

§ 38

Körperschaftsteuererhöhung

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

(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. ⁶Die Rückzahlung von Geschäftsguthaben an ausscheidende Mitglieder von Genossenschaften stellt, soweit es sich dabei nicht um Nennkapital im Sinne des § 28 Abs. 2 Satz 2 handelt, keine Leistung im Sinne der Sätze 3 und 4 dar. ⁷Satz 6 gilt nicht, soweit der unbelastete Teilbetrag im Sinne des Satzes 1 nach § 40 Abs. 1 oder Abs. 2 infolge der Umwandlung einer Körperschaft, die nicht Genossenschaft im Sinne des § 34 Abs. 13d ist, übergegangen ist.

(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 letztmals 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.

(4) ¹Der Endbetrag nach Absatz 1 wird letztmalig auf den 31. Dezember 2006 ermittelt und festgestellt. ²Wird das Vermögen einer Körperschaft oder Personenvereinigung im Rahmen einer Liquidation im Sinne des § 11 nach dem 31. Dezember 2006 verteilt, wird der Endbetrag im Sinne des Satzes 1 letztmalig auf den Schluss des letzten vor dem 1. Januar 2007 endenden Besteuerungszeitraums festgestellt. ³Bei über den 31. Dezember 2006 hinaus fortdauernden Liquidationen endet der Besteuerungszeit-

raum nach § 11 auf Antrag der Körperschaft oder Personenvereinigung mit Ablauf des 31. Dezember 2006. ⁴Die Absätze 1 bis 3 sind letztmals auf Leistungen anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2007 oder dem nach Satz 2 maßgebenden Zeitpunkt erfolgt sind.

(5) ¹Der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag beträgt 3/100 des nach Absatz 4 Satz 1 festgestellten Endbetrags. ²Er ist begrenzt auf den Betrag, der sich nach den Absätzen 1 bis 3 als Körperschaftsteuererhöhung ergeben würde, wenn die Körperschaft oder Personenvereinigung ihr am 31. Dezember 2006 oder an dem nach Absatz 4 Satz 2 maßgebenden Zeitpunkt bestehendes Eigenkapital laut Steuerbilanz für eine Ausschüttung verwenden würde. ³Ein Körperschaftsteuererhöhungsbetrag ist nur festzusetzen, wenn er 1000 Euro übersteigt.

(6) ¹Die Körperschaft oder deren Rechtsnachfolger hat den sich nach Absatz 5 ergebenden Körperschaftsteuererhöhungsbetrag innerhalb eines Zeitraums von 2008 bis 2017 in zehn gleichen Jahresbeträgen zu entrichten (Zahlungszeitraum). ²Satz 1 gilt nicht für Körperschaften oder Personenvereinigungen, die sich am 31. Dezember 2006 bereits in Liquidation befanden. ³Der Anspruch entsteht am 1. Januar 2007. ⁴Der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag wird für den gesamten Zahlungszeitraum festgesetzt. ⁵Der Jahresbetrag ist jeweils am 30. September fällig. ⁶Für das Jahr der Bekanntgabe des Bescheids und die vorangegangenen Jahre ist der Jahresbetrag innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheids fällig, wenn die Bekanntgabe des Bescheids nach dem 31. August 2008 erfolgt. ⁷In den Fällen des Satzes 2 ist der gesamte Anspruch innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheids fällig. ⁸Der Anspruch ist nicht verzinslich. ⁹Die Festsetzungsfrist für die Festsetzung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags läuft nicht vor Ablauf des Jahres ab, in dem der letzte Jahresbetrag fällig geworden ist.

(7) ¹Auf Antrag kann die Körperschaft oder deren Rechtsnachfolger abweichend von Absatz 6 Satz 1 den Körperschaftsteuererhöhungsbetrag in einer Summe entrichten. ²Der Antrag kann letztmals zum 30. September 2015 gestellt werden. ³Anstelle des jeweiligen Jahresbetrags ist zu dem Zahlungstermin, der auf den Zeitpunkt der Antragstellung folgt, der zu diesem Termin nach Absatz 6 Satz 4 fällige Jahresbetrag zuzüglich der noch nicht fälligen Jahresbeträge abgezinst mit einem Zinssatz von 5,5 Prozent zu entrichten. ⁴Mit der Zahlung erlischt der gesamte Anspruch. ⁵Die Sätze 3 und 4 sind in den Fällen des Absatzes 6 Satz 7, des Absatzes 8 und des Absatzes 9 Satz 1 und 2 von Amts wegen anzuwenden.

(8) Bei Liquidationen, die nach dem 31. Dezember 2006 beginnen, werden alle entstandenen und festgesetzten Körperschaftsteuererhöhungsbeträge an dem 30. September fällig, der auf den Zeitpunkt der Erstellung der Liquidationseröffnungsbilanz folgt.

(9) ¹Geht das Vermögen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft oder Personenvereinigung durch einen der in § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umwandlungssteuergesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782, 2791) in der jeweils geltenden Fassung genannten Vorgänge ganz oder teilweise auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft oder Personenvereinigung über oder verlegt eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft oder Personenvereinigung ihren Sitz oder Ort der Geschäftsleitung und endet dadurch ihre unbeschränkte Steuerpflicht,

werden alle entstandenen und festgesetzten Körperschaftsteuererhöhungsbeträge an dem 30. September fällig, der auf den Zeitpunkt des Vermögensübergangs oder des Wegzugs folgt. ²Ist eine Festsetzung nach Absatz 6 noch nicht erfolgt, ist der gesamte Anspruch innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheids fällig. ³Satz 1 gilt nicht, wenn der übernehmende Rechtsträger in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union unbeschränkt steuerpflichtig ist oder die Körperschaft oder Personenvereinigung in den Fällen des Wegzugs in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union unbeschränkt steuerpflichtig wird. (10) § 37 Abs. 6 und 7 gilt entsprechend.

Autor: Dr. Sven-Christian Witt, Richter am FG, Cottbus
 Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna Hey, Universität zu Köln

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 38

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 38	1	IV. Geltungsbereich des § 38	
II. Rechtsentwicklung des § 38		1. Sachlicher Geltungsbereich . . .	5
1. Rechtslage bis 31.12.2006 (Abs. 1 bis 3)	2	2. Persönlicher Geltungsbereich . . .	6
2. Rechtslage ab 1.1.2007 (Abs. 4 bis 10)	3	3. Zeitlicher Geltungsbereich . . .	7
III. Bedeutung und Verfas- sungs-/Europarechtskon- formität des § 38	4	V. Verhältnis des § 38 zu anderen Vorschriften	8
		VI. Verfahrensfragen des § 38	9

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

	Anm.		Anm.
I. Ausgangspunkt (Abs. 1 Satz 1)		III. Sonderfälle	
1. Ermittlung des EK 02-An- fangsbestands	21	1. Kapitalerhöhung aus Gesell- schaftsmitteln	26
2. Fortschreibung des EK 02-Bestands	22	2. Negativer ausschüttbarer Gewinn	27
II. Verringerung des EK 02- Bestands (Abs. 1 Sätze 3–5)		3. Gleichzeitige Körperschaft- steuererminderung und -erhö- hung	28
1. Tatbestandsvoraussetzungen		4. Systemübergreifender Ver- lustrück- oder -vortrag	29
a) Im Wirtschaftsjahr erbrachte Leistungen . . .	23	5. Rückzahlung von Geschäfts- guthaben bei Genossenschaften (Abs. 1 Sätze 6 und 7) . . .	30
b) Verwendung von EK 02	24		
2. Rechtsfolgen	25		

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Körperschaftsteuererhöhung und Übergangs-
zeitraum**

	Anm.		Anm.
I. Körperschaftsteuererhöhung bei Verwendung von EK 02 (Abs. 2 Satz 1)		II. Begrenzung der Körperschaftsteuererhöhung (Abs. 2 Satz 2)	43
1. Körperschaftsteuererhöhung um 3/7 der Leistung	41	III. Übergangszeitraum (Abs. 2 Satz 3)	
2. Zeitpunkt der Körperschaftsteuererhöhung	42	1. Erstmalige Feststellung des EK 02-Bestands	44
		2. Letztmalige Feststellung des EK 02-Bestands	45

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Ausnahme für steuerbefreite Körperschaften**

	Anm.		Anm.
I. Bedeutung des Abs. 3	50	III. Rechtsfolgen des Abs. 3	52
II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3	51		

**E. Erläuterungen zu Abs. 4 bis 10:
Systemwechsel zu einer ausschüttungsunabhängigen Körperschaftsteuererhöhung ab 1.1.2007**

	Anm.		Anm.
I. Überleitungsvorschriften (Abs. 4)		1. 3/100 des EK 02-Endbestands (Abs. 5 Satz 1)	70
1. EK 02-Endbestand zum 31.12.2006 (Abs. 4 Satz 1)	60	2. Deckelung der Körperschaftsteuererhöhung (Abs. 5 Satz 2)	71
2. Sonderregelungen für Liquidationen (Abs. 4 Sätze 2 und 3)	61	3. Kleinbetragsregelung (Abs. 5 Satz 3)	72
3. Letztmalige Anwendung der Abs. 1 bis 3 (Abs. 4 Satz 4)	62	III. Entstehung, Festsetzung und Fälligkeit der Körperschaftsteuererhöhung (Abs. 6)	
4. Weitergeltung der Abs. 1 bis 3 auf Antrag (§ 34 Abs. 16)	63	1. Entrichtung in zehn Jahresraten (Abs. 6 Satz 1)	80
5. Zwingende Weitergeltung der Abs. 1 bis 3 (§ 34 Abs. 13e Sätze 3 und 4)	64	2. Ausnahme im Fall der Liquidation (Abs. 6 Sätze 2 und 7)	81
II. Berechnung des pauschalen Körperschaftsteuererhöhungsbetrags (Abs. 5)		3. Entstehung des Anspruchs und Verzinsung (Abs. 6 Sätze 3 und 8)	82

	Anm.		Anm.		
4. Festsetzung und Festsetzungsfrist (Abs. 6 Sätze 4 und 9)	83	VI. Umwandlungen und Sitzverlegung ins Ausland (Abs. 9)			
5. Fälligkeit der Jahresbeträge (Abs. 6 Sätze 5 und 6)	84			1. Tatbestandsvoraussetzungen (Abs. 9 Sätze 1 und 3)	100
IV. Ablösung der Körperschaftsteuererhöhung durch Einmalzahlung (Abs. 7)				2. Rechtsfolgen (Abs. 9 Sätze 1 und 2)	101
1. Einmalzahlung auf Antrag (Abs. 7 Sätze 1 und 2)	90			VII. Änderung und steuerliche Behandlung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags (Abs. 10)	
2. Ermittlung des Ablösebetrags (Abs. 7 Satz 3)	91				
3. Erlöschen des gesamten Anspruchs (Abs. 7 Satz 4)	92	2. Änderung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags (§ 37 Abs. 6)	106		
4. Einmalzahlung von Amts wegen (Abs. 7 Satz 5)	93	3. Steuerneutrale Behandlung (§ 37 Abs. 7)	107		
V. Liquidationen mit Beginn nach dem 31.12.2006 (Abs. 8)	98				

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 38

Schrifttum: FROTSCHER, Die körperschaftsteuerliche Übergangsregelung nach dem Steuereinkommengesetz, BB 2000, 2280; DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, Verlustvor- und -rücktrag beim Übergang zum neuen Körperschaftsteuersystem, DStR 2001, 641; LANG, Körperschaftsteuererhöhung und -minderung bei offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen während der fünfzehnjährigen Übergangszeit, DB 2001, 2110; LEY/STRAHL, Steuerlicher Handlungsbedarf zum Jahreswechsel 2001/2002, DStR 2001, 1997; KREBS, Vorabausschüttungen beim Wechsel des Körperschaftsteuersystems – eine Burleske in vier Akten?, BB 2002, 433; LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, Steueränderungen zum 1.1. 2002 im Unternehmensbereich, DB 2002, Beil. 1; SEMMLER, Körperschaftsteuererhöhung nach dem KStG 2001 für Gewinnausschüttungen, die dem Anrechnungsverfahren unterliegen, DStR 2002, 391; KUSSMAUL/RICHTER/MEYERING, Probleme bei der Ermittlung der Körperschaftsteuererhöhung im Rahmen von § 38 Abs. 2 KStG (EK 02), DB 2004, 1907; GRAF ZU SOLMS-LAUBACH, § 33 Abs. 2 KStG: Körperschaftsteuererhöhung durch Verlustrücktrag, DStR 2004, 1024; FÖRSTER/FELCHNER, Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nach dem Regierungsentwurf des SEStEG, DStR 2006, 1726; FROTSCHER, Zur Europarechtswidrigkeit der „Nachversteuerung“ nach § 38 KStG, BB 2006, 861; RÖDDER/WOCHINGER, Down-Stream-Merger mit Schuldenüberhang und Rückkauf eigener Anteile, DStR 2006, 684; DÖTSCH/PUNG, JStG 2008: Die Änderungen des KStG, des UmwStG und des GewStG, DB 2007, 2669; GRUBE/CHUCHRA, Steuerliche Behandlung des Zinsanteils und Körperschaftsteuerguthabens i.S.d. § 37 Abs. 5 KStG, BB 2007, 1479; NEUMANN/STIMPEL, Wesentliche Änderungen für Kapitalgesellschaften und deren Gesellschafter durch das JStG 2008, GmbH 2008, 57; BOLIK/ZÖLLER, Etappensieg gegen Körperschaftsteuererhöhung nach § 38 Abs. 5 KStG, DStR 2012, 738.

