

GZ IV A 2 - S 1910 - 156/03

**Letztmalige Anwendung des Anrechnungsverfahrens und
erstmalige Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens;
Übergangsregelungen (§§ 34 bis 38 KStG n.F.¹)**

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

Nach dem Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gelten für den Übergang zum neuen Körperschaftsteuerrecht die nachfolgenden Grundsätze:

**A. Letztmalige Anwendung des Anrechnungsverfahrens und erstmalige
Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens**

I. Grundsätzliches

- 1 Die Vorschriften des KStG n.F. sind bei der Besteuerung von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Allgemeinen (insbesondere hinsichtlich der Einkommensermittlung und des Steuersatzes) grundsätzlich erstmals für den Veranlagungszeitraum 2001 (§ 34 Abs. 1 KStG n.F.) und bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr 2000/2001 erstmals für den Veranlagungszeitraum 2002 (§ 34 Abs. 2 KStG n.F.) anzuwenden.

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

Im Einzelnen bedeutet dies:

1. Erstmalige Anwendung für den Veranlagungszeitraum 2001

- 2 Das neue Recht ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden, wenn
 - das Wirtschaftsjahr der Körperschaft dem Kalenderjahr entspricht,
 - es sich um eine in 2001 gegründete Gesellschaft handelt,
 - das Wirtschaftsjahr in 2001 wirksam von einem kalenderjahrgleichen auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr umgestellt worden istoder
 - das Wirtschaftsjahr in 2000 wirksam von einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr auf ein dem Kalenderjahr entsprechendes Wirtschaftsjahr umgestellt worden ist.
- 3 Voraussetzung dafür, dass die Umstellung des Wirtschaftsjahrs auch steuerlich wirksam ist, sind eine Satzungsänderung bei der Körperschaft, sowie das Wirksamwerden sonstiger ggf. mit der Umstellung verbundener Rechtsakte (insbesondere der Eintragung in das Handelsregister) bis zum Ende des geplanten Rumpf-Wirtschaftsjahrs.

2. Erstmalige Anwendung für den Veranlagungszeitraum 2002

- 4 Das neue Recht ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2002 anzuwenden, wenn die Körperschaft ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr 2000/2001 hat. Das gilt auch, wenn in 2001 das vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr wirksam auf ein dem Kalenderjahr entsprechendes Wirtschaftsjahr umgestellt worden ist (siehe hierzu Rdnr. 3).

II. Letztmalige Herstellung der Ausschüttungsbelastung nach dem Vierten Teil des KStG a.F. - erstmalige Minderung und Erhöhung der Körperschaftsteuer nach §§ 37 und 38 KStG n.F.

- 5 Die Ausschüttungsbelastung nach dem Vierten Teil des KStG a.F. ist letztmals herzustellen für
 - Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr beruhen und die in dem ersten Wirtschaftsjahr erfolgen, für das neues Recht gilt (§ 34 Abs. 12 Satz 1 Nr. 1 KStG n.F.). Das gilt für verspätet beschlossene Vorabauschüttungen entsprechend.
 - andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen, die in dem letzten Wirtschaftsjahr erfolgen, für das altes Recht gilt (§ 34 Abs. 12 Satz 1 Nr. 2 KStG n.F.).
- 6 Offene Gewinnausschüttungen, für die noch die Ausschüttungsbelastung herzustellen ist, werden im Rahmen der §§ 27 und 38 KStG n.F. nicht als Leistungen berücksichtigt.
- 7 Eine Leistung ist erfolgt, wenn bei der Körperschaft die entsprechenden Mittel abgeflossen sind. Die Gewinnausschüttung ist noch nicht verwirklicht, wenn offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen bei der Kapitalgesellschaft lediglich als Verpflichtung gegenüber dem Anteilseigner passiviert werden. Der Ab

fluss der Gewinnausschüttung erfolgt erst mit der tatsächlichen Zahlung an die Gesellschafter oder aber mit dem Untergang der Verbindlichkeit in anderer Weise (Aufrechnung, Erlass, usw.). Eine Gewinnausschüttung kann auch in der Umwandlung eines Dividendenanspruchs in eine Darlehensforderung bestehen. Auf den Zufluss beim Anteilseigner im Sinne von § 11 EStG bzw. § 44 EStG kommt es nicht an.

