

§ 38

Körperschaftsteuererhöhung

idF des KStG v. 15. 10. 2002 (BGBl. I, 4144; BStBl. I, 1169),
geändert durch StVergAbG v. 16. 5. 2003 (BGBl. I, 660; BStBl. I, 321)

(1) ¹Ein positiver Endbetrag im Sinne des § 36 Abs. 7 aus dem Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) ist auch zum Schluss der folgenden Wirtschaftsjahre fortzuschreiben und gesondert festzustellen. ²§ 27 Abs. 2 gilt entsprechend. ³Der Betrag verringert sich jeweils, soweit er als für Leistungen verwendet gilt. ⁴Er gilt als für Leistungen verwendet, soweit die Summe der Leistungen, die die Gesellschaft im Wirtschaftsjahr erbracht hat, den um den Bestand des Satzes 1 verminderten ausschüttbaren Gewinn (§ 27) übersteigt. ⁵Maßgeblich sind die Bestände zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs.

(2) ¹Die Körperschaftsteuer des Veranlagungszeitraums, in dem das Wirtschaftsjahr endet, in dem die Leistungen erfolgen, erhöht sich um 3/7 des Betrags der Leistungen, für die ein Teilbetrag aus dem Endbetrag im Sinne des Absatzes 1 als verwendet gilt. ²Die Körperschaftsteuererhöhung mindert den Endbetrag im Sinne des Absatzes 1 bis zu dessen Verbrauch. ³Satz 1 ist letztmalig für den Veranlagungszeitraum anzuwenden, in dem das 18. Wirtschaftsjahr endet, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, auf dessen Schluss nach § 37 Abs. 1 Körperschaftsteuerguthaben ermittelt werden.

(3) ¹Die Körperschaftsteuer wird nicht erhöht, soweit eine von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft Leistungen an einen unbeschränkt steuerpflichtigen, von der Körperschaftsteuer befreiten Anteilseigner oder an eine juristische Person des öffentlichen Rechts vornimmt. ²Der Anteilseigner ist verpflichtet, der ausschüttenden Körperschaft seine Befreiung durch eine Bescheinigung des Finanzamts nachzuweisen, es sei denn, er ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts. ³Das gilt nicht, soweit die Leistung auf Anteile entfällt, die in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehalten werden, für den die Befreiung von der Körperschaftsteuer ausgeschlossen ist, oder in einem nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betrieb gewerblicher Art.

Autor: Frank **Ommerborn**, Steuerberater, Flick Gocke Schaumburg, Bonn
Mitherausgeber: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Düsseldorf

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 38

	Anm.		Anm.
I. Überblick zu § 38	1	V. Verhältnis des § 38 zu anderen Vorschriften	5
II. Rechtsentwicklung des § 38	2	VI. Verfahrensfragen des § 38	6
III. Bedeutung des § 38	3		
IV. Geltungsbereich des § 38	4		

Erläuterungen zu Abs. 1:
Ermittlung und Fortschreibung des EK 02-Bestands

	Anm.		Anm.
I. Überblick zu Abs. 1	20	5. Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln	28
II. Ausgangspunkt: Ermittlung, Feststellung und Fortschreibung des EK 02-Bestands (Abs. 1 Satz 1)		6. Keine Körperschaftsteuererhöhung bei fehlendem Steuerbilanz-eigenkapital	29
1. Ermittlung des EK 02-Bestands	21	7. Eine offene Gewinnausschüttung kann zur Körperschaftsteuermin-derung und Körper-schaftsteuererhöhung führen	30
2. Gesonderte Feststellung und Fortschreibung des EK 02-Bestands	22	8. Unschärfen bei Verlust-rücktrag und Vortrag beim Systemwechsel vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünftever-fahren	31
III. Feststellungsverfahren (Abs. 1 Satz 2)	23	9. Weder Moratoriumszeit-raum noch Begrenzung der KStErhöhung iSv. § 37 Abs. 2 a eingeführt	32
IV. Verringerung des EK 02-Bestands (Abs. 1 Sätze 3–5)			
1. Verringerung des EK 02-Bestands durch Leistungen	24		
2. Begriff der Leistungen	25		
3. Im Wirtschaftsjahr erbrachte Leistungen	26		
4. Strategien zum Erhalt des EK 02-Bestands	27		

Erläuterung zu Abs. 2:
Ermittlung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags sowie erst- und letztmalige gesonderte Feststellung

	Anm.		Anm.
I. Überblick zu Abs. 2	40	2. Körperschaftsteuererhö-hung um 3/7	42
II. Zeitpunkt der Körper-schaftsteuererhöhung um 3/7 (Abs. 2 Satz 1)		III. Minderung des EK 02-Bestands bis zu dessen Verbrauch (Abs. 2 Satz 2)	43
1. Zeitpunkt der Körper-schaftsteuererhöhung	41		

	Anm.		Anm.
IV. Letztmalige Körperschaftsteuererhöhung (Abs. 2 Satz 3)		2. Letztmalige Feststellung des EK 02-Bestands	45
1. Erstmalige Feststellung des EK 02-Bestands	44	3. Nullfeststellung	46

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Ausschüttung von steuerbefreiten Körperschaften an steuerbefreite Körperschaften**

	Anm.		Anm.
I. Überblick zu Abs. 3	50	4. Verringerung des EK 02-Bestands auch ohne Körperschaftsteuererhöhung	54
II. Keine Körperschaftsteuererhöhung (Abs. 3 Satz 1)		5. Begünstigte Anteilseigner	55
1. Bedeutung des Abs. 3 . . .	51	III. Bescheinigungsnachweis (Abs. 3 Satz 2)	56
2. Von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft	52	IV. Nichtanwendung des Abs. 3 (Abs. 3 Satz 3)	57
3. Vornahme von Leistungen	53		

Allgemeine Erläuterungen zu § 38

Schrifttum: DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, Verlustvor- und -rücktrag beim Übergang zum neuen Körperschaftsteuersystem, DStR 2001, 641; HOFFMANN, Die „EK 02-Falle“ von 2001 bis 2015, GmbH-StB 2001, 34; LANG, Körperschaftsteuererhöhung und -minderung bei offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen während der fünfzehnjährigen Übergangszeit, DB 2001, 2110; PRINZ, Leitgedanken zum Übergang des verwendbaren Eigenkapitals auf das neue Körperschaftsteuersystem und zur Ausschüttungspolitik, FR 2001, 125; SCHINDLER, Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform auf steuerbefreite Körperschaften, DB 2001, 448; SEIFERT, Zum Gesetz der Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrecht, StuB 2001, 1120; LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, Steueränderungen zum 1. 1. 2002 im Unternehmensbereich, DB 2002 Beil. 1; RÖDDER/SCHUMACHER, UntStFG: Wesentliche Änderungen des verkündeten Gesetzes gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2002, 106; SEMMLER, Körperschaftsteuererhöhung nach dem KStG 2001 für Gewinnausschüttungen, die dem Anrechnungsverfahren unterliegen DStR 2002, 391; OTT, Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung von Körperschaftsteuer-Guthabenüberhängen bei Umwandlung von Kapital- in Personengesellschaften nach den Änderungen des UmwStG durch UntStFG, INF 2002, 107; WARNKE, Körperschaftsteuerlicher Verlustvor- und -rücktrag, EStB 2002, 320; LANG, Das System der Ausschüttungen in der fünfzehnjährigen Übergangszeit, DB 2002, 1793; STRECK/BINNEWIES, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Behandlung des Körperschaftsteuerguthabens von Körperschaften im Rahmen der Systemumstellung vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren, DB 2002, 1956; ZIMMERMANN, Konsequenzen einer unterlassenen handelsrechtlichen Pflichtprüfung bei Kapitalgesellschaften nach neuem Körperschaftsteuerrecht, DStR 2002, 2146; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel 2002/2003 rund um die GmbH, GmbHR 2002, 1157; LORNSEN-VEIT/MÖBUS, Erhebliche Einschränkung bei der Nutzung des Körperschaftsteuer-Guthabens durch den neuen § 37 Abs. 2a KStG, BB 2003, 1154.

