

§ 11

Auflösung und Abwicklung (Liquidation)

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
geändert durch SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4)

- (1) ¹Wird ein unbeschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 nach der Auflösung abgewickelt, so ist der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn der Besteuerung zugrunde zu legen. ²Der Besteuerungszeitraum soll drei Jahre nicht übersteigen.
- (2) Zur Ermittlung des Gewinns im Sinne des Absatzes 1 ist das Abwicklungs-Endvermögen dem Abwicklungs-Anfangsvermögen gegenüberzustellen.
- (3) Abwicklungs-Endvermögen ist das zur Verteilung kommende Vermögen, vermindert um die steuerfreien Vermögenmehrungen, die dem Steuerpflichtigen in dem Abwicklungszeitraum zugeflossen sind.
- (4) ¹Abwicklungs-Anfangsvermögen ist das Betriebsvermögen, das am Schluss des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahrs der Veranlagung zur Körperschaftsteuer zugrunde gelegt worden ist. ²Ist für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum eine Veranlagung nicht durchgeführt worden, so ist das Betriebsvermögen anzusetzen, das im Fall einer Veranlagung nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung auszuweisen gewesen wäre. ³Das Abwicklungs-Anfangsvermögen ist um den Gewinn eines vorangegangenen Wirtschaftsjahrs zu kürzen, der im Abwicklungszeitraum ausgeschüttet worden ist.
- (5) War am Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums Betriebsvermögen nicht vorhanden, so gilt als Abwicklungs-Anfangsvermögen die Summe der später geleisteten Einlagen.
- (6) Auf die Gewinnermittlung sind im Übrigen die sonst geltenden Vorschriften anzuwenden.
- (7) Unterbleibt eine Abwicklung, weil über das Vermögen des unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist, sind die Absätze 1 bis 6 sinngemäß anzuwenden.

Autor: Prof. Dr. Lars **Micker**, BScEc, LL.M., Nordkirchen/Meerbusch
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Universität zu Köln

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 11

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 11	1		
II. Rechtsentwicklung des § 11	2		
III. Bedeutung des § 11 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht			
1. Rechtliche Bedeutung	3		
2. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	4		
3. Wirtschaftliche Bedeutung	5		
IV. Geltungsbereich des § 11			
1. Sachlicher Geltungsbereich	6		
2. Persönlicher Geltungsbereich	7		
		3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen	8
		V. Verhältnis des § 11 zu anderen Vorschriften	
		1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG	9
		2. Verhältnis zu Vorschriften des EStG	10
		3. Verhältnis zu Vorschriften des UmwStG	11
		4. Verhältnis zu Vorschriften des GewStG und der GewStDV	12
		5. Verhältnis zum Zivil- und Handelsrecht	13

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Grundlagen der Liquidationsbesteuerung
bestimmter Körperschaften**

	Anm.		Anm.
I. Besteuerung des Abwicklungsgewinns (Abs. 1 Satz 1)			
1. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1: Auflösung und Abwicklung eines unbeschränkt Steuerpflichtigen iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3			
a) Subjektive Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1		bb) Auflösung des Steuerpflichtigen	19
aa) Steuerpflichtige iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3	16	cc) Abwicklung des Steuerpflichtigen	20
bb) Unbeschränkte Steuerpflicht	17	dd) Abschluss der Abwicklung (Vollbeendigung)	21
b) Objektive Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1		2. Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1: Besteuerung des im Zeitraum der Abwicklung erzielten Gewinns	
aa) Zusammenhang zwischen Auflösung, Abwicklung und Vollbeendigung	18	a) Anordnung einer besonderen Gewinnermittlung	24
		b) Abwicklungszeitraum	
		aa) Beginn des Abwicklungszeitraums	25
		bb) Ende des Abwicklungszeitraums	26
		c) Sonderfragen des Abwicklungszeitraums bei einem Wechsel des Körperschaftsteuer-Systems	27
		d) Konsequenzen der besonderen Gewinnermittlung	28

	Anm.		Anm.
<p>II. Besteuerungszeitraum soll drei Jahre nicht überschreiten (Abs. 1 Satz 2)</p> <p>1. Begriff des Besteuerungszeitraums 34</p> <p>2. Verfahrensrechtliche Festlegung des Besteuerungszeitraums 35</p>		<p>3. Überschreiten der Drei-Jahres-Begrenzung</p> <p>a) Möglichkeit der Ausdehnung des Besteuerungszeitraums 36</p> <p>b) Konsequenzen bei wesentlich längerem Abwicklungszeitraum 37</p>	

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Gewinnermittlung durch Vergleich zwischen
Abwicklungs-Endvermögen und
Abwicklungs-Anfangsvermögen**

	Anm.		Anm.
<p>I. Begriff des Abwicklungsgewinns, Zweck des Abs. 2 40</p>		<p>II. Berechnung des Abwicklungsgewinns 41</p>	

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Definition des Abwicklungs-Endvermögens**

	Anm.		Anm.
<p>I. Zur Verteilung kommenden Vermögen 44</p> <p>II. Bewertung des Abwicklungs-Endvermögens 45</p>		<p>III. Abzug von steuerfreien Vermögenmehrungen</p> <p>1. Deklaratorische Bedeutung .. 46</p> <p>2. Begriff der steuerfreien Vermögenmehrung 47</p>	

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Definition des Abwicklungs-Anfangsvermögens
und Kürzung um Vorjahresgewinn**

	Anm.		Anm.
<p>I. Maßgeblichkeit des Betriebsvermögens bei Veranlagung (Abs. 4 Satz 1) .. 50</p> <p>II. Maßgeblichkeit des Betriebsvermögens bei unterlassener Veranlagung (Abs. 4 Satz 2) 51</p>		<p>III. Kürzung um Gewinnausschüttungen eines vorangegangenen Wirtschaftsjahres (Abs. 4 Satz 3) 52</p>	

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Nichtvorhandensein von Betriebsvermögen am
Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeit-
raums: Fiktion der später geleisteten Einlagen
als Abwicklungs-Anfangsvermögen ... 54**

**G. Erläuterungen zu Abs. 6:
Anwendung der allgemeinen Gewinn-
ermittlungsvorschriften im Übrigen**

Anm.			Anm.
<p>I. Konkurrenz zwischen § 11 und allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften .. 55</p> <p>II. Anzuwendende Gewinnermittlungsvorschriften</p> <p>1. Vorschriften des EStG</p> <p>a) §§ 3c, 4 Abs. 5–7 EStG . 56</p> <p>b) §§ 16, 34 EStG 57</p>		<p>c) § 10d EStG 58</p> <p>2. Vorschriften des KStG</p> <p>a) § 8 Abs. 3 59</p> <p>b) §§ 8a, 9, 10 KStG und steuerfreie Vermögensmehrerungen 60</p> <p>c) Vorschriften zur Organshaft 61</p>	

**H. Erläuterungen zu Abs. 7:
Liquidationsbesteuerung im Insolvenzfall**

Anm.			Anm.
<p>I. Besonderheit des Insolvenzverfahrens 64</p> <p>II. Eröffnung des Insolvenzverfahrens 65</p>		<p>III. Sinngemäße Anwendung der Abs. 1 bis 6 66</p>	

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 11

Schrifttum: BEHRENS, Zur Liquidation einer Kapitalgesellschaft, DStZ/A 1975, 117; FELIX/STRECK, Liquidationsüberlegungen auf der Schwelle zum Körperschaftsteuerreformgesetz, BB 1976, 923; HERZIG, Die Liquidation von Kapitalgesellschaften im körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren, FR 1979, 239; HERZIG, Steuerbilanz- und Ausschüttungspolitik einer Kapitalgesellschaft bei geplanter Liquidation unter Berücksichtigung von Anteilsübertragungen, StuW 1980, 19; NEYER, Deutsche Besteuerung des ausländischen Anteilseigners bei Liquidation einer deutschen Tochtergesellschaft, RIW/AW 1981, 387; SCHOLZ, Die Fortsetzung der Liquidations-GmbH, GmbHR 1982, 228; SCHICK, Die Vereinsliquidation aus ertragsteuerlicher Sicht, DB 1983, 1733; BURMEISTER, Überlegungen zur Auflösung von schweizer Zwischengesellschaften, RIW 1987, 298; K. SCHMIDT, Löschung und Beendigung der GmbH, GmbHR 1988, 209; BOOCHS, Steuerliche Probleme bei der Liquidation inländischer Körperschaften sowie ausländischer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften inländischer Körperschaften, DStZ 1989, 296; PILTZ, Liquidation ausländischer Kapitalgesellschaften in den Doppelbesteuerungsabkommen,

DStR 1989, 133; FÖRSCHLE/KROPP/DEUBERT, Notwendigkeit der Schlußbilanz einer werdenden Gesellschaft und Zulässigkeit der Gewinnverwendung bei Abwicklung/Liquidation einer Kapitalgesellschaft, DStR 1992, 1523; GRZIWOTZ, Sonderfälle der Liquidation von Gesellschaften, DStR 1992, 1813; WINTER, Liquidationsgewinn einer GmbH als Aufgabegewinn, GmbHR 1992, 600; K. SCHMIDT, Liquidationsergebnisse und Liquidationsrechnungslegung im Handels- und Steuerrecht, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), Ertragsbesteuerung, FS Ludwig Schmidt, München 1993, 227; WELLKAMP, Die Fortsetzung einer aufgelösten GmbH, Inf. 1995, 755; ERLE, Anforderungen an die Kapitalausstattung einer aufgelösten GmbH bei ihrer Fortsetzung, GmbHR 1997, 973; ERLE, Die Funktion des Sperrjahrs in der Liquidation der GmbH, GmbHR 1998, 216; HEIDEMANN, Gestaltungen im Vorfeld der Liquidation einer GmbH – Teil I, Inf. 1998, 716; KÖGEL, Der Sitz der GmbH und seine Bezugspunkte, GmbHR 1998, 1108; DREISSIG, Verlegung der Geschäftsleitung einer deutschen Kapitalgesellschaft ins Ausland, DB 2000, 893; NEU, Die Liquidationsbesteuerung der GmbH, GmbHR 2000, 57; NEYER/GÜRZENICH-SCHMIDT, Liquidation einer ausländischen Kapitalgesellschaft: Deutsche Besteuerung unbeschränkt steuerpflichtiger Anteilseigner, IStR 2000, 295; CARLÉ/BAUSCHATZ, Sachauskehrung im Gesellschafts- und Steuerrecht, GmbHR 2001, 615; JÜNGER, Liquidation und Halbeinkünfteverfahren, BB 2001, 69; MAACK, Systemübergreifende Liquidation bei Kapitalgesellschaften, DStR 2001, 1064; OLBRICH, Zur Besteuerung und Rechnungslegung der Kapitalgesellschaft bei Auflösung, DStR 2001, 1090; DÖTSCH/PUNG, Systemübergreifende Liquidation: Die Wahlrechte und ihre steuerlichen Auswirkungen, DB 2002, 1232; NEU, Liquidationsbesteuerung der GmbH, GmbH-StB 2002, 74; BRINKMEIER, Die Liquidationsbesteuerung der GmbH, GmbH-StB 2003, 289; LUTTER, „Überseering“ und die Folgen, BB 2003, 7; BUCHBINDER, Anmerkung zu BayObLG v. 11.2.2004 – 3Z BR 175/03, IStR 2004, 216; KÖRNER, Europarecht und Wegzugsbesteuerung – das EuGH-Urteil „de Lasteyrie du Saillant“, IStR 2004, 424; CAMPOS NAVE, Steuerliche Aspekte der Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften in das europäische Ausland, BB 2005, 2660; FUHRMANN, Liquidation der GmbH im Zivil- und Steuerrecht, KÖSDI 2005, 14906; GILZ/KUTH, Mindestbesteuerung – Situation im Insolvenzverfahren, DStR 2005, 184; OLTMANNS, Wirtschaftsjahr oder kein Wirtschaftsjahr? – Zur erstmaligen Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens bei aufgelösten Kapitalgesellschaften, DB 2005, 2713; ORTH, Mindestbesteuerung und Verlustnutzungsstrategien, FR 2005, 515; CREMER, Liquidation einer GmbH: Grundlagen und Beispielrechnungen, sj. 2006, 32; GEIER, Die Limited und die steuerlichen Probleme bei Liquidation, Der Konzern 2006, 421; KÜSTER, Die Nachtragsliquidation von Kapitalgesellschaften unter dem Blickwinkel des § 11 Abs. 1 Satz 2 KStG, DStR 2006, 209; LOHMANN/BASCOPÉ, Liquidationsbesteuerung von Kapitalgesellschaften: Ermittlung des Abwicklungsgewinns bei Vornahme von Zwischenveranlagungen, GmbHR 2006, 1313; SEMMLER/ZIMMERMANN, Ausgewählte Zweifelsfragen zur erstmaligen Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens bei der Liquidation von Kapitalgesellschaften, DB 2006, 1804; EIDENMÜLLER, Die GmbH im Wettbewerb der Rechtsformen, ZGR 2007, 168; GOLD, Liquidationsbesteuerung und zeitlicher Übergang ins Halbeinkünfteverfahren, GmbHR 2007, 682; HOFFMANN, Die stille Bestattung der Sitztheorie durch den Gesetzgeber, ZIP 2007, 1581; MOHR, Die Liquidation der GmbH, GmbH-StB 2007, 287; GEIST, Die ordentliche Liquidation einer GmbH unter dem Einfluss von Mindestbesteuerung und steuerfreiem Sanierungsgewinn, GmbHR 2008, 969; KINDLER, Grundzüge des neuen Kapitalgesellschaftsrechts, NJW 2008, 3249; PEZZER, Besteuerung einer in Liquidation befindlichen Kapitalgesellschaft, FR 2008, 270; BRAKALOVA/BARTH, Nationale Beschränkungen des Wegzugs von Gesellschaften innerhalb der EU bleiben zulässig, DB 2009, 213; EISOLT/SCHMIDT, Praxisfragen der externen Rechnungslegung in der Insolvenz, BB 2009, 654; ELLER, Liquidation der GmbH, Berlin 2009; EICKMANN/MÖRWALD, Steuerliche Auswirkungen des Wegzugs von Kapitalgesellschaften in einen Drittstaat, DStZ 2009, 422; FRANK/WITTMANN, Liquidation und Rechnungslegung einer GmbH – ein Überblick, Stbg 2009, 351; FRANZ, Internationales Gesellschaftsrecht und deutsche Kapitalgesellschaften im In- und Ausland, BB 2009, 1250; KOCH/EICKMANN, Gründungs- oder Sitztheorie? Eine „never ending story“, AG 2009, 73; LEIBLE/HOFFMANN, Cartesio – fortgeltende Sitztheorie, grenzüberschreitender Formwechsel und Verbot materiellrechtlicher Wegzugsbeschränkungen, BB 2009, 58; LIEDER/KLIEBISCH, Nichts Neues im Internationalen Gesellschaftsrecht: Anwendbarkeit der Sitztheorie auf Gesellschaften aus Drittstaaten?, BB 2009, 338; OTTE, Folgen der Trennung von Verwaltungs- und Sitzungssitz für die gesellschaftsrechtliche Praxis, BB 2009,

344; OTTE/RIETSCHEL, Freifahrtschein über den grenzüberschreitenden Rechtsformwechsel nach „Cartesio“?, GmbHR 2009, 983; SCHMIDT/UHLENBRÜCK, Die GmbH in Krise, Sanierung und Insolvenz, Köln, 4. Aufl. 2009; WOHLTMANN, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer in der Liquidation, NWB 13/2009, 950; WÄLZHOLZ, Aktuelle Probleme der Liquidation einer GmbH, GmbH-StB 2010, 300; PFLÜGER, Der richtige Fahrplan für die Liquidation einer GmbH, GStB 2011, 190; WÄLZHOLZ, Steuerliche Probleme der GmbH in der Liquidation, GmbH-StB 2011, 117; BERGMANN, Liquidationsbesteuerung von Kapitalgesellschaften, Diss. Köln 2012; BERGMANN, Einheitlicher Besteuerungszeitraum und Zwischenveranlagungen in Liquidation und Insolvenz, GmbHR 2012, 943; FARLE, Verbindlichkeiten in der Liquidation – Überprüfung verbindlicher Auskünfte, DStR 2012, 1590; CREZELIUS, Aktuelle Steuerrechtsfragen in Krise und Insolvenz, NZI 2013, 76; FARLE/SCHMITT, Handlungsoptionen zur Beseitigung inaktiver Gesellschaften mit Schuldenüberhang, DB 2013, 1746; RÖDDING/SCHOLZ, „Lösch mich“ – vom Umgang mit leeren Schuldnergesellschaften, DStR 2013, 993; HOFFMANN, Die ungeklärte Liquidationsbesteuerung, StuB 2014, 865; KAHLERT, Hat eine Kapitalgesellschaft ihre Verbindlichkeiten im Insolvenzverfahren ertragswirksam aufzulösen?, DStR 2014, 1906; MAYER/BETZINGER, Verbindlichkeiten in der Liquidation, DStR 2014, 1573; Koss, Auswirkung zeitlich abweichender Auflösungsbeschlüsse auf den Beginn der Liquidation und das Sperrjahr, DStZ 2016, 503.

Verwaltungsanweisungen: R 11 KStR 2015; BMF v. 26.8.2003 – IV A 2 - S 2760 - 4/03, BStBl. I 2003, 434; BMF v. 4.4.2008 – IV B 7 - S 2760/0, BStBl. I 2008, 542; BMF v. 6.1.2014 – IV C 2 - S 2701/10/10002, BStBl. I 2014, 111.

1

I. Grundinformation zu § 11

§ 11 regelt Grundsätze zur Liquidationsbesteuerung bestimmter unbeschränkt KStpfl. und will damit eine Besteuerung der stillen Reserven vor dem Wegfall der StPfl. sicherstellen.

Abs. 1 grenzt den Anwendungsbereich der Vorschrift zunächst in persönlicher Hinsicht auf unbeschränkt Stpfl. iSd. § 1 Nr. 1–3 ein. Des Weiteren wird in sachlicher Hinsicht festgelegt, dass bei Auflösung und Abwicklung dieses Stpfl. der im Abwicklungszeitraum erzielte Gewinn der Besteuerung zugrunde zu legen ist. Einschränkend gibt Abs. 1 Satz 2 vor, dass der Besteuerungszeitraum drei Jahre nicht übersteigen soll.

Abs. 2 bestimmt, dass der Abwicklungsgewinn durch Gegenüberstellung von Abwicklungs-Endvermögen und Abwicklungs-Anfangsvermögen zu ermitteln ist.

Abs. 3 konkretisiert den Begriff des Abwicklungs-Endvermögens als das zur Verteilung kommende Vermögen, vermindert um die stfreien Vermögensmehrungen, die dem Stpfl. im Abwicklungszeitraum zugeflossen sind. Insoweit enthält Abs. 3 keine neue Regelung, weil stfreie Vermögensmehrungen schon bei der normalen GE außer Ansatz bleiben.

Abs. 4 definiert das Abwicklungs-Anfangsvermögen. Im Grundfall des Abs. 4 Satz 1 ist es das BV, das am Schluss des der Auflösung vorangegangenen Wj. der Veranlagung zur KSt zugrunde gelegt worden ist. Abs. 4 Satz 2 definiert das Abwicklungs-Anfangsvermögen bei unterbliebener Veranlagung als das BV, das im Fall einer Veranlagung auszuweisen gewesen wäre. Nur klarstellend ist die Bestimmung des Abs. 4 Satz 3, wonach das Abwicklungs-Anfangsvermögen um den Gewinn des vorangegangenen Wj. zu kürzen ist, der im Abwicklungszeitraum ausgeschüttet worden ist. Diese Bestimmung dient lediglich der zutreffenden Ermittlung des Abwicklungsgewinns.

Abs. 5 regelt den Sonderfall, dass am Schluss des vorangegangenen VZ kein BV vorhanden war. In diesem Fall gilt als Abwicklungs-Anfangsvermögen die Summe der später geleisteten Einlagen.

Abs. 6 stellt klar, dass die sonst geltenden GEVorschriften Anwendung finden. Anwendbar sind danach alle Vorschriften, soweit § 11 nicht speziellere Regelungen vorsieht.

Abs. 7 ordnet schließlich die sinngemäße Anwendung der Abs. 1–6 für den praktisch wichtigen Fall der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens an. § 11 findet Anwendung, obwohl eine Abwicklung möglicherweise nicht erfolgt.

II. Rechtsentwicklung des § 11

2

KStG 1920 v. 30.3.1920 (RGBl. I 1920, 393): Für Liquidations- und Fusionsgewinne bei Auflösung, Verschmelzung und Umwandlung von Erwerbsgesellschaften war bereits in § 13 eine besondere Art der GE vorgesehen, die die stl. Erfassung der sog. Liquidations- und Fusionsgewinne regelte.

KStG 1922 v. 8.4.1922 (RGBl. I 1922, 472): Die fortan in § 14 verankerte Regelung entsprach im Wesentlichen der Vorgängervorschrift. Neu aufgenommen wurde, dass Übertragungsgewinne bei der Übertragung von Vermögen einer Erwerbsgesellschaft auf eine andere inländ. Erwerbsgesellschaft stfrei bleiben.

KStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 208): Die Regelung wurde als § 18 unter Ausdehnung ihrer Geltung auf öffentliche Betriebe und Verwaltungen in ihrem Wortlaut umgebildet, wobei aber im Wesentlichen ohne Absicht einer sachlichen Änderung nur eine Reihe von Zweifelsfragen geklärt werden sollte.

KStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1031): Die bisherige Fassung des § 18 Abs. 1 und 2 wurde im Wesentlichen unverändert in §§ 14, 15 Abs. 1 übernommen, die ihrerseits bis zum KStRG 1977 unverändert blieben. In § 15 Abs. 2 wurde die bis dahin in § 18 Abs. 3 enthaltene Ausnahme von der Besteuerung des Übertragungsgewinns an neue einschränkende Voraussetzungen geknüpft. Weitere Änderungen hatten die Einschränkung der Geltung der Vorschrift auf KapGes. und die Begründung der Möglichkeit einer Abgrenzung des Besteuerungszeitraums ohne Rücksicht auf die Beendigung der Liquidation zum Gegenstand.

KStG 1977 v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Aus der Vorschrift des § 14 wurde § 11 entwickelt. Wesentliche Änderung war, dass der Kreis der von der Regelung betroffenen Stpfl. über die bisher allein erfassten KapGes. hinaus auf Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und VVaG erweitert wurde, um alle dem Vollarrechnungsverfahren unterliegenden Stpfl. einer einheitlichen Liquidationsbesteuerung zu unterwerfen. Außerdem wurde als Abs. 7 die Bestimmung eingefügt, dass die Vorschriften zur Liquidationsbesteuerung sinngemäß anzuwenden sind, wenn die Abwicklung wegen Eröffnung des Konkursverfahrens unterbleibt.