- 8 Fließt eine auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhende Gewinnausschüttung für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr erst in einem späteren als dem ersten Wirtschaftsjahr ab, für das neues Recht gilt (verspätet abfließende Gewinnausschüttung), ist die Ausschüttungsbelastung nach dem KStG a.F. nicht mehr herzustellen. Das gilt auch, wenn die Gewinnausschüttung bereits vor Ablauf des ersten Wirtschaftsjahrs, für das neues Recht gilt, beschlossen worden ist. Entsprechendes gilt für Vorabauschüttungen, die in dem letzten Wirtschaftsjahr, für das altes Recht gilt, beschlossen worden sind, die aber erst nach Ablauf des letzten Wirtschaftsjahrs, für das altes Recht gilt, abfließen.

III. Erhöhter Steuersatz von 40 v.H. oder 45 v.H. nach § 34 Abs. 12 Satz 2 ff. KStG n.F.

- 9 Beziehen unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, deren Leistungen bei den Empfängern zu Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG a.F. führen, ihrerseits derartige Einnahmen, so werden diese Einnahmen zuzüglich der Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG i.d. Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (EStG a.F.), für die bei der ausschüttenden Körperschaft der Teilbetrag EK 45 oder EK 40 als verwendet gilt, bei der Empfängerin mit 45 v.H. bzw. mit 40 v.H. Körperschaftsteuer belastet.
- 10 Die ausschüttende Körperschaft hat in der der Empfängerin zu erteilenden Steuerbescheinigung als Einnahme i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG das verwendete EK 45 bzw. EK 40 zuzüglich des darauf entfallenden Körperschaftsteuer-Minderungsbetrags (EK 45: 70/55 des mit dem EK 45 verrechneten Betrags; EK 40: 70/60 des mit dem EK 40 verrechneten Betrags) anzusetzen. Ist in der Steuerbescheinigung eine Verwendung von EK 45 nicht bescheinigt, auch nicht als Nullbetrag, dann gilt die gesamte Leistung als Leistung, für die der Teilbetrag EK 45 als verwendet gilt (siehe § 44 Abs. 1 Nr. 6 KStG a.F.).
- 11 Für andere Körperschaften und Personenvereinigungen (z.B. Betriebe gewerblicher Art) ist der erhöhte Steuersatz von 45 v.H. bzw. 40 v.H. nicht anzuwenden.

Auf steuerbefreite Körperschaften und Personenvereinigungen i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ist der erhöhte Steuersatz von 45 v.H. bzw. 40 v.H. nicht anzuwenden, soweit die Einnahmen in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen, für den die Steuerbefreiung ausgeschlossen ist (§ 34 Abs. 12 Satz 5 und 8 KStG n.F.).

- 12 Bei der Anwendung des § 34 Abs. 12 Satz 2 ff. KStG n.F. ist es unerheblich, ob die Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG a.F. den Einkünften aus Kapitalvermögen oder nach § 20 Abs. 3 EStG einer anderen Einkunftsart zuzurechnen sind.
- 13 Liegen Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG a.F. vor, für die teilweise das EK 45 und teilweise das EK 40 als verwendet gilt und ist das Einkommen niedriger als die Summe dieser Einnahmen, die den erhöhten Steuersätzen unterliegen, ist auf das Einkommen vorrangig der erhöhte Steuersatz von 45 v.H. anzuwenden. Auf ein dann evtl. noch verbleibendes Einkommen ist der erhöhte Steuersatz von 40 v.H. anzuwenden (§ 34 Abs. 12 Satz 7 KStG n.F.).

