

§ 37

Körperschaftsteuerguthaben und Körperschaftsteuerminderung

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144, BStBl. I 2002, 1169),
geändert durch Richtlinien-Umsetzungsgesetz v. 9.12.2004
(BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158)

(1) ¹Auf den Schluss des Wirtschaftsjahres, das dem in § 36 Abs. 1 genannten Wj. folgt, wird ein Körperschaftsteuerguthaben ermittelt. ²Das Körperschaftsteuerguthaben beträgt 1/6 des Endbestands des mit einer Körperschaftsteuer von 40 vom Hundert belasteten Teilbetrags.

(2) ¹Das Körperschaftsteuerguthaben mindert sich vorbehaltlich des Absatzes 2a um jeweils 1/6 der Gewinnausschüttungen, die in den folgenden Wirtschaftsjahren erfolgen und die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen. ²Satz 1 gilt für Mehrabführungen im Sinne des § 14 Abs. 3 entsprechend. ³Die Körperschaftsteuer des Veranlagungszeitraums, in dem das Wirtschaftsjahr endet, in dem die Gewinnausschüttung erfolgt, mindert sich bis zum Verbrauch des Körperschaftsteuerguthabens um diesen Betrag, letztmalig in dem Veranlagungszeitraum, in dem das 18. Wirtschaftsjahr endet, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, auf dessen Schluss nach Absatz 1 das Körperschaftsteuerguthaben ermittelt wird. ⁴Das verbleibende Körperschaftsteuerguthaben ist auf den Schluss der jeweiligen Wirtschaftsjahre, letztmals auf den Schluss des 17. Wirtschaftsjahres, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, auf dessen Schluss nach Absatz 1 das Körperschaftsteuerguthaben ermittelt wird, fortzuschreiben und gesondert festzustellen. ⁵§ 27 Abs. 2 gilt entsprechend.

(2a) Die Minderung ist begrenzt

1. für Gewinnausschüttungen, die nach dem 11. April 2003 und vor dem 1. Januar 2006 erfolgen, jeweils auf 0 Euro;
2. für Gewinnausschüttungen, die nach dem 31. Dezember 2005 erfolgen, auf den Betrag, der auf das Wirtschaftsjahr der Gewinnausschüttung entfällt, wenn das auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs festgestellte Körperschaftsteuerguthaben gleichmäßig auf die einschließlich des Wirtschaftsjahrs der Gewinnausschüttung verbleibenden Wirtschaftsjahre verteilt wird, für die nach Absatz 2 Satz 2 eine Körperschaftsteuerminderung in Betracht kommt.

(3) ¹Erhält eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nr. 1 oder 2 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3858) gehören, Bezüge, die nach § 8b Abs. 1 bei der Einkommensermittlung außer Ansatz bleiben, und die bei der leistenden Körperschaft zu einer Minderung der Körperschaftsteuer geführt haben, erhöht sich bei ihr die Körperschaftsteuer und das Körperschaftsteuerguthaben um den Betrag der Minderung der Körperschaftsteuer bei der leistenden Körperschaft. ²Satz 1 gilt auch, wenn der Körperschaft oder Personenver-

einigung die entsprechenden Bezüge einer Organgesellschaft zugerechnet werden, weil sie entweder Organträger ist oder an einer Personengesellschaft beteiligt ist, die Organträger ist.³ Im Fall des § 4 des Umwandlungssteuergesetzes sind die Sätze 1 und 2 entsprechend anzuwenden.⁴ Die leistende Körperschaft hat der Empfängerin die folgenden Angaben nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu bescheinigen:

1. den Namen und die Anschrift des Anteilseigners,
2. die Höhe des in Anspruch genommenen Körperschaftsteuermin-
derungsbetrags,
3. den Zahlungstag.

⁵§ 27 Abs. 3 Satz 2, Abs. 4 und 5 gilt entsprechend. ⁶Die Sätze 1 bis 4 gelten nicht für steuerbefreite Körperschaften und Personenvereinigungen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9, soweit die Einnahmen in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen, für den die Steuerbefreiung ausgeschlossen ist.

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

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 37

	Anm.		Anm.
I. Überblick zu § 37	1	V. Verhältnis des § 37 zu ande- ren Vorschriften	5
II. Rechtsentwicklung des § 37	2	VI. Verfahrensfragen	6
III. Bedeutung des § 37	3		
IV. Geltungsbereich des § 37	4		

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

**Erläuterungen zu Abs. 2:
15jähriger Übergangszeitraum zur Fortführung und
Nutzung des Körperschaftsteuerguthabens**

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2	15	a) Grundsatz	16
II. Erläuterungen zu Abs. 2 Satz 1		b) Vorrang des Körper- schaftsteuer-Moratori- ums gem. Abs. 2a	17
1. Regelungsgegenstand: Minderung des Körper- schaftsteuerguthabens durch Gewinnausschüt- tungen		c) Gewinnausschüt- tungen, die auf einem den gesellschafts- rechtlichen Vorschrif- ten entsprechenden	

	Anm.		Anm.
Gewinnverteilungs- beschluß beruhen . . .	18	a) Minderung der Kör- perschaftsteuer	27
d) Sonderfall sonstige Leistungen	19	b) Veranlagungszeitraum der Körperschaft- steuer-minderung	28
2. Rechtsfolge: Minderung des Körperschaftsteuer- guthabens um 1/6 der Gewinnausschüttung	20	3. Gestaltungshinweise a) Nutzung des Schütt- aus-Hol-zurück-Ver- fahrens	29
III. Erläuterungen zu Abs. 2 Satz 2: Körperschaftsteuer- minderung bei vororgan- schaftlich bedingten Mehr- abführungen	25	b) Einsatz des Leg-ein- Hol-zurück-Verfah- rens	30
IV. Erläuterungen zu Abs. 2 Satz 3: Übergangszeitraum für Gewinnausschüttungen		V. Erläuterungen zu Abs. 2 Sätzen 4 und 5: Verfahrens- recht	
1. Regelungsgegenstand: Länge des Übergangszeit- raums	26	1. Überblick	35
2. Rechtsfolge: Minderung der Körperschaftsteuer und Festlegung des Ver- anlagungszeitraums der Körperschaftsteuermin- derung		2. Fortschreibung und ge- sonderte Feststellung des Körperschaftsteuergutha- bens (Satz 4)	36
		3. Gliederungszusammen- hang (Satz 5)	37
		4. Sonderproblem der unter- jährigen Zugänge zum Körperschaftsteuergut- haben aufgrund Nach- steuerregelung	38

**Erläuterungen zu Abs. 2a:
Körperschaftsteuer-Moratorium und anschließende
Deckelung der Körperschaftsteuer-minderung**

	Anm.		Anm.
I. Überblick über Abs. 2a		Körperschaftsteuer-Mo- ratoriums	
1. Grund und Bedeutung der Änderung	43	a) Gewinnausschüttun- gen	49
2. Zeitlicher Anwendungs- bereich der Neurege- lungen durch das StVergAbG	44	b) Taggenaue Begren- zung	50
3. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen das Körperschaftsteuer- Moratorium	45	c) Erfolgen der Gewinn- ausschüttung	51
4. Ausschluß des Körper- schaftsteuer-Moratoriums bei Beendigung der Kör- perschaftsteuerpflicht	46	d) Gestaltungshinweise während und gegen Ende des Körper- schaftsteuer-Moratori- ums	52
II. Erläuterungen zu Abs. 2a Nr. 1		2. Übergangsregelung des § 34 Abs. 13b	53
1. Ausschluß der Körper- schaftsteuer-minderung durch Einführung eines		III. Erläuterungen zu Abs. 2a Nr. 2	
		1. Allgemeine Erläuterun- gen zu Nr. 2	54

	Anm.		Anm.
2. Gleichmäßige Verteilung des Körperschaftsteuerguthabens		c) Verteilungszeitraum: Bis zum Ablauf des 18. Wirtschaftsjahres	57
a) Gewinnausschüttungen, die nach dem 31.12.2005 erfolgen	55	d) Gleichmäßige Verteilung	58
b) Berechnungsgrundlage: Zuletzt festgestelltes Körperschaftsteuerguthaben	56	3. Ökonomische Wirkung der Verteilung	59
		4. Problemfälle und Gestaltungsmöglichkeiten	60

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Nachversteuerung von Gewinnausschüttungen**

	Anm.		Anm.
I. Überblick über Abs. 3		III. Ergänzungstatbestand: Organschaftsverhältnisse (Abs. 3 Satz 2)	76
1. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen des Abs. 3	65	IV. Ergänzungstatbestand: Entsprechende Anwendung auf den Anteil am Übernahmegewinn (Abs. 3 Satz 3)	
2. Regelungszweck	66	1. Rechtsentwicklung	77
II. Haupttatbestand: Körperschaftsteuererhöhung bei Gewinnausschüttungen (Abs. 3 Satz 1)		2. Regelungszweck	78
1. Regelungsgegenstand: Bezüge, die nach § 8b Abs. 1 außer Ansatz bleiben und bei der leistenden Körperschaft zur Körperschaftsteuerminderung geführt haben		3. Tatbestandsmerkmale	79
a) Nach § 8b Abs. 1 steuerfreie Bezüge	67	4. Rechtsfolge	80
b) Körperschaftsteuerminderung bei der leistenden Körperschaft	68	V. Bescheinigungsverfahren (Abs. 3 Sätze 4 und 5)	
c) Person des Leistungsempfängers	69	1. Persönlicher Anwendungsbereich	84
2. Rechtsfolge: Erhöhung der Körperschaftsteuer und des Körperschaftsteuerguthabens	70	2. Inhalt, Form sowie Bedeutung der Bescheinigung	85
3. Sonderfälle und Gestaltungsmaßnahmen	71	3. Entsprechende Geltung von § 27 Abs. 3 Satz 2, Abs. 4 und 5	86
4. Zeitlicher Anwendungsbereich	72	4. Sonderfall: Bezüge mit Mehrfachverwendung	87
		VI. Nichtgeltung von Abs. 3 für bestimmte steuerbefreite Körperschaften (Abs. 3 Satz 6)	88

Allgemeine Erläuterungen zu § 37

Schrifttum: DÖTSCH/PUNG, Die geplante Reform der Unternehmensbesteuerung, DB 2000, Beilage Nr. 4; DÖTSCH/PUNG, Steuersenkungsgesetz: Die Änderungen bei der KSt. und bei der Anteilseignerbesteuerung, DB 2000 Beilage Nr. 10; EISGRUBER, Unterneh-

menssteuerreform 2001: Das Halbeinkünfteverfahren auf der Ebene der Körperschaft, DStR 2000, 1493; EILERS/WIENANDS, Steuersenkungsgesetz: Besteuerung der Dividendeneinnahmen von Körperschaften nach der Neufassung von § 8b Abs. 1 KStG, GmbHR 2000, 957; FROTSCHER, Die körperschaftsteuerliche Übergangsregelung nach dem StSenkG, BB 2000, 45; KORN/STRAHL, Gesetzesänderungen durch das StSenkG: Überblick, Wirkungen, Handlungsbedarf, KÖSDI 2000, 12581; NEU/NEUMANN/NEUMAYER, Steueroptimierung nach der Unternehmenssteuerreform, EStB/GmbH-StB 2000, Sonderheft; RÖDDER/SCHUMACHER, Unternehmenssteuerreform 2001 – Eine erste Analyse des Regierungsentwurfs aus Beratersicht, DStR 2000, 353; RÖDDER/SCHUMACHER, Unternehmenssteuerreform 2001: Wesentliche Änderungen des Steuersenkungsgesetzes gegenüber dem Regierungsentwurf und Regeln zu seiner erstmaligen Anwendung, DStR 2000, 1453; SCHIFFERS, Die vGA im Halbeinkünfteverfahren – Beratungskonsequenzen aus den veränderten Steuerwirkungen, GmbH-StB 2000, 242; SCHNEELOCH/RAHIER/TROCKELSBRAND, Steuerplanerische Überlegungen zur Unternehmenssteuerreform, DStR 2000, 1619; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, Unternehmenssteuerreform 2001: Auswirkungen der Umstrukturierung der Eigenkapitalgliederung auf die Gesamtsteuerbelastung des Anteilseigners und der ausschüttenden Gesellschaft, DStR 2000, 1896; HEY, Bedeutung und Besteuerungsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung nach der Unternehmenssteuerreform, GmbHHR 2001, 1; HEY, UmwStG nach der Unternehmenssteuerreform, GmbHHR 2001, 993; ORTH, Ausschüttungsbedingte Änderung des Körperschaftsteueraufwands – Zur Bedeutung des Steuersenkungsgesetzes für den handelsrechtlichen Jahresabschluss, WPg. 2001, 947; PRINZ, Leitgedanken zum Übergang des verwendbaren Eigenkapitals auf das neue Körperschaftsteuersystem und zur Ausschüttungspolitik – Analyse und Gestaltungsmöglichkeiten, GmbHHR 2001, 125; RÖDDER/SCHUMACHER, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Teil II), DStR 2001, 1685; SEMMLER, Die Körperschaftsteuer-Minderung und -Erhöhung sowie die Einlagenrückgewähr nach dem StSenkG, DStR 2001, 1337; BISCHOF, Erfassung der ausschüttungsbedingten Änderung des Körperschaftsteueraufwands nach Handelsrecht und nach International Accounting Standards im Licht der §§ 37 und 38 KStG, DB 2002, 1565; DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, Aktuelles Beratungs-Know-How mittelständische Kapitalgesellschaften, DStR 2002, 1977; LANG, Das System der Ausschüttungen in der 15jährigen Übergangszeit, DB 2002, 1793; LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, Steueränderungen zum 1.1.2002 im Unternehmensbereich, DB 2002 Beilage Nr. 1; RÖDDER/SCHUMACHER, UntStFG: Wesentliche Änderungen des verkündeten Gesetzes gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2002, 105; SEMMLER, Körperschaftsteuererhöhung nach dem KStG 2001 für Gewinnausschüttungen, die dem Anrechnungsverfahren unterliegen, DStR 2002, 391; STRECK/BINNEWIES, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Behandlung des Körperschaftsteuer-Guthabens von Körperschaften im Rahmen der Systemumstellung vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren, DB 2002, 1956; WALTER/STÜMPER, Letzte Chance für die Realisierung von Körperschaftsteuer-Guthaben durch Leg-ein-Hol-Zurück bei Organschaft?, GmbHHR 2002, 1103; ZIMMERMANN, Konsequenzen einer unterlassenen handelsrechtlichen Pflichtprüfung bei Kapitalgesellschaften nach dem neuen Körperschaftsteuerrecht, DStR 2002, 2145; BIRK/DESENS, Beschränkung der Realisierung des KStGuthabens als verfassungswidriger Zwangskredit, DB 2003 1644; BREN/KIRSTE, Realisierung der Nachsteuer durch Folgeausschüttung, GmbHHR 2003, 1047; BRODERSEN/LITTAN, Realisierung des Körperschaftsteuer-Guthabens durch Umwandlung in eine Personengesellschaft – Gestaltungsüberlegungen zum StVergAbG, GmbHHR 2003, 678; CHRISTOFFEL, Die Änderungen durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz, Steuerrecht aktuell 2003, 178; DÖTSCH, Setzt die Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens dessen formale Feststellung auf den Schluss des Vorjahres voraus?, DStR 2003, 1997; DÖTSCH/PUNG, Zeitliche Abgrenzung von Anrechnungs- und Halbeinkünfteverfahren: Das BMF-Schreiben vom 6.11.2003, DB 2003, 2514; FATOUROS, Körperschaftsteuerliche Änderungen nach dem StVergAbG, DStZ 2003, 179; FÖRSTER, Die Änderungen durch das StVergAbG bei der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer, DB 2003, 899; HEGEMANN/QUERBACH, Die Begrenzung des Körperschaftsteuer-Guthabens nach dem StVergAbG, GStB 2003, 297; HEGEMANN/QUERBACH, Erste praktische Hinweise zum Steuervergünstigungsabbaugesetz, Stbg. 2003, 197; KORN/STRAHL, „Steuervergünstigungsabbaugesetz“: Übersicht und erste Beratungserkenntnisse, KÖSDI 2003, 13714; KRAMER, Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens in 2002 durch Ausschüttungen über mehrere Stufen,

DStR 2003, 1866; LEMAÎTRE, Sofortige Realisierung des KStGuthabens durch Umwandlung in eine Personengesellschaft: Gestaltungsmodell oder Fallstricke?, DStR 2003, 1476; LORNSSEN-VEIT/MÖBUS, Erhebliche Einschränkungen bei der Nutzung des Körperschaftsteuerguthabens durch den neuen § 37 Abs. 2a KStG, BB 2003, 1154; OTT, Die Änderungen des Körperschaftsteuerrechts durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz, Inf. 2003, 376; PAUKA, Änderungen des Körperschaft- und Gewerbesteuerrechts durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz, NWB F. 4, 4717; RÖDDER/SCHUMACHER, Das Steuervergünstigungsabbaugesetz, DStR 2003, 805; ROSER, Erste Beratungshinweise zum Steuervergünstigungsabbaugesetz – Übersicht über die wichtigsten Neuregelungen und geplanten Änderungen, EStB 2003, 183; SCHIFFERS, Steuervergünstigungsabbaugesetz: Geänderte Rahmenbedingungen für die Ausschüttungspolitik der GmbH, GmbHR 2003, 673; SCHNEIDER, Wie funktioniert das Steuervergünstigungsabbaugesetz bei Gewinnausschüttungen?, BuW 2003, 672; SCHULZ ZUR WIESCHE, Das Steuervergünstigungsabbaugesetz, WPg. 2003, 586; SEMMLER, Körperschaftsteuererminderung und Körperschaftsteuererhöhung nach dem Steuervergünstigungsabbaugesetz, NWB F. 4 (2003), 4725; STRECK/BINNEWIES, Das verfassungswidrige Fiskalspiel mit dem KStGuthaben, DB 2003, 1133; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, Die Entwicklung des Körperschaftsteuer-Anrechnungsguthabens nach dem Steuervergünstigungsabbaugesetz, StuB 2003, 590; WIESE/KLASS, Das „Steuervergünstigungsabbaugesetz“ in der Unternehmenspraxis – Überblick und erste Anmerkungen zu den ertragsteuerlichen Vorschriften, GmbHR 2003, 557; DÖTSCH/PUNG, UmwStG, §§ 29, 40 Abs. 1 und 2 KStG: Das Einführungsschreiben des BMF vom 26.12.2003, DB 2004, 208; MÖSSNER, „Die Bundesgesetze werden vom Bundestage beschlossen“ (Art. 77 Abs. 1 GG), Gastkommentar, DB Heft 12/2004, 1; PRINZ, Strategien „gestalteter Ausschüttungsmaßnahmen“ bei Kapitalgesellschaften, FR 2004, 19; PRINZ, Aktuelle steuerrechtliche Entwicklungen bei der GmbH, Stbg. 2004, 53; SCHIFFERS, Zeitliche Abgrenzung von Anrechnungs- und Halbeinkünfteverfahren – Praxishinweise zu den Stellungnahmen der Finanzverwaltung, GmbH-StB 2004, 21; SEMMLER, Die Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personenunternehmen, NWB F. 18, 4107 (2004); DÖTSCH/PUNG, Richtlinien-Umsetzungsgesetz: Die Änderungen des EStG, des KStG und des GewStG, DB 2005, 10; SEMMLER, Änderungen bei der Körperschaftsteuer: Konsequenzen aus der Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie und der Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie, NWB F. 4, 4941 (2005).

1

I. Überblick zu § 37

§ 37 regelt die Fortschreibung und Nutzung des im früheren EK 40 enthaltenen KStMinderungspotentials. Dabei bedient sich § 37 einer anderen Technik als § 27 aF. Entgegen § 27 aF leitet sich die KStMinderung nicht aus der Tarifbelastung ab, welcher der für die Ausschüttung verwendete Teilbetrag des vEK unterlag. Stattdessen wird ein KStGuthaben ermittelt, das sich bei bestimmten Formen von Gewinnausschüttungen mindert und in derselben Höhe zu einer Reduzierung der KSt. führt. Im Gegensatz zu Gewinnausschüttungen, anderen Ausschüttungen und dergleichen unter dem kstl. Anrechnungsverfahren reduziert sich bei der ausschüttenden Körperschaft bzw. Personenvereinigung die KSt. bis zum Verbrauch des KStGuthabens um 1/6 und nicht wie bisher um 1/7 bezogen auf die Höhe der Gewinnausschüttungen.

Abs. 1 schreibt vor, daß das KStGuthaben ein Wj. nach Ermittlung der Endbestände des vEK berechnet wird. Dieses beträgt 1/6 des nach § 36 Abs. 7 gesondert festgestellten Endbestands an EK 40.

Abs. 2 enthält drei Voraussetzungen, unter denen sich das KStGuthaben durch Gewinnausschüttungen mindert. Erstens dürfen die Gewinnausschüttungen nicht in den Zeitraum des KStMoratoriums fallen. Zweitens tritt die Minderung des KStGuthabens nur bei einer ordentlichen Gewinnausschüttung für abgelaufene Wj. sowie einer Vorabausschüttung ein. Diesen Gewinnausschüttungen werden Mehrabführungen gleichgestellt, die ihre Ursache in vororganschaftli-

cher Zeit haben. Demgegenüber qualifizieren vGA nicht für eine Minderung des KStGuthabens. Vom Wortlaut nicht erfaßt sind ebenso sonstige Leistungen. Dies ist uE jedoch vom Sinn und Zweck des Gesetzes nicht gedeckt und führt zu Abgrenzungsproblemen (im einzelnen s. Anm. 19). Drittens müssen diese Gewinnausschüttungen innerhalb eines bestimmten Zeitraums erfolgen. Der Zeitraum beginnt mit dem Wj., das sich an die Ermittlung des KStGuthabens anschließt und endet mit Ablauf des 18. Wj. (nicht Kj.). Ursprünglich war der Übergangszeitraum auf 15 Wj. fixiert, wurde aber aufgrund der Einführung des rund dreijährigen KStMoratoriums im Jahr 2003 entsprechend verlängert. Die Minderung des KStGuthabens beträgt 1/6 der begünstigten Gewinnausschüttungen. In derselben Höhe reduziert sich die KSt. des VZ, in dem das Wj. endet, in dem die Gewinnausschüttung erfolgt. Dabei kann es im Einzelfall auch zu einer KStErstattung kommen. Das verbleibende KStGuthaben wird gesondert festgestellt. Die verfahrensrechtlichen Vorschriften sind an diejenigen Vorschriften angelehnt, welche beim kstl. Anrechnungsverfahren für die Fortschreibung des vEK gegolten haben.

Abs. 2a umfaßt die Bestimmungen zum KStMoratorium. Dieses wurde aus fiskalischen Erwägungen heraus eingeführt, da der Gesetzgeber die Mobilisierung der KStGuthaben durch umfangreiche Gewinnausschüttungen innerhalb eines kurzen Zeitraums fürchtete. Diese hätten zu einer weiteren finanziellen Belastung der ohnehin stark angespannten öffentlichen Haushalte geführt. Mittels Abs. 2a wurden in zweifacher Hinsicht Begrenzungen für die Realisierung des KStGuthabens eingeführt:

- ▶ *Zeitlich* (Nr. 1): Die KStMinderung ist ausgeschlossen für Gewinnausschüttungen, welche nach dem 11.4.2003 und vor dem 1.1.2006 erfolgten, sofern nicht der Gewinnverwendungsbeschluß vor dem 21.11.2003 gefaßt wurde;
- ▶ *Betragsmäßig* (Nr. 2): Die KStMinderung wird auf den Betrag begrenzt, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des verbliebenen KStGuthabens auf den restlichen Übergangszeitraum ergibt.

Abs. 3 enthält eine sogenannte Nachbelastungsregelung für Gewinnausschüttungen innerhalb von Unternehmensverbindungen. Diese verhindert, daß bei der ausschüttenden Körperschaft bzw. Personenvereinigung aufgrund der Gewinnausschüttung eine KStMinderung eintritt, während sie durch die empfangende Körperschaft aufgrund der StBefreiung nach § 8b Abs. 1 nicht versteuert werden muß. Abs. 3 ordnet deshalb auf Ebene der Empfängerin eine Erhöhung der KSt. sowie des KStGuthabens um den Betrag an, um den sich bei der leistenden Körperschaft bzw. Personenvereinigung die KSt. reduziert. Im Fall einer Organschaft wird auf den Organträger abgestellt. Der Haupttatbestand wird ferner ergänzt durch eine Regelung, welche Ausweichgestaltungen unter Einbeziehung des UmwStG, zB den Formwechsel einer KapGes. in eine PersGes., unterbinden soll. Ausgenommen von dieser Nachbelastungsregelung sind unter bestimmten, sehr differenzierten Voraussetzungen stbegünstigte Körperschaften. Da Abs. 3 Rechtsfolgen auf der Ebene der empfangenden Körperschaft auslöst, welche von den Verhältnissen bei der ausschüttenden Körperschaft bzw. Personenvereinigung abhängen, sieht Abs. 3 ein Bescheinigungsverfahren vor.

II. Rechtsentwicklung des § 37

2

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): § 37 regelt im Rahmen der Übergangsvorschriften vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren die Ermittlung des KStGuthabens sowie der KStMinderung.

UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858, BStBl. I 2002, 35): Im Rahmen des UntStFG werden Abs. 2 und 3 geändert. Die Änderungen von Abs. 2 betreffen vor allem verfahrensrechtliche Fragen, diejenigen von Abs. 3 zielen auf eine Präzisierung und Erweiterung der Nachbelastungsregelung sowie eine Anpassung des Bescheinigungsverfahrens ab.

StVergAbG v. 16.5.2003 (BGBl. I 2003, 660; BStBl. I 2003, 321): Durch das StVergAbG wird ein knapp drei Jahre dauerndes Moratorium eingeführt, während dessen das KStGuthaben nicht geltend gemacht werden kann. Als Konsequenz dieses KStMoratoriums wird der Zeitraum für den Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren von 15 auf 18 Wj. verlängert. Für den nach Ablauf des Moratoriums verbleibenden Übergangszeitraum wird die KStMinderung der Höhe nach begrenzt. Diese Begrenzung bzw. Deckelung ergibt sich aufgrund einer gleichmäßigen Verteilung des KStGuthabens auf den sich stetig verkürzenden Übergangszeitraum. Die KStMinderung hängt damit nicht mehr ausschließlich von der Höhe der Gewinnausschüttung sowie dem vorhandenen KStGuthaben ab.

EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310, BStBl. I 2004, 1158): Im Rahmen des EURLUMsG wird Abs. 2 dahingehend geändert, daß vororganschaftlich bedingte Mehrabführungen als Gewinnausschüttungen gelten und infolgedessen zu einer KStMinderung bei der Organgesellschaft führen.

3

III. Bedeutung des § 37

Steuersystematisch ist die KStMinderung nicht mehr Teil eines kstl. Anrechnungssystems. Die Ebene des Anteilseigners bleibt unberührt. Lediglich für Gewinnausschüttungen bis einschließlich des Wj. 2001 bzw. 2001/2002 wurde der Entlastungsmechanismus des niedrigeren Ausschüttungssteuersatzes beibehalten. Seitdem kommt es auf Ebene des Anteilseigners zu einer Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens, sofern es sich um natürliche Personen handelt. Bei Körperschaften erfolgt eine StFreistellung der Bezüge über § 8b.

Ein Unterschied zum früheren kstl. Anrechnungsverfahren besteht darin, daß der niedrigere Ausschüttungssteuersatz nunmehr auch unbeschränkt stpfl. Anteilseignern zugute kommt und nicht lediglich nichtanrechnungsberechtigten stbefreiten bzw. beschränkt stpfl. Anteilseignern. Im früheren kstl. Anrechnungssystem wurde die KSt. (Ausschüttungsbelastung) der Dividende hinzuge-rechnet und war vom Anteilseigner mit dessen individuellem Steuersatz zu versteuern. Dabei kam wiederum die KSt. zur Anrechnung auf die ESt./KSt. des Anteilseigners.

Insofern handelt es sich um ein in modifizierter Form fortgeführtes Anrechnungsverfahren, begrenzt auf die Ebene der Körperschaft. Das bisherige KStMinderungspotential, welches sich nach den Umgliederungsvorschriften des § 36, insbes. dessen Abs. 3, im fortgeschriebenen EK 40 verkörpert, soll für einen Übergangszeitraum von ursprünglich 15 und später 18 Wj. aufrecht erhalten werden, um es durch Gewinnausschüttungen sukzessive mobilisieren zu können. Die Mobilisierung erfolgt in Höhe eines KStMinderungsanspruchs in Höhe von grundsätzlich 1/6 der Gewinnausschüttungen, welcher gegen laufende KStZahlungen verrechnet bzw. vergütet wird. Allerdings wurde die Bedeutung der KStMinderung aufgrund der Einführung des KStMoratoriums gem. Abs. 2a durch das StVergAbG stark abgeschwächt. KStMinderungen können seitdem lediglich noch in erheblich eingeschränktem Umfang realisiert werden (zu verfassungsrechtlichen Bedenken vgl. Anm. 45).

IV. Geltungsbereich des § 37

4

Sachlicher Geltungsbereich: § 37 bezieht sich auf den gem. § 36 Abs. 7 gesondert festgestellten Endbestand an EK 40 und das darin enthaltene KStMinderungspotential, ausgedrückt in einem KStGuthaben. § 37 enthält des weiteren die Vorschriften zur Minderung des KStGuthabens, die damit verbundenen Auswirkungen auf die KSt. bei der ausschüttenden Körperschaft bzw. Personenvereinigung und ggf. die Folgewirkung auf Ebene der Anteilseigner.

Persönlicher Geltungsbereich: § 37 wurde zwar in erster Linie für Gewinnausschüttungen von Körperschaften und Personenvereinigungen, dh. den Leistenden konzipiert. Ergänzend hierzu enthält Abs. 3 Regelungen zur Besteuerung des Leistungsempfängers.

► *Person des Leistenden:* § 37 ist insoweit deckungsgleich mit § 36, als die Person des Leistenden betroffen ist. Denn diejenigen Körperschaften und Personenvereinigungen, welche die Endbestände des vEK ermitteln, müssen auch in den Genuß des KStGuthabens kommen. Dies sind in erster Linie stpfl. Körperschaften, insbes. KapGes. (s. § 36 Anm. 4). Es können darunter aber auch im Einzelfall stbefreite Körperschaften fallen und zwar, soweit sie ohne Verlust der StBefreiung offene Gewinnausschüttungen vornehmen dürfen (vgl. hierzu Jost in DEJPW, § 5 Rn 18, 26):

- Unterstützungskassen und die anderen in § 5 Abs. 1 Nr. 3 genannten Kassen zur Beseitigung einer Überdotierung;
- Vermögensverwaltungsgesellschaften von Berufsverbänden gem. § 5 Abs. 1 Nr. 6;
- gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Anrechnungskörperschaften in dem Ausnahmefall, daß zulässige Mittelzuführungen an den Gesellschafter in Form von Gewinnausschüttungen erfolgen (§ 5 Abs. 1 Nr. 9);
- Vermietungsgenossenschaften, Siedlungsunternehmen und land- und forstwirtschaftliche Genossenschaften gem. § 5 Abs. 1 Nr. 10, 12 und 14.