► *Zeitliche Geltung:* Gemäß § 54 Abs. 1 aF war die Vorschrift des § 11 erstmalig für den am 1.1.1977 beginnenden VZ anzuwenden. Daraus ergab sich, dass § 11 zum einen Anwendung fand, wenn der Besteuerungszeitraum iSd. Abs. 1 Satz 2 nach dem 31.12.1976 begonnen hatte, zum anderen jedoch auch dann, wenn der Besteuerungszeitraum vor dem 1.1.1977 begonnen hatte, aber nach dem 31.12.1976 endete (glA HOLLAND in ERNST & YOUNG, § 11 Rn. 12 [6/2008]; aA FELIX/STRECK, BB 1976, 923). Für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie

VVaG begann dagegen der Besteuerungszeitraum iSd. Abs. 1 Satz 2 in jedem Fall erst mit dem 1.1.1977, da sie nicht unter die Vorgängervorschrift des § 14 fielen. Für die Zeit vor dem 1.1.1977 galt in diesen Fällen das normale Wj. als Besteuerungszeitraum.

Geltung im Beitrittsgebiet: Sofern ihre Auflösung im Jahr 1991 erfolgte, war § 11 gem. § 54a aF für KapGes., Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (zur Sonderstellung von Produktionsgenossenschaften vgl. Anm. 16) sowie VVaG, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz am 31.12.1990 im Gebiet der ehemaligen DDR hatten, anwendbar. Damit gilt § 11 für das Beitrittsgebiet erst ab dem 1.1.1991.

EGInsOÄndG v. 19.12.1998 (BGBl. I 1998, 3836; BStBl. I 1999, 118): Mit Wirkung ab dem 1.1.1999 wurde in Abs. 7 das Wort „Konkursverfahren“ durch den Begriff „Insolvenzverfahren“ ersetzt.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): § 11 wurde durch das StSenkG nicht geändert. An den Systemwechsel vom Anrechnungszum Halbeinkünfteverfahren schließen sich jedoch spezielle Übergangsfragen an (zur systemübergreifenden Liquidation vgl. Anm. 27).

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Das SEStEG änderte Abs. 1 und 7 dahingehend, dass die Aufzählung der betroffenen StPfl. durch einen Verweis auf § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 ersetzt wurde. In den Anwendungsbereich einbezogen werden hierdurch auch KapGes. ausländ. Rechts, SE und SEC sowie Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit.

III. Bedeutung des § 11 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

3 1. Rechtliche Bedeutung

§ 11 regelt als spezielle GEVorschrift die Schlussbesteuerung der Abwicklungsgewinne von unbeschränkt stpfl. KapGes., Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Versicherungs- und Pensionsfondsvereinen auf Gegenseitigkeit. Erfasst werden auch Auflösungsgewinne im Fall der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens (vgl. Anm. 64). Der Grundgedanke des § 11 weist damit Parallelen zu den Vorschriften der §§ 12 und 13 auf, die ebenfalls eine vollständige Erfassung stiller Reserven im Blick haben (vgl. § 12 Anm. 11; § 13 Anm. 5). Dabei will § 12 stille Reserven bei Verlust oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts erfassen und ordnet bei Ausscheiden einer Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung aus der unbeschränkten StPfl. gem. § 12 Abs. 3 Satz 1 die entsprechende Anwendung von § 11 an. Dagegen verhindert § 13, dass die während der StPfl. gebildeten stillen Reserven durch den Eintritt einer StBefreiung der Besteuerung entzogen werden (zum Verhältnis von § 11 zu diesen Vorschriften vgl. Anm. 9).

Vollständige Erfassung stiller Reserven: Die Vorschrift bezweckt eine vollständige stl. Erfassung der in der Zeit der unbeschränkten StPfl. entstandenen stillen Reserven sowie der in der Abwicklungsphase erzielten Gewinne im letzten Besteuerungszeitraum vor Wegfall der subjektiven StPfl. (vgl. BFH v. 14.12.1965 – I 246/62 U, BStBl. III 1966, 152; BFH v. 8.12.1971 – I R 164/69, BStBl. II 1972, 230). Die Aufdeckung der stillen Reserven erfolgt durch Gewinnrealisierung bei Veräußerung der WG an Dritte bzw. durch Ansatz des ge-

meinen Werts im Fall der Übertragung der WG an die Anteilseigner, Genossen oder Mitglieder selbst. § 11 beugt damit der Gefahr vor, dass im BV gebundene stille Reserven unversteuert entstrickt werden könnten, und dient damit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Vereinfachung durch verlängerten Besteuerungszeitraum als Nebenzweck: Neben dem Ziel der vollständigen Erfassung stiller Reserven besitzt § 11 eine Vereinfachungsfunktion (BFH v. 27.3.2007 – VIII R 25/05, BStBl. II 2008, 298; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 11 Rn. 7, 43 [11/2014]; STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 4; MORITZ in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 11 Rn. 7; vgl. auch BFH v. 27.3.2007 – VIII R 25/05, BStBl. II 2008, 298; aA HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 11 Rn. 9 f.; einschränkend BERGMANN, Liquidation von Kapitalgesellschaften, 2012, 59, 65). Der Zweck der Vereinfachung wirkt sich dabei sowohl zugunsten der FinVerw. als auch in Bezug auf den Stpfl. Aus, denn die Vorschrift verlängert den Besteuerungs- und GEZeitraum, wodurch sowohl der Stpfl. als auch die FinVerw. entlastet werden, da nicht für jedes Kj. eine KStErklärung abgegeben bzw. ein KStBescheid erlassen werden muss. Bei der Auslegung von § 11 muss die Vereinfachungsfunktion daher sowohl im Hinblick auf Belange der FinVerw. als auch ggf. zugunsten des Stpfl. Berücksichtigung finden.

Erweiterung von Verlustverrechnungsmöglichkeiten: Als zusätzlicher Gesetzeszweck kommt des Weiteren die verbesserte Verlustverrechnungsmöglichkeit während der Liquidation in Betracht (HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 11 Rn. 11 ff.; BERGMANN, Liquidationsbesteuerung von Kapitalgesellschaften, 2012, 67 ff., 75 ff.). Zwar ist dieser Gesetzeszweck nicht den Gesetzesmaterialien zu entnehmen (unergiebig insoweit Drucks. der deutschen Nationalversammlung, 1920, Nr. 176, 28 f.; RTDrucks. I Nr. 2867, 6; BTDrucks. 7/1470, 344 f.; vgl. hierzu BERGMANN, Liquidationsbesteuerung von Kapitalgesellschaften, 2012, 59 ff.). Er wird aber überzeugend aus der Leitentscheidung des RFH hergeleitet, wonach das Einkommen erst am Ende der Liquidation feststellbar ist, weil sonst ggf. Verluste nicht gegen Gewinne aufgerechnet werden könnten (RFH v. 1.7.1922 – I A 37/22, RFHE 10, 23). Als zusätzliche Begründung dieses Gesetzeszwecks wird außerdem das verfassungsrechtl. Prinzip einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ins Feld geführt (HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 11 Rn. 16 f.; BERGMANN, Liquidationsbesteuerung von Kapitalgesellschaften, 2012, 70 ff.). Selbst wann man dies anders sehen würde, müsste das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab von Steuernormen jedenfalls ohnehin im Rahmen der Auslegung berücksichtigt werden (vgl. Anm. 28, 37).

2. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

4

Verfassungsrecht: § 11 bietet aus verfassungsrechtl. Sicht keine Angriffspunkte. Die Vorschrift dient vielmehr der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und begünstigt wegen ihrer Vereinfachungsfunktion sowohl Stpfl. als auch die FinVerw. Ein anderer Gesichtspunkt besteht darin, dass verfassungsrechtl. problematische Erg. betr. die Ermittlung des Abwicklungsgewinns zu vermeiden sind. Insoweit begegnet die Anwendung der Grundsätze der Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 EStG) in Liquidationsfällen verfassungsrechtl. Bedenken (vgl. Anm. 28).

EU-Recht: Auch im Hinblick auf vorrangiges EU-Recht stößt § 11 auf keine Bedenken. Soweit der Beschluss einer Sitzverlegung als Auflösung iSd. Abs. 1 Satz 1 gewertet wird, ergeben sich europarechtl. relevante Gesichtspunkte erst aus der Rechtsfolgenverweisung des § 12 Abs. 3 (entsprechende Geltung des § 11, vgl. Anm. 19).

5 3. Wirtschaftliche Bedeutung

Wirtschaftliche Bedeutung entfaltet § 11 zunächst im Hinblick auf das staatliche Interesse, bei Auflösung und Abwicklung einer Körperschaft letztmalig sämtliche stille Reserven zu erfassen und damit das Fiskalinteresse zu befriedigen. Aus Perspektive des Stpfl. sind die Regelungen des § 11 bei der Rechtsformwahl sowie (mittelbar) bei einer Sitzverlegung in die wirtschaftliche Betrachtung einzubeziehen.

Rechtsformwahl: Zunächst wirkt sich die Vorschrift auf die Rechtsformwahl aus, da die Rechtsfolgen des § 11 Unterschiede zu den Rechtsfolgen aufweisen, die eintreten, wenn ein Personenunternehmen oder ein Stpfl., der nicht unter § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 fällt, aufgelöst und abgewickelt wird. Es kann daher im Einzelfall angebracht sein, einen Belastungsvergleich zwischen § 11 einerseits und §§ 16, 34 EStG andererseits vorzunehmen, wobei möglicherweise ins Gewicht fällt, dass der nach § 11 zu ermittelnde Abwicklungsgewinn im Gegensatz zum Aufgabegewinn bei Personenunternehmen der GewSt unterliegt (vgl. Anm. 12). Auf der anderen Seite kommt nur im Rahmen des § 11 ein mehrjähriger Besteuerungszeitraum in Betracht (dazu Anm. 24). Hier ergeben sich Gestaltungsmöglichkeiten sowohl für den Stpfl. als auch für die Anteilseigner oder Genossen bzw. Mitglieder. Zum einen können Steueroptimierungserwägungen die Entscheidung des Stpfl. beeinflussen, die Bildung eines Rumpfwj. vorzunehmen oder auf diese zu verzichten (vgl. Anm. 25; s. auch Vergleichsrechnung bei WOHLTMANN, NWB 13/2009, 850); dies kann insbes. im Hinblick auf die optimale Verlustnutzung nach § 10d EStG von Bedeutung sein. Zum anderen können Leistungen an die Anteilseigner, Genossen oder Mitglieder zusammengefasst im Rahmen der Liquidationsabschlusszahlung oder auf verschiedene Wj. verteilt vorgenommen werden, um verschiedene persönliche Grenzsteuersätze optimal zur Anwendung kommen zu lassen (zu Einzelheiten vgl. HERZIG, StuW 1980, 19). Außerdem können vor Auflösung des Stpfl. Entscheidungen darüber getroffen werden, ob ein Gewinn im Rahmen der laufenden Gewinnbesteuerung oder im Rahmen des Abwicklungsgewinns zu erfassen ist (vgl. HEIDEMANN, Inf. 1998, 716). Allgemein ist schließlich darauf hinzuweisen, dass es in Fällen, in denen eine Auflösung des Stpfl. nicht gesetzlich vorgeschrieben ist, in der Hand von Anteilseignern, Genossen bzw. Mitgliedern liegt, Alternativen zu Auflösung und Abwicklung (zB Veräußerung, Umwandlung, Nutzung des Stpfl. für anderen Unternehmensgegenstand) auszuloten.

Sitzverlegung: Auch bei einer Sitzverlegung ins Ausland kann § 11 mittelbar (über § 12 Abs. 3 Satz 1) wirtschaftliche Bedeutung erlangen. Führt die Sitzverlegung zu einer Anwendung von § 11, müssen die dadurch entstehenden Nachteile (Aufdeckung der stillen Reserven) mit den betriebswirtschaftlichen Vorteilen des neuen Standorts abgewogen werden.

IV. Geltungsbereich des § 11

1. Sachlicher Geltungsbereich

6

Sachlich gilt § 11 in Fällen der Auflösung und Abwicklung. Beide Voraussetzungen müssen erfüllt sein. Dies kann Abgrenzungsschwierigkeiten hervorrufen, insbes. in dem Fall, in dem eine Abwicklung nur dem äußeren Schein nach vorliegt (vgl. Anm. 18). Darüber hinaus kommt die Vorschrift wegen Abs. 7 bei Auflösung und Abwicklung infolge der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens zum Tragen, und zwar auch dann, wenn im Rahmen dieses Verfahrens eine handelsrechtl. Abwicklung unterbleibt (vgl. Anm. 64).

2. Persönlicher Geltungsbereich

7

In persönlicher Hinsicht gilt § 11 nur für unbeschränkt Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3. Sind diese nach § 5 subjektiv stbefreit, kommt § 11 gleichwohl zur Anwendung, soweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb iSd. § 14 AO unterhalten wird. Nach dem eindeutigen Wortlaut von § 11 ist seine direkte oder entsprechende Anwendung auf beschränkt Stpfl., nach § 1 Abs. 1 Nr. 4–6 Stpfl. sowie PersGes. ausgeschlossen (vgl. Anm. 16, 17). Für die stl. Behandlung von Auflösung und Abwicklung dieser Stpfl. greift (§ 8 Abs. 1 Satz 1 iVm.) § 16 EStG.

3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

8

Steuerpflichtige mit Auslandsbezug: § 11 betrifft Auflösung und Abwicklung von unbeschränkt Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3. Die Vorschrift gilt damit auch für nach ausländ. Recht errichtete KapGes. mit Verwaltungssitz in Deutschland, wenn deren Gesellschaftsstatut einer deutschen KapGes. entspricht, nicht hingegen für ausländ. Gesellschaften ohne Sitz oder Geschäftsleitung im Inland (vgl. Anm. 17). Mit Blick auf diese Gesellschaften richtet sich die stl. Behandlung ihrer Auflösung und Abwicklung allein nach dem jeweiligen ausländ. Recht.

Sitzverlegung: § 11 kommt des Weiteren im Falle einer Sitzverlegung iSd. § 12 Abs. 3 Satz 1 entsprechend zur Anwendung. Ohne diesen Verweis wäre die Subsumtion der Sitzverlegung unter § 11 idR nicht möglich, da die Sitzverlegung normalerweise nicht mit einer Abwicklung einhergeht (vgl. Anm. 9, 19). Hieraus folgt, dass sich § 12 Abs. 3 an den europarechtl. Vorgaben messen lassen muss, wohingegen § 11 auf keine europarechtl. Bedenken stößt.

Anteilseigner, Genossen bzw. Mitglieder des abzuwickelnden Stpfl. können unbeschränkt oder beschränkt Stpfl. sein. Greift in einem grenzüberschreitenden Sachverhalt ein DBA ein, so können sich Qualifikationsprobleme hinsichtlich der zutreffenden Einordnung des Abwicklungsgewinns ergeben, welche durch Auslegung des jeweiligen DBA zu lösen sind (zu Einzelheiten vgl. SCHÖNFELD in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2013, Art. 10 Rn. 157 ff.; KAESER/F. WASSERMEYER in WASSERMEYER, Doppelbesteuerung, Art. 10 OECD-MA Rn. 128 ff.; SPECKER in VOGEL/LEHNER/TISCHBIREK, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 10 OECD-MA Rn. 218; NEYER, RIW/AWD 1981, 387; BURMEISTER, RIW 1987, 298; PILTZ, DSStR 1989, 133; BOOCHS, DSStZ 1989, 296; NEYER/GÜRZENICH-SCHMIDT, ISStR 2000, 295; FRÜCHTL/PROCKSCHA, BB 2007, 2147 [2151]).

V. Verhältnis des § 11 zu anderen Vorschriften

9 1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG

Verhältnis zu § 7: Die Rechtsfolgen des § 7 werden im Wege der Spezialität verdrängt, soweit die Vorschrift mit § 11 kollidiert. Daher scheidet die Anwendung von § 7 Abs. 3 Sätze 1 und 2 sowie Abs. 4 im Anwendungsbereich von § 11 aus (vgl. auch § 7 Anm. 6). Diese Regelungen werden durch den Abwicklungszeitraum verdrängt.

Verhältnis zu § 8: Nach § 8 Abs. 1 Satz 1 bestimmen die Vorschriften des EStG, was als Einkommen iSd. § 7 Abs. 1 gilt und wie dieses zu ermitteln ist. § 11 ergänzt diese allgemeine Vorschrift. Dies hat zur Folge, dass im Einzelfall zu untersuchen ist, ob § 11 mit einer Vorschrift des EStG zum Einkommen bzw. zur Einkommensermittlung kollidiert (zu Einzelheiten vgl. Anm. 55 ff.). Nur in diesem Fall verdrängt § 11 die jeweilige Vorschrift des EStG, was durch Auslegung zu ermitteln ist, die sich insbes. am Zweck des § 11 orientieren muss, stille Reserven vollständig zu erfassen.

Verhältnis zu § 12: § 12 ergänzt die Regelung des § 11. Diese Ergänzung ist aus gesetzgeberischer Sicht notwendig, weil eine Sitzverlegung iSd. § 12 Abs. 3 Satz 1 zwar als Auflösung gem. § 11 Abs. 1 Satz 1 angesehen werden kann (vgl. Anm. 19), jedoch keine für die Besteuerung nach § 11 erforderliche Abwicklung nach sich zieht. Sind die Voraussetzungen beider Vorschriften erfüllt, was zB gegeben ist, wenn eine aufgelöste, sich in Abwicklung befindliche KapGes. ihren Sitz iSv. § 12 Abs. 3 Satz 1 verlegt, hat § 11 Vorrang für den Zeitraum bis zum Ausscheiden aus der unbeschränkten StPflcht. Für die Zeit danach ist hingegen § 12 anzuwenden (vgl. § 12 Anm. 11). Wegen der bloßen Ergänzungsfunktion des § 11 sind bei Eingreifen von § 12 Besonderheiten zu beachten, da die Rechtsfolgen des § 11 nur eingeschränkt („entsprechend“) anzuwenden sind (vgl. § 12 Anm. 61 ff.).

Verhältnis zu § 13: § 13 regelt im Gegensatz zu § 11 (und § 12) sowohl das Ende der Steuerverstrickung als auch deren Eintritt. § 13 beruht jedoch auf demselben Grundgedanken wie § 11, nämlich dass die während der Dauer der StPflcht gebildeten stillen Reserven bei Wegfall der StPflcht grds. der Besteuerung zuzuführen sind (vgl. § 13 Anm. 5). Dennoch schließen sich § 13 und § 11 gegenseitig aus, weil im Anwendungsbereich des § 13 eine unternehmerische Tätigkeit fortgesetzt wird, was im Anwendungsbereich von § 11 gerade nicht der Fall ist.

Verhältnis zu § 28: § 28 Abs. 2 stellt eine Ergänzung zu § 11 dar, indem sie den Sonderausweis iSv. § 28 Abs. 1 Satz 3 im Liquidationsfall regelt (HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 11 Rn. 46; vgl. auch MORITZ in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 11 Rn. 58).

10 2. Verhältnis zu Vorschriften des EStG

Verhältnis zu §§ 16, 34 EStG: § 16 EStG (iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1) greift zunächst in allen Fällen der Aufgabe eines gewerblichen Betriebs, wenn die Voraussetzungen von § 11 nicht gegeben sind. Im Anwendungsbereich des § 11 ist dessen Charakter einer Sondervorschrift zu beachten, die § 16 EStG vorgeht (vgl. § 16 Anm. 35). Lediglich bis einschließlich VZ 1995 fand § 16 Abs. 4 EStG auch auf Liquidationsgewinne nach § 11 Anwendung. Das lag daran, dass die Vorschrift als sachliche StBefreiung angesehen wurde, für die § 11 keine vor-

gehende Sonderregelung enthielt (vgl. BFH v. 8.5.1991 – I R 33/90, BStBl. II 1992, 435; WINTER, GmbHR 1992, 600). Seit VZ 1996 ist § 16 Abs. 4 EStG nicht mehr anwendbar, da die Regelung seit der entsprechenden Änderung durch das JStG 1996 (BGBl. I 1996, 1250; BStBl. I 1996, 438) eine StErmäßigung aus sozialen Gründen bezweckt, was nur auf natürliche Personen, jedoch nicht auf Körperschaften übertragen werden kann (aA offenbar HOLLAND in ERNST & YOUNG, § 11 Rn. 7 [6/2008]). § 34 EStG gilt für Körperschaften ohnehin nicht. Die §§ 16, 34 EStG spielen im Zusammenhang mit einer Liquidation folglich nur noch auf Ebene der Besteuerung von Anteilseignern, Mitgliedern und Genossen eine Rolle (vgl. § 16 EStG Anm. 176 f.).

Verhältnis zu §§ 14, 14a EStG: Auch gegenüber § 14 Satz 2 EStG, der auf § 16 Abs. 4 EStG verweist, geht § 11 als speziellere Vorschrift vor. Im Verhältnis zu § 14a EStG (Vergünstigungen bei der Veräußerung bestimmter land- und forstwirtschaftlicher Betriebe) ist zu berücksichtigen, dass die Vorschrift eine im Wesentlichen außerfiskalischen Zwecken dienende Steuerungsnorm darstellt, die sachliche StBefreiungen anordnet. Mit der Rspr. des BFH (v. 8.5.1991 – I R 33/90, BStBl. II 1992, 435) zu § 16 Abs. 4 EStG aF war daher anzunehmen, dass § 14a EStG neben § 11 anwendbar war, da insoweit keine vorgehende Sonderregelung besteht. Mit Wirkung ab VZ 2006 findet eine Umqualifizierung von Einkünften nach § 8 Abs. 2 indes bei allen iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 unbeschränkt Stpfl. unabhängig von Buchführungspflichten statt, so dass auch § 14a im Rahmen von § 11 keine Rolle mehr spielt.

Verhältnis zu § 25 Abs. 1 EStG: Da § 31 Abs. 1 Satz 1 hinsichtlich der Veranlagung nur insoweit auf § 25 EStG verweist, als im KStG nichts anderes bestimmt wird, ist § 25 Abs. 1, 3 Satz 1 EStG im Anwendungsbereich von § 11 ausgeschlossen.

Verhältnis zu Gewinnermittlungsvorschriften: Im Verhältnis zu den GE-Vorschriften des EStG, die nach § 8 Abs. 1 Satz 1 grds. auch für die Besteuerung nach § 11 anzuwenden sind, muss durch Auslegung ermittelt werden, ob ihre Anwendung durch § 11 im Wege der Spezialität ausgeschlossen wird (zu Einzelheiten vgl. Anm. 55).