Beispiel:

Die M-GmbH und ihre Tochtergesellschaft, die T-GmbH, haben ein kalenderjahrgleiches Wirtschaftsjahr. Die T-GmbH beschließt und leistet in 2001 eine offene Gewinnausschüttung für 2000 und weist in der der M-GmbH ausgestellten Steuerbescheinigung Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.H. von jeweils 35.000 aus dem EK 45 und aus dem EK 40 aus. Das zu versteuernde Einkommen der M-GmbH in 2001 beträgt 60.000.

	Zu versteuerndes Einkommen 2001 der M-GmbH	Festzusetzende KSt 2001 der M-GmbH
	60.000	
Davon unterliegen einem erhöhten Steuersatz i.H. von 45 v.H. Einnahmen i.H. von 50.000 (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 und 3 EStG; (35.000 x 10/7))	50.000 x 45 v.H.	22.500
Davon unterliegen einem erhöhten Steuersatz i.H. von 40 v.H. Einnahmen i.H. von 50.000 (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 und 3 EStG; (35.000 x 10/7)); maximal 10.000	10.000 x 40 v.H.	4.000
Verbleibendes zu versteuerndes Einkommen, das einem KSt-Satz von 25 v.H. unterliegt	0	0
		26.500

Entwicklung Eigenkapitalgliederung M-GmbH zum 31.12.2000:

	EK 45	EK 40
Zugang (§ 36 Abs. 2 Satz 2 KStG n.F)	27.500 (50.000 - 22.500)	6.000 (10.000 - 4.000)

Anschließend erfolgt die Umgliederung nach § 36 KStG n.F.

- 15 In Organschaftsfällen ist der erhöhte Steuersatz für durch die Organgesellschaft vereinnahmte Bezüge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG a.F. bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer des Organträgers zu berücksichtigen. Das gilt auch, wenn der Organträger bereits unter neues Recht, die Organgesellschaft aber noch unter altes Recht fällt.
- 16 Die empfangende Körperschaft kann die nach § 34 Abs. 12 Satz 2 ff. KStG n.F. nachversteuerten Beträge ihrerseits nicht für eine Ausschüttung oder sonstige Leistung verwenden, die mit dem verwendbaren Eigenkapital auf den Schluss des Wirtschaftsjahrs, für das letztmals das KStG a.F. anzuwenden ist, verrechnet werden. Die Verrechnung dieser Ausschüttungen mit dem verwendbaren Eigenkapital erfolgt vielmehr vor Berücksichtigung der Zugänge zum verwendbaren Eigenkapital aus den nach § 34 Abs. 12 Satz 2 ff. KStG n.F. nachversteuerten Beträgen.

B. Übergangsregelungen (§§ 36 bis 38 KStG n.F.)

I. Allgemeines

- 17 Der Systemwechsel vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren sieht einen 18-jährigen² Übergangszeitraum vor. Während dieser Zeit kann außerhalb des Moratoriums (Rdnr. 32) ein Körperschaftsteuerguthaben aus der Differenz zwischen Thesaurierungsbelastung und Ausschüttungsbelastung der Altgewinne aus der Zeit des Anrechnungsverfahrens bei ordnungsgemäßen Gewinnausschüttungen in vereinfachter Form geltend gemacht werden (§ 37 KStG n.F.). Gilt während des Übergangszeitraums unbelastetes EK 02 als für eine Ausschüttung verwendet, führt dies nach § 38 KStG n.F. zu einer Körperschaftsteuererhöhung.

II. Feststellung der Endbestände nach § 36 KStG

- 18 Die Feststellung der Endbestände nach § 36 KStG hat für die Besteuerung folgende Bedeutung:

- Aus dem positiven EK 40 wird nach § 37 KStG n.F. das Körperschaftsteuerguthaben ermittelt.
- Ein positives EK 02 kann zu Körperschaftsteuererhöhungen nach § 38 KStG n.F. führen.
- Das positive EK 04 geht als Anfangsbestand in das steuerliche Einlagekonto nach § 27 KStG n.F. ein.