► *Person des Leistungsempfängers:* Die Frage, wer als Leistungsempfänger von der Nachsteuerregelung des Abs. 3 betroffen ist, ist komplex. Verursacht wird diese Komplexität vor allem auch durch § 5 Abs. 2 Nr. 3, der anordnet, daß die StBefreiungen gem. § 5 Abs. 1 und nach anderen Gesetzen als dem KStG nicht gelten, soweit § 37 anzuwenden ist. § 5 Abs. 2 Nr. 3 ist uE ausschließlich für den Leistungsempfänger relevant und nicht für den Leistenden, da es bei Abs. 3, der Nachsteuerregelung, um die StPflicht von Bezügen auf Ebene des Leistungsempfängers geht. UE ist bei stbefreiten Körperschaften und Personenvereinigungen eine sehr detaillierte Unterscheidung vorzunehmen (im einzelnen vgl. Anm. 69).

V. Verhältnis des § 37 zu anderen Vorschriften

5

Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG:

► *Verhältnis zu § 27 ff. aF:* §§ 27 ff. aF regelten während der Zeit des kstl. Anrechnungsverfahrens für Gewinnausschüttungen und sonstige Leistungen die KStÄnderungen. Ausgangsbasis war die Vorbelastung des ausgeschütteten vEK. Die KStÄnderung, dh. -Minderung bzw. -Erhöhung, leitete sich dann aus dem Verhältnis dieser Vorbelastung und der Ausschüttungsbelastung von zuletzt 30 vH ab. Für einen Übergangszeitraum von insgesamt 18 Wj. werden die Regelungen zur KStMinderung (§ 37) und -Erhöhung (§ 38) fortgeführt, wenn auch

in erheblich abgewandelter Form. Für diese Fortführung dient § 36 als Ausgangsbasis (s. nachfolgend).

► *Verhältnis zu § 5:* Das Verhältnis zu § 5 ist in verschiedener Hinsicht unklar. Einerseits berührt dies zB die Frage, ob die Nachsteuerregelung gem. Abs. 3 bei in vollem Umfang stbefreiten Körperschaften überhaupt Geltung erlangen kann, was zu verneinen ist. Andererseits bestimmt § 5 Abs. 2 Satz 3 ausdrücklich, daß die StBefreiung nicht zu gewähren ist, soweit § 37 anzuwenden ist. Schließlich ordnet Abs. 3 Satz 6 an, daß die Regelungen zur Nachsteuer insoweit keine Anwendung auf Körperschaften und Personenvereinigungen finden, welche zwar nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 stbefreit sind, die Einnahmen allerdings in einem stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielen (vgl. hierzu im einzelnen Anm. 69, 88).

► *Verhältnis zu § 8b:* § 8b Abs. 1 ggf. iVm. § 8b Abs. 6 umschreibt die stfreien Bezüge einer Körperschaft. Der Empfang derartiger Bezüge kann bei dem Anteilseigner die so genannte Nachsteuer gem. Abs. 3 auslösen (zur Problematik der erstmaligen Anwendung von Abs. 3 vgl. Anm. 72).

► *Verhältnis zu § 14:* § 14 Abs. 3 qualifiziert vororganschaftlich bedingte Mehrabführungen strechtl. als Gewinnausschüttungen. Da diese zivilrechtlich Gewinnabführungen darstellen, ordnet Abs. 2 Satz 2 ausdrücklich die KStMinderung auch in diesen Fällen an. Denn Abs. 2 setzt für eine KStMinderung einen den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß voraus, dh. stellt auf das Zivilrecht ab.

► *Verhältnis zu § 26:* § 26 Abs. 6 Satz 2 bestimmt zur Anrechnung ausländischer Steuern, daß die auf die ausländischen Einkünfte entfallende deutsche KSt. ohne Anwendung der §§ 37 und 38 zu ermitteln ist. Offenbar wollte der Gesetzgeber mit dieser Regelung erreichen, daß das Anrechnungsvolumen für ausländische Steuern nicht von Gestaltungsmaßnahmen, wie zB der Ausschüttungspolitik, der KapGes. etc. beeinflußt werden kann.

► *Verhältnis zu § 27:* § 27 enthält die Bestimmungen zum stl. Einlagekonto, dem früheren EK 04. Diese Norm ist für § 37 insofern von Bedeutung, als sie die verfahrensrechtlichen Bestimmungen zur Feststellung des verbleibenden KStGuthabens sowie zur notwendigen Bescheinigung enthält, auf die in Abs. 2 und Abs. 3 verwiesen wird. Darüber hinaus kann § 27 neben § 37 im Fall von ordentlichen Gewinnausschüttungen zur Anwendung gelangen (vgl. hierzu Anm. 87).

► *Verhältnis zu § 34:* § 34 Abs. 12 legt die letztmalige Anwendung des kstl. Anrechnungsverfahrens fest. Damit bestimmt diese Norm zugleich den zeitlichen Anwendungsbereich des neuen KStRechts und der hierzu notwendigen Übergangsregelungen. § 34 Abs. 13b enthält die Anwendungsnorm für das KStMora-torium gem. Abs. 2a.

► *Verhältnis zu § 36:* Über § 36 wird die Vielzahl der bisher gem. §§ 30, 54 Abs. 11 aF vorhandenen vEK-Bestandteile auf die für das Halbeinkünfteverfahren allgemein (stl. Einlagekonto) bzw. den Übergangszeitraum von 18 Wj. (KStMinderung bzw. -Erhöhung) benötigten Teile reduziert. Dies erfolgt durch eine Umgliederung der bisherigen vEK-Bestandteile in mehreren, aufeinander abgestimmten Schritten. Aus dem gem. § 36 Abs. 7 festgestellten Teilbetrag an EK 40 leitet sich für § 37 das KStGuthaben und damit das zukünftige KStMin-derungspotential ab.

► *Verhältnis zu § 38:* § 38 beinhaltet quasi als Pendant zu § 37 die Vorschrift zur KStErhöhung. Beide Normen weisen insofern Parallelen auf, als sie für einen

Übergangszeitraum von 18 Wj. gelten. Wesentliche Unterschiede bestehen jedoch darin, daß die KStMinderung lediglich für so genannte ordentliche Gewinnausschüttungen zur Anwendung gelangt und darüber hinaus während eines ca. dreijährigen Zeitraums, dem KStMoratorium gem. Abs. 2a, zeitweise ausgesetzt wurde.

► *Verhältnis zu § 40:* § 40 regelt für die Fälle der Umwandlung und Liquidation einer Körperschaft das weitere Schicksal des KStGuthabens. Dabei wird bei Verschmelzung von unbeschränkt stpfl. Körperschaften das KStGuthaben der Überträgerin demjenigen bei der übernehmenden Körperschaft hinzugerechnet (§ 40 Abs. 1). Im Fall einer Auf- bzw. Abspaltung aus einer Körperschaft erfolgt eine Erhöhung des KStGuthabens bei der übernehmenden Körperschaft grundsätzlich entsprechend der Umtauschverhältnisse im Spaltungs- und Übernahmevertrag bzw. im Spaltungsplan (§ 40 Abs. 2 Satz 1). § 40 Abs. 3 umfaßt die Vorschriften beim Vermögensübergang im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine unbeschränkt stpfl., von der KSt. befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse bzw. auf eine juristische Person des öffentlichen Rechts und ordnet dabei die Nichtanwendung von Abs. 2a an. Entsprechendes gilt gem. § 40 Abs. 4 Satz 7 im Fall der Liquidation einer Körperschaft (vgl. im einzelnen die Erl. zu § 40).

Verhältnis zum EStG: Bei natürlichen Personen als Anteilseigner enthalten §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG die Vorschriften für das Halbeinkünfteverfahren. Sie kommen dann zur Anwendung, wenn gem. § 34 Abs. 12 die Ausschüttungsbelastung bei der Körperschaft nicht mehr herzustellen ist (§ 52 Abs. 4b Nr. 1, Abs. 8a EStG). Für diesen Personenkreis ist es ohne Bedeutung, ob auf der Ebene der Körperschaft eine KStMinderung eintritt oder nicht. Im Gegensatz dazu ist bei einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft als Dividendenempfängerin die Nachsteuerregelung gem. Abs. 3 zu beachten; vgl. hierzu Anm. 65 ff.

Verhältnis zum UmwStG: Zum UmwStG bestehen verschiedene Berührungspunkte. Erstens bestimmt § 10 Satz 1 UmwStG, daß im Fall der Verschmelzung einer Körperschaft mit einer PersGes. bzw. einer natürlichen Personen die KStMinderung gem. § 37 ausgelöst wird. Dies gilt entsprechend für den Formwechsel (§ 14 UmwStG) bzw. die Auf- oder Abspaltung auf eine PersGes. (§ 16 Satz 2 UmwStG). Ohne weitere Maßnahmen hätte die isolierte Anwendung beider Vorschriften es Körperschaften ermöglicht, über die Zwischenschaltung einer PersGes. und anschließende Verschmelzung einer Körperschaft mit KStGuthaben auf diese PersGes. die Regelungen zur Nachsteuer zu umgehen. Deshalb ordnet Abs. 3 Satz 3 die entsprechende Anwendung der Nachsteuerregelung im Fall des Vermögensübergangs auf eine PersGes. gem. § 4 UmwStG an. Drittens verfügt § 10 Satz 2 UmwStG die Nichtanwendung von Abs. 2a, dem KStMoratorium, im Fall des Vermögensübergangs auf eine PersGes. bzw. natürliche Person.

Verhältnis zum KAGG bzw. InvStG: Um Umgehungen der Regelungen zur Nachsteuer, insbes. durch Gründung von Spezialfonds zu verhindern, ordnet ab 2004 § 2 Abs. 2 InvStG (bzw. § 40 Abs. 3 KAGG bis einschließlich 2003) die Anwendung von Abs. 3 an. Bis zur Änderung des KAGG durch das UntStFG bestand eine Gesetzeslücke, welche geschlossen wurde (ebenso MIELKE in LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB Beil. Nr. 1/2002, 12). Dies bedeutet, daß es zur Festsetzung der Nachsteuer kommen kann, soweit von einem Sondervermögen ausgeschüttete bzw. ausschüttungsgleiche Erträge solche iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bzw. Satz 2 EStG, dh. Gewinnausschüttungen, enthalten. Seit Einführung des InvStG ab 2004 ist diese Regelung auch von ausländischen Invest-

mentvermögen zu beachten. Bis zum Jahr 2003 galt sie ausschließlich für Anteile an inländischen Sondervermögen. Die Investmentgesellschaft hat gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Buchst. h InvStG den von der ausschüttenden Körperschaft nach Abs. 3 in Anspruch genommenen KStMinderungsbetrag bekannt zu machen (vgl. InvStG Anm. J 03–10 bzw. J 03–18). In Fällen von Publikums-Investmentfonds zeigt sich in besonderem Maße die Problematik, daß für die Bescheinigung über die in Anspruch genommene KStMinderung gem. Abs. 3 Satz 4 nicht wie beim stl. Einlagekonto (§ 27 Abs. 1 Satz 5) eine Festschreibung gilt (vgl. hierzu auch Anm. 86).

Verhältnis zum Verfassungsrecht: Gegen § 37 werden mit beachtlichen Argumenten verfassungsrechtliche Bedenken geltend gemacht. Sie eignen sich vor allem in der stl. Abwehrberatung (vgl. PRINZ, FR 2004, 19 [21]). Die Einwendungen beziehen sich zum einen auf die Behandlung des KStGuthabens im allgemeinen, wie die Festschreibung einer 30 vH-Definitivbelastung auf Ebene der Körperschaften an Stelle des individuellen EStsatzes der Anteilseigner, den Entzug des Anrechnungsguthabens als eigentumsähnliches Anwartschaftsrecht oder das vom Gesetzgeber mißbrauchte Vertrauen der Stpfl. auf eine kontinuierliche Ausschüttungspolitik mit Anrechnung des KStGuthabens, was zumindest eine unechte Rückwirkung darstellen würde (vgl. insbes. STRECK/BINNEWIES, DB 2002, 1956 [1959 ff.]). Zum anderen werden Bedenken speziell im Hinblick auf die Änderungen durch das KStMoratorium erhoben. Trotz der gewichtigen Argumente halten sich uE die Regelungen des § 37 noch in den verfassungsrechtlich gezogenen Grenzen (vgl. zum KStMoratorium im einzelnen Anm. 45).

Auch das FG München hält die Übergangsvorschriften der §§ 36, 37 für den Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren für verfassungsgemäß (FG München v. 9.9.2004, DStRE 2005, 582, Rev., Az. BFH I R 107/04; zu § 36 vgl. zudem FG Berlin v. 21.12.2004, DStRE 2005, 654, Rev., Az. BFH I R 12/05). Einspruchsverfahren ruhen nunmehr aufgrund § 363 Abs. 2 AO (vgl. OFD Koblenz v. 12.1.2005, DStR 2005, 867).

6

VI. Verfahrensfragen

Abs. 2 enthält eigene Vorschriften zur Fortschreibung und gesonderten Feststellung des verbleibenden KStGuthabens (vgl. Anm. 35 ff.) sowie Abs. 3 zur Bescheinigung der KStMinderung (vgl. Anm. 84 ff.).

7–9 Einstweilen frei.

10

Erläuterungen zu Abs. 1: Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens

Abs. 1 enthält die Bestimmungen zur Ermittlung des KStGuthabens, welches der Körperschaft für einen Übergangszeitraum von 18 Wj. zur Verfügung steht. Es beträgt 1/6 des Endbestands an EK 40. Diese Regelung war bereits im Referentenentwurf zum StSenkG enthalten und wurde trotz der zwischenzeitlich vorgenommenen mehrmaligen Änderungen und Ergänzungen des § 37 beibehalten. Lediglich bezüglich des Zeitpunkts der Ermittlung des KStGuthabens weicht die endgültige Gesetzesfassung von dem Referentenentwurf, dem RegE sowie den Beschlüssen des FinAussch. ab. Letztgenannte sahen noch die Er-

mittlung des KStGuthabens auf den Schluß des letzten vor dem 1.1.2001 beginnenden Wj., dh. idR zum 31.12.2000, vor. Ursprünglich sollten die Endbestände des vEK sowie das KStGuthaben zeitgleich ermittelt werden. Nunmehr wurde die zeitversetzte Ermittlung des KStGuthabens Gesetzesfassung.

Zeitliche Anwendung: Abs. 1 Satz 1 schreibt die Ermittlung des KStGuthabens auf den Schluß des Wj. (und nicht Kj.) vor, das dem in § 36 Abs. 1 nF genannten Wj. folgt. Das KStGuthaben wird damit zeitversetzt zur Feststellung der Endbestände des vEK ermittelt (zur Kritik an dieser zeitversetzten Ermittlung der Endbestände des vEK und des KStGuthabens vgl. DÖTSCH/PUNG, DB 2000, Beilage 10 [18 f.]; vgl. auch Anm. 18). Daraus können sich bei Vorabauschüttungen innerhalb von Unternehmensverbindungen zeitliche Friktionen ergeben. Das „folgende Wj.“ muß kein volles Wj. sein. Vielmehr kann es sich auch um ein Rumpfwj. handeln.

► *Wj. entspricht dem Kj.:* Das KStGuthaben ist zum 31.12.2001 zu ermitteln. Wird im Jahr 2001 das Wj. umgestellt, ist auf das Ende des Rumpfwj., zB 30.6.2001, abzustellen.

► *Wj. weicht vom Kj. ab:* Das KStGuthaben wird auf den Schluß des Wj. 2001/2002 ermittelt.

Körperschaftsteuerguthaben: Der Begriff Guthaben verdeutlicht zweierlei. Erstens ist nur im Fall eines positiven Endbestands an EK 40 gem. Abs. 1 ein KStGuthaben zu ermitteln. Für den Fall des in der Praxis wohl selten vorkommenden Negativbestands an EK 40, welches sich gem. § 36 Abs. 6 nF bei nicht ausreichend vorhandenem unbelasteten EK 0 ergibt, wird kein „negatives“ KStGuthaben ermittelt. Zweitens wird nicht die KStTarifbelastung ausgewiesen, wie dies unter dem KStAnrechnungsverfahren bei den einzelnen Teilbeträgen des vEK der Fall war, sondern das zukünftige KStMinderungspotential.

Höhe des Körperschaftsteuerguthabens: Abs. 1 Satz 2 bestimmt die Höhe des KStGuthabens. Dieses beträgt 1/6 des Endbestands des EK 40, wie es gem. § 36 Abs. 7 getrennt ausgewiesen und gesondert festgestellt wurde. Es ist auf volle Euro aufzurunden (BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 Rn 29). Der Faktor 1/6 entspricht der KStMinderung, welche sich unter dem KStAnrechnungsverfahren bei Verwendung des EK 40 für Ausschüttungen ergeben hatte. Damit werden im Ergebnis die im EK 40 gebundenen Eigenkapitalteile auf die bis zum Systemwechsel geltende Ausschüttungsbelastung von 30 vH (vgl. zB EISGRUBER, DStR 2000, 1493 [1498]) – und nicht etwa auf den neuen KStSatz von 25 vH – herabgeschleust. Insofern setzt sich das KStAnrechnungsverfahren auf Ebene der ausschüttenden Körperschaft fort, wenn auch in stark modifizierter Form.

Keine gesonderte Feststellung: Abs. 1 sieht im Gegensatz zu Abs. 2 Satz 3 keine gesonderte Feststellung des KStGuthabens vor. Darin sieht DÖTSCH (in DEJJPW, § 37 nF Rn. 3) ein gesetzgeberisches Versehen, zumindest aber eine nicht überzeugende Regelung. UE ist eine gesonderte Feststellung des Ausgangsbetrags an KStGuthaben nicht erforderlich (glA BOTT in ERNST & YOUNG, § 37 Rn. 21), da sich dieser durch einen einfachen Rechenschritt aus dem gesondert festgestellten Endbestand an EK 40 ableiten läßt. Damit erübrigt sich uE auch die Frage, ob bei einer nach dem 31.12.2000 neu gegründeten KapGes. eine gesonderte Feststellung, und zwar mit DM 0, erforderlich ist (so FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 nF Rn 22).

Einstweilen frei.

11–14

Erläuterungen zu Abs. 2: 15jähriger Übergangszeitraum zur Fortführung und Nutzung des Körperschaftsteuerguthabens

15

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

Abs. 2 enthält die gesetzliche Vorschrift zur Fortschreibung und Nutzung des KStGuthabens während eines Übergangszeitraums von ursprünglich 15 Wj. und aktuell 18 Wj. gerechnet ab dem Stichtag der Ermittlung des KStGuthabens gem. Abs. 1. Dabei sind nach Abs. 2 lediglich bestimmte Formen von Gewinnausschüttungen geeignet, das KStGuthaben zu mindern. Die Minderung des KStGuthabens führt zu einer betragsmäßig identischen Reduzierung der KSt. des Jahres, in dem die nach Abs. 2 qualifizierten Gewinnausschüttungen erfolgen. Diese Reduzierung der KSt. ist jedoch keine echte Steuerersparnis, sondern führt lediglich zu der KStBelastung, welcher die Körperschaft auch unter dem Anrechnungsverfahren unterlegen hätte. Es kommt somit zu einer langfristigen Realisierung des im EK 40 ruhenden KStMinderungspotentials. Dabei

- bestimmt Satz 1, unter welchen sachlichen Voraussetzungen sich das KStGuthaben mindert, insbes. die Beschränkung auf bestimmte Formen der Gewinnausschüttungen;
- ordnet Satz 2 auch für vororganschaftlich bedingte Mehrabführungen eine KStMinderung an;
- legt Satz 3 die Dauer des Übergangszeitraums mit 18 Wj. fest;
- enthalten Sätze 4 und 5 die verfahrensrechtlichen Vorschriften zur Fortschreibung des KStGuthabens.

Hinweis: Wie bei Abs. 1 enthielt bereits der Referentenentwurf zu Abs. 2 die wesentlichen inhaltlichen Bestimmungen, welche später Gesetz wurden. Die im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens erfolgte Änderung bei der Festlegung des Zeitpunkts zur Ermittlung des KStGuthabens bedingte als Folgeänderung auch eine Modifizierung des anfänglich für 15 Jahre vorgesehenen Übergangszeitraums. Ursprünglich sollte der Übergangszeitraum in dem VZ enden, in dem das letzte Wj. endet, das vor dem 1.1.2016 beginnt. Nunmehr wird, auch wegen der verschiedenen Anwendungsregelungen für mit dem Kj. übereinstimmenden und davon abweichenden Wj., nur die Dauer des Übergangszeitraums bestimmt, ohne konkrete Nennung eines Stichtags. Der Übergangszeitraum beträgt aktuell 18 Wj.

II. Erläuterungen zu Abs. 2 Satz 1

1. Regelungsgegenstand: Minderung des Körperschaftsteuerguthabens durch Gewinnausschüttungen

16 a) Grundsatz

Satz 1 enthält drei Voraussetzungen, unter denen das KStGuthaben mobilisiert werden kann. Erstens müssen die Gewinnausschüttungen zeitlich außerhalb des KStMoratoriums erfolgen. Zweitens muß es sich um Gewinnausschüttungen handeln, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß beruhen. Drittens müssen diese Gewinnausschüttungen im Anschluß an die Ermittlung des KStGuthabens gem. Abs. 1 erfolgen.

Auch wenn Abs. 2 Satz 1 vom Ergebnis her der Regelung in § 27 KStG 1999 ähnelt, ist diese Vorschrift anders konzipiert. Abweichend zu § 27 Abs. 3 KStG 1999 erfolgt keine Unterscheidung mehr danach, ob Ausschüttungen, welche auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschuß beruhen, für ein abgelaufenes Wj. erfolgen oder nicht. Die bislang vorzunehmende Unterscheidung zwischen einer ordentlichen Gewinnausschüttung für ein abgelaufenes Wj. und einer Vorabausschüttung während des laufenden Wj. ist für den Übergangszeitraum hinfällig geworden. Der Gesetzgeber hat sich damit für eine rein sachliche Abgrenzung der Gewinnausschüttungen entschieden. Es erfolgt nunmehr eine Unterscheidung ausschließlich danach, ob die Gewinnausschüttung auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschuß beruht oder nicht. Eine kombiniert sachlich-zeitliche Differenzierung wie bei § 27 Abs. 3 KStG 1999 wird nicht vorgenommen. Dies ist auch sachgerecht. Im Rahmen des § 37 kommt es ausschließlich auf die Mobilisierung eines zu einem bestimmten Zeitpunkt (Ende Wj. 2001 bzw. 2001/2002) ermittelten KStGuthabens an. Wegen dieser Zeitpunktbezogenheit bedarf es keiner Regelung mehr, für welchen VZ eine Gewinnausschüttung erfolgt und demzufolge für welchen VZ die KSt. gemindert oder erhöht wird.

b) Vorrang des Körperschaftsteuer-Moratoriums gem. Abs. 2a

17

Die Regelungen zum KStMoratorium sind gegenüber den Vorschriften zur Minderung des KStGuthabens vorrangig. Dies ergibt sich eindeutig aus der im Eingangsteil der Vorschrift enthaltenen Einschränkung „vorbehaltlich“.

Formell bedeutet dies, daß die Einschränkungen des Abs. 2a vorrangig zu prüfen sind. Materiell ist dies allerdings ohne Bedeutung, da die jeweils engere Vorschrift die effektive KStMinderung bestimmt. Darauf kommt es dem Stpfl. an.

c) Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschuß beruhen

18

Nach der BFH-Rspr. entspricht ein Gewinnverteilungsbeschuß dann den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften, wenn er zivilrechtlich wirksam ist. Die Wirksamkeit muß zum Zeitpunkt des Abflusses der Gewinnausschüttung gegeben sein (BFH v. 14.3.1989 – I R 105/88, BStBl. II 1989, 741 [743]). Zivilrechtlich wirksam ist ein Gewinnverteilungsbeschuß dann, wenn er unter Beachtung der gesetzlichen sowie gesellschaftsvertraglichen Vorschriften zur Zuständigkeit, Form und Frist zustande gekommen ist. Aber auch ein anfechtbarer Gewinnverteilungsbeschuß, zB durch Verletzung der Satzung oder des Minderheitenschutzes (vgl. zB PRIESTER in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 3: GmbH, 2. Aufl. 2003, § 57 Rn. 77), ist, sofern nicht eine Anfechtung Erfolg hat, wirksam. Etwas anderes gilt für nichtige Beschlüsse. Selbst ein Verstoß gegen die Kapitalerhaltungsvorschriften zB des GmbHG führt nach Auffassung des BFH nicht zur zivilrechtlichen Unwirksamkeit des Beschlusses, sondern hemmt lediglich dessen Vollziehung (BFH v. 7.11.2001 – I R 11/01, BFH/NV 2002, 540; zur Anwendung durch die FinVerw. vgl. OFD Münster v. 15.5.2003, GmbHR 2003, 727; zu einer differenzierenden Beurteilung dieses Judikats s. DÖTSCH in DEJPW, § 37 Rn. 24). Auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschuß beruhen die

- ordentliche Gewinnausschüttung für ein abgelaufenes Wj.;
- Vorabausschüttungen bei einer GmbH unabhängig davon, ob diese für das laufende Wj. oder ein abgelaufenes Wj. erfolgen (bei einer AG nur für abgelaufene Wj.), § 59 Abs. 1 AktG).

Dabei kommt es nach dem Gesetzeswortlaut auf die Anzahl der vorgenommenen Gewinnausschüttungen nicht an.

In diesem Zusammenhang wird zukünftig verstärkt darauf geachtet werden, ob bei gem. §§ 316 Abs. 1 Satz 1, 267 Abs. 1 HGB prüfungspflichtigen KapGes. und diesen gleichgestellten Körperschaften, wie zB Genossenschaften, eine Pflichtprüfung stattgefunden hat oder nicht. Ohne eine Prüfung kann der Jahresabschluß nicht festgestellt werden. Ein dennoch festgestellter Jahresabschluß ist nichtig (AG, KGaA: § 256 Abs. 1 Nr. 2 AktG; GmbH: § 256 Abs. 1 Nr. 2 AktG analog; vgl. für viele ZIMMER in ULMER (Hrsg.): HGB-Bilanzrecht, § 316 HGB Rn. 13 mwN; ADS, § 316 HGB Rn. 47) und damit ein darauf aufbauender Gewinnverwendungsbeschluß (vgl. zB RUHNKE/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE (Hrsg.): Bilanzrecht, § 316 HGB Rn. 32; ZIMMERMANN, DStR 2002, 2145 [2147 f.]). Eine KStMinderung kann in Fällen unterlassener Pflichtprüfung somit nicht bewirkt werden.

Demgegenüber sind verspätet gefaßte Gewinnverteilungsbeschlüsse (nach Ablauf der 8- bzw. 11-Monats-Frist gem. § 42a Abs. 2 GmbHG bzw. 8-Monats-Frist gem. §§ 120 Abs. 1, 175 Abs. 1 AktG) weder nichtig noch anfechtbar, dh. sie entsprechen den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften (glA SCHIFFERS, GmbH-StB 2004, 21 [23]).

Nicht unter die nach Abs. 2 qualifizierten Ausschüttungen fallen die

- vGA (vgl. hierzu zB SCHIFFERS, GmbH-StB 2000, 242 [244], zur Kritik vgl. HEY, GmbHR 2001, 1 [4 f.]);
- nicht ordnungsgemäße (verunglückte) ordentliche Gewinnausschüttungen;
- Gewinnabführungen im Rahmen einer Organschaft, da nach der BFH-Rspr. weder die Gewinnabführung noch die Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft eine Ausschüttung ist (zB BFH v. 18.12.2002 – I R 51/01, BStBl. II 2005, 49; zu Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter s. Anm. 19);
- sonstige Leistungen (s. Anm. 19).

Vorabausschüttung in 2001 bzw. 2001/2002: Wegen der um ein Wj. zeitversetzten Ermittlung des KStGuthabens gegenüber dem Zeitpunkt der Ermittlung der Endbestände des vEK kann in dem Übergangsjahr (bei kjgleichen Wj. das Jahr 2001, ansonsten das Wj. 2001/2002) durch Vorabausschüttungen das KStGuthaben nicht mobilisiert werden: Die Vorabausschüttung

- fällt dann nicht mehr unter § 36 Abs. 2. Eine KStMinderung nach dem Anrechnungsverfahren scheidet aus;
- ist nicht der Ermittlung des KStGuthabens zeitlich nachgelagert („in den folgenden Wj.“), sondern erfolgt zu einem früheren Zeitpunkt.

Dieses Ergebnis war nach Auffassung von DÖTSCH/PUNG (DB Beil. 10/2000, 19) nicht gewollt, weshalb gesetzlicher Reparaturbedarf dahingehend gesehen wurde, daß das KStGuthaben zum Stichtag der Schlußgliederung nach § 36 Abs. 7 zu ermitteln wäre. Nachdem der Gesetzgeber § 37 zwischenzeitlich zwar mehrfach geändert hat und dabei das Übergangsjahr ohne entsprechende Anpassung des Satzes 1 verstreichen ließ, muß davon ausgegangen werden, daß dieses zugegebenermaßen unbefriedigende Resultat hinzunehmen ist.

19 d) Sonderfall sonstige Leistungen

Nach dem Gesetzeswortlaut berechtigen sonstige Leistungen nicht zu einer KStMinderung. Sonstige Leistungen zeichnen sich gerade dadurch aus, daß es

sich nicht um Gewinnausschüttungen handelt. Eine enge Auslegung des Gesetzeswortlauts von Satz 1 läßt somit bei sonstigen Leistungen eine Minderung des KStGuthabens nicht zu (ohne weitere Begründung eine KStMinderung bei sonstigen Leistungen ausschließend vgl. DÖRSCH/PUNG, DB Beil. 10/2000, 19). DÖRSCH (in DEJPW, § 37 nF Rn. 22) hält – uE völlig zu Recht – den Ausschluß der vGA sowie der sonstigen Leistungen für eine massive stl. Diskriminierung.

► *Stellungnahme*: UE ist der Wortlaut von Abs. 2 Satz 1 zu eng gefaßt, insbes. dann, wenn man den Begriff der sonstigen Leistungen deckungsgleich mit demjenigen von § 41 Abs. 1 KStG 1999 versteht. Ein solches Begriffsverständnis ist zwar naheliegend, aber nicht zwingend. Denn weder § 36 Abs. 2 (vgl. hierzu § 36 Anm. 23) noch § 37 verweisen auf § 41 Abs. 1 KStG 1999. Entscheidend für den Begriff der Gewinnausschüttung, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß beruht, ist das Zivilrecht. Dies zeigt die Ergänzung des Abs. 2 im Rahmen des EURLUMsG. Aufgrund des Umstands, daß der Gesetzgeber nunmehr entgegen der zivilrechtlichen Rechtslage in § 14 Abs. 3 angeordnet hat, daß vororganschaftlich bedingte Mehrabführungen strechtl. als Gewinnausschüttungen gelten, mußte er in der Folge regeln, daß eine KStMinderung auch bei dieser stl. fingierten Gewinnausschüttung eintritt. Hätte er dies nicht angeordnet, wäre eine KStMinderung ausgeschlossen gewesen. Dies bedeutet im Umkehrschluß, daß sämtliche Leistungen, welche zivilrechtlich als Dividende/Gewinnausschüttung zu verstehen sind, zu einer KStMinderung berechtigen.

Abgrenzungsfälle:

► *Liquidation*: Für den Fall der Liquidation hat der Gesetzgeber durch Ergänzung des § 40 um einen Abs. 4 im Rahmen des UntStFG (vgl. hierzu die Erl. zu § 40) auf die Kritik an der hierfür bis dahin fehlenden gesetzlichen Regelung reagiert.