1

I. Grundinformation zu § 38

Die durch das StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428) neu geschaffene Vorschrift des § 38 gehört zu den Sonderregelungen des Sechsten Teils des KStG, die den Übergang des kstl. Anrechnungsverfahrens zum Halbeinkünfteverfahren (mittlerweile Teileinkünfteverfahren) regeln. § 38 bestimmt, ob bzw. wann, in welcher Höhe und unter welchen verfahrensrechtl. Bedingungen sich das KStErhöhungspotential realisiert, das im ehemaligen EK 02 (Teilbetrag des im Rahmen des Anrechnungsverfahrens gebildeten vEK iSv. § 30 Abs. 2 Nr. 2 aF) enthalten ist. Die zunächst eingeführten Abs. 1 bis 3 sahen hierfür eine ausschüttungsabhängige KStErhöhung während eines 15-, später 18-jährigen Übergangszeitraums vor. Durch das JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218) wurden die Abs. 4 bis 10 eingefügt, die zum 1.1.2007 den Wechsel zu einem pauschalen ausschüttungsunabhängigen KStErhöhungssystem herbeiführten. Die Regelungen in Abs. 1 bis 3 bleiben aber unter den Voraussetzungen des § 34 Abs. 13e Sätze 3 und 4 bzw. des § 34 Abs. 16 weiter anwendbar.

II. Rechtsentwicklung des § 38

2 1. Rechtslage bis 31.12.2006 (Abs. 1 bis 3)

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): § 38 wurde ohne die heutigen Abs. 4 bis 10 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 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): § 38 Abs. 1 bis 3 wurden überarbeitet und präziser gefasst. Insbes. wurden die inhaltlichen und terminologischen Unschärfen bzgl. der Begriffe Ausschüttung, Gewinnausschüttung und erbrachte Leistung beseitigt.

5. StBAG-ÄndG v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714): Der bisherige Abs. 1 Satz 1 wurde redaktionell überarbeitet. Materiell-rechtl. Änderungen ergaben sich dadurch nicht.

StVergAbG v. 16.5.2003 (BGBl. I 2003, 660; BStBl. I 2003, 321): Abs. 2 Satz 3 wurde geändert. Der Übergangszeitraum vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren, in dem eine KStErhöhung möglich ist, wurde entsprechend der Regelung zum KStGuthaben in § 37 auf 18 Jahre verlängert. Allerdings wurde für die KStErhöhung kein Moratoriumszeitraum wie in § 37 Abs. 2a eingeführt.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Abs. 1 wurde um die Sätze 6 und 7 ergänzt. Darin ist geregelt, wie die Rückzahlung von Geschäftsguthaben an ausscheidende Genossenschaftsmitglieder zu behandeln ist.

3 2. Rechtslage ab 1.1.2007 (Abs. 4 bis 10)

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Das System der KStErhöhung wurde auf eine pauschale Besteuerung des auf den 31.12.2006 festgestellten EK 02-Bestands umgestellt. Hierzu wurde § 38 um die Abs. 4 bis 10 ergänzt. Die KStErhöhung erfolgt nunmehr unabhängig von der tatsäch-

lichen Verwendung des EK 02-Bestands und ist grds. in zehn gleichen Jahresraten zu zahlen.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BSStBl. I 2010, 1394): Der fehlerhafte Verweis in Abs. 7 Satz 5 auf Abs. 6 Satz 6 wurde in einen Verweis auf Abs. 6 Satz 7 geändert (Korrektur eines redaktionellen Versehens).

III. Bedeutung und Verfassungs-/Europarechtskonformität des § 38 4

EK 02 im Anrechnungsverfahren: Im kstl. Anrechnungsverfahren wurde für Gewinnausschüttungen grds. eine Ausschüttungsbelastung iHv. 30 % hergestellt (§ 27 Abs. 1 aF). Soweit EK 02 für die Ausschüttung als verwendet galt, führte dies zu einer KStErhöhung iHv. 3/7 des Ausschüttungsbetrags. Das maximal aus dem EK 02 zu finanzierende Ausschüttungspotential wurde entsprechend vermindert (§ 31 Abs. 1 Nr. 1 aF).

Nachbelastung des ehemaligen EK 02 im Halbeinkünfteverfahren: Nach dem Systemwechsel zum Halbeinkünfteverfahren kommt es nicht mehr zu einer Ermittlung der Ausschüttungsbelastung. § 38 soll jedoch innerhalb einer Übergangszeit eine Nachbelastung des unter Geltung des Anrechnungsverfahrens gebildeten EK 02-Bestands sicherstellen. Damit soll verhindert werden, dass nach altem Recht stfrei vereinnahmte Gewinne durch die Systemumstellung bei der Körperschaft stfrei bleiben, obwohl sie bei den Anteilseignern nur noch nach dem Halbeinkünfteverfahren besteuert werden. Spiegelbildlich verfolgt der Gesetzgeber mit § 37 das Ziel, das KStMinderungspotential des belasteten vEK zu erhalten. Die Übergangsregelungen sollen dabei eine möglichst einfache und zügige Umsetzung dieser Ziele gewährleisten (vgl. BTDrucks. 14/2683, 121; BVerfG v. 17.11.2009 – 1 BvR 2192/05, BFH/NV 2010, 803). Unter Berücksichtigung dieser Zielvorstellungen sahen die Abs. 1 bis 3 für die Nachbelastung des EK 02-Bestands zunächst ein ausschüttungsabhängiges KStErhöhungssystem vor (zu etwaigen Gestaltungsmodellen Dörsch in DJPW, § 38 Rn. 13a; RÖDDER/WOCHINGER, DStR 2006, 684 [686 ff.]). Ab dem 1.1.2007 gilt dagegen durch Einfügung der Abs. 4 bis 10 eine pauschale ausschüttungsunabhängige KStErhöhung. Diese Änderung diente dazu, grenzüberschreitende Sachverhalte einfacher berücksichtigen zu können und Ausschüttungshemmnisse zu beseitigen (BTDrucks. 16/6290, 75).

Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht: In der Literatur werden im Hinblick auf den Systemwechsel zu einer pauschalen ausschüttungsunabhängigen KStErhöhung verfassungsrechtliche Bedenken geäußert (BAUSCHATZ in GOSCH II, § 38 Rn. 22; BINNEWIES in STRECK VII, § 38 Rn. 70). Allerdings ist zu berücksichtigen, dass die mit der Systemänderung verbundene Beseitigung der Ausschüttungshemmnisse für die StPfl. grds. vorteilhaft ist, zumal in jedem Fall nicht mehr als 10 % des KStErhöhungspotentials realisiert werden. Damit dürfte sich die verfassungsrechtliche Problematik auf eine etwaige Ungleichbehandlung im Vergleich zu den nach § 34 Abs. 16 begünstigten StPfl. beschränken, die im Einzelfall zu einer verfassungskonformen Ausdehnung dieser Vorschrift führen könnte. Dagegen bestehen uE nicht schon deshalb verfassungsrechtl. Bedenken, weil es sich um die nochmalige Änderung einer Übergangsvorschrift handelt. § 38 genießt im Vergleich zu den übrigen gesetzlichen Regelungen keinen erhöhten Vertrauensschutz. Dies gilt insbes. unter Berücksichtigung der Länge des nach den Abs. 1 bis 3 vorgesehenen Übergangszeitraums von 15 bzw. 18 Jahren.

Kein Verstoß gegen Europarecht: Darüber hinaus wurde insbes. unter Verweis auf EuGH v. 4.10.2001 (Athninaiki Zythopoiia, C-294/99, DStRE 2001, 1357) vielfach diskutiert, ob die in § 38 vorgesehene KStErhöhung als „Steuerabzug an der Quelle“ einzuordnen ist und damit gegen Art. 5 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie v. 23.7.1990 (90/435/EWG, ABLEG 1990 Nr. L 225, 6) verstößt.

Bejahend BAUSCHATZ in GOSCH II. § 38 Rn. 13; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 37a; FROTSCHER, BB 2006, 861 (865); wN bei DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 5b; LÖRNSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III. § 38 Rn. 65; vgl. auch BFH v. 22.2.2006 – I R 56/05, BFH/NV 2006, 1591.

Aus EuGH v. 26.6.2008 (C 284/06 – Burda, GmbHR 2008, 824) folgt, dass dies letztlich zu verneinen ist (glA KIONTKE in FEHRENBACHER/SCHNITGER, § 38 Rn. 6; wohl auch DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 5b). Dies gilt erst recht für das ausschüttungsunabhängige KStErhöhungssystem der Abs. 4 bis 10 (vgl. BAUSCHATZ in GOSCH II. § 38 Rn. 14).

IV. Geltungsbereich des § 38

5 1. Sachlicher Geltungsbereich

§ 38 ist eine auf den Übergang vom kstl. Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren zugeschnittene Norm. In ihr wird geregelt, wann sich das unter dem Regime des Anrechnungsverfahrens gebildete KStErhöhungspotential (ehemaliges EK 02) realisiert.

6 2. Persönlicher Geltungsbereich

Der persönliche Geltungsbereich des § 38 leitet sich aus dem sachlichen Geltungsbereich ab. Obwohl § 38 nicht ausdrücl. 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 §§ 30, 47 aF zu gliedern (s. § 36 Anm. 4).

7 3. Zeitlicher Geltungsbereich

Abs. 1 bis 3: Es gelten die allgemeinen Regelungen zur erstmaligen Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens in § 34 Abs. 1, 1a und 10a idF des StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428; vgl. hierzu FROTSCHER, BB 2000, 2280 [2281 f.]). Abs. 1 bis 3 waren demnach bei kalenderjahrgleichem Wj. erstmals im VZ 2001 anwendbar. Soweit ein vom Kj. abweichendes Wj. bestand, waren sie erstmals im VZ 2002 anzuwenden, wenn das erste im VZ 2001 endende Wj. vor dem 1.1.2001 begann. Die Regelungen des Anrechnungsverfahrens blieben in diesem Fall also auch auf nachfolgende, aber noch im Kj. 2001 endende (Rumpf-)Wj. anwendbar. Für ein am 1.1.2001 beginnendes Wj. waren die Abs. 1 bis 3 dagegen auch dann anwendbar, wenn es sich um ein RumpfWj. handelte.

Abs. 4 bis 10: Die zeitlichen Einzelheiten des Übergangs vom ausschüttungsabhängigen zum ausschüttungsunabhängigen KStErhöhungssystem regelt Abs. 4 (s. Anm. 60 ff.). Unter den Voraussetzungen des § 34 Abs. 16 und

Abs. 13e Sätze 3 und 4 bleibt es weiterhin bei einer Anwendung der Abs. 1 bis 3 (s. Anm. 63f.).

V. Verhältnis des § 38 zu anderen Vorschriften

8

Verhältnis zu § 36: § 38 knüpft für die Bestimmung des KStErhöhungspotentials an den EK 02-Endbestand iSv. § 36 Abs. 7 an.

Verhältnis zu § 37: Während § 37 bestimmt, wie das im belasteten vEK gespeicherte KStGuthaben zu behandeln ist, regelt § 38 eine Nachbelastung des ehemaligen EK 02. Im Gegensatz zu § 37, der eine gesonderte Feststellung des KStGuthabens vorsieht, wählte der Gesetzgeber in § 38 Abs. 1 bis 3 als Verfahren zunächst die gesonderte Feststellung und Fortschreibung des EK 02-Bestands. Nach Einfügung der Abs. 4 bis 10 liegt grds. ein verfahrensrechtl. Gleichlauf der §§ 37 und 38 vor.

Verhältnis zu § 40 aF und § 10 UmwStG aF: Im Geltungsbereich von § 38 Abs. 1 bis 3 regelte § 40 aF die Folgen einer Verschmelzung oder Spaltung bzw. einer Liquidation auf den KStErhöhungsbetrag. § 10 UmwStG aF betraf die Umwandlung auf eine PersGes. oder natürliche Person.

Verhältnis zum SolZG: Solidaritätszuschlag fällt nur für den nach Abs. 1 bis 3 ermittelten KStErhöhungsbetrag an. Mit der Systemumstellung auf eine pauschale ausschüttungsunabhängige KStErhöhung nach den Abs. 4 bis 10 entfällt der Solidaritätszuschlag. Da der pauschale KStErhöhungsbetrag nicht mehr für einen VZ festgesetzt wird, geht er nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG nicht in die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag ein.

BAUSCHATZ in GOSCH II, § 38 Rn. 194; DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 68; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 47; KIONTKE in FEHRENBACHER/SCHNITGER, § 38 Rn. 63; LORNSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III, § 38 Rn. 125; OTT, DStZ 2008, 274 (276); vgl. auch Vorlage des BFH v. 10.8.2011 (I R 39/10, BFH/NV 2012, 135) an das BVerfG (Az. 2 BvL 12/11) zum Solidaritätszuschlag beim KStGuthaben; zu etwaigen Auswirkungen auf die KStErhöhung vgl. BOLIK/ZÖLLER, DStR 2012, 738 (741).

VI. Verfahrensfragen des § 38

9

Gesonderte Feststellung: Durch den Verweis auf § 27 Abs. 2 in Abs. 1 Satz 2 wird klargestellt, dass die Fortschreibung des EK 02-Bestands im Rahmen der ausschüttungsabhängigen KStErhöhung nach Abs. 1 bis 3 durch eine gesonderte Feststellung erfolgt (§§ 179 ff. AO). Entsprechende Feststellungserklärungen sind auf den Schluss eines jeden Wj. des Übergangszeitraums abzugeben und von den gesetzlichen Vertretern eigenhändig zu unterschreiben. Dagegen erfolgt keine gesonderte Feststellung des Anfangsbestands des EK 02. Vielmehr wird der nach § 36 Abs. 7 festgestellte EK 02-Endbetrag als EK 02-Anfangsbestand übernommen. Nach dem Wechsel zu einem ausschüttungsunabhängigen KStErhöhungssystem erfolgt – vergleichbar zu § 37 – eine gesonderte Feststellung des KStErhöhungsbetrags (Abs. 6 Satz 4).