Alle anderen Feststellungen von Positiv- und Negativbeträgen dienen der rechnerischen Abstimmung und haben über den Zeitpunkt des Systemwechsels hinaus keine Bedeutung mehr.

1. Feststellungszeitpunkt

- 19 Nach § 36 Abs. 1 KStG n.F. werden die zum Zeitpunkt des Systemwechsels vorhandenen Endbestände der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals nach Maßgabe des § 36 KStG n.F. ermittelt und nach § 36 Abs. 7 KStG n.F. gesondert festgestellt. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Ermittlung und Feststellung ist

- bei einem dem Kalenderjahr entsprechenden Wirtschaftsjahr der 31.12.2000 und
- bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr der Schluss des Wirtschaftsjahrs 2000/2001.

Auf denselben Zeitpunkt ist letztmals eine gesonderte Feststellung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG a.F. durchzuführen.

2. Ermittlung der Endbestände

Die Endbestände sind gemäß § 36 KStG in den folgenden Schritten zu ermitteln:

² Durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16. Mai 2003 (BGBl. I S. 660) wurde der Übergangszeitraum von 15 auf 18 Jahre verlängert.

a) Feststellung nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG a.F.

- 20 Die letztmalige Feststellung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG a.F. (Rdnr. 19) ist Ausgangspunkt und Grundlagenbescheid für die Ermittlung der Endbestände nach § 36 KStG n.F.

b) Minderung um nach den Regeln des Anrechnungsverfahrens abgewickelte Ausschüttungen

- 21 Die Teilbeträge nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG a.F. sind um Ausschüttungen zu mindern, die noch nach dem Anrechnungsverfahren abgewickelt werden (vgl. Rdnr. 5). Diese Ausschüttungen sind in dem nachrichtlichen Teil der gesonderten Feststellung nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG a.F. ausgewiesen. Sollte eine Feststellung der Endbestände nach § 36 KStG n.F. zum Zeitpunkt der Ausschüttung bereits durchgeführt sein, ist sie nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern.

c) Erhöhung um im neuen Recht vereinnahmte Ausschüttungen

- 22 Die Teilbeträge nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG a.F. sind um Ausschüttungen zu erhöhen, die bei der empfangenden Körperschaft im neuen Recht vereinnahmt werden und für die bei der ausschüttenden Körperschaft EK 45 oder EK 40 verwendet worden ist (vgl. Rdnr. 10). Diese Ausschüttungen unterliegen bei der empfangenden Körperschaft noch einer Körperschaftsteuer von 45 bzw. 40 v.H. (§ 34 Abs. 12 Satz 2 bis 8 KStG n.F.). Als Zugang zu dem EK 45 und dem EK 40 sind die Nettobeträge nach Abzug der hierauf entfallenden Körperschaftsteuer auszuweisen. Eine bereits durchgeführte Feststellung der Endbestände ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern.

d) Umgliederung des EK 45

- 23 Ein positives EK 45 ist i.H. von 27/22 seines Bestandes in das EK 40 und i.H. von 5/22 seines Bestandes als Negativbetrag in das EK 02 einzustellen.

e) Umgliederung bei negativem EK 0

- 24 Ist die Summe aus EK 01, EK 02 und EK 03 negativ, so ist sie mit den belasteten Teilbeträgen in der Reihenfolge EK 30, EK 40 zu verrechnen.

f) Umgliederung bei positivem EK 0

- 25 Ist die Summe aus EK 01, EK 02 und EK 03 positiv, werden zunächst EK 01 und EK 03 zu einer Summe zusammengefasst. Ist diese Summe negativ, wird sie mit dem positiven EK 02 verrechnet. Ist diese Summe positiv, wird sie mit dem negativen EK 02 verrechnet.

