



Oberste Finanzbehörden
der Länder

26. August 2003

GZ IV A 2 - S 2760 - 4/03

**Körperschaftsteuerliche Behandlung der Auflösung und Abwicklung von
Körperschaften und Personenvereinigungen nach den Änderungen durch das
Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (UntStFG)**

Sitzung KSt/GewSt VII/02 zu TOP III/3

Nach dem Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die steuerliche Behandlung der Auflösung und Abwicklung einer Körperschaft und Personenvereinigung nach In-Kraft-Treten des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3858 - UntStFG -) Folgendes:

A. Bedeutung des Besteuerungszeitraums

- 1 Im Abwicklungszeitraum gibt es keine Wirtschaftsjahre im steuerrechtlichen Sinne. Für Zwecke der §§ 27, 37 und 38 KStG n.F.¹ tritt an die Stelle des Wirtschaftsjahrs der Besteuerungszeitraum.

¹ KStG n.F. = KStG 2002
KStG a.F. = KStG 1999

- 2 Auf den Schluss jedes Besteuerungszeitraums ist eine Steuerbilanz aufzustellen.
- 3 Umfasst der Abwicklungszeitraum mehrere Besteuerungszeiträume, ist auf den Schluss eines jeden Besteuerungszeitraums, für den neues Recht gilt (siehe Rdnr. 4 ff.), das Körperschaftsteuerguthaben (§ 37 KStG n.F.), der Teilbetrag EK 02 (§ 38 KStG n.F.) und das steuerliche Einlagekonto (§ 27 KStG n.F.) gesondert festzustellen. Die abschließenden gesonderten Feststellungen für den letzten Besteuerungszeitraum sind auf den Zeitpunkt vor der Schlussverteilung des Vermögens vorzunehmen.

B. Systemübergreifende Liquidation

I. Grundsatz

- 4 Endet bei der Liquidation einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft der Besteuerungszeitraum nach dem 31. Dezember 2000, richtet sich die Besteuerung für diesen Zeitraum nach den Vorschriften des KStG n.F. (§ 34 Abs. 14 Satz 1 KStG n.F.).
- 5 Auch für den auf die Zeit vor dem 1. Januar 2001 entfallenden Teil des Besteuerungszeitraums ist das KStG n.F. anzuwenden. Ob das verteilte Vermögen bei der Körperschaft zu einer Minderung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer führt, richtet sich nach § 40 Abs. 4 i.V. mit den §§ 37 und 38 KStG n.F. Bereits unter Zugrundelegung der früheren Rechtslage ausgestellte Steuerbescheinigungen sind zurückzufordern und auf der Grundlage des EStG bzw. KStG n.F. neu zu erteilen.
- 6 Der Feststellung der Endbestände nach § 36 Abs. 7 KStG n.F. sind die Bestände zum Schluss des letzten vor Liquidationsbeginn endenden Wirtschaftsjahrs bzw. zum Schluss des letzten Besteuerungszeitraums, für das noch das KStG a.F. gilt, zugrunde zu legen.

II. Antrag im Sinne des § 34 Abs. 14 KStG n.F.

- 7 Hat die in Liquidation befindliche Körperschaft, deren Besteuerungszeitraum vor dem 1. Januar 2001 beginnt und nach dem 31. Dezember 2000 endet, gemäß § 34 Abs. 14 Satz 2 KStG n.F. bis zum 30. Juni 2002 (Ausschlussfrist) den Antrag gestellt, auf die Zeit bis zum 31. Dezember 2000 das KStG a.F. anzuwenden, so endet auf den 31. Dezember 2000 ein Besteuerungszeitraum, für den ein steuerlicher Zwischenabschluss zu fertigen ist (§ 34 Abs. 14 Satz 3 KStG n.F.).
- 8 In den in Rdnr. 7 genannten Fällen unterliegt das Einkommen des am 31. Dezember 2000 endenden Besteuerungszeitraums noch dem KStG a.F. Für Liquidationsraten, andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen, die in diesem Besteuerungszeitraum erfolgen, ist noch die Körperschaftsteuer-Ausschüttungsbelastung nach dem Vierten Teil des KStG a.F. herzustellen (§ 34 Abs. 14 Satz 5 KStG n.F.). Diese Auskehrungen verringern gemäß § 36 Abs. 2 KStG n.F. die Endbestände der auf den 31. Dezember 2000 festzustellenden Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals.
- 9 Die Feststellung der Endbestände nach § 36 Abs. 7 KStG n.F. erfolgt auf den 31. Dezember 2000.