► *Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter*: Nach Auffassung der FinVerw. sind organschaftliche Ausgleichszahlungen keine Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß beruhen. Zwar läßt sie für das Wj. der letztmaligen Anwendung des KStG 1999 sowie für das Übergangsjahr gem. § 36 Abs. 2 eine Gleichbehandlung der Ausgleichszahlungen mit Gewinnausschüttungen zu (BMF v. 22.11.2001, BStBl. I 2001, 874; OFD Hann. v. 16.1.2002, LEXINFORM 0576022). Hingegen werden für den Übergangszeitraum und damit für § 37 Ausgleichszahlungen als sonstige Leistungen qualifiziert, welche eine KStMinderung nicht bewirken können (BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 Rn. 30).

Das Schrifttum stimmt dieser Auffassung teilweise zu (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 11; BOTT in ERNST & YOUNG, § 37 Rn. 65, 75), teilweise steht sie ihr kritisch gegenüber (s. § 16 Anm. 10 mwN). UE ist die Auffassung der FinVerw. nicht zwingend. Über die bei § 16 Anm. 10 angeführten Argumente hinaus ist zu bedenken, daß nach der bisherigen, wenn auch älteren BFH-Rspr. eine Ausgleichszahlung als Gewinnausschüttung gilt (BFH v. 25.7.1961 I 104/60, BStBl. III 1961, 483). Zudem hat der BFH mit Urt. v. 18.12.2002 – I R 51/01 (BStBl. II 2005, 49) entschieden, daß weder die Gewinnabführung noch die Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft (OG) eine Ausschüttung ist und sich das, was als Gewinnabführung iSv. § 14 zu verstehen ist, allein nach Maßgabe des Zivilrechts bestimmt (zur Korrektur dieser Rspr. durch das EURLUMsG vgl. Anm. 25). § 304 Abs. 1 AktG schreibt vor,

daß ein Gewinnabführungsvertrag einen angemessene Ausgleich für die außenstehende Aktionäre durch eine auf die Anteile am Grundkapital bezogene wiederkehrende Geldleistung (Ausgleichszahlung) vorsehen muß. Dabei ist als Ausgleichszahlung mindestens die jährliche Zahlung des Betrags zuzusichern, der nach der bisherigen Ertragslage der Gesellschaft und ihren künftigen Ertragsaussichten unter Berücksichtigung angemessener Abschreibungen und Wertberichtigungen, jedoch ohne Bildung von anderen Gewinnrücklagen, voraussichtlich als durchschnittlicher Gewinnanteil auf die einzelne Aktie verteilt werden könnte (sogenannter fester Ausgleich gem § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG; zum variablen Ausgleich s. § 304 Abs. 2 Sätze 2, 3 AktG). Bei der Ausgleichszahlung handelt es sich somit um eine Garantiedividende mit entweder einem festen oder variablen Betrag (vgl. zB KRIEGER in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts AG, 2. Aufl. 1999, § 70 Rn. 67). Hintergrund für die Ausgleichszahlung ist, daß der Abschluß eines Gewinnabführungsvertrags bei der beherrschten Gesellschaft die Entstehung eines Bilanzgewinns verhindert und damit das mitgliedschaftliche Dividendenrecht leerlaufen läßt. Der Ausgleich tritt an die Stelle der Dividende (vgl. HÜFFER, AktG, 4. Aufl. 1999, § 304 AktG Rn. 1, 5).

Das Zivilrecht geht somit von einer Dividende, jedenfalls von einem Dividendensurrogat, aus. Diese Dividende wird darüber hinaus für ein abgelaufenes Wj. bezahlt. Schließlich erscheint es nicht ausgeschlossen, in den Zustimmungsbeschlüssen gem. § 293 Abs. 1, Abs. 2 AktG (zur Rechtslage bei einer GmbH vgl. DECHER in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts GmbH, 2. Aufl. 2003, § 70 Rn. 6 ff.) immanent Gewinnverteilungsbeschlüsse zu sehen, da die Beschlüsse zwingend auch Regelungen zum Ausgleich für Minderheitsgesellschafter vorsehen müssen und ansonsten nichtig sind (§ 304 Abs. 3 Satz 1 AktG). Demzufolge berechnen uE derartige Ausgleichszahlungen zu einer KStMinderung auf Ebene der OG.

- ▶ *Ausschüttung vororganschaftlicher Rücklagen:* Sollten bei der OG noch Rücklagen aus vororganschaftlicher Zeit vorhanden sein, kommt gegebenenfalls eine Auflösung und Ausschüttung dieser Rücklagen zur Mobilisierung des KStMinderungspotentials in Betracht (vgl. hierzu allgemein WIRT in DEJPW, § 14 Rn. 101).
- ▶ *Kapitalherabsetzung:* Ähnlich restriktiv wie bei Ausgleichszahlungen verfährt die FinVerw. bei Kapitalherabsetzungen. Auch diese werden nicht als Gewinnausschüttungen angesehen, welche zu einer KStMinderung berechnen (BMF v. 6.11.2003, BStBl I 2003, 575 Rn. 30; zustimmend DÖTSCH in DEJPW, § 37 Rn. 27; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 11; BOTT in ERNST & YOUNG, § 37 Rn. 65). Diese Interpretation ist zwar uE zutreffend, aber in höchstem Maße unbefriedigend. Die Frage, ob eine Kapitalherabsetzung als Gewinnausschüttung anzusehen ist oder nicht, kann sich allenfalls für den Sonderausweis von in Nennkapital umgewandelte sonstige Rücklagen gem. § 28 Abs. 1 Satz 3 stellen. Gem. § 28 Abs. 2 Satz 2 gilt die Rückzahlung des Nennkapitals, soweit der Sonderausweis zu mindern ist, als Gewinnausschüttung. Da zivilrechtlich eine Kapitalherabsetzung aufgrund der Minderung des gezeichneten Kapitals keine Gewinnausschüttung sein kann (zur ordentlichen Kapitalherabsetzung s. § 222 AktG; § 58 GmbHG) und nach der BFH-Rspr. maßgeblich auf das Zivilrecht abzustellen ist (vgl. zu vororganschaftlich bedingten Mehrabführungen Anm. 25), kann Abs. 2 nicht zur Anwendung gelangen. Wie bei vororganschaftlich bedingten Mehrabführungen hätte der Gesetzgeber diese Minderung des Sonderausweises ausdrücklich in Abs. 2 oder, was wegen der Nähe zur Liquidation auch denkbar gewesen wäre, in § 40 nennen müssen. Dies ist aber bei den Ergänzungen des KStG sowohl durch das UntStFG als auch durch das

EURLUMsG unterblieben. Deshalb wird man nicht von einer Gesetzeslücke ausgehen können. Dieses Ergebnis ist unbefriedigend, da Kapitalherabsetzungen oftmals zu Sanierungszwecken eingesetzt werden und eine KStMinderung dazu einen Sanierungsbeitrag hätte leisten können.

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

Satz 1 schreibt als Rechtsfolge die Minderung des KStGuthabens um jeweils 1/6 der Gewinnausschüttungen vor. Unter Gewinnausschüttung ist dabei die sogenannte Bardividende vor Abzug von KapErtrSt. zu verstehen. Dies gilt auch dann, wenn in einem VZ eine ordentliche Gewinnausschüttung mit einer vGA zusammentreffen sollte. In diesen Fällen führt die ordentliche Gewinnausschüttung in voller Höhe zu einer KStMinderung und nicht nur anteilig im Verhältnis zur Gesamtheit der Ausschüttungen in dem VZ (glA DÖRSCH in DEJPW, § 37 Rn. 30). Eine lediglich anteilige KStMinderung ließe sich aus dem Gesetzeswortlaut nicht ableiten.

Einstweilen frei.

21–24

III. Erläuterungen zu Abs. 2 Satz 2: Körperschaftsteuerminderung bei vororganschaftlich bedingten Mehrabführungen

25

Regelungsinhalt: Abs. 2 Satz 2 ordnet die entsprechende Geltung des Satzes 1 für Mehrabführungen iSd. § 14 Abs. 3 an, dh. solchen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben. Sie werden gem. § 14 Abs. 3 Satz 1 als Gewinnausschüttungen qualifiziert und gelten nach § 14 Abs. 3 Satz 3 als in dem Zeitpunkt erfolgt, in dem das Wj. der Organgesellschaft (OG) endet.

Zu solchen Mehrabführungen kann es zB kommen, wenn in vororganschaftlicher Zeit in der HBil. Rückstellungen zu bilden waren, die aufgrund strechtl. Sondervorschriften nicht passiviert werden durften. Dies trifft unter anderem auf Drohverlustrückstellungen zu. Treten die Verluste dann während der Zeit der Organschaft ein, sind sie strechtl. zu berücksichtigen, während sie handelsrechtlich aufgrund der Auflösung der Rückstellung erfolgsneutral bleiben. Dadurch übersteigt vor Berücksichtigung der Gewinnabführung der handelsrechtliche Gewinn der OG die strechtl. Gewinnzuweisung.

Hintergrund der gesetzlichen Neuregelung: Mit Urt. v. 18.12.2002 – I R 50/01 (LEXINFORM 0819174), v. 18.12.2002 – I R 51/01 (BStBl. II 2005, 49), v. 18.12.2002 – I R 68/01 (HFR 2003, 991) entschied der BFH, daß sich der Begriff der Gewinnabführung iSd. § 14 ausschließlich nach Maßgabe des Zivilrechts bestimmt. Gem. § 291 Abs. 1 AktG ist für den Umfang der Gewinnabführungspflicht allein der handelsrechtliche Jahresüberschuß maßgeblich. Für die Gewinnabführungspflicht läßt sich nicht danach unterscheiden, ob Teilbeträge der Gewinnabführung stl. gesehen ihre Veranlassung in vororganschaftlicher Zeit haben oder nicht. Dieser Auslegung des Begriffs der Gewinnabführung auch für Zwecke der stl. Organschaft gem. § 14 durch den BFH ist der Gesetzgeber nicht gefolgt. Stattdessen hat er durch die Anfügung von § 14 Abs. 3 die Rechtsauffassung der FinVerw., wie sie zuletzt in Abschn. 56 Abs. 4 Satz 3 KStR 1995 enthalten war, festgeschrieben.

Ohne eine Anpassung von Abs. 2 hätte der neue § 14 Abs. 3 keine KStMinderung ausgelöst. Eine KStMinderung setzt nach Satz 1 einen den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß voraus. Maßgeblich ist demzufolge die zivilrechtliche Qualifikation. Eine Mehrabführung ist aber gerade keine Gewinnverteilung, sondern eine Gewinnabführung. Daran ändert auch die in § 14 Abs. 3 Satz 1 enthaltene Bestimmung nichts, wonach die Mehrabführung als Gewinnausschüttung gilt. Denn dabei handelt es sich um eine stl. Fiktion, die der zivilrechtlichen Gesetzeslage diametral entgegensteht. Satz 2 hat damit für die KStMinderung rechtsbegründende und nicht lediglich eine klarstellende Funktion. Dieses Ergebnis wird durch die Gesetzesmaterialien gestützt. In der Begründung zur Beschlußempfehlung des Fin-Aussch., auf dessen Anregung Satz 2 in das Gesetz aufgenommen wurde (BTDrucks. 15/4050, 58), wird ausdrücklich angeführt, daß es sich bei den Mehrabführungen iSd. § 14 Abs. 3 nicht um Gewinnausschüttungen handelt, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß beruhen. Diesem Verständnis schließt sich offenkundig auch die FinVerw. an, indem sie in dem BMF-Schr. v. 22.12.2004 (BStBl. I 2005, 65) die Anwendung der vorgenannten BFH-Urt. in allen noch offenen Fällen bis zur Geltung der steuergesetzlichen Neuregelung anordnet.

Aus Vorgenanntem folgt, daß zukünftig dem Gesellschaftsrecht größere Aufmerksamkeit zu schenken ist, unter welchen Voraussetzungen ein Gewinnverteilungsbeschluß und darauf aufbauend zivilrechtlich eine Gewinnausschüttung vorliegt oder nicht. Dies ist uE beispielsweise für Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter zu bejahen, bei Kapitalherabsetzungen hingegen zu verneinen (vgl. Anm. 19).

Rechtsfolge: Die Anwendung von Abs. 2 Satz 2 löst eine unmittelbare und eine mittelbare Rechtsfolge aus. Unmittelbar ergibt sich eine KStMinderung iHv. 1/6 der vororganschaftlich bedingten Mehrabführung. Da es sich um Gewinnausschüttungen handelt, mindert sich uE die KSt. der OG (analog BMF v. 28.10.1997, BStBl. I 1997, 939 Tz. I.1.b). Mittelbar schafft sie die Voraussetzungen für die Anwendung der Nachsteuerregelung gem. Abs. 3, sofern Organträger eine Körperschaft ist bzw. eine PersGes., an der wiederum Körperschaften als Mitunternehmer beteiligt sind. Diese Gewinnausschüttungen stellen uE Bezüge iSd. § 8b Abs. 1 iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG („sonstige Bezüge“) dar und sind von der KSt. befreit (glA Wirt in DEJPW, § 14 Rn. 205).

Mehrabführungen in organschaftlicher Zeit: Soweit Mehrabführungen ihre Ursache während der Geltungsdauer einer stl. Organschaft haben, gelten diese nicht als Gewinnausschüttungen, sondern als Minderung des stl. Einlagekontos (§ 27 Abs. 6 Satz 4) bzw. vormalig des EK 04 (Abschn. 59 Abs. 3 KStR 1995; BMF v. 10.1.1981, BStBl. I 1981, 44 Tz. II. 1). Sie lösen demzufolge auch keine KStMinderung aus.

Zeitliche Anwendung: Gem. § 34 Abs. 9 Nr. 4 ist § 14 Abs. 3 erstmals für Mehrabführungen von OG anzuwenden, deren Wj. nach dem 31.12.2003 endet, dh. erstmals für den VZ 2004. Demgegenüber gilt für Satz 2 die allgemeine Anwendungsregelung des § 34 Abs. 1, wonach die Änderungen durch das EURLUMsG erstmals für den VZ 2005 zur Anwendung gelangen. Daraus ergibt sich folgende Unterscheidung:

► *VZ bis einschließlich 2003:* Selbst wenn man entsprechend dem BMF-Schr. v. 22.12.2004 (BStBl. I 2005, 65, ergänzt durch BMF-Schreiben v. 28.6.2005, FR 2005, 768) die bisherige Regelung gem. Abschn. 59 Abs. 4 Sätze 3–5 KStR 1995

anwendet und vororganschaftlich bedingte Mehrabführungen als Gewinnausschüttungen behandelt, berechtigen diese „Gewinnausschüttungen“ nicht zu einer KStMinderung, da sie nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Beschluß beruhen (glA BMF v. 22.12.2004, BStBl. I 2005, 65 Tz. I.; SEMMLER, NWB F. 4, 4941 [4944]).

- ▶ *VZ 2004*: Eine KStMinderung scheidet ebenso für den VZ 2004 aus, da Abs. 2 Satz 2 erst ab dem VZ 2005 anwendbar ist;
- ▶ *VZ 2005*: Aufgrund des in Satz 1 enthaltenen Vorrangs des KStMoratoriums gem. Abs. 2a kann trotz Geltung des Satzes 2 eine KStMinderung erst nach Ablauf des KStMoratoriums eintreten, dh. bei Mehrabführungen nach dem 31.12.2005 (glA SEMMLER, NWB F. 4, 4941 [4945]). Aufgrund der Zuflußfiktion des § 14 Abs. 3 Satz 3 muß deshalb das Wj. der OG nach dem 31.12.2005 enden, um eine KStMinderung auslösen zu können. Allerdings ist der Gesetzeswortlaut des Abs. 2a Nr. 1 nicht eindeutig (vgl. Anm. 49).

IV. Erläuterungen zu Abs. 2 Satz 3: Übergangszeitraum für Gewinnausschüttungen

1. Regelungsgegenstand: Länge des Übergangszeitraums

26

Satz 2 enthält zwei Voraussetzungen, unter denen eine KStMinderung eintritt. Erstens muß eine Gewinnausschüttung erfolgen. Zweitens muß dies innerhalb eines nach Wj. bestimmten Zeitraums geschehen.

Erfolgen der Gewinnausschüttung: Darunter ist der Abfluß der gem. Satz 1 qualifizierten Gewinnausschüttungen (ordentliche Gewinnausschüttung, Vorabauschüttungen sowie uE im Einzelfall auch sonstige Leistungen; s. Anm. 18 f.) zu verstehen. Der Begriff des Erfolgens ist identisch mit demjenigen in § 36 Abs. 2 (vgl. hierzu § 36 Anm. 24). Sollte am Ende des Übergangszeitraums handelsrechtlich kein ausreichend hohes Gewinnausschüttungspotential vorhanden sein, bieten sich dieselben Gestaltungsüberlegungen wie bei der Mobilisierung des EK 45 im Rahmen des § 36 an, insbes. das Leg-ein-Hol-zurück-Verfahren (vgl. Anm. 30).

Länge des Übergangszeitraums: Der Gesetzgeber hat sich gegen die Bestimmung eines nach Zeitjahren, dh. Kj., festgelegten Übergangszeitraums entschieden. Statt dessen hat er den Beginn des Übergangszeitraums und dessen Dauer in Anzahl von Wj. festgelegt. Gemessen in Kj. ist das Ende des Übergangszeitraums offen.

▶ *Beginn des Übergangszeitraums:* Der Übergangszeitraum beginnt mit Ablauf des Wj., auf dessen Schluß das KStGuthaben ermittelt wird. IdR beginnt damit der Übergangszeitraum mit Ablauf des 31.12.2001 bzw. des Wj. 2001/2002. Nicht maßgeblich ist der Schluß des Wj., zu dem die Endbestände des vEK ermittelt werden.

▶ *Dauer des Übergangszeitraums:* Die Dauer des Übergangszeitraums war ursprünglich mit 15 Wj. festgelegt. Sie wurde infolge der Einführung des rund dreijährigen KStMoratoriums um 3 Jahre auf insgesamt 18 Wj. ausgedehnt (vgl. auch PAUKA, NWB F. 4, 4717 [4719]). Wird zukünftig das Wj. nicht umgestellt, endet der Übergangszeitraum damit bei kj.-gleichen Wj. im VZ 2019, bei vom Kj. abweichenden Wj. im VZ 2020. Wegen der Bezugnahme auf Wj. kann aufgrund der Bildung von Rumpfwj. der Übergangszeitraum auch in einem früheren VZ enden (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 21; DÖTSCH in

DEJPW, § 37 Rn. 42). In der Praxis wird im Erläuterungsteil der Steuerbescheide ein Hinweis auf die verbliebene Dauer des Übergangszeitraums gegeben.

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

27 a) Minderung der Körperschaftsteuer

Die Minderung der KSt. ist in zweifacher Hinsicht an das KStGuthaben gebunden. Erstens reduziert sich die KSt. in derselben Höhe, in der sich das KStGuthaben gem. Satz 1 mindert, nämlich im Ergebnis um $1/6$ der nach Satz 1 qualifizierten Gewinnausschüttungen, sofern nicht die Deckelung gem. Abs. 2a greift. Zweitens ist die KStMinderung insgesamt an die Höhe des KStGuthabens geknüpft. In diesen Fällen ordnet Satz 3 die Minderung der KSt. bis zum (vollständigen) Verbrauch des KStGuthabens an. Dies zeigt sich in dem VZ, in dem das KStGuthaben vollständig aufgebraucht ist, dh. regelmäßig im VZ 2019 bzw. 2020. Im Fall der Umwandlung auf eine PersGes. oder Liquidation kann das KStGuthaben auch früher aufgebraucht sein, da für diese Situationen das KStMoratorium nicht zu beachten ist (vgl. Anm. 46).

Minderung der KSt. bedeutet dabei nicht nur, daß nach Berücksichtigung der Gewinnausschüttungen noch eine positive Rest-KSt. verbleibt. Vielmehr kann sich dadurch auch eine KStErstattung ergeben, obwohl dies nicht aus dem Gesetzeswortlaut folgt (glA BLÜMICH/DANESING, § 37 Rn. 10; DÖTSCH in DEJPW, § 37 Rn. 12; KORN/STRAHL, KÖSDI 2000, 12581 [12590]; GÜNKEL/FENZL/HAGEN, DStR 2000, 445 [450]; SEMMLER, DStR 2001, 1337; BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 Rn. 31). Insoweit unterscheidet sich Abs. 2 nicht von § 27 Abs. 1 KStG 1999 (vgl. dazu § 27 aF Anm. 52; Abschn. 77 Abs. 5 KStR 1995).

Die KStMinderung kann, sobald die ordentliche Gewinnausschüttung erfolgt ist, uE bereits im Rahmen einer Herabsetzung der KStVorauszahlungen Berücksichtigung finden, Denn der Anspruch auf die KStMinderung ist durch das Erfolgen der Gewinnausschüttung gesichert.

28 b) Veranlagungszeitraum der Körperschaftsteuerminderung

Nach Satz 3 mindert sich die KSt. für den VZ, in dem das Wj. endet, in dem die nach Satz 1 qualifizierten Gewinnausschüttungen erfolgen. Insofern verfolgt der Gesetzgeber bei Abs. 2 eine andere Konzeption als unter dem Regime des Anrechnungsverfahrens mit § 27 Abs. 3 KStG 1999. Es erfolgt im Gegensatz zu § 27 Abs. 3 KStG 1999 keine Unterscheidung mehr zwischen einer ordentlichen Gewinnausschüttung für ein abgelaufenes Wj. sowie einer Vorabauschüttung. Diese geänderte Konzeption betrifft die ordentliche Gewinnausschüttung. Während sich unter dem Anrechnungsverfahren die KSt. für den VZ änderte, in dem das Wj. endet, für das die Ausschüttung erfolgt, kommt es während des Übergangszeitraums darauf nicht mehr an. Entscheidend ist nunmehr ausschließlich, wann die ordentliche Gewinnausschüttung durchgeführt wird, dh. erfolgt. Diese Neukonzeption bei der ordentlichen Gewinnausschüttung für ein abgelaufenes Wj. ist für die betroffenen Körperschaften und Personenvereinigungen insofern von Nachteil, als die KStMinderung zu einem späteren Zeitpunkt liquiditätswirksam wird als unter dem KStAnrechnungsverfahren. Daraus können sich zwischenzeitlich Finanzierungsnachteile für die ausschüttende Körperschaft ergeben (s. auch HAUN in ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmenssteuerreform, 2. Aufl. 2000, C Rn. 22).

Handelsrechtlich ist umstritten, in welchem Geschäftsjahr (Wj.) die KStMinderung bei der ausschüttenden Körperschaft bei der Ermittlung des KStAufwands berücksichtigt werden kann.

Während die FinVerw. (BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 Rn. 31; bereits BMF v. 16.5.2002, GmbHR 2002, 759; v. 13.9.2002, GmbHR 2002, 1263, sowie zahlreiche OFD-Verfügungen, ua. OFD Nürnberg v. 16.1.2003, GmbHR 2003 368) und Teile des Schrifttums (zB FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 20, sowie BOTT in ERNST & YOUNG, § 37 Rn 98 f.) die Auffassung vertreten, daß die KStMinderung erst in dem VZ berücksichtigt werden kann, in dem die Gewinnausschüttung erfolgt, sind nach der Verlautbarung des HFA v. 30.10.2001 (FN-IdW 2001, 688) sowohl eine KStMinderung als auch eine KStErhöhung handelsrechtlich bereits für das Geschäftsjahr zu berücksichtigen, an dessen Ergebnis sie anknüpfen. Als Rechtsgrundlage für diese Auffassung dient § 278 HGB (ohne ausdrücklich auf die Rückwirkungsproblematik einzugehen, ist nach HÜTTEMANN in ULMER [Hrsg.], Großkomm. Bilanzrecht, § 278 HGB Rn. 3, für den Übergangszeitraum § 278 HGB weiterhin anzuwenden; zurückhaltender FÖRSCHLE/TAETZNER in Beck-BilKomm., 5. Aufl. 2003, § 278 HGB Rn. 20 ff.; zustimmend auch DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2002, 1977 [1982 f.]).

Der HFA erkennt zwar ausdrücklich an, daß der Gesetzeswortlaut des § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG 1999 von demjenigen des Satzes 3 (vormals Satz 2) abweicht. § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG 1999 bestimmte, daß die KStMinderung oder -erhöhung bei einer ordentlichen Gewinnausschüttung für ein abgelaufenes Wj. in dem VZ eintritt, in dem das Wj. endet, für das die Ausschüttung erfolgt. Diese Vorschrift wurde durch § 28 Abs. 6 Satz 1 KStG 1999 ergänzt, wonach auch der Betrag als für die Ausschüttung verwendet gilt, um den sich die KSt. mindert. Demgegenüber schreibt Satz 3 vor, daß sich die KSt. des VZ mindert, in dem das Wj. endet, in dem die Gewinnausschüttung erfolgt. Im Gegensatz zu § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG 1999 enthält Satz 3 keine zeitliche Rückbeziehung. Trotz des unterschiedlichen Gesetzeswortlauts hat sich nach Ansicht des HFA an der Anwendbarkeit von § 278 HGB zur Steuerabgrenzung im Jahresabschluß nichts geändert. Dies begründet der HFA damit, daß erstens der Ursachenzusammenhang zwischen dem Vorgang der Gewinnerzielung und -verwendung unverändert geblieben ist. Die Gewinnverwendung verweist auf das alte Geschäftsjahr. Deshalb ist die KStMinderung handelsrechtlich in dem Jahresabschluß zu berücksichtigen, an dessen Ergebnis sie anknüpft. Zweitens kann aus dem Unsicherheitsmoment, ob die tatsächliche Ergebnisverwendung mit dem Ergebnisverwendungsvorschlag übereinstimmt, nichts anderes abgeleitet werden. § 278 Satz 2 HGB schreibt ausdrücklich vor, daß der Jahresabschluß nicht geändert zu werden braucht, wenn der Beschluß über die Ergebnisverwendung von dem Vorschlag abweicht. BISCHOF (DB 2002, 1565 [1566]) subsumiert diesen Anspruch unter die sogenannten antizipativen Vermögensgegenstände gem. § 268 Abs. 2 Satz 4 HGB, welche im Anhang zu erläutern sind, soweit sie einen größeren Umfang haben. ORTH (WPg. 2001, 947 [955 ff.]) weist zutreffend darauf hin, daß es unter der Geltung des kstl. Anrechnungsverfahrens keinen Anlaß gab, über eine eigenständige Bedeutung des § 278 HGB nachzudenken. Er sieht in dieser Norm eine spezielle Zurechnungsregel für den KStAufwand, die Vorrang vor dem Realisationsprinzip hat. Nach FÖRSCHLE/TAETZNER (in Beck-BilKomm., 5. Aufl. 2003, § 278 HGB Rn. 21) ist der durch den Gewinnverteilungsbeschluß ausgelöste KStAufwand oder KStErtrag periodenfremd, woraus sich bei größeren Beträgen eine Erläuterungspflicht im Anhang ergeben kann.

Stellungnahme: UE ist der wohl hM im Schrifttum sowie der Auffassung der FinVerw. zu folgen. Zwar ist dem HFA insofern zuzustimmen, als das Unsicherheitsmoment, ob der Beschluß über die Ergebnisverwendung mit dem Vorschlag übereinstimmt, nicht gegen eine Aktivierung des KStMinderungsanspruchs bereits im Geschäftsjahr der Gewinnerzielung herangezogen werden könnte. § 278 Satz 2 HGB bestimmt ausdrücklich, daß eine Änderung des Jahresabschlusses dann nicht vorgenommen zu werden braucht, wenn der Beschluß über die Ergebnisverwendung von dem Vorschlag abweicht, dh. nimmt dieses Unsicherheitsmoment bewußt in Kauf. Die Anwendung von § 278 Satz 2 HGB setzt aber voraus, daß bereits dessen Satz 1 noch Gültigkeit besitzt. UE hat während des Übergangszeitraums jedoch § 278 Satz 1 HGB seine Bedeutung verloren. § 278 Satz 1 HGB beruht nicht auf der 4. EG-Richtlinie, sondern wurde vom deutschen Gesetzgeber mit Rücksicht auf die Besonderheiten des früheren Anrechnungsverfahrens eingeführt (vgl. HÜTTEMANN in ULMER [Hrsg.], Großkomm. Bilanzrecht, § 278 HGB Rn. 2). Er trägt also in erster Linie den Vorschriften der §§ 27–29 KStG 1999 über die Ausschüttungsbe- und -entlastung Rechnung (vgl. FÖRSCHLE/TÄTZNER in Beck-BilKomm., 5. Aufl. 2003, § 278 HGB Rn. 21). Der Gesetzgeber hat bei Verabschiedung des BiRiLiG somit ausdrücklich die Besonderheiten des kstl. Anrechnungsverfahrens berücksichtigt. Das Anrechnungsverfahren endete jedoch zum Schluß des Geschäftsjahres 2000 bzw. 2000/2001. Seitdem ist § 278 HGB seines ursprünglichen Anwendungsbereichs enthoben. Für den Übergangszeitraum von 18 Wj. ergibt sich kein neuer und selbstständiger Anwendungsbereich für diese Vorschrift. Durch den insoweit eindeutigen Gesetzeswortlaut des Satzes 2 stehen die Berechnungsgrundlagen fest, nach denen sich die KSt. des laufenden VZ bemißt. Eine Norm, welche einer strechtl. Rückwirkung auch handelsrechtlich Geltung verschafft, wie dies unter dem kstl. Anrechnungsverfahren notwendig war, ist nunmehr nicht mehr erforderlich. Insofern haben sich für § 278 die stl. Rahmenbedingungen zwischenzeitlich ebenso geändert wie bei § 280 (Wertaufholungsgebot), namentlich dessen Abs. 2, seit Einführung des stl. Zuschreibungsgebots in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG.

Auch aus der unterschiedlichen handels- und strechtl. Rspr. zur sogenannten phasengleichen Aktivierung von Gewinnansprüchen (vgl. hierzu insbes. BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl II 2000, 632; allgemein SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIV. § 5 EStG Rn. 270 „Dividendenansprüche“) kann uE nichts anderes abgeleitet werden. Denn dabei geht es um die Frage, zu welchem Zeitpunkt ein Dividendenanspruch bei der Muttergesellschaft aktiviert werden kann bzw. zu aktivieren ist. Der Gewinnanspruch knüpft an das Ergebnis eines Geschäftsjahres der Tochtergesellschaft an. Der KStMinderungsanspruch hingegen bezieht sich in erster Linie auf ein vorhandenes KStGuthaben, das von dem Jahresergebnis eines Geschäftsjahres unabhängig ist und nicht auf das Jahresergebnis eines ganz konkreten, idR des zuletzt abgelaufenen Geschäftsjahres. Dieser Anspruch wird erst durch den Gewinnverteilungsbeschluß mobilisiert, der bei einer ordentlichen Gewinnausschüttung grundsätzlich erst im Laufe des darauf folgenden Wj. gefaßt werden kann. Dementsprechend ist für die Frage des bilanzrechtl. Ausweises des KStMinderungsanspruchs entscheidend auf den Wortlaut der maßgeblichen kstl. Vorschriften abzustellen. Dieser Wortlaut ist an den entscheidenden Stellen bei § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG 1999 und Abs. 2 Satz 2 völlig anders gefaßt. Dies gilt es auch handelsrechtl. zu berücksichtigen.