Ist sowohl die Summe aus EK 01 und EK 03 als auch das EK 02 positiv, sind beide Teilbeträge getrennt von einander fortzuführen.

g) Umgliederung bei negativem belasteten EK

- 26 Ist entweder das EK 30 oder das EK 40 negativ, sind diese Teilbeträge zunächst untereinander auszugleichen. Ist die Summe von EK 30 und EK 40 negativ, erfolgt vorrangig ein Ausgleich mit positivem EK 02. Reicht das EK 02 nicht aus oder ist es negativ, findet ein Ausgleich des negativen belasteten EK mit einem eventuell positiven EK 01/03 statt.

h) Feststellung der Endbeträge

- 27 Die ermittelten Teilbeträge sind getrennt auszuweisen und gesondert festzustellen. Nur die Teilbeträge EK 01 und EK 03 sind zusammenzufassen. Die gesonderte Feststellung ist Grundlagenbescheid für die Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens nach § 37 Abs. 1 Satz 1 KStG n.F., für die Feststellung nach § 38 Abs. 1 KStG n.F. (Körperschaftsteuererhöhung) und für die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 1 Satz 2 KStG n.F. i.V.m. § 39 Abs. 1 KStG n.F.

i) Sonderausweis

- 28 Der nach § 47 Abs. 1 Nr. 2 KStG a.F. gesondert festgestellte Betrag des für Ausschüttungen verwendbaren Teils des Nennkapitals i.S. des § 29 Abs. 3 KStG a.F. wird nach § 39 Abs. 2 KStG n.F. als Anfangsbestand in die Feststellung nach § 28 Abs. 1 Satz 2 KStG einbezogen.

III. Körperschaftsteuerguthaben und -minderung nach § 37 KStG n.F.

1. Körperschaftsteuerguthaben

- 29 Das Körperschaftsteuerguthaben wird aus dem nach § 36 Abs. 7 KStG n.F. festgestellten EK 40 auf den Schluss des Wirtschaftsjahrs, das dem in § 36 Abs. 1 KStG n.F. bezeichneten Wirtschaftsjahr (Rdnr. 19) folgt, ermittelt. Das Guthaben beträgt 1/6 des festgestellten EK 40; es ist auf volle EUR-Beträge aufzurunden.

2. Entwicklung des Körperschaftsteuerguthabens

- 30 Das auf den Schluss des jeweils vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ermittelte bzw. festgestellte Körperschaftsteuerguthaben mindert sich vorbehaltlich der Ausführungen in den Rdnrn. 32 ff. um 1/6 der Gewinnausschüttungen, die in den folgenden Wirtschaftsjahren erfolgen und die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen. Zu diesen Gewinnausschüttungen gehören auch ordnungsgemäße Vorabauschüttungen. Sonstige Leistungen, wie z.B. verdeckte Gewinnausschüttungen, Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner und Kapitalherabsetzungen, führen nicht zur Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens. Eine Gewinnausschüttung ist erfolgt, wenn sie bei der ausschüttenden Körperschaft abgeflossen ist (vgl. Rdnr. 7).

3. Körperschaftsteuerminderung

- 31 Die Körperschaftsteuerminderung wird bei der ausschüttenden Körperschaft in dem Veranlagungszeitraum berücksichtigt, in dem das Wirtschaftsjahr endet, in dem die Ausschüttung abfließt. Ist die tarifliche

Körperschaftsteuer für den Veranlagungszeitraum, für den der Minderungsbetrag zu berücksichtigen ist, geringer als der Minderungsbetrag, ergibt sich eine Körperschaftsteuererstattung.

Eine Körperschaftsteuerminderung ist erstmals bei ordnungsmäßigen Gewinnausschüttungen vorzunehmen, die in dem zweiten Wirtschaftsjahr erfolgen, für das neues Recht gilt.

Zu einer Körperschaftsteuerminderung kann es darüber hinaus auch in Fällen des § 40 Abs. 3 und 4 KStG n.F. und den §§ 10, 14 und 16 UmwStG kommen. In diesen Fällen können sich Besonderheiten ergeben (auf die gesondert ergehenden BMF-Schreiben zur Liquidationsbesteuerung bzw. zu den Änderungen des Umwandlungssteuerrechts wird hingewiesen).