Grundlagen- und Folgebescheide: Der Bescheid über die gesonderte Feststellung des EK 02-Endbetrags nach § 36 Abs. 7 ist Grundlagenbescheid für die erstmalige Fortschreibung des EK 02-Bestands.

BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 – Tz. 27; BAUSCHATZ in GOSCH II, § 38 Rn. 24; vgl. auch BFH v. 19.5.2010 – I R 51/09, BFH/NV 2010, 1886 zur entsprechenden Rechtslage beim stl. Einlagekonto.

Die Bescheide über die gesonderte Feststellung des EK 02-Bestands sind wiederum Grundlagenbescheide für die KStBescheide des VZ, in dem das Wj. endet, auf dessen Schluss der EK 02-Bestand festgestellt worden ist, sowie für die Bescheide über die gesonderte Feststellung des EK 02-Bestands im jeweiligen Folgejahr.

BAUSCHATZ in GOSCH II. § 38 Rn. 22 f.; DANELING in BLÜMICH, § 38 Rn. 7 f.; SEMMLER/JÜNGER in LADEMANN, § 38 Rn. 70 f.; teilweise aA BINNEWIES in STRECK VIII. § 38 Rn. 15; BOTT in ERNST & YOUNG, § 38 Rn. 72 f.; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 11, die zwar auch von einer doppelten Grundlagenfunktion ausgehen, aber den KStBescheid für den folgenden VZ als Folgebescheid ansehen. Hiergegen spricht, dass der EK 02-Bestand zum Schluss eines Wj. zwar das gesamte KStErhöhungspotential für das folgende Wj. bestimmt, sich die tatsächliche KStErhöhung eines VZ aber aus der Minderung des EK 02-Bestands in dem hierfür maßgeblichen Wj. und damit aus dem am Schluss dieses Wj. festgestellten EK 02-Bestand ergibt.

Der Bescheid über die Feststellung des EK 02-Endbestands zum 31.12.2006 nach Abs. 4 Satz 1 ist darüber hinaus Grundlagenbescheid für die gesonderte Feststellung des KStErhöhungsbetrags nach Abs. 6 Satz 4. Rechtsschutz ist durch die Anfechtung derjenigen Grundlagenbescheide zu erlangen, in denen die betreffende Frage mit bindender Wirkung für die Folgebescheide festgestellt wird. Dies gilt im Übrigen auch für den letztmaligen Bescheid über die EKGliederung nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 aF, der als Grundlagenbescheid für die gesonderte Feststellung nach § 36 Abs. 7 anzusehen ist.

Nullbescheide: Wenn der EK 02-Bestand unter Anwendung der Abs. 1 bis 3 durch Leistungen verbraucht ist, ergeht ein Nullbescheid. Eine Fortschreibung dieses Nullbescheids in den Folgejahren ist zwar nicht ausgeschlossen, aber auch nicht erforderlich, da sich der EK 02-Bestand grds. nicht erhöhen kann. Der mögliche Ausnahmefall einer späteren Umwandlung kann nicht dazu führen, dass zwingend weitere Nullbescheide zu erlassen sind. Dies zeigt zum einen der Gedanke aus § 180 Abs. 3 Nr. 2 AO und zum anderen ein Vergleich mit der Rechtslage bei einem negativen EK 02-Endbetrag iSv. § 36 Abs. 7. Hier kommt es nach Abs. 1 Satz 1 von vornherein zu keiner gesonderten Feststellung, obwohl sich auch in diesem Fall durch spätere Umwandlungen ein EK 02-Bestand ergeben kann.

Vgl. auch LORNSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III. § 38 Rn. 12; aA BAUSCHATZ in GOSCH II. § 38 Rn. 19; DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 5 und 45; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 9; SEMMLER/JÜNGER in LADEMANN, § 38 Rn. 21.

10–20 Einstweilen frei.

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

I. Ausgangspunkt (Abs. 1 Satz 1)

21 1. Ermittlung des EK 02-Anfangsbestands

Tatbestandliche Anknüpfung an § 36 Abs. 7: Abs. 1 Satz 1 küpft in seinem Tatbestand an den nach § 36 Abs. 7 festgestellten Endbetrag des Teilbetrags iSv. § 30 Abs. 2 Nr. 2 aF an (EK 02-Endbetrag). Dieser EK 02-Endbetrag wird nach

§ 36 Abs. 1 unter Berücksichtigung von § 34 Abs. 1, 1a und 10a idF des StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433) auf den 31.12.2000 (Wj. entspricht Kj.) bzw. auf den Schluss des letzten in 2001 endenden Wj. (vom Kj. abweichendes Wj.) ermittelt (s. § 36 Anm. 10). Ausgangspunkt ist der in der letzten vEK-Gliederung nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 aF ausgewiesene EK 02-Betrag, der anschließend nach § 36 Abs. 2 bis 6 angepasst wird.

Nur positiver EK 02-Endbetrag: Nach Abs. 1 Satz 1 wird ausdrückl. nur ein positiver EK 02-Endbetrag fortgeschrieben (sog. EK 02-Bestand). Soweit der EK 02-Endbetrag iSv. § 36 Abs. 7 negativ ist, geht er in das sog. neutrale Vermögen ein, das im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens nicht gesondert festgestellt wird. Auch bei späteren Umwandlungen findet keine Verrechnung von positiven und negativen EK 02-Beträgen statt, es sei denn, der stl. Umwandlungsstichtag liegt vor dem Zeitpunkt, zu dem die gesonderte Feststellung des EK 02-Endbetrags nach § 36 Abs. 7 erfolgt, dh. vor dem 31.12.2000 bzw. bei einem vom Kj. abweichenden Wj. vor Schluss des letzten in 2001 endenden Wj. (vgl. auch LORNSSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III. § 38 Rn. 11 und 13).

Keine Erhöhung des EK 02-Bestands in den Folgejahren: Eine Erhöhung des EK 02-Bestands ist in den Folgejahren grds. nicht möglich. Der EK 02-Bestand kann nur unverändert bleiben bzw. sich durch Leistungen mindern. Eine Ausnahme ist im Rahmen von Umwandlungsvorgängen bei der übernehmenden Körperschaft möglich. Außerdem kann sich eine Erhöhung des EK 02-Bestands als Folge einer Bp. ergeben.

2. Fortschreibung des EK 02-Bestands

22

Der nach § 36 Abs. 7 gesondert festgestellte positive EK 02-Endbetrag ist gem. Abs. 1 Satz 1 iVm. Satz 2 auf den Schluss der folgenden Wj. fortzuschreiben und gesondert festzustellen (zum Verfahren s. Anm. 9, zur letztmaligen Fortschreibung Anm. 45).

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

1. Tatbestandsvoraussetzungen

a) Im Wirtschaftsjahr erbrachte Leistungen

23

Begriff der Leistung: Abs. 1 Satz 3 knüpft für die Verringerung des EK 02-Bestands an den Begriff der Leistung an. Leistungen sind alle Auskehrungen an die Gesellschafter, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben (BFH v. 9.6.2010 – I R 43/09, BFH/NV 2010, 2117; BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 – Tz. 44). Hierzu zählen insbes. offenen Gewinnausschüttungen, Vorabauschüttungen und vGA, aber auch Liquidationsraten (vgl. § 40 Abs. 4 aF). Im Rahmen einer vGA kommt es nicht darauf an, ob eine Vermögensminderung oder eine verhinderte Vermögensmehrung vorliegt (BAUSCHATZ in GOSCH II. § 38 Rn. 38; DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 40; SEMMLER/JÜNGER in LADEMANN, § 38 Rn. 32c; aA LANG, DB 2001, 2110 [2113 f.]).

Organschaft: Organschaftliche Gewinnabführungen sind keine Leistungen iSv. Abs. 1 Satz 3 (zu Mehrabführungen, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben, s. § 27 Abs. 6). Dagegen gehören Gewinnabführungen im Rahmen einer „verunglückten Organschaft“, organschaftliche Ausgleichszahlungen an die

Minderheitsgesellschafter einer OG und – seit Einfügung von § 14 Abs. 3 durch das EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310) – vororganschaftliche Mehrabführungen zu den Leistungen iSv. Abs. 1 Satz 3.

GLA zu organschaftlichen Ausgleichszahlungen: DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 14 und 29a; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 17; KIONTKE in FEHRENBACHER/SCHNITGER, § 38 Rn. 19; LORNSSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III, § 38 Rn. 45; aA BAUSCHATZ in GOSCH II, § 38 Rn. 37; BOTT in ERNST & YOUNG, § 38 Rn. 44. Zur Einordnung von vororganschaftlichen Mehrabführungen vor Einfügung des § 14 Abs. 3 vgl. BFH v. 18.12.2002 – I R 51/01, BStBl. II 2005, 49; zur Rückwirkungsproblematik des § 14 Abs. 3 vgl. Nds. FG v. 10.3.2011 – 6 K 338/07, EFG 2012, 261, nrkr., Az. BFH I R 38/11.

Rückzahlung von Nennkapital und Einlagenrückgewähr: Zu den Leistungen iSv. Abs. 1 Satz 3 zählen auch die Rückgewähr von Einlagen sowie die Rückzahlung von Nennkapital als Folge einer Kapitalherabsetzung. Hierfür spricht uE neben dem weiten Wortlaut eine systematische Auslegung unter Berücksichtigung der nachträglich eingefügten Ausnahme in Abs. 1 Sätze 6 und 7 (s. Anm. 30). Diese Regelung ist ohne Einbeziehung der Einlagenrückgewähr und der Rückzahlung von Nennkapital in den Leistungsbegriff nicht erklärbar.

Vgl. BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 – Tz. 44; KIONTKE in FEHRENBACHER/SCHNITGER, § 38 Rn. 17; LORNSSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III, § 38 Rn. 45; SEMMLER/JÜNGER in LADEMANN, § 38 Rn. 31; aA BAUSCHATZ in GOSCH II, § 38 Rn. 36; DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 14a; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 16.

Im Wirtschaftsjahr erbracht: Nach Abs. 1 Satz 4 ist die Summe der Leistungen maßgeblich, die im betroffenen Wj. erbracht werden. Hierfür ist auf den Abfluss bei der Körperschaft abzustellen; auf den Zufluss beim Gesellschafter kommt es nicht an (BAUSCHATZ in GOSCH II, § 38 Rn. 40; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 21 f.; LANG, DB 2001, 2110 [2112]; zu Einzelfragen s. DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 22 ff.).

Keine Leistung bei Anwendbarkeit des Anrechnungsverfahrens: Gewinnausschüttungen, für die nach § 34 Abs. 12 Satz 1 Nr. 1 noch die Ausschüttungsbelastung nach dem Anrechnungsverfahren herzustellen ist, gelten nicht als Leistungen iSd. §§ 27, 38. Anderenfalls käme es zu einem nach dem Sinn und Zweck der Übergangsregelungen nicht gerechtfertigten Doppelabzug beim verwendbaren EK nach § 36 Abs. 7 einerseits und beim fortgeschriebenen EK 02-Bestand nach Abs. 1 bzw. beim stl. Einlagekonto nach § 27 andererseits.

BFH v. 9.6.2010 – I R 43/09, BFH/NV 2010, 2117, zu § 27 Abs. 1 Satz 3; BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 – Tz. 6; BOTT in ERNST & YOUNG, § 38 Rn. 78; LORNSSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III, § 38 Rn. 45; krit. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 35; abw. § 27 Anm. 51 unter Verweis auf FG Hamb. v. 20.4.2009 – 1 K 155/07, EFG 2009, 1588 (Vorinstanz zu BFH v. 9.6.2010 – I R 43/09); vgl. zu dieser Problematik auch SEMMLER, DStR 2002, 391.

24 b) Verwendung von EK 02

Differenzrechnung: Der EK 02-Bestand verringert sich, soweit er als für Leistungen verwendet gilt (Fiktion des Abs. 1 Satz 3). Nach Abs. 1 Satz 4 gilt er als für Leistungen verwendet, wenn die Summe der Leistungen des betreffenden Wj. den um den EK 02-Bestand verminderten ausschüttbaren Gewinn iSv. § 27 übersteigt. Der maßgebliche Betrag, mit dem die Summe der Leistungen zu vergleichen ist, ergibt sich also aus dem in der StBil. ausgewiesenen EK abzgl. des gezeichneten Kapitals, des stl. Einlagekontos iSv. § 27 und des EK 02-Bestands (vgl. BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 – Tz. 45; eine Beispielsrechnung findet sich in Anm. 24 der Vorkommentierung (Lfg. 212, Stand Okt. 2003), abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/

hhr_archiv.htm. Ist diese Differenz null oder negativ, gilt für die gesamte Gewinnausschüttung EK 02 als verwendet.

Faktische Verwendungsreihenfolge: Die Regelungen in Abs. 1 Sätze 3 bis 5 führen letztlich zu einer faktischen Verwendungsreihenfolge. Danach gilt für eine Leistung zunächst das neutrale Vermögen, dann das EK 02 und anschließend das stl. Einlagekonto als verwendet.

BAUSCHATZ in GOSCH II. § 38 Rn. 33; DANELING in BLÜMICH, § 38 Rn. 13; DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 19; LORNSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III. § 38 Rn. 40 f.; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 26; aA KIONTKE in FEHRENBACHER/SCHNITGER, § 38 Rn. 24.