3. Gestaltungshinweise

a) Nutzung des Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahrens

29

Bereits während, insbes. aber wohl gegen Ende des Übergangszeitraums kann es wie zur Vermeidung der zwangsweisen Umgliederung des EK 45 im Wj. 2001 bzw. Wj. 2001/2002 (vgl. § 36 Anm. 48) zu einer Nutzung des Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahrens kommen, um noch vorhandene KStGuthaben realisieren zu können. Die Vermutung, wonach das Schütt-aus-Hol-Zurück-Verfahren im Halbeinkünfteverfahren keine Bedeutung mehr erlangen und stattdessen einem „Lock-in“-Effekt weichen wird, da Gewinnausschüttungen zu einer zusätzlichen StBelastung führen (so DÖTSCH/PUNG, DB Beil. 4/2000, 4) wird sich wohl nicht bewahrheiten. Gleichwohl dürfte die Bedeutung des Schütt-aus-Hol-Zurück-Verfahrens zurückgehen. Ähnliches gilt für das Leg-ein-Hol-zurück-Verfahren (vgl. Anm. 30).

Kennzeichen und steuerliche Anerkennung des Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahrens: Bestimmendes Merkmal ist das Aufeinanderfolgen einer Gewinnverwendung mit einer Wiedereinlage der ausgeschütteten Beträge in Form von Beteiligungs- oder Fremdkapital. Dadurch wird die Gewinnthesaurierung als Alternative der Innenfinanzierung ersetzt durch Formen der Außenfinanzierung (vgl. im einzelnen § 36 Anm. 43 ff.).

Einsatz im Rahmen des § 37: Während des Übergangszeitraums wird der Einsatz des Schütt-aus-Hol-Zurück-Verfahrens vornehmlich durch Finanzierungsaspekte geprägt sein. Insbes. wenn liquide Mittel nicht in ausreichendem Maße vorhanden sind, die ausschüttende Körperschaft aufgrund der Deckelung der KStMinderung gem. Abs. 2a (vgl. Anm. 58 ff.) aber an einer kontinuierlichen Gewinnausschüttungspolitik interessiert ist, kann dieses Verfahren zur Reduzierung des Mittelabflusses aufgrund von Gewinnausschüttungen eingesetzt werden. Eine Liquiditätsbelastung tritt dann ausschließlich für die KapErtrSt. zusätzlich SolZ ein (vgl. allgemein auch WESSELBAUM-NEUGEBAUER, DStR 2000, 1896 [1900 f.]).

b) Einsatz des Leg-ein-Hol-zurück-Verfahrens

30

Kennzeichen und steuerliche Anerkennung des Leg-ein-Hol-zurück-Verfahrens: Um einem Verlust des KStGuthabens bei der Körperschaft/Personenvereinigung vorzubeugen, kann auch das Leg-ein-Hol-zurück-Verfahren zum Einsatz gelangen. Dieses Verfahren wurde ursprünglich zum Zwecke der Vermeidung der Definitiv-KSt. bei Liquidation entwickelt. Dazu werden der Körperschaft durch ihre Anteilseigner Mittel zugeführt, welche handelsrechtl. den Bilanzgewinn erhöhen bzw. überhaupt erst zu dessen Entstehung führen, stl. jedoch als verdeckte Einlagen zu qualifizieren sind. Damit kann die Körperschaft/Personenvereinigung in die Lage versetzt werden, eine ordentliche Gewinnausschüttung vorzunehmen bzw. diese zu erhöhen (vgl. im einzelnen § 36 Anm. 60). Insofern wird das Leg-ein-Hol-Zurück-Verfahren zum Ende des Übergangszeitraums wieder eine verstärkte Bedeutung gewinnen. Die Mittel müssen der Körperschaft spätestens zum Ende des vorletzten, in den Übergangszeitraum fallenden Wj. zugeführt sein, wenn sie noch für ordentliche Gewinnausschüttungen für abgelaufene Wj. genutzt werden sollen, dh. vor dem 31.12.2018 bei kj-gleichen Wj. bzw. bis zum Ende des Wj. 2018/2019 (zur Diskussion des Leg-ein-Hol-zurück-Verfahrens bei Organschaften vor Einführung des KStMoratoriums vgl. WALTER/STÜMPER, GmbHR 2002, 1103 ff.). Der BFH hat das Leg-ein-Hol-Zurück-Verfahren im Rahmen einer Entscheidung zur Er-

höhung des Eigenkapitals durch Einstellung von Beträgen in die Kapitalrücklage und anschließenden Auflösung dieser Rücklage zugunsten des Bilanzgewinns mit späterer Ausschüttung desselben anerkannt (BFH v. 8.8.2001 – I R 25/00 BStBl. II 2003, 923 [925]). Dieses Ur. wird durch die FinVerw. ausdrücklich angewendet (BMF v. 27.11.2003, BStBl. I 2003, 647).

Einsatz im Rahmen des § 37: Aufgrund der Entstehung bzw. Erhöhung des Bilanzgewinns kann die Körperschaft durch die Vornahme von ordentlichen Gewinnausschüttungen das KStMinderungspotential realisieren. Dies ist insbes. dann von Bedeutung, wenn das KStGuthaben zu verfallen droht, weil der Körperschaft kein ausreichender Bilanzgewinn (zB wegen zwischenzeitlicher Verlustphasen) zur Verfügung steht. Die Anteilseigner erhalten allerdings ihre zuvor erbrachte Einlage in Form einer stpfl. Dividende zurück. Es liegt zunächst keine stfreie Einlagenrückgewähr vor. Ferner ist hierbei § 27 Abs. 1 Satz 2 zur Verwendung des stl. Einlagekontos zu beachten (vgl. auch BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 Rn 9 ff.).

31–34 Einstweilen frei.

V. Erläuterungen zu Abs. 2 Sätzen 4 und 5: Verfahrensrecht

35 1. Überblick

Sätze 4 und 5 enthalten die verfahrensrechtlichen Bestimmungen zur Fortschreibung des KStGuthabens. Satz 4 verpflichtet die Körperschaften bzw. Personenvereinigungen zur Fortschreibung und gesonderten Feststellung des KStGuthabens in den folgenden 17 Wj. Satz 5 verweist auf § 27 Abs. 2 zur Fortschreibung und gesonderten Feststellung des stl. Einlagekontos.

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

Die laufende Minderung des KStGuthabens aufgrund von Gewinnausschüttungen gem. Satz 1 erfordert es, das KStGuthaben fortzuschreiben. Mittels dieser gesonderten Feststellung wird über die Fortschreibung verfahrensrechtlich bindend entschieden.

Schluß der jeweiligen Wirtschaftsjahre: Der Gesetzgeber hat sich gegen eine laufende Fortschreibung im Anschluß an jede einzelne Gewinnausschüttung entschieden. Dies wäre denkbar gewesen, da zB in einem Wj. mehrere ordentliche Gewinnausschüttungen vorgenommen werden können oder eine ordentliche Gewinnausschüttung mit einer Vorabausschüttung zusammentreffen kann. Statt dessen erfolgt die Fortschreibung auf den Schluß der jeweiligen Wj. Bis zur Neufassung von Satz 4 (vormals Satz 3) im Rahmen des UntStFG war unklar, ob aufgrund des Gesetzeswortlauts „jeweiligen Wj.“ das KStGuthaben zum Schluß eines jeden Wj. fortzuschreiben ist oder nur auf den Schluß derjenigen Wj., in denen Gewinnausschüttungen erfolgen. Diese Unklarheit wurde durch den seit der Neufassung des Satzes 5 (vormals Satz 4) erfolgten Verweis auf § 27 Abs. 2 beseitigt. § 27 Abs. 2 ordnet an, daß auf den Schluß eines jeden Wj. eine Feststellungserklärung betreffend das stl. Einlagekonto abzugeben ist.

Letztmalige Fortschreibung: Der Zeitpunkt der letztmaligen Fortschreibung und gesonderten Feststellung des KStGuthabens kann sich durch Zeitablauf, durch Erschöpfung des KStGuthabens sowie Beendigung der Körperschaft ergeben.

► *Ablauf des Übergangszeitraums:* Satz 4 ordnet die letztmalige Fortschreibung und gesonderte Feststellung des verbleibenden KStGuthabens auf den Schluß des 17. Wj. an, welches auf das Wj. der Ermittlung des KStGuthabens folgt. Damit wird ein Wj. vor Ablauf des Übergangszeitraums letztmalig eine Fortschreibung und gesonderte Feststellung durchgeführt. Mit Ablauf des Übergangszeitraums ist demzufolge ein Feststellungsverfahren nicht mehr durchzuführen. Im Ergebnis ist damit bei kj.-gleichen Wj. letztmalig zum 31.12.2018 eine Fortschreibung und gesonderte Feststellung vorzunehmen, sofern in der Zwischenzeit das Wj. nicht umgestellt wird. Bei vom Kj. abweichenden Wj. gilt dies letztmalig für den Schluß des Wj. 2018/2019.

► *Vollständiger Verbrauch des KStGuthabens:* Ist das KStGuthaben bereits vor Ablauf des 18. Wj. vollständig aufgebraucht, ergibt sich kein Bedürfnis mehr, auf den Schluß des 17. Wj. eine Fortschreibung und gesonderte Feststellung vorzunehmen. Statt dessen wird in diesen Fällen auf den Schluß des Wj., das dem Wj. des vollständigen Verbrauchs des KStGuthabens vorangeht, letztmalig eine Fortschreibung und gesonderte Feststellung erforderlich. Die Notwendigkeit zu einer weiteren gesonderten Feststellung von Nullbeständen ergibt sich uE nicht aus dem Gesetzeswortlaut (so aber FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 25). Dieser schreibt die Fortschreibung des verbleibenden KStGuthabens vor. Ist dieses aufgebraucht, verbleibt keines mehr, das fortgeschrieben werden könnte. Nichts anderes ergibt sich aus dem Umstand, daß wegen § 40 im Fall der Verschmelzung auf die oder Spaltung der betreffende(n) Körperschaft das KStGuthaben bekannt sein sollte oder sich noch Zugänge zum KStGuthaben aus der Nachsteuerregelung des Abs. 3 ergeben können (so DÖRSCH in DEJPW, § 37 Rn. 44). Sollte zum Zeitpunkt des Vermögensübergangs bzw. der erhaltenen Gewinnausschüttung kein Bescheid mehr vorhanden sein, ist davon auszugehen, daß ein KStGuthaben nicht mehr vorhanden ist, dh. Null beträgt.

Die praktische Relevanz dieser Fragestellung dürfte sich durch die Einführung des KStMoratoriums und der damit verbundenen zeitlichen Streckung der Nutzung des KStGuthabens stark vermindert haben. Denn ohne einen Sonderfall, wie zB die Liquidation der KapGes., wird nunmehr ein KStGuthaben bis zum Ende des Übergangszeitraums vorhanden sein. Etwas anderes gilt nur für die Körperschaften, welche vor Beginn des KStMoratoriums das KStGuthaben über Ausschüttungen vollständig mobilisierten.

► *Liquidation einer Körperschaft:* Bei Liquidation einer KapGes. bzw. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft ist eine gesonderte Feststellung des KStGuthabens letztmalig auf das Ende des Abwicklungszeitraums vorzunehmen. Dies ist der Zeitpunkt, zu dem im bisherigen Anrechnungsverfahren letztmalig eine vEK-Gliederung vorzunehmen war.

Änderungen des Feststellungsbescheids können sich aufgrund der allgemeinen Vorschriften der AO ergeben. In der Praxis von Bedeutung sein werden vor allem diejenigen Fälle, in denen sich nachträglich herausstellt, daß die Voraussetzungen eines den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsschlusses entgegen den ursprünglichen Annahmen nicht gegeben waren.

3. Gliederungszusammenhang (Satz 5)

37

In der ursprünglichen Version des § 37 idF des StSenkG waren die verfahrensrechtlichen Vorschriften nicht überzeugend geregelt:

- Der damalige Abs. 2 Satz 4 enthielt ausschließlich die Bestimmung, daß der Bescheid über die gesonderte Feststellung Grundlagenbescheid für den Bescheid über die gesonderte Feststellung zum folgenden Feststellungszeitpunkt sein sollte. Damit übernahm Satz 4 den bereits aus § 47 Abs. 1 Satz 2 KStG 1999 bekannten Gliederungszusammenhang. Seit der Änderung aufgrund des UntStFG erfolgt ein Verweis auf § 27 Abs. 2;
- Abs. 3 Satz 4 ordnete die entsprechende Geltung von ua. § 27 Abs. 2 an. Dies paßte jedoch für die Nachsteuerregelung des Abs. 3 nicht. So machte es ua. keinen Sinn, daß für die empfangende Körperschaft durch den Verweis auf § 27 Abs. 2 neben Abs. 2 Satz 4 nochmals für die Fortschreibung des KStGuthabens ein gesondertes Feststellungsverfahren vorgeschrieben wurde.

Der Gesetzgeber hat sich im Rahmen des UntStFG der Kritik an der damaligen Gesetzesfassung angenommen und die verfahrensrechtlichen Vorschriften zur Fortschreibung und Feststellung des KStGuthabens im jetzigen Abs. 2 Satz 5 zusammengefaßt, indem er die bisherige Textfassung durch einen Verweis auf § 27 Abs. 2 ersetzt hat. § 27 Abs. 2 enthält für das stl. Einlagekonto die Regelungen zu dessen Fortschreibung und Feststellung, zur Grundlagenfunktion sowie zur Erklärungs- und Unterzeichnungspflicht.

► *Fortschreibung und Feststellung (§ 27 Abs. 2 Satz 1)*: § 27 Abs. 2 Satz 1 schreibt vor, daß der unter Berücksichtigung der Zu- und Abgänge des Wj. ermittelte Bestand des stl. Einlagekontos gesondert festgestellt wird. Nach Auffassung von FROTSCHER (in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 26) sei die Verweisung auf § 27 Abs. 2 Satz 1 gegenstandslos, da Abs. 2 Satz 5 die gleiche Regelung enthält und der Verweisung demzufolge vorgehe. Somit umfasse die Verweisung lediglich § 27 Abs. 2 Sätze 2–4. Dies ist uE lediglich insofern zutreffend, als Abs. 2 Satz 5 und § 27 Abs. 2 Satz 1 deckungsgleich sind. Die Deckungsgleichheit umfaßt ausschließlich die Verpflichtung zur Fortschreibung und gesonderten Feststellung des KStGuthabens. § 27 Abs. 2 Satz 1 enthält im Gegensatz zu Abs. 2 Satz 5 aber auch eine Regelung dazu, wie beim stl. Einlagekonto die Fortschreibung zu erfolgen hat. Deshalb erübrigt sich der Verweis auf § 27 Abs. 2 Satz 1 doch nicht. Diese kontroverse Auffassung ist nicht nur theoretischer Natur, sondern wirkt sich praktisch bei der Frage der Saldierbarkeit der Zu- und Abgänge beim KStGuthaben innerhalb eines Wj. aus (vgl. Anm. 38).

► *Grundlagenfunktion (§ 27 Abs. 2 Satz 2)*: Die Grundlagenfunktion bedeutet, daß sich Änderungen des Feststellungsbescheids zum Schluß des vorangegangenen Wj. automatisch auf den Feststellungsbescheid des darauffolgenden Wj. auswirken. Ebenso können Fehler aus bestandskräftig gewordenen Feststellungsbescheiden über das KStGuthaben nicht in den Folgejahren korrigiert werden. Vielmehr setzen sich diese Fehler sowohl zugunsten als auch zu Lasten des Stpfl. in den Folgejahren fort. Inwiefern der Feststellungsbescheid zum Schluß eines Wj. gleichzeitig Grundlagenbescheid für den KStBescheid des Folgejahres ist, ist umstritten (bejahend FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 26, sowie DÖRSCH in DEJPW, § 37 Rn. 49, demzufolge der Gesetzgeber eine solche Regelung für überflüssig hielt). Das Gesetz jedenfalls enthält hierzu keine Regelung (vgl. LANG, DB 2002, 1793 [1794]). Bedeutung hat diese Frage in den Fällen, in denen der Feststellungsbescheid für das KStGuthaben geändert wird, der KStBescheid des betreffenden Jahres aber schon bestandskräftig wurde. Ist der KStBescheid Folgebescheid, muß dieser gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geändert werden, ansonsten kommt eine Änderung desselben nur nach anderen Änderungsvorschriften der AO in Betracht. UE muß dem Feststellungsbescheid keine Grundlagenfunktion beigemessen werden, da sich die Minderung des

KStGuthabens durch eine schlichte Rechenoperation aus der Gewinnausschüttung ermitteln läßt, es entgegen der früheren Gesetzeslage zum kstl. Anrechnungsverfahren keine unterschiedlichen KStMinderungsbeträge je nach Vorbela- stung der auszuschüttenden und bisher thesaurierten Gewinne gibt und schließlich Satz 3 die Identität von KStMinderung und Reduzierung des KSt- Guthabens vorschreibt.

► *Erklärungspflichten* (§ 27 Abs. 2 Satz 3): Danach haben KapGes. auf den Schluß jedes Wj. Erklärungen zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen abzugeben. Die Begrenzung des Wortlauts in § 27 Abs. 2 Satz 1 auf Kap- Ges. bedeutet indessen nicht, daß andere Körperschaften und Personenvereini- gungen, die unter den persönlichen Anwendungsbereich von § 37 fallen (vgl. Anm. 4), nicht zur Abgabe einer Feststellungserklärung verpflichtet wären. Denn § 27 Abs. 7 schreibt die sinngemäße Geltung von § 27 Abs. 2 für andere Körperschaften und Personenvereinigungen vor, welche Leistungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 und 10 EStG gewähren können. Die Erklärungspflichten be- stehen erstmals zum 31.12.2002, soweit das Wj. dem Kj. entspricht, bzw. zum Schluß des Wj. 2002/2003 im Fall eines vom Kj. abweichenden Wj.

► *Unterzeichnungspflicht* (§ 27 Abs. 2 Satz 4): Danach sind die Feststellungserklä- rungen von den in § 34 AO bezeichneten Personen eigenhändig zu unterschrei- ben. Dies sind bei juristischen Personen die gesetzlichen Vertreter sowie bei nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen die Ge- schäftsführer (§ 34 Abs. 1 AO).

4. Sonderproblem der unterjährigen Zugänge zum Körperschaftsteuer- guthaben aufgrund Nachsteuerregelung

38

Umstritten ist, ob bei in demselben Wj. empfangenen und geleisteten Gewinn- ausschüttungen eine Saldierung der Zugänge zum KStGuthaben, ausgelöst durch die Nachsteuerregelung gem. Abs. 3, mit den Minderungen aufgrund ei- gener Gewinnausschüttungen zulässig ist oder nicht. Diese Frage stellt sich ins- bes. bei Gewinnausschüttungen

- vor Einführung des KStMoratoriums gem. Abs. 2a;
- am Ende des achtzehnjährigen Übergangszeitraums.

Da das KStMoratorium die Bedingungen für die Mobilisierung des KStGutha- bens erheblich verschlechtert, ist es das Interesse der Stpfl., das KStGuthaben möglichst frühzeitig mobilisieren zu können, um keine Zins- und Liquiditätsver- luste zu erleiden. Demgegenüber geht es am Ende des Übergangszeitraums dar- um, aufgrund der Nachsteuerregelung kein KStGuthaben bei der die Gewinn- ausschüttung empfangenden Körperschaft zu verlieren.

Die Problematik entspricht in ihrer Struktur derjenigen im Rahmen der Umglie- derung der vEK-Bestände gem. § 36, namentlich § 36 Abs. 2 Satz 3, der sogean- nanten „doppelten Umgliederungs-Falle“ (vgl. hierzu § 36 Anm. 38). Die mate- riellen Auswirkungen können beträchtlich sein, wie das nachfolgende Beispiel verdeutlichen soll:

Beispiel: Die M-GmbH ist alleinige Gesellschafterin einer Tochtergesellschaft, der T- GmbH. Im Jahr 2002 erhält die M-GmbH im Juni eine Gewinnausschüttung iHv. 400 000 € von der T-GmbH, im Juli 2002 leistet sie selber eine Gewinnausschüttung iHv. 1 000 000 € an ihre Anteilseigner. Die beiden Gesellschaften weisen zum 31.12.2001 folgendes Eigenkapital sowie KStGuthaben aus:

	M-GmbH €	T-GmbH €
Stammkapital	100 000	50 000
Gewinnrücklagen	850 000	360 000
Jahresüberschuß 2001	150 000	40 000
Eigenkapital	1 100 000	450 000
KStGuthaben	100 000	60 000

Das KStGuthaben der M-GmbH stammte aus einem vormaligen EK40 von 600 000 €. Die Differenz von 400 000 € zur Summe aus Gewinnrücklagen und Jahresüberschuß von 1 000 000 € geht auf ausländ. Gewinnanteile zurück. Bei der T-GmbH entsprechen die Gewinnrücklagen dem vormaligen EK40.

Gesellschaft	Fortentwicklung KStGuthaben und KStMinderung bei M-GmbH					
	Saldierbarkeit			Saldierungsverbot		
	Gewinnrücklagen/ JÜ €	KSt-Guthaben €	KSt-Minderung €	Betrag €	KSt-Guthaben €	KSt-Minderung €
T-GmbH:						
<i>Anfangsbestand 31.12.2001</i>	400 000	60 000		400 000	60 000	
Gewinnausschüttung T-GmbH	-400 000			-400 000		
KStMinderung maximal jedoch		-60 000	66 667		-60 000	66 667
<i>Endbestand 31.12.02</i>	0	0	-60 000	0	0	-60 000
M-GmbH:						
<i>Anfangsbestand 31.12.01</i>	1 000 000	100 000		1 000 000	100 000	
Gewinnausschüttung M-GmbH	-1 000 000			-1 000 000		
Gewinnausschüttung T-GmbH	400 000	60 000		400 000	60 000	
KStMinderung maximal jedoch		-160 000	166 667		-100 000	166 667
<i>Endbestand 31.12.02</i>	400 000	0	-160 000	400 000	60 000	-100 000
Gesamt	400 000	0	-220 000	400 000	60 000	-160 000
Differenz bei Saldierungsverbot					60 000	60 000

Die FinVerw. lehnt eine Saldierung ab (BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 Rn. 40). Sie begründet dies damit, daß ein aus der Nachsteuer entstehendes KStGuthaben den Bestand zum Schluß des Wj. des Zuflusses erhöht, weshalb es erst bei Ausschüttungen in den Folgejahren realisiert werden kann.

Das Schrifttum ist gespalten. Am vehementesten befürworten DÖRSCH (in DEJPW, § 37 Rn 8 ff.; DÖRSCH, DStR 2003, 1997 [1998 f.] sowie DÖRSCH/PUNG, DB 2003, 2514 [2515]) die Auffassung der FinVerw. und sprechen sich ebenfalls

gegen eine Saldierung aus. Sie begründen dies damit, daß sich aus dem Gesetzeswortlaut des Abs. 2 Satz 2 nicht die Zulässigkeit einer Saldierung herleiten lasse und demzufolge eine gesetzliche Regelungslücke vorliege. Zum Schließen dieser Regelungslücke sei auf den Sinn und Zweck der Vorschrift abzustellen. Danach komme es dem Gesetzgeber wie noch zu Zeiten des kstl. Anrechnungsverfahrens darauf an, daß nur gesondert festgestellte „Steuertöpfe“ zur Finanzierung von Gewinnausschüttungen herangezogen werden können. Demzufolge setze die Realisierung des KStGuthabens dessen formale Feststellung auf den Schluß des Vorjahres voraus.

Zustimmend zB LADEMANN/JÜNGER, § 37 KStG Rn. 102; CHRISTOFFEL, Steuerrecht aktuell 2003, 178 (188); OTT, Inf. 2003, 376 (380f.); und wohl auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 26, 29, der auf die unvermeidliche Vernichtung von KStGuthaben am Ende des Übergangszeitraums aus der Anwendung der Nachsteuerregelung eingeht; SCHNITGER (DStR 2003, 768 [769]) spricht sich uE weder für noch gegen eine Saldierung aus, sondern gibt vor allem Gestaltungshinweise bei dieser unsicheren Situation; SEMMLER, NWB F. 4, 4725 (4729) schließlich fordert eine gesetzliche Klarstellung.

Demgegenüber stützen sich die Befürworter einer Saldierung (insbes. BOTT in ERNST & YOUNG, § 37 Rn. 120; LORNSEN-VEIT/MÖBUS, BB 2003, 1154 [1156]; BREN/KIRSTE, GmbHR 2003, 1154 [1156]; KRAMER, DStR 2003, 1866 [1868]) auf den Gesetzeswortlaut sowie ebenfalls den (anders interpretierten) Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung.

Der BFH hält nach summarischer Prüfung die Auffassung der FinVerw. für ernstlich zweifelhaft (BFH v. 5.4.2005 – I B 221/04, DStR 2005, 774 [775]). Nach Auffassung des BFH ist der Gesetzeswortlaut des Abs. 2 nicht eindeutig. Zudem gebietet es der Zweck einer gesonderten Feststellung nicht, Vorgänge des laufenden Wj. zu erfassen. Die gesonderte Feststellung soll Rechtssicherheit für die künftigen Wj. bringen. Schließlich soll nach dem Willen des Gesetzgebers Abs. 3 die Realisierung eines KStGuthabens nur ermöglichen, wenn die Ausschüttung bei den Anteilseignern auch versteuert wird. Dieses Ziel läßt sich unabhängig davon erreichen, ob die Muttergesellschaft in demselben Wj. eine Gewinnausschüttung vornimmt wie die Tochtergesellschaft oder aber später.

Stellungnahme: UE ist eine Saldierung der Zugänge zum KStGuthaben aufgrund der Nachsteuerregelung des Abs. 3 mit den Abgängen aufgrund eigener Gewinnausschüttungen zulässig. Mit DÖRSCH ist davon auszugehen, daß sich der Gesetzeswortlaut nicht unmittelbar zur (Un-)Zulässigkeit einer Saldierung äußert. Gleichwohl ergibt sich die Zulässigkeit einer Saldierung mittelbar aus dem Gesetzeswortlaut, nämlich aufgrund der Verweisung auf § 27 Abs. 2 in Satz 5. Gem. § 27 Abs. 2 Satz 1 wird der unter Berücksichtigung der Zu- und Abgänge des Wj. ermittelte Bestand des stl. Einlagekontos gesondert festgestellt. Diese Verweisung auf § 27 Abs. 2 Satz 1 wird auch nicht durch Satz 4 verdrängt, wonach das verbleibende KStGuthaben auf den Schluß der jeweiligen Wj. fortzuschreiben und gesondert festzustellen ist (aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 26). Denn Satz 4 enthält lediglich die Vorschrift zur Fortschreibung und gesonderten Feststellung, sagt hingegen selbst nichts dazu aus, ob bei der Fortschreibung auch Zugänge zum KStGuthaben zu berücksichtigen sind oder nicht. Dies ergibt sich erst aufgrund der Verweisung auf § 27 Abs. 2 Satz 1. Diesem Ergebnis steht nicht entgegen, daß gem. § 27 Abs. 2 Satz 2 der Bescheid über die gesonderte Feststellung des stl. Einlagekontos Grundlagenbescheid für den Feststellungsbescheid zum folgenden Feststellungszeitpunkt ist. Grundlagenfunktion kann nur dem festgestellten Bestand zum Ende des vorangegangenen Wj., als Ausgangsbasis, zukommen. Sie kann sich nicht auf die Frage er-

strecken, wie Zu- und Abgänge des laufenden Wj. zu berücksichtigen sind. Auch in anderen Fällen ist die gesonderte Feststellung zum Ende eines Wj. lediglich die Ausgangsbasis für die gesonderte Feststellung in dem darauf folgenden Wj. (vgl. zB § 15a Abs. 4 Satz 2 EStG).

Gegen die Auffassung von FROTSCHER, wonach in Satz 5 die Verweisung auf § 27 Abs. 2 Satz 1 ins Leere gehen soll, spricht neben dem teilweise unterschiedlichen Regelungsinhalt ferner, daß Ende 2001 durch das UntStFG im Rahmen der Änderung der verfahrensrechtlichen Vorschriften (vgl. Anm. 37) nachträglich die Verweisung auf § 27 Abs. 2 eingefügt wurde, und zwar insgesamt und nicht lediglich auf dessen Sätze 2–4. Dem Gesetzgeber kann zu diesem Zeitpunkt ein Bewußtsein für die Verrechnungsproblematik unterstellt werden. Dies gilt umso mehr, als ebenfalls durch das UntStFG die Regelungen zur KStErhöhung gem. § 38 modifiziert wurden. Dabei wurde ua. § 38 Abs. 1 durch Anfügung eines Satzes 5 ergänzt, wonach maßgeblich die Bestände zum Schluß des vorangegangenen Wj. sind. Diese Maßgeblichkeit verbietet es, Zugänge während eines Wj. zu berücksichtigen. In Satz 4 wird lediglich von Fortschreibung der Vorjahrsbestände, nicht aber von deren Maßgeblichkeit gesprochen. Auch das StVErgAbG, in dessen Rahmen das KStMoratorium gem. Abs. 2a eingeführt wurde, hat der Gesetzgeber nicht dazu genutzt, eine Saldierung zu verbieten.

Ferner ist uE der Hinweis auf den (vermeintlichen) Willen des Gesetzgebers unzutreffend, daß die Finanzierung von Gewinnausschüttungen stets die gesonderte Feststellung von „Steuertöpfen“ erfordere und sich daran auch durch den Systemwechsel vom kstl. Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren nichts geändert habe. Gerade im Bereich der Finanzierung von Gewinnausschüttungen ist dies uE anders. Denn im Gegensatz zum kstl. Anrechnungsverfahren gibt es keine gesetzlich vorgeschriebene Verwendungsreihenfolge entsprechend § 28 KStG 1999 mehr. Vielmehr kann es zu einem – teilweise zufallsbedingten – Nebeneinander von KStMinderung, -Erhöhung und Reduzierung des stl. Einlagekontos kommen (vgl. hierzu auch Anm. 87).

Ebensowenig wie im Fall von § 36 Abs. 2 Satz 3 (vgl. hierzu § 36 Anm. 38) kann gegen eine Saldierung angeführt werden, daß das KStGuthaben handelsrechtl. erst im Folgejahr zur Verfügung steht. Die Frage, ob handelsrechtl. eine Ausschüttung zulässig ist oder nicht, hängt ausschließlich davon ab, ob ein ausreichend hoher Bilanzgewinn vorhanden ist oder nicht. Damit hat das KStGuthaben grundsätzlich nichts zu tun.

Schließlich spricht auch der Sinn und Zweck des Gesetzes für eine Saldierung, nämlich insbes. am Ende des Übergangszeitraums nicht zwingend den Verlust von KStGuthaben im Fall der Nachsteuerregelung hinnehmen zu müssen. Beim Verbot einer Saldierung würde nämlich aufgrund des KStMoratoriums spätestens im letzten Jahr des Übergangszeitraums entweder bei der Tochtergesellschaft oder der Muttergesellschaft ein restliches KStGuthaben ungenutzt verfallen. Dies wäre verfassungsrechtlich unter dem Gesichtspunkt der Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG) bedenklich (zu Gestaltungsmöglichkeiten vgl. Anm. 71).