4. Änderungen durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz

a) Moratorium

- 32 Für Gewinnausschüttungen, die nach dem 11. April 2003 und vor dem 1. Januar 2006 erfolgen, ist gem. § 37 Abs. 2a Nr. 1 KStG i.d. Fassung des Steuervergünstigungsabbaugesetzes - StVergAbG - (BGBl. I 2003 S. 660) eine Körperschaftsteuerminderung nicht zu berücksichtigen (Moratorium). Für alle Gewinnausschüttungen, die vor dem 12. April 2003 erfolgt sind und für Gewinnausschüttungen, die vor dem 21. November 2002 beschlossen worden sind und erst nach dem 11. April 2003 aber vor dem 1. Januar 2006 erfolgen, ist das Moratorium nicht anzuwenden. Eine Körperschaftsteuerminderung ist in diesen Fällen weiterhin nach den Regelungen des § 37 KStG 2002 zu berücksichtigen.

b) Höchstbetrag

- 33 Für Gewinnausschüttungen, die nach dem 31. Dezember 2005 erfolgen, ist die Körperschaftsteuerminde- rung von 1/6 des Betrages der Gewinnausschüttung auf einen jährlichen Höchstbetrag begrenzt. Ausgangsgröße ist das festgestellte Körperschaftsteuerguthaben zum Schluss des der Gewinnausschüttung vorangegangenen Wirtschaftsjahrs. Dieses Körperschaftsteuerguthaben ist durch die Anzahl der verbleibenden Wirtschaftsjahre, für die eine Körperschaftsteuerminderung gem. § 37 Abs. 2 Satz 2 KStG i.d. Fassung des StVergAbG noch in Betracht kommt (grundsätzlich: 18 abzüglich seit Geltung des KStG n.F. abgelaufene Wirtschaftsjahre), zu teilen.

c) Ausnahmen

- 34 § 37 Abs. 2a KStG i.d. Fassung des StVergAbG (Rdnr. 32 und 33) ist bei Liquidationen und bei Vermö- genübertragungen durch Verschmelzung sowie durch Auf- oder Abspaltung und bei Formwechsel von einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person (§§ 3 bis 10, 14, 16 UmwStG) nicht anzuwenden (§ 40 Abs. 3 Satz 2 KStG, § 10 Satz 2 UmwStG).

5. Nachsteuer nach § 37 Abs. 3 KStG n.F.

- 35 Erhält eine Körperschaft Bezüge, die bei ihr nach § 8b Abs. 1 KStG n.F. außer Ansatz bleiben und die bei der leistenden Körperschaft zu einer Minderung der Körperschaftsteuer geführt haben, erhöht sich bei ihr die Körperschaftsteuer und das Körperschaftsteuerguthaben um den auf sie entfallenden Betrag der Minderung bei der leistenden Körperschaft.

- 36 Nachsteuerpflichtig sind unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften und Personenvereinigungen, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören. Nicht nachsteuerpflichtig sind damit insbesondere juristische Personen des öffentlichen Rechts, Anstalten, Stiftungen und ausländische Körperschaften, die mit den Einkünften aus einer inländischen Betriebsstätte der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen. Nicht nachsteuerpflichtig sind auch von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, wenn die Gewinnausschüttungen im steuerfreien Bereich zufließen. Bei gemeinnützigen Körperschaften i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG gilt dies auch, wenn die Einnahmen in einem steuerpflichtigen Geschäftsbetrieb anfallen.
- 37 Ist Empfänger eine Personengesellschaft, fällt eine Nachsteuer an, soweit eine nachsteuerpflichtige Körperschaft an ihr beteiligt ist. Dabei wird die Nachsteuer nicht auf der Ebene der Personengesellschaft erhoben, sondern bei der nachsteuerpflichtigen Körperschaft.
- 38 Ist Empfänger der Ausschüttung eine Organgesellschaft, ist die Nachsteuer bei dem Organträger zu erheben, wenn dieser eine nachsteuerpflichtige Körperschaft ist. Ist der Organträger eine Personengesellschaft, gelten die Ausführungen in Rdnr. 37.
- 39 Die leistende Körperschaft hat der Empfängerin nach § 37 Abs. 3 Satz 4 KStG n.F. eine Bescheinigung auszustellen.
- 40 Das aus der Nachsteuer entstehende Körperschaftsteuerguthaben erhöht den Bestand zum Schluss des Wirtschaftsjahrs des Zuflusses und kann deshalb erst bei einer Ausschüttung in den Folgejahren realisiert werden.