3. Verhältnis zu Vorschriften des UmwStG

11

Die Vorschriften des UmwStG gehen § 11 als speziellere Regeln vor. Ist einer ihrer Tatbestände erfüllt, ergeben sich die Rechtsfolgen zwingend aus dem UmwStG (glA STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 11; MORITZ in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 11 Rn. 37). Der Stpfl. kann damit nicht wahlweise zur Besteuerung nach § 11 zurückkehren. Der Vorrang des UmwStG hat zwei Gründe: Zum einen enthält das UmwStG besondere Regelungen, um die Steuerverstrickung stiller Reserven sicherzustellen. Zum anderen wird im Anwendungsbereich des UmwStG das unternehmerische Engagement fortgesetzt, so dass eine Schlussbesteuerung dort (noch) nicht notwendig ist. Im Gegensatz dazu will § 11 (ähnlich wie § 16 EStG) Fälle erfassen, in denen die unternehmerische Betätigung beendet wird. Zu beachten ist die Regelung des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG, wonach eine Liquidation iSd. § 11 Abs. 1 zur rückwirkenden Besteuerung eines Einbringungsgewinns I führen kann (vgl. HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 11 Rn. 67).

12 4. Verhältnis zu Vorschriften des GewStG und der GewStDV

§ 11 steht in keinem unmittelbaren Konkurrenzverhältnis zu Vorschriften des GewStG. Vielmehr ordnet § 4 Abs. 1 GewStDV an, dass ein Gewerbebetrieb, der aufgelöst wird, Steuergegenstand bis zur Beendigung der Abwicklung bleibt. Ergänzend regelt § 4 Abs. 2 GewStDV, dass auch durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Unternehmers die GewStPflicht unberührt bleibt.

Abwicklungsgewinn: Damit unterliegt der Abwicklungsgewinn der GewSt (BFH v. 7.12.1971 – VIII R 70, BStBl. II 1972, 468; BFH v. 28.6.1989 – I R 124/88, BStBl. II 1990, 76; BFH v. 8.5.1991 – I R 33/90, BStBl. II 1992, 437). Hier liegt ein wesentlicher Unterschied zur Veräußerung bzw. Aufgabe von Einzelunternehmen oder Mitunternehmerschaften, bei denen der Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn nach Maßgabe des § 7 Satz 2 GewStG nicht der GewSt unterliegt (vgl. BFH v. 5.9.2001 – I R 27/01, BStBl. II 2002, 155 mwN).

Gewerbeertrag: Gemäß § 16 Abs. 1 GewStDV ist der bei einem in Abwicklung befindlichen Gewerbebetrieb iSd. § 2 Abs. 2 GewStG im Abwicklungszeitraum entstandene Gewerbeertrag auf die Jahre des Abwicklungszeitraums zu verteilen. Gleiches gilt nach § 16 Abs. 2 GewStDV für Gewerbebetriebe, wenn über das Vermögen des Unternehmens ein Insolvenzverfahren eröffnet worden ist. Unterschiedliche Auffassungen werden zur Anwendung bzw. Bedeutung dieser Regelungen vertreten.

► *Rechtsprechung und Teile des Schrifttums* gehen wegen § 7 Satz 1 GewStG davon aus, dass der Besteuerungszeitraum für Zwecke der GewSt dem für Zwecke der KSt entspricht (vgl. BFH v. 18.9.2007 – I R 44/06, BStBl. II 2008, 319; FG Hamb. v. 29.5.2006 – 11 K 12806/03, EFG 2006, 1857, rkr.; HOLLAND in ERNST & YOUNG, § 11 Rn. 70 [6/2008]). Die Festsetzung des GewStMessbetrags ist danach auf das Ende des Besteuerungszeitraums iSd. § 11 Abs. 1 Satz 1 durchzuführen.

► *Demgegenüber steht die Finanzverwaltung* auf dem Standpunkt, dass die kstl. Regelung nicht für die GewSt gilt (offenlassend BFH v. 23.1.2013 – I R 35/12, BStBl. II 2013, 508, Rn. 17; Nichtanwendungserlass des BMF v. 4.4.2008 – IV B 7 - S 2760/0, BStBl. I 2008, 542; ebenso STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 12; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 11 Rn. 37 [11/2013]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 11 Rn. 12 [11/2014]; HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 11 Rn. 64 f.; SELDER in GLANEGGER/GÜROFF, 8. Aufl. 2014, § 7 GewStG Rn. 51; PFLÜGER, GStB 2011, 190 [194]). Danach sind der GewStMessbetrag und die GewSt schon für die Kj. festzusetzen, die vor Ablauf des Besteuerungszeitraums geendet haben.

► *Stellungnahme:* Der ersten Auffassung ist zu folgen. Auch wenn § 11 nicht in einem unmittelbaren Konkurrenzverhältnis zum GewStG steht, sind seine Aussagen im Rahmen der GewStFestsetzung über § 7 Satz 1 GewStG zu beachten. Der Vereinfachungszweck des § 11 (vgl. Anm. 3) könnte kaum erreicht werden, würden seine Wertungen nicht auch auf die GewSt durchschlagen. Dem fiskalischen Interesse wird zudem durch die Möglichkeit von GewSt-VorausZ gem. § 19 GewStG ausreichend Rechnung getragen. Dem hier für vorzugswürdig gehaltenen Erg. steht § 16 GewStDV überdies nicht entgegen, da diese Vorschrift auf Grundlage der Verordnungsermächtigung des § 35c Abs. 1 Buchst. d GewStG lediglich die Zerlegung des GewStMessbetrags zum Gegenstand hat und gerade keine Aussagen zur Steuerentstehung trifft.

5. Verhältnis zum Zivil- und Handelsrecht

13

Orientierung am Zivil- bzw. Gesellschaftsrecht: § 11 orientiert sich zunächst an zivil- bzw. gesellschaftsrechtl. Vorschriften. Diese geben vor, wann der betreffende Stpfl. als aufgelöst bzw. abgewickelt iSd. Abs. 1 Satz 1 gilt. Insoweit ist das Zivilrecht maßgebend für die Anwendung von § 11, was sich zB an der Frage zeigt, ob die Sitzverlegung des Stpfl. eine Auflösung nach sich zieht oder nicht (dazu Anm. 19). Auch die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens, welche nach Abs. 7 die sinngemäße Anwendung der Abs. 1–6 erforderlich macht, richtet sich nach den zivilrechtl. Vorschriften der InsO.

Verhältnis zur handelsrechtlichen Rechnungslegung: Anders ist das Verhältnis des nach § 11 Abs. 2 für die Schlussbesteuerung maßgeblichen Abwicklungsgewinns zu den Erg. der handelsrechtl. Rechnungslegung. Dies ist darauf zurückzuführen, dass das Handelsrecht den Begriff des Abwicklungsgewinns nicht kennt. Vielmehr handelt es sich bei Letzterem um einen eigenen stl. Begriff, der darüber hinaus nicht mit dem am EStRecht ausgerichteten Gewinnbegriff gleichgesetzt werden kann (vgl. WAGNER in KÖLLEN/REICHERT/VOGL/WAGNER, Lehrbuch Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, 4. Aufl. 2014, Rn. 901). Daher muss bei der Besteuerung nach § 11 eine eigenständige Vermögensermittlung vorgenommen werden. Die handelsrechtl. weiterhin jährlich zu erstellenden HBil. (zu Einzelheiten vgl. HAAS in BAUMBACH/HUECK, 20. Aufl. 2013, § 71 GmbHG Rn. 23 ff.; K. SCHMIDT in SCHMIDT/UHLENBRUCK, Die GmbH in Krise, Sanierung und Insolvenz, 4. Aufl. 2009, 352 f.; ERLE/HELM in Beck'sches Handbuch der GmbH, 5. Aufl. 2014, § 16 Rn. 59 ff.; ELLER, Liquidation der GmbH, 2009, Rn. 198 ff.; TERBRACK in Beck'sches Handbuch der Genossenschaft, 2009, § 15 Rn. 68 ff.; CREMER, sj. 2006, 32; FRANK/WITTMANN, Stbg 2009, 351; zum Insolvenzfall vgl. EISOLT/SCHMIDT, BB 2009, 654) sind stl. unbedeutend (vgl. BFH v. 14.12.1965 – I 246/62 U, BStBl. III 1966, 152; BFH v. 8.12.1971 – I R 164/69, BStBl. II 1972, 229). Sie haben nur den Charakter von „Vermögensermittlungsbilanzen“ (vgl. BFH v. 27.3.2007 – VIII R 25/05, BStBl. II 2008, 298; BFH v. 17.7.2008 – I R 12/08, BStBl. II 2009, 160). Die Dreijahresfrist des Abs. 1 Satz 2 gilt folglich handelsrechtl. nicht.

Einstweilen frei.

14–15

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Grundlagen der Liquidationsbesteuerung bestimmter
Körperschaften**

I. Besteuerung des Abwicklungsgewinns (Abs. 1 Satz 1)

1. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1: Auflösung und Abwicklung eines unbeschränkt Steuerpflichtigen iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3

a) Subjektive Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1

16 aa) Steuerpflichtige iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3

Abs. 1 Satz 1 ordnet an, dass nur unbeschränkt Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 der Liquidationsbesteuerung unterliegen.

Kapitalgesellschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1: Erfasst werden zunächst inländ. KapGes. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1, insbes. AG, KGaA, GmbH (einschließlich der-Unternehmergesellschaft iSd. § 5a GmbHG) und SE (vgl. § 1 Anm. 35 ff.). Des Weiteren gilt § 11 auch für nach ausländ. Recht errichtete KapGes. mit Verwaltungssitz in Deutschland, wenn deren Gesellschaftsstatut einer deutschen KapGes. entspricht, was im Wege eines Rechtstypenvergleichs zu ermitteln ist (vgl. dazu § 1 Anm. 27; zur Auflösung einer britischen Limited vgl. BMF v. 6.1.2014 – IV C 2 - S2701/1010002, BStBl. I 2014, 111, Tz. 8 ff.).

► *Vorgesellschaften* werden mit formgültigem Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags begründet. Steuerrechtlich sind sie als KapGes. zu behandeln, wenn sie später als KapGes. in das Handelsregister eingetragen werden. In diesem Fall besteht zwischen der Vorgesellschaft und der später eingetragenen juristischen Person Identität (vgl. § 1 Anm. 69), so dass § 11 Anwendung findet. Dies gilt nicht für sog. unechte Vorgesellschaften (zum Begriff s. § 1 Anm. 69). Streitig ist, ob die KStPflicht und damit die Anwendung von § 11 rückwirkend entfällt, wenn eine ernsthaft beabsichtigte Gründung scheitert (zum Streitstand § 1 Anm. 69). Wird in diesem Fall eine Vorgesellschaft aufgelöst und abgewickelt, erscheint es sachgerecht, die Besteuerungsfolgen § 16 EStG und nicht § 11 zu entnehmen. Zwar sind auf diese Abwicklung – mit Ausnahme registerbezogener Regelungen – dieselben zivilrechtl. Vorschriften anzuwenden wie bei Auflösung und Abwicklung der juristischen Person (vgl. BGH v. 31.3.2008 – II ZR 308/06, ZIP 2008, 1025; BAYER in LUTTER/HOMMELHOFF, 19. Aufl. 2016, § 11 GmbHG Rn. 20; ELLER, Liquidation der GmbH, 2009, Rn. 136 mwN). Indes erscheint die Zubilligung eines mehrjährigen Abwicklungszeitraums aus Vereinfachungsgründen bei Beendigung eines kurzfristigen und letztlich fehlgeschlagenen unternehmerischen Engagements nicht interessengerecht (glA STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 21).

Genossenschaften sowie Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit werden durch den Verweis auf § 1 Abs. 1 Nr. 2 und 3 ebenfalls erfasst (vgl. § 1 Anm. 41, 45 ff.). Hierher rechnen auch die SEC und – bei Vergleichbarkeit mit der inländ. Rechtsform – ausländ. Rechtsformen. Da eine Produktionsgenossenschaft des Handwerks (PGH) als rechtsfähiger wirtschaftlicher Verein iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4 anzusehen ist, galt § 11 für die Auflösung einer solchen PGH grds. nicht. Lediglich in Fällen, in denen eine PGH nach dem 31.12. 1990 in eine GmbH oder AG umgewandelt wurde und die Auflösung der Ge-

sellschaft ab 1991 erfolgte, fand § 11 Anwendung (vgl. OFD Rostock v. 23.6.1992, FR 1992, 562).

► *Vorgenossenschaften* ohne folgende rechtsfähige Genossenschaft fallen stets in den subjektiven Anwendungsbereich von § 11, da auch nicht in das Genossenschaftsregister eingetragene und damit nichtrechtsfähige Genossenschaften unter § 1 Abs. 1 Nr. 2 zu subsumieren sind (vgl. § 1 Anm. 41).

Steuerpflichtige iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6 fallen nicht unter § 11. Es kommt wegen des eindeutigen Wortlauts auch keine analoge Anwendung in Betracht (glA HOFMEISTER in BLÜMICH, § 11 Rn. 11 [11/2014]; HOLLAND in ERNST & YOUNG, § 11 Rn. 18 [6/2008]; STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 22; MORITZ in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 11 Rn. 10; SCHICK, DB 1983, 1733; aA HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 11 Rn. 20 f.). Für die dort aufgezählten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sind im Fall von Auflösung und Abwicklung vielmehr die allgemeinen Regeln anwendbar, so dass nur solche Einkünfte stl. erfasst werden, die auch außerhalb der Liquidation stpfl. wären. Unterhält einer der in § 1 Abs. 1 Nr. 4–6 aufgezählten Stpfl. einen stpfl. gewerblichen Betrieb, ist über § 8 Abs. 1 die Vorschrift des § 16 EStG anzuwenden (vgl. Anm. 57; s. auch OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 11 Rn. 5; LENZ in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 11 Rn. 5; ZUBER in MÖSSNER/SEEGER, § 11 Rn. 31 [11/2014]). Verglichen mit den Rechtsfolgen des § 11 kommt es dann zu einer ähnlichen, jedoch nicht identischen Schlussbesteuerung.

bb) Unbeschränkte Steuerpflicht

17

§ 11 gilt nach seinem Wortlaut nur für solche Stpfl., die unbeschränkt stpfl. sind. Nach § 1 Abs. 1 muss der Stpfl. daher entweder Geschäftsleitung iSd. § 10 AO (vgl. § 1 Anm. 20) oder Sitz iSd. § 11 AO (vgl. § 1 Anm. 21) im Inland (§ 1 Anm. 22) haben.

Beschränkt Steuerpflichtige unterliegen § 11 nicht. Die Liquidation ausländ. Rechtssubjekte richtet sich nach ausländ. Recht. Ist die ausländ. Gesellschaft beschränkt stpfl., so gelten im Fall ihrer Auflösung und Abwicklung wiederum die allgemeinen Regeln. Unterhält sie etwa im Inland einen gewerblichen Betrieb, ist für die Liquidationsbesteuerung § 16 EStG anzuwenden (vgl. FROTSCHER, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, 2. Aufl. 2008, Rn. 219). Keine Liquidationsbesteuerung löst hingegen die Sitzverlegung eines bisher beschränkt Stpfl. in ein anderes EU-Land aus. Es bleibt beim unveränderten Fortbestehen der beschränkten StPfl., weil das Rechtssubjekt aufgrund der Niederlassungsfreiheit in diesen Fällen erhalten bleiben muss.

b) Objektive Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1

aa) Zusammenhang zwischen Auflösung, Abwicklung und Vollbeendigung

18

Der unbeschränkt Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 muss „nach der Auflösung abgewickelt“ werden. Dies ist Tatbestandsvoraussetzung des Abs. 1 Satz 1.

Gesellschaftsrechtliche Grundlagen: Die gesellschaftsrechtl. Beendigung der von § 11 erfassten Stpfl. vollzieht sich typischerweise in verschiedenen Phasen: An ihrem Anfang steht die Auflösung als Rechtsgrund für die Liquidation. Sie hat zur Folge, dass sich der werbende Zweck des Stpfl. in einen Abwicklungszweck umwandelt, was zur Eintragung im Handels- bzw. Genossenschaftsregister anzumelden ist (§§ 263, 289 Abs. 6 AktG, § 65 GmbHG, § 82 GenG). Die

aufgelöste Gesellschaft, die in ihrer Firma den Zusatz „i.L.“ (in Liquidation) oder „i.A.“ (in Abwicklung) führt, wird von ihrem Abwickler bzw. mehreren Abwicklern vertreten (zu weiteren Einzelheiten vgl. etwa K. SCHMIDT in SCHMIDT/UHLENBRUCK, Die GmbH in Krise, Sanierung und Insolvenz, 4. Aufl. 2009, 351 f.; TERBRACK in Beck'sches Handbuch der Genossenschaft, 2009, § 15 Rn. 46 ff.; BERGMANN, Liquidation von Kapitalgesellschaften, 2012, 5 ff.; MOHR, GmbH-StB 2007, 287). Nach der Auflösung beginnt die eigentliche und stl. relevante Liquidation, die mit dem von Abs. 1 Satz 1 verwandten Begriff der Abwicklung gemeint ist. Auf den Abschluss dieser Abwicklung folgt die Beendigung bzw. das Erlöschen des Stpfl. Maßgeblicher Zeitpunkt ist die Eintragung des Erlöschens im Register nach Eintritt der Vermögenslosigkeit (Fehlen von Aktivvermögen) des Stpfl. Hat er zu diesem Zeitpunkt noch verteilungsfähiges Aktivvermögen, ist eine Nachtragsliquidation durchzuführen.

Einzelfälle zu unterlassender Liquidationsbesteuerung: Der Anwendungsbereich des § 11 ist in den folgenden Fällen nicht bzw. nur eingeschränkt eröffnet.

► *Stille Abwicklung:* Nach Abs. 1 Satz 1 ist Voraussetzung der Liquidationsbesteuerung, dass der Stpfl. nach der Auflösung abgewickelt wird. Aus dieser kumulativen Verknüpfung von Auflösung und Abwicklung folgt zunächst, dass § 11 keine Anwendung findet, wenn der betreffende Stpfl. im Wege einer sog. stillen Abwicklung ohne vorherige Auflösung abgewickelt wird (vgl. BFH v. 17.7.1962 – I 254/60, HFR 1962, 310; BFH v. 27.6.1990 – I R 62/89, BStBl. II 1990,992; STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 30; BOOCHS in LADEMANN, § 11 Rn. 13 [11/2012]). In diesem Fall sind die allgemeinen Besteuerungsregeln anzuwenden.

► *Scheinliquidation:* Auch in dem Fall, in dem nach einer nicht ernst gemeinten Auflösung die Abwicklung des Stpfl. unterbleibt (zu weiteren Fällen einer Nichtabwicklung vgl. Anm. 20), richtet sich die Besteuerung nach den allgemeinen Regeln und nicht nach § 11 (vgl. FG Ba.-Württ. v. 26.4.1990 – III K 228/89, EFG 1990, 540, rkr.; K. SCHMIDT, FS L. Schmidt, 1993, 227 [238 ff.]). Dies betrifft die Fälle, in denen der aufgelöste Stpfl. sich trotz der Auflösung weiterhin am allgemeinen Erwerbsleben beteiligt und Geschäfte eingeht, die nicht zur Abwicklung erforderlich sind (vgl. RFH v. 28.8.1928, RStBl. 1928, 366; BOOCHS in LADEMANN, § 11 Rn. 13 [11/2012]). Zur Abwicklung erforderlich ist jedoch die Erfüllung von noch schwebenden Rechtsgeschäften. Für das Vorliegen einer Scheinliquidation ist die FinVerw. darlegungs- und beweispflichtig (glA MORITZ in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 11 Rn. 40; aA STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 37), jedenfalls wenn die Auflösung durch den Stpfl. nachgewiesen wird (vgl. BERGMANN, Liquidationsbesteuerung von Kapitalgesellschaften, 2012, 33). Die FinVerw. hat dann danach abzugrenzen, ob im Einzelfall ein zur Abwicklung erforderliches Geschäft iSd. § 268 Abs. 1 Satz 2 AktG, § 70 Satz 2 GmbHG, § 88 Satz 2 GenG bzw. §§ 46 Abs. 2, 47 Abs. 3 VAG oder eine normale unternehmerische Betätigung vorgenommen wurde. Entscheidend sind die tatsächlichen Umstände und nicht, ob eine Weiterführung des Betriebs förmlich beschlossen wurde. Zu berücksichtigen ist ferner, dass auch eine Phase, in der zB nach einem Käufer gesucht wird oder Hilfgeschäfte im beschriebenen Sinne getätigt werden, bereits zur Abwicklung zählt (STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 37; BERGMANN, Liquidationsbesteuerung von Kapitalgesellschaften, 2012, 31 f.).

► *Abgebrochene Liquidation:* Ab dem Zeitpunkt, ab dem der Stpfl. vor seiner Beendigung nach zuvor ernsthaft gefasstem Auflösungsbeschluss dazu übergeht, sich

wieder dauernd am Erwerbsleben zu beteiligen, ist die Liquidation beendet und der Stpfl. nach den allgemeinen Regeln zu besteuern (vgl. BFH v. 10.6.2009 – I R 80/08, BFH/NV 2009, 1835 [1837]; RFH v. 7.5.1929, RStBl. 1929, 512; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 11 Rn. 20 [11/2014]; GRAFFE in DPM, § 11 Rn. 6 [12/2012]; LENZ in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 11 Rn. 8; STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 38; aA BERGMANN, Liquidationsbesteuerung von Kapitalgesellschaften, 2012, 159 ff., der sich für eine rückwirkende Anwendung von § 11 ausspricht). Der insoweit vorausgegangene Fortsetzungsbeschluss kann einerseits ausdrücklich vorgenommen werden. Andererseits muss auch die faktische Neubeteiligung am Erwerbsleben genügen, da eine sachgerechte GE sonst leicht zu umgehen wäre. Das Institut der abgebrochenen Liquidation kommt indes nur in Betracht, wenn die erneute Beteiligung am Erwerbsleben überhaupt noch möglich ist – etwa weil die Auflösung durch Beschluss oder wegen Zeitablaufs erfolgte. Streitig ist, ob die Fortsetzung der werbenden Tätigkeit darüber hinaus zivilrechtl. zulässig sein muss (vgl. hierzu ELLER, Die Liquidation der GmbH, 2009, Rn. 179 ff.; TERBRACK in Beck'sches Handbuch der Genossenschaft, 2009, § 15 Rn. 99 ff.; SCHOLZ, GmbHR 1982, 228; GRZIWOTZ, DStR 1992, 1813; WELLKAMP, Inf. 1995, 755; zu speziellen Anforderungen an die Kapitalausstattung einer GmbH vgl. ERLE, GmbHR 1997, 973). Hierfür spricht, dass § 11 auch sonst an den Vorgaben des Zivil- bzw. Gesellschaftsrechts orientiert ist (glA MORITZ in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 11 Rn. 41; aA STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 38). Ist zivilrechtl. Zulässigkeit gegeben und sind bereits Abwicklungshandlungen vorgenommen worden, ist § 11 für den Zeitraum dieser Abwicklungshandlungen anzuwenden.