39–42 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 2a: Körperschaftsteuer-Moratorium und anschließende Deckelung der Körperschaftsteuerminderung

I. Überblick über Abs. 2a

1. Grund und Bedeutung der Änderung

43

In den Jahren 2001 und 2002 brach das KStAufkommen regelrecht in sich zusammen. Ein Grund hierfür war die umfangreiche Mobilisierung des KStMinderungspotentials über Gewinnausschüttungen im Übergangsjahr 2001 (bzw. 2001/2002) gem. § 36 (vgl. Übersicht in § 36 Anm. 3). Ähnliches befürchtete der Gesetzgeber offenbar auch durch die Realisierung des KStGuthabens gem. § 37 aufgrund von Gewinnausschüttungen ab 2002. Sie orientierte sich in der ursprünglichen Gesetzesfassung ausschließlich an der Höhe der Gewinnausschüttungen und betrug 1/6 derselben. Aus diesem Grund war zur Verstetigung des KStAufkommens zunächst eine Art Mindestbesteuerung vorgesehen durch Begrenzung der KStMinderung auf die Hälfte der festgesetzten KSt. (BTDrucks. 15/119, 11 und 44). Der Fin. Aussch. hingegen plädierte für eine Synchronisation von KStMinderung und Übergangszeitraum, indem die KStMinderung auf 1/14 des am 31.12.2002 vorhandenen KStGuthabens gedeckelt werden sollte (BTDrucks. 15/480, 28 sowie BTDrucks. 15/481, 15). Die jetzige Gesetzesfassung selbst wurde im Rahmen der Beratungen des Vermittlungsausschusses v. 9.4.2003 als Beschlußempfehlung entwickelt (BTDrucks. 15/841; vgl. auch die Übersicht der OFD Münster v. 4.6.2003, StuB 2003, 563). Aus dem Wortlaut der Empfehlung wird deren Intention deutlich, nämlich eine übermäßige Belastung des KStAufkommens aufgrund von Gewinnausschüttungen zukünftig zu verhindern (zur Gesetzesentwicklung vgl. auch RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 805 [812]).

Im Schrifttum wird zu Recht bezweifelt, daß die Gesetzesänderung ihren erwarteten Effekt haben wird. Begründet wird dies damit, daß die noch vorhandenen KStGuthaben deshalb vorhanden sind, weil sie entweder nicht realisierbar sind, zB wegen des Fehlens ausschüttbarer Gewinne, oder weil bei Publikumsgesellschaften eine kontinuierliche Dividendenpolitik im Vordergrund steht, welche nicht allein wegen temporärer stl. Vorteile durchbrochen werden soll. Die noch vorhandenen KStGuthaben wären damit ohnehin nur langfristig abgebaut worden (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 18b). Zu diesen Argumenten kommt uE noch hinzu, daß die massiven Gewinnausschüttungen in den Wj. 2001 bzw. 2001/2002 vor allem bei personalistisch organisierten KapGes. durch die sogenannte EK 45-Umgliederungsfälle ausgelöst wurden, welche zu einem effektiven Verlust des KStAnrechnungsguthabens und nicht nur zu einer zeitlichen Streckung von dessen Realisierung geführt hätte. In diese Falle wollten die Stpfl. nicht geraten. Ohne die EK 45-Umgliederungsfälle wäre das KStAufkommen wohl wesentlich weniger stark zurück gegangen, da dann aufgrund der bereits beschlossenen Senkung der EStSätze ab 2003 bzw. 2005 oftmals die Gewinnausschüttungen in die Zukunft verschoben worden wären. Letzten Endes ist mit dem Einbruch des KStAufkommens der Gesetzgeber „Opfer“ seiner eigenen Gesetze geworden.

Jedenfalls hätte wegen der zeitlichen Streckung der Nutzung des KStGuthabens der Gesetzgeber eine Streichung der Nachsteuerregelung in Abs. 3 in Erwägung ziehen können (vgl. Anm. 66).

44 2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen durch das StVergAbG

§ 34 Abs. 1, wonach die Neufassung des KStG durch das StVergAbG erstmals für 2003 gilt, ist für das KStMoratorium nicht einschlägig. Hierfür gilt mit § 34 Abs. 13b eine spezielle Anwendungsregelung. Diese ist negativ formuliert. Danach gilt das KStMoratorium weder für Gewinnausschüttungen, die

- vor dem 21.11.2002 beschlossen worden sind und
- nach dem 11.4.2003 und vor dem 1.1.2006 erfolgen,

noch für Gewinnausschüttungen, die vor dem 12.4.2003 erfolgen (unabhängig vom Datum des Gewinnverteilungsbeschlusses).

45 3. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen das Körperschaftsteuer-Moratorium

Gegen das KStMoratorium werden mit beträchtlichen Argumenten verfassungsrechtliche Bedenken geltend gemacht. Dieses soll (vgl. STRECK/BINNEWIES, DB 2003, 1133)

- gegen das Übermaßverbot verstoßen, indem durch die doppelte Deckelung der KStMinderung (vgl. hierzu Anm. 59 zu den ökonomischen Wirkungen) es mehr Körperschaften als bisher während des Übergangszeitraums nicht gelingen dürfte, das KStGuthaben vollständig zu realisieren;
- den Parlamentsvorbehalt verletzt haben. Das KStMoratorium wurde in seiner Gesetz gewordenen Form nicht zuvor im Parlament diskutiert (vgl. Anm. 43).

Schließlich wird das KStMoratorium als Zwangskredit angesehen. Hierfür habe der Bund keine Gesetzgebungskompetenz. Dies führe sogar zur Nichtigkeit und damit Nichtanwendbarkeit der Vorschriften zum KStMoratorium (vgl. BIRK/DESENS, DB 2003, 1644, sowie WIESE/KLASS, GmbHR 2003, 557 [559]).

Demgegenüber bejaht FROTSCHER (in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 18c; zustimmend DÖRSCH in DEJPW, § 37 Rn. 50) die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift. Seiner Ansicht nach liege kein verfassungswidriger Eingriff in eigentumsähnliche Vermögenspositionen vor, da beim Anteilseigner das KStAnrechnungsguthaben erst durch eine Gewinnausschüttung entstehe. Die Vornahme einer Gewinnausschüttung stelle jedoch eine neue Tatbestandsverwirklichung dar. Die zuvor erhobene tarifliche KSt. sei demgegenüber nicht als Vorauszahlung auf die ESt./KSt. des Anteilseigners anzusehen. Ferner werde durch das KStMoratorium das KStGuthaben nicht beseitigt, sondern lediglich der Zeitpunkt seiner Realisierung verändert. Stpfl. könnten sich jedoch nicht darauf verlassen, daß der zeitliche Rahmen für die Realisierung des KStGuthabens völlig unverändert bleibe.

Stellungnahme: UE wiegen die verfassungsrechtlichen Bedenken schwer. Gleichwohl dürfte sich das KStMoratorium noch innerhalb des verfassungsrechtlich gebotenen Rahmens halten (vgl. aber zur Problematik des übergangslosen Beginns des KStMoratoriums Anm. 53). Belastende Steuergesetze dürfen ihre Wirksamkeit nicht auf bereits beschlossene Tatbestände erstrecken oder schutzwürdiges Vertrauen ohne hinreichende Rechtfertigung anderweitig enttäuschen (zB BVerfG v. 5.2.2002 – 2 BvR 305, 348/93, FR 2002, 1011 [1016] zur Aufhebung der StFreiheit von Sozialpfandbriefen). Dieser Vertrauensschutz gebietet es jedoch nicht, daß der Stpfl. vor jeder Enttäuschung seiner Erwartung in den Fortbestand einer Regelung bewahrt wird. Zudem kann der Ausgleich un-

erwarteter Mindereinnahmen zur Bewältigung besonderer finanzieller Lasten ein überragendes Gemeinwohlinteresse darstellen (vgl. Einf. ESt. Anm. 521 sowie Anm. 525).

Aufgrund des massiven Einbruchs des KStAufkommens durch die umfangreichen Gewinnausschüttungen in den Jahren 2000–2002 bestand durchaus Anlaß zur Befürchtung, ohne eine Deckelung der KStMinderung würde das KStAufkommen weiter unkalkulierbar erheblich belastet. Dies machte Regelungen zu seiner Verstetigung erforderlich. Diesem Ziel sollten die nicht Gesetz gewordenen und im Parlament diskutierten Vorschläge ebenso dienen wie die jetzigen Regelungen. Damit kamen die im Vermittlungsausschuß ausgehandelten Vorschriften zum KStMoratorium nicht völlig überraschend (zweifelnd LORNSNER/VEIT/MÖBUS, BB 2003, 1154 [1157]). Es bestand uE ein sachlicher Zusammenhang zwischen den Gegenständen des ursprünglichen Gesetzgebungsbeschlusses und dem Einigungsvorschlag des Vermittlungsausschusses (vgl. hierzu allgemein MÖSSNER, Gastkommentar, DB 12/2004, 1). Damit dürfte dem Parlamentsvorbehalt genügt worden sein. Schließlich wurde das KStGuthaben durch das KStMoratorium nicht abgeschafft, sondern lediglich dessen Realisierung zeitlich gestreckt. Der Zinsverlust dürfte jedoch bei dem auf das Nominalwertprinzip ausgerichteten Steuerrecht noch keinen eigentumsähnlichen Wert, ähnlich einem Anwartschaftsrecht, bilden. Ob dieser Zinsverlust einem Zwangskredit gleich gesetzt werden kann, ist uE ebenfalls zweifelhaft (verneinend FG Rhld.-Pf. v. 4.11.2004, DStRE 2005, 93 [95 f.]).

Selbst wenn die Umstände der Einführung des KStMoratoriums mit dem Beschluß des FG Rhld.-Pf. v. 4.11.2004 aaO nicht gegen das rechtsstaatliche Vertrauensschutzgebot verstoßen, so wiegt uE jedoch der Vertrauensverlust der Stpfl. gegenüber der Politik bei Schaffung von Übergangsregelungen schwer. Zukünftig werden Stpfl. verstärkt dazu übergehen, Übergangsregelungen nicht mehr zu nutzen, sondern bereits vorher zu reagieren, um nicht durch eine plötzliche und anfänglich nicht vorhersehbare zeitliche Ausdehnung der Übergangsregelung zu langfristig gebunden zu sein.

4. Abschluß des Körperschaftsteuer-Moratoriums bei Beendigung der Körperschaftsteuerpflicht

46

Das KStMoratorium soll nicht zu einem endgültigen Wegfall des KStGuthabens führen, sondern dessen Wertbarkeit für den Stpfl. in zeitlicher Hinsicht strecken. Aus diesem Grund traf der Gesetzgeber Vorkehrungen für diejenigen Fälle, in denen die StPfl. der Körperschaft endgültig endet. Ein abrupter Verlust des KStGuthabens vor Ablauf der Übergangsfrist käme einem enteignungsähnlichen Eingriff gleich (so zutreffend SCHULZE ZUR WIESCHE, WPg. 2003, 586 [590]). Demzufolge wird in den folgenden Vorschriften die Nichtanwendbarkeit von Abs. 2a ausdrücklich angeordnet (vgl. auch BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003 575 Rn. 34; KORN/STRAHL, KÖSDI 2003, 13714 [13723]):

- ▶ § 40 Abs. 3 Satz 2: Übergang des Vermögens einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine von der KSt. befreite Körperschaft, Personenvereinigung, Vermögensmasse oder juristischen Person des öffentlichen Rechts;
- ▶ § 40 Abs. 4 Satz 7: Verteilung des Vermögens einer Körperschaft oder Personenvereinigung im Rahmen einer Liquidation iSd. § 11 KStG;
- ▶ § 10 Satz 2 UmwStG: Übergang des Vermögens einer Körperschaft auf eine PersGes. oder eine natürliche Person insbes. im Wege der Verschmelzung oder

eines Formwechsels (§ 14 UmwStG). Bei Auf- und Abspaltungen wird das KStMoratorium teilweise ausgesetzt und zwar im Verhältnis der auf die PersGes. übergehenden Vermögenswerte zu den vor der Spaltung vorhandenen Vermögenswerten (§ 16 Satz 2 UmwStG iVm. § 40 Abs. 2 Satz 3). Die KSt. der übertragenden Körperschaft mindert sich im VZ der Umwandlung in Höhe des gesamten (Verschmelzung bzw. Aufspaltung) oder eines Teils des KStGuthabens (Abspaltung) der Körperschaft. Gegebenenfalls kommt es zu einer KStErstattung (vgl. HEY, GmbHR 2001, 993, [994 f.]; vgl. auch Anm. 80).

Dementsprechend können sich im Einzelfall Umwandlungen einer Körperschaft zB in eine PersGes. zur sofortigen Realisierung des KStGuthabens anbieten, wobei allerdings nicht nur die Ebene der Körperschaft im Auge zu behalten, sondern auch die Situation auf Ebene der Anteilseigner zu würdigen ist (vgl. auch SCHIFFERS, GmbHR 2003, 673 [676]; BRODERSEN/LITTAN, GmbHR 2003, 678 ff.; LEMAÎTRE, DSrR 2003, 1476 ff.).

47–48 Einstweilen frei.

II. Erläuterungen zu Abs. 2a Nr. 1

1. Ausschluß der Körperschaftsteuerminderung durch Einführung eines Körperschaftsteuer-Moratoriums

49 a) Gewinnausschüttungen

Der Begriff der Gewinnausschüttung ist in Nr. 1 nicht näher bestimmt. Demzufolge ist unklar, ob dem Begriff Gewinnausschüttung in Abs. 2a eine gegenüber Abs. 2 eigenständige Bedeutung zukommt. Diese Frage stellt sich insbes. vor dem Hintergrund der Einführung des Abs. 2 Satz 2 durch das EURLUMsG für vororganschaftlich bedingte Mehrabführungen. Diese sind gerade keine Gewinnausschüttungen, welche auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß beruhen.

UE kommt dem Begriff Gewinnausschüttungen in Abs. 2a keine eigenständige Funktion zu. Denn in Abs. 2 Satz 1 wird im Eingangsteil bestimmt, daß die KStMinderung vorbehaltlich des Abs. 2a eintritt. Demzufolge muß Abs. 2a über den Gesetzeswortlaut hinaus all diejenigen Leistungen umfassen, für die eine KStMinderung in Betracht kommt. Diese erweiternde Auslegung entspricht dem Sinn und Zweck des Gesetzes. Vororganschaftlich bedingte Mehrabführungen wurden durch die Einfügung von Abs. 2 Satz 2 den zivilrechtlichen Gewinnausschüttungen gleichgestellt, indem sie zu einer KStMinderung berechtigen. Derlei Mehrabführungen sollten nicht benachteiligt werden; sie sollen aber auch nicht begünstigt werden. Dies wäre der Fall, wenn für sie das KStMoratorium nicht gälte. Eine solche Intention kann dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden.

Demzufolge werden von Abs. 2a in erster Linie erfaßt die Gewinnausschüttungen, welche auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß beruhen. Dies sind insbesondere ordentliche Gewinnausschüttungen für ein abgelaufenes Wj. und Vorabauschüttungen für das laufende Wj. (nur zulässig bei einer GmbH; Verbot bei AG gem. § 59 Abs. 1 AktG). Daneben sind dies vororganschaftlich bedingte Mehrabführungen gem. Abs. 2 Satz 2. Schließlich sind uE davon aber auch weitere Leistungen umfaßt, wie Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter (vgl. Anm. 19).

b) Taggenaue Begrenzung

50

Vom KStMoratorium betroffen sind Gewinnausschüttungen, welche nach dem 11.4.2003 und vor dem 1.1.2006 erfolgen. Die Begrenzung des KStMoratoriums ist damit taggenau und hängt weder vom Anfangs- bzw. Endzeitpunkt eines Wj. noch vom Kj. ab.

Dies bedeutet, daß bei einem kjgleichen Wj. die Mobilisierung des KStGuthabens in 2003 davon abhängt, wann die Gewinnausschüttung erfolgt. Erfolgt sie vor dem 12.4.2003, kann das KStGuthaben nach den bisher geltenden Vorschriften, nämlich in Höhe von 1/6 der Gewinnausschüttung, mobilisiert werden. Bei Gewinnausschüttungen nach dem 11.4.2003 hängt dies zudem vom Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses ab (vgl. Anm. 53).

Entsprechendes gilt bei vom Kj. abweichenden Wj. In diesen Fällen ist die taggenaue Begrenzung darüber hinaus bei Ablauf des KStMoratoriums zum 31.12.2005 von Bedeutung.

c) Erfolgen der Gewinnausschüttung

51

Nach der stRspr. des BFH kommt es für die Frage, wann eine Gewinnausschüttung „erfolgt“, auf den Abflußzeitpunkt an (zB BFH v. 23.6.1993 – I R 72/92, BStBl. II 1993, 801 [804]; v. 21.7.1999 – I R 57/98, BStBl. II 2001, 127 [129]; zum Abfluß bei damit bewirktem Verstoß gegen die Kapitalerhaltungsvorschriften vgl. BFH v. 7.11.2001 – I R 11/01, BFH/NV 2002, 540; vgl. ferner § 36 Anm. 24). Dies gilt auch für die Anwendung des Abs. 2a.

d) Gestaltungshinweise während und gegen Ende des Körperschaftsteuer-Moratoriums

52

Während des KStMoratoriums kann an eine Aussetzung von Gewinnausschüttungen oder Ersatz derselben durch „Ausschüttungssurrogate“ gedacht werden, wie angemessen verzinsliche Darlehen der Körperschaft an ihre Anteilseigner oder in Sondersituationen an Vorabauschüttungen zur Umwandlung von Gewinnausschüttungen in eine steuerschonende Einlagenrückgewähr (vgl. hierzu und zu weiteren Maßnahmen PRINZ, FR 2004, 19 [20 ff.]).

Zum Ende des KStMoratoriums bietet es sich an, entweder die Abfassung von Gewinnverteilungsbeschlüssen oder zumindest die Fälligkeit der Gewinnausschüttung auf einen Zeitpunkt nach dem 31.12.2005 zu legen. Letzteres kann bei beherrschenden Gesellschaftern zu Abgrenzungsproblemen führen. Einerseits hat sich der BFH mit Urte. v. 9.12.1987 – I R 260/83 (BStBl. II 1988, 460 [462 f.]) bei der Festlegung des Ausschüttungszeitpunkts gegen die Zufluß- und für die Abflußtheorie ausgesprochen. Damit kann auch bei beherrschenden Gesellschaftern mittels geeigneter Fälligkeitsbestimmung der Abfluß auf einen Tag im Jahr 2006 gelegt werden. Andererseits nimmt der BFH bei einem beherrschenden Gesellschafter einen Zufluß der Gewinnausschüttung bereits zum Zeitpunkt der Beschlußfassung unabhängig von einer Fälligkeitsbestimmung an. Ausnahmen sollen nur dann gelten, wenn bei einer GmbH der Gesellschaftsvertrag anders lautende, bindende Regelungen enthält (BFH v. 17.11.1998 – VIII R 24/98, BStBl. II 1999 223 [224]). Damit können die VZ der Minderung des KStGuthabens sowie der Versteuerung der Gewinnausschüttung beim Anteilseigner voneinander abweichen (Zu- und Abfluß von Gewinnausschüttungen offenbar gleichsetzend WESSELBAUM-NEUGEBAUER, StuB 2003, 590 [594]). Dies kann im Einzelfall problematisch sein.

53 **2. Übergangsregelung des § 34 Abs. 13b**

Um die geltend gemachten verfassungsrechtlichen Bedenken (vgl. Anm. 45) zumindest zu entschärfen, enthält § 34 Abs. 13b eine gesonderte Übergangsregelung zu Abs. 2a, welche allerdings inhaltlich auf die Nr. 1 bezogen ist. Diese differenziert wie folgt (vgl. zB auch die Schaubilder bei HEGEMANN/QUERBACH, Stbg. 2003, 197 [205], bzw. HEGEMANN/QUERBACH, GStB 2003, 297 [305]):

Gewinnausschüttungen vor dem 12.4.2003: Sofern Gewinnausschüttungen vor dem 12.4.2003 erfolgen, gilt Abs. 2 idF des UntStFG. Danach hängt die KStMinderung ausschließlich von der Höhe der Gewinnausschüttung sowie dem vorhandenen KStGuthaben ab. Da grundsätzlich nur ordentliche Gewinnausschüttungen von § 37 erfaßt sind, muß der Gewinnverteilungsbeschluß ebenfalls vor dem 12.4.2003 gefaßt worden sein. Dieser Stichtag ist Folge der Annahme der Empfehlungen des Vermittlungsausschusses durch BTag und BRat am 11.4.2003. Nachdem die Ergebnisse der Verhandlungen im Vermittlungsausschuß erst am 9.4.2003 bekannt wurden, hatten insbes. Publikumsgesellschaften keine Möglichkeit mehr, sich auf die geänderte Situation einzustellen (vgl. auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 18d). Selbst personenbezogene KapGes. kamen unter großen Zugzwang. Das Fehlen jeglicher Übergangsregelung ist verfassungsrechtlich problematisch. Insofern stellen sich beim KStMoratorium dieselben Fragen wie bei der übergangslosen Verlängerung der Spekulationsfrist bei Grundstücken von 2 auf 10 Jahre durch das StEntlG 1999/2000/2002 (vgl. Vorlagebeschluß des BFH v. 16.12.2003 – IX R 46/02, BStBl. II 2004, 284 = FR 2004, 351 mit Anm. WEBER-GRELLET).

Gewinnausschüttungen nach dem 11.4.2003 und vor dem 1.1.2006: In diesen Fällen kommt die bisherige Fassung von Abs. 2 nur dann zur Anwendung, wenn der Gewinnverteilungsbeschluß vor dem 21.11.2003, dem Tag des Kabinettsbeschlusses über das StVergAbG, gefaßt wurde. Der Gesetzgeber ging offenbar davon aus, daß nach diesem Tag die Stpfl. mit einer zukünftig eingeschränkten Realisierbarkeit des KStGuthabens rechnen mußten. Das Schutzbedürfnis sank damit ab diesem Tag. Problematisch in der Praxis wird sein, die rechtzeitige Abfassung des Gewinnverteilungsbeschlusses nachzuweisen. Üblicherweise liegen zwischen Abfassung des Gewinnverteilungsbeschlusses und Gewinnausschüttung nämlich nur wenige Tage. Da es für den Stpfl. um eine steuerentlastende Wirkung geht, ist er für die Rechtzeitigkeit der Beschlußfassung beweispflichtig, zB über entsprechende Korrespondenz. Ob der Beweis erbracht ist, kann im Rahmen von stl. Außenprüfungen zu Meinungsverschiedenheiten mit der FinVerw. führen.

Sonderproblem Jahresabschlußprüfung: Der Hauptfachausschuß (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IdW) vertritt die Auffassung, daß die KStMinderung gem. Abs. 2 bereits für das Jahr berücksichtigt werden kann, dessen Bilanzgewinn ausgeschüttet wird (HFA, FN-IdW 2001, 688; HFA, FN IdW 2003, 22; zur Diskussion vgl. eingehend Anm. 28). Auf dieser Grundlage gelangt der HFA folgerichtig zu dem Schluß (HFA, FN-IdW 2003, 281), daß die Einführung des KStMoratoriums Einfluß auf die Prüfung des Jahresabschlusses 2002 haben kann. Dies betrifft regelmäßig Publikumsaktiengesellschaften, bei denen Gewinnverteilungsbeschlüsse nach gesellschaftsrechtlichen Grundsätzen nicht mehr rechtzeitig vor dem 12.4.2003 gefaßt werden konnten. Demzufolge unterscheidet der HFA zwischen Bestätigungsvermerken, welche vor dem 10.4.2003 (keine Änderung des Jahresabschlusses erforderlich) und welche danach erteilt wurden (Berücksichtigung des KStMoratoriums).

Vertritt man wie hier hingegen die Auffassung, daß die KStMinderung erst in dem VZ zu berücksichtigen ist, in das der Gewinnverteilungsbeschluß und damit die Gewinnausschüttung fällt, stellt sich das zeitliche Abgrenzungsproblem bei der Jahresabschlußprüfung nicht. Denn für den Jahresabschluß 2003 bzw. 2003/2004 sind die Auswirkungen des KStMoratoriums bekannt.

III. Erläuterungen zu Abs. 2a Nr. 2

1. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 2

54

Nach Ablauf des KStMoratoriums zum 1.1.2006 führt Abs. 2a Nr. 2 eine Deckelung der KStMinderung ein. Diese errechnet sich, indem das KStGuthaben gleichmäßig auf den Rest des auf insgesamt 18 Wj. verlängerten Übergangszeitraums verteilt wird. Maßgeblich ist dabei das auf den Schluß des vorangegangenen Wj. festgestellte KStGuthaben. Die Deckelung gem. Abs. 2a Nr. 2 geht der Regelung gem. Abs. 2 zwar formell vor (vgl. Anm. 17). Praktische Auswirkungen hat dies allerdings nicht, da faktisch der jeweils niedrigere Höchstbetrag (Deckelung oder KStMinderung) zur Anwendung gelangt (vgl. Beispiel in Anm. 59).

2. Gleichmäßige Verteilung des Körperschaftsteuerguthabens

a) Gewinnausschüttungen, die nach dem 31.12.2005 erfolgen

55

Zum Begriff der Gewinnausschüttungen vgl. Anm. 18, zu demjenigen des Erfolgs vgl. Anm. 26 sowie § 36 Anm. 24.

Abs. 2a Nr. 2 enthält wie Abs. 2a Nr. 1 eine taggenaue Abgrenzung. Sie stellt nicht auf den Ablauf eines Wj. ab und kommt zur Anwendung, wenn eine Gewinnausschüttung nach dem 31.12.2005 erfolgt.

b) Berechnungsgrundlage: Zuletzt festgestelltes Körperschaftsteuerguthaben

56

Ausgangspunkt ist das auf den Schluß des vorangegangenen Wj. festgestellte KStGuthaben.

Schluß des vorangegangenen Wj.: Der Gesetzeswortlaut stellt auf den Schluß des vorangegangenen Wj. und nicht zB Kj. ab. Demzufolge können in einem VZ durchaus auch zwei Einheiten des gleichmäßig zu verteilenden KStGuthabens mobilisiert werden. Diese Mobilisierung setzt allerdings jeweils Gewinnausschüttungen voraus.

Beispiel: Im Jahr 2010 wird bei der A-GmbH das abweichende Wj. (1.4.–31.3.) auf das Kj. umgestellt. Die Gesellschafterversammlung beschließt am 28.2. eine ordentliche Gewinnausschüttung für das Wj. 2008/2009 und am 31.10. eine für das Wj. 2009/2010. Da im VZ 2010 zwei Wj. enden, worauf es bei der KStMinderung gem. Abs. 2 Satz 2 ankommt, kann die A-GmbH in diesem Jahr 2 Einheiten des verbliebenen KStGuthabens nutzen (vgl. auch PRINZ, Stbg. 2004, 53 [56]).

Allerdings lassen sich trotz des Zusammenfallens in einem Kj. nicht Unter- und Überausschüttungen (vgl. zum Begriff Anm. 59) der einzelnen Wj. kompensieren, da sich die Deckelung auf jedes einzelne Wj. bezieht.

Festgestelltes KStGuthaben: Die Feststellung des KStGuthabens muß gem. Abs. 2a Nr. 2 auf den Schluß des vorangegangenen Wj. erfolgen. Daraus folgt uE zum einen, daß die Feststellung des KStGuthabens zum Schluß eines Wj. Grundlagenbescheid iSd. § 179 Abs. 1 AO ist. Fehler in diesem Grundlagenbescheid müssen mittels Einspruch gegen diesen Bescheid selbst geltend gemacht

werden und nicht erst gegen die KStFestsetzung bzw. einen Feststellungsbescheid über das KStGuthaben für ein späteres Wj. Zum anderen hat für jedes Wj. eine gesonderte Feststellung des KStGuthabens zu erfolgen. Dies gilt selbst dann, wenn zB durch Umstellung des Wj. in einem VZ zwei Wj. enden sollten, wie im obigen Beispielfall bei der A-GmbH. Ansonsten wäre die gleichmäßige Verteilung des KStGuthabens über den verbleibenden Übergangszeitraum nicht möglich.

57 c) Verteilungszeitraum: Bis zum Ablauf des 18. Wirtschaftsjahres

Abs. 2a Nr. 2 sieht die rechnerische Verteilung des KStGuthabens auf den restlichen Übergangszeitraum vor.

**Verbleibende Wj., für die nach Abs. 2 Satz 3 eine Körperschaftsteuermin-
derung in Betracht kommt:** Abs. 2 Satz 3 sieht vor, daß eine KStMinderung letztmalig für den VZ erfolgen kann, in dem das 18. Wj. endet, das auf das Wj. folgt, auf dessen Schluß nach Abs. 1 das KStGuthaben ermittelt wird. Daran knüpft Abs. 2a Nr. 2 an, indem eine Verteilung auf den restlichen Übergangszeitraum angeordnet wird, und zwar nach Anzahl der verbleibenden Wj. Diese Anzahl nimmt zwangsläufig stetig ab. Dies kann entsprechende Folgen für die Höhe des Deckelungsbetrags haben.

Einschließlich des Wj. der Gewinnausschüttung: Für die Ermittlung des Verteilungsbetrags wird das Wj. der Gewinnausschüttung mitgezählt. Dies ist konsequent. Die KStMinderung tritt nach Abs. 2 Satz 3 für den VZ ein, in dem das Wj. endet, in dem die Gewinnausschüttung erfolgt. Wenn Abs. 2a Nr. 2 eine Deckelung für den auf dieses Wj. entfallenden Minderungsbetrag vorsieht, muß dieses Wj. bei der Berechnung der Deckelung mit einbezogen werden.

58 d) Gleichmäßige Verteilung

Abs. 2a Nr. 2 ordnet eine rechnerisch gleichmäßige Verteilung des verbleibenden KStGuthabens an. Trotz des Begriffs gleichmäßig ist die Verteilung dynamisch ausgelegt. Die Dynamik ergibt sich aus dem Abstellen auf den restlichen Übergangszeitraum. Da dieser laufend abnimmt, muß der prozentuale Anteil des KStGuthabens, welcher auf ein Wj. entfällt, zunehmen. Durch diese Dynamik wird allerdings erreicht, daß das KStGuthaben bis zum Ende des Übergangszeitraums in vollem Umfang mobilisiert werden kann. Dies wäre bei Umsetzung der Beschlußempfehlung des FinAussch. nicht der Fall gewesen, welche noch eine Begrenzung der KStMinderung pro Wj. auf 1/14 des am 31.12.2002 vorhandenen KStGuthabens vorgesehen hatte.

Beispiel: Die B-GmbH verfügt über ein kj.-gleiches Wj. Damit wurde gem. Abs. 1 das KStGuthaben zum 31.12.2001 ermittelt. Der Übergangszeitraum endet entsprechend Abs. 2 Satz 3 zum 31.12.2019, da zu diesem Tag das 18. Wj. endet, das auf die Ermittlung des KStGuthabens erfolgt. Im Jahr 2006 beträgt der restliche Übergangszeitraum noch 14 Jahre (2019–2006 + 1). Damit errechnet sich eine Deckelung des KStGuthabens zum 31.12.2005 iHv. 1/14, dh. 7,14 vH. Im Jahr 2007 sind es dann 1/13 oder 7,69 vH des KStGuthabens zum 31.12.2006. Diese Sätze steigen bis auf 1/2 (50 vH) in 2018 bzw. 1/1 (100 vH) in 2019.

Ob sich allerdings der Deckelungsbetrag selbst ändert, hängt davon ab, ob bzw. in welchem Umfang Gewinnausschüttungen vorgenommen werden. Der Deckelungsbetrag ändert sich

- nicht, wenn das KStGuthaben während des Übergangszeitraums gleichmäßig durch Gewinnausschüttungen vermindert wird;

- hingegen, wenn in einem Jahr unterproportionale Gewinnausschüttungen (Unterausschüttungen) vorgenommen werden.