1

I. Überblick zu § 38

Die durch das StSenkG v. 23. 10. 2000 (BGBl. I, 1433; BStBl. I, 1428) neugeschaffene Vorschrift des § 38 gehört zu den Sonderregelungen des Sechsten Teils des KStG, die den Übergang des kstl. Anrechnungsverfahrens zum Halbeinkünfteverfahren regeln. In § 38 wird geregelt, wann eine Ausschüttung der KapGes. im zunächst 15-, heute 18-jährigen Übergangszeitraum zu einer KStErhöhung führt. Betroffen sind die zum 31. 12. 2000 vorhandenen positiven Bestände des EK 02.

Abs. 1 regelt, die Feststellung und Fortschreibung des EK 02-Bestands. Darüber hinaus wird in Abs. 1 geregelt, durch welche Leistungen der EK 02-Bestand als verwendet gilt.

Abs. 2 bestimmt, daß sich die KSt. um 3/7 der Leistungen in dem VZ erhöht, in dem die Leistungen erfolgen. Ferner wird geregelt, wann letztmals eine KStErhöhung vorzunehmen ist.

Abs. 3 regelt die Ausnahmen der KStErhöhung für Leistungen, durch die der EK 02-Bestand als verwendet gilt.

2

II. Rechtsentwicklung des § 38

StSenkG v. 23. 10. 2000 (BGBl. I, 1433; BStBl. I, 1428): § 38 wurde völlig neu gefaßt. Der bisherige § 38 (Gliederung des Eigenkapitals bei Verschmelzung) entfiel durch die Aufhebung des kstl. Anrechnungsverfahrens.

UntStFG v. 20. 12. 2001 (BGBl. I, 3858; BStBl. I 2002, 35): § 38 wurde überarbeitet und präziser gefaßt. Insbesondere wurden die inhaltlichen und terminologischen Unschärfen bzgl. der Begriffe Ausschüttung, Gewinnausschüttung und erbrachte Leistung beseitigt.

5. StBAG-ÄndG v. 23. 7. 2002 (BGBl. I, 2715; BStBl. I, 714): Der bisherige § 38 Abs. 1 Satz 1 wurde redaktionell überarbeitet. Materiell-rechtliche Änderungen haben sich dadurch nicht ergeben.

StVergAbG v. 16. 5. 2003 (BGBl. I, 660; BStBl. I, 321): Der Übergangszeitraum vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren, in dem eine KStErhöhung möglich ist, wurde entsprechend der Regelung zum KStGuthaben in § 37 auf 18 Jahre verlängert. Ein Moratoriumszeitraum und die Begrenzung der KStMinderung entsprechend § 37 Abs. 2 a wurde für das KStErhöhungspotential nicht eingeführt.

3

III. Bedeutung des § 38

Im kstl. Vollarrechnungsverfahren wurde grds. für Gewinnausschüttungen die Ausschüttungsbelastung iHv. 30 vH vorgenommen (§ 27 Abs. 1 KStG aF). Dies führte, soweit EK 02 als verwendet galt, zu einer KStErhöhung von 3/7 des Ausschüttungsbetrags; das maximal aus dem EK 02 zu finanzierende Ausschüttungspotential wurde entsprechend vermindert (§ 31 Abs. 1 Nr. 1 KStG aF). Nach dem Systemwechsel vom kstl. Vollarrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren ist die Ermittlung der Ausschüttungsbelastung nicht mehr erforderlich. Die KSt. beträgt sowohl für ausgeschüttete als auch für thesaurierte Gewinne 25 vH (§ 23 Abs. 1; für 2003 26,5 vH).

Auch nach dem Systemwechsel soll für Ausschüttungen in der 18-jährigen Übergangszeit eine KStErhöhung von 3/7 auf die vor dem Systemwechsel stfrei vereinnahmten inländischen Vermögensmehrungen (im wesentlichen stfreie Investitionszulagen sowie die Bestände bei den ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen) durchgeführt werden, soweit nach der Verwendungsfiktion EK 02 als verwendet gilt. Insoweit soll verhindert werden, daß die nach altem Recht stfrei vereinnahmten Gewinne nach der Systemumstellung bei der Körperschaft stfrei verbleiben und bei den Anteilseignern nur nach dem Halbeinkünfteverfahren besteuert werden. Dies gilt im Grundsatz auch für Ausschüttungen von stbefreiten Körperschaften. Verläßt eine Leistung jedoch nicht die stfreie Sphäre, wird nach Abs. 3 wie bisher keine KStErhöhung vorgenommen.

Das KStErhöhungspotential erhöht sich nach dem Systemwechsel grds. nicht mehr (Ausnahmen sind im Rahmen von Umwandlungsvorgängen bei der übernehmenden Körperschaft denkbar, § 40). Nach dem Übergangszeitraum von 18 Jahren bleiben die bis dahin noch nicht für Ausschüttungen als verwendet geltenden Einkommensteile endgültig bei der Körperschaft stfrei. Sie werden dann dem so genannten neutralen Vermögen zugerechnet.

IV. Geltungsbereich des § 38

4

Sachlicher Geltungsbereich: § 38 ist eine auf den Übergang vom kstl. Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren zugeschnittene Norm. In ihr wird geregelt, wann das unter dem Regime des Anrechnungsverfahrens gebildete KStErhöhungspotential (früheres EK 02) als verwendet gilt.

Persönlicher Geltungsbereich: Der persönliche Geltungsbereich des § 38 leitet sich aus dem sachlichen Geltungsbereich ab. Obwohl § 38 nicht ausdrücklich bestimmt, wer von der Vorschrift betroffen ist, läßt sich der Personenkreis abgrenzen. § 38 ist anwendbar auf Gesellschaften, die nach dem alten KStRecht verpflichtet waren, ihr Eigenkapital nach § 47 KStG aF zu gliedern. Dies waren im einzelnen:

- unbeschränkt stpfl. KapGes., da auf diese auch die Vorschriften zum kstl. Anrechnungsverfahren anwendbar waren.
- unbeschränkt stpfl. Körperschaften, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören (§ 43 aF). Zu diesen Körperschaften gehören die Genossenschaften und die sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts. Nicht dazu gehören Stiftungen und Anstalten, da diese keine Leistungen iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG erbringen (§ 43 aF Anm. 40).
- unbeschränkt stpfl. Personenvereinigungen, soweit diese Leistungen erbringen, die bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören (§ 36 Anm. R 3).

V. Verhältnis des § 38 zu anderen Vorschriften

5

Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG:

► *Verhältnis zu §§ 27 ff. aF:* §§ 36 ff. treten an die Stelle von §§ 27 ff. aF und führen die früher in § 27 aF geregelte KStMinderung und -Erhöhung in stark modifizierter Form für einen Übergangszeitraum von 18 Jahren fort. § 36 bildet dabei

eine Art Umschaltnorm, anhand derer auf der Grundlage der bisher in § 30 KStG aF geregelten Gliederung des vEK die sog. Endbestände der Teilbeträge des vEK ermittelt werden. Aus diesen leitet sich in der Übergangszeit auch das KStErhöhungspotential iSv. § 38 ab. Die Umgliederung wird bereits auf den 31. 12. 2000 bzw. auf den Schluß des Wj. 2000/2001 vorgenommen. Für Ausschüttungen in 2001 bzw. im Wj. 2001/2002 gelten aber noch die §§ 27 ff. aF, so daß die Endbestände durch in 2001 für 2000 getätigte ordentliche Gewinnausschüttungen noch Änderungen erfahren können. Diese werden nachträglich in die Feststellung der Endbestände nach § 36 einbezogen (Vor § 36 Anm. R 52).

► *Verhältnis zu § 34:* § 34 Abs. 12 regelt die letztmalige Anwendung des kstl. Anrechnungsverfahrens und damit zugleich den zeitlichen Anwendungsbereich des neuen KStRechts und der Übergangsregelungen, zu denen auch die Feststellung und die Verminderung des KStErhöhungsbetrags gehört.