Nachtragsliquidation: Auch die Nachtragsliquidation ist eine Abwicklung iSv. § 11 (BFH v. 27.2.1985 – I R 291/83, BFH/NV 1985, 63; STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 39; MORITZ in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 11 Rn. 43). War der Stpfl. im Zeitpunkt der Registerlöschung noch nicht vermögenslos, ist eine Nachtragsliquidation durchzuführen, weil der Stpfl. in diesem Fall als Abwicklungs- bzw. Liquidationsgesellschaft fortbesteht und noch Liquidationsbedarf gegeben ist (vgl. BGH v. 29.9.1967 – V ZR 40/66, BGHZ 48, 303; BGH v. 23.2.1970 – II ZR 735/69, BGHZ 53, 264). Dies ist zB zu bejahen, wenn Steuererstattungs- oder Schadensersatzansprüche erst nachträglich bekannt werden (vgl. BayObLG v. 30.10.1984, ZIP 1985, 33; OLG Karlsruhe v. 21.6.1989, ZIP 1989, 1261). Von vorhandenem Gesellschaftsvermögen ist des Weiteren auszugehen, wenn zur Feststellung und Realisierung des Vermögens ein Aktivprozess zu führen ist, wobei allerdings die Kosten für einen Nachtragsliquidator sichergestellt sein müssen (vgl. BayObLG v. 22.10.2003, DB 2004, 180). Dies gilt auch, wenn gegen (nicht vermögenslose) Gesellschaftervorgegangen werden soll (vgl. zu weiteren Einzelheiten ELLER, Liquidation der GmbH, 2009, Rn. 167 ff.). Eine Nachtragsliquidation kommt dagegen nicht in Betracht, wenn bei Registerlöschung lediglich prozessuale Kostenerstattungsansprüche noch offen sind (OLG Saarbrücken v. 6.3.1991, GmbHR 1992, 311), oder wenn Passivprozesse auf Feststellung, Duldung oder Grundbuchberichtigung noch anhängig sind (vgl. OLG Köln v. 31.8.1992, GmbHR 1993, 823).

bb) Auflösung des Steuerpflichtigen

Da § 11 den Begriff „Auflösung“ nicht definiert, bestimmt er sich nach den zivilrechtl. Vorschriften, die für den jeweiligen Stpfl. einschlägig sind. Nach diesen Regelungen kann die Auflösung auf Beschluss oder anderen Gründen beruhen. Im Einzelnen kommen als für § 11 maßgebliche Auflösungsgründe in Betracht:

19

Auflösungsgründe bei der AG:

- ▶ *Ablauf der in der Satzung bestimmten Zeit* (§ 262 Abs. 1 Nr. 1 AktG),
- ▶ *Beschluss der Hauptversammlung* mit mindestens $\frac{3}{4}$ -Mehrheit des bei der Beschlussfassung vertretenen Grundkapitals, wenn Satzung nicht größere Mehrheit oder weitere Erfordernisse verlangt (§ 262 Abs. 1 Nr. 2 AktG),
- ▶ *Eröffnung des Insolvenzverfahrens* über das Vermögen der AG (§ 262 Abs. 1 Nr. 3 AktG),
- ▶ *Rechtskraft des Beschlusses, durch den die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels einer den Kosten des Verfahrens entsprechenden Masse abgelehnt wird* (§ 262 Abs. 1 Nr. 4 AktG),
- ▶ *Rechtskraft einer Verfügung des Registergerichts*, durch die gem. § 399 FamFG (bis 31.8.2008: § 144a FGG) ein Mangel der Satzung festgestellt worden ist (§ 262 Abs. 1 Nr. 5 AktG),
- ▶ *Gerichtliches Urteil*, wenn die AG durch gesetzeswidriges Verhalten das Gemeinwohl gefährdet (§ 396 Abs. 1 AktG).

Auflösungsgründe bei der GmbH:

- ▶ *Ablauf der im Gesellschaftsvertrag bestimmten Zeit* (§ 60 Abs. 1 Nr. 1 GmbHG),
- ▶ *Beschluss der Gesellschafter* mit mindestens $\frac{3}{4}$ -Mehrheit der abgegebenen Stimmen, wenn Gesellschaftsvertrag nichts anderes regelt (§ 60 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG),
- ▶ *Auflösungsurteil aufgrund einer Auflösungsklage* von Gesellschaftern, deren Geschäftsanteile zusammen mindestens 10 % des Stammkapitals entsprechen,
- ▶ *Gerichtliches Urteil oder Entscheidung des Verwaltungsgerichts bzw. der Verwaltungsbehörde* in den Fällen der §§ 61, 62 GmbHG (§ 60 Abs. 1 Nr. 3 GmbHG),
- ▶ *Eröffnung des Insolvenzverfahrens* über das Vermögen der GmbH (§ 60 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG),
- ▶ *Rechtskraft des Beschlusses, durch den die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt worden ist* (§ 60 Abs. 1 Nr. 5 GmbHG),
- ▶ *Rechtskraft einer Verfügung des Registergerichts*, durch welche ein Mangel des Gesellschaftsvertrags gem. § 399 FamFG (bis 31.8.2008: § 144a FGG) festgestellt worden ist (§ 60 Abs. 1 Nr. 6 GmbHG).

Auflösungsgründe bei der SE sind identisch mit den Gründen für die Auflösung einer AG, die nach den Rechtsvorschriften des Staats gelten, in dem die SE gegründet worden ist (Art. 63 SE-VO).

Auflösungsgründe bei der KGaA (vgl. § 289 Abs. 1 AktG, der auf Auflösungsgründe nach dem HGB verweist):

- ▶ *Ausscheiden des Komplementärs* aus der Gesellschaft (§§ 161 ff. HGB),
- ▶ *Rechtskraft des Beschlusses, durch den die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels einer den Kosten des Verfahrens entsprechenden Masse abgelehnt wird* (§ 289 Abs. 2 Nr. 1 AktG),
- ▶ *Rechtskraft einer Verfügung des Registergerichts*, durch die gem. § 399 FamFG (bis 31.8.2008: § 144a FGG) ein Mangel der Satzung festgestellt worden ist,
- ▶ *Gerichtliches Urteil*, wenn die KGaA durch gesetzeswidriges Verhalten das Gemeinwohl gefährdet (§ 396 AktG).

Auflösungsgründe bei Genossenschaften:

- ▶ *Ablauf der in der Satzung bestimmten Zeit* (§ 79 Abs. 1 GenG),

- ▶ *Auflösungsbeschluss der Generalversammlung* mit einer Mehrheit von mindestens 75 % der abgegebenen Stimmen (§ 78 GenG),
- ▶ *Beschluss des Registergerichts*, wenn die Zahl der Genossen unter drei sinkt (§ 80 GenG) oder die Genossenschaft sich nicht einem Prüfungsverband anschließt (§§ 54, 54a Abs. 2 GenG),
- ▶ *Entscheidung durch das Landgericht*, wenn die Genossenschaft durch gesetzwidrige Handlungen oder Unterlassungen das Gemeinwohl gefährdet oder andere als die gesetzlich zugelassenen geschäftlichen Zwecke verfolgt (§ 81 Abs. 1 GenG),
- ▶ *Eröffnung des Insolvenzverfahrens* (§ 81a GenG),
- ▶ *Gerichtliche Feststellung der Nichtigkeit* (§§ 94–97 GenG).

Auflösungsgründe bei SCE richten sich grds. nach den nationalen Bestimmungen des Gründungsstaats über die Auflösung von Genossenschaften (vgl. Art. 72 f. SCE-VO). Ein Auflösungsgrund liegt darüber hinaus vor, wenn die Mitgliedszahl unter fünf Personen sinkt, die Einzahlung auf die Genossenschaftsanteile nicht mindestens 30000 € beträgt oder die Gründung nicht rechtmäßig erfolgte.

Auflösungsgründe bei Versicherungs- und Pensionsvereinen auf Gegenseitigkeit:

- ▶ *Zeitablauf* (§ 42 Nr. 1 VAG),
- ▶ *Auflösungsbeschluss* (§ 42 Nr. 2 VAG),
- ▶ *Untersagung durch Aufsichtsbehörde* (§ 87 Abs. 5 VAG),
- ▶ *Eröffnung des Insolvenzverfahrens* (§ 42 Nr. 3 VAG),
- ▶ *Rechtskräftige Ablehnung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse* (§ 42 Nr. 4 VAG).

Auflösung von Banken: Eine Sonderregelung zur Auflösung von Banken enthält die Regelung des § 38 Abs. 1 KWG. Wenn die BaFin. die erforderliche Erlaubnis zum Betreiben von Bankgeschäften aufhebt oder diese erlischt, kann sie anordnen, das Kreditinstitut abzuwickeln. Diese Entscheidung wirkt nach § 38 Abs. 1 Satz 2 KWG wie ein Auflösungsbeschluss (vgl. HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 11 Rn. 28).

Auflösungsgründe für Rechtssubjekte ausländischen Rechts ergeben sich aus den nationalen Rechtsvorschriften des jeweiligen Gründungsstaats (vgl. BAYER in LUTTER/HOMMELHOFF, 19. Aufl. 2016, § 4a GmbHG Rn. 13 mwN; GEIER, Der Konzern 2006, 421). So hat zB die Löschung einer britischen Limited aus dem britischen Handelsregister nach britischem Gesellschaftsrecht konstitutive Wirkung. Mit der Registerlöschung endet somit die rechtl. Existenz der Limited, und noch vorhandenes Vermögen fällt nach Section 1012 Companies Act 2006 (bzw. eine dieser Regelung entsprechende vorhergehende Bestimmung) an die britische Krone (vgl. hierzu BMF v. 6.1.2014 – IV C 2 - S 2701/10/10002, BStBl. I 2014, 111, Tz. 2, 8 f.).

Auflösung durch Sitzverlegung: Verlegt einer der von Abs. 1 Satz 1 erfassten Stpfl. seinen Ort der Geschäftsleitung oder Sitz ins Ausland, ist zwischen zivil- und strechtl. Konsequenzen zu unterscheiden.

- ▶ *Zivilrechtliche Beurteilung:* Aus zivilrechtl. Sicht ist zunächst zwischen Satzungssitz und Verwaltungssitz zu unterscheiden (vgl. BAYER in LUTTER/HOMMELHOFF, 19. Aufl. 2016, § 4a GmbHG Rn. 1; KÖGEL, GmbHR 1998, 1108; OTTE, BB 2009, 344).

► *Die Verlegung des Sitzungssitzes* ins Ausland bewirkt hierbei nach herkömmlicher Auffassung die Auflösung des Stpfl. (vgl. BFH v. 10.6.2010 – I B 186/09, BFH/NV 2010, 1864, Rn. 10; BAYER in LUTTER/HOMMELHOFF, 19. Aufl. 2016, § 4a GmbHG Rn. 17), es sei denn, der aufnehmende Staat wendet auf die zugezogene Gesellschaft die Gründungstheorie an. Ausnahmen gelten für SE und SEC, die den Sitzungssitz – allerdings nur zusammen mit dem Verwaltungssitz – identitätswahrend ins EU-Ausland verlegen können.

► *Bei der Verlegung des Verwaltungssitzes* ist dagegen zu differenzieren: Mit der Aufhebung von § 4a Abs. 2 GmbHG ist die Verlegung des Verwaltungssitzes einer deutschen GmbH ins Ausland nunmehr zulässig (HOFFMANN, ZIP 2007, 1581; BRAKOVA/BARTH, DB 2009, 213; FRANZ, BB 2009, 1250; KOCH/EICKMANN, AG 2009, 73). Die gegenteilige Auffassung (etwa EIDENMÜLLER, ZGR 2007, 168; KINDLER, NJW 2008, 3249; LIEDER/KLIEBISCH, BB 2009, 338) kann wegen der insoweit eindeutigen Gesetzesbegründung (vgl. BRDrucks. 354/07, 65) keinen Bestand haben. Daher ist bei einer GmbH die Verlegung des Verwaltungssitzes ins Ausland nicht als Auflösung zu begreifen. Gleiches gilt nach der Streichung von § 5 Abs. 2 AktG für AG und VVaG. Die Rechtslage bezüglich Genossenschaften ist dagegen unklar, auch wenn aus Gleichbehandlungsgründen einiges dafür spricht, auch bei diesen die Verlegung des Verwaltungssitzes nicht als Auflösung anzusehen (s. aber auch TERBRACK in Beck'sches Handbuch der Genossenschaft, 2009, § 15 Rn. 26; MORITZ in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 11 Rn. 31).

► *Soweit gegen die dargestellten zivilrechtlichen Wertungen europarechtliche Bedenken erhoben worden sind* (vgl. ELLER, Liquidation der GmbH, 2009, Rn. 28; BUCHBINDER, IStR 2004, 216), ist darauf hinzuweisen, dass der EuGH diese nicht teilt. In der Rechtsache Cartesio (EuGH v. 16.12.2008 – C-210/06, BB 2009, 11; krit. LEIBL/HOFFMANN, BB 2009, 58) hat er vielmehr ausdrücklich klargestellt, dass es mit der Niederlassungsfreiheit aus Art. 49 AEUV grds. vereinbar ist, wenn ein Mitgliedstaat es seinen Gesellschaften verwehrt, ihren Sitz in einen anderen Mitgliedstaat zu verlegen (glA bereits BayObLG v. 11.2.2004, IStR 2004, 214; HOLLAND in ERNST & YOUNG, § 11 Rn. 27 [6/2008]; LUTTER, BB 2003, 7; KÖRNER, IStR 2004, 424). Dies schließt sich an die Daily-Mail-Entscheidung (EuGH v. 27.9.1988 – C-81/87, Slg. 1988, I-5483) an, wonach eine aufgrund einer nationalen Rechtsordnung gegründete Gesellschaft jenseits der nationalen Rechtsordnung, die ihre Gründung und Existenz regelt, keine Bestandsgarantie hat. Da die Verabschiedung einer gesellschaftsrechtl. Richtlinie über die grenzüberschreitende Sitzverlegung momentan nicht in Sicht ist, haben die herkömmlichen Wertungen des Zivilrechts bis auf Weiteres Bestand.

► *Bedeutung für § 11:* Für die stl. Behandlung der Sitzverlegung (vgl. auch § 1 Anm. 28) ist relevant, dass sie nach dem zuvor Gesagten zwar eine Auflösung iSd. Abs. 1 Satz 1 darstellt. Indes ist mit der Sitzverlegung idR gerade keine Abwicklung im Sinne der Vorschrift verbunden (vgl. auch Anm. 9). § 11 ist daher nur unter den Voraussetzungen von § 12 Abs. 3 Satz 1 anzuwenden (glA STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 28; MORITZ in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 11 Rn. 31; aA WAGNER in KÖLLEN/REICHERT/VOGL/WAGNER, Lehrbuch Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, 4. Aufl. 2014, Rn. 905). Soweit europarechtl. Bedenken gegen die stl. Behandlung der Sitzverlegung erhoben werden (vgl. etwa EICKMANN/MÖRWALD, DStZ 2009, 422), müssen diese daher bei § 12 Abs. 3 ansetzen und nicht bei § 11 (vgl. DREISSIG, DB 2000, 893; CAMPOS NAVE, BB 2005, 2660; OTTE/RIETSCHEL, GmbHR 2009, 983).

Beginn der Auflösung: Für den Beginn der Auflösung ist entscheidend, dass die Auflösung tatsächlich erfolgt ist. Bei Auflösung unmittelbar kraft Gesetzes

beginnt die Auflösung daher, sobald der maßgebliche gesetzliche Tatbestand erfüllt ist (vgl. RFH v. 5.3.1940, RStBl. 1940, 715). Erfolgt die Auflösung durch Beschluss, so beginnt die Auflösung mit dem Tag der Beschlussfassung, es sei denn, es ergibt sich aus dem Beschluss ein anderes Datum (vgl. BFH v. 9.3.1983, BStBl. II 1983, 433; GRAFFE in DPM, § 11 Rn. 7 [12/2012]; STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 31; Koss, DStZ 2016, 503 [504]). Gleiches gilt für den Beschluss des Alleingeschafters einer GmbH. Auflösungsbeschlüsse müssen nicht den Begriff „Auflösung“ verwenden, aber eindeutig den Willen zur Auflösung erkennen lassen (BFH v. 27.2.1985 – I R 291/83, BFH/NV 1985, 63). Auch der tatsächliche Beginn der Abwicklung kann als formloser Auflösungsbeschluss zu beurteilen sein (BFH v. 17.2.1971 – I R 148/68, BStBl. II 1971, 411; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 11 Rn. 24 [11/2014]; ZUBER in MÖSSNER/SEEGER, § 11 Rn. 92 [11/2014]). Entspricht der Beschluss nicht den zivilrechtl. Anforderungen, zB bestimmten Formerfordernissen (Beschlüsse von AG, KGaA und VVaG bedürfen der notariellen Beurkundung), so kommt der Beginn der tatsächlichen Auflösung nicht als stl. Beginn der Auflösung in Betracht (vgl. FG Ba.-Württ. v. 24.4.1997 – 3 K 46/94, EFG 1997, 1173, rkr.; Koss, DStZ 2016, 503 [504]; aA OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 11 Rn. 6), denn ein nichtiger Beschluss kann keine Rechtsfolgen nach sich ziehen. Wird der Stpfl. auf Grundlage eines nichtigen Auflösungsbeschlusses abgewickelt, handelt es sich schon aus Gründen der Rechtssicherheit vielmehr um einen Fall der sog. stillen Abwicklung, auf den § 11 nicht anzuwenden ist (vgl. Anm. 18).

Fälle der Nichtauflösung: Nicht zur Auflösung iSd. § 11 Abs. 1 Satz 1 führen die Vereinigung aller Anteile in einer Hand (vgl. BFH v. 14.12.1965 – I 246/62 U, BStBl. III 1966, 152) sowie die Einziehung von Anteilen gem. §§ 237–239 AktG oder § 34 GmbHG, solange nicht alle Anteile eingezogen werden (glA GRAFFE in DPM, § 11 Rn. 12 [12/2012]; LENZ in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 11 Rn. 22; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 11 Rn. 6). Auch Umwandlungen und Verschmelzungen, die den Regelungen des UmwG und des UmwStG folgen, sind keine Auflösungen iSd. Abs. 1 Satz 1, da die Vorschrift nur Auflösungen mit der Zielsetzung erfasst, das Vermögen an die Gesellschafter auszuschütten (vgl. auch Anm. 11).

cc) Abwicklung des Steuerpflichtigen

20

Nach der Auflösung muss die unbeschränkt stpfl. Körperschaft „abgewickelt“ werden.

Begriff der Abwicklung: Abwicklung iSd. Abs. 1 Satz 1 bedeutet, dass die laufenden Geschäfte beendet, das Vermögen des Stpfl. verwertet, Gläubiger befriedigt und Überschüsse an die Gesellschafter, Genossen bzw. Mitglieder gem. § 72 GmbHG, § 271 AktG, § 91 GenG verteilt werden.

Abgrenzungsfragen:

► *Fälle der Nichtabwicklung:* Eine Abwicklung ist schon begrifflich ausgeschlossen, wenn der Auflösungsgrund gem. § 262 Abs. 1 Nr. 6 AktG, § 60 Abs. 1 Nr. 7 GmbHG, jeweils iVm. § 394 FamFG (bis 31.8.2008: § 141a FGG) in der Löschung der Gesellschaft wegen Vermögenslosigkeit besteht (vgl. GRZIWORTZ, DStR 1992, 1813). Statt § 11 finden in diesen Fällen die allgemeinen Regeln Anwendung. Ebenfalls ausgeschlossen ist die Besteuerung nach § 11, wenn die Abwicklung unterbleibt (vgl. Anm. 18) oder entweder einzelne WG oder der Betrieb im Ganzen verpachtet werden (vgl. GRAFFE in DPM, § 11 Rn. 15/1 [12/2012]; STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 37). Das Unterlassen der han-

delsrechtl. Abwicklung schließt die Anwendung von § 11 nur dann nicht aus, wenn gem. Abs. 7 über das Vermögen des Stpfl. das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist (vgl. Anm. 64). Dies hatte der RFH (v. 5.3.1940, RStBl. 1940, 715) schon ohne Vorhandensein einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung angenommen.

► *Sachauskehrung*: In dem Fall, in dem die Gesellschafter bzw. Mitglieder nach Auflösung des Stpfl. die Vermögensgegenstände und Schulden in ein vorhandenes BV übernehmen, liegt eine Abwicklung bei enger Auslegung des Begriffs nicht vor. Die Annahme einer Realteilung scheidet aus, weil es nicht um die Aufgabe einer Mitunternehmenschaft geht (vgl. § 16 EStG Anm. 551). Auch in diesem Fall ist eine Abwicklung iSd. § 11 anzunehmen, und zwar sowohl bei Einzelrechtsnachfolge als auch bei Übertragung sämtlicher Aktiva und Passiva (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 11 Rn. 20 [5/2009]; MORITZ in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 11 Rn. 42; HOLLAND in ERNST & YOUNG, § 11 Rn. 31 [6/2008]; ZUBER in MÖSSNER/SEEGER, § 11 Rn. 44 [11/2014]; GRAFFE in DPM, § 11 Rn. 10 [12/2012]; aA CARLÉ/BAUSCHATZ, GmbHR 2001, 615). Diese Gestaltung, die auf eine möglichst schnelle Verwertung der WG ohne Beachtung langwieriger Abwicklungsmodalitäten (Gläubigeraufruf, Sperrjahr) abzielt, stellt nämlich eine besondere Form der Vermögensverwertung dar. Im Übrigen ist in diesem Fall der Weg über § 11 auch nicht durch Vorschriften des UmwStG versperrt. Die an die Gesellschafter bzw. Mitglieder übertragenen WG sind mit dem gemeinen Wert im Übertragungszeitpunkt anzusetzen (vgl. BFH v. 14.12.1965 – I 246/62, BStBl. III 1966, 152; BFH v. 4.10.2006 – VIII R 7/03, BFH/NV 2007, 145).