Bei überproportionalen Gewinnausschüttungen (Überausschüttungen) ist zu beachten, daß dadurch möglicherweise der Bilanzgewinn zum Ende des Übergangszeitraums nicht ausreicht, um das restliche KStGuthaben mobilisieren zu können (vgl. hierzu auch das Beispiel in Anm. 59).

3. Ökonomische Wirkung der Verteilung

59

Die Deckelung gem. Abs. 2a Nr. 2 wird in zahlreichen Fällen ein Anreiz zur Verstärkung der Ausschüttungspolitik sein. Dies gilt insbes. in denjenigen Fällen, in denen zum 31.12.2005 noch ein umfangreiches KStGuthaben mit ggf. entsprechend hohem handelsrechtlichen Bilanzgewinn vorhanden ist, zukünftig aber mit lediglich geringen Gewinnen bzw. abwechselnd mit Gewinn- und Verlustphasen gerechnet werden muß.

Das Problem ergibt sich daraus, daß nach dem 31.12.2005 die KStMinderung

- nicht nur an die Höhe der Gewinnausschüttung sowie an das verbliebene KStGuthaben gekoppelt ist, sondern
- auch von dem Deckelungsbetrag abhängt, der sich aufgrund der gleichmäßigen Verteilung des KStGuthabens auf den jeweils restlichen und sich ständig verkürzenden Übergangszeitraum errechnet,

und die jeweils engere Begrenzung zur Anwendung gelangt. Dabei entsteht eine

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

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

Beispiel: Die C-GmbH verfügt über ein kj.-gleiches Wj. und weist zum 31.12.2005 einen Bilanzgewinn iHv. 840 000 € sowie ein KStGuthaben in Höhe eines Sechstel hiervon, nämlich 140 000 € aus. Sofern ungewiß ist, ob in den kommenden Jahren ausreichend hohe neue Gewinne erwirtschaftet werden können, empfiehlt es sich, den bisherigen Bilanzgewinn gleichmäßig bis einschließlich 2019 auszuschütten und zusätzliche Gewinnausschüttungen nur aus neu erwirtschafteten Jahresüberschüssen vorzunehmen. Dies verdeutlicht die nachfolgende Tabelle (zu weiteren instruktiven Beispielen vgl. Orr, Inf. 2003, 376 [379 f.]):

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

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

Schüttet die C-GmbH den per 31.12.2005 ausgewiesenen Bilanzgewinn *gleichmäßig* in den kommenden 14 Jahren aus, dh. in jährlichen Teilbeträgen von 60 000 €, entsprechen sich KStMinderung sowie der Deckelungsbetrag mit jeweils 10 000 €. Die KStMinderung beträgt konstant 1/6 der Gewinnausschüttungen, dh. 10 000 €. Der Deckelungssatz errechnet sich dynamisch mit 1/14, 1/13 etc. des verbleibenden KStGuthabens. Nachdem sich das KStGuthaben gleichfalls laufend reduziert und zwar wiederum um je 1/14, 1/13 des Restbetrags, gleichen sich beide Effekte aus. In absoluten Zahlen beträgt die Deckelung damit in jedem Jahr 10 000 € (zB 140 000 €/14 für 2006 bzw. 130 000 €/13 für 2007) und entspricht exakt der KStMinderung.

Bei *unregelmäßigen* Gewinnausschüttungen hingegen kann es zu Über- und/oder Unterausschüttungen kommen. Eine Überausschüttung liegt zB im Jahr 2006 vor, da bei der Gewinnausschüttung von 100 000 € die KStMinderung gem. Abs. 2 Satz 3 16 667 € beträgt, die Deckelung hingegen lediglich 10 000 €. Der geringere Betrag von beiden determiniert die effektive KStMinderung für 2006, dh. es kommen 10 000 € zum Ansatz. Überausschüttungen ergeben sich im Beispielfall des weiteren für die Jahre 2011 und 2016.

Werden bei der C-GmbH entweder keine oder lediglich geringe Gewinnausschüttungen (Unterausschüttungen) vorgenommen, erreicht die KStMinderung nach Abs. 2 Satz 3 nicht den Deckelungsbetrag nach Abs. 2a Nr. 2. Erneut kommt der geringere Betrag zum Ansatz. Jahre mit Unterausschüttungen liegen vor von 2007 bis 2010, 2012 bis 2015 und von 2017 bis 2019.

Aufgrund des Umstands, daß aus den Jahren mit Überausschüttungen die übersteigenden Beträge nicht vor- oder zurückgetragen werden können, ergibt sich bei der C-GmbH zum Ende des Jahres 2019 ein potentieller Verlust an KStGuthaben von 29 444 €. Dieser Wert entspricht der Summe aus den Überhangbeträgen der Jahre 2006 (6 667 €), 2011 (19 815 €) sowie 2016 (2 963 €).

Um diesem potentiellen Verlust vorbeugen zu können, muß die C-GmbH spätestens im Jahr 2019 eine Gewinnausschüttung iHv. 176 664 € (= $6 \times 29 444$ €) vornehmen, welche sie aus im Zeitraum von 2006 bis 2018 erwirtschafteten Gewinnen finanzieren muß. Bei dieser zusätzlichen Gewinnausschüttung von 176 664 € errechnet sich eine weitere KStMinderung von 29 444 €. Gemeinsam mit dem in der Tabelle ausgewiesenen Wert von 25 000 € ergibt dies den Deckelungsbetrag von 54 444 € für das Jahr 2019 (ein ausführliches Beispiel einschließlich dessen bilanzieller Abbildung findet sich bei SCHNEIDER, BuW 2003, 672 ff.).

4. Problemfälle und Gestaltungsmöglichkeiten

60

Problemfälle im Zusammenhang mit der Deckelung der KStMinderung ergeben sich vornehmlich dann, wenn eine Dividendenkontinuität nicht gewährleistet werden kann.

Keine ausreichende Liquidität: Insbes. bei expansiven Unternehmen ist häufig keine ausreichende Liquidität vorhanden, um die Gewinnausschüttungen ausbezahlen zu können. In solchen Fällen bietet sich die Anwendung des Schütt-aus-Hol-Zurück-Verfahrens an, zB indem die Gewinnausschüttung auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters gutgeschrieben wird (vgl. allgemein Anm. 29). Gleichwohl verbleibt auch bei diesem Verfahren ein Liquiditätsabfluß aufgrund der KapErtrSt. zzgl. SolZ, welche nunmehr zeitgleich mit der Gewinnausschüttung an das zuständige FA abzuführen ist (§ 44 Abs. 1 Satz 5 Halbs. 2 EStG). Alternativ kann an den Ersatz von Gehaltszahlungen durch Gewinnaus-

schüttungen gedacht werden (vgl. hierzu allgemein die Untersuchung von SCHNEELOCH/RAHIER/TROCKELS-BRAND, DStR 2000, 1619 [1626] zur Vorteilhaftigkeit einer Gehaltszahlung gegenüber einer Gewinnausschüttung bei gleichzeitigem Vorhandensein eines KStGuthabens).

Verlustgesellschaften: Bei Verlustgesellschaften ist das Liquiditätsproblem häufig mit dem Fehlen eines Bilanzgewinns gekoppelt, weil Gewinnvorträge aufgebraucht wurden. Handelsrechtl. Ausschüttungssubstrat fehlt dann. In solchen Fällen kann das Leg-ein-Hol-Zurück-Verfahren eine sinnvolle Gestaltungsmöglichkeit darstellen (vgl. auch FAROUROS, DStZ 2003 179 [184]; allgemein Anm. 30).

Organgesellschaften: Da während des Bestehens eines Organschaftsverhältnisses die Gewinne der Organgesellschaft (OG) nicht ausgeschüttet, sondern abgeführt werden, kann sich bei OG eine KStMinderung durch Gewinnausschüttungen grundsätzlich nicht ergeben. Zu diesem Grundsatz bestehen zwei Ausnahmen:

- ▶ die erste Ausnahme betrifft in vororganschaftlicher Zeit gebildete Rücklagen. Diese werden nach der BFH-Rspr. ausgeschüttet und unterliegen grundsätzlich nicht der Gewinnabführung aufgrund des Ergebnisabführungsvertrags (BFH v. 8.8.2001 – I R 25/00, BStBl. II 2003, 923 auch zur Anwendbarkeit des Leg-ein-Hol-Zurück-Verfahrens in Organschaftsfällen; zur Anwendung des Urteils durch die FinVerw. s. BMF v. 27.11.2003, BStBl. I 2003, 647; ferner FÖRSTER, DB 2003, 899 [903]). Deshalb ist darauf zu achten, daß die vertragliche Ergebnisabführung die Auflösung der vororganschaftlichen Rücklagen nicht ausdrücklich mit umfaßt (vgl. ROSER, EStB 2003 183 [184]). Ggf. muß nach Ablauf der fünfjährigen Mindestfrist gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 eine Kündigung des Gewinnabführungsvertrags in Erwägung gezogen werden (vgl. hierzu auch PRINZ, FR 2004 19 [21]);
- ▶ die zweite Ausnahme stellen die vororganschaftlich bedingten Mehrabführungen dar, welche aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung in Abs. 2 Satz 2 zur KStMinderung berechtigen.

Unternehmensverbindungen: Im mehrstufigen Konzern ist darüber hinaus die Nachsteuerregelung des Abs. 3 zu beachten. Aufgrund dieser Nachsteuerregelung wird das KStGuthaben der Tochtergesellschaft bei Ausschüttungen auf die Ebene der Muttergesellschaft weitergereicht. In Unternehmensverbindungen potenziert sich damit das Problem der Ausschüttungspolitik. Zudem kann im Jahr 2019 zumindest auf Ebene der Muttergesellschaft ein Problem mit dem etwaigen Verlust des KStGuthabens entstehen. Dieser Fall tritt ein, wenn sie von Tochtergesellschaften noch Gewinnausschüttungen erhält, welche bei ihr gem. Abs. 3 zu einer Erhöhung des KStGuthabens führen. Denn es ist umstritten, ob die Muttergesellschaft das durch eine Tochtergesellschaft vermittelte KStGuthaben durch eine in demselben Jahr vorgenommene eigene Gewinnausschüttung mobilisieren kann (zum Diskussionsstand vgl. Anm. 38; zu Gestaltungsmöglichkeiten vgl. Anm. 67, 71).

61–64 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 3: Nachversteuerung von Gewinnausschüttungen

I. Überblick über Abs. 3

1. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen des Abs. 3

65

Abs. 3 läßt sich in vier Teile gliedern, erstens den Haupttatbestand der Gewinnausschüttungen, zweitens die Ergänzungstatbestände für Organschaftsverhältnisse und bei bestimmten Formen der Umwandlung iSd. UmwStG, drittens die verfahrensrechtlichen Nachweiserfordernisse und schließlich den Ausnahmetatbestand bei gemeinnützigen Körperschaften.

Der Haupttatbestand der Gewinnausschüttungen ist an zwei gleichzeitig zu erfüllende Voraussetzungen geknüpft. Eine Körperschaft muß Gewinnausschüttungen und dergleichen erhalten, welche gem. § 8b Abs. 1 stfrei bleiben. Diese müssen zugleich bei der leistenden Körperschaft eine KStMinderung ausgelöst haben.

Den Ergänzungstatbeständen ist gemeinsam, daß die Ergebnisse der Organ-gesellschaft bzw. die Umwandlungsvorgänge Körperschaften zuzurechnen sein müssen, entweder unmittelbar oder zumindest mittelbar über Mitunternehmer-schaften. Sie dienen der Verhinderung von Umgehungsmöglichkeiten, zumin-dest jedoch der Klarstellung.

Als unmittelbare bzw. entsprechende Rechtsfolge auf Ebene der empfangenden bzw. übernehmenden Körperschaft ordnen Abs. 3 Sätze 1 und 2 an, daß sich die KSt. und das KStGuthaben genau um den Betrag erhöhen, um den sich bei der leistenden Körperschaft die KSt. gemindert hat.

Da Abs. 3 nur dann praktisch durchführbar ist, wenn die empfangende bzw. übernehmende Körperschaft Kenntnis über die stl. Auswirkungen der Gewinn-ausschüttung auf Ebene der leistenden Körperschaft hat, ist ein Bescheinigungs-verfahren vorgesehen, welches große Ähnlichkeiten zu der aus dem Anrech-nungsverfahren bekannten Dividendenbescheinigung gem. § 44 KStG 1999 aufweist.

Die Nachsteuerregelung dient dazu, innerhalb von Unternehmensverbindungen das KStGuthaben nicht sofort und in vollem Umfang über Gewinnausschüttun-gen nutzen zu können. Sie ist aber nicht dazu geschaffen worden, daß KStGut-haben per se verloren gehen kann. Sofern diejenige Körperschaft, welche die Gewinnausschüttung erhält, selbst keine Ausschüttungen vornehmen kann, führt dies zu unbilligen Ergebnissen. Dies hat der Gesetzgeber jedenfalls für ge-meinnützige Körperschaften erkannt und die Nachsteuerregelung ausgesetzt, sofern die Gewinnausschüttungen in einem stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen.

2. Regelungszweck

66

Verhinderung von als mißbräuchlich angesehene Gestaltungen: Die Verknüpfung der StBefreiung von Gewinnausschüttungen zwischen Körperschaf-ten gem. § 8b Abs. 1 nF einerseits und der gem. Abs. 2 vorgesehenen KStMin-derung bei Gewinnausschüttungen andererseits hätte ohne eine gesonderte gesetzliche Regelung bei einer Beteiligungskette von Körperschaften eine kurz-fristige Mobilisierung des bei Tochtergesellschaften vorhandenen KStGuthabens ermöglicht. Bei iSv. Abs. 2 qualifizierten Gewinnausschüttungen könnte die aus-

schüttende Gesellschaft die KStMinderung in Anspruch nehmen, während bei der empfangenden Körperschaft diese Gewinnausschüttungen gem. § 8b Abs. 1 stfrei blieben.

Die Folge wären „zusammengeballte“ Gewinnausschüttungen zu Beginn des Übergangszeitraums gewesen. Die dadurch ausgelösten erheblichen KStMinderungen bzw. KStErstattungen hätten eine weitere Gefahr für die öffentlichen Haushalte dargestellt (zur Entwicklung des KStAufkommens bis 2002 s. § 36 Anm. 3). Dieser Gefahr begegnet der Gesetzgeber dadurch, daß auf Ebene der empfangenden Körperschaft sich sowohl die KSt. als auch das KStGuthaben um den Betrag erhöhen, um den sich bei der ausschüttenden Körperschaft die KSt. mindert. Es entsteht ein Junktim zwischen der KStMinderung bei der leistenden Körperschaft und der KStErhöhung bei der empfangenden Körperschaft.

Damit dient Abs. 3, wie auch die Regelungen zu den Sondersteuersätzen des § 23 Abs. 2 KStG 1999 sowie § 34 Abs. 12 Sätze 2 ff. der Verhinderung von als mißbräuchlich angesehenen Gestaltungen. Alle drei Vorschriften sollen vermeiden, daß bisher stl. höher belastete Gewinne durch Gewinnausschüttungen auf das niedrigere Steuerniveau herabgeschleust werden können. Das KStGuthaben soll erst dann endgültig mobilisiert werden können, wenn die Gewinne an natürliche Personen, ausländ. Anteilseigner und dergleichen ausgeschüttet werden (BTDrucks. 14/2683, 127 zu einem Vergleich der Vorschriften vgl. PRINZ, GmbHR 2001, 125 [132], sowie Anm. 70). Mit beachtlichen Argumenten wendet sich FROTSCHER (BB 2000, 2280 [2288]) gegen den Rechtfertigungsgrund, Abs. 3 diene der Verhütung von Mißbräuchen. Er sieht in der Realisierung des KStGuthabens keine StVergünstigung, deren Mißbrauch verhütet werden müsse, sondern die Rückzahlung einer ursprünglich zu hoch angesetzten KSt. Auf diese Rückzahlung habe der Stpfl. einen unbedingten Anspruch.

Wegfall des fiskalischen Zwecks seit Einfügung des Abs. 2a Nr. 2: Die nachvollziehbare fiskalische Motivation zur Schaffung der Nachsteuerregelung ist uE seit Einfügung des Abs. 2a Nr. 2 entfallen, da bereits die damit verbundene Deckelung der KStMinderung (s. Anm. 56 ff.) die umfassende Mobilisierung von KStGuthaben verhindert. Selbst wenn die Gewinnausschüttungen auf Ebene der empfangenden Körperschaft endgültig stfrei blieben, würde dies die öffentlichen Haushalte wohl kaum nennenswert belasten. Der fiskalische Zweck des Abs. 3 hat sich damit überholt. Eine Abschaffung der Nachsteuerregelung hätte demgegenüber einen Beitrag zur StVereinfachung, vor allem in praktischer Hinsicht, leisten können. Die verbliebenen potentiellen Mißbrauchsfälle hätten im UmwStG geregelt werden können.

Anwendung unabhängig von Beteiligungshöhe: Während der RegE noch eine Mindestbeteiligungsquote von 5 vH vorsah, wurde diese weitere Voraussetzung zur Anwendung des Abs. 3 im Rahmen der Verhandlungen des Vermittlungsausschusses gestrichen. Abs. 3 gilt damit unabhängig von einer bestimmten Beteiligungsquote und somit umfassend. Aus diesem Grunde ist auch die ursprünglich für Abs. 3 vorgesehene Bezeichnung „Konzernklausel“ nicht mehr gerechtfertigt. Abs. 3 wird damit in seiner Anwendung zwar einfacher, kann aber im Einzelfall bei Zwerganteilen zu ungerechtfertigten Belastungen führen.

II. Haupttatbestand: Körperschaftsteuererhöhung bei Gewinnausschüttungen (Abs. 3 Satz 1)

1. Regelungsgegenstand: Bezüge, die nach § 8b Abs. 1 außer Ansatz bleiben und bei der leistenden Körperschaft zur Körperschaftsteuer- minderung geführt haben

a) Nach § 8b Abs. 1 steuerfreie Bezüge

67

Die Anwendung von Abs. 3 Satz 1 erfordert es, daß die Bezüge gem. § 8b Abs. 1 bei der Einkommensermittlung außer Ansatz bleiben (Rechtsgrundverweisung auf § 8b Abs. 1).

„**Bezüge**“: Der Ausdruck „Bezüge“ in Abs. 3 Satz 1 ist wie bei § 8b Abs. 1 gleichbedeutend mit dem Begriff der Einnahmen, da § 8b Abs. 1 auf § 20 EStG verweist und bei den Einkünften aus Kapitalvermögen der Überschuß der Einnahmen über die WK zu ermitteln ist (vgl. § 20 EStG Anm. 175). Die in § 8b enthaltene enumerative Aufzählung ist abschließend (vgl. § 8b Anm. 31 ff.). Sie umfaßte ursprünglich Gewinnausschüttungen, Liquidationsraten und dergleichen und wurde im Rahmen des UntStFG um die Einnahmen aus der Abtretung von Dividendenscheinen etc. ergänzt.

Bezüge iSd. § 8b Abs. 1 Satz 1: Bei den von Abs. 3 Satz 1 betroffenen Bezügen handelt es sich um (vgl. § 8b Anm. 31 ff.; BMF v. 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292 Rn. 5–10)

- ▷ Gewinnanteile (Dividenden), Ausbeuten und sonstige Bezüge aus Aktien und dergleichen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG): Unter die sonstigen Bezüge fallen uE seit dem EURLUMsG auch die vororganschaftlich bedingten Mehrabführungen iSd. § 14 Abs. 3, da der Gesetzgeber ausdrücklich die Geltung dieser Mehrabführungen als Gewinnausschüttungen anordnet;
- ▷ Bezüge, die aufgrund einer Kapitalherabsetzung oder nach Auflösung einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft oder dergleichen anfallen (§ 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG);
- ▷ mit Gewinnanteilen (Dividenden) vergleichbare Einnahmen aus Leistungen von nicht stbefreiten VVaG (§ 1 Abs. 1 Nr. 3), sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 4) nichtrechtsfähigen Vereinen, Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 5) gem. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG (hierzu ORTH, DStR 2001, 324 [331 f.]);
- ▷ Leistungen eines nicht von der KSt. befreiten Betriebs gewerblicher Art iSd. § 4 mit eigener Rechtspersönlichkeit (zB Sparkassen, Landesbanken) an ihre Träger-Körperschaften (§ 20 Abs. 1 Nr. 10a EStG);

Ergänzungstatbestand iSd. § 8b Abs. 1 Satz 2 für die Veräußerung bzw. Abtretung von Dividendenscheinen: Im Rahmen des UntStFG wurde § 8b Abs. 1 durch Anfügung eines Satzes 2 ergänzt. Dementsprechend gilt die StFreiheit gem. § 8b Abs. 1 auch für Einnahmen aus der

- Veräußerung von Dividendenscheinen und sonstigen Ansprüchen iSv. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG;
- Abtretung von Dividendenansprüchen oder sonstigen Ansprüchen iSv. § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG.

Da der Veräußerer bzw. Abtretende von Kapitalerträgen mit dem vereinbarten Veräußerungspreis wirtschaftlich den Ertrag seiner Kapitalanlage erzielt, werden ihm diese Einnahmen zugerechnet (vgl. hierzu allgemein § 20 EStG

Anm. 1025 ff.). Demzufolge war es vom Gesetzgeber konsequent, diese Einnahmen auch der StBefreiung gem. § 8b Abs. 1 zu unterwerfen. Gleichwohl kommt es uE nicht zu einer Entstehung der Nachsteuer gem. Abs. 3 (vgl. Anm. 71).

Erhalt der Bezüge: Auch wenn Bezüge iSd. § 8b Abs. 1 als Einnahmen zu verstehen sind, ist uE unter „Erhalt der Bezüge“ nicht ausnahmslos der Zufluß der Bezüge zu verstehen. Die Bezüge sind vielmehr dann erhalten, wenn die empfangende Körperschaft diese nach den allgemeinen Einkommensermittlungsvorschriften des § 8 als Ertrag auszuweisen hat:

- ▷ *Körperschaften, die nach den Vorschriften des HGB zur Führung von Büchern verpflichtet sind* (§ 8 Abs. 2), erhalten die Bezüge dann, wenn der Anspruch darauf nach bilanzstrechl. Grundsätzen realisiert ist, dh. in aller Regel zum Zeitpunkt der Fassung des Gewinnverteilungs- oder eines vergleichbaren Beschlusses. Nur in seltenen Ausnahmefällen kommt nach dem Beschluß des Großen Senats des BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99 (BStBl. II 2000, 632 ff., hierzu PRINZ, GmbHR 2001, 125 [130]) eine phasengleiche Aktivierung in Betracht. Gleiches gilt für diejenigen Körperschaften, bei welchen die Buchführungsgrenzen des § 141 AO überschritten sind;
- ▷ *bei den übrigen Körperschaften* gilt das Zuflußprinzip (vgl. Abschn. 32 Abs. 2 KStR 2004).

Nach § 8b Abs. 1 bei der Einkommensermittlung außer Ansatz bleibende Bezüge: Die Anwendung von Abs. 3 setzt die StFreiheit der Bezüge nach § 8b Abs. 1 voraus. Aus dem Gesetzeswortlaut ergibt sich nicht eindeutig, ob Abs. 3 tatbestandsmäßig eine StBefreiung ausschließlich nach § 8b Abs. 1 erfordert oder ob es genügt, wenn § 8b Abs. 1 neben einer weiteren StBefreiungsnorm zur Anwendung gelangt. Diese Frage besitzt für diejenigen Körperschaften Bedeutung, welche gem. § 5 subjektiv von der KSt. befreit sind. Stellt man darauf ab, daß sich die StFreiheit der Bezüge ausschließlich aus § 8b Abs. 1 ergeben muß, findet Abs. 3 auf stbefreite Körperschaften keine Anwendung. Vertritt man stattdessen die Auffassung, daß die isolierte Anwendung von § 8b Abs. 1 neben weiteren StBefreiungsvorschriften genügt, ist Abs. 3 auch für stbefreite Körperschaften zu beachten. UE muß sich die StBefreiung der Bezüge ausschließlich aus § 8b Abs. 1 ergeben (zur Begründung vgl. Anm. 4 sowie 69).

68 b) Körperschaftsteuererminderung bei der leistenden Körperschaft

Abs. 3 erfordert neben der StFreiheit der Bezüge nach § 8b Abs. 1 bei der empfangenden Körperschaft, daß diese Bezüge bei der leistenden Körperschaft zu einer Minderung der KSt. geführt haben. Es wird damit ein inhaltlicher Zusammenhang zwischen der stl. Behandlung einer Gewinnausschüttung auf Ebene der leistenden und der empfangenden Körperschaft hergestellt. Demzufolge kann sich bei der empfangenden Körperschaft die KSt. sowie das KStGuthaben nur erhöhen für

- Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß beruhen, dh. die ordentliche Gewinnausschüttung und Vorabauschüttungen. Dazu zählen uE auch Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter gem. § 16 (vgl. Anm. 19);
- Gewinnausschüttungen, die zwar nicht auf gesellschaftsrechtlichen Vorschriften beruhen, bei denen der Gesetzgeber jedoch die KStMinderung ausdrücklich anordnet, wie zB bei den vororganschaftlich bedingten Mehrabführungen;

- das Übernahmeergebnis gem. § 4 Abs. 6 und 7 UmwStG, sofern bei der umgewandelten Körperschaft eine KStMinderung gem. § 10 UmwStG eingetreten ist. Entsprechendes gilt für Formwechsel (§ 14 UmwStG) und Spaltung (§ 16 UmwStG).

Dabei dürfen die Gewinnausschüttungen nicht vom KStMoratorium betroffen sein. VGA und sonstige Leistungen sind demgegenüber für die empfangende Körperschaft bezüglich der Nachbelastungsregelung des Abs. 3 von vorneherein ohne Bedeutung.

Leistende Körperschaft: Bei der leistenden Körperschaft handelt es sich insbes. um KapGes. sowie Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (zum persönlichen Anwendungsbereich vgl. Anm. 4).

Bezüge, die zu einer Minderung der Körperschaftsteuer geführt haben: Unklar ist, weshalb der Gesetzgeber sich bei Abs. 3 mit „geführt haben“ der Vergangenheitsform bedient und nicht der Gegenwartsform „führen“. Dies ist insoweit überraschend, als der Gesetzgeber abweichend von der bisherigen Konzeption der KStÄnderung bei ordentlichen Gewinnausschüttungen in Abs. 2 Satz 3 anordnet, daß sich die KSt. bei der leistenden Körperschaft in dem VZ mindert, in dem das Wj. endet, in dem die Gewinnausschüttung erfolgt (vgl. Anm. 28). Bei der leistenden Körperschaft führen demzufolge die Gewinnausschüttungen erst im Ausschüttungsjahr zu einer KStMinderung. Zu dem Zeitpunkt, zu dem sich bei der leistenden Körperschaft die KSt. mindert, hat die empfangende Körperschaft die Bezüge bereits erhalten, unabhängig davon, ob letztgenannte ihr Einkommen durch Bestandsvergleich oder Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt. Zutreffend wäre uE deshalb die Verwendung der Gegenwartsform gewesen.

In Anbetracht des verunglückten Wortlauts stellt sich die Frage, ob damit Abs. 3 keinen Anwendungsbereich hat, da die empfangende Körperschaft keine Bezüge erhalten kann, welche bereits zu einer KStMinderung geführt haben. UE wäre eine solche Schlußfolgerung zu weitgehend. Vielmehr gebieten es Sinn und Zweck der Nachbelastungsregelung, nämlich die Verhinderung von Mißbräuchen, Abs. 3 dann anzuwenden, wenn die Gewinnausschüttungen auf Ebene der leistenden Körperschaft zu einer KStMinderung berechtigen. Letztlich wollte der Gesetzgeber wohl nur zum Ausdruck bringen, daß der Ausschüttungsvorgang bei der leistenden Körperschaft gedanklich vor dem Empfang der Bezüge liegen muß.

c) Person des Leistungsempfängers

69

Körperschaften und Personenvereinigungen als Leistungsempfänger: Der Gesetzeswortlaut beschränkte sich in seiner ursprünglichen Fassung betr. die Empfänger der Gewinnausschüttungen auf Körperschaften. Damit kam Abs. 3 dem Wortlaut nach bei Personenvereinigungen und Vermögensmassen nicht zur Anwendung. Eine analoge Anwendung des Abs. 3 auf diesen Personenkreis wäre uE nicht in Betracht gekommen (zur Problematik der Analogie im Steuerrecht vgl. LANG in TIPKE/LANG, StRecht, 17. Aufl. 2002, § 4 Rn. 184 ff.). Diese Gesetzeslücke wurde durch das UntStFG geschlossen, indem Personenvereinigungen in den von Abs. 3 betroffenen Personenkreis ausdrücklich aufgenommen wurden. Nachdem das UntStFG die Änderung des § 37 mit Beginn des VZ 2001 (Wj. entspricht Kj.) bzw. VZ 2002 (bei abweichenden Wj.) anordnete (§ 34 Abs. 4), dh. mit Beginn des Übergangszeitraums, kam die ursprüngliche Gesetzeslücke nicht zur Geltung.

Leistungen der Leistungsempfänger gehören bei deren Empfängern zu den Einnahmen iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG: Im Rahmen des UntStFG wurde der persönliche Geltungsbereich des Abs. 3 auch insofern präziser gefaßt, als die Körperschaften und Personenvereinigungen ihrerseits Leistungen erbringen können müssen, welche bei deren Empfängern zu den „Dividendeneinnahmen“ iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören. Abs. 3 Satz 1 entspricht seitdem inhaltlich § 43 aF, welcher die Geltung der Vorschriften für das kstl. Anrechnungsverfahren bei sonstigen Körperschaften und über seinen Wortlaut hinaus bei Personenvereinigungen anordnete, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören.

Im Rahmen des § 43 aF

- kam der Verweisung auf § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG keine eigenständige Bedeutung zu;
- spielte es keine Rolle, ob Ausschüttungen vorgenommen wurden oder nicht. Maßgeblich war eine „hypothetische Betrachtung“.

Beides gilt gleichermaßen für die Auslegung von Abs. 3. Wegen der inhaltlichen Übereinstimmung von § 43 aF mit Abs. 3 ist die Nachsteuerregelung anwendbar für

- KapGes.;
- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften;
- Personenvereinigungen, zB nichtrechtsfähige wirtschaftliche Vereine oder Realgemeinden, falls sie mitgliedschaftliche Rechte gewähren, die einer kapitalmäßigen Beteiligung gleichstehen;
- Postpar- und Darlehensvereine (BMF v. 15.12.1982, DB 1983, 153).

Hingegen gilt die Nachsteuerregelung nicht für (vgl. auch BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 Rn. 36; zu stbefreiten Körperschaften s.u.):

- *Anstalten*: Diese können keine Leistungen erbringen, die bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören;
- *Betriebe gewerblicher Art (BgA) von juristischen Personen des öffentlichen Rechts*: Erträge aus einer unmittelbaren oder mittelbaren (über einen anderen BgA) Beteiligung an einer Körperschaft bleiben zwar aufgrund § 8b Abs. 1 bzw. Abs. 6 Satz 2 (vormals § 8 Abs. 5) stfrei (im einzelnen vgl. § 8b Anm. 150 ff.). Die Anwendung von Abs. 3 kommt aber deshalb nicht in Betracht, weil BgA von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden und deshalb keine mitgliedschaftlichen Rechte gewähren. Sie stellen auch keine sonstigen Körperschaften iSd. § 43 KStG 1999 dar;
- *Pensionskasse*: Wird sie im Rahmen eines wirtschaftlichen Vereins geführt, gewährt sie keine mitgliedschaftlichen Rechte, die einer kapitalmäßigen Beteiligung gleichstehen (vgl. Abschn. 74 Abs. 1 KStR 1995; § 43 aF Anm. 19);
- *Stiftungen*: s. „Anstalten“;
- *Unterstützungskasse*: s. „Pensionskasse“;
- *Vermögensmassen* fallen bereits nach dem Gesetzeswortlaut nicht unter Abs. 3
- *VVaG*: s. „Anstalten“;
- *Zweckvermögen* fallen als Vermögensmassen nicht unter Abs. 3.