C. Gewinnausschüttungen für vor dem Abwicklungszeitraum endende Wirtschaftsjahre

- 10 Eine Ausschüttung kann auch dann auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr beruhen, wenn die Körperschaft nach Beginn der Liquidation beschließt, Gewinne für vor dem Abwicklungszeitraum endende Wirtschaftsjahre auszuschütten (BFH-Urteile vom 12. September 1973, BStBl 1974 II S. 14, vom 17. Juli 1974, BStBl II S. 692 und vom 22. Oktober 1998, I R 15/98, BFH NV 1999 S. 829).
- 11 Erfolgt eine solche Gewinnausschüttung in Besteuerungszeiträumen, die bereits unter das KStG n.F. fallen, ist § 34 Abs. 12 Satz 1 Nr. 1 KStG n.F. nicht anzuwenden, da es während des Abwicklungszeitraums keine Wirtschaftsjahre gibt (vgl. Rdnr. 1). Für diese Ausschüttungen gilt der Vierte Teil des KStG a.F. daher nicht mehr.

D. Auswirkungen der Liquidation auf das steuerliche Einlagekonto und den Sonderausweis

- 12 Bei der Vermögensverteilung gilt das übrige Eigenkapital als vor dem Nennkapital ausgezahlt.
- 13 Die Vermögensverteilung ist, soweit sie nicht als Nennkapitalrückzahlung zu beurteilen ist, eine Leistung im Sinne des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG. Bei Abschlagszahlungen auf den Liquidationserlös ist auf den ausschüttbaren Gewinn zum Schluss des der Leistung vorangegangenen Besteuerungszeitraums bzw. Wirtschaftsjahrs abzustellen. Bei der Schlussauskehrung ist der ausschüttbare Gewinn maßgeblich, der sich auf den Zeitpunkt vor dieser Auskehrung ergibt. Das ist grundsätzlich der Zeitpunkt, auf den die Liquidationsschlussbilanz erstellt wird.
- 14 Soweit die Vermögensverteilung als Nennkapitalrückzahlung zu behandeln ist, wird in Höhe dieses Betrags zunächst der Sonderausweis verringert (§ 28 Abs. 2 Satz 1 KStG n.F.). Wegen des Zeitpunktes, auf den der maßgebliche Bestand des Sonderausweises zu ermitteln ist, gilt Rdnr. 13 entsprechend. Insoweit gilt die Rückzahlung des Nennkapitals als Gewinnausschüttung, die bei den Anteilseignern zu kapitalertragsteuerpflichtigen Bezügen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG führt (§ 28 Abs. 2 Satz 2 KStG n.F.).
- 15 Soweit die Nennkapitalrückzahlung einen Sonderausweis übersteigt bzw. wenn ein Sonderausweis nicht besteht, führt der Rückzahlungsbetrag zu einer betragsmäßig identischen Erhöhung und Verringerung des steuerlichen Einlagekontos (§ 28 Abs. 2 Satz 1 2. Halbsatz und Satz 2 2. Halbsatz KStG). Eine Steuerbescheinigung im Sinne des § 27 Abs. 3 KStG ist den Anteilseignern insoweit nicht auszustellen.

E. Körperschaftsteuermindering bzw. -erhöhung in Liquidationsfällen

- 16 Unabhängig davon, ob das Vermögen der Körperschaft als Abschlagszahlung auf den Liquidationserlös oder im Rahmen der Schlussverteilung ausgekehrt wird, mindert oder erhöht sich die Körper

schaftsteuer um den Betrag, der sich nach den §§ 37 und 38 KStG n.F. ergeben würde, wenn das verteilte Vermögen einschließlich des Nennkapitals als in dem Zeitpunkt der Verteilung für eine Ausschüttung verwendet gelten würde (§ 40 Abs. 4 Satz 1 KStG n.F.).

- 17 Wegen des Zeitpunktes, auf den die maßgeblichen Bestände des KSt-Guthabens, des Teilbetrags EK 02 und des ausschüttbaren Gewinns zu ermitteln sind, gelten die Ausführungen zu Rdnr. 13 entsprechend. Für die Anwendung des § 40 Abs. 4 Satz 3 KStG n.F. gilt die Liquidation auf den Stichtag der Erstellung der Liquidationsschlussbilanz als beendet.