► *Verhältnis zu § 37 Abs. 2 a:* Durch den durch das StVergAbG eingefügten § 37 Abs. 2 a wird für Gewinnausschüttungen, die nach dem 20. 11. 2002 beschlossen worden sind und die nach dem 11. 4. 2003 und vor dem 1. 1. 2006 erfolgen, keine KStMinderung gewährt; eine Verringerung des KStGuthabens erfolgt ebenfalls nicht. Während des Moratoriumszeitraums werden somit die KStGuthaben eingefroren. Im Anschluß an den Moratoriumszeitraum kann das KStGuthaben iHv. 1/6 der ordentlichen Gewinnausschüttung realisiert werden, wobei jedoch die jährliche Inanspruchnahme auf den Betrag begrenzt ist, der sich bei einer linearen Verteilung des zum Ende des vorangegangenen Wj. festgestellten KStGuthabens ergibt. Diese Regelungen gelten für die Mobilisierung der KStErhöhung nicht. Das KStErhöhungspotential kann während des gesamten Übergangszeitraums mobilisiert werden.

► *Verhältnis zu § 40:* Die Folgen für den KStErhöhungsbetrag im Fall einer Verschmelzung oder Spaltung sind in § 40 Abs. 1 und 2 geregelt. Falls eine Vermögensübertragung auf eine stbefreite Körperschaft erfolgt, sind die Folgen des KStErhöhungsbetrags in § 40 Abs. 3 normiert. Die Mobilisierung des KStErhöhungsbetrags im Fall einer Liquidation ergibt sich aus § 40 Abs. 4.

Verhältnis zu den Vorschriften des EStG:

► *Verhältnis zu §§ 3 Nr. 40, 3 c Abs. 2 EStG:* Ebenso wie § 38 ist auch das Halbeinkünfteverfahren erst anwendbar, wenn bei der ausschüttenden Körperschaft gem. § 34 Abs. 12 die Ausschüttungsbelastung nicht mehr herzustellen ist (s. § 52 Abs. 4 b Nr. 1, Abs. 8 a EStG). Für ausgeschüttete Altgewinne, die auf der Ebene der Körperschaft gem. § 38 zu einer KStErhöhung führen, gilt hingegen beim Empfänger § 3 Nr. 40 EStG.

Verhältnis zum UmwStG: Auch das UmwStG mußte an den Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren angepaßt werden. § 10 UmwStG nF ordnet an, daß im Fall des Vermögensübergangs auf eine PersGes. oder natürliche Personen auch der KStErhöhungsbetrag der übertragenden Körperschaft zu einer KStErhöhung im VZ der Umwandlung führt.

In § 38 wird normiert, daß der nach den Umgliederungen des § 36 Abs. 2–6 ermittelte EK 02-Betrag nach § 36 Abs. 7 jährlich gesondert festgestellt und fortgeschrieben wird.

Erläuterungen zu Abs. 1: Ermittlung und Fortschreibung des EK 02-Bestands

I. Überblick zu Abs. 1

20

Satz 1 ordnet die Fortschreibung und gesonderte Feststellung des positiven EK 02-Bestands iSv. § 36 Abs. 7 in den folgenden Wj. an.

Satz 2 regelt durch den Rechtsverweis auf § 27 Abs. 2 ein gesondertes Feststellungsverfahren zur Feststellung und Fortschreibung des EK 02-Bestands. Darüber hinaus wird die Pflicht zur Abgabe einer Feststellungserklärung normiert.

Satz 3 ordnet an, daß sich der EK 02-Bestand verringert, soweit er als für Leistungen verwendet gilt.

Satz 4 definiert, wann der EK 02-Bestand durch eine Leistung verringert wird.

Satz 5 bestimmt, daß für die Verwendungsfiktion die Bestände des ausschüttbaren Gewinns, des stl. Einlagekontos und des EK 02-Bestands zum Schluß des vorangegangenen Wj. maßgebend sind.

II. Ausgangspunkt: Ermittlung, Feststellung und Fortschreibung des EK 02-Bestands (Abs. 1 Satz 1)

1. Ermittlung des EK 02-Bestands

21

Als Ausgangsgröße zur Ermittlung des EK 02-Bestands wird auf das EK 02 in der letztmaligen Eigenkapitalgliederung iSv. § 47 Abs. 1 Nr. 1 KStG aF auf den 31. 12. 2000 bzw. auf den Schluß des abweichenden Wj. in 2001 Bezug genommen (§ 36 Abs. 1). Anschließend wird nach Berücksichtigung der Umgliederungsmaßnahmen des § 36 Abs. 2–6 das EK 02 gesondert festgestellt (§ 36 Abs. 7), ebenfalls auf den 31. 12. 2000 bzw. auf den Schluß des abweichenden Wj. in 2001. Ein positiver Betrag wird zur Ermittlung der KStErhöhung herangezogen (sog. EK 02-Bestand). Soweit das EK 02 negativ ist (nach evtl. Verrechnung mit positiven vEK-Teilen), geht es in die nicht mehr verfahrensrechtlich festgestellten Rücklagen ein (sog. neutrales Vermögen).

Keine Erhöhung des EK 02-Bestands in den Folgejahren: Eine Erhöhung des EK 02-Bestands kann in den Folgejahren grds. nicht vorgenommen werden. Der EK 02-Bestand kann nur unverändert bleiben bzw. sich durch Leistungen vermindern (Ausnahmen sind bei der übernehmenden Körperschaft im Rahmen von Umwandlungsvorgängen möglich).

Änderungen des zum 31. 12. 2000 bzw. auf den Schluß des abweichenden Wj. in 2001 ermittelten und gesondert festgestellten EK 02-Bestands können sich im Rahmen einer Betriebsprüfung, die VZ vor dem Systemwechsel betrifft, ergeben. Insoweit kann der Anfangsbestand geändert werden. Ferner sind Erhöhungen des EK 02-Bestands durch Verschmelzungen und Spaltungen bei der aufnehmenden Gesellschaft möglich (Anm. 46).

2. Gesonderte Feststellung und Fortschreibung des EK 02-Bestands

22

Der nach § 36 Abs. 7 zum 31. 12. 2000 bzw. auf den Schluß des abweichenden Wj. in 2001 gesondert festgestellte EK 02-Bestand ist gem. Abs. 1 Satz 1 auf den Schluß des folgenden Wj. fortzuschreiben und gesondert festzustellen. Die gesonderte Feststellung richtet sich nach §§ 179 ff. AO. Eine gesonderte Feststellung des Anfangsbestands des EK 02-Bestands erfolgt nach dem Gesetzes-

wortlaut nicht. Für die erstmalige Feststellung wird der nach § 36 Abs. 7 festgestellte EK 02-Bestand als EK 02-Anfangsbestand übernommen.

23

III. Feststellungsverfahren (Abs. 1 Satz 2)

Entsprechende Anwendung des § 27 Abs. 2: Durch den Verweis auf § 27 Abs. 2 in Abs. 1 Satz 2 wird klargestellt, daß der EK 02-Bestand unter Berücksichtigung der Zu- und Abgänge des Wj. gesondert festgestellt wird. Der Bescheid über die gesonderte Feststellung des EK 02-Bestands ist Grundlagenbescheid für die gesonderte Feststellung des EK 02-Bestands zum folgenden Feststellungszeitpunkt. Die Feststellungserklärungen sind auf den Schluß eines jeden Wj. abzugeben und von den gesetzlichen Vertretern eigenhändig zu unterschreiben.

IV. Verringerung des EK 02-Bestands (Abs. 1 Sätze 3–5)

24 1. Verringerung des EK 02-Bestands durch Leistungen

Der EK 02-Bestand verringert sich und führt zu einer KStErhöhung, soweit er als für Leistungen verwendet gilt (Fiktion des Abs. 1 Satz 3). Er gilt als für Leistungen verwendet, wenn die Leistungen des Wj. das in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des gezeichneten Kapitals, des stl. Einlagekontos iSv. § 27 (Summe = ausschüttbarer Gewinn) und abzüglich des EK 02-Bestands übersteigen.

Maßgeblich zur Ermittlung des Unterschiedsbetrags sind nach Abs. 1 Satz 5 die Bestände zum Schluß des vorangegangenen Wj.