21 dd) Abschluss der Abwicklung (Vollbeendigung)

Die Abwicklung ist abgeschlossen, wenn der Stpfl. vollbeendet ist, dh. kein verteilungsfähiges Aktivvermögen mehr vorhanden ist (FG Berlin v. 22.9.1986 – VIII 496/84, EFG 1987, 313, rkr.). Diese Vollbeendigung, die zum Ende der StPflicht führt, umfasst auch das Sperrjahr gem. § 73 GmbHG, § 272 AktG, § 90 Abs. 1 GenG, § 47 Abs. 3 VAG, nach dessen Ablauf die Verteilung erst vorgenommen werden darf (vgl. RFH v. 8.8.1928, RStBl. 1928, 314; BFH v. 5.4.1960 – I 43/60, BB 1960, 616; R 11 Abs. 2 Satz 2 KStR 2015; ERLE, GmbHR 1998, 216; FUHRMANN, KÖSDI 2005, 14906 [14908 f.]). Daher dauert die Abwicklung noch an, wenn schon vor Ablauf des Sperrjahres die Vermögensverteilung vorgenommen wurde.

Bedeutung der Löschung im Handelsregister: Nach Ablauf des Sperrjahres sind AG und GmbHG im Handelsregister zu löschen (§ 74 Abs. 1 GmbHG; § 273 AktG). Diese Löschung hat lediglich deklaratorische Bedeutung und ist für das Ende des Abwicklungszeitraums ohne Bedeutung (R 11 Abs. 2 Satz 4 KStR 2015; MORITZ in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 11 Rn. 84; STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 40). Da die Abwicklung tatsächliche Vorgänge beschreibt, besteht die Gesellschaft trotz Löschung fort, wenn noch verteilungsfähiges Aktivvermögen vorhanden ist (vgl. FG Berlin v. 22.9.1986 – VIII 496/84, EFG 1987, 313, rkr.; K. SCHMIDT, GmbHR 1988, 209). In diesem Fall ist eine Nachtragsliquidation durchzuführen (vgl. Anm. 18). Hiervon zu unterscheiden ist der Fall, dass der Stpfl. nach Löschung noch strechtl. Pflichten zu erfüllen hat oder an einem Prozess beteiligt ist und sich dieser noch auf das stl. Erg. auswirken kann.

► *Der BFH* (v. 26.3.1980 – I R 111/79, BStBl. II 1980, 587; BFH v. 27.2.1985 – I R 291/83, BFH/NV 1985, 63; glA LENZ in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 11

Rn. 25; GRAFFE in DPM, § 11 Rn. 15 [12/2012]; STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 40) sieht auch in diesem Fall den Stpfl. als fortbestehend an, so dass später bekannt werdende Steuerschulden noch geltend gemacht werden können.

► *Auf der anderen Seite* wird dieses Erg. unter Hinweis auf die Einheit der Rechtsordnung abgelehnt (vgl. FG Berlin v. 22.9.1986 – VIII 496/84, EFG 1987, 313, rkr.; HOLLAND in ERNST & YOUNG, § 11 Rn. 29 [6/2008]).

► *Stellungnahme:* Die Ansicht des BFH erscheint vorzugswürdig. Solange das endgültige stl. Erg. des Stpfl. noch nicht feststeht, besteht kein Bedürfnis, von einem endgültigen Erlöschen der Rechtspersönlichkeit auszugehen. Es erscheint vielmehr sachgerecht, eine solche Rechtspersönlichkeit der Gesellschaft anzunehmen, wenn noch Pflichten zu erfüllen sind, die gerade sie begründet hat.

Einstweilen frei.

22–23

2. Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1: Besteuerung des im Zeitraum der Abwicklung erzielten Gewinns

a) Anordnung einer besonderen Gewinnermittlung

24

Abweichend von § 7 Abs. 3, § 31 Abs. 1 iVm. § 25 Abs. 1 EStG ist nach § 11 Abs. 1 Satz 1 der im Abwicklungszeitraum erzielte Gewinn der Besteuerung zugrunde zu legen. Besteuerungszeitraum und damit VZ und GE-Zeitraum ist in den Fällen des § 11 folglich nicht das Kj., sondern grds. der Zeitraum der Abwicklung. Zweck dieser Regelung ist es, den gesamten während der Abwicklung entstandenen Gewinn einheitlich zu ermitteln und in einer Veranlagung zu erfassen und zu besteuern (vgl. HOFMEISTER in BLÜMICH, § 11 Rn. 35 [11/2014]; BOOCHS in LADEMANN, § 11 Rn. 36 [11/2012]). Deshalb müssen während des Abwicklungszeitraums auch keine StErklärungen abgegeben werden (vgl. STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 49; ZUBER in MÖSSNER/SEGER, § 11 Rn. 81 [11/2014]). Durch die Anordnung der besonderen GE ergeben sich im Hinblick auf den Stpfl. besondere Konsequenzen im Hinblick auf die Entstehung der KSt, den maßgeblichen StSatz sowie Freibeträge und Verlustnutzungsmöglichkeiten (vgl. im Einzelnen Anm. 28, 58).

b) Abwicklungszeitraum

aa) Beginn des Abwicklungszeitraums

25

Der Abwicklungszeitraum beginnt mit dem Tag, an dem die Auflösung wirksam wird (BFH v. 17.7.1974 – I R 233/71, BStBl. II 1974, 692; BFH v. 9.3.1983 – I R 202/79, BStBl. II 1983, 433; BFH v. 22.10.1998 – I R 15/98, BFH/NV 1999, 829; BFH v. 27.3.2007 – VIII R 25/05, BStBl. II 2008, 298). Es kommt folglich darauf an, dass die Voraussetzungen eines der für § 11 maßgeblichen Auflösungsgründe (vgl. Anm. 19) erfüllt sind.

Handelsrechtlich zwingende Bildung von Rumpfgeschäftsjahren: Wenn die Auflösung nicht zum Schluss des laufenden Wj. eintritt, sondern während des laufenden Wj., wird dieses zu einem Rumpfwj., das vor dem Tag der Auflösung endet (BFH v. 17.7.1974 – I R 233/71, BStBl. II 1974, 692; BFH v. 22.10.1998 – I R 15/98, BFH/NV 1999, 829; vgl. auch BEHRENS, DStZ/A 1975, 117). Aufgrund der zivilrechtl. Vorschriften (vgl. § 270 Abs. 1 AktG; § 71 Abs. 1 GmbHG; § 87a Abs. 1 GenG; § 47 Abs. 3 VAG) gehört ein solches Rumpfwj. nicht zum handelsrechtl. Abwicklungszeitraum. Folglich kann der Gewinn des

Rumpfwj. schon während des Abwicklungszeitraums ausgeschüttet werden, da er nicht unter das Regime des § 11 fällt. Er unterliegt auch nicht den Regelungen zum Sperrjahr.

Steuerrechtliches Wahlrecht: Die FinVerw. räumt dem Stpfl. indes trotz fehlender gesetzlicher Grundlage und abweichend vom Zivilrecht ein Wahlrecht dergestalt ein, dass die Zeit vom Beginn des laufenden Wj. bis zur Auflösung in den Abwicklungszeitraum einbezogen werden kann (R 11 Abs. 1 Satz 3 KStR 2015; zust. HOFMEISTER in BLÜMICH, § 11 Rn. 38 [11/2014]; HOLLAND in ERNST & YOUNG, § 11 Rn. 34 [6/2008]; krit. dagegen FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 11 Rn. 28 [11/2013]; STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 47; GRAFFE in DPM, § 11 Rn. 20 [12/2012]; BERGMANN, Liquidationsbesteuerung von Kapitalgesellschaften, 2012, 115 vgl. auch FÖRSCHLE/KROPP/DEUBERT, DStR 1992, 1523; OLBRICH, DStR 2001, 1090). Wird das Wahlrecht ausgeübt, so hat dies zunächst Auswirkungen auf die Höhe des Abwicklungsgewinns, da das an sich aus handelsrechtl. Sicht erforderliche Rumpfwj. nicht gebildet wird, sondern dessen Gewinn für die Besteuerung nach § 11 maßgeblich ist. Des Weiteren gilt grds. der Tarif zum Schluss der Abwicklung und nicht zum Ende des Rumpfwj. Weitere Konsequenzen ergeben sich für Verlustverrechnungsmöglichkeiten, die Anwendbarkeit des KStSystems (vgl. auch Anm. 27) sowie die Gewinnausschüttung.

► *Stellungnahme:* Die Einräumung des Wahlrechts ermöglicht das von der Rspr. des RFH und der älteren Rspr. des BFH gefundene Erg., dass die Zeit vom Beginn des letzten laufenden Wj. bis zum Tag der Auflösung in den Besteuerungszeitraum nach § 11 einbezogen werden kann (vgl. RFH v. 26.9.1939, RStBl. 1940, 34; RFH v. 6.6.1944, RStBl. 1944, 700; BFH v. 28.6.1960 – I 223/59, BStBl. III 1960, 391). Die hierdurch eintretende Abweichung vom Handelsrecht und von der neueren Rspr. des BFH ist zu akzeptieren, da das Wahlrecht als sachliche Billigkeitsregelung anzusehen ist, die zu einer Selbstbindung der Verwaltung führt (glA BOOCHS in LADEMANN, § 11 Rn. 39 [11/2012]; ZUBER in MÖSSNER/SEEGER, § 11 Rn. 93 [11/2014]; HOLLAND in ERNST & YOUNG, § 11 Rn. 34 [6/2008]). Die Billigkeitsregelung verfolgt nämlich den berechtigten Zweck, unbillige Härten – etwa im Zusammenhang mit Verlustrückträgen – zu beseitigen. Sie muss daher trotz der Regelung des § 155 Abs. 2 Satz 1 InsO aus Gleichbehandlungsgründen auch bei der Eröffnung des Insolvenzverfahrens Anwendung finden (glA HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 11 Rn. 35; aA R 11 Abs. 1 Satz 4 KStR 2015; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 11 Rn. 30 [11/2013]).

26 bb) Ende des Abwicklungszeitraums

Der Abwicklungszeitraum endet mit dem rechtsgültigen Abschluss der Abwicklung, dh. mit Vollbeendigung des Stpfl. (vgl. Anm. 21). Die Ausschüttung des Liquidationsvermögens ist erst nach Ablauf des sog. Sperrjahres möglich (vgl. § 272 Abs. 1 AktG; § 73 Abs. 1 GmbHG), das mit dem Tag beginnt, an dem die Aufforderung an die Gläubiger, sich zu melden, zum dritten Mal bekannt gemacht worden ist (§ 267 AktG; § 65 Abs. 2 GmbHG). Wenn das Liquidationsvermögen bereits vor Ablauf dieses Sperrjahres verteilt worden ist, endet der Abwicklungszeitraum erst mit Ablauf des Sperrjahres. Ist eine Nachtragsliquidation durchzuführen (vgl. Anm. 18), umfasst der Abwicklungszeitraum auch den Zeitraum der Nachtragsliquidation.

c) Sonderfragen des Abwicklungszeitraums bei einem Wechsel des Körperschaftsteuer-Systems 27

Sonderfragen stellen sich, wenn der Abwicklungszeitraum in den Anwendungsbereich von unterschiedlichen KStSystemen fällt. Hiervon abzugrenzen sind einzelne Rechtsänderungen innerhalb des Besteuerungszeitraums (zB Änderungen des StSatzes oder von Freibeträgen), da in diesen Fällen das zum Ablauf des Besteuerungszeitraums geltende Recht maßgebend ist (vgl. Anm. 28). Wichtiger Anwendungsfall in diesem Zusammenhang ist etwa die Steuersatzsenkung auf 15 % ab dem VZ 2008. Übergangsregelungen erforderte dagegen der Systemwechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren.

Abwicklung unter dem Anrechnungsverfahren: Unter dem Anrechnungsverfahren wurde das im Rahmen der Abwicklung verteilte Vermögen als Einkommen der Gesellschaft behandelt. Die Verteilung des Abwicklungsvermögens und des Abwicklungsgewinns war in der EK-Gliederung wie eine Vollausschüttung zu behandeln, da eine Thesaurierung schon begrifflich ausschied. Gliederungsstichtage für die Gliederung des vEK waren der Schluss des der Abwicklung vorangegangenen Wj. bzw. RumpfWj. sowie der Schluss des Abwicklungszeitraums (zu weiteren Einzelheiten vgl. HERZIG, FR 1979, 289). Wurde eine KapGes. oder eine Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft (nicht hingegen ein VVaG) abgewickelt, war die Ausschüttungsbelastung gem. § 41 Abs. 1 aF für das ausgekehrte vEK herzustellen.

Abwicklung unter dem Halbeinkünfteverfahren: Erfolgte die Abwicklung unter dem Halbeinkünfteverfahren, war das Abwicklungseinkommen mit 25 % bzw. für 2003 mit 26,5 % zu versteuern. Die Liquidationsraten galten als ausschüttungsgleiche Tatbestände, wenn ausschüttbarer Gewinn nach § 37 Abs. 1 Satz 4 aF verwendet wurde oder ein Teil des Nennkapitals, der als Sonderausweis nach § 28 Abs. 1 Satz 3 ausgewiesen war.

Systemübergreifende Abwicklung:

► *Grundregel:* Im Hinblick auf den Systemwechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren ist die Regelung des § 34 Abs. 14 zu beachten, die für Liquidationen besondere Übergangsregeln enthält. Gemäß § 34 Abs. 14 Satz 1 gilt das Anrechnungsverfahren für alle Liquidationen, deren Besteuerungszeitraum vor dem 1.1.2001 endet. Die Regelung betrifft auch die sog. systemübergreifende Abwicklung, die vor dem 1.1.2001 begonnen und nach dem 31.12.2000 beendet worden ist. In diesem Fall ist grds. das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden, und zwar auch auf den Teil des Abwicklungszeitraums, der vor dem Systemwechsel liegt (vgl. BMF v. 26.8.2003 – IV A 2 - S 2760 - 4/03, BStBl. I 2003, 434, Tz. 4f.; NEU, GmbH-StB 2002, 74). Ausschüttungen, die sich auf den Abwicklungsgewinn beziehen, unterliegen damit dem Halbeinkünfteverfahren.

► *Wahlrecht:* Als Ausnahme zu dieser Grundregel gewährt § 34 Abs. 14 Satz 2 dem Stpfl. ein Wahlrecht, den Besteuerungszeitraum mit Ablauf des 31.12.2000 enden zu lassen. Das Wahlrecht musste bis zum 30.6.2002 ausgeübt werden. Im Fall der Ausübung musste gem. § 34 Abs. 14 Satz 3 auf den Zeitpunkt des 31.12.2000 ein stl. Zwischenabschluss gefertigt werden. In diesem Fall konnte der beendete Besteuerungszeitraum noch voll unter dem Anrechnungsverfahren abgewickelt werden (vgl. BMF v. 26.8.2003 – IV A 2 - S 2760 - 4/03, BStBl. I 2003, 434, Tz. 7; DÖTSCH/PUNG, DB 2002, 1232). Für den nach dem 31.12.2000 beginnenden Besteuerungszeitraum ist dagegen nach § 34 Abs. 14 Satz 4 das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden. Wurde ein Antrag nicht oder nicht rechtzeitig gestellt, sind für Abwicklungen, die über den 31.12.2000 fort dauern, spä-

testens am Schluss des mindestens dreijährigen Besteuerungszeitraums die Bestände des stl. Einlagekontos, des KStGuthabens und des fortgeführten EK 02 gesondert festzustellen (BFH v. 22.2.2006 – I R 67/05, BStBl. II 2008, 312; HOLLAND in ERNST & YOUNG, § 11 Rn. 42.5 [6/2008]).

► *Systemübergreifende Ausschüttungen:* Gemäß § 34 Abs. 12 Nr. 1 ist das Anrechnungsverfahren letztmalig für Gewinnausschüttungen anzuwenden, die in dem ersten Wj. erfolgen, das in dem VZ endet, für den das Halbeinkünfteverfahren erstmals Anwendung findet. Die Regelung gilt für Gewinnausschüttungen, die auf einem Gewinnverteilungsbeschluss für ein abgelaufenes Wj. beruhen, und erfasst damit Ausschüttungen für Wj. vor Beginn des Abwicklungszeitraums. Erstes Wj. im Sinne der Vorschrift ist der Besteuerungszeitraum (glA BFH v. 22.2.2006 – I R 67/05, BStBl. II 2008, 312; OLTMANN, DB 2005, 2713; aA Nichtanwendungserlass des BMF v. 4.4.2008 – IV B 7 - S 2760/0, BStBl. I 2008, 542; vgl. auch MAACK, DSrR 2001, 1064; Anm. 34). Wird dagegen Vermögen im Vorgriff auf einen zu erwartenden Abwicklungsgewinn vorab verteilt, handelt es sich um andere Ausschüttungen iSd. § 34 Abs. 14 (vgl. FROTSCHE in FROTSCHE/MAAS, § 11 Rn. 48 [11/2013]; JÜNGER, BB 2001, 69; DÖTSCH/PUNG, DB 2002, 1232). Dies hat zur Folge, dass das Halbeinkünfteverfahren schon dann anzuwenden ist, wenn die Vermögensverteilung im ersten Jahr der Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens, also nach dem 31.12.2000 erfolgt.

28 d) Konsequenzen der besonderen Gewinnermittlung

Entstehung und Festsetzung der Körperschaftsteuer: Erst mit Ablauf des Abwicklungszeitraums entsteht die Steuer gem. § 38 AO für den im Hinblick auf den Liquidationsgewinn maßgeblichen Besteuerungszeitraum. Maßgeblicher Festsetzungszeitraum iSd. § 7 Abs. 3 Satz 2 ist hingegen das Kj., in dem der Abwicklungszeitraum endet. Dies gilt uE auch für die GewSt (vgl. Anm. 12).

Maßgeblicher Steuersatz: Gelten im Besteuerungszeitraum mehrere StSätze, ist der zum Ablauf des Besteuerungszeitraums geltende maßgebend (RFH v. 17.1.1939, RStBl. 1939, 598; BFH v. 18.9.2007 – I R 44/06, BStBl. II 2008, 319; BFH v. 23.1.2013 – I R 35/12, BStBl. II 2013, 508, Rn. 14; BMF v. 26.8.2003 – IV A 2 - S 2760 - 4/03, BStBl. I 2003, 434, Tz. 3; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 11 Rn. 8; ZUBER in MÖSSNER/SEEGER, § 11 Rn. 109 [11/2014]; HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 11 Rn. 40; BERGMANN, Liquidation von Kapitalgesellschaften, 2012, 40 ff.; CREZELIUS, NZI 2013, 76 [78]). Wären im Abwicklungszeitraum mehrere Besteuerungszeiträume festzulegen (vgl. hiergegen Anm. 37), würde dies jedoch nur für den jeweiligen Besteuerungszeitraum gelten.

Freibeträge: Auch hinsichtlich der Freibeträge nach §§ 24, 25 ist das zum Ablauf des Besteuerungszeitraums geltende Recht anzuwenden.

Verlustnutzung: Im Hinblick auf den Verlustabzug ist zu berücksichtigen, dass der Abwicklungszeitraum ein einheitlicher VZ ist. Verluste aus früheren VZ können in den Grenzen des § 10d EStG in den Abwicklungszeitraum als einheitlichen VZ vorgetragen werden. Auf der anderen Seite kann ein Verlust des Abwicklungszeitraums nach Maßgabe von § 10d EStG auf den letzten vorhergehenden VZ zurückgetragen werden, so dass sich hier unterschiedliche Konsequenzen ergeben können, je nachdem, ob das Wahlrecht, ein Rumpfwj. zu bilden, ausgeübt wird oder nicht (vgl. Anm. 25). Problematisch kann sich die Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG auswirken, wenn vorhandene Verlustvorträge den Betrag von 1 Mio. € übersteigen und damit nicht vollständig

mit einem im Abwicklungszeitraum erzielten Gewinn verrechnet werden können. Auch im mehrjährigen Besteuerungszeitraum ist der Betrag von 1 Mio. € nur einmal und nicht mehrfach – für jedes Kj. des verlängerten Besteuerungszeitraums – anzusetzen (BFH v. 23.1.2013 – I R 35/12, BStBl. II 2013, 508). Mangels weiterer VZ kommt es dann zum endgültigen Untergang des Verlustvortrags (vgl. § 10d EStG Anm. 13; s. auch BERGMANN, Liquidationsbesteuerung von Kapitalgesellschaften, 2012, 53 ff.; GILZ/KUTH, DStR 2005, 184; ORTH, FR 2005, 515). Die Mindestbesteuerung kann damit in Insolvenz- und sonstigen Liquidationsfällen in den Kernbereich der Gewährung eines Verlustausgleichs in unverhältnismäßiger Weise einwirken, wenn die Abwicklung bereits abgeschlossen ist (vgl. BFH v. 22.8.2012 – I R 9/11, BStBl. II 2013, 512, Rn. 24; BFH v. 23.1.2013 – I R 35/12, BStBl. II 2013, 508, Rn. 15; zur Gewährung von AdV BMF v. 19.10.2011 – IV C 2 - S 2741/10/10002, BStBl. I 2011, 974, Tz. 1). Als Lösungsmöglichkeit für dieses Problem wird im Schrifttum vorgeschlagen, auf der Grundlage einer Billigkeitsmaßnahme den Abwicklungsgewinn ohne Beschränkung des § 10d Abs. 2 EStG mit dem Verlustvortrag zu verrechnen (vgl. HAGEBOKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 11 Rn. 61; LENZ in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 11 Rn. 42; MORITZ in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 11 Rn. 118; ZUBER in MÖSSNER/SEEGER, § 11 Rn. 116 [11/2014]; s. auch HOLLAND in ERNST & YOUNG, § 11 Rn. 59.1 [6/2008], der eine entsprechende Gesetzesänderung verlangt). Dem ist zuzustimmen, da eine verfassungskonforme Auslegung der Vorschrift nicht in Betracht kommt (vgl. § 10d EStG Anm. 13; aA GEIST, GmbHR 2008, 969). Soweit eine Billigkeitsmaßnahme als nicht ausreichend angesehen wird (vgl. Vorlagebeschl. des BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016, Rn. 36), betreffen die einschlägigen verfassungsrechtl. Fragen § 10d Abs. 2 EStG und nicht § 11 (STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 53).