F. Zusammenfassendes Beispiel

18 Beispiel:

Die A-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) wird zum 30. Juni 2002 aufgelöst. Der der Schlussauskehrung zugrunde liegende Liquidationsschlussbestand wird auf den 31. August 2003 ermittelt. Für die Zeit vom 1. Januar 2002 bis zum 30. Juni 2002 bildet die GmbH ein Rumpfwirtschaftsjahr. Zum 31. Dezember 2001 und zum 30. Juni 2002 betragen das KSt-Guthaben 25.000 € und der Teilbetrag EK 02 30.000 €. Das Nennkapital zu den Stichtagen beträgt 90.000 € und der Sonderausweis 40.000 €.

Das übrige Eigenkapital lt. Steuerbilanz beträgt

- a) zum 30. Juni 2002 = 410.000 €
- b) zum 31. August 2003 = 648.500 €

Der Gewinn des Rumpfwirtschaftsjahrs 2002 wird am 15. August 2003 in Höhe von 75.000 € offen ausgeschüttet.

Lösung:

Anwendung des § 28 Abs. 2 und des § 40 Abs. 4 KStG n.F.

	Einlage konto	KSt- Guthaben	EK 02	Nenn- kapital	Sonder- ausweis
Bestände zum 30. Juni 2002	0	25.000	30.000	90.000	40.000
Offene Gewinnausschüttung für das Rumpf-Wj. 2002 75.000					
KSt-Minderung: 1/6 von 75.000		-12.500			
Keine Verwendung von EK 02 ²			0		
Bestände vor Schlussverteilung (= letzte gesonderte Feststellung)	0	12.500	30.000	90.000	40.000
Nullstellung des Nennkapitals gem. § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG n.F.	+50.000			-90.000	-40.000
Zwischensumme	50.000	12.500	30.000	0	0
Verteiltes Vermögen (= übriges Eigenkapital und Nennkapital) 738.500					
Unmittelbarer Abzug beim Einlagekonto gem. § 28 Abs. 2 Satz 2 Hs 2 KStG n.F.	-50.000				
Zwischensumme	0	12.500	30.000	0	0
Leistung gem. § 27 Abs. 1 S. 3 KStG n.F. (= Verteiltes Vermögen abzüglich Nennkapital) 648.500					
Verwendung Einlagekonto (höchstens verbleibender Bestand) -0	0				
Zwischensumme	0	12.500	30.000	0	0
Leistung i.S.d. § 40 Abs. 4 i.V.mit §§ 37, 38 KStG n.F. (= verteiltes Vermögen) 738.500					
KSt-Minderung (§ 37 KStG n.F.) 1/6 von 738.500; höchstens jedoch Bestand des KSt-Guthabens		-12.500			
KSt-Erhöhung (§ 38 KStG n.F.) Verwendung von EK 02 ³ 738.500 - 618.500 = 120.000; höchstens 7/10 des Bestandes KSt-Erhöhung = 3/7 von 21.000			-21.000 -9.000		

² Differenzrechnung: Ausschüttbarer Gewinn zum 30. Juni 2002 abzüglich EK 02 zum 30. Juni 2002:
410.000 € - 30.000 € = 380.000 €. Da die Ausschüttung kleiner ist als 380.000 €, gilt EK 02 nicht als verwendet.

³ Differenzrechnung: Ausschüttbarer Gewinn vor Schlussverteilung abzüglich EK 02 vor Schlussverteilung:
648.500 € - 30.000 € = 618.500 €; das verteilte Vermögen i.H.v. 738.500 € übersteigt 618.500 € um 120.000 €. Für die Berechnung der KSt-Erhöhung gilt: 120.000 € x 3/7 = 51.428 €, höchstens jedoch 7/10 x 30.000 € (Bestand des EK 02) = 21.000 €.

G. Behandlung der Nennkapitalrückzahlung bei den Anteilseignern

- 19 Bei den Anteilseignern richtet sich die steuerliche Behandlung der Nennkapitalrückzahlung nach § 17 Abs. 4 EStG bzw. - soweit ein Sonderausweis vorhanden ist - nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, unabhängig davon, ob die Leistung bei der Körperschaft zu einer Minderung bzw. einer Erhöhung der Körperschaftsteuer führt oder nicht.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.