Für Kapitalanlagegesellschaften sind die Sonderregelungen des § 40 Abs. 3 KAGG (bis einschließlich 2003) bzw. § 2 InvStG (ab 2004) zu beachten.

Geltung für steuerbefreite Körperschaften: Die Anwendbarkeit der Nachsteuerregelung bei stbefreiten Körperschaften ist sehr kompliziert geregelt. Die Komplexität ergibt sich insbes. aus dem Ausschluß der Stbefreiung gem. § 5 Abs. 2 Nr. 3, soweit § 37 anwendbar ist. Demzufolge ist uE folgende Fallunterscheidung vorzunehmen:

► *In vollem Umfang stbefreite Körperschaften:* Abs. 3 Satz 1 ist nicht anwendbar, da sich die StFreiheit der Bezüge nicht ausschließlich aus § 8b Abs. 1 ergibt. Dies folgt aus der Systematik des KStG. Denn § 8b Abs. 1 ist Bestandteil der Vorschriften über die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens. Ein zu versteuerndes Einkommen können in vollem Umfang stbefreite Körperschaften allerdings nicht haben (glA DÖRSCH in DEJPW, § 37 Rn. 66, sowie JOST in DEJPW, § 5 Rn. 28). Da § 37 nicht anwendbar ist, kann auch § 5 Abs. 2 Nr. 3 keine Geltung erlangen.

► *Stbefreite Körperschaften mit partieller StPflicht und Zuordnung der Bezüge zum stbegünstigten Bereich:* Diesbezüglich gilt das vorstehend Gesagte (glA BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 Rn. 36).

► *Stbefreite Körperschaften mit partieller StPflicht und Zuordnung der Bezüge zum stpfl. Geschäftsbetrieb:* Insofern kann § 8b Abs. 1 zur Anwendung gelangen. Von Abs. 3 betroffen können aber nur diejenigen stbefreiten Körperschaften und Personenvereinigungen sein, welche Leistungen erbringen können, die bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören. Dazu zählen Vermögensverwaltungsgesellschaften von Berufsverbänden gem. § 5 Abs. 1 Nr. 6 sowie Vermietungsgenossenschaften, Siedlungsunternehmen und land- und forstwirtschaftliche Genossenschaften gem. § 5 Abs. 1 Nr. 10, 12 und 14 (vgl. hierzu Anm. 4; zur berechtigten Kritik wegen der entstehenden Steuerlast, falls diese Körperschaften nicht in der Lage sein sollten, Gewinnausschüttungen vorzunehmen, vgl. JOST in DEJPW, § 5 Rn. 30). Auf andere Körperschaften/Personenvereinigungen trifft Abs. 3 nicht zu, da deren Leistungen bei ihren Empfängern nicht zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören. Deshalb kann § 5 Abs. 2 Nr. 3 mit dem Ausschluß der StBefreiung nicht greifen. Die Bezüge unterliegen aufgrund § 8b Abs. 1 nicht der KSt., auch wenn sie in einem stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen.

► *Stbefreite Körperschaften iSv. § 5 Abs. 1 Nr. 9:* Dabei handelt es sich um Körperschaften, welche gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen. Selbst für den Fall, daß die Einnahmen in einem stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen sollten, kommt es aufgrund ausdrücklicher Gesetzesanordnung in Abs. 3 Satz 6 nicht zur Anwendung der Nachsteuer.

Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht: Schließlich hat das UntStFG eine Präzisierung dahin gehend gebracht, daß nur unbeschränkt stpfl. Körperschaften und Personenvereinigungen unter Abs. 3 fallen können. Der an der Einbeziehung von lediglich beschränkt kstpfl. Gebilden geäußerten Kritik ist der Gesetzgeber damit gefolgt. Um von Abs. 3 erfaßt zu werden, müssen die Körperschaften/Personenvereinigungen demzufolge entweder ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben. Voraussetzung ist ferner, daß das ausländ. Rechtsgebilde dem Typus nach einer inländ. Körperschaft entspricht (zB BFH v. 16.12.1992 – I R 32/92, BStBl. II 1993, 399 [400 f.]; s. auch die Übersicht bei GRAFFE in DEJPW, § 1 Rn. 93, sowie BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 „Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze“ Tabellen 1 und 2). Schließlich müssen die Bezüge iSv. § 8b einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sein. Fallen in dieser Betriebsstätte Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2, Nr. 9 bzw.

10a EStG an, werden sie gem. § 8b Abs. 1 von der KSt. befreit. § 8b Abs. 1 unterscheidet nicht zwischen beschränkter sowie unbeschränkter StPflcht der empfangenden Körperschaft (vgl. NEUMANN, EStB/GmbH-StB, Sonderheft 2000, 1 [5]) und umfaßt auch doppelt ansässige KapGes (§ 8b Anm. 16; BMF v. 28.3.2003, BStBl. I 2003, 292 Rn. 4).

Mitunternehmenschaften als Leistungsempfänger: § 8b Abs. 6 ordnet die Geltung von § 8b Abs. 1 auch an, soweit einer Körperschaft Bezüge iSd. § 8b Abs. 1 im Rahmen eines Gewinnanteils aus einer Mitunternehmenschaft iSd. § 13 Abs. 7, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 und § 18 Abs. 4 EStG zugerechnet werden. Dementsprechend gilt Abs. 3 auch in denjenigen Fällen, in denen eine Mitunternehmenschaft Anteilseignerin der leistenden Körperschaft ist, dh. die Anteile an der leistenden Körperschaft zum Gesamthandsvermögen der Mitunternehmenschaft gehören. Allerdings ist erforderlich, daß die an der Mitunternehmenschaft beteiligten Körperschaften strechtl. als Mitunternehmer zu qualifizieren sind. Soweit die Anteile an der leistenden Körperschaft zum SonderBV des Mitunternehmers gehören, ist § 8b Abs. 1 bereits unmittelbar anwendbar. Dasselbe gilt bei vermögensverwaltenden PersGes., bei denen die Anteile an der leistenden Körperschaft den Gesellschaftern gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anteilig zugerechnet werden (vgl. RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2000, 1453 [1454], sowie § 8b Anm. 142; BMF v. 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292 Rn. 56).

Leistungsempfänger zum Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses: Ob und bei wem im Fall einer Anteilsübertragung eine KStErhöhung eintritt, beurteilt sich uE danach, wem im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses die Anteile an dem Kapitalvermögen zuzurechnen sind, bspw. iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gem. § 39 AO, bzw. wem als Nießbraucher oder Pfandgläubiger die Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG (§ 20 Abs. 2a EStG; im einzelnen vgl. § 20 EStG Anm. 1210 ff.). Etwas anderes gilt jedoch im Fall der Veräußerung oder Abtretung von Dividendenscheinen (vgl. Anm. 71). Ohne Bedeutung ist hingegen, wie lange die Anteile an der leistenden Körperschaft bereits gehalten werden.

70 2. Rechtsfolge: Erhöhung der Körperschaftsteuer und des Körperschaftsteuerguthabens

Satz 1 ordnet bei der empfangenden Körperschaft als Rechtsfolge die Erhöhung der KSt. und des KStGuthabens um den Betrag an, um den sich bei der leistenden Körperschaft die KSt. gemindert hat. Es besteht damit in zweifacher Hinsicht Betragsidentität, und zwar

- erstens zwischen der Erhöhung der KSt. und des KStGuthabens bei der empfangenden Körperschaft;
- zweitens zwischen der vorgenannten Erhöhung und der KStMinderung bei der leistenden Körperschaft.

Fällt die empfangende Körperschaft in den Anwendungsbereich von Abs. 3, erfolgt eine Nachversteuerung der Gewinnausschüttungen auch dann, wenn die empfangende Körperschaft Verluste ausweist und damit ein negatives zu versteuerndes Einkommen hat (glA EILERS/WIENANDS, GmbHR 2000, 957 [960]; DÖTSCH/PUNG, DB Beil. 10/2000, 7; DÖTSCH in DEJPW, § 37 Rn. 79; PRINZ, GmbHR 2001, 125 [132]).

Gegenüber § 34 Abs. 12 Sätze 4 bzw. 7, wonach bei Ausschüttungen aus dem EK 45 bzw. EK 40 die KSt. bei der Empfängerin höchstens 45 vH bzw. 40 vH des zVE beträgt, verfolgt Abs. 3 eine andere Konzeption. Es werden bei Abs. 3

nämlich keine Aufwendungen zum Abzug von den Bezügen (Einnahmen) zugelassen (Bruttobetachtung). In Verlustfällen wird die KSt. erst aufgrund der Gewinnausschüttungen positiv. Diese Rechtsfolge ist insoweit problematisch, als Verlustgesellschaften daran gehindert sein können, ohne weitere Gestaltungsmaßnahmen das KStGuthaben aufgrund von Ausschüttungen zu mobilisieren. Es kann handelsrechtl. an ausreichend vorhandenen Gewinnrücklagen fehlen. In Extremfällen kann das KStGuthaben damit verloren gehen. Zu prüfen ist, ob in solchen Konstellationen das Leg-ein-Hol-zurück-Verfahren zur Anwendung kommen kann (vgl. Anm. 30).

3. Sonderfälle und Gestaltungsmaßnahmen

71

Veräußerung bzw. Abtretung von Dividendenscheinen: Diese Fälle führen uE nicht zu einer Entstehung der Nachsteuer gem. Abs. 3. Beim

- Veräußerer bzw. Abtretenden liegt zwar ein Bezug iSv. § 8b Abs. 1 vor. Dieser Bezug führt allerdings nicht zu einer KStMinderung bei der leistenden Körperschaft. Denn dort tritt die KStMinderung erst dann ein, wenn eine ordentliche Gewinnausschüttung erfolgt. Der Zeitpunkt der ordentlichen Gewinnausschüttung ist jedoch unabhängig von dem Zeitpunkt der Abtretung bzw. Veräußerung des Dividendenscheins;
- Erwerber bzw. Abtretungsempfänger wiederum liegt kein Bezug iSv. § 8b Abs. 1 vor, da er nach der BFH-Rspr. keine Dividendenzahlung erhält, sondern eine Forderung einzieht. Vielmehr bleibt der Veräußerer/Abtretende der „Gläubiger der Kapitalerträge“ (zB BFH v. 11.12.1968 – I 250/64, BStBl. II 1969, 188). Nichts anderes gilt, falls die spätere Dividendenzahlung von dem Kaufpreis für den Dividendenschein abweichen würde. Übersteigt der Erwerbspreis die Dividendenzahlung, liegt eine Gewinnminderung vor, welche § 8b Abs. 3 zu unterwerfen ist und nicht § 8b Abs. 1. Im umgekehrten Fall fehlt es begrifflich an Bezügen iSd. § 8b Abs. 1 (so zutreffend DÖTSCH in DEJPW, § 37 Rn. 75).

Insbes. zum Ende des achtzehnjährigen Übergangszeitraums kann die Veräußerung bzw. Abtretung von Dividendenscheinen dazu genutzt werden, um dem endgültigen Verlust von KStGuthaben vorzubeugen, sollte sich die restriktive Auffassung von FinVerw. und Teilen des Schrifttum durchsetzen, wonach Zu- und Abgänge zum KStGuthaben in einem VZ nicht miteinander saldiert werden können (vgl. hierzu Anm. 38). Mit der Veräußerung bzw. Abtretung läßt sich auf Ebene der leistenden Körperschaft eine KStMinderung erzielen, ohne gleichzeitig eine Nachsteuer bei der empfangenden Muttergesellschaft auszulösen. Die Grenzen gem. § 42 AO bleiben zu beachten.

Mehrfachqualifikation von Bezügen: Sofern Bezüge iSv. § 8b Abs. 1 auf Ebene der leistenden Körperschaft einer Mehrfachqualifikation unterliegen – in Betracht kommen eine KStMinderung, eine KStErhöhung sowie Minderung des stl. Einlagekontos – lösen diese grds. auch eine Nachsteuer gem. Abs. 3 aus. Eine Ausnahme macht die FinVerw. (BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 368 Rn. 25) in denjenigen Fällen, in denen eine Gewinnausschüttung der Gesellschaft sowohl eine KStMinderung als auch eine Minderung des stl. Einlagekontos bewirkt. In diesen Fällen hat die ausschüttende Körperschaft/Personenvereinigung lediglich die Minderung des stl. Einlagekontos zu bescheinigen. Da (ungeschriebenes) Tatbestandsmerkmal für die Entstehung der Nachsteuer eine entsprechende Bescheinigung der leistenden Körperschaft gem. Abs. 3 Satz 4 ist, hat die empfangende Körperschaft mangels Bescheinigung keinerlei Kennt-

nis von den Verhältnissen bei der leistenden Körperschaft. Deshalb kann es zur Entstehung der Nachsteuer bei ihr nicht kommen (vgl. im einzelnen Anm. 87).

Einsatz disproportionaler/inkongruenter Gewinnausschüttungen: Zur Vermeidung der Rechtsfolgen des Abs. 3 kann sich unter Umständen der Einsatz der sogenannten disproportionalen oder inkongruenten Gewinnausschüttung anbieten (s. hierzu § 36 Anm. 49). Danach würden während der Übergangszeit bis zum vollständigen Verbrauch des KStGuthabens zunächst diejenigen Anteilseigner eine Gewinnausschüttung erhalten, bei welchen die Nachbelastungsregelung nicht zur Anwendung gelangt (natürliche Personen, ausländische Anteilseigner sowie uE subjektiv stbefreite Körperschaften).

Übertragung der Beteiligung an einen ausländischen Anteilseigner: Im Rahmen von Unternehmensverbindungen kann daran gedacht werden, die Anteile an der Körperschaft, welche über ein KStGuthaben verfügt, auf eine ausländische Tochtergesellschaft zu übertragen. Dies läßt sich nach § 8b Abs. 2 stfrei gestalten. Mangels unbeschränkter KStPflicht unterliegt die ausländische Tochtergesellschaft nicht der Nachsteuerregelung des Abs. 3. Die Grenzen des § 42 AO bleiben zu beachten, insbes. bei kurzfristigen Transaktionen.

Umstellung von Wirtschaftsjahren: Sollten unterjährige Zugänge zum KStGuthaben nicht mit Abgängen saldiert werden können (zur Diskussion vgl. Anm. 38), kann insbes. gegen Ende des Übergangszeitraums die Umstellung (Verkürzung) des Wj. der Tochtergesellschaft in Erwägung gezogen werden, um der Muttergesellschaft Gelegenheit zur Weiterausschüttung zu geben (so zutreffend LORNSEN-VEIT/MÖBUS, BB 2003, 1154 [1158]). Nachdem das für die Tochtergesellschaft zuständige FA die Umstellung des Wj. gem. § 7 Abs. 4 Satz 3 genehmigen muß und hierfür wirtschaftliche Gründe erforderlich sind, dürften insofern keine Probleme im Zusammenhang mit § 42 AO auftreten.

72 4. Zeitlicher Anwendungsbereich

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

- ▷ das Nebeneinander verschiedener Anwendungsvorschriften für das neue KStRecht allgemein, zB für Körperschaften, deren Wj. mit dem Kj. übereinstimmt oder nicht (§ 34 Abs. 1, Abs. 2), sowie speziell für Gewinnausschüttungen, welche unter § 8b Abs. 1 nF fallen (§ 34 Abs. 7), oder die Regelungen zum Sondersteuersatz gem. § 34 Abs. 12 bei gleichzeitigem Fehlen von Anwendungsvorschriften zB für Abs. 3 (vgl. auch die Übersicht bei DÖTSCH/PUNG, DB, Beil. 10/2000, 25 f.);
- ▷ die Abhängigkeit der Anwendung bestimmter Vorschriften von dem Zeitpunkt des Erfolgens von Gewinnausschüttungen.

Aus diesen Gründen kommt es zu einer kaum zu überschauenden Vielfalt an Kombinationsmöglichkeiten der Anwendung des alten bzw. neuen KStrechts (zu Abgrenzungsfragen bei Umwandlungen von Körperschaften in der Übergangszeit vgl. BMF v. 16.12.2003, BStBl. I 2003, 786 Rn. 46 ff., sowie DÖTSCH/PUNG, DB 2004, 208 [217 ff.]).

Unproblematisch sind diejenigen Fälle, in denen es auf Ebene von Mutter- und Tochtergesellschaft zur zeitgleichen Anwendung des neuen KStRechts kommt, weil entweder die Wj. mit dem Kj. übereinstimmen oder bei übereinstimmendem Bilanzstichtag vom Kj. abweichen. Dies dürfte in der Praxis die weitaus überwiegende Anzahl an Fällen sein.

Im übrigen ergeben sich zum Teil erhebliche Abgrenzungsprobleme, wie die nachfolgende Fallunterscheidung zeigt:

Wirtschaftsjahr der Tochtergesellschaft stimmt mit dem Kalenderjahr überein, bei der Muttergesellschaft weicht das Wirtschaftsjahr vom Kalenderjahr ab: Inwieweit es zur Anwendung der Nachsteuerregelung des Abs. 3 kommt, hängt von dem Zeitpunkt ab, zu dem die ordentliche Gewinnausschüttung der Tochtergesellschaft erfolgt:

- ▷ *Gewinnausschüttung in 2001 vor Ende des Wj. 2000/2001:* Die Ausschüttung unterliegt dem Anrechnungsverfahren sowie auf Ebene der Muttergesellschaft dem Sondersteuersatz gem. § 23 Abs. 2 aF. Abs. 3 kommt mangels Ermittlung eines KStGuthabens auf Ebene der Tochtergesellschaft nicht zur Anwendung;
- ▷ *Gewinnausschüttung in 2001 nach Ende des Wj. 2000/2001:* Die Ausschüttung unterliegt dem Anrechnungsverfahren sowie dem Sondersteuersatz gem. § 34 Abs. 12 Sätze 2 ff.; ebenfalls keine Anwendung von Abs. 3 mangels Ermittlung eines KStGuthabens auf Ebene der Tochtergesellschaft;
- ▷ *Gewinnausschüttung in 2002 vor oder nach Ablauf des Wj. 2001/2002:* Abs. 3 kommt uE zur Anwendung. Die Ausschüttung der Tochtergesellschaft ist gem. § 8b Abs. 1 stfrei, da für die Ausschüttung nicht mehr das Anrechnungsverfahren anzuwenden ist (§ 34 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1) und die Ausschüttung auf Ebene der Tochtergesellschaft zu einer KStMinderung geführt hat. Bei der Muttergesellschaft wird auf den Schluß des Wj. 2001/2002 das KStGuthaben ermittelt. Deshalb steht einer Erhöhung des KStGuthabens gem. Abs. 3 nichts entgegen;
- ▷ *Sonderfall: Umstellung des Wj. der Tochtergesellschaft in 2001 auf abweichendes Wj. und Ausschüttung im folgenden Wj. 2001/2002 an die Muttergesellschaft:* Für diesen Sonderfall sehen DÖTSCH/PUNG einen gesetzgeberischen Korrekturbedarf, da Abs. 3 dem Wortlaut nach nicht anwendbar ist (vgl. DÖTSCH/PUNG, DB Beil. 10/2000, 7). Ein solcher Korrekturbedarf für den Gesetzgeber besteht uE bereits aus dem Grund nicht, da das für die Tochtergesellschaft zuständige FA unerwünschten stl. Gestaltungen die Grundlage entziehen kann, wenn es der Umstellung des Wj. die nach § 7 Abs. 4 Satz 3 erforderliche Zustimmung verweigert. Zudem wäre eine solche Vorgehensweise für den Stpfl. mit Nachteilen verbunden, wenn sich die von DÖTSCH/PUNG vertretene Auffassung durchsetzen sollte, die stfreien Einkünfte in das EK 02 bei der Muttergesellschaft einzustellen, was bei einer Weiterausschüttung wegen der möglichen KStErhöhung gem. § 38 zu einer nicht gerechtfertigten Doppelbesteuerung führen kann. UE ist zur Vermeidung einer vom Sinn und Zweck der Übergangsregelung nicht gedeckten Doppelbesteuerung in solchen Fällen die Gewinnausschüttung bei der Muttergesellschaft in das EK 01 einzustellen.

Wirtschaftsjahr der Tochtergesellschaft weicht vom Kalenderjahr ab, bei der Muttergesellschaft stimmt das Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr überein:

- ▷ *Gewinnausschüttung in 2001:* die Ausschüttung unterliegt dem Anrechnungsverfahren, da das neue KStRecht auf die Tochtergesellschaft noch nicht anzuwenden ist. Sie ist deshalb bei der Muttergesellschaft mit dem Sondersteuersatz gem. § 34 Abs. 12 Sätze 2 ff. zu versteuern und dementsprechend bei der Umgliederung des EK 45 gem. § 36 Abs. 2 zu berücksichtigen.
- ▷ *Gewinnausschüttung in 2002 vor Ablauf des Wj. 2001/2002:* Die Ausschüttung unterliegt wegen § 34 Abs. 12 Satz 1 Nr. 1 noch dem Anrechnungsverfahren.

Sie ist uE auf Ebene der Muttergesellschaft ebenfalls mit dem Sondersteuersatz von maximal 45 vH gem. § 34 Abs. 12 Sätze 2 ff. zu versteuern. Unklar ist in diesem Fall aber die Behandlung dieser Ausschüttung im Rahmen der EK-Gliederung der Muttergesellschaft. Grundsätzlich ist zum 31.12.2001 bei der Muttergesellschaft der Übergang vom Anrechnungsverfahren auf das Halbeinkünfteverfahren mit der Ermittlung des KStGuthabens gem. Abs. 1 abgeschlossen. Abs. 3 kommt ebenfalls nicht zur Anwendung, da die Ausschüttung noch stpfl. ist. UE ist in derartigen Fällen die Umgliederung des EK auf Ebene der Muttergesellschaft erneut durchzuführen unter dem Gesichtspunkt eines rückwirkenden Ereignisses (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO). § 36 Abs. 2 Satz 3 bestimmt lediglich, daß Einkommensteile einer KStMinderung von entweder 45 vH oder 40 vH unterlegen haben mußten, läßt hingegen offen, wann diese Einkommensteile der Muttergesellschaft zugeflossen sein müssen.

- ▷ *Gewinnausschüttung in 2002 nach Ablauf des Wj. 2001/2002*: Die Ausschüttung unterliegt dem Halbeinkünfteverfahren. Sie ist auf Ebene der Muttergesellschaft gem. § 8b Abs. 1 iVm. § 34 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 stfrei. Die Nachversteuerung gem. Abs. 3 ist bei Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen anzuwenden.

73–75 Einstweilen frei.

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

Satz 2 stellt für den Fall einer Organschaft klar, daß die Nachsteuer auf Ebene des Organträgers (OT) anfällt, wenn die Bezüge gem. § 8b Abs. 1 einer Organgesellschaft (OG) zugerechnet werden.

Durch die Zwischenschaltung einer PersGes. als OT läßt sich die Entstehung der Nachsteuer ebenfalls nicht vermeiden, da Abs. 3 Satz 2 ausdrücklich vorschreibt, daß die Nachsteuer auch dann anfällt, wenn sich eine Körperschaft oder Personenvereinigungen an einer PersGes. beteiligt, die OT ist.

UE wäre die Ergänzung durch das UntStFG entbehrlich gewesen, da Abs. 3 bei Mitunternehmenschaften allgemein gilt, dh. unabhängig vom Vorliegen eines Organschaftsverhältnisses (vgl. Anm. 69), und die Zurechnung des Einkommens der OG zum OT sich bereits aus den allg. Grundsätzen der Organschaft ergibt (§ 14 Abs. 1 Satz 1; auch RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1685 [1688]), halten die Neuregelung für klarstellend und sehen sie in Übereinstimmung zur vorherigen Regelung; ebenso BOTT in ERNST & YOUNG, § 37 Rn. 152). Vororganschaftlich bedingte Mehrabführungen fallen nicht unter Satz 2, da es sich nicht um Bezüge der OG handelt, sondern um solche des OT (vgl. auch Anm. 25, 67).

IV. Ergänzungstatbestand: Entsprechende Anwendung auf den Anteil am Übernahmegewinn (Abs. 3 Satz 3)

77 1. Rechtsentwicklung

Die entsprechende Anwendung der Regelungen zur Nachsteuer bei bestimmten Umwandlungsvorgängen wurde im Rahmen der Beratungen des FinAussch. zum StSenkG Bestandteil von Abs. 3. Sie war ursprünglich in Abs. 3 Satz 2 an-

geordnet. Zwischenzeitlich wurde jedoch im Rahmen des UntStFG der Ergänzungsstatbestand für Organschaften eingefügt.

Seit dem UntStFG stellt der Gesetzeswortlaut nicht mehr ausschließlich auf den Übernahmegewinn iSd. UmwStG ab, sondern allgemein auf § 4 UmwStG. Dies bedeutet die Einbeziehung auch des Übernahmeverlusts (§ 4 Abs. 6 UmwStG), welcher vorher ausgeklammert war (zur Unterscheidung zwischen Übernahmegewinn und -verlust BFH v. 20.6.2000 – VIII R 5/99, BStBl. II 2001, 35).

Gem. § 34 Abs. 4 gilt der Wortlaut des § 37 idF des UntStFG erstmals für den VZ, für den das neue KStRecht Anwendung findet, dh. ab dem Wj. 2001 bzw. 2001/2002 und damit ab der erstmaligen Anwendung des § 37. Dies ist uE verfassungsrechtlich nicht unbedenklich, da das UntStFG v. 21.12.2001 datiert. Umwandlungen nach dem UmwG werden jedoch regelmäßig in den ersten 8 Monaten eines Wj. beschlossen und beim Handelsregister angemeldet (§ 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG). Diejenigen Stpfl., welche bei der Umwandlung auf den damaligen engeren Gesetzeswortlaut vertraut haben, können nach erfolgter Eintragung der Verschmelzung (zB § 20 UmwG) ihre Dispositionen nicht mehr rückgängig machen. Sie sind damit in verfassungsrechtlich schützenswerten Interessen verletzt (vgl. hierzu allgemein Einf. ESt. Anm. 523 ff.).

Allerdings dürfte die Fragestellung, ob bei der ursprünglichen Begrenzung auf den Übernahmegewinn eine bewußte oder unbewußte Gesetzeslücke vorlag, da der Übernahmeverlust nicht erwähnt wurde, keine große praktische Bedeutung erlangen. Seitdem durch die Neufassung von § 4 Abs. 6 UmwStG ein Übernahmeverlust außer Ansatz bleibt und nicht mehr wie bisher einen sogenannten Step-Up ermöglicht, hat das Umwandlungsmodell seine Attraktivität verloren (vgl. HARITZ/WISNIEWSKI, GmbHR 2000, 161 [162]; PUNG, DB 2000, 1835; NEUMAYER, EStB/GmbH-StB, Sonderheft 2000, 28 [29]). Stl. irrelevante Übernahmeverluste und die damit verbundene Vernichtung von AK dürften wohl eher die Ausnahme bilden. Allerdings sind Fälle denkbar, bei denen nur ein geringer Übernahmeverlust eintritt und der nach der ursprünglichen Gesetzesfassung sich ergebende Vorteil aus der fehlenden Anordnung der KStErhöhung bei der übernehmenden Körperschaft den Nachteil aus der Nichtberücksichtigung des Übernahmeverlusts überkompensierte.

2. Regelungszweck

78

Satz 3 ergänzt Satz 1 für bestimmte Fälle von Umwandlungen nach dem UmwStG, welche nicht bereits aufgrund § 40 geregelt sind. § 40 regelt den Fall des Vermögensübergangs auf eine andere Körperschaft im Wege der Verschmelzung oder der Auf- bzw. Abspaltung. So geht das KStGuthaben bei einer Verschmelzung auf die übernehmende Körperschaft über (§ 40 Abs. 1). § 40 behandelt hingegen nicht den Vermögensübergang auf eine PersGes. Deshalb dient nach der Gesetzesbegründung die Regelung des Satzes 3 (vormals Satz 2) der Verhinderung von Maßnahmen, die KStErhöhung bei der Empfängerin durch Umwandlungen zu vermeiden. Im Fall des Vermögensübergangs auf eine PersGes. mindert sich bei der übertragenden Körperschaft gem. § 10 UmwStG das KStGuthaben iSd. § 37 und damit die KSt. für den VZ der Umwandlung. Da § 4 Abs. 7 UmwStG die StFreiheit des Übernahmegewinns insoweit anordnet, als dieser auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Mitunternehmerin entfällt, wäre bei Beteiligung einer Körperschaft, ggf. auch einer Organgesellschaft, an der übernehmenden PersGes. ohne eine gesonderte Regelung eine Erhöhung der KSt. sowie des KStGuthabens nicht eingetreten.

79 **3. Tatbestandsmerkmale**

Satz 2 erfordert die Anwendung von § 4 UmwStG. Dabei muß uE § 4 UmwStG nicht unmittelbar Geltung erlangen, sondern es genügt eine Rechtsfolgenverweisung. In den folgenden Umwandlungsfällen kommt demzufolge § 4 UmwStG zur Anwendung und damit gem. Satz 3 die Nachsteuerregelung.

- Vermögensübergang auf eine PersGes. durch Verschmelzung; in diesem Fall gilt § 4 UmwStG unmittelbar.
- Formwechsel einer KapGes. in eine PersGes.; diesbezüglich ordnet § 14 UmwStG die entsprechende Anwendung von § 4 UmwStG an.
- Auf- oder Abspaltung auf eine PersGes., in diesen Fällen ist nach § 16 Satz 1 UmwStG § 4 UmwStG ebenfalls entsprechend anzuwenden.

Eine Beschränkung der Anwendung von Satz 3 auf die Verschmelzung einer Körperschaft auf eine PersGes. bzw. auf einen Formwechsel ist uE der gesetzlichen Regelung nicht zu entnehmen (mißverständlich DÖRSCH/PUNG, DB Beil. 10/2000, 7; die Spaltung ausklammernd DÖRSCH in DEJPW, § 37 Rn. 81).

Anteil am Übernahmegewinn oder -verlust: Der Anteil am Übernahmegewinn bzw. -verlust bemißt sich nach den gesellschaftsvertraglichen Regelungen bei der übernehmenden PersGes. bzw. im Fall eines Formwechsels gem. § 14 UmwStG nach den gesellschaftsvertraglichen Regelungen der formwechselnden KapGes.

80 **4. Rechtsfolge**

Satz 3 ordnet die entsprechende Anwendung des Satzes 1 an. Dies bedeutet, daß sich auf Ebene der übernehmenden Körperschaft die KSt. und das KStGuthaben erhöhen, welches bei der Übertragerin zum stl. Übertragungstichtag noch vorhanden ist (vgl. auch Anm. 46).