Vorauszahlungen: Keine Frage der GE ist die Erhebung von VorausZ. Diese können daher gem. § 31 iVm. § 37 EStG für den Abwicklungszeitraum festgesetzt werden. Der Gesamtbetrag dieser VorausZ bemisst sich nach der KSt, die sich voraussichtlich für den Abwicklungszeitraum ergeben wird. Die Höhe der einzelnen Rate hängt von der Dauer des Abwicklungszeitraums ab, die zu schätzen ist. Im Hinblick auf diese Schätzung muss auch berücksichtigt werden, wann die Auflösung der stillen Reserven liquiditätswirksam wird (glA HOFMEISTER in BLÜMICH, § 11 Rn. 82 [11/2014]). Unter diesen Einschränkungen können die aus den handelsrechtl. Liquidationsjahresbilanzen ableitbaren Erg. als Schätzungsgrundlage herangezogen werden.

Einstweilen frei.

29–33

II. Besteuerungszeitraum soll drei Jahre nicht überschreiten (Abs. 1 Satz 2)

1. Begriff des Besteuerungszeitraums

34

Im Grundsatz umfasst der in Abs. 1 Satz 2 genannte Besteuerungszeitraum den gesamten Abwicklungszeitraum (BFH v. 27.3.2007 – VIII R 25/05, BStBl. II 2008, 298; BFH v. 7.5.2014 – I R 81/12, BFH/NV 2014, 1593, Rn. 14). Die Regelung, die als Sollvorschrift zu qualifizieren ist, sieht jedoch einschränkend vor, dass der Besteuerungszeitraum drei Jahre (36 Monate) nicht überschreiten soll.

Zweck dieser Begrenzung ist es, Steuerausfälle durch überlange Abwicklungen oder unerkannte Scheinliquidationen zu vermeiden (vgl. Begr. zum KStG v. 16.10.1934, RStBl. 1935, 81 [85]; BFH v. 22.2.2006 – I R 67/05, BStBl. II 2008, 312; FG Brandenb. v. 23.1.2002 – 2 K 2272/98 K, U, F, EFG 2002, 432, rkr.; STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 48). Der Besteuerungszeitraum beginnt mit dem Beginn des Abwicklungszeitraums (vgl. Anm. 25).

Einbeziehung des vorangegangenen Rumpfwirtschaftsjahrs in Drei-Jahres-Zeitraum? Wird das vorangegangene Rumpfwj. in den Abwicklungszeitraum einbezogen, ist allerdings str., ob dieses für die Berechnung des Drei-Jahres-Zeitraums einbezogen werden muss.

► *Ein Teil des Schrifttums* bejaht dies unter Hinweis auf die grundsätzliche Übereinstimmung zwischen Abwicklungs- und Besteuerungszeitraum (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 11 Rn. 39 [11/2014]; HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 11 Rn. 36).

► *Eine andere Auffassung* lässt dagegen den Besteuerungszeitraum abw. vom Abwicklungszeitraum erst zum Zeitpunkt der tatsächlichen Auflösung beginnen (LENZ in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 11 Rn. 29; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 11 Rn. 28 [11/2013]; FUHRMANN, KÖSDI 2005, 14906 [14911]).

► *Stellungnahme:* Der letzten Auffassung ist zuzustimmen, denn bei der Einbeziehung des Rumpfwj. handelt es sich um eine Billigkeitsmaßnahme (vgl. Anm. 25), die im Gesetz keine Stütze findet. Als Billigkeitsmaßnahme kann die Einbeziehung nicht den gesetzlich vorgegebenen Besteuerungszeitraum ändern, zumal dieser nicht mit dem Abwicklungszeitraum identisch ist.

Verhältnis zum Wirtschaftsjahr: Streitig ist auch das Verhältnis des Besteuerungszeitraums zum Wj.

► *Der I. Senat des BFH* hat diese Frage ausdrücklich offen gelassen (vgl. BFH v. 22.2.2006 – I R 67/05, BStBl. II 2008, 312; BFH v. 17.7.2009 – I R 12/08, BStBl. II 2009, 160; s. auch GOLD, GmbHR 2007, 682). Andererseits ist dem VIII. Senat (vgl. BFH v. 27.3.2007 – VIII R 25/05, BStBl. II 2008, 298) die Aussage zu entnehmen, dass es keinen Grundsatz gibt, wonach die Sonderregelung in Abs. 1 Satz 1 über den Besteuerungszeitraum das Bestehen eines Wj. verdrängt.

► *Nach Auffassung der Finanzverwaltung und Teilen des Schrifttums* tritt der Besteuerungszeitraum stets an die Stelle des stl. Wj. (BMF v. 26.8.2003 – IV A 2 - S 2760 - 4/03, BStBl. I 2003, 434, Tz. 1; HOLLAND in ERNST & YOUNG, § 11 Rn. 59.2 [6/2008]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 11 Rn. 8; STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 49 f.). Konsequenz dieser Auffassung ist, dass es im Rahmen der Liquidationsbesteuerung kein stl. Wj. gibt und der Besteuerungszeitraum für Zwecke der Besteuerung einschließlich der §§ 27, 37, 38 an die Stelle des Wj. tritt (glA BFH v. 10.6.2009 – I R 80/08, BFH/NV 2009, 1835).

► *Anderer Teile des Schrifttums* folgen dem nicht (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 11 Rn. 29 [11/2013]; OLTMANN, DB 2005, 2713; SEMMLER/ZIMMERMANN, DB 2006, 1804). Diese Auffassung stützt sich auf die fortbestehende Verpflichtung zur Aufstellung von jährlichen Abschlüssen (vgl. zB § 270 AktG; § 71 GmbHG; §§ 87, 33 GenG) und folgert daraus, dass das Wj. unabhängig vom Besteuerungszeitraum fortbesteht.

► *Stellungnahme:* Überzeugend erscheint folgende Differenzierung: Eine Negierung des Wj. nach Lesart der FinVerw. ist in den Fällen angemessen, in denen es allein um die besondere GE nach § 11 geht, denn dort führt die Verdrängung des Wj. durch den Besteuerungszeitraum zu sachgerechten Erg., etwa wenn

man die Vorschriften der Zinsschranke nach § 4h Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Buchst. a und c Satz 2 EStG (vgl. § 4h EStG Anm. 30) in den Blick nimmt. Diese Regelungen sind auf den gesamten Besteuerungszeitraum anzuwenden. Gleiches gilt für die Verlustverrechnung über den gesamten Besteuerungszeitraum. Ein anderes Verständnis würde nicht dem Zweck von § 11 entsprechen, das Erg. der Abwicklung einfach und möglichst zusammengefasst zu besteuern. Auf der anderen Seite macht die Aussage, dass es im Abwicklungszeitraum keine Wj. gibt, dort keinen Sinn, wo es gerade nicht um die besondere GE nach § 11 geht. Das ist etwa der Fall bei Übergangsbestimmungen, die sich auf die Besteuerung von Anteilseignern, Genossen bzw. Mitgliedern auswirken. Deswegen hat der BFH (v. 27.3.2007 – VIII R 25/05, BStBl. II 2008, 298) zu Recht entschieden, dass bei Anwendung von § 52 Abs. 34a bzw. § 52 Abs. 4b Nr. 2 EStG idF vor dem UntStReformG 2008 die Aussage der FinVerw. keine Gültigkeit beansprucht, sondern die Vorschriften teleologisch auszulegen sind. Dieselbe Sichtweise muss gelten, wenn § 34 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 auszulegen ist. Die Vorschrift, welche die erstmalige Anwendung von § 8b regelt, ist anzuwenden, auch wenn sie auf das Wj. abhebt (aA BMF v. 31.3.2004 – IV A 6 - 6 - S 2244 - 5/04, DB 2004, 1289; OFD Erfurt v. 29.6.2004, GmbHR 2004, 1167).

2. Verfahrensrechtliche Festlegung des Besteuerungszeitraums

35

Nach Abs. 1 Satz 2 „soll“ der Besteuerungszeitraum bei einer Liquidation drei Jahre nicht überschreiten.

Ermessensentscheidung: Die Festlegung des Besteuerungszeitraums liegt im Ermessen der FinVerw., die bei der Ermessensausübung die Grenzen des § 5 AO zu beachten hat (BFH v. 22.6.2006 – I R 67/05, BStBl. II 2008, 312; BFH v. 18.9.2007 – I R 44/06, BStBl. II 2008, 319; FG Ba.-Württ. v. 24.4.1997 – 3 K 46/94, EFG 1997, 1173, rkr.; FG Brandenb. v. 23.1.2002 – 2 K 2272/98 K, U, F, EFG 2002, 432, rkr.). Die diesbezüglichen Feststellungen trifft das FA durch einen eigenständigen und vom Veranlagungsbescheid zu unterscheidenden anfechtbaren und den Regeln der Bestandskraft unterliegenden Verwaltungsakt (BFH v. 22.6.2006 – I R 67/05, BStBl. II 2008, 312; FG Ba.-Württ. v. 24.4.1997 – 3 K 46/94, EFG 1997, 1173, rkr.; FG Brandenb. v. 23.1.2002 – 2 K 2272/98 K, U, F, EFG 2002, 432, rkr.). Aus dem Ermessenspielraum ergibt sich, dass das FA in bestimmten Fällen schon vor dem Abschluss der Abwicklung die bis dahin entstandene Steuer im Wege der Zwischenveranlagung festsetzen kann (BFH v. 23.1.2013 – I R 35/12, BStBl. II 2013, 508, Rn. 9; BFH v. 7.5.2014 – I R 81/12, BFH/NV 2014, 1593, Rn. 14). Grundsätzlich nicht vom Ermessenspielraum gedeckt ist hingegen die Festlegung eines Besteuerungszeitraums von weniger als drei Jahren, wenn die Abwicklung noch nicht beendet ist (RFH v. 1.6.1937, RStBl. 1937, 967; RFH v. 5.3.1940, RStBl. 1940, 715; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 11 Rn. 8; HOLLAND in ERNST & YOUNG, § 11 Rn. 39 [6/2008]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 11 Rn. 35 [11/2013]). In Ausnahmefällen erscheint auch eine Verkürzung des Besteuerungszeitraums auf bis zu zwölf Monate ermessensgerecht bzw. sogar geboten, wenn belastende Rechtsänderungen dazu führen würden, dass die Anwendung von Abs. 1 Satz 2 mit dem verfassungsrechtl. Rückwirkungsverbot kollidiert (STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 50; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 11 Rn. 39 [11/2014]).

Verlängerung des Besteuerungszeitraums (vgl. Anm. 36 f.) muss vom Stpfl. beim zuständigen FA beantragt werden. Da die StFestsetzung nach Ablauf des

dreijährigen Besteuerungszeitraums nach Abs. 1 Satz 2 die Regel ist, muss die diesbezügliche Entscheidung des FA nur begründet werden, wenn der Stpfl. ein rechtl. Interesse an einem längeren Besteuerungszeitraum geltend macht (BFH v. 22.2.2006 – I R 67/05, BStBl. II 2008, 312; BFH v. 18.9.2007 – I R 44/06, BStBl. II 2008, 319; vgl. auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 11 Rn. 34 [11/2013]; STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 50).

3. Überschreiten der Drei-Jahres-Begrenzung

36 a) Möglichkeit der Ausdehnung des Besteuerungszeitraums

Überschreitet der Abwicklungszeitraum drei Jahre, so ist auch ein über drei Jahre hinausgehender Besteuerungszeitraum zulässig, wenn besondere Umstände vorliegen (FG Hamb. v. 29.5.2006 – 5 K 136/03, DStRE 2007, 358, rkr.; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 11 Rn. 8; KÜSTER, DStR 2006, 209). Solche sollen gegeben sein, wenn die drei Jahre nur unwesentlich überschritten werden oder wenn sich im Verlauf der Abwicklung besondere Schwierigkeiten einstellen, die einen längeren Besteuerungszeitraum erfordern und nicht von dem zu liquidierenden Stpfl. verschuldet worden sind (GRAFFE in DPM, § 11 Rn. 17 [12/2012]; HOLLAND in ERNST & YOUNG, § 11 Rn. 38 [6/2008]; LENZ in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 11 Rn. 32; für Unbeachtlichkeit des Verschuldens FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 11 Rn. 33b [11/2013]; HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 11 Rn. 139). Die Überschreitung ist nach allgemeinen Wertungen des StRechts stets dann als unwesentlich einzuordnen, wenn der Abwicklungszeitraum die drei Jahre unterhalb einer 10 %-Grenze überschreitet. In diesen Fällen kommt als einzige rechtmäßige Ermessensentscheidung des FA eine entsprechende Verlängerung des Besteuerungszeitraums in Betracht. In den übrigen Fällen erscheint die Länge des Abwicklungsraums kein taugliches Ermessenskriterium zu sein. Gleiches gilt für die Frage, ob sich im Verlauf der Abwicklung besondere Schwierigkeiten einstellen, sachgerecht ist vielmehr darauf abzustellen, ob eine abstrakte Gefährdung des Steueranspruchs vorliegt (glA HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 11 Rn. 138; vgl. BERGMANN, Liquidationsbesteuerung von Kapitalgesellschaften, 2012, 96). Ist dies nicht der Fall, ist ein über drei Jahre hinausgehender Besteuerungszeitraum zulässig und ermessensgerecht.

37 b) Konsequenzen bei wesentlich längerem Abwicklungszeitraum

Übersteigt der Abwicklungszeitraum drei Jahre wesentlich und findet eine Zwischenveranlagung statt, ergeben sich zwei nicht einheitlich beantwortete Rechtsfragen.

Zulässigkeit weiterer mehrjähriger Zwischenveranlagungen: Zum einen geht es um die vom BFH (v. 22.2.2006 – I R 67/05, BStBl. II 2008, 312) bislang ausdrücklich offen gelassene Frage, ob im Anschluss an eine erste Zwischenveranlagung weitere mehrjährige Zwischenveranlagungen zulässig sind.

► *Finanzverwaltung und Teile des Schrifttums* verneinen dies und gehen davon aus, dass in den Folgejahren nach dem Drei-Jahres-Zeitraum wieder eine normale jährliche Veranlagung vorzunehmen ist (vgl. R 11 Abs. 1 Satz 7 KStR 2015; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 11 Rn. 38a [11/2013]; GRAFFE in DPM, § 11 Rn. 18 [12/2012]; BRINKMEIER, GmbH-StB 2003, 289 [290]). Als Abschlussstichtag kommt hiernach entweder der regelmäßige Abschlusszeitpunkt oder der Zeitpunkt in Betracht, auf den die jährliche Liquidationszwischenbilanz auf-

zustellen ist (vgl. § 270 AktG bzw. § 71 GmbHG). Verfahrensrechtl. Konsequenz dieser Auffassung ist, dass jeder StBescheid selbständig anfechtbar ist und selbständig bestandskräftig wird.

► *Auf der anderen Seite wird vertreten*, dass die FinVerw. im Rahmen ihrer Ermessensausübung zu entscheiden hat, ob zur Jahresveranlagung überzugehen ist oder ob ein weiterer Drei-Jahres-Zeitraum gewährt wird (FG Brandenb. v. 23.1.2002 – 2 K 2272/98 K, U, F, EFG 2002, 432, rkr.; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 11 Rn. 40 ff. [11/2014]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 11 Rn. 6; vgl. auch STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 50; KÜSTER, DStR 2006, 209).

► *Stellungnahme*: Der letzten Auffassung ist zuzustimmen. Sie berücksichtigt die möglicherweise divergierende Interessenlage von FinVerw. und Stpfl. in angemessener Weise, da sich die Ermessensentscheidung des FA am Zweck von Abs. 1 Satz 2 orientieren muss. Die Ermessensentscheidung muss dabei Fiskusinteressen (Vermeidung von Steuerpausen und -ausfällen) sachgerecht mit Interessen des Stpfl. (insbes. im Hinblick auf Verlustnutzung, StSatz und StBefreiungen) abwägen. In dieser Abwägung ist stets zu berücksichtigen, dass Steuerausfällen auch mit der Erhebung von VorausZ begegnet werden kann. Tendenziell spricht daher vieles für eine eher großzügige Handhabung durch die FinVerw. (ähnlich KÜSTER, DStR 2006, 209).

Bedeutung der Zwischenveranlagung: Des Weiteren ist str., ob nach Ablauf des mindestens dreijährigen Besteuerungszeitraums bei Fortdauer der Abwicklung ein neuer eigenständiger Besteuerungszeitraum läuft.

► *Die Frage wird von der Finanzverwaltung und Teilen des Schrifttums bejaht* und mit der Beschränkung auf drei Jahre in Abs. 1 Satz 2 begründet (vgl. 11 Abs. 4 KStR 2015; FG Köln v. 27.9.2012 – 10 K 2838/11, EFG 2013, 78, rkr.; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 11 Rn. 40 ff. [11/2014]; GRAFFE in DPM, § 11 Rn. 19 [12/2012]; STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 52; CREZELIUS in SCHMIDT/UHLENBRUCK, Die GmbH in Krise, Sanierung und Insolvenz, 4. Aufl. 2009, 376 f.; SEMMLER/ZIMMERMANN, DB 2006, 1804; offengelassen durch BFH v. 23.1.2013 – I R 35/12, BStBl. II 2013, 508, Rn. 20; vgl. auch BFH v. 7.5.2014 – I R 81/12, BFH/NV 2014, 1593, wo die Frage aus prozessualen Gründen nicht entschieden worden ist). Konsequenz dieser Auffassung ist, dass lediglich für den letzten Besteuerungszeitraum die besondere GE nach Abs. 2 vorzunehmen ist, während die vorangegangenen Besteuerungszeiträume nach den allgemeinen Regeln zu besteuern sind.

► *Nach überwiegender Auffassung im Schrifttum sowie des FG Brandenburg* sind dagegen alle Veranlagungen innerhalb des Abwicklungszeitraums lediglich als vorläufige Zwischenveranlagungen anzusehen, die nach Abschluss der Abwicklung durch eine abschließende Veranlagung für den gesamten Abwicklungszeitraum ersetzt werden (FG Brandenb. v. 23.1.2002 – 2 K 2272/98 K, U, F, EFG 2002, 432, rkr.; LENZ in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 11 Rn. 39; HOLLAND in ERNST & YOUNG, § 11 Rn. 41 [6/2008]; ZUBER in MÖSSNER/SEEGER, § 11 Rn. 108 [11/2014]; BOOCHS in LADEMANN, § 11 Rn. 45 [11/2012]; MORITZ in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 11 Rn. 102; HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 11 Rn. 100 ff.; BERGMANN, Liquidationsbesteuerung von Kapitalgesellschaften, 84 ff.; HERZIG, FR 1979, 289; KÜSTER, DStR 2006, 209; LOHMANN/BASCOPÉ, GmbHR 2006, 1313; PEZZER, FR 2008, 270; BERGMANN, GmbHR 2012, 943 [944 ff.]). Notwendige Veranlagungsänderungen haben hiernach nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu erfolgen (LENZ in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 11 Rn. 35, 39; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 11 Rn. 11; für unmittelbare

KStG § 11 Anm. 37–40 C. Abs. 2: Gewinnermittlung durch Vergleich

Änderungsbefugnis iSv. § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d AO aus § 11 BERGMANN, Liquidationsbesteuerung von Kapitalgesellschaften, 2012, 92 ff.; s. auch HOFFMANN, StuB 2014, 865 [866]).

► *Stellungnahme:* Für die letzte Auffassung, der zuzustimmen ist, spricht zunächst der Wortlaut der Vorschrift, die vom „im Zeitraum der Abwicklung erzielten Gewinn“ spricht. Des Weiteren kann fiskalischen Interessen durch die Erhebung von VorausZ ausreichend Rechnung getragen werden. Außerdem vermeidet die Behandlung aller Veranlagungen des Abwicklungszeitraums als Zwischenveranlagungen Probleme beim Verlustrücktrag nach § 10d EStG. Eine Gesellschaft wäre nämlich möglicherweise in der Verlustrücktragsmöglichkeit beschränkt, würde der Abwicklungszeitraum in mehrere VZ aufgeteilt, was mit dem objektiven Leistungsfähigkeitsprinzip nur schwer vereinbar wäre. Hinzu kommt, dass ein längerer Besteuerungszeitraum der verfassungsrechtl. problematischen Situation entgegenwirkt, dass Verlustvorträge wegen § 10d Abs. 2 EStG endgültig verlorengehen (vgl. Anm. 28), was keine Frage der bloßen Steuersparmöglichkeit ist (aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 11 Rn. 33 [11/2013]). Ferner ist anzumerken, dass die Prüfung, ob eine Scheinliquidation vorliegt (vgl. Anm. 18) ohnehin unabhängig von der Dauer des Abwicklungszeitraums vorzunehmen ist. Schließlich wäre es auch nicht sachgerecht, bei einer Nachtragsliquidation (vgl. Anm. 18) einen eigenen Besteuerungszeitraum zu bilden, wenn durch sie die Drei-Jahres-Frist wesentlich überschritten würde. Sie gehört vielmehr zum Abwicklungszeitraum. Ein neuer Besteuerungszeitraum wird durch sie nicht in Gang gesetzt (aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 11 Rn. 36 [11/2013]).

38–39 Einstweilen frei.

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Gewinnermittlung durch Vergleich zwischen Abwicklungs-Endvermögen und Abwicklungs- Anfangsvermögen

40 **I. Begriff des Abwicklungsgewinns, Zweck des Abs. 2**

Abs. 2 enthält die für die Liquidationsbesteuerung grundlegende Bestimmung zur GE. Gegenüberzustellen sind danach das Abwicklungs-Endvermögen und das Abwicklungs-Anfangsvermögen. Beide Begriffe werden in den folgenden Abs. 3 und 4 näher umschrieben. Der Vergleich zwischen Abwicklungs-Endvermögen und Abwicklungs-Anfangsvermögen bezweckt die vollständige Gewinnbesteuerung im Rahmen der Abwicklung, und zwar im Hinblick auf die vollständige Erfassung der stillen Reserven (durch Veräußerungserlös bzw. Ansatz des gemeinen Werts) und des im Abwicklungszeitraum erzielten laufenden Gewinns (vgl. BFH v. 8.12.1971 – I R 164/69, BStBl. II 1972, 229). Die besondere GE weicht von der allgemeinen GE nach § 4 Abs. 1 EStG insoweit ab, als an die Stelle des BV am Schluss des vorangegangenen Wj. sowie des laufenden Wj. das Abwicklungs-Anfangsvermögen bzw. das Abwicklungs-Endvermögen treten. Andere Abweichungen ergeben sich grds. nicht, weil gem. Abs. 6 im Übrigen die sonst geltenden GEVorschriften anzuwenden sind (vgl. Anm. 55 ff.). Dagegen entfällt jede Bindung an HBil., soweit diese der GE dienen, weil eine stl. Erfassung aller stillen Reserven bewirkt werden soll (BFH v. 14.12.1965 –

I 246/62 U, BStBl. III 1966, 152; BFH v. 1.10.1969 – I R 120/67, BStBl. II 1969, 742; BFH v. 8.12.1971 – I R 164/69, BStBl. II 1972, 229; s. auch Anm. 13). Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. (§ 5 Abs. 1 EStG) findet deswegen keine Anwendung. Gleiches gilt für während der Abwicklung aufzustellende spezielle Bilanzen nach § 270 AktG, § 71 GmbHG, § 89 GenG, § 47 VAG (vgl. BFH v. 14.12.1965 – I 246/62 U, BStBl. III 1966, 152; STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 57), auch wenn in ihnen enthaltene Angaben der Ermittlung des Abwicklungsgewinns zugrunde gelegt werden können.