Maßgeblichkeit der Bestände des vorangegangenen Wirtschaftsjahres: Nach Abs. 1 Satz 5 kommt es für die Differenzrechnung auf die Bestände zum Schluss des vorangegangenen Wj. an. Dadurch kann es zu ungewollten KStErhöhungen kommen (ausf. DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 28 ff.). Problematisch sind beispielsweise Vorabgewinnausschüttungen und Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter einer Organgesellschaft, soweit sie nicht aus dem Bestand des neutralen Vermögens zum Ende des vorangegangenen Wj. gespeist werden können. Entsprechendes gilt für vGA, wobei hier die Problematik noch dadurch verschärft wird, dass die außerbilanziell vorgenommenen Gewinnerhöhungen zu keinem Zeitpunkt des stl. EK erhöhen (vgl. hierzu LEY/STRAHL, DStR 2001, 1997 [2000 f.]; SEMMLER/JÜNGER in LADEMANN, § 38 Rn. 45 ff.). Vor diesem Hintergrund wird in der Literatur zutreffend eine Gesetzeskorrektur entsprechend § 28 Abs. 2 Satz 2 aF gefordert (vgl. LORNSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III. § 38 Rn. 49; KREBS, BB 2002, 433). Darüber hinaus können auch verspätete offene Gewinnausschüttungen problematisch sein. Dies gilt insbes. dann, wenn der Abfluss nicht im Wj. des Gewinnverteilungsbeschlusses erfolgt. Denn die aufgrund des Gewinnverteilungsbeschlusses auszuweisende Verbindlichkeit mindert das stl. EK.

2. Rechtsfolgen

25

Minderung des EK 02-Bestands: Abs. 1 Satz 3 sieht als Rechtsfolge lediglich die Verringerung des EK 02-Bestands vor, soweit er als für Leistungen verwendet gilt. Die daraus folgende KStErhöhung ist erst in Abs. 2 geregelt (zur zusätzlichen Verringerung des EK 02-Bestands um den KStErhöhungsbetrag s. Anm. 43).

Möglichkeit eines „Kaskadeneffekts“: Bei einer Weiterausschüttung in der Beteiligungskette kann es mangels einer mit § 37 Abs. 3 vergleichbaren Vorschrift zu einem „Kaskadeneffekt“ kommen (BAUSCHATZ in GOSCH II. § 38 Rn. 9; DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 34; hinsichtlich der Ungleichbehandlung im Vergleich zum KStGuthaben zutr. krit. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 37).

III. Sonderfälle

1. Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln

26

Kein doppelter Abzug des EK 02: Soweit eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln nicht nur aus dem stl. Einlagekonto, sondern auch aus dem EK 02 durchgeführt worden ist, muss Abs. 1 Satz 4 dahingehend ausgelegt werden,

dass der ausschüttbare Gewinn im Rahmen der Differenzrechnung nur insoweit um den EK 02-Bestand gemindert wird, als dieses EK 02 nicht bereits als Teil des Nennkapitals abgezogen worden ist. Dies folgt insbes. aus der Vorstellung des Gesetzgebers, dass EK 02 erst dann für eine Ausschüttung als verwendet gelten soll, wenn abgesehen vom EK 02 und dem stl. Einlagekonto keine anderweitigen ausschüttungsfähigen Rücklagen zur Verfügung stehen (BTDrucks. 14/2683, 121). Es sind keine Anhaltspunkte ersichtlich, dass bei einer vorherigen Umwandlung des EK 02 in Nennkapital etwas anderes gelten soll. Im Übrigen läuft die Beschränkung auf einen einmaligen Abzug des EK 02 auch nicht dem Vereinfachungszweck der Vorschrift zuwider.

BFH v. 11.2.2009 – I R 67/07, BStBl. II 2010, 57; iE auch BAUSCHATZ in GOSCH II, § 38 Rn. 53; SEMMLER/JÜNGER in LADEMANN, § 38 Rn. 43; für eine Korrektur aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 25a; DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 24a.

27 2. Negativer ausschüttbarer Gewinn

Begrenzung der EK 02-Minderung auf Summe der Leistungen: Ist der ausschüttbare Gewinn negativ, zB durch Verluste während des Halbeinkünfteverfahrens, und besteht gleichzeitig ein positiver EK 02-Bestand, führt die formale Anwendung der Differenzrechnung des Abs. 1 Satz 4 zu unzutreffenden Ergebnissen. In diesen Fällen ist zu beachten, dass die Minderung des EK 02 nicht über die Summe der Leistungen hinausgehen kann (vgl. Beispiele bei DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 31; LORNSSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III, § 38 Rn. 56 ff.).

Fehlendes Steuerbilanzzeigenkapital: Ist nicht nur der ausschüttbare Gewinn negativ, sondern steht für die Ausschüttung darüber hinaus kein StBilEK zur Verfügung, ergibt sich – abw. zur Regelung des § 35 aF im Anrechnungsverfahren – keine KStErhöhung (DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 32).

28 3. Gleichzeitige Körperschaftsteuererminderung und -erhöhung

Eine offene Gewinnausschüttung kann gleichzeitig zu einer KStMinderung und einer KStErhöhung führen, sofern ein KStGuthaben besteht und die Ausschüttung den nach Abs. 1 Satz 4 ermittelten Differenzbetrag übersteigt. Dies führt mangels Regelung einer Verwendungsreihenfolge in § 37 zu einer KStMinderung, während nach § 38 Abs. 1 Satz 4 aufgrund der faktischen Verwendungsreihenfolge eine KStErhöhung in Betracht kommen kann („Mehrfachverwendung“ nach BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 – Tz. 48; vgl. auch Beispielsrechnungen in der Vorkommentierung (s. Anm. 30), abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm sowie bei BOTT in ERNST & YOUNG, § 38 Rn. 63; LORNSSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III, § 38 Rn. 51 ff.). Diese Situation (nicht ausreichendes neutrales Vermögen) kann insbes. durch Verluste, Vorabauschüttungen, verspätete offene Gewinnausschüttungen oder vGA eintreten (DÖTSCH in DJPW, § 37 Rn. 34).

29 4. Systemübergreifender Verlustrück- oder -vortrag

Folgen der unterschiedlichen Verlustbehandlung: Während des Anrechnungsverfahrens regelte § 33 aF im Verlustentstehungsjahr einen Abzug des Verlustes vom EK 02 und im Jahr des Verlustausgleichs eine entsprechende

Hinzurechnung zum EK 02, so dass es insgesamt zu einem Ausgleich kam. Bei einem Verlustrücktrag aus dem Halbeinkünfte- in das Anrechnungsverfahren kommt es dagegen nur zu einer Erhöhung des EK 02-Endbetrags mit der daraus folgenden Erhöhung des KStErhöhungspotentials. Der Ausgleich im Verlustentstehungsjahr unterbleibt. Denn im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens erfolgt der Abzug des Verlustes im Verlustentstehungsjahr nicht vom EK 02, sondern vom neutralen Vermögen. Weder § 36 noch die sonstigen Übergangsvorschriften sehen hierfür eine Korrektur vor. Eine entsprechende Problematik besteht bei einem Verlustvortrag aus dem Anrechnungs- in das Halbeinkünfteverfahren. In diesem Fall mindert sich das EK 02 im Anrechnungsverfahren und wird ggf. negativ. Daraus folgt eine Minderung des KStErhöhungspotentials oder – bei negativem EK 02 – aufgrund der Umgliederungsmaßnahmen nach § 36 ein Verlust von KStGuthaben (ausf. hierzu DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2001, 641).

Keine gesetzliche Grundlage für eine Korrektur: Während ein Teil der Rspr. und Literatur keine Ansatzmöglichkeiten für eine Korrektur dieses Ergebnisses sieht (FG Köln v. 28.2.2007 – 13 K 4826/03, EFG 2007, 1357, rkr.; FG München v. 28.11.2006 – 6 K 1071/03, EFG 2007, 380, rkr.; Döttsch in DJPW, § 38 Rn. 8; SEMMLER/JÜNGER in LADEMANN, § 38 Rn. 64), geht ein anderer Teil von einer Regelungslücke aus, die zu korrigieren ist (FG Berlin-Brandenb. v. 25.3.2010 – 12 K 8366/05 B, EFG 2010, 1725, rkr. durch Auslegung des § 36 Abs. 7 im Fall des Verlustrücktrags; FG Düss. v. 8.11.2005 – 6 K 6832/03 F, EFG 2006, 368, rkr. durch Auslegung des § 36 Abs. 2 im Fall des Verlustvortrags; vgl. auch SOLMS-LAUBACH, DStR 2004, 1024, nach dem bei einem Verlustrücktrag bereits eine Auslegung von § 33 Abs. 2 aF hilft). UE fehlt für eine Korrektur die gesetzliche Grundlage. Unter Berücksichtigung des Ziels des Gesetzgebers, den Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren möglichst einfach abzuwickeln (zu den verfassungsrechtl. Grenzen s. BVerfG v. 17.11.2009 – 1 BvR 2192/05, BGBl. I 2010, 326 = BFH/NV 2010, 803; BFH v. 20.4.2011 – I R 65/05, BStBl. II 2011, 983), besteht darüber hinaus auch keine Regelungslücke, die geschlossen werden muss. Für den Fall des Verlustvortrags folgt dies bereits daraus, dass die Rechtfertigung einer Korrektur davon abhinge, ob es innerhalb des Übergangszeitraums tatsächlich zu einem Verlustausgleich kommt, der unter dem Anrechnungsverfahren zu einem Ausgleich der EK 02-Minderung des Verlustentstehungsjahres geführt hätte. Weiterhin ist zu beachten, dass die Korrektur aus Sicht der Körperschaft nachteilig wäre, wenn der vorzutragende Verlust nur zu einer Minderung des EK 02, nicht aber zu einem negativen EK 02-Betrag geführt hat. Für den Fall des Verlustrücktrags können die negativen Folgen bereits dadurch vermieden werden, dass die Körperschaft auf die Ausübung des entsprechenden Wahlrechts verzichtet.

5. Rückzahlung von Geschäftsguthaben bei Genossenschaften (Abs. 1 Sätze 6 und 7) 30

Keine Leistung: Nach Abs. 1 Satz 6 sind Rückzahlungen von Geschäftsguthaben an ausscheidende Genossenschaftsmitglieder keine Leistungen iSd. Sätze 3 und 4. Diese Regelung geht davon aus, dass auch die Rückzahlung von Nennkapital grds. zu den Leistungen iSd. Sätze 3 und 4 gehört (Döttsch in DJPW, § 38 Rn. 14b; vgl. Anm. 23).

Ausnahmen: Das Gesetz sieht drei Ausnahmen vor. Zunächst gilt Abs. 1 Satz 6 nur insoweit, wie es sich bei den Rückzahlungen von Geschäftsguthaben nicht um Nennkapital handelt, das aus umgewandelten Gewinnrücklagen entstanden ist (§ 28 Abs. 2 Satz 2). Darüber hinaus regelt § 34 Abs. 13e Satz 1, dass § 38 Abs. 1 Sätze 6 und 7 nur für Genossenschaften gelten, die bereits im Zeitpunkt des Systemwechsels bestanden haben. Schließlich bestimmt Abs. 1 Satz 7 eine Ausnahme für einen im Wege der Umwandlung übernommenen EK 02-Bestand, sofern der übertragende Rechtsträger keine Genossenschaft iSd. § 34 Abs. 13e war.

31–40 Einstweilen frei.

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Körperschaftsteuererhöhung und Übergangszeitraum

I. Körperschaftsteuererhöhung bei Verwendung von EK 02 (Abs. 2 Satz 1)

41 1. Körperschaftsteuererhöhung um 3/7 der Leistung

In Abs. 2 sind die materiell-rechtl. Folgen geregelt, die sich durch die Fortschreibung des EK 02-Bestands nach Abs. 1 ergeben. Dabei sieht Abs. 2 Satz 1 eine Erhöhung der KSt. iHv. 3/7 der Leistungen vor, für die ein Teilbetrag des nach Abs. 1 festgestellten EK 02 als verwendet gilt. Die Höhe von 3/7 ergibt sich aus den Regelungen des Anrechnungsverfahrens. Denn das EK 02 wurde im System des Anrechnungsverfahrens 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, um eine Ausschüttungsbelastung von 30 % herzustellen.

42 2. Zeitpunkt der Körperschaftsteuererhöhung

Hinsichtlich des Zeitpunkts der KStErhöhung regelt Abs. 2 Satz 1, dass sich die KSt. des VZ erhöht, in dem die Leistungen erfolgen. Dabei erfolgen die Leistungen in dem Wj., in dem die Leistungen bei der Körperschaft abfließen (s. Anm. 23). Nicht maßgebend ist dagegen das Wj., für das die Leistungen erbracht werden.

43 II. Begrenzung der Körperschaftsteuererhöhung (Abs. 2 Satz 2)

Minderung des EK 02-Bestands durch die Körperschaftsteuererhöhung: Nach Abs. 2 Satz 2 wird der EK 02-Bestand iSv. Abs. 1 nicht nur durch die Leistungen, für die EK 02 als verwendet gilt, sondern auch durch die KStErhöhung iHv. 3/7 dieser Leistungen gemindert. Dies entspricht der alten Rechtslage im Anrechnungsverfahren (§ 31 Abs. 1 Nr. 1 aF). Im Ergebnis mindert die KStErhöhung dadurch die Bemessungsgrundlage für künftige KStErhöhungen (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 34).

Maximale Körperschaftsteuererhöhung 3/10 des EK 02-Bestands: In Abs. 2 Satz 2 ist weiter geregelt, dass die KStErhöhung den EK 02-Bestand nur bis zu dessen Verbrauch mindert. Dies führt dazu, dass die Summe der Leistungen, für die EK 02 iSv. Abs. 1 Satz 3 als verwendet gilt, auf 7/10 des EK 02-Bestands beschr. ist, denn die KStErhöhung von 3/7 dieser Leistungen entspricht den verbleibenden 3/10 des EK 02-Bestands. Da die KStErhöhung ebenfalls den EK 02-Bestand mindert, kommt es bei Leistungen iHv. 7/10 des EK 02-Bestands somit zu einem vollständigen Verbrauch des EK 02. Das maximale KStErhöhungsvolumen beträgt deshalb nicht 3/7, sondern nur 3/10 des EK 02-Bestands. Ohne diese Begrenzung würde ein negativer EK 02-Bestand entstehen. Die Leistungen würden dann nicht nur mit 30 %, sondern mit bis zu 42,85 % nachbelastet.

BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575 – Tz. 45 aE; BAUSCHATZ in GOSCH II. § 38 Rn. 73; BINNEWIES in STRECK VII. § 38 Rn. 47; DANELING in BLÜMICH, § 38 Rn. 21; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 34; LORNSSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III. § 38 Rn. 66; KUSSMAUL/RICHTER/MEYERING, DB 2004, 1907; vgl. auch Beispielsrechnung in der Vorcommentierung (vg. Anm. 43, Lfg. 212, Stand Okt. 2003), abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

III. Übergangszeitraum (Abs. 2 Satz 3)

1. Erstmalige Feststellung des EK 02-Bestands

44

Die erstmalige Fortschreibung des EK 02-Bestands mit der Folge einer etwaigen KStErhöhung in dem betreffenden VZ ergibt sich nicht aus Abs. 2 Satz 3, sondern aus den allgemeinen Anwendungsvorschriften. Bei einem kalenderjahrgleichen Wj. erfolgt die erstmalige Fortschreibung somit auf den 31.12.2001, bei einem vom Kj. abweichenden Wj. grds. auf den Schluss des Wj. 2001/2002 (zu Einzelheiten s. Anm. 7; zu offenen Gewinnausschüttungen in diesen Wj., für die nach § 34 Abs. 12 Satz 1 Nr. 1 noch das Anrechnungsverfahren gilt, s. Anm. 23).

2. Letztmalige Feststellung des EK 02-Bestands

45

Übergangszeitraum von 19 Jahren: Nach Abs. 2 Satz 3 ist die Fortschreibung des EK 02-Bestands und die daraus folgende KStErhöhung letztmalig nach Ablauf des 18. Wj. vorzunehmen, das auf das Wj. folgt, für das erstmalig das KStGuthaben nach § 37 ermittelt worden ist (s. § 37 Anm. 10). Da sich dieser Zeitpunkt mit der erstmaligen Fortschreibung des EK 02-Bestands deckt, diese aber bereits für das am 31.12.2001 endende Wj. (bzw. bei abweichendem Wj. für das Wj. 2001/2002) zu einer KStErhöhung führen kann, folgt daraus ein endgültiger Übergangszeitraum von 19 Wj.

BAUSCHATZ in GOSCH II. § 38 Rn. 84; BOTT in ERNST & YOUNG, § 38 Rn. 78; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 36; LORNSSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III. § 38 Rn. 8 und 67; aA LINKLATERS, OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002 Beil. 1, 57.

Konkreter Zeitpunkt der letztmaligen Feststellung: Die letztmalige Feststellung des EK 02-Bestands erfolgt demnach bei einem kalenderjahrgleichen Wj. zum 31.12.2019 und bei einem vom Kj. abweichenden Wj. zum Schluss des Wj. 2019/2020 (LORNSSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III. § 38 Rn. 67; aA BAUSCHATZ in GOSCH II. § 38 Rn. 16; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 8, die auf den

Schluss des vorhergehenden Wj. abstellen). Dieser Feststellungsbescheid – und nicht der Feststellungsbescheid des vorhergehenden Wj. – ist Grundlagenbescheid für den KStBescheid des VZ 2019 bzw. des VZ 2020 bei abweichendem Wj. (s. hierzu und zur Problematik der Nullbescheide bei Verbrauch des EK 02-Bestands Anm. 9).

Verkürzung durch Umstellung der Wirtschaftsjahre: Eine Umstellung des Wj. im Übergangszeitraum führt dazu, dass sich der Übergangszeitraum entsprechend verkürzt. Denn der Übergangszeitraum beträgt nicht 18 KJ., sondern 18 Wj. (BAUSCHATZ in GOSCH II. § 38 Rn. 83).

Auswirkung der Systemumstellung zum 1.1.2007: Aufgrund der Umstellung des Systems einer ausschüttungsabhängigen KStErhöhung nach den Abs. 1 bis 3 in eine ausschüttungsunabhängigen KStErhöhung nach den Abs. 4 bis 10 zum 1.1.2007 erfolgte die letztmalige Feststellung des EK 02-Bestands abw. von Abs. 2 Satz 3 grds. zum 31.12.2006 (s. Anm. 60 ff.). Abs. 2 Satz 3 gilt aber für die Fälle des § 34 Abs. 16 weiter fort (s. Anm. 63).

46–49 Einstweilen frei.

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Ausnahme für steuerbefreite Körperschaften**

50

I. Bedeutung des Abs. 3

Keine Körperschaftsteuererhöhung innerhalb des steuerbefreiten Bereichs: Unter dem Regime des Anrechnungsverfahrens hatten auch stbefeite Körperschaften unter den Voraussetzungen des § 43 aF ihr vEK zu gliedern. Da die stfreien inländischen Einkünfte in das EK 02 einzustellen waren und die StBefreiung nach § 5 Abs. 2 Nr. 3 nicht für eine KStErhöhung iSv. § 38 gilt, folgt daraus ein teilweise erhebliches KStErhöhungspotential. Abs. 3 regelt deshalb eine Ausnahme von der KStErhöhung, wenn die Leistung nicht den stbefeiten Bereich verlässt. Eine entsprechende Ausnahme war auch im Anrechnungsverfahren nach § 40 Satz 1 Nr. 3 aF vorgesehen.

Zur zutr. systematischen Kritik BAUSCHATZ in GOSCH II. § 38 Rn. 93; DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 52; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 39; vgl. auch LORNSSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III. § 38 Rn. 69 f., der vorschlägt, stbefeite Körperschaften vollständig aus § 38 herauszulösen.

51

II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3

Leistungen einer von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft: Abs. 3 Satz 1 setzt zunächst die Vornahme von Leistungen durch eine von der KSt. befreiten Körperschaft voraus. Körperschaften sind dabei KapGes. sowie sonstige Körperschaften iSd. § 43 aF. Als Grundlage für die StBefreiung kommt in erster Linie § 5 Abs. 1 in Betracht. Hinsichtlich der Vornahme von Leistungen gelten die Ausführungen zu Abs. 1 Satz 3 entsprechend (s. Anm. 23). Insbesondere ist auf den Zeitpunkt des Abflusses der Leistung abzustellen (vgl. auch BFH v. 5.4.1995 – I R 29/94, BStBl. II 1995, 740, zu § 40 aF). Im Falle ei-

ner nur teilweisen StFreiheit kommt es uE darauf an, inwieweit die Leistung dem stfreien Bereich zuzuordnen ist.

Empfänger der Leistung: Die Leistungen müssen an einen unbeschr. stpfl., von der KSt. befreiten Anteilseigner oder an eine juristische Person des öffentlichen Rechts erbracht werden. Unter die Anteilseigner iSv. Abs. 1 Satz 1 fallen alle Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 5, die die Voraussetzungen der unbeschr. KStPflicht erfüllen. Für die StBefreiung kommt insbes. § 5 Abs. 1 in Betracht. Wenn der Anteilseigner nur teilweise von der KSt. befreit ist, müssen die Leistungen wiederum dem stfreien Bereich zuzuordnen sein. Bei den juristischen Personen des öffentlichen Rechts kommt es dagegen nicht auf eine StBefreiung an, da sie bereits nach § 1 grds. nicht unbeschr. kstpfl. sind. Damit bleiben die Leistungen im stfreien bzw. nicht steuerbaren Bereich. Allerdings ist im Hinblick auf ausländische juristische Personen des öffentlichen Rechts eine teleologische Reduktion vorzunehmen, da die Leistungen in diesem Fall den stfreien Bereich verlassen.

DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 54; im Ergebnis auch BAUSCHATZ in GOSCH II. § 38 Rn. 100; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 41; LORNSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III. § 38 Rn. 72, die aber eine – auch von inländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts grds. nicht erfüllte – unbeschr. StPflicht fordern; aA ANTWEILER in ERNST & YOUNG, § 40 aF Rn. 44.

Bescheinigung nach Abs. 3 Satz 2: Der Anteilseigner ist nach Abs. 3 Satz 2 verpflichtet, der ausschüttenden Körperschaft seine StBefreiung durch eine Bescheinigung des FA nachzuweisen. Die Bescheinigung ist von dem FA zu erteilen, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung oder hilfsweise der Sitz des Anteilseigners befindet (§ 20 AO). UE ist die Bescheinigung (lediglich) eine gesetzlich vorgeschriebene Beweisurkunde (glA DANELING in BLÜMICH, § 38 Rn. 24; DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 55; aA BAUSCHATZ in GOSCH II. § 38 Rn. 104), die in der praktischen Wirkung allerdings den Charakter einer materiellen Tatbestandsvoraussetzung hat (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 43). Da Abs. 3 nicht allein an die Bescheinigung, sondern an die einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen anknüpft, reicht eine fehlerhafte Bescheinigung nicht zur Herbeiführung der Rechtsfolgen des Abs. 3 aus (BAUSCHATZ in GOSCH II. § 38 Rn. 105; aA DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 55; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 44). Wenn der Anteilseigner eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, muss keine Bescheinigung vorgelegt werden.

Keine Rückausnahme nach Abs. 3 Satz 3: Die Leistung darf nicht auf Anteile entfallen, die in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, für den die Befreiung von der KSt. ausgeschlossen ist, oder in einem BgA gehalten werden. Dies ist der Fall, wenn die Beteiligung zum BV des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bzw. des Betriebs gewerblicher Art gehört (glA DÖRSCH in DJPW, § 38 Rn. 58; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 45). Die Feststellungslast liegt insoweit beim FA (vgl. auch DÖRSCH in DJPW, § 38 Rn. 59).

III. Rechtsfolgen des Abs. 3

52

Keine Körperschaftsteuererhöhung: Liegen die Voraussetzungen des Abs. 3 vor, führt eine Minderung des EK 02-Bestands durch Leistungen iSv. Abs. 1 Satz 3 entgegen der Regelung in Abs. 2 zu keiner KStErhöhung (zur korrespondierenden Regelung bei der KapErtrSt. s. § 44a Abs. 4 EStG). Der EK 02-Bestand ist trotzdem nach Abs. 1 fortzuschreiben. Dies ist insbes. von Bedeutung, wenn die Voraussetzungen des Abs. 3 zu einem späteren Zeitpunkt innerhalb

des Übergangszeitraums entfallen (DANELSING in BLÜMICH, § 38 Rn. 24; DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 57).

53–59 Einstweilen frei.

**E. Erläuterungen zu Abs. 4 bis 10:
Systemwechsel zu einer ausschüttungsunabhängigen
Körperschaftsteuererhöhung ab 1.1.2007**

I. Überleitungsvorschriften (Abs. 4)

60 **1. EK 02-Endbestand zum 31.12.2006 (Abs. 4 Satz 1)**

Letztmalige Ermittlung und Feststellung des EK 02-Bestands: Nach Abs. 4 Satz 1 ist der fortentwickelte EK 02-Bestand letztmalig auf den 31.12.2006 zu ermitteln und festzustellen. Im Gegensatz zu den Regelungen beim KStGuthaben nach § 37 Abs. 4 ist ausdrückl. eine gesonderte Feststellung vorgesehen.

Abweichendes Wirtschaftsjahr: Der EK 02-Bestand ist auch dann letztmalig auf den 31.12.2006 zu ermitteln und festzustellen, wenn die Körperschaft ein vom Kj. abweichendes Wj. hat. Dies folgt aus dem Wortlaut von Abs. 4 Satz 1 und einem systematischen Vergleich mit Abs. 1 Satz 1 (BAUSCHATZ in GOSCH II. § 38 Rn. 122).

61 **2. Sonderregelungen für Liquidationen (Abs. 4 Sätze 2 und 3)**

Erfasste Liquidationen: Abs. 4 Sätze 2 und 3 gelten nur für Liquidationen, die vor dem 31.12.2006 begonnen haben. Außerdem darf die Liquidation zum 31.12.2006 noch nicht abgeschlossen sein.

Grundsatz: Nach Abs. 4 Satz 2 wird der EK 02-Bestand letztmalig auf den Schluss des letzten vor dem 1.1.2007 endenden Besteuerungszeitraums festgestellt. Dies ist idR der letzte VZ, der vor dem Beginn der Liquidation endete (BAUSCHATZ in GOSCH II. § 38 Rn. 127; DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 62; zweifelnd BOTT in ERNST & YOUNG, § 38 Rn. 123). Denn nach § 11 ist grds. der gesamte Abwicklungszeitraum ein einheitlicher Besteuerungszeitraum. Wird der Abwicklungszeitraum in mehrere Besteuerungszeiträume unterteilt (s. § 11 Anm. 34 ff.), ist dagegen der letzte vor dem 1.1.2007 endende Besteuerungszeitraum maßgeblich. Wenn der erste Besteuerungszeitraum des Abwicklungszeitraums über den 31.12.2006 hinausgeht, ist dies aber wiederum der letzte VZ, der vor dem Beginn der Liquidation endete (vgl. auch DANELSING in BLÜMICH, § 38 Rn. 28 f.).

Abweichender Antrag: Nach Abs. 4 Satz 3 erfolgt die letztmalige Ermittlung und Feststellung des EK 02-Bestands auf Antrag des Stpfl. auch im Fall der Liquidation zum Ablauf des 31.12.2006. Aus der Bezugnahme auf einen Besteuerungszeitraum nach § 11 folgt, dass sich dieser Antrag nicht allein auf die Ermittlung und Feststellung des EK 02-Bestands zum 31.12.2006 beziehen darf, sondern auf die Bildung eines Besteuerungszeitraums im Rahmen des § 11, der auf den 31.12.2006 endet (DANELSING in BLÜMICH, § 38 Rn. 30; KIONTKE in FEH-

RENBACHER/SCHNITGER, § 38 Rn. 55; LORNSSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III. § 38 Rn. 84).