Beispiel: Die FO-GmbH hat zum 31.12.2003 ein Steuerbilanzeigenkapital von 500 000 €. Das gez. Kapital beträgt 200 000 €, das stl. Einlagekonto iSv. § 27 50 000 € und der EK 02-Bestand 100 000 €.

Lösung:

Ermittlung des Unterschiedsbetrags iSv. Abs. 1 Satz 4 zum 31. 12. 2003:

Steuerbilanzeigenkapital	500 000 €
gez. Kapital	./ 200 000 €
stl. Einlagekonto	./ 50 000 €
EK 02-Bestand	<u>./ 100 000 €</u>
Unterschiedsbetrag zum 31. 12. 2003	150 000 €

Die FO-GmbH kann in 2004 Leistungen iHv. 150 000 € aus dem neutralen Vermögen erbringen, ohne daß sich der EK 02-Bestand verringert und sich die KSt. erhöht.

Eine Minderung des EK 02-Bestands und somit eine KStErhöhung findet also nur statt, wenn für Leistungen, abgesehen von dem Bestand des stl. Einlagekontos zzgl. des EK 02-Bestands, keine anderweitigen Rücklagen (neutrales Vermögen) zur Verfügung stehen.

25 2. Begriff der Leistungen

Nach Abs. 1 Satz 3 verringert sich der positive EK 02-Bestand jeweils, soweit er als für Leistungen verwendet gilt. Leistungen der Körperschaft können folglich zu einer Verringerung des EK 02-Bestands und somit zu einer KStErhöhung führen. Der Leistungsbegriff wird zwar selbst nicht legal definiert, ist jedoch Oberbegriff für sämtliche Formen von gesellschaftsrechtlich veranlaßtem Transfer in die Anteilseignersphäre und umfaßt insbesondere neben

- offenen Gewinnausschüttungen auch
- verdeckte Gewinnausschüttungen,
- Vorabauschüttungen,
- verunglückte offene Gewinnausschüttungen mit fehlerhaftem Gewinnverwendungsbeschluß,
- Liquidationsraten,
- Rückzahlungen wg. Kapitalherabsetzung, die zu Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG führen und
- organschaftliche Ausgleichszahlungen.

Demzufolge hängt die KStErhöhung im Gegensatz zum Verbrauch des KStGuthabens nach § 37 Abs. 2 Satz 1 nicht davon ab, daß beispielsweise eine Ausschüttung auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß beruht. Die KStErhöhung erfolgt auch bei den übrigen Leistungen der Körperschaft an ihre Anteilseigner.

Verdeckte Gewinnausschüttung: Neben ordentlichen Gewinnausschüttungen können insbes. vGA zu einer Verringerung des EK 02-Bestands und somit zu einer KStErhöhung führen. Nach neuem Recht führt die vGA zu einem Abgang beim Eigenkapital der StBil. Ein Zugang der Gewinnerhöhung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 wird nicht vorgenommen, da sich die Erhöhung des Einkommens außerhalb der StBil. ergibt (BFH v. 7. 11. 2001 I R 79/00, BFH/NV 2002, 287; v. 29. 6. 1994 I R 137/93; FR 1994, 833; BMF v. 4. 6. 2003, FR 2003, 682 Tz. 16). Somit wird in der StBil. ausgewiesenes EK verbraucht, ohne daß es zu einer etwaigen KStMinderung iSv. § 37 Abs. 2 kommt. Es muß daher ggf. in den Folgejahren ein Jahresüberschuß erzielt werden, um das KStGuthaben iSv. § 37 Abs. 1 nutzen zu können. Durch eine nachträglich aufgedeckte vGA kann unter Umständen auch die Situation eintreten, daß für die vGA selbst zwar kein EK 02-Bestand als verwendet gilt, jedoch für bereits beschlossene offene Gewinnausschüttungen in späteren Jahren kein neutrales Vermögen zur Verfügung steht. Die Ausschüttungen werden dann nach der Verwendungsfiktion aus dem EK 02-Bestand gespeist und führen zu einer KStErhöhung.

Gestaltungsüberlegung zur Vermeidung von EK 02-Ausschüttungen: Soweit ein positiver Endbestand iSv. § 36 Abs. 7 festgestellt wird, sollte im 18-jährigen Übergangszeitraum ein Sicherheitspolster an unter bisherigem Recht gebildetem EK 40 oder unter neuem Recht gebildeten Rücklagen bestehen bleiben, damit es bei vGA nicht zu einer Verwendung des EK 02-Bestands kommt. Dazu sollte im Rahmen einer Nebenrechnung der Bestand der unter dem neuen Recht gebildeten Rücklagen einschl. der unter altem Recht gebildeten Rücklagen aus den Teilbeträgen EK 30, EK 01, EK 03, negatives EK 45, negatives EK 02 und negatives EK 04 (sog. neutrales Vermögen) festgehalten und Wj. für Wj. weiterentwickelt werden. Für diese Rücklagen wird nach neuem Recht keine gesonderte Feststellung durchgeführt. Nur so kann überwacht werden, welches Sicherheitspolster besteht. Darüber hinaus können durch die Nebenrechnung im Rahmen einer Betriebsprüfung Streitigkeiten über die Verwendung des EK 02-Bestands durch eine vGA vermieden werden.

Liquidationsüberschüsse: Zu den Leistungen der Körperschaft, die zu einer Verwendung des EK 02-Bestands und somit zur einer KStErhöhung führen, zählen nicht nur offene Gewinnausschüttungen und vGA, sondern auch Leistungen iSv. § 41 KStG aF wie die Rückzahlung von Nennkapital und die Auskehrung des Liquidationsüberschusses. Die Liquidation einer KapGes. führt

nach § 40 Abs. 4 auch zur KStErhöhung, soweit ein positiver EK 02-Bestand als verwendet gilt.

26 3. Im Wirtschaftsjahr erbrachte Leistungen

Eine Verringerung des EK 02-Bestands erfolgt nach der Verwendungsfiktion des Abs. 1 Satz 4 nur für die Summe der Leistungen, die durch die Gesellschaft im betroffenen Wj. erbracht wurden. Eine Leistung ist erbracht, sobald sie bei der Körperschaft abgeflossen ist (ebenso LANG, DB 2001, 2110; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 22); auf den Zufluß beim Gesellschafter kommt es nicht an. Abgestellt wird auf die Summe der von der Gesellschaft in einem Wj. erbrachten Leistungen. Die Erhöhung der KSt. wegen der Verringerung des EK 02-Bestands ist nach Abs. 2 Satz 1 ebenfalls im VZ des Abflusses vorzunehmen.

Weil eine etwaige KStErhöhung im Wj. des tatsächlichen Abflusses der Leistung eingreift, jedoch nach Abs. 1 Satz 5 für die Ermittlung, ob es zu einer KStErhöhung kommt, das SteuerbilanzEK zum Schluß des vorangegangenen Wj. maßgebend ist, kann es zu ungewollten KStErhöhungen kommen:

Offene Gewinnausschüttungen: Eine offene Gewinnausschüttung wirkt sich zum Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses auf das in der StBil. ausgewiesene EK aus. Zu diesem Zeitpunkt besteht handelsrechtlich eine Verpflichtung zur Zahlung einer Gewinnausschüttung an die Gesellschafter und somit eine Verbindlichkeit. Nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. (§ 5 Abs. 1 EStG) gilt dies auch für die StBil.

Bei verspätet abfließenden offenen Gewinnausschüttungen hat sich somit im vorangegangenen Wj. bereits das SteuerbilanzEK (neutrales Vermögen) verringert, so daß zur Ermittlung, ob eine Verwendung des EK 02-Bestands vorliegt, auf dieses verringerte SteuerbilanzEK abgestellt wird. Soweit danach der ausschüttbare Gewinn nicht mehr ausreicht, kommt es zu einem Verbrauch des EK 02-Bestands und somit zu einer KStErhöhung.