II. Berechnung des Abwicklungsgewinns

41

Der nach Abs. 2 zu bestimmende Abwicklungsgewinn lässt sich nach folgendem Schema berechnen (vgl. auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 11 Rn. 53 [5/2009]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 11 Rn. 47 [11/2014]; STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 92; MORITZ in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 11 Rn. 121; NEU, GmbHR 2000, 57):

Abwicklungs-Endvermögen (bewertet zum gemeinen Wert)

- ./. stfreie Vermögensmehrungen
- = stl. Abwicklungs-Endvermögen
- ./. Abwicklung-Anfangsvermögen
- ./. Gewinnausschüttungen für Wj. vor der Auflösung
- = vorläufiger Abwicklungsgewinn
- ./. abziehbare Aufwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 1
- + geleistete Spenden
- ./. abziehbare Spenden nach § 9 Abs. 1 Nr. 2
- + nicht abziehbare BA
- + Buchwert der eigenen Anteile, soweit im Abwicklung-Anfangsvermögen enthalten
- ./. Verlustabzug nach § 10d EStG
- = stpfl. Abwicklungsgewinn.

Einstweilen frei.

42–43

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Definition des Abwicklungs-Endvermögens

I. Zur Verteilung kommendes Vermögen

44

Abs. 3 definiert das Abwicklungs-Endvermögen als das zur Verteilung kommende Vermögen, das um stfreie Vermögensmehrungen, die dem Stpfl. im Abwicklungszeitraum zugeflossen sind, zu mindern ist.

Zum Schluss zur Verteilung kommendes Vermögen: Es umfasst zunächst das Vermögen, das zum Schluss zur Verteilung kommt. In Betracht kommen hier zunächst Sachwerte und Forderungen. Gleiches gilt für immaterielle entgeltlich erworbene WG, wozu auch der entgeltlich erworbene (derivative) Geschäfts- oder Firmenwert zählt, der vor der Auflösung bilanziert wurde. Nicht zum Abwicklungs-Endvermögen gehören dagegen wegen § 5 Abs. 2 EStG selbst geschaffene immaterielle WG, insbes. der originäre Geschäfts- oder Fir-

menwert (BFH v. 14.2.1978 – VIII R 158/73, BStBl. II 1979, 99; BFH v. 19.1.1982 – VIII R 21/77, BStBl. II 1982, 456; BMF v. 15.8.1984 – IV B 2 - S 2242 - 10/83, BStBl. I 1984, 461; HOLLAND in ERNST & YOUNG, § 11 Rn. 52 [6/2008]; LENZ in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 11 Rn. 49; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 11 Rn. 52 [11/2014]; ZUBER in MÖSSNER/SEEGER, § 11 Rn. 143 [11/2014]; OLGMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 11 Rn. 15; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 11 Rn. 56 [5/2009]; vgl. auch STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 70). Wird indes ein solches selbst geschaffenes immaterielles WG im Rahmen der Abwicklung veräußert, fließt der Veräußerungserlös in das Endvermögen und erhöht den Abwicklungsgewinn (vgl. GRAFFE in DPM, § 11 Rn. 26 [12/2012]; LENZ in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 11 Rn. 49; WAGNER in KÖLLEN/REICHERT/VOGL/WAGNER, Lehrbuch Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, 4. Aufl. 2014, Rn. 942). Lediglich mit 5 % (vgl. § 8b Abs. 3 Satz 1, Abs. 5) zu erfassen sind Anteile an Körperschaften, da die stillen Reserven dieser Anteile wegen § 8b Abs. 2 stl. nicht gebunden sind (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 11 Rn. 58 [5/2009]; STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 69). Eigene Anteile sind nach § 272 Abs. 1a, 1b HGB nicht zu aktivieren, was auch strechtl. gilt (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Tz. 8). Sie sind folglich nicht im Abwicklungs-Anfangsvermögen enthalten (STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 71; BERGMANN, Liquidationsbesteuerung von Kapitalgesellschaften, 2012, 152). Soweit sie nach der Rechtslage vor BilMoG (BGBl. I 2009, 1102) zum BV des aufzulösenden Stpfl. gehörten, gingen sie im Zeitpunkt der Auflösung unter. Dieser Untergang stellte einen gesellschaftsrechtl. Vorgang dar, der den Abwicklungsgewinn nicht mindern durfte (RFH v. 25.4.1939, RStBl. 1939, 923). Die Anteile mussten daher im Abwicklungs-Endvermögen angesetzt oder dem Abwicklungsgewinn hinzuge-rechnet werden (vgl. HOLLAND in ERNST & YOUNG, § 11 Rn. 53 [6/2008]; LENZ in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 11 Rn. 50). Der derivative Geschäfts- oder Firmenwert kann nicht mit eigenen Anteilen gleichgesetzt werden, da er nicht durch Auflösung erlischt, sondern noch veräußert werden kann (glA LENZ in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 11 Rn. 48).

Bereits ausgeschüttetes Vermögen: Des Weiteren umfasst das Abwicklungs-Endvermögen auch das Vermögen, welches bereits während des Abwicklungszeitraums ausgeschüttet worden ist. Zu diesen zwischenzeitlichen Ausschüttungen zählen Ausschüttungen in Form von offenen Liquidationsvorschüssen sowie verdeckte Zuwendungen an die Anteilseigner, Genossen bzw. Mitglieder oder diesen nahe stehenden Personen, die als vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 zu beurteilen wären, wenn sie vor Beginn der Abwicklung erfolgt wären (RFH v. 10.5.1938, RStBl. 1938, 630; BFH v. 14.12.1965 – I 246/62 U, BStBl. III 1966, 152; STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 84; HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 11 Rn. 42; MORITZ in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 11 Rn. 111; für außerbilanzielle Hinzurechnung dagegen BERGMANN, Liquidationsbesteuerung von Kapitalgesellschaften, 2012, 132 ff.). Hierher rechnet auch der Fall, dass ein originärer Geschäfts- oder Firmenwert oder die ihn verkörpernden Faktoren (zB Kundenstamm) unentgeltlich oder gegen ein zu geringes Entgelt an Anteilseigner, Genossen, Mitglieder oder ihnen Nahestehende übergegangen ist (vgl. BFH v. 27.3.2001 – I R 42/00, BStBl. II 2001, 771; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 11 Rn. 52 [11/2014]). Nicht zum Abwicklungs-Endvermögen zählen dagegen Gewinnausschüttungen im Abwicklungszeitraum für ein vorangegangenes Wj, die gem. Abs. 4 Satz 3 vom Abwicklungs-Anfangsvermögen abzuziehen sind (vgl. Anm. 52).

Nicht befriedigte Verbindlichkeiten sind nicht vor dem Erlöschen der Gesellschaft gewinnwirksam auszubuchen (glA FG Köln v. 6.3.2012 – 13 K 3006/11, EFG 2012, 1421; HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 11 Rn. 78; MORITZ in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 11 Rn. 140; BERGMANN, Liquidationsbesteuerung von Kapitalgesellschaften, 2012, 145 ff.; WÄLZHOLOZ, GmbH-StB 2011, 117 [122]; FARLE, DStR 2012, 1590; FREY/MÜCKL, GmbHR 2012, 980 [981]; RÖDDING/SCHOLZ, DStR 2013, 933; MAYER/BETZINGER, DStR 2014, 1573 [1575 ff.]; offengelassen durch BFH v. 5.2.2014 – I R 34/12, BFH/NV 2014, 1014, Rn. 21 f.; aA möglicherweise STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 72; für Einzelfallprüfung OFD NRW v. 21.11.2014, DB 2014, 2741). Hierfür spricht, dass ansonsten Scheingewinne realisiert würden, was Bilanzierungsgrundsätzen zuwiderlaufen würde. Des Weiteren kann argumentiert werden, dass die Gesellschaft im Zeitpunkt des zivilrechtl. Wegfalls der Verbindlichkeit bereits erloschen ist (glA MORITZ in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 11 Rn. 140; WÄLZHOLOZ, GmbH-StB 2011, 117 [122]).

II. Bewertung des Abwicklungs-Endvermögens

45

Für die Bewertung des Abwicklungs-Endvermögens gelten die allgemeinen Regelungen des BewG mit Ausnahme des § 10 BewG (vgl. BFH v. 14.12.1965 – I 246/62 U, BStBl. III 1966, 152; BFH v. 5.2.2014 – I R 34/12, BFH/NV 2014, 1014, Rn. 20), weil die Voraussetzungen von § 10 Satz 3 BewG (Fortführung des Unternehmens) bei einer Abwicklung schon begrifflich nicht erfüllt sein können. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Bewertung der noch vorhandenen WG ist der Verteilungszeitpunkt bzw. der Stichtag der Schlussbilanz. Wertaufhellende Umstände sind zu berücksichtigen, wenn sie bis zur bestandskräftigen Veranlagung bekannt werden (vgl. BFH v. 14.12.1965 – I 246/62 U, BStBl. III 1966, 152; GRAFFE in DPM, § 11 Rn. 25 [12/2012]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 11 Rn. 55 [5/2009]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 11 Rn. 51 [11/2014]; LENZ in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 11 Rn. 46). Nicht anzuwenden ist § 6 EStG, da das Ziel einer umfassenden Erfassung der stillen Reserven durch Anwendung der eingeschränkten Wertaufhellungstheorie möglicherweise nicht erreicht werden könnte.

Bargeld ist mit dem Nennwert zu bewerten.

Sachwerte und Forderungen, welche die Anteilseigner, Genossen bzw. Mitglieder im Rahmen der Schlussverteilung erhalten, sind nach § 9 BewG mit dem gemeinen Wert anzusetzen, wobei der Verteilungszeitpunkt maßgeblicher Bewertungszeitpunkt ist. Dies gilt auch, wenn Zwischenveranlagungen durchgeführt werden (glA GRAFFE in DPM, § 11 Rn. 25 [12/2012]; LENZ in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 11 Rn. 47).

Wertpapiere, Anteile, Kapitalforderungen und Schulden sind nach § 11 bzw. § 12 BewG zu bewerten.

Immaterielle Wirtschaftsgüter, die im Rahmen des Abwicklungs-Endvermögens anzusetzen sind (vgl. Anm. 44), sind mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Gleiches gilt für entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte (vgl. LENZ in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 11 Rn. 48). Sie sind mit 0 € anzusetzen, wenn sie durch die Abwicklung untergehen.

Eigene Anteile sind, soweit sie überhaupt im Abwicklungs-Anfangsvermögen anzusetzen waren (vgl. Anm. 44), mit 0 € anzusetzen, da sie mit der Abwicklung untergehen (RFH v. 10.10.1930, RStBl. 1930, 760). Der Abwicklungsgewinn darf

durch einen dadurch möglicherweise entstehenden Buchverlust jedoch nicht gemindert werden. Daher muss der sich bei dem Vermögensvergleich nach Abs. 2 ergebende Betrag durch eine nachträgliche Zurechnung des Buchwerts korrigiert werden (glA HOFMEISTER in BLÜMICH, § 11 Rn. 53 [11/2014]; HOLLAND in ERNST & YOUNG, § 11 Rn. 53 [6/2008]; LENZ in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 11 Rn. 50; im Erg. ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 11 Rn. 58 [5/2009], der jedoch auf § 8b Abs. 3 Satz 3 abstellt). Alternativ wird vorgeschlagen, auch im Abwicklungs-Anfangsvermögen die eigenen Anteile mit 0 € anzusetzen (vgl. GRAFFE in DPM, § 11 Rn. 26a [12/2012]; ZUBER in MÖSSNER/SEEGER, § 11 Rn. 163 [11/2014]; HOLLAND in ERNST & YOUNG, § 11 Rn. 44 [6/2008]). Diese Lösung würde zwar eine im Grundsatz zu begrüßende Vereinfachung darstellen; sie steht aber nicht im Einklang mit dem dargestellten Bewertungssystem und hat keine gesetzliche Grundlage, womit es bei einer Korrektur durch nachträgliche Zurechnung des Buchwerts bleiben muss.

Verdeckte Zuwendungen (vgl. Anm. 44) sind mit dem gemeinen Wert (Einzelveräußerungspreis) im Zeitpunkt der Zuwendung in das Abwicklungs-Endvermögen einzustellen (vgl. RFH v. 10.5.1938, RStBl. 1938, 630; GRAFFE in DPM, § 11 Rn. 25 [12/2012]; LENZ in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 11 Rn. 46).

Schulden sind nach § 12 Abs. 1 BewG zu bewerten. Sie sind mithin mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. Der BFH hat entschieden, dass zwar für Schulden nicht die Bestimmung des § 12 Abs. 2 BewG gilt, wonach Forderungen, die uneinbringlich sind, außer Ansatz bleiben; jedoch sind Ausnahmefälle denkbar, in denen mit einer bestehenden Schuld keine wirtschaftliche Belastung (mehr) verbunden ist und in denen die Schulden demnach außer Ansatz bleiben (vgl. BFH v. 26.2.2003 – II R 19/01, BStBl. II 2003, 561; BFH v. 5.2.2014 – I R 34/12, BFH/NV 2014, 1014, Rn. 21; s. auch Anm. 44).

III. Abzug von steuerfreien Vermögensmehrungen

46 1. Deklaratorische Bedeutung

Das Abwicklungs-Endvermögen ist nach Abs. 3 um stfreie Vermögensmehrungen, die dem Stpfl. im Abwicklungszeitraum zugeflossen sind, zu kürzen. Da es sich hierbei um Vermögensmehrungen und Einnahmen handelt, die auch bei der regelmäßigen GE außer Ansatz bleiben, hat die Regelung wegen Abs. 6 nur deklaratorische Bedeutung. Konsequenz daraus ist, dass Abs. 3 den Kreis der stfreien Vermögensmehrungen nicht erweitert.

47 2. Begriff der steuerfreien Vermögensmehrung

Folgende Einnahmen und Vermögensmehrungen kommen als stfreie Vermögensmehrungen im Sinne der Vorschrift in Betracht:

Steuerfreie Einnahmen und Bezüge: Als stfreie Vermögensmehrungen kommen zunächst die nach §§ 3 EStG, 8b KStG und die aufgrund von DBA stfreien ausländ. Einkünfte sowie stfreie Investitionszulagen in Betracht. Sanierungsgewinne nach § 3 Nr. 66 EStG in seiner bis 1997 gültigen Fassung zählten dazu nicht, weil bei in Abwicklung befindlichen Unternehmen die Voraussetzung einer Sanierungsabsicht nicht gegeben war (vgl. BFH v. 7.2.1985 – IV R 177/83,

BStBl. II 1985, 504; BFH v. 28.2.1989 – VIII R 303/84, BStBl. II 1989, 711; BFH v. 19.3.1991 – VIII R 214/85, BStBl. II 1991, 633; vgl. auch Anm. 55).

Gesellschafts- und mitgliedschaftsrechtlich veranlasste Vermögensmehrungen: Des Weiteren ist das Abwicklungs-Endvermögen auch um gesellschafts- bzw. mitgliedschaftsrechtl. veranlasste Vermögensmehrungen wie Einlagen, Nachschüsse und Zubeußen zu mindern. Bei Einlagen wie durch Forderungsverzicht gilt dies indes nur für den werthaltigen Teil der Forderung (vgl. BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; HOLLAND in ERNST & YOUNG, § 11 Rn. 54 [6/2008]); in Höhe des nicht werthaltigen Teils ist die Verbindlichkeit daher erfolgswirksam aufzulösen.

Vermögenszugänge aufgrund von Schenkungen und Erbschaften gehören ebenfalls zu den stfreien Vermögensmehrungen (glA HOFMEISTER in BLÜMICH, § 11 Rn. 54 [11/2014]).

Zufluss im Abwicklungszeitraum: Da die stfreien Vermögensmehrungen im Abwicklungszeitraum zugeflossen sein müssen, dürfen sie nicht Teil des Abwicklungs-Anfangsvermögens sein. Angesichts des klaren Wortlauts von Abs. 3 ist eine Minderung des Abwicklungs-Endvermögens unabhängig vom Zufluss im Abwicklungszeitraum daher nicht möglich. Der Begriff des Zuflusses verlangt eine hinreichende Konkretisierung der Vermögensmehrung. Diese muss im Abwicklungszeitraum entstanden sein. Dies setzt voraus, dass der insoweit einschlägige gesetzliche Tatbestand erfüllt ist.

Einstweilen frei.

48–49

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Definition des Abwicklungs-Anfangsvermögens und
Kürzung um Vorjahresgewinn**

I. Maßgeblichkeit des Betriebsvermögens bei Veranlagung 50
(Abs. 4 Satz 1)

Veranlagung für vorangegangenes Wirtschaftsjahr: Nach dem durch Abs. 4 Satz 1 geregelten Grundfall ist das Abwicklungs-Anfangsvermögen das BV, das am Schluss des der Auflösung vorangegangenen Wj. der Veranlagung zur KSt zugrunde gelegt worden ist. Wenn das zuständige FA für das Wj., das der Auflösung vorangegangen ist, eine Veranlagung, also eine StFestsetzung nach § 155 Abs. 1 AO iVm. § 31 Abs. 1 vorgenommen hat, bemisst sich das Abwicklungs-Anfangsvermögen daher nach dem Wert des zum Schluss des vorangegangenen Wj. im Rahmen der StBil. ermittelten und der Veranlagung tatsächlich zugrunde gelegten BV.

Ansatz eigener Anteile: Eigene Anteile sind nicht (mehr) anzusetzen (vgl. Anm. 44).

Maßgeblicher Zeitpunkt für die Feststellung des Abwicklungs-Anfangsvermögens ist der Beginn der Auflösung (vgl. dazu Anm. 19). Insofern ist von Bedeutung, ob das Wahlrecht zur Bildung eines Rumpfwj. ausgeübt wird oder nicht. Wird ein solches gebildet, so ist das Abwicklungs-Anfangsvermögen im Zeitpunkt der Auflösung festzustellen. Wird auf ein Rumpfwj. verzichtet, ist das Abwicklungs-Anfangsvermögen auf Grundlage der StBil. des letzten Wj. vor

Beschluss der Auflösung zu ermitteln. Gleiches gilt selbstverständlich, wenn der Zeitpunkt der Auflösung auf den Beginn eines Wj. fällt.

Bewertung: Maßgeblich sind die in der StBil. nach §§ 6 ff. EStG angesetzten Buchwerte und nicht der jeweilige gemeine Wert (vgl. RFH v. 12.3.1929, RStBl. 1929, 280; STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 68; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 11 Rn. 60 [5/2009]; GRAFFE in DPM, § 11 Rn. 30 [12/2012]).

Fehlerhaftigkeit der Schlussbilanz: Unterschiedliche Auffassungen werden zu der Frage vertreten, wie zu verfahren ist, wenn die Schlussbilanz fehlerhaft war.

► *Nach einer Auffassung* müssen die Fehler nach allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen korrigiert werden. Zwecks zutreffender Erfassung aller stillen Reserven ist danach ggf. ein Fehlerausgleich im Zuge der Abwicklungsbesteuerung erforderlich (STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 75; WAGNER in KÖLLEN/REICHERT/VOGL/WAGNER, Lehrbuch Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, 4. Aufl. 2014, Rn. 935).

► *Nach anderer Auffassung*, die sich auf den Bilanzzusammenhang beruft, ist stets die Schlussbilanz maßgeblich, die der Veranlagung zur KSt tatsächlich zugrunde gelegt worden ist. Bilanzierungsfehler dürfen danach im Abwicklungs-Anfangsvermögen nicht berichtigt werden (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 11 Rn. 60 [5/2009]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 11 Rn. 18; vgl. GRAFFE in DPM, § 11 Rn. 31 [12/2012]).

► *Stellungnahme:* Der ersten Auffassung ist im Grundsatz zu folgen, weil sie die stl. Erfassung sämtlicher stiller Reserven ermöglicht und damit dem Zweck des § 11 dient. Jedoch sind Korrekturen der Schlussbilanz nur möglich, wenn eine Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG bzw. eine Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG noch möglich ist (glA HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 11 Rn. 81; MORITZ in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 11 Rn. 159). Anderenfalls würde dieses zwingend vorgegebene Regelungsregime unterlaufen. Daraus folgt auch, dass Berichtigungen bzw. Änderungen nicht mehr zulässig sind, wenn sich der Bilanzansatz in der Schlussbilanz auf Steueransprüche ausgewirkt hat, die bestandskräftig festgesetzt worden oder verjährt sind.

51 II. Maßgeblichkeit des Betriebsvermögens bei unterlassener Veranlagung (Abs. 4 Satz 2)

Ist für den der Auflösung vorangegangenen VZ keine Veranlagung durchgeführt worden, bestimmt Abs. 4 Satz 2 als Sonderregelung, dass das BV anzusetzen ist, das im Fall einer Veranlagung nach den stl. Vorschriften über die GE auszuweisen gewesen wäre. Die Vorschrift betrifft Fälle, in denen gem. § 156 AO eine Veranlagung wegen Geringfügigkeit oder offensichtlicher Aussichtslosigkeit der Steuereinziehung nicht durchgeführt wurde. Denkbar sind des Weiteren Fälle, in denen eine StFestsetzung wegen Ablauf der Festsetzungsfrist nicht mehr erfolgen konnte. Dagegen ist Abs. 4 Satz 2 nicht auf den bloßen Verlustfall zugeschnitten, da dieser eine Veranlagung wegen Verlustvor- und -rücktragsmöglichkeiten nicht per se entbehrlich macht. Wurde eine Veranlagung noch nie durchgeführt, sind die Buchwerte zu schätzen. Anderenfalls müssen sie aus der letzten einer Veranlagung zugrunde gelegten StBil. fortentwickelt werden.