Keine Sonderregelung für Umwandlungen: Für Umwandlungen war in Abs. 4 keine Sonderregelung erforderlich. Sofern der stl. Übertragungstichtag vor dem 1.1.2007 liegt, führte eine Umwandlung auf eine PersGes. oder natürliche Person zu einer Schlussbesteuerung des EK 02-Bestands im Wege einer fiktiven Vollausschüttung nach § 10 UmwStG aF, so dass sich eine Ermittlung und Festsetzung des EK 02-Endbestands erübrigt. Dies gilt auch, wenn die Umwandlung rückwirkend auf den 31.12.2006 erfolgte (DANELSING in BLÜMICH, § 38 Rn. 32; aA LORNSSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III. § 38 Rn. 86). Eine Umwandlung auf eine KapGes. führte nach § 40 Abs. 1 und 2 aF zu einer Zusammenrechnung der EK 02-Bestände beim übernehmenden Rechtsträger. Liegt der stl. Übertragungstichtag nach dem 31.12.2006, wird der EK 02-Endbestand nach der Grundregel des Abs. 4 Satz 1 auf den 31.12.2006 ermittelt und festgestellt. Die daraus folgende Verpflichtung zur KStErhöhung trifft den übernehmenden Rechtsträger. Dies gilt auch, wenn es sich dabei um eine PersGes. oder natürliche Person handelt.

3. Letztmalige Anwendung der Abs. 1 bis 3 (Abs. 4 Satz 4)

62

Leistungen vor dem 1.1.2007: Abs. 1 bis 3 sind letztmalig auf alle Leistungen anzuwenden, die vor dem 1.1.2007 bzw. dem für Liquidationen nach Abs. 4 Sätze 2 und 3 maßgebenden Zeitpunkt „erfolgt sind“. Hierfür ist der Abfluss bei der Körperschaft maßgebend (vgl. hierzu und zum Leistungsbegriff Anm. 23).

4. Weitergeltung der Abs. 1 bis 3 auf Antrag (§ 34 Abs. 16)

63

Ziel des Gesetzgebers: Der Gesetzgeber wollte denjenigen Unternehmen ein Wahlrecht einräumen, die regelmäßig einem öffentlichen oder gesetzlich festgelegten besonderen Zweck dienen und die dadurch in ihren Möglichkeiten zur Ausschüttung sowie in ihrem Ausschüttungsverhalten eingeschränkt sind (BTDrucks. 16/7036, 21). Dabei hat der Gesetzgeber in erster Linie an die Wohnungsunternehmen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und an stbefeite Körperschaften, aber auch an kommunale Wohnungsgenossenschaften gedacht (zu einem etwaigen Verstoß gegen beihilferechtliche Vorschriften s. BTDrucks. 16/6739, 20 und 34). Da bei solchen Unternehmen eine ausschüttungsabhängige KStErhöhung mangels Vornahme entsprechender Ausschüttungen idR zu keinen bzw. nur geringen Belastungen führt, kann ein Wechsel zu einem ausschüttungsunabhängigen KStErhöhungssystem sehr nachteilig sein. Dies gilt insbes. dann, wenn hohe EK 02-Bestände vorhanden sind (zB durch Investitionszulagen oder bei ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen durch stfreie Aufstockung der Buchwerte auf den stl. Teilwert nach § 13 Abs. 2 und 3, vgl. FROTSCHER, BB 2006, 861). Im Fall der ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen ist allerdings zu beachten, dass bei späterer Bildung einer Organschaft auch die ausschüttungsabhängige KStErhöhung zu erheblichen Belastungen führen kann. Denn die erhöhten stl. Abschreibungen können zu vororganschaftlich verursachten Mehrabführungen führen, die eine ausschüttungsabhängige KStErhöhung zur Folge haben (s. Anm. 23; LORNSSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III. § 38 Rn. 119 f.).

Voraussetzungen:

► *Wohnungsunternehmen:* Zu den tatbestandlich begünstigten Unternehmen gehören zunächst Wohnungsunternehmen, die ihre Umsatzerlöse überwiegend durch Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes, der Wohnzwecken dient, durch Betreuung von Wohnbauten oder durch die Errichtung und Veräußerung von Eigenheimen, Kleinsiedlungen oder Eigentumswohnungen erzielen. Dabei soll der Begriff „Umsatzerlöse“ eng auszulegen sein und nur auf die Umsatzerlöse iSv. § 275 HGB, nicht aber auf Erträge aus Beteiligungen, anderen Wertpapieren, Zinsen oder dem Verkauf von Anlagegegenständen Bezug nehmen (Bayr. Landesamt für Steuern v. 20.3.2009, DStR 2009, 1264; BOTT in ERNST & YOUNG, § 38 Rn. 142; KIONTKE in FEHRENBACHER/SCHNITGER, § 38 Rn. 113). Bei den Wohnungsunternehmen muss es sich um Körperschaften oder deren Rechtsnachfolger handeln, an denen unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 50 % entweder juristische Personen des öffentlichen Rechts aus der EU bzw. dem EWR oder gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen iSv. § 5 Abs. 1 Nr. 9 beteiligt sind. Alternativ kann das Wohnungsunternehmen auch in der Rechtsform von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften organisiert sein.

► *Steuerbefreite Körperschaften:* Neben den Wohnungsunternehmen werden von § 34 Abs. 16 stbefreite Körperschaften begünstigt, obwohl in diesen Fällen eine KStErhöhung auch unter den Voraussetzungen des § 38 Abs. 5 Satz 2 iVm. Abs. 3 vermieden werden kann. Für stbefreite Körperschaften ist nach § 34 Abs. 16 weder eine bestimmte Tätigkeit erforderlich noch müssen die Anteilseigner bestimmte Voraussetzungen erfüllen. Darüber hinaus ist es unerheblich, wenn die stbefreite Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält (BTD Drucks. 16/7036, 21).

► *Antrag:* § 34 Abs. 16 setzt einen formlosen (LORNSSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III. § 38 Rn. 127) Antrag voraus. Der Antrag musste bis zum 30.9.2008 bei dem für die Besteuerung zuständigen FA eingereicht werden und ist unwiderruflich. Wurde bis zu diesem Zeitpunkt nur deshalb kein Antrag gestellt, weil nach § 156 Abs. 2 AO aus Billigkeitsgründen eine KStFestsetzung unterblieb, lässt die Fin-Verw. auch einen späteren Antrag zu (OFD Münster v. 23.9.2008, DB 2008, 2280). Im Übrigen kann bei einer Fristversäumnis eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO in Betracht kommen (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 84).

Späterer Wegfall der Voraussetzungen: Nach § 34 Abs. 16 Satz 3 müssen die Voraussetzungen für das Wahlrecht ab dem 1.1.2007 bis zum Ende des 18-jährigen Übergangszeitraums erfüllt sein. Ein Wegfall dieser Voraussetzungen führt nach den Sätzen 4 und 5 dazu, dass der EK 02-Bestand letztmals auf den Schluss des Wj. festgestellt wird, in dem die Voraussetzungen weggefallen sind, und für den verbleibenden Teil des 18-jährigen Übergangszeitraums die Abs. 4 bis 10 Anwendung finden (bei dem fehlenden Verweis auf Abs. 10 handelt es sich lediglich um einen redaktionelles Versehen, vgl. DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 87; LORNSSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III. § 38 Rn. 128). Dies gilt nach Satz 6 entsprechend bei Verschmelzung, Abspaltung oder Aufspaltung auf einen Rechtsträger, der keinen Antrag gestellt hat.

Ausdehnung des Adressatenkreises: Ob bzw. inwieweit auch Wohnungsunternehmen des privaten Rechts das Wahlrecht in Anspruch nehmen dürfen, wird zurzeit in einem Musterverfahren geklärt (DÖRSCH in DJPW, § 38 Rn. 86 unter Verweis auf das beim FG Münster anhängige Klageverfahren 9 K 3993/09

K; krit. zum beschränkten persönlichen Anwendungsbereich NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2008, 57 [66]). Im Hinblick darauf kommt ein Ruhen von Einspruchsverfahren nach § 363 Abs. 2 Satz 1 AO in Betracht (OFD Münster v. 15.7.2009, DB 2009, 1734).

5. Zwingende Weitergeltung der Abs. 1 bis 3 (§ 34 Abs. 13e Sätze 3 und 4) 64

Körperschaftsteuerfestsetzung in den Fällen des § 40 Abs. 5 und 6 aF: Erfolgte in den Fällen des § 40 Abs. 5 und 6 aF vor dem 28.12.2007 eine KStFestsetzung unter Anwendung von § 38 Abs. 1 bis 3, finden Abs. 4 bis 10 keine Anwendung. Dies betrifft grenzüberschreitende Umwandlungen und Verlegungen des Sitzes oder des Orts der Geschäftsleitung, bei denen § 40 Abs. 5 aF eine sofortige Realisierung der KStErhöhung vorgesehen hatte. Soweit eine unbeschr. StPflcht innerhalb der EU erhalten blieb, kam es unter den Voraussetzungen des § 40 Abs. 6 aF zu einer zinslosen Stundung.

Hintergrund: Mit der Fortgeltung der alten Rechtslage sollte erreicht werden, dass bereits ergangene Bescheide nicht aufgehoben und insbes. gewährte Stundungen nicht widerrufen werden müssen (BTDrucks. 16/7036, 21). Bei dem fehlenden Verweis auf Abs. 10 dürfte es sich lediglich um ein redaktionelles Versehen handeln (glA BOTT in ERNST & YOUNG, § 38 Rn. 148).

Kein Antrag erforderlich: Die Fortgeltung der alten Rechtslage erfolgt zwingend. Ein Antrag ist nicht erforderlich.

Einstweilen frei.

65–69

II. Berechnung des pauschalen Körperschaftsteuererhöhungsbetrags (Abs. 5)

1. 3/100 des EK 02-Endbestands (Abs. 5 Satz 1)

70

Nach Abs. 5 Satz 1 beträgt der KStErhöhungsbetrag 3/100 des nach Abs. 4 Satz 1 festgestellten EK 02-Endbestands. Damit wird unabhängig von der tatsächlichen Verwendung unterstellt, dass 10 % des EK 02-Endbetrags ausgeschüttet und mit einem Steuersatz von 30 % nachversteuert werden. Dem Nachteil einer pauschalen Zwangsversteuerung steht also der Vorteil einer für den Stpfl. grds. günstigen Annahme hinsichtlich des Umfangs der späteren Verwendung von alten EK 02-Beständen gegenüber. Trotz der ausdrücklichen Bezugnahme auf Abs. 4 Satz 1 gilt der KStErhöhungsbetrag von 3/100 auch für die bei Liquidationen nach Abs. 4 Sätze 2 und 3 festgestellten EK 02-Endbeträge. Insofern liegt ein Redaktionsversehen des Gesetzgebers vor (BAUSCHATZ in GOSCH II, § 38 Rn. 136; BOTT in ERNST & YOUNG, § 38 Rn. 151).

2. Deckelung der Körperschaftsteuererhöhung (Abs. 5 Satz 2)

71

Fiktive Vollausschüttung: Abs. 5 Satz 2 bewirkt, dass die pauschale KStErhöhung in keinem Fall über diejenige KStErhöhung hinausgeht, die bei einer Vollausschüttung der nach Abs. 4 festgestellten EK 02-Endbeträge im Rahmen der Regelungen der Abs. 1 bis 3 entstanden wäre. Dabei stellt das Gesetz aus Vereinfachungsgründen (BRDrucks. 544/07, 97) auf das EK laut StBil. und nicht

laut HBil. ab. Maßgebend ist das StBilKapital zu den in Abs. 4 Sätze 1 bis 3 bestimmten Zeitpunkten. Die Deckelung erfasst somit insbes. Körperschaften, die zwar einen hohen EK 02-Bestand haben, deren StBilKapital aber zum 31.12.2006 durch Verluste gemindert war. Darüber hinaus profitieren stfreie Körperschaften von der Deckelung, sofern sie zum Zeitpunkt der letztmaligen Feststellung des EK 02-Bestands die Voraussetzungen des Abs. 3 erfüllen (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 53 f.).

Keine fiktive Ausschüttung von Nennkapital: Sowohl aus der Gesetzesbegründung als auch aus dem Gesetzestext ergibt sich, dass die Bemessungsgrundlage für die KStErhöhung auf den Betrag begrenzt werden soll, der sich ergäbe, wenn die Körperschaft das zum 31.12.2006 vorhandene StBilEK in voller Höhe ausgeschüttet hätte. Da das Nennkapital ohne eine vorherige Kapitalherabsetzung nicht ausschüttbar ist, erhöht es nicht den nach Abs. 5 Satz 2 maßgeblichen Deckelungsbetrag (BFH v. 12.10.2011 – I R 107/10, BFH/NV 2012, 342 = GmbHR 2012, 219 mwN). Diese Rspr. lässt sich nicht auf das stl. Einlagekonto übertragen, da hierfür keine dem Nennkapital entsprechende Ausschüttungssperre besteht (aA BOLIK/ZÖLLER, DStR 2012, 738 [740]; wohl auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 54c, vgl. aber auch Rn. 52a).

Deckelung auf 3/7: Zwar beträgt die maximale KStErhöhung nach den Abs. 1 bis 3 nur 3/10 des EK 02-Bestands, da die KStErhöhung den EK 02-Bestand gem. Abs. 2 Satz 2 nur bis zu dessen Verbrauch mindert (s. Anm. 43). Im Hinblick auf Abs. 5 Satz 2 ist die KStErhöhung aber grds. auf 3/7 des StBilEK (abzüglich Nennkapital) gedeckelt, solange dieser Betrag nicht 3/10 des EK 02-Bestands übersteigt (glA LORNSSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III. § 38 Rn. 91; SEMMLER/JÜNGER in LADEMANN, § 38 Rn. 96; aA BOLIK/ZÖLLER, DStR 2012, 738 [739]). Dies liegt daran, dass Abs. 5 Satz 2 auf eine fiktive Vollausschüttung des gesamten StBilEK abstellt, dh. die Leistung iSv. Abs. 1 Satz 3 dem StBilEK entspricht. Die Begrenzung des Abs. 2 Satz 2 bezieht sich dagegen nur auf den EK 02-Bestand.