Vorabauschüttung: Bei einer Vorabauschüttung ergibt sich ein identisches Problem, weil der Gewinn des laufenden Wj., auf Grund dessen die Vorabauschüttung vorgenommen wird, sich nicht auf das in der StBil. ausgewiesene EK zum Schluß des vorangegangenen Wj. niederschlägt. Sollte zu diesem Stichtag das in der StBil. ausgewiesene EK kleiner sein als die Vorabauschüttung, kommt es zu einem Verbrauch des EK02-Bestands und somit zu einer KStErhöhung.

Verdeckte Gewinnausschüttungen: Eine vGA wirkt sich auf das in der StBil. ausgewiesene EK aus, sobald sich durch die Leistungen an die Gesellschafter das SteuerbilanzEK mindert. Nach § 8 Abs. 3 Satz 2 mindert die vGA das Einkommen der Körperschaft nicht, die Hinzurechnung erfolgt außerbilanziell, so daß die stl. Hinzurechnung keinen Einfluß auf das in der StBil. ausgewiesene EK hat (s. Anm. 25).

Bedeutsam ist dies vor allem bei vGA, die nicht im Jahr ihrer Verursachung abfließen (zB überhöhte Pensionszusagen). Nach altem Recht wurde nach § 8 Abs. 3 Satz 2 das Einkommen erhöht, die Ausschüttungsbelastung jedoch erst mit Abfluß der vGA hergestellt. Durch die jeweilige Erhöhung der beispielsweise unangemessenen Pensionsrückstellung wirkt sich die vGA bereits auf das SteuerbilanzEK im Wj. der Pensionsrückstellungsbildung bzw. der jährlichen Erhöhung aus. Der tatsächliche Abfluß hat für das SteuerbilanzEK keine Bedeutung mehr. Wenn die vGA dann tatsächlich abfließt, sind die Minderungen des SteuerbilanzEK bei der Verwendungsfiktion des Abs. 1 Satz 4 zu berücksichtigen.

sichtigen, weil diese Minderungen sämtlich im SteuerbilanzEK zum Schluß des vorangegangenen Wj. enthalten sind. Falls dadurch oder auf Grund einer Verlustsituation das SteuerbilanzEK nicht mehr ausreicht und der EK 02-Bestand vermindert wird, erhöht sich die KSt. im Jahr des Abflusses. Sollte der Abfluß jedoch in ein Wj. fallen, das nach Ablauf des 18-jährigen Übergangszeitraums liegt, kommt es insoweit nicht mehr zu einer KStErhöhung.

Ausgleichszahlungen einer Organgesellschaft an ihre außenstehenden Minderheitsgesellschafter: Wenn eine OG eine Ausgleichszahlung auf ihr Jahresergebnis 2003 in 2004 leistet, hat die OG die Verpflichtung zur Ausgleichszahlung bereits in der Bilanz zum 31. 12. 2003 als Verbindlichkeit zu passivieren, so daß sich das SteuerbilanzEK zum 31. 12. 2003 mindert. Wenn nicht ausreichend neutrales Vermögen vorhanden ist, führt die Auszahlung in 2004 zu einer KStErhöhung in 2004 (glA DÖTSCH in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 38 Rn. 29 a).

4. Strategien zum Erhalt des EK 02-Bestands

27

Falls durch vorhergesehene Gewinnausschüttungen der EK 02-Bestand verringert wird, aber dennoch ein Leistungstransfer auf den Gesellschafter beabsichtigt ist, sollten Ausschüttungsurrogate in Betracht gezogen werden.

Gewährung von Darlehen: Soweit ein Anteilseigner dringenden Liquiditätsbedarf hat, im Fall einer Ausschüttung der EK 02-Bestand aufgezehrt würde, sollten dem Gesellschafter von der Gesellschaft üblich verzinsliche Darlehen gewährt werden. Ob dem Gesellschafter ein BA-Abzug oder WKAbzug möglich ist, richtet sich nach der Verwendung der Darlehensmittel.

Erhöhung des Gehalts: Denkbar wäre auch die Erhöhung des Gehalts, soweit dies nicht zu einer vGA führt.

5. Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln

28

Soweit eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln nicht nur aus dem stl. Einlagekonto, sondern auch aus den übrigen Rücklagen bestritten wird, kann dies zur einer unzutreffenden Verwendung von EK 02 führen. Nach § 28 Abs. 1 gilt bei einer Erhöhung des gezeichneten Kapitals durch Umwandlung von Rücklagen der auf dem stl. Einlagekonto nach § 27 ausgewiesene Betrag als vor den sonstigen Rücklagen verwendet. Eine Minderung des stl. Einlagekontos wird entsprechend durchgeführt. Soweit für die Umwandlung von Rücklagen der Betrag des stl. Einlagekontos nicht reicht, werden die sonstigen Rücklagen in gezeichnetes Kapital umgewandelt. Dies führt im folgenden Wj. dazu, daß sich durch die Verwendungsfiktion nach Abs. 1 Satz 4 der Unterschiedsbetrag mindert und zu einer früheren Verwendung des EK 02-Bestands führen kann. Die Folge entspricht zwar dem Gesetzeswortlaut, ist uE jedoch unzutreffend, da die Umwandlung von Rücklagen dann ausschließlich zu Lasten des neutralen Vermögens, welches auch zur KStMinderung führt, vorgenommen wird (glA SCHUMACHER in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2001, 670). Der Sonderausweis iSv. § 28 Abs. 1 Satz 3 sollte daher im Rahmen der Verwendungsfiktion das gezeichnete Kapital lt. StBil. verringern, so daß es nicht zu einer frühzeitigen KStErhöhung kommt. DÖTSCH führt in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 38 Rn. 33 aus, daß die frühzeitige KStErhöhung zutreffend ist, weil ein ausschüttbarer Gewinn iSv. § 27 Abs. 1 Satz 4 erst nach einer Kapitalherabsetzung wieder zur Verfügung steht. Die Folge ist zutreffend, jedoch ist nicht verständlich, aus welchen Gründen der ausschüttbare Gewinn nur zu Lasten des

neutralen Vermögens verringert werden soll und nicht auch für Zwecke des KStErhöhungspotentials.

29 **6. Keine Körperschaftsteuererhöhung bei fehlendem Steuerbilanz-eigenkapital**

Im Gegensatz zum Anrechnungsverfahren ergibt sich keine KStErhöhung, wenn für eine Gewinnausschüttung kein SteuerbilanzEK zur Verfügung steht. Nach § 35 Abs. 1 KStG aF kam es zu einer KStErhöhung von 3/7 der Gewinnausschüttung (Problematik trat vor allem bei vGA auf). Dies war im alten Recht deshalb bedeutsam, weil die vGA regelmäßig im vEK zu einem geringeren Zugang aus der Einkommenshinzurechnung führte, als sich ein Abgang aus der Verrechnung der Ausschüttung im nachrichtlichen Teil der Gewinnausrechnung ergab (sog. Schatteneffekt).

30 **7. Eine offene Gewinnausschüttung kann zur Körperschaftsteuerminderung und Körperschaftsteuererhöhung führen**

Eine offene Gewinnausschüttung kann sowohl zur KStMinderung als auch zur KStErhöhung führen. Soweit ein KStGuthaben besteht, das neutrale Vermögen jedoch durch Verluste in den Vorjahren aufgebraucht wurde und eine offene Gewinnausschüttung erfolgt, kann es wegen der unterschiedlichen Verwendungsfiktion des § 37 Abs. 2 und § 38 Abs. 1 Satz 4 sowohl zu einer KStMinderung als auch zu einer KStErhöhung kommen.

Beispiel: Die FO-GmbH hat zum 31. 12. 2006 ein SteuerbilanzEK von 500 000 €. Das gezeichnete Kapital beträgt 300 000 €, der EK 02-Bestand 150 000 € und das KStGuthaben 10 000 €. In 2007 nimmt die GmbH eine auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhende Gewinnausschüttung iHv. 60 000 € vor. Das zu versteuernde Einkommen in 2007 beträgt 50 000 €.

Lösung:

1. Ermittlung KStMinderung

Die offene Gewinnausschüttung führt in 2007 zu einer KStMinderung von 834 € (1/6 von 60 000 €, höchstens 834 € [10 000/12 Jahre]; § 37 Abs. 2a Nr. 2). Zum 31. 12. 2007 ist das KStGuthaben auf 9 166 € fortzuschreiben und gesondert festzustellen.