IV. Körperschaftsteuererhöhung nach § 38 KStG n.F.

1. Allgemeines

- 41 Eine Körperschaftsteuererhöhung nach § 38 KStG n.F. kann sich nur ergeben, wenn ein positiver Endbestand des EK 02 nach § 36 Abs. 7 KStG n.F. festgestellt worden ist. Ein negativer Endbestand hat keine steuerliche Bedeutung. Eine Körperschaftsteuererhöhung kommt auch in Fällen des § 40 Abs. 3 und 4 KStG n.F. und der §§ 10, 14 und 16 UmwStG in Betracht.
- 42 Zu einer Körperschaftsteuererhöhung nach § 38 KStG n.F. kann es - anders als bei der Körperschaftsteuerminderung nach § 37 KStG n.F. - erstmals bereits im ersten Jahr, in dem neues Recht gilt, kommen. In den Fällen in denen nach § 34 Abs. 12 KStG n.F. die Ausschüttungsbelastung letztmals herzustellen ist (Rdnr.5 f.), ist die Körperschaftsteuererhöhung nach § 38 KStG ausgeschlossen.

2. Leistungen, die zu einer Körperschaftsteuererhöhung führen

- 43 Die Körperschaftsteuererhöhung tritt für den Teil der Leistungen ein, für den EK 02 als verwendet gilt. Maßgebend ist der Bestand des EK 02 zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs. Es kann dadurch bei Vorabausschüttungen zu einer Körperschaftsteuererhöhung kommen, auch wenn der Gewinn des Wirtschaftsjahrs, für das ausgeschüttet wird, für die Ausschüttung ausreicht.

- 44 Leistungen sind alle Auskehrungen, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben einschließlich der Rückzahlung von Nennkapital und der Einlagenrückgewähr.
- 45 Für die Rechnung nach § 38 Abs. 1 Satz 4 KStG sind alle Leistungen eines Wirtschaftsjahrs zusammenzufassen. Ausgenommen sind Leistungen, die noch unter das Anrechnungsverfahren fallen (vgl. Rdnr. 6).

Die Verwendung des Betrages i.S. des § 36 Abs. 7 KStG bzw. § 38 Abs. 1 KStG ist nach der folgenden Differenzrechnung zu ermitteln:

	Eigenkapital laut Steuerbilanz
./.	gezeichnetes Kapital
./.	positiver Bestand des steuerlichen Einlagekontos
	= ausschüttbarer Gewinn
./.	zum Schluss des Wirtschaftsjahrs festgestellter Betrag nach § 38 Abs. 1 KStG
	= verminderter ausschüttbarer Gewinn
./.	Leistungen
	= <u>Differenz</u>

Ist die Differenz positiv, kommt eine Körperschaftsteuererhöhung nicht in Betracht. Ist die Differenz negativ, gilt insoweit EK 02 als für die Leistungen verwendet (vgl. § 38 Abs. 1 Satz 4 KStG n.F.), höchstens jedoch bis zur Höhe von 7/10 seines Bestands.

3. Betrag der Körperschaftsteuererhöhung

- 46 Die Körperschaftsteuererhöhung beträgt 3/7 des Betrags der Leistungen, für die ein Teilbetrag des EK 02 als verwendet gilt. Die Körperschaftsteuer wird für den Veranlagungszeitraum erhöht, in dem das Wirtschaftsjahr endet, in dem die Leistung abgeflossen ist. Die Körperschaftsteuererhöhung ist erstmals vorzunehmen für Leistungen nach Ablauf des letzten Wirtschaftsjahrs, für das altes Recht gilt (vgl. aber Rdnr. 5 f.).