72 3. Kleinbetragsregelung (Abs. 5 Satz 3)

Freigrenze von 1000 €: Der KStErhöhungsbetrag wird nach Abs. 5 Satz 3 nur dann festgesetzt, wenn er 1000 € übersteigt (kein Freibetrag, sondern Freigrenze). Dies bedeutet, dass der festgestellte EK 02-Endbestand mindestens 33 334 € betragen muss. Damit beschränken sich die Fälle, in denen es tatsächlich zu einer KStErhöhung kommt, auf ca. 10 % der betroffenen Körperschaften (DÖTSCH in DPJW, § 38 Rn. 67).

Umwandlungen: Im Falle einer Umwandlung, deren stl. Übertragungsstichtag nach dem 31.12.2006 liegt, lebt die KStErhöhung nach Abs. 5 Sätze 1 und 2 auch dann nicht wieder auf, wenn die Schwelle von 1000 € durch eine Zusammenrechnung der KStErhöhungsbeträge beim aufnehmenden Rechtsträger überschritten wäre. Vielmehr richtet sich die Festsetzung des KStErhöhungsbetrags abschließend nach den in Abs. 4 Sätze 1 bis 3 festgelegten Zeitpunkten.

73–79 Einstweilen frei.

III. Entstehung, Festsetzung und Fälligkeit der Körperschaftsteuererhöhung (Abs. 6)

1. Entrichtung in zehn Jahresraten (Abs. 6 Satz 1)

80

Zahlungszeitraum: Der nach Abs. 5 ermittelte KStErhöhungsbetrag ist in zehn gleichen Jahresbeträgen zu entrichten, und zwar in dem Zeitraum 2008 bis 2017. Diese Fälligkeitsregelung wird in den Sätzen 5 und 6 weiter konkretisiert (s. Anm. 84; zu den Sonderregelungen für Liquidationen s. Anm. 81, zum Wahlrecht auf Einmalzahlung Anm. 86). Nach dem bisherigen ausschüttungsabhängigen System der KStErhöhung in Abs. 1 bis 3 konnte der Nachversteuerungszeitraum dagegen bis in das Jahr 2020 reichen.

Anwendung auf Körperschaften und Personenvereinigungen: Auch wenn Personenvereinigungen in Abs. 6 Satz 1 nicht ausdrücl. genannt werden, folgt daraus nicht, dass diese Regelung auf Körperschaften beschr. sein soll. Vielmehr liegt ein redaktionelles Versehen vor. Dies ergibt sich bereits aus einer systematischen Auslegung unter Berücksichtigung der Ausnahmenvorschrift für Liquidationen in Abs. 6 Satz 2. Dort werden die Personenvereinigungen wieder ausdrücl. genannt. Dies wäre aber sinnlos, wenn sich die Regelvorschrift in Abs. 6 Satz 1 auf Körperschaften beschränken würde.

2. Ausnahme im Fall der Liquidation (Abs. 6 Sätze 2 und 7)

81

Der zehnjährige Zahlungszeitraum des Satzes 1 gilt nach Abs. 6 Satz 2 nicht in den Fällen, in denen sich die Körperschaft oder Personenvereinigung am 31.12. 2006 in Liquidation befand. Zur Sicherung des fiskalischen Anspruchs und einer zügigen Abwicklung der Liquidation (vgl. DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 74; WERNING in BLÜMICH, § 38 Rn. 36) regelt Abs. 6 Satz 7, dass in diesen Fällen der gesamte KStErhöhungsbetrag innerhalb von einem Monat nach Bekanntgabe des Bescheids iSv. Abs. 6 Satz 4 über die Festsetzung des KStErhöhungsbetrags fällig wird. Allerdings erfolgt nach Abs. 7 Satz 5 von Amts wegen eine Abzinsung iHv. 5,5 %.

3. Entstehung des Anspruchs und Verzinsung (Abs. 6 Sätze 3 und 8)

82

Entstehung am 1.1.2007: Abweichend von § 38 AO regelt Abs. 6 Satz 3, dass der Anspruch des Fiskus auf den KStErhöhungsbetrag am 1.1.2007 entsteht. Damit sollten Änderungen der bereits erstellten Jahresabschlüsse zum 31.12. 2006 vermieden werden (DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 69; DANELING in BLÜMICH, § 38 Rn. 35).

Keine Verzinsung: Der Anspruch des Fiskus auf KStErhöhung ist nach Abs. 6 Satz 8 nicht verzinslich. Deshalb ist in der HBil. eine Abzinsung nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB sowie in der StBil. eine Abzinsung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG vorzunehmen (BOLIK/ZÖLLER, DStR 2012, 738 [740 f.]; OTT, DStZ 2008, 274 [276]).

83 **4. Festsetzung und Festsetzungsfrist (Abs. 6 Sätze 4 und 9)**

Einmalige Festsetzung: Der KStErhöhungsbetrag wird nach Abs. 6 Satz 4 für den gesamten Zahlungszeitraum festgesetzt, und zwar in einem eigenständigen Bescheid. Es erfolgt keine Saldierung mit einem etwaigen KStGuthaben aus § 37. Die jährlichen Zahlungen sind ein rein kassentechnischer Vorgang, so dass sie keinen Einfluss auf die in den jeweiligen KStBescheiden festzusetzende KSt haben (DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 70 f.).

Festsetzungsverjährung: Die Festsetzungsfrist beginnt nach den allgemeinen Vorschriften mit Ablauf des KJ, in dem der KStErhöhungsbetrag entstanden ist (§ 170 Abs. 1 AO), dh. mit Ablauf des 31.12.2007 (abweichend zur Festsetzungsfrist des KStGuthabens nach § 37, die bereits mit Ablauf des 31.12.2006 beginnt). Die Dauer der Festsetzungsfrist beträgt grds. vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO). Allerdings läuft sie nach Abs. 6 Satz 9 für die Festsetzung des KStErhöhungsbetrags nicht vor Ablauf desjenigen Jahres ab, in dem der letzte Jahresbetrag fällig geworden ist. Damit tritt eine Festsetzungsverjährung frühestens mit Ablauf des 31.12.2017 ein (LORSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III, § 38 Rn. 99). Dies hat über § 181 Abs. 5 AO auch Auswirkungen auf die Festsetzungsverjährung für die Feststellung des EK 02-Endbestands zum 31.12.2006 (DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 72; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 62). Sofern von Amts wegen oder auf Antrag eine Ablösung des KStErhöhungsbetrags mit einer Einmalzahlung erfolgt, ist Abs. 6 Satz 9 so auszulegen, dass die Festsetzungsverjährung frühestens mit Ablauf desjenigen Jahres eintritt, in dem die Einmalzahlung fällig geworden ist (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 62, vgl. auch Anm. 91).

84 **5. Fälligkeit der Jahresbeträge (Abs. 6 Sätze 5 und 6)**

Grundsätzlich 30. September: Die Jahresbeträge werden nach Abs. 6 Satz 5 jeweils am 30.9. fällig. Unter Berücksichtigung des Zahlungszeitraums nach Abs. 6 Satz 1 ist somit die erste Jahresrate am 30.9.2008 und die letzte Jahresrate am 30.9.2017 fällig.

Ausnahme bei Bekanntgabe nach dem 31.8.2008: Wird der Festsetzungsbescheid erst nach dem 31.12.2008 bekanntgegeben, sieht Abs. 6 Satz 6 vor, dass diejenigen Jahresbeträge, die bis zum Jahr der Bekanntgabe des Festsetzungsbescheids fällig geworden wären, nunmehr innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheids fällig werden. Dies bedeutet zum einen eine Nachentrichtung derjenigen Beträge in einer Summe, die im Falle der rechtzeitigen Bekanntgabe des Festsetzungsbescheids bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Bekanntgabe fällig geworden wären. Zum anderen folgt aus Abs. 6 Satz 6, dass der auf das Jahr der Bekanntgabe entfallende KStErhöhungsbetrag bereits vor dem 30.9. fällig werden kann.

85–89 Einstweilen frei.

IV. Ablösung der Körperschaftsteuererhöhung durch Einmalzahlung (Abs. 7)

1. Einmalzahlung auf Antrag (Abs. 7 Sätze 1 und 2)

90

Antrag: Abweichend von den zehn gleichen Jahresraten nach Abs. 6 Satz 1 kann der KStErhöhungsbetrag nach Abs. 7 Satz 1 auch durch eine Einmalzahlung abgelöst werden. Dies setzt grds. einen entsprechenden Antrag voraus. Der Antrag muss nach Abs. 7 Satz 2 bis zum 30.9.2015 gestellt werden. Dabei kommt es auf den Zugang beim Beklagten an. Gegebenenfalls kommt eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO in Betracht. Ein formloser Antrag ist ausreichend (LORNSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III. § 38 Rn. 100). Zur Widerrufbarkeit des Antrags s. Anm. 92.

Antragsteller: Auch wenn in Abs. 7 Satz 1 ausdrückl. nur Körperschaften und deren Rechtsnachfolger genannt werden, bedeutet dies wie in Abs. 6 Satz 1 nicht, dass Personenvereinigungen ausgeschlossen sein sollen (s. Anm. 80).

Rechtsfolge: Statt den KStErhöhungsbetrag in zehn gleichen Jahresraten zu zahlen, erfolgt eine (abgezinst) Einmalzahlung. Diese Rechtsfolge wird in Abs. 7 Sätze 3 und 4 weiter präzisiert.

2. Ermittlung des Ablösebetrags (Abs. 7 Satz 3)

91

Ermittlung und Fälligkeit auf den folgenden 30. September: Der Ablösebetrag ist auf den 30.9. zu ermitteln und zu entrichten, der dem Antrag auf Einmalzahlung nach Abs. 7 Satz 1 folgt. Nach Abs. 7 Satz 3 ist dabei dem Jahresbetrag, der zu diesem 30.9. fällig wird, die Summe der mit 5,5 % abgezinsten Jahresbeträge hinzuzurechnen, die ohne den Antrag auf Einmalzahlung in den folgenden Jahren fällig geworden wären (vgl. Beispielsrechnung bei LORNSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III. § 38 Rn. 102).

Antragstellung am 30. September: Erfolgt die Antragstellung an einem 30.9., könnte eine Auslegung nach dem Wortlaut dazu führen, dass der Ablösebetrag auch hier erst zum folgenden 30.9. ermittelt wird und zu entrichten ist. Dabei bliebe aber unberücksichtigt, dass Abs. 7 Satz 6 nur der vereinfachten Berechnung des Ablösebetrags dient, dh. unterjährige Abzinsungen vermeiden soll. Deshalb erfolgt bei einem am 30.9. zugegangenen Antrag eine Abzinsung der noch nicht fälligen Jahresbeträge auf diesen 30.9. (aA BAUSCHATZ in GOSCH II. § 38 Rn. 167).

Keine geänderte Festsetzung: Wird der Antrag auf Einmalzahlung gestellt, erfolgt keine geänderte Festsetzung des KStErhöhungsbetrags. Bei etwaigen Streitigkeiten ist ein Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO zu beantragen bzw. zu erlassen (LORNSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III. § 38 Rn. 101).

3. Erlöschen des gesamten Anspruchs (Abs. 7 Satz 4)

92

Sobald die Einmalzahlung geleistet worden ist, erlischt der gesamte Anspruch auf den KStErhöhungsbetrag. Diese Rechtsfolge, die sich bereits aus § 47 AO ergibt, wird in Abs. 7 Satz 4 klargestellt. Ein Widerruf des Antrags kommt nur bis zum Eintritt dieser Rechtswirkungen in Betracht. Danach ist der Antrag

nicht mehr widerrufbar (DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 73; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 60).

93 **4. Einmalzahlung von Amts wegen (Abs. 7 Satz 5)**

In bestimmten Fällen ist der KStErhöhungsbetrag bereits kraft Gesetzes nicht in Jahresraten nach Abs. 6 Satz 1, sondern als Einmalzahlung zu entrichten. Hierzu gehören Liquidationen, und zwar sowohl Liquidationen mit Beginn nach dem 31.12.2006 (s. Anm. 98 zu Abs. 8) als auch am 31.12.2006 laufende Liquidationen (s. Anm. 81 zu Abs. 6 Satz 7). Letzteres ist durch das JStG 2010 (BGBl. I 2010, 1768) klargestellt worden. Zuvor verwies Abs. 7 Satz 5 durch ein redaktionelles Versehen auf Abs. 6 Satz 6 statt auf Abs. 6 Satz 7 (BTDrucks. 318/10, 114). Darüber hinaus kommt es in den Fällen einer grenzüberschreitenden Umwandlung oder einer Sitzverlegung iSv. Abs. 9 zu einer Einmalzahlung kraft Gesetzes. Abs. 7 Satz 5 sieht für diese Fälle eine Anwendung der Sätze 3 und 4 von Amts wegen vor. Da sowohl Abs. 6 Satz 7 als auch Abs. 8 und 9 eigenständige Fälligkeitsregelungen enthalten, gilt der Verweis weder für die in Satz 3 geregelte Fälligkeit noch für den daran anknüpfenden Bezugspunkt der Abzinsung. Vielmehr hat die Abzinsung auf die in Abs. 6 Satz 7 bzw. Abs. 8 und 9 geregelten Fälligkeitstermine zu erfolgen (BAUSCHATZ in GOSCH II, § 38 Rn. 171; DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 74; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 68c).

94–97 Einstweilen frei.