2. Ermittlung Unterschiedsbetrag iSv. Abs. 1 Satz 4 zum 31. 12. 2006

SteuerbilanzEK abzüglich gez. Kapital:	200 000 €
./. EK 02-Bestand:	<u>-150 000 €</u>
Unterschiedsbetrag zum 31. 12. 2006:	50 000 €

3. Ermittlung der KStErhöhung für 2007

Leistungen in 2007:	60 000 €
./. Unterschiedsbetrag iSv. Abs. 1 Satz 4:	<u>50 000 €</u>
EK 02 Minderungsbetrag ohne KStErhöhung	10 000 €
KStErhöhung	4 258 €

4. Ermittlung der KSt. für 2007

25 vH von 50 000 €	12 500 €
./. KStMinderung	- 834 €
+ KStErhöhung	<u>4 258 €</u>
festzusetzende KSt. für 2007	15 924 €

8. Unschärfen bei Verlustrücktrag und Vortrag beim Systemwechsel vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren

31

Besonderheiten durch die Systemumstellung vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren ergeben sich, wenn ein Verlustrücktrag von 2001 nach 2000 vorgenommen wird. In 2001 gilt bereits das neue Recht, während in 2000 noch das alte Recht gilt. Im neuen Recht mindern die Verluste im Wj. ihres Entstehens das neutrale Vermögen, während die durch den Verlustrücktrag oder Verlustvortrag verminderte KSt. das neutrale Vermögen erhöht. Bei einem Verlustrücktrag von 2001 nach 2000 treffen allerdings neues und altes Recht zusammen. Dies führt dazu, daß in 2000 das EK 02 um den Verlustrücktrag unter Abzug des KStErstattungsanspruchs nach § 33 KStG aF erhöht wird. Wenn in 2001 das alte Recht weiter gelten würde, würde im Verlustentstehungsjahr 2001 das EK 02 nach § 33 KStG aF wieder um den Verlust zuzüglich des KStErstattungsanspruchs für 2000 gemindert, so daß sich schließlich für die Gesamtperiode keine Veränderung des EK 02 ergeben würde.

Durch die auf Grund des Systemwechsels vorgenommenen Umgliederungsmaßnahmen des § 36 kann jedoch die Erhöhung des EK 02 in 2000 zu einer Erhöhung des KStErhöhungspotentials iSv. § 38 führen. Dies ist uE nicht systemgerecht, weil durch den Verlustrücktrag insgesamt kein KStErhöhungspotential geschaffen wird und das EK 02, hätte das Anrechnungsverfahren weitergegolten, im Verlustentstehungsjahr wieder auf 0,00 € verringert worden wäre. Die Umgliederungsvorschriften der §§ 36 sehen jedoch diesbezüglich keine Korrekturmöglichkeit vor (glA DÖTSCH in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 38 Rn. 8; krit. DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2001, 641).

9. Weder Moratoriumszeitraum noch Begrenzung der Körperschaftsteuererhöhung iSv. § 37 Abs. 2 a eingeführt

32

Der Gesetzgeber hat eine entsprechende Regelung des § 37 Abs. 2 a nicht für die KStErhöhung und die Verwendung des EK 02-Bestands eingeführt. Für Leistungen bis 2005 kann somit zwar keine KStMinderung vorgenommen werden, KStErhöhungen sind dennoch möglich. Ebenso kann für Leistungen ab 2006 die KStMinderung nur eingeschränkt vorgenommen werden, während die Regelungen für die KStErhöhung nicht geändert wurden und das KStErhöhungspotential ohne Einschränkung mobilisiert werden kann. Daher fallen insbesondere in dem dreijährigen Moratoriumszeitraum die Regelungen zur Mobilisierung der KStMinderung und -erhöhung auseinander.

Einstweilen frei.

33–39

Erläuterung zu Abs. 2: Ermittlung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags sowie erst- und letztmalige gesonderte Feststellung

I. Überblick zu Abs. 2

40

Satz 1 ordnet an, daß sich die KSt. um 3/7 der Leistungen in dem VZ erhöht, in dem die Leistungen erfolgten und für die ein Teilbetrag des EK 02-Betrags als verwendet gilt.

Satz 2 stellt klar, daß die KStErhöhung den EK 02-Betrag nur bis zu dessen Verbrauch vermindert.

Satz 3 bestimmt, wann eine KStErhöhung letztmals vorzunehmen ist.

II. Zeitpunkt der Körperschaftsteuererhöhung um 3/7 (Abs. 2 Satz 1)

41 1. Zeitpunkt der Körperschaftsteuererhöhung

Das Gesetz hatte idF des StSenkG nicht bestimmt, für welchen VZ die KStErhöhung durchzuführen ist. Nunmehr regelt Abs. 2 Satz 1, daß sich die KSt. des VZ erhöht, in dem die Leistungen erfolgen. Eine Leistung erfolgt in dem Wj., in dem die Leistungen bei der Körperschaft abgefließen sind (Anm. 26). Nicht maßgebend ist das Wj., für das die Leistung erfolgt.

42 2. Körperschaftsteuererhöhung um 3/7

In Abs. 2 sind die materiell-rechtlichen Folgen enthalten, die sich durch die Feststellung und Fortentwicklung des EK 02-Bestands nach Abs. 1 ergeben. Die Erhöhung der KSt. ist im VZ des Abflusses der Leistung bei der Körperschaft iHv. 3/7 der Leistung vorzunehmen. Der Erhöhungsbetrag von 3/7 ergibt sich aus den Regelungen des Anrechnungsverfahrens. Das EK 02 im System des Anrechnungsverfahrens wurde im wesentlichen aus stfreien inländischen Erträgen gespeist. Soweit für eine Gewinnausschüttung EK 02 als verwendet galt, wurde die KSt. der ausschüttenden Körperschaft um 3/7 der Gewinnausschüttung erhöht. Grund dafür war, daß auf der Ebene des Anteilseigners eine Anrechnung der KSt. nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG aF iHv. 3/7 der Gewinnausschüttung erfolgte. Darüber hinaus wurde durch die Herstellung der Ausschüttungsbelastung bei der ausschüttenden Körperschaft sichergestellt, daß die bisher stfrei belassenen Einkünfte mit einem Steuersatz von 30 vH belastet wurden.

In der 18-jährigen Übergangsphase vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren soll § 38 die gleichen Rechtsfolgen ziehen. Die Regelung hätte uE durch den Gesetzgeber nicht zwingend erfolgen müssen, weil zum einen die im Halbeinkünfteverfahren von der Körperschaft vereinnahmten stfreien Erträge auch im Fall einer Ausschüttung bei der Körperschaft stfrei verbleiben. Beim Empfänger wird hinsichtlich der Leistung keine Differenzierung vorgenommen, ob die Leistung aus versteuerten oder stfreien Erträgen bei der ausschüttenden Körperschaft stammen.

43 III. Minderung des EK 02-Bestands bis zu dessen Verbrauch (Abs. 2 Satz 2)

Ermittlung der Körperschaftsteuererhöhung: Grundlage für die KStErhöhung ist die Verringerung des EK 02-Bestands durch die im Wj. erbrachten (abgefließen) Leistungen. Soweit der EK 02-Bestand sich auf Grund der Leistungen verringert, ist eine KStErhöhung von 3/7 der Verringerung des EK 02-Bestands vorzunehmen. Nach Abs. 2 Satz 2 mindert darüber hinaus die KStErhöhung den EK 02-Bestand. Dies entspricht der Rechtslage nach dem Anrechnungsverfahren (§ 31 Abs. 1 Nr. 1 aF). Danach minderte neben der Ausschüttung auch die KStErhöhung das EK 02. Da auch die KStErhöhung den EK 02-Bestand verringert, mindert sich auch das zukünftige KStErhöhungspotential (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 34).