4. Fortentwicklung des Endbestands des EK 02

- 47 Der nach § 36 Abs. 7 KStG n.F. festgestellte Betrag des EK 02 ist auf den Schluss jedes folgenden Wirtschaftsjahrs fortzuentwickeln und gesondert festzustellen. Gilt für eine Leistung EK 02 als verwendet, wird der festgestellte Betrag des EK 02 um den Betrag dieser Leistung und zusätzlich um den Betrag der Körperschaftsteuererhöhung gemindert, höchstens aber bis zum Verbrauch des EK 02.

V. Mehrfachverwendung

- 48 Eine Gewinnausschüttung kann gleichzeitig eine Körperschaftsteuererminderung, eine Körperschaftsteuererhöhung und eine Minderung des Einlagekontos auslösen.

Beispiel:

Zum 31.12.2001 sind in der Steuerbilanz folgende Eigenkapitalbestände ausgewiesen:

Nennkapital	30.000
Kapitalrücklage	130.000
Gewinnvortrag	120.000
<u>Jahresfehlbetrag</u>	<u>- 20.000</u>
Summe Eigenkapital	260.000

Ferner haben sich zum 31.12.2001 folgende Bestände i.S. des §§ 27, 37 und 38 KStG n.F. ergeben:

Körperschaftsteuerguthaben	5.000
Bestand EK 02	50.000
Steuerliches Einlagekonto	180.000

Im Wirtschaftsjahr 2002 beschließt die Gesellschafterversammlung eine offene Gewinnausschüttung für das Wirtschaftsjahr 2001 i.H. von 100.000.

Lösung:

Es ergeben sich folgende Auswirkungen auf die KSt-Festsetzung für den Veranlagungszeitraum 2002 aufgrund der Ausschüttung:

	KSt
Körperschaftsteuerminderung (§ 37 KStG n.F.)	
1/6 von 100.000, höchstens jedoch Bestand des Guthabens	- 5.000
Körperschaftsteuererhöhung (§ 38 KStG n.F.)	
Leistungen i.S. des § 38 KStG n.F.	100.000
Eigenkapital laut Steuerbilanz	260.000
./ Nennkapital	- 30.000
./ Steuerliches Einlagekonto	- 180.000
<u>= ausschüttbarer Gewinn i.S. des § 27 KStG n.F.</u>	<u>50.000</u>
./ Bestand des EK 02	- 50.000
<u>= verminderter ausschüttbarer Gewinn</u>	<u>0</u>
(§ 38 KStG n.F.)	- 0
<u>Differenz</u>	<u>100.000</u>
führt zur Minderung des EK 02-Bestandes, höchstens jedoch bis zur Höhe von 7/10 des EK 02-Bestands zum 31.12.2001	35.000
daraus resultierende KSt-Erhöpfung,	
= 3/7 der Verwendung EK 02 i.H. von 35.000	15.000
<u>Änderung der Körperschaftsteuerfestsetzung</u>	+ 10.000
Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2001	180.000
Verwendung steuerliches Einlagekonto (§ 27 KStG n.F.)	
Leistungen i.S. des § 27 KStG n.F.	100.000
Eigenkapital laut Steuerbilanz	260.000
./ Nennkapital	- 30.000
./ Steuerliches Einlagekonto	- 180.000
<u>= ausschüttbarer Gewinn i.S. des § 27 KStG n.F.</u>	<u>50.000</u>
<u>Differenz</u>	<u>50.000</u>
Verwendung und Minderung des steuerlichen Einlagekontos, höchstens jedoch bis zum obigen Bestand	-50.000
<u>Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2002</u>	130.000

Fälle dieser Art treten dann auf, wenn das verwendbare Eigenkapital laut Steuerbilanz durch Verluste, Vorabauschüttungen oder verdeckte Gewinnausschüttungen aufgezehrt worden ist.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.