98 **V. Liquidationen mit Beginn nach dem 31.12.2006 (Abs. 8)**

Tatbestandsvoraussetzungen: Während Abs. 7 Sätze 2 und 7 die am 31.12.2006 laufenden Liquidationen regelt, erfasst Abs. 8 die KStErhöhung bei Liquidationen, die erst nach dem 31.12.2006 beginnen. Außerdem setzt Abs. 8 voraus, dass die KStErhöhungsbeträge entstanden und festgesetzt sind.

Rechtsfolgen: Alle noch ausstehenden KStErhöhungsbeträge werden an dem 30.9. fällig, der auf den Zeitpunkt der Erstellung der Liquidationseröffnungsbilanz folgt. Die KStErhöhungsbeträge, die bis zum Zeitpunkt der Erstellung der Liquidationseröffnungsbilanz fällig geworden sind, bleiben dagegen unberührt. Ihre Fälligkeit richtet sich weiterhin nach den allgemeinen Regelungen in Abs. 6. Maßgebend ist nicht der Zeitpunkt der tatsächlichen Erstellung der Liquidationseröffnungsbilanz, sondern der Zeitpunkt, auf den die Bilanz erstellt wird bzw. hätte erstellt werden müssen. Erfolgt die Festsetzung erst nach dem iSv. Abs. 8 maßgeblichen 30.9., ist die Fälligkeit im Rahmen einer systematischen Auslegung unter Berücksichtigung der Regelung in Abs. 6 Satz 7 zu bestimmen. Aus dieser Vorschrift ergibt sich, dass die Fälligkeit der KStErhöhung auch bei einer Liquidation nicht vor ihrer Festsetzung eintreten soll. Dementsprechend tritt die Fälligkeit auch im Rahmen des Abs. 8 frühestens innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Festsetzungsbescheids ein.

Vgl. KIONTKE in FEHRENBACHER/SCHNITGER, § 38 Rn. 78; aA DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 75; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 69, nach denen auch bei einer verspäteten Festsetzung der in Abs. 8 geregelte Fälligkeitstermin gilt.

99 Einstweilen frei.

VI. Umwandlungen und Sitzverlegung ins Ausland (Abs. 9)

1. Tatbestandsvoraussetzungen (Abs. 9 Sätze 1 und 3)

100

Ende der unbeschränkten Steuerpflicht: Abs. 9 Satz 1 setzt voraus, dass die unbeschr. StPflcht durch einen (insbes. grenzüberschreitenden) Umwandlungsvorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG oder durch die Verlegung des Sitzes oder des Orts der Geschäftsleitung endet.

Umwandlungsvorgänge iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG: In der ersten Tatbestandsalternative kann das Ende der unbeschr. StPflcht durch Verschmelzungen, Auf- oder Abspaltungen nach §§ 2, 123 Abs. 1 und 2 UmwG sowie durch vergleichbare ausländische Vorgänge oder Vorgänge nach Art. 17 SE-Verordnung (Verordnung [EG] Nr. 2157/2001 v. 8.10.2001, ABl. EG 2001 Nr. L 294, 1) bzw. Art. 19 SCE-Verordnung (Verordnung [EG] Nr. 1435/2003 v. 22.7.2003, ABl. EU 2003 Nr. L 207, 1) herbeigeführt werden. Dabei reicht es aus, wenn ein Teil des Vermögens im Rahmen eines Umwandlungsvorgangs auf eine nicht unbeschr. stpfl. Körperschaft oder Personenvereinigung übertragen wird. Maßgebend ist jeweils der stl. Übertragungstichtag, so dass Abs. 9 nur für diejenigen Umwandlungen gilt, deren Übertragungstichtage nach dem 31.12.2006 liegen (DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 76a; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 70; KIONTKE in FEHRENBACHER/SCHNITGER, § 38 Rn. 84; SEMMLER/JÜNGER in LADEMANN, § 38 Rn. 107).

Verlegung des Sitzes oder des Orts der Geschäftsleitung: Auch für diese zweite Tatbestandsalternative ist das Ende der unbeschr. StPflcht erforderlich, dh. weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung dürfen im Inland verbleiben. Dies gilt selbst dann, wenn eine doppelt ansässige Gesellschaft nach der Tie-Breaker-Rule des betreffenden DBA (vgl. Art. 4 Abs. 3 OECD-MA) nicht mehr als in Deutschland ansässige Gesellschaft gilt, da die Zugriffsmöglichkeiten des Fiskus erhalten bleiben.

Keine unbeschränkte StPflcht in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union: Nach Abs. 9 Satz 3 ist Satz 1 nicht anwendbar, wenn bei einer Umwandlung der übernehmende Rechtsträger in einem anderen Mitgliedstaat der EU unbeschr. stpfl. ist. Entsprechendes gilt, wenn Sitz oder Ort der Geschäftsleitung in einen anderen Mitgliedstaat der EU verlegt werden. Im Wege einer europarechtskonformen Auslegung werden auch Staaten des EWR erfasst, dh. Norwegen, Island und Liechtenstein.

BAUSCHATZ in GOSCH II. § 38 Rn. 186; DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 77; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 74; LORNSSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III. § 38 Rn. 108; OTT, DSStZ 2008, 274 (277); aA WERNING in BLÜMICH, § 38 Rn. 41.

2. Rechtsfolgen (Abs. 9 Sätze 1 und 2)

101

Fälligkeit einer Einmalzahlung am folgenden 30. September: Der KStErhöhungsbetrag ist nicht mehr in Jahresraten, sondern von Amts wegen in einer (abgezinsten) Summe zu zahlen (vgl. Abs. 7 Satz 5 unter Verweis auf Abs. 7 Sätze 3 und 4). Die Fälligkeit tritt an dem 30.9. ein, der auf den Zeitpunkt des Verlustes der unbeschr. StPflcht folgt, dh. bei Umwandlungen den Zeitpunkt des stl. Umwandlungstichtags und beim Wegzug den Zeitpunkt der tatsächlichen Verlegung des Orts der Geschäftsleitung bzw. der rechtswirksamen Sitzverlegung (BAUSCHATZ in GOSCH II. § 38 Rn. 182).

Ausnahme bei noch ausstehender Festsetzung: Solange der KStErhöhungsbetrag noch nicht iSv. Abs. 6 festgesetzt ist, tritt keine Fälligkeit ein. Nach Abs. 9 Satz 2 ist der gesamte Anspruch innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des noch ausstehenden Bescheids fällig.

Keine Ausnahme bei nur teilweise Vermögensübergang: Wird im Rahmen einer Umwandlung nur ein Teil des Vermögens der unbeschr. StPflcht entzogen, bleibt es für den gesamten KStErhöhungsbetrag bei der Grundregel. Es kommt also nicht zu einem nur teilweisen Eintritt der Rechtsfolgen. Dies folgt aus dem Wortlaut der Vorschrift („alle“) und den drohenden Zuordnungsproblemen, auch wenn hinsichtlich des Vermögens, das beim übertragenden Rechtsträger verbleibt, die unbeschr. StPflcht und damit die Zugriffsmöglichkeiten des Fiskus erhalten bleiben.

102–104 Einstweilen frei.

VII. Änderung und steuerliche Behandlung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags (Abs. 10)

105 1. Entsprechende Anwendung von § 37 Abs. 6 und 7

Abs. 10 ordnet eine entsprechende Anwendung von § 37 Abs. 6 und 7 an. Da in § 37 das KStGuthaben geregelt ist, führt dies letztlich zu einer spiegelbildlichen Betrachtungsweise.

106 2. Änderung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags (§ 37 Abs. 6)

Änderung des Festsetzungsbescheids: Abs. 10 iVm. § 37 Abs. 6 setzt voraus, dass sich ein zunächst festgesetzter KStErhöhungsbetrag durch eine Änderung des Festsetzungsbescheids vermindert oder erhöht (zB im Anschluss an eine Betriebsprüfung). Auch eine etwaige Aufhebung des Festsetzungsbescheids wird erfasst.

Rechtsfolgen des Satzes 1: Hinsichtlich der Rechtsfolgen besteht insoweit Einigkeit, dass die spiegelbildliche Anwendung von § 37 Abs. 6 zu keiner nachträglichen Anpassung der bereits gezahlten Jahresraten führen soll. Dagegen ist – wie auch bei der direkten Anwendung von § 37 Abs. 6 im Rahmen des KStGuthabens – umstritten, welche Beträge miteinander zu vergleichen sind (krit. im Hinblick auf eine ausreichende Bestimmtheit BINNEWIES in STRECK VII. § 38 Rn. 69). Der auf die KStErhöhung übertragene Wortlaut des § 37 Abs. 6 vergleicht die Summe der bis zum Zeitpunkt der Änderung gezahlten Jahresraten mit der KStErhöhung, die sich aus dem geänderten Bescheid ergibt. Letzteres wird teilweise als die Summe der Jahresraten verstanden, die unter Berücksichtigung des geänderten Bescheids bis zum Zeitpunkt der Änderung hätten gezahlt werden müssen (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 59; vgl. auch BAUSCHATZ in GOSCH II. § 37 Rn. 218; DÖTSCH in DJPW, § 37 Rn. 120), teilweise aber auch als Gesamtbetrag der nach dem geänderten Bescheid festgesetzten KStErhöhung (LORNSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III. § 38 Rn. 109 ff. mit Beispielen; SEMMLER/JÜNGER in LADEMANN, § 38 Rn. 102 und § 37 Rn. 132 f.). UE ist Letzteres zutreffend. Übersteigt der geänderte Gesamtbetrag der KStErhöhung die bisher gezahlten Jahresraten, ist der Unterschiedsbetrag entsprechend § 37 Abs. 6 Satz 1 auf die verbleibenden Fälligkeitstermine zu verteilen. Anderenfalls

hat das FA den überzahlten Betrag entsprechend § 37 Abs. 6 Satz 3 innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Änderungsbescheids zinslos (Abs. 6 Satz 3) zurückzuzahlen. Für diese Auslegung spricht insbes., dass der Gesetzgeber eine rückwirkende Korrektur bereits gezahlter Beträge vermeiden wollte (BTDrucks. 16/3369, 9). Würde man die bis zur Änderung gezahlten Jahresraten mit den Jahresraten vergleichen, die nach dem Änderungsbescheid eigentlich bis zur Änderung hätten gezahlt werden müssen, würde dies aber im Falle einer Minderung der KStErhöhung zur Rückzahlung des Differenzbetrags statt zu der vom Gesetzgeber gewollten Anpassung der künftigen Jahresraten führen.

Kleinbetragsregelung des Satzes 2: Die Kleinbetragsregelung des § 37 Abs. 6 Satz 2 hat für die KStErhöhung keine Bedeutung. Denn eine entsprechende Anwendung der Voraussetzung, dass für die vorhergehenden Bescheide § 37 Abs. 5 Satz 6 oder Abs. 6 Satz 2 anwendbar gewesen sein muss, führt dazu, dass nur solche Fälle erfasst werden, bei denen der Gesamtbetrag der KStErhöhung in keinem Bescheid 1000 € oder mehr betragen hat. Für diese Fälle regelt aber § 38 Abs. 5 Satz 3, dass eine Festsetzung der KStErhöhung unterbleibt.

3. Steuerneutrale Behandlung (§ 37 Abs. 7)

107

Umfang der erfassten Aufwendungen und Gewinnerhöhungen: Spiegelbildlich zu § 37 Abs. 7 werden Aufwendungen und Gewinnerhöhungen durch den KStErhöhungsbetrag einschließlich etwaiger nachträglicher Änderungen erfasst. Dabei gilt Abs. 10 iVm. § 37 Abs. 7 auch für die im Zusammenhang mit dem KStErhöhungsbetrag zu buchenden Gewinnauswirkungen aufgrund von Ab- und Aufzinsungen der Verbindlichkeit oder den in den Jahresraten enthaltenen Zinsanteilen.

BAUSCHATZ in GOSCH II, § 38 Rn. 194; OTT, DStZ 2008, 274 (277); zu § 37 Abs. 7: BFH v. 15.7.2008 – I B 16/08, BStBl. II 2008, 886; BMF v. 14.1.2008, BStBl. I 2008, 280; aA GRUBE/CHUCHRA, BB 2007, 1479 (1481).

Außerbilanzielle Gewinnkorrektur: Die von Abs. 10 iVm. § 37 Abs. 7 erfassten Gewinnauswirkungen sind für Zwecke der Besteuerung außerbilanziell zu neutralisieren.

Umwandlungen: Ob die steuerneutrale Behandlung auch im Fall einer Umwandlung auf eine PersGes. oder ein Einzelunternehmen erhalten bleibt, ist umstritten.

Für Erhalt der Steuerneutralität: FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 38 Rn. 78; LORSEN-VEIT in ERLE/SAUTER III, § 38 Rn. 113; FÖRSTER/FELCHNER, DStR 2006, 1725 (1729). Begrenzt auf Fälle, bei denen an der übernehmenden PersGes. nur KapGes. beteiligt sind: OTT, DStZ 2008, 274 (278); VAN LISHAUT in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, Anh. 2 Rn. 56. Gegen Steuerneutralität: BMF v. 14.1.2008, BStBl. I 2008, 280; DÖTSCH in DJPW, § 38 Rn. 82; DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 2669 (2678); tendenziell auch KIONTKE in FEHRENBACHER/SCHNITGER, § 38 Rn. 101.

UE ist von einer Weitergeltung der Steuerneutralität auszugehen. Dies folgt aus einer systematischen Auslegung des § 38, denn die Grundnormen in Abs. 6 Satz 1 und Abs. 7 Satz 1 gelten ausdrückl. auch für die Rechtsnachfolger von Körperschaften. Daraus ist erkennbar, dass sich das stl. Schicksal der KStErhöhung im Fall der Rechtsnachfolge nach Abs. 4 bis 10 richten soll.