Damit sich bei Leistungen, die zum vollständigen Verbrauch des EK 02-Bestands führen, durch die KStErhöhung kein negativer EK 02-Bestand ergibt, ist in Abs. 2 Satz 2 geregelt, daß die KStErhöhung den EK 02-Bestand nur bis zu dessen Verbrauch vermindert. Leistungen, die zum vollständigen Verbrauch des EK 02-Bestands führen, können daher nur iHv. 7/10 der Leistung den EK 02-Bestand mindern. Der übersteigende Betrag von 3/10 ist die KStErhöhung und führt nach Abs. 2 Satz 2 zum vollständigen Verbrauch des EK 02-Bestands. Würde dies nicht so erfolgen, würde letztlich die Leistung, die zum endgültigen Verbrauch des EK 02-Bestands führt, nicht zu 30 vH, sondern bis zu 42,85 vH besteuert. Dies wäre uE nicht sachgerecht. Die Problematik wird an dem nachfolgenden Beispiel dargestellt.

Beispiel: Der FO-GmbH sind folgende Daten zuzurechnen:

SteuerbilanzEK zum 31. 12. 2003	2000000 €
gezeichnetes Kapital zum 31. 12. 2003	500000 €
EK 02-Bestand zum 31. 12. 2003	300000 €
stl. Einlagekonto zum 31. 12. 2003	200000 €
offene Gewinnausschüttung in 2004	800000 €
vGA in 2004	600000 €
zu versteuerndes Einkommen im Wj. 2004	300000 €

Lösung:

1. *Ermittlung des Unterschiedsbetrags nach Abs. 1 Satz 4*

SteuerbilanzEK	2000000 €
./. gez. Kapital	-500000 €
./. stl. Einlagekonto iSv. § 27	-200000 €
./. EK 02-Bestand	-300000 €
Unterschiedsbetrag zum 31. 12. 2003	1000000 €

In 2004 können Leistungen iHv. 1000000 € ohne KStErhöhung erbracht werden.

2. *Ermittlung des KStErhöhungsbetrags:*

offene Gewinnausschüttung	800000 €	
vGA	<u>600000 €</u>	
Summe der Leistungen	1400000 €	<u>1400000 €</u>
./. Unterschiedsbetrag iSv. Abs. 1 Satz 4		-1000000 €
Leistungen, die zur Verminderung des EK 02-Bestands bzw. des stl. Einlagekontos führen		400000 €
EK 02-Bestand zum 31. 12. 2003		300000 €
durch die Ausschüttung verwendeter EK 02-Bestand (7/10 von EUR 300000 €)		-210000 €
KStErhöhung 3/7 von 210000 €		-90000 €
verbleibender EK 02-Bestand		0 €

Durch Abs. 2 Satz 2 wird sichergestellt, daß durch die Leistungen in 2004 kein negativer EK 02-Bestand und somit eine überhöhte KStErhöhung entsteht. Der Differenzbetrag von 400000 € und 210000 € (190000 €) mindert das stl. Einlagekonto.

3. *Verringerung des stl. Einlagekontos*

Stl. Einlagekonto zum 31. 12. 2003	200000 €
./. verbleibender Ausschüttungsbetrag	-190000 €
verbleibendes stl. Einlagekonto	10000 €

Durch die Ausschüttung in 2004 iHv. 1 400 000 € wurde auch das stl. Einlagekonto um 190 000 € gemindert. Dies muß die ausschüttende Gesellschaft dem Leistungsempfänger nach § 27 Abs. 3 bescheinigen.

4. Ermittlung der KSt. für den VZ 2004

zu versteuerndes Einkommen	300 000 €
davon 25 vH	75 000 €
+ KStErhöhung	90 000 €
festzusetzende KSt. für 2004	165 000 €

IV. Letztmalige Körperschaftsteuererhöhung (Abs. 2 Satz 3)

44 1. Erstmalige Feststellung des EK 02-Bestands

Abs. 2 Satz 3 regelt lediglich die letztmalige, nicht jedoch die erstmalige Feststellung des EK 02-Bestands. Die erstmalige Feststellung ergibt sich allerdings aus § 38 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 36 Abs. 7. Dabei ist zwischen einem kalenderjahrgleichen und einem abweichenden Wj. zu unterscheiden:

Kalenderjahrgleiches Wirtschaftsjahr: Soweit die Körperschaft ein kalenderjahrgleiches Wj. hat, ist der EK 02-Bestand erstmals zum 31. 12. 2001 gesondert festzustellen.

Abweichendes Wirtschaftsjahr: Soweit die Körperschaft ein abweichendes Wj. hat, ist die erstmalige gesonderte Feststellung zum Schluß des abweichenden Wj. in 2002 durchzuführen.

Umstellung vom abweichenden Wirtschaftsjahr zum kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahr in 2001: Soweit die Körperschaft in 2001 ihr Wj. von einem abweichenden Wj. zum kalenderjahrgleichen Wj. umstellt, ist die erstmalige gesonderte Feststellung des EK 02-Bestands zum 31. 12. 2002 vorzunehmen.

Umstellung vom kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahr auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr in 2001: Soweit die Körperschaft in 2001 von einem kalenderjahrgleichen Wj. auf ein abweichendes Wj. umstellt, ist die erstmalige Feststellung des EK 02-Bestands zum Schluß des ablaufenden Rumpfwj. in 2001 durchzuführen.

45 2. Letztmalige Feststellung des EK 02-Bestands

Nach Abs. 2 Satz 3 ist die KStErhöhung und die Feststellung des EK 02-Bestands letztmalig nach Ablauf des 18. Wj. vorzunehmen, das auf das Wj. folgt, für das erstmalig das KStGuthaben ermittelt wurde. Der Zeitpunkt der letztmaligen gesonderten Feststellung bestimmt sich demnach wie folgt:

Kalenderjahrgleiches Wirtschaftsjahr: Soweit bei der Körperschaft das Wj. dem Kj. entspricht, ist die letztmalige Feststellung des EK 02-Bestands zum 31. 12. 2019 durchzuführen.

Abweichendes Wirtschaftsjahr: Soweit die Körperschaft ein vom Kj. abweichendes Wj. unterhält, ist die gesonderte Feststellung zum Schluß des abweichenden Wj. in 2020 letztmalig durchzuführen.

Umstellung vom abweichenden Wirtschaftsjahr auf ein kalenderjahrgleiches Wirtschaftsjahr in 2001: Soweit die Körperschaft in 2001 von einem ab-

weichenden Wj. auf ein kalenderjahrgleiches Wj. umgestellt hat, ist die letztmalige gesonderte Feststellung des EK 02-Bestands zum 31. 12. 2020 vorzunehmen.

Umstellung von einem kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahr auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr in 2001: Soweit die Körperschaft in 2001 von einem kalenderjahrgleichen Wj. auf ein abweichendes Wj. umstellt, ist die letztmalige Feststellung des EK 02-Bestands auf den Schluß des abweichenden Wj. in 2019 vorzunehmen.

Umstellung des Wirtschaftsjahrs im Übergangszeitraum: Die Umstellung des Wj. im Übergangszeitraum führt dazu, daß sich der Übergangszeitraum entsprechend verkürzt, da der Übergangszeitraum nicht 18 Kj. sondern 18 Wj. beträgt.

3. Nullfeststellung

46

Nach Abs. 1 ist der EK 02-Bestand im 18-jährigen Übergangszeitraum zum Schluß eines jeden Wj. fortzuschreiben und gesondert festzustellen. Dies gilt auch, soweit es sich um eine Nullfeststellung handelt, wenn ein ursprünglich bestehender EK 02-Bestand völlig durch Leistungen verbraucht wird. Allerdings kann die Nullfeststellung noch in den Fällen der Verschmelzung und Spaltung Bedeutung haben, so daß auch eine Nullfeststellung bis zum Ablauf des Übergangszeitraums erfolgen sollte (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 9).

Einstweilen frei.

47–49

Erläuterungen zu Abs. 3: Ausschüttung von steuerbefreiten Körperschaften an steuerbefreite Körperschaften

I. Überblick zu Abs. 3

50

Nach Satz 1 wird die Ausnahme von der KStErhöhung für den Fall angeordnet, daß die Leistung den Bereich der StFreiheit nicht verläßt.