III. Kürzung um Gewinnausschüttungen eines vorangegangenen Wirtschaftsjahres (Abs. 4 Satz 3) 52

Hintergrund der Vorschrift: Abs. 4 Satz 3 enthält eine Kürzungsvorschrift, die auf das nach Abs. 4 Satz 1 bzw. Satz 2 bestimmte Abwicklungs-Anfangsvermögen anzuwenden ist. Dieses ist um den Gewinn eines vorangegangenen Wj. zu kürzen, der im Abwicklungszeitraum ausgeschüttet worden ist. Hintergrund der Vorschrift ist, dass die zuständigen Organe des abzuwickelnden Stpfl. handelsrechtl. auch nach Beginn der Abwicklung einen Gewinnverteilungsbeschluss fassen können, aufgrund dessen Gewinne aus Vorjahren während des Abwicklungszeitraums ausgeschüttet werden können, allerdings erst im Rahmen der Vermögensverteilung nach Ablauf des Sperrjahres (vgl. BFH v. 12.9.1973 – I R 9/72, BStBl. II 1974, 14; BFH v. 17.7.1974 – I R 233/71, BStBl. II 1974, 692; BFH v. 22.10.1998 – I R 15/98, BFH/NV 1999, 829). Solche Gewinne aus den Vorjahren sind im Abwicklungs-Anfangsvermögen enthalten. Sie würden aber im Fall der Ausschüttung nicht mehr im Abwicklungs-Endvermögen enthalten sein. Ohne die Anordnung in Abs. 4 Satz 3 würden sie den Abwicklungsgewinn in nicht gerechtfertigter Weise mindern (vgl. STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 78; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 11 Rn. 63 [11/2014]), weil sie keinen inhaltlichen Bezug auf die Höhe des Abwicklungsgewinns aufweisen und die Einkommensverwendung allgemein die Höhe des stpfl. Gewinns nicht beeinflussen darf. Was Letzteres anbelangt, würde eine Gewinnminderung schon durch Anwendung der allgemeinen GEVorschriften (§ 8 Abs. 3 Satz 1) über Abs. 6 verhindert. Abs. 4 Satz 3 ist vor diesem Hintergrund als Vereinfachungsvorschrift anzusehen, da er eine nachfolgende Hinzurechnung überflüssig macht, indem er eine Korrektur des Abwicklungs-Anfangsvermögens anordnet.

Ausschüttungen für vorangegangene Wirtschaftsjahre vor Ablauf des Sperrjahres sind zwar zivilrechtl. unzulässig. Wegen § 40 AO fallen sie aber ebenfalls unter den Anwendungsbereich von Abs. 4 Satz 3 (vgl. BFH v. 12.9.1973 – I R 9/72, BStBl. II 1974, 14; LENZ in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 11 Rn. 56).

Besonderheiten bei Bildung von Rumpfwirtschaftsjahren: Wurde ein Rumpfwj. gebildet (vgl. Anm. 25), so stellt eine Ausschüttung des Gewinns dieses Rumpfwj. eine Gewinnausschüttung für ein vorausgegangenes Wj. iSd. Abs. 4 Satz 3 dar (BFH v. 17.7.1974 – I R 233/71, BStBl. II 1974, 692). Wurde dagegen auf die Bildung eines Rumpfwj. verzichtet, so dass das Erg. des Rumpfwj. stl. in den Abwicklungszeitraum einbezogen wird, ist Abs. 4 Satz 3 nicht einschlägig, da die Ausschüttung abweichend vom Handelsrecht (Erfolg wäre einem vorangegangenen Wj. zuzuordnen) als Liquidationsausschüttung zu qualifizieren ist. Es handelt sich stl. nämlich um eine Ausschüttung für Zeiträume des Abwicklungszeitraums.

Ausschüttungen für Zeiträume des Abwicklungszeitraums einschließlich Ausschüttungen für Zeiträume des Abwicklungszeitraums, die als vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 zu beurteilen wären, wenn sie vor Beginn der Abwicklung erfolgt wären, sind mit dem gemeinen Wert in das Abwicklungs-Endvermögen einzustellen, wobei jedoch auch argumentiert werden könnte, dass sie nach Abs. 6 iVm. § 8 Abs. 3 Satz 2 dem Abwicklungsgewinn hinzugerechnet werden (vgl. Anm. 44).

Einstweilen frei.

53

54

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Nichtvorhandensein von Betriebsvermögen am
Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeit-
raums: Fiktion der später geleisteten Einlagen als Ab-
wicklungs-Anfangsvermögen**

Anwendungsbereich: War am Schluss des vorangegangenen VZ kein BV vorhanden, gilt nach Abs. 5 die Summe der im Abwicklungszeitraum geleisteten Einlagen als Abwicklungs-Anfangsvermögen. Erfasst sind Fälle von neugegründeten Stpfl., die in ihrem ersten Wj. wieder aufgelöst werden und kein RumpfWj. bilden. Wird dagegen ein RumpfWj. auf den Auflösungszeitpunkt gebildet, greift Abs. 4. Abs. 5 hat lediglich deklaratorischen Charakter, da nach Abs. 6 die allgemeinen GEVorschriften anzuwenden sind, wonach Einlagen wegen § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht zum stl. Gewinn gehören können (vgl. RFH v. 8.8.1928, RStBl. 1928, 314; BOOCHS in LADEMANN, § 11 Rn. 77 [11/2012]; GRAFFE in DPM, § 11 Rn. 35 [12/2012]; HOLLAND in ERNST & YOUNG, § 11 Rn. 48 [6/2008]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 11 Rn. 19; ZUBER in MÖSSNER/SEEGER, § 11 Rn. 167 [11/2014]; LENZ in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 11 Rn. 58). Ohne die Regelung des Abs. 5 wäre dem Abwicklungs-Anfangsvermögen ein Wert von 0 € zugrunde zu legen. Das Schlussvermögen müsste dann um die Einlagen gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG gemindert werden.

Einlagen: Der Begriff der Einlagen ist weit zu verstehen. Hierunter fallen alle offen ausgewiesenen, gesellschaftsrechtl. vorgeschriebenen oder freiwillig erbrachten Einlagen einschließlich Nachschüssen und Aufgeldern. Zu berücksichtigen sind ferner alle verdeckten Einlagen in Sach- oder Geldform.

**G. Erläuterungen zu Abs. 6:
Anwendung der allgemeinen Gewinnermittlungs-
vorschriften im Übrigen**

55

**I. Konkurrenz zwischen § 11 und allgemeinen Gewinn-
ermittlungsvorschriften**

Nach Abs. 6 sind auf die GE im Übrigen die sonst geltenden Vorschriften anzuwenden. Die Vorschrift hat Klarstellungsfunktion. Es ist im Einzelfall zu prüfen, ob die Anwendung der jeweiligen allgemeinen GEVorschrift mit Wortlaut und Zweck des § 11 vereinbar ist. Ist dies nicht der Fall, darf die allgemeine GEVorschrift wegen des Vorrangs von § 11 nicht angewendet werden (vgl. RFH v. 20.7.1937, RStBl. 1938, 44; BFH v. 14.12.1965 – I 246/62 U, BStBl. III 1966, 152; BFH v. 8.5.1991 – I R 33/90, BStBl. II 1992, 437; STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 81; LENZ in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 11 Rn. 59; ZUBER in MÖSSNER/SEEGER, § 11 Rn. 181 [11/2014]).

Vorrang der Abs. 1, 2 und 3: Vorrang gegenüber den allgemeinen GEVorschriften kommt einerseits den Regelungen nach Abs. 1 zum Abwicklungs- und Besteuerungszeitraum zu, andererseits den Grundregeln des Abs. 2 zur Ermittlung des Abwicklungsgewinns. Des Weiteren genießt Abs. 3 insoweit Vorrang

vor § 4 Abs. 1 EStG, als das dort umschriebene Abwicklungs-Endvermögen Unterschiede zu dem von § 4 Abs. 1 EStG genannten BV aufweist. Die Regelungen der §§ 6 und 7 EStG werden hier im Wege des Vorrangs von Abs. 3 verdrängt, weil das Abwicklungs-Endvermögen mit dem gemeinen Wert zu bewerten ist (vgl. Anm. 45; s. auch STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 82).

Ausschluss von § 6b EStG: Eine Neutralisierung von Gewinnen aus der Veräußerung von AV gem. § 6b EStG kommt im Rahmen des § 11 nicht in Betracht, denn ein abgewickelter Unternehmer kann keine Reinvestitionen mehr durchführen (glA LENZ in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 11 Rn. 59; ZUBER in MÖSSNER/SEEGER, § 11 Rn. 184 [11/2014]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 11 Rn. 22; HOLLAND in ERNST & YOUNG, § 11 Rn. 60 [6/2008]; GRAFFE in DPM, § 11 Rn. 38 [12/2012]).

Sanierungsgewinne: Ebenfalls nicht zur Anwendung kommt § 3 Nr. 66 EStG idF bis zum VZ 1997, da sich Abwicklung und Sanierung begrifflich ausschließen. Aus demselben Grund scheiden auch Steuerstundung und Steuererlass auf Grundlage des Sanierungserlasses (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140-8/03, BStBl. I 2003, 240) aus.

II. Anzuwendende Gewinnermittlungsvorschriften

1. Vorschriften des EStG

a) §§ 3c, 4 Abs. 5–7 EStG

56

Nicht ausgeschlossen wird die Anwendung der §§ 3c und 4 Abs. 5–7 EStG (iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1) und § 160 AO. Dort geregelte nicht abziehbare Aufwendungen müssen daher dem Abwicklungsgewinn hinzugerechnet werden, soweit sie das Abwicklungs-Endvermögen gemindert haben. Schwierigkeiten sind allerdings mit der Anwendung von § 4 Abs. 5b EStG verbunden, wenn der Besteuerungszeitraum vor Einführung dieses Abzugsverbots begonnen hat und in einem Jahr endet, in dem das Abzugsverbot schon gilt. Die Übergangsvorschrift des § 52 Abs. 12 Satz 7 EStG sieht hierzu vor, dass § 4 Abs. 5b EStG erstmals für GewSt gilt, die für Erhebungszeiträume festgesetzt wird, die nach dem 31.12.2007 enden. Hält man den kstl. Besteuerungszeitraum auch im Hinblick auf die GewSt für maßgeblich (vgl. Anm. 12), müssten daher an sich sämtliche als BA gebuchten GewSt wieder hinzugerechnet werden. Dieses nicht sachgerechte Erg. ist indes durch eine teleologische Auslegung des Begriffs „Erhebungszeitraum“ als KJ. zu vermeiden (vgl. WOHLTMANN, NWB 13/2009, 950).

b) §§ 16, 34 EStG

57

Die Vorschriften der §§ 16, 34 EStG sind nicht anzuwenden. Eine Ausnahme galt für § 16 Abs. 4 EStG in seiner bis zum VZ 1995 geltenden Fassung (BFH v. 8.5.1991 – I R 33/90, BStBl. II 1992, 437). Seit VZ 1996 scheidet hingegen die Anwendung an den persönlichen Voraussetzungen „Vollendung des 55. Lebensjahres“ bzw. „dauernde Berufsunfähigkeit“ (vgl. Anm. 10).

c) § 10d EStG

58

Innerhalb des Abwicklungszeitraums findet durch Zusammenfassung der Abwicklungsergebnisse automatisch ein Verlustausgleich statt (vgl. RFH v. 28.9.1928, RStBl. 1928, 366; STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 86; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 11 Rn. 22). Im Übrigen ist § 10d EStG an-

wendbar, weil weder Zweck noch Wortlaut des § 11 einer Anwendung entgegenstehen (BFH v. 23.1.2013 – I R 35/12, BStBl. II 2013, 508, Rn. 13). Verfassungsrechtlich bedenklich ist allerdings die Anwendung von § 10d Abs. 2 EStG (s. Anm. 28).

2. Vorschriften des KStG

59 a) § 8 Abs. 3

Streitig ist, ob § 8 Abs. 3 auf offene Liquidationsvorschüsse und verdeckte Zuwendungen an die Anteilseigner, Genossen bzw. Mitglieder oder diesen nahe stehende Personen, die als vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 zu beurteilen wären, wenn sie vor Beginn der Abwicklung erfolgt wären, anzuwenden ist (vgl. Anm. 44). Erfasst werden diese in jedem Fall, entweder über die Anwendung von § 8 Abs. 3 oder über eine Berücksichtigung im zur Verteilung kommenden Vermögen iSv. Abs. 2 (vgl. Anm. 44).

60 b) §§ 8a, 9, 10 KStG und steuerfreie Vermögensmehrungen

Abziehbare und nicht abziehbare Aufwendungen: Die Vorschriften der §§ 8a, 9 und 10 über abziehbare bzw. nicht abziehbare Aufwendungen sind ebenfalls zu berücksichtigen (vgl. BFH v. 21.10.1981 – I R 149/77, BStBl. II 1982, 177; LENZ in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 11 Rn. 60; STALBOLD in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 83; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 11 Rn. 66 [5/2009]). Bei Abwicklung einer KGaA ist der Abwicklungsgewinn demzufolge nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 um die Anteile der persönlich haftenden Gesellschafter am Abwicklungsgewinn zu mindern, die an die persönlich haftenden Gesellschafter nicht aufgrund ihrer auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung für die Geschäftsführung verteilt werden. Für im Abwicklungszeitraum getätigte Spenden ist § 9 Abs. 1 Nr. 2 anzuwenden. Sie sind dem Abwicklungsgewinn hinzuzurechnen. Wenn sie nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 abgezogen werden dürfen, sind sie vom Abwicklungsgewinn wieder abzuziehen. Dagegen darf der abziehbare Betrag nicht bereits bei Ermittlung des Abwicklungs-Endvermögens abgesetzt werden, weil er sich bei Spenden nach der Höhe des Einkommens richtet (vgl. GRAFFE in DPM, § 11 Rn. 36/1 [12/2012]). Nicht abziehbare Aufwendungen nach § 10 müssen dem Abwicklungsgewinn hinzugerechnet werden, soweit sie das Abwicklungs-Endvermögen gemindert haben.

Zinsschranke: Die Vorschriften zur Zinsschranke nach § 4h EStG und § 8a sind ebenfalls anwendbar, allerdings auf den gesamten Besteuerungszeitraum (vgl. Anm. 34).

Steuerfreie Vermögensmehrungen: Vorschriften, die stfreie Vermögensmehrungen betreffen, sind bereits im Rahmen von Abs. 3 zu berücksichtigen (vgl. Anm. 46, 47).

61 c) Vorschriften zur Organschaft

Ende der Organschaft: Besonderheiten ergeben sich, wenn eine OG oder ein OT aufgelöst wird.

► *Wird eine Organgesellschaft aufgelöst*, so endet die Organschaft, da ab dem Zeitpunkt der Auflösung nicht mehr ein auf Erwerb gerichtetes Unternehmen betrieben wird. Daraus folgt, dass der Gewinn, der ab dem Zeitpunkt der Auflösung entsteht, nicht im Rahmen der Ergebnisabführung dem OT zuzurechnen ist. Vielmehr ist er infolge der Beendigung der Organschaft von der OG selbst zu versteu-

ern (BFH v. 18.10.1967 – I 262/63, BStBl. II 1968, 105; s. auch HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 11 Rn. 49), und zwar zu dem StSatz des KJ., in dem die Abwicklung beendet worden ist (RFH v. 17.1.1939, RStBl. 1939, 598; vgl. auch Anm. 28 und § 14 Anm. 77). Die gleichen Rechtsfolgen treten bei einer stillen Abwicklung ein (BFH v. 17.2.1971 – I R 148/68, BStBl. II 1971, 411; R 61 KStR; HOLLAND in ERNST & YOUNG, § 11 Rn. 62 [6/2008]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 11 Rn. 84 [11/2014]), obwohl in diesem Fall § 11 nicht einschlägig ist (vgl. Anm. 18). Wird der Abwicklungsgewinn in diesen Fällen an den OT abgeführt, ist diese Abführung als Gewinnausschüttung zu qualifizieren.

► *Auch wenn ein Organträger aufgelöst wird*, wandelt sich ab dem Zeitpunkt der Auflösung der werbende Zweck in einen Abwicklungszweck. Der OT ist folglich ab dem Auflösungszeitpunkt kein gewerbliches Unternehmen mehr (vgl. § 14 Anm. 58) und verliert daher die Eigenschaft eines OT. Die (vormaligen) OG müssen daher ihre Gewinne selbst versteuern; eine Verrechnung von Verlusten mit Gewinnen des (vormaligen) OT scheidet aus.

Kein Einfluss auf Anerkennung des Ergebnisabführungsvertrags für Vorjahre: Die Abwicklung der OG hat keinen Einfluss auf die strechtl. Wirksamkeit des EAV für die Jahre, für die er durchgeführt worden ist, denn die Abwicklung stellt einen wichtigen Grund für die Beendigung des EAV dar (vgl. R 14.5 Abs. 6 Satz 2 KStR 2015). Wird kein Rumpfwj. gebildet, ist auch der Gewinn der OG vom Beginn des letzten Wj. bis zum Auflösungszeitpunkt nicht mehr dem OT zuzurechnen, sondern von der OG zu versteuern. Im umgekehrten Fall (Bildung eines Rumpfwj.) ist der Gewinn vom Beginn des letzten Wj. bis zum Auflösungszeitpunkt dem OT zuzurechnen, denn durch die Bildung des Rumpfwj. wird deutlich, dass für den Zeitraum des Rumpfwj. ein auf Erwerb gerichtetes Unternehmen betrieben wird. Daher kann für diesen Zeitraum vorbehaltlich der übrigen Voraussetzungen der §§ 14 ff. nicht von einem Ende der Organschaft ausgegangen werden.

Einstweilen frei.

62–63

H. Erläuterungen zu Abs. 7: Liquidationsbesteuerung im Insolvenzfall

I. Besonderheit des Insolvenzverfahrens

64

Unterbleibt eine Abwicklung, weil über das Vermögen des unbeschränkt Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist, sind gem. Abs. 7 die Abs. 1–6 sinngemäß anzuwenden. Die Vorschrift trägt den Besonderheiten des Insolvenzverfahrens (vor dem VZ 1999 Konkursverfahren) Rechnung, denn die Eröffnung des Insolvenzverfahrens führt zwar zur Auflösung des Stpfl. Dessen Vermögen wird jedoch oft schon im Rahmen der Insolvenzabwicklung nach §§ 158, 159 InsO vollständig zur Befriedigung der Gläubiger verwertet, so dass eine Abwicklung nach den allgemeinen zivilrechtl. Vorschriften regelmäßig nicht mehr in Betracht kommt. Abs. 7 stellt daher die Insolvenzabwicklung der allgemeinen zivilrechtl. Abwicklung gleich (BTDrucks. 7/1470, 345; vgl. auch RFH v. 5.3.1940, RStBl. 1940, 715; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 11 Rn. 90 [11/2014]; HOLLAND in ERNST & YOUNG, § 11 Rn. 76 [6/2008]; ZUBER in MÖSSNER/SEEGER, § 11 Rn. 201 [11/2014]).

65

II. Eröffnung des Insolvenzverfahrens

Der Stpfl. muss durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufgelöst werden. Rechtsgrundlage für die Eröffnung des Insolvenzverfahrens sind die jeweiligen zivilrechtl. Vorschriften (vgl. Anm. 19; zu Besonderheiten im Hinblick auf die Genossenschaft vgl. TERBRACK in Beck'sches Handbuch der Genossenschaft, 2009, § 15 Rn. 105 ff.), die auch auf KapGes. ausländ. Rechtsform anzuwenden sind, soweit sich der jeweilige Ort der Geschäftsleitung in Deutschland befindet. An einer Auflösung fehlt es, wenn das Unternehmen lediglich durch einen vorläufigen Insolvenzverwalter gem. § 22 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 InsO stillgelegt wird. Neben der Auflösung ist für die sinngemäße Anwendung der Abs. 1–6 erforderlich, dass mit der Verwertung des Vermögens des Insolvenzschuldners begonnen worden ist (vgl. OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 11 Rn. 25; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 11 Rn. 90 [11/2014]). Führt der Insolvenzverwalter das Unternehmen fort, sind Abs. 1–6 daher (noch) nicht anzuwenden (BFH v. 23.1.2013 – I R 35/12, BStBl. II 2013, 508, Rn. 9; vgl. auch RFH v. 25.10.1938, RStBl. 1939, 355; RFH v. 5.3.1940, RStBl. 1940, 715; UHLÄNDER in WAZA/UHLÄNDER/SCHMITTMANN, Insolvenzen und Steuern, 10. Aufl. 2014, Rn. 1673).

66

III. Sinngemäße Anwendung der Abs. 1 bis 6

Rechtsfolge des Abs. 7 ist die sinngemäße Anwendung der Abs. 1–6. Damit ist im Einzelfall zu prüfen, ob und in welcher Weise die sinngemäße Anwendung zu erfolgen hat.

Besteuerungszeitraum: Wurde mit der Vermögensverwertung begonnen, bestimmt sich der Besteuerungszeitraum nach Abs. 1. Er beginnt mit Eröffnung und endet mit Abschluss des Insolvenzverfahrens. Wurde das Unternehmen zunächst weitergeführt und erst später abgewickelt, beginnt der Besteuerungszeitraum erst im Zeitpunkt der Vornahme erster Abwicklungsmaßnahmen. Steuerlich beendet ist das Insolvenzverfahren auch dann, wenn nur noch die Höhe der KStSchuld noch nicht bekannt ist. Die Löschung im Handels- bzw. Genossenschaftsregister hat nur deklaratorische Bedeutung (vgl. RFH v. 5.3.1940, RStBl. 1940, 715; STALBOLD in BOSCH, 3. Aufl. 2015, § 11 Rn. 97; HOLLAND in ERNST & YOUNG, § 11 Rn. 76 [6/2008]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 11 Rn. 74 [5/2009]).

Weitere Abwicklung: Erfolgt nach dem Abschluss des Insolvenzverfahrens ausnahmsweise eine weitere Abwicklung nach den allgemeinen zivilrechtl. Vorschriften, gelten die allgemeinen Grundsätze für das Ende des Besteuerungszeitraums. Es ist daher auch der Zeitraum der weiteren Abwicklung in den Besteuerungszeitraum einzubeziehen.

Fortsetzung nach Beendigung des Insolvenzverfahrens: Wird gem. § 274 Abs. 1 und 2 Nr. 2 AktG, § 60 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG, § 117 GenG oder § 49 Abs. 1 und 2 VAG die Fortsetzung des Unternehmens nach Beendigung des Insolvenzverfahrens auf Grundlage eines Insolvenzplans nach §§ 217 ff. InsO beschlossen, gelten für die nachfolgenden Wj., ggf. einschließlich eines weiteren Rumpfwj., wieder die allgemeinen Besteuerungsregeln und nicht Abs. 1–6 (vgl. GRAFFE in DPM, § 11 Rn. 45a [12/2012]; WAGNER in KÖLLEN/REICHERT/VOGL/WAGNER, Lehrbuch Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, 4. Aufl. 2014, Rn. 949). Der Abwicklungszeitraum endet in diesem Fall mit dem Fortführungsbeschluss.