Bei der Übertragerin ist die KStMinderung aus dem Bestand des KStGuthabens der übertragenden Körperschaft zum stl. Übertragungstichtag zu berechnen. Bei der Ermittlung dieses Bestands sind diejenigen Ausschüttungen in Abzug zu bringen, welche noch der übertragenden Körperschaft zuzurechnen sind. Dies sind ordentliche Gewinnausschüttungen und Vorabauschüttungen, welche im letzten Wj. vor dem stl. Übertragungstichtag erfolgen oder vor dem stl. Übertragungstichtag begründete Ausschüttungsverbindlichkeiten. Dabei ist § 37 zu beachten (BMF v. 16.12.2003, BStBl. I 2003, 786, Rn. 11 ff., 23 ff.) und damit auch das KStMoratorium gem. Abs. 2a (zutreffend SEMMLER, NWB F. 18, 4107 [4112]).

In der ursprünglichen Gesetzesfassung des vormaligen Satzes 2 war die entsprechende Anwendung des Satzes 1 vorgeschrieben, soweit die übertragende Körperschaft eine KStMinderung in Anspruch genommen hat. Trotz des nach dem UntStFG geänderten Gesetzeswortlauts hat sich daran nichts geändert, da Identität zwischen KStErhöhung bei der Empfängerin/Übernehmerin und KStMinderung bei der leistenden Gesellschaft/Übertragerin besteht (vgl. Anm. 70). Im Fall der Verschmelzung der Körperschaft mit einer PersGes. oder des Formwechsels einer Körperschaft in eine PersGes. wird demgegenüber das KStGuthaben der übertragenden Körperschaft vollständig mobilisiert. Zu einer anteiligen Anwendung der Nachsteuerregelung kommt es entsprechend der Beteiligung der Körperschaft an der übernehmenden PersGes. (einstufige Aufteilung) Demgegenüber ist im Fall einer Spaltung eine zweistufige Anteilsberechnung erforderlich und zwar

- erstens auf Ebene der Körperschaft (Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung bestehenden Vermögen);
- zweitens auf Ebene der übernehmenden PersGes. (Anteile entsprechend den gesellschaftsvertraglichen Regelungen).

Einstweilen frei.

81–83

V. Bescheinigungsverfahren (Abs. 3 Sätze 4 und 5)

1. Persönlicher Anwendungsbereich

84

Abs. 3 Satz 4 erlegt der leistenden Körperschaft die Pflicht auf, der Empfängerin bestimmte Angaben nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu bescheinigen.

Leistende Körperschaft: Hierbei handelt es sich um diejenige Körperschaft, welche die Gewinnausschüttung vornimmt, dh. insbes. KapGes. sowie Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.

Personenvereinigung: Obwohl der Gesetzeswortlaut ausschließlich Körperschaften nennt, besteht uE die Verpflichtung zur Ausstellung der Bescheinigung auch für diejenigen Personenvereinigungen, welche in den persönlichen Anwendungsbereich des § 37 (vgl. Anm. 4) fallen. Denn auch sie können eine KStMinderung in Anspruch nehmen.

Empfängerin: Unter Empfängerin ist uE diejenige Körperschaft bzw. Personenvereinigung zu verstehen, welcher zum Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses die Anteile an dem Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gem. § 39 AO bzw. die Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG als Nießbraucher oder Pfandgläubiger zuzurechnen sind (§ 20 Abs. 2a EStG). Unerheblich ist demgegenüber, wem die Gewinnausschüttungen tatsächlich zufließen. Ob dann bei dieser Körperschaft bzw. Personenvereinigung eine Nachsteuer ausgelöst wird, ist eine gesondert zu beurteilende Frage (vgl. zur Veräußerung oder Abtretung von Dividendenscheinen Anm. 71).

Bei Investmentfonds ist Empfängerin die Investmentgesellschaft und nicht das einzelne Sondervermögen, damit diese ihren Angabepflichten gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. h InvStG nachkommen kann.

Umfang und Dauer der Verpflichtung: Die Verpflichtung der leistenden Körperschaft zur Ausstellung der Bescheinigung besteht nur dann und insoweit, als zu den Anteilseignern Körperschaften bzw. Personenvereinigungen („Empfängerin“) zählen. Soweit natürliche Personen Anteilseigner sind, besteht eine solche Verpflichtung nicht. Gleichwohl kann die leistende Körperschaft auch an solche Personen eine Bescheinigung erteilen. Bei Publikumsgesellschaften wäre es mit einem nicht zu vertretenden Arbeitsaufwand verbunden, wenn zwischen den einzelnen Gruppen von Anteilseignern unterschieden werden müßte.

Die Verpflichtung entfällt, sobald die Gewinnausschüttungen bei der leistenden Körperschaft nicht mehr, auch nicht mehr teilweise, zu einer KStMinderung gem. Abs. 2 führen, zB weil das KStGuthaben vor Ablauf der 18jährigen Übergangsfrist vollständig aufgebraucht ist. Allerdings wird aufgrund der durch Abs. 2a Nr. 2 eingeführten Verteilung und Deckelung der KStMinderung diese Verpflichtung für diejenigen Körperschaften und Personenvereinigungen bis zum Ende des 18jährigen Übergangszeitraums fortbestehen, bei denen das KStGut-

haben mit Beginn des KStMoratoriums noch nicht vollständig aufgebraucht wurde.

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

- ▷ *Gebören die Anteile zum Gesamthandsvermögen der PersGes.*, gleichgültig, ob es sich um eine Mitunternehmenschaft oder um eine vermögensverwaltende PersGes. handelt, kann über die stl. Zurechnung der Gewinnausschüttung nur im Rahmen der gesonderten Feststellung des Gewinns der PersGes. entschieden werden. Die leistende Körperschaft hat deshalb eine zusammenfassende Bescheinigung auf den Namen der PersGes. aufzustellen;
- ▷ *gehören die Anteile dagegen zum SonderBV* des Mitunternehmers, ist die StBescheinigung auf den Namen des Gesellschafters auszustellen.

Bescheinigung bei Umwandlungen: Da sich Satz 4 an Satz 3 anschließt, ist davon auszugehen, daß eine Bescheinigung auch im Fall einer Umwandlung auszustellen ist. Problematisch ist dies insbes. dann, wenn infolge einer Umwandlung die übertragende Körperschaft erlischt (zB bei Verschmelzung, Formwechsel oder Aufspaltung). Da zB im Fall einer Verschmelzung die übertragende Körperschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende PersGes. übergeht, sind die für die Mitunternehmer der übernehmenden PersGes. erforderlichen Daten in die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung aufzunehmen (glA DÖRSCH in DEJPW, § 37 Rn. 86).

85 2. Inhalt, Form sowie Bedeutung der Bescheinigung

Angaben: Abs. 3 Satz 4 schreibt die Bescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Muster vor. Diese Bescheinigung hat die folgenden Angaben zu enthalten:

- ▷ *Namen und Anschrift des Anteilseigners (Nr. 1):* Diese Angaben entsprechen § 44 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG 1999. Sie dienen dazu, den Empfänger eindeutig feststellen zu können. Weicht die in der StBescheinigung angegebene Anschrift des Anteilseigners von derjenigen ab, unter der er bei seinem VeranlagungsFA geführt wird, ist diese Abweichung unerheblich, solange an der Identität der Person kein Zweifel besteht. UE ist bei einer fehlerhaften Bezeichnung der empfangenden Körperschaft gem. Nr. 1 nicht die fälschlicherweise genannte Körperschaft zur Erhöhung der KSt. bzw. des KStGuthabens verpflichtet. Allerdings hat diese fehlerhaft bezeichnete Körperschaft den Nachweis zu erbringen, daß sie nicht Anteilseignerin der Körperschaft gem. § 20 Abs. 2a EStG zum Zeitpunkt der Fassung des Gewinnverteilungsbeschlusses war. Dasselbe gilt für Personenvereinigungen. Die Bescheinigung ist zu berichtigen, ggf. nach Vernichtung der Erstaussfertigung neu zu erteilen, damit bei der tatsächlichen Empfängerin die Nachbesteuerung durchgeführt werden kann;
- ▷ *Höhe des in Anspruch genommenen KStMinderungsbetrags (Nr. 2):* Dieser Bestandteil der amtlichen Bescheinigung ist neu. Sie ähnelt der Bescheinigung der unter dem Anrechnungsverfahren gem. § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 EStG aF anrechenbaren KSt. (§ 44 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 KStG 1999);
- ▷ *Zahlungstag (Nr. 3):* Dies entspricht § 44 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG 1999. Darunter ist der Tag zu verstehen, an dem die Körperschaft ihre Leistungen an die Anteilseigner erbracht hat. Wie bei § 44 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG 1999 muß dieser Tag nicht zwingend mit dem Tag des Zuflusses der Einnahmen

bei den Anteilseignern übereinstimmen. Regelmäßig wird dies aber der Fall sein.

Nach der ursprünglichen Gesetzesfassung war ferner die Höhe der Leistungen zu bescheinigen. Diese Angabepflicht entfiel durch das UntStFG, da die Höhe der Leistungen für die Nachsteuer keine Bedeutung hat, sondern ausschließlich die KStMinderung. Diese ist wegen der betragsgleichen Erhöhung des KStGuthabens und der KSt. bei der Empfängerin materiell die allein entscheidende Größe.

Bedeutung der Bescheinigung: Die Bescheinigung gem. Abs. 3 Satz 4 ist zwar kein Tatbestandsmerkmal und damit keine Voraussetzung für die Erhöhung der KSt. sowie des KStGuthabens auf Ebene der Empfängerin. Sie dient vielmehr lediglich der Erleichterung des Nachweises, da nur die leistende Körperschaft über die notwendigen Informationen zur Höhe der KStMinderung verfügt. Gleichwohl ist für die praktische Handhabung der Nachsteuerregelung die Bescheinigung von eminenter Wichtigkeit. Denn sie stellt das Bindeglied zwischen der ausschüttenden Körperschaft/Personenvereinigung und dem Ausschüttungsempfänger dar. Darüber hinaus dient sie als Beweismittel. Vor allem bei Publikumsgesellschaften/Investmentfonds werden die Anteilseigner/Anleger überhaupt erst aufgrund der Bescheinigung Kenntnis davon bekommen, ob auf Ebene der ausschüttenden Körperschaft eine KStMinderung eingetreten ist oder nicht. Aufgrund der großen praktischen Bedeutung der Bescheinigung ordnet die FinVerw. einen verstärkten Informationsaustausch zwischen den einzelnen zuständigen FÄ an (vgl. Anm. 86).

Keine Festschreibung der Bescheinigung: Da in Satz 5 ausschließlich auf § 27 Abs. 3 Satz 2, Abs. 4 und 5 verwiesen wird, nicht aber auf § 27 Abs. 1 Satz 5, der die Festschreibung einer Bescheinigung über das stl. Einlagekonto vorsieht, ist davon auszugehen, daß die Bescheinigung zu ändern ist, wenn sie sich nachträglich als fehlerhaft herausstellt (vgl. Anm. 86).

3. Entsprechende Geltung von § 27 Abs. 3 Satz 2, Abs. 4 und 5

86

Im Rahmen des UntStFG wurden die verfahrensrechtlichen Vorschriften für das Bescheinigungsverfahren überarbeitet und präzisiert. Während die im StSenkG enthaltene Verweisung auf § 27 Abs. 2 bis 5 als teilweise mißglückt und überflüssig anzusehen war, sind die Vorschriften nunmehr aufeinander abgestimmt.

§ 27 Abs. 3 enthält die Vorschriften zum Bescheinigungsverfahren für das stl. Einlagekonto. Eine Verweisung auf § 27 Abs. 3 Satz 1 erübrigt sich, da Abs. 3 Satz 4 die Angaben im einzelnen umschreibt, welche die Körperschaft bzw. Personenvereinigung für Zwecke der KStMinderung zu bescheinigen hat und die Höhe der Leistung (s. § 27 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2) für die Nachsteuer ohne Bedeutung ist. Dementsprechend wurde diese Angabe zwischenzeitlich gestrichen (vgl. Anm. 85). § 27 Abs. 3 Satz 2 sieht vor, daß die Bescheinigung nicht unterschrieben zu werden braucht, wenn sie in einem maschinellen Verfahren ausgedruckt worden ist und den Aussteller erkennen läßt. Diese Erleichterung gilt auch für das Bescheinigungsverfahren gem. Abs. 3 Satz 4.

§ 27 Abs. 4 betrifft den Fall, daß die Leistung (Gewinnausschüttung etc.) einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft von der Vorlage eines Dividendenscheins abhängig ist und diese Leistung für Rechnung der Körperschaft durch ein inländ. Kreditinstitut erbracht wird. In diesen Fällen hat das Kreditinstitut das Bescheinigungsverfahren durchzuführen. Mit der Verweisung auf § 27 Abs. 4 wird si-

chergestellt, daß auch das Bescheinigungsverfahren des Abs. 3 Satz 4 über Kreditinstitute abgewickelt werden kann. Aus der Bescheinigung des Kreditinstituts muß hervorgehen, für welche KapGes. bzw. Körperschaft die Leistung erbracht wird, dh. wer der Schuldner der Kapitalerträge ist. Zur Ausstellung der Bescheinigung sind ebenfalls inländ. Zweigniederlassungen von ausländ. Kreditinstituten zugelassen.

Nach § 27 Abs. 5 haftet der Aussteller einer nicht ordnungsgemäßen Bescheinigung für die aufgrund dieser Bescheinigung verkürzten Steuern oder zu Unrecht gewährten Steuervorteile. Dies gilt entsprechend für das Bescheinigungsverfahren gem. Abs. 3 Satz 4, wenn aufgrund einer fehlenden oder fehlerhaften Bescheinigung bei der Empfängerin eine Erhöhung der KSt. sowie des -Guthabens nicht vorgenommen werden kann. Problematisch ist, daß der Gesetzgeber davon abgesehen hat, in der Verweisung auch auf § 27 Abs. 1 Satz 5 Bezug zu nehmen. Danach bleibt die in der Bescheinigung zugrunde gelegte Verwendung des stl. Einlagekontos unverändert, wenn für die Leistungen der KapGes. bzw. Körperschaft die Minderung des Einlagekontos bescheinigt wurde. Diese fehlende Bezugnahme bedeutet für die ausschüttende Körperschaft bzw. Personenvereinigung, daß sie die Bescheinigung für die Verwendung des KStGuthabens neu ausstellen muß, sofern sich zu einem späteren Zeitpunkt herausstellen sollte, daß die ursprüngliche Bescheinigung fehlerhaft war (zB wird im Rahmen einer Betriebsprüfung festgestellt, daß eine Gewinnausschüttung nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß erfolgte und damit nicht zur KStMinderung qualifizierte). In diesen Fällen ist die ausschüttende Körperschaft/Personenvereinigung zur Berichtigung der Bescheinigung verpflichtet. Für die Empfängerin stellt die geänderte Bescheinigung eine neue Tatsache bzw. ein neues Beweismittel dar, so daß deren KStVeranlagung sowie deren Feststellungsbescheid über das KStGuthaben innerhalb der Festsetzungsfrist unter den allgemeinen Voraussetzungen für neue Tatsachen bzw. Beweismittel geändert werden können (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 42). Dieses Resultat entspricht in etwa § 44 Abs. 5 Satz 3 KStG 1999. Diese Norm sah vor, daß ein Aussteller dann nicht haftet, wenn er die fehlerhafte Bescheinigung zurückgefordert und durch eine berichtigte Bescheinigung ersetzt hat (§ 44 Abs. 4 KStG 1999). Diesbezüglich besteht uE dringender Korrekturbedarf des Gesetzgebers. Zumindest ist die FinVerw. aufgefordert, bis zu einer gesetzlichen Ergänzung die Regelung in § 44 Abs. 4 KStG 1999 auf das Bescheinigungsverfahren gem. § 27 und damit entsprechend bei Abs. 3 Satz 4 analog anzuwenden. Das BMF-Schr. v. 4.6.2003 (BStBl. I 2003, 366 Rn. 22 ff.) äußert sich zu diesem Problembereich bedauerlicherweise nicht.

Die Verpflichtung zur Neuausstellung stellt insbes. Publikumsgesellschaften sowie Investmentfonds vor nahezu unlösbare praktische Probleme. Publikumsgesellschaften werden wohl aus Praktikabilitätsgründen häufig einen Haftungsbescheid gem. Abs. 3 Satz 5 iVm. § 27 Abs. 5 Satz 1 akzeptieren, bevor die ausgestellten Bescheinigungen kostenaufwendig wieder zurückgefordert und neu ausgestellt werden. Die Betriebsprüfer wurden aufgefordert zu prüfen, ob Publikumsgesellschaften die Angaben über eine in Anspruch genommene KStMinderung zutreffend an die Kreditinstitute weitergeleitet haben (vgl. OFD Magdeburg v. 10.2.2005, DStR 2005, 921 [922]).

Erhöhter Kontrollaufwand: Die Bedeutung der Bescheinigung für den Ausschüttungsempfänger sowie die fehlende Festschreibung macht für die FinVerw. umfangreiche und kostenintensive Kontrollmaßnahmen erforderlich. Fehler im Bescheinigungsverfahren sollen durch einen erhöhten Informationsaustausch

gering gehalten werden (OFD Magdeburg v. 19.12.2002, GmbHR 2003, 310). So sind die FA aufgefordert, immer Kontrollmitteilungen zu versenden, wenn eine KStMinderung in Anspruch genommen wird und Empfänger der Ausschüttung eine Ausschüttungskörperschaft oder eine PersGes. ist. Das FA des Ausschüttungsempfängers hat bei Ausschüttungskörperschaften die Anlage WA zu prüfen, bei PersGes. die Anlage FE-K zu kontrollieren bzw. den Vordruck ESt 4 B-FE K 1/2 auszufüllen. Aus Praktikabilitätsgründen wurde eine Bagatellgrenze von 2500 € für das in Anspruch genommene KStGuthaben eingeführt (OFD Magdeburg v. 10.2.2005, DStR 2005, 921 [922]). Sollten die Kontrollen ergeben, daß die Nachsteuer gem. Abs. 3 nicht in richtiger Höhe bei den Ausschüttungsempfängern festgesetzt wurde, hat eine Mitteilung an das für die ausschüttende Gesellschaft zuständige FA zu ergehen, damit dieses wiederum die Voraussetzungen für einen Haftungsbescheid prüfen kann (FinBeh. Hamb. v. 10.7.2003, GmbHR 2003, 1154).

4. Sonderfall: Bezüge mit Mehrfachverwendung

87

§ 28 Abs. 3 KStG 1999 schrieb gesetzlich die Reihenfolge vor, in der das damalige vEK als für Gewinnausschüttungen verwendet galt. Die Reihenfolge orientierte sich an der Vorbelastung der einzelnen vEK-Bestandteile. Eine in diesem Maße abgestimmte Verwendungsreihenfolge findet sich weder in den endgültigen Regelungen noch in den Übergangsvorschriften zum Halbeinkünfteverfahren. Lediglich § 38 Abs. 1 Satz 4 bzw. § 27 Abs. 1 Satz 3 enthalten gesetzliche Normierungen zu einer nachrangigen Verwendung des vormaligen EK 02 bzw. stl. Einlagekontos. Gleichwohl gibt es noch eine Verwendungsreihenfolge, wenn auch in abgeschwächter Form (vgl. insbes. DÖTSCH/PUNG, DD Beil. Nr. 10/2000, 19; DÖTSCH in DEJPW, § 27 Rn. 13; BLÜMICH/DANIELSING, § 38 Rn. 11; NEU/NEUMANN/NEUMAYER, EStB/GmbH-StB 2000, Sonderheft, 22). Positiv ist daran, daß Gewinnausschüttungen zunächst eine KStMinderung auslösen (vgl. RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2000, 353 [360]; zu einer zusammenfassenden Darstellung der Gliederung und Veränderung des stl. Eigenkapitals einer KapGes. durch Gewinnausschüttungen, Umwandlungsvorgängen etc. RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2002, 105 [110 f.]):

- Verwendung der Rücklagen, in denen KStGuthaben (§ 37) repräsentiert ist, für Gewinnausschüttungen, welche den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechen;
- Verwendung des neutralen Vermögens, dh. sonstiger Rücklagen (Altrücklagen aus EK 30 sowie EK 01/03, vgl. § 36 Anm. 90 ff., sowie stpfl. und stfreie Gewinne ab den Wj. 2001 bzw. 2001/2002), für alle Gewinnausschüttungen bzw. sonstigen Leistungen, soweit sie aus dem ausschüttbaren Gewinn gem. § 27 Abs. 1 Satz 4 (Eigenkapital gem. StBil. abzüglich gezeichnetes Kapital sowie abzüglich [positives] stl. Einlagekonto) finanziert werden können;
- Verwendung von vormaligem EK 02 für offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie sonstige Leistungen nach § 38 Abs. 1 Satz 4, soweit der ausschüttbare Gewinn abzüglich des Bestands an EK02 nicht ausreicht;
- Verwendung des stl. Einlagekontos gem. § 27 Abs. 1 Satz 3, soweit der ausschüttbare Gewinn nicht genügt.

Wie unter dem Regime des kstl. Anrechnungsverfahrens kann sich bei Gewinnausschüttungen während des Übergangszeitraums gleichzeitig eine KStMinderung, eine -Erhöhung sowie Verringerung des stl. Einlagekontos ergeben. Diese Fälle treten dann ein, wenn (zu Sonderfällen vgl. SEMMLER, DStR 2002, 391 ff.)

- Gewinnausschüttungen die Höhe des ausschüttbaren Gewinns (ggf. abzüglich des Bestands an EK 02) übersteigen;
- ordentliche Gewinnausschüttungen und vGA sowie sonstige Leistungen zusammenzutreffen, da KStMinderungen ausschließlich durch ordentliche Gewinnausschüttungen (zu Ausnahmefällen vgl. Anm. 19) ausgelöst werden, während eine KStErhöhung bzw. Verminderung des stl. Einlagekontos auch durch eine vGA und sonstige Leistung hervorgerufen werden können.

Beispiel: Die X-GmbH weist zum 31.12.2006 folgendes Eigenkapital in ihrer Handels-/Steuerbilanz aus:

Stammkapital	100 000
Kapitalrücklage	200 000
Gewinnrücklagen	850 000
Jahresfehlbetrag 2006	-150 000
Eigenkapital	1 000 000

Bestände des KStGuthaben, EK02, stl. Einlagekontos zum 31.12.2006:

KStGuthaben	100 000
Bestand an EK 02	200 000
steuerliches Einlagekonto	250 000

Im Wj. 2007 beschließt die Gesellschafterversammlung der X-GmbH (nach vorheriger Auflösung der Kapital- und Gewinnrücklagen) eine Gewinnausschüttung in Höhe von 800 000 €.

	Vorspalte	KSt-Guthaben	EK 02	Stl. Einlagekonto	KSt-Festsetzung
1. KStMinderung (§ 37 KStG)					
<i>Anfangsbestand 31.12.20.06</i>		100 000			
Restzeitraum (Jahre)	13				
KSt-Minderung (Abs. 2)		-133 333			
maximal jedoch (Abs. 2a)		-7 692			-7 692
2. KStErhöhung (§ 38 KStG)					
<i>Anfangsbestand 31.12.2006</i>			200 000		
Leistungen gem. § 38	800 000				
Eigenkapital lt. Steuerbilanz	1 000 000				
abzgl. Nennkapital	-100 000				
abzgl. stl. Einlagekonto	-250 000				
ausschüttbarer Gewinn	650 000				
abzüglich Bestand an EK 02	-200 000				
verminderter ausschüttbarer Gewinn	450 000				
Differenz zur Leistung gem. § 38	350 000				
Minderung Bestand an EK 02 (7/10)	-140 000		-140 000		
KSt-Erhöhung (3/7) aus Mind. EK02	-60 000		-60 000		60 000

	Vorspalte	KSt-Gut- haben	EK 02	Stl. Einla- gekonto	KSt-Fest- setzung
3. Steuerliches Einlagekonto (§ 27)					
<i>Anfangsbestand 31.12.2006</i>				250 000	
Leistungen gem. § 27	800 000				
Eigenkapital lt. Steuerbilanz	1 000 000				
abzgl. Nennkapital	-100 000				
abzgl. stl. Einlagekonto	-250 000				
ausschüttbarer Gewinn	650 000				
Differenz zur Leistung gem. § 27 (= Minderung stl. Einlage- konto)	150 000			-150 000	
4. Endbestände 31.12.2006/ KStÄnderung 2006		92 308	0	100 000	52 308

Aus dieser Mehrfachverwendung bzw. -qualifikation ergeben sich Besonderheiten für die Bescheinigung und die Nachsteuer gem. Abs. 3.

Nebeneinander von Körperschaftsteuererminderung und Reduzierung des steuerlichen Einlagekontos: Wie sich aus dem vorstehenden Beispiel ersehen läßt, können durch ordentliche Gewinnausschüttungen sowohl eine KStMinderung als auch eine Reduzierung des stl. Einlagekontos ausgelöst werden. Beide Vorgänge sind von der leistenden Körperschaft der Empfängerin zu bescheinigen, gem. Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 für die KStMinderung, gem. § 27 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 für die Minderung des stl. Einlagekontos. Trotz dieser gesetzlichen Vorschriften, trotz der vorrangigen Verwendung einer Gewinnausschüttung für eine KStMinderung und obwohl der amtliche Vordruck VE 8 (Halbeinkünfteverfahren) Raum für beide Bescheinigungen vorsieht, hat nach Auffassung der Fin-Verw. (BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 368 Rn. 25; zu einer eingehenden Darstellung vgl. DÖTSCH/PUNG, DB 2003, 2514 [2516]) die leistende Körperschaft lediglich eine Bescheinigung für die Minderung des stl. Einlagekontos auszustellen, während eine KStMinderung entgegen Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 nicht auszuweisen ist.

Eine gleichzeitige Verwendung der Gewinnausschüttung oder dergleichen zur Realisierung des KStGuthabens und zum Verbrauch des stl. Einlagekontos liegt dann vor, wenn die Summe aus dem 6fachen des KStMinderungsbetrags und der Verwendung des Einlagekontos höher ist als die tatsächliche Gewinnausschüttung der Gesellschaft im Wj. (vgl. OFD Magdeburg v. 10.2.2005, DStR 2005, 921 [922 f.] mit Beispiel). Die Gewinnausschüttung reicht in diesen Fällen nicht aus, um die KStMinderung und das Einlagekonto vollständig aufzubrauchen.

Nachdem die StBescheinigung für die Empfängerin Grundlage zur Ermittlung der Nachsteuer gem. Abs. 3 ist, löst damit eine Gewinnausschüttung mit Mehrfachverwendung keine Nachsteuer bei der Empfängerin aus. Im Ergebnis verdrängt die Qualifizierung einer ordentlichen Gewinnausschüttung als (teilweise) Minderung des stl. Einlagekontos den Charakter als Dividende. Während DÖTSCH (in DEJPW, § 37 Rn. 73) darauf hinweist, daß diese Gesetzesinterpretation nicht zwingend war, begründen LORNSSEN-VEIT/MÖBUS (BB 2003, 1154

[1158]) dieses Ergebnis unter Bezugnahme auf das BMF-Schr. v. 28.4.2003 (BStBl. I 2003, 292 Rn. 6) damit, daß die Einlagenrückgewähr zunächst zu einer stneutralen Kürzung des Beteiligungsbuchwerts und eine darüber hinausgehende Zahlung zu stfreien Einnahmen gem. § 8b Abs. 2 und nicht Abs. 1 führt. Unabhängig von dieser Diskussion ist die von der FinVerw. getroffene Regelung unter dem Gesichtspunkt zu begrüßen, daß sie Abgrenzungsprobleme vermeidet, welche Qualifikation Vorrang hat.

Diese für den Stpfl. vorteilhafte Regelung der FinVerw. gilt indessen nicht, sofern eine KStMinderung gem. § 37 mit einer KStErhöhung gem. § 38 zusammenrifft. Insofern verbleibt es entsprechend dem Gesetzeswortlaut bei der Bescheinigungspflicht für die leistende Körperschaft. Die gleichzeitige KStErhöhung verdrängt damit also nicht die Nachsteuerpflicht auf Ebene der Empfängerin (glA DÖRSCH in DEJPW, § 37 Rn. 73; BOTT in ERNST & YOUNG, § 37 Rn. 57). Dies ist auch konsequent, da die KStErhöhung bei der leistenden Körperschaft entgegen §§ 27, 37 keine Folgewirkungen bei der Empfängerin zeitigt.

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

Keine Nachsteuerregelung bei gemeinnützigen Körperschaften: Satz 6 bestimmt, daß die Sätze 1–4 (Nachsteuerregelung) nicht für stbefreite Körperschaften und Personenvereinigungen iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9, dh. gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Institutionen, gelten, soweit die Einnahmen in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen, für den die StBefreiung ausgeschlossen ist. Abs. 3 Satz 6 Halbs. 2 wiederholt insofern inhaltlich § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2. Stpfl. ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb dann, wenn er erstens kein Zweckbetrieb iSd. § 65 AO ist und die Einnahmen einschließlich USt. insgesamt 30 678 € im Jahr übersteigen (§ 64 Abs. 3 AO).

FROTSCHER (in FROTSCHER/MAAS, § 37 Rn. 43 f.) kritisiert, daß diese gesetzliche Regelung einer Logik entbehre, weil

- § 5 Abs. 2 Nr. 3 die StBefreiung für Fälle des § 37 versage und
- Ausschüttungen, die in den stbefreiten Bereich der gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Körperschaften fallen, dadurch stpfl. werden. Im Gegensatz dazu werden die Ausschüttungen, sollten sie dem stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen sein, durch die Anordnung von Satz 6 stbefreit.

Diese Kritik ist zweifelsohne berechtigt. Ihr läßt sich aber durch eine gesetzssystematische Auslegung begegnen, indem eine Unterteilung vorgenommen wird in Körperschaften, die (vgl. Anm. 69)

- entweder in vollem Umfang stbefreit sind oder die Ausschüttungen in ihrem stfreien Bereich anfallen;
- partiell kstpfl. sind, jedoch selbst keine Leistungen erbringen können, welche bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG zählen;
- partiell kstpfl. mit ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben sind, die Ausschüttungen auch dort anfallen, es sich jedoch um gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Körperschaften handelt;
- partiell mit ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb kstpfl. sind, sie nicht zu den gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Körperschaften zählen, aber

Leistungen erbringen können, die bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG zählen.

Im zuletzt genannten Fall sind die im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallenden Einnahmen stpfl. Diese Unterscheidung zu den gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Institutionen ist für Körperschaften sachgerecht, welche Ausschüttungen an Anteilseigner vornehmen können, ohne ihre Steuerprivilegien zu verlieren. Sie ist wenig sachgerecht hingegen für Körperschaften, welche im Fall von Gewinnausschüttungen ihre Steuerprivilegien verlieren würden. Für diese Gruppe ist die FinVerw. aufgefordert, im Einzelfall durch die Anwendung von Billigkeitsmaßnahmen (§§ 163, 227 AO) die Nachsteuerregelung nicht zur Anwendung gelangen zu lassen.

Nichtgeltung von Satz 5: Offenbar handelt es sich um ein gesetzgeberisches Versehen, daß Satz 6 lediglich den Ausschluß der Sätze 1–4 vorschreibt und nicht auch Satz 5 mit einbezieht. Dieses Versehen ist allerdings ohne praktische Relevanz. Satz 5 setzt seinerseits die Anwendung der Sätze 1–4 voraus, welche aber durch Satz 6 ausgeschlossen sind. Somit kommt Satz 5 in Fällen des Satzes 6 ebenfalls nicht zur Geltung.