Nach Satz 2 ist der stbefreite Anteilseigner verpflichtet, der ausschüttenden Körperschaft seine Befreiung durch eine Bescheinigung des FA nachzuweisen, es sei denn, der Leistungsempfänger ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts.

Nach Satz 3 gilt die StFreiheit nicht, soweit die Leistung auf Anteile entfällt, die in einem stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehalten werden oder in einem nicht von der KSt. befreiten Betrieb gewerblicher Art.

II. Keine Körperschaftsteuererhöhung (Abs. 3 Satz 1)

1. Bedeutung des Abs. 3

51

Unter dem Regime des Anrechnungsverfahrens hatten nach §§ 27 ff. KStG aF auch die stbefreiten Körperschaften ihr vEK zu gliedern, wenn sie KapGes. oder sonstige Körperschaften und Personenvereinigungen iSv. § 43 aF waren. Da sie von der KSt. befreit waren, hatten sie ausschließlich oder fast ausschließlich stfreie inländische Einkünfte bezogen, die in EK 02 einzustellen waren.

Nach den Umgliederungen des § 36 Abs. 2–6 wurde der EK 02-Bestand auch bei stbefreiten Körperschaften nach § 36 Abs. 7 festgestellt und ist nach Abs. 1 fortzuführen. Wenn nunmehr eine stbefreite Körperschaft eine Leistung an ihre Anteilseigner erbringt, ist grds. eine KStErhöhung iSv. Abs. 2 durchzuführen, wenn nach der Verwendungsfiktion des Abs. 1 Satz 4 der EK 02-Bestand als verwendet gilt. Die Erhöhung ist vor allem deshalb durchzuführen, weil nach § 5 Abs. 2 Nr. 3 die KStBefreiung der ausschüttenden Körperschaft nicht gilt, soweit eine KStErhöhung nach Abs. 2 vorzunehmen ist. Von dieser KStErhöhung macht Abs. 3 eine Ausnahme.

52 2. Von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft

Abs. 3 macht eine Ausnahme von der KStErhöhung für Leistungen, die eine stbefreite Körperschaft an einen unbeschr. stpfl. von der KSt. befreiten Anteilseigner oder an eine juristische Person des öffentlichen Rechts erbringt und für diese Leistung der EK 02-Bestand nach der Verwendungsfiktion des Abs. 1 Satz 4 als verwendet gilt.

Körperschaften iSv. Abs. 3 sind KapGes., Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie sonstige Körperschaften iSd. § 43 aF. Stbefreit sind diese Körperschaften, wenn die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 vorliegen; dabei kann es sich auch um eine teilweise Befreiung handeln.

53 3. Vornahme von Leistungen

Bzüglich des Begriffs Leistungen wird auf Anm. 25 verwiesen.

Vornehmen ist hier iSv. Abfluß der Leistung zu verstehen. Sobald die Leistung bei der ausschüttenden stbefreiten Körperschaft abgeflossen ist, sind die Regelungen des Abs. 3 zu beachten.

54 4. Verringerung des EK 02-Bestands auch ohne Körperschaftsteuererhöhung

Wenn die Leistung erbracht ist, wird zunächst auch bei stbefreiten Körperschaften nach Abs. 1 Satz 4 ermittelt, ob eine Verwendung des EK 02-Bestands vorliegt. Ist dies der Fall, verringert sich nach Abs. 1 Satz 3 der EK 02-Bestand; eine KStErhöhung ist dafür keine Voraussetzung. Diese Rechtsfolge erlangt Bedeutung, wenn die Körperschaft ihre StBefreiung verliert.

55 5. Begünstigte Anteilseigner

Unbeschränkt steuerpflichtige, von der Körperschaftsteuer befreite Anteilseigner: Unter die Anteilseigner iSd. Satz 1 fallen alle Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1–5, die die Voraussetzungen der unbeschr. KStPflicht erfüllen; nicht also diejenigen Anteilseigner, die natürliche Personen oder beschr. kstpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen sind.

Weitere Voraussetzung ist, daß die Anteilseigner, an die die Leistungen fließen, von der KSt. befreit sind. In Frage kommen hier die Befreiungen nach § 5 Abs. 1, und zwar auch die Fälle, in denen die Anteilseigner nach den Vorschriften des § 5 Abs. 1 teilweise nicht von der KSt. befreit sind. Ist der Anteilseigner nach § 1 Abs. 1 Nr. 1–5 unbeschr. kstpfl. und nicht von der KSt. befreit, ist hinsichtlich des Teils dieser Leistungen die KStErhöhung durchzuführen, soweit nach der Verwendungsfiktion des Abs. 1 Satz 4 der EK 02-Bestand als verwendet gilt. Sofern jedoch die Leistungen auf Anteile entfallen, die der Anteilseigner

in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb hält, ist die KStErhöhung durchzuführen.

Juristische Personen des öffentlichen Rechts: Da juristische Personen des öffentlichen Rechts nach § 1 nicht unbeschränkt kstpf. sind (Ausnahme bei Gewinnen aus Betrieben gewerblicher Art, § 1 Abs. 1 Nr. 6), verbleiben Leistungen, die sie von stbefreiten KStSubjekten erhalten, im stfreien Bereich, so daß auch hier von einer KStErhöhung abgesehen werden kann. Dies gilt jedoch nicht, wenn die Leistungen auf Anteile entfallen, die in einem nicht nach § 5 Abs. 1 von der KSt. befreiten Betrieb gewerblicher Art gehalten werden.

III. Bescheinigungsnachweis (Abs. 3 Satz 2)

56

Grundsatz: Der Anteilseigner ist verpflichtet, der ausschüttenden Körperschaft seine Befreiung durch eine Bescheinigung des FA nachzuweisen. Die Bescheinigung ist von dem FA zu erteilen, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung oder der Sitz des Anteilseigners befindet. Keine Bescheinigung ist erforderlich, wenn der Anteilseigner eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist.

Rechtsnatur der Bescheinigung: UE ist die Bescheinigung eine gesetzlich vorgeschriebene Beweisurkunde. Die leistende Körperschaft darf von der KStErhöhung nur absehen, wenn die Bescheinigung vorliegt (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 43).

Grund der Regelung ist, daß die ausschüttende Körperschaft nicht selbst prüfen und entscheiden kann, ob der Anteilseigner die Voraussetzungen für die Befreiung von der KSt. erfüllt. Dagegen kann die ausschüttende Körperschaft idR selbst beurteilen, ob die empfangende Körperschaft eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist; deshalb kann in diesem Fall auf die Bescheinigung verzichtet werden.

Unzutreffende Bescheinigung: Nach dem Wortlaut des Gesetzes muß der leistenden Körperschaft eine Bescheinigung des Leistungsempfängers vorliegen, daß diese kstbefreit ist. Wenn diese Bescheinigung fehlerhaft ist, muß uE bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen ein KStErhöhung bei der leistenden Körperschaft vorgenommen werden. Die Ausnahme von der KStErhöhung kann nur unterbleiben, wenn eine zutreffende Bescheinigung vorgelegt wird (aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 44). Gleiches gilt, wenn die Leistung in den stpf. Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts gelangt.

IV. Nichtanwendung des Abs. 3 (Abs. 3 Satz 3)

57

Die Folgen der Sätze 1 und 2 (Nichterhöhung der KSt.) treten nach Abs. 3 Satz 3 ausnahmsweise nicht ein – dh. die KSt. ist zu erhöhen –, soweit eine von der KSt. befreite Körperschaft Leistungen auf Anteile vornimmt,

- die in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehalten werden, für den die Befreiung von der KSt. ausgeschlossen ist, oder
- die in einem nicht von der KSt. befreiten Betrieb gewerblicher Art gehalten werden.

Tatbestandsvoraussetzungen: Die Beteiligung wird in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) einer befreiten Körperschaft oder in einem Betrieb

gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts gehalten. Das ist der Fall, wenn die Beteiligung zum Betriebsvermögen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (bzw. des Betriebs gewerblicher Art) gehört.

Rechtsfolgen: Liegen die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 3 vor, ist die KSt. nach Abs. 1 und 2 zu erhöhen.