich in den neuen Abs. 11 gerückt. J 14-4

## Die Änderungen im Detail

- Voraussetzungen für die Anwendung der Neufassung des § 36:** J 14-5
- ▶ **Bestandskraft der Feststellung der Endbestände:** Ob die durch das JStG 2010 in Reaktion auf die Entscheidung des BVerfG v. 17.11.2009

(1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1; dazu und zur gesetzlichen Neuregelung im Rahmen des JStG 2010 s. § 36 Anm. 3a und § 37 Anm. 10) eingeführte Neuregelung des § 36 oder die Altfassung zur Anwendung kommt, hängt – auch nach Inkrafttreten des KroatienAnpG, das diesbezüglich keine sachlichen Änderungen gebracht hat – davon ab, ob die Endbestände gem. § 36 Abs. 7 zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des JStG 2010 bereits bestandskräftig festgestellt waren. Die Anwendung der Neufassung des § 36 ist für viele Stpfl., die von der „Umgliederungsfalle“ (s. § 36 Anm. 42) betroffen waren, günstig, weil das KStGuthaben nunmehr nach §§ 36 Abs. 6a, 37 Abs. 1 nF unmittelbar auch aus dem EK 45 abgeleitet wird.

Der BFH hat für die Anwendbarkeit der Neuregelung entsprechend dem klaren Wortlaut des Gesetzes allein auf die Bestandskraft des Feststellungsbescheids gem. § 36 Abs. 7 abgestellt (BFH v. 30.7.2014 – I R 56/13, BStBl. II 2014, 940). Es kommt danach nicht darauf an, ob der Bescheid über die Festsetzung des KStGuthabens gem. § 37 Abs. 5 Satz 3 noch änderbar ist. Eine die Anwendung der Neufassung versperrende Bestandskraft der Feststellung der Endbestände ist auch dann gegeben, wenn der Feststellungsbescheid gem. § 36 Abs. 7 keine ausdrückliche Feststellung des Endbestands des EK 45 mit 0 € enthielt. Diesbezüglich war in der Literatur die Meinung vertreten worden, die in der Praxis häufig fehlende ausdrückliche Feststellung des Endbestands des nach Umgliederung gem. § 36 Abs. 3 aF nicht mehr existenten EK 45 müsse durch den nachträglichen Erlass eines Ergänzungsbescheids gem. § 179 Abs. 3 AO nachgeholt werden und dies könne letztlich auch die Anwendbarkeit der Neufassung des § 36 wieder herbeiführen (Kasperczyk/Hübner, DStR 2011, 1446). Der BFH ist dem jedoch uE zu Recht nicht gefolgt.

► **Maßgeblichkeit der materiellen Bestandskraft:** Bestandskräftig festgestellt sind die Endbestände nicht schon dann, wenn der Endbestände-Feststellungsbescheid nicht mehr mit dem Einspruch angefochten werden kann (formelle Bestandskraft). Vielmehr kommt es auf den Eintritt der materiellen Bestandskraft (Unabänderbarkeit) an. Davon geht ersichtlich auch der BFH in seinem Urteil BFH v. 30.7.2014 (I R 56/13, BStBl. II 2014, 940) aus. In der Praxis dürfte zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des JStG 2010 hinsichtlich der Feststellung der Endbestände bereits die Feststellungsverjährung eingetreten sein. Damit hat die Bestandskraft ihre stärkste Wirkung erreicht.

► **Keine Bestandskraftdurchbrechung wegen offener Festsetzungsfrist für Folgebescheide:** Der BFH hat in einer weiteren Entscheidung (BFH v. 11.11.2014 – I R 46/13, BFH/NV 2015, 353) außerdem klargestellt, dass ein nach Eintritt der Feststellungsverjährung gem. § 164 Abs. 4 Satz 1 AO weggefallener Nachprüfungsvorbehalt, der dem Feststellungsbescheid

gem. § 36 Abs. 7 beigefügt war, über eine Anwendung des § 181 Abs. 5 Satz 1 AO im Hinblick auf den typischerweise noch nicht verjährten Festsetzungsbescheid gem. § 37 Abs. 5 Satz 3 (Auszahlungsbescheid) nicht wieder auflebt. Auch § 181 Abs. 5 Satz 1 AO bietet damit letztlich keine Handhabe, um Stpfl., die den auf der teilweise für verfassungswidrig erklärten Altfassung des § 36 beruhenden Endbestände-Feststellungsbescheid nicht angegriffen haben, in den Genuss eines höheren KStGuthabens zu bringen. Entsprechenden Überlegungen, die in der Literatur (Kasperczyk/Hübner, DStR 2011, 1446) angestellt worden waren, ist der BFH damit nicht gefolgt (s. § 36 Anm. 4).

**Rechtsfolgen der Anwendbarkeit der Neufassung des § 36:** War der Endbestände-Feststellungsbescheid gem. § 36 Abs. 7 zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des JStG 2010 noch „offen“, dann richtet sich die – nach wie vor durchzuführende – Teilumgliederung des EK 45 nicht nach der vom BVerfG für mit dem Grundgesetz unvereinbar erklärten Vorschrift des § 36 Abs. 3 aF, sondern nach § 36 Abs. 6a nF. Die Umgliederungspflicht nach der Neuregelung begegnet allerdings ihrerseits verfassungsrechtl. Bedenken, die das FG Münster mit Beschluss v. 16.9.2014 (9 K 1600/12 F, StE 2015, 52) bewogen haben, das BVerfG anzurufen (Az. BVerfG 2 BvL 29/14). Das FG Düss. v. 30.9.2014 (6 K 3102/12 F, EFG 2014, 2167, nrkr., Az. BFH I R 59/14) hält die Neuregelung dagegen für unbedenklich. Zur verfassungsrechtl. Diskussion im Übrigen s. § 36 Anm. 3a und 67. J 14